

Galīgais paziņojums
2019. gada decembrī

*315. Starptautiskais Revīzijas standarts
(2019. gada pārskatītā versija)*

**315. SRS (2019. gada
pārskatītā versija)**

un

atbilstošie, no 315. SRS
(2019. gada pārskatītās
versijas) izrietošie
grozījumi citos
Starptautiskajos
Revīzijas standartos

Par IAASB

Šo dokumentu sagatavojuusi un apstiprinājusi Starptautiskā Revīzijas un Apliecinājumu standartu Padome (*International Auditing and Assurance Standards Board — IAASB*).

IAASB mērķis ir kalpot sabiedrības interesēm, nosakot augstas kvalitātes standartus revīzijas, apliecinājuma un citās saistītās jomās, kā arī veicinot starptautisko un valstu revīzijas un apliecinājuma standartu konverģenci, lai uzlabotu profesionālo kvalitāti un konsekvenči, kā arī stiprinātu sabiedrības uzticēšanos profesionāliem revīzijas un apliecinājuma pakalpojumiem visā pasaule.

IAASB izstrādā apliecinājuma un revīzijas standartus un norādījumus, kas ir paredzēti lietošanai profesionālajiem grāmatvežiem, saskaņā ar vienotu standartu izstrādes procesu, kurā ir iesaistīta Publisko interešu pārraudzības padome (*Public Interest Oversight Board — PIOB*), kas pārrauga IAASB darbību, un IAASB konsultatīvo padomnieku grupa (*Consultative Advisory Group — CAG*), kas piedalās standartu un norādījumu izstrādes procesā kā sabiedrisko interešu pārstāvis. IAASB darbības atbalsta struktūras un procesus nodrošina Starptautiskā Grāmatvežu federācija (*International Federation of Accountants — IFAC*).

Informāciju par autortiesībām, tirdzniecības zīmēm un atļaujām sk. [201. lpp.](#)

ISA.

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®

SATURS

Lpp.

| | |
|---|------|
| 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) "Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana" | 4. |
| Atbilstošie un izrietošie grozījumi citos Starptautiskajos standartos | 117. |

315. STARPTAUTISKAIS REVĪZIJAS STANDARTS

(2019. GADA PĀRSKATĪTĀ VERSIJA)

“BŪTISKU NEATBILSTĪBU RISKU IDENTIFICĒŠANA UN IZVĒRTĒŠANA”

(Šis SRS ir spēkā finanšu informācijas revīzijās, kas veiktas par pārskata periodiem, kuri sākas 2021. gada 15. decembrī un vēlāk.)

SATURS

| | Punkts |
|--|-----------|
| Ievads | |
| SRS darbības joma | 1. |
| Galvenās koncepcijas | 2. |
| Mērogojamība | 9. |
| Spēkā stāšanās datums | 10. |
| Mērkis | 11. |
| Definīcijas | 12. |
| Prasības | |
| Risku izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības | 13.–18. |
| Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu | 19.–27. |
| Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana | 28.–37. |
| Dokumentēšana | 38. |
| Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli | |
| Definīcijas | A1–A10 |
| Risku izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības | A11–A47 |
| Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu | A48–A183 |
| Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana | A184–A236 |
| Dokumentēšana | A237–A241 |

1. pielikums. Apsvērumi, gūstot izpratni par uzņēmumu un tā darbības modeli
 2. pielikums. Izpratnes gūšana par raksturīgā riska faktoriem
 3. pielikums. Izpratnes gūšana par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu
 4. pielikums. Apsvērumi, gūstot izpratni par uzņēmuma iekšējā audita funkciju
 5. pielikums. Apsvērumi, gūstot izpratni par informācijas tehnoloģijām (IT)
 6. pielikums. Apsvērumi, gūstot izpratni par vispārējām IT kontroles procedūrām
-

315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) "Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana" ir skatāms kontekstā ar 200. SRS "Neatkarīga revidenta vispārējie mērķi un revīzijas veikšana atbilstoši starptautisko revīzijas standartu prasībām".

315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) ir apstiprinājusi Publisko interešu pārraudzības padome (*Public Interest Oversight Board — PIOB*), kas ir secinājusi, ka standarta izstrādes process ir bijis atbilstošs un ir pienācīgi ķemtas vērā sabiedrības intereses.

Ievads

SRS darbības joma

- Šajā Starptautiskajā Revīzijas standartā (SRS) raksturots revidenta pienākums identificēt un izvērtēt būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos.

Galvenās šī SRS konцепcijas

200. SRS ir raksturoti revidenta vispārējie pienākumi finanšu pārskatu revīzijas gaitā¹, tostarp pienākums iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas ļauj līdz pieņemami zemam līmenim samazināt revīzijas risku.² Revīzijas risku veido būtisku neatbilstību risks un atklāšanas risks.³ 200. SRS ir skaidrots, ka būtisku neatbilstību riski var pastāvēt divos līmeņos:⁴ vispārējā finanšu pārskatu līmenī un apgalvojuma līmenī attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem.
- Saskaņā ar 200. SRS revidenta pienākums revīzijas plānošanas un veikšanas gaitā ir pielietot profesionālu spriedumu, kā arī plānot un veikt revīziju, ievērojot profesionālu skepsi, atzīstot, ka var pastāvēt apstākļi, kuru ietekmē finanšu pārskatos var rasties būtiskas neatbilstības.⁵
- Riski finanšu pārskatu līmenī ir riski, kas ir tieši saistīti ar finanšu pārskatiem kopumā, un potenciāli skar daudzus apgalvojumus. Būtisku neatbilstību riski apgalvojuma līmenī sastāv no divām komponentēm: raksturīgais risks un kontroles risks.
 - Raksturīgais risks — apgalvojuma, kas skar darījumu kategoriju, konta atlikumu vai skaidrojumu, pakļautība neatbilstībām, kas atsevišķi vai apvienojumā ar citām neatbilstībām varētu tikt vērtētas kā būtiskas, pirms tiek izvērtētas jebkādas saistītās kontroles procedūras.
 - Kontroles risks ir risks, ka uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma laikus nenovērsīs vai neatklās un neizlabos neatbilstības, kas varētu rasties apgalvojuma līmenī attiecībā uz darījumu kategoriju, konta atlikumu vai skaidrojumu un varētu būt būtiskas pašas par sevi vai apvienojumā ar citām neatbilstībām.
200. SRS ir skaidrots, ka būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma līmenī izvērtē ar mērķi noteikt papildu revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu, kas nepieciešamas, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus.⁶ Saskaņā ar šo SRS, attiecībā uz apgalvojuma līmenī identificētajiem būtisku neatbilstību riskiem ir jāveic atsevišķs raksturīgā riska un kontroles riska izvērtējums. Kā skaidrots 200. SRS, atsevišķiem apgalvojumiem un saistītajām darījumu kategorijām un kontu atlikumiem raksturīgais risks ir augstāks nekā citiem. Raksturīgā riska svārstību amplitūda šajā SRS tiek saukta par "raksturīgā riska spektru".

¹ 200. SRS "Neatkarīga revidenta vispārējie mērķi un revīzijas veikšana atbilstoši starptautisko revīzijas standartu prasībām".

² 200. SRS 17. punkts.

³ 200 SRS 13.c) punkts.

⁴ 200. SRS A36 punkts.

⁵ 200. SRS 15.–16. punkts.

⁶ 200. SRS A43a punkts un 330. SRS "Procedūras, ko revidents veic, pamatojoties uz izvērtētajiem riskiem" 6. punkts.

6. Revidenta identificētie un novērtētie būtisku neatbilstību riski ietver gan klūdu, gan krāpšanas izraisītus riskus. Lai arī šis SRS attiecas uz abu veidu riskiem, krāpšana ir tik nozīmīgs aspeks, ka 240. SRS⁷ ir noteiktas papildu prasības un norādījumi saistībā ar risku izvērtēšanas procedūrām un ar tām saistītām darbībām ar mērķi iegūt informāciju, lai varētu identificēt, izvērtēt un veikt atbildes pasākumus uz krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem.
7. Revidenta risku identificēšanas un izvērtēšanas process ir iteratīvs un dinamisks. Revidenta izpratne par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu ir savstarpēji saistīti ar koncepcijām, kas ir iekļautas būtisku neatbilstību risku identificēšanas un izvērtēšanas prasībās. Gūstot šajā SRS noteikto izpratni, revidents var izstrādāt sākotnējās risku prognozes, kuras vēlāk var precizēt, veicot risku identificēšanas un izvērtēšanas procedūras. Šajā SRS un 330. SRS ir noteikts arī revidenta pienākums pārskatīt riska izvērtējumu un modifīcēt papildu vispārējos atbildes pasākumus un papildu revīzijas procedūras, pamatojoties uz revīzijas pierādījumiem, kas iegūti papildu revīzijas procedūru rezultātā saskaņā ar 330. SRS, vai gadījumos, kad ir iegūta jauna informācija.
8. 330. SRS ir noteikts revidenta pienākums izstrādāt un veikt vispārējus atbildes pasākumus, reaģējot uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu līmenī.⁸ 330. SRS ir skaidrots, ka revidenta būtisku neatbilstību risku izvērtējumu finanšu pārskatu līmenī un revidenta vispārējos atbildes pasākumus ietekmē revidenta izpratne par kontroles vidi. Saskaņā ar 330. SRS revidenta pienākums ir izstrādāt un veikt papildu revīzijas procedūras, kuru veids, laiks un apjoms tiek noteikts atkarībā no izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī.⁹

Mērogojamība

9. 200. SRS ir noteikts, ka dažos SRS ir aplūkoti apsvērumi saistībā ar mērogojamību, izvērtējot prasību piemērošanu visiem uzņēmumiem neatkarīgi no tā, vai to veids un apstākļi ir mazāk vai vairāk sarežģīti.¹⁰ Šis SRS attiecas uz visu uzņēmumu revīzijām neatkarīgi no to lieluma vai sarežģītības, un tāpēc piemērošanas materiālos vajadzības gadījumā ir iekļauti īpaši apsvērumi gan attiecībā uz mazāk sarežģītiem, gan sarežģītākiem uzņēmumiem. Lai gan uzņēmuma lielums var būt tā darbības sarežģītības rādītājs, atsevišķos gadījumos arī mazāki uzņēmumi var būt sarežģīti un lielāki uzņēmumi — mazāk sarežģīti.

Spēkā stāšanās datums

10. Šis SRS ir spēkā finanšu informācijas revīzijās, kas veiktas par pārskata periodiem, kuri sākas 2021. gada 15. decembrī un vēlāk.

⁷ 240. SRS "Revidenta atbildība par krāpšanas konstatēšanu finanšu pārskatu revīzijā".

⁸ 330. SRS 5. punkts.

⁹ 330. SRS 6. punkts.

¹⁰ 200. SRS A65a punkts.

Mērkis

11. Revidenta mērkis ir identificēt un izvērtēt krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību risku finanšu pārskatu un apgalvojuma līmenī, iegūstot pamatu atbildes pasākumu izstrādei un īstenošanai, reaģējot uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem.

Definīcijas

12. Šajā SRS lietotajiem terminiem ir piešķirta šāda nozīme:

- (a) *apgalvojumi* — tieši vai citādi formulēti, vadības sniegti apgalvojumi saistībā ar tādas finanšu pārskatu informācijas atzīšanu, novērtēšanu, uzrādīšanu un izpaušanu finanšu pārskatos, kas apliecina, ka finanšu pārskati ir sagatavoti saskaņā ar piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm; Revidents izmanto apgalvojumus, izvērtējot dažādu veidu iespējamās neatbilstības būtisku neatbilstību risku identificēšanas, izvērtēšanas un atbildes pasākumu īstenošanas procesā; (sk. A1 punktu)
- (b) *uzņēmējdarbības risks* — risks, kas rodas nozīmīgu apstākļu, notikumu, darbības vai bezdarbības ietekmē un var negatīvi ietekmēt uzņēmuma spēju sasniegt tā mērķus un izpildīt stratēģijas vai kas rodas, nosakot neatbilstošus mērķus un stratēģijas;
- (c) *kontroles procedūras* — politikas vai procedūras, ko uzņēmumā nosaka, lai īstenotu vadības vai personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, noteiktos kontroles mērķus. Šajā kontekstā: (sk. A2–A5 punktu)
 - (i) politikas ir paziņojumi par to, kādas darbības ir vai nav jāveic uzņēmumā, lai nodrošinātu kontroli; Šādus paziņojumus var dokumentēt, tieši norādīt saziņas procesā vai īstenot, veicot noteiktas darbības un pieņemot noteiktus lēmumus;
 - (ii) procedūras ir darbības, kas tiek veiktas, īstenojot politiku;
- (d) *vispārējās informācijas tehnoloģiju (IT) kontroles procedūras* — kontroles procedūras, kas attiecas uz uzņēmuma procesiem, kuri nodrošina IT vides pastāvīgu pareizu darbību, tostarp informācijas apstrādes kontroles procedūru pastāvīgu un efektīvu darbību un informācijas integritāti (t. i., informācijas pilnīgumu, precizitāti un derīgumu) uzņēmuma informācijas sistēmā; sk. arī jēdziena “IT vide” definīciju;
- (e) *informācijas apstrādes kontroles procedūras* — kontroles procedūras, kas attiecas uz IT lietojumprogrammās izmantotās informācijas apstrādi vai manuāliem informācijas procesiem uzņēmuma informācijas sistēmā un kas tieši ir vērstas uz informācijas integritātes riskiem (t. i., darījumu un citas informācijas pilnīgumu, precizitāti un derīgumu); (sk. A6 punktu)
- (f) *raksturīgā riska faktori* — notikumu vai apstākļu raksturīgās iezīmes, kas ietekmē pakļautību krāpšanas vai kļūdu izraisītām neatbilstībām apgalvojumos attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem, pirms tiek izvērtētas kontroles procedūras; Šādi faktori var būt kvalitatīvi vai kvantitatīvi, un tie var ietvert sarežģītību, subjektivitāti, izmaiņas, nenoteiktību vai jutīgumu pret neatbilstībām, ko izraisa vadības neobjektivitāte vai citi krāpšanas riska faktori¹¹, ciktāl tie attiecas uz raksturīgo risku; (Sk. A7–A8 punktu)

¹¹ 240. SRS A24–A27 punkts.

- (g) *IT vide* — IT lietojumprogrammas un IT atbalsta infrastruktūra, kā arī IT procesi un procesos iesaistītais personāls, ko uzņēmums izmanto, lai nodrošinātu uzņēmējdarbību un īstenu uzņēmuma darbības stratēģijas; šī SRS kontekstā:
- (i) IT lietojumprogramma ir programma vai programmu kopa, ko izmanto darījumu vai informācijas iniciēšanai, apstrādei, reģistrēšanai un ziņošanai; IT lietojumprogrammas ietver datu noliktavas un atskaišu rakstītājus.
 - (ii) IT infrastruktūra ietver tīklu, operētājsistēmas un datubāzes, un ar tām saistīto aparātūru un programmatūru;
 - (iii) IT procesi ir uzņēmuma procesi, kas pārvalda piekļuvi IT videi, pārvalda programmu izmaiņas vai izmaiņas IT vidē un pārvalda IT darbības;
- (h) *būtiskie apgalvojumi* — apgalvojumi, kas skar darījumu kategoriju, kontu atlikumu vai skaidrojumu, ir būtiski, ja tajos tiek identificēts būtisku neatbilstību risks; Tas, vai apgalvojums ir būtisks, tiek noteikts pirms jebkādu saistīto kontroles procedūru (t. i., raksturīgā riska) izvērtēšanas; (Sk. A9 punktu)
- (i) *IT radīti riski* — informācijas apstrādes kontroles procedūru uzņēmība pret uzņēmuma informācijas sistēmas neefektīvu veidu vai darbību, vai informācijas integritātes riski (t. i., darījumu pilnīgums, precizitāte un derīgums un cita informācija), ko izraisa uzņēmuma IT procesu vai kontroles procedūru neefektīva darbība (sk. jēdzienu "IT vide");
- (j) *risku izvērtēšanas procedūras* — revīzijas procedūras, kas ir izstrādātas un tiek veiktas, lai identificētu un izvērtētu krāpšanas vai kļūdu izraisītus būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu un apgalvojuma līmenī;
- (k) *nozīmīga darījumu kategorija, kontu atlikums vai skaidrojums* — darījumu kategorija, kontu atlikums vai skaidrojums, saistībā ar kuru ir sniegs viens vai vairāki būtiski apgalvojumi;
- (l) *nozīmīgs risks* — identificēts būtisku neatbilstību risks: (sk. A10 punktu)
- (i) kura izvērtētais raksturīgais risks atrodas raksturīgā riska augšējā apgabalā, ņemot vērā pakāpi, kādā raksturīgie riska faktori ietekmē būtisku neatbilstību rašanās varbūtību kombināciju, un iespējamās būtiskās neatbilstības apjomu, ja šāda būtiska neatbilstība rastos; vai
 - (ii) kas uzskatāms par nozīmīgu risku saskaņā ar citu SRS prasībām;¹²
- (m) *iekšējās kontroles sistēma* — sistēma, ko izstrādā, ievieš un uztur personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, uzņēmuma vadība un cits personāls, lai nodrošinātu stabilu garantiju, ka tiek īstenu uzņēmuma mērķi saistībā ar finanšu pārskatu sagatavošanas uzticamību, efektivitāti un saimnieciskās darbības rezultativitāti, kā arī atbilstību likumu un normatīvo aktu prasībām. SRS kontekstā iekšējās kontroles sistēmu veido piecas savstarpēji saistītas komponentes:
- (i) kontroles vide;
 - (ii) uzņēmuma risku izvērtēšanas process;

¹² 240. SRS 27. punkts un 550. SRS "Saistītās personas" 18. punkts.

- (iii) uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības process;
- (iv) informācijas sistēma un saziņa; un
- (v) kontroles pasākumi.

Prasības

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības

13. Revidents izstrādā un veic risku izvērtēšanas procedūras, lai iegūtu revīzijas pierādījumus, kas nodrošina atbilstošu pamatu: (sk. A11–A18 punktu)
- (a) krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšanai un izvērtēšanai finanšu pārskatu un apgalvojuma līmenī; un
 - (b) papildu revīzijas procedūru izstrādei saskaņā ar 330. SRS.

Revidents izstrādā un veic risku izvērtēšanas procedūras tā, lai mazinātu iespēju, ka pierādījumi satur aizspriedumus vērstus tikai uz apstiprinošu revīzijas pierādījumu iegūšanu, vai tādus, kuru rezultātā tiktu izslēgti pretrunīgi revīzijas pierādījumi. (Sk. A14 punktu)

14. Risku izvērtēšanas procedūras ir šādas: (sk. A19–A21 punktu)
- (a) iestādes vadības un citu atbilstīgu personu, tostarp iekšejā audita funkcijas (ja tāda pastāv) iztaujāšana. (Sk. A22–A26 punktu)
 - (b) analītiskās procedūras; (Sk. A27–A31 punktu)
 - (c) novērošana un pārbaude. (Sk. A32–A36 punktu)

No citiem avotiem iegūta informācija

15. Iegūstot revīzijas pierādījumus saskaņā ar 13. punktu, revidents ņem vērā informāciju, kas iegūta, veicot: (sk. A37–A38 punktu)
- (a) revīzijas procedūras attiecībā uz klienta attiecību vai revīzijas uzdevuma akceptēšanu vai turpināšanu; un
 - (b) attiecīgos gadījumos — citus darba uzdevumus, ko veicis atbildīgais partneris attiecīgajā uzņēmumā.
16. Ja revidents plāno izmantot informāciju, ko revidents ieguvis iepriekšējā sadarbībā ar uzņēmumu un iepriekš veiktu revīzijas procedūru rezultātā, revidents novērtē, vai šāda informācija ir būtiska un ticama kā revīzijas pierādījumi pašreizējās revīzijas kontekstā. (Sk. A39–A41 punktu)

Pārrunas darba grupā

17. Atbildīgais partneris un citi vadošie darba grupas dalībnieki pārrunā jautājumus par piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu pielietojumu uzņēmumā un uzņēmuma finanšu pārskatu pakļautību būtiskām neatbilstībām. (Sk. A42–A47 punktu)
18. Ja kāds darba grupas dalībnieks nav iesaistīts darba grupas pārrunās, atbildīgais partneris nosaka, kuri jautājumi jādara zināmi attiecīgajam dalībniekiem.

Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu (sk. A48–A49 punktu)

Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm (sk. A50–A55 punktu)

19. Revidents veic risku izvērtēšanas procedūras, lai iegūtu izpratni par šādiem aspektiem:

- (a) uzņēmums un tā vides aspekti:
 - (i) uzņēmuma organizatoriskā struktūra, īpašumtiesības un pārvaldība un uzņēmuma darbības modelis, tostarp tas, kādā mērā uzņēmuma darbības modelī ir integrēta IT izmantošana; (sk. A56–A67 punktu)
 - (ii) nozares, reglamentējošie un citi ārējie faktori (sk. A68–A73 punktu) un
 - (iii) pielietotie iekšējie un ārējie pasākumi uzņēmuma finansiālās darbības izvērtēšanai; (sk. A74–A81 punktu)
- (b) piemērojamās finanšu ziņošanas pamatnostādnes un uzņēmuma grāmatvedības politikas un to izmaiņu iemesli; (sk.: A82–A84 punktu) un
- (c) pamatojoties uz a) un b) apakšpunktā noteikto izpratni — tas, kā un cik lielā mērā finanšu pārskatu sagatavošanas procesā, kas veikts saskaņā ar piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm, raksturīgie riska faktori ietekmē vadības apgalvojumu pakļautību būtiskām neatbilstībām. (Sk. A85–A89 punktu.)

20. Revidents novērtē, vai uzņēmuma grāmatvedības politikas ir piemērotas un atbilst piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm.

Izpratnes gūšana par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentēm (sk. A90–A95 punktu)

Kontroles vide, uzņēmuma risku izvērtēšanas process un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības process (sk. A96–A98 punktu)

Kontroles vide

| | |
|---|---|
| 21. Revidents, veicot risku izvērtēšanas procedūras, gūst izpratni par kontroles vidi, kas saistīta ar finanšu pārskatu sagatavošanu, veicot šādus pasākumus: (sk. A99–A100 punktu) | |
| <ul style="list-style-type: none"> (a) gūst izpratni par kontroles procedūru, procesu un struktūru kopumu, kas vērsti uz šādiem aspektiem: (sk. A101–A102 punktu) <ul style="list-style-type: none"> (i) tas, kā tiek īstenoti uzņēmuma vadības pārraudzības pienākumi, piemēram, uzņēmuma kultūra un vadības apņemšanās rīkoties godprātīgi un ievērot ētikas normas; (ii) gadījumos, kad personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir nošķirtas no vadības; jāvertē to neatkarība un tas, kā šīs personas nodrošina | un <ul style="list-style-type: none"> (b) novērtē, vai: (sk. A103–A108 punktu) <ul style="list-style-type: none"> (i) vadība, personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, pārraudzībā ir izveidojusi un uztur kultūru, kuras pamatā ir godīgums un ētikas normu ievērošana; (ii) kontroles vide nodrošina atbilstošu pamatu citu uzņēmuma iekšējās kontroles |

| | |
|---|--|
| uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzību; (iv) pilnvaru piešķiršana un atbildības noteikšana uzņēmumā; (iv) kā uzņēmums piesaista, attīsta un nodrošina kompetenta personāla uzturēšanu; un (v) kā uzņēmumā tiek noteikta fizisku personu atbildība par pienākumu pildīšanu iekšējās kontroles sistēmas mērķu kontekstā; | sistēmas komponentu darbībai, nemot vērā uzņēmuma būtību un sarežģītību; un (iii) kontroles vidē identificētie trūkumi rada apdraudējumu citu uzņēmuma iekšējās sistēmas komponentu darbībai. |
|---|--|

Uzņēmuma risku izvērtēšanas process;

| | | | |
|---|---|---|---|
| <p>22. Revidents, gūst izpratni par uzņēmuma risku izvērtēšanas procesu attiecībā uz finanšu pārskatu sagatavošanu, veicot risku izvērtēšanas procedūras un:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"> (a) gūstot izpratni par uzņēmuma procesiem, lai: (sk. A109–A110 punktu) <ul style="list-style-type: none"> (i) identificētu finanšu pārskatu mērķu kontekstā būtiskos uzņēmuma riskus; (sk. A62 punktu) (ii) izvērtētu šo risku nozīmīgumu, tostarp to rašanās iespējamību; un (iii) veiktu uz attiecīgajiem riskiem vērstus atbildes pasākumus; </td><td style="width: 50%;"> un (b) novērtējot, vai uzņēmuma risku izvērtēšanas process atbilst uzņēmuma apstākļiem, nemot vērā uzņēmuma būtību un sarežģītību. (Sk. A111–A113 punktu) </td></tr> </table> | | (a) gūstot izpratni par uzņēmuma procesiem, lai: (sk. A109–A110 punktu) <ul style="list-style-type: none"> (i) identificētu finanšu pārskatu mērķu kontekstā būtiskos uzņēmuma riskus; (sk. A62 punktu) (ii) izvērtētu šo risku nozīmīgumu, tostarp to rašanās iespējamību; un (iii) veiktu uz attiecīgajiem riskiem vērstus atbildes pasākumus; | un (b) novērtējot, vai uzņēmuma risku izvērtēšanas process atbilst uzņēmuma apstākļiem, nemot vērā uzņēmuma būtību un sarežģītību. (Sk. A111–A113 punktu) |
| (a) gūstot izpratni par uzņēmuma procesiem, lai: (sk. A109–A110 punktu) <ul style="list-style-type: none"> (i) identificētu finanšu pārskatu mērķu kontekstā būtiskos uzņēmuma riskus; (sk. A62 punktu) (ii) izvērtētu šo risku nozīmīgumu, tostarp to rašanās iespējamību; un (iii) veiktu uz attiecīgajiem riskiem vērstus atbildes pasākumus; | un (b) novērtējot, vai uzņēmuma risku izvērtēšanas process atbilst uzņēmuma apstākļiem, nemot vērā uzņēmuma būtību un sarežģītību. (Sk. A111–A113 punktu) | | |
| <p>23. Ja revidents identificē būtisku neatbilstību riskus, ko vadība nav identificējusi, revidents:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) nosaka, vai šādi riski atbilst riskiem, attiecībā uz kuriem revidents sagaida, ka tie tiktu identificēti uzņēmuma risku izvērtēšanas procesā, un, ja tā ir, gūst izpratni par to, kāpēc uzņēmuma risku izvērtēšanas procesā nav identificēti attiecīgie būtisku neatbilstību riski; un (b) apsver ietekmi uz revidenta novērtējumu saskaņā ar 22.b) punktu. | | | |
| <p>Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības process</p> <p>24. Revidents, veicot risku izvērtēšanas procedūras, iegūst izpratni par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesu attiecībā uz finanšu pārskatu sagatavošanu, un: (sk. A114– A115 punktu)</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"> (a) gūst izpratni par šādiem uzņēmuma procesa aspektiem: <ul style="list-style-type: none"> (i) pastāvīga un individuāla kontroles procedūru efektivitātes novērtēšana, kā arī konstatēto kontroles procedūru trūkumu identificēšana un koriģēšana; (sk. A116–A117 punktu) un </td><td style="width: 50%;"> un (c) novērtē, vai uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības process atbilst uzņēmuma apstākļiem, nemot vērā uzņēmuma būtību un sarežģītību. (Sk. A121–A122 punktu.) </td></tr> </table> | | (a) gūst izpratni par šādiem uzņēmuma procesa aspektiem: <ul style="list-style-type: none"> (i) pastāvīga un individuāla kontroles procedūru efektivitātes novērtēšana, kā arī konstatēto kontroles procedūru trūkumu identificēšana un koriģēšana; (sk. A116–A117 punktu) un | un (c) novērtē, vai uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības process atbilst uzņēmuma apstākļiem, nemot vērā uzņēmuma būtību un sarežģītību. (Sk. A121–A122 punktu.) |
| (a) gūst izpratni par šādiem uzņēmuma procesa aspektiem: <ul style="list-style-type: none"> (i) pastāvīga un individuāla kontroles procedūru efektivitātes novērtēšana, kā arī konstatēto kontroles procedūru trūkumu identificēšana un koriģēšana; (sk. A116–A117 punktu) un | un (c) novērtē, vai uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības process atbilst uzņēmuma apstākļiem, nemot vērā uzņēmuma būtību un sarežģītību. (Sk. A121–A122 punktu.) | | |

| | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ii) uzņēmuma iekšējā audita funkcija, ja tāda pastāv, tostarp tās būtība, pienākumi un darbība; (sk. A118 punktu) <p>(b) izpratne par informācijas avotiem, kas tiek izmantoti uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības procesā, un pamatojums vadības viedoklim, ka informācija ir pietiekami uzticama attiecīgajiem nolūkam; (sk. A119–A120 punktu)</p> | |
|--|--|

Informācijas sistēma un saziņa; kontroles pasākumi (sk. A123–A130 punktu)

Informācijas sistēma un saziņa

25. Revidents, gūst izpratni par uzņēmuma informācijas sistēmu un saziņas procesu, kas tiek izmantots finanšu pārskatu sagatavošanas gaitā, veicot risku izvērtēšanas procedūras un: (Sk. A131 punktu)

| | |
|--|---|
| <p>(a) gūstot izpratni par uzņēmuma informācijas, tostarp datu un informācijas, apstrādes darbībām, šim nolūkam izmantotajiem resursiem un pamatprincipiem, kas attiecībā uz nozīmīgas darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem nosaka šādus aspektus: (Sk. A132–A143 punktu.)</p> <p>(i) kā notiek informācijas aprite uzņēmuma informācijas sistēmā, tostarp par to, kā:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. tiek iniciēti darījumi un kā informācija par darījumiem tiek reģistrēta, apstrādāta, vajadzības gadījumā labota, iekļauta virsgrāmatā un uzrādīta finanšu pārskatos; un b. informācija par notikumiem un apstākļiem, kas nav darījumi, tiek reģistrēta, apstrādāta un skaidrota finanšu pārskatos; <p>ii) finanšu pārskatos iekļautie grāmatvedības ieraksti, specifiski posteņi un citi apliecinošie dokumenti, kas attiecas uz informācijas apriti informācijas sistēmā;</p> <p>iii) finanšu ziņošanas process, kas tiek izmantots finanšu pārskatu, tostarp skaidrojumu sagatavošanā; un</p> <p>iv) a)i)–a)iii) punktā minēto aspektu kontekstā būtiskie uzņēmuma resursi, tostarp IT vide;</p> | <p>un</p> <p>c) novērtējot, vai uzņēmuma informācijas sistēma un saziņa atbilst uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanas vajadzībām saskaņā ar piemērojamām finanšu pārskatu pamatnostādnēm. (Sk. A146 punktu)</p> |
|--|---|

| | |
|---|--|
| <p>(b) gūstot izpratni par to, kā uzņēmums ziņo par nozīmīgiem jautājumiem finanšu pārskatu sagatavošanas procesā, un par saistītajiem ziņošanas pienākumiem informācijas sistēmā un citās iekšējās kontroles sistēmas komponentēs: (sk. A144–A145 punktu)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) starp uzņēmuma darbiniekiem, tostarp, kā tiek darītas zināmas darbinieku lomas un pienākumi finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā; (ii) starp vadību un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde; un (iii) ar ārējām personām, piemēram, ar reglamentējošām iestādēm; | |
|---|--|

Kontroles pasākumi.

| | |
|--|--|
| <p>26. Revidents, veicot risku izvērtēšanas procedūras, gūst izpratni par kontroles pasākumu komponenti, un: (sk. A147–A157 punktu)</p> <p>(a) identificē kontroles pasākumu komponentē ietvertās kontroles procedūras, kas paredzētas būtisku neatbilstību risku novēršanai apgalvojuma līmenī:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) kontroles procedūras, kas novērš risku, kurš ir identificēts kā nozīmīgs risks; (sk. A158–A159 punktu) (ii) kontroles procedūras, kas attiecas uz žurnālu ierakstiem, tostarp, nestandarda žurnālu ierakstiem, ko izmanto neperiodiskiem, netipiskiem darījumiem vai korekcijām; sk. A160–A161 punktu (iii) kontroles procedūras, kuru darbības efektivitāti revidents plāno pārbaudīt, nosakot detalizēto pārbaužu veidu, laiku un apjomu, tostarp kontroles procedūras, kas vērstas uz riskiem, attiecībā uz kuriem detalizētas procedūras pašas par sevi nesniedz pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus; un A162–A164 punktu (iv) citas kontroles procedūras, ko revidents uzskata par piemērotām, lai īstenotu 13. punkta mērķus attiecībā uz riskiem apgalvojuma līmenī, pamatojoties uz revidenta profesionālu spriedumu; (sk. A165 punktu) <p>(b) pamatojoties uz a) punktā noteiktajām kontroles procedūrām, identificē IT</p> | <p>un</p> <p>d) attiecībā uz katru kontroles procedūru, kas definēta a) vai c)ii) punktā: (sk. A175–A181 punktu)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) novērtē, vai kontroles procedūra efektīvi novērš būtisku neatbilstību risku apgalvojuma līmenī un vai tā efektīvi nodrošina atbalstu citu kontroles procedūru darbībai; un (ii) nosaka, vai kontroles procedūra tiek īstenota, veicot procedūras papildus iestādes personāla iztaujāšanai. |
|--|--|

| | |
|--|--|
| <p>lietojumprogrammas un citus uzņēmuma IT vides aspektus kas ir pakļauti IT izmantošanas riskiem; (sk. A166–A172 punktu)</p> <p>(c) attiecībā uz šādām IT lietojumprogrammām un citiem</p> <ul style="list-style-type: none"> b) punktā noteiktajiem IT vides aspektiem, identificē: (Sk. A173–A174 punktu) <ul style="list-style-type: none"> (i) ar IT izmantošanu saistītos riskus; un (ii) uzņēmuma vispārējās IT kontroles procedūras, kas ir vērstas uz šādiem riskiem; | |
|--|--|

Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas trūkumi

27. Pamatojoties uz revidenta novērtējumu par katru uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponenti, revidents nosaka, vai pastāv viens vai vairāki kontroles trūkumi. (Sk. A182– A183 punktu)

Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana (sk. A184–A185 punktu)

Būtisku neatbilstību risku identificēšana

28. Revidents identificē būtisku neatbilstību riskus un nosaka, vai tie pastāv: (sk. A186–A192 punktu)
- (a) finanšu pārskatu līmenī; (sk. A193–A200 punktu) vai
 - (b) apgalvojuma līmenī attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem. (Sk. A201 punktu)
29. Revidents nosaka attiecīgos apgalvojumus un ar tiem saistītās nozīmīgās darījumu kategorijas, kontu atlikumus un skaidrojumus. (Sk. A202–A204 punktu)

Būtisku neatbilstību risku izvērtēšana finanšu pārskatu līmenī

30. Attiecībā uz identificētiem būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu līmenī revidents novērtē šādus riskus un: (sk. A193–A200 punktu)
- (a) nosaka, vai šādi riski ietekmē risku izvērtējumu apgalvojuma līmenī, un
 - (b) novērtē to visaptverošās ietekmes uz finanšu pārskatiem būtību un apjomu.

Būtisku neatbilstību risku izvērtēšana apgalvojuma līmenī

Raksturīgā riska izvērtēšana (sk. A205–A217 punktu)

31. Attiecībā uz identificētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī, revidents izvērtē raksturīgo risku, novērtējot neatbilstību rašanās iespējamību un mērogus. To darot, revidents nēm vērā, kā un kādā mērā:
- (a) raksturīgā riska faktori ietekmē attiecīgo apgalvojumu jutīgumu pret būtiskām neatbilstībām; un
 - (b) būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatu līmenī ietekmē raksturīgā būtisku neatbilstību riska vērtējumu apgalvojuma līmenī. (Sk. A215–A216 punktu)

32. Revidents nosaka, vai kāds no izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem ir būtisks nozīmīgs risks. (Sk. A218–A221 punktu)
33. Revidents nosaka, vai detalizētas procedūras pašas par sevi spēj nodrošināt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus attiecībā uz katru būtisku neatbilstību risku apgalvojuma līmenī. (Sk. A222–A225 punktu)

Kontroles riska izvērtēšana

34. Ja revidents plāno pārbaudīt kontroles procedūru darbības efektivitāti, revidents izvērtē kontroles risku. Ja revidents neplāno pārbaudīt kontroles procedūru darbības efektivitāti, revidents izvērtē kontroles risku tā, lai būtisku neatbilstību riska vērtējums būtu tāds pats kā raksturīgā riska vērtējums. (Sk. A226–A229 punktu)

Risku izvērtēšanas procedūru rezultātā iegūto revīzijas pierādījumu novērtēšana

35. Revidents novērtē, vai risku izvērtēšanas procedūru rezultātā iegūtie revīzijas pierādījumi sniedz pienācīgu pamatojumu būtisku neatbilstību risku identificēšanai un izvērtēšanai. Ja tā nav, revidents veic papildu risku izvērtēšanas procedūras, līdz ir iegūti revīzijas pierādījumi, kas sniedz šādu pamatojumu. Identificējot un izvērtējot būtisku neatbilstību riskus, revidents ņem vērā visus risku izvērtēšanas procedūru rezultātā iegūtos revīzijas pierādījumus, kas vai nu apstiprina vai ir pretrunā ar vadības sniegtajiem apgalvojumiem. (Sk. A230–A232 punktu)

Darījumu kategorijas, kontu atlikumi un skaidrojumi, kas nav nozīmīgi, bet ir būtiski

36. Attiecībā uz būtiskām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem, kas nav identificēti kā nozīmīgas darījumu kategorijas, kontu atlikumi vai skaidrojumi, revidents novērtē, vai revidenta vērtējums joprojām ir atbilstošs. (Sk. A233–A235 punktu)

Risku izvērtējuma pārskatīšana

37. Ja revidents iegūst jaunu informāciju, kas neatbilst revīzijas pierādījumiem, pamatojoties uz kuriem revidents sākotnēji identificējis vai izvērtējis būtisku neatbilstību riskus, revidents pārskata risku identifikāciju vai izvērtējumu. (Sk. A236 punktu)

Dokumentēšana

38. Revīzijas dokumentos revidents reģistrē šādus aspektus:¹³ (sk. A237–A241 punktu)
 - (a) pārrunas starp darba grupas dalībniekiem un šādu pārrunu gaitā pieņemtie nozīmīgie lēmumi;
 - (b) revidenta izpratnes pamatelementi saskaņā ar 19., 21., 22., 24. un 25. punktu; informācijas avoti, pamatojoties uz kuriem veidota revidenta izpratne; un veiktās risku izvērtēšanas procedūras;

¹³ 230. SRS "Revīzijas dokumenti" 8.–11. punkts un A6–A7 punkts.

- (c) identificēto kontroles procedūru veida novērtējums un konstatējums par to, vai šādas kontroles procedūras tiek īstenošas saskaņā ar 26. punkta prasībām; un
- (d) identificētie un izvērtētie būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatu līmenī un apgalvojuma līmenī, tostarp nozīmīgi riski un riski, attiecībā uz kuriem detalizētas procedūras pašas par sevi nespēj nodrošināt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kā arī veikto būtisko spriedumu pamatojums.

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Definīcijas (sk. 12. punktu)

Apgalvojumi (sk. 12.a) punktu)

A1. Revidents izmantoto dažādu kategoriju apgalvojumus, izvērtējot dažādu veidu iespējamās neatbilstības būtisku neatbilstību risku identificēšanas, izvērtēšanas un atbildes pasākumu īstenošanas procesā. Šo apgalvojumu kategoriju piemēri ir aprakstīti A190 punktā. Apgalvojumi atšķiras no rakstiskiem apliecinājumiem, kas noteikti 580. SRS,¹⁴ un kuru mērķis ir apstiprināt noteiktu informāciju vai pamatot citus revīzijas pierādījumus.

Kontroles procedūras (sk. 12.c) punktu)

- A2. Kontroles procedūras ir ietvertas uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentēs.
- A3. Politikas tiek īstenošas, aicinot uzņēmuma personālu attiecīgi rīkoties vai atturot no rīcības, kas būtu pretrunā ar attiecīgajām politikām.
- A4. Procedūru izpildes pilnvaras var piešķirt, izmantojot oficiālus dokumentus vai cita veida saziņu, ko nodrošina vadība vai personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, vai šādas pilnvaras var izrietēt no rīcības, kas nav formāli noteikta, bet ko nosaka uzņēmuma kultūra. Procedūras var īstенot, veicot darbības, ko atļauj veikt uzņēmumā izmantotās IT lietojumprogrammas vai citi uzņēmuma IT vides aspekti.
- A5. Kontroles procedūras var būt tiešas vai netiešas. Tiešās kontroles procedūras ir pietiekami precīzas, lai novērstu būtisku neatbilstību risku apgalvojuma līmenī. Netiešās kontroles procedūras ir kontroles procedūras, kas atbalsta tiešās kontroles procedūras.

Informācijas apstrādes kontroles procedūras (sk. 12.e) punktu)

- A6. Riski saistībā ar informācijas integritāti rodas no uzņēmuma nespējas efektīvi īstent uzņēmuma informācijas politikas, kas nosaka informācijas plūsmas, reģistrācijas un ziņošanas procesus uzņēmuma informācijas sistēmā. Informācijas apstrādes kontroles procedūras ir procedūras, kas atbalsta efektīvu uzņēmuma informācijas politikas īstenošanu. Informācijas apstrādes kontroles procedūras

¹⁴ 580. SRS "Rakstiski apliecinājumi".

var būt automatizētas (t. i., iegultas IT lietojumprogrammās) vai manuālas (piemēram, datu ievades vai izvades kontroles procedūras) un var paļauties uz citām kontroles procedūrām, tostarp citām informācijas apstrādes kontroles procedūrām vai vispārējām IT kontroles procedūrām.

Raksturīgā riska faktori (sk. 12.f) punktu)

2. pielikumā ir izklāstīti papildu apsvērumi saistībā ar izpratnes gūšanu par raksturīgā riska faktoriem.

- A7. Raksturīgā riska faktori var būt kvalitatīvi vai kvantitatīvi, un var ietekmēt apgalvojumu jutīgumu pret būtiskām neatbilstībām. Kvalitatīvie raksturīgā riska faktori, kas ir saistīti ar informācijas sagatavošanu atbilstoši piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām, ir šādi:
- sarežģītība;
 - subjektivitāte;
 - izmaiņas;
 - nenoteiktība; vai
 - uzņēmība pret būtiskām neatbilstībām, ko izraisa vadības neobjektivitāte vai citi krāpšanas riska faktori, ciktāl tie ietekmē raksturīgos riskus.
- A8. Citi raksturīgā riska faktori, kas ietekmē ar darījumu kategorijām, konta atlikumiem vai skaidrojumiem saistītu apgalvojumu uzņēmību pret neatbilstībām, var būt šādi:
- darījumu kategorijas, konta atlikuma vai skaidrojuma kvantitatīvais vai kvalitatīvais nozīmīgums; vai
 - posteņu, kas tiek apstrādāti, izmantojot darījumu kategoriju vai konta atlikumu, vai tiek atspoguļoti attiecīgajā skaidrojumā, apjoms vai neviendabīgums.

Būtiski apgalvojumi (sk. 12.h) punktu)

- A9. Būtisku neatbilstību risks var attiekties uz vairāk nekā vienu apgalvojumu, un tādā gadījumā visi apgalvojumi, uz kuriem šāds risks attiecas, ir uzskatāmi par būtiskiem apgalvojumiem. Ja apgalvojumam nav identificēts būtisku neatbilstību risks, tad tas nav būtisks apgalvojums.

Nozīmīgs risks (sk. 12.l) punktu)

- A10. Nozīmīgums ir jautājuma relatīvais svarīgums, un to nosaka revidents, nemot vērā kontekstu, kādā attiecīgais jautājums tiek aplūkots. Attiecībā uz raksturīgo risku, tā nozīmīgumu var noteikt, izvērtējot, kā un kādā mērā raksturīgā riska faktori ietekmē neatbilstības rašanās varbūtību apvienojumā ar potenciālās neatbilstības mērogu gadījumā, ja neatbilstība rastos.

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības (sk. 13.–18. punktu)

- A11. Identificējamie un izvērtējamie būtisku neatbilstību riski ietver gan krāpšanas, gan kļudu dēļ radušos riskus, un šis SRS attiecas uz abiem šiem riskiem. Tomēr krāpšana ir īpaši nozīmīgs faktors, un 240. SRS ir sniegtas papildu prasības un norādījumi saistībā ar risku izvērtēšanas

procedūrām un saistītajām darbībām, kuru mērķis ir iegūt informāciju, lai varētu identificēt un izvērtēt krāpšanas radītu būtisku neatbilstību riskus.¹⁵ Turklat tālāk minētajos SRS ir sniegtas papildu prasības un norādījumi saistībā ar būtisku neatbilstību risku identificēšanu un izvērtēšanu attiecībā uz konkrētiem jautājumiem vai apstākļiem:

- 540. (pārskatīts) SRS¹⁶: grāmatvedības aplēses;
- 550. SRS: saistīto pušu attiecības un darījumi;
- 570. (pārskatīts) SRS¹⁷: uzņēmuma darbības turpināšana; un
- 600. SRS¹⁸: grupas finanšu pārskatiem.

A12. Profesionāla skepse ir nepieciešama, lai kritiski novērtētu revīzijas pierādījumus, kas iegūti risku izvērtēšanas procedūru rezultātā, un tā palīdz revidentam saglabāt vērīgu attieksmi un iegūt revīzijas pierādījumus, kas nav neobjektīvi, apstiprinot vai noliedzot risku esamību. Profesionālā skepse ir attieksme, ko revidents piemēro profesionāla sprieduma pielietošanas gaitā un kas nodrošina pamatu revidenta veiktajām darbībām. Revidents pielieto profesionālu spriedumu, nosakot, vai revīzijas pierādījumi nodrošina atbilstošu pamatu risku izvērtēšanai.

A13. Profesionālā skepses pielietošana var ietvert šādas darbības:

- pretrunīgas informācijas un dokumentu ticamības apšaubīšana;
- atbildes pasākumu apsvēršana attiecībā uz informāciju, kas iegūta no vadības un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, iztaujāšanas gaitā, un citu informāciju;
- vērīga attieksme pret apstākļiem, kas var liecināt par iespējamām krāpšanas vai kļūdu izraisītām neatbilstībām; un
- apsvēršana, vai iegūtie revīzijas pierādījumi apstiprina revidenta identificēto un izvērtēto būtisku neatbilstību risku, ņemot vērā uzņēmuma būtību un apstākļus.

Kāpēc revīzijas pierādījumu iegūšanā ir svarīgi ievērot objektivitāti (sk. 13. punktu)

A14. Risku izvērtēšanas procedūru izstrāde un veikšana, lai iegūtu revīzijas pierādījumus būtisku neatbilstību risku identificēšanai un novērtēšanai objektīvā veidā, var palīdzēt revidentam identificēt iespējami pretrunīgu informāciju, ievērojot profesionālu skepsi būtisku neatbilstību risku identificēšanā un izvērtēšanā.

¹⁵ 240. SRS 12.-27. punkts.

¹⁶ 540. (pārskatīts) SRS "Grāmatvedības aplēšu revīzija un saistītie skaidrojumi".

¹⁷ 570. (pārskatīts) SRS "Uzņēmuma darbības turpināšana".

¹⁸ 600. SRS "Ipaši apsvērumi — grupas finanšu pārskatu revīzija (tostarp komponentu revidentu darbs)".

Revīzijas pierādījumu avoti (sk. 13. punktu)

A15. Risku izvērtēšanas procedūru izstrāde un veikšana, lai iegūtu revīzijas pierādījumus objektīvā veidā, var ietvert pierādījumu iegūšanu no vairākiem avotiem uzņēmumā un ārpus tā. Tomēr revidentam nav jāveic visaptveroša izpēte, lai identificētu visus iespējamos revīzijas pierādījumu avotus. Papildus no citiem avotiem iegūtai informācijai¹⁹ informācijas avoti risku izvērtēšanas procedūru vajadzībām var būt šādi:

- mījiedarbība ar vadību, personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, un citiem vadošajiem darbiniekiem, piemēram, iekšējiem auditoriem;
- noteiktas ārējās personas, piemēram, regulatori, informāciju iegūstot tieši vai netieši;
- publiski pieejama informācija par uzņēmumu, piemēram, uzņēmuma paziņojumi presei, materiāli analītiķiem vai investoru grupu sapulcēm, analītiķu ziņojumi vai informācija par tirdzniecības darbību.

Neatkarīgi no informācijas avota, saskaņā ar 500. SRS²⁰ revidents apsver informācijas, kas tiks izmantota kā revīzijas pierādījums, atbilstību un ticamību.

Mērogojamība (sk. 13. punktu)

A16. Risku izvērtēšanas procedūru veids un apjoms atšķiras atkarībā no uzņēmuma veida un apstākļiem (piemēram, no uzņēmuma politiku un procedūru, procesu un sistēmu formalitātes). Revidents pielieto profesionālu spriedumu, lai noteiktu risku izvērtēšanas procedūru veidu un apjomu, kas jāveic, lai izpildītu šīs SRS prasības.

A17. Lai gan uzņēmuma politiku un procedūru, procesu un sistēmu formalitātes pakāpe var atšķirties, revidentam joprojām ir jāiegūst izpratne saskaņā ar 19., 21., 22., 24., 25. un 26. punktu.

Piemēri

Dažos uzņēmumos, tostarp mazāk sarežģītos uzņēmumos, un jo īpaši īpašnieku pārvaldītos uzņēmumos, var nebūt iedibināti strukturēti procesi un sistēmas (piemēram, risku izvērtēšanas process vai iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības process), vai arī var būt iedibināti procesi un sistēmas ar ierobežotu dokumentēšanu vai nekonsekventi attiecībā uz to īstenošanu. Ja šadas sistēmas un procesi ir nepietiekami formāli, revidents joprojām var turpināt veikt risku izvērtēšanas procedūras, veicot novērošanu un iztaujāšanu.

Citos uzņēmumos, parasti — sarežģītākos uzņēmumos, politikas un procedūras parasti ir formālas un dokumentētas. Revidents var izmantot šādu dokumentāciju, veicot risku izvērtēšanas procedūras.

¹⁹ Sk. A37 un A38 punktu.

²⁰ 500. SRS "Revīzijas pierādījumi" 7. punkts.

A18. Risku izvērtēšanas procedūru veids un apjoms, kas jāveic pirmajā darba uzdevuma akceptēšanas reizē, var būt plašāks nekā periodiskā darba uzdevumā. Turpmākajos periodos revidents var koncentrēties uz izmaiņām, kas notikušas kopš iepriekšējā perioda.

Risku izvērtēšanas procedūru veidi (sk. 14. punktu)

A19. 500. SRS²¹ ir skaidrots, kādu veidu revīzijas procedūras var veikt, iegūstot revīzijas pierādījumus risku izvērtēšanas procedūru un papildu revīzijas procedūru rezultātā. Revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu var ietekmēt tas, ka noteikti grāmatvedības dati un citi pierādījumi var būt pieejami tikai elektroniskā formā vai tikai konkrētos laika posmos.²² Ja nepieciešams, revidents var veikt

330. SRS paredzētās detalizētās procedūras vai kontroles procedūru pārbaudes vienlaikus ar risku izvērtēšanas procedūrām. Revīzijas pierādījumi, kas pamato būtisku neatbilstību risku identificēšanu un izvērtēšanu, var arī kalpot kā pamats neatbilstību konstatēšanai apgalvojuma līmenī vai kontroles procedūru efektivitātes novērtēšanai.

A20. Lai gan, gūstot nepieciešamo izpratni par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu (sk. 19.–26. punktu), revidentam ir jāveic visas 14. punktā aprakstītās risku izvērtēšanas procedūras, revidentam nav jāveic visas šīs procedūras attiecībā uz katru šādas izpratnes aspektu. Var veikt citas procedūras, ja iegūstamā informācija var būt noderīga būtisku neatbilstību risku identificēšanā. Šādu procedūru piemēri var būt iestādes ārējā juridiskā konsultanta iztaujāšana vai ārējo uzraudzības iestāžu vai uzņēmuma izmantoto vērtēšanas ekspertu iztaujāšana.

Automatizēti rīki un metodes (sk. 14. punktu)

A21. Izmantojot automatizētus rīkus un metodes, revidents var attiecināt risku izvērtēšanas procedūras uz liela apjoma datiem (virsgāmatām, apakšgāmatām vai citiem saimnieciskās darbības datiem), tostarp analīzes, pārrēķina, atkārtotas izpildes vai saskaņošanas vajadzībām.

Vadības un citu personu iztaujāšana uzņēmumā (sk. 14.a) punktu)

Kāpēc tiek veikta uzņēmuma vadības un citu personu iztaujāšana

A22. Informāciju, ko revidents izmanto, lai iegūtu atbilstīgu pamatojumu risku identificēšanai un izvērtēšanai, kā arī papildu revīzijas procedūru izstrādei, var iegūt, iztaujājot vadību un par finanšu pārskatiem atbildīgās personas.

A23. Vadības un par finanšu pārskatiem atbildīgo personu, kā arī citu attiecīgo personu, kā arī citu darbinieku ar atšķirīgām pilnvarām iztaujāšana var sniegt revidentam dažādu informāciju, apzinot un novērtējot būtisku neatbilstību riskus.

²¹ 500. SRS A14–A17 punkts un A21–A25 punkts

²² 500. SRS A12 punkts.

Piemēri

- Iztaujājot personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, revidents var iegūt izpratni par to, cik lielā mērā personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, nodrošina pārraudzību vadības finanšu pārskatu sagatavošanas procesā. 260. (pārskatīts) SRS ir skaidrots, cik liela loma ir efektīvai abpusējai saziņai, palīdzot revidentam iegūt informāciju no personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, saistībā ar šiem jautājumiem.²³
- Iztaujājot darbiniekus, kas ir iesaistīti sarežģītu vai netipisku darījumu uzsākšanā, apstrādē vai reģistrēšanā, revidents var novērtēt konkrētu grāmatvedības politiku izvēles un pielietošanas atbilstību.
- Iztaujājot uzņēmuma juridisko padomi, revidents var iegūt informāciju par tiesas darbiem; atbilstību likumu un noteikumu prasībām; faktiskiem vai iespējamie krāpšanas gadījumiem, kas skar uzņēmumu; garantijām; pēcpārdošanas saistībām; vienošanās (piemēram, kopuzņēmumiem) ar biznesa partneriem; un līgumu nosacījumu būtību.
- Iztaujājot mārketinga vai pārdošanas speciālistus, revidents var iegūt informāciju par izmaiņām uzņēmuma mārketinga stratēģijā, pārdošanas tendencēs vai ar klientiem noslēgtos līgumu nosacījumos.
- Iztaujājot risku vadības funkcijas (vai personas, kas pilda šādus pienākumus), revidents var iegūt informāciju par operatīvajiem un likumdošanas riskiem, kas varētu ietekmēt finanšu ziņošanas procesu.
- Iztaujājot IT speciālistus, revidents var iegūt informāciju par izmaiņām informācijas sistēmā, sistēmas vai kontroles klūmēm un citiem ar IT saistītiem riskiem.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

A24. Personu, kuru rīcībā varētu būt informācija, kas varētu palīdzēt identificēt būtisku neatbilstību riskus, iztaujāšanas procesā publiskā sektora struktūru revidenti var iegūt informāciju no papildu avotiem, piemēram, no revidentiem, kas iesaistīti revīzijā vai citās ar uzņēmumu saistītās revīzijās.

Iekšējā audita funkcijas iztaujāšana

4. pielikumā izklāstīti apsvērumi saistībā ar izpratnes gūšanu par uzņēmuma iekšējā audita funkciju.

Kāpēc tiek iztaujāta iekšējā audita funkcija (ja tāda pastāv)

A25. Ja uzņēmumā darbojas iekšējā audita funkcija, iztaujājot atbilstīgas šīs funkcijas amatpersonas, revidents var iegūt informāciju, kas revidentam būtisku neatbilstību risku identificēšanas un izvērtēšanas procesā var palīdzēt gūt izpratni par uzņēmumu un tā vidi, kā arī uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu.

²³ 260. (pārskatīts) SRS "Sazināšanās ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde" 4b). punkts.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

A26. Publiskā sektora struktūru revidentiem bieži vien ir noteikti papildu pienākumi attiecībā uz iekšējās kontroles sistēmu un piemērojamo likumu un normatīvo aktu ievērošanu. Atbilstīgu iekšējā audita funkcijas amatpersonu iztaujāšana var palīdzēt revidentam identificēt būtisku piemērojamo likumu un normatīvo aktu pārkāpumu vai kontroles procedūru trūkumu risku finanšu ziņošanas kontekstā.

Analītiskās procedūras (sk. 14.b) punktu)

Kāpēc analītiskās procedūras tiek veiktas kā risku izvērtēšanas procedūras

A27. Analītiskās procedūras var palīdzēt identificēt neatbilstības, netipiskus darījumus vai notikumus, kā arī summas, koeficientus un tendencies, kas norāda uz revīzijas kontekstā būtiskiem aspektiem. Netipisku vai negaidītu saistību identificēšana var palīdzēt revidentam identificēt būtisku neatbilstību riskus, tāpat krāpšanas izraisītus būtisku neatbilstību riskus.

A28. Tādēļ, veicot analītiskās procedūras kā risku izvērtēšanas procedūras, revidents var identificēt un novērtēt būtisku neatbilstību riskus, identificējot tos uzņēmuma darbības aspektus, par kuriem revidents nebija informēts, vai gūt izpratni par to, kā raksturīgie riska faktori, piemēram, izmaiņas, ietekmē apgalvojumu jutīgumu pret neatbilstībām.

Analītisko procedūru veidi

A29. Analītiskās procedūras, kas tiek veiktas kā risku izvērtēšanas procedūras, var:

- izmantot gan attiecībā uz finanšu, gan ne-finanšu informāciju; piemēram, var aplūkot saistību starp pārdošanas apjomu un tirdzniecības telpu lielumu kvadrātmetros vai pārdoto preču apjomu (nefinanšu);
- izmantot lielā mērā apkopotus datus. Tādējādi šo analītisko procedūru rezultāti var sniegt plašas sākotnējās norādes uz būtisku neatbilstību iespējamību.

Piemērs.

Daudzu uzņēmumu gadījumā, tostarp uzņēmumos ar mazāk sarežģītu darbības modeli un procesiem un mazāk sarežģītu informācijas sistēmu, revidents var veikt vienkāršu informācijas salīdzināšanu, piemēram, salīdzināt starpposma vai ikmēneša kontu atlikumu izmaiņas ar atlikuvi iepriekšējos periodos, lai iegūtu norādi uz potenciāli augstāka riska jomām.

A30. Šajā SRS ir raksturota analītisko procedūru kā risku izvērtēšanas procedūru izmantošana revīzijā.

520. SRS²⁴ ir raksturota analītisko procedūru kā detalizētu procedūru ("detalizētas analītiskās procedūras") izmantošana revīzijā un revidenta atbildība par analītisko procedūru veikšanu revīzijas noslēguma daļā. Tādējādi 520. SRS prasības neattiecas uz analītiskajām procedūrām, kas ir veiktas kā risku izvērtēšanas procedūras. Tomēr 520. SRS prasības un piemērošanas materiāli var būt noderīgi, revidentam veicot analītiskās procedūras kā daļu no risku izvērtēšanas procedūrām.

²⁴ 520. SRS "Analītiskās procedūras".

Automatizēti rīki un metodes

A31. Analītiskās procedūras var veikt, izmantojot vairākus instrumentus vai metodes, kas var būt automatizētas. Automatizēto analītisko procedūru attiecināšanu uz datiem var dēvēt par datu analīzi.

Piemērs.

Revidents var izmantot izklājlapu, lai salīdzinātu faktiski reģistrētās summas ar budžetā paredzētajām summām, vai veikt detalizētāku procedūru, izgūstot datus no uzņēmuma informācijas sistēmas un pēc tam analizējot šos datus ar vizualizācijas metožu palīdzību, lai identificētu darījumu kategorijas, kontu atlikumus vai skaidrojumus, attiecībā uz kuriem būtu veicamas īpašas papildu risku izvērtēšanas procedūras.

Novērošana un pārbaude (sk. 14.c) punktu)

Kāpēc kā risku izvērtēšanas procedūras izmanto novērošanu un pārbaudi

A32. Novērošanas un pārbaudes gaitā iegūtie rezultāti var apstiprināt vai būt pretrunā ar vadības un citu personu iztaujāšanas gaitā iegūto informāciju, kā arī šajā procesā var būt noderīgi, gūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi.

Mērogojamība

A33. Ja politika vai procedūras netiek dokumentētas vai uzņēmumā tiek izmantotas ne tik formālas kontroles procedūras, revidents joprojām var iegūt noteiktus revīzijas pierādījumus, ko izmanto būtisku neatbilstību riska identificēšanai un izvērtēšanai, novērojot vai pārbaudot kontroles procedūru darbību.

Piemēri

- Revidents var iegūt izpratni par kontroles procedūrām attiecībā uz krājumu skaitu, pat ja uzņēmumā tas netiek dokumentēts, veicot tiešus novērojumus.
- Revidents var novērot, vai tiek nodrošināta pienākumu sadale.
- Revidents var novērot, vai tiek ievadītas paroles.

Novērošana un pārbaude kā risku izvērtēšanas procedūras

A34. Risku izvērtēšanas procedūras var ietvert šādu aspektu novērošanu un pārbaudi:

- uzņēmuma saimnieciskā darbība;
- iekšējie dokumenti (piemēram, biznesa plāni un stratēģijas), ieraksti un iekšējās kontroles sistēmas rokasgrāmatas;
- vadības sagatavotas atskaites (piemēram, vadības ceturķšņa atskaites un starpposma finanšu pārskati) un personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, sagatavoti ziņojumi (piemēram, direktoru padomes sanāksmju protokoli);

- uzņēmuma īpašumi un telpas;
- informācija, kas iegūta no ārējiem avotiem, piemēram, tirdzniecības un ekonomikas žurnāliem, analītiķu, banku vai reitingu aģentūru ziņojumi, reglamentējošas vai finanšu publikācijas vai citi ārēji dokumenti par uzņēmuma finanšu rezultātiem (piemēram, A79 punktā minētie);
- vadības vai personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, rīcība (piemēram, piedaloties revīzijas komitejas sanāksmē).

Automatizēti rīki un metodes

A35. Novērošanas un pārbaudes vajadzībām var izmantot arī automatizētus rīkus un metodes, jo īpaši attiecībā uz aktīviem, piemēram, izmantojot attālinātus novērošanas instrumentus (piemēram, dronu).

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

A36. Risku izvērtēšanas procedūras, ko veic publiskā sektora struktūru revidenti, var ietvert arī tādu dokumentu novērošanu un pārbaudi, kurus vadība sagatavojuusi likumdevējam, piemēram, dokumenti, kas saistīti ar obligātu pārskatu sagatavošanu par darbības rezultātiem.

No citiem avotiem iegūta informācija (sk. 15. punktu)

Kāpēc revidents izskata informāciju no citiem avotiem

A37. No citiem avotiem iegūtā informācija var būt svarīga būtisku neatbilstību riska identificēšanai un novērtēšanai, sniedzot informāciju un ieskatu par šādiem aspektiem:

- uzņēmuma un tā darbības risku veids, kā arī iespējamās izmaiņas salīdzinājumā ar iepriekšējiem periodiem;
- vadības un personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, godprātība un ētikas principu ievērošana, kas var būt svarīgi aspekti arī revidenta izpratnei par kontroles vidi;
- piemērojamās finanšu ziņošanas pamatnostādnes un to pielietošana atbilstoši uzņēmuma veidam un apstākļiem.

Citi atbilstīgi avoti

A38. Citi atbilstīgi avoti ir šādi:

- revidenta procedūras attiecībā uz klienta attiecību akceptēšanu vai revīzijas uzdevuma turpināšanu saskaņā ar 220. SRS, tostarp saistītie secinājumi;²⁵
- citi darba uzdevumi, ko uzņēmumā veicis atbildīgais partneris; atbildīgais partneris var būt ieguvis revīzijas vajadzībām atbilstošas zināšanas, tostarp par uzņēmumu un tā vidi, veicot citus darba uzdevumus attiecīgajā uzņēmumā; šādi darba uzdevumi var ietvert saskaņotu procedūru uzdevumus vai citus revīzijas vai apliecinājuma uzdevumus, tostarp darba uzdevumus attiecībā uz papildu ziņošanas prasībām konkrētajā jurisdikcijā.

²⁵ 220. SRS "Kvalitātes kontrole finanšu pārskatu revīzijā" 12. punkts.

Informācija, kas iegūta, pamatojoties uz revidenta iepriekšējo pieredzi saistībā ar uzņēmumu un iepriekšējām revīzijām (sk. 16. punktu)

Kāpēc pašreizējā revīzijā ir svarīga loma informācijai no iepriekšējām revīzijām

A39. Revidenta iepriekšējā pieredze saistībā ar uzņēmumu un iepriekš veiktām revīzijas procedūrām var palīdzēt revidentam noteikt risku izvērtēšanas procedūru veidu un apjomu, un identificēt un izvērtēt būtisku neatbilstību riskus.

Iepriekšējo revīziju laikā iegūtās informācijas veids

A40. Revidenta iepriekšējā pieredze uzņēmumā un revīzijas procedūras, kas veiktas iepriekšējās revīzijās, var sniegt revidentam informāciju par šādiem jautājumiem:

- pagātnē pieļautas neatbilstības un tas, vai tās ir savlaicīgi izlabotas.
- uzņēmums un tā vide, kā arī uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma (tostarp kontroles trūkumi);
- nozīmīgas izmaiņas uzņēmumā vai tā darbībā kopš iepriekšējā finanšu perioda;
- tādi īpaši darījumu veidi un citi notikumi vai kontu atlikumi (un ar tiem saistītie skaidrojumi), kuru gadījumā revidentam ir bijušas grūtības veikt vajadzīgās revīzijas procedūras, piemēram, to sarežģītības dēļ.

A41. Revidentam ir jānosaka, vai informācija, kas, pamatojoties uz revidenta iepriekšējo pieredzi uzņēmumā un iepriekšējās revīzijās veiktajām revīzijas procedūrām, joprojām ir būtiska un ticama, ja revidents plāno izmantot šo informāciju pašreizējās revīzijas vajadzībām. Ja uzņēmuma veids vai apstākļi ir mainījušies vai ir iegūta jauna informācija, informācija no iepriekšējiem periodiem var nebūt būtiska vai ticama pašreizējās revīzijas gadījumā. Lai noteiku, vai ir notikušas izmaiņas, kas var ietekmēt šādas informācijas atbilstību vai ticamību, revidents var veikt iztaujāšanu un veikt citas piemērotas revīzijas procedūras, piemēram, attiecīgo sistēmu caurlūkošanu. Ja informācija nav ticama, revidents var apsvērt iespēju veikt papildu procedūras, kas ir piemērotas konkrētajos apstākļos.

Pārrunas darba grupā (sk. 17.–18. punktu)

Kāpēc darba uzdevuma grupā ir jāpārrunā piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu pielietošana un uzņēmuma finanšu pārskatu pakļautību būtiskām neatbilstībām

A42. Darba uzdevuma grupas pārrunas par piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu pielietojumu uzņēmumā un uzņēmuma finanšu pārskatu uzņēmību pret būtiskām neatbilstībām:

- sniedz iespēju pieredzējušākiem darba grupas dalībniekiem, tostarp atbildīgajiem partneriem, dalīties ar saviem ieskatiem, pamatojoties uz viņu zināšanām par uzņēmumu; dalīšanās informācijā veicina visu darba uzdevuma grupas dalībnieku labāku izpratni;
- sniedz iespēju darba uzdevuma grupas dalībniekiem apmainīties ar informāciju par uzņēmējdarbības riskiem, kuriem pakļauts uzņēmums, un to, kā raksturīgie riska faktori var

- ietekmēt darījumu kategoriju, kontu atlikumu un skaidrojumu pakļautību neatbilstībām, kā arī par to, kā un kurās jomās finanšu pārskati varētu būt pakļauti krāpšanas vai kļūdas izraisītām būtiskām neatbilstībām;
- palīdz darba uzdevuma grupas dalībniekiem labāk izprast finanšu pārskatu būtisku neatbilstību iespējamību viņiem piešķirtajās konkrētajās jomās, un izprast, kā viņu veikto revīzijas procedūru rezultāti var ietekmēt citus revīzijas aspektus, tostarp lēmumus saistībā ar papildu revīzijas procedūru būtību, laiku un apjomu. Šādas pārrunas jo īpaši palīdz darba uzdevuma grupas dalībniekiem papildu izvērtēt pretrunīgu informāciju, kuras pamatā ir katra dalībnieka izpratne par uzņēmuma būtību un apstākļiem;
 - nodrošina pamatu darba grupas dalībnieku saziņai un apmaiņai ar jaunu informāciju, kas iegūta revīzijas laikā un kas var ietekmēt būtisku neatbilstību risku izvērtējumu vai šo risku novēršanai veicamās revīzijas procedūras.

240. SRS ir noteikta prasība pārrunu gaitā īpašu vērību pievērst tam, cik liela ir iespējamība, ka attiecīgā uzņēmuma finanšu pārskatos varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības un kādā veidā krāpšana varētu būt veikta.²⁶

A43. Profesionāla skepse ir nepieciešama revīzijas pierādījumu kritiskam novērtējumam, un tiešas un atklātas darba uzdevuma grupas pārrunas, tostarp periodiskā revīzijā, var uzlabot būtisku neatbilstību risku identificēšanu un izvērtēšanu. Cits pārrunu rezultāts var būt tāds, ka revidents identificē konkrētas revīzijas jomas, attiecībā uz kurām profesionālā skepse var būt īpaši svarīga, kādēj var būt nepieciešams iesaistīt pieredzējušus darba grupas dalībniekus, kuri ir pienācīgi kvalificēti ar šīm jomām saistītu revīzijas procedūru veikšanai.

Mērogojamība

A44. Ja darba uzdevumu veic viena persona, piemēram, atsevišķs praktizējošs grāmatvedis (t. i., ja pārrunas darba grupā nav iespējamas), A42 un A46 punktā minēto jautājumu izskalīšana tomēr var palīdzēt revidentam identificēt, kurās jomās varētu pastāvēt būtisku neatbilstību risks.

A45. Ja darba uzdevumā ir iesaistīta liela darba grupa, piemēram, grupas finanšu pārskatu revīzijas gadījumā, ne vienmēr ir nepieciešams vai praktiski iekļaut visus dalībniekus vienlaicīgās pārrunās (piemēram, vairāku objektu revīzijā), un nav nepieciešams, lai visi darba grupas dalībnieki būtu informēti par visiem pārrunu gaitā pieņemtajiem lēmumiem. Atbildīgais partneris var apspriest jautājumus ar galvenajiem darba grupas dalībniekiem, tostarp, ja nepieciešams, ar dalībniekiem, kam piemīt īpašas prasmes vai zināšanas, un ar personām, kas ir atbildīgas par komponentu revīziju, vienlaikus deleģējot pārrunu veikšanu ar citām personām, ņemot vērā saziņas apjomu, kas nepieciešams visas darba grupas mērogā. Var arī izstrādāt saziņas plānu, ko apstiprina atbildīgais partneris.

²⁶ 240. SRS 16. punkts.

Pārrunas saistībā ar piemērojamajās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs noteiktajiem skaidrojumiem

A46. Piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu izvērtēšana darba uzdevuma grupas pārrunu gaitā palīdz revīzijas sākumposmā noteikt jomas, kurās varētu pastāvēt būtisku neatbilstību riski saistībā ar skaidrojumiem pat gadījumos, kad piemērojamajās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs tiek prasīti vienkāršoti skaidrojumi. Darba grupa var apsprest šādus jautājumus:

- finanšu pārskatu prasību izmaiņas, kuru rezultātā var rasties nozīmīgi jauni vai pārskatīti skaidrojumi;
- izmaiņas uzņēmuma vidē, finansiālajā stāvoklī vai darbībā, kas var radīt nozīmīgus jaunus vai pārskatītus skaidrojumus, piemēram, nozīmīgs komercdarbības apvienošanas darījums revīzijas periodā;
- skaidrojumi, attiecībā uz kuriem pagātnē bija sarežģīti iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus; un
- skaidrojumi saistībā ar sarežģītiem jautājumiem, tostarp jautājumiem, kas saistīti ar nozīmīgiem vadības spriedumiem attiecībā uz to, kādu informāciju atklāt.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

A47. Publiskā sektora struktūru revīzijas grupas pārrunās var apsvērt arī papildu plašāka mēroga mērķus un ar tiem saistītos riskus, kas izriet no revīzijas uzdevuma vai publiskā sektora struktūru pienākumiem.

Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu (sk. 19.–27. punktu)

1.–6. pielikumā ir izklāstīti papildu apsvērumi saistībā ar izpratnes gūšanu par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu.

Nepieciešamās izpratnes iegūšana (sk. 19.–27. punktu)

A48. Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu ir dinamisks un periodisks informācijas vākšanas, atjaunināšanas un analizēšanas process, kas turpinās visā revīzijas laikā. Tāpēc, iegūstot jaunu informāciju, revidenta prognozes var mainīties.

A49. Revidenta izpratne par uzņēmumu un tā vidi, kā arī par piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm var arī palīdzēt revidentam izstrādāt sākotnējas prognozes attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, kas var būt nozīmīgas darījumu kategorijas, kontu atlikumi un skaidrojumi. Šādas paredzamās nozīmīgās darījumu kategorijas, kontu atlikumi un skaidrojumi kalpo kā pamats, nosakot revidenta iegūstamās izpratnes apjomu par uzņēmuma informācijas sistēmu.

Kāpēc nepieciešams iegūt izpratni par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm (sk. 19.–20. punktu)

A50. Revidenta izpratne par uzņēmumu un tā vidi, kā arī piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm palīdz revidentam izprast apstākļus un nosacījumus, kas attiecas uz uzņēmumu, un noteikt, kā raksturīgie riska faktori ietekmē apliecinājumu uzņēmību pret neatbilstībām finanšu pārskatu sagatavošanas procesā saskaņā ar piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un, cik lielā mērā šāda ietekme pastāv. Šāda informācija kalpo kā atsauges sistēma, kuras ietvaros revidents identificē un izvērtē būtisku neatbilstību riskus. Šāda atsauges sistēma arī palīdz revidentam plānot revīziju un izmantot profesionālu spriedumu un profesionālo skepsi revīzijas laikā, piemēram, šādos gadījumos:

- identificējot un izvērtējot būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos saskaņā ar 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) vai citiem attiecīgiem standartiem (piemēram, krāpšanas riskus saskaņā ar 240. SRS vai riskus, kas saistīti ar grāmatvedības aplēsēm saskaņā ar 540. (pārskatīts) SRS);
- veicot procedūras, lai noteiktu likumu un noteikumu neievērošanas gadījumus, kas var būtiski ietekmēt finanšu pārskatus, saskaņā ar 250. SRS;²⁷
- novērtējot, vai finanšu pārskatos ir sniegti atbilstīgi skaidrojumi saskaņā ar 700. (pārskatīts) SRS²⁸;
- nosakot būtiskumu vai izpildes būtiskumu saskaņā ar 320. SRS;²⁹ vai
- izvērtējot vadības izvēlēto un pielietoto grāmatvedības politiku, kā arī finanšu pārskatu skaidrojumu atbilstību.

A51. Revidenta izpratne par uzņēmumu un tā vidi, kā arī piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm palīdz revidentam arī plānot un veikt papildu revīzijas procedūras, piemēram, šādos gadījumos:

- izstrādājot prognozes, kas tiks izmantotas, veicot analītiskās procedūras saskaņā ar 520. SRS;³⁰
- izstrādāt un veikt papildu revīzijas procedūras, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus saskaņā ar 330. SRS; un
- novērtēt iegūto revīzijas pierādījumu pietiekamību un atbilstību (piemēram, saistībā ar pieņēmumiem un vadības sniegtiem mutiskiem un rakstiskiem apliecinājumiem).

²⁷ 250. SRS "Likumu un noteikumu ievērošanas izvērtēšana finanšu pārskatu revīzijas gaitā" 14. punkts.

²⁸ 700. (pārskatīts) SRS "Atzinuma izstrāde un ziņošana par finanšu pārskatiem" 13e) punkts.

²⁹ 320. SRS "Būtiskums revīzijas plānošanā un veikšanā" 10.–11. punkts.

³⁰ 520. SRS 5. punkts.

Mērogojamība

A52. Nepieciešamās izpratnes būtība un apjoms ir atkarīgs no revidenta profesionālā sprieduma, un atšķiras atkarībā no uzņēmuma veida un apstākļiem, tostarp šādiem:

- uzņēmuma lielums un darbības sarežģītība, tostarp IT vide;
- revidenta iepriekšējā pieredze uzņēmumā;
- uzņēmuma sistēmu un procesu veids, tostarp to formalitātes pakāpe; un
- uzņēmuma dokumentācijas veids un sarežģītība.

A53. Revidenta veiktās risku izvērtēšanas procedūras, lai iegūtu nepieciešamo izpratni, var būt mazāk plašas mazāk sarežģītu uzņēmumu revīzijās un plašākas attiecībā uz uzņēmumiem, kas ir sarežģītāki. Revidentam nepieciešamajai izpratnei nav jābūt tikpat detalizētai kā uzņēmuma vadības izpratnei, ko vadība iegūst, pārvaldot uzņēmuma darbību.

A54. Dažās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs mazākiem uzņēmumiem ir atļauts sniegt vienkāršākus un mazāk detalizētus skaidrojumus finanšu pārskatos. Tomēr tas neatbrīvo revidentu no pienākuma gūt izpratni par uzņēmumu un tā vidi, kā arī uzņēmumam būtiskajām piemērojamām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm.

A55. To, kādas specializētās prasmes nepieciešamas, lai iegūtu iegūt nepieciešamo izpratni, var ietekmēt arī tas, kā uzņēmumā tiek izmantotas IT sistēmas, kā arī IT vides izmaiņu veids un apjoms.

Uzņēmums un tā vide (sk. 19.a) punktu)

Uzņēmuma organizatoriskā struktūra, īpašumtiesības un pārvaldība un uzņēmuma darbības modelis (sk. 19.a)i) punktu)

Uzņēmuma organizatoriskā struktūra un īpašnieku sastāvs

A56. Izpratne par uzņēmuma organizatorisko struktūru un īpašumtiesībām var ļaut revidentam gūt izpratni par tālāk norādītajiem aspektiem.

- Uzņēmuma saimnieciskās darbības sarežģītība.

Piemērs.

Uzņēmums var darboties kā atsevišķs uzņēmums vai uzņēmuma struktūra var ietvert meitasuzņēmumus, uzņēmumus un citas komponentes vairākās atrašanās vietās. Turklāt juridiskā struktūra var atšķirties no saimnieciskās darbības struktūras. Sarežģītas struktūras bieži ievieš faktorus, kas var izraisīt paaugstinātu pakļautību būtisku neatbilstību riskiem. Šādi faktori var ietvert jautājumus par to, vai nemateriālā vērtība, kopuzņēmumi, ieguldījumi vai īpašam nolūkam dibinātas sabiedrības tiek pienācīgi uzskaitītas un finanšu pārskatos ir sniegti pienācīgi skaidrojumi saistībā ar šiem aspektiem.

- Īpašumtiesības un attiecības starp īpašniekiem un citām personām vai struktūrām, tostarp saistītām pusēm. Šāda izpratne var palīdzēt noteikt, vai darījumi ar saistītām pusēm

ir pienācīgi identificēti, uzskaitīti un skaidroti finanšu pārskatos.³¹

- Pienākumu sadalījums starp īpašniekiem, personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, un vadību.

Piemērs.

Mazāk sarežģītos uzņēmumos uzņēmuma īpašnieki var būt iesaistīti uzņēmuma pārvaldībā, tāpēc viņu pienākumu atšķirības ir nelielas vai to nav vispār. Turpretim, piemēram, biržā reģistrētu juridisku vienību gadījumā vadības, uzņēmuma īpašnieku un personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, pienākumi var būt skaidri nodalīti.³²

- Uzņēmuma IT vides struktūra un sarežģītība.

Piemērs.

Uzņēmumā:

- var pastāvēt vairākas mantotas IT sistēmas, kas nav labi integrētas, un rezultātā rodas sarežģīta IT vide;
- var tikt izmantoti ārēji vai iekšēji pakalpojumu sniedzēji saistībā ar IT vides aspektiem (piemēram, trešās puses sniegto ārpakalpojumu izmantošana IT vides uzturēšanai vai koplietojama pakalpojumu centra izmantošana centralizētai IT procesa vadībai grupā).

Automatizēti rīki un metodes

A57. Gūstot izpratni par informācijas sistēmu, revidents revidenta procedūru ietvaros var izmantot automatizētus rīkus un metodes, lai izprastu darījumu plūsmas un apstrādes procesu. Šo procedūru rezultāts var būt tāds, ka revidents iegūst informāciju par uzņēmuma organizatorisko struktūru vai personām, ar kurām uzņēmums veic uzņēmējdarbību (piemēram, pārdevēji, klienti, saistītās personas).

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

A58. Publiskā sektora struktūrās īpašumtiesībām var nebūt tāda pati nozīme kā privātajā sektorā, jo lēmumi, kas saistīti ar attiecīgo uzņēmumu, politisko procesu rezultātā var tikt pieņemti ārpus šī uzņēmuma. Tāpēc vadībai var nebūt kontroles pār noteiktiem lēmumiem, kas tiek pieņemti. Jautājumi, kas var būt būtiski, ietver izpratni par uzņēmuma spēju pieņemt vienpusējus lēmumus un citu publiskā sektora struktūru spēju kontrolēt vai ietekmēt uzņēmuma pilnvaras un stratēģisko virzību.

Piemērs.

Uz publiskā sektora struktūru var attiekties tiesību akti vai citas direktīvas no iestādēm, kas pieprasī, lai uzņēmums pirms stratēģiju un mērķu īstenošanas saņemtu apstiprinājumu no ārējām

³¹ 550. SRS ir noteiktas prasības un sniegti norādījumi par revidenta apsvērumiem saistībā ar saistītajām pusēm.

³² 260. (pārskatīts) SRS A1. un A2. punktā ir sniegti norādījumi par to, kā identificēt personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, un skaidrots, ka dažos gadījumos daļa vai visas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, var būt iesaistītas uzņēmuma pārvaldībā.

personām. Tāpēc aspekti, kas ir saistīti ar izpratnes gūšanu par iestādes juridisko struktūru, var ietvert piemērojamos normatīvos aktus un uzņēmuma klasifikāciju (t. i., vai uzņēmums ir ministrija, departaments, aģentūra vai cita veida sabiedrība).

Pārvalde

Kāpēc revidents iegūst izpratni par pārvaldības procesiem

A59. Izpratne par uzņēmuma pārvaldības procesiem var palīdzēt revidentam izprast uzņēmuma spēju nodrošināt pienācīgu iekšējās kontroles sistēmas uzraudzību. Tomēr šāda izpratne var arī sniegt pierādījumus par trūkumiem, kas var liecināt par pieaugošu uzņēmuma finanšu pārskatu uzņēmību pret būtisku neatbilstību riskiem.

Izpratne par uzņēmuma pārvaldības procesiem

A60. Jautājumi, kas var būt svarīgi, revidentam gūstot izpratni par uzņēmuma pārvaldības procesiem, ir šādi:

- vai visas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, piedalās uzņēmuma vadībā;
- valdes (bez izpildpilnvarām) esamība (un pienākumu nošķiršana), ja tāda pastāv, no izpildvadības;
- vai personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ienem amatus, kas ir uzņēmuma juridiskās struktūras sastāvdaļa, piemēram, uzņēmuma direktora amatu;
- jebkādu apakšgrupu esamība, kurās iekļautas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, piemēram, revīzijas komiteja, un šādu grupu pienākumi;
- personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, pienākums pārraudzīt finanšu pārskatu sagatavošanu, tostarp apstiprināt finanšu pārskatus.

Uzņēmuma darbības modelis

1. pielikumā izklāstīti papildu apsvērumi saistībā ar izpratnes gūšanu par uzņēmumu un tā darbības modeli, kā arī papildu apsvērumi īpašam nolūkam dibinātu sabiedrību revīzijā.

Kāpēc revidents iegūst izpratni par uzņēmuma darbības modeli

A61. Izpratne par uzņēmuma mērķiem, stratēģiju un darbības modeli palīdz revidentam izprast uzņēmumu stratēģiskā līmenī un izprast uzņēmuma darbības riskus. Izpratne par uzņēmuma riskiem, kas ietekmē finanšu pārskatus, palīdz revidentam noteikt būtisku neatbilstību riskus, jo vairākumam uzņēmuma risku galā būs finansiālas sekas un līdz ar to ietekme uz finanšu pārskatiem.

Piemēri

Uzņēmuma darbības modelis var balstīties uz IT izmantošanu dažādos veidos:

- uzņēmums pārdod apavus no fiziska veikala un izmanto modernu krājumu un tirdzniecības vietas sistēmu, lai reģistrētu apavu pārdošanu; vai
- uzņēmums pārdod apavus tiešsaistē tā, lai visi pārdošanas darījumi tiktu apstrādāti IT vidē, tostarp transakciju iniciēšana tīmekļa vietnē.

Attiecībā uz abiem minētajiem uzņēmumiem uzņēmējdarbības riski, ko rada ievērojami atšķirīgs darbības modelis, ir krasī atšķirīgi, neskatoties uz to, ka abi uzņēmumi pārdod apavus.

Izpratnes gūšana par uzņēmuma darbības modeli

A62. Ne visi biznesa modeļa aspekti ir būtiski revidenta izpratnei. Uzņēmējdarbības riski ir plašāki nekā būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatos, lai gan tie ietver arī uzņēmējdarbības riskus. Revidentam nav pienākums izprast vai identificēt visus uzņēmējdarbības riskus, jo ne visi uzņēmējdarbības riski rada būtisku neatbilstību risku.

A63. Uzņēmējdarbības riskus, kas palielina pakļautību būtisku neatbilstību riskiem, var radīt:

- nepiemēroti mērķi vai stratēģijas, neefektīva stratēģiju īstenošana, to izmaiņas vai sarežģītība;
- uzņēmējdarbības riskus var izraisīt arī nespēja atzīt vajadzību pēc pārmaiņām, piemēram:
 - ir izstrādāti jauni produkti vai pakalpojumi, kas var būt neveiksmīgi;
 - tirkus, pat ja sekmīgi attīstīts, nav piemērots, lai atbalstītu konkrētu produktu vai pakalpojumu; vai
 - produkta vai pakalpojuma trūkumi, kas var radīt juridisku atbildību un izraisīt reputācijas risku;
- stimuli un spiediens uz vadību var izraisīt tīšu vai netīšu vadības neobjektivitāti un tādējādi ietekmēt būtisku pieņēmumu pamatotību un vadības vai personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ieceru pamatotību.

A64. Jautājumi, kurus revidents var apsvērt, gūstot izpratni par uzņēmuma darbības modeli, mērķiem, stratēģijām un saistītajiem uzņēmējdarbības riskiem, kas var radīt būtisku neatbilstību risku finanšu pārskatos, ir šādi:

- nozares attīstība, piemēram, personāla vai zināšanu trūkumu, lai darbotos atbilstoši pārmaiņas nozarē;
- jauni produkti un pakalpojumi, kas var palielināt saistības par produktiem;
- uzņēmuma darbības paplašināšana un pieprasījums nav precīzi novērtēts;
- jaunas grāmatvedības prasības, kuru ieviešana ir bijusi nepilnīga vai nepareiza;
- normatīvās prasības, kuru rezultātā palielinās juridiskais risks;

- esošās un paredzamās finansējuma vajadzības, piemēram, finansējuma zaudējums sakarā ar uzņēmuma nespēju izpildīt prasības;
- IT izmantošana, piemēram, jaunas IT sistēmas ieviešana, kas ietekmēs gan saimniecisko darbību, gan finanšu pārskatus; vai
- stratēģijas īstenošanas sekas, jo īpaši sekas, kuru rezultātā tiek ieviestas jaunas grāmatvedības prasības.

A65. Parasti vadība identificē uzņēmējdarbības riskus un izstrādā metodes to novēršanai. Šāds risku izvērtēšanas process ir daļa no uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas, un tas ir aplūkots 22. punktā un A109–A113 punktos.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

A66. Uzņēmumi, kas darbojas publiskajā sektorā, var radīt un nodrošināt vērtību atšķirīgos veidos nekā uzņēmumi, kuru mērķis ir sniegt labklājību to īpašniekiem, tomēr arī šādiem uzņēmumiem ir “uzņēmuma darbības modelis” ar konkrētu mērķi. Aspekti, par kuriem publiskā sektora revidenti var iegūt izpratni saistībā ar uzņēmuma darbības modeli, ir šādi:

- zināšanas par attiecīgajām valdības darbībām, ieskaitot saistītās programmas;
- programmu mērķi un stratēģijas, tostarp valsts sabiedrību politikas elementi.

A67. Attiecībā uz publiskā sektora struktūru revīzijām “vadības mērķus” var ietekmēt prasības apliecināt uzņēmuma pārskatatbildību sabiedrības priekšā, un šādu mērķu izcelsmes avots var būt tiesību akti, noteikumi vai citas pilnvaras.

Nozares, normatīvie un citi ārējie faktori (sk. 19a)ii) punktu)

Nozares faktori

A68. Būtiskie nozares faktori ir nozares apstākļi, piemēram, konkurētspējīga vide, piegādātāju un klientu attiecības, kā arī tehnoloģiskā attīstība. Revidents var izvērtēt šādus aspektus:

- tirgus un konkurence, tostarp pieprasījums, ražīgums un cenu konkurence;
- darbības cikliskums vai sezonalitāte;
- ar uzņēmuma produktiem saistītās tehnoloģijas.
- enerģijas piegāde un izmaksas.

A69. Nozare, kurā uzņēmums darbojas, var radīt īpašus ar būtisku neatbilstību riskus, ko izraisa uzņēmuma darbības veids vai regulēšanas pakāpe.

Piemērs.

Būvniecības nozarē ilgtermiņa līgumi var ietvert ievērojamas ieņēmumu un izdevumu aplēses, kas rada būtisku neatbilstību riskus. Šādos gadījumos ir svarīgi, lai darba grupā būtu iesaistīti daļībnieki ar pietiekamām zināšanām un pieredzi.³³

Normatīvie faktori

A70. Būtiskie normatīvie faktori ietver normatīvo vidi. Normatīvā vide cita starpā ietver piemērojamās finanšu ziņošanas pamatnostādnes un tiesisko un politisko vidi, kā arī jebkādas izmaiņas tajā. Revidents var izvērtēt šādus aspektus:

- regulējamās nozares tiesiskais regulējums, piemēram, uzraudzības normas, tostarp arī saistītie skaidrojumi;
- tiesību akti un noteikumi, kas būtiski ietekmē uzņēmuma darbību, piemēram, nodarbinātības likumi un noteikumi;
- normatīvie akti un regulējums nodokļu jomā;
- valdības politikas jomas, kas konkrētajā brīdī ietekmē aplūkojamā uzņēmuma darbību, piemēram, monetārā politika (tostarp ārvalstu valūtas maiņas kontroles procedūras), fiskālie, finansiālās palīdzības pasākumi (piemēram, valsts palīdzības programmas) un tarifu vai tirdzniecības ierobežošanas politika;
- vides prasības, kas ietekmē attiecīgo nozari un uzņēmuma darbību.

A71. 250. (pārskatīts) SRS ir noteiktas konkrētas prasības saistībā ar normatīvajām pamatnostādnēm, kas attiecas uz uzņēmumu un nozari vai sektoru, kurā uzņēmums darbojas.³⁴

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

A72. Uz publiskā sektora struktūru revīzijām var attiekties īpaši likumi vai noteikumi, kas ietekmē uzņēmuma darbību. Šādi elementi var būt būtisks apsvērums, revidentam gūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi.

Citi ārējie faktori

A73. Citi ārējie faktori, kas ietekmē aplūkojamo uzņēmumu un ko revidents var ķemt vērā, ir vispārējā ekonomikas situācija, procentu likmes un finansējuma pieejamība, kā arī inflācija vai valūtas devalvācija.

Pasākumi, ko vadība izmanto uzņēmuma finanšu rezultātu izvērtēšanai (sk. 19a)iii) punktu)

Kāpēc revidents gūst izpratni par vadības izmantotajiem pasākumiem

A74. Izpratne par uzņēmumā īstenotajiem pasākumiem palīdz revidentam apsvērt, vai šādi pasākumi, neatkarīgi no tā, vai tos izmanto ārēji vai iekšēji uzņēmumā, rada spiedienu uz uzņēmumu tā darbības mērķu īstenošanai. Šāds spiediens var motivēt vadību veikt darbības, kas palielina

³³ 220. SRS 14. punkts.

³⁴ 250. (pārskatīts) SRS 13. punkts.

pakļautību vadības neobjektivitātes vai krāpšanas izraisītām neatbilstībām (piemēram, lai uzņēmuma darbības rezultātu neatbilstīga koriģēšana vai apzināta neatbilstību pielaušana finanšu pārskatos) (prasības un norādījumus saistībā ar krāpšanas riskiem sk. 240. SRS).

- A75. Pasākumu rezultāti var arī norādīt, ka pastāv būtisku neatbilstību riska iespējamība ar finanšu pārskatiem saistītā informācijā. Piemēram, darbības rezultātu koriģēšanas pasākumi var liecināt, ka uzņēmumam ir neparasti strauja izaugsme vai ienesīgums salīdzinājumā ar citu tās pašas nozares uzņēmumu ienesīgumu.

Vadības īstenotie pasākumi

- A76. Vadība un citas personas parasti vērtē un izskata tos jautājumus, kurus viņi uzskata par svarīgiem. Vadības iztaujāšanas rezultāti var liecināt, ka vadība finanšu rezultātu novērtēšanā un pasākumu īstenošanā paļaujas uz konkrētiem pamatrādītājiem, gan publiski pieejamiem, gan citiem. Šādos gadījumos revidents var identificēt gan iekšējus, gan ārējus darbības rezultātu koriģēšanas pasākumus, izvērtējot informāciju, ko uzņēmums izmanto darbības pārvaldībai. Ja šādas izpētes rezultāti liecina par to, ka darbības rezultātu izvērtēšana vai pārskatīšana netiek veikta, tas var liecināt, ka pastāv paaugstināts risks, ka neatbilstības netiek atklātas un izlabotas.

- A77. Galvenie rādītāji, ko izmanto finanšu darbības novērtēšanai, var būt šādi:

- galvenie darbības rādītāji (finanšu un nefinanšu) un galvenie koeficienti, tendences un darbības statistika;
- vairāku secīgu periodu finanšu darbības rezultātu analīze;
- budžeti, prognozes, dispersijas analīzes, segmenta informāciju un departamentu, nodaļu vai citu struktūras līmeni darbības pārskati;
- darbinieku rezultativitātes uzlabošanas pasākumi un iniciatīvas stimulēšanas politika;
- uzņēmuma un konkurentu darbības salīdzinājums.

Mērogojamība (sk. 19(a)(iii) punktu)

- A78. Procedūras, kas tiek veiktas, lai izprastu uzņēmumā īstenotos pasākumus, var atšķirties atkarībā no uzņēmuma lieluma vai sarežģītības, kā arī īpašnieku vai personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, iesaistīšanās uzņēmuma pārvaldībā.

Piemēri

- Mazāk sarežģītos uzņēmumos bankas aizņēmumu nosacījumi (t. i., banku līgumi) var būt saistīti ar īpašiem pasākumiem attiecībā uz uzņēmuma darbības rezultātiem vai finansiālo stāvokli (piemēram, maksimālā apgrozāmā kapitāla summa). Revidenta izpratne par bankas izmantotajiem darbības rezultātu uzlabošanas pasākumiem var palīdzēt noteikt jomas, kurās ir paaugstināta pakļautība būtisku neatbilstību riskiem.
- Dažos uzņēmumos, kuru būtība un apstākļi ir sarežģītāki, piemēram, apdrošināšanas vai banku nozarē, darbības rezultātus vai finansiālo stāvokli var novērtēt, salīdzinot ar normatīvajām prasībām (piemēram, regulējošo rādītāju prasības, piemēram, kapitāla pietiekamības un likviditātes rādītāji). Revidenta izpratne par šādiem darbības rezultātu

uzlabošanas pasākumiem var palīdzēt noteikt jomas, kurās ir paaugstināta pakļautība būtisku neatbilstību riskiem.

Citi apsvērumi

A79. Arī ārējās personas var pārskatīt un analizēt uzņēmuma finanšu rezultātus, jo tāpēc attiecībā uz uzņēmumiem, kuru finanšu informācija ir publiski pieejama. Revidents var ņemt vērā arī publiski pieejamu informāciju, lai labāk gūtu izpratni par uzņēmumu vai identificētu pretrunīgu informāciju; tā var būt, piemēram, šādu avotu sniegtā informācija:

- analītiskās un kredītreitingu aģentūras;
- ziņas un citi plašsaziņas līdzekļi, tostarp sociālie mediji;
- nodokļu iestādes;
- regulatori;
- arodbiedrības;
- finansējuma nodrošinātāji.

Šādu finanšu informāciju bieži vien var iegūt no revidējamā uzņēmuma.

A80. Finanšu rezultātu novērtēšana un pārskatīšana nav tas pats, kas iekšējās kontroles sistēmas uzraudzība (aplūkota A114–A122 punktā kā iekšējās kontroles sistēmas sastāvdaļa), lai gan abi procesi var pārklāties.

- Darbības rezultātu novērtēšanas un pārskatīšanas mērķis ir noteikt, vai uzņēmuma darbības rezultāti atbilst vadības (vai trešo pušu) noteiktajiem mērķiem.
- Savukārt iekšējās kontroles sistēmas uzraudzība attiecas uz kontroles procedūru efektivitāti, tostarp tādu kontroles procedūru efektivitāti, kuras ir saistītas ar vadības mērījumiem un finanšu rezultātu pārskatīšanu.

Tomēr dažos gadījumos darbības rādītāji sniedz arī informāciju, kas ļauj vadībai konstatēt kontroles trūkumus.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

A81. Papildus tam, ka tiek apsvērti būtiskie pasākumi, ko publiskā sektora struktūra izmanto, lai novērtētu uzņēmuma finansiālo darbību, publiskā sektora struktūru revidenti var ņemt vērā arī nefinanšu informāciju, piemēram, sabiedriskā labuma rezultātu izpildi (piemēram, to cilvēku skaitu, kuriem palīdz tāpēcībā programma).

Piemērojamās finanšu ziņošanas pamatnostādnes (sk. 19.b) punktu)

Izpratnes gūšana par piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma grāmatvedības politikām

A82. Tālāk norādīti aspekti, ko revidents var apsvērt, gūstot izpratni par uzņēmuma piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm, un to, kā tās tiek piemērotas uzņēmuma un tā vides un apstākļu kontekstā.

- Uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanas prakse piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu kontekstā, piemēram:
 - grāmatvedības principi un nozarei raksturīga prakse, tostarp nozarei raksturīgas nozīmīgas darījumu grupas, kontu atlikumi un saistītie skaidrojumi finanšu pārskatos (piemēram, bankām tie varētu būt aizdevumi un ieguldījumi, farmaceitiskiem uzņēmumiem — pētniecība un produktu izstrāde);
 - ieņēmumu atzīšana;
 - finanšu instrumentu uzskaitē, ieskaitot saistītos kredītaudējumus;
 - aktīvi, saistības un darījumi ārvalstu valūtās;
 - netipisku vai sarežģītu darījumu uzskaitē, tostarp darījumu, kas veikti neviennozīmīgās vai jaunās jomās (piemēram, kriptovalūtas uzskaitē).
- Izpratne par to, kā uzņēmums izvēlas un piemēro grāmatvedības politiku, tostarp par izmaiņu ieviešanu tajā, kā arī izmaiņu iemesliem var ietvert šādus aspektus:
 - metodes, ko uzņēmums izmanto, lai atpazītu, novērtētu, prezentētu un atklātu nozīmīgus un netipiskus darījumus;
 - nozīmīgu uzskaites pamatprincipu ietekme uz pretrunīgām vai iepriekš neapgūtām jomām, attiecībā uz kurām izstrādāti oficiāli norādījumi vai vienošanās;
 - izmaiņas vidē, piemēram, izmaiņas piemērojamajās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs vai nodokļu reformas, kas var radīt nepieciešamību mainīt uzņēmuma grāmatvedības politiku;
 - finanšu pārskatu standarti un likumi un noteikumi, kas ir jauni uzņēmumam un tas, kad un kā uzņēmumā tiks ieviestas vai ievērotas šādas prasības.

A83. Izpratne par uzņēmumu un tā vidi var palīdzēt revidentam izvērtēt, kurās jomās ir sagaidāmas izmaiņas uzņēmuma finanšu pārskatos (piemēram, salīdzinājumā ar iepriekšējiem periodiem).

Piemērs.

Ja uzņēmumā attiecīgajā periodā ir veikts nozīmīgs komercdarbības apvienošanas darījums, revidents varētu prognozēt izmaiņas darījumu kategorijās, kontu atlikumos un skaidrojumos saistībā ar attiecīgo komercdarbības apvienošanas darījumu. Vai arī, ja attiecīgajā periodā nav notikušas būtiskas izmaiņas finanšu ziņošanas pamatnostādnēs, revidenta izpratne var palīdzēt pārliecināties, vai iepriekšējā periodā iegūtā izpratne joprojām ir atbilstoša.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

A84. Piemērojamās finanšu ziņošanas pamatnostādnes publiskā sektora struktūru gadījumā nosaka katrā jurisdikcijā vai ģeogrāfiskajā apgabalā spēkā esošie tiesību akti un reglamentējošās prasības. legūstot izpratni par uzņēmumam piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām, un to, kā tās tiek piemērotas uzņēmuma un tā vides un apstākļu kontekstā, revidents var izvērtēt, vai

uzņēmuma grāmatvedībā pilnībā tiek piemērots uzkrāšanas princips vai skaidras naudas princips saskaņā ar Starptautiskajiem Publiskā sektora grāmatvedības standartiem, vai abu principu apvienojums.

Kā raksturīgā riska faktori ietekmē apliecinājumu uzņēmību pret neatbilstībām (sk. 19.c) punktu)

2. pielikumā sniegti tādu notikumu un nosacījumu piemēri, kuri var radīt būtisku neatbilstību risku, iedalot tos pēc raksturīgā riska faktora.

Kāpēc revidents apsver raksturīgā riska faktorus, gūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi, kā arī piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm

A85. Izpratne par uzņēmumu un tā vidi, kā arī piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm palīdz revidentam identificēt notikumus vai apstāklus, kuru raksturīgās iezīmes var ietekmēt ar darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem saistīto apgalvojumu uzņēmību pret neatbilstībām. Šīs raksturīgās iezīmes ir raksturīgā riska faktori. Raksturīgie riska faktori var ietekmēt apgalvojumu uzņēmību pret neatbilstībām, ietekmējot neatbilstību rašanās iespējamību vai apmēru. Izpratne par to, kā raksturīgā riska faktori ietekmē apgalvojumu uzņēmību pret neatbilstībām, var palīdzēt revidentam sākotnēji izprast neatbilstību rašanās iespējamību vai apjomu, un palīdz revidentam identificēt būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma līmenī saskaņā ar 28.b) punktu. Izpratne par to, cik lielā mērā raksturīgā riska faktori ietekmē apgalvojumu uzņēmību pret neatbilstībām, palīdz revidentam arī novērtēt iespējamo neatbilstību iespējamību un apmēru raksturīgā riska izvērtēšanas procesā saskaņā ar 31.a) punktu. Tādējādi izpratne par raksturīgā riska faktoriem var arī palīdzēt revidentam izstrādāt un veikt papildu revīzijas procedūras saskaņā ar 330. SRS.

A86. Revidenta identificēto būtisku neatbilstību risku apgalvojuma līmenī un raksturīgā riska vērtējumu var ietekmēt arī revīzijas pierādījumi, ko revidents ieguvis, veicot citas risku izvērtēšanas procedūras, papildu revīzijas procedūras vai izpildot citu SRS prasības (sk. A95., A103., A111., A121., A124. un A151. punktu).

Raksturīgā riska faktoru ietekme uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem

A87. Tas, cik uzņēmīga pret neatbilstībām ir konkrēta darījumu kategorija, kontu atlikums vai skaidrojums, bieži vien ir cieši saistīts ar to, cik lielā mērā attiecīgais vienums ir pakļauts pārmaiņām vai nenoteiktībai.

Piemērs.

Ja uzņēmumā tiek izmantotas grāmatvedības aplēses, kas ir balstītas uz pieņēmumiem, kuru atlase ir lielā mērā subjektīva, grāmatvedības aplēses novērtējumu, iespējams, ietekmēs gan subjektivitāte, gan nenoteiktība.

A88. Jo lielākā mērā konkrēta darījumu kategorija, kontu atlikums vai skaidrojums ir pakļauts neatbilstībām tā sarežģītības vai subjektivitātes dēļ, jo lielākā mērā revidentam ir jāpielieto profesionāla skepse. Turklat, ja darījumu kategorija, kontu atlikums vai skaidrojums ir pakļauts neatbilstībai tā sarežģītības, subjektivitātes, izmaiņu vai nenoteiktības dēļ, šie raksturīgā riska faktori var radīt iespēju potenciālai neapzinātai vai apzinātai vadības neobjektivitātei un var ietekmēt pakļautību neatbilstībai vadības

neobjektivitātes dēļ. Revidenta veikto būtisku neatbilstību risku izvērtējumu un raksturīgā riska izvērtējumu apgalvojuma līmenī ietekmē arī raksturīgā riska faktoru savstarpējā saistība.

- A89. Gadījumi vai apstākļi, kas var ietekmēt pakļautību neatbilstībām vadības neobjektivitātes dēļ, var ietekmēt arī pakļautību neatbilstībām citu krāpšanas riska faktoru dēļ. Attiecīgi šai informācijai var būt būtiska loma saskaņā ar 240. SRS 24. punktu, kurā noteikts revidenta pienākums izvērtēt, vai informācija, kas iegūta citu risku izvērtēšanas procedūru un saistīto darbību rezultātā, norāda, ka pastāv viens vai vairāki krāpšanas riska faktori.

Izpratnes gūšana par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu (sk. 21.–27. punktu)

3. pielikumā sīkāk raksturota uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas būtība un attiecīgi iekšējās kontroles raksturīgie ierobežojumi. 3. pielikumā sniegs arī papildu skaidrojums par iekšējās kontroles sistēmas sastāvdaļām SRS pielietošanas nolūkos.

- A90. Revidents iegūst izpratni par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, veicot risku izvērtēšanas procedūras, kuru mērķis ir izprast un novērtēt katru iekšējās kontroles sistēmas sastāvdaļu, kā izklāstīts 21.–27. punktā.

- A91. Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas sastāvdaļas šī SRS izpratnē ne vienmēr pilnībā atspoguļo to, kā uzņēmums izstrādā, īsteno un uztur iekšējās kontroles sistēmu vai kā uzņēmumā tiek klasificētas konkrētas tās sastāvdaļas. Uzņēmumi iekšējās kontroles sistēmas dažādu aspektu raksturošanai var izmantot atšķirīgu terminoloģiju vai atsauces sistēmas. Revīzijas vajadzībām var arī izmantot atšķirīgu terminoloģiju vai atsauces sistēmas, ja vien tiek aplūkoti visi šajā SRS raksturotie komponenti.

Mērogojamība

- A92. Tas, kādā veidā tiek veidota, īstenota un uzturēta uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma, atšķiras atkarībā no uzņēmuma lieluma un sarežģītības. Piemēram, mazāk sarežģīti uzņēmumi savu mērķu īstenošanai var izmantot mazāk strukturētus vai vienkāršākus kontroles pasākumus (t. i., politikas un procedūras).

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

- A93. Publiskā sektora struktūru revidentiem bieži ir papildu pienākumi attiecībā uz iekšējās kontroles sistēmu, piemēram, pienākums ziņot par atbilstību iedibinātam prakses kodeksam vai ziņot par budžeta izdevumiem. Publiskā sektora struktūru revidentiem var būt arī pienākums ziņot par atbilstību tiesību aktiem, noteikumiem vai citām normām. Tādējādi viņu apsvērumi saistībā ar iekšējās kontroles sistēmu var būt plašāki un detalizētāki.

Informācijas tehnoloģiju izmantošana uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentēs

5. pielikumā sniegti papildu norādījumi par to, kā uzņēmums iekšējās kontroles sistēmas komponentēs izmanto IT.

A94. Revīzijas vispārējais mērķis un apjoms neatšķiras no tā, vai uzņēmums galvenokārt darbojas manuālā vidē, pilnīgi automatizētā vidē vai vidē, kas paredz manuālu un automatizētu elementu kombināciju (t. i., manuālas un automatizētas kontroles procedūras un citus resursus, ko izmanto uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmā).

Izpratne par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentu būtību

A95. Novērtējot kontroles procedūru darbības efektivitāti un to, vai tās tiek īstenotas (sk. A175– A181 punktu), revidenta izpratne par katu uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponenti sniedz sākotnēju izpratni par to, kā uzņēmumā tiek identificēti uzņēmējdarbības riski un kādi atbildes pasākumi tiek veikti. Tas var arī dažadi ietekmēt revidenta darbu būtisku neatbilstību riska identificēšanas un izvērtēšanas ziņā (sk. A86 punktu). Tas palīdz revidentam izstrādāt un veikt papildu revīzijas procedūras, tostarp plānot kontroles procedūru pārbaudes. Piemēram,

- Revidenta izpratnei par uzņēmuma kontroles vidi, uzņēmuma risku izvērtēšanas procesu un uzņēmuma kontroles komponentu uzraudzības procesu ir lielāka loma būtisku neatbilstību risku identificēšanas un izvērtēšanas procesā finanšu pārskatu līmenī.
- Revidenta izpratnei par uzņēmuma informācijas sistēmu un saziņas procesu, kā arī par uzņēmuma kontroles pasākumu komponenti ir lielāka loma būtisku neatbilstību risku identificēšanas un izvērtēšanas procesā apgalvojuma līmenī.

Kontroles vide, uzņēmuma risku izvērtēšanas process un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības process (sk. 21.–24. punktu)

A96. Kontroles procedūras kontroles vidē, uzņēmuma risku izvērtēšanas process un uzņēmumā iedibinātais iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības process galvenokārt ir netiešas kontroles procedūras (t. i., kontroles procedūras, kas nav pietiekami precīzas, lai novērstu, atklātu vai koriģētu neatbilstības apgalvojuma līmenī, bet sniedz atbalstu citām kontroles procedūrām un tādējādi var netieši ietekmēt iespējamību, ka neatbilstība tiks savlaicīgi atklāta vai novērsta). Tomēr dažas šajās komponentēs iestrādātās kontroles procedūras var būt arī tiešās kontroles procedūras.

Kāpēc revidentam ir jāiegūst izpratne par kontroles vidi, uzņēmuma risku izvērtēšanas procesu un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesu

A97. Kontroles vide kalpo kā vispārējs pamats citu iekšējās kontroles sistēmas komponentu darbībai. Kontroles vide tieši nenovērš, nekonstatē un nekoriģē neatbilstības. Tomēr tā var ietekmēt kontroles procedūru efektivitāti citās iekšējās kontroles sistēmas komponentēs. Līdzīgi arī uzņēmuma risku izvērtēšanas process un iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības process

ir veidots tā, lai nodrošinātu atbalstu arī visai iekšējās kontroles sistēmai.

A98. Tā kā šīs komponentes ir uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pamatā, jebkādi trūkumi to darbībā var radīt visaptverošas sekas finanšu pārskatu sagatavošanas procesā. Tādējādi revidenta izpratne par šīm komponentēm un to novērtējums ietekmē to, kā revidents identificē un izvērtē būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu līmenī, kā arī var ietekmēt būtisku neatbilstību risku identificēšanu un izvērtēšanu apgalvojuma līmenī. Būtisku neatbilstību risks finanšu pārskatu līmenī ietekmē revidenta veikto vispārējos atbildes pasākumus, tostarp, kā skaidrots 330. SRS, revidenta papildu procedūru veidu, laiku un apmēru.³⁵

Izpratnes gūšana par kontroles vidi (sk. 21. punktu)

Mērogojamība

A99. Kontroles vide mazāk sarežģītā uzņēmumā, visticamāk, atšķirsies no kontroles vides sarežģītākā uzņēmumā. Piemēram, mazāk sarežģītos uzņēmumos personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, vidū, iespējams, nav neatkarīgu vai ārēju daļībnieku, un vadības lomu var pildīt tieši īpašnieks-vadītājs, ja nav citu īpašnieku. Attiecīgi daži apsvērumi saistībā ar uzņēmuma kontroles vidi var būt mazāk nozīmīgi vai nav piemērojami.

A100. Turklat mazāk sarežģītos uzņēmumos revīzijas pierādījumi saistībā ar kontroles vides elementiem var nebūt pieejami dokumentētā veidā, īpaši gadījumos, kad saziņa starp vadību un citiem darbiniekiem ir neoficiāla, tomēr pierādījumi joprojām var būt pietiekami būtiski un ticami attiecīgajos apstākļos.

Piemēri

- Mazāk sarežģīta uzņēmuma organizatoriskā struktūra var būt vienkāršāka, un tajā var būt neliels skaits darbinieku, kas strādā ar finanšu pārskatiem saistītos amatos.
- Ja pārvaldības pienākumus pilda tieši īpašnieks-vadītājs, revidents var konstatēt, ka personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, neatkarība nav būtiska.
- Mazāk sarežģītos uzņēmumos var nebūt rakstiska rīcības kodeksa, bet tā vietā var būt attīstīta kultūra, kurā tiek akcentēts godprātības un ētikas normu svarīgums, pamatojoties uz mutisku saziņu un vadības piemēru. Līdz ar to, revidentam gūstot izpratni par kontroles vidi mazāk sarežģītā uzņēmumā, īpaši svarīga loma ir vadības vai īpašnieka-vadītāja attieksmei, informētībai un rīcībai.

Izpratnes gūšana par kontroles vidi (sk. 21.a) punktu)

A101. Revīzijas pierādījumus, kas revidentam palīdz gūt izpratni par kontroles vidi, var iegūt, apvienojot iztaijāšanu ar citām risku izvērtēšanas procedūrām (t.i., procedūras iztaijāšanas rezultātu apstiprināšanai, veicot novērošanu vai dokumentu pārbaudi).

³⁵ 330. SRS A1–A3 punkts.

A102. Izvērtējot, cik lielā mērā vadība apliecina apņemšanos rīkoties godprātīgi un saskaņā ar ētikas vērtībām, revidents var iztaujāt vadību un darbiniekus, kā arī ņemt vērā informāciju no ārējiem avotiem par šādiem jautājumiem:

- kā vadība informē darbiniekus par uzņēmuma darbības praksi un ētikas normām; un
- iepazīties ar vadības sastādīto rakstisko rīcības kodeksu un novērot, vai vadība rīkojas atbilstoši kodeksā noteiktajam.

Kontroles vides novērtēšana (sk. 21.b punktu)

Kāpēc revidents novērtē kontroles vidi

A103. Revidenta vērtējums par to, cik lielā mērā uzņēmuma darbība atbilst godprātības un ētikas vērtībām, kā arī par to, vai kontroles vide kalpo kā atbilstīgs pamats citām uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentēm un vai jebkādi konstatētie kontroles trūkumi rada apdraudējumu citiem iekšējās kontroles sistēmas elementiem, palīdz revidentam identificēt iespējamās problēmas citās iekšējās kontroles sistēmas komponentēs. Tas ir tāpēc, ka kontroles vide ir citu uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentu pamatā. Šāds vērtējums var arī palīdzēt revidentam izprast riskus, ar kuriem uzņēmums saskaras, un tādējādi identificēt un novērtēt būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu un apgalvojumu līmenī (sk. A86 punktu).

Revidenta vērtējums par kontroles vidi

A104. Revidenta novērtējums par kontroles vidi pamatojas uz izpratni, kas iegūta saskaņā ar 21.a punktu.

A105. Dažos uzņēmumos var dominēt viena persona, kurai var būt piešķirta liela rīcības brīvība. Šīs personas rīcībai un attieksmei var būt visaptveroša ietekme uz uzņēmuma kultūru, kas savukārt var būtiski ietekmēt kontroles vidi. Šāda ietekme var būt pozitīva vai negatīva.

Piemērs.

Atsevišķas personas tieša iesaistīšanās var būt izšķirošais faktors tam, lai uzņēmums spētu īstenot savus izaugsmes un citus mērķus; turklāt šāds apstāklis var arī ievērojami veicināt iekšējās kontroles sistēmas efektivitāti. No otras puses, šāda zināšanu un autoritātes koncentrēšanās var izraisīt arī paaugstinātu uzņēmību pret neatbilstībām, vadībai pārkāpjot kontroles procedūru nosacījumus.

A106. Revidents var apsvērt, kā dažādus kontroles vides elementus ietekmē augstākā līmeņa vadības filozofija un darba stils, ņemot vērā, kādā mērā tiek iesaistītas no personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, neatkarīgas personas.

A107. Lai gan kontroles vide var nodrošināt pienācīgu pamatu iekšējās kontroles sistēmas darbībai un var palīdzēt samazināt krāpšanas risku, atbilstīga kontroles vide ne vienmēr efektīvi attur no krāpšanas.

Piemērs.

Personāla resursu politika un procedūras, kas vērstas uz kompetentu finanšu, grāmatvedības un IT speciālistu pieņemšanu darbā, var mazināt kļūdu risku finanšu informācijas apstrādē un reģistrēšanā. Tomēr šāda politika un procedūras ne vienmēr mazina risku, ka augstākā līmeņa vadība neievēro kontroles procedūru prasības (piemēram, pārspīlētu ieņēmumu uzrādīšanas gadījumā).

A108. Revidenta vērtējums par kontroles vidi uzņēmuma IT izmantošanas kontekstā var ietvert šādus jautājumus:

- vai uzņēmuma IT jomas pārvaldība ir samērojama ar uzņēmuma būtību un sarežģītību un saimnieciskajām darbībām, kuru nodrošināšana ir atkarīga no IT, tostarp uzņēmuma tehnoloģiju platformas vai arhitektūras sarežģītība vai briedums un tas, cik lielā mērā uzņēmums paļaujas uz IT lietojumprogrammām finanšu pārskatu sagatavošanas procesā;
- vadības organizatoriskā struktūra attiecībā uz IT un piešķirtajiem resursiem (piemēram, vai uzņēmums ir veicis ieguldījumus pienācīgas IT vides nodrošināšanā un nepieciešamajos uzlabojumos, vai tiek nodarbināts pietiekams skaits attiecīgi kvalificētu speciālistu, un vai uzņēmumā tiek izmantota komerciāla programmatūra (bez modifikācijām vai ar ierobežotām modifikācijām)).

Izpratnes gūšana par uzņēmuma risku izvērtēšanas procesu (sk. 22.–23. punktu)

Izpratne par uzņēmuma risku izvērtēšanas procesu (sk. 22.a) punktu)

A109. Kā skaidrots A62 punktā, ne visi uzņēmējdarbības riski rada būtisku neatbilstību risku. Gūstot izpratni par to, kā vadība un personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir identificējušas uzņēmējdarbības riskus, kas saistīti ar finanšu pārskatu sagatavošanu, un lēmušas par pasākumiem šādu risku novēršanai, revidents var apsvērt, vai vadība vai, attiecīgos gadījumos, personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, ir:

- noteikušas uzņēmuma mērķus pietiekami precīzi un skaidri, lai varētu identificēt un novērtēt ar attiecīgajiem mērķiem saistītos riskus;
- identificējušas riskus uzņēmuma mērķu īstenošanai un analizējušas šādus riskus, lai noteiktu, kā tie būtu jāpārvalda; un
- izvērtējušas krāpšanas iespējamību, apsverot riskus uzņēmuma mērķu īstenošanai.³⁶

A110. Revidents var apsvērt šādu uzņēmējdarbības risku ietekmi uz uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanu un citiem iekšējās kontroles sistēmas aspektiem.

³⁶ 240. SRS 19. punkts.

Uzņēmuma risku izvērtēšanas procesa novērtēšana (sk. 22.b) punktu)

Kāpēc revidents novērtē, vai uzņēmuma risku izvērtēšanas process ir atbilstīgs

A111. Revidenta novērtējums par uzņēmuma risku izvērtēšanas procesu var palīdzēt revidentam saprast, kurās jomās uzņēmums ir identificējis iespējamos riskus un kādus atbildes pasākumus uzņēmums ir veicis. Revidenta novērtējums par to, kā uzņēmumā tiek identificēti uzņēmējdarbības riski, kā tie tiek izvērtēti un kādi atbildes pasākumi tiek veikti, palīdz revidentam saprast, vai riski, ar kādiem sastopas uzņēmums, tiek identificēti, izvērtēti un risināti atbilstoši uzņēmuma veidam un sarežģītībai. Šāds vērtējums var arī palīdzēt revidentam identificēt un izvērtēt būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu līmeni un apgalvojuma līmenī (sk. A86 punktu).

Uzņēmuma risku izvērtēšanas procesa atbilstības novērtēšana (sk. 22.b) punktu)

A112. Revidenta novērtējums par uzņēmuma risku izvērtēšanas procesu pamatojas uz izpratni, kas iegūta saskaņā ar 22.a) punktu.

Mērogojamība

A113. Izvērtējot to, vai uzņēmuma risku izvērtēšanas process atbilst uzņēmuma apstākļiem, būtībai un sarežģītībai, revidents pielieto profesionālu spriedumu.

Piemērs.

Dažos mazāk sarežģītos uzņēmumos un jo īpaši īpašnieku pārvaldītos uzņēmumos atbilstīgs risku izvērtēšanas process var paredzēt tiešu vadības vai īpašnieka-vadītāja iesaisti (piemēram, vadītājs vai īpašnieks-vadītājs ikdienā var veltīt laiku konkurentu darbības pārraudzībai un citām norisēm tirgū, lai noteiktu potenciālus uzņēmējdarbības riskus). Šāds risku izvērtēšanas process un tā veikšanu apliecinoti pierādījumi šāda veida uzņēmumos bieži vien netiek oficiāli dokumentēti, tomēr revidents pārrunu gaitā ar vadību var secināt, ka vadība faktiski veic risku izvērtēšanas procedūras.

Izpratnes iegūšana par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības procesu (sk. 24. punktu)

Mērogojamība

A114. Mazāk sarežģītos uzņēmumos un jo īpaši īpašnieku pārvaldītos uzņēmumos revidenta izpratne par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesu bieži pamatojas uz to, cik tieši vadība vai īpašnieks-vadītājs iesaistās uzņēmuma darbībā, jo, iespējams, nav citu uzraudzības pasākumu.

Piemērs.

Vadība var saņemt no klientiem sūdzības par neprecizitātēm ikmēneša pārskatos, kas brīdina īpašnieku-vadītāju par problēmām saistībā ar klientu maksājumu atzīšanas laiku grāmatvedības dokumentos.

A115. Attiecībā uz uzņēmumiem, kuros nav formāla iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesa, izpratne par iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesu var ietvert izpratni par vadības veiktām periodiskām grāmatvedības informācijas pārbaudēm, kuru mērķis ir veicināt neatbilstību nepieļaušanu vai konstatēšanu uzņēmumā.

Izpratnes gūšana par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesu (sk. 24.a) punktu)

A116. Aspekti, ko revidents var izvērtēt, gūstot izpratni par to, kā uzņēmumā tiek pārraudzīta iekšējās kontroles sistēma, ir šādi:

- uzraudzības pasākumu plāns, piemēram, vai uzraudzības pasākumi tiek veikti periodiski vai pastāvīgi;
- uzraudzības pasākumu efektivitāte un biežums;
- savlaicīga uzraudzības pasākumu rezultātu novērtēšana, lai noteiktu, vai kontroles procedūras ir bijušas efektīvas; un
- kā tiek novērsti konstatētie trūkumi, veicot attiecīgus koriģējošus pasākumus, tostarp laikus paziņojot par šādiem trūkumiem personām, kas atbildīgas par korektīvo pasākumu veikšanu.

A117. Revidents var arī apsvērt, kā uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesā tiek izvērtētas informācijas apstrādes kontroles procedūras, kas ietver IT izmantošanu. Tas var ietvert, piemēram:

- kontroles procedūras, kas paredzētas sarežģītas IT vides pārraudzībai un kas:
 - pastāvīgi novērtē informācijas apstrādes kontroles procedūru efektivitāti un vajadzības gadījumā tās modifīcē, lai ķemtu vērā nosacījumu izmaiņas; vai
 - novērtē informācijas apstrādes kontroles procedūru efektivitāti;
- kontroles procedūras, kas pārrauga automatizētās informācijas apstrādes kontroles procedūrās pielietotās atļaujas, kuras nodrošina pienākumu sadali;
- kontroles procedūras, kas uzrauga, kā tiek identificētas un novērstas kļūdas vai kontroles trūkumi, kas saistīti ar finanšu pārskatu automatizāciju.

Izpratnes gūšanas par uzņēmuma iekšējā audita funkciju (sk. 24(a)(ii) punktu)

4. pielikumā izklāstīti papildu apsvērumi saistībā ar izpratnes gūšanu par uzņēmuma iekšējā auditā funkciju.

A118. Izpratni par iekšējā auditā funkcijas pienākumu būtību revidentam palīdz iegūt atbilstīgo iekšējā auditā funkcijas amatpersonu iztaujāšana. Ja revidents konstatē, ka funkcijas pienākumi ir saistīti ar uzņēmuma finanšu ziņošanas procesu, revidents var iegūt padziļinātu izpratni par iekšējā auditā funkcijas veiktajām vai veicamajām darbībām, pārskatot attiecīgā perioda iekšējā auditā funkcijas revīzijas plānu, ja tāds ir sagatavots, un pārrunājot to ar atbilstīgām funkcijas amatpersonām. Šāda izpratne, kā arī iztaujāšanas gaitā iegūtā informācija var revidentam nodrošināt tieši būtisku informāciju būtisku neatbilstību identificēšanai un izvērtēšanai. Gadījumos, kad revidents,

pamatojoties uz revidenta sākotnējo izpratni par iekšējā audita struktūru, plāno izmantot iekšējā audita struktūras darbu, lai modifīcētu veicamo revīzijas procedūru veidu vai laiku vai samazinātu to apjomu, ir piemērojams 610. SRS (2013. gada pārskatītā versija)³⁷.

Citi informācijas avoti, kas tiek izmantoti uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības procesā

Izpratne par informācijas avotiem (sk. 24.b) punktu)

A119. Vadības pārraudzības pasākumos var tikt izmantota arī saziņa ar ārējām personām, piemēram, klientu sūdzību un regulatora sniegtu komentāru, izskatīšana, kas var norādīt uz problēmām vai akcentēt jomas, kurās veicami uzlabojumi.

Kāpēc revidentam ir jāiegūst izpratne par informācijas avotiem, kas izmantoti uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesā

A120. Revidenta izpratne par informācijas avotiem, ko uzņēmums izmanto iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesā, tostarp par to, vai izmantotā informācija ir būtiska un ticama, palīdz revidentam novērtēt, vai uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības process ir atbilstīgs. Ja vadība bez pietiekama pamatojuma pieņem, ka pārraudzībai izmantotā informācija ir būtiska un ticama, iespējamās kļūdas, ko var saturēt šāda informācija, vadības īstenotajā pārraudzības procesā var izraisīt nepareizus vadības secinājumus.

Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesa novērtēšana (sk. 24.c) punktu)

Kāpēc revidents novērtē, vai uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības process ir atbilstīgs

A121. Novērtējot, vai uzņēmumā tiek nepārtraukti un atsevišķos gadījumos tiek veikti novērtējumi attiecībā uz kontroles procedūru efektivitāti, revidents var gūt izpratni par to, vai pastāv un darbojas arī citas uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentes, un tādējādi gūt izpratni par šādām citām uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentēm. Šāds vērtējums var arī palīdzēt revidentam identificēt un izvērtēt būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu līmeni un apgalvojuma līmenī (sk. A86 punktu).

Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesa atbilstības novērtēšana (sk. 24.c) punktu)

A122. Revidents izvērtē uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības procesa atbilstību, pamatojoties uz revidenta izpratni par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības procesu.

Informācijas sistēma un saziņa; kontroles pasākumi (sk. 25.–26. punktu)

A123. Kontroles procedūras informācijas sistēmas un saziņas jomā, kā arī kontroles pasākumu komponentes galvenokārt ir tiešās kontroles procedūras (t. i., kontroles procedūras, kas ir pietiekami precīzas, lai novērstu, konstatētu vai koriģētu neatbilstības apgalvojuma līmenī).

³⁷ 610. SRS (2013. gada pārskatītā versija) "Iekšējo auditoru darba izmantošana".

Kāpēc revidentam ir pienākums iegūt izpratni par informācijas sistēmu un saziņu, kā arī kontroles procedūrām kontroles pasākumu komponentes ietvaros

A124. Revidentam ir pienākums iegūt izpratni par uzņēmuma informācijas sistēmu un saziņas procesu, jo izpratne par uzņēmuma pamatprincipiem, kas definē darījumu plūsmas un citus uzņēmuma informācijas apstrādes aspektus, kas ir būtiski finanšu pārskatu sagatavošanas procesā, un izvērtējums par to, vai šī komponente nodrošina pienācīgu atbalstu uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanas procesā, revidentam kalpo kā pamats būtisku neatbilstību risku identificēšanai un izvērtēšanai apgalvojuma līmenī. Šāda izpratne un novērtēšana var arī palīdzēt identificēt būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu līmenī, ja revidenta procedūru rezultāti nesaskan ar prognozēm par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, kas varētu būt izstrādātas, pamatojoties uz darba uzdevuma akceptēšanas vai turpināšanas procesā pieejamo informāciju (sk. A86 punktu).

A125. Revidentam ir pienākums identificēt īpašas kontroles procedūras kontroles pasākumu komponentē un novērtēt to struktūru, kā arī noteikt, vai kontroles procedūras tiek īstenošas. Tas palīdz revidentam gūt izpratni par vadības izmantoto metodi konkrētu risku novēršanai, un tādējādi kalpo kā pamats šādiem riskiem atbilstošu papildu revīzijas procedūru izstrādei un veikšanai, kā noteikts 330. SRS. Jo augstāks ir izvērtētais risks raksturīgo riska spektrā, jo pārliecinošākiem jābūt revīzijas pierādījumiem. Pat, ja revidents neplāno pārbaudīt identificēto kontroles procedūru efektivitāti, revidenta izpratne joprojām var ietekmēt tādu detalizēto revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu, kuras ir vērstas uz saistītajiem būtisku neatbilstību riskiem.

Revidenta izpratnes un vērtējuma par informācijas sistēmu un saziņu, kā arī par kontroles pasākumiem iteratīvā būtība

A126. Kā skaidrots A49 punktā, revidenta izpratne par uzņēmumu un tā vidi, kā arī par piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm var palīdzēt revidentam izstrādāt sākotnējas prognozes attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, kas var būt nozīmīgas darījumu kategorijas, kontu atlikumi un skaidrojumi. Iegūstot izpratni par informācijas sistēmas un saziņas komponentu saskaņā ar 25.a) punktu, revidents var izmantot šīs sākotnējas prognozes, lai noteiktu iegūstamās izpratnes pakāpi par uzņēmuma informācijas apstrādes darbībām.

A127. Revidenta izpratne par informācijas sistēmu ietver izpratni par politikām, kas definē informācijas plūsmas saistībā ar uzņēmuma nozīmīgajām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, kā arī citiem saistītiem uzņēmuma informācijas apstrādes pasākumu aspektiem. Šī informācija un informācija, kas iegūta, revidentam novērtējot informācijas sistēmu, var apstiprināt vai vēl lielākā mērā ietekmēt revidenta prognozes attiecībā uz sākotnēji identificētām nozīmīgām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem (sk. A126 punktu).

A128. Iegūstot izpratni par to, kā informācija par nozīmīgām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem iepļūst, caurplūst un izplūst no uzņēmuma informācijas sistēmas, revidents var arī identificēt kontroles pasākumu komponentē ietilpstosās kontroles procedūras, kas jāidentificē saskaņā ar 26a) punktu. Revidents, identificējot un novērtējot kontroles pasākumu komponentē

ietilpst ošās kontroles procedūras, pirmkārt var pievērsties žurnālu ierakstu kontroles procedūrām un kontroles procedūrām, kuru efektivitāti revidents plāno pārbaudīt detalizēto procedūru veida, laika un apjoma izstrādes procesā.

A129. Revidenta novērtējums par raksturīgo risku var ietekmēt arī kontroles pasākumu komponentē ietilpst ošo kontroles procedūru identificēšanu. Piemēram, kontroles procedūras, kas attiecas uz nozīmīgiem riskiem, iespējams, varēs identificēt tikai pēc tam, kad revidents būs novērtējis raksturīgo risku apgalvojuma līmenī saskaņā ar 31. punktu. Turklāt kontroles procedūras, kas attiecas uz riskiem, par kuriem saskaņā ar revidenta vērtējumu detalizētās procedūras pašas par sevi nesniedz pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus (saskaņā ar 33. punktu), var būt iespējams identificēt tikai tad, kad revidents ir izvērtējis raksturīgo risku.

A130. Revidenta identificētos un izvērtētos būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma līmenī ietekmē gan:

- revidenta izpratne par uzņēmuma informācijas apstrādes pasākumu politiku informācijas sistēmā un saziņas komponenti; gan
- kontroles pasākumu komponentē ietilpst ošo kontroles procedūru identificēšana un izvērtēšana.

Izpratnes gūšana par informācijas sistēmu un saziņu (sk. 25. punktu)

3. pielikuma 15.–19. punktā izklāstīti papildu apsvērumi attiecībā uz informācijas sistēmu un saziņu.

Mērogojamība

A131. Informācijas sistēma un saistītie uzņēmuma darbības procesi mazāk sarežģītos uzņēmumos, visticamāk, būs mazāk sarežģīti nekā lielākos uzņēmumos, un, visticamāk, būs saistīti ar mazāk sarežģītu IT vidi, tomēr arī šādos gadījumos informācijas sistēmas loma ir tikpat svarīga. Mazāk sarežģītiem uzņēmumiem ar tiešu vadības struktūru, iespējams, nebūs nepieciešami plaši grāmatvedības procedūru apraksti, sarežģīti grāmatvedības ieraksti vai rakstiskas politikas. Tāpēc mazāk sarežģīta uzņēmuma revīzijā izpratnes gūšanai par attiecīgajiem uzņēmuma informācijas sistēmas aspektiem var būt nepieciešams mazāk pūļu, un lielākā mērā var tikt veikta iztaujāšana nekā novērošana vai dokumentu pārbaude. Tomēr joprojām ir svarīgi iegūt izpratni, pamatojoties uz kuru, tiek izstrādātas papildu revīzijas procedūras saskaņā ar 330. SRS un kas arī turpmāk palīdz revidentam identificēt vai izvērtēt būtisku neatbilstību riskus (sk. A86 punktu).

Izpratnes gūšana par informācijas sistēmu (sk. 25.a) punktu)

A132. Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmā ir iekļauti aspekti saistībā ar uzņēmuma pārskatu sagatavošanas mērķiem, tostarp finanšu pārskatu sagatavošanas mērķiem, bet var būt ietverti arī aspekti saistībā ar uzņēmuma saimniecisko darbību vai atbilstības mērķiem, ja šādi aspekti attiecas uz finanšu pārskatiem. Izpratne par to, kā uzņēmumā tiek iniciēti darījumi un apkopota informācija, kā daļa no revidenta izpratnes par informācijas sistēmu var ietvert informāciju par uzņēmuma sistēmām (politikām), kuru mērķis ir īstenoši atbilstības un saimnieciskās darbības mērķus, jo šādai informācijai ir svarīga loma finanšu pārskatu sagatavošanā. Turklāt dažos uzņēmumos var pastāvēt

informācijas sistēmas, kas ir lielā mērā integrētas tā, ka kontroles procedūras vienlaicīgi attiecas uz finanšu pārskatu sagatavošanas, atbilstības un saimnieciskās darbības mērķu īstenošanu, kā arī to kombinācijām.

A133. Izpratne par uzņēmuma informācijas sistēmu ietver arī izpratni par resursiem, kas izmantojami uzņēmuma informācijas apstrādes darbībās. Informācija par iesaistītajiem personāla resursiem, kurai var būt svarīga loma izpratnes iegūšanai par informācijas sistēmas integritātes riskiem, ir šāda:

- personu, kuras veic darbu, zināšanas;
- resursu pietiekamību; un
- pienākumu nošķiršanas atbilstību.

A134. Jautājumi, ko revidents var apsvērt, gūstot izpratni par politikām, kas definē informācijas plūsmas saistībā ar uzņēmuma nozīmīgajām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem informācijas sistēmas un saziņas komponentē, ir šādi:

- (a) dati vai informācija par apstrādājamajiem darījumiem, citiem notikumiem un nosacījumiem;
- (b) informācijas apstrāde ar mērķi uzturēt minēto datu vai informācijas integritāti; un
- (c) informācijas apstrādes procesā izmantotie informācijas procesi, personāls un citi resursi.

A135. Iegūstot izpratni par uzņēmējdarbības procesiem, kas ietver izpratni par to, kā tiek veikti darījumi, revidents gūst izpratni par uzņēmuma informācijas sistēmu atbilstoši konkrētā uzņēmuma apstākļiem.

A136. Revidents var iegūt izpratni par informācijas sistēmu dažādos veidos, tostarp:

- attiecīgā personāla iztaujāšana par procedūrām, kas tiek izmantotas darījumu iniciēšanai, reģistrēšanai, apstrādei un ziņošanai, vai par uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanas procesu;
- politiku vai procesu rokasgrāmatu vai citas iestādes informācijas sistēmas dokumentācijas pārbaude;
- novērošana, kā uzņēmuma personāls ievēro politiku vai procedūru prasības; vai
- darījumu atlasīšana un to izsekošana, izmantojot atbilstošu informācijas sistēmas procesu (t. i., caurskatīšana).

Automatizēti rīki un metodes

A137. Revidents var izmantot arī automatizētas metodes, lai iegūtu tiešu piekļuvi vai digitālā veidā lejupielādētu uzņēmuma informācijas sistēmas datu bāzes, kurās tiek glabāti darījumu uzskaites ieraksti. Piemērojot šai informācijai automatizētus rīkus vai paņemienus, revidents var apstiprināt iegūto izpratni par to, kā darījumi plūst caur informācijas sistēmu, izsekojot žurnāla ierakstus vai citus digitālus ierakstus, kas saistīti ar konkrētu darījumu, vai visu darījumu kopu, sākot no darījuma reģistrēšanas grāmatvedības ierakstos līdz reģistrēšanai virsgrāmatā. Veicot pilnīgas vai plašas darījumu kopas analīzi, var arī tikt identificētas novirzes no parastajām vai paredzamajām

šo darījumu apstrādes procedūrām, kā rezultātā var tikt identificēti būtisku neatbilstību riski.

Informācija, kas iegūta ārpus virsgrāmatas un palīggrāmatām

A138. Finanšu pārskatos var būt iekļauta informācija, kas iegūta ārpus virsgrāmatas un palīggrāmatām.

Šādas informācijas piemēri, ko revidents var apsvērt:

- informācija, kas iegūta no nomas līgumiem, kuri attiecas uz skaidrojumiem finanšu pārskatos;
- finanšu pārskatos uzrādīta informācija, ko sagatavo uzņēmuma risku pārvaldības sistēma;
- informācija par patieso vērtību, ko sagatavojuši vadības pieaicināti eksperti un kas ir uzrādīta finanšu pārskatos;
- finanšu pārskatos uzrādīta informācija, kas ir iegūta no modeļiem vai citiem aprēķiniem, izmantotiem, lai izstrādātu finanšu pārskatos atzītās vai skaidrotās grāmatvedības aplēses, tostarp informācija par šādos modeļos izmantotajiem pamatdatiem un pieņēmumiem, piemēram:
 - iekšēji izstrādāti pieņēmumi, kas var ietekmēt aktīva lietošanas laiku; vai
 - dati, piemēram, procentu likmes, ko ietekmē faktori, kas ir ārpus uzņēmuma kontroles;
- finanšu pārskatos uzrādīta informācija par jutīguma analīzi, kas iegūta no finanšu modeļiem, kuri apliecina, ka vadība ir apsvērusi alternatīvus pieņēmumus;
- finanšu pārskatos uzrādīta vai skaidrota informācija, kas iegūta no uzņēmuma nodokļu pārskatiem un ierakstiem;
- finanšu pārskatos uzrādīta informācija, kas iegūta, pamatojoties uz analīzi, kas veikta ar mērķi pamatot vadības novērtējumu par uzņēmuma spēju turpināt darbību, piemēram, skaidrojumi, ja tādi pastāv, saistībā ar tādiem identificētiem notikumiem vai apstākļiem, kuri var radīt būtiskas šaubas par uzņēmuma spēju turpināt darbību.³⁸

A139. Noteiktas summas vai skaidrojumi uzņēmuma finanšu pārskatos (piemēram, skaidrojumi saistībā ar kredītrisku, likviditātes risku un tirgus risku) var balstīties uz informāciju, kas iegūta no uzņēmuma risku pārvaldības sistēmas. Tomēr revidentam nav jāiegūst izpratne par visiem risku pārvaldības sistēmas aspektiem, un, nosakot nepieciešamo izpratnes apjomu, revidents pielieto profesionālu spriedumu.

Uzņēmuma informācijas tehnoloģiju izmantošana informācijas sistēmā

Kāpēc revidents iegūst izpratni par informācijas sistēmas kontekstā būtisko IT vidi

A140. Revidenta izpratne par informācijas sistēmu ietver izpratni par IT vidi, kas attiecas uz darījumu plūsmām un informācijas apstrādi uzņēmuma informācijas sistēmā, jo uzņēmuma IT lietojumprogrammu izmantošana vai citi IT vides aspekti var radīt ar IT izmantošanu saistītus riskus.

³⁸ 570. (pārskatīts) SRS 19.–20. punkts.

A141. Izpratne par uzņēmuma darbības modeli un to, kā uzņēmumā tiek integrēta IT izmantošana, var arī sniegt noderīgu kontekstinformāciju par to, kāda veida IT un kādā apjomā to ir paredzēts izmantot informācijas sistēmā.

Izpratne par IT izmantošanu uzņēmumā

A142. Revidents, gūstot izpratni par IT vidi, var koncentrēt uzmanību uz to, lai identificētu un izprastu konkrēto IT lietojumprogrammu un citu IT vides aspektu, kas tiek izmantoti darījumu plūsmu un informācijas apstrādes procesā, veidu un apjomu. Izmaiņas darījumu plūsmā vai informācijas sistēmā pieejamajā informācijā var rasties, ieviešot izmaiņas IT lietojumprogrammās vai veicot tiešas izmaiņas tādu datu bāzu datos, kuras tiek izmantotas darījumu vai informācijas apstrādes vai saglabāšanas procesā.

A143. Revidents var identificēt IT lietojumprogrammas un atbalsta IT infrastruktūru vienlaikus ar izpratnes gūšanu par to, kā informācija par nozīmīgām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem ieplūst, caurplūst un izplūst no uzņēmuma informācijas sistēmas.

Izpratnes gūšana par saziņu uzņēmumā (sk. 25.b) punktu)

Mērogojamība

A144. Lielākos, sarežģītos uzņēmumos informāciju, ko revidents var ķemt vērā, gūstot izpratni par uzņēmuma saziņas procesu, var iegūt no politikas rokasgrāmatām un finanšu pārskatu sagatavošanas rokasgrāmatām.

A145. Mazāk sarežģītos uzņēmumos saziņa var būt mazāk strukturēta (piemēram, var netikt izmantotas formālas rokasgrāmatas), jo ir mazāk atbildības līmenū un ir lielāka vadības atpazīstamība un pieejamība. Neatkarīgi no uzņēmuma lieluma, atvērtie saziņas kanāli atvieglo ziņošanu par izņēmumiem un attiecīgu pasākumu veikšanu.

Novērtēšana, vai informācijas sistēmas attiecīgie aspekti atbalsta uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanu (sk. 25.c) punktu)

A146. Revidenta vērtējums par to, vai uzņēmuma informācijas sistēma un saziņas process pienācīgi atbalsta finanšu pārskatu sagatavošanu, pamatojas uz 25a)–b) punktā noteikto izpratni.

Kontroles pasākumi (sk. 26. punktu)

Kontroles procedūras kā kontroles pasākumu komponente

3. pielikuma 20. un 21. punktā izklāstīti papildu apsvērumi attiecībā uz kontroles pasākumiem.

A147. Kontroles pasākumu komponente ietver kontroles procedūras, kuru mērķis ir nodrošināt politiku (kas arī ir kontroles procedūras) pareizu piemērošanu visos pārējos uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas elementos, un ietver gan tiešās, gan netiešās kontroles procedūras.

Piemērs.

Kontroles procedūras, kas uzņēmumā ir iedibinātas, lai nodrošinātu, ka uzņēmuma personāls pareizi veic inventarizāciju un reģistrē gada inventarizācijas rezultātus, ir tieši saistītas ar būtisku neatbilstību riskiem saistībā ar inventarizācijas konta atlikuma esamību un pilnīgumu.

A148. Identificējot un novērtējot kontroles pasākumu komponentē ietilpstosās kontroles procedūras revidenta mērķis ir aplūkot tādas informācijas apstrādes kontroles procedūras, ko pielieto informācijas apstrādes procesā uzņēmuma informācijas sistēmā, kura ir tieši vērsta uz informācijas integritātes riskiem (t.i., darījumu un citas informācijas pilnīgums, precīzitāte un derīgums). Tomēr revidentam nav jāidentificē un jānovērtē visas informācijas apstrādes kontroles procedūras, kas saistītas ar uzņēmuma politikām, kuras nosaka darījumu plūsmas un citus uzņēmuma informācijas apstrādes darbības aspektus attiecībā uz nozīmīgām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem.

A149. Var pastāvēt arī tiešas kontroles procedūras, iekļautas kontroles vidē, uzņēmuma risku izvērtēšanas procesā vai uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības procesā, ko var identificēt saskaņā ar 26. punktu. Tomēr, jo netiešāka ir saistība starp kontroles procedūrām, kas atbalsta citu kontroles procedūru darbību, un izvērtējamo kontroles procedūru, jo mazāk efektīva šī kontroles procedūra var būt saistīto neatbilstību novēršanā vai konstatēšanā un koriģēšanā.

Piemērs.

Pārdošanas vadītāja kopsavilkuma pārskats par pārdošanas aktivitātēm pa konkrētiem veikalim un reģioniem parasti ir tikai netieši saistīts ar būtisku neatbilstību riskiem attiecībā uz pārdošanas ieņēmumu pilnīguma apgalvojumu. Attiecīgi tas var būt mazāk efektīvs šādu risku izvērtēšanā nekā kontroles procedūra, kas ir tiešāk saistīta ar šādiem riskiem, piemēram, pārvadājumu dokumentu saskaņošana ar norēķīnu dokumentiem.

A150. Tāpat 26. punktā ir noteikts, ka revidentam ir pienākums identificēt un novērtēt vispārējās IT kontroles procedūras attiecībā uz IT lietojumprogrammām un citiem IT vides aspektiem, ko revidents ir konstatējis kā pakļautus riskiem, kas izriet no IT izmantošanas, jo vispārējās IT kontroles procedūras nodrošina atbalstu pastāvīgai un efektīvai informācijas apstrādes kontroles procedūru darbībai. Vispārēja IT kontroles procedūra parasti nav pietiekama, lai novērstu būtisku neatbilstību risku apgalvojuma līmenī.

A151. Kontroles procedūras, kas revidentam jāidentificē un jānovērtē un kuru īstenošana ir jāpārbauda saskaņā ar 26. punktu, ir šādas:

- kontroles procedūras, kuru darbības efektivitāti revidents plāno pārbaudīt, nosakot detalizēto procedūru veidu, laiku un apjomu. Šādu kontroles procedūru novērtējums sniedz revidentam pamatu kontroles procedūru pārbaudes izstrādei saskaņā ar 330. SRS. Šādas kontroles procedūras ietver arī kontroles procedūras, kas ir vērstas uz riskiem, kuru gadījumā detalizētās procedūras pašas par sevi nenodrošina pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus;
- kontroles procedūras, kas ir vērstas uz nozīmīgiem riskiem, un kontroles procedūras, kas ir vērstas uz žurnāla ierakstiem. Šādu kontroles procedūru identificēšana un novērtēšana var ietekmēt arī revidenta izpratni par būtisku neatbilstību risku, tostarp papildu būtisku

neatbilstību riska identificēšanu (sk. A95 punktu). Šāda izpratne nodrošina arī pamatu, lai revidents noteiktu tādu detalizēto revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu, kuras veicamas, reāgējot uz saistītajiem izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem;

- citas kontroles procedūras, ko revidents uzskata par piemērotām, lai īstenu 13. punkta mērķus attiecībā uz riskiem apgalvojuma līmenī, pamatojoties uz revidenta profesionālu spriedumu.

A152. Kontroles pasākumu komponentē ietilpst otrs kontroles procedūras ir jāidentificē gadījumos, kad šādas kontroles procedūras atbilst vienam vai vairākiem 26a) punktā minētajiem kritērijiem. Tomēr, ja vairākas kontroles procedūras katrā atsevišķi nodrošina vienu un to pašu mērķi, nav nepieciešams identificēt katru ar šādu mērķi saistīto kontroles procedūru.

Kontroles procedūru kā kontroles pasākumu komponenšu veidi (sk. 26. punktu)

A153. Kontroles pasākumu komponentē ietilpst otrs procedūru piemēri ir atļaujas un apstiprinājumi, saskaņojumi, pārbaudes (piemēram, koriģēšana un pārbaude vai automātiski aprēķini), pienākumu nošķiršana un fiziskas vai loģiskas kontroles procedūras, tostarp attiecībā uz aktīvu aizsardzību.

A154. Kontroles pasākumu komponentē ietilpst otrs kontroles procedūras var ietvert arī vadības izveidotās kontroles procedūras, kas vērstas uz būtisku neatbilstību riskiem saistībā ar to, ka skaidrojumi netiek sagatavoti saskaņā ar piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām. Šādas kontroles procedūras var būt saistītas ar finanšu pārskatos iekļauto informāciju, kas iegūta ārpus virsgrāmatas un palīggrāmatām.

A155. Neatkarīgi no tā, vai kontroles procedūras ir ietvertas IT vidē vai manuālās sistēmās, kontroles procedūrām var būt dažādi mērķi, un tās var izmantot dažādos organizācijas un funkcionālos līmeņos.

Mērogojamība (sk. 26. punktu)

A156. Kontroles pasākumu komponentē ietvertās kontroles procedūras mazāk sarežģītos uzņēmumos varētu būt līdzīgas lielākos uzņēmumos izmantotām procedūrām, tomēr var atšķirties to formalitāte. Turklāt mazāk sarežģītos uzņēmumos varētu pastāvēt vairāk vadības nepastarpināti piemērotu kontroles procedūru.

Piemērs.

Vadības vienpersoniskās pilnvaras piešķirt kredītus klientiem un apstiprināt ievērojamus pirkumus var nodrošināt stingru kontroli pār svarīgiem kontu atlīkumiem un darījumiem.

A157. Mazāk sarežģītos uzņēmumos, kuros ir mazāk darbinieku, pienākumu nošķiršana nav nebūt lietderīga. Tomēr īpašnieka-vadītāja pārvaldītā uzņēmumā īpašnieks var būt spējīgs īstenu efektīvāku uzraudzību, tieši iesaistoties, nekā lielākā uzņēmumā, un tas kopumā var kompensēt ierobežotākas pienākumu nošķiršanas iespējas. Lai gan, kā skaidrots arī 240. SRS, vienas personas dominēšana uzņēmumā vadībā var būt vienlaicīgi arī saistīta ar potenciālu kontroles trūkumu, jo pastāv iespēja, ka vadība var pārkāpt iedibinātās kontroles procedūras.³⁹

³⁹ 240. SRS A28 punkts.

Kontroles procedūras, kas ir vērstas uz būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī (sk. 26.a) punktu)

Kontroles procedūras, kas ir vērstas uz riskiem, kuri ir identificēti kā nozīmīgi riski (sk. 26.a)i) punktu)

A158. Neatkarīgi no tā, vai revidents plāno pārbaudīt tādu kontroles procedūru darbības efektivitāti, kuras ir vērstas uz nozīmīgiem riskiem, izpratne par vadības pieeju šādu risku novēršanai var kalpot kā pamats tādu detalizēto procedūru izstrādei un izpildei, kuras ir vērstas uz nozīmīgiem riskiem, kā noteikts 330. SRS.⁴⁰ Lai gan iespējamība, ka ikdienišķas kontroles procedūras attieksies uz riskiem, kas saistīti ar nozīmīgiem netipiskiem vai spriedumam pakļautiem jautājumiem, bieži vien ir mazāka, vadībai var būt pieejami citi atbildes pasākumi šādu risku novēršanai. Līdz ar to, gūstot izpratni par to, vai uzņēmumā ir izstrādātas un ieviestas kontroles procedūras attiecībā uz nozīmīgiem riskiem, saistītiem ar netipiskiem vai spriedumam pakļautiem jautājumiem, revidents var izvērtēt, vai un kādus atbildes pasākumus vadība veic, reaģējot uz šādiem riskiem. Šādi atbildes pasākumi var būt:

- kontroles procedūras, piemēram, augstākās vadības vai ekspertu pieņēmumu pārskatīšana;
- dokumentēti grāmatvedības aplēšu izstrādes procesi;
- personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, sniegts apstiprinājums.

Piemērs.

Gadījumos, kad radušies vienreizēji notikumi, piemēram, ja ir saņemts paziņojums par nozīmīgu tiesas procesu, izvērtējot uzņēmuma atbildes pasākumus, var apsvērt, piemēram, to, vai attiecīgais jautājums ir nodots izskatīšanai ekspertiem (piemēram, iekšējam vai ārējam juridiskajam konsultantam), vai ir veikts potenciālās ietekmes novērtējums un kāds ir ierosinātais attiecīgo apstākļu uzrādīšanas veids finanšu pārskatos.

A159. 240. SRS⁴¹ ir noteikts revidenta pienākums gūt izpratni par kontroles procedūrām, kas vērstas uz izvērtējamajiem krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem (kas tiek uzskatīti par nozīmīgiem riskiem), kā arī papildus skaidrots, ka ir svarīgi, lai revidents gūtu izpratni par kontroles procedūrām, ko vadība ir izveidojusi, īstenojusi un uzturējusi krāpšanas novēršanai un konstatēšanai.

Žurnālu ierakstu kontroles procedūras (sk. 26(a)(ii) punktu)

A160. Kontroles procedūras, kas ir vērstas uz būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī un ko paredzēts identificēt visās revīzijās, ir žurnāla ierakstu kontroles procedūras, jo veids, kādā uzņēmums iekļauj informāciju no darījumu apstrādes procesa virsgrāmatā, parasti ietver žurnāla ierakstu izmantošanu standarta vai nestandarda, automatizētā vai manuālā veidā. Tas, kādā mērā tiek identificētas citas kontroles procedūras, var atšķirties atkarībā no uzņēmuma veida un revidenta plānotās metodes attiecībā uz papildu revīzijas procedūrām.

⁴⁰ 330. SRS 21. punkts.

⁴¹ 240. SRS 28. punkts un A33 punkts.

Piemērs.

Mazāk sarežģīta uzņēmuma revīzijā uzņēmuma informācijas sistēma var nebūt sarežģīta, un revidents, iespējams, neplāno paļauties uz kontroles procedūru darbības efektivitāti. Turklāt revidents, iespējams, nav identificējis nekādus nozīmīgus riskus vai citus būtisku neatbilstību riskus, attiecībā uz kuriem revidentam būtu jānovērtē kontroles procedūru veids un jānosaka, vai tās ir īstenotas. Šādā revīzijā revidents var konstatēt, ka nav citu identificētu kontroles procedūru, kā vien uzņēmuma kontroles procedūras attiecībā uz žurnāla ierakstiem.

Automatizēti rīki un metodes

A161. Manuālās virsgrāmatas sistēmās nestandarda žurnāla ierakstus var identificēt, apskatot virsgrāmatas, žurnālus un pavaddokumentus. Ja virsgrāmatas uzturēšanai un finanšu pārskatu sagatavošanai izmanto automatizētas procedūras, šādi ieraksti var pastāvēt tikai elektroniskā formā, un tāpēc tos var vieglāk identificēt, izmantojot automatizētas metodes.

Piemērs.

Veicot mazāk sarežģīta uzņēmuma revīziju, revidents var iegūt visu žurnāla ierakstu kopējo sarakstu vienkāršā izklājlapā. Pēc tam revidentam var būt iespēja kārtot žurnāla ierakstus, izmantojot dažādus filtrus, piemēram, valūta, sagatavotāja vai pārskatītāja vārds, žurnāla ieraksti, kuros summēta tikai bilance un peļnas un zaudējumu pārskats, vai skatīt sarakstu līdz datumam, kad žurnāla ieraksts tika iegrāmatots virsgrāmatā; tas palīdz revidentam izstrādāt atbildes pasākumus attiecībā uz identificētajiem riskiem saistībā ar žurnāla ierakstiem.

Kontroles procedūras, kuru darbības efektivitāti revidents plāno pārbaudīt (sk. 26(a)(iii) punktu)

A162. Revidents nosaka, vai pastāv būtisku neatbilstību risks apgalvojuma līmenī, saistībā ar kuru nav iespējams iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, izmantojot tikai detalizētās procedūras. Saskaņā ar 330. SRS⁴² revidentam ir pienākums izstrādāt un veikt tādu kontroles procedūru pārbaudi, kuras ir vērstas uz šādiem būtisku neatbilstību riskiem, gadījumos, kad detalizētās procedūras pašas par sevi nesniedz pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus apgalvojuma līmenī. Tādējādi, gadījumos, kad pastāv šādas kontroles procedūras, kas ir vērstas uz šādiem riskiem, attiecīgie riski ir jāidentificē un jānovērtē.

A163. Citos gadījumos, kad revidents plāno ņemt vērā kontroles procedūru efektivitāti, nosakot detalizēto procedūru veidu, laiku un apjomu saskaņā ar 330. SRS, arī šādas kontroles procedūras ir jāidentificē, jo 330. SRS⁴³ ir noteikts revidenta pienākums izstrādāt un veikt šādu kontroles procedūru pārbaudes.

⁴² 330. SRS 8.b) punkts.

⁴³ 330. SRS 8.a) punkts.

Piemēri

Revidents var plānot veikt kontroles procedūru efektivitātes pārbaudi:

- attiecībā uz ikdienišķām darījumu kategorijām, jo šāda pārbaude var būt efektīvāka vai rezultaīvāka attiecībā uz liela apjoma homogēniem darījumiem;
- attiecībā uz uzņēmuma sniegtās informācijas pilnīgumu un precizitāti (piemēram, kontroles procedūras, kas vērstas uz sistēmas ģenerēto ziņojumu sagatavošanu), lai noteiktu šādas informācijas ticamību gadījumos, kad revidents plāno ņemt vērā šo kontroles procedūru darbības efektivitāti, izstrādājot un veicot papildu revīzijas procedūras.
- attiecībā uz saimniecisko darbību darbībām un atbilstības mērķiem gadījumos, kad tie ir saistīti ar datiem, ko revidents novērtē vai izmanto revīzijas procedūru gaitā.

A164. Revidenta plānus pārbaudīt kontroles procedūru efektivitāti var ietekmēt arī identificētie būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatu līmenī. Piemēram, ja tiek konstatēti trūkumi saistībā ar kontroles vidi, tas var ietekmēt revidenta vispārējās prognozes attiecībā uz tiešo kontroles procedūru efektivitāti.

Citas kontroles procedūras, ko revidents uzskata par atbilstīgām (sk. 26(a)(iv) punktu)

A165. Citas kontroles procedūras, ko revidents var uzskatīt par piemērotām, lai identificētu un novērtētu kontroles pasākumu veidu un izvērtētu to īstenošanu, var būt šādas:

- kontroles procedūras, kas ir vērstas uz izvērtētajiem riskiem, kas atrodas raksturīgā riska spektra augšējā apgalībā, bet netiek uzskatīti par nozīmīgiem riskiem;
- kontroles procedūras, kas vērstas uz detalizētu ierakstu saskaņošanu ar virsgrāmatu;
- papildu lietotāja kontroles procedūras, ja tiek izmantota pakalpojumu organizācija.⁴⁴

IT lietojumprogrammu un citu IT vides aspektu, ar IT izmantošanu saistīto risku un vispārēju IT kontroles procedūru identificēšana (sk. 26.b)–c) punktu)

5. pielikumā ir izklāstītas IT lietojumprogrammu raksturīgākās īpašības un citi IT vides aspekti, kā arī sniegti norādījumi saistībā ar šīm īpašībām, kas var būt svarīgas, identificējot IT lietojumprogrammas un citus IT vides aspektus, uz kuriem attiecas ar IT izmantošanu saistītie riski.

IT lietojumprogrammu un citu IT vides aspektu identificēšana (sk. 26.b) punktu)

Kāpēc revidents identificē riskus, kas saistīti ar IT izmantošanu, un vispārējas IT kontroles procedūras, kas saistītas ar identificētajām IT lietojumprogrammām un citiem IT vides aspektiem

A166. Izpratne par riskiem, kas izriet no IT izmantošanas, un vispārējām IT kontroles procedūrām, ko uzņēmums īsteno, lai novērstu šos riskus, var ietekmēt tālāk norādītos aspektus.

⁴⁴ 402. SRS "Revīzijas apsvērumi saistībā ar pakalpojumu organizācijas izmantošanu uzņēmumā".

- Revidenta lēmums pārbaudīt kontroles procedūru darbības efektivitāti būtisku neatbilstību risku novēršanai apgalvojuma līmenī.

Piemērs.

Ja vispārējās IT kontroles procedūras nav efektīvas vai atbilstoši ieviestas ar IT izmantošanu saistīto risku novēršanai (piemēram, kontroles procedūras pienācīgi nenovērš vai nekonstatē nesankcionētas programmu izmaiņas vai nesankcionētu piekļuvi IT lietojumprogrammām), tas var ietekmēt revidenta lēmumu par to, vai revidents paļausies uz attiecīgajās IT lietojumprogrammās iebūvētajām automatizētajām kontroles procedūrām.

- Revidenta veiktais kontroles riska izvērtējums apgalvojuma līmenī.

Piemērs.

Informācijas apstrādes kontroles procedūru efektivitāte var būt atkarīga no konkrētām vispārējām IT kontroles procedūrām, kas novērš vai konstatē nesankcionētas programmas izmaiņas IT informācijas apstrādes kontroles procedūrās (t.i., programmas izmaiņu kontroles procedūras, kas vērstas uz saistīto IT lietojumprogrammu). Šādos apstākļos sagaidāmā vispārējās IT kontroles procedūras darbības efektivitāte (vai neefektivitāte) var ietekmēt revidenta veikto kontroles riska vērtējumu (piemēram, kontroles risks var būt augstāks, ja paredzams, ka šāda vispārēja IT kontroles procedūras nav efektīva vai ja revidents neplāno pārbaudīt vispārējās IT kontroles procedūras).

- Revidenta stratēģija uzņēmuma sniegtās informācijas testēšanai, kas ir sagatavota vai kurā ir iekļauta informācija no uzņēmuma IT lietojumprogrammām.

Piemērs.

Ja kā revīzijas pierādījums tiks izmantota uzņēmuma IT lietojumprogrammu sagatavota informācija, revidents var izlemt pārbaudīt sistēmas ģenerēto ziņojumu kontroles procedūras, tostarp identificēt un pārbaudīt vispārējās IT kontroles procedūras, kas vērstas uz neatbilstīgām vai neatļautām programmu izmaiņām vai tiešām pārskatu datu izmaiņām.

- Revidenta veiktais raksturīgo risku izvērtējums apgalvojuma līmenī.

Piemērs.

Ja IT lietojumprogrammā, kuras mērķis ir ņemt vērā jaunas vai pārskatītas piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasības, ir veiktas nozīmīgas vai plašas ar programmēšanu saistītas izmaiņas, tas var norādīt uz jauno prasību sarežģītību un to ietekmi uz uzņēmuma finanšu pārskatiem. Ja notiek šādas plašas ar programmēšanu vai datiem saistītas izmaiņas, attiecīgā IT lietojumprogramma, visdrīzāk, būs pakļauta ar IT izmantošanu saistītiem riskiem.

- Papildu revīzijas procedūru veids.

Piemērs.

Ja informācijas apstrādes kontroles procedūras ir atkarīgas no vispārējām IT kontroles procedūrām, revidents var izlemt pārbaudīt vispārējo IT kontroles procedūru darbības efektivitāti, kā rezultātā ir jāmaina kontroles procedūru pārbaužu veids. Ja tādos pašos apstākļos revidents nolemj nepārbaudīt vispārējo IT kontroles procedūru darbības efektivitāti vai ja ir sagaidāms, ka vispārējās IT kontroles procedūras nedarbojas efektīvi, var būt nepieciešams veikt pasākumus, kas vērsti uz saistītajiem riskiem, kuri izriet no IT izmantošanas, modificējot detalizētās procedūras. Tomēr atbildes pasākumus attiecībā uz riskiem, kas izriet no IT izmantošanas, nevar veikt, ja šādi riski ir saistīti ar riskiem, attiecībā uz kuriem detalizētās procedūras pašas par sevi nesniedz pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus. Šādos apstākļos revidentam var būt nepieciešams izvērtēt attiecīgo apstākļu ietekmi uz revīzijas atzinumu.

IT lietojumprogrammu identificēšana, uz kurām attiecas ar IT izmantošanu saistītie riski

A167. Attiecībā uz informācijas sistēmas kontekstā būtiskajām IT lietojumprogrammām, izpratne par konkrēto IT procesu būtību un sarežģītību un uzņēmumā ieviestajām vispārējajām IT kontroles procedūrām var palīdzēt revidentam noteikt, uz kurām IT lietojumprogrammām uzņēmumā paļaujas, lai nodrošinātu precīzu informācijas apstrādi un integratīti uzņēmuma informācijas sistēmā. Šādas IT lietojumprogrammas var būt pakļautas ar IT izmantošanu saistītiem riskiem.

A168. Identificējot IT lietojumprogrammas, kuras ir pakļautas ar IT izmantošanu saistītiem riskiem, tiek ņemtas vērā revidenta identificētās kontu kontroles procedūras, jo šādas kontroles procedūras var būt saistītas ar IT izmantošanu vai paļaušanos uz IT. Revidents var koncentrēties uz to, vai IT lietojumprogrammā ir iekļautas automatizētas kontroles procedūras, uz kurām vadība paļaujas un kuras revidents ir identificējis, tostarp kontroles procedūras, kas ir vērstas uz riskiem, attiecībā uz kuriem detalizētās procedūras pašas par sevi nesniedz pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus. Revidents var arī apsvērt, kā informācijas sistēmā tiek glabāta un apstrādāta informācija par nozīmīgām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem un vai vadība paļaujas uz vispārējām IT kontroles procedūrām šādas informācijas integritātes uzturēšanai.

A169. Revidenta identificēto kontroles procedūru darbība var būt atkarīga no sistēmas ģenerētiem ziņojumiem, un tādā gadījumā IT lietojumprogrammas, kas ģenerē minētos ziņojumus, var būt pakļautas ar IT izmantošanu saistītiem riskiem. Citos gadījumos revidents, iespējams, neplāno paļauties uz kontroles procedūrām, kas ir vērstas uz sistēmas ģenerētiem ziņojumiem un plāniem, un plāno tieši pārbaudīt šādu ziņojumu datus un rezultātus, un šādā gadījumā revidents, iespējams, nevarēs noteikt, vai saistītās IT lietojumprogrammas ir pakļautas no IT izrietošam riskam.

Mērogojamība

A170. Revidenta izpratne par IT procesiem, tostarp par to, cik lielā mērā uzņēmumā ir ieviestas vispārējās IT kontroles procedūras, var atšķirties atkarībā no uzņēmuma veida un apstākļiem, kā arī pamatojoties uz revidenta identificēto kontroles procedūru veidu un apjomu. Atkarībā no šiem faktoriem atšķirsies arī IT lietojumprogrammu skaits, kuras ir pakļautas no IT izmantošanas izrietošiem riskiem.

Piemēri

- Uzņēmumā, kurā tiek izmantota komerciāla programmatūra un kuram nav pieejams piekļuves kods, lai veiktu izmaiņas programmā, visdrīzāk, nebūs iespējams veikt izmaiņas programmā, tomēr, iespējams, ir iedibināts process vai procedūras programmatūras iestatījumu (piemēram, kontu plāna, ziņošanas parametru vai sliekšņu) konfigurēšanai. Turklāt uzņēmumā var būt ieviests process vai procedūras, kas nodrošina lietojumprogrammas piekļuves pārvaldību (piemēram, var būt īpaši norīkota persona ar administratīvu piekļuvi komerciālajai programmatūrai). Šādos apstākļos uzņēmumā, visdrīzāk, nav ieviestas un nav nepieciešamas formālas vispārējas IT kontroles procedūras.
- Turpretim lielāka uzņēmuma darbība var būt ļoti lielā mērā atkarīga no IT un IT vide var būt saistīta ar daudzām IT lietojumprogrammām, kā arī IT vides pārvaldības procesi var būt sarežģīti (piemēram, pastāv īpaša IT struktūrvienība, kas izstrādā un ievieš programmu izmaiņas un pārvalda piekļuves tiesības) un uzņēmumā var būt ieviestas formalizētas vispārējas IT kontroles procedūras attiecībā uz uzņēmuma IT procesiem.
- Ja vadība nepālaujas uz automatizētām kontroles procedūrām vai vispārējām IT kontroles procedūrām darījumu apstrādei vai datu uzturēšanai un revidents nav identificējis nekādas automatizētas kontroles procedūras vai citas informācijas apstrādes kontroles procedūras (vai tādas kontroles procedūras, kas ir atkarīgas no vispārējām IT kontroles procedūrām), revidents var plānot tieši pārbaudīt jebkādu uzņēmuma sagatavoto informāciju, kas ir saistīta ar IT, un, iespējams, nevarēs identificēt IT lietojumprogrammas, kas ir pakļautas no IT izmantošanas izrietošiem riskiem.
- Ja vadība datu apstrādē vai uzturēšanā paļaujas uz IT lietojumprogrammu un datu apjoms ir nozīmīgs, un vadība paļaujas uz revidenta identificēto automatizēto kontroles procedūru izpildi IT lietojumprogrammā, šāda IT lietojumprogramma, iespējams, ir pakļauta no IT izmantošanas izrietošam riskam.

A171. Ja uzņēmuma IT vide ir sarežģītāka, IT lietojumprogrammu un citu IT vides aspektu identificēšanai, nosakot no IT izmantošanas izrietošos saistītos riskus un identificējot vispārējas IT kontroles procedūras, visdrīzāk, būs jāiesaista darba grupas dalībnieki ar specializētām IT prasmēm. Sarežģītas IT vides gadījumā šādai iesaistīšanai, visdrīzāk, būs būtiska loma un tai būs jābūt plašai.

Citu IT vides aspektu noteikšana, kas ir pakļautas no IT izmantošanas izrietošiem riskiem

A172. Citi IT vides aspekti, kas var būt pakļauti no IT izmantošanas izrietošiem riskiem, ietver tīklu, operētājsistēmu un datubāzes, un noteiktos apstākļos IT lietojumprogrammu saskarnes. Citi IT vides aspekti parasti netiek identificēti, ja revidents neidentificē IT lietojumprogrammas, kas ir pakļautas no IT izmantošanas izrietošiem riskiem. Ja revidents ir identificējis IT lietojumprogrammas, kas ir pakļautas no IT izmantošanas izrietošiem riskiem, iespējams, citi IT vides aspekti (piemēram, datubāze, operētājsistēma, tīkls), visdrīzāk, tiks identificēti, jo šādi elementi nodrošina atbalstu identificētajām lietojumprogrammām un mijiedarbojas ar tām.

No IT izmantošanas izrietošo risku identificēšana un vispārējās IT kontroles procedūras (sk. 26.c) punktu)

6. pielikumā izklāstīti apsvērumi saistībā ar izpratnes gūšanu par vispārējām IT kontroles procedūrām.

A173. Identificējot no IT izmantošanas izrietošos riskus, revidents var apsvērt identificēto IT lietojumprogrammu vai citu IT vides aspektu būtību, kā arī iemeslus, kāpēc attiecīgais aspekts ir pakļauts no IT izmantošanas izrietošiem riskiem. Dažu identificēto IT lietojumprogrammu vai citu IT vides aspektu gadījumā revidents var identificēt riskus, kas ir izriet no tādu IT izmantošanas, kuras galvenokārt ir saistītas ar nesankcionētu piekļuvi vai nesankcionētām izmaiņām programmās vai kuras attiecas uz riskiem, kas saistīti ar neatbilstīgām datu izmaiņām (piemēram, datu neatbilstīgu izmaiņu risks, izmantojot tiešu piekļuvi datu bāzei, vai iespēja tieši manipulēt ar informāciju).

A174. No IT izmantošanas izrietošo risku apmērs un būtība atšķiras atkarībā no identificēto IT lietojumprogrammu veida un raksturīgajām īpašībām, un no citiem IT vides aspektiem. IT riski var rasties, ja uzņēmums izmanto ārējus vai iekšējus pakalpojumu sniedzējus attiecībā uz identificētiem IT vides aspektiem (piemēram, no trešajām pusēm saņemtie ārpakalpojumi IT vides uzturēšanas vajadzībām vai koplietojama pakalpojumu centra izmantošana centralizētai IT procesu pārvaldībai uzņēmumu grupā). No IT izmantošanas izrietošie riski var būt arī saistīti ar kiberdrošību. Pastāv lielāka iespēja, ka IT izmantošanas rezultātā radīsies lielāks risks, ja automatizēto lietojumprogrammu kontroles procedūru apjoms vai sarežģītība ir lielāka un vadība lielākā mērā paļaujas uz attiecīgajām kontroles procedūrām efektīvas darījumu apstrādes vai efektīvas pamatā esošās informācijas integritātes uzturēšanā.

Kontroles pasākumu komponentē identificēto kontroles procedūru veida un īstenošanas novērtēšana (sk. 26.d) punktu)

A175. Identificētas kontroles procedūras veida novērtēšana ietver revidenta vērtējumu par to, vai kontroles procedūra atsevišķi vai apvienojumā ar citām kontroles procedūrām spēj efektīvi novērst vai atklāt un labot būtiskas neatbilstības (t.i., kontroles mērķi).

A176. Revidents nosaka, vai identificētā kontroles procedūra ir ieviesta, konstatējot, ka kontroles procedūra pastāv un tiek izmantota uzņēmumā. Ir maz jēgas revidentam izvērtēt tādas kontroles procedūras īstenošanu, kura pēc būtības nav efektīva. Tāpēc revidents vispirms izvērtē kontroles procedūras būtību. Nepareizi izstrādāta kontroles procedūra var norādīt uz kontroles trūkumiem.

A177. Risku izvērtēšanas procedūras, kas tiek veiktas ar mērķi iegūt revīzijas pierādījumus par kontroles pasākumu komponentē identificēto kontroles procedūru veidu un īstenošanu, var būt šādas:

- uzņēmuma personāla iztaujāšana;
- īpašo kontroles procedūru pielietošanas novērošana;
- dokumentu un atskaišu pārbaude.

Iztaujāšana pati par sevi tomēr nav pietiekama šiem mērķiem.

A178. Pamatojoties uz iepriekšējās revīzijās gūto pieredzi vai uz kārtējā periodā veiktajām riska izvērtēšanas procedūrām, revidents var secināt, ka vadība nav efektīvi izstrādājusi vai īstenojusi kontroles procedūras nozīmīga riska novēršanai. Šādos gadījumos procedūras, kas veiktas, lai izpildītu 26d) punktā minētās prasības, var sastāvēt no konstatējuma par to, ka šādas kontroles nav

efektīvi izstrādātas vai īstenotas. Ja procedūru rezultāti liecina, ka kontroles procedūras ir izstrādātas vai ieviestas nesen, revidentam uz nesen izstrādātajām vai īstenotajām kontroles procedūrām ir jāattiecinā 26 b)–d) punktā noteiktās procedūras.

A179. Revidents var secināt, ka kontroles procedūra, kas ir efektīvi izstrādāta un ieviesta, var būt piemērota pārbaudei, lai ņemtu vērā tās darbības efektivitāti, izstrādājot detalizētās procedūras. Tomēr, ja kontroles procedūra nav efektīvi izstrādāta vai īstenota, nav nekāda ieguvuma no tās pārbaudes. Ja revidents plāno pārbaudīt kontroles procedūru, iegūtā informācija par to, cik lielā mērā kontroles procedūra ir vērsta uz būtisku neatbilstību riskiem, revidentam ir noderīga, novērtējot kontroles risku apgalvojuma līmenī.

A180. Kontroles pasākumu komponentē ietverto kontroles veida un īstenošanas novērtēšana nav pietiekams pasākums to darbības efektivitātes pārbaudīšanai. Tomēr automatizētu kontrolēs procedūru gadījumā revidents var plānot veikt automatizēto kontroles procedūru darbības efektivitātes pārbaudes, identificējot un testējot vispārējas IT kontroles procedūras, kas nodrošina konsekventu automātisko kontroles procedūru darbību, tā vietā, lai tieši veiktu automatizēto kontroles procedūru darbības efektivitātes pārbaudi. Revīzijas pierādījumi, kas apliecinā manuālas kontroles procedūras īstenošanu konkrētā brīdī, nevar kalpot kā revīzijas pierādījumi, kas apliecinātu attiecīgās kontroles procedūras darbību citā revīzijas perioda brīdī. Kontroles efektivitātes pārbaudes, tostarp netiešo kontroles procedūru pārbaudes, ir sīkāk raksturotas 330. SRS.⁴⁵

A181. Ja revidents neplāno pārbaudīt identificēto kontroles procedūru darbības efektivitāti, revidenta izpratne joprojām var noderēt, nosakot tādu detalizēto revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu, kuras ir vērstas uz saistītajiem būtisku neatbilstību riskiem.

Piemērs.

Šādu risku izvērtēšanas procedūru rezultāti var būt par pamatu tam, lai revidents, izstrādājot revīzijas paraugu kopas, ņemtu vērā iespējamās novirzes paraugu populācijā.

Uzņēmuma iekšējās kontroles trūkumi (sk. 27. punktu)

A182. Veicot katru uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentes novērtējumu⁴⁶, revidents var konstatēt, ka dažas uzņēmuma politikas kādā komponentē neatbilst uzņēmuma būtībai un apstākļiem. Šāds konstatējums var būt rādītājs, kas palīdz revidentam konstatēt kontroles trūkumus. Ja revidents konstatē vienu vai vairākus kontroles trūkumus, revidents var apsvērt šo kontroles trūkumu ietekmi uz detalizēto revīzijas procedūru izstrādi saskaņā ar 330. SRS.

A183. Ja revidents konstatējis vienu vai vairākus kontroles trūkumus, saskaņā ar 265. SRS⁴⁷ revidentam ir pienākums noteikt, vai šādi trūkumi katrs atsevišķi vai visi kopā ir uzskatāmi par nozīmīgiem trūkumiem.

⁴⁵ 330. SRS 8.-11. punkts.

⁴⁶ 21.b), 22.b), 24.c), 25.c) un 26.d) punkts.

⁴⁷ 265. SRS "Zinošana personām, kam uzticēta pārvalde, un vadībai par trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā" 8. punkts.

Revidents, nosakot, vai trūkums ir nozīmīgs kontroles trūkums, pielieto profesionālu spriedumu.⁴⁸

Piemēri

Apstākļi, kas var liecināt par nozīmīgu kontroles trūkumu, ir šādi:

- jebkāda mēroga krāpšanas identificēšana, kas saistīta ar augstāko vadību;
- identificēti neatbilstīgi iekšējie procesi, kas paredzēti ziņošanai par iekšējā audita konstatētajiem trūkumiem;
- iepriekš izziņoti trūkumi, kurus vadība savlaicīgi nenovērš;
- vadības nespēja reaģēt uz nozīmīgiem riskiem, piemēram, neīstenojot kontroles procedūras, kas vērstas uz nozīmīgiem riskiem; un
- iepriekš publicētu finanšu pārskatu atkārtota publicēšana.

Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana (sk. 28.–37. punktu)

Kāpēc revidents identificē un izvērtē būtisku neatbilstību riskus

A184. Būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma līmenī identificē un izvērtē, lai noteiktu papildu revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu, kas nepieciešamas, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus. Šādi pierādījumi ļauj revidentam sniegt atzinumu par finanšu pārskatiem, nodrošinot pietiekami zema līmeņa revīzijas risku.

A185. Informāciju, kas iegūta, veicot risku izvērtēšanas procedūras, izmanto kā revīzijas pierādījumus, kas kalpo kā pamats būtisku neatbilstību risku identificēšanai un izvērtēšanai. Piemēram, revīzijas pierādījumus, kas iegūti identificēto kontroles procedūru veida novērtēšanas un to īstenošanas izvērtēšanas procesā, izmanto kā revīzijas pierādījumus, kas pamato risku izvērtējumu. Šādi pierādījumi kalpo arī kā pamats revidenta vispārējo atbildes pasākumu izstrādei, kas vērsti uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu līmenī, kā arī papildu revīzijas procedūru izstrādei un veikšanai, kuru veids, laiks un apjoms izriet no izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī, saskaņā ar 330. SRS.

Būtisku neatbilstību risku identificēšana (sk. 28. punktu)

A186. Būtisku neatbilstību risku identificēšana tiek veikta pirms jebkādu saistītu kontroles procedūru (t. i., raksturīgā riska) novērtēšanas, un tā ir balstīta uz revidenta sākotnējo analīzi par neatbilstībām, kurām ir pamatota iespēja gan rasties, gan būt būtiskām, ja tās rastos.⁴⁹

⁴⁸ 265. SRS A6–A7 punktā ir sniegtā informācija par aspektiem, kas norāda uz būtiskiem trūkumiem, un jautājumiem, kas jāņem vērā, nosakot, vai iekšējās kontroles trūkums vai trūkumu apvienojums ir uzskatāms par nozīmīgu trūkumu.

⁴⁹ 200. SRS A15a punkts.

A187. Būtisku neatbilstību risku identificēšana sniedz arī pamatu tam, lai revidents varētu noteikt būtiskos apgalvojumus, kas savukārt palīdz revidentam noteikt nozīmīgās darījumu kategorijas, kontu atlikumus un skaidrojumus.

Apgalvojumi

Kāpēc revidents izmanto apgalvojumus

A188. Identificējot un izvērtējot būtisku neatbilstību risku, revidents izmanto apgalvojumus, lai izvērtētu dažādu veidu iespējamās neatbilstības, kādas varētu rasties. Apgalvojumi, attiecībā uz kuriem revidents ir identificējis saistītus būtisku neatbilstību riskus, ir būtiski apgalvojumi.

Apgalvojumu izmantošana

A189. Identificējot un novērtējot būtisku neatbilstību riskus, revidents var izmantot A190 a)–b) punktā raksturotās apgalvojumu kategorijas vai var izteikt tos citādi, ja ir aptverti visi tālāk raksturotie aspekti. Revidents var izvēlēties apvienot apgalvojumus attiecībā uz darījumu un notikumu kategorijām un saistītajiem skaidrojumiem ar apgalvojumiem attiecībā uz kontu atlikumiem un saistītajiem skaidrojumiem.

A190. Apgalvojumus, ko revidents izmanto, izvērtējot dažādu veidu iespējamās neatbilstības, kādas varētu rasties, var iedalīt šādās kategorijās:

- (a) apgalvojumi par darījumu un notikumu kategorijām un saistītajiem skaidrojumiem attiecībā uz revīzijas periodu:
 - (i) rašanās — darījumi un notikumi, kas ir reģistrēti vai skaidroti, ir notikuši un ir saistīti ar uzņēmumu;
 - (ii) pilnīgums — ir reģistrēti visi darījumi un notikumi, kas būtu jāreģistrē, un finanšu pārskatos ir iekļauti visi attiecīgie skaidrojumi, kas būtu jāiekļauj;
 - (iii) precizitāte — summas un citi dati par reģistrētajiem darījumiem un notikumiem ir atbilstoši reģistrēti, un attiecīgā informācija ir atbilstīgi novērtēta un aprakstīta;
 - (iv) periodizācija — darījumi un notikumi ir reģistrēti pareizajā grāmatvedības periodā;
 - (v) klasifikācija — darījumi un notikumi ir reģistrēti pareizajos kontos;
 - (vi) izklāsts — darījumi un notikumi ir atbilstoši apkopoti vai sadalīti un skaidri aprakstīti, un saistītie skaidrojumi ir būtiski un saprotami piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu kontekstā;
- (b) apgalvojumi par kontu atlikumiem un ar tām saistītie skaidrojumi perioda beigās:
 - (i) esamība — aktīvi, saistības un pašu kapitāls pastāv;
 - (ii) tiesības un pienākumi — tiesības uz aktīviem atrodas uzņēmuma turējumā vai kontrolē, un pienākumi ir uzņēmuma saistības;

- (iii) pilnīgums — ir reģistrēti visi aktīvi, pasīvi un pašu kapitāla daļas, kurām jābūt reģistrētām, un finanšu pārskatos ir iekļauti visi saistītie skaidrojumi, kuriem ir jābūt iekļautiem;
- (iv) precizitāte, vērtējums un attiecināšana — finanšu pārskatos ir iekļauti aktīvi, pasīvi un pašu kapitāla daļas par atbilstošām summām un visas no izrietošās vērtēšanas vai piešķiršanas korekcijas ir pienācīgi reģistrētas, un saistītie skaidrojumi ir pienācīgi novērtēti un aprakstīti;
- (v) klasifikācija — aktīvi, saistības un pašu kapitāla daļas ir iegrāmatotas attiecīgajos kontos;
- (vi) izklāsts — aktīvi, pasīvi un pašu kapitāla daļas ir atbilstoši apkopotas vai sadalītas un skaidri aprakstītas, un saistītie skaidrojumi ir atbilstīgi un saprotami piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasību kontekstā.

A191. Revidents var arī izmantot A190 a)–b) punktos aprakstītos apgalvojumus, attiecīgi tos pielāgojot, tādu dažādu veidu neatbilstību izvērtēšanas procesā, kuras var rasties skaidrojumos, kas nav tieši saistīti ar reģistrētajām darījumu kategorijām, notikumiem vai kontu atlīkumiem.

Piemērs.

Šādu skaidrojumu piemērs ir gadījumi, kad uzņēmumam saskaņā ar piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm ir pienākums aprakstīt no finanšu instrumentiem izrietošos riskus, tostarp to, kā šādi riski rodas; riska pārvaldības mērķus, politiku un procesus; un šādu risku novērtēšanai izmantotās metodes.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

A192. Sniedzot apgalvojumus par publiskā sektora struktūru finanšu pārskatiem, papildus A190 a)–b) punktā raksturotajiem apgalvojumiem, vadība bieži vien apliecina, ka darījumi un notikumi atbilst tiesību aktu, noteikumu vai citu normatīvo dokumentu nosacījumiem. Šādi apgalvojumi var ietilpt finanšu pārskatu revīzijas jomā.

Būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatu līmenī (sk. 28.a)–30. punktu)

Kāpēc revidents identificē un piešķir būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu līmenī

A193. Revidents identificē būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu līmenī, lai noteiktu, vai riskiem ir visaptveroša ietekme uz finanšu pārskatiem un vai tādējādi ir nepieciešami vispārēji atbildes pasākumi saskaņā ar 330. SRS.⁵⁰

A194. Turklāt būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatu līmenī var ietekmēt arī atsevišķus apgalvojumus, un šo risku identificēšana var palīdzēt revidentam novērtēt būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma

⁵⁰ 330. SRS 5. punkts.

līmenī un izstrādāt papildu revīzijas procedūras identificēto risku novēršanai.

Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana finanšu pārskatu līmenī

A195. Būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatu līmenī ir riski, kas ir visaptveroši saistīti ar finanšu pārskatiem kopumā un potenciāli skar daudzus apgalvojumus. Šāda veida riski ne vienmēr ir riski, kas identificējami, vadoties pēc konkrētiem apgalvojumiem darījumu kategorijas, konta atlikuma vai skaidrojumu līmenī (piemēram, risks, ka vadība varētu neievērot iekšējās kontroles procedūras). Drīzāk tie atspoguļo apstākļus, kas var būtiski palielināt būtisku neatbilstību risku apgalvojuma līmenī. Revidenta novērtējums par to, vai identificētie riski ir cieši saistīti ar finanšu pārskatiem, kalpo kā pamats revidenta izvērtējumam par būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu līmenī. Citos gadījumos var arī būt situācija, kad vairāki apgalvojumi ir pakļauti riskam, un tādējādi tie var ietekmēt būtisku neatbilstību risku identificēšanas un izvērtēšanas procesu apgalvojuma līmenī.

Piemērs.

Uzņēmumam ir radušies saimnieciskās darbības zaudējumi un likviditātes problēmas, un uzņēmuma darbība ir atkarīga no finansējuma, kas vēl nav nodrošināts. Šādā gadījumā revidents var konstatēt, ka, grāmatvedībā pielietojot darbības turpināšanas principu, rodas būtisku neatbilstību risks finanšu pārskatu līmenī. Šādā situācijā grāmatvedības sistēmā būtu jāpielieto likvidācijas princips, kas varētu visaptveroši ietekmēt visus apgalvojumus.

A196. Revidenta identificēto un izvērtēto būtisku neatbilstību risku finanšu pārskatu līmenī ietekmē revidenta izpratne par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, jo īpaši revidenta izpratne par kontroles vidi, uzņēmuma risku izvērtēšanas procesu un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesu, un:

- 21.b), 22.b), 24.c) un 25.c) punktā minēto saistīto novērtējumu rezultāti; un
- jebkādi kontroles trūkumi, kas konstatēti saskaņā ar 27. punktu.

Jo īpaši riskus finanšu pārskatu līmenī var radīt trūkumi kontroles vidē vai ārēji notikumi vai apstākļi, piemēram, ekonomikas lejupslīde.

A197. Īpaši nozīmīga loma, revidentam izvērtējot būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu līmenī, var būt krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem.

Piemērs.

Pēc vadības iztaujāšanas revidents saprot, ka uzņēmuma finanšu pārskati tiks izmantoti pārrunās ar aizdevējiem, lai nodrošinātu turpmāku finansējumu apgrozāmā kapitāla saglabāšanai. Līdz ar to revidents var konstatēt, ka pastāv lielāka uzņēmība pret neatbilstībām, ko izraisa krāpšanas riska faktori, kas ietekmē raksturīgo risku (t. i., finanšu pārskatu uzņēmību pret būtiskām neatbilstībām, jo pastāv risks, ka tiks sagatavoti krāpnieciski finanšu pārskati,

piemēram, aktīvu un ienēmumu pārmērīga uzrādīšana un saistību un izdevumu nepietiekama uzrādīšana, lai nodrošinātu finansējuma iegūšanu).

A198. Revidenta izpratne, tostarp ar to saistītie novērtējumi, par kontroles vidi un citām iekšējās kontroles sistēmas komponentēm var radīt šaubas par revidenta spēju iegūt revīzijas pierādījumus, uz kuriem balstīt revīzijas atzinumu vai likt atteikties no darba uzdevuma, ja saskaņā ar piemērojamiem tiesību aktiem vai noteikumiem ir iespējama atteikšanās no darba uzdevuma.

Piemēri

- Novērtējot uzņēmuma kontroles vidi, revidentam rodas bažas par uzņēmuma vadības godprātību, kas ir tik nopietnas, ka revidents var secināt, ka vadības tīši negodprātīgas rīcības risks finanšu pārskatos ir tik apjomīgs, ka revīziju nevar veikt.

Izvērtējot uzņēmuma informācijas sistēmu un saziņu, revidents konstatē, ka būtiskas izmaiņas IT vidē ir neatbilstīgi pārvaldītas, ar nepietiekamu pārraudzību no vadības un personu, kam uzticēta pārvalde, puses. Revidents secina, ka pastāv būtiskas bažas par uzņēmuma grāmatvedības ierakstu stāvokli un ticamību. Šādos apstākļos revidents var konstatēt, ka ir maz ticams, ka būs pieejami pietiekami un atbilstīgi pierādījumi, lai varētu sniegt nemodificētu atzinumu par finanšu pārskatiem.

A199. 705. (pārskatīts) SRS⁵¹ ir noteiktas prasības un sniegti norādījumi, kā noteikt, vai revidentam ir jāsniedz atzinums ar iebildēm vai jāatsakās sniegt atzinumu, vai, kā dažos gadījumos var būt prasīts, jāatsakās no darba uzdevuma, ja atteikšanās ir iespējama saskaņā ar piemērojamiem tiesību aktiem vai noteikumiem.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

A200. Attiecībā uz publiskā sektora struktūrām risku identificēšana finanšu pārskatu līmenī var ietvert tādu jautājumu izskatīšanu, kas saistīti ar politisko klimatu, sabiedrības interesēm un programmas jutīgumu.

Būtisku neatbilstību riski apgalvojuma līmenī (sk. 28.b) punktu

2. pielikumā ir sniegti piemēri, kas raksturīgā riska faktoru kontekstā, liecina par notikumiem vai apstākļiem, kas var norādīt uz jutīgumu pret neatbilstībām, kas var būt būtiskas.

A201. Būtisku neatbilstību risks, kas nav cieši saistīts ar finanšu pārskatiem, ir būtisku neatbilstību risks apgalvojuma līmenī.

⁵¹ 705. (pārskatīts) SRS "Modificēta atzinuma sniegšana neatkarīga revidenta ziņojumā".

Būtiski apgalvojumi un nozīmīgas darījumu kategorijas, kontu atlikumi un skaidrojumi (sk. 29. punktu)

Kāpēc tiek identificēti būtiski apgalvojumi un nozīmīgas darījumu kategorijas, kontu atlikumi un skaidrojumi A202. Būtisko apgalvojumu un nozīmīgo darījumu kategoriju, kontu atlikumu un skaidrojumu noteikšana ir pamats revidenta izpratnei par uzņēmuma informācijas sistēmu, kas jāiegūst saskaņā ar 25.a) punktu. Šāda izpratne var arī palīdzēt revidentam identificēt un izvērtēt būtisku neatbilstību riskus (sk. A86 punktu).

Automatizēti rīki un metodes

A203. Revidents var izmantot automatizētas metodes, kas palīdz identificēt nozīmīgas darījumu kategorijas, kontu atlikumus un skaidrojumus.

Piemēri

- Var veikt visas darījumu populācijas analīzi, izmantojot automatizētus rīkus un metodes, lai izprastu to būtību, izcelsmi, lielumu un apjomu. Izmantojot automatizētas metodes, revidents var, piemēram, konstatēt, ka kontu ar nulles atlikumu perioda beigās veido daudzi ieskaita darījumi un žurnāla ieraksti attiecīgajā periodā, norādot, ka konta atlikums vai darījumu kategorija var būt nozīmīga (piemēram, algas klīringa korts). Šis pats algu saraksta klīringa korts var arī norādīt uz vadības (un citu darbinieku) izdevumu atmaksu, kas varētu būt nozīmīgs skaidrojums, jo šie maksājumi tiek veikti saistītām pusēm.
- Veicot visas ieņēmumu darījumu populācijas plūsmas, revidents var vieglāk identificēt nozīmīgas darījumu kategorijas, kas iepriekš nav identificēta.

Skaidrojumi, kas, iespējams, ir nozīmīgi

A204. Būtiski skaidrojumi var būt gan kvantitatīvi, gan kvalitatīvi skaidrojumi, saistībā ar kuriem ir izteikti viens vai vairāki būtiski apgalvojumi. Skaidrojumu piemēri, kam piemīt kvalitatīvi aspekti un saistībā ar kuriem var būt sniegti būtiski apgalvojumi, un kurus tādēļ revidents var tikt uzskatīt par nozīmīgiem, var būt šādi:

- Finansiālās grūtībās nonākuša uzņēmuma likviditātes un parādu saistības.
- Notikumi vai apstākļi, kuru ietekmē ir atzīti zaudējumi no vērtības samazināšanās.
- Galvenie aplēses nenoteiktības avoti, tostarp pieņēmumi par nākotni.
- Grāmatvedības politikas izmaiņu būtība un citi būtiski skaidrojumi, ko nosaka piemērojamās finanšu ziņošanas pamatnostādnes, gadījumos, kad, piemēram, ir sagaidāms, ka jaunām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm būs būtiska ietekme uz uzņēmuma finanšu stāvokli un finanšu darbības rezultātiem.
- Uz akcijām balstīti maksājumi, tostarp informācija par to, kā tika noteiktas jebkādas atzītās summas, un citi būtiski skaidrojumi.

- Saistītās puses un saistīto pušu darījumi.
- Jutīguma analīze, tostarp uzņēmuma vērtēšanas metodēs izmantoto pienēmumu izmaiņu ietekme, kas tiek izmantotas, lai lietotāji varētu būt izpratni par reģistrēto vai uzrādīto summu pamatā esošo mērījumu nenoteiktību.

Būtisku neatbilstību risku izvērtēšana apgalvojuma līmenī

Raksturīgā riska izvērtēšana (sk. 31.–33. punktu)

Būtisku neatbilstību iespējamības un apjoma novērtējums (sk. 31. punktu)

Kāpēc revidents izvērtē būtisku neatbilstību iespējamību un apjomu

A205. Revidents izvērtē neatbilstību iespējamību un apjomu attiecībā uz identificētiem būtisku neatbilstību riskiem, jo neatbilstību rašanās varbūtība apvienojumā ar iespējamo neatbilstību nozīmīgumu nosaka to, kurā raksturīgā riska spektra apgalvojuma līmenī atradīsies identificētais risks, un tas, savukārt, sniedz revidentam informāciju par turpmāko revīzijas procedūru veidu, kādas veicamas riska novēršanai.

A206. Raksturīgā riska izvērtēšana attiecībā uz identificētajiem būtisku neatbilstību riskiem palīdz revidentam arī noteikt nozīmīgus riskus. Revidents nosaka nozīmīgus riskus, jo saskaņā ar 330. SRS un citiem SRS ir jāveic īpaši atbildes pasākumi, reaģējot uz nozīmīgiem riskiem.

A207. Raksturīgā riska faktori ietekmē revidenta izvērtējumu par neatbilstību iespējamību un apjomu attiecībā uz identificētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī. Jo lielākā mērā darījumu kategorijas, konta atlukumi vai skaidrojumi ir pakļauti būtiskām neatbilstībām, jo augstāks ir izvērtētais raksturīgais risks. Izvērtējot, cik lielā mērā raksturīgā riska faktori ietekmē apgalvojuma uzņēmību pret būtiskām neatbilstībām, revidents var atbilstīgi izvērtēt būtisku neatbilstību risku apgalvojuma līmenī un izstrādāt precīzākus atbildes pasākumus, reaģējot uz šādiem riskiem.

Raksturīgā riska spektrs

A208. Novērtējot raksturīgo risku, revidents pielieto profesionālu spriedumu, lai noteiktu neatbilstības iespējamības nozīmīgumu kombinācijā ar tās apjomu.

A209. Izvērtētais raksturīgais risks, kas saistīts ar konkrētu būtisku neatbilstību risku apgalvojuma līmenī, atspoguļo spriedumu, kas attiecas uz raksturīgā riska spektru diapazonā no zemākā līdz augstākajam. Spriedums par to, kur diapazonā tiek novērtēts raksturīgais risks, var atšķirties atkarībā no uzņēmuma veida, lieluma un sarežģītības, un šajā procesā tiek ņemta vērā izvērtētā neatbilstības iespējamība un apjoms un raksturīgā riska faktori.

A210. Izvērtējot neatbilstības rašanās iespējamību, revidents apsver neatbilstības rašanās iespējamību, pamatojoties uz raksturīgā riska faktoru izvērtējumu.

A211. Izvērtējot neatbilstību apjomu, revidents ņem vērā iespējamās neatbilstības kvalitatīvos un kvantitatīvos aspektus (t. i., neatbilstības apgalvojumos saistībā ar darījumu kategorijām, kontu atlukumiem vai skaidrojumiem var uzskatīt par būtiskiem to lieluma, veida vai apstākļu dēļ).

A212. Lai noteiktu, kurā raksturīgā riska spektra apgabalā (t. i., diapazonā) atrodas izvērtētais raksturīgais risks, revidents izmanto iespējamo neatbilstību varbūtību kombinācijā ar tās lielumu. Jo lielāka ir varbūtības un lieluma kombinācija, jo augstāks ir raksturīgā riska izvērtējums; jo mazāka ir varbūtības un lieluma kombinācija, jo zemāks ir raksturīgā riska izvērtējums.

A213. Ja izvērtētais risks atrodas raksturīgā riska augšējā apgabalā, tas nenozīmē, ka gan tā apjoms, gan iespējamība ir vērtējama kā augsta. Drīzāk tas norāda, cik lielā mērā un cik liela ir iespējamība, ka pastāv būtiskas neatbilstības raksturīgā riska spektrā, norādot, vai raksturīgais risks atrodas raksturīgā riska spektra apakšējā vai augšējā apgabalā. Augstāka izvērtētā raksturīgā riska iemesli var būt arī dažādu iespējamību un lieluma kombinācijas, piemēram, augstāks izvērtētais raksturīgais risks var būt saistīts ar mazāku iespējamību, bet ļoti lielu apjomu.

A214. Lai izstrādātu atbilstošas stratēģijas, kā reaģēt uz būtisku neatbilstību riskiem, revidents var iedalīt būtisku neatbilstību riskus kategorijās raksturīgā riska spektrā, pamatojoties uz to izvērtēto raksturīgo risku. Šīs kategorijas var tikt aprakstītas dažādos veidos. Neatkarīgi no izmantotās klasifikācijas metodes, revidenta izvērtētais raksturīgais risks ir izvērtēts atbilstoši, ja papildu revīzijas procedūru veids un īstenošana, lai novērstu identificētos būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma līmenī, ir atbilstīgi saistīta ar izvērtēto raksturīgo risku un šāda izvērtējuma iemesliem.

Visaptveroši būtisku neatbilstību riski apgalvojuma līmenī (sk. 31.b) punktu)

A215. Izvērtējot identificētos būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma līmenī, revidents var secināt, ka daži būtisku neatbilstību riski vairāk attiecas uz finanšu pārskatiem kopumā un potenciāli ietekmē daudzus apgalvojumus, un šādā gadījumā revidents var pārskatīt būtisku neatbilstību risku identifikāciju finanšu pārskatu līmenī.

A216. Apstākļos, kad būtisku neatbilstību riski tiek identificēti kā finanšu pārskatu līmeņa riski sakarā ar to visaptverošo ietekmi uz vairākiem apgalvojumiem un ir identificējami ar īpašiem apgalvojumiem, revidentam ir jāņem vērā šie riski, izvērtējot raksturīgo risku attiecībā uz būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

A217. Pielietojot profesionālu spriedumu būtisku neatbilstību risku izvērtēšanas procesā, publiskā sektora struktūru revidenti var ņemt vērā regulu un direktīvu sarežģītību un risku, ka netiek ievērotas iestāžu prasības.

Nozīmīgi riski (sk. 32. punktu)

Kāpēc tiek identificēti nozīmīgi riski un kāda ir to ietekme uz revīziju

A218. Nozīmīgu risku noteikšana ļauj revidentam vairāk uzmanības pievērst tiem riskiem, kas atrodas raksturīgā riska spektra augšējā apgabalā, veicot noteiktus nepieciešamos atbildes pasākumus, tostarp:

- Kontroles procedūras, kas ir vērstas uz nozīmīgiem riskiem, kuri ir jāidentificē saskaņā ar 26.a)i) punktu, ar prasību novērtēt, vai kontroles procedūra ir efektīvi izstrādāta un īstenoša saskaņā ar 26.d) punktu.
- 330. SRS ir noteikta prasība izmantot kontroles procedūras, kas ir vērstas uz nozīmīgiem riskiem, kuri pārbaudāmi kārtējā periodā (ja revidents plāno paļauties uz šādu kontroles procedūru darbības efektivitāti), un detalizētas procedūras, kas jāaplāno un jāveic un kas īpaši ir vērstas uz identificēto nozīmīgo risku.⁵²
- Atbilstoši 330. SRS nosacījumiem, jo augstāks ir revidenta izvērtētais risks, jo pārliecinošākiem jābūt revīzijas pierādījumiem.⁵³
- 260. (pārskatīts) SRS ir noteikts revidenta pienākums ziņot personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par revidenta identificētiem nozīmīgiem riskiem.⁵⁴
- 701. SRS ir noteikts revidenta pienākums ķemt vērā nozīmīgus riskus, nosakot jautājumus, kuriem revidents pievērsis ievērojamu uzmanību, proti, jautājumus, kas var būt galvenie revīzijas jautājumi.⁵⁵
- Atbildīgajam partnerim savlaicīgi pārskatot revidenta dokumentāciju, atbilstīgos revīzijas posmos, var savlaicīgi izskatīt nozīmīgus jautājumus, tostarp nozīmīgos riskus, līdz vai pirms revidenta ziņojuma datumam.⁵⁶
- 600. SRS ir noteikta prasība atbildīgajam partnerim vairāk iesaistīties grupas darbā, ja nozīmīgais risks grupas revīzijas gadījumā attiecas uz komponentu, vai arī darba uzdevuma grupai ir jāuzņemas komponenta revidenta veiktā darba virzība.⁵⁷

Nozīmīgu risku noteikšana

A219. Nosakot nozīmīgus riskus, revidents var vispirms identificēt tos izvērtētos būtisku neatbilstību riskus, kas atrodas raksturīgā riska spektra augšējā apgabalā, lai varētu noteikt, kuri riski varētu būt tuvu maksimālajam līmenim. Tas, vai konkrēts risks atrodas raksturīgā riska spektra augšējā apgabalā, ir atkarīgs no uzņēmuma, un ne vienmēr būs nemainīgs lielums no perioda uz periodu. Tas var būt atkarīgs no tā uzņēmuma, kura riski tiek izvērtēti, veida un apstākļiem.

A220. Nosakot, kuri no izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem atrodas raksturīgā riska spektra augšējā apgabalā un līdz ar to ir uzskatām par nozīmīgiem riskiem, revidents pielieto profesionālu spriedumu, izņemot gadījumus, kad risks ir uzskatāms par nozīmīgu risku saskaņā ar citu SRS

⁵² 330. SRS 15. un 21. punkts.

⁵³ 330. SRS 7.b) punkts.

⁵⁴ 260. (pārskatīts) SRS 15. punkts.

⁵⁵ 701. SRS "Ziņošana par galvenajiem revīzijas jautājumiem neatkarīga revidenta ziņojumā" 9. punkts.

⁵⁶ 220. SRS 17. punkts un A19 punkts.

⁵⁷ 600. SRS 30. un 31. punkts.

prasībām. 240. SRS ir norādītas papildu prasības un sniegti norādījumi attiecībā uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšanu un izvērtēšanu.⁵⁸

Piemērs.

- Lielveikala mazumtirgotāja skaidrās naudas apjoms parasti saistās ar augstu iespēju, ka tajā varētu būt neatbilstības (naudas piesavināšanās riska dēļ), tomēr riska apjoms parasti ir ļoti zems (tāpēc, ka veikala kasēs skaidrā nauda tiek apstrādāta individuāli nelielos apjomos). Šo divu faktoru apvienojums attiecībā uz raksturīgā riska spektru nevarētu novest pie tā, ka skaidras naudas esamība tiek atzīta par nozīmīgu risku.
- Uzņēmums piedalās sarunās par uzņēmējdarbības segmenta pārdošanu. Revidents ļem vērā ietekmi uz nemateriālās vērtības samazināšanos un var konstatēt, ka pastāv lielāka iespējamība, ka pastāv neatbilstības, un lielāka ietekme, ko rada tādi raksturīgā riska faktori kā subjektivitāte, nenoteiktība un uzņēmība pret vadības neobjektivitāti vai citi krāpšanas riska faktori.

A221. Novērtējot raksturīgo risku, revidents ļem vērā arī raksturīgā riska faktoru relatīvo ietekmi. Jo mazāka būs raksturīgā riska faktoru ietekme, jo mazāks būs izvērtētais risks. Būtisku neatbilstību riski, ko var novērtēt kā tādus, kam ir augstāks raksturīgais risks, un ko tādēļ var uzskatīt par nozīmīgiem riskiem, var rasties saistībā ar šādiem faktoriem:

- darījumi attiecībā uz kuriem ir iespējama dažādas grāmatvedības metodes un lēmumi var tikt pieņemti subjektīvi;
- grāmatvedības aplēses ar augstu aplēses nenoteiktību vai sarežģītiem modeļiem;
- ar kontu atlikumiem saistītu datu vākšanas un apstrādes sarežģītība;
- konta atlikumi vai kvantitatīvi skaidrojumi, kas saistīti ar sarežģītiem aprēķiniem;
- grāmatvedības principi, kurus var dažādi interpretēt;
- izmaiņas uzņēmuma darbībā, kas ietver grāmatvedības izmaiņas, piemēram, uzņēmumu iegāde un apvienošana.

Riski, attiecībā uz kuriem detalizētas procedūras nesniedz pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus (sk. 33. punktu)

Kāpēc ir jāidentificē riski, attiecībā uz kuriem detalizētas procedūras nesniedz pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus

A222. Būtisku neatbilstību risku un kontroles pasākumu, kas vērsti uz šiem riskiem, būtība ir tāda, ka dažos gadījumos vienīgais veids, kā iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, ir pārbaudīt kontroles procedūru darbības efektivitāti. Līdz ar to revidētam ir pienākums identificēt visus šādus riskus, jo tas ietekmē papildu revīzijas procedūru veidu un izpildi saskaņā ar 330. SRS, lai novērstu būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma līmenī.

⁵⁸ 240. SRS 26.-28. punkts.

A223. 26.a)iii) punktā ir noteikts pienākums identificēt kontroles procedūras, kas ir vērstas uz riskiem, attiecībā uz kuriem detalizētas procedūras pašas par sevi nespēj nodrošināt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, jo revidentam saskaņā ar 330. SRS⁵⁹ ir jāizstrādā un jāveic šādu kontroles procedūru pārbaudes.

Tādu risku noteikšana, attiecībā uz kuriem detalizētās procedūras pašas par sevi nesniedz pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus

A224. Ja ikdienas darījumi ir pakļauti augstā mērā automatizēti apstrādei ar nelielu vai vispār bez manuālās iejaukšanās, var būt neiespējami veikt tikai detalizētas procedūras attiecībā uz šo risku. Tas var būt gadījumā, ja nozīmīgs uzņēmuma informācijas apjoms tiek iniciēts, reģistrēts, apstrādāts vai paziņots tikai elektroniskā veidā, piemēram, informācijas sistēmā, kas ietver augstu IT lietojumprogrammu integrācijas pakāpi. Šādos gadījumos:

- revīzijas pierādījumi var būt pieejami tikai elektroniskā formātā, un to pietiekamība un atbilstība parasti ir atkarīga no tā, cik efektīvas ir kontroles procedūras, kas nosaka datu precīzitāti un pilnīgumu;
- iespējamība, ka informācija ir nepareizi ievadīta vai modificēta un tas netiks konstatēts, var būt lielāka, ja atbilstīgās kontroles procedūras nedarbojas efektīvi.

Piemērs.

Parasti nav iespējams iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus attiecībā uz ienēmumiem telekomunikāciju nozarē, pamatojoties tikai uz detalizētajām procedūrām. Tas ir tāpēc, ka zvana vai datu darbības pierādījumi nepastāv novērojamā formā. Tā vietā parasti tiek veiktas detalizētas kontroles procedūru pārbaudes, lai noteiku, vai zvanu veikšana un atbildēšana uz zvaniem un darbības ar datiem tiek pareizi fiksētas (piemēram, zvana ilgums minūtēs vai lejupielādes lielums) un pareizi reģistrētas uzņēmuma norēķinu sistēmā.

A225. 540. (pārskatīts) SRS ir sniegti papildu norādījumi saistībā ar grāmatvedības aplēsēm attiecībā uz riskiem, kuru gadījumā detalizētas procedūras pašas par sevi nesniedz pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus.⁶⁰ Saistībā ar grāmatvedības aplēsēm tas var attiekties ne tikai uz automatizētu apstrādi, bet arī uz sarežģītiem modeļiem.

Kontroles riska izvērtēšana (sk. 34. punktu)

A226. Revidenta plāni pārbaudīt kontroles procedūru efektivitāti ir balstīti uz prognozēm par to, ka kontroles procedūras darbojas efektīvi, un tas kalpo kā pamats, lai revidents novērtētu kontroles risku. Sākotnējās prognozes par kontroles procedūru darbības efektivitāti ir balstītas uz to revidenta izvērtējumu par kontroles pasākumu komponentā identificēto kontroles procedūru veidu un īstenošanu. Kad revidents ir pārbaudījis kontroles procedūru darbības efektivitāti saskaņā ar 330. SRS, revidents var apstiprināt sākotnējo prognozi par kontroles procedūru efektivitāti. Ja kontroles procedūras nedarbojas efektīvi, kā paredzēts, tad revidentam ir jāpārskata kontroles riska izvērtējums saskaņā ar 37. punktu.

⁵⁹ 330. SRS 8. punkts.

⁶⁰ 540. (pārskatīts) SRS A87–A89. punkts.

A227. Revidents var veikt kontroles riska izvērtējumu dažādos veidos atkarībā no vēlamās revīzijas metodes vai metodoloģijas, un to var izteikt dažādos veidos.

A228. Ja revidents plāno pārbaudīt kontroles procedūru efektivitāti, iespējams, būs nepieciešams pārbaudīt kontroles procedūru kombināciju, lai apstiprinātu revidenta prognozes, ka kontroles procedūras darbojas efektīvi. Revidents var plānot pārbaudīt gan tiešās, gan netiešās kontroles procedūras, tostarp vispārējās IT kontroles procedūras, un šādā gadījumā, novērtējot kontroles risku, ņemt vērā kontroles procedūru kopējā paredzamā ietekme. Ja pārbaudāmā kontroles procedūra pilnībā nenovērš izvērtēto raksturīgo risku, revidents nosaka šī apstākļa ietekmi uz papildu revīzijas procedūru veidu, lai mazinātu revīzijas risku līdz pieņemami zemam līmenim.

A229. Ja revidents plāno pārbaudīt automatizēto kontroles procedūru darbības efektivitāti, revidents var arī plānot pārbaudīt tādu vispārējo IT kontroles procedūru darbības efektivitāti, kuras atbalsta attiecīgo automatizēto kontroles procedūru nepārtrauktu darbību, lai novērstu ar IT izmantošanu saistītos riskus un iegūtu pamatu revidenta prognozei, ka automatizētā kontroles procedūra ir darbojusies efektīvi visā periodā. Ja revidents uzskata, ka ar IT saistītās vispārējās kontroles procedūras ir neefektīvas, šāds konstatējums var ietekmēt revidenta veikto kontroles riska izvērtējumu apgalvojuma līmenī, un revidenta turpmākās revīzijas procedūrās var būt nepieciešams iekļaut detalizētas procedūras, lai novērstu riskus, kas izriet no IT izmantošanas. Papildu norādījumi par procedūrām, ko revidents var veikt šādos apstākļos, ir sniegti 330. SRS.⁶¹

Risku izvērtēšanas procedūru rezultātā iegūto revīzijas pierādījumu novērtēšana (sk. 35. punktu)

Kāpēc revidents izvērtē revīzijas pierādījumus, kas iegūti, veicot risku izvērtēšanas procedūras

A230. Revīzijas pierādījumi, kas iegūti, veicot risku izvērtēšanas procedūras, kalpo kā pamats būtisku neatbilstību risku identificēšanai un izvērtēšanai. Tas nodrošina pamatu, revidentam nosakot papildu revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu atbilstoši izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī saskaņā ar 330. SRS. Tādējādi, revīzijas pierādījumi, kas iegūti risku izvērtēšanas procedūru gaitā, nodrošina pamatu būtisku neatbilstību risku identificēšanai un izvērtēšanai neatkarīgi no tā, vai tie saistīti ar krāpšanu vai kļūdām, finanšu pārskatu un apgalvojuma līmenī.

Revīzijas pierādījumu novērtēšana

A231. Par revīzijas pierādījumiem, kas iegūti risku izvērtēšanas procedūru rezultātā, uzskatāma gan informācija, kas pamato un apliecinā vadības izdarītos apgalvojumus, gan informācija, kas ir pretrunā ar šādiem apgalvojumiem.⁶²

Profesionāla skepse

⁶¹ 330. SRS A29–A30 punkts.

⁶² 500. SRS A1 punkts.

A232. Novērtējot revīzijas pierādījumus, kas iegūti risku izvērtēšanas procedūru rezultātā, revidents nosaka, vai ir iegūta pietiekama izpratne par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, lai varētu identificēt būtisku neatbilstību riskus, kā arī to, vai pastāv kādi pretrunīgi pierādījumi, kas var norādīt uz būtisku neatbilstību risku.

Darījumu kategorijas, kontu atlikumi un skaidrojumi, kas nav nozīmīgi, bet ir būtiski (sk. 36. punktu)

A233. Kā skaidrots 320. SRS⁶³, būtiskuma un revīzijas risku īem vērā, identificējot un izvērtējot būtisku neatbilstību riskus darījumu kategorijās, kontu atlikumos un skaidrojumos. Nosakot būtiskumu, revidents pielieto profesionālu spriedumu, un to ietekmē revidenta uzskati par to, kāda finanšu informācija nepieciešama finanšu pārskatu lietotājiem.⁶⁴ Šī SRS un 330. SRS 18. punkta kontekstā darījumu kategorijas, kontu atlikumi vai skaidrojumi ir uzskatāmi par būtiskiem, ja, izlaižot, kļūdaini uzrādot vai necaurskatāmi sniedzot informāciju par tiem, varētu pamatooti sagaidīt, ka tiks ietekmēti lietotāju saimnieciskie lēmumi, kas pieņemti, pamatojoties uz finanšu pārskatiem kopumā.

A234. Var pastāvēt darījumu kategorijas, kontu atlikumi vai skaidrojumi, kas ir būtiski, bet nav atzīti par nozīmīgām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem (t. i., nav identificēti attiecīgi apgalvojumi).

Piemērs.

Uzņēmums var uzrādīt informāciju par direktora atalgojumu, saistībā ar kuru revidents nav konstatējis būtisku neatbilstību risku. Tomēr revidents var konstatēt, ka šāda uzrādīšana ir būtiska, pamatojoties uz A233 punktā minētajiem apsvērumiem.

A235. Revīzijas procedūras, kas vērstas uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem, kas ir būtiski, bet nav atzīta par nozīmīgiem, ir aplūkoti 330. SRS⁶⁵. Ja darījumu kategorija, konta atlikums vai skaidrojums ir atzīts par nozīmīgu, kā noteikts 29. punktā, attiecīgā darījumu kategorija, konta atlikums vai skaidrojums ir uzskatāms arī par būtisku darījumu kategoriju, konta atlikumu vai skaidrojumu 330. SRS 18. punkta izpratnē.

Risku izvērtējuma pārskatīšana (sk. 37. punktu)

A236. Revīzijas gaitā revidenta uzmanības lokā var nonākt jauna vai cita informācija, kas būtiski atšķiras no informācijas, pamatojoties uz kuru, tika veikts risku izvērtējums.

Piemērs.

Uzņēmuma risku izvērtējums var būt pamatots uz prognozi, ka noteiktas iekšējās kontroles procedūras darbojas efektīvi. Veicot šādu kontroles procedūru pārbaudes, revidents var iegūt revīzijas pierādījumus, kas apliecinā, ka konkrētos revīzijas posmos kontroles procedūras nav darbojušās efektīvi. Tāpat, veicot detalizētās procedūras, revidents var konstatēt neatbilstības tādos apjomos vai biežumā, kas ir lielāks par revidenta risku izvērtējumu. Šādos apstākļos risku

⁶³ 320. SRS A1 punkts.

⁶⁴ 320. SRS 4. punkts.

⁶⁵ 330. SRS 18. punkts.

izvērtējums, iespējams nenodrošina uzņēmuma patieso apstākļu pienācīgu atspoguļojumu, un turpmākās plānotās revīzijas procedūras var nebūt efektīvas būtisku neatbilstību konstatēšanā.

330. SRS 16. un 17. punktā ir sniegti papildu norādījumi par kontroles procedūru darbības efektivitātes novērtēšanu.

Dokumentēšana (sk. 38. punktu)

A237. Periodisku revīziju gadījumā var izmantot noteiktus iepriekšējo periodu dokumentus, pēc vajadzības tos atjauninot, lai atspoguļotu izmaiņas uzņēmuma darbībā vai procesos.

A238. 230. SRS ir teikts, ka, lai gan, iespējams, nebūs viens vienīgs veids, kā revidenta profesionālās skepses pielietojumu, revīzijas dokumentācija tomēr var sniegt pierādījumus par revidenta profesionālo skepsi.⁶⁶ Piemēram, ja revīzijas pierādījumi, kas iegūti risku izvērtēšanas procedūru rezultātā, ietver pierādījumus, kas gan apstiprina, gan ir pretrunā ar vadības apgalvojumiem, dokumentācijā var norādīt, kā revidents novērtējis šos pierādījumus, tostarp profesionālos spriedumus, kas pielietoti, revidentam novērtējot pierādījumus. Citu šajā SRS ietverto prasību piemēri, attiecībā uz kurām dokumentācija var kalpot kā pierādījums par to, ka revidents ir pielietojis profesionālo skepsi, ir šādi:

- 13. punkts, kurā noteikts, ka revidents izstrādā un veic risku izvērtēšanas procedūras, izvairoties no neobjektīva vērtējuma attiecībā uz tādu revīzijas pierādījumu iegūšanu, kuri var apstiprināt risku esamību, vai attiecībā uz tādu revīzijas pierādījumu izslēgšanu, kas var būt pretrunā ar risku esamību;
- 17. punkts, kurā noteikts pienākums veikt pārrunas starp galvenajiem darba uzdevuma grupas dalībniekiem par piemēroamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu pielietošanu un uzņēmuma finanšu pārskatu uzņēmību pret būtiskām neatbilstībām;
- 19.b) un 20. punkti, kuros noteikts revidenta pienākums gūt izpratni par iemesliem izmaiņām uzņēmuma grāmatvedības politikā un novērtēt, vai uzņēmuma grāmatvedības politika ir piemērota un atbilst piemērojamajām finanšu ziņošanas pamathostādnēm;
- 21.b), 22.b), 23.b), 24.c), 25.c), 26.d) un 27. punkti, kuros noteikts revidenta pienākums, pamatojoties uz nepieciešamo izpratni, izvērtēt, vai uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentes atbilst uzņēmuma apstākļiem, ķemot vērā uzņēmuma veidu un sarežģītību, un vai ir konstatēts viens vai vairāki kontroles trūkumi;
- 35. punkts, kurā noteikts revidenta pienākums ķemt vērā visus revīzijas pierādījumus, kas iegūti risku izvērtēšanas procedūru rezultātā, neatkarīgi no tā, vai tie apstiprina vai ir pretrunā ar vadības apgalvojumiem, un novērtēt, vai risku izvērtēšanas procedūru rezultātā iegūtie revīzijas pierādījumi sniedz pienācīgu pamatu būtisku neatbilstību risku identificēšanai un izvērtēšanai; un
- 36. punkts, kurā noteikts revidenta pienākums vajadzības gadījumā novērtēt, vai revidenta konstatējums par to, ka attiecībā uz būtisku darījumu kategoriju, konta atlikumu vai skaidrojumu nepastāv būtisku neatbilstību risks, joprojām ir atbilstīgs.

⁶⁶ 230. SRS A7 punkts.

Mērogojamība

- A239. Veidu, kādā tiek veiktas dokumentēšana saskaņā ar 38. punktu, nosaka revidents, pielietojot profesionālu spriedumu.
- A240. Lai sniegtu pamatojumu sarežģītiem spriedumiem, var būt nepieciešama sīkāka dokumentācija, lai pieredzējis revidents, kam nav iepriekšējas saistības ar konkrēto revīziju, spētu izprast veikto revīzijas procedūru būtību, laiku un apjomu.
- A241. Mazāk sarežģītu uzņēmumu revīzijas dokumentācijas veids un apjoms var būt vienkāršs un samērā īss. Revidenta dokumentācijas veidu un apjomu ietekmē uzņēmuma veids, lielums un sarežģītība un tā iekšējās kontroles sistēma, uzņēmuma sniegtās informācijas pieejamība un revīzijas gaitā izmantotā revīzijas metodika un tehnoloģija. Nav nepieciešams dokumentēt visu revidenta izpratni par uzņēmumu un ar to saistītajiem jautājumiem. Revidenta dokumentētās izpratnes pamatelementi⁶⁷ var ietvert aspektus, uz kuriem revidents balstījis būtisku neatbilstību risku izvērtējumu. Tomēr revidentam nav obligāti jādokumentē katrs raksturīgā riska faktors, kas tika ņemts vērā, konstatējot un izvērtējot būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma līmenī.

Piemērs.

Mazāk sarežģītu uzņēmumu revīzijas revīzijas dokumentus var iekļaut revidenta dokumentācijā par vispārējo stratēģiju un revīzijas plānu.⁶⁸ Līdzīgi, piemēram, risku izvērtējuma rezultātus var dokumentēt atsevišķi vai dokumentēt kā daļu no revidenta papildu revīzijas procedūru dokumentācijas.⁶⁹

⁶⁷ 230. SRS 8. punkts.

⁶⁸ 300. SRS "Finanšu pārskatu revīzijas plānošana" 7., 9. un A11 punkts.

⁶⁹ 330. SRS 28. punkts.

1. pielikums

(Sk. A61–A67)

Apsvērumi, gūstot izpratni par uzņēmumu un tā darbības modeli

Šajā pielikumā ir izskaidroti uzņēmuma darbības modeļa mērķi un darbības joma, kā arī sniegti piemēri jautājumiem, ko revidents var apsvērt, gūstot izpratni par uzņēmuma darbībām, kas var būt iekļautas tā darbības modeļā. Revidenta izpratne par uzņēmuma darbības modeli un to, kā to ietekmē uzņēmuma darbības stratēģija un mērķi, var palīdzēt revidentam noteikt uzņēmējdarbības riskus, kas var ietekmēt finanšu pārskatus. Turklāt tas var palīdzēt revidentam identificēt būtisku neatbilstību riskus.

Uzņēmuma darbības modeļa mērķi un apjoms

1. Uzņēmuma darbības modelis apraksta, kā uzņēmums nosaka, piemēram, tā organizatorisko struktūru, darbības jomu, darbības veidus (tostarp konkurentus un to klientus), procesus, izaugsmes iespējas, globalizāciju, normatīvās prasības un tehnoloģijas. Uzņēmuma darbības modelis apraksta, kā uzņēmums izveido, saglabā un nodrošina finansiālu vērtību vai plašāku vērtību tā ieinteresētajām personām.
2. Stratēģijas ir pieejas, saskaņā ar kurām vadība plāno sasniegt uzņēmuma mērķus, tostarp, novērst saistītos riskus un izmantot pieejamās iespējas. Laika gaitā vadība ievieš izmaiņas uzņēmuma stratēgijā, lai reaģētu uz izmaiņām uzņēmuma mērķos un iekšējos un ārējos apstākļos.
3. Darbības modeļa aprakstā parasti iekļauj šādus aspektus:
 - uzņēmuma darbības jomas un to izvēles pamatojums;
 - uzņēmuma struktūra un darbības apjoms;
 - tirgi vai ģeogrāfiskās vai demogrāfiskās jomas, kā arī vērtības kēdes daļas, kurās uzņēmums darbojas, kā tas iesaistās šajos tirgos vai jomās (galvenie produkti, klientu segmenti un izplatīšanas metodes), un konkurētspēja;
 - uzņēmuma komerciālās vai saimnieciskās darbības procesi (piemēram, ieguldījumi, finansējums un saimnieciskās darbības procesi), kas tiek izmantoti tā darbības veikšanai, koncentrējoties uz tām uzņēmuma procesu daļām, kuras ir svarīgas vērtības radīšanā, saglabāšanā vai uzturēšanā;
 - resursi (piemēram, finanšu, cilvēku, intelektuālie, vides un tehnoloģiskie resursi) un citi ieguldījumi un attiecības (piemēram, klienti, konkurenti, piegādātāji un darbinieki), kas nepieciešami vai svarīgi, lai gūtu panākumus;
 - kā uzņēmuma darbības modeļi ir integrēta IT izmantošana mijiedarbības procesos ar klientiem, piegādātājiem, aizdevējiem un citām ieinteresētajām personām, izmantojot IT saskarnes un citas tehnoloģijas.
4. Uzņēmējdarbības riskam var būt tūlītējas sekas attiecībā uz būtisku neatbilstību risku darījumu kategorijās, kontu atlikumos un skaidrojumos apgalvojuma līmenī vai finanšu pārskatu līmenī. Piemēram, uzņēmējdarbības risks, ko rada nekustamā īpašuma tirgus vērtību ievērojams kritums, var palielināt būtisku neatbilstību risku, kas saistīts ar apgalvojumu par novērtējumu vidēja termiņa aizdevumiem

ar nekustamā īpašuma galvojumu. Tomēr tam pašam riskam, jo īpaši saistībā ar nopietnu ekonomikas lejupslīdi, kas vienlaikus palielina mūža kredītaudējumu risku no aizdevumiem, var būt sekas arī ilgtermiņā. Rezultātā iegūtais neto kredītaudējumu risks var radīt nozīmīgas šaubas par uzņēmuma spēju turpināt darbību. Šādā gadījumā tas varētu ietekmēt vadības un revidenta secinājumu par to, vai uzņēmuma izmantotais darbības turpināšanas uzskaites princips ir atbilstīgs, un konstatējumu par to, vai pastāv būtiska nenoteiktība. Tādējādi, tas, vai uzņēmējdarbības risks varētu radīt būtisku neatbilstību risku, tiek izvērtēts, nemot vērā uzņēmuma apstākļus. Notikumu un apstākļu piemēri, kas var izraisīt būtisku neatbilstību risku, ir norādīti **2. pielikumā**.

Uzņēmuma darbība

5. Jautājumu piemēri, kurus revidents var apsvērt, iegūstot izpratni par uzņēmuma darbību (kas iekļauta uzņēmuma darbības modelī), ir šādi:

(a) Saimnieciskā darbība, piemēram:

- ieņēmumu avoti, produktu vai pakalpojumu veidi un tirgi, tostarp iesaistīšanās elektroniskajā tirdzniecībā, piemēram, tirdzniecība internetā un mārketing;
- darbību izpildes process (piemēram, ražošanas posmi un metodes vai darbības, kas pakļautas vides riskiem);
- apvienības, kopuzņēmumi un ārpakalpojumi;
- ģeogrāfiskā dispersija un nozares segmentācija;
- ražošanas iekārtu, noliktavu un biroju atrašanās vieta un krājumu izvietojums un daudzumi;
- galvenie klienti un svarīgie preču un pakalpojumu piegādātāji, nodarbinātības režīms (tostarp arodbiedrību līgumu, pensiju un citu pēcnodarbinātības pabalstu, uzkrājumu vai veicināšanas piemaksu režīma esamība un valdības regulējums attiecībā uz nodarbinātības jautājumiem);
- pētniecības un attīstības pasākumi un izdevumi;
- darījumi ar saistītajām pusēm.

(b) Ieguldījumu darbība, piemēram:

- plānota vai nesen veikta uzņēmumu apvienošana vai atsavināšana;
- ieguldījumi un vērtspapīru un aizdevumu izvietojums;
- kapitālieguldījumi;
- ieguldījumi nekonsolidētās sabiedrībās, tostarp nekontrolētās partnerībās, kopuzņēmumos un nekontrolētās īpašam nolūkam dibinātās sabiedrībās.

(c) Finanšu darbība, piemēram:

- galveno meitasuzņēmumu un saistīto uzņēmumu, tostarp konsolidēto un nekonsolidēto struktūru, īpašumtiesību struktūru;
- parāda struktūra un ar to saistītie nosacījumi, tostarp ārpusbilances finansēšanas kārtība un līzinga kārtība;
- faktiskie īpašnieki (piemēram, vietējie, ārvalstu, uzņēmumu reputācija un pieredze) un to saistītās personas;
- atvasināto finanšu instrumentu izmantošana.

Īpašam nolūkam dibinātas sabiedrības

6. Īpašam nolūkam dibināta sabiedrība (dažkārt saukta par īpaša mērķa sabiedrību) ir struktūra, ko parasti izveido šauram un skaidri noteiktam mērķim, piemēram, finanšu aktīvu iznomāšanai vai pārvēršanai vērtspapīros, vai pētniecības un izstrādes darbību veikšanai. Tā var būt korporācija, trasts, partnerība vai nereģistrēta struktūra. Uzņēmums, kura vārdā ir izveidota īpašam nolūkam dibināta sabiedrība, bieži šai sabiedrībai var nodot aktīvus (piemēram, kā daļu no atzīšanas pārtraukšanas darījuma, kurā iesaistīti finanšu aktīvi), iegūt tiesības izmantot šos aktīvus vai sniegt pakalpojumus attiecīgajai sabiedrībai, kamēr citas personas var tai nodrošināt finansējumu. Kā norādīts 550. SRS, dažos gadījumos īpašam nolūkam izveidota sabiedrība var būt uzņēmuma saistītā persona.⁷⁰
7. Finanšu ziņošanas pamatnostādnēs bieži ir ietverti detalizēti nosacījumi, kas kalpo kontroles nolūkos, vai apstākļi, kādos īpaša mērķa sabiedrība būtu jāizvērtē konsolidācijā. Šādu prasību interpretācija bieži prasa detalizētas zināšanas par attiecīgajiem nolīgumiem, kuros iesaistīta īpaša mērķa sabiedrība.

⁷⁰ 550. SRS A7 punkts.

2. pielikums

(Sk. 12.f), 19.c), A7–A8 punktu,
A85–A89 punktu)

Izpratnes gūšana par raksturīgā riska faktoriem

Šajā pielikumā sniegs sīkāks skaidrojums par raksturīgajiem riska faktoriem, kā arī jautājumiem, kurus revidents var apsvērt, gūstot izpratni par raksturīgā riska faktoriem un pielietojot tos, lai identificētu un izvērtētu būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma līmenī.

Raksturīgā riska faktori

1. Raksturīgā riska faktori ir notikumi vai apstākļi, kas ietekmē apgalvojuma, kas saistīts ar darījumu kategoriju, konta atlikumu vai skaidrojumu, pakautību krāpšanas vai kļūdas izraisītām būtiskām neatbilstībām, pirms tiek izvērtētas kontroles procedūras. Šādi faktori var būt kvalitatīvi vai kvantitatīvi, un tie var ietvert sarežģītību, subjektivitāti, izmaiņas, nenoteiktību vai paļautību neatbilstībām vadības neobjektivitātes vai citu krāpšanas riska faktoru⁷¹ dēļ, ciktāl tie ietekmē raksturīgos riskus. Iegūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi, kā arī piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma grāmatvedības politiku saskaņā ar 19.a)–b) punktu, revidents gūst izpratni arī par to, kā raksturīgie riska faktori ietekmē apgalvojumu uzņēmību pret neatbilstībām finanšu pārskatu sagatavošanā.
2. Raksturīgā riska faktori, kas ir saistīti ar piemērojamajās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs noteiktās informācijas sagatavošanu (šajā punktā minēta kā “nepieciešamā informācija”), ir šādi:
 - **Sarežģītība** — izriet vai nu no informācijas veida, vai no nepieciešamās informācijas sagatavošanas veida, tostarp gadījumos, kad šādus sagatavošanas procesus ir grūtāk piemērot. Piemēram, sarežģītība var rasties šādos apstākļos:
 - aprēķinot piegādātāju atlaižu nosacījumus, jo var būt nepieciešams ļemt vērā dažādus tirdzniecības noteikumus ar daudziem dažādiem piegādātājiem vai daudzus savstarpēji saistītus tirdzniecības noteikumus, kas ir būtiski, aprēķinot maksājamās atlaides; vai
 - gadījumos, kad ir daudz potenciālo datu avotu ar atšķirīgiem raksturlielumiem, ko izmanto grāmatvedības aplēšu sastādīšanā, šo datu apstrāde ietver daudzas savstarpēji saistītas darbības, un tāpēc datus ir grūtāk identificēt, fiksēt, pieklūt, izprast vai apstrādāt.
 - **Subjektivitāte** — izriet no raksturīgiem ierobežojumiem, kas saistīti ar spēju objektīvi sagatavot nepieciešamo informāciju zināšanu vai informācijas pieejamības ierobežojumu dēļ, tādā veidā, ka vadībai var nākties izmantot pieņēmumus vai subjektīvu spriedumu par atbilstīgo metodi finanšu pārskatos iekļaujamās informācijas izvēlei un iegūšanai. Nēmot vērā atšķirīgās pieejas nepieciešamās informācijas sagatavošanā, piemērojot finanšu ziņošanas pamatnostādnes, var rasties atšķirīgi rezultāti. Palielinoties zināšanu vai datu ierobežojumiem, pieaug arī spriedumu subjektivitāte, kādus varētu izdarīt pietiekami

⁷¹ 240. SRS A24–A27 punkts.

zinošas un neatkarīgas personas, kā arī šādu spriedumu iespējamo rezultātu dažādība.

- *Izmaiņas* — notikumi vai apstākļi, kas laika gaitā ietekmē uzņēmuma darbību vai ekonomiskos, grāmatvedības, reglamentējošos, nozares vai citus vides aspektus, kuros uzņēmums darbojas, gadījumos, kad šo notikumu vai nosacījumu ietekme tiek atspoguļota nepieciešamajā informācijā. Šādi notikumi vai apstākļi var rasties finanšu pārskata periodos vai starp tiem. Piemēram, izmaiņas var rasties no izmaiņām piemērojamajās finanšu zināšanas pamatnostādnēs vai uzņēmumā un tā darbības modelī, vai vidē, kurā uzņēmums darbojas. Šādas izmaiņas var ietekmēt vadības pieņēmumus un spriedumus, tostarp to, kā vadība izvēlas grāmatvedības politiku vai kā tiek noteiktas grāmatvedības aplēses vai ar tām saistīta informācija.
 - *Nenoteiktība* — rodas, ja nepieciešamo informāciju nevar sagatavot, pamatojoties tikai uz pietiekami precīziem un visaptverošiem datiem, kurus var pārbaudīt, veicot tiešus novērojumus. Šādos apstākļos, iespējams, ir jāizmanto pieeja, saskaņā ar kuru tiek izmantotas pieejamās zināšanas, lai sagatavotu informāciju, izmantojot pietiekami precīzus un visaptverošus, novērojamus datus, ciktāl tādi ir pieejami, vai saprātīgus pieņēmumus, ko pamato vispiemērotākie pieejamie dati. Nenoteiktības avoti ir zināšanu vai datu pieejamības ierobežojumi, kurus vadība nekontrolē (atkarībā no izmaksu ierobežojumiem, jā tādi pastāv), un to ietekmi uz nepieciešamās informācijas sagatavošanu nevar novērst. Piemēram, aplēses nenoteiktība rodas, ja nepieciešamo naudas summu nevar precīzi noteikt un aplēses rezultāts nav zināms pirms finanšu pārskatu sagatavošanas datuma.
 - *Vadības neobjektivitātes vai citu krāpšanas riska faktoru izraisīta nenoteiktība, ciktāl tās ietekmē raksturīgo risku* — uzņēmība pret vadības neobjektivitāti izriet no apstākļiem, kas rada pakļautību pret tīšu vai netīšu vadības nespēju saglabāt neutralitāti informācijas sagatavošanā. Vadības neobjektivitāte bieži ir saistīta ar dažiem nosacījumiem, kuru ietekmē vadība var neievērot neutralitāti, pieņemot spriedumu (norāde uz iespējamu vadības neobjektivitāti), kas varētu izraisīt būtisku neatbilstību informācijā, kura var tikt uzskatīta par krāpšanu, ja ir veikta apzināti. Šādi rādītāji ietver stimulus vai spiedienu, ciktāl tie ietekmē raksturīgos riskus (piemēram, motivācija sasniegtais vēlamo rezultātu, piemēram, vēlamo peļņas mērķi vai kapitāla rādītāju), un iespēju nesaglabāt neutralitāti. Faktori, kas saistīti ar pakļautību krāpšanas izraisītām neatbilstībām, krāpnieciskas finanšu pārskatu sagatavošanas vai aktīvu nelikumīgas piesavināšanās dēļ, ir aprakstīti 240. SRS A1.– A5. punktā.
3. Ja raksturīgā riska faktors ir sarežģītība, var pastāvēt izrietoša nepieciešamība pēc sarežģītākiem informācijas sagatavošanas procesiem, un šādus procesus var būt grūtāk pielietot. Tāpēc to pielietošanai var būt nepieciešamas specializētas prasmes vai zināšanas un var būt nepieciešama vadības pieaicināta eksperta palīdzība.
 4. Ja vadības spriedums ir subjektīvāks, var palielināties arī uzņēmība pret vadības neobjektivitātes izraisītām neatbilstībām neatkarīgi no tā, vai tās ir netīšas vai tīšas. Piemēram, nozīmīgs vadības spriedums var būt saistīts ar grāmatvedības aplēšu sagatavošanu, kas ir identificētas kā aplēses ar augstu aplēses nenoteiktību, un secinājumi par metodēm, datiem un pieņēmumiem var atspoguļot netīšu vai tīšu vadības neobjektivitāti.

Notikumu vai nosacījumu piemēri, kas var izraisīt būtisku neatbilstību riskus

5. Turpmāk sniegti notikumu (tostarp darījumu) un nosacījumu piemēri, kas var liecināt par būtisku neatbilstību risku esamību finanšu pārskatos, finanšu pārskatu līmenī vai apgalvojuma līmenī. Šeit sniegtie piemēri aptver plašu apstākļu un notikumu loku; tomēr ne visi apstākļi vai notikumi ir būtiski ikviens revīzijas uzdevumā, un piemēru saraksts, iespējams, nav pilnīgs. Notikumi un apstākļi ir iedalīti kategorijās pēc raksturīgā riska faktora, kam šajos apstākļos var būt vislielākā ietekme. Svarīgi ir tas, ka, nemot vērā savstarpējo saistību starp raksturīgā riska faktoriem, notikumi un apstākļi, visdrīzāk, ir pakļauti vai tos dažādā mērā ietekmē arī citi raksturīgā riska faktori.

| | |
|-------------------------------------|--|
| Būtiskais raksturīgā riska faktors: | Piemēri notikumiem vai apstākļiem, kuri var norādīt uz to, ka pastāv būtisku neatbilstību riski apgalvojuma līmenī: |
| Sarežģītība | <p>Normatīvie:</p> <ul style="list-style-type: none"> saimnieciskā darbība ir lielā mērā pakļauta sarežģītam regulējumam. <p>Uzņēmuma darbības modelis:</p> <ul style="list-style-type: none"> sarežģītu apvienību un kopuzņēmumu esamība. <p>Piemērojamās finanšu ziņošanas pamatnostādnes:</p> <ul style="list-style-type: none"> grāmatvedības mērījumi, kas ietver sarežģītus procesus. <p>Darījumi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ārpusbilances uzskaites, īpaša mērķa sabiedrību un citu sarežģītu finansēšanas nosacījumu izmantošana. |
| Subjektivitāte | <p>Piemērojamās finanšu ziņošanas pamatnostādnes:</p> <ul style="list-style-type: none"> plašs iespējamu grāmatvedības aplēses mērījumu kritēriju klāsts. Piemēram, veids, kādā vadība atzīst amortizāciju vai būvniecības ienākumus un izdevumus; vadības izvēlētā vērtēšanas metode vai modelis ilgtermiņa aktīviem, piemēram, ieguldījumu īpašumiem. |
| Izmaiņas | <p>Ekonomikas apstākļi:</p> <ul style="list-style-type: none"> darbība reģionos, kas ir ekonomiski nestabili, piemēram, valstīs ar ievērojamu valūtas devalvāciju vai augstu inflāciju. |

| | |
|-------------------------------------|--|
| Būtiskais raksturīgā riska faktors: | Piemēri notikumiem vai apstākļiem, kuri var norādīt uz to, ka pastāv būtisku neatbilstību riski apgalvojuma līmenī: |
| | <p>Tirgi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • darbība nestabilos tirgos, piemēram, nākotnes darījumu kontraktu tirdzniecība. <p>Klientu zaudēšana:</p> <ul style="list-style-type: none"> • problēmas saistībā ar uzņēmuma spēju turpināt darbību vai likviditāti, tostarp nozīmīgu klientu zaudēšana. <p>Nozares modelis:</p> <ul style="list-style-type: none"> • izmaiņas uzņēmuma darbības nozarē. <p>Uzņēmuma darbības modelis:</p> <ul style="list-style-type: none"> • izmaiņas piegādes kēdē; • jaunu produktu vai pakalpojumu izstrāde vai jaunu uzņēmējdarbības veidu ieviešana. <p>Ģeogrāfija:</p> <ul style="list-style-type: none"> • darbības uzsākšana jaunā atrašanās vietā. <p>Uzņēmuma struktūra:</p> <ul style="list-style-type: none"> • izmaiņas uzņēmumā, piemēram, plaša mēroga uzņēmumu apvienošana vai reorganizācija vai citi netipiski notikumi; • uzņēmumu vai tā segmentus plānots pārdot. <p>Personāla kompetence:</p> <ul style="list-style-type: none"> • izmaiņas vadošo darbinieku sastāvā, tostarp darba attiecību pārtraukšana ar vadošiem darbiniekiem. <p>IT:</p> <ul style="list-style-type: none"> • izmaiņas IT vidē; • nozīmīgu, ar finanšu ziņošanu saistītu, jaunu IT sistēmu instalēšana. <p>Piemērojamās finanšu ziņošanas pamatnostādnes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • jaunu grāmatvedības normu piemērošana. <p>Kapitāls:</p> <ul style="list-style-type: none"> • jauni ierobežojumi attiecībā uz kapitāla un kredītu pieejamību. <p>Normatīvie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • izmeklēšanas uzsākšana par uzņēmuma darbību vai finanšu rezultātiem, ko veic regulatīvās vai valdības struktūras; • ar vides aizsardzību saistītu jaunu normatīvo aktu ietekme. |

| | |
|---|---|
| Būtiskais raksturīgā riska faktors: | Piemēri notikumiem vai apstākļiem, kuri var norādīt uz to, ka pastāv būtisku neatbilstību riski apgalvojuma līmenī: |
| Nenoteiktība | Ziņošana: <ul style="list-style-type: none"> • notikumi vai darījumi, kas saistīti ar būtisku mērījumu nenoteiktību, tostarp grāmatvedības aplēses, un saistītie skaidrojumi; • paredzama tiesvedība un iespējamo maksājumu saistības, piemēram, pārdošanas garantijas, finanšu garantijas un vides atveselošana. |
| Pakļautība vadības neobjektivitātes vai citu krāpšanas faktoru izraisītām būtiskām neatbilstībām, ciktāl tās ietekmē raksturīgos riskus | Ziņošana: <ul style="list-style-type: none"> • vadības un darbinieku iespēja iesaistīties krāpniecisku finanšu pārskatu sagatavošanā, tostarp būtiskas informācijas neiekļaušana skaidrojumos vai maskēšana. Darījumi: <ul style="list-style-type: none"> • nozīmīgi darījumi ar saistītajām pusēm; • netipisku vai nesistemātisku liela apjoma darījumu veikšana, tostarp starpuzņēmumu darījumi un apjomīgi ieņēmumu darījumi, perioda beigās; • darījumi, kas tiek reģistrēti, pamatojoties uz vadības nodomiem, piemēram, parāda refinansēšana, pārdodamie aktīvi un tirgojamo vērtspapīru klasifikācija. |

Citi notikumi vai nosacījumi, kas var norādīt uz būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu līmenī:

- Personāla ar atbilstošu grāmatvedības un finanšu pārskatu sagatavošanas iemaņām trūkums.
- Kontroles trūkumi — jo īpaši kontroles vidē, risku izvērtēšanas procesā un uzraudzības procesā, un jo īpaši tādi trūkumi, attiecībā uz kuriem vadība neīsteno koriģējošus pasākumus.
- Pagātnē pieļautās neatbilstības, vēsturiski pieļautas klūdas vai ievērojams korekciju apjoms perioda beigās.

3. pielikums

(sk. 12.m), 21.–26. punkts, A90–A181 punktu)

Izpratnes gūšana par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu

1. Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma var tikt atspoguļota politikas un procedūru rokasgrāmatās, sistēmās un veidlapās, kā arī tajā ietvertajā informācijā, un to īsteno cilvēki. Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu īsteno vadība, personas, kam uzticēta pārvalde, un cits personāls, pamatojoties uz uzņēmuma struktūru. Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu var pielietot, pamatojoties uz vadības, personu, kam uzticēta pārvalde, un citu darbinieku lēmumiem, kā arī uzņēmuma darbības modeli, juridiskās personas struktūru vai to kombināciju, saskaņā ar juridiskajām vai normatīvajām prasībām.
2. Šajā pielikumā sīkāk raksturoti uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponenti, kā arī ierobežojumi, kas izklāstīti 12.m) punktā, 21.–26. punktā un A90–A181 punktā, tādā mērā, kādā tie attiecas uz finanšu pārskatu revīziju.
3. Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmā ir iekļauti aspekti, kas saistīti ar uzņēmuma pārskatu sagatavošanas mērķiem, tostarp finanšu pārskatu sagatavošanas mērķiem, bet var ietvert arī aspektus, kas saistīti ar uzņēmuma saimniecisko darbību vai atbilstības mērķiem, ja šādi aspekti attiecas uz finanšu pārskatiem.

Piemērs.

Kontroles procedūras, kas nodrošina atbilstību normatīvo aktu prasībām, ir būtiskas finanšu pārskatiem, ja šādas kontroles procedūras ir būtiskas finanšu pārskatu skaidrojumu sagatavošanā par iespējamām saistībām.

Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponenti

Kontroles vide

4. Kontroles vide ietver personu, kam uzticēta pārvalde, un vadības funkcijas un attieksmi, izpratni un rīcību attiecībā uz uzņēmuma iekšējo kontroli un tās svarīgumu uzņēmumā. Kontroles vide nosaka organizācijas darba kultūru, ietekmē tās darbinieku apziņu par kontroles vidi un kalpo kā vispārējs pamats citu uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponenšu darbībai.
5. Kontroles vides apziņu uzņēmumā ietekmē personas, kam uzticēta pārvalde, jo viens no šo personu uzdevumiem ir līdzsvarot uz vadību izdarīto spiedienu saistībā ar finanšu pārskatiem, kas var rasties no tirgus prasībām vai atlīdzības shēmām. Tāpēc kontroles vides efektivitāti attiecībā uz to personu, kam uzticēta pārvalde, līdzdalību ietekmē šādi jautājumi:
 - šo personu neatkarība no vadības un spēja novērtēt vadības darbības;
 - izpratne par uzņēmuma biznesa darījumiem;

- tas, cik lielā mērā šīs personas izvērtē, vai finanšu pārskati ir sagatavoti saskaņā ar piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm, tostarp to, vai finanšu pārskatos ir iekļauti pienācīgi skaidrojumi.

6. Kontroles vide ietver šādus elementus:

- (a) *tas, kā tiek pildīti vadības pienākumi, piemēram, radot un uzturot uzņēmuma darba kultūru un demonstrējot vadības apņemšanos ievērot godprātību un ētiskās vērtības.* Kontroles procedūru efektivitāte nevar būt svarīgāka par cilvēku, kas to rada, administrē un uzrauga, godprātību un ētikas vērtību ievērošanu. Godprātība un ētiska rīcība ir uzņēmuma ētikas un rīcības standartu vai rīcības kodeksu pamatā, un nosaka attiecīgo normu izziņošanu (piemēram, izmantojot politikas paziņojumus) un nostiprināšanu praksē (piemēram, vadībai rīkojoties, lai novērstu vai mazinātu stimulus vai kārdinājumus, kas varētu pamudināt personālu iesaistīties negodīgās, nelikumīgās vai neētiskās darbībās). Uzņēmuma godprātīgas un ētiskas rīcības politiku paziņošana var ietvert rīcības standartu paziņošanu personālam, izmantojot politikas paziņojumus un rīcības kodeksus;
- (b) *ja personas, kam uzticēta pārvalde, darbojas nošķirti no vadības, — kā personas, kam uzticēta pārvalde, apliecinā savu neatkarību no vadības un nodrošina uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzību.* Kontroles sistēmas apziņu uzņēmumā ietekmē personas, kam uzticēta pārvalde. Apsvērumi var ietvert to, vai ir pietiekami daudz personu, kas savos novērtējumos un lēmumu pieņemšanā ir neatkarīgas no vadības un objektīvas; kā personas, kam uzticēta pārvalde, nosaka un uzņemas uzraudzības pienākumus, un vai personas, kam uzticēta pārvalde, nodrošina pārraudzības pienākumu attiecībā uz uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas veidu, īstenošanu un darbību. Personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumu svarīgums tiek uzsvērts rīcības kodeksos un citos tiesību aktos un noteikumos vai norādījumos. Citi personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumi, ietver pārraudzības nodrošināšanu attiecībā uz pārkāpumu ziņošanas procedūru veidu un darbības efektivitāti;
- (c) *kā uzņēmumā tiek piešķirtas pilnvaras un atbildība par uzņēmuma mērķu realizēšanu.* Tas var ietvert apsvērumus par šādiem aspektiem:
 - galvenās kompetences jomas un atbildība, kā arī atbilstīgie ziņojumu sniegšanas virzieni;
 - politikas, kas nosaka uzņēmuma darbības praksi, vadošā personāla zināšanas un pieredzi, kā arī pienākumu veikšanai paredzētos resursus; un
 - politikas un paziņojumi, kas vērsti uz to, lai nodrošinātu, ka visi darbinieki izprot uzņēmuma mērķus, zina, kādā veidā viņu darbības ir savstarpēji saistītas, un veicina šo mērķu realizēšanu un apzinās kā un par ko viņi var tikt sauktī pie atbildības;
- (d) *kā uzņēmums piesaista, attīsta un notur kompetentas personas atbilstoši ar saviem mērķiem.* Tas ietver to, kā uzņēmums nodrošina, ka darbiniekiem piemīt zināšanas un prasmes, kas nepieciešamas, lai veiktu darba pienākumus, piemēram:
 - standarti augsti kvalificētu personu pieņemšanai darbā — ar uzsvaru uz izglītību, iepriekšēju darba pieredzi, iepriekšējiem sasniegumiem un godīguma un ētiskas normu ievērošanu;

- apmācības politikas, kas informē par perspektīvām lomām un pienākumiem, tostarp mācību kursi un semināri, kuros skaidrota paredzamā rezultativitāte un rīcība; un
 - periodiska veikuma novērtēšana, kas veicina paaugstināšanu amatā un apliecina, ka uzņēmums ir apņēmies uzlabot kvalificētā personāla kompetenci, paaugstinot atbildības līmeni;
- (e) *tas, kā uzņēmums nosaka darbinieku atbildību par pienākumu pildīšanu, īstenojot uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas mērķus.* To var nodrošināt ar šādu līdzekļu paīdzību:
- mehānismi, kas paredzēti personu informēšanai un saukšanai pie atbildības par kontroles pienākumu izpildi un vajadzības gadījumā koriģējošu pasākumu īstenošanai;
 - rezultativitātes uzlabošanas pasākumi, stimuli un labumi personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, tostarp tas, kā šie pasākumi tiek novērtēti un atjaunināti;
 - kā spiediens, kas saistīts ar kontroles mērķu sasniegšanu, ietekmē personas atbildību un rezultativitātes pasākumus; un
 - kā darbinieki nepieciešamības gadījumā tiek disciplinēti.

Iepriekš minēto jautājumu atbilstība katra uzņēmuma gadījumā atšķiras atkarībā no uzņēmuma lieluma, sarežģītības un darbības veida.

Uzņēmuma risku izvērtēšanas process

7. Uzņēmuma riska izvērtēšanas process ir periodisks process, kura mērķis ir noteikt un analizēt riskus, kas saistīti ar uzņēmuma mērķu sasniegšanu, un, pamatojoties uz to vadība vai personas, kam uzticēta pārvalde, nosaka pārvaldāmos riskus.
8. Finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā uzņēmuma risku izvērtēšanas process ietver to, kā vadība identificē uzņēmējdarbības riskus, kas saistīti ar finanšu pārskatu sagatavošanu saskaņā ar uzņēmuma piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm, novērtē to nozīmīgumu, rašanās iespējamību un lemj par to pārvaldības pasākumiem un to rezultātiem. Piemēram, uzņēmuma risku izvērtēšanas procesā var izvērtēt, kā uzņēmumā tiek izvērtēta nereģistrētu darījumu iespējamība vai identificētas un analizētas nozīmīgas aplēses, kas reģistrētas finanšu pārskatos.
9. Riski, kas ir būtiski finanšu pārskatu ticamības kontekstā, ir ārējie un iekšējie notikumi, darījumi vai apstākļi, kas var rasties un nelabvēlīgi ietekmēt uzņēmuma spēju ģenerēt, reģistrēt, apstrādāt un sniegt tādu finanšu informāciju, kura atbilst vadības apgalvojumiem finanšu pārskatos. Vadība var īstensot plānus, programmas vai pasākumus, kas vērsti uz konkrētiem riskiem, vai arī var akceptēt risku, ņemot vērā apsvērumus saistībā ar izmaksām vai citus apsvērumus. Riski var rasties vai mainīties tālāk raksturoto apstākļu ietekmē.
 - *Izmaiņas uzņēmuma darbības vidē.* Izmaiņas normatīvajā, ekonomiskajā vai darbības vidē var radīt konkurences spiedienu un būtiski atšķirīgus riskus.

- *Jauni darbinieki.* Jauniem darbiniekiem var būt atšķirīgi mērķi vai izpratne par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu.
- *Jaunas vai uzlabotas informācijas sistēmas.* Būtiskas un straujas izmaiņas informācijas sistēmā var mainīt risku, kas saistīts ar uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu.
- *Strauja izaugsme.* Būtiska un ātra saimnieciskās darbības izaugsme var radīt spriedzi kontroles sistēma un palielināt risku, ka radīsies kontroles mehānismu darbības traucējumi.
- *Jaunas tehnoloģijas.* Jaunu tehnoloģiju iekļaušana ražošanas procesos vai informācijas sistēmā var mainīt risku, kas saistīts ar uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu.
- *Jauni uzņēmuma darbības modeļi, produkti vai darbības veidi.* Iesaistīšanās uzņēmējdarbības jomās vai darījumos, saistībā ar kuriem uzņēmumam ir nelīela pieredze, var radīt jaunus riskus, kas saistīti ar uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu.
- *Korporatīvā restrukturizācija.* Pārstrukturēšana var būt saistīta ar darbinieku skaita samazināšanu un izmaiņām uzraudzībā un pienākumu nodalīšanā, kas var mainīt risku, kas saistīts ar uzņēmuma iekšējā kontroli.
- *Paplašināta darbība ārvalstīs.* Darbības paplašināšana vai uzņēmumu iegāde ārvalstīs ietver jaunus un bieži vien unikālus riskus, kas var ietekmēt iekšējo kontroli, piemēram, papildu vai mainīt riskus saistībā ar ārvalstu valūtu darījumiem.
- *Jaunas grāmatvedības normas.* Jaunu grāmatvedības principu pieņemšana vai grāmatvedības principu maiņa var ietekmēt riskus, kas ir saistīti ar finanšu pārskatus sagatavošanu.
- *IT izmantošana.* Riski, kas saistīti ar:
 - datu un informācijas apstrādes integritātes uzturēšanu;
 - uzņēmuma darbības stratēģijas riski, kas rodas, ja uzņēmuma IT stratēģija nenodrošina efektīvu atbalstu uzņēmuma darbības stratēģijai; vai
 - izmaiņas vai pārtraukumi uzņēmuma IT vidē vai IT personāla strauja nomaiņa, vai arī, ja uzņēmums neveic nepieciešamos IT vides atjauninājumus vai šādi atjauninājumi nav savlaicīgi.

Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības process

10. Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības process ir nepārtraukts process ar mērķi novērtēt uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas efektivitāti un savlaicīgi veikt nepieciešamos korektīvos pasākumus. Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības process var sastāvēt no pastāvīgām darbībām, atsevišķiem novērtējumiem (periodiski veikti) vai abu pasākumu kombinācijas. Pastāvīgi uzraudzības pasākumi bieži vien ir integrēti uzņēmuma periodiskajās ikdienas aktivitātēs, un tajās var būt iekļautas regulāras vadības un pārraudzības aktivitātes. Uzņēmuma procesu apjoms un periodiskums var atšķirties atkarībā no uzņēmuma risku izvērtējuma.

11. lekšējā audita funkcijas mērķi un darbības joma parasti ietver darbības, kuru mērķis ir novērtēt vai pārraudzīt uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas efektivitāti.⁷² Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības process var ietvert tādus pasākumus kā vadības pārskata sagatavošana par to, vai savlaicīgi tiek sagatavoti bankas datu saskaņojumi, iekšējo auditoru novērtējums par pārdošanas personāla atbilstību uzņēmuma politikai, pamatojoties uz pārdošanas līgumiem, un juridiskās nodalas īstenotu uzraudzību attiecībā uz uzņēmuma ētikas kodeksa vai darbības politikas ievērošanu. Uzraudzība tiek veikta arī tādēļ, lai nodrošinātu, ka kontroles procedūras laika gaitā turpina darboties efektīvi. Piemēram, ja bankas datu saskaņošanas savlaicīgums un precizitāte netiek uzraudzīta, pastāv risks, ka personāls pārtrauks īstenot šo procesu.
12. Kontroles procedūras, kas saistītas ar uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesu, tostarp attiecībā uz pamatā esošo automatizēto kontroles procedūru uzraudzību, var būt automatizētas vai manuālas, vai abu veidu kombinācijas. Piemēram, uzņēmumā var izmantot automatizētas uzraudzības kontroles procedūras attiecībā uz piekļuvi noteiktām tehnoloģijām, vadības vajadzībām sagatavojot automatizētas atskaites par netipiskām darbībām, lai vadība varētu manuāli izmeklēt identificētās novirzes.
13. Nošķirot uzraudzības darbību no kontroles procedūras, kas saistīta ar informācijas sistēmu, tiek ņemta vērā attiecīgās darbības pamata raksturlielumi, jo īpaši, ja darbība saistīta ar noteikta līmeņa uzraudzības procesa pārbaudi. Uzraudzības pārbaudes automātiski netiek klasificētas kā uzraudzības darbības, un var nākties pielietot spriedumu, nosakot, vai pārbaude ir klasificējama kā kontroles procedūra, kas saistīta ar informācijas sistēmu, vai kā uzraudzības darbība. Piemēram, ikmēneša datu pilnīguma kontroles procedūras mērķis ir atklāt un labot kļūdas, savukārt uzraudzības darbības kontekstā tiek meklēti iemesli, kāpēc rodas kļūdas, un vadībai tiek piešķirta atbildība par procesa koriģēšanu, lai novērstu turpmākas kļūdas. Ar informācijas sistēmu saistīta kontroles procedūra reaģē uz īpašu risku, bet uzraudzības darbība novērtē, vai kontroles procedūras katrā no piecām iekšējās kontroles sistēmas komponentēm darbojas, kā paredzēts.
14. Vadības īstenotajos uzraudzības pasākumos var būt iekļauta tādās informācijas izmantošana, kas saņemta no ārējām personām un kurā norādītas problēmas vai jomas, kurās veicami uzlabojumi. Klienti netieši apstiprina norēķinu datus, maksājot rēķinus vai sūdzoties par maksājumiem. Turklāt regulatori var sazināties ar uzņēmumu par jautājumiem, kas ietekmē uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas darbību, piemēram, par paziņojumiem saistībā ar banku regulatoru pārbaudēm. Turklāt vadība, veicot uzraudzības pasākumus, var apsvērt jebkādu ārēju revidēntu sniegtu informāciju, kas saistīta ar uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu.

Informācijas sistēma un saziņa

15. Informācijas sistēmu, kas ir būtiska finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā, veido darbības un politikas, kā arī grāmatvedības un atbalsta dati, kas izstrādāti un izveidoti sekojošiem mērķiem:
 - uzsākt, reģistrēt un apstrādāt uzņēmuma darījumus (kā arī iegūt, apstrādāt un sniegt informāciju par citiem notikumiem un apstākļiem, kas nav darījumi), un uzturēt atbildību par saistītajiem aktīviem, saistībām un pašu kapitālu;
 - novērst nepareizu darījumu apstrādi, piemēram, automatizētas pagaidu datnes un procedūras, ko izmanto, lai savlaicīgi dzēstu pagaidu posteņus;

⁷² 610. SRS (2013. gada pārskaņītā versija) un šī SRS 4. pielikumā sniegti papildu norādījumi saistībā ar iekšējā audita funkciju.

- apstrādāt un uzskaitīt kontroles sistēmas vai kontroles procedūru ignorēšanas vai apiešanas gadījumus;
 - iekļaut darījumu apstrādes informāciju virsgrāmatā (piemēram, uzkrāto darījumu pārnešana no palīggrāmatas);
 - reģistrēt un apstrādāt informāciju, kurai ir būtiska loma finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā saistībā ar citiem notikumiem un apstākļiem, kas nav darījumi, piemēram, aktīvu nolietojums un amortizācija un izmaiņas aktīvu atgūstamībā; un
 - nodrošināt, lai informācija, kas jāuzrāda saskaņā ar piemerojamajām finanšu ziņošanas pamatlīdzīnēm, tiktu uzkrāta, reģistrēta, apstrādāta, apkopota un atbilstīgi uzrādīta finanšu pārskatos.
16. Uzņēmuma biznesa procesi ietver darbības, kas paredzētas šādiem mērķiem:
- attīstīt, pirkta, ražot, pārdot un izplatīt uzņēmuma produktus un pakalpojumus;
 - nodrošināt likumu un noteikumu prasību ievērošanu; un
 - reģistrēt informāciju, tostarp grāmatvedības un finanšu pārskatu informāciju.
- Biznesa procesi nodrošina, lai darījumi tiktu reģistrēti, apstrādāti un uzrādīti informācijas sistēmā.
17. Informācijas kvalitāte ietekmē vadības spēju pieņemt attiecīgus lēmumus uzņēmuma darbības pārvaldības un kontroles jomā, kā arī spēju sagatavot ticamus finanšu pārskatus.
18. Saziņu, kas ietver izpratnes sniegšanu par personu lomām un pienākumiem uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas kontekstā, var nodrošināt, izmantojot politikas rokasgrāmatas, grāmatvedības un finanšu pārskatu rokasgrāmatas un paziņojumus. Saziņu var veikt arī elektroniski, mutiski, vai ar vadības piemēra starpniecību.
19. Informēšana par uzņēmuma finanšu pārskatu sniegšanas lomām un pienākumiem, kā arī par svarīgiem jautājumiem saistībā ar finanšu pārskatiem, ietver izpratnes sniegšanu par personu lomām un pienākumiem saistībā ar finanšu pārskatu kontekstā būtisko uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu. Šāda informācija var palīdzēt darbiniekim izprast, kādā mērā viņu darbības ir saistītas ar citu darbinieku veiktajām darbībām un kādā veidā jāziņo par izņēmuma gadījumiem atbilstošā augstākā līmena vadītājiem.

Kontroles pasākumi

20. Kontroles pasākumu komponentē ietilpst otrs kontroles procedūras tiek identificētas saskaņā ar 26. punktu. Šādas kontroles procedūras ietver informācijas apstrādes kontroles procedūras un vispārējas IT kontroles procedūras, kas var būt manuālas vai automatizētas. Jo lielākā mērā vadība finanšu pārskatu kontekstā izmanto un paļaujas uz automatizētām kontroles procedūrām vai kontroles procedūrām, kas saistītas ar automatizētiem aspektiem, jo svarīgāk uzņēmumam ir īstenot vispārējas IT kontroles procedūras, kas nodrošina informācijas apstrādes kontroles procedūru automatizēto aspektu nepārtrauktu darbību. Kontroles pasākumu komponentē iekļautās kontroles procedūras var attiekties uz šādiem aspektiem:
- *Apliecinājumi un apstiprinājumi.* Apliecinājums apstiprina, ka darījums ir derīgs (t. i., tas atbilst faktiskam saimnieciskam notikumam vai uzņēmuma politikai). Apliecinājums parasti

ir augstāka līmeņa vadības sniegts apstiprinājums un konstatējums par to, vai darījums ir derīgs. Piemēram, pārraugs apstiprina izdevumu atskaiti pēc tam, kad ir pārskatījis, vai izdevumi ir pamatooti un atbilst politikas nosacījumiem. Automatizēta apstiprinājuma piemērs ir gadījumā, kad faktūrrēķina vienas vienības izmaksas tiek automātiski salīdzinātas ar saistītā pirkšanas pasūtījuma vienas vienības izmaksām ar iepriekš noteiktu pielaidi. Faktūrrēķini, kas ietilpst pielaides līmenī, tiek automātiski apstiprināti apmaksai. Rēķini, kas neatbilst pielaides līmenim, tiek atzīmēti papildu pārbaudei.

- **Saskaņošana** — saskaņošanas procesā tiek salīdzināti divi vai vairāk datu elementi. Ja tiek konstatētas atšķirības, tiek veikti pasākumi datu vienādošanai. Saskaņošana parasti attiecas uz apstrādes darījumu pilnīgumu vai precizitāti.
- **Pārbaudes** — pārbaudes gaitā savā starpā tiek salīdzināti divi vai vairāki vienumi vai vienums tiek salīdzināts ar politiku, un, ja abi vienumi savstarpēji nesakrīt vai vienums neatbilst politikai, var tikt veikti papildu pasākumi. Pārbaudes parasti attiecas uz apstrādes darījumu pilnīgumu, precizitāti vai derīgumu.
- **Fiziskas vai loģiskas kontroles procedūras, tostarp tādas, kas vērstas uz aktīvu drošību pret nesankcionētu piekļuvi, iegādi, izmantošanu vai iznīcināšanu.** Kontroles procedūras ietver šādus aspektus:
 - aktīvu fiziskā drošība, tostarp atbilstoši drošības pasākumi, piemēram, droša iespēja piekļūt aktīviem un reģistriem;
 - piekļuves atļauja datorprogrammām un datu failiem (t. i., loģiskā piekļuve);
 - periodiska uzskaitē un salīdzināšana ar summām, kas norādītas kontroles dokumentos (piemēram, naudas, vērtspapīru un krājumu uzskaites rezultātu un grāmatvedības ierakstu salīdzināšana).

Tas, cik lielā mērā fiziskās kontroles procedūras, kas paredzētas, lai novērstu aktīvu zādzību, attiecas uz finanšu pārskatu ticamību, ir atkarīgs no apstākļiem, piemēram, ja aktīvi ir lielā mērā pakļauti nelikumīgas piesavināšanās iespējai.

- **Pienākumu sadale.** Pienākumu piešķiršana dažādiem darbiniekiem saistībā ar darījumu autorizāciju, reģistrēšanu un aktīvu uzglabāšanu. Pienākumu sadales mērķis ir samazināt iespēju jebkuram darbiniekam atrasties tādā stāvoklī, kad viņam/viņai ir iespēja gan pieļaut, gan slēpt kļūdas vai krāpšanu savu ikdienas pienākumu izpildes gaitā.

Piemēram, vadītājs, kas sniedz atļaujas pārdošanai uz nomaksas nosacījumiem, nav atbildīgs par debitoru ierakstu uzturēšanu vai kases ieņēmumu apstrādi. Ja vienai un tai pašai personai būtu iespēja veikt visas šīs darbības, attiecīgā persona varētu nekontrolēti radīt fiktīvus pārdošanas datus. Tāpat pārdevējiem nevajadzētu būt iespējai veikt izmaiņas preču cenu vai komisijas maksu failos.

Dažkārt pienākumu nodalīšana nav praktiska, ekonomiski pamatota vai iespējama. Piemēram, mazākos un mazāk sarežģītos uzņēmumos var nepietikt resursu, lai panāktu ideālu pienākumu sadali, un papildu darbinieku darbā pieņemšanas izmaksas var būt pārmērīgi augstas. Šādos gadījumos vadība var ieviest alternatīvas kontroles procedūras. Iepriekšminētajā piemērā, ja pārdevējam ir iespēja modifīcēt produktu cenu failus, var ieviest konstatējošu kontroles pasākumu, kas paredz, ka ar pārdošanas funkciju nesaistīts darbinieks periodiski pārskata, vai un kādos apstākļos pārdevējs ir mainījis cenas.

21. Dažas kontroles procedūras var būt atkarīgas no atbilstošu, vadības vai personu, kam uzticēta pārvalde, noteiku uzraudzības kontroles procedūru esamības. Piemēram, var noteikt atļauju piešķiršanas kontroles procedūras saskaņā ar noteiktām pamatnostādnēm, piemēram, investīciju kritērijiem, ko nosaka personas, kam uzticēta pārvalde; vai arī netipiskiem darījumiem, piemēram, liela apjoma iegādes vai atsavināšanas darījumiem, var pieprasīt īpašu augsta līmeņa vadības apstiprinājumu, tostarp dažos gadījumos — akcionāru apstiprinājumu.

Iekšējās kontroles sistēmas ierobežojumi

22. Neatkarīgi no iekšējās kontroles sistēmas efektivitātes, tā var nodrošināt uzņēmumam tikai pamatotu pārliecību par uzņēmuma finanšu mērķu realizāciju. Šādu mērķu īstenošanas varbūtību ietekmē iekšējās kontroles raksturīgie ierobežojumi. Tie ir, piemēram, fakts, ka cilvēka spriedums lēmumu pieņemšanā var būt kļūdains un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmā var rasties darbības traucējumi cilvēciskas kļūdas dēļ. Piemēram, var tikt pielautas kļūdas, nosakot kontroles procedūras struktūru vai veicot tajā izmaiņas. Tāpat kontroles procedūras darbība var būt neefektīva, piemēram, ja informācija, kas sagatavota uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas vajadzībām (piemēram, izņēmuma gadījumu atskaitē), netiek efektīvi izmantota, jo persona, kas ir atbildīga par informācijas pārskatīšanu, nesaprot tās mērķi vai neveic atbilstošas darbības.
23. Turklat kontroles procedūras var tikt apietas, vienojoties divām vai vairāk personām vai vadībai ignorējot kontroles procedūru prasības. Piemēram, vadība var noslēgt blakuslīgumus ar klientiem, saskaņā ar kuru tiek mainīti uzņēmuma standarta pārdošanas līgumu noteikumi un nosacījumi, kā rezultātā var tikt nepareizi atzīti ieņēmumi. Tāpat var tikt ignorētas IT lietojumprogrammā iestrādātās pārbaudes, kas paredzētas, lai identificētu un ziņotu par darījumiem, kas pārsniedz noteiktos kredītlimitus.
24. Turklat, izstrādājot un īstenojot kontroles procedūras, vadība var izdarīt spriedumus par to, kāda veida un apjoma kontroles procedūras tā izvēlas īstenot, un kāda veida un apjoma riskus tā izvēlas uzņemties.

4. pielikums

(sk. 14.a), 24.a)ii), A25–A28, A118 punktu)

Apsvērumi, gūstot izpratni par uzņēmuma iekšējā audita funkciju

Šajā pielikumā ietverti papildu apsvērumi saistībā ar izpratnes gūšanu par uzņēmuma iekšēja audita funkciju, ja šāda funkcija pastāv.

Iekšējā audita funkcijas mērķi un apjoms

1. Iekšējā audita funkcijas mērķi un apjoms, tās pienākumu būtība un organizatoriskais statuss, tostarp funkcijas pilnvaras un pienākumi, var ļoti atšķirties atkarībā no uzņēmuma lieluma un struktūras, kā arī no vadības vai personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, izvirzītajām prasībām. Šie aspekti var būt noteikti iekšējā audita funkcijas statūtos vai nolikumā.
2. Iekšējā audita funkcijas pienākumos var būt paredzēta tādu procedūru veikšana un to rezultātu novērtēšana, kuru mērķis ir sniegt apliecinājumu vadībai un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par risku vadības, iekšējās kontroles un pārvaldības procesu veida atbilstību un darbības efektivitāti. Šādā gadījumā iekšējā audita funkcijai var būt nozīmīga loma uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzībā. Tomēr iekšējā audita funkcijas pienākumi var arī būt saistīti ar uzņēmuma darbības ekonomiskā pamatojuma, produktivitātes un efektivitātes novērtēšanu, un šādos gadījumos šīs funkcijas veiktās darbības var nebūt tieši saistītas ar uzņēmuma finanšu ziņošanas procesu.

Iekšējā audita funkcijas iztaujāšana

3. Ja uzņēmumā darbojas iekšējā audita funkcija, iztaujājot atbilstīgas šīs funkcijas amatpersonas, revidents var iegūt informāciju, kas var būt noderīga, gūstot izpratni par uzņēmumu, tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, kā arī, identificējot būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu un apgalvojuma līmenī. Amata pienākumu izpildes gaitā iekšējā audita funkcijai, visdrīzāk, ir radusies izpratne par uzņēmuma darbību un uzņēmējdarbības riskiem, kā arī, iespējams, tā ir konstatējusi attiecīgus faktus, piemēram, kontroles sistēmas trūkumus vai riskus; šāda informācija revidentam var būt noderīga, gūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi, par piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm, uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu un izvērtējot riskus vai citus revīzijas aspektus. Tādējādi revidents veic iztaujāšanu neatkarīgi no tā, vai revidents plāno vai neplāno izmantot iekšējā audita funkcijas darbu veicamo revīzijas procedūru veida vai laika modifīcēšanai vai apjoma samazināšanai.⁷³ Šādi svarīga var būt iztaujāšana par jautājumiem, ko iekšējā audita funkcija ir izvirzījusi personu, kam uzticēta pārvalde, uzmanībai, un pašas funkcijas veiktā risku izvērtēšanas procesa rezultātiem.
4. Ja iztaujāšanas rezultātā revidents secina, ka pastāv fakti, kas var būt būtiski uzņēmuma finanšu ziņošanas procesa un revīzijas kontekstā, revidents var uzskatīt par vajadzīgu iepazīties ar saistītajiem iekšējā audita funkcijas ziņojumiem. Piemēri iekšējā audita funkcijas atskaitēm ir attiecīgās funkcijas stratēģija un plānošanas dokumenti un

⁷³ Attiecīgās prasības ir noteiktas 610. SRS (2013. gada pārskatītā versija).

atskaites, kas sagatavotas vadības un personu, kam uzticēta pārvalde, vajadzībām un kurās raksturoti iekšējā audita funkcijas veikto pārbaužu rezultātā konstatētie fakti.

5. Turklat, kā noteikts 240. SRS⁷⁴, gadījumā, ja iekšējā audita funkcija sniedz revidentam informāciju par jebkādiem faktiskiem, iespējamiem krāpšanas gadījumiem vai aizdomām par krāpšanu, revidents šo informāciju nem vērā, identificējot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku.
6. Atbilstīgas iekšējā audita funkcijas amatpersonas, kuras revidents iztaujā, ir personas, kurām pēc revidenta domām piemīt atbilstīgas zināšanas, pieredze un pilnvaras; tas var būt, piemēram, iekšējā audita funkcijas vadītājs vai atkarībā no apstākļiem citas funkcijas amatpersonas. Revidents var arī uzskatīt par vajadzīgu periodiski tikties ar šādām personām.

Iekšējā audita funkcijas izvērtēšana, gūstot izpratni par kontroles vidi

7. Gūstot izpratni par kontroles vidi, revidents var apsvērt, kādus atbildes pasākumus vadība veikusi, reagējot uz iekšējā audita funkcijas konstatējumiem un ieteikumiem saistībā ar kontroles trūkumiem, kas ir būtiski finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā, tostarp par to, vai un kā šādi atbildes pasākumi ir īstenoti un vai tos vēlāk ir izvērtējusi iekšējā audita funkcija.

Izpratne par to, kāda loma ir piešķirta iekšējā audita funkcijai uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzībā

8. Ja iekšējā audita funkcijas pienākumi un apliecinājuma darbības ir saistītas ar uzņēmuma finanšu ziņošanas procesu, revidents var izmantot iekšējā audita funkcijas darbu, lai modifīcētu revidenta tieši veicamo revīzijas procedūru, kuru rezultātā revidents plāno iegūt revīzijas pierādījumus, veidu vai laiku vai samazinātu šādu procedūru apjomu. Iespējamība, ka revidents varēs izmantot iekšējā audita funkcijas darbu, ir lielāka, piemēram, gadījumos, kad revidents, pamatojoties uz iepriekšējās revīzijās iegūto pieredzi vai revidenta veikto risku izvērtēšanas procedūru rezultātiem, ir secinājis, ka uzņēmumā darbojas iekšējā audita funkcija, kurai ir nodrošināti uzņēmuma lielumam un darbības veidam atbilstīgi, pienācīgi resursi, kā arī kurai pastāv tieša ziņošanas saikne ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.
9. Gadījumos, kad revidents, pamatojoties uz revidenta sākotnējo izpratni par iekšējā audita funkciju, plāno izmantot iekšējā audita funkcijas darbu, lai modifīcētu veicamo revīzijas procedūru veidu vai laiku vai samazinātu to apjomu, ir piemērojams 610. SRS (2013. gada pārskatītā versija).
10. 610. SRS (2013. gada pārskatītā versija) ir noteikts, ka iekšējā audita funkcijas veiktās darbības ir nodalāmas no citām pārraudzības kontroles procedūrām, kas varētu būt būtiskas finanšu ziņošanas kontekstā, piemēram, vadības grāmatvedības informācijas pārbaudēm, kuru mērķis ir uzlabot neatbilstību nepielaušanas vai noteikšanas procesu.
11. Saziņas iedibināšana ar atbilstīgām uzņēmuma iekšējā audita funkcijas amatpersonām jau darba uzdevuma sākuma posmā un šādas saziņas uzturēšana visā darba uzdevuma gaitā var nodrošināt efektīvu informācijas apmaiņu. Šāda saziņa veido vidi, kurā revidents var iegūt informāciju par nozīmīgiem jautājumiem, ko konstatējusi iekšējā audita funkcija, gadījumos, kad šādi jautājumi var ietekmēt revidenta darbu. 200. SRS ir skaidrota profesionālās skēpses būtiskā loma revīzijas

⁷⁴ 240. SRS 19. punkts.

plānošanas un veikšanas gaitā,⁷⁵ tostarp vērīga attieksme pret informāciju, kas rada šaubas par tādu dokumentu vai iztaujāšanas gaitā iegūto atbilžu ticamību, kuras tiks izmantotas kā revīzijas pierādījumi. Tādējādi, uzturot saziņu ar iekšējā audita funkciju visā darba uzdevuma gaitā, iekšējiem revidentiem tiek nodrošināta iespēja sniegt revidentam šādu informāciju. Revidentam šāda informācija var noderēt būtisku neatbilstību risku identificēšanas un izvērtēšanas procesā.

⁷⁵ 200. SRS 7. punkts.

96. lpp. no 202

5. pielikums

(sk. 25.a), 26b)–c), A94, A166–A172 punktu)

Apsvērumi, gūstot izpratni par informācijas tehnoloģijām (IT)

Šajā pielikumā ir aplūkoti papildu jautājumi, kurus revidents var apsvērt, lai izprastu, kā uzņēmums savā iekšējās kontroles sistēmā izmanto IT.

Izpratnes gūšana par informācijas tehnoloģiju izmantošanu uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentēs

1. Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma ietver manuālus elementus un automatizētus elementus (t. i., manuālas un automatizētas kontroles procedūras un citus resursus, ko izmanto uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmā). Uzņēmuma manuālo un automatizēto elementu kopums atšķiras atkarībā no uzņēmuma tā, kādas un cik sarežģītas IT sistēmas tiek izmantotas uzņēmumā. IT izmantošana uzņēmumā ietekmē to, kādā veidā tiek apstrādāta, glabāta un izziņota informācija, kas attiecas uz finanšu pārskatu sagatavošanu saskaņā ar piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm, un tādējādi ietekmē to, kādā veidā tiek izstrādāta un īstenota uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma. Katrā uzņēmumā iekšējās kontroles sistēmas komponentā zināmā mērā tiek izmantotas IT.

Kopumā IT nodrošina priekšrocības uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas kontekstā, ļaujot uzņēmumam:

- vienmērīgi pielietot iepriekš definētas biznesa kārtulas un veikt sarežģītus aprēķinus, apstrādājot lielus darījumu un datu apjomus;
- uzlabot informācijas savlaicīgumu, pieejamību un precizitāti;
- veicināt informācijas papildu analīzi;
- uzlabot spēju uzraudzīt uzņēmuma darbības rezultātus, kā arī pamatprincipus un procedūras;
- samazināt kontroles procedūru pārkāpumu risku;
- uzlabot spēju nodrošināt efektīvu pienākumu sadali, ieviešot drošības kontroles procedūras IT lietojumprogrammās, datu bāzēs un operētājsistēmās.

2. Manuālo vai automatizēto elementu raksturīgās īpašības ir svarīgas, revidentam identificējot un izvērtējot būtisku neatbilstību riskus un nosakot atbilstošās papildu revīzijas procedūras. Automatizētās kontroles procedūras var būt uzticamākas par manuālajām kontroles procedūrām, jo tās nevar viegli apiet vai ignorēt un tās arī ir mazāk pakļautas vienkāršām kļūdām. Automatizētās kontroles procedūras var būt efektīvākas nekā manuālās kontroles procedūras šādos gadījumos:
 - liela apjoma periodiskas transakcijas vai situācijas, kurās kļūdas, ko ir iespējams paredzēt, var novērst vai atklāt un izlabot, izmantojot automatizētus līdzekļus;
 - kontroles procedūras gadījumos, kad ir iespējams pienācīgi izstrādāt un automatizēt konkrētas kontroles procedūras.

Izpratnes gūšana par informācijas tehnoloģiju izmantošanu uzņēmuma informācijas sistēmās (sk. 25.a) punktu)

3. Uzņēmuma informācijas sistēma var ietvert manuālu un automatizētu elementu izmantošanu, kas ietekmē arī veidu, kādā darbības tiek uzsāktas, reģistrētas, apstrādātas un ziņotas. Jo īpaši, izmantojot IT lietojumprogrammas, var tikt piespiedu kārtā īstenošas procedūras, kas ir paredzētas darījumu iniciēšanai, reģistrēšanai, apstrādei un ziņošanai, atkarībā no tā, kā uzņēmumā šīs lietojumprogrammas ir konfigurētas. Turklāt ierakstus digitālas informācijas veidā var aizstāt vai papildināt ar dokumentiem papīra formā.
4. Gūstot izpratni par IT vidi, kas attiecas uz darījumu plūsmām un informācijas apstrādi informācijas sistēmā, revidents apkopo informāciju par IT lietojumprogrammu veidu un īpašībām, kā arī pamatā esošo IT infrastruktūru un tehnoloģijām. Tālāk esošajā tabulā sniegti piemēri jautājumiem, ko revidents var apsvērt, iegūstot izpratni par IT vidi, un iekļauti tipisku IT vides raksturlielumu piemēri, pamatojoties uz uzņēmuma informācijas sistēmā izmantoto IT lietojumprogrammu sarežģītību. Tomēr šādas īpašības ir atkarīgas no apstākļiem, un var atšķirties atkarībā no tā, kādas konkrēti IT lietojumprogrammas uzņēmums izmanto.

| Tipisko raksturlielumu piemēri | | | |
|---|--|---|---|
| | Nesarežģīta komerciāla programmatūra | Vidēja lieluma un vidēji sarežģīta komerciāla programmatūra vai IT lietojumprogrammas | Lielas vai sarežģītas lietojumprogrammas (piemēram, ERP sistēmas) |
| Jautājumi, kas saistīti ar datu automatizācijas un izmantošanas apjomu | | | |
| Automatizēto apstrādes procedūru apjoms un to sarežģītība, tostarp, vai notiek lielā mērā automatizēta, elektroniska apstrāde | Nav piemērojams | Nav piemērojams | Plašas un bieži vien sarežģītas automatizētas procedūras |
| Tas, cik lielā mērā uzņēmums paļaujas uz sistēmas ģenerētām atskaitēm informācijas apstrādes procesā | Vienkārša automatizēto atskaišu loģika | Vienkārša un atbilstoša automatizēto atskaišu loģika | Sarežģītu automatizētu atskaišu loģika; atskaišu rakstītāja programmatūra |
| Kā tiek ievadīti dati (t. i., manuāla ievade, klienta vai piegādātāja ievade vai faila ielāde) | Manuāla datu ievade | Neliels datu ievades apjoms vai vienkāršas saskarnes | Plaša apjoma datu ievade vai sarežģītas saskarnes |

| Tipisko raksturlielumu piemēri | | | |
|--|---|--|--|
| | Nesarežģīta komerciāla programmatūra | Vidēja lieluma un vidēji sarežģīta komerciāla programmatūra vai IT lietojumprogrammas | Lielas vai sarežģītas lietojumprogrammas (piemēram, ERP sistēmas) |
| Kā IT veicina saziņu starp lietojumprogrammām, datubāzēm vai citiem IT vides aspektiem gan iekšēji, gan ārēji, atbilstoši apstākļiem izmantojot sistēmas saskarnes | Nav automatizētu saskarņu (tikai manuāla ievade) | Neliels datu ievades apjoms vai vienkāršas saskarnes | Plaša apjoma datu ievade vai sarežģītas saskarnes |
| Digitālā formātā apstrādāto datu apjoms un sarežģītība, ko apstrādā informācijas sistēma, tostarp tas, vai grāmatvedības ieraksti vai cita informācija tiek glabāta digitālā formātā, un datu atrašanās vieta | Neliels datu apjoms vai vienkārši dati, kurus var pārbaudīt manuāli; lokāli pieejami dati | Neliels datu apjoms vai vienkārši dati | Liels datu apjoms vai sarežģīti dati; datu noliktavas; ⁷⁶ iekšēju vai ārēju IT pakalpojumu sniedzēju izmantošana (piemēram, trešo personu nodrošināta datu krātuve vai viesošana) |
| Jautājumi, kas saistīti ar IT lietojumprogrammām un IT infrastruktūru | | | |
| Lietojumprogrammas veids (piemēram, komerciāla lietojumprogramma ar nelieliem pielāgojumiem vai bez pielāgošanas, vai īpaši pielāgota vai ļoti integrēta lietojumprogramma, kas var būt iegādāta un pielāgota vai izstrādāta lokāli. | Iegādāta lietojumprogramma ar nelieliem pielāgojumiem vai bez pielāgošanas | Iegādāta lietojumprogramma vai vienkāršas mantotas vai zemas kvalitātes ERP lietojumprogrammas ar nelieliem pielāgojumiem vai bez pielāgošanas | Pielāgotas vai sarežģītākas lietojumprogrammas ar nozīmīgiem pielāgojumiem |

⁷⁶ Datu noliktava parasti ir centrāls, no viena vai vairākiem atšķirīgiem avotiem (piemēram, vairākām datu bāzēm) saņemtu integrētu datu repositorijs, no kuriem var veidot pārskatus vai kurus uzņēmums var izmantot citām datu analīzes darbībām. Atskaišu rakstītājs ir IT lietojumprogramma, ko izmanto, lai iegūtu datus no viena vai vairākiem avotiem (piemēram, datu noliktavas, datu bāzes vai IT lietojumprogrammas) un parādītu datus noteiktā formātā.

| Tipisko raksturlielumu piemēri | | | |
|---|--|--|---|
| | Nesarežģīta komerciāla programmatūra | Vidēja lieluma un vidēji sarežģīta komerciāla programmatūra vai IT lietojumprogrammas | Lielas vai sarežģītas lietojumprogrammas (piemēram, ERP sistēmas) |
| IT lietojumprogrammu veids un pamatā esošās infrastruktūras sarežģītība | Neliels, vienkāršs klēpjulators vai klienta servera risinājums | Rūpīgi apsvērts, stabils lieldators, mazs vai vienkāršs klienta serveris, programmatūra kā pakalpojuma mākonis | Komplekss lieldators, liels vai sarežģīts klienta serveris, tīmekļa infrastruktūra, piemēram, pakalpojumu mākonis |
| Trešās puses sniegti viesošanas pakalpojumi vai IT ārpakalpojumi | Ja ārpakalpojumi, – kompetents, stabils, pārbaudīts pakalpojumu sniedzējs (piemēram, mākoņpakalpojumu sniedzējs) | Ja ārpakalpojumi, – kompetents, stabils, pārbaudīts pakalpojumu sniedzējs (piemēram, mākoņpakalpojumu sniedzējs) | Kompetents, stabils, pārbaudīts pakalpojumu sniedzējs konkrētām lietojumprogrammām un jauns pakalpojumu sniedzējs citām |
| Vai uzņēmums izmanto jaunās tehnoloģijas, kas ietekmē finanšu ziņošanu | Netiek izmantotas jaunās tehnoloģijas | Ierobežots jauno tehnoloģiju pielietojums dažās lietojumprogrammās | Jauno tehnoloģiju jaukta izmantošana dažādās platformās |
| Ar IT procesiem saistīti jautājumi | | | |
| IT vides uzturēšanā iesaistītais personāls (IT atbalsta darbinieku skaits un prasmju līmenis, kuri pārvalda IT vides drošību un izmaiņas) | Maz darbinieku, ar ierobežotām IT zināšanām piegādātāju jauninājumu apstrādei un piekļuves pārvaldībai | Ierobežots personāls ar IT iemāņām/īpaši paredzēts IT jomai | Īpaši paredzētas IT nodalas ar kvalificētu personālu, tostarp programmēšanas prasmēm |
| Piekļuves tiesību pārvaldības procesu sarežģītība | Piekļuves tiesības pārvalda viena persona ar administratora piekļuves atļaujām | Piekļuves tiesības pārvalda dažas personas ar administratora piekļuves atļaujām | Sarežģīti procesi, kur piekļuves tiesības pārvalda IT struktūrvienība |

| Tipisko raksturlielumu piemēri | | | |
|---|--|---|--|
| | Nesarežģīta komerciāla programmatūra | Vidēja lieluma un vidēji sarežģīta komerciāla programmatūra vai IT lietojumprogrammas | Lielas vai sarežģītas lietojumprogrammas (piemēram, ERP sistēmas) |
| IT drošības sistēmas sarežģītība, tostarp IT lietojumprogrammu, datu bāzu un citu IT vides aspektu neaizsargātība pret kiberdrošības riskiem, jo īpaši, ja tiek veikti darījumi internetā vai darījumi, kas paredz ārēju saskarņu izmantošanu | Vienkārša piekļuve uzņēmuma telpās bez ārējiem tīmekļa elementiem | Dažas tīmekļa lietojumprogrammas ar vienkāršu, uz lomu balstītu piekļuves drošību | Vairākas platformas ar tīmekļa piekļuvi un kompleksiem drošības modeļiem |
| Vai ir ieviestas izmaiņas programmā, — tajā, kāda veidā informācija tiek apstrādāta, un kāds ir šo izmaiņu apjoms attiecīgajā periodā | Komerciāla programmatūra bez instalēta avota koda | Dažas komerciālas lietojumprogrammas bez avota koda un citas stabilas lietojumprogrammas ar nelielām vai vienkāršām izmaiņām; tradicionāls sistēmas attīstības dzīves cikls | Jaunas vai apjomīgas vai sarežģītas izmaiņas, vairāki attīstības cikli ik gadu |
| Izmaiņu apjoms IT vidē (piemēram, jauni IT vides aspekti vai būtiskas izmaiņas IT lietojumprogrammās vai IT infrastruktūras IT pamatā esošajās lietojumprogrammās) | Izmaiņas attiecas tikai uz komerciālās programmatūras versiju jaunināšanu | Izmaiņas ietver komerciālas programmatūras jauninājumus, ERP versijas jauninājumus vai mantotus uzlabojumus | Jaunas vai apjomīgas vai sarežģītas izmaiņas, vairāki attīstības cikli ik gadu, liela apjoma ERP pielāgošana |
| Vai attiecīgajā periodā notikuši būtiska datu konvertēšana un, ja tā ir, veikto izmaiņu veids un nozīmīgums, un kā tika veikta konvertēšana | Programmatūras jauninājumi, ko nodrošina piegādātājs; nav datu konvertēšanas funkciju, ko jaunināt | Mazsvarīgi versiju jauninājumi komerciālām lietojumprogrammām, kurās tiek konvertēti ierobežoti dati | Plaša versijas jaunināšana, jauns laidiens, platformas maiņa |

Jauņās tehnoloģijas

5. Uzņēmumi var izmantot jaunas tehnoloģijas (piemēram, blokķedes, robotiku vai mākslīgo intelektu), jo šādas tehnoloģijas var sniegt īpašas iespējas uzlabot darbības efektivitāti vai pilnveidot finanšu pārskatu sagatavošanas procesu. Ja uzņēmuma informācijas sistēmā tiek izmantotas jaunas tehnoloģijas, kas attiecas uz finanšu pārskatu sagatavošanu, revidents var iekļaut šādas tehnoloģijas IT lietojumprogrammu un citu IT vides aspektu identificēšanā, uz kuriem attiecas IT izmantošanas radīti riski. Lai gan var uzskatīt, ka jaunās tehnoloģijas ir sarežģītakas salīdzinājumā ar esošajām tehnoloģijām, revidenta pienākumi attiecībā uz IT lietojumprogrammām un vispārējām IT kontroles procedūrām saskaņā ar 26.b)–c) punktu paliek nemainīga.

Mērogojamība

6. Izpratni par uzņēmuma IT vidi būs vienkāršāk iegūt, ja uzņēmums ir mazāk sarežģīts un izmanto komerciālu programmatūru, un gadījumos, kad uzņēmumam nav piekļuves pirmkodam, lai veiktu izmaiņas programmās. Šādos uzņēmumos var nebūt īpaši paredzētu IT resursu, bet var būt norīkota persona kā administrators, kurš piešķir darbiniekam piekļuvi vai instalē IT lietojumprogrammu atjauninājumus, ko nodrošina piegādātājs. Konkrēti jautājumi, ko revidents var apsvērt, gūstot izpratni par komerciālu grāmatvedības programmatūras pakotni, kas mazāk sarežģītā uzņēmumā var būt arī vienīga IT lietojumprogramma, var būt šādi:
- cik kvalitatīva ir programmatūra un vai tai ir reputācija kā uzticamai programmatūrai;
 - kādā mērā uzņēmumam ir iespējams mainīt programmatūras pirmkodu, lai pamata programmatūrā iekļautu papildu moduļus (t. i., pievienojumprogrammas) vai tieši mainītu datus;
 - programmatūras modifikāciju veids un apjoms. Lai gan uzņēmums, iespējams, nevarēs modifīcēt programmatūras pirmkodu, daudzas programmatūras pakotnes ļauj veikt konfigurēšanu (piemēram, iestatīt vai mainīt pārskatu parametrus). Tas parasti nav saistīts ar pirmkoda izmaiņām; tomēr revidents var apsvērt, cik lielā mērā uzņēmums spēj konfigurēt programmatūru, apsverot programmatūras ģenerētās informācijas pilnīgumu un precizitāti, kuru izmanto kā revīzijas pierādījumu; un
 - kādā mērā iespējama tieša piekļuve datiem, kas saistīti ar finanšu pārskatu sagatavošanu (t. i., tieša piekļuve datubāzei, neizmantojot IT lietojumprogrammu), un apstrādājamo datu apjoms. Jo lielāks datu apjoms, jo lielāka iespējamība, ka uzņēmumam varētu būt nepieciešamas kontroles procedūras, lai uzturētu datu integritāti, kas var ietvert vispārējas IT kontroles procedūras attiecībā uz nesankcionētu piekļuvi datiem un to izmaiņām.
7. Sarežģītā IT vidē var pastāvēt ļoti lielā mērā pielāgotas vai ļoti integrētas lietojumprogrammas, tāpēc šajā gadījumā ir jāiegūst padzīlināta izpratne. Finanšu ziņošanas procesi vai IT lietojumprogrammas var būt integrētas citās IT lietojumprogrammās. Šāda integrācija var ietvert IT lietojumprogrammas, ko izmanto uzņēmuma saimnieciskajā darbībā un kas nodrošina uzņēmuma IT lietojumprogrammām nepieciešamo informāciju saistībā ar darījumu plūsmām un informācijas apstrādi uzņēmuma informācijas sistēmā. Šādos apstākļos atsevišķas IT lietojumprogrammas, ko izmanto uzņēmuma saimnieciskajā darbībā, var būt svarīgas arī finanšu pārskatu sagatavošanas procesā. Sarežģītas IT vides gadījumā var būt nepieciešamas arī īpašas IT struktūrvienības, kas izmanto strukturētus IT procesus un kuru darbiniekiem piemīt iemaņas programmatūras

izstrādes un IT vides uzturēšanas jomā. Citos gadījumos uzņēmums var izmantot iekšējos vai ārējos pakalpojumu sniedzējus, lai pārvaldītu noteiktus IT vides aspektus vai procesus (piemēram, trešās puses nodrošinātus viesošanas pakalpojumus).

Tādu IT lietojumprogrammu identificēšana, uz kurām attiecas no IT izmantošanas izrietošie riski

8. Gūstot izpratni par uzņēmuma IT vides būtību un sarežģītību, tostarp informācijas apstrādes kontroles procedūru veidu un apjomu, revidents var konstatēt, uz kurām IT lietojumprogrammām uzņēmums paļaujas, lai precīzi apstrādātu finanšu informāciju un uzturētu tās integritāti. Tādu IT lietojumprogrammu identificēšana, uz kurām uzņēmums paļaujas, var ietekmēt revidenta lēmumu attiecībā uz šādās IT lietojumprogrammās ietverto automatizēto kontroles procedūru pārbaudi, pieņemot, ka šādas automatizētas kontroles procedūras novērš identificētos būtisku neatbilstību riskus. Savukārt, ja uzņēmums nepaļaujas uz IT lietojumprogrammu, šādā IT lietojumprogrammā iestrādātās automatizētās kontroles procedūras, visdrīzāk, nebūs piemērotas vai pietiekami precīzas darbības efektivitātes pārbaudes vajadzībām. Automatizētās kontroles procedūras, ko var identificēt saskaņā ar 26.b) punktu, var būt, piemēram, automatizēti aprēķini vai datu ievade, apstrādes un izvades kontroles procedūras, piemēram, pirkšanas pasūtījuma, piegādātāja piegādes dokumenta un kreditora rēķina trīspusējas atbilstības pārbaude. Ja revidents identificē automatizētas kontroles procedūras un, gūstot izpratni par IT vidi, konstatē, ka uzņēmums paļaujas uz IT lietojumprogrammu, kas ietver attiecīgās automatizētās kontroles, palielinās iespējamība, ka revidents identificēs šādu IT lietojumprogrammu kā tādu, uz kuru attiecas no IT izmantošanas izrietošie riski.
9. Apsverot, vai IT lietojumprogrammas, kurās revidents ir identificejis automatizētas kontroles procedūras, ir pakļautas no IT izmantošanas izrietošiem riskiem, revidents var apsvērt, vai un kādā mērā uzņēmumam ir pieejams pirmkods, kas ļautu vadībai veikt izmaiņas šādās kontroles procedūrās vai IT lietojumprogrammās. Būtiska loma var būt arī tam, cik lielā mērā uzņēmums veic izmaiņas programmā vai tās konfigurācijā un kāda ir uz šādām izmaiņām vērsto IT procesu formalitātes pakāpe. Revidents arī, visticamāk, apsvērs neatbilstošas pieķļuves vai datu izmaiņu risku.
10. Sistēmas ģenerēti ziņojumi, kurus revidents ir paredzējis izmantot kā revīzijas pierādījumus, var būt, piemēram, pircēju un pasūtītāju parādu vecuma atskaitē vai krājumu novērtēšanas atskaitē. Attiecībā uz šādām atskaitēm revidents var iegūt revīzijas pierādījumus par to pilnīgumu un precizitāti, detalizēti pārbaudot atskaišu datus un rezultātus. Citos gadījumos revidents var plānot pārbaudīt uz atskaites sagatavošanu un uzturēšanu vērsto kontroles procedūru darbības efektivitāti, un tādā gadījumā IT lietojumprogramma, pamatojoties uz kuru tiek ģenerēta attiecīgā atskaitē, visdrīzāk, būs pakļauta no IT izmantošanas izrietošajiem riskiem. Papildus atskaites pilnīguma un precizitātes pārbaudei revidents var plānot pārbaudīt tādu IT vispārējo kontroles procedūru efektivitāti, kas attiecas uz riskiem, kuri saistīti ar nepiemērotām vai nesankcionētām programmas izmaiņām vai atskaites datu izmaiņām.
11. Dažās IT lietojumprogrammās var būt iekļauta atskaišu ģenerēšanas funkcionalitāte, savukārt daži uzņēmumi var izmantot arī atsevišķas atskaišu ģenerēšanas lietojumprogrammas (t. i., atskaišu rakstītājus). Šādos gadījumos revidentam var būt nepieciešams noteikt sistēmas ģenerēto ziņojumu avotus (t. i., lietojumprogrammu, kas ģenerē atskaiti, un atskaitē izmantotos datu avotus), lai noteiktu, kuras IT lietojumprogrammas ir pakļautas no IT izmantošanas izrietošiem riskiem.

12. Datu avoti, ko izmanto IT lietojumprogrammas, var būt datu bāzes, kurām, piemēram, var piekļūt tikai ar IT lietojumprogrammas starpniecību vai var piekļūt IT personāls ar datu bāzes administrešanas tiesībām. Citos gadījumos datu avots var būt datu krātuve, kas tad tiek uzskatīta par IT lietojumprogrammu, pakļautu no IT izmantošanas izrietošiem riskiem.
13. Revidents var identificēt risku, attiecībā uz kuru detalizētas procedūras pašas par sevi nav pietiekamas, jo uzņēmums izmanto lielā mērā automatizētu, elektronisku darījumu apstrādi, kas var būt saistīta ar daudzām integrētām IT lietojumprogrammām. Šādos apstākļos revidenta konstatētās kontroles procedūras, visdrīzāk, ietvers automatizētas kontroles procedūras. Turklat uzņēmums var paļauties uz vispārējām IT kontroles procedūrām, lai nodrošinātu apstrādāto darījumu un citas apstrādes procesā izmantotās informācijas integritāti. Šādos gadījumos informācijas apstrādes un uzglabāšanas IT lietojumprogrammas būs pakļautas no IT izmantošanas izrietošiem riskiem.

Gala lietotāju datoru sistēmas

14. Lai gan revīzijas pierādījumi var pastāvēt arī sistēmas ģenerētu datu veidā, ko izmanto aprēķinos ar galalietotāja skaitļošanas rīku (piemēram, izklājlapu programmatūru vai vienkāršas datubāzes), šādus rīkus parasti neidentificē kā IT lietojumprogrammas 26.b) punkta izpratnē. Kontroles procedūru izstrāde un ieviešana attiecībā uz piekļuvi gala lietotāju datoru sistēmām un to izmaiņām var būt problemātiska, un šādas kontroles procedūras reti kad ir līdzvērtīgas vai tikpat efektīvas kā vispārējās IT kontroles procedūras. Drīzāk revidents var apsvērt informācijas apstrādes kontroles procedūru kopumu, ņemot vērā konkrētā gala lietotāja skaitļošanas nolukus un sarežģītību, piemēram:
 - informācijas apstrādes kontroles procedūras attiecībā uz avota datu iniciēšanu un apstrādi, tostarp attiecīgās automatizētās vai saskarnes līmeņa kontroles procedūras, kas darbojas līdz datu izgūšanas punktam (t. i., datu noliktavai);
 - kontroles procedūras, kas pārbauda, vai loģika darbojas kā paredzēts, piemēram, kontroles procedūras, kas "pierāda" datu iegūšanu, piemēram, saskaņo atskaiti ar datiem, no kuriem tā iegūta, salīdzina atsevišķus pārskata datus ar avotu un otrādi, kā arī kontroles procedūras, kas pārbauda formulas vai makro komandas; vai
 - validācijas programmatūras rīku izmantošana, kas sistemātiski pārbauda formulas vai makro komandas, piemēram, izklājlapu integritātes rīki.

Mērogojamība

15. Uzņēmuma spēja nodrošināt informācijas sistēmā uzglabātās un apstrādātās informācijas integritāti var atšķirties atkarībā no saistīto darījumu sarežģītības un apjoma un citas informācijas. Jo sarežģītāka un apjomīgāka ir informācija, kas pamato nozīmīgus darījumus, kontu atlīkumus vai skaidrojumus, jo mazāka ir iespējamība, ka uzņēmums spēs uzturēt šīs informācijas integritāti, izmantojot tikai informācijas apstrādes kontroles procedūras (piemēram, ievades un izvades kontroles procedūras vai pārskatīšanas kontroles procedūras). Turklat ir maz ticams, ka revidents spēs iegūt revīzijas pierādījumus par šādas informācijas pilnīgumu un precizitāti, veicot tikai detalizētās pārbaudes, ja šādu informāciju ir paredzēts izmantot kā revīzijas pierādījumu. Dažos gadījumos, kad darījumu apjoms un sarežģītība ir zemāka, vadība var ieviest informācijas apstrādes kontroles procedūras, kas ir pietiekamas, lai pārbaudītu datu precizitāti un pilnīgumu (piemēram, apstrādātos un rēķinos iekļautos pārdošanas pasūtījumus var pa vienam salīdzināt

ar to drukātām kopijām, kas sākotnēji ievadītas IT lietojumprogrammā). Ja uzņēmums paļaujas uz vispārējām IT kontroles procedūrām, kas nodrošina konkrētas IT lietojumprogrammās izmantotās informācijas integritāti, revidents var konstatēt, ka IT lietojumprogrammas, kas nodrošina šadas informācijas uzturēšanu, ir pakļautas no IT izmantošanas izrietošiem riskiem.

| Tādu IT lietojumprogrammu raksturīgās iezīmes, kuras, visdrīzāk, nav pakļautas no IT izmantošanas izrietošiem riskiem | Tādu IT lietojumprogrammu raksturīgās iezīmes, kuras, visdrīzāk, ir pakļautas no IT izmantošanas izrietošiem riskiem |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Ar citām nesaistītām lietojumprogrammas. • Nenozīmīgs datu (darījumu) apjoms. • Nesarežīta lietojumprogrammas funkcionalitāte. • Katrs darījums tiek pamatots ar sākotnējo drukātās kopijas dokumentāciju. | <ul style="list-style-type: none"> • Lietojumprogrammas ir savstarpēji saistītas. • Nozīmīgs datu (darījumu) apjoms. • Sarežīta lietojumprogrammas funkcionalitāte: <ul style="list-style-type: none"> – programma automātiski uzsāk darījumus; un – ir daudz dažādu sarežītu aprēķinu, kas pamato automatizētos ierakstus. |
| <p>IT lietojumprogramma, visdrīzāk, nav pakļauta no IT izmantošanas izrietošiem riskiem, ja:</p> <ul style="list-style-type: none"> • datu apjoms nav būtisks, tāpēc vadība nebalstās uz vispārējām IT kontroles procedūrām datu apstrādē vai uzturēšanā; • vadības rīcība nav atkarīga no automatizētām kontroles procedūrām vai citas automatizētās funkcionalitātes. Revidents nav identificējis automatizētās kontroles procedūras saskaņā ar 26.a) punktu; • lai gan vadība kontroles procedūru vajadzībām izmanto sistēmas ģenerētos pārskatus, tā nepaļaujas uz šiem pārskatiem. Tā vietā atskaites tiek salīdzinātas ar papīra formas dokumentāciju un tiek pārbaudīti atskaitēs izmantotie aprēķini; • revidents tieši pārbaudīs uzņēmuma sniegto informāciju, ko izmanto kā revīzijas pierādījumu. | <p>IT lietojumprogramma, visdrīzāk, ir pakļauta no IT izmantošanas izrietošiem riskiem, ja:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vadības rīcība ir atkarīga no lietojumprogrammu sistēmas datu apstrādē vai uzturēšanā, jo datu apjoms ir nozīmīgs; • vadība paļaujas uz lietojumprogrammu sistēmu noteiktu automatizētu kontroles procedūru veikšanai, kuras revidents ir identificējis. |

Citi IT vides aspekti, uz kuriem attiecas no IT izmantošanas izrietošie riski

16. Ja revidents konstatē, ka IT lietojumprogramma ir pakļauta no IT izmantošanas izrietošajiem riskiem, parasti arī pārējie IT vides aspekti ir pakļauti no IT izmantošanas izrietošajiem riskiem. IT

infrastruktūra ietver datu bāzes, operētājsistēmu un tīklu. Datu bāzēs tiek glabāti IT lietojumprogrammu izmantotie dati, un tās var sastāvēt no daudzām savstarpēji saistītām datu tabulām. Datubāzēs esošajiem datiem tieši piekļūt var IT vai cits personāls, kam piešķirtas datubāzes administrēšanas atļaujas, izmantojot datu bāzes pārvaldības sistēmas. Operētājsistēma ir atbildīga par sakaru pārvaldību starp aparatūru, IT lietojumprogrammām un citu tīklā izmantotu programmatūru. IT lietojumprogrammām un datu bāzēm var tieši piekļūt, izmantojot operētājsistēmu. Tīklu IT infrastruktūrā izmanto, lai pārraidītu datus un koplietotu informāciju, resursus un pakalpojumus, izmantojot kopīgu saziņas saiti. Tīkls parasti nosaka arī loģiskās drošības līmeni (kas iespējots, izmantojot operētājsistēmu) attiecībā uz piekļuvi pamata resursiem.

17. Ja revidents konstatē, ka IT lietojumprogrammas ir pakļautas no IT izmantošanas izrietošiem riskiem, parasti tiek identificēta arī datu bāze, kurā tiek glabāti dati, ko apstrādā identificētā IT lietojumprogramma. Ņemot vērā to, ka IT lietojumprogrammas darbspēja bieži vien ir atkarīga no operētājsistēmas, bet IT lietojumprogrammām un datu bāzēm var tieši piekļūt no operētājsistēmas, operētājsistēma parasti ir pakļauta no IT izmantošanas izrietošajiem riskiem. Tīklu var identificēt, ja tas kalpo kā centrālais piekļuves punkts identificētajām IT lietojumprogrammām un saistītajām datu bāzēm vai ja IT lietojumprogramma mijiedarbojas ar piegādātājiem vai ārējām pusēm, izmantojot internetu, vai ja revidents identificē tīmekļa IT lietojumprogrammas.

No IT izmantošanas izrietošo risku un vispārēju IT kontroles procedūru identificēšana

18. No IT izmantošanas izrietošu risku piemēri ir riski, kas saistīti ar neatbilstīgu paļaušanos uz IT lietojumprogrammām, kuras neprecīzi apstrādā datus, apstrādā neprecīzus datus vai abus, piemēram:
 - nesankcionēta piekļuve datiem, kas var izraisīt datu iznīcināšanu vai neatbilstīgas datu izmaiņas, tostarp neautorizētu vai neesošu darījumu reģistrēšanu vai neprecīzu darījumu reģistrēšanu. Šādi riski var rasties, ja vairāki lietotāji piekļūst kopējai datu bāzei;
 - iespējamība, ka IT personāls iegūst plašākas piekļuves pilnvaras nekā nepieciešams konkrēto pienākumu pildīšanai, tādējādi dezorganizējot pienākumu sadales sistēmu;
 - nesankcionētas izmaiņas galveno failu datos;
 - nesankcionētas izmaiņas IT lietojumprogrammām vai citos IT vides aspektos;
 - nav veiktas nepieciešamās izmaiņas IT lietojumprogrammām vai citos IT vides aspektos;
 - neatbilstīga manuāla iejaukšanās;
 - potenciāls datu zudums vai nespēja piekļūt nepieciešamajiem datiem.
19. Apstākļi, ko revidents apsver saistībā ar neatļautu piekļuvi, var ietvert riskus, kas saistīti ar iekšējo vai ārējo pušu nesankcionētu piekļuvi (bieži saukti par kiberdrošības riskiem). Šādi riski ne vienmēr ietekmē finanšu pārskatus, jo uzņēmuma IT vidē var būt iekļautas arī IT lietojumprogrammas un saistītie dati saimnieciskās darbības vai atbilstības mērķiem. Svarīgi atzīmēt, ka kiberdrošības incidenti parasti pirmo reizi notiek perimetra un iekšējā tīkla slāņos, kas mēdz būt attālināti no IT lietojumprogrammas, datu bāzes un operētājsistēmas, kura ietekmē finanšu pārskatu sagatavošanu. Attiecīgi, ja tiek konstatēta informācija par drošības pārkāpumu, revidents parasti izvērtē, cik lielā mērā šāds pārkāpums varētu ietekmēt finanšu pārskatus.

Ja pastāv iespējama ietekme uz finanšu pārskatiem, revidents var iegūt izpratni un pārbaudīt saistītās kontroles procedūras, lai noteiktu iespējamo neatbilstību ietekmi vai apjomu finanšu pārskatos, vai arī revidents var konstatēt, ka uzņēmums ir sniedzis atbilstīgus skaidrojumus saistībā ar šādu drošības pārkāpumu.

20. Turklāt likumi un noteikumi, kas var tieši vai netieši ietekmēt uzņēmuma finanšu pārskatus, var ietvert tiesību aktus datu aizsardzības jomā. Izvērtējot, vai uzņēmumā tiek nodrošināta atbilstība šādiem tiesību aktiem, saskaņā ar 250.(pārskatīts) SRS⁷⁷ revidents var iegūt izpratni par uzņēmuma IT procesiem un vispārējām IT kontroles procedūrām, ko uzņēmums ir ieviesis, lai izpildītu attiecīgo normatīvo aktu prasības.
21. Vispārējas IT kontroles procedūras tiek īstenotas, lai novērstu riskus, kas saistīti ar IT izmantošanu. Līdz ar to revidents, nosakot vispārējās identificējamās IT kontroles procedūras, pamatojas uz iegūto izpratni par identificētajām IT lietojumprogrammām un citiem IT vides aspektiem, kā arī par riskiem, kas izriet no IT izmantošanas. Dažos gadījumos uzņēmums var izmantot vispārējas IT kontroles procedūras IT vidē vai atsevišķās IT lietojumprogrammās, un šādā gadījumā var identificēt vispārējos no IT izmantošanas izrietošos riskus un vispārējās IT kontroles procedūras.
22. Parasti tiek identificēts lielāks skaits vispārējo IT kontroles procedūru, kas saistītas ar IT lietojumprogrammām un datubāzēm, nekā ar citiem IT vides aspektiem. Tas ir tāpēc, ka šie aspekti ir lielākā mērā saistīti ar informācijas apstrādi un uzglabāšanu uzņēmuma informācijas sistēmā. Identificējot vispārējās IT kontroles procedūras, revidents var apsvērt kontroles procedūras, kas attiecas gan uz tiešo lietotāju, gan uz IT personāla vai IT pakalpojumu sniedzēju darbībām.
23. **6. pielikumā** sniegs sīkāks skaidrojums par to, kādas vispārējās IT kontroles procedūras parasti tiek īstenotas attiecībā uz dažādiem IT vides aspektiem. Papildus sniegti vispārējo IT kontroles procedūru piemēri attiecībā uz dažādiem IT procesiem.

⁷⁷ 250. (pārskatīts) SRS.

6. pielikums

(sk. 25c)ii), A173–A174 punktu)

Apsvērumi, gūstot izpratni par vispārējām IT kontroles procedūrām

Šajā pielikumā ir izklāstīti papildu jautājumi, kurus revidents var izvērtēt, gūstot izpratni par vispārējām IT kontroles procedūrām.

1. Vispārējās IT kontroles procedūras parasti tiek īstenotas attiecībā uz dažādiem IT vides aspektiem.

(a) Lietojumprogrammas

Vispārējās IT kontroles procedūras IT lietojumprogrammu līmenī ir saistītas ar lietojumprogrammas funkcionalitāti un apjomu, kā arī tehnoloģijā atlautajiem piekļuves ceļiem. Piemēram, vairāk kontroles procedūru parasti attieksies uz augsti integrētām IT lietojumprogrammām ar sarežģītām drošības opcijām nekā uz mantotu IT lietojumprogrammu, kas paredzēta nelielam skaitam kontu atlīkumu un kuras piekļuve tiek īstenota tikai ar transakciju starpniecību.

(b) Datu bāze

Vispārējās IT kontroles procedūras datu bāzes līmenī parasti attiecas uz riskiem, kas izriet no IT izmantošanas, attiecībā uz neautorizētiem finanšu pārskatu informācijas atjauninājumiem datu bāzē, izmantojot tiešu piekļuvi datu bāzei vai skripta vai programmas izpildi.

(c) Operētājsistēma

Vispārējās IT kontroles procedūras operētājsistēmas līmenī parasti attiecas uz riskiem, kas izriet no IT izmantošanas, attiecībā uz administratīvu piekļuvi, kas var atvieglot citu kontroles procedūru ignorēšanu. Tas ietver, piemēram, citu lietotāju akreditācijas datu kompromitēšanu, jaunu, nesankcionētu lietotāju pievienošanu, ļaunprogrammatūras vai skripta ielādi vai citu nesankcionētu programmu palaišanu.

(d) Tīkls

Vispārējās IT kontroles procedūras tīkla līmenī parasti attiecas uz riskiem, kas izriet no IT izmantošanas, attiecībā uz IT tīkla segmentāciju, attālinātu piekļuvi un autentifikāciju. Tīkla kontroles procedūras var būt būtiskas, ja uzņēmumā ir tīmekļa lietojumprogrammas, ko izmanto finanšu ziņošanas procesā. Tīkla kontroles procedūras var būt būtiskas arī tad, ja uzņēmumam ir nozīmīgas darījumu partneru attiecības vai trešās puses ārpakalpojumi, kas var palielināt datu pārsūtīšanas apjomu un attālinātas piekļuves nepieciešamību.

2. Tālāk sniegti iespējamu vispārējo IT kontroles procedūru piemēri pa IT procesiem.

(a) Piekļuves pārvaldības process:

- *Autentifikācija*

Kontroles procedūras, kas nodrošina, lai lietotājs, kurš piekļūst IT lietojumprogrammai vai citam IT vides aspektam, izmantotu lietotāja personiskos pieteikšanās akreditācijas datus (t. i., lietotājs neizmanto cita lietotāja akreditācijas datus).

- *Pilnvarojums*

Kontroles procedūras, kas ļauj lietotājiem piekļūt vienīgi informācijai, kas nepieciešama viņu darba pienākumu veikšanai, tādējādi veicinot atbilstošu pienākumu nošķiršanu.
 - *Nodrošinājums*

Kontroles procedūras jaunu lietotāju piekļuves atļauju autentificēšanai un esošo lietotāju piekļuves atļauju modifcēšanai.
 - *Nodrošinājuma pārtraukšana*

Kontroles procedūras lietotāja piekļuves anulēšanai, ja tiek pārtrauktas attiecības ar lietotāju vai lietotājs tiek pārvietots.
 - *Privileģēta piekļuve*

Administratora līmeņa vai lietotāju ar plašām pilnvarām piekļuves kontroles procedūras.
 - *Lietotāju piekļuves pārbaude*

Kontroles procedūras, kuru mērkis ir atkārtoti sertificēt vai novērtēt lietotāja piekļuvi pastāvīgai autorizācijai laika gaitā.
 - *Drošības konfigurācijas kontroles procedūras*

Katrai tehnoloģijai parasti ir galvenie konfigurācijas iestatījumi, kas palīdz ierobežot piekļuvi videi.
 - *Fiziska piekļuve*

Kontroles procedūras attiecībā uz fizisko piekļuvi datu centram un aparātūrai, jo šādu piekļuvi var izmantot, lai ignorētu citas kontroles procedūras.
- (b) Programmu vai citu IT vides izmaiņu pārvaldības procesi.
- *Izmaiņu pārvaldības process*

Kontroles procedūras attiecībā uz ražošanas vides (t. i., gala lietotāja vides) struktūras, programmēšanas, testēšanas un migrēšanas izmaiņu procesu.
 - *Pienākumu nodalīšana attiecībā uz izmaiņu migrāciju*

Kontroles procedūras, kas nodala piekļuvi izmaiņu veikšanai un migrēšanai ražošanas vidē.
 - *Sistēmu izstrāde vai iegāde vai ieviešana*

Kontroles procedūras attiecībā uz sākotnējo lietojumprogrammu izstrādi vai ieviešanu (vai attiecībā uz citiem IT vides aspektiem).
 - *Datu konvertēšana*

Kontroles procedūras attiecībā uz datu konvertēšanu IT vides izstrādes, īstenošanas vai uzlabošanas procesā.

(c) IT darbību pārvaldības process

o *Darbu plānošana*

Kontroles procedūras attiecībā uz piekļuvi grafikam un tādu darbu vai programmu inicēšana, kuras var ietekmēt finanšu pārskatus.

o *Darba pārraudzība*

Kontroles procedūras finanšu atskaišu darbu vai programmu sekmīgas izpildes pārraudzībai.

o *Dublēšana un atkopšana*

Kontroles procedūras, kas nodrošina, ka finanšu pārskatu datu dublēšana notiek, kā plānots, un šādi dati ir pieejami un tiem var piekļūt, lai savlaicīgi tos atkoptu, ja notiek datu nooplūde vai uzbrukums.

o *Ielaušanās noteikšana*

Kontroles procedūras, kas pārrauga IT vides ievainojamību un/vai ielaušanās risku.

Turpmākajā tabulā ir sniegti vispārēju IT kontroles procedūru piemēri, kas vērstas uz riskiem, kas izriet no IT izmantošanas, tostarp attiecībā uz dažādām lietojumprogrammām, atkarībā no to būtības.

| Process | Riski | Kontroles procedūras | IT lietojumprogrammas | | |
|----------------------|--|---|--|--|--|
| | | | Nesarežģīta komerciāla programmatūra — jā/ nē | Vidēja lieluma un vidēji sarežģīta komerciāla programmatūra vai IT lietojumprogrammas — Vai piemērojams? (jā/nē) | Lielas vai sarežģītas lietojumprogrammas (piemēram, ERP sistēmas) — Vai piemērojams? (jā/nē) |
| IT process | No IT izmantošanas izrietošu risku piemēri | Vispārīgo kontroles procedūru piemēri | | | |
| Piekļuves pārvaldība | Lietotāju piekļuves atļaujas: Lietotājiem ir piekļuves tiesības, kas pārsniedz viņiem uzticēto pienākumu veikšanai nepieciešamās tiesības, kas var izraisīt nepareizu pienākumu sadali. | Vadība apstiprina jaunas un modificētas lietotāja piekļuves atļaujas, tostarp standarta lietojumprogrammu profilus/lomas, kritiskos finanšu pārskatu darījumus, un pienākumu sadali | Jā — turpmāk norādīto lietotāja piekļuves pārbaužu vietā | Jā | Jā |

| Process | Riski | Kontroles procedūras | IT lietojumprogrammas | | |
|------------|--|--|--|--|--|
| IT process | No IT izmantošanas izrietošu risku piemēri | Vispārīgo kontroles procedūru piemēri | Nesarežģīta komerciāla programmatūra — jā/ nē | Vidēja lieluma un vidēji sarežģīta komerciāla programmatūra vai IT lietojumprogrammas — Vai piemērojams? (jā/nē) | Lielas vai sarežģītas lietojumprogrammas (piemēram, ERP sistēmas) — Vai piemērojams? (jā/nē) |
| | | Lietotāju, ar kuriem izbeigtas attiecības vai kas ir pārvietoti, piekļuve ir savlaicīgi anulēta vai modifīcēta. | Jā — lietotāja piekļuves pārbaudes vietā | Jā | Jā |
| | | Lietotāju piekļuve periodiski tiek pārbaudīta | Jā — nodrošināšanas/ nodrošinājuma pārtraukšanas kontroles procedūru vietā | Jā — konkrētām lietojumprogrammām | Jā |
| | | Pienākumu sadale tiek pārraudzīta un konfliktējošas piekļuves tiesības tiek vai nu noņemtas vai kartētas līdz trūkumu mazināšanas kontroles procedūrām, kas ir dokumentētas un pārbaudītas | N/A — nav sistēmas iespējotas pienākumu sadales | Jā — konkrētām lietojumprogrammām | Jā |
| | | Priviliģēta līmeņa piekļuve (piem., konfigurācija, datu un drošības administrēšana) ir apstiprināta un atbilstīgi ierobežota | Jā — visdrīzāk tikai IT lietojumprogrammas līmenī | Jā — IT lietojumprogrammas un noteiktos platformas IT vides līmeņos | Jā — visos platforms IT vides līmeņos |

| Process | Riski | Kontroles procedūras | IT lietojumprogrammas | | |
|----------------------|---|---|--|---|---|
| IT process | No IT izmantošanas izrietošu risku piemēri | Vispārīgo kontroles procedūru piemēri | Nesarežīta komerciāla programmatūra — jā/ nē | Vidēja lieluma un vidēji sarežīta komerciāla programmatūra vai IT lietojumprogrammas — Vai piemērojams? (jā/nē) | Lielas vai sarežīgas lietojumprogrammas (piemēram, ERP sistēmas) — Vai piemērojams? (jā/nē) |
| Piekļuves pārvaldība | Tieša datu piekļuve: Neatbilstošas izmaiņas finanšu datos tiek veiktas tieši, izmantojot citus līdzekļus, kas nav lietojumprogrammu darbības. | Piekļuve lietojumprogrammu datu failiem vai datu bāzes objektiem/ tabulām/ datiem ir atļauta tikai pilnvarotiem darbiniekiem atbilstoši viņu darba pienākumiem un piešķirtajai lomai, un šādu piekļuvi apstiprina vadība. | N/A | Jā — konkrētām lietojumprogrammām un datu bāzēm | Jā |
| Piekļuves pārvaldība | Sistēmas iestatījumi: Sistēmas nav atbilstoši konfigurētas vai atjauninātas, lai sistēmas piekļuvi atļautu tikai atbilstīgi pilnvarotiem un atbilstošiem lietotājiem | Piekļuve tiek autentificēta, izmantojot unikālus lietotāju ID datus un paroles vai citas metodes, lai pārliecinātos, ka lietotājiem ir tiesības piekļūt sistēmai. Paroles parametri atbilst uzņēmuma vai nozares standartiem (piemēram, paroles minimālais garums un sarežītība, derīguma terminš, konta bloķēšana) | Jā — tikai autentifikācija ar paroli | Jā — autentifikācijas ar paroli apvienojumā ar vairākfaktoru autentifikāciju | Jā |

| Process | Riski | Kontroles procedūras | IT lietojumprogrammas | | |
|--------------------|---|--|--|---|---|
| IT process | No IT izmantošanas izrietošu risku piemēri | Vispārīgo kontroles procedūru piemēri | Nesarežīta komerciāla programmatūra — jā/ nē | Vidēja lieluma un vidēji sarežīta komerciāla programmatūra vai IT lietojumprogrammas — Vai piemērojams? (jā/nē) | Lielas vai sarežītas lietojumprogrammas (piemēram, ERP sistēmas) — Vai piemērojams? (jā/nē) |
| | | Galvenie drošības konfigurācijas raksturlielumi ir atbilstīgi implementēti | N/A — nav tehnisku drošības konfigurāciju | Jā — konkrētām lietojumprogrammām un datu bāzēm | Jā |
| Izmaiņu pārvaldība | Izmaiņas lietojumprogrammās: Neatbilstīgas izmaiņas tiek veiktas lietojumprogrammu sistēmās vai programmās, kas satur atbilstošas automatizētas kontroles procedūras (t. i., konfigurējamus iestatījumus, automatizētus algoritmus, automātiskus aprēķinus un automatizētu datu izgūšanu) vai atskaites loģiku. | Lietojumprogrammu izmaiņas tiek atbilstoši pārbaudītas un apstiprinātas pirms to ieviešanas ražošanas vidē | N/A — pārbaude, vai nav instalēts avota kods | Jā — nekomerciālai programmatūrai | Jā |
| | | Piekļuve izmaiņu ieviešanai lietojumprogrammu ražošanas vidē ir atbilstoši ierobežota un nodalīta no izstrādes vides | N/A | Jā — nekomerciālai programmatūrai | N/A |

| Process | Riski | Kontroles procedūras | IT lietojumprogrammas | | |
|--------------------|--|--|---|---|---|
| IT process | No IT izmantošanas izrietošu risku piemēri | Vispārīgo kontroles procedūru piemēri | Nesarežģīta komerciāla programmatūra — jā/ nē | Vidēja lieluma un vidēji sarežģīta komerciāla programmatūra vai IT lietojumprogrammas — Vai piemērojams? (jā/nē) | Lielas vai sarežģītas lietojumprogrammas (piemēram, ERP sistēmas) — Vai piemērojams? (jā/nē) |
| Izmaiņu pārvaldība | Izmaiņas datu bāzēs: Neatbilstīgas izmaiņas tiek veiktas datu bāzes struktūrā un sasaistēs starp datiem | Datu bāzu izmaiņas tiek atbilstoši pārbaudītas un apstiprinātas pirms to ieviešanas ražošanas vidē | N/A — uzņēmums neveic izmaiņas datu bāzēs | Jā — nekomerciālai programmatūrai | Jā |
| Izmaiņu pārvaldība | Izmaiņas sistēmas programmatūrā Neatbilstīgas izmaiņas tiek veiktas sistēmas programmatūrā (piemēram, operētājsistēmā, tīklā, izmaiņu pārvaldības programmatūrā, pieķļuves kontroles programmatūrā) | Sistēmas programmatūras izmaiņas tiek atbilstoši pārbaudītas un apstiprinātas pirms to ieviešanas ražošanas vidē | N/A — uzņēmums neveic izmaiņas sistēmas programmatūrā | Jā | Jā |

| Process | Riski | Kontroles procedūras | IT lietojumprogrammas | | |
|--------------------|---|--|--|---|---|
| IT process | No IT izmantošanas izrietošu risku piemēri | Vispārīgo kontroles procedūru piemēri | Nesarežģīta komerciāla programmatūra — jā/ nē | Vidēja lieluma un vidēji sarežģīta komerciāla programmatūra vai IT lietojumprogrammas — Vai piemērojams? (jā/nē) | Lielas vai sarežģītas lietojumprogrammas (piemēram, ERP sistēmas) — Vai piemērojams? (jā/nē) |
| Izmaiņu pārvaldība | Datu konvertēšana: Dati, kas konvertēti no mantotām sistēmām vai iepriekšējām versijām, ievieš datu kļūdas, ja konvertēšanas procesā tiek pārsūtīti nepilnīgi, lieki, novecojuši vai neprecīzi dati. | Vadība apstiprina datu konvertēšanas rezultātus (piemēram, veicot saskaņošanas darbības) no vecās lietojumprogrammu sistēmas vai datu struktūras uz jauno lietojumprogrammu sistēmu vai datu struktūru un uzrauga, lai konvertēšana tiktu veikta saskaņā ar noteikto konvertēšanas politiku un procedūrām | N/A — tiek pielietotas manuālas kontroles procedūras | Jā | Jā |
| IT darbība | Tīkls Tīkls pienācīgi neliedz nesankcionētiem lietotājiem iegūt neatbilstošu piekļuvi informācijas sistēmām. | Piekļuve tiek autentificēta, izmantojot unikālus lietotāju ID un paroles vai citas metodes, lai pārliecinātos, ka lietotājiem ir tiesības piekļūt sistēmai. Paroles parametri atbilst uzņēmuma vai profesionālām politikām vai standartiem (piemēram, paroles minimālais garums un sarežģītība, derīguma termiņš, konta bloķešana) | N/A — nav atsevišķas tīkla autentifikācijas metodes | Jā | Jā |

| Process | Riski | Kontroles procedūras | IT lietojumprogrammas | | |
|------------|--|---|--|--|--|
| IT process | No IT izmantošanas izrietošu risku piemēri | Vispārīgo kontroles procedūru piemēri | Nesarežīta komerciāla programmatūra — jā/ nē | Vidēja lieluma un vidēji sarežīta komerciāla programmatūra vai IT lietojumprogrammas — Vai piemērojams? (jā/nē) | Lielas vai sarežītas lietojumprogrammas (piemēram, ERP sistēmas) — Vai piemērojams? (jā/nē) |
| | | Tīkla arhitektūra nodrošina tīmekļa lietojumprogrammu segmentēšanu no iekšējā tīkla, kur notiek piekļuve atbilstošām ICFR lietojumprogrammām | N/A — tīkla segmentēšana netiek veikta | Jā — pamatojoties uz spriedumu | Jā — pamatojoties uz spriedumu |
| | | Tīkla pārvaldības speciālisti periodiski veic tīkla perimetra ievainojamības skenēšanu, lai analizētu potenciālo ievainojamību | N/A | Jā — pamatojoties uz spriedumu | Jā — pamatojoties uz spriedumu |
| | | Periodiski tiek generēti brīdinājumi par apdraudējumu, ko identificējušas ielaušanās atklāšanas sistēmas. Šādu apdraudējumu izmeklē tīkla pārvaldības speciālisti | N/A | Jā — pamatojoties uz spriedumu | Jā — pamatojoties uz spriedumu |

| Process | Riski | Kontroles procedūras | IT lietojumprogrammas | | |
|------------|--|---|---|--|--|
| IT process | No IT izmantošanas izrietošu risku piemēri | Vispārīgo kontroles procedūru piemēri | Nesarežīta komerciāla programmatūra — jā/ nē | Vidēja lieluma un vidēji sarežīta komerciāla programmatūra vai IT lietojumprogrammas — Vai piemērojams? (jā/nē) | Lielas vai sarežītas lietojumprogrammas (piemēram, ERP sistēmas) — Vai piemērojams? (jā/nē) |
| | | Ir ieviestas kontroles procedūras, kas nodrošina virtuālā privātā tīkla (VPN) piekļuvi tikai autorizētiem un atbilstošiem lietotājiem | N/A — nav VPN | Jā — pamatojoties uz spriedumu | Jā — pamatojoties uz spriedumu |
| IT darbība | Datu dublēšana un atkopšana: Finanšu datus nevar savlaičīgi atkopt vai tiem nevar pieklūt, ja tiek zaudēti dati. | Finanšu dati regulāri tiek dublēti saskaņā ar noteiktu grafiku un biežumu | N/A — tiek izmantoti finanšu speciālistu manuāli veikti dublējumi | Jā | Jā |
| IT darbība | Darbu plānošana: Ražošanas sistēmas, programmas vai darbi izraisa neprecīzu, nepilnīgu vai nesankcionētu datu apstrādi. | Tikai autorizētiem lietotājiem ir piekļuve pakešuzdevumu (ieskaitot interfeisa darbus) atjaunināšanai darbu plānošanas programmatūrā | N/A — nav pakešveida darbu | Jā — konkrētām lietojumprogrammām | Jā |

| Process | Riski | Kontroles procedūras | IT lietojumprogrammas | | |
|------------|--|---|---|--|--|
| IT process | No IT izmantošanas izrietošu risku piemēri | Vispārīgo kontroles procedūru piemēri | Nesarežģīta komerciāla programmatūra — jā/ nē | Vidēja lieluma un vidēji sarežģīta komerciāla programmatūra vai IT lietojumprogrammas — Vai piemērojams? (jā/nē) | Lielas vai sarežģītas lietojumprogrammas (piemēram, ERP sistēmas) — Vai piemērojams? (jā/nē) |
| | | Kritiskās sistēmas, programmas vai darbi tiek pārraudzīti, un apstrādes klūdas tiek izlabotas, lai nodrošinātu sekmīgu izpildi. | N/A — netiek veikta darbu pārraudzība | Jā — konkrētām lietojumprogrammām | Jā |

ATBILSTOŠIE UN IZRIETOŠIE GROZĪJUMI CITOS STARPTAUTISKAJOS STANDARTOS

Piezīme. Tālāk norādītas atbilstošās izmaiņas citos starptautiskajos standartos, kas ieviestas 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) apstiprināšanas rezultātā. Šie grozījumi stājas spēkā vienlaikus ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS. Zemsvītras piezīmju numerācija šajās izmaiņās neatbilst numerācijai mainītajos starptautiskajos standartos, un uzziņām ir jāskata attiecīgie starptautiskie standarti. Šīs atbilstošās izmaiņas ir apstiprinājusi Publisko interešu pārraudzības padome (*Public Interest Oversight Board — PLOB*), kas ir secinājusi, ka atbilstošo standartu izstrādes process ir bijis atbilstošs un ir pienācīgi ķemtas vērā sabiedrības intereses.

200. SRS “Neatkarīga revidenta vispārējie mērķi un revīzijas veikšana atbilstoši starptautisko revīzijas standartu prasībām”

SRS joma

Finanšu pārskatu revīzija

7. SRS var būt noteikti mērķi, prasības, kā arī piemērošana un citi skaidrojošie materiāli, kuru mērķis ir nodrošināt atbalstu, revidentam iegūstot pietiekamu pārliecību. SRS ir noteikts revidenta pienākums izstrādāt profesionālu spriedumu un ievērot profesionālu skepsi visā revīzijas plānošanas un veikšanas gaitā, kā arī šādi revidenta pienākumi:

- identificēt un izvērtēt krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību riskus, pamatojoties uz izpratni par uzņēmumu un tā vidi, piemējamām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu;
- izstrādājot un veicot atbildes pasākumus attiecībā uz izvērtētajiem riskiem, iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina to, vai pastāv būtiskas neatbilstības;
- formulēt atzinumu par finanšu pārskatiem, pamatojoties uz secinājumiem, kas izdarīti saistībā ar iegūtajiem revīzijas pierādījumiem.

...

Spēkā stāšanās datums

...

Revidenta vispārējie pienākumi

...

Definīcijas

13. Šajā SRS lietotajiem terminiem ir piešķirta šāda nozīme:

...

- (n) Būtisku neatbilstību risks — iespējamība, ka finanšu pārskatos ir būtiskas neatbilstības pirms revīzijas sākšanas. Šos riskus iedala divu veidu riskos, kas apgalvojumu līmenī ir raksturoti šādi: (Sk. A15a punktu)
- (i) Raksturīgais risks — apgalvojuma, kas attiecas uz darījumu kategoriju, konta atlikumu vai skaidrojumu, uzņēmība pret neatbilstību, kas atsevišķi vai apvienojumā ar citām neatbilstībām var būt būtiska, pieņemot, ka nepastāv attiecīgas iekšējās kontroles sistēmas.
 - (ii) Kontroles risks — iespējamība, ka kontroles procedūras laikus nenovērsīs, nepamanīs un neizlabos neatbilstību, kas varētu rasties apgalvojuma līmenī attiecībā uz darījumu kategoriju, konta atlikumu vai skaidrojumu un šī neatbilstība varētu būt būtiska pati par sevi vai apvienojumā ar citām neatbilstībām.
- ...

Prasības

Ētikas prasības finanšu pārskatu revīzijā

...

Profesionāla skepse

...

Profesionāls spriedums

...

Pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumi un revīzijas risks

17. Lai iegūtu pietiekamu pārliecību, revidents iegūst pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kuru mērķis ir līdz pieņemami zemam līmenim samazināt revīzijas risku, tādējādi ļaujot revidentam izdarīt pietiekamus secinājumus, pamatojoties uz kuriem tiek izstrādāts revidenta atzinums. (Sk. A30–A54 punktu)

Revīzijas veikšana atbilstoši SRS prasībām

Revīzijas kontekstā būtisko SRS prasību ievērošana

...

19. Revidents iepazīstas ar pilnu SRS tekstu, tostarp, sadaļu par SRS piemērošanu un skaidrojošajiem materiāliem, lai izprastu SRS mērķus un pareizi piemērotu tā prasības. (Sk. A60–A68 punktu)

...

Atsevišķos SRS noteiktie mērķi

...

Atbilstošo prasību ievērošana

...

Nespēja ištenot mērķi

...

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Finanšu pārskatu revīzija

Revīzijas uzdevuma apjoms (Sk. 3. punktu)

...

Finanšu pārskatu sagatavošana (Sk. 4. punktu)

...

Apsvērumi publiskā sektora revīzijās

...

Revidenta atzinuma veids (sk. 8. punktu)

...

Definīcijas

Finanšu pārskati (sk. 13.f) punktu)

...

Būtisku neatbilstību risks (sk. 13.n) punktu

A15a. SRS kontekstā tiek uzskatīts, ka būtisku neatbilstību risks pastāv, ja pastāv pamatota iespējamība, ka:

- (a) varētu rasties neatbilstība (t. i. tās rašanās iespējamība); un
- (b) ja neatbilstība rastos, tā būtu būtiska (t. i. tās apjoms).

Ētikas prasības finanšu pārskatu revīzijā (sk. 14. punktu)

...

Profesionāla skepse (Sk. 15. punktu)

...

Profesionāls spriedums (Sk. 16. punktu)

...

Pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumi un revīzijas risks (Sk. 5. un 17. punktu)

Revīzijas pierādījumu pietiekamība un atbilstība

A30. Revīzijas pierādījumus izmanto revidenta atzinuma un ziņojuma izstrādē. Tie pēc būtības ir kumulatīvi, un tos galvenokārt iegūst, revīzijas gaitā veicot revīzijas procedūras. Tomēr revīzijas pierādījumi var būt arī no citiem avotiem iegūta informācija, piemēram, informācija, kas iegūta iepriekšējās revīzijās (ar nosacījumu, ka revidents ir noteicis, vai kopš iepriekšējās revīzijas

nav notikušas izmaiņas, kas varētu ietekmēt attiecīgās informācijas būtiskumu kārtējās revīzijas kontekstā⁷⁸⁾ vai firmas kvalitātes kontroles procedūru, kas vērstas uz klientu attiecību akceptēšanu un turpināšanu, rezultātā. Papildus citiem informācijas avotiem uzņēmumā un ārpus tā svarīgs revīzijas pierādījumu avots ir arī uzņēmuma grāmatvedības ieraksti. Informāciju, ko var izmantot kā revīzijas pierādījumu, var sagatavot arī uzņēmuma pieaicināts eksperts. Par revīzijas pierādījumiem uzskatāma gan informācija, kas pamato un apliecinā vadības izdarītos apliecinājumus, gan informācija, kas ir pretrunā ar šādiem apliecinājumiem. Dažkārt revidents kā revīzijas pierādījumu var izmantot arī informācijas trūkumu (piemēram, vadības atteikšanās sniegt revidenta pieprasītu apliecinājumu). Revidenta atzinuma izstrādes gaitā revidents pārsvarā nodarbojas ar revīzijas pierādījumu iegūšanu un novērtēšanu.

...

Revīzijas risks

...

Būtisku neatbilstību riski

...

A40. Raksturīgo risku ietekmē raksturīgā riska faktori. Atkarībā no tā, kādā mērā raksturīgā riska faktori ietekmē apgalvojuma uzņēmību pret neatbilstībām, raksturīgā riska līmenis mainās pēc skalas, ko dēvē par raksturīgā riska spektru. Revidents nosaka nozīmīgas darījumu kategorijas, kontu atlikumus un skaidrojumus, kā arī attiecīgos apgalvojumus, būtisku neatbilstību risku identificēšanas un izvērtēšanas procesā. Piemēram, kontu atlikumi, kuros iekļautas no grāmatvedības aplēsēm atvasinātas summas, ko ietekmē aplēses nenoteiktība, var tikt identificēti kā nozīmīgi kontu atlikumi, un revidenta novērtējums par raksturīgo risku apgalvojuma līmeni var būt augstāks, jo pastāv augsta aplēses nenoteiktība.

A40a. Revīzijas risku var ietekmēt arī ārēji apstākļi, kas izraisa uzņēmējdarbības riskus. Piemēram, konkrēts produkts var kļūt nederīgs, jo ir izstrādātas jaunas tehnoloģijas, un tādējādi var palielināties krājumu pārmērīgas uzrādīšanas risks. Ar konkrētu apliecinājumu saistīto revīzijas risku var ietekmēt arī uzņēmumā un tā vidē spēkā esoši faktori, kas attiecas uz atsevišķām vai visām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem. Šādi faktori var būt, piemēram, pietiekama darba kapitāla trūkums, lai turpinātu saimniecisko darbību, vai kritums nozarē, ko raksturo liels uzņēmumu maksātnespējas gadījumu pieaugums.

A41. Kontroles risks ir atvasināts no vadības izstrādātu kontroles procedūru veida, īstenošanas un uzturēšanas, kuras mērķis ir veikt pasākumus attiecībā uz identificētajiem riskiem, kas rada apdraudējumu uzņēmuma mērķu sasniegšanai finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā. Tomēr, neatkarīgi no tā, cik kvalitaīvi izstrādāta un pielietota ir iekšējās kontroles sistēma, tā var tikai samazināt, nevis novērst būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos, jo pastāv kontroles procedūru raksturīgie ierobežojumi.

⁷⁸⁾ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS "Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana" 16. punkts.

122. lpp. no 202

Šādi ierobežojumi ir, piemēram, cilvēcisku klūmju vai klūdu iespējamība vai iespējamība, ka kontroles sistēmas tiek apietas slepenas vienošanās vai neatbilstīgas vadības veiktas pārraudzības rezultātā. Tāpēc vienmēr pastāv zināms kontroles risks. Atbilstoši SRS prasībām revidenta pienākums vai izvēles iespēja ir pārbaudīt kontroles sistēmu darbības efektivitāti, nosakot veicamo detalizēto procedūru veidu, laiku un apjomu.⁷⁹

A42.⁸⁰ Būtisku neatbilstību risku var izteikt kvantitatīvos jēdzienos, piemēram, procentuāli, vai arī nekvantitatīvos jēdzienos. Jebkurā gadījumā svarīgāk ir veikt atbilstīgu risku izvērtējumu nekā tas, kādu metodi izmantojot šie riski tiek izvērtēti. Parasti raksturīgais risks un kontroles risks SRS standartos netiek aplūkots katrs atsevišķi, bet gan kā “būtisku neatbilstību riski”. Tomēr 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija)⁸¹ ir noteikta prasība izvērtēt raksturīgo risku atsevišķi no kontroles riska, lai iegūtu pamatojumu papildu revīzijas procedūru izstrādei un veikšanai attiecībā uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī.⁸²

A43a. Būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma līmenī izvērtē apgalvojuma līmenī, lai noteiktu papildu revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu, kas nepieciešamas, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus.⁸³

Atklāšanas risks

...

Revīzijas raksturīgie ierobežojumi

...

Finanšu ziņošanas būtība

...

⁷⁹ 330. SRS “Procedūras, ko revidents veic, pamatojoties uz izvērtētajiem riskiem,” 7.–17. punkts.

⁸⁰ 200. SRS A42 punkts atbilst izmaiņām 540. (pārskatīts) SRS.

⁸¹ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) “Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana”.

⁸² 330. SRS 7.b) punkts.

⁸³ 330. SRS 6. punkts.

Revīzijas procedūru veids

...

Finanšu ziņošanas savlaicīgums un līdzsvars starp ieguvumiem un izmaksām

...

A52. Šī SRS A51. punktā raksturoto metožu kontekstā SRS var būt noteiktas prasības attiecībā uz revīzijas plānošanu un veikšanu, kā arī šādi revidenta pienākumi:

- iegūt pamatu būtisku risku identificēšanai un izvērtēšanai finanšu pārskatu un apliecinājumu līmenī, veicot risku izvērtējuma procedūras un saistītās darbības;⁸⁴ un
- veikt testēšanu un citas pārbaudes, lai pārbaudītu populācijas, nodrošinot pietiekamu pamatu secinājumu izdarīšanai par populāciju.⁸⁵

Citi faktori, kas ietekmē revīzijai raksturīgos ierobežojumus

...

Revīzijas veikšana atbilstoši SRS prasībām

SRS būtība (Sk. 18. punktu)

...

Apsvērumi publiskā sektora revīzijās

...

SRS saturs (Sk. 19. punktu)

A60. Papildus mērķiem un pienākumiem (SRS šādi pienākumi ir izteiktī īstenības izteiksmē) SRS ir sniegti norādījumi piemērošanas un citu skaidrojošo materiālu veidā. SRS var būt ietverti arī ievadmateriāli, kas nodrošina SRS pareizai izpratnei būtisko kontekstu, kā arī definīcijas. Tādējādi, lai gūtu izpratni par SRS un pareizi izpildītu tā prasības, būtiska loma ir visam SRS tekstam.

A61. Ja nepieciešams, piemērošanas un citos skaidrojošos materiālos nodrošināts SRS prasību papildu skaidrojums un sniegti norādījumi to īstenošanai. Šādos materiālos:

- var būt sniegti precīzāki paskaidrojumi par prasību būtību vai darbības jomu, tostarp dažos SRS, piemēram, 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija), ir skaidrots, kāpēc attiecīgā procedūra ir jāveic.
- Var būt sniegti apstākļiem atbilstošu procedūru piemēri. Dažos SRS, piemēram, 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija), piemēri ir ietverti lodziņos.

⁸⁴ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 17–22. punkts.

⁸⁵ 330. SRS; 500. SRS; 520. SRS “Analītiskās procedūras”; 530. SRS “Revīzijas paraugu iegūšana”.

Lai gan šādi norādījumi paši par sevi nav uzskatāmi par prasībām, tie ir būtiski SRS prasību pareizai izpildei. Piemērošanas un citi skaidrojošie materiāli var kalpot arī kā papildinformācija par SRS raksturotajiem jautājumiem.

Apsvērumi saistībā ar mērogojamību

A65a Dažos SRS ir iekļauti apsvērumi saistībā ar mērogojamību (piemēram, 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija)), kas atspoguļo prasību piemērošanu visiem uzņēmumiem neatkarīgi no tā, vai to veids un apstākļi ir mazāk sarežģīti vai sarežģītāki. Mazāk sarežģīti uzņēmumi ir uzņēmumi, attiecībā uz kuriem var piemērot A66 punktā minētos raksturlielumus.

A65b Dažos SRS iekļautie apsvērumi saistībā ar maziem uzņēmumiem ir izstrādāti, galvenokārt domājot par biržā nereģistrētām juridiskajām vienībām. Tomēr atsevišķi apsvērumi var noderēt arī mazāku biržā reģistrētu juridisku vienību revīzijās.

A66. Lai norādītu papildu apsvērumus, kas ir spēkā mazu uzņēmumu revīzijās, par mazu uzņēmumu tiek saukts uzņēmums, kuram parasti piemīt šādas kvalitatīvas raksturīgās iezīmes:

- (a) īpašuma un pārvaldības tiesību koncentrācija nelielā personu lokā (bieži vien tā ir viena persona, kas var būt gan fiziska persona, gan cits uzņēmums, kuram pieder uzņēmums, ar nosacījumu, ka īpašniekam piemīt attiecīgas kvalitatīvās raksturīgās iezīmes); un
- (b) viena vai vairākas šādas iezīmes:
 - (i) tieši vai nesarežģīti darījumi;
 - (ii) vienkārša uzskaites sistēma;
 - (iii) neliels skaits biznesa līniju un katrā no tām neliels skaits produktu;
 - (iv) vienkāršākas iekšējās kontroles procedūras;
 - (v) neliels skaits vadības līmeni, kuriem piešķirta plaša diapazona atbildība; vai
 - (vi) neliels skaits darbinieku, kuriem var būt noteikti plaša diapazona pienākumi.

Šādas kvalitatīvās iezīmes var būt dažādas, tās nav attiecīnāmas tikai uz maziem uzņēmumiem, kā arī maziem uzņēmumiem nav jāatbilst visām šīm iezīmēm.

A67. [Pārvietots — tagad A65b punkts]

Apsvērumi saistībā ar automatizētiem rīkiem un metodēm

A67a. Dažos SRS (piemēram, 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija)) ietvertajos apsvērumos saistībā ar automatizētiem rīkiem un metodēm ir skaidrots, kā revidents var piemērot noteiktas prasības revīzijas procedūru veikšanā, izmantojot automatizētus rīkus un metodes.

Atsevišķos SRS noteiktie mērķi (sk. 21. punktu)

...

Mērķu izmantošana, lai noteiktu, vai jāveic papildu revīzijas procedūras (sk. 21.a) punktu)

...

Mērķu izmantošana, lai novērtētu, vai ir iegūti pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumi (sk. 21.b) punktu)

...

Atbilstošo prasību ievērošana

Atbilstošās prasības (sk. 22. punktu)

...

Prasības izpildes nenodrošināšana (sk. 23. punktu)

...

Nespēja sasniegt mērķi (sk. 24. punktu)

210. SRS “Vienošanās par revīzijas uzdevuma nosacījumiem”

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

...

Priekšnosacījumi revīzijas veikšanai

...

Vienošanās par vadības pienākumiem

...

Iekšējās kontroles sistēma

...

A18. Vadības pienākums ir noteikt, kāda veida iekšējās kontroles sistēma ir nepieciešama, lai varētu sagatavot finanšu pārskatus. Jēdziens “iekšējā kontrole” ietver plaša mēroga pasākumus, kas tiek īstenoji iekšējās kontroles sistēmas ietvaros, tostarp kontroles vide, uzņēmuma risku izvērtēšanas process, uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības process, informācijas sistēma un sazināšanās, kā arī kontroles pasākumi. Tomēr šāds sadalījums ne vienmēr atspoguļo to, kā konkrētā uzņēmumā ir izstrādāta, īstenoja un uzturēta iekšējās kontroles sistēma vai kā uzņēmumā tiek klasificēts katras atsevišķā komponente.⁸⁶ Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma (konkrēti uzskaites reģistri un ieraksti jeb grāmatvedības sistēma) atspoguļo vadības vajadzības,

⁸⁶ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) A91 punkts un 3. pielikums.

126. lpp. no 202

uzņēmuma sarežģītības pakāpi, riskus, kādiem uzņēmums pakļauts, un spēkā esošās juridiskās un normatīvās prasības.

230. SRS “Revīzijas dokumenti”

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

...

Veikto revīzijas procedūru un iegūto revīzijas pierādījumu dokumentēšana

...

Konkrētu posteņu vai pārbaudīto jautājumu, kā arī sagatavotāja un pārrauga identificēšana (sk. 9. punktu)

...

Apsvērumi saistībā ar maziem uzņēmumiem (8. punktu)

...

A17. Revīzijas dokumentu sagatavošanas procesā mazāka uzņēmuma revidents var uzskatīt par lietderīgu un efektīvu reģistrēt dažādus revīzijas aspektus vienā dokumentā, vajadzības gadījumā atsaucoties uz apliecinošiem darba dokumentiem. Piemēri jautājumiem, kurus mazāka uzņēmuma revīzijā var dokumentēt vienā dokumentā, ir izpratne par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamās finanšu ziņošanas pamatnostādnes un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma, vispārējā revīzijas stratēģija un revīzijas plāns, būtiskums, kas noteikts saskaņā ar 320. SRS,⁸⁷ izvērtētie riski, nozīmīgi revīzijas laikā konstatēti jautājumi un izdarītie secinājumi.

...

250. SRS “Likumu un noteikumu ievērošanas izvērtēšana finanšu pārskatu revīzijas gaitā”

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

...

Veicamās revīzijas procedūras, konstatējot faktiskās vai iespējamās neatbilstības

...

Faktisko vai iespējamo neatbilstību seku novērtēšana (sk. 22. punktu)

A23. Revidents saskaņā ar 22. punkta prasībām novērtē faktisko vai iespējamo normatīvo prasību pārkāpumu ieteikmi uz citiem revīzijas aspektiem, tostarp revidenta veikto risku izvērtējumu un rakstisko apliecinājumu uzticamību. Konkrētu identificēto faktisko vai iespējamo normatīvo prasību pārkāpumu ieteikme ir atkarīga no pārkāpuma un tā slēpšanas, ja tāda notikusi, saistības ar konkrētām kontroles procedūrām un to, kāda līmeņa vadība vai personas kas strādā attiecīgajā uzņēmumā vai saskaņā ar uzņēmuma norādījumiem, ir iesaistītas, un ūpaši tas attiecas uz

⁸⁷ 320. SRS “Būtiskums revīzijas plānošanā un veikšanā”.

ietekmi, ko rada uzņēmuma augstākā pārvaldes līmeņa personu iesaistīšana. Kā noteikts 9. punktā, revidents, īstenojot likumu, noteikumu prasības vai būtiskās ētikas prasības, var iegūt papildu informāciju, kurai var būt būtiska loma 22. punktā noteikto revidenta pienākumu kontekstā.

...

260. (pārskatīts) SRS “Sazināšanās ar personām, kam uzticēta pārvalde”

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

...

Jautājumi, par kuriem jāsniedz informācija

...

Revīzijas plānotais apjoms un laiks (sk. 15. punktu)

...

A12. Ziņošana par nozīmīgiem revidenta identificētiem riskiem palīdz personām, kam uzticēta pārvalde, gūt izpratni par attiecīgajiem jautājumiem un iemesliem, kāpēc tie ir atzīti par nozīmīgiem riskiem. Informācija par nozīmīgiem riskiem var palīdzēt personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, nodrošināt uzņēmuma finanšu informācijas sagatavošanas procesa pārraudzību.

A13. Revidents var ziņot par šādiem jautājumiem: ...

- revidenta plānotā rīcība saistībā ar krāpšanas vai klūdu izraisītiem nozīmīgiem būtisku neatbilstību riskiem;
- revidenta plānotā rīcība saistībā ar jomām ar augstāku izvērtēto būtisku neatbilstību risku;
- Revidenta attieksme pret uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu;
- būtiskuma koncepcijas piemērošana revīzijas kontekstā.
- ...

2. pielikums (sk. 16.a), A19–A20 punktu)

Grāmatvedības prakses kvalitatīvie aspekti

16.a) un A19–A20 punktā raksturotās saziņas gaitā var tikt pārrunāti tālāk norādītie aspekti.

...

Grāmatvedības aplēses

- 540. SRS¹ aplūkotie aspekti saistībā ar vienumiemi, kurus būtiski ietekmē aplēses, ir šādi:

- tas, kā vadība nosaka, kuri darījumi, notikumi vai apstākļi varētu radīt nepieciešamību atzīt vai skaidrot grāmatvedības aplēses finanšu pārskatos.

...

265. SRS “*Zīņošana personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, par trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā*”

Ievads

SRS darbības joma

1. Šajā Starptautiskajā Revīzijas standartā (SRS) ir raksturots revidenta pienākums ziņot personām, kam uzticēta pārvalde, un vadībai par trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā, ko revidents identificējis finanšu pārskatu revīzijas gaitā. Šis SRS nenosaka revidentam nekādus papildu pienākumus attiecībā uz izpratnes gūšanu par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu un kontroles procedūru pārbaužu izstrādi un veikšanu ārpus 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) un 330. SRS prasībām. 260. (pārskatīts) SRS ir noteiktas papildu prasības un norādījumi par revidenta pienākumu ziņot personām, kam uzticēta pārvalde, par revīzijas gaitu.
2. Revidentam ir pienākums būtisku neatbilstību risku identificēšanas un izvērtēšanas procesā gūt izpratni par attiecīgā uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu. Izvērtējot šādus riskus, revidents novērtē iekšējās kontroles sistēmu, lai izstrādātu apstākļiem atbilstīgas revīzijas procedūras, bet ne tālab, lai sniegtu atzinumu par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas darbības efektivitāti. Revidents var identificēt iekšējās kontroles trūkumus ne tikai risku izvērtēšanas procesā, bet arī jebkurā citā revīzijas posmā. Šajā SRS noteikts, par kādiem trūkumiem revidentam jāziņo personām, kam uzticēta pārvalde, un vadībai.

...

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Trūkumu identificēšana iekšējās kontroles sistēmā (sk. 7. punktu)

...

Apsvērumi saistībā ar maziem uzņēmumiem

- A3. Lai gan kontroles pasākumu komponentē ietilpst ošo kontroles procedūru koncepcija mazos un lielos uzņēmumos ir līdzīga, var atšķirties to formalitātes pakāpe. Turklāt mazos uzņēmumos konkrētu veidu kontroles pasākumi var nebūt nepieciešami, jo to mērķi nodrošina vadības veiktās kontroles procedūras. Piemēram, vadītājam vienīgajam noteiktās pilnvaras piešķirt kreditus klientiem un apstiprināt nozīmīgus pirkumus var kalpot kā nozīmīga kontrole pār kontu atlikumiem un darījumiem, tādējādi samazinot vai novēršot nepieciešamību izstrādāt detalizētākas kontroles procedūras.

...

Nozīmīgi trūkumi iekšējās kontroles sistēmā (sk. 6(b), 8. punktu)

A8. Kontroles procedūras var būt izstrādātas ar mērķi darboties katra atsevišķi vai apvienojumā ar citām procedūrām, lai nodrošinātu neatbilstību efektīvu novēšanu vai noteikšanu un izlabošanu. Piemēram, kontroles procedūrās, kas vērstas uz debitoru parādiem, var būt iekļautas gan automātiskās, gan manuālās kontroles procedūras, kas paredzētas darbībai apvienojumā cīta ar citu, lai novērstu vai noteiktu un izlabotu neatbilstības kontu atlakumos. Iekšējā kontroles sistēmā konstatēts trūkums pats par sevi var nebūt pietiekami svarīgs, lai to uzskatītu par nozīmīgu trūkumu. Tomēr ir lielāka iespējamība, ka vairāku trūkumu apvienojums, kas ietekmē vienu un to pašu kontu atlakumu vai skaidrojumu, apgalvojumu vai uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponenti, var izraisīt nozīmīgu trūkumu, tādējādi palielinot neatbilstību rašanās risku.

240. SRS “Revidenta atbildība par krāpšanas konstatēšanu finanšu pārskatu revīzijā”

Ievads

SRS darbības joma

...

Krāpšanas raksturīgās iezīmes

...

Atbildība par krāpšanas novēšanu un atklāšanu

...

Revidenta pienākumi

...

7. Turklāt risks, ka revidents nekonstatēs vadības līmeņa krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību, ir lielāks nekā darbinieku līmeņa krāpšanās gadījumā, jo vadībai bieži vien ir iespēja tieši vai netieši manipulēt ar grāmatvedības dokumentiem, sniegt krāpniecisku finanšu informāciju vai neievērot kontroles procedūras, kas paredzētas līdzīgu krāpniecisku darbību novēšanai, ko veic citi darbinieki.

...

Spēkā stāšanās datums

...

Mērķi

...

Definīcijas

...

Pienākums ievērot profesionālu skepsi

12. Saskaņā ar 200. SRS⁸⁸ prasībām revīzijas gaitā revidents ievēro profesionālu skepsi un apzinās, ka, neatkarīgi no revidenta pagātnes pieredzes uzņēmumā un iespējamās pārliecības par tā vadības un personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, godīgumu un godprātību, var pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības. (Sk. A7–A8 punktu)
13. Ja vien revidentam nav iemesla uzskatīt savādāk, revidents uzskata, ka uzskaites ieraksti un dokumenti ir autentiski. Tomēr, ja revīzijas gaitā atklātie apstākļi liek revidentam apšaubīt dokumenta vai dokumenta nosacījumu autentiskumu vai liek uzskatīt, ka dokumenta nosacījumi ir mainīti un revidents par to nav informēts, revidents veic papildu izmeklēšanu. (Sk. A9 punktu.) (sk. A9 punktu)
14. Ja atbildes pasākumi, reaģējot uz vadības vai personu, kam uzticēta pārvalde, iztaujāšanas gaitā aplūkotajiem jautājumiem, ir nekonsekventi, revidents pārbauda šādas neatbilstības.

Pārrunas darba grupā

15. Saskaņā ar 315. SRS prasībām tiek veiktas darba grupas dalībnieku pārrunas un atbildīgais partneris nosaka, par kuriem jautājumiem jāinformē pārējie darba grupas dalībnieki, kuri nepiedalās pārrunās.⁸⁹ Pārrunu laikā jāuzsver kā un kurās jomās uzņēmuma finanšu pārskati ir pakļauti krāpšanās izraisītām neatbilstībam, to skaitā kā šī krāpšanās var tikt realizēta. Pārrunas notiek, izslēdzot jebkāda veida pārliecību, kas darba grupas dalībniekiem varētu būt radusies par uzņēmuma vadības un personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, godīgumu un godprātību. (Sk. A10-A11 punktu)

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības

16. Veicot risku izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības, lai gūtu izpratni par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, kā noteikts 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS⁹⁰, revidents veic 23.–43. punktā paredzētās procedūras, lai iegūtu informāciju, ko izmantot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšanā.

Vadība un citas personas uzņēmumā

...

Personas, kam uzticēta pārvalde

20. Izņemot gadījumos, kad visas personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde,⁹¹ piedalās uzņēmuma vadībā, revidents gūst izpratni par to, kā personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, veic tādu vadības procesu pārraudzību, kurus vadība īsteno, lai identificētu un novērstu krāpšanas riskus

⁸⁸ 200. SRS 15. punkts.

⁸⁹ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 17.–28. punkts.

⁹⁰ 315. SRS 5.–24. punkts.

⁹¹ 260. (pārskatīts) SRS “Sazināšanās ar personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde” 13. punkts.

uzņēmumā, un kādas kontroles procedūras vadība ieviesusi, lai šos riskus mazinātu. (Sk. A19–A21 punktu)

...

Identificētas netipiskas vai neparedzētas attiecības

...

Cita informācija

23. Revidents apsver, vai cita iegūtā informācija norāda uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību iespējamību. (Sk. A22 punktu.) (sk. A22 punktu)

Krāpšanas riska faktoru novērtēšana

24. Revidents izvērtē, vai informācija, kas iegūta, veicot citas risku izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības, norāda, ka pastāv viens vai vairāki krāpšanas riska faktori. Lai gan krāpšanas riska faktori paši par sevi ne vienmēr norāda uz to, ka notikusi krāpšana, tie biežie vien rodas apstākļos, kad notikusi krāpšana un tāpēc tie norāda uz iespējamību, ka pastāv krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību iespējamība. (Sk. A23-27 punktu.)

Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana

25. Saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS revidenta pienākums ir identificēt un izvērtēt krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku finanšu pārskatu līmenī un apgalvojumu līmenī attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem.⁹²
26. Identificējot un izvērtējot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību iespējamību ieņēmumu atzīšanā, revidents pieņem, ka pastāv krāpšanāš izraisītu būtisku neatbilstību risks ieņēmumu atzīšanā, un izvērtē, kādas ienākumu, ienākumu darījumu vai apgalvojumu kategorijas varētu ietvert šādu risku. Šā SRS 47. punktā ir noteikts, kāda dokument nepieciešama, ja revidents secinājis, ka konkrētā darba uzdevuma apstākļos nav šī pieņēmuma izmantošana nav piemērojama, un tāpēc nav identificējis ieņēmumu atzīšanu kā krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku. (Sk. A28- A30 punktu.)
27. Revidents piemēro krāpšanās izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem tādu pašu pieeju kā revīzijas nozīmīgiem riskiem un, ja jau nav izdarīts, revidents izvērtē uzņēmuma kontroles procedūras, kas vērstas uz šādiem riskiem, un novērtē to veidu, kā arī nosaka, vai tās tiek īstenotas.⁹³ (Sk. A31–A32 punktu)

Atbildes pasākumi, reaģējot uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem

Vispārējie atbildes pasākumi

...

⁹² 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 28. punkts.

⁹³ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 26.a)i) un 26.d) punkts.

Revīzijas procedūras, kas vērstas uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī

...

Revīzijas procedūras, kas vērstas uz riskiem, ka vadība pārkāpj kontroles procedūru nosacījumus

...

32. Neatkarīgi no izvērtētajiem riskiem, ka vadība varētu pārkāpt oficiāli iedibinātās iekšējās kontroles procedūras, revidents izstrādā un veic revīzijas procedūras, kuru mērķis ir šāds:

- (a) pārbaudīt galvenajā grāmatā veikto ierakstu un citu finanšu pārskatu sagatavošanas gaitā veikto ierakstu un korekciju atbilstību. Izstrādājot un veicot šādām pārbaudēm paredzētas revīzijas procedūras, revidents:
- (i) iztaujā finanšu pārskatu sagatavošanas procesā iesaistītās puses par neatbilstīgām vai aizdomīgām darbībām, kas veiktas saistībā ar žurnālu ierakstu un citu korekciju apstrādi;
 - (ii) atlasa žurnālu ierakstus un citas korekcijas, kas veiktas pārskata perioda beigās;
 - (iii) apsver, vai ir nepieciešams pārbaudīt visā perioda laikā veiktos žurnālu ierakstus un citas korekcijas; (sk. A41–A44 punktu)

Revīzijas pierādījumu novērtēšana (sk. A49 punktu)

Revidents nevar turpināt darba uzdevumu

...

Rakstiski apliecinājumi

Saziņa ar vadību un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde

...

Saziņa ar regulatoru un izpildvaras iestādēm

...

Dokumentēšana

44. Revidents revīzijas dokumentācijā⁹⁴ par būtisku neatbilstību risku identificēšanu un izvērtēšanu saskaņā ar 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) iekļauj šādu informāciju:⁹⁵

⁹⁴ 230. SRS "Revīzijas dokumenti" 8.–11. punkts un A6 punkts.

⁹⁵ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 38. punkts.

- (a) nozīmīgie lēmumi, kas pieņemti pārrunu gaitā revīzijas darba grupā par to, cik lielā mērā uzņēmuma finanšu pārskati pakļauti krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskam;
- (b) identificētie un izvērtētie krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatu līmenī un apgalvojuma līmenī; un
- (c) Kontroles pasākumu komponentē identificētās kontroles procedūras, kas vērstas uz krāpšanas izraisīto būtisku neatbilstību risku mazināšanu.

...

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Krāpšanas raksturīgās iezīmes (sk. 3. punktu)

...

Profesionāla skepse (sk. 12.– 14. punktu)

A7. Profesionālā skepse ir pastāvīgs process, kura gaitā tiek apšaubīts tas, vai iegūtā informācija un revīzijas pierādījumi liecina, ka pastāv krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības. Tas ietver tādas informācijas ticamības izvērtēšanu, kas tiks izmantota kā revīzijas pierādījumi, un uz attiecīgās informācijas sagatavošanu un uzturēšanu vērsto kontroles pasākumu komponentē ietilpst ošo identificēto kontroles procedūru, ja tādas pastāv, izvērtēšanu. Nemot vērā krāpšanas raksturīgās iezīmes, ūpaši svarīga loma revidenta profesionālajai skepsei ir, izvērtējot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku.

...

Pārrunas darba grupā (sk. 15. punktu)

...

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības

Vadības iztaujāšana

Vadības izvērtējums par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku (sk. 17.a) punktu)

...

Iekšējā auditā funkcijas iztaujāšana (sk. 19. punktu)

A18. 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) un 610. SRS (2013. gada pārskatītā versija) ir noteiktas prasības un sniegti norādījumi saistībā ar revīziju veikšanu uzņēmumos, kuros pastāv iekšējā audita struktūra.⁹⁶ Atbilstoši šo SRS prasībām, krāpšanas risku kontekstā, revidents izjautā iekšējā audita darbiniekus par šādiem jautājumiem:

⁹⁶ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 14.a) punkts un 24.a)ii) punkts un 610. SRS (2013. gada pārskatītā versija) "iekšējo auditoru izmantošana".

- vai kārtējā gada laikā iekšējie auditori ir veikuši kādas procedūras, lai atklātu krāpšanu;
- vai vadības īstenotie atbildes pasākumi, pamatojoties uz jebkādiem šo procedūru atklājumiem, ir apmierinoši.

Izpratnes gūšana par personu, kam uzticēta pārvalde, īstenoto pārraudzību (sk. 20. punktu)

A19. Personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, pienākums ir nodrošināt kontroles sistēmu vispārēju pārraudzību, veikt finanšu kontroli un nodrošināt atbilstību likumu prasībām. Daudzās valstīs korporatīvās pārvaldības prakse ir ļoti attīstīta, un personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, aktīvi piedalās uzņēmumā īstenoto procesu pārraudzībā saistībā ar krāpšanas risku un uz šādiem riskiem vērstu kontroles procedūru izvērtēšanu. Personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, un vadībai uzticētie pienākumi dažādos uzņēmumos un dažādās valstīs var atšķirties un tāpēc revidentam ir svarīgi izprast šo pienākumu būtību katrā uzņēmumā, lai revidents varētu gūt izpratni par to, kā attiecīgās personas nodrošina pārraudzību.⁹⁷

A20. Gūstot izpratni par to, kā personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, veic pārraudzību, revidents gūst priekšstatu par to, cik lielā mērā uzņēmums ir pakļauts vadības līmeņa krāpšanas riskam, cik atbilstīgas ir uz krāpšanas noteikšanu vērstās iekšējās kontroles procedūras sistēmas un kāda ir vadības kompetence un godprātība. Lai gūtu šādu izpratni, revidents var, piemēram, apmeklēt sanāksmes, kurās notiek šādas pārrunas, iepazīties ar šādu sanāksmju protokoliem vai iztaujāt personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.

Apsvērumi saistībā ar maziem uzņēmumiem

...

Citas informācijas apsvēršana (sk. 23. punktu)

A22. Papildus analītisko procedūru gaitā iegūtajai informācijai, krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riska identificēšanā var būt noderīga arī citas informācija par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu. Šādu risku identificēšanā var noderēt informācija, kas iegūta pārrunu gaitā starp darba grupas dalībniekiem. Turklat, izvērtējot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku, būtiska var būt informācija, kas iegūta klientu attiecību akceptēšanas un turpināšanas gaitā, un pieredze, kas gūta, veicot citus darba uzdevumus konkrētajā uzņēmumā, piemēram, veicot starpposma finanšu informācijas pārbaudi.

⁹⁷ 260. (pārskatīts) SRS A1–A8 punktā pārrunāts, ar kādām personām revidents sazinās gadījumos, kad uzņēmuma pārvaldes struktūra nav atbilstoši definēta.

Krāpšanas riska faktoru novērtēšana (sk. 24. punktu)

...

A25. 1. pielikumā ietverti piemēri krāpšanas riska faktoriem, kas saistīti ar maldinošas finanšu informācijas sniegšanu un līdzekļu piesavināšanos. Šie riska faktori ir iedalīti kategorijās saskaņā ar trim apstākļiem, kādi parasti pastāv, ja notiek krāpšana:

- motivācija vai spiediens veikt krāpšanu;
- iespēja veikt krāpšanu;
- iespēja loģiski pamatot krāpšanu.

Krāpšanas riska faktori var būt saistīti ar stimuliem, spiedienu vai iespējām, kas izriet no apstākļiem, kuri izraisa uzņēmību pret neatbilstībām, pirms tiek izvērtētas kontroles procedūras. Krāpšanas riska faktori, kas ietver tīšu vadības neobjektivitāti, ciktāl tie ietekmē raksturīgos riskus, ir raksturīgā riska faktori.⁹⁸ Krāpšanas riska faktori var būt saistīti arī ar uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas nosacījumiem, kas sniedz iespēju veikt krāpšanu vai var ietekmēt vadības attieksmi vai spēju pamatot krāpnieciskas darbības ar racionāliem apsvērumi. Revidentam var nebūt iespējams novērot krāpšanas riska faktorus, kas ir raksturīgi attieksmei, kura sniedz iespēju pamatot krāpnieciskas darbības ar racionāliem apsvērumi. Tomēr revidents var uzzināt par šādas informācijas esamību, piemēram, pamatojoties uz izpratni par uzņēmuma kontroles vidi.⁹⁹ Lai gan 1. pielikumā krāpšanas riska faktori aptver plašu situāciju klāstu, ar kādām var saskarties revidenti, tie ir tikai piemēri un var pastāvēt arī citi riska faktori.

...

Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana

Krāpšanas risks ieņēmumu atzišanā (sk. 26. punktu)

...

Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana un izpratnes gūšana par saistītajām uzņēmuma kontroles procedūrām (sk. 27. punktu)

A31. Vadība var pielietot spriedumu, nosakot ieviešamo kontroles procedūru veidu un apjomu, kā arī risku, kādus vadība piekrīt uzņemties, veidu un apjomu. Nosakot, kuras kontroles procedūras tiks ieviestas krāpšanas novēršanai un konstatēšanai, vadība apsver risku, ka finanšu pārskatos var būt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības. Šajā kontekstā vadība var secināt, ka izmaksu ziņā būtu neefektīvi ieviest un uzturēt tādu kontroles procedūru ar mērķi samazināt krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku.

A32. Tāpēc revidentam jāgūst izpratne par vadības izstrādātajām, ieviestajām un uzturētajām kontroles procedūrām, kas ir paredzētas krāpšanas konstatēšanai un novēršanai. Identificējot kontroles procedūras, kas vērstas uz būtisku neatbilstību riskiem, revidents var, piemēram, uzzināt, ka

⁹⁸ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 12.f) punkts.

⁹⁹ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 21. punkts.

vadība apzināti izvēlējusies akceptēt risku, kas saistīts ar pienākumu sadales trūkumu. Šādu kontroles procedūru identificēšanas un to veida un īstenošanas izvērtēšanas procesā iegūtā informācija var noderēt arī, identificējot krāpšanas riska faktorus, kas var ietekmēt krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku izvērtēšanu finanšu pārskatos.

Atbildes pasākumi, reaģējot uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem

Vispārējie atbildes pasākumi (sk. 28. punktu)

...

Personāla norīkošana un pārraudzība (sk. 29.a) punktu)

...

Neparedzamības faktors revīzijas procedūru izvēlē (sk. 29.c) punktu)

...

Revīzijas procedūras, kas vērstas uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī (sk. 30. punktu)

...

Revīzijas procedūras, kas vērstas uz risku, ka vadība pārkāpj kontroles procedūru nosacījumus

Žurnālu ieraksti un citas korekcijas (sk. 32.a) punktu)

...

A42. Izvērtējot būtisku neatbilstību riskus, kas ir saistīti ar žurnāla ierakstu kontroles procedūru pārkāpumiem,¹⁰⁰ revidents nēm vērā arī to, ka automatizētās kontroles procedūras un procesi var samazināt netīšas klūdas rašanās iespējamību, bet nesamazina risku, ka noteiktas personas varētu neievērot šādu automatizēto procesu nosacījumus, piemēram, mainot summas, kas tiek automātiski iegrāmatotas virsgrāmatā vai finanšu ziņošanas sistēmā. Turklāt, gadījumos, kad informācija tiek pārsūtīta automātiski, ar IT palīdzību, pierādījumus tam, ka veiktas šādas nesankcionēta darbības, var būt grūti vai pat neiespējami iegūt.

A43. Lai identificētu un atlasītu pārbaudāmos uzskaites žurnālu ierakstus un citas korekcijas un izstrādātu piemērotu izvēlēto ierakstu attaisnojuma dokumentu pārbaudes metodi, revidents apsver šādus faktorus:

- *krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riska identificēšana un izvērtēšana* — krāpšanas riska faktoru esamība un cita informācija, kas iegūta krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšanas un izvērtēšanas procesā, var palīdzēt revidentam identificēt pārbaudāmos uzskaites žurnālu ierakstus un citas korekcijas;
- *ieviestās uzskaites žurnālu ierakstu un citu korekciju kontroles procedūras* — spēkā esošās kontroles procedūras, kas pārrauga ierakstu un citu korekciju veikšanu uzskaites žurnālos,

¹⁰⁰ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 26.a).ii) punkts.

var samazināt nepieciešamo detalizēto pārbaužu apjomu, ja revidents ir pārbaudījis šādu kontroles procedūru darbības efektivitāti.

- *Uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanas process un iegūstamo pierādījumu veids* — daudzos uzņēmumos ikdienas darījumi tiek veikti, apvienojot manuālas un automātiskas kontroles procedūras. Līdzīgi arī ierakstu un citu korekciju veikšana uzskaites žurnālos var notikt, apvienojot manuālas un automātiskas kontroles procedūras. Ja finanšu pārskatu sagatavošanas process notiek ar informācijas tehnoloģiju palīdzību, uzskaites žurnālu ieraksti un citas korekcijas, iespējams, pastāv tikai elektroniskā formā.
- *Maldinošu uzskaites žurnālu ierakstu vai citu korekciju veids* — maldinošus uzskaites žurnālu ierakstus un citas korekcijas bieži var atpazīt pēc tiem raksturīgām pazīmēm. Tie ir:
 - a) ieraksti, kas veikti nesaistītos, aizdomīgos vai reti lietotos kontos;
 - b) ieraksti, kurus veikušas personas, kas parasti neveic ierakstus uzskaites žurnālos;
 - c) ieraksti perioda beigās vai pēc pārskata perioda slēgšanas, kuri nav vai ir maz paskaidroti vai aprakstīti;
 - d) ieraksti bez kontu numuriem, kas tiek veikti pirms finanšu pārskatu sagatavošanas vai šādu finanšu pārskatu sagatavošanas laikā;
 - e) ieraksti, kuros ietvertas apaļas summas vai tikai galīgie skaitļi.
- *Uzskaites kontu veids un sarežģītība* — neatbilstīgi uzskaites žurnālu ieraksti un citas korekcijas var tikt veiktas:
 - a) kontos ar sarežģītiem vai aizdomīgiem darījumiem;
 - b) kontos ar nozīmīgām aplēsēm un perioda beigu korekcijām;
 - c) kontos, kuri pagātnē bijuši pakļauti neatbilstībām;
 - d) kontos, kuri nav laikus salīdzināti, vai kontos, kas ietver nesalīdzinātas atšķirības;
 - e) kontos ar starpuzņēmumu darījumiem;
 - f) kontos, kuri ir savādākā veidā saistīti ar krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku.Veicot revīziju uzņēmumā ar vairākām filiālēm vai komponentēm, jāapsver vajadzība atlasīt uzskaites žurnāla ierakstus no vairākām atrašanās vietām.
- *Ieraksti un citas korekcijas uzskaites žurnālos, kas veiktas uzņēmumam neraksturīgas saimnieciskās darbības gaitā* — nestandarda ieraksti uzskaites žurnālos var netikt pakļauti tāda paša līmeņa iekšējās kontroles procedūrām kādām ir pakļauti kārtējie ieraksti uzskaites žurnālos, ko veic, reģistrējot darījumus, kā, piemēram, mēneša pārdošanas un pirkšanas apjomus un norēķinus naudā.

...

Grāmatvedības aplēses (sk. 32.b) punktu)

...

Nozīmīgu darījumu ekonomiskais pamatojums (sk. 32.c) punktu)

...

Revīzijas pierādījumu novērtēšana (sk. 34.–37. punktu)

...

Analītiskās procedūras, ko veic revīzijas noslēguma daļā, izstrādājot vispārējos secinājumus (sk. 34. punktu)

...

Identificēto neatbilstību izvērtēšana (sk. 35.–37. punktu)

...

Revidents nevar turpināt darba uzdevumu (sk. 38. punktu)

...

Rakstiski apliecinājumi (sk. 39. punktu)

...

Saziņa ar vadību un personām, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde

Sazināšanās ar vadību (sk. 40. punktu)

...

Sazināšanās ar personām, kam uzticēta pārvalde (sk. 41. punktu)

...

Citi jautājumi saistībā ar krāpšanu (sk. 42. punktu)

...

Saziņa ar regulatoru un izpildvaras iestādēm (sk. 43. punktu)

...

1. pielikums

(sk. A25 punktu)

Krāpšanās riska faktoru piemēri

Šajā pielikumā ietvertie krāpšanās riska faktori ir tipiski piemēri. Tie norāda, ar kādiem faktoriem revidenti saskaras dažādos apstākļos. Atsevišķi minēti piemēri divu veidu krāpšanas darbībām, kas ir jāizvērtē revidentam, t. i., maldinoša finanšu informācija un nelikumīga līdzekļu piesavināšanās. Krāpšanas riska faktori ir sagrupēti, pamatojies uz trīs apstākļiem, kas parasti pastāv, ja pastāv krāpšanas izraisīta būtiska neatbilstība: a) motivācija/spiediens; b) iespējas; un c) attieksme/loģiskais pamatojums. Lai gan turpmāk norādītie riska faktori aptver daudzas situācijas, tie ir tikai piemēri, un revidents var identificēt papildu vai citus riska faktorus. Ne visi šie piemēri ir spēkā visos apstākļos, un daži no tiem var būt vairāk vai mazāk nozīmīgi atkarībā no uzņēmuma lieluma vai īpašumtiesību veida vai apstākļiem. Arī secība, kādā riska faktori minēti, neatspoguļo to relatīvo būtiskumu vai notikšanas biežumu.

Krāpšanas riska faktori var būt saistīti ar stimuliem, spiedienu vai iespējām, kas izriet no apstākļiem, kuri izraisa uzņēmību pret neatbilstībām, pirms tiek izvērtētas kontroles procedūras (piemēram, raksturīgais risks). Šādi faktori ir raksturīgā riska faktori, ciktāl tie ietekmē raksturīgos riskus, un tos var izraisīt vadības neobjektivitāte._Krāpšanas riska faktori, kas saistīti ar iespējām, var izrietēt arī no citiem identificētiem raksturīgā riska faktoriem (piemēram, sarežģītība vai nenoteiktība var izraisīt iespējas, kuru rezultātā rodas uzņēmība pret krāpšanas izraisītām neatbilstībām). Krāpšanas riska faktori, kas ir saistīti ar iespējām, var būt saistīti arī ar uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas nosacījumiem, piemēram,

ar uzņēmuma iekšējās kontroles ierobežojumiem vai trūkumiem, kas rada šādas iespējas. Krāpšanas riska faktori, kas saistīti ar attieksmi vai racionāla pamatojuma izmantošanu var rasties ierobežojumu vai uzņēmuma kontroles vides trūkumu rezultātā.

Krāpšanas riska faktori, kas saistīti ar maldinošas finanšu informācijas izraisītām neatbilstībām

Zemāk sniegti piemēri krāpšanas riska faktoriem, kas saistīti ar maldinošas finanšu informācijas izraisītām neatbilstībām.

Motivācija/spiediens

Uzņēmuma finansiālo stabilitāti vai rentabilitāti apdraud ekonomikas, nozares vai uzņēmuma darbības apstākļi, piemēram:

...

Pārmērīgs spiediens uz vadību īstenot trešo personu prasības vai prognozes sakarā ar šādiem apstākļiem:

...

Pieejamā informācija norāda, ka vadības vai personu, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde, personisko finanšu situāciju apdraud uzņēmuma finansiālās darbības rādītāji šādu apstākļu ietekmē:

...

Iespējas

Uzņēmuma saimnieciskās darbības veids sniedz iespēju iesaistīties finanšu informācijas sagrozīšanā, ko var izraisīt šādi apstākļi:

...

Vadības pārraudzība ir neefektīva šādu apstākļu rezultātā:

...

Pārlieku sarežģīta vai nestabila organizatoriskā struktūra, uz ko norāda šādi apstākļi:

...

Trūkumi iekšējās kontroles sistēmā, ko izraisa šādi apstākļi:

- nepietiekams uzņēmuma iekšējās kontroles pārraudzības process, tostarp automātiskās kontroles procedūras un starpposma finanšu informācijas kontroles procedūras (gadījumos, kad nepieciešams sniegt ārējus finanšu pārskatus);
- neefektīva iekšējā audita funkcija vai bieža grāmatvedības, informācijas tehnoloģiju vai iekšējā audita struktūras darbinieku maiņa;
- neefektīvas grāmatvedības un informācijas sistēmas, tostarp gadījumos, kas saistīti ar būtiskiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā.

Attieksme/loģiskais pamatojums

...

Riska faktori, kas norāda uz nelikumīgas līdzekļu atsavināšanas izraisītām neatbilstībām

Riska faktori, kas norāda uz neatbilstībām, kuras izraisījusi līdzekļu piesavināšanās, ir klasificēti saskaņā ar trim apstākļiem, kādi parasti pastāv, ja notiek krāpšana: motivācija/spiediens, iespējas un attieksme/loģiskais pamatojums. Daži no riska faktoriem, kas norāda uz maldinošas finanšu informācijas sniegšanu, var pastāvēt arī, ja pastāv neatbilstības, ko izraisījusi līdzekļu piesavināšanās. Piemēram, ja pastāv neatbilstības, ko izraisa maldinošas finanšu informācijas sagatavošana vai līdzekļu piesavināšanās, tas var liecināt par neefektīvu pārraudzību un citiem iekšējās kontroles trūkumiem. Turpmāk sniegti piemēri riska faktoriem, kas norāda uz līdzekļu piesavināšanās izraisītām neatbilstībām.

Motivācija/spiediens

...

iespējas

Zināmi apstākļi vai iezīmes var palielināt nelikumīgas līdzekļu piesavināšanās iespējas. Piemēram, šādas iespējas pieaug, ja pastāv:

...

Nelikumīgas līdzekļu piesavināšanās iespējas var palielināties, ja kontroles procedūras pār līdzekļiem ir neadekvātas. Piemēram, nelikumīga līdzekļu piesavināšanās var notikt, ja:

- nav ieviesta pienācīga pienākumu sadale vai netiek veiktas neatkarīgas pārbaudes;
- augstākā līmeņa vadības izdevumu, kā, piemēram, komandējumu un citas kompensācijas, pārraudzība ir neatbilstīga;
- vadība neveic par līdzekļiem atbildīgo darbinieku atbilstīgu uzraudzību, piemēram, neveic pietiekamu uzraudzību vai teritoriālo struktūrvienību kontroli;
- netiek ievērotas atbilstīgas personāla atlases procedūras, kas ļautu rūpīgi pārbaudīt kandidātus uz posteņiem, kuros ir pieķuve aktīviem;
- aktīvu uzskaite ir neatbilstīga;
- darījumu autorizācijas un apstiprināšanas sistēma nav atbilstīga (piemēram, pirkumu darījumi);
- skaidras naudas, ieguldījumu, krājumu vai pamatlīdzekļu fiziskā drošība ir neatbilstīga;
- līdzekļu salīdzināšana nav pilnīga un netiek veikta savlaicīgi;
- darījumu dokumentēšana nav savlaicīga un atbilstīga (piemēram, kredītrēķini par atpakaļatdotajām precēm);
- nav noteikti obligāti atvaijinājumi darbiniekiem, kas pilda svarīgākās kontroles funkcijas;
- vadības izpratne par informācijas tehnoloģijām ir neadekvāta, kas rada darbiniekiem iespēju piesavināties līdzekļus;

- piekļuves kontroles procedūras attiecībā uz automātiskajiem uzskates ierakstiem ir neatbilstīgas, tostarp, kontroles procedūras, kas pārrauga notikumu reģistrēšanu datoru sistēmā un to pārbaudi.

Attieksme/loģiskais pamatojums

- Tieki ignorēta vajadzība uzraudzīt vai samazināt nelikumīgas līdzekļu piesavināšanās risku;
- netiek ievēroti kontroles procedūru nosacījumi, kas pārrauga risku, ka līdzekļu piesavināšanās var notikt, apejot kontroles sistēmas vai vadībai nespējot novērst zināmus iekšējās kontroles trūkumus;
- rīcība, kas liecina par nepatiku vai neapmierinātību ar uzņēmumu vai to, kādu attieksmi darbinieks tajā saņem;
- izmaiņas rīcībā vai dzīvesveidā, kas varētu norādīt uz to, ka notikusi nelikumīga līdzekļu piesavināšanās;
- iecietība pret maza apmēra zādzībām.

2. pielikums

(sk. A40 punktu)

Iespējamo revīzijas procedūru piemēri, kas vērotas uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem

Šajā pielikumā sniegti piemēri atbildes pasākumiem, kādus revidents var veikt pēc tam, kad ir novērtējis maldinošas finanšu informācijas vai nelikumīgas līdzekļu atsavināšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku. Lai gan šīs procedūras attiecas uz daudzām situācijām, šie ir tikai piemēri un tie var nebūt atbilstīgi vai nepieciešami visos apstākļos. Arī secība, kādā sniegti riska faktoru piemēri, neatspoguļo to relatīvo nozīmīgumu.

Apsvērumi apgalvojuma līmenī

Tas, kādus atbildes pasākumus revidents izvēlas, reaģējot uz izvērtēto krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku, ir atkarīgs no krāpšanas riska faktoru veidiem, apstākļiem vai to kombinācijas un no tā, kādus kontu atlikumus, darījumu kategorijas un apgalvojumus šie riski var ietekmēt.

Tālāk sniegti atbildes pasākumu piemēri:

...

- ja saistībā ar kādu finanšu pārskatu posteni, kura izvērtētais krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks ir augsts, atklājas, ka īpaši liela nozīme ir bijusi eksperta darbam, — veikt papildu procedūras attiecībā uz dažiem vai visiem šī eksperta pienēmumiem, metodēm vai konstatējumiem, lai izvērtētu, vai eksperta konstatējumi nav nepamatoti, vai šajā nolūkā piesaistīt vēl kādu ekspertu;

...

Īpaši atbildes pasākumi — ja neatbilstību izraisījusi maldinoša finanšu informācija

Atbildes pasākumi, kas veicami, reaģējot uz izvērtēto maldinošas finanšu informācijas izraisītu būtisku neatbilstību risku, var būt šādi:

...

3. pielikums

(sk. A49 punktu)

Piemēri apstākļiem, kas var norādīt uz iespējamu krāpšanu

Zemāk sniegti piemēri apstākļiem, kas norāda uz iespējamību, ka finanšu pārskatos pastāv krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības.

...

300. SRS “Finanšu pārskatu revīzijas plānošana”

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

...

Dokumentēšana (sk. 12. punktu)

...

Apsvērumi saistībā ar maziem uzņēmumiem

A21. Kā iztirzāts A11. punktā, kā dokumentēta stratēģija mazāka uzņēmumā revīzijā var kalpot ūss ziņojums. Attiecībā uz revīzijas plānu var izmantot standarta revīzijas programmas vai kontrollsarakstus (sk. A19. punktu), kas izstrādāti, pienemot, ka pastāv neliels skaits kontroļu, kā tas, visdrīzāk, ir mazāka uzņēmuma gadījumā, ar nosacījumu, ka tām ir jābūt pielāgotām darba uzdevuma apstākļiem, tostarp revidenta risku izvērtējumam.

...

¹⁰¹ 315. (pārskatīts 2019) SRS 26.a) punkts.

402. SRS “Revīzijas apsvērumi saistībā ar pakalpojumu organizācijas izmantošanu uzņēmumā”

levads

SRS darbības joma

1. Šajā Starptautiskajā Revīzijas standartā (SRS) ir noteikts revidenta pienākums iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, ja uzņēmums izmanto vienas vai vairāku pakalpojumu organizācijas pakalpojumus. Īpaši šajā SRS raksturots, kā revidents pielieto 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) un 330. SRS, gūstot izpratni par uzņēmumu, tostarp, par finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā atbilstošo uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, kurai ir jābūt pietiekamai, lai identificētu un izvērtētu būtisku neatbilstību riskus un izstrādātu un veiktu papildu revīzijas procedūras, kas ir vērstas uz šādiem riskiem.

...

3. Pakalpojumu organizāciju sniegtie pakalpojumi ir atbilstoši uzņēmuma finanšu pārskatu revīzijas kontekstā, ja šie pakalpojumi un kontroles procedūras, kas vērstas uz tiem, ir daļa no uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā atbilstošās informācijas sistēmas. Lielākā daļa pakalpojumu organizācijas kontroles procedūru, visdrīzāk, būs daļa no lietotāja uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā atbilstošās informācijas sistēmas vai saistītajām kontroles procedūrām, piemēram, attiecībā uz aktīvu drošību. Pakalpojumu organizācijas sniegtie pakalpojumi ir daļa no uzņēmuma informācijas sistēmas, ja šādi pakalpojumi ietekmē jebkuru no šiem aspektiem:

- (a) informācijas par nozīmīgām darījumu kategorijām, kontu atlīkumiem un skaidrojumiem aprite lietotāja uzņēmuma informācijas sistēmā, manuāli vai ar IT starpniecību, un, vai tā tiek iegūta no virsgrāmatas un palīggrāmatas vai ārpus tām. Tas ietver arī gadījumus, kad pakalpojumu organizācijas pakalpojumi ietekmē to, kā:
 - (i) tiek iniciēti lietotāja uzņēmuma darījumi un informācija par tiem tiek reģistrēta, apstrādāta, koriģēta pēc vajadzības, iekļauta virsgrāmatā un uzrādīta finanšu pārskatos; un
 - (ii) informācija par notikumiem vai apstākļiem, kas nav darījumi, tiek reģistrēta, apstrādāta un uzrādīta lietotāja uzņēmuma finanšu pārskatos.
- (b) Grāmatvedības ieraksti un konkrēti lietotāja uzņēmuma finanšu pārskatu konti un citi pamatojošie ieraksti, kas ir saistīti ar 3.a) punktā raksturoto informācijas apriti;

- c) finanšu ziņošanas process, kas tiek izmantots lietotāja uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanā, pamatojoties uz 3.b) punktā raksturotajiem ierakstiem, tostarp, šāda procesa saistība ar skaidrojumiem un grāmatvedības aplēsēm attiecībā uz nozīmīgām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem; un
- d) a)–c) punktā minēto aspektu kontekstā būtiskā uzņēmuma IT vide.

...

Mērķi

7. Ja uzņēmums izmanto pakalpojumu organizācijas sniegtos pakalpojumus, revidenta mērķi ir šādi:
 - (a) gūt pietiekamu izpratni par pakalpojumu organizācijas sniegtos pakalpojumu veidu un nozīmību, kā arī ieteikmi uz revīzijas kontekstā būtisko uzņēmuma sistēmā iekšējās kontroles sistēmu, lai varētu identificēt un izvērtēt būtisku neatbilstību riskus; un
 - (b) izstrādāt un veikt revīzijas procedūras, kas vērstas uz šādiem riskiem.

...

Prasības

Izpratnes gūšana par pakalpojumiem, ko sniedz pakalpojumu organizācija, tostarp, par iekšējās kontroles pakalpojumiem

...

10. Gūstot izpratni par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS¹⁰², lietotāja uzņēmuma revidents identificē lietotāja uzņēmuma kontroles pasākumu komponentē¹⁰³ ietvertās kontroles procedūras, balstoties uz kontroles procedūrām, kas ir saistītas ar pakalpojumu organizācijas sniegtajiem pakalpojumiem, tostarp pakalpojumiem attiecībā uz pakalpojumu organizācijas apstrādātajiem darījumiem, novērtē to veidu un nosaka, vai tās ir ieviestas.¹⁰⁴ (Sk. A12–A14 punktu)
11. Revidents nosaka, vai gūtā izpratne par pakalpojumu organizācijas sniegtos pakalpojumu veidu un nozīmību, kā arī par šādu pakalpojumu ieteikmi uz revīzijas kontekstā būtisko uzņēmuma iekšējās

¹⁰² 315. (pārskatīts) SRS-12. punkts.

¹⁰³ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 26.a) punkts.

¹⁰⁴ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 26.d) punkts.

kontroles sistēmu ir pietiekama, lai revidents varētu identificēt un izvērtēt būtisku neatbilstību riskus.

12. Ja revidents nevar iegūt pietiekamu izpratni, izmantojot lietotāja uzņēmuma datus, revidents gūst šādu izpratni, veicot vienu vai vairākas šādas procedūras:

...

- (c) apmeklē pakalpojumu organizāciju veic procedūras, lai iegūtu nepieciešamo informāciju par atbilstošām pakalpojumu organizācijas kontroles procedūrām; un
- (d) izmanto cita revidenta pakalpojumus, lai veiktu procedūras, kas nodrošina nepieciešamo informāciju par pakalpojumu organizācijas kontroles procedūrām. (Sk. A15–A20 punktu)

1. veida vai 2. veida ziņojuma izmantošana, lai nodrošinātu revidenta izpratni par pakalpojumu organizāciju

...

14. Ja revidents kā revīzijas pierādījumu plāno izmantot 1. veida vai 2. veida ziņojumu, lai gūtu izpratni par pakalpojumu organizācijas kontroles procedūru veidu un īstenošanu, revidents rīkojas šādi:

...

- (b) novērtē, vai ziņojuma sniegtie pierādījumi ir pietiekami un atbilstīgi, lai revidents gūtu izpratni par pakalpojumu organizācijas kontroles procedūrām; un

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Izpratnes gūšana par pakalpojumiem, ko sniedz pakalpojumu organizācija, tostarp, par iekšējās kontroles pakalpojumiem

...

Papildu procedūras, kas veicamas, ja revidents nevar iegūt pietiekamu izpratni, izmantojot lietotāja uzņēmumu (sk. 12. punktu)

...

- A19. Revidents var izmantot cita revidenta pakalpojumus, lai veiktu procedūras, kas nodrošina nepieciešamā informāciju par pakalpojumu organizācijas atbilstošajām kontroles procedūrām, kas ir saistītas ar lietotāja uzņēmumam sniegtajiem pakalpojumiem. Ja tiek sniegts 1. veida vai 2. veida ziņojums, revidents var izmantot pakalpojumu organizācijas revidenta pakalpojumus, lai veiktu šādas procedūras, jo pakalpojumu organizācijas revidents ir saistīts ar pakalpojumu organizāciju. Šajā procesā var noderēt 600. SRS sniegtie norādījumi saistībā ar cita revidenta darba izmantošanu, jo tās nosaka tādus jautājumus, kā izpratnes gūšana par citu revidētu (tostarp, par revidenta neatkarību un profesionālo kompetenci), iesaistīšanos citā revidēta darbā, plānojot šāda darba būtību, laiku un apjomu, un iegūto revīzijas pierādījumu pietiekamības un atbilstības novērtēšana.

...

1. veida vai 2. veida ziņojuma izmantošana, lai nodrošinātu revidenta izpratni par pakalpojumu organizāciju
(sk. 13.-14. punktu)

...

A22. 1. veida vai 2. veida ziņojums kopā ar informāciju par uzņēmumu var revidentam palīdzēt iegūt izpratni par šādiem faktoriem:

- (a) pakalpojumu organizācijas kontroles procedūru aspekti, kas var ietekmēt uzņēmuma darījumu apstrādi, tostarp, pakļauto pakalpojumu organizāciju izmantošana;
- (b) nozīmīgu darījumu plūsma caur pakalpojumu organizāciju, lai noteiktu, kuros darījumu plūsmas posmos varētu rasties būtiskas neatbilstības uzņēmuma finanšu pārskatos;
- (c) pakalpojumu organizācijas kontroles procedūru mērķi, kas ir atbilstoši uzņēmuma finanšu pārskatos iekļauto apliecinājumu kontekstā;
- (d) tas, vai pakalpojumu organizācijas kontroles procedūras ir atbilstīgi izstrādātas un īstenotas, lai nepieļautu vai konstatētu un koriģētu apstrādes klūdas, kas varētu izraisīt būtiskas neatbilstības uzņēmuma finanšu pārskatos.

1. veida un 2. veida ziņojums var palīdzēt revidentam iegūt pietiekamu izpratni, lai identificētu un izvērtētu būtisku neatbilstību riskus. Tomēr 1. veida ziņojumā netiek sniegti pierādījumi par kontroles procedūru darbības efektivitāti.

Revidenta rīcība saistībā ar izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem

...

Kontroles procedūru pārbaudes

A29. 330. SRS ir noteikts revidenta pienākums izstrādāt un veikt kontroles procedūru pārbaudes, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina kontroles procedūru darbības efektivitāti konkrētos apstākļos. Pakalpojumu organizācijas kontekstā minētais revidenta pienākums ir spēkā šādos apstākļos:

...

A30. Ja 2. veida ziņojums nav pieejams, revidents ar uzņēmuma starpniecību var sazināties ar pakalpojumu organizāciju, lai pieprasītu pakalpojuma organizācijas revidenta iesaistīšanu 2. veida ziņojuma sagatavošanā, tostarp, kontroles procedūru efektivitātes pārbaužu veikšanā, vai arī revidents var izmantot cita revidenta pakalpojumus, lai pakalpojumu organizācijā veiktu šādu kontroles procedūru darbības efektivitātes pārbaudes. Revidents var arī apmeklēt pakalpojumu organizāciju un veikt kontroles procedūru pārbaudes, ja pakalpojumu organizācija tam piekrit. Revidenta veiktā risku izvērtējuma pamatā ir pierādījumu kopums, kas nodrošināts cita revidenta un revidenta paša veikto procedūru rezultātā.

2. veida ziņojuma kā revīzijas pierādījuma izmantošana, kas apliecina, ka kontroles procedūras pakalpojumu organizācijā darbojas efektīvi

...

A33. Revidents var arī konstatēt, ka ir nepieciešams iegūt papildu revīzijas pierādījumus par nozīmīgām izmaiņām pakalpojumu organizācijas kontroles procedūrās, kas notikušas laika posmā, uz kuru neattiecas 2. veida ziņojums, vai ka ir nepieciešams veikt papildu revīzijas procedūras. Nosakot, kādi papildu revīzijas pierādījumi iegūstami saistībā ar pakalpojumu organizācijas kontroles procedūru darbību laika posmā, uz kuru neattiecas pakalpojumu organizācijas revidenta ziņojums, revidents var ļemt vērā šādus faktorus:

...

- Kontroles vides un lietotāja uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības procesa efektivitāte.

A34. Papildu revīzijas pierādījumus var iegūt, piemēram, veicot kontroles procedūru papildu pārbaudes attiecībā uz pārējo periodu vai pārbaudot lietotāja uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības procesa darbību.

...

A39. Lietotāja uzņēmuma revidentam ir pienākums savlaicīgi sniegt rakstiskus ziņojumus gan vadībai, gan personām, kam uzticēta pārvalde,¹¹ par revīzijas gaitā konstatētiem nozīmīgiem trūkumiem. Lietotāja uzņēmuma revidentam ir arī pienākums savlaicīgi ziņot atbilstīgā līmenā vadībai par citiem revīzijas gaitā konstatētiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā, ko lietotāja uzņēmuma revidents saskaņā ar profesionālo spriedumu¹² vērtē kā pietiekami svarīgus, lai vadība tiem pievērstu uzmanību. Jautājumi, ko lietotāja uzņēmuma revidents var identificēt revīzijas gaitā un par kuriem jāziņo lietotāja uzņēmuma vadībai un personām, kam uzticēta pārvalde, ir šādi:

- uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības procesā iekļautās kontroles procedūras, kas varētu tikt ieviestas lietotāja uzņēmumā, tostarp, attiecībā uz 1. veida vai 2. veida ziņojumā identificētajām kontroles procedūrām;

...

330. SRS “Procedūras, ko revidents veic, pamatojoties uz izvērtētajiem riskiem”

levads

(a) Šī SRS joma

1. Šajā Starptautiskajā revīzijas standartā (SRS) ir noteikta revidenta atbildība par procedūru izstrādi un īstenošanu, reaģējot uz būtisku neatbilstību riskiem, ko revidents ir identificējis un izvērtējis finanšu pārskatu revīzijas gaitā saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS¹⁰⁵ prasībām.

Spēkā stāšanās datums

2. Šis SRS ir spēkā finanšu informācijas revīzijās, kas veiktas par pārskata periodiem, kuri sākas 2009. gada 15. decembrī un vēlāk.

¹⁰⁵ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS “Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana”.

Mērķis

3. Revidenta uzdevums ir iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus saistībā ar izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem, izstrādājot un veicot atbilstīgas procedūras saistībā ar šiem riskiem.

Definīcijas

4. Šajā SRS lietotajiem terminiem ir piešķirta šāda nozīme:
 - (a) detalizēta procedūra — revīzijas procedūra, kuras mērķis ir noteikt būtiskas neatbilstības apgalvojuma līmenī. Detalizētas procedūras ietver:
 - (i) darījumu kategoriju, kontu atlikumu un skaidrojumu) detalizētas pārbaudes; un
 - (ii) detalizētas analītiskās procedūras.
 - (b) Kontroles procedūru pārbaude — revīzijas procedūra, ko veic, lai iegūtu revīzijas pierādījumus tam, cik efektīvi darbojas kontroles procedūras saistībā ar būtisku neatbilstību novēršanu vai noteikšanu un izlabošanu apgalvojuma līmenī.

Prasības saistībā ar vispārējiem atbildes pasākumiem

5. Revidents izstrādā un īsteno procedūras, kas veicamas, pamatojoties uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu līmenī. (Sk. A1-A3 punktu.) (sk. A1–A3 punktu)

Revīzijas procedūras, kas vērstas uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī

6. Revidents izstrādā un veic papildu revīzijas procedūras, kuru veids, laiks un apjoms tiek noteikts, pamatojoties uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī, un ir vērsts uz šādiem riskiem. (Sk. A4–A8; A42–A52 punktu)
7. Izstrādājot papildu revīzijas procedūras, revidents rīkojas šādi:
 - (a) apsver iemeslus izvērtējumam, kāds piešķirts apgalvojuma līmenī identificētajiem būtisku neatbilstību riskiem attiecībā uz katru nozīmīgo darījumu kategoriju, kontu vai skaidrojumu, tostarp:
 - (i) būtisku neatbilstību iespējamība un apjoms, ko izraisījušas nozīmīgās darījumu kategorijas, kontu atlikuma vai skaidrojuma raksturīgās iezīmes (t.i. raksturīgais risks); un
 - (ii) tas, vai risku izvērtējumā ir ņemtas vērā kontroles procedūras, kas ir vērstas uz būtisku neatbilstību risku (t. i. kontroles risks), tādējādi izvirzot revidentam prasību iegūt revīzijas pierādījumus, lai noteiktu, vai kontroles procedūras darbojas efektīvi (t.i., nosakot detalizēto procedūru veidu, laiku un apjomu, revidents plāno pārbaudīt kontroles procedūru darbības efektivitāti); un (sk. A9–A18 punktu)

ATBILSTOŠIE UN IZRIETOŠIE GROZĪJUMI CITOS STARPTAUTISKAJOS STANDARTOS

- (b) jo augstāks ir revidenta izvērtētais risks, jo pārliecinošākus revīzijas pierādījumus revidents iegūst. (Sk. A19 punktu)

Kontroles procedūru pārbaudes

8. Revidents izstrādā un veic kontroles procedūru pārbaudes, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina kontroles procedūru efektivitāti, ja:
- (a) veicot risku izvērtējumu apgalvojuma līmenī, revidents pieņem, ka kontroles procedūras darbojas efektīvi (t.i. nosakot detalizēto procedūru veidu, laiku un apjomu, revidents plāno paļauties uz kontroles procedūru darbības efektivitāti);
 - (b) detalizētās procedūras pašas par sevi nenodrošina pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus apgalvojuma līmenī. (Sk. A20–A24 punktu)
9. Jo lielākā mērā, izstrādājot un veicot kontroles procedūru pārbaudes, revidents paļaujas uz kontroles procedūru efektivitāti, jo pārliecinošākus revīzijas pierādījumus revidents iegūst. (Sk. A25 punktu)

Kontroles procedūru pārbaužu veids un apjoms

10. Izstrādājot un veicot kontroles procedūru pārbaudes, revidents rīkojas šādi:
- (a) veic citas revīzijas procedūras apvienojumā ar iztajāšanu, lai iegūtu revīzijas pierādījumus, kas apliecina kontroles procedūru efektivitāti, tostarp pārbauda:
 - (i) to, kā kontroles procedūras ir lietotas revīzijai pakļautā finanšu perioda laikā;
 - (ii) kontroles procedūru lietošanas konsekvenči; un
 - (iii) to, kādas personas tās lietojušas vai kādā veidā tās lietotas; (sk. A26–A29a punktu))
 - (b) tādā mērā, kādā tas vēl nav izdarīts, nosaka, vai pārbaudāmās kontroles procedūras ir atkarīgas no citām kontroles procedūrām (netiešās kontroles procedūras), un, ja tas tā ir, nosaka, vai nepieciešams iegūt pierādījumus, kas apliecina šādu netiešo kontroles procedūru darbības efektivitāti; un (sk. A30–A31 punktu)

Kontroles procedūru pārbaužu veikšanas laiks

11. Revidents pārbauda kontroles procedūras attiecībā uz konkrēto laika periodu vai attiecībā uz periodu, kurā revidents plāno paļauties uz šādām kontroles procedūrām saskaņā ar turpmāk minēto 12. un 15. punktu, lai tādējādi nodrošinātu revidenta plānotās paļaušanās atbilstīgu pamatu. (Sk. A32 punktu)

Starposma periodā iegūtu revīzijas pierādījumu izmantošana

12. Ja revidents iegūst revīzijas pierādījumus, kas apliecina kontroles procedūru darbības efektivitāti starposma datumā, revidents rīkojas šādi:
- (a) iegūst revīzijas pierādījumus, kas apliecina nozīmīgas izmaiņas, kas šādās kontroles procedūrās notikušas kopš starposma datuma; un
 - (b) nosaka, kādi papildu revīzijas pierādījumi ir iegūstami saistībā ar pārējo periodu. (Sk. A33–A34 punktu)

ATBILSTOŠIE UN IZRIETOŠIE GROZĪJUMI CITOS STARPTAUTISKAJOS STANDARTOS

Iepriekšējās revīzijās iegūto revīzijas pierādījumu izmantošana

13. Nosakot to, vai ir izmantojami iepriekšējās revīzijās iegūti revīzijas pierādījumi, kas apliecina kontroles procedūru efektivitāti, un, ja šādi pierādījumi ir izmantojami, nosakot laika posmu, kuram paejot, kontroles procedūra ir atkārtoti pārbaudāma, revidents apsver šādus faktorus:
- (a) citu uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponenšu efektivitāte, tostarp kontroles vide, uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības process un uzņēmuma risku izvērtēšanas process;
 - (b) riski, ko izraisa kontroles procedūrām raksturīgās iezīmes, tostarp, tas, vai kontroles procedūra ir manuāla vai automatizēta;
 - (c) vispārējās IT kontroles sistēmas efektivitāte;
 - (d) kontroles procedūras efektivitāte un tās lietojums uzņēmumā, tostarp, iepriekšējās revīzijās konstatēto kontroles procedūras lietojuma noviržu veids un apjoms un tas, vai notikušas izmaiņas darbinieku vidū, kas varētu būtiski ietekmēt kontroles procedūras lietojumu;
 - (e) vai izmaiņu trūkums kontroles procedūrā ietver risku, ka tā neatbilst izmaiņām apstākļos;
 - (f) būtisku neatbilstību riski un tas, cik lielā mērā revidents paļaujas uz kontroles procedūru. (Sk. A35 punktu.)
14. Ja revidents plāno izmantot iepriekšējās revīzijās iegūtus revīzijas pierādījumus, kas apliecina konkrētu kontroles procedūru efektivitāti, revidents nosaka, vai šādi pierādījumi ir uzticami un atbilstīgi konkrētajā laikposmā, iegūstot revīzijas pierādījumus, lai pārbaudītu, vai šādās kontroles procedūrās ir notikušas nozīmīgas izmaiņas kopš iepriekšējās revīzijas. Lai iegūtu šādus pierādījumus, kas apstiprinātu revidenta izpratni par attiecīgajām kontroles procedūrām, revidents veic iztaujāšanu apvienojumā ar novērošanu vai pārbaudēm un rīkojas šādi:
- (a) ja notikušas izmaiņas, kas ietekmē iepriekšējās revīzijas gaitā iegūto revīzijas pierādījumu derīgumu, revidents pārbauda kontroles procedūras kārtējās revīzijas laikā; (sk. A36 punktu)
 - (b) ja šādas izmaiņas nav notikušas, revidents pārbauda kontroles procedūras katrā trešajā revīzijas uzdevumā, katrā revīzijas uzdevumā pārbaudot dažas kontroles procedūras, lai novērstu iespējamību, ka visas kontroles procedūras tiek pārbaudītas viena revīzijas uzdevuma laikā, neveicot nekādas pārbaudes turpmāko divu revīzijas uzdevumu laikā. (Sk. A37–A39 punktu)

Kontroles procedūras attiecībā uz nozīmīgiem riskiem

15. Ja revidents plāno paļauties uz kontroles procedūrām, kas novērš tādu risku, kuru revidents uzskata par nozīmīgu, revidents pārbauda šādu kontroles procedūru darbību kārtējā periodā.

Kontroles procedūru efektivitātes pārbaude

16. Novērtējot tādu kontroles procedūru darbības efektivitāti, uz kurām revidents plāno paļauties, revidents novērtē, vai detalizēto procedūru rezultātā noteiktās būtiskās neatbilstības norāda uz to, ka kontroles procedūras darbojas neefektīvi. Fakts, ka detalizēto procedūru rezultātā netiek konstatētas būtiskas neatbilstības, pats par sevi nevar kalpot kā revīzijas pierādījums tam, ka ar pārbaudāmo apgalvojumu saistītās kontroles procedūras darbojas efektīvi. (Sk. A40 punktu)

17. Ja revidents konstatē atkāpes no kontroles procedūrām, uz kurām revidents ir iecerējis paļauties, revidents veic īpašu iztaujāšanu, lai gūtu izpratni par attiecīgajiem jautājumiem un to potenciālajām sekām, un nosaka, vai: (sk. A41 punktu)
- (a) veiktās kontroles procedūru pārbaudes nodrošina atbilstīgu pamatojumu tam, lai varētu paļauties uz attiecīgajām kontroles procedūrām;
 - (b) ir nepieciešamas papildu kontroles procedūru pārbaudes; vai
 - (c) ir jāizvērtē būtisku neatbilstību riski, izmantojot detalizētās procedūras.

Detalizētās procedūras

18. Neatkarīgi no izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem revidents izstrādā un veic detalizētas pārbaudes attiecībā uz katru būtisko darījumu kategoriju, kontu atlikumu vai skaidrojumu. (Sk. A42–A47 punktu.)
19. Revidents var apsvērt, vai veikt ārējo apstiprinājumu iegūšanas procedūras kā detalizētās procedūras. (Sk. A48–A51 punktu)

Detalizētās procedūras attiecībā uz finanšu pārskatu noslēgšanas procesu

20. Revidents detalizētajās pārbaudēs vienmēr iekļauj šādas revīzijas procedūras saistībā ar finanšu pārskatu slēgšanas procesu:
- (a) salīdzina vai saskaņo finanšu pārskatos esošo informāciju ar pamatā esošajiem grāmatvedības ierakstiem, tostarp salīdzina vai saskaņo skaidrojumos sniegtu informāciju, lai noteiktu, vai šāda informācija ir iegūt no virsgrāmatas un paīggrāmatām vai no ārējiem avotiem; un
 - (b) pārbauda būtiskos žurnālu ierakstus un finanšu pārskatu sagatavošanas procesā veiktās korekcijas. (Sk. A52 punktu.)

Detalizētās procedūras, kas vērstas uz nozīmīgiem riskiem

21. Ja revidents ir konstatējis, ka izvērtētais būtisku neatbilstību risks apgalvojuma līmenī ir nozīmīgs risks, revidents veic tādas detalizētās procedūras, kuras ir īpaši piemērotas konkrētajam riskam. Ja attiecībā uz nozīmīgu risku tiek veiktas tikai detalizētās procedūras, šādās procedūrās tiek ietverti detalizētas pārbaudes. (Sk. A53 punktu.)

Detalizēto procedūru laiks

22. Ja detalizētās procedūras tiek veiktas starposma datumā, revidents pārējā revīzijas posmā rīkojas šādi:
- (a) detalizētu procedūru veikšanu apvienojumā ar pārējā revīzijas posmā veicamajām kontroles procedūru pārbaudēm; vai
 - (b) ja revidents uzskata, ka tas ir pietiekams līdzeklis, revidents veic tikai detalizētās procedūras, kas nodrošina atbilstīgu pamatojumu starposma datuma revīzijas secinājumu attiecināšanai uz perioda beigām. (Sk. A54–A57 punktu.)

23. Ja starposma datumā revidents konstatē neatbilstības, kuras revidents nav identificējis laikā, kad tika izvērtēti būtisku neatbilstību riski, revidents izvērtē, vai ir nepieciešams ieviest izmaiņas saistītajā risku izvērtējumā un detalizēto procedūru plānotajā veidā, laikā vai apjomā, kas veicamas turpmākajā revīzijas posmā. (Sk. A58 punktu.)

Finanšu pārskatu izklāsta atbilstība

24. Revidents veic revīzijas procedūras, lai novērtētu, vai vispārējais finanšu pārskatu izklāsts atbilst norādīto finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām. Šāda novērtējuma gaitā revidents izvērtē, vai finanšu pārskati ir izklāstīti tā, lai tie sniegtu atbilstošu priekšstatu par:
- finanšu informācijas un pamatā esošo darījumu, notikumu un apstākļu klasifikāciju un raksturojumu; un
 - finanšu pārskatu izklāstu, struktūru un saturu. (Sk. A59 punktu.)

Revīzijas pierādījumu pietiekamības un atbilstības novērtēšana

25. Pamatojoties uz veiktajām revīzijas procedūrām un iegūtajiem revīzijas pierādījumiem, revidents pirms revīzijas noslēgšanas novērtē, vai būtisku neatbilstību risku izvērtējums apgalvojuma līmenī joprojām ir atbilstīgs. (Sk. A60-A61 punktu.)
26. Revidents izdara secinājumus par to, vai ir iegūti pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumi. Izdarot secinājumus, revidents izvērtē visus būtiskos revīzijas pierādījumus neatkarīgi no tā, vai šādi pierādījumi apstiprina finanšu pārskatos izdarītos apgalvojumus vai ir pretrunā ar tiem. (Sk. A62 punktu.)
27. Ja revidents nav ieguvis pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus attiecībā uz atbilstošu apgalvojumu saistībā ar darījumu kategoriju, kontu atlikumu vai skaidrojumu, revidents cenšas iegūt papildu revīzijas pierādījumus. Ja revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, revidents sniedz atzinumu ar iebildēm vai atsakās sniegt atzinumu attiecībā uz finanšu pārskatiem.

Dokumentēšana

28. Revīzijas dokumentos revidents reģistrē šādus aspektus:¹⁰⁶
- (a) vispārējie atbildes pasākumi, kas veicami attiecībā pret izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu līmenī, kā arī veikto papildu revīzijas procedūru veids, laiks un apjoms;
 - (b) šādu procedūru saistība ar izvērtētajiem riskiem apgalvojuma līmenī; un
 - (c) revīzijas procedūru rezultāti, tostarp, secinājumi, ja rezultāti nav skaidri saprotami. (Sk. A63 punktu)
29. Ja revidents plāno izmantot iepriekšējo revīziju laikā iegūtus revīzijas pierādījumus, kas apliecinā kontroles procedūru darbības efektivitāti, revidents dokumentē secinājumus attiecībā uz iepriekšējo revīziju laikā veikto pārbaužu rezultātu piemērotību.

¹⁰⁶ 230. SRS "Revīzijas dokumenti" 8.–11. punkts un A6 punkts.

30. Revidenta sagatavotie dokumenti apliecina, ka finanšu pārskatos esošā informācija atbilst vai ir saskaņota ar pamatā esošajiem grāmatvedības ierakstiem, tostarp salīdzina vai saskaņo skaidrojumus, lai noteiku, vai šāda informācija ir iegūta no virsgrāmatas un palīggrāmatām vai no ārējiem avotiem.

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Vispārējie atbildes pasākumi (sk. 5. punktu)

- A1. vispārējie atbildes pasākumi, kas izriet no izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskata līmenī, var būt šādi:
- profesionālās skepses lomas akcentēšana pārrunās ar darba grupas dalībniekiem;
 - pieredzes bagātāku darbinieku vai darbinieku ar īpašām iemaņām vai ekspertu piesaistīšana;
 - izmaiņas darba uzdevuma grupas dalībnieku virzības un pārraudzības veidā, laikā un apjomā un paveiktā darba pārbaude;
 - papildu neprognozējamības elementu iekļaušana veicamo papildu revīzijas procedūru izvēles procesā;
 - izmaiņas vispārējā revīzijas stratēģijā saskaņā ar 300. SRS vai plānotajās revīzijas procedūrās, kas var ietvert izmaiņas attiecībā uz:
 - revidenta noteikto izpildes būtiskumu saskaņā ar 320. SRS;
 - revidenta plāniem pārbaudīt kontroles procedūru efektivitāti un to, cik pārliecinoši ir revīzijas pierādījumi, kas nepieciešami, lai pamatotu plānoto paļaušanos uz kontroles procedūru efektivitāti, jo īpaši, ja pastāv trūkumi kontroles vidē vai uzņēmuma pārraudzības pasākumos;
 - detalizēto procedūru veidu, laiku un apjomu; Piemēram, ja būtisku neatbilstību risks ir novērtēts kā augsts, var būt lietderīgi veikt detalizētās procedūras finanšu pārskatu datumā vai tuvu tam.
- A2. Būtisku neatbilstību risku izvērtējumu finanšu pārskatu līmenī un tādējādi arī revidenta veiktās vispārējās procedūras ietekmē revidenta izpratne par uzņēmuma kontroles vidi. Efektīvas kontroles vides pastāvēšana ļauj revidentam lielākā mērā palauties uz iekšējās kontroles sistēmu un uz uzņēmumā iekšēji ģenerēto revīzijas pierādījumu uzticamību un tādējādi, piemēram, ļaujot revidentam veikt atsevišķas revīzijas procedūras jau starpposma datumā nevis pārskata perioda beigās. Tomēr iekšējās kontroles vides trūkumi var ietekmēt situāciju pretēji. Piemēram, neefektīva kontroles vide var ietekmēt revidenta rīcību šādi:
- revidents var veikt vairāk revīzijas procedūru pārskata perioda beigās nevis starpposma datumā;
 - revidents var iegūt plašākus revīzijas pierādījumus detalizētu procedūru rezultātā;
 - revidents var palielināt revīzijas apjomā iekļaujamo uzņēmuma struktūrvienību skaitu.

A3. Šādi apsvērumi būtiski ietekmē revidenta izvēlēto vispārējo revīzijas metodi, piemēram, akcentējot detalizētu procedūru nozīmīgumu (detalizēta metode) vai arī tādas metodes nozīmīgumu, saskaņā ar kuru tiek izmantotas gan kontroles procedūru pārbaudes, gan detalizētas procedūras (kombinētā metode).

Revīzijas procedūras, kas vērstas uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī

Papildu revīzijas procedūru veids, laiks un apjoms (sk. 6. punktu)

A4. Papildu revīzijas procedūru izstrādāšanai un veikšanai piemērotu revīzijas metodi revidents nosaka, pamatojoties uz identificēto būtisku neatbilstību risku apgalvojuma līmenī. Piemēram, revidents var noteikt, ka:

- (a) pietiekami ir veikt tikai kontroles procedūru pārbaudes kā efektīvu procedūru attiecībā uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem saistībā ar konkrētu apgalvojumu;
- (b) pietiekami ir veikt tikai detalizētas procedūras attiecībā uz konkrētiem apgalvojumiem un tādējādi revidents var izslēgt tādu kontroles procedūru ietekmi, kuras attiecināmas uz būtisku neatbilstību risku izvērtēšanu. Iemesls tam var būt apstāklis, ka revidents nav identificējis risku, attiecībā uz kuru detalizētas procedūras pašas par sevi nespētu nodrošināt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, un tādējādi nav nepieciešams pārbaudīt kontroles procedūru darbības efektivitāti. Tādējādi, nosakot detalizēto procedūru veidu, laiku un apjomu, revidents var neplānot paļauties uz kontroles procedūru darbības efektivitāti; vai
- (c) efektīva metode ir kombinētā metode, atbilstoši kurai tiek veiktas gan kontroles procedūru pārbaudes, gan detalizētās procedūras.

Revidentam nav jāizstrādā un jāveic papildu revīzijas procedūras, ja būtisku neatbilstību riska izvērtējums ir zemāks par pieņemamo līmeni. Tomēr, kā noteikts 18. punktā, neatkarīgi no izvēlētās metodes un būtisku neatbilstību risku izvērtējuma, revidents izstrādā un veic detalizētas procedūras attiecībā uz katru nozīmīgo darījumu kategoriju, kontu atlikumu un skaidrojumu.

A5. Revīzijas procedūras veids ir atkarīgs no tās mērķa (t. i. kontroles procedūru pārbaudes vai detalizētas procedūras) un veida (t. i. pārbaude, novērošana, iztaujāšana, apstiprināšana, pārrēķins, atkārtota izpilde vai analītiskā procedūra). Revīzijas procedūru veidam ir visbūtiskākā nozīme, veicot atbildes pasākumus, kas vērsti uz izvērtētajiem riskiem.

A6. Revīzijas procedūras laiks ir procedūras veikšanas laiks vai periods vai datums, uz kuru attiecas revīzijas pierādījumi.

A7. Revīzijas procedūras apjoms ir saistīts ar procedūrai pakļauto elementu daudzumu, piemēram, parauga lielums vai kontroles procedūras novērojumu skaits.

A8. Tādu papildu revīzijas procedūru izstrāde un veikšana, kuru veids, laiks un apjoms ir vērsti uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī, nodrošina nepārprotamu saikni starp revidenta veiktajām papildu revīzijas procedūrām un risku izvērtējumu.

Atbildes pasākumi, reaģējot uz izvērtētajiem riskiem apgalvojuma līmenī (sk. 7.a) punktu

Veids

A9. 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS ir noteikts, ka revidents sagatavo būtisku neatbilstību risku izvērtējumu apgalvojuma līmenī, novērtējot raksturīgo risku un kontroles risku. Revidents novērtē raksturīgo risku, izvērtējot neatbilstību iespējamību un apjomu, ņemot vērā to, kā un kādā mērā raksturīgā riska faktori ietekmē attiecīgo apgalvojumu uzņēmību pret neatbilstībām.¹⁰⁷

Revidenta izvērtētie riski, tostarp šādu risku iemelsi, var ietekmē gan veicamo revīzijas procedūru veidu, gan to kombinācijas. Piemēram, ja izvērtētais risks ir augsts, papildus dokumenta pārbaudei revidents var aicināt otru līgumslēdzēju apstiprināt līguma nosacījumu pilnīgumu. Atsevišķas revīzijas procedūras ir piemērotākas konkrētu apgalvojumu pārbaudei nekā citas. Piemēram, pārbaudot ieņēmumus, kontroles procedūru pārbaudes var būt efektīvākais veids izvērtēto būtisku neatbilstību risku novēršanai, savukārt detalizētas procedūras ir piemērotākas attiecībā uz būtisku neatbilstību riskiem esamības apgalvojumos.

A10. Iemesliem, kāpēc riskam ir piešķirts konkrēts izvērtējums, ir būtiska loma, nosakot revīzijas procedūru veidu. Piemēram, ja konkrētai darījumu kategorijai būtisku neatbilstību risks tiek novērts kā zems bez saistīto kontroles procedūru izvērtēšanas, revidents var konstatēt, ka detalizētas analītiskās procedūras pašas par sevi sniegs pietiekamus revīzijas pierādījumus. Savukārt, ja izvērtētais risks ir zems, jo revidents plāno pārbaudīt kontroles procedūru darbības efektivitāti, un revidents plāno veikt detalizētās pārbaudes, pamatojoties uz šādu zemu riska izvērtējumu, tad revidents veic attiecīgo kontroles procedūru pārbaudes atbilstoši 8.a) punkta nosacījumiem. Šāda situācija var rasties, piemēram, attiecībā uz darījumu kategorijām, kas ietver vienveidīgus, nesarežģītus darījumus, kurus ikdienā apstrādā un kontrolē uzņēmuma informācijas sistēmas.

Laiks

A11. Revidents var veikt kontroles procedūru pārbaudes vai detalizētas procedūras gan starposma datumā, gan perioda beigās. Jo augstāks ir būtisku neatbilstību risks, jo lielāka iespējamība, ka revidents uzskatīs, ka ir efektīvāk veikt detalizētās procedūras tuvāk pārskata perioda beigām vai perioda beigās vai veikt revīzijas procedūras, iepriekš nepaziņojot to datumu (piemēram, veicot revīzijas procedūras atsevišķas atrašanās vietās, iepriekš par to nepaziņojot). Tas ir īpaši būtiski, izvēloties procedūras, kas vērstas uz krāpšanas riskiem. Piemēram, revidents var secināt, ka gadījumos, kad ir identificēti apzināti pieļautas neatbilstības vai manipulācijas ar datiem, revīzijas procedūras, kuru mērķis ir izvērtēt starposma datuma secinājumu atbilstību perioda beigās, nebūs efektīvas.

A12. Turpretī revīzijas procedūru veikšana pirms perioda beigām var palīdzēt revidentam identificēt nozīmīgus jautājumus agrīnā revīzijas stadijā un līdz ar to tos savlaicīgi risināt vai izstrādāt atbilstošu revīzijas pieeju šo jautājumu risināšanai.

A13. Turklāt noteiktas revīzijas procedūras var veikt tikai pārskata perioda beigās vai pēc tam, piemēram:

¹⁰⁷ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 31. un 34. punkts.

156. lpp. no 202

- finanšu pārskatos esošās informācijas salīdzināšana vai saskaņošana ar pamatā esošajiem grāmatvedības ierakstiem, tostarp skaidrojumu salīdzināšana vai saskaņošana, lai noteiku, vai šāda informācija ir iegūta no virsgrāmatas un palīggrāmatām vai no ārējiem avotiem;
- finanšu pārskatu sagatavošanas gaitā veikto korekciju pārbaude; un
- procedūras, kas ir vērstas uz riskiem, kuri pārskata perioda beigās uzņēmumā rasties saistībā ar neatbilstīgu tirdzniecības līgumu noslēgšanu vai nepabeigtiem darījumiem.

A14. Izvēloties revīzijas procedūru veikšanas laiku, revidents nem vērā arī šādus faktorus:

- Kontroles vide
- nepieciešamās informācijas pieejamība (piemēram, elektroniskie faili var vēlāk tikt pārrakstīti vai novērošanai paredzētās procedūras tiek veiktas tikai konkrētā laikā);
- riska būtība (piemēram, ja pastāv risks, ka ienākumi tiek palielināti, lai sasniegtu plānoto ienākumu līmeni, un šī mērķa vārdā tiek noslēgti fiktīvi pārdošanas līgumi, revidents var pārbaudīt visus līdz perioda beigu datumam noslēgtos līgumus);
- periods vai datums, uz kuru revīzijas pierādījums attiecas;
- finanšu pārskatu sagatavošanas laiks, jo ūpaši attiecībā uz skaidrojumiem, kas sniedz papildu paskaidrojumus par finanšu stāvokļa pārskatā, peļņas un zaudējumu aprēķinā, pašu kapitāla izmaiņu pārskatā vai naudas plūsmas pārskatā reģistrētajām summām.

Apjoms

A15. Revīzijas procedūru apjomu revidents nosaka, apsverot būtiskumu, izvērtēto risku un revidenta plānotās pārliecības līmeni. Ja viens mērkis tiek sasniegts, izmantojot procedūru kombināciju, revidents izvērtē katras procedūras apjomu atsevišķi. Parasti revīzijas procedūru apjoms palielinās, pieaugot būtisku neatbilstību riskam. Piemēram, veicot procedūras, kas vērstas uz krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem, atbilstīga rīcība ir palielināt parauga lielumu vai veikt plašākas detalizētas analītiskās procedūras. Tomēr revīzijas procedūru apjoma palielināšana ir efektīva tikai tajā gadījumā, ja revīzijas procedūra pati par sevi ir piemērota konkrētajam riskam.

A16. Datorizētu revīzijas tehnoloģiju (*Computer-Assisted Audit Techniques — CAAT*) izmantošana var sniegt iespēju plašāk pārbaudīt lielu daudzumu elektroniski apstrādātu darījumu un kontu failu, kas var būt noderīgi, ja revidents izlemj ieviest izmaiņas pārbaudes apjomā, piemēram, veicot procedūras, kas vērstas uz krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem. Šādas tehnoloģijas var izmantot arī, lai no galvenajiem elektroniskajiem failiem atlasītu pārbaudāmos darījumus, sašķirotu darījumus pēc tiem raksturīgajiem parametriem vai pārbaudītu visu populāciju, nevis tikai atsevišķu kopu.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora struktūrām

A17. Publiskā sektora struktūrās, izvērtējot papildu revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu, revidents nem vērā revīzijas uzdevumā un citos dokumentos noteiktās revīzijas prasības.

Apsvērumi saistībā ar maziem uzņēmumiem

A18. Ľoti mazos uzņēmumos var nebūt kontroles procedūru, ko revidents varētu identificēt, vai arī šādu procedūru esamības vai darbības reģistrēšanas apjoms uzņēmumā var būt ierobežots. Šādos gadījumos efektīvāk būtu veikt papildu revīzijas procedūras, kas galvenokārt ir detalizētas procedūras. Tomēr retos gadījumos kontroles procedūru vai citu iekšējās kontroles sistēmas komponentu neesamības dēļ revidents nevar iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus.

Augstāks riska izvērtējums (sk. 7.b) punktu)

A19. Ja augstāka risika izvērtējuma rezultātā revidentam nepieciešams iegūt pārliecinošākus revīzijas pierādījumus, revidents var palielināt pierādījumu daudzumu vai iegūt pierādījumus, kas ir atbilstošāki vai uzticamāki, piemēram, lielākā mērā iegūstot pierādījumus no trešajām personām vai iegūstot apstiprinošus pierādījumus no vairākiem neatkarīgiem avotiem.

Kontroles procedūru pārbaudes

Kontroles procedūru pārbaužu izstrāde un veikšana (sk. 8. punktu)

A20. Revidents attiecina kontroles procedūru pārbaudes tikai uz tādām kontroles procedūrām, kuras revidents uzskata par piemērotām būtisku neatbilstību novēršanai vai noteikšanai un koriģēšana attiecīgā apgalvojumā un kuras revidents plāno pārbaudīt. Ja revīzijas periodā dažādos gadījumos tiek lietotas būtiski atšķirīgas kontroles procedūras, revidents izvērtē katru no tām atsevišķi.

A21. Kontroles procedūru darbības efektivitātes pārbaude atšķiras no izpratnes gūšanas par kontroles sistēmu un tās veida un īstenošanas novērtēšanas. Tomēr abos gadījumos tiek izmantotas vienāda veida revīzijas procedūras. Tāpēc revidents var izlemt, ka efektīvāk ir pārbaudīt kontroles procedūru darbības efektivitāti, vienlaikus novērtējot to veidu un nosakot, vai tās ir ieviestas.

A22. Lai gan dažas risku izvērtēšanas procedūras var nebūt īpaši izstrādātas kā kontroles procedūru pārbaudes, tomēr tās var sniegt revīzijas pierādījumus, kas apliecina kontroles procedūru darbības efektivitāti, un tādējādi tās var izmantot kā kontroles procedūru pārbaudes. Piemēram, risku izvērtēšanas procedūras var ietvert šādas darbības:

- vadības iztaujāšana par budžetu izlietojumu;
- novērošana, kā vadība salīdzina ikmēneša budžetus ar faktiskajiem izdevumiem;
- atskaišu, kurās ir izskaidrotas faktisko izmaksu novirzes no budžeta, izskatīšana.

Šādas revīzijas procedūras ļauj iegūt priekšstatu par uzņēmuma budžeta izveides politikām, kā arī norāda, vai šādas politikas tiek īstenotas. Tāpat šādā veidā var iegūt pierādījumus, kas apliecina budžeta izveides politiku efektivitāti būtisku neatbilstību nepieļaušanā vai noteikšanā attiecībā uz izdevumu klasifikāciju.

A23. Revidents var arī izstrādāt kontroles procedūru pārbaudes, kas tiek veiktas vienlaicīgi ar detalizētām pārbaudēm attiecībā uz vienu un to pašu darījumu. Lai gan kontroles procedūru pārbaudes mērķis atšķiras no detalizētās pārbaudes mērķa, abu veidu pārbaudes var veikt

vienlaicīgi un attiecināt uz vienu un to pašu darījumu. Šādas pārbaudes tiek sauktas par duālā mērķa pārbaudēm. Piemēram, revidents var izstrādāt pārbaudi un novērtēt tās rezultātus ar mērķi pārbaudīt rēķinu, lai noteiktu, vai tas ir apstiprināts, un iegūt detalizētus pierādījumus, kas apliecina darījuma veikšanu. Duālā mērķa pārbaude tiek izstrādāta un novērtēta, katru pārbaudes mērķi apsverot atsevišķi.

A24. Dažkārt revidents var secināt, ka nav iespējams izstrādāt efektīvas detalizētās procedūras, kas pašas par sevi nodrošinātu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus apgalvojuma līmenī.¹⁰⁸ Šāda situācija var rasties gadījumā, ja uzņēmuma darbībā tiek izmantotas IT sistēmas un darījumus apliecināši dokumenti netiek veidoti un uzglabāti citādāk kā tikai IT sistēmā. Šādos gadījumos 8.b) punkta nosacījumi nosaka revidenta pienākumu veikt tādu kontroles procedūru pārbaudes, kas ir vērstas uz risku, kura gadījumā detalizētās procedūras pašas par sevi nespēj sniegt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus.

Revīzijas pierādījumi un plānotā paļaušanās uz tiem (sk. 9. punktu)

A25. Augstāka līmeņa pārliecība par kontroles procedūru darbības efektivitāti ir sagaidāma, ja revidenta metode pamatā sastāv no kontroles procedūru pārbaudēm, īpaši, ja nav iespējams iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, veicot vienīgi detalizētās procedūras.

Kontroles procedūru pārbaužu veids un apjoms

Citas revīzijas procedūras apvienojumā ar iztaujāšanu (sk. 10.a) punktu)

A26. Iztaujāšana pati par sevi nav pietiekama, lai pārbaudītu kontroles procedūru darbības efektivitāti. Tāpēc apvienojumā ar iztaujāšanu revidents veic arī citas revīzijas procedūras. Iztaujāšanas apvienošana ar pārbaudi vai atkārtotu izpildi var sniegt lielāku pārliecību, nekā iztaujāšana apvienojumā ar novērošanu, jo novērošana sniedz priekšstatu tikai par to laika brīdi, kurā tā veikta.

A27. Konkrētās kontroles procedūras veids ietekmē to, kādas revīzijas procedūras ir nepieciešamas, lai iegūtu revīzijas pierādījumus, kas apliecina kontroles procedūras darbības efektivitāti. Piemēram, ja darbības efektivitāti apliecinā dokumenti, revidents var iegūt revīzijas pierādījumus, pārbaudot šādus dokumentus. Tomēr dažām kontroles procedūrām dokumenti var nebūt pieejami vai nebūt atbilstoši. Piemēram, kontroles vidē dažiem faktoriem nepastāv darbību pamatojoši dokumenti, piemēram, pilnvaru vai atbildības līmeņu noteikšana, vai automatizētas kontroles procedūras. Šādos apstākļos revīzijas pierādījumus par darbības efektivitāti var iegūt, veicot iztaujāšanu apvienojumā ar citām revīzijas procedūrām, piemēram, novērošanu vai datorizētu revīzijas tehnoloģiju izmantošanu.

Kontroles procedūru pārbaužu apjoms

A28. Ja ir nepieciešami pārliecinošāki revīzijas pierādījumi attiecībā uz kontroles procedūru darbības efektivitāti, revidents var palielināt kontroles procedūru pārbaudes apjomu. Nosakot kontroles pārbaužu apjomu, revidents var apsvērt ne tikai kontroles procedūras ticamības pakāpi, bet arī šādus aspektus:

- kontroles procedūras veikšanas biežums uzņēmumā pārskata perioda laikā;

¹⁰⁸ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 33. punkts.

- laika posms revīzijas periodā, attiecībā uz kuru revidents paļaujas uz konkrētās kontroles procedūras darbības efektivitāti;
- paredzamā novirzes pakāpe no kontroles procedūras;
- tādu revīzijas pierādījumu atbilstība un ticamība, kuri apliecina kontroles procedūras darbības efektivitāti apgalvojuma līmenī;
- citu kontroles procedūru pārbaužu laikā iegūtie pierādījumi, kas apliecina pārbaudāmās kontroles procedūras darbības efektivitāti.

Papildu norādījumi saistībā ar pārbaužu apjomu sniegti 530. SRS¹⁰⁹.

A29. Tā kā IT apstrāde pēc būtības ir konsekvents process, revidentam, iespējams, nebūs nepieciešams palielināt automatizētu kontroles procedūru pārbaužu apjomu. Automatizēta kontroles procedūra pēc definīcijas darbojas konsekventi, ja vien nav ieviestas izmaiņas IT lietojumprogrammā (tostarp, tabulās, failos vai citos pastāvīgajos datos). Kad revidents ir konstatējis, ka automatizētā kontroles procedūra darbojas, kā paredzēts, (par ko var pārliecināties brīdī, kad kontroles procedūra tiek sākotnēji ieviesta, vai kādā citā datumā), revidents var izvērtēt iespēju veikt pārbaudes, lai konstatētu, ka kontroles procedūra joprojām darbojas efektīvi. Šādas pārbaudes var ietvert ar IT lietojumprogrammu saistīto vispārējo IT kontroles procedūru pārbaudes.

A29a. Līdzīgi, revidents var veikt tādu kontroles procedūru pārbaudes, kuras ir vērstas uz būtisku neatbilstību riskiem, saistītiem ar uzņēmuma datu integritāti vai uzņēmuma sistēmas ģenerēto pārskatu pilnīgumu un precizitāti, vai vērstas uz būtisku neatbilstību riskiem, attiecībā uz kuriem detalizētas procedūras pašas par sevi nespēj nodrošināt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus. Šādās kontroles procedūru pārbaudēs var iekļaut vispārējo IT kontroles procedūru pārbaudes, kas ir vērstas uz 10.a) punktā minētajiem aspektiem. Šādā gadījumā revidentam, iespējams, nebūs jāveic papildu pārbaudes, lai iegūtu revīzijas pierādījumus saistībā ar 10.a) punktā minētajiem aspektiem.

A29b. Ja revidents konstatē, ka vispārēja IT kontroles procedūra ir nepilnīga, revidents var izvērtēt saistītos no IT izmantošanas izrietošos riskus, kas ir identificēti saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS¹¹⁰, lai nodrošinātu pamatu revidenta papildu procedūru izstrādei attiecībā uz izvērtēto būtisku neatbilstību risku. Šādās procedūras var palīdzēt noteikt, vai:

¹⁰⁹ 530. SRS "Revīzijas izlase".

¹¹⁰ 15. (pārskatīts 2019) SRS 26. c)i) punkts.

- pastāv no IT izrietošie riski; Piemēram, ja lietotājiem ir nesankcionēta piekļuve IT lietojumprogrammai (bet viņi nevar piekļūt vai modifīcēt sistēmas žurnālus, kas reģistrē piekļuvi), revidents var pārbaudīt sistēmas žurnālus, lai iegūtu revīzijas pierādījumus par to, ka šie lietotāji revidējamā laika posmā nav piekļuvuši IT lietojumprogrammai;
- pastāv jebkādas alternatīvas vai liekas vispārējas IT kontroles procedūras vai jebkādas citas kontroles procedūras, kas ir vērstas uz saistītajiem no IT izmantošanas izrietošajiem riskiem. Ja tā ir, revidents var identificēt šādas kontroles procedūras (ja tās jau nav identificētas) un tādējādi novērtēt to struktūru, noteikt, vai tās tiek īstenošas, un veikt to darbības efektivitātes pārbaudes. Piemēram, ja vispārēja IT kontroles procedūras, kas ir saistīta ar lietotāju piekļuvi, ir nepilnīga, uzņēmumā, iespējams, pastāv alternatīva kontroles procedūra, ar kuras palīdzību IT vadība savlaicīgi pārskata lietotāju piekļuves pārskatus. Apstākļi, kādos lietojumprogrammas kontroles procedūra var būt vērsta uz no IT izmantošanas izrietošu risku, var ietvert gadījumus, kad informāciju, ko var ietekmēt vispārējo IT kontroles procedūru nepilnības, var salīdzināt ar ārējos avotos pieejamu informāciju (piemēram, bankas pārskatu) vai iekšējiem avotiem, kurus neietekmē vispārējās IT kontroles procedūra nepilnības (piemēram, nodalīta IT lietojumprogramma vai datu avots).

Netiešo kontroles procedūru pārbaudes (sk. 10.b) punktu)

A30. Dažkārt var būt nepieciešams iegūt revīzijas pierādījumus, kas apliecinā netiešo kontroles procedūru (t. i. vispārējo IT kontroles procedūru) darbības efektivitāti. Kā skaidrots A29.– A29.b) punktā, vispārējas IT kontroles procedūras var būt identificētas saskaņā ar 315. (2019. gada pārskaitītā versija) SRS, jo tās atbalsta automatizēto kontroļu darbības efektivitāti vai atbalsta uzņēmuma finanšu pārskatos izmantotās informācijas, tostarp sistēmas ģenerēto pārskatu, integritātes uzturēšanu. 10.b) punktā ir noteikts, ka revidents var jau būt pārbaudījis dažas netiešās kontroles procedūras, risinot 10.a) punktā minētos jautājumus.

Kontroles procedūru pārbaužu veikšanas laiks

Sagaidāmais paļaušanās periods (sk. 11. punktu)

A32. Revidenta mērķiem var būt pietiekami revīzijas pierādījumi, kas attiecas tikai uz konkrētu laika brīdi, piemēram, uzņēmuma krājumu inventarizācijas kontroles procedūras pārskata perioda beigās. Tomēr, ja revidents plāno paļauties uz kontroles procedūru, kas attiecas uz visu pārskata periodu, revidents veic papildu pārbaudes, kuru rezultātā iegūtie revīzijas pierādījumi spēj apliecināt kontroles procedūru efektīvu darbību pārskata perioda laikā. Šādas pārbaudes var ietvert uzņēmuma iekšējās kontroles uzraudzības procesa ietvaros veiktas kontroles procedūru pārbaudes.

Starposma datumā iegūtu revīzijas pierādījumu izmantošana (sk. 12.b) punktu)

A33. Lai noteiktu, kādi revīzijas pierādījumi ir nepieciešami, lai gūtu pārliecību par tādu kontroles procedūru darbību, kuras bijušas spēkā pēc starposma datuma, revidents izvērtē šādus faktorus:

- izvērtēto būtisko neatbilstību risku nozīmīgums apgalvojuma līmenī;
- konkrētās starposma datumā pārbaudītās kontroles procedūras un nozīmīgās izmaiņas, kas tajās notikušas kopš šādas pārbaudes, tostarp, izmaiņas informācijas sistēmā, procesos un personāla sastāvā;
- tas, cik lielā mērā tika iegūti revīzijas pierādījumi, kas apliecinā šādu kontroles procedūru darbības efektivitāti;
- atlikušā perioda garums;
- tas, cik lielā mērā revidents plāno samazināt papildu detalizēto procedūru apjomu, pamatojoties uz pieņēmumu par kontroles procedūru drošumu;
- kontroles vide.

A34. Papildu revīzijas pierādījumus var iegūt, piemēram, paplašinot kontroles procedūru pārbaudes attiecībā uz atlikušo periodu vai pārbaudot, kā uzņēmumā tiek pārraudzītas kontroles procedūras.

Iepriekšējās revīzijās iegūto revīzijas pierādījumu izmantošana (sk. 13. punktu)

A35. Noteiktos apstākļos kā revīzijas pierādījumi var kalpot iepriekšējās revīzijās iegūti revīzijas pierādījumi ar nosacījumu, ka revidents veic revīzijas procedūras šādu revīzijas pierādījumu piemērotības un uzticamības izvērtēšanai konkrētajā revīzijā. Piemēram, iepriekšējās revīzijas laikā revidents var konstatēt, ka automatizētās kontroles procedūras darbojas, kā paredzēts. Revidents var iegūt revīzijas pierādījumus, lai noteiktu, vai automatizētajās kontroles procedūrās ir veiktas izmaiņas, kas varētu ietekmēt kontroles procedūru efektivitāti. Tas veicams, piemēram, iztaujājot uzņēmuma vadību, kā arī pārbaudot uzskaites žurnālus/reģistrus, kuros būtu informācija par to, vai veiktais jebkādas izmaiņas. Izvērtējot šādas izmaiņas revīzijas pierādījumos, revidents var iegūt pamatojumu kārtējā periodā iegūstamo revīzijas pierādījumu, kas apliecinā kontroles procedūru darbības efektivitāti, apjoma palielināšanai vai samazināšanai.

Kontroles procedūras, kurās notikušas izmaiņas, salīdzinot ar iepriekšējām revīzijām (sk. 14.a) punktu)

A36. Šādas izmaiņas var ietekmēt iepriekšējās revīzijās iegūto revīzijas pierādījumu piemērotību un uzticamību, un iepriekš iegūtie pierādījumi, iespējams, vairs nebūs izmantojami. Piemēram, izmaiņas sistēmā, kuru rezultātā no sistēmas var saņemt jauna veida atskaiti, visticamāk neietekmēs iepriekšējo periodu revīziju laikā iegūto revīzijas pierādījumu atbilstību, taču, ja izmaiņu ietekmē dati tiek apkopoti vai uzskaitīti, izmantojot citas aprēķina metodes, tad iepriekšējās revīzijas pierādījumi var kļūt neatbilstīgi.

Kontroles procedūras, kurās nav notikušas izmaiņas, salīdzinot ar iepriekšējām revīzijām (sk. 14.b) punktu)

A37. Revidenta lēmums par to, vai paļauties uz iepriekšējās revīzijās iegūtajiem revīzijas pierādījumiem attiecībā uz kontroles procedūrām, kuras:

- (a) nav mainījušās kopš iepriekšējās to pārbaudes;

- (b) nav kontroles procedūras, kuru uzdevums ir samazināt nozīmīgus riskus; ir atkarīgs no revidenta profesionālā sprieduma. Arī lēmums par laika periodu, pēc kura kontroles procedūru pārbaude ir atkārtojama, ir atkarīgs no profesionālā sprieduma, taču atbilstoši 14.b) punkta nosacījumiem šāda pārbaude ir veicama vismaz reizi trijos gados.
- A38. Parasti, jo augstāks ir būtisku neatbilstību risks vai jo lielākā mērā revidents paļaujas uz kontroles procedūru darbību, jo īsāks ir laika posms starp pārbaudēm. Faktori, kas var samazināt laika posmu, kuram paejot, veicama atkārtota kontroles procedūru pārbaude, vai kuru ietekmē nav iespējams paļauties uz iepriekšējās revīzijās iegūtajiem revīzijas pierādījumiem, ir šādi:
- neatbilstīga kontroles vide;
 - trūkumi uzņēmuma iekšējās kontroles pārraudzības procesā;
 - liels skaits kontroles procedūru tiek veiktas manuāli;
 - izmaiņas darbinieku sastāvā, kas būtiski ietekmē kontroles procedūras piemērošanu;
 - izmaiņas apstākļos, kas norāda uz nepieciešamību veikt izmaiņas kontroles procedūrā;
 - trūkumi vispārējās IT kontroles procedūrās.
- A39. Ja ir vairākas kontroles procedūras, kuru kontekstā revidents plāno paļauties uz iepriekšējās revīzijās iegūtiem revīzijas pierādījumiem, dažu šādu kontroles procedūru pārbaudes katrā revīzijā ļauj apstiprināt informāciju par kontroles vides pastāvīgu efektivitāti. Tādējādi revidentam ir vieglāk pieņemt lēmumu par to, vai revidents var paļauties uz iepriekšējās revīzijās iegūtajiem pierādījumiem.

Kontroles procedūru efektivitātes pārbaude (sk. 16.–17. punktu)

- A40. Revidenta veikto procedūru laikā konstatētas būtiskas neatbilstības ir spēcīgs indikators, kas norāda uz būtiskiem iekšējās kontroles trūkumiem.
- A41. Saskaņā ar kontroles procedūru efektivitātes koncepciju var pastāvēt zināmas novirzes kontroles procedūru piemērošanas veidā uzņēmumā. Novirzes no paredzētajiem rādītājiem var izraisīt tādi faktori, kā, piemēram, izmaiņas vadošo darbinieku sastāvā, nozīmīgas sezonālās darījumu apjoma svārstības un cilvēciskās kļūdas faktors. Konstatētais novirzes koeficients, ūpaši salīdzinājumā ar sagaidāmo koeficientu, var norādīt uz to, ka uz kontroles procedūru nevar paļauties, lai samazinātu revidenta izvērtēto risku apgalvojuma līmenī.

Detalizētas procedūras (sk. 6., 18. punktu)

- A42. Šī SRS 18. punktā ir noteikts revidenta pienākums izstrādāt un veikt detalizētas procedūras saistībā ar katru nozīmīgu darījumu kategoriju, kontu atlikumu un skaidrojumu. Attiecībā uz nozīmīgām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem detalizētās procedūras var būt jau veiktas, jo 6. punktā ir noteikts revidenta pienākums izstrādāt un veikt papildu revīzijas procedūras, kas vērstas uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī. Tādējādi detalizētās procedūras ir jāizstrādā un jāveic saskaņā ar 18. punktu:

- ja papildu revīzijas procedūras attiecībā uz nozīmīgām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem, kas izstrādātas un veiktas saskaņā ar 6. punktu, neietvēra detalizētas procedūras; vai
- attiecībā uz katru darījumu kategoriju, konta atlikumu vai skaidrojumu, kas nav nozīmīga darījumu kategorija, konta atlikums vai skaidrojums, bet kas ir identificēta kā būtiska saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS.¹¹¹
- Šī prasība atspoguļo to, ka: a) revidenta veiktais risku izvērtējums ir subjektīvs un var nebūt pietiekami precīzs, lai identificētu visus būtisku neatbilstību riskus; un b) pastāv iekšējās kontroles sistēmu raksturīgie ierobežojumi, tostarp, vadības iespējas apiet šādu kontroles sistēmu nosacījumus.

A42a. Ne visi apgalvojumi, kas attiecas uz nozīmīgām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem, ir jāpārbauda. Drīzāk, izstrādājot detalizētas procedūras, revidents, nosakot veicamo procedūru atbilstošo veidu, laiku un apjomu, var izvērtēt tos apgalvojumus, kuru gadījumā, rodoties neatbilstībām, tās būtu būtiskas.

Detalizēto procedūru veids un apjoms

A43. Atkarībā no apstākļiem revidents var konstatēt, ka:

- detalizētas analītiskās procedūras pašas par sevi ir pietiekamas, lai samazinātu būtisku neatbilstību risku līdz pieņemamam līmenim. Šāda situācija var rasties, ja, piemēram, revidenta veiktā risku izvērtējuma pamatā ir izmantoti revīzijas pierādījumi, kas iegūti, veicot kontroles procedūru pārbaudes;
- var izmantot tikai detalizētas pārbaudes;
- vispiemērotākās, reaģējot uz izvērtētajiem riskiem, ir detalizētas analītiskās procedūras kombinācijā ar detalizētām pārbaudēm.

A44. Parasti detalizētās analītiskās procedūras ir piemērotākas liela apjoma darījumiem, kuriem raksturīga tendence būt prognozējamiem laikā. 520. SRS¹¹² ir noteiktas prasības un sniegti norādījumi saistībā ar analītisko procedūru pielietojumu revīzijas gaitā.

A45. Izstrādājot detalizētas pārbaudes, ir jāņem vērā risku izvērtējums un apliecinājuma veids. Piemēram, detalizētās pārbaudes attiecībā uz apgalvojuma pastāvēšanu vai notikuma faktu var paredzēt noteiktu pozīciju atlasišanu no finanšu pārskatos iekļautajām un atbilstošu revīzijas pierādījumu iegūšanu. No otras puses, detalizētas pārbaudes attiecībā uz darījumu pilnīguma apgalvojumu var paredzēt vienu, kuriem būtu jābūt iekļautiem finanšu pārskatā, izvēli un pārliecināšanos, vai attiecīgie vienumi pārskatā tiešām ir iekļauti.

A10. Būtisku neatbilstību risku izvērtējumā parasti tiek ļemtas vērā arī kontroles procedūras, ko revidents plāno pārbaudīt, tāpēc detalizēto procedūru apjomu var nākties paplašināt, ja kontroles

¹¹¹ 315. (pārskatīts 2019) SRS 36. punkts.

¹¹² 520. SRS "Analītiskās procedūras".

procedūru pārbaužu rezultāti ir neapmierinoši. Tomēr revīzijas procedūras apjoma palielināšana ir pieļaujama tikai tādā gadījumā, ja revīzijas procedūra pati par sevi attiecas uz konkrēto risku.

A47. Izstrādājot detalizētas pārbaudes, parasti pārbaudes apjomu nosaka atkarībā no parauga lielumu. Tomēr ir jāņem vērā arī citi faktori, tostarp, iespēja izmantot citus, efektīvākus pārbaudes veidus. Papildinformāciju skatiet 500. SRS.¹¹³

Ārējo apstiprinājumu iegūšanas nepieciešamības izvērtēšana (sk. 19. punktu)

A48. Ārējo apstiprinājumu procedūras bieži ir izmanto, izvērtējot apgalvojumus, kas saistīti ar kontu atlikumiem un to elementiem, tomēr tās var izmantot arī attiecībā uz citiem elementiem. Piemēram, revidents var pieprasīt ārēju apstiprinājumu par vienošanās vai līguma nosacījumiem vai darījumiem starp uzņēmumu un citām pusēm. Ārējo apstiprinājumu procedūras var veikt arī, lai iegūtu revīzijas pierādījumus attiecībā uz noteiktu apstākļu neesamību. Piemēram, var īpaši pieprasīt apstiprinājumu tam, ka nav noslēgta „papildu vienošanās”, kurai varētu būt nozīmīga loma uzņēmuma ienākumu periodizācijas apgalvojuma kontekstā. Citas situācijas, kurās ārējie apstiprinājumi var sniegt atbilstošus revīzijas pierādījumus būtisku neatbilstību risku izvērtēšanā, var būt šādas:

- bankas kontu atlikumi un cita informācija par attiecībām ar banku;
- debitoru atlikumi un termiņi;
- krājumi, kuri atrodas pie trešajām pusēm muitas noliktavās apstrādei vai nosūtīšanai;
- īpašuma dokumenti, kuri atrodas pie juristiem vai finansētājiem drošības nolūkos vai kā nodrošinājums;
- ieguldījumi, kurus drošības nolūkos tur trešās personas vai kas iegādāti no brokeriem, bet nav piegādāti bilances datumā;
- naudas summas, kas maksājamas aizdevējiem, tostarp atmaksas termiņi un ierobežojošie nosacījumi;
- kreditoru atlikumi un termiņi.

A49. Lai gan arī ārēji apstiprinājumi var sniegt pietiekamus revīzijas pierādījumus attiecībā uz noteiktiem apgalvojumiem, dažu apgalvojumu gadījumā ārēji apstiprinājumi sniedz nepietiekami atbilstīgus revīzijas pierādījumus. Piemēram, ārēji apstiprinājumi nesniedz pietiekami atbilstīgus revīzijas pierādījumus saistībā ar debitoru atlikumu atgūstamo vērtību, bet gan par to esamību.

A50. Revidents var secināt, ka ārējā apstiprinājuma iegūšanas procedūras, kas veiktas vienam mērķim, sniedz iespēju iegūt pietiekamus revīzijas pierādījumus par citiem jautājumiem. Piemēram, bankas konta atlikuma apstiprinājuma pieprasījumi bieži vien ietver informācijas pieprasījumus attiecībā uz citiem finanšu pārskatu apgalvojumiem. Šādi apsvērumi var ietekmēt revidenta lēmumu par to, vai ir jāveic ārēja apstiprinājuma iegūšanas procedūras.

¹¹³ 500. SRS "Revīzijas pierādījumi" 10. punkts.

A51. Faktori, kas var revidentam palīdzēt noteikt, vai ir jāveic ārēja apstiprinājuma iegūšanas procedūras kā detalizētas revīzijas procedūras, var būt šādi:

- apstiprinošās personas izpratne par aplūkojamo jautājumu — atbildes var būt uzticamākas, ja tās sniedz apstiprinošā persona, kurai ir nepieciešamās zināšanas par apstiprināmo informāciju;
- apstiprinošās personas spēja vai vēlēšanās sniegt atbildi — piemēram, apstiprinošā persona:
 - var neakceptēt pienākumu sniegt atbildi uz apstiprinājuma pieprasījumu;
 - var uzskatīt, ka atbildes sniegšana ir pārāk dārga vai patēri pārāk daudz laika;
 - var bažīties par apstiprinājuma juridiskajām sekām;
 - var veikt darījumu uzskaiti citā valūtā;
 - var darboties vidē, kur atbildes sniegšana uz apstiprinājuma pieprasījumu netiek uzskatīta par nozīmīgu aspektu ikdienas darbībā.

Šādos apstākļos apstiprinošās personas var nesniegt atbildi, var sniegt paviršu atbildi vai var mēģināt ierobežot paļaušanos uz sniegtu apstiprinājumu.

- Apstiprinošās personas objektivitāte — ja apstiprinājumu sniedzošā persona ir uzņēmuma saistītā persona, paļaušanās uz sniegtu apstiprinājumu var būt mazāk droša.

Detalizētās procedūras, kas saistītas ar finanšu pārskatu slēgšanas procesu (sk. 20. punktu)

A52. Revidenta veikto detalizēto procedūru attiecībā uz finanšu pārskatu slēgšanas procesu veids un apjoms ir atkarīgs no uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanas procesa un saistīto būtisku neatbilstību risku veida un sarežģītības.

Detalizētās procedūras, kas vērstas uz nozīmīgiem riskiem (sk. 21. punktu)

A53. Šī SRS 21. punktā ir noteikts revidents pienākums veikt detalizētas procedūras, kas ir īpaši vērstas uz tādiem riskiem, kurus revidents ir noteicis kā nozīmīgus riskus. Revīzijas pierādījumi, ko revidents saņemis tieši kā ārējus apstiprinājumus no atbilstošajām apstiprinošajām personām, var palīdzēt revidentam iegūt revīzijas pierādījumus ar augstas pakāpes uzticamību, kāda revidentam ir nepieciešama, lai izvērtētu nozīmīgus krāpšanas vai kļūdu izraisītus būtisku neatbilstību riskus. Piemēram, ja revidents konstatē, ka uzņēmuma vadība izjūt spiedienu īstenot peļņas prognozi, pastāv risks, ka vadība uzrādīs augstākus realizācijas rezultātus, neatbilstīgi iekļaujot realizācijas apjomā darījumus, kuru nosacījumi nepieļauj ienākumu atzīšanu konkrētajā pārskata periodā, vai arī sagatavojoj faktūrrēķinu pirms preču nosūtīšanas. Šādos apstākļos revidents var, piemēram, veikt ārēja apstiprinājuma iegūšanas procedūras, pieprasot apstiprināt ne tikai debitoru parāda atlikumu, bet arī realizācijas līgumu nosacījumus, tostarp, realizācijas datumus, līgumā iekļauto preču atgriešanas nosacījumus un piegādes nosacījumus. Turklāt revidents var papildināt šādas ārēja apstiprinājuma iegūšanas procedūras ar uzņēmuma darbinieku iztaujāšanu, kuri nav tieši saistīti ar finanšu uzskaiti, noskaidrojot jebkādas izmaiņas, kādas ir veiktas realizācijas līgumos vai piegāžu nosacījumos.

Detalizēto procedūru laiks (sk. 22.–23. punktu)

A54. Lielākoties iepriekšējo revīziju laikā veikto detalizēto procedūru rezultātā iegūtie pierādījumi kārtējā periodā ir izmantojami nelielā mērā vai nav izmantojami nemaz. Tomēr ir izņēmumi; piemēram, revidents kārtējā periodā var izmantot iepriekšējā revīzijā iegūtu juridisku atzinumu par to, ka drošības struktūrā nav notikušas izmaiņas. Šādos gadījumos revidents var izmantot revīzijas pierādījumus, kas iegūti iepriekšējās revīzijas laikā veikto detalizēto procedūru rezultātā, ja šādos pierādījumos un attiecīgajā jautājumā nav notikušas lielas izmaiņas un kārtējā periodā ir veiktas revīzijas procedūras, kuru uzdevums ir noteikt šādu pierādījumu turpmāko derīgumu.

Starposma datumā iegūtu revīzijas pierādījumu izmantošana (sk. 22. punktu)

A55. Atsevišķos gadījumos revidents var konstatēt, ka detalizētās procedūras ir efektīvāk veikt starposma datumā, un salīdzināt un saskaņot informāciju par pārskata perioda beigu atlikumiem ar salīdzināmo informāciju starposma datumā, lai:

- (a) identificētu šķietami netipiskas summas;
- (b) veiktu šādu summu izpēti; un
- (c) veiktu detalizētas analītiskās procedūras vai detalizētas pārbaudes, lai pārbaudītu notikumu attīstību starplaikā.

A56. Ja revidents veic detalizētās procedūras starposma datumā, neveicot papildu procedūras vēlāk, palielinās risks, ka revidents neidentificēs neatbilstības, kas varētu pastāvēt pārskata perioda beigās. Jo ilgāks ir atlikušais periods, jo lielāks ir šāds risks. Pieņemot lēmumu par to, vai veikt detalizētas pārbaudes starposma datumā, revidents ņem vērā šādus faktorus:

- kontroles vide un citas kontroles procedūras;
- informācijas pieejamība vēlākā datumā, kad tā būs nepieciešama revīzijas procedūru veikšanai;
- detalizētos procedūru mērkis;
- izvērtētais būtisku neatbilstību risks;
- darījumu kategorijas vai kontu atlikuma būtība un saistītie apgalvojumi;
- revidenta spēja veikt atbilstīgas detalizētās procedūras vai detalizētās procedūras kombinācijā ar kontroles procedūru pārbaudēm, lai gūtu pārliecību par atlikušo periodu un samazinātu iespējamību, ka pārskata perioda beigās esošas būtiskas neatbilstības var netikt atklātas.

A57. Pieņemot lēmumu par to, vai veikt detalizētas analītiskās procedūras par periodu no starposma datuma līdz gada beigu datumam, revidents ņem vērā šādus faktorus:

- vai atsevišķu darījumu kategoriju vai kontu atlikumu perioda beigu atlikumi ir pietiekami paredzami (atlikumu summa, būtiskums, sastāvs);
- vai uzņēmumā īstenotās procedūras šādu darījumu kategoriju vai kontu atlikumu klasifikācijai un labojumu starposma datumā ir atbilstīgas un vai ir nodrošināta atbilstīga darījumu periodizācija;

- vai finanšu informācijas sistēma nodrošina pietiekamu informāciju par atlikumiem pārskata perioda beigās un par darījumiem periodā atlikušajā periodā, lai revidents varētu izpētīt:
 - (a) nozīmīgus netipiskus darījumus vai ierakstus (tostarp, tādus, kas veikti neilgi pirms pārskata perioda beigām);
 - (b) nozīmīgu svārstību iemeslus vai arī iemeslus, kāpēc plānotās svārstības nav notikušas; un
 - (c) izmaiņas darījumu kategoriju vai kontu atlikumu struktūrā.

Starposma datumā konstatētas neatbilstības (sk. 23. punktu)

A58. Ja revidents secina, ka atlikušajā periodā veicamo detalizēto procedūru plānotajā veidā, laikā vai apjomā veicamas izmaiņas, kuru iemesls ir starposma datumā konstatētas neparedzētas neatbilstības, šādas izmaiņas var ietvert starposma datumā veikto procedūru paplašināšanu vai atkārtošanu pārskata perioda beigās.

Finanšu pārskatu izklāsta atbilstība (sk. 24. punktu)

A59. Novērtējot finanšu pārskatu izklāstu, izkārtojumu un saturu, revidents novērtē, piemēram, vai finanšu pārskati ir sagatavoti, izmantojot piemērojamajās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs noteikto terminoloģiju, novērtē detalizētības pakāpi, summu un summu pamatojošo datu apkopojumu vai detalizāciju.

Revīzijas pierādījumu pietiekamības un atbilstības novērtēšana (sk. 25.–27. punktu)

A60. Finanšu pārskatu revīzija ir kumulatīvs un iteratīvs process. Revīzijas pierādījumi, ko revidents iegūst, veicot plānotās revīzijas procedūras, var likt revidentam mainīt plānoto revīzijas procedūru veidu, laiku vai apjomu. Revidents var iegūt informāciju, kas būtiski atšķiras no informācijas, kuru revidents izmantojis risku izvērtēšanas procedūru laikā. Piemēram:

- neatbilstību apjoms, kuru revidents konstatē detalizēto pārbaužu rezultātā, var mainīt revidenta spriedumu par risku izvērtējumu un norādīt uz būtiskiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā;
- revidents var konstatēt atšķirības grāmatvedības ierakstos vai pretrunīgus vai trūkstošus pierādījumus;
- revīzijas vispārējā pārbaudes posmā veiktās analītiskās procedūras var norādīt uz iepriekš neidentificētiem būtisku neatbilstību riskiem.

Šādos apstākļos revidentam var nākties pārvērtēt plānotās revīzijas procedūras, pamatojoties uz jauno būtisku neatbilstību risku izvērtējumu un to ietekmi uz konkrētām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem, skaidrojumiem un saistītajiem apgalvojumiem. Papildu norādījumi saistībā ar revidenta risku izvērtējuma pārskatīšanu ir sniegti 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS.¹¹⁴

¹¹⁴ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 53. punkts.

A61. Revidents nedrīkst pieņemt, ka krāpšana vai klūda ir tikai atsevišķs gadījums. Tāpēc revidents izvērtē, kā neatbilstības konstatēšana ietekmē izvērtētos būtisku neatbilstību riskus, lai noteiktu, vai šādu risku izvērtējums joprojām ir atbilstīgs.

A62. Revidenta spriedumu par to, kādi pierādījumi ir uzskatāmi par atbilstīgiem un pietiekamiem revīzijas pierādījumiem, var ietekmēt šādi faktori:

- tas, cik nozīmīga ir iespējamā neatbilstība saistībā ar apgalvojumu un kāda ir iespējamība, ka tā pati par sevi vai apvienojumā ar citām potenciālām neatbilstībām būtiski ietekmēs finanšu pārskatus;
- vadības veikto atbildes pasākumu atbilstība un uz riskiem vērsto kontroles procedūru efektivitāte;
- iepriekšējās revīzijās gūtā pieredze saistībā ar līdzīgām iespējamām neatbilstībām;
- veikto revīzijas procedūru rezultāti, tostarp, tas, vai šo procedūru laikā ir identificēti krāpšanas vai klūdu gadījumi;
- pieejamie informācijas avoti un to ticamība;
- tas, cik pārliecinoši ir revīzijas pierādījumi;
- izpratne par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu.

Dokumentēšana (sk. 28. punktu)

A63. Revīzijas dokumentu veidu un apjomu revidents nosaka, pielietojot profesionālu spriedumu un ņemot vērā uzņēmuma un tā iekšējās kontroles sistēmas veidu, lielumu un sarežģītību, uzņēmuma informācijas pieejamību, kā arī revīzijas gaitā pielietotās revīzijas metodes un tehnoloģijas.

500. SRS “Revīzijas pierādījumi”

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Pietiekami un atbilstīgi revīzijas pierādījumi (sk. 6. punktu)

A1. Revīzijas pierādījumus izmanto revidenta atzinuma un ziņojuma izstrādē. Tie pēc būtības ir kumulatīvi, un tos galvenokārt iegūst, revīzijas gaitā veicot revīzijas procedūras. Tomēr kā revīzijas pierādījumus var izmantot arī no citiem avotiem iegūtu informāciju, piemēram, informāciju, kas iegūta iepriekšējās revīzijās (ar nosacījumu, ka revidents ir novērtējis, vai šāda informācija joprojām ir atbilstoša un uzticama, lai to izmantotu kā revīzijas pierādījumus esošajā revīzijā) vai firmas kvalitātes kontroles procedūru, kas vērstas uz klientu attiecību akceptēšanu un turpināšanu, rezultātā. Papildus citiem informācijas avotiem uzņēmumā un ārpus tā svarīgs revīzijas pierādījumu avots ir arī uzņēmuma grāmatvedības ieraksti. Informāciju, kas izmantojama kā revīzijas pierādījums, var sagatavot arī, izmantojot vadības pieaicināta eksperta pakalpojumus. Par revīzijas pierādījumiem uzskatāma gan informācija, kas pamato un apliecinā svarīgās revīzijas pierādījumu avots ir arī uzņēmuma pretrunā ar šādiem apliecinājumiem. Dažkārt revidents kā revīzijas pierādījumu var izmantot arī informācijas trūkumu (piemēram, vadības atteikšanās sniegt revidenta pieprasītu apliecinājumu).

...

Analītiskās procedūras, ko veic, lai iegūtu revīzijas pierādījumus

Novērošana

A17. Novērošana ir citu personu veikta procesa vai procedūras vērošana, piemēram, revidents var novērot, kā uzņēmuma darbinieki veic krājumu uzskaiti vai izpilda kontroles procedūras. Novērošana sniedz revīzijas pierādījumus par procesa vai procedūras izpildi, tomēr to ierobežojošie faktori ir laiks, kurā novērošana tiek veikta, un tas, ka novērošanas fakts var ietekmēt procesa vai procedūras izpildes kvalitāti. Papildu norādījumi par krājumu uzskaites novērošanu sniegti 501. SRS.

...

501. SRS “Revīzijas pierādījumi — īpaši apsvērumi attiecībā uz atsevišķiem posteņiem”

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Krājumi

Piedalīšanās fizisko krājumu inventarizācijas procesā (sk. 4.a) punktu)

...

Vadības izstrādāto norāžu un procedūru novērtēšana (sk. 4.a)i punktu)

A4. Novērtējot vadības izstrādāto norāžu un procedūru, kas nosaka krājumu fiziskās inventarizācijas veikšanu, revidents izvērtē šādus aspektus, tostarp, vai tās ir nodrošina, piemēram:

- atbilstīgu kontroles procedūru veikšanu, piemēram, izmantoto krājumu fiziskās inventarizācijas ierakstu apkopošanu, neizmantoto krājumu fiziskās inventarizācijas ierakstu uzskaiti un atkārtotās inventarizācijas procedūru uzskaite;

...

530. SRS “Revīzijas dokumenti”

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

...

Izlases parauga veids, lielums un pārbaudāmo vienumu atlase

Izlases parauga veids (sk. 6. punktu)

...

A7. Detalizētu pārbaužu vajadzībām nosakot datu kopas raksturīgās iezīmes, revidents izvērtē sagaidāmo novirzi, pamatojoties uz revidenta izpratni par kontroles procedūrām vai pamatojoties uz neliela skaita datu kopas vienumu pārbaudi. Šādu izvērtējumu revidents veic, lai noteiktu revīzijas izlases parauga veidu un lielumu....

...

2. pielikums (sk. A11 punktu)

Faktori, kas ietekmē izlases parauga lielumu kontroles procedūru pārbaudes vajadzībām

Nosakot izlases parauga lielumu kontroles procedūru pārbaudes vajadzībām, revidents ņem vērā šādus faktorus. Šie faktori, kas izvērtējami kopumā, balstās uz pieņēmumu, ka revidents neveic izmaiņas ne kontroles procedūru pārbaužu veidā, ne laikā un arī citādi neveic izmaiņas detalizētās procedūrās, kas vērstas uz izvērtētajiem riskiem.

1. faktors Pieaugums tajā, cik lielā mērā revidenta veiktajā risku izvērtējumā ir ņemti vērā kontroles procedūru darbības efektivitātes pārbaudes plāni.

...

550. SRS “Saistītās personas”

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

...

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības

...

Izpratnes gūšana par uzņēmuma attiecībā un darījumiem ar saistītajām pusēm

Pārrunas darba grupā (sk. 12. punktu)

A9. Pārrunas darba grupā var būt vērstas uz šādiem jautājumiem:

- ...
- tas, cik lielu vērību uzņēmuma vadība un personas, kam uzticēta pārvalde, piešķir attiecību un darījumu ar saistītajām pusēm identificēšanai, atbilstošai uzskaitei un skaidrošanai (ja piemērojamajās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs ir noteiktas prasības attiecībā uz saistītajām pusēm), un kāds ir saistītais vadības kontroles procedūru pārkāpumu risks.

...

Uzņēmuma saistīto pušu identificēšana (sk. 13.a) punktu)

...

A12. Tomēr, ja pamatnostādnēs nav noteiktas prasības attiecībā uz saistītajām pusēm, uzņēmumā, iespējams, nav ieviestas šādas informācijas sistēmas. Šādos apstākļos vadība var arī nezināt par visu saistīto pušu esamību. Tomēr joprojām ir spēkā šīs SRS 13. punktā noteiktā prasība veikt iztaujāšanu, jo vadībai, iespējams, ir zināmas šajā SRS noteiktajai saistīto pušu definīcijai atbilstošas saistītās personas. Šādos gadījumos revidents veic iztaujāšanu par uzņēmuma saistīto pušu identitāti kā daļu no revidenta veiktajām risku izvērtēšanas procedūrām un saistītajām darbībām saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS, lai iegūtu informāciju par uzņēmuma organizatorisko struktūru, īpašumtiesībām, pārvaldi un darbības modeli:

Kopējas kontroles attiecību gadījumā ir lielāka iespējamība, ka vadībai ir zināms par šādu attiecību pastāvēšanu, jo tām ir nozīmīga ietekme uzņēmumā, un tāpēc revidenta iztaujāšana būs efektīvāka, ja tā tiks vērsta uz to, lai noskaidrotu, vai personas, ar kurām uzņēmums iesaistījies nozīmīgos darījumos vai nozīmīgā mērā koplieto resursus, ir uzskatāmas par saistītajām pusēm.

...

Apsvērumi saistībā ar maziem uzņēmumiem

A20. Mazos uzņēmumos kontroles pasākumi ir mazāk formāli, un var nebūt nodrošināts attiecību un darījumu ar saistītajām pusēm dokumentēšanas process. Uzņēmuma īpašnieks-vadītājs var mazināt riskus, kas izriet no attiecībām un darījumiem ar saistītajām pusēm, vai arī potenciāli palielināt šādus riskus, aktīvi iesaistoties visos darījumu galvenajos aspektos. Šādos uzņēmumos revidents var iegūt izpratni par attiecībām un darījumiem ar saistītajām pusēm un saistītajām kontroles procedūrām, iztaujājot vadību un paralēli veicot citas procedūras, piemēram, novērojot, kā tiek īstenoti vadības pārraudzības un pārbaudes pasākumi, kā arī pārbaudot pieejamos atbilstošos dokumentus.

...

Informācijas par saistītajām pusēm izpaušana darba uzdevuma grupai (sk. 17. punktu)

A28. Informācija par saistītajām pusēm, ko revidents var izpaust darba grupas dalībniekiem, ir šāda:

- uzņēmuma saistīto pušu identitāte;
- attiecību un darījumu ar saistītajām pusēm būtība;

Nozīmīgi vai sarežģīti darījumi vai attiecības ar saistītajām pusēm, ko varētu uzskatīt par nozīmīgiem riskiem, jo īpaši darījumi, kuros finansiāli iesaistīta vadība vai personas, kam uzticēta uzņēmuma pārvalde.

...

Procedūras, kas vērstas uz attiecību un darījumu ar saistītajām pusēm izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem (sk. 20. punktu)

...

A34. Atkarībā no risku izvērtēšanas procedūru rezultātiem revidents var uzskatīt par atbilstošu iegūt revīzijas pierādījumus, neveicot tādu uzņēmuma kontroles procedūru pārbaudi, kuras ir vērstas uz attiecībām un darījumiem ar saistītajām pusēm. Tomēr atsevišķos gadījumos var nebūt iespējams iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, veicot tikai detalizētas revīzijas procedūras attiecībā uz būtisku neatbilstību riskiem, ko izraisa attiecības un darījumi ar saistītajām pusēm. Piemēram, ja ir daudz savstarpējo darījumu starp uzņēmumu un tā struktūrvienībām un liela daļa no šos darījumus raksturojošās informācijas tiek izstrādāta, reģistrēta, apstrādāta vai ziņota elektroniskā veidā, izmantojot integrētu sistēmu, revidents var secināt, ka nav iespējams izstrādāt efektīvas detalizētās procedūras, kas pašas par sevi pietiekami samazinātu ar šādiem darījumiem saistītos būtisku neatbilstību riskus. Šādā gadījumā atbilstoši 330. SRS noteiktajai prasībai iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecinātu kontroles procedūru efektivitāti,¹¹⁵ revidenta pienākums ir pārbaudīt uzņēmuma kontroles procedūras, izvērtējot to, cik pilnīgi un precīzi tiek reģistrētas attiecības un darījumi ar saistītajām pusēm.

...

540. (pārskatīts) SRS “Grāmatvedības aplēšu revīzija un saistītie skaidrojumi

Ievads

SRS darbības jomu

1. Šajā Starptautiskajā Revīzijas standartā (SRS) raksturota revidenta atbildība saistībā ar grāmatvedības aplēsēm un saistītajiem skaidrojumiem finanšu pārskatu revīzijas gaitā. Tajā ir iekļautas prasības un norādījumi, kas attiecas uz 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS,¹¹⁶ 330. SRS,¹¹⁷ 450. SRS,¹¹⁸ 500. SRS¹¹⁹ un citiem attiecīgajiem SRS vai paplašina to piemērošanas jomu saistībā ar grāmatvedības aplēsēm un saistītajiem skaidrojumiem. Tajā sniegtas arī prasības un norādījumi saistībā ar grāmatvedības aplēšu un

¹¹⁵ 330. SRS 8.b) punkts.

¹¹⁶ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS “Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana”.

¹¹⁷ 330. SRS “Procedūras, ko revidents veic, pamatojoties uz izvērtētajiem riskiem”.

¹¹⁸ 450. SRS “Revīzijas laikā identificēto neatbilstību izvērtēšana”.

¹¹⁹ 500. SRS “Revīzijas pierādījumi”.

saistīto skaidrojumu novērtēšanu un indikatoriem, kas norāda uz iespējamu vadības neobjektivitāti.

Grāmatvedības aplēšu būtība

2. Grāmatvedības aplēses pēc savas būtības var būt ļoti dažādas, un vadība tās sagatavo gadījumos, kad monetārās summas nevar noteikt tiešas novērošanas ceļā. Šādu monetāro summu vērtības noteikšanu ietekmē aplēšu nenoteiktība, kas atspoguļo raksturīgos datu esamības ierobežojumus. Šādi ierobežojumi izraisa raksturīgu subjektivitāti un atšķirības mērījumu rezultātos. Grāmatvedības aplēšu sagatavošanas process ietver metodes izvēli un pielietošanu, izmantojot pieņēmumus un datus, kam nepieciešams vadības vērtējums un kas var radīt sarežģītu mērījumus. Sarežģības, subjektivitātes un citu raksturīgā riska faktoru ietekme uz šādu monetāro summu vērtību ietekmē to, cik lielā mērā tās ir pakļautas neatbilstībām. (Sk. A1–A6 punktu, 1. pielikumu)
3. Lai gan šis SRS attiecas uz visām grāmatvedības aplēsēm, tas, cik lielā grāmatvedības aplēse ir pakļauta aplēses nenoteiktībai, var lielā mērā atšķirties. Šajā SRS noteikto risku izvērtēšanas procedūru un papildu revīzijas procedūru veids, laiks un apjoms atšķiras atkarībā no aplēses nenoteiktības un ar to saistītā būtisku neatbilstību risku izvērtējuma. Dažām grāmatvedības aplēsēm, atkarībā no to veida, aplēses nenoteiktība var būt ļoti zema, kā arī var būt ļoti zems sarežģības un subjektivitātes līmenis aplēšu sagatavošanas procesā. Šādām grāmatvedības aplēsēm risku izvērtēšanas procedūras un papildu revīzijas procedūras, kas paredzētas šajā SRS, nebūs plašas. Ja aplēses nenoteiktība, sarežģība vai subjektivitāte ir ļoti augsta, šādas procedūras būs daudz plašākas. Šajā SRS ir sniegti norādījumi par to, kā var pielietot šī SRS prasības atbilstoši mērogam. (Sk. A7 punktu)

Šī SRS galvenās koncepcijas

4. 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS ir noteikta prasība sagatavot atsevišķu raksturīgā riska izvērtējumu attiecībā uz apgalvojuma līmenī identificētajiem būtisku neatbilstību riskiem.¹²⁰
540. (pārskatīts) SRS kontekstā un atkarībā no grāmatvedības aplēses veida, apgalvojuma pakļautība neatbilstībām, kas varētu būt būtiskas neatbilstības, var būt atkarīga no tā vai to var ietekmēt aplēses nenoteiktība, sarežģība, subjektivitāte un citi raksturīgā riska faktori un to savstarpējā saistība. Kā skaidrots 200. SRS¹²¹, dažiem apgalvojumiem un saistītajām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem revīzijas risks ir augstāks. Tādējādi raksturīgā riska izvērtējums ir atkarīgs no tā, cik lielā mērā raksturīgā riska faktori ietekmē neatbilstību rašanās iespējamību vai apjomu, un ir atkarīgs no mēroga, kas šajā SRS minēts kā raksturīgā riska spektrs. (Sk. A8–A9, A65–A66 punktu, 1. pielikumu)
5. Šajā SRS ir sniegtas atsauces uz 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) un 330. SRS, kā arī sniegti saistīti norādījumi, lai uzsvērtu, cik svarīgi ir revidenta lēmumi attiecībā uz kontroles procedūrām, kas vērstas uz grāmatvedības aplēsēm, tostarp lēmumi par to, vai:

¹²⁰ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 31. punkts.

¹²¹ 200. SRS "Neatkarīga revidenta vispārējie mērķi un revīzijas veikšana atbilstoši starptautisko revīzijas standartu prasībām" A40 punkts.

- pastāv kontroles procedūras, kas saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS ir jāidentificē un kuru struktūra revidentam ir jāizvērtē un jānosaka, vai tās tiek īstenotas;
 - ir jāpārbauda kontroles procedūru darbības efektivitāte.
6. 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS ir noteikta arī prasība būtisku neatbilstību risku apgalvojuma līmenī izvērtēšanas procesā veikt atsevišķu kontroles riska izvērtējumu. Novērtējot kontroles risku, revidents ņem vērā, vai revidenta veiktās papildu revīzijas procedūras paredz plānotu paļaušanos uz kontroles procedūru darbības efektivitāti. Ja revidents neplāno pārbaudīto kontroles procedūru darbības efektivitāti vai paļauties uz kontroles procedūru darbības efektivitāti, kontroles risks nosaka, ka būtisku neatbilstību risku izvērtējums ir vienāds ar raksturīgā riska izvērtējumu.¹²² (Sk. A10 punktu)
7. Šajā SRS ir uzsvērts, ka revidenta veiktajām papildu revīzijas procedūrām (tostarp, attiecīgos gadījumos, kontroles procedūru pārbaudēm) jābūt tādām, kas ir vērstas uz aspektiem, kas izraisa būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma līmenī, ņemot vērā viena vai vairāku raksturīgā riska faktoru ietekmi un revidenta veikto kontroles riska izvērtējumu.
8. Profesionālas skepses ievērošanu attiecībā uz grāmatvedības aplēsēm ietekmē revidenta viedoklis par raksturīgā riska faktoriem, un tā nozīme palielinās, ja grāmatvedības aplēses ir pakļautas lielākai aplēses nenoteiktībai vai tās ir lielākā mērā pakļautas sarežģītībai, subjektivitātei vai citiem raksturīgā riska faktoriem. Tāpat ir svarīgi ievērot profesionālo skepsi gadījumos, kad pastāv lielāka pakļautība neatbilstībām, kas radušās neobjektivitātes vai citu krāpšanas riska faktoru dēļ tādā mērā, kādā tie ietekmē raksturīgo risku. (Sk. A11 punktu)
- ...
- ...

Mērkis

...

Definīcijas

...

Prasības

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības

13. Gūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, kā noteikts 315. (pārskatīts) SRS,¹²³ revidents gūst izpratni par šādiem jautājumiem saistībā ar uzņēmuma grāmatvedības aplēsēm.

¹²² 530. SRS Revīzijas izlase "3. pielikums.

¹²³ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 19.–27. punkts.

Procedūras, ko revidents veic, lai iegūtu izpratni, tiek veiktas tādā apjomā, kāds nepieciešams, lai iegūtu revīzijas pierādījumus, kas nodrošina pienācīgu pamatu būtisku neatbilstību risku identificēšanai un izvērtēšanai finanšu pārskatu un apgalvojuma līmenī. (Sk. A19–A22 punktu)

Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi un piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm

- (a) uzņēmuma darījumi un citi notikumi vai apstākļi, kas var radīt nepieciešamību sagatavot vai ieviest izmaiņas grāmatvedības aplēsēs, kas tiek uzrādītas vai skaidrotas finanšu pārskatos; (sk. A23 punktu)
- (b) piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasības saistībā ar grāmatvedības aplēsēm (tostarp atzīšanas kritērijiem, novērtēšanas pamatprincipiem un saistītās izklāsta un skaidrojumu sniegšanas prasības); un kā tās tiek piemērotas atbilstoši uzņēmuma un tā vides būtībai un apstākļiem, tostarp tas, kā raksturīgā riska faktori ietekmē uzņēmību pret neatbilstībām apliecinājumos; (sk. A24–A25 punktu)
- (c) ar uzņēmuma grāmatvedības aplēsēm saistīti reglamentējoši faktori, tostarp, attiecīgos gadījumos, ar prudenciālo uzraudzību saistīti reglamentējoši noteikumi; (sk. A26 punktu)
- (d) grāmatvedības aplēšu veids un saistītie skaidrojumi, ko revidents paredz iekļaut uzņēmuma finanšu pārskatos, pamatojoties uz revidenta izpratni par 13.a)–c) punktā minētajiem aspektiem; (sk. A27 punktu)

Izpratnes gūšana par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu

- (e) uzņēmumā iedibinātās pārraudzības un pārvaldības veids un apjoms attiecībā uz vadības finanšu pārskatu sagatavošanas procesu grāmatvedības aplēšu kontekstā; (sk. A28– A30 punktu).
- (f) kā vadība nosaka vajadzību pēc specializētām prasmēm vai zināšanām, kas saistītas ar grāmatvedības aplēsēm, tostarp attiecībā uz vadības eksperta izmantošanu, un piemēro tās; (sk. A31 punktu)
- (g) kā uzņēmuma risku izvērtēšanas procesā tiek identificēti un izvērtēti ar grāmatvedības aplēsēm saistītie riski; (sk. A32–A33 punktu)
- (h) uzņēmuma informācijas sistēma, kas attiecas uz grāmatvedības aplēsēm, tostarp:
 - (i) kā tiek nodrošināta informācijas par grāmatvedības aplēsēm un saistītajiem skaidrojumiem attiecībā uz nozīmīgām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem aprite uzņēmuma informācijas sistēmā; un (sk. A34–A35 punktu)
 - (ii) attiecībā uz šādām grāmatvedības aplēsēm un saistītajiem skaidrojumiem, tas, kā vadība:

- a. identificē attiecīgās metodes, pieņēmumus vai datu avotus un nepieciešamību veikt tādas izmaiņas datos, kas būtu pamatotas piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu kontekstā, tostarp, kā vadība: (sk. A36–A37 punktu)
 - i. izvēlas vai izstrādā un piemēro izmantotās metodes, tostarp modeļu izmantošana; (sk. A38–A39 punktu)
 - ii. atlasa izmantojamos pieņēmumus, tostarp izvērtē alternatīvas un identificē nozīmīgus pieņēmumus; (sk. A40–A43 punktu); un
 - iii. izvēlas izmantojamos datus; (sk. A44 punktu)
 - b. gūst izpratni par aplēšu nenoteiktības pakāpi, tostarp apsverot iespējamo mērījumu rezultātu diapazonu; un (sk. A45 punktu)
 - c. rīkojas attiecībā pret aplēses nenoteiktību, tostarp, izvēloties punktu aplēsi un saistītos skaidrojumus iekļaušanai finanšu pārskatos; (sk. A46–A49 punktu)
- (i) kontroles pasākumu komponentē identificētās kontroles procedūras¹²⁴ attiecībā uz vadības grāmatvedības aplēšu sagatavošanas procesu, kā aprakstīts 13.h)ii) punktā; (sk. A50– A54 punktu)
- (j) tas, kā vadība izskata iepriekš izveidotās grāmatvedības aplēses faktiskos rezultātus un kādi atbildes pasākumi tiek veikti šīs izskatīšanas rezultātā.
14. revidents pārskata iepriekšējo grāmatvedības aplēšu pielietošanas rezultātus vai, attiecīgos gadījumos, to turpmāku pārvērtēšanu, lai palīdzētu identificēt un izvērtēt būtisku neatbilstību riskus kārtējā periodā; revidents, nosakot šādas pārbaudes veidu un apjomu, ņem vērā grāmatvedības aplēšu raksturīgās iezīmes; pārbaudes mērķis nav apšaubīt spriedumus par iepriekšējā perioda grāmatvedības aplēsēm, kas bija piemēroti, pamatojoties uz informāciju, kas bija pieejama to sagatavošanas laikā. (Sk. A55–A60 punktu)
- ...

Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana

16. Identificējot un izvērtējot būtisku neatbilstību riskus attiecībā uz grāmatvedības aplēsēm un saistītajiem skaidrojumiem apgalvojuma līmenī, tostarp, atsevišķi izvērtējot raksturīgo risku un kontroles risku apgalvojuma līmenī saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS¹²⁵, revidents, identificējot būtisku neatbilstību riskus un izvērtējot raksturīgo risku, ņem vērā šādus aspektus: (sk. A64–A71 punktu)
- (a) tas, cik lielā mērā grāmatvedības aplēse ir pakļauta aplēses nenoteiktībai; un (sk. A72– A75 punktu)
 - (b) tas, cik lielā mērā sarežģītība, subjektivitāte vai citi raksturīgā riska faktori ietekmē šādus aspektus: (sk. A76–A79 punktu)

¹²⁴ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 26.a)ii)–iv) punkts.

¹²⁵ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 25. punkts. 31. un 34. punkts.

- (i) metožu, pieņēmumu un datu izvēli un piemērošanu grāmatvedības aplēses sagatavošanas procesā; vai
 - (ii) vadības punkta aplēses izvēle un finanšu pārskatos sniedzamie skaidrojumi.
17. Revidents nosaka, vai kāds no būtisku neatbilstību riskiem, kas identificēts un izvērtēts saskaņā ar 16. punktu, revidenta spriedumā ir nozīmīgs risks.¹²⁶ Ja revidents konstatē, ka pastāv nozīmīgs risks, revidents identificē kontroles procedūras, kas ir vērstas uz šādu risku,¹²⁷ un novērtē, vai šādas kontroles procedūras ir izveidotas efektīvi un tiek īstenotas.¹²⁸ (Sk. A80 punktu)
- ...
19. Saskaņā ar 330. SRS¹²⁹ prasībām revidents izstrādā un veic pārbaudes, lai iegūtu pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, kas apliecina kontroles procedūru efektivitāti, ja:
- (b) revidenta izvērtētie būtisku neatbilstību riski apgalvojuma līmenī ietver paļaušanos uz to, ka kontroles procedūra darbojas efektīvi; vai
 - (c) detalizētās procedūras pašas par sevi nenodrošina pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus apgalvojuma līmenī.
- Attiecībā uz grāmatvedības aplēsēm vērsto kontroles procedūru pārbaudes revidents veic, pamatojoties uz iemesliem, kas izraisījuši izvērtētos būtisku neatbilstību riskus. Jo lielākā mērā, izstrādājot un veicot kontroles procedūru pārbaudes, revidents paļaujas uz kontroles procedūru efektivitāti, jo pārliecinošākus revīzijas pierādījumus revidents iegūst.¹³⁰ (Sk. A85–A89 punktu)
- ...

Citi apsvērumi saistībā ar revīzijas pierādījumiem

30. Iegūstot revīzijas pierādījumus saistībā ar būtisku neatbilstību riskiem saistībā ar grāmatvedības aplēsēm neatkarīgi no informācijas avotiem, kas izmantojami kā revīzijas pierādījumi, revidents ievēro atbilstošās 500. SRS prasības.

Ja tiek izmantots vadības eksperta darbs, šī SRS 21.–29. punktā noteiktās prasības var palīdzēt revidentam novērtēt, vai eksperta darbs ir izmantojams kā revīzijas pierādījums attiecībā uz attiecīgo apgalvojumu saskaņā ar 500. SRS 8.c) punktu. Vadības pieaicinātā eksperta darba, papildu revīzijas procedūru veida, laika un apjoma novērtējumu ietekmē revidents vērtējums par eksperta kompetenci, spējām un objektivitāti, revidenta izpratne par eksperta veiktā darba būtību

¹²⁶ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 27. punkts.

¹²⁷ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 26.a)i) punkts.

¹²⁸ 315. (pārskatīts 2019) SRS 26.a) punkts.

¹²⁹ 330. SRS 8. punkts.

¹³⁰ 330. SRS 9. punkts.

un revidenta informētība par eksperta kompetences jomu. (Sk. A126–A132 punktu)

...

Dokumentēšana

39. Revīzijas dokumentos revidents reģistrē šādus aspektus:¹³¹ (sk. A149–A152 punktu)

- (a) galvenos revidenta izpratnes elementus par uzņēmumu un tā vidi, tostarp uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu saistībā ar uzņēmuma grāmatvedības aplēsēm;
- (b) revidenta papildu revīzijas procedūru sasaiste ar izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmeni¹³², nemot vērā attiecīgo risku izvērtēšanas iemeslus (neatkarīgi no tā, vai tie saistīti ar raksturīgo risku vai kontroles risku);
- (c) revidenta atbildes pasākumi gadījumos, kad vadība nav veikusi attiecīgus pasākumus, lai gūtu izpratni par aplēses nenoteiktību un to novērstu;
- (d) norādes uz iespējamu vadības neobjektivitāti attiecībā pret grāmatvedības aplēsēm un revidenta novērtējums par attiecīgo apstākļu ietekmi uz revīziju, kā noteikts 32. punktā; un
- (e) nozīmīgi spriedumi saistībā ar revidenta novērtējumu par to, vai grāmatvedības aplēses un saistītie skaidrojumi ir pieņemami piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu kontekstā, vai arī tajos ir neatbilstības.

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Grāmatvedības aplēšu būtība (sk. 2. punktu)

Grāmatvedības aplēšu piemēri

...

Metodes

A2. Metode ir mērīšanas tehnika, ko vadība izmanto, lai sagatavotu grāmatvedības aplēses saskaņā ar nepieciešamo mērījumu bāzi. Piemēram, viena atzīta metode, ko izmanto, lai sagatavotu grāmatvedības aplēses saistībā ar maksājumu darījumiem, kas saistīti ar akcijām, ir noteikt teorētisku opcijas cenu, izmantojot *Black Scholes* opciju cenas noteikšanas formulu. Metodi izmanto, izmantojot skaitļošanas rīku vai procesu, ko dažkārt dēvē par modeli, un tā ietver pieņēmumu un datu pielietošanu, nemot vērā to savstarpējo saistību.

Pieņēmumi un dati

A3. Pieņēmumi ietver spriedumus, kuru pamatā ir pieejamā informācija par tādiem jautājumiem kā procentu likmes izvēle, diskonta likme vai spriedumi par nākotnes nosacījumiem vai notikumiem. Pieņēmumus vadība var izvēlēties no dažādām piemērotām alternatīvām. Pieņēmumi, ko ir

¹³¹ 230. SRS "Revīzijas dokumenti" 8.–11., A6, A7 un A10 punkts.

¹³² 330. SRS 28.b) punkts.

izmantojis vai identificējis vadības eksperts, kļūst par vadības pieņēumiem, ja vadība to izmanto grāmatvedības aplēšu sagatavošanā.

A4. Šī SRS kontekstā dati ir informācija, ko var iegūt tiešas novērošanas ceļā vai var iegūt no ārējas personas. Informāciju, kas iegūta, attiecībā uz datiem pielietojot analītiskās vai interpretēšanas metodes, sauc par atvasinātiem datiem, ja šādām metodēm ir labi noteikts teorētiskais pamats un tādējādi ir mazākā mērā nepieciešams vadības spriedums. Pretējā gadījumā šāda informācija ir uzskatāma par pieņēmumu.

A5. Datu piemēri:

- cenas, par kurām panākta vienošanās tirgus darījumos;
- ražošanas iekārtas darbības laiki vai saražotais apjoms;
- vēsturiskas cenas vai citi līgumu nosacījumi, piemēram, līgumā noteikta procentu likme, maksājumu grafiks un aizdevuma līguma termiņš;
- nākotnes informācija, piemēram, ekonomikas vai ieņēmumu prognozes, kas iegūtas no ārēja informācijas avota, vai
- nākotnes procentu likme, ko nosaka, izmantojot interpolācijas metodes no nākotnes procentu likmēm (atvasinātie dati).

A6. Datus var iegūt no dažādiem avotiem. Piemēram, dati var būt:

- ģenerēti organizācijā vai ārēji;
- iegūti no sistēmas, kura ietverta virsgrāmatā vai palīggrāmatā vai ārpus tām;
- novērojami līgumos; vai
- novērojami likumdošanas vai normatīvajos norādījumos.

Mērogojamība (sk. 3. punktu)

A7. Piemēri punktiem, kuros ir sniegti norādījumi par to, kā mērogojamas šī SRS prasības, ir sniegti A20–A22, A63, A67 un A84 punktā.

Šī SRS galvenās koncepcijas

Raksturīgā riska faktori (sk. 4. punktu)

A8. Raksturīgā riska faktori ir notikumu vai apstākļu raksturīgās iezīmes, kas var ietekmēt darījumu kategorijas, konta atlikuma vai skaidrojuma uzņēmību pret krāpšanas vai kļūdas izraisītu neatbilstību pirms kontroles procedūru izvērtēšanas.¹³³ 1. pielikumā papildus skaidrota šo raksturīgā riska faktoru būtība un to savstarpējā saistība grāmatvedības aplēšu sagatavošanas un to atspoguļojuma finanšu pārskatos kontekstā.

¹³³ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 12.f) punkts.

A9. Izvērtējot būtiskas neatbilstības apgalvojuma līmenī,¹³⁴ papildus aplēses nenoteiktībai, sarežģītībai un subjektivitātei revidents ņem vērā arī to, cik lielā mērā 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS norādītie riska faktori (kas nav aplēses nenoteiktība, sarežģītība un subjektivitāte) ietekmē apliecinājumu uzņēmību pret neatbilstībām attiecībā uz grāmatvedības aplēsi. Šādi papildu raksturīgā riska faktori ir:

- izmaiņas attiecīgo finanšu pārskatu posteņu būtībā vai apstākļos vai piemērojamās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs, kas var radīt vajadzību mainīt metodi, pieņēmumus vai datus, ko izmanto, lai sagatavotu grāmatvedības aplēses;
- uzņēmība pret vadības neobjektivitātes vai citu krāpšanas faktoru izraisītām būtiskām neatbilstībām, ciktāl tās ietekmē raksturīgos riskus grāmatvedības aplēšu sagatavošanas procesā;
- nenoteiktība, kas nav aplēses nenoteiktība.

Kontroles risks (sk. 6. punktu)

A10. Izvērtējot kontroles risku apgalvojuma līmenī saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS, revidents ņem vērā to, vai revidents plāno paļauties uz kontroles procedūru darbības efektivitāti. Revidentam izvērtējot, vai jāpārbauda kontroles procedūru darbības efektivitāte, revidenta novērtējums par to, ka kontroles procedūras ir efektīvi izstrādātas un īstenotas, atbalsta revidenta pieņēmumu par kontroles procedūru darbības, nosakot to pārbaudes plānu.

Profesionāla skepse (Sk. 8. punktu)

....

“Atbilstības” koncepcija (sk. 9.,35. punktu)

...

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītās darbības

Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu (sk. 13. punktu)

A19. 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 19. punktā ir noteikts revidenta pienākums iegūt izpratni par konkrētiem jautājumiem attiecībā uz uzņēmumu un tā vidi, par piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu. Šīs SRS 13. punkta prasības īpaši attiecas uz grāmatvedības aplēsēm un to pamatā ir plašākas prasības, kas sniegtas 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS.

¹³⁴ 315. (pārskatīts 2019) SRS 31. punkts.

Mērogojamība

- A20. Revidenta procedūru veids, laiks un apjoms, lai iegūtu izpratni par uzņēmumu un tā vidi, tostarp piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, kas saistīta ar uzņēmuma grāmatvedības aplēsēm, lielākā vai mazākā mērā var būt atkarīga no tā, cik būtiska loma konkrētajos apstākļos ir konkrētam jautājumam. Piemēram, uzņēmumā var būt neliels darījumu apjoms vai neliels apjoms citu notikumu un vai apstākļu, kas rada nepieciešamību pēc grāmatvedības aplēsēm, piemērojamās finanšu ziņošanas pamatnostādnes var būt vienkārši pielietojamas, un var nebūt būtisku reglamentējošu faktoru. Turklat saistībā ar grāmatvedības aplēsēm, iespējams, nav nepieciešams pielietot būtiskus spriedumus un grāmatvedības aplēšu sagatavošanas process ir mazāk sarežģīts. Šādos apstākļos grāmatvedības aplēses var būt mazākā mērā pakļautas aplēses nenoteiktībai, sarežģītībai, subjektivitātei vai citiem raksturīgā riska faktoriem, un kontroles pasākumu komponentē var būt mazāk identificētu kontroles procedūru. Šādā gadījumā revidenta veiktās risku identificēšanas un izvērtēšanas procedūras, var būt mazāk apjomīgas, un tās var galvenokārt sastāvēt no vadības, kurai piešķirta atbildība par finanšu pārskatiem, iztaujāšanas, un vienkāršas vadības procesu pārskatīšanas, kas tiek izmantoti grāmatvedības aplēšu sagatavošanas procesā (tostarp procesā, kurā tiek novērtēts, vai identificētās kontroles procedūras ir izstrādātas efektīvi un vai tās tiek īstenotas).
- A21. Savukārt saistībā ar grāmatvedības aplēsēm vadībai var nākties pielietot nozīmīgus spriedumus, un grāmatvedības aplēšu sagatavošanas process var būt sarežģīts un ietvert sarežģītu modeļu izmantošanu. Turklat uzņēmumā var būt sarežģītāka informācijas sistēma un plašākas kontroles procedūras attiecībā uz grāmatvedības aplēsēm. Šādos apstākļos grāmatvedības aplēses var būt pakļautas aplēses nenoteiktībai, subjektivitātei, sarežģītībai vai citiem raksturīgā riska faktoriem. Šādā gadījumā revidenta riska izvērtēšanas procedūru veids vai laiks var atšķirties vai būt plašāks nekā A20 punktā minētajos apstākļos.
- A22. Turpmāk minētie apsvērumi var attiekties uz uzņēmumiem ar vienkāršu saimniecisko darbību jeb nelieliem uzņēmumiem.
- Ar grāmatvedības aplēsēm saistīti procesi var nebūt sarežģīti, ja uzņēmuma darbība ir vienkārša, vai nepieciešamajām aplēsēm var būt raksturīgāka zemāka aplēses nenoteiktības pakāpe.
 - Grāmatvedības aplēses var tiks veidotas ārpus virsgrāmatas un palīggrāmatām, kontroles procedūras attiecībā uz to sagatavošanu var būt ierobežotas, un īpašniekam-vadītājam var būt būtiska ietekme uz to sagatavošanu. Revidentam ir jāņem vērā īpašnieka-vadītāja loma grāmatvedības aplēšu veikšanā gan būtisku neatbilstību risku identificēšanas procesā, gan, izvērtējot vadības neobjektivitātes risku.

Uzņēmums un tā vide

Uzņēmuma darījumi un citi notikumi vai nosacījumi (sk. 13.a) punktu)

- A23. Izmaiņas apstākļos, kas var radīt nepieciešamību sagatavot grāmatvedības aplēses vai veikt tajās izmaiņas, var būt, piemēram:

- uzņēmums iesaistīšanās jaunu veidu darījumos;

- izmaiņas darījumu nosacījumos; vai
- ir radušies jauni notikumi vai apstākļi.

Piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasības (sk. 13.b) punktu)

A24. Izpratne par piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm sniedz revidentam pamatu pārrunām ar vadību un, attiecīgos gadījumos, ar personām, kam uzticēta pārvalde, par to, kā vadība ir piemērojusi atbilstošo finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasības attiecībā uz grāmatvedības aplēsēm, un par revidenta konstatējumiem attiecībā uz to, vai tās ir piemērotas atbilstīgi. Šāda izpratne palīdz revidentam arī sazināties ar personām, kam uzticēta pārvalde, gadījumos, kad revidents uzskata, ka nozīmīga grāmatvedības prakse, kas ir pieņemama saskaņā ar piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm, nav vispiemērotākā konkrētajos uzņēmuma apstākļos.¹³⁵

A25. Gūstot šādu izpratni, revidents var vēlēties iegūt izpratni par to, vai:

- piemērojamajās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs:
 - ir noteikti konkrēti atzīšanas kritēriji vai grāmatvedības aplēšu novērtēšanas metodes;
 - ir norādīti konkrēti kritēriji, kas atļauj vai pieprasī veikt novērtējumu patiesajā vērtībā, piemēram, atsaucoties uz vadības nodomiem veikt noteiktas darbības attiecībā uz aktīviem vai saistībām; vai
 - ir norādīti vai ieteikti ar grāmatvedības aplēsēm saistīti skaidrojumi, tostarp skaidrojumi attiecībā uz spriedumiem, pieņēmumiem vai citiem aplēses nenoteiktības avotiem; un
- izmaiņas piemērojamajās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs nosaka nepieciešamību veikt izmaiņas uzņēmuma grāmatvedības politikā attiecībā uz grāmatvedības aplēsēm.

Normatīvie faktori (sk. 13.c) punktu)

...

Grāmatvedības aplēšu un saistīto skaidrojumu, attiecībā uz kuriem revidents sagaida, ka tie būs iekļauti finanšu pārskatos, būtība (sk. 13.(d) punktu)

...

¹³⁵ 260. (pārskatīts) SRS 16.a) punkts.

Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma

Pārraudzības un pārvaldības veids un apjoms (sk. 13.e) punktu)

A28. Piemērojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS,¹³⁶ revidenta izpratnei par uzņēmumā ieviesto grāmatvedības aplēšu sagatavošanas procesa pārraudzības un pārvaldības pasākumu būtību un apjomu var būt svarīga loma, novērtējot, vai:

- vadība, personu, kam uzticēta pārvalde, pārraudzībā ir izveidojusi un uztur godīguma un ētiskas rīcības kultūru;
- kontroles vide nodrošina pienācīgu pamatu citiem iekšējās kontroles sistēmas komponentēm atbilstoši uzņēmuma viedam un lielumam; un
- kontroles vidē identificētie trūkumi rada apdraudējumu citu iekšējās kontroles sistēmas komponentu darbībai.

...

A30. Izpratnei par personu, kam uzticēta pārvalde, īstenoto pārraudzību var būt nozīmīga loma, ja pastāv grāmatvedības aplēses, kuru gadījumā:

- ir jāpielieto nozīmīgi spriedumi, lai novērstu to subjektivitāti;
- ir novērojama augsta nenoteiktība;
- aplēšu sagatavošanas process ir sarežģīts, piemēram, ir nepieciešams plaši pielietot informācijas tehnoloģijas, nepieciešami liela apjoma dati vai daudzi datu avoti vai pienēmumi ar sarežģītu savstarpējo saikni;
- bija vai būtu jāmaina metode, pienēmumi vai dati salīdzinājumā ar iepriekšējiem periodiem; vai
- ir ietverti būtiski pienēmumi.

Specializētu prasmju vai zināšanu izmantošana vadības līmenī, tostarp vadības ekspertu izmantošana (sk. 13.f) punktu)

...

Uzņēmuma risku izvērtēšanas process (sk. 13. g) punktu)

A32. Izpratne par to, kā uzņēmuma risku izvērtēšanas procesā tiek identificēti un izvērtēti ar grāmatvedības aplēsēm saistītie riski, var palīdzēt revidentam izvērtēt izmaiņas šādās jomās:

- piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasības attiecībā uz grāmatvedības aplēsēm;
- tādu datu avotu pieejamība vai būtība, kuriem ir svarīga loma grāmatvedības aplēšu sagatavošanas procesā vai kas var ietekmēt izmantoto datuticamību;

¹³⁶ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 21.a) punkts.

- uzņēmuma informācijas sistēmas vai IT vide; un
- vadošie darbinieki.

A33. Jautājumi, ko revidents var apsvērt, iegūstot izpratni par to, kā vadība ir identificējusi un novērsusi pakļautību neatbilstībām, kas radušās vadības neobjektivitātes vai krāpšanas dēļ grāmatvedības aplēšu sagatavošanas procesā, ietver to, vai un kā vadība:

- pievērš īpašu uzmanību metožu, pieņēmumu un datu izvēlei vai pielietošanai grāmatvedības aplēšu sagatavošanas procesā;
- pārrauga galvenos darbības rādītājus, kas var liecināt par neparedzētiem vai nekonsekventiem darbības rezultātiem salīdzinājumā ar vēsturiskajiem vai budžetā paredzētajiem darbības rezultātiem vai citiem zināmiem faktoriem;
- identificē finansiālus vai citādus stimulus, kas var būt iemesls neobjektivitātei;
- pārrauga nepieciešamību ieviest izmaiņas metodēs, nozīmīgos pieņēmumos vai grāmatvedības aplēšu sagatavošanā izmantotajos datos;
- nosaka grāmatvedības aplēšu sagatavošanā izmantoto modeļu pienācīgu uzraudzību un pārskatīšanu;
- nosaka pienākumu dokumentēt pamatojumu vai neatkarīgi pārbaudīt nozīmīgus spriedumus, kas izdarīti grāmatvedības aplēšu sagatavošanas procesā.

Uzņēmuma informācijas sistēma, kas attiecas uz grāmatvedības aplēsēm (sk. 13.h)i) punktu)

A34. Nozīmīgas darījumu kategorijas, notikumi un apstākļi 13.h) punkta izpratnē ir tās pašas nozīmīgās darījumu kategorijas, notikumi un apstākļi saistībā ar grāmatvedības aplēsēm un saistītajiem skaidrojumiem, uz kurām attiecas 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 25.a) punkts. Iegūstot izpratni par uzņēmuma informācijas sistēmu tādā mērā, kādā tā attiecas uz grāmatvedības aplēsēm, revidents var izvērtēt šādus aspektus:

- vai grāmatvedības aplēses izriet no ikdienišķu un periodisku darījumu reģistrēšanas vai no vienreizējiem vai netipiskiem darījumiem;
- kādas darbības informācijas sistēmā tiek veiktas attiecībā uz grāmatvedības aplēšu un saistīto skaidrojumu pilnīgumu, jo īpaši attiecībā uz grāmatvedības aplēsēm attiecībā uz saistībām.

A35. Revīzijas gaitā revidents var identificēt vadības neidentificētas darījumu kategorijas, notikumus un vai nosacījumus, kuru gadījumā ir nepieciešamas grāmatvedības aplēses. 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS ir aplūkoti apstākļi, kad revidents identificē vadības neidentificētus būtisku neatbilstību riskus, tostarp aplūkota ietekme uz revidenta veikto novērtējumu par uzņēmuma risku izvērtēšanas procesu.¹³⁷

Vadības identificētas būtiskās metodes, pieņēmumi un datu avoti (sk. 13.h)ii)a punktu)

...

¹³⁷ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 22.b) punktu.

Metodes (sk. 13.h)ii)a)i) punktu)

...

Modeļi

A39. Vadība var izstrādāt un ieviest īpašas kontroles procedūras attiecībā uz vadības izstrādātiem vai ārējiem modeļiem, kas tiek izmantoti grāmatvedības aplēšu sagatavošanā. Ja modelim pašam par sevi ir raksturīga paaugstināta sarežģītība vai subjektivitāte, piemēram, paredzamo kredīta zaudējumu modelim vai patiesās vērtības modelim, kurā tiek izmantoti 3. līmeņa dati, var pastāvēt kontroles procedūras, kas ir vērstas uz šādu sarežģītību vai subjektivitāti. Ja modeļiem piemīt sarežģītība, arī datu integrītās kontroles procedūras, visdrīzāk, būs starp identificētajām kontroles procedūrām saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS. Jautājumi, ko revidents var apsvērt, gūstot izpratni par modeli un ar to saistītajām identificētajām kontroles procedūrām, var būt šādi:

- kā vadība nosaka modeļa atbilstību un precizitāti;
- modeļa datu pārbaude vai vēsturiskā rezultāta pārbaude, tostarp tas, vai modelis ir pārbaudīts pirms pielietošanas un regulāri tiek pārbaudīts, lai noteiktu, vai tas joprojām ir piemērots paredzētajam lietojumam; uzņēmuma veiktā modeļa pārbaude var ietvert šādu aspektu novērtēšanu:
 - modeļa teorētiskā stabilitāte;
 - modeļa matemātiskā integrītāte; un
 - datu precizitāte un pilnīgums, kā arī modelī izmantoto datu un pieņēmumu piemērotība;
- vai modelī savlaicīgi tiek veiktas izmaiņas vai korekcijas, ņemot vērā izmaiņas tirgus vai citos apstākļos un to, vai pastāv atbilstīgas kontroles politika attiecībā uz modeli;
- tas, vai modeļa rezultātos tiek veiktas korekcijas un vai šīs korekcijas attiecīgajos apstākļos atbilst piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādņu prasībām; ja korekcijas nav atbilstīgas, šādas korekcijas var norādīt uz iespējamu vadības neobjektivitāti; un
- vai modelis ir atbilstīgi dokumentēts, tostarp tā paredzētais lietojums, ierobežojumi, galvenie parametri, nepieciešamie dati un pieņēmumi, pārbaužu rezultāti un to korekciju veids un pamatojums.

Pieņēmumi (sk. 13.h)ii)a)ii) punktu)

...

Dati (sk. 13.h)i)a)iii) punktu)

A44. Jautājumi, ko revidents var apsvērt, gūstot izpratni par to, kā vadība izvēlas datus, uz kuriem ir pamatotas grāmatvedības aplēses, ir šādi:

- datu veids un avots, tostarp informācija, kas iegūta no ārēja informācijas avota;
- kā vadība novērtē, vai dati ir atbilstīgi;
- datu precizitāte un pilnīgums;
- izmantoto datu atbilstība iepriekšējos periodos izmantotajiem datiem.
- IT lietojumprogrammu vai citi datu iegūšanai un apstrādei izmantoto uzņēmuma IT vides aspektu sarežģītību, tostarp gadījumos, kad ir ietverta liela apjoma datu apstrāde;
- kā datus iegūst, pārsūta un apstrādā un kā nodrošina to integritāti;
- kā vadība gūst izpratni par aplēses nenoteiktību un veic atbildes pasākumus (sk. 13h)ii)b)–13.h)ii)c) punktu).

...

Identificētas kontroles procedūras attiecībā uz vadības īstenoto grāmatvedības tāmju sagatavošanas procesu (sk. 13.i) punktu)

A50. Spriedumi, ko revidents pielieto, identificējot kontroles pasākumu komponentē ietvertās kontroles procedūras, un līdz ar to nepieciešamība izvērtēt šo kontroles procedūru veidu un noteikt, vai tās tiek īstenotas, ir saistīti ar vadības īstenoto procesu, kas aprakstīts 13.h)ii) punktā. Atkarībā no grāmatvedības aplēses sarežģītības revidents, iespējams, nespēs identificēt visas ar 13.h)ii) punktā minētajiem aspektiem saistītās kontroles procedūras.

A51. Identificējot kontroles pasākumus, novērtējot to būtību un nosakot, vai tie ir īstenoti, revidents var apsvērt šādus aspektus:

- kā vadība nosaka grāmatvedības aplēšu izstrādē izmantoto datu atbilstību, tostarp, vai vadība izmanto ārējus informācijas avotus vai datus, kas iegūti ārpus virsgrāmatas un palīggrāmatām;
- grāmatvedības aplēšu, tostarp to sagatavošanā izmantoto pieņēmumu vai datu, pārbaudes un apstiprināšanas process attiecīgā vadības un, attiecīgos gadījumos, personu, kam uzticēta pārvalde, līmenī;
- pienākumu nošķiršana starp personām, kas ir atbildīgas par grāmatvedības aplēšu sagatavošanu, un personām, kas apstiprina uzņēmuma saistītos darījumus, tostarp tas, vai pienākumu nošķiršana atbilst uzņēmuma veidam un tā produktiem vai pakalpojumiem. Piemēram, lielas finanšu iestādes gadījumā pienākumu nošķiršanu var nodrošināt, izmantojot neatkarīgu funkciju, kas atbild par uzņēmuma finanšu produktu patiesās vērtības cenu aprēķināšanu un apstiprināšanu un kurā ietilpst darbinieki, kuru atalgojums nav saistīts ar šādiem produktiem;
- kontroles procedūru efektivitāte. Parasti vadībai ir grūtāk izveidot kontroles procedūras, kas vērstas uz subjektivitāti un aplēses nenoteiktību tā, lai efektīvi tiktu novērstas vai konstatētas un izlabotas būtiskas neatbilstības, nekā izstrādāt kontroles procedūras, kas ir vērstas uz

sarežģītās aspektiem. Kontroles procedūrās, kas ir vērstas uz subjektivitāti un aplēses nenoteiktību, var būt iekļauts lielāks skaits manuālu elementu, kas var būt mazāk uzticami nekā automatizētu kontroles procedūru gadījumā, jo vadībai ir lielākas iespējas to apiet, ignorēt vai pārkāpt. Kontroles procedūru, kas vērstas uz sarežģītību, efektivitāte var atšķirties atkarībā no sarežģītās iemesla un būtības. Piemēram, vieglāk ir izveidot efektīvākas kontroles procedūras attiecībā uz metodi, kas tiek izmantota ikdienā, vai attiecībā uz datu integritāti.

A52. Ja vadība grāmatvedības aplēšu sagatavošanas procesā plaši izmanto informācijas tehnoloģijas, kontroles pasākumu komponentē identificētās kontroles procedūras, visdrīzāk, ietvers vispārējās IT kontroles procedūras un informācijas apstrādes kontroles procedūras. Šādas kontroles procedūras var novērst riskus, kas saistīti ar:

- to, vai IT lietojumprogrammas vai citi IT vides aspekti spēj apstrādāt lielus datu apjomus un ir atbilstoši konfigurēti;
- sarežģītiem aprēķiniem metodes pielietošana. Ja sarežģītu darījumu apstrādei ir nepieciešamas atšķirīgas IT lietojumprogrammas, notiek regulāra datu saskaņošana starp IT lietojumprogrammām, jo īpaši, ja IT lietojumprogrammās nav automatizētu saskarņu vai tās ir pakļautas manuālām darbībām;
- to, vai periodiski tiek novērtēta modeļu struktūra un kalibrēšana;
- pilnīgu un precīzu datu par grāmatvedības aplēsēm iegūšanu no uzņēmuma reģistriem vai no ārējiem informācijas avotiem;
- datiem, tostarp pilnīgu un precīzu datu plūsmu uzņēmuma informācijas sistēmā, jebkādu grāmatvedības aplēšu veikšanā izmantoto datu izmaiņu piemērotību, datu integratītes un drošības uzturēšanu; ārēju informācijas avotu izmantošanu, riskiem, kas saistīti ar datu apstrādi vai reģistrēšanu;
- to, vai vadība ir ieviesusi kontroles procedūras attiecībā uz piekļuvi atsevišķiem modeļiem, to izmaiņām un uzturēšanu, lai nodrošinātu stabili audita reģistru par akreditētajām modeļu versijām un novērstu neatļautu piekļuvi šādiem modeļiem vai to izmaiņas; un
- to, vai pastāv atbilstošas kontroles procedūras attiecībā uz informācijas, kas saistīta ar grāmatvedības aplēsēm, pārsūtīšanu uz virsgrāmatu, tostarp atbilstošas kontroles procedūras attiecībā uz žurnāla ierakstiem.

A53. Dažās nozarēs, piemēram, banku vai apdrošināšanas nozarē, terminu "pārvaldība" var attiecināt uz kontroles vides pasākumiem, uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības procesu -un citiem iekšējās kontroles sistēmas komponentiem, kā noteikts 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS.¹³⁸

A54. Uzņēmumos, kuros darbojas iekšējā audita funkcija, tās darbs var būt īpaši noderīgs, revidentam iegūstot izpratni par šādiem jautājumiem:

- kā un cik lielā mērā vadība izmanto grāmatvedības aplēses;

¹³⁸ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 3. pielikums.

- tādu kontroles procedūru veidu un īstenošanu, kuras attiecas uz riskiem, kas saistīti ar grāmatvedības aplēšu sagatavošanā izmantotiem datiem, pieņēmumiem un modeļiem;
- uzņēmuma informācijas sistēmas aspekti, kas ģenerē datus, pamatojoties uz kuriem tiek sagatavotas grāmatvedības aplēses; un
- kā tiek identificēti, izvērtēti un pārvaldīti jauni riski saistībā ar grāmatvedības aplēsēm.

Iepriekšējo grāmatvedības aplēšu rezultātu pārskatīšana vai atkārtota aplēses sagatavošana (sk. 14. punktu)

...

- A58. Pamatojoties uz revidenta iepriekš izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem, piemēram, ja viens vai vairāki būtisku neatbilstību riski ir novērtēti kā augstāki, revidents var nolemt, ka ir nepieciešama detalizēta retrospektīva pārbaude. Detalizētās retrospektīvās pārbaudes ietvaros revidents var pievērst īpašu uzmanību datiem un nozīmīgiem pieņēmumiem, kas izmantoti iepriekšējo grāmatvedības aplēšu sagatavošanā. No otras puses, grāmatvedības aplēsēm, kas izriet no ikdienišķu un regulāru darījumu reģistrēšanas, revidents var secināt, ka analītisko procedūru kā risku izvērtēšanas procedūru pielietošana ir pietiekams līdzeklis pārbaudes vajadzībām.
- A59. Patiesās vērtības grāmatvedības aplēšu un citu grāmatvedības aplēšu novērtēšanas mērķis, pamatojoties uz novērtēšanas dienā spēkā esošajiem apstākļiem, nosaka izpratni par vērtību konkrētā laika brīdī, kas var būtiski un ātri mainīties tāpat kā vide, kurā uzņēmums darbojas. Tādējādi revidents var galveno uzmanību pievērst tādas informācijas iegūšanai, kura var būt būtiska būtisku neatbilstību risku identificēšanai un izvērtēšanai. Piemēram, dažos gadījumos izpratne par izmaiņām tirgus dalībnieku pieņēmumos, kas ietekmēja iepriekšējā perioda patiesās vērtības grāmatvedības aplēšu rezultātu, var nevarēs kalpot kā būtiski revīzijas pierādījumi. Šādā gadījumā revīzijas pierādījumus var iegūt, gūstot izpratni par pieņēmumu (piemēram, naudas plūsmas prognožu) rezultātiem un par to, cik efektīvs ir bijis vadības iepriekšējais aplēšu sagatavošanas process, pamatojoties uz kuru ir veikta būtisku neatbilstību riska identificēšana un novērtēšana kārtējā periodā.
- A60. Starpība starp grāmatvedības aplēses rezultātu un iepriekšējā perioda finanšu pārskatos atzīto summu ne vienmēr liecina par iepriekšējā perioda finanšu pārskatu nepareizu izklāstu. Tomēr šāda atšķirība var atspoguļot neatbilstību, ja, piemēram, to izraisa informācijas, kas vadībai bija pieejama, kad tika pabeigti iepriekšējā perioda finanšu pārskati, vai arī, ja ir pamats uzskatīt, ka šāda informācija ir iegūta un ķemta vērā piemērojamo finanšu ziņošanas pamatnostādnē kontekstā.¹³⁹ Šāda atšķirība var radīt šaubas par to, kā vadība izvērtē informāciju grāmatvedības aplēšu sagatavošanas procesā. Rezultātā revidents var pārvērtēt saistīto kontroles procedūru pārbaudes plānu un saistīto kontroles riska izvērtējumu un konstatēt, ka šajā jautājumā jāiegūst pārliecinošāki revīzijas pierādījumi. Daudzās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs ir sniegti norādījumi par to, kā nošķirt izmaiņas grāmatvedības aplēsēs, kas ir atzīstamas par neatbilstībām, un izmaiņas, kas nav atzīstamas par neatbilstībām, kā arī katrā gadījumā pielietojami grāmatvedības metodi.

¹³⁹ 560. SRS "Notikumi pēc bilances datuma" 14. punkts.

189. lpp no 202

Specializētas prasmes vai zināšanas (sk. 15. punktu)

...

Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana (sk. 4., 16. punktu)

A64. Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana apgalvojuma līmenī saistībā ar grāmatvedības aplēsēm ir svarīga attiecībā uz visām grāmatvedības aplēsēm, ne tikai finanšu pārskatos atzītajām, bet arī finanšu pārskatu pielikumos iekļautajām grāmatvedības aplēsēm.

A65. 200. SRS A42 punktā norādīts, ka SRS parasti tiek sniegtas atsauces uz "būtisku neatbilstību riskiem", nevis atsevišķi uz raksturīgo risku un kontroles risku. 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS ir noteikta prasība sagatavot atsevišķu raksturīgā riska un kontroles riska izvērtējumu, lai nodrošinātu pamatu papildu revīzijas procedūru izstrādei un veikšanai attiecībā pret būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī¹⁴⁰, tostarp nozīmīgajiem riskiem saskaņā ar 330. SRS.¹⁴¹

A66. Identificējot būtisku neatbilstību riskus un izvērtējot grāmatvedības aplēšu raksturīgo risku saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS¹⁴², revidentam ir jāņem vērā-raksturīgie riska faktori, kas ietekmē jutīgumu pret neatbilstībām apliecinājumos, un to, kādā veidā šāda ietekme izpaužas- Izvērtējot raksturīgā riska faktorus, revidents var arī iegūt informāciju, kas izmantojama:

- izvērtējot neatbilstību iespējamību un apjomu (t. i., ja raksturīgais risks tiek izvērtēts saskaņā ar raksturīgā riska spektru); un
- nosakot iemeslus būtisku neatbilstību risku izvērtējumam apgalvojuma līmenī un novērtējot, vai revidenta papildu revīzijas procedūras saskaņā ar 18. punktu atbilst šiem iemesliem.

Raksturīgā riska faktoru savstarpējā saistība ir sīkāk izskaidrota 1. pielikumā.

A67. Iemeslus raksturīgā riska izvērtēšanai apgalvojuma līmenī var radīt viens vai vairāki raksturīgā riska faktori — aplēses nenoteiktība, sarežģītība, subjektivitāte vai citi raksturīgā riska faktori. Piemēram:

- (a) grāmatvedības aplēses saistībā ar paredzamajiem kredīta zaudējumiem, visticamāk, būs sarežģītas, jo sagaidāmos kredīta zaudējumus nevar noteikt tiešas novērošanas celā un var nākties izmantot sarežģītu modeli. Modelī var izmantot sarežģītu vēsturisko datu kopumu un pieņēmumus par turpmāko attīstību dažādos uzņēmumam raksturīgos scenārijos, ko var būt grūti paredzēt. Grāmatvedības aplēses par paredzamajiem kredītzaudējumiem, visdrīzāk, arī būs pakļautas augstai aplēses nenoteiktībai un ievērojamai subjektivitātei, pielietojot spriedumus attiecībā uz turpmākiem notikumiem vai apstākļiem. Līdzīgi apsvērumi attiecas uz apdrošināšanas līguma saistībām;

¹⁴⁰ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 31. un 34. punkts.

¹⁴¹ 330. SRS 7.b) punkts.

¹⁴² 315. (pārskatīts 2019) SRS 31.a) punkts.

- (b) grāmatvedības aplēsei, kas ir saistīta ar novecojošu uzkrājumu, uzņēmumā ar plašu krājumu klāstu var būt nepieciešamas sarežģītas sistēmas un procesi, bet tā var ietvert nelielu subjektivitātes un aplēses nenoteiktības pakāpi atkarībā no krājumu veida;
- (c) citas grāmatvedības aplēses var nebūt sarežģītas, bet tām var būt raksturīga liela aplēses nenoteiktība, un tās var būt saistītas ar nozīmīgiem spriedumiem, piemēram, grāmatvedības aplēses, kuru gadījumā nepieciešams viens kritisks spriedums attiecībā uz saistībām, kuru summa ir atkarīga no tiesvedības iznākuma.
- A68. Raksturīgo riska faktoru atbilstība un nozīmīgums var atšķirties atkarībā no aplēses. Tādējādi, raksturīgā riska faktori katrs atsevišķi vai dažādās kombinācijās mazākā mērā ietekmē vienkāršas grāmatvedības aplēses, un revidents var identificēt mazāk risku vai novērtēt raksturīgo risku kā iekļautu raksturīgā riska spektra apakšējā apgabalā.
- A69. No otras puses, raksturīgā riska faktori katrs atsevišķi vai dažādās kombinācijās var ietekmēt sarežģītas grāmatvedības aplēses un var likt revidentam novērtēt raksturīgo risku kā iekļautu raksturīgā riska spektra augšējā apgabalā. Attiecībā uz šādām grāmatvedības aplēsēm revidenta vērtējums par raksturīgā riska faktoriem, visdrīzāk, tieši ietekmēs identificēto būtisku neatbilstību risku daudzumu un veidu, šādu risku izvērtējumu un arī to, cik pārliecinoši revīzijas pierādījumi ir jāiegūst, reaģējot uz izvērtētajiem riskiem. Turklāt attiecībā uz šādām grāmatvedības aplēsēm īpaši svarīga ir revidenta profesionālas skēpses ievērošana.
- A70. Notikumi pēc finanšu pārskatu datuma var sniegt papildu informāciju par revidenta izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī. Piemēram, grāmatvedības aplēses rezultāts var kļūt zināms revīzijas laikā. Šādos gadījumos revidents var izvērtēt vai pārskatīt būtisku neatbilstību riskus apgalvojuma līmenī¹⁴³ neatkarīgi no tā, kā raksturīgā riska faktori ietekmē apliecinājumu jutīgumu pret neatbilstībām attiecībā uz to, kādā mērā grāmatvedības aplēse bijusi pakļauta aplēses nenoteiktībai. Notikumi pēc finanšu pārskatu datuma var arī ietekmēt to, kādu pieeju revidents izvēlas grāmatvedības aplēšu pārbaudei saskaņā ar 18. punktu. Piemēram, vienkāršam prēmiju uzkrājumam, kura pamatā ir vienkārša procentuālā atlīdzība noteiktiem darbiniekiem, revidents var secināt, ka grāmatvedības aplēšu veidošanā ir salīdzinoši maz sarežģības vai subjektivitātes, un tāpēc var iekļaut raksturīgo risku apgalvojuma līmenī raksturīgā riska spektra apakšējā apgabalā. Prēmiju izmaksas pēc pārskatu perioda beigām var sniegt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus par izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem apgalvojuma līmenī.
- A71. Revidents var veikt kontroles riska izvērtējumu dažādos veidos atkarībā no vēlamajām revīzijas metodēm vai metodoloģijas. Kontroles riska izvērtēšanai var izmantot kvalitatīvās kategorijas (piemēram, kontroles risku var novērtēt kā maksimālu, mērenu, minimālu) vai revidents var izteikt prognozes par to, cik efektīvas ir uz attiecīgo risku vērstās kontroles procedūras, t. i., plānojot

¹⁴³ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 37. punkts.

paļaušanos uz kontroles procedūru darbības efektivitāti. Piemēram, ja kontroles risks tiek novērtēts kā maksimāls, revidents nepaļaujas uz kontroles procedūru darbības efektivitāti. Ja kontroles risks tiek novērtēts zemāks par maksimālo, revidents apsver paļaušanos uz kontroles procedūru darbības efektivitāti.

Aplēses nenoteiktība (sk. 16.a) punktu)

A72. Nemot vērā to, cik lielā mērā grāmatvedības aplēse ir pakļauta aplēses nenoteiktībai, revidents var izvērtēt:

- vai piemērojamajās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs ir noteikta prasība:
 - izmantot konkrētu grāmatvedības aplēšu sagatavošanas metodi, ja grāmatvedības aplēsei ir raksturīga augsta aplēses nenoteiktība. Piemēram, finanšu ziņošanas pamatnostādnēs var būt noteikta prasība izmantot nenovērojamus datus;
 - izmantot tādus pieņēmumus, kuriem pēc būtības ir augsts aplēses nenoteiktības līmenis, piemēram, pieņēmumi ar ilgu prognozes periodu, pieņēmumi, kuru pamatā ir nenovērojami dati, kurus vadībai tādēļ ir grūti izstrādāt, vai dažādu savstarpēji saistītu pieņēmumu izmantošanu;
 - sniegt skaidrojumus saistībā ar aplēses nenoteiktību;
- uzņēmējdarbības vide; uzņēmums var būt aktīvs tirgū, kurā novērojama krīze vai iespējami traucējumi (piemēram, būtiskas valūtas svārstības vai neaktīvi tirgi), tāpēc grāmatvedības aplēses var būt atkarīgas no datiem, kas vēl nav novērojami;
- vai vadībai ir iespējams (vai praktiski iespējams, ciktālu atļauts saskaņā ar piemērojamām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm):
 - sagatavot precīzas un ticamas prognozes par pagātnē notikuša darījuma nākotnes iznākumu (piemēram, par izmaksātajām summām saskaņā ar līguma nosacījumiem) vai nākotnes notikumu vai apstākļu biežumu un ietekmi (piemēram, nākotnes kredītaudējumu summu vai summu, par kādu tiks noslēgta apdrošināšanas prasība, un tās apmaksas laiku); vai
 - lai iegūtu precīzu un pilnīgu informāciju par esošu nosacījumu (piemēram, informāciju par vērtēšanas raksturlielumiem, kas atspoguļo tirgus daļīnieku viedokļus finanšu pārskatu datumā, lai izstrādātu patiesās vērtības aplēsi).

A73. Finanšu pārskatos atzītas vai uzrādītas grāmatvedības aplēses summas lielums pats par sevi nenorāda uz tās pakļautību neatbilstībām, jo, piemēram, grāmatvedības aplēses vērtība var būt novērtēta pārāk zema.

A74. Dažos gadījumos aplēses nenoteiktība var būt tik augsta, ka nav iespējams izstrādāt saprātīgu grāmatvedības aplēsi. Piemērojamajās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs var būt noteikts aizliegums atzīt noteiktu posteni finanšu pārskatos vai novērtēt to patiesajā vērtībā. Šādos gadījumos var pastāvēt būtisku neatbilstību risks ne tikai saistībā ar to, vai grāmatvedības aplēse būtu jāatzīst vai arī jānovērtē patiesajā vērtībā, bet arī ar saistīto skaidrojumu pamatošību. Attiecībā uz šādām grāmatvedības aplēsēm piemērojamajās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs var būt

noteikta prasība sniegt skaidrojumus par grāmatvedības aplēsēm un ar tām saistīto aplēses nenoteiktību (sk. A112–A113, A143–A144 punktu).

A75. Dažos gadījumos ar grāmatvedības aplēsi saistītā aplēses nenoteiktība var radīt nozīmīgas šaubas par uzņēmuma spēju turpināt darbību. Šādos apstākļos ir jāievēro 570. (pārskatīts) SRS¹⁴⁴ noteiktās prasības un norādījumi.

Sarežģītība vai subjektivitāte (sk. 16.b) punktu)

Līmenis, kādā mērā sarežģītība ietekmē metodes izvēli un pielietošanu

A76. Izvērtējot, kādā grāmatvedības aplēšu sagatavošanā izmantotās metodes izvēli un pielietošanu ietekmē sarežģītība, revidents var apsvērt šādus aspektus:

- nepieciešamība pēc specializētām vadības prasmēm vai zināšanām, kas var liecināt, ka grāmatvedības aplēšu izstrādei izmantojamā metode ir sarežģīta pēc būtības, un tāpēc var būt lielāka grāmatvedības aplēses pakļautība būtiskām neatbilstībām; pakļautība būtiskām neatbilstībām var būt lielāka gadījumā, ja vadība ir izstrādājusi iekšēju modeli un vadībai ir salīdzinoši maza pieredze modeļa izstrādē vai vadība izmanto metodi, kas netiek plaši pielietota vai parasti tiek izmantota konkrētā nozarē vai vidē;
- piemērojamajās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs noteiktā novērtēšanas principa būtība, kā rezultātā var rasties vajadzība izmantot sarežģītu metodi, kurai nepieciešami vairāki vēsturisku un nākotnes datu vai pieņēmumu avoti, ar daudzkārtēju savstarpējo saikni; piemēram, attiecībā uz uzkrājumiem paredzamo kredītaudējumu segšanai var būt jāpielieto spriedumi par turpmākiem kredīta maksājumiem un citām skaidras naudas plūsmām, pamatojoties uz datiem par vēsturisko pieredzi un uz nākotni vērstiem pieņēmumiem. Līdzīgi arī apdrošināšanas līguma saistību novērtēšanai var nākties pielietot spriedumus par nākotnes apdrošināšanas līgumu maksājumu prognozēm, pamatojoties uz vēsturisko pieredzi un pašreizējām un nākotnes tendencēm.

Līmenis, kādā mērā sarežģītība ietekmē datu izvēli un pielietošanu

A77. Izvērtējot, kādā grāmatvedības aplēšu sagatavošanā izmantotās metodes izvēli un pielietošanu ietekmē sarežģītība, revidents var apsvērt šādus aspektus:

- datu iegūšanas procesa sarežģītība, ķemot vērā datu avota atbilstību un ticamību; dati no konkrētiem avotiem var būt ticamāki nekā no citiem avotiem; arī konfidencialitātes vai īpašumtiesību iemeslu dēļ dažos ārējos informācijas avotos var nebūt sniegti (vai nepilnībā sniegti) skaidrojumi, kas varētu būt būtiski, izvērtējot attiecīgo avotu nodrošināto informāciju, piemēram, to izmantoto pamatdatu avotus vai to, kā dati ir uzkrāti un apstrādāti;
- datu integritātes uzturēšanas raksturīgā sarežģītība. Ja ir liels datu apjoms un vairāki datu avoti, var būt sarežģīti saglabāt grāmatvedības aplēšu veikšanai izmantoto datu integritāti;
- nepieciešamība interpretēt sarežģītus līguma noteikumus. Piemēram, ienākošo vai izejošo

¹⁴⁴ 570. (Pārskatīts) SRS "Uzņēmuma darbības turpināšana".

skaidras naudas plūsmu noteikšana saistībā ar komerciālu piegādātāju vai klientu atlaidēm var būt atkarīga no ļoti sarežģītiem līguma noteikumiem, kas prasa konkrētu pieredzi vai kompetenci, lai to saprastu vai interpretētu.

Līmenis, kādā mērā subjektivitāte ietekmē metodes, pieņēmumu vai datu izvēli un pielietošanu

A78. Izvērtējot, kādā grāmatvedības aplēšu sagatavošanā izmantotās metodes izvēli un pielietošanu ietekmē subjektivitāte, revidents var apsvērt šādus aspektus:

- tas, kādā mērā piemērojamajās finanšu ziņošanas pamatnostādnēs nav norādītas aplēšu sagatavošanas metodē izmantojamā vērtēšanas pieejas, koncepcijas, metodes un citi faktori;
- nenoteiktība attiecībā uz summu vai laiku, tostarp prognozētā perioda ilgums; summa un laiks ir tipiski aplēses nenoteiktības avoti, un rada nepieciešamību pēc vadības sprieduma pielietošanas punkta aplēses izvēlē, kas savukārt rada vadības neobjektivitātes risku. Piemēram, grāmatvedības aplēsēm, kurās ietverti nākotnes pieņēmumi, var būt augsta subjektivitātes pakāpe, un tās var būt pakļautas vadības neobjektivitātei.

Citi raksturīgā riska faktori (sk. 16.b) punktu)

A79. Grāmatvedības aplēšu subjektivitātes pakāpe ietekmē grāmatvedības aplēšu pakļautību neatbilstībām vadības neobjektivitātes vai krāpšanas dēļ vai citus krāpšanas riska faktorus tādā mērā, kādā tie ietekmē raksturīgo risku. Piemēram, ja grāmatvedības aplēses subjektivitātes pakāpe ir augsta, palielinās iespējamība, ka grāmatvedības aplēse ir pakļauta neatbilstībām vadības neobjektivitātes vai krāpšanas dēļ, kā rezultātā var paplašināties iespējamo mērījumu rezultātu diapazons. Vadība no šī diapazona var atlaist punkta aplēsi, kas ir neatbilstīga konkrētajos apstākļos vai ko neatbilstoši ietekmē netīša vai tīša vadības neobjektivitāte, un tāpēc tā būt klūdaina. Atkārtotas revīzijas gadījumā iepriekšējo periodu revīzijā konstatētas norādes uz iespējamu vadības neobjektivitāti var ietekmēt kārtējā periodā veicamās revīzijas plānošanas un risku izvērtēšanas procedūras.

Nozīmīgi riski (sk. 17. punktu)

A80. Revidenta raksturīgā riska izvērtējums, kurā ņemts vērā tas, cik lielā mērā grāmatvedības aplēse ir pakļauta vai to ietekmē aplēses nenoteiktība, sarežģītība, subjektivitāte vai citi raksturīgā riska faktori, palīdz revidentam noteikt, vai kāds no konstatētajiem un novērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem ir nozīmīgs risks.

...

Ja revidents ir paredzējis paļauties uz kontroles procedūras darbības efektivitāti (sk. 19. punktu)

A85. Kontroles procedūru darbības efektivitātes pārbaude var būt piemērota, ja izvērtētais raksturīgais risks tiek iekļauts raksturīgā riska spektra augšdaļā, tostarp attiecībā uz nozīmīgiem riskiem. Šāda situācija var rasties, ja grāmatvedības aplēse ir pakļauta augsta līmeņa sarežģītības pakāpei. Ja grāmatvedības aplēsi ietekmē augsta līmeņa subjektivitātes pakāpe un tādēļ ir jāpielieto būtisks

vadības spriedums, raksturīgo kontroles procedūru efektivitātes ierobežojumu ietekmē revidentam var nākties vairāk pievērsties detalizētām procedūrām, nevis kontroles procedūru darbības efektivitātes pārbaudei.

...

Vispārējs novērtējums, pamatojoties uz veiktajām revīzijas procedūrām (sk. 33. punktu)

...

Kā noteikt, vai grāmatvedības aplēses ir pieņemamas vai kļūdainas (sk.: 9.,35. punktu)

...

600. SRS “Īpaši apsvērumi — grupas finanšu pārskatu revīzija (tostarp komponentu revidentu darbs)”

Prasības

Izpratnes gūšana par grupu, tās komponentiem un vidi

17. Revidentam ir pienākums identificēt un izvērtēt būtisku neatbilstību riskus, gūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un iekšējās kontroles sistēmu. Grupas revīzijas darba grupa:

(a) ...

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

...

Definīcijas

...

Nozīmīgs komponents (sk. 9.m) punktu)

...

A6. Grupas revīzijas darba grupa var arī identificēt komponentu, kurā varētu būt ietverti būtisku neatbilstību riski grupas finanšu pārskatu līmenī, ko izraisa komponenta īpašais veids vai apstākļi.¹⁴⁵ Piemēram, komponents var būt atbildīgs par ārvalstu valūtas tirdzniecību un tādējādi koncerns var tikt pakļauts būtisku neatbilstību riskam, par ja attiecīgais komponents citādi nav individuāli finansiāli nozīmīgs grupas kontekstā.

¹⁴⁵ 315. (pārskatīts) SRS 27.–29. punkts.

...

Izpratnes gūšana par grupu, tās komponentiem un vidi

Jautājumi, par kuriem grupas revīzijas darba grupa gūst izpratni (sk. 17. punktu)

A23. 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS ir sniegti norādījumi par jautājumiem, ko revidents var apsvērt, gūstot izpratni par nozares, reglamentējošiem un citiem ārējiem faktoriem, kas ietekmē uzņēmumu, tostarp piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm; uzņēmuma veidu; mērķiem un stratēģijām, un saistītajiem uzņēmējdarbības riskiem; un uzņēmuma finanšu darbības novērtēšanu un pārskatīšanu.¹⁴⁶ Šī SRS 2. pielikumā sniegti norādījumi par grupas līmenī specifiskiem jautājumiem, tostarp konsolidācijas procesu.

2. pielikums

Piemēri jautājumiem, par kuriem grupas revīzijas darba grupa gūst izpratni

...

Grupas līmeņa kontroles procedūras

1. Grupas līmeņa kontroles procedūras var būt šādas:

- regulāras grupas un komponenta vadības tikšanās, lai apspriestu uzņēmuma darbības attīstību un pārskatītu darbības rezultātus;
- ...
- IT sistēmā, kuru kopīgi izmanto visi vai daži komponenti, ietvertas kontroles procedūras;
- grupas līmeņa iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības procesā iekļautās kontroles procedūras, tostarp iekšējā auditā funkcijas darbība un pašizvērtēšanas programmas;
- ...

5. pielikums

Obligātie un papildu jautājumi, kas jāaplūko grupas revīzijas darba uzdevuma vēstulē

Jautājumi, kuriem ir būtiska loma, plānojot komponenta revidenta darbu:

- ...
- ...
...

Jautājumi, kuriem ir būtiska loma komponenta revidenta darba izpildes kontekstā:

¹⁴⁶ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS, A62–A64 punkts un 1. pielikums.

- konstatējumi, kas iegūti grupas darba uzdevuma līmenī veicot tādas apstrādes sistēmas ietvaros veicamo kontroles procedūru pārbaudes, kuras ir kopīgas visiem vai dažiem komponentiem, un komponenta revidenta veicamo kontroles procedūru pārbaudes.
- ...

610. SRS (2013. gada pārskatītā versija) “*iekšējo auditoru darba izmantošana*”

levads

...

Saistība starp 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) un 610. (2013. gada pārskatītā versija) SRS

...

7. 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS ir aplūkots jautājums par to, kā iekšējā audita funkcijas zināšanas un pieredze var palīdzēt ārējam revidentam gūt izpratni par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, kā arī palīdzēt identificēt un izvērtēt būtisku neatbilstību riskus. 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS skaidrots arī, kā efektīva saziņa starp iekšējo auditoru un ārējo revidentu palīdz nodrošināt, ka ārējais revidents tiek informēts par nozīmīgiem jautājumiem, kas var ietekmēt ārējā revidenta darbu.

...

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

iekšējā audita funkcijas definīcija (sk. 2., 14.a) punktu))

...

- A3. Turklāt uzņēmuma darbinieki, kuriem piešķirta saimnieciskās darbības un vadības atbildība un pienākumi ārpus iekšējā audita funkcijām, parasti ir pakļauti objektivitātes apdraudējumam un tāpēc šī SRS izpratnē netiek uzskatīti par no iekšējā audita funkcijas arī tad, ja viņi veic kontroles procedūras, ko var pārbaudīt saskaņā ar 330. SRS. Šī iemesla dēļ īpašnieka-vadītāja īstenošana kontroles procedūru pārraudzība nav uzskatāma par līdzvērtīgu iekšējā audita funkcijai.

...

iekšējā audita funkcijas novērtēšana

...

Sistēmiskas un disciplinētas pieejas pielietošana (sk. 15.c) punktu)

A10. Sistemātiskas un disciplinētas pieejas pielietošana savas darbības plānošanā, veikšanā, uzraudzībā, pārskatīšanā un dokumentēšanā atšķir iekšējā auditā funkcijas darbības no citām uzraudzības kontroles procedūrām, kas tiek īstenošas uzņēmumā.

...

A21. Kā paskaidrots 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS,¹⁴⁷ nozīmīgi riski ir riski, kas ir iekļauti raksturīgā riska spektra augšējā apgabalā, un tādējādi ārējā revidenta spēja izmantot iekšējā auditā funkcijas darbu attiecībā uz nozīmīgiem riskiem tiek ierobežota līdz procedūrām, kas ietver ierobežotu spriedumu. Turklāt, ja būtisku neatbilstību riski ir izvērtēti kā augsti vai vidēji (nav zemi), iekšējā auditā funkcijas darba izmantošana, visdrīzāk, nesamazinātu revīzijas risku līdz pienemamiem zemam līmenim un nenovērstu vajadzību ārējam revidentam veikt dažas pārbaudes tieši.

...

620. SRS “Revidenta pieaicināta eksperta pakalpojumu izmantošana”

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

...

Eksperta pieaicināšanas nepieciešamības noteikšana (sk. 7. punktu)

A4. Revidentam var rasties nepieciešamība pieaicināt ekspertru šādos gadījumos:

- izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu;
- ...

701. SRS “Ziņošana par galvenajiem revīzijas jautājumiem neatkarīga revidenta ziņojumā”

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

...

Galveno revīzijas jautājumu noteikšana (sk. 9.-10. punktu)

...

Apsvērumi, nosakot jautājumus, kuriem revidents pievērsa nozīmīgu uzmanību (sk. 9. punktu)

...

¹⁴⁷ 315. SRS (2019. gada pārskatītā versija) 124.I) punkts.

Jomas, kurās ir augstāks izvērtētais būtisku neatbilstību risks vai pastāv nozīmīgi riski, kas identificēti saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS (sk. 9.a) punktu)

...

A20. 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS būtisks risks tiek definēts kā identificēts un izvērtēts būtisku neatbilstību risks, attiecībā uz kuru izvērtētais raksturīgais risks ir iekļauts raksturīgā riska spektra augšējā apgabalā, nemot vērā to, kādā mērā raksturīgā riska faktori ietekmē iespējamību, ka radīsies būtisku neatbilstību risks, un potenciālās neatbilstības apjomu, ja tāda rastos.¹⁴⁸ Nozīmīgu vadības spriedumu un nozīmīgu netipisku darījumu jomas bieži tiek identificētas kā nozīmīgi riski. Tādējādi, nozīmīgi riski bieži atspoguļo jomas, kurām revidētam jāpievērš nozīmīga uzmanība.

...

720. SRS “Revidēta atbildība par citu informāciju, kas sniegta dokumentos, kuros ietverti revidētie finanšu pārskati”

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

...

Citas informācijas izskatīšana un izvērtēšana (sk. 14.-15. punktu)

...

Iespējamu būtisku neatbilstību izvērtēšana starp citu informāciju un revidēta zināšanām, kas iegūtas revīzijas gaitā (sk. 14.b) punktu)

...

A31. Revidēta zināšanas, kas iegūtas revīzijas gaitā, ietver revidēta izpratni par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu ziņošanas pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, kas iegūta saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS.¹⁴⁹ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS ir noteikta revidēta nepieciešamā izpratne par šādiem jautājumiem:

- (a) uzņēmuma organizatoriskā struktūra, īpašumtiesības un pārvaldība, un uzņēmējdarbības modelis, tostarp tas, cik lielā mērā uzņēmējdarbības modelī ir integrēta IT izmantošana;
- (b) attiecīgie nozare, reglamentējošie un citi ārējie faktori;
- (c) attiecīgie iekšējie un ārējie pasākumi, ko izmanto, lai izvērtētu uzņēmuma finanšu darbības rādītājus.

¹⁴⁸ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 12.I) punkts.

¹⁴⁹ 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS “Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana” 19.–27. punkts.

...

Atbildes pasākumi gadījumos, kad finanšu pārskatos pastāv būtiskas neatbilstības vai ir jāatjaunina revidenta izpratne par uzņēmumu un tā vidi (sk. 20. punktu)

A51. Iepazīstoties ar citu informāciju, revidents var uzzināt jaunu informāciju, kas ietekmē:

- revidenta izpratni par uzņēmumu un tā vidi, finanšu ziņošanas sistēmu un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu un attiecīgi var norādīt uz nepieciešamību pārskatīt revidenta veikto risku izvērtējumu.
- ...
- ...
...

IAASB darbības atbalsta struktūras un procesus nodrošina Starptautiskā Grāmatvežu federācija (*International Federation of Accountants — IFAC*).

IAASB un IFAC nav atbildīgas par zaudējumiem, kas radušies jebkurai pusei rīkojoties vai atturoties no rīcības saistībā ar šajā publikācijā iekļautajiem materiāliem, neatkarīgi no tā, vai šādi zudumi ir radušies nevērīgas rīcības rezultātā vai citādāk.

Starptautiskos Revīzijas standartus, Starptautiskos Apliecinājuma uzdevumu standartus, Starptautiskos Pārbaudes uzdevumu standartus, Starptautiskos Saistīto pakalpojumu standartus, Starptautiskos Kvalitātes kontroles standartus, Starptautiskos Revīzijas prakses paziņojumus, publiskotos projektus, konsultatīvos dokumentus un citas IAASB publikācijas publicē un to autortiesības pieder IFAC.

Šī 315. Starptautiskā revīzijas standarta (2019. gada pārskatītā versija) "Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana", kuru 2019. gada decembrī angļu valodā izdevusi Starptautiskās Grāmatvežu federācijas (IFAC) Starptautiskā Revīzijas un Apliecinājumu standartu Padome, tulkojumu latviešu valodā 2020. gada novembrī ir veikusi Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija, un tas tiek reproducēts ar IFAC atļauju. IFAC ir izvērtējusi Starptautisko revīzijas standartu tulkošanas procesu, un tulkošana ir veikta saskaņā ar „Politikas paziņojumu - IFAC izdoto standartu tulkošanas un reproducēšanas politiku”. Visu Starptautisko revīzijas standartu apstiprinātais teksts ir IFAC publicētais standartu teksts angļu valodā.

Autortiesības ©2019. gada decembris, pieder IFAC. Visas tiesības paturētas. Šo publikāciju var lejupielādēt personiskai un nekomerciālai lietošanai (t. i., profesionālām uzziņām vai pētniecībai) tīmekļa vietnē www.iaasb.org. Šī dokumenta tulkošanai, atveidošanai, uzglabāšanai vai pārsūtišanai vai līdzīgai lietošanai ir nepieciešama rakstiska atļauja.

“International Auditing and Assurance Standards Board”, “International Standards on Auditing”, “International Standards on Assurance Engagements”, “International Standards on Review Engagements”, “International Standards on Related Services”, “International Standards on Quality Control”, “International Auditing Practice Notes”, “IAASB”, “ISA”, “ISAE”, “ISRE”, “ISRS”, “ISQC”, “IAPN” un “IAASB” logotipi ir IFAC tirdzniecības zīmes vai reģistrētās IFAC preču zīmes un pakalpojumu zīmes ASV un citās valstīs.

Lai iegūtu informāciju par autortiesībām, tirdzniecības zīmēm un atļaujām, apmeklējiet sadaļu [permissions](#) vai sazinieties ar permissions@ifac.org.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org