

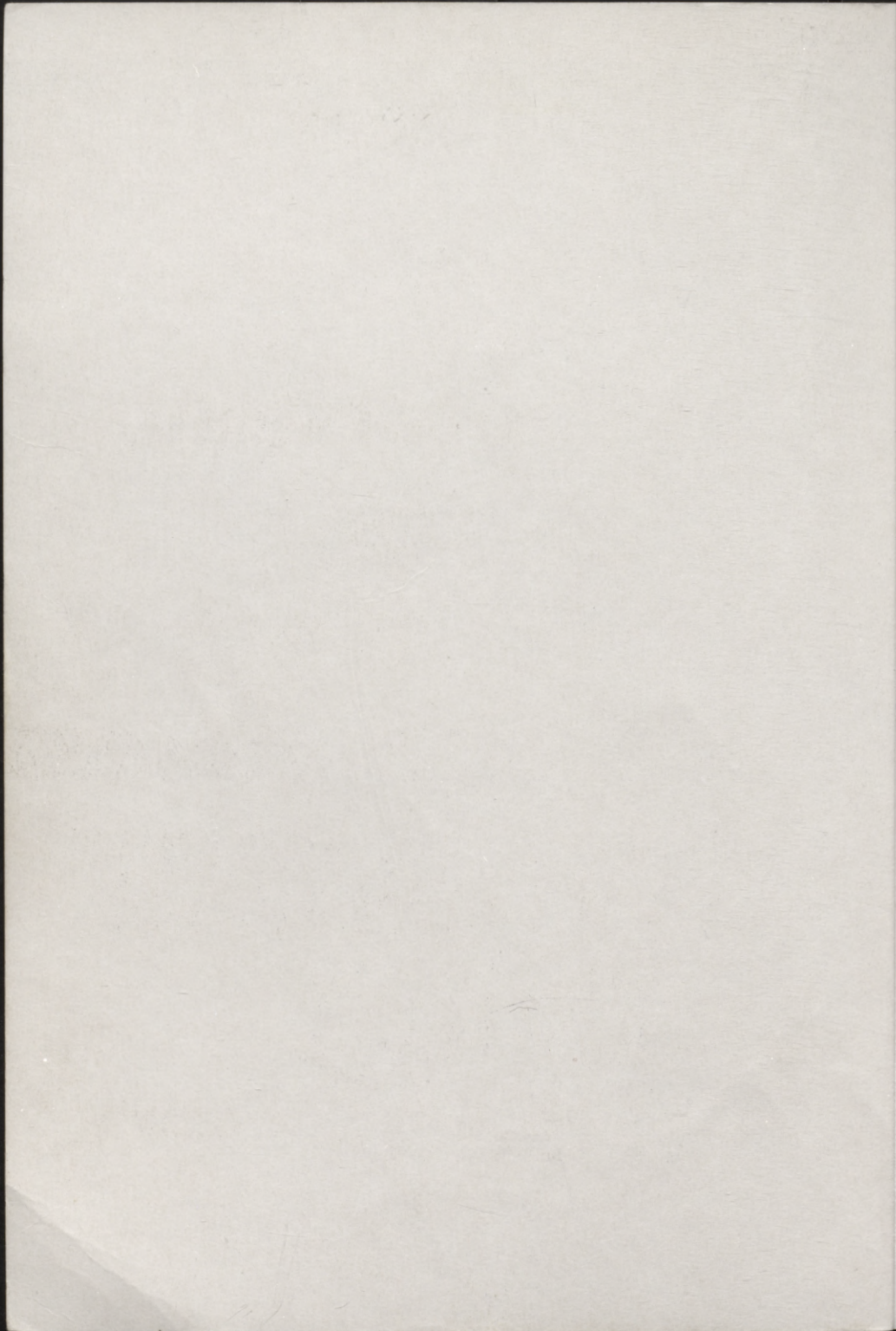


Dagnija Danēviča

FINANSU PĀRSKATU REVĪZIJA

STARPTAUTISKIE REVĪZIJAS STANDARTI





2003-3

175

Laiņš Nacionālā
DAGNIJA DANĒVIČA

6

Finansu pārskatu revīzija

Starptautiskie revīzijas standarti

Turība

BIZNESA AUGSTSKOLA

Rīga 2003

0303024760

Latvijas Nacionālā
bibliotēka

Sērija "Uzņēmējdarbības bibliotēka"

**Dagnija Daņēviča. "FINANSU PĀRSKATU REVĪZIJA.
STARPTAUTISKIE REVĪZIJAS STANDARTI"**

Šī grāmata paredzēta tiem, kuri vēlas iegūt zināšanas par finansu pārskatu revīziju un Starptautiskajiem revīzijas standartiem. Mācību līdzeklī aplūkoti finansu pārskatu revīzijas pamatprincipi, revīzijas plānošanas, revīzijas pierādījumu iegūšanas procedūras un revīzijas ziņojumu standarti. Mācību līdzekļa pielikumā doti revidenta darba dokumentu, tajā skaitā revīzijas ziņojumu noformēšanas paraugi.

Grāmata piemērota ne tikai studentiem, kuri apgūst revīzijas kursu, bet arī praktizējošiem revidentiem, lai papildinātu savas zināšanas par revīziju, kā arī uzņēmumu vadītājiem un grāmatvežiem, lai gūtu priekšstatu par revidentu un uzņēmumu vadības sadarbību revīzijas laikā.

Apstiprināta un ieteikta izdošanai Biznesa augstskolas Turība Grāmatvedības katedras 2002. gada 19. novembra sēdē (protokols Nr. 10).

Grāmatvedības katedras tālr. 7 617096. E-pasts: turiba@turiba.lv

Recenzenti: **Aija Punāne**, zvērināta revidente, Latvijas Zvērinātu revidentu Valdes locekle, Kvalitātes komitejas vadītāja,
Vita Bērziņa, Mag. oec., VAS "Diplomātiskā servisa aģentūra" finansu direktore

SATURS

Ievads	5
1. Revīzijas pakalpojumu tirgus Latvijā	
1.1. Revīziju veidi	7
1.2. Likums Par zvērinātiem revidentiem	8
1.3. Latvijas zvērinātu revidentu asociācija	9
2. Finanšu pārskatu revīzijas pamatprincipi	
2.1. Revīzijas mērķis un vispārējie principi	11
2.2. Profesionālo grāmatvežu ētikas kodekss	13
2.3. Līgums par revīzijas pakalpojumu veikšanu	17
2.4. Revīzijas dokumentācija	19
2.5. Revīzijas kvalitātes kontrole	22
2.6. Revīzijas procesa vispārējā shēma	25
3. Revīzijas plānošana	
3.1. Zināšanas par klienta uzņēmējdarbību	28
3.2. Revīzijas būtiskums	31
3.3. Revīzijas risks	33
3.4. Krāpšana un kļūdas	38
3.5. Atbilstība normatīvajiem aktiem	43
3.6. Uzņēmuma darbības turpināšanas pieņēmums	44
3.7. Iekšējās kontroles novērtēšana	47
3.8. Revīzijas stratēģiskais plāns	49
3.9. Revīzijas programma	51
3.10. Revīzijas budžets	56
4. Revīzijas pierādījumu iegūšana	
4.1. Efektīva pierādījuma jēdziens	58
4.2. Pierādījuma iegūšanas procedūras	60
4.3. Revidenta piedalīšanās inventarizācijā	65
4.4. Analītiskās procedūras	66
4.5. Pirmo reizi veiktu revīziju īpatnības	69
4.6. Izlases metode revīzijā	71
4.7. Grāmatvedības novērtējumu revīzija	75
4.8. Saistīto personu identifikācija	76
4.9. Notikumu pēc bilances datuma revīzija	79
4.10. Darbības turpināšanas pieņēmuma pārbaude	80
5. Citu personu darba izmantošana	
5.1. Cita revidenta darba izmantošana	82

5.2. Iekšējā revidenta darba izmantošana	83
5.3. Eksperta darba izmantošana	84
6. Revīzijas ziņojumu standarti	
6.1. Revīzijas rezultātu kopsavilkums	87
6.2. Revidenta ziņojums vadībai, izsakot atzinumu par finansu pārskatiem	88
6.3. Revidenta ziņojums vadībai par konstatētajiem trūkumiem grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmā	94
7. Mazo uzņēmumu revīzijas īpatnības	96
8. Finanšu pārskatu pārbaude	98
9. Revidentu un uzņēmuma vadības sadarbība	103
Nobeigums	105
Pielikumi	
1. pielikums. Revīzijas līguma paraugs	106
2. pielikums. Debitoru parādu apstiprināšanas pieprasījums	109
3. pielikums. Vadības apliecinājuma vēstules paraugs	110
4. pielikums. Pirmā gada revīzijas ziņojuma paraugs	111
5. pielikums. Nemodificēta ziņojuma paraugs	112
6. pielikums. Paraugs modificētam revidenta ziņojuma ar apstākļu akcentēšanu ...	113
7. pielikums. Ziņojums ar iebildēm, kas saistītas ar revīzijas darba apjoma ierobežojumu	114
8. pielikums. Ziņojums ar iebildēm, kas saistītas ar revidenta un klienta domstarpībām attiecībā uz lietoto grāmatvedības politiku	115
9. pielikums. Paraugs ziņojumam ar atteikumu sniegt atzinumu	116
10. pielikums. Paraugs ziņojuma ar negatīvu atzinumu	117
11. pielikums. Paraugs ziņojumam par saīsinātajiem finansu pārskatiem, kas sagatavoti, pamatojoties uz revidētajiem finansu pārskatiem, par kuriem revidents sniedzis nemodificētu ziņojumu vai ziņojumu ar apstākļu akcentēšanu	118
12. pielikums. Paraugs ziņojumam par saīsinātajiem finansu pārskatiem, kas sagatavoti, pamatojoties uz revidētajiem finansu pārskatiem, par kuriem revidents sniedzis ziņojumu ar iebildēm	119
13. pielikums. Ziņojuma vadībai par konstatētajiem trūkumiem grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmā iespējamā struktūra	120
14. pielikums. Atsevišķu bilances posteņu pārbaudes programmas	121
15. pielikums. Paraugs pārbaudes ziņojumam, kurā izteikta negatīva pārlicība	122
Izmantotās literatūras saraksts	123

Ievads

Uzņēmēj sabiedrību finanšu pārskatos ietvertā informācija tiek izmantota saimniecisko lēmumu pieņemšanai. Tāpēc finanšu pārskatu lietotājiem – akcionāriem, kreditoriem, potenciālajiem investoriem – ir svarīgi iegūt kvalitatīvu finanšu informāciju. Finanšu pārskatu revīzija ir filtrs, kas nodrošina šādas kvalitatīvas informācijas saņemšanu. Revīzijas gaitā tiek pārbaudīti uzņēmēj sabiedrību finanšu pārskatos ietvertie uzņēmuma vadības apgalvojumi.

Finanšu tirgi kļūst globāli. Lai finanšu pārskatos ietvertā informācija būtu saprotama un droša starptautiskā mērogā, ir nepieciešami vienoti principi ne tikai grāmatvedības uzskaitē, bet arī revīzijā. Šādu vienotu konceptuālu bāzi revīziju veikšanai veido Starptautiskie revīzijas standarti, kurus izdevusi Starptautiskā grāmatvežu federācija (11). Katrā valstī pastāv nacionālā likumdošana, kas regulē revīzijas procesu, nosaka revīzijas objektus un subjektus, bet revīzijā izmantotos pamatprincipus un procedūras nosaka Starptautiskie revīzijas standarti. Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija ir noteikusi, ka Latvijas zvērinātajiem revidentiem savā profesionālajā darbībā jāizmanto Starptautiskie revīzijas standarti.

Revīziju kvalitātes jautājums ir kļuvis īpaši aktuāls vienas no nu jau bijušā "lielā piecnieka" auditorkompānijas *Arthur Andersen* sabrukuma galarezultātā. Pēc ASV koncerna *Enron* bankrota šī auditorkompānija tika iesūdzēta tiesā par nepatiesa revīzijas atzinuma sniegšanu. Auditorkompānijas *Arthur Andersen* revīzijas ziņojumā izteiktais atzinums bija maldinājis *Enron* ieguldītājus, nebrīdinot par iespējamo drīzo bankrotu.

Grāmatas mērķis ir iepazīstināt lasītājus ar finanšu pārskatu revīzijas veikšanu atbilstīgi Starptautiskajiem revīzijas standartiem. Tie nav nekas nomainīgs un sastindzis, kas pieņemts vienreiz un uz visiem laikiem. Katru gadu Starptautiskā grāmatvežu federācija papildina Starptautiskos revīzijas standartus, aptverot arvien jaunas jomas un procesus.

Šai grāmatai ir 9 daļas un 15 pielikumi. Pielikumos ir doti revidenta darba dokumentu noformēšanas paraugi.

1. Revīzijas pakalpojumu tirgus Latvijā.
2. Finanšu pārskatu revīzijas pamatprincipi.

3. Revīzijas plānošana.
4. Revīzijas pierādījumu iegūšana.
5. Citu personu darba izmantošana.
6. Revīzijas secinājumi un ziņojumu standarti.
7. Mazo uzņēmumu revīzijas īpatnības.
8. Finanšu pārskatu pārbaude.
9. Revidentu un uzņēmuma vadības sadarbība

Grāmatā raksturots uzņēmēj sabiedrību finanšu pārskatu revīzijas mērķis un Starptautisko revīzijas standartu pamatprincipi; izskaidrots revīzijas risks, aprakstīts revīzijas plānošanas un pierādījumu gūšanas process; raksturoti revīzijas ziņojumu un atzinumu veidi, kā arī citi ar revīziju saistītie pakalpojumi. Grāmatā ir iekļauti arī darba dokumentu un revīzijas ziņojumu noformēšanas paraugi, kā arī revīzijas programmu piemēri.

Pēc autores domām, grāmatu var izmantot gan studenti finanšu revīzijas kursa apguvei, gan revidenti un viņu palīgi, plānojot un veicot uzņēmēj sabiedrību finanšu pārskatu revīzijas.

Darbā tika izmantoti uz Starptautisko revīzijas standartu bāzes Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas kvalitātes komitejas izstrādātie un asociācijas Valdes apstiprinātie revīzijas ziņojumu standarti, kas ir obligāti piemērojami Latvijas zvērinātajiem revidentiem.

Autore izsaka pateicību grāmatas recenzentiem – Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas valdes loceklei kvalitātes komitejas vadītājai, auditor-kompānijas SIA ACS vadītājai zvērinātai revidentei Aijai Punānei un Vitai Bērziņai par vērtīgajiem aizrādījumiem, kas ļāva uzlabot grāmatas kvalitāti. Lielu pateicību autore ir parādā arī Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas Kvalitātes komitejai, kuras metodiskās izstrādnes tika izmantotas, sagatavojot revīzijas ziņojumu paraugus.

I nodaļa

Revīzijas pakalpojumu tirgus Latvijā

1.1. Revīziju veidi

Vispirms būtu lietderīgi vienoties par terminoloģiju. Latviešu valodā angļu valodas vārds *audit* tiek tulkots divējādi – kā audits un kā revīzija. Latvijas likumdošanā vārds audits tiek lietots attiecībā uz Valsts ieņēmumu dienesta un valsts iestāžu iekšējā revīzijas dienesta darbu, bet attiecībā uz zvērīnāto revidentu veiktajām gada pārskata pārbaudēm tiek lietots vārds revīzija. Būtībā šie abi vārdi apzīmē vienu un to pašu jēdzienu, ko angļu valodā izsaka vārds *audit* un nenozīmē atšķirīgus revīziju veidus. Dažādu vārdu lietošana nacionālajā likumdošanā ir vienkārši nekoncekvence terminoloģijā. Atstājot valodnieku ziņā diskusijas par to, kurš no vārda *audit* tulkojumiem latviešu valodā ir pareizāks, šajā grāmatā lietosim terminu revīzija.

Revīzijas pakalpojumus var klasificēt pēc revīzijas mērķa, objekta, kā arī pēc revīzijas subjekta. Izšķir iekšējo un ārējo revīziju.

Saskaņā ar Starptautiskā iekšējo revidentu institūta pieņemto iekšējās revīzijas definīciju: “iekšējā revīzija ir neatkarīga, objektīva pārliecības radīšana un konsultēšana, lai uzlabotu organizācijas darbību un papildinātu tās vērtību” [2., 9. lpp.].

Iekšējā revīzija palīdz uzņēmumam sasniegt tā mērķus, nodrošinot uzņēmuma risku vadības un kontroles procesu sistemātisku izvērtēšanu un uzlabošanu. Iekšējo revīziju veic speciāli uzņēmumā izveidota iekšējās revīzijas nodaļa vai mazākos uzņēmumos iekšējais revidents.

Ārējo revīziju veic no uzņēmuma neatkarīgs revidents (fiziska vai juridiska persona). Līdz ar to ārējai revīzijai salīdzinājumā ar iekšējo revīziju ir lielāka neatkarības un objektivitātes pakāpe.

Ārējo revīziju var klasificēt atkarībā no revīzijas mērķa. Piemēram, Valsts kontrole pārbauda valsts budžeta līdzekļu izlietošanas likumību un efektivitāti, kā arī valsts īpašuma apsaimniekošanas kvalitāti. Valsts kontrole darbojas atbilstīgi likumam “Par valsts kontroli” [8.] un likumam “Valsts kontroles revīzijas reglaments” [10.].

Savukārt Valsts ieņēmumu dienests pārbauda nodokļu aprēķināšanas precizitāti un maksāšanu laikā kā valsts, tā arī privātajās uzņēmējdarbībās. Valsts ieņēmumu dienests darbojas atbilstīgi likumam "Par valsts ieņēmumu dienestu" [7.].

Uzņēmējdarbību (neatkarīgi no īpašuma formas) finansu pārskatu revīziju atbilstīgi likumiem "Par zvērinātiem revidentiem" [9.] un "Par uzņēmumu gada pārskatiem" [6.] veic zvērināti revidenti.

1.2. Likums "Par zvērinātiem revidentiem"

Zvērinātu revidentu profesionālo darbību Latvijā regulē likums "Par zvērinātiem revidentiem". Likumā noteiktas prasības zvērinātu revidentu sertifikāta iegūšanai, raksturotas zvērinātu revidentu uzņēmējdarbības formas, revīziju veikšanas pamatprincipi atbilstīgi Starptautiskajiem revīzijas standartiem, kā arī Latvijas zvērinātu revidentu asociācijas darbības pamatprincipi.

Zvērināta revidenta sertifikātu Latvijā var saņemt rīcībspējīga fiziskā personas, kura:

- 1) ir sasniegusi 25 gadu vecumu,
- 2) ir Latvijas Republikā vai ārvalstīs ieguvusi augstāko izglītību ekonomikas, vadības vai finansu jomā, vai arī ārvalstīs ieguvusi attiecīgās valsts revidenta kvalifikāciju,
- 3) prot latviešu valodu,
- 4) ir ieguvusi Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas atzītu vismaz triju gadu pieredzi finansu revīzijā,
- 5) ir nokārtojusi zvērinātu revidentu kvalifikācijas eksāmenus,
- 6) ir persona ar nevainojamu reputāciju.

Par zvērinātu revidentu nedrīkst būt persona:

- 1) kuru tiesa ir atzinusi par maksātnespējīgu parādnieku,
- 2) kura ir tiesājama, apsūdzētais vai notiesātais krimināllietā par tīša noziedzīga nodarījuma izdarīšanu,
- 3) kura ir atbrīvota no amata ar tiesas spriedumu krimināllietā,
- 4) kuras nodarbošanās ētisku apsvērumu dēļ nav savienojama ar zvērināta revidenta profesionālo darbību.

Zvērinātu revidentu kvalifikācijas eksāmenos tiek pārbaudītas preten-
dentu zināšanas šādās jomās:

- 1) revīzijas teorija un tehnika, Starptautiskie revīzijas standarti,
- 2) gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu sagatavošana un analīze, grāmatvedības metodes un novērtēšanas noteikumi,
- 3) finanšu un vadības grāmatvedība,
- 4) iekšējā revīzija,
- 5) publiskās tiesības, civillikums, darba tiesības un sociālās garantijas reglamentējošie likumi,
- 6) komercdarbības un maksātspējas likumi,
- 7) nodokļu likumi,
- 8) informācijas sistēmas un datorsistēmas,
- 9) vispārējā un finanšu ekonomika,
- 10) komercdarbības riska pārvaldīšana un analīze,
- 11) finanšu vadības pamatprincipi,
- 12) matemātika un statistika.

Pirms zvērināta revidenta sertifikāta saņemšanas pretendenti paraksta šādu zvēresta tekstu: "Zvēru ievērot Latvijas Republikas likumus, Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas statūtus un godīgi pildīt savus pienākumus, apzinoties, ka par šā zvēresta laušanu man jāatbild sabiedrības un likuma priekšā".

Atbilstīgi likumam zvērināts revidents var veikt savu profesionālo darbību kā:

- 1) individuāls komersants,
- 2) zvērinātu revidentu komercsabiedrības darbinieks,
- 3) pašnodarbināta persona.

Zvērinātu revidentu komercsabiedrības savu darbību var uzsākt tikai pēc licences saņemšanas Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijā.

1.3. Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija (LZRA)

Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija ir neatkarīga Latvijas zvērinātu revidentu profesionāla apvienība. Tajā ir apvienoti visi Latvijas zvērinātie revidenti un zvērinātu revidentu komercsabiedrības. Asociācijas uzdevums

ir nodrošināt profesijas pašpārvaldi, profesionālo standartu un ētikas normu ievērošanu, kā arī asociācijas biedru profesionālās darbības uzraudzību.

Likums "Par zvērinātiem revidentiem" nosaka Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas darbības pamatprincipus. Asociācijas augstākā pārvaldes institūcija ir kopsapulce, kas apstiprina asociācijas Statūtus, ievēl Valdes priekšsēdētāju un Valdes locekļus, kā arī izveido patstāvīgās komitejas.

Latvijas zvērinātu revidentu asociācijā darbojas šādas komitejas:

- 1) Ētikas komiteja,
- 2) Metodoloģijas komiteja,
- 3) Eksaminācijas komiteja,
- 4) Sertificēšanas komiteja,
- 5) Kvalitātes komiteja,
- 6) Izglītības komiteja,
- 7) Reģistrs.

Komitejas darbojas saskaņā ar asociācijas kopsapulces apstiprinātu nolikumu, katru komiteju vada viens no Valdes locekļiem.

Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija nodibinājusi savu meitas uzņēmumu – Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas Izglītības centru, kura pamatuzdevums ir nodrošināt nepārtrauktu zvērināto revidentu profesionālo izglītošanos un izaugsmi. LZRA Izglītības centrs organizē kursus un seminārus gan zvērinātiem revidentiem, gan citiem interesentiem par Starptautiskajiem grāmatvedības un Starptautiskajiem revīzijas standartiem, nodokļu likumdošanu, iekšējo revīziju. LZRA Izglītības centrs arī publicē autorizētus Starptautisko grāmatvedības un revīziju standartu tulkojumus latviešu valodā, kā arī izdod periodisku izdevumu, kur tiek iztirzātas aktuālas mūsu valsts grāmatvedības un revīzijas problēmas.

II nodaļa

Finansu pārskatu revīzijas pamatprincipi

2.1. Revīzijas mērķis un vispārējie principi

Uzņēmumu finansu pārskatos ietvertā publiski pieejamā informācija interesē plašu finansu pārskatu lietotāju loku. Pirmkārt, tie ir akcionāri, kas analizē savu ieguldījumu efektivitāti. Otrkārt, tie ir potenciālie investori, kas apsver jaunu ieguldījumu iespējas. Treškārt, tie ir kreditori, īpaši bankas, kas novērtē savu kredītu drošumu. Ceturtkārt, tās ir valstiskās regulējošās institūcijas, tajā skaitā Valsts ieņēmumu dienests. Visbeidzot, tie ir arī uzņēmumu darbinieki, kuri interesējas par savām darba iespējām nākotnē. Visi finansu tirgus dalībnieki, protams, vēlas iegūt kvalitatīvu finansu informāciju.

Uzņēmumi darbojas sarežģītā vidē ar mainīgu likumdošanu, veikto darījumu skaits un to daudzveidība ir liela, grāmatvežu kvalifikācija ir ļoti dažāda. Iepriekš minētie faktori var būt cēlonis tam, ka finansu pārskati nesniedz objektīvu informāciju par uzņēmumu. Revīzijas mērķis ir palielināt uzņēmumu finansu pārskatu ticamību, lai, balstoties uz finansu pārskatos ietvertās informācijas analīzi, finansu pārskatu lietotāji pieņemtu adekvātus lēmumus. Revīzijas beigās revidents dod atzinumu par to, vai finansu pārskati visos būtiskajos aspektos sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par uzņēmuma aktīviem, saistībām un finansiālo situāciju.

Starptautiskie revīzijas standarti nosaka virkni revīzijas veikšanas pamatprincipu.

- 1) **Revidentam ir jāievēro profesionālo grāmatvežu ētikas kodekss.** Šo kodeksu ir izdevusi Starptautiskā grāmatvežu federācija (IFAC). Revidenta profesionālā darbība jābalsta uz šādiem ētikas principiem:
 - a) neatkarība;
 - b) godprātība;

- c) objektivitāte;
- d) profesionālā kompetence un pienācīga rūpība;
- e) konfidencialitāte;
- f) profesionāla rīcība;
- g) profesijas standarti.

Profesionālo grāmatvežu ētikas kodeksa pamatprincipi sīkāk aprakstīti 2.2. apakšnodaļā.

2) Revīzija jāplāno un jāveic saskaņā ar Starptautiskajiem revīzijas standartiem.

Grāmatas turpmākajās nodaļās ir aplūkota revīzijas plānošana un veikšana atbilstīgi šiem standartiem.

3) Revīzija ir jāveic ar profesionālu skepticismu. Tas nozīmē, ka revidentam ir kritiski jāizvērtē uzņēmuma vadības izteiktie apgalvojumi, bet nevis aklī, bez citiem pierādījumiem tiem jāuzticas.

4) Revidentam ir jāiegūst pietiekama pārliecība, ka finansu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Revīzijas veikšanas laika un finansiālais budžets ir ierobežoti, tāpēc revīzijā tiek izmantotas izlases metodes. Arī uzņēmuma grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmai raksturīgi ierobežojumi, nenoteiktība, piemēram, slepenas vienošanās iespēja. Iepriekš minētie revīzijas ierobežojumi nosaka to, ka revidentam nav iespējams izteikt absolūtu, bet gan tikai pietiekamu pārliecību, ka finansu pārskatos nav būtisku neatbilstību.

5) Revidents ir atbildīgs par doto atzinumu par finansu pārskatiem. Starptautiskie revīzijas standarti nodala uzņēmuma vadības un revidenta atbildību. Uzņēmuma vadības uzdevums ir sagatavot finansu pārskatus un atbildēt par to kvalitāti. Finansu pārskatu revīzija neatbrīvo uzņēmuma vadību no atbildības. Savukārt revidents neatbild par finansu pārskatiem, bet gan par savu izteikto atzinumu attiecībā uz šiem pārskatiem.

Nākamajā apakšnodaļā tiks aplūkoti profesionālo grāmatvežu ētikas kodeksa pamatprincipi, kas revidentam ir jāievēro profesionālajā darbībā. Šie principi ir ietverti arī Latvijas Republikas likumā "Par zvērinātiem revidentiem" [9.] un tātad regulē arī Latvijas zvērinātu revidentu profesionālo darbību.

2.2. Profesionālo grāmatvežu ētikas kodekss

Visām profesijām ir savi ētiskie pamatprincipi. Arī Starptautiskā grāmatvežu federācija ir pieņēmusi profesionālo grāmatvežu ētikas kodeksu [11]. Revidenta profesija ir cieši saistīta ar grāmatveža profesiju, tāpēc arī ētiskie pamatprincipi abās profesijās praktiski ir vieni un tie paši.

Revidenta profesionālo darbību nosaka virkne tehnisko standartu. Tomēr šo tehnisko standartu ievērošana bez atbilstīgiem ētikas kritērijiem nevar dot vēlamo revīzijas efektu. Tāpēc viena no Starptautisko revīzijas standartu pamatprasībām ir profesionālo grāmatvežu ētikas kodeksa ievērošana.

Latvijas zvērinātie revidenti Starptautiskās grāmatvežu federācijas apstiprināto Profesionālo grāmatvežu ētikas kodeksu ir pieņēmuši par savu profesionālās ētikas kodeksu. Tas, protams, automātiski nenodrošina, ka praksē visi zvērinātie revidenti vienmēr ievēro šo kodeksu. Profesionālās ētikas principu ievērošanas līmenis ir atkarīgs arī no ētiskās vides līmeņa sabiedrībā kopumā.

Starptautiskais grāmatvežu profesionālās ētikas kodekss nosaka vairākus profesionālās ētikas pamatprincipus. Tie ir šādi:

1. Godprātība, objektivitāte un neatkarība

Revidenta profesionālā darbība, līdzīgi kā jebkura cita profesionālā darbība, nav iedomājama bez godprātīgas attieksmes pret savu darbu. Godprātība nozīmē godīgu savu profesionālo pienākumu veikšanu un izturēšanos pret klientiem. Revidentam, uzņemoties konkrēto darbu, jāapsver, vai viņš spēs to godprātīgi veikt un būt neatkarīgs no sava klienta. Protams, ka tas nav vienkārši, jo revīzijas pakalpojumu sniegšana ir uzņēmējdarbība un atteikšanās no klienta nozīmē nesaņemtus ienākumus.

Arī Latvijas likumdošana pieprasa un reizē garantē zvērināta revidenta neatkarību. Likums "Par zvērinātiem revidentiem" noteic – lai garantētu zvērinātu revidentu profesionālās darbības neatkarību, ir aizliegts:

- iejaukties zvērinātu revidentu profesionālajā darbībā, ietekmēt vai iespaidot viņus,
- pieprasīt no zvērinātiem revidentiem ziņas un paskaidrojumus, kā

arī noplatināt viņus kā lieciniekus par faktiem, kas viņiem kļuvuši zināmi, sniedzot profesionālos pakalpojumus,

- kontrolēt pasta telegrāfa un cita veida korespondenci, kā arī elektroniskos sakaru līdzekļus,
- pieprasīt no klientiem ziņas par zvērinātu revidentu sniegto profesionālo pakalpojumu saturu,
- pakļaut zvērinātus revidentus jebkādām sankcijām vai draudiem sakarā ar profesionālajiem pakalpojumiem,
- saukt zvērinātus revidentus pie jebkāda veida atbildības par ziņojumiem, kurus viņi snieguši, likumīgi pildot savus profesionālos pakalpojumus.

Zvērināts revidents nav neatkarīgs, ja viņš ir tieši vai netieši ieinteresēts revīzijas iznākumā. Zvērināta revidenta neatkarību un objektivitāti var ietekmēt daudzi faktori.

Pirmkārt, tās ir īpašumtiesības un darba attiecības. Revidents nedrīkst veikt revīziju uzņēmumā, kurā viņš ir īpašnieks, tas ir, viņam pieder akcijas vai daļas. Protams, iespējama situācija, ka revidentam pieder neliels akciju skaits publiskā akciju sabiedrībā, kuru īpatsvars kapitāla sastāvā ir nebūtisks un praktiski neietekmē revidenta profesionālo darbību. Tomēr arī šādā situācijā revidentam ir jāatsakās no piedāvājuma veikt revīziju, lai izvairītos kaut vai no iespaida atstāšanas par interešu konfliktu.

Otrkārt, neatkarību un objektivitāti var ietekmēt radniecība, draudzība un citas personiskās attiecības. Revidentam ir jāizvairās no profesionālās sadarbības ar tādiem klientiem, pret kuriem viņš nevar būt objektīvs.

Arī strādājot ar klientiem, ar kuriem revidentu nesaista ne radniecības, ne draudzības saites, jāievēro zināma distance. Tas nozīmē, ka revidenti nedrīkst no klientiem pieņemt un viņiem piedāvāt dāvanas un dalību izklaides pasākumos, kas varētu būtiski un nevēlamā veidā ietekmēt viņu profesionālos spriedumus, kā arī tos cilvēkus, ar kuriem viņi sadarbojas. Revidenti nedrīkst pirkt preces vai pakalpojumus no klientiem uz atvieglotiem noteikumiem. Tas nozīmē, ka nedrīkst izmantot revidentam speciāli domātas atlaides. Turpretim var izmantot, piemēram, tirdzniecības uzņēmuma Ziemassvētku atlaides, kas domātas visiem pircējiem.

Latvijas Republikas likumā "Par gada pārskatiem" ir definēti apstākļi,

kas apdraud zvērinātu revidentu un zvērinātu revidentu komercsabiedrību neatkarību.

Tie ir šādi:

- tiešas vai netiešas finansiālas saistības un līdzdalība klienta darījumos;
- esošas vai pēdējo triju gadu laikā pastāvējušas darba attiecības ar klientu;
- klienta vadības funkciju pildīšana;
- zvērināta revidenta vai viņa laulātā atrašanās radniecībā vai svainībā līdz otrajai pakāpei ar klienta amatpersonu vai dalībnieku;
- būtiska atkarība ieņēmumos no viena vai vairāku savstarpēji saistītu klientu apkalpošanas;
- par revīzijas pakalpojumiem saņemtās atlīdzības atkarība no revīzijas iznākuma;
- dāvanu, atlaižu vai citu labvēlīgu darījuma nosacījumu pieņemšana no klienta;
- citi apstākļi, ko par tādiem atzinusi Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija.

Kā redzams, ļoti daudz kas ir tāds, ko revidenti nedrīkst darīt. Rodas jautājums – ko tad viņi drīkst?

Revidenti vienmēr drīkst būt korekti pret klientu, pieņemt uzmanības piedāvājumus sabiedrībā pieņemto standartu līmenī, piemēram, neatteikties no piedāvājuma izdzert tasi kafijas.

2. Profesionālā kompetence

Profesijas standarti paredz, lai revīzijas pakalpojumi tiktu izpildīti augstā profesionālā kvalitātē. Līdz ar to zvērinātie revidenti nedrīkst uzņemties darbus, kuru veikšanai viņiem nav pietiekamas profesionālās pieredzes un kompetences. Lai nodrošinātu šo profesionālo pieredzi un kompetenci, revidenti specializējas noteiktu biznesa sektoru revīzijā un veic savu darbu komandā.

Profesionālo kompetenci veido divi līmeņi:

1. Profesionālās kompetences iegūšana

Latvijas apstākļos pirmais līmenis saistīts ar zvērināta revidenta sertifikāta iegūšanu. Profesionālās kompetences iegūšanai sākotnēji nepieciešams augsts vispārējās izglītības līmenis, kas tiek papildināts ar speciālo izglītību, apmācībām un eksāmeniem profesijai būtiskos priekšmetos, kā arī ar atbilstīgu darba pieredzi.

2. *Profesionālās kompetences uzturēšana*

Šis otrais profesionālās kompetences posms praktiski ir visa revidenta darba mūža garumā. Profesionālās kompetences uzturēšanai ir nepieciešams nepārtraukti būt lietas kursā par to, kas notiek revidentu darbības jomā, ieskaitot Latvijas un starptautiskos normatīvos dokumentus, Starptautiskos grāmatvedības un Starptautiskos revīzijas standartus, kā arī nodokļu likumus un citus tiesiskos aktus. Zvērinātam revidentam nepārtraukti jāpaugstina kvalifikācija. Lielu palīdzību revidentu kvalifikācijas celšanā sniedz Latvijas zvērinātu revidentu izglītības centrs, kas organizē kursus un seminārus.

3. **Konfidencialitāte**

Konfidencialitātes prasība raksturīga daudzām profesijām, piemēram, ārstiem, advokātiem, notāriem. Atbilstīgi Latvijas Republikas likumam "Par zvērinātiem revidentiem" viņiem ir aizliegts izpaust komercnoslēpumu, ko viņi uzzinājuši, pildīdami profesionālos pienākumus. Konfidencialitātes prasība aizsargā revidentu klientu intereses, jo skaidrs, ka, publiskojot komercnoslēpumu, tas kļūst pieejams arī konkurentiem.

Komercnoslēpumu saturošu informāciju aizliegts izmantot vai atklāt bez klienta rakstveida piekrišanas, izņemot gadījumus, kad zvērinātam revidentam ir tiesības vai pienākums to darīt saskaņā ar tiesas lēmumu. Par komercnoslēpumu ir uzskatāma tāda informācija, ko atklājot, var kaitēt klienta konkurētspējai. Par komercnoslēpumu nav uzskatāma informācija, kas saskaņā ar likumu un citiem normatīvajiem aktiem iekļaujama klienta gada pārskatā.

Zvērinātam revidentam ir jāsauglabā tās informācijas konfidencialitāte, kas attiecas uz klientu un ir iegūta profesionālo pakalpojumu sniegšanas laikā. Zvērināts revidents nedrīkst atklāt par savu klientu ne tikai negatīva, bet arī pozitīva rakstura informāciju.

Zvērinātam revidentam ir jānodrošina arī tas, ka konfidencialitātes prasību ievēro revīzijas pakalpojumu sniegšanā iesaistītie asistenti. Konfidencialitāte jāievēro arī pēc zvērināta revidenta un klienta līgumattiecību termiņa beigām.

Konfidencialitāte nenozīmē tikai informācijas neizpaušanu. Šis princips arī paredz, lai zvērināts revidents iegūto informāciju neizmanto ne savā, ne arī kādas citas personas labā.

2.3. Līgums par revīzijas pakalpojumu veikšanu

Starptautiskie revīzijas standarti un arī Latvijas Republikas likumi un citi tiesiskie akti noteic, ka revīzijas pakalpojumi ir jāsniedz atbilstīgi rakstiski noslēgtam līgumam ar klientu par revīzijas pakalpojumu sniegšanu.

Līgums par revīzijas pakalpojumu sniegšanu ir divpusēja vienošanās starp zvērinātu revidentu un viņa klientu – parasti uzņēmēj sabiedrību par konkrēta revīzijas pakalpojuma sniegšanu atbilstīgi klienta interesēm. Līdz ar to katrs līgums, protams, ir unikāls un sagatavots atbilstīgi konkrētajai situācijai (pakalpojuma sniegšanas termiņi, cenas). Tomēr Starptautiskie revīzijas standarti nosaka tos faktorus, kas noteikti ir jāatrunā katrā revīzijas līgumā, tā vienlaikus aizsargājot gan zvērināta revidenta, gan viņa klienta intereses.

Atbilstīgi Starptautiskajiem revīzijas standartiem līgumā par revīzijas pakalpojumu sniegšanu obligāti ir jānorāda:

- finansu pārskatu revīzijas mērķis (revīzijas objekts, periods);
- vadības atbildība par finansu pārskatiem;
- revīzijas apjoms un normatīvie akti, saskaņā ar kuriem darbojas zvērināts revidents;
- revīzijas galarezultāta – atzinuma un ziņojumu noformēšanas veids;
- fakts, ka pastāv nenovēršams risks, ka dažas būtiskas neatbilstības var netikt atklātas (to nosaka gan revīzijas, gan grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmu ierobežotība);
- tas, ka revidentam jānodrošina neierobežota pieeja visiem grāmatvedības dokumentiem, kā arī jebkurai citai informācijai, kas nepieciešama revīzijas veikšanai.

Iepriekš minēto faktu ietveršana revīzijas līgumā precīzē uzņēmuma vadības un revidenta atbildību, iepazīstina ar revīzijas veikšanas pamatprincipiem un novērš iespējamus pārpratumus revidenta un klienta attiecībās.

Piemēram, dažkārt klienti domā, ka tad, ja finansu pārskats ir revidēts, tajā nav sastopama neviena neatbilstība un kļūda. Patiesībā revidenta atzinums bez iebildumiem nozīmē tikai to, ka finansu pārskati kopumā sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par uzņēmuma līdzekļiem, saistībām un finansiālo situāciju noteiktā datumā, kā arī pārskata perioda finansiālās darbības galarezultātiem, bet negarantē katra finansu pārskata posteņa absolūto precizitāti. Tāpēc ir lietderīgi revīzijas līgumā uzsvērt, ka revīzija tiek veikta izlases veidā.

Revīzijas līgumā jāuzsver arī vadības atbildība par finansu pārskatiem, jo ir sastopami gadījumi, kad uzņēmuma vadība domā, ka veiktā revīzija atbrīvo vadību no atbildības par finansu pārskatiem, šo atbildību uzveļot revidentu plecos.

Revīzijas līgumā var vienoties arī par citu revidentu un ekspertu iesaistīšanu atsevišķās revīzijas jomās, kā arī vienoties par iekšējo revidentu un citu klienta darbinieku iesaistīšanu revīzijā.

Revīzijas līgumā jānosaka arī revīzijas pakalpojuma cena, samaksas kārtība (iespējamie avansi) un pakalpojuma izpildes laiks. Revīzijas pakalpojuma cena, protams, ir vienošanās galarezultāts starp revidentu un klientu, to lielā mērā ietekmē vispārējā cenu situācija revīzijas pakalpojumu tirgū.

Tomēr šo pakalpojumu cenas aprēķina pamatā ir jābūt revīzijas darbietilpībai. Revīzijas darbietilpību (cilvēkstundu patēriņu), īpaši pirmā gada revīzijā var novērtēt tikai aptuveni. To nosaka, novērtējot uzņēmējdarbības specifiku, aktīvu un neto apgrozījuma lielumu, grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmu.

Lai noslēgtu līgumu par revīzijas pakalpojumu veikšanu, revidentam ir jāiepazīstas ar klienta uzņēmējdarbību un grāmatvedības sistēmu. Tikai apkopojot savāktu informāciju, revidents var izlemt, vai viņam ir pietiekama kvalifikācija dotā revīzijas uzdevuma veikšanai un novērtēt pakalpojuma sniegšanas cenu.

Revīzijas līguma paraugs ir dots 1. pielikumā.

2.4. Revīzijas dokumentācija

Prasība dokumentēt revīzijas procesu ir viena no svarīgākajām Starptautisko revīzijas standartu prasībām. Darba dokumenti satur rakstiskus pierādījumus par visu revīzijas procesa gaitu, sākot ar revīzijas līguma noslēgšanu, plānošanu un beidzot ar revīzijas ziņojumu un atzinumu. Tie sastāv gan no revidenta paša sagatavotajiem dokumentiem, gan kopijām no klienta grāmatvedības un juridiskajiem dokumentiem. Darba dokumenti var tikt uzglabāti gan papīra, gan elektroniskā formā. Darba dokumenti, pirmkārt, nepieciešami pašam revidentam, lai kvalitatīvi plānotu un veiktu revīziju.

Otrkārt, tie ir nepieciešami revīzijas vadītājam, lai kontrolētu revīzijas komandā iesaistīto asistentu darbu. Treškārt, darba dokumenti ir rakstisks pierādījums tam, ka revīzija veikta un ir pamatojums revidenta izteiktajam atzinumam par gada pārskatiem. Tieši darba dokumenti tiesā var būt par pierādījumu tam, ka revīzija ir veikta atbilstīgi Starptautiskajiem revīzijas standartiem.

Darba dokumenti ir revidenta īpašums. Darba dokumenti satur konfidenciālu informāciju, tāpēc tie jāuzglabā drošā vietā, lai nodrošinātos pret iespējamo informācijas noplūdi. Darba dokumentu uzglabāšanas ilgums ir atkarīgs no laika perioda, par kuru iestājas revidenta civiltiesiskā atbildība par veikto revīziju. Šo laika periodu regulē katras valsts likumi un citi tiesiskie akti. Latvijā zvērinātam revidentam darba dokumenti ir jāglabā piecus gadus, bet trīs gadu laikā pēc revīzijas ziņojuma parakstīšanas saskaņā ar Latvijas Republikas likumu "Par zvērinātiem revidentiem" var iestāties viņu civiltiesiskā atbildība.

Katrai revidentu firmai ir savas specifiskas metodes darba dokumentu formēšanā, arī katras revīzijas darba dokumenti ir unikāli. Darba dokumentu formu un saturu ietekmē tādi faktori, kā, piemēram, revīzijas uzdevuma raksturs, revidenta atzinuma veids, uzņēmējdarbības raksturs un sarežģītība, kā arī uzņēmuma iekšējās kontroles un grāmatvedības sistēmas līmenis. Tas, cik katrā konkrētā revīzijā detalizēti darba dokumenti, ir profesionālās kompetences un sprieduma jautājums. Starptautiskie revīzijas standarti nosaka vispārīgos darba dokumentu noformēšanas principus. Darba dokumentiem jābūt pietiekami detalizētiem un pilnīgiem, lai nodrošinātu revī-

zijas pierādījumus revidenta atzinuma izteikšanai. Darba dokumentos jāatspoguļo pilnībā viss revīzijas process:

- riska analīze un revīzijas plānošana,
- revīzijas pierādījumu iegūšanas procedūras,
- revīzijas pierādījumu analīze un interpretācija,
- revidenta atzinums un ziņojums vadībai.

Nosacīti darba dokumentu failus var iedalīt “pastāvīgos” failos un “kārtējos” failos. Pastāvīgie faili satur informāciju, kura ir nosacīti nemainīga un kuru izmanto ilgāku laika periodu, pastāvīgi atjaunojot tās saturu. Turpretim kārtējie faili satur informāciju, kas attiecas uz viena gada pārskata revīziju.

Patstāvīgos failos parasti ietilpst:

- uzņēmuma dibināšanas dokumenti (statūti, reģistrācijas apliecība un citi dibināšanas dokumenti),
- informācija par uzņēmuma organizatorisko struktūru,
- padomes un valdes sēžu protokolu kopijas,
- nozīmīgāko līgumu kopijas,
- svarīgākie normatīvie akti, kas regulē attiecīgo nozari,
- iekšējās kontroles sistēmas dokumentējums (blokskāmes, aptaujas lapas).

Kārtējie faili ietver darba dokumentus, kas attiecas tikai uz revidējamo finanšu pārskatu periodu. Kārtējo failu sastāvā parasti ietilpst:

- revīzijas plānošanas dokumenti – revīzijas stratēģiskais plāns, revīzijas budžets, revīzijas programma,
- revīzijas riska novērtējuma dokuments,
- starpperiodu finanšu pārskati un budžeti,
- statistiskās analīzes (trendi, sezonālās svārstības),
- sarakste ar mātes uzņēmuma revidentiem, ekspertiem un jebkurām trešajām personām,
- vadības apliecinājuma vēstule,
- gada pārskata eksemplārs, kuru parakstījusi uzņēmuma vadība,
- revīzijas pierādījumi par visiem nozīmīgākajiem gada pārskata posteņiem,
- pārbaudes kopsavilkums (neizlabotas novirzes un labojumu priekšlikumi),

– revidenta atzinums un ziņojums vadībai.

Kārtējā faila saturs ir atkarīgs no klienta uzņēmējdarbības veida, tāpēc nav iespējams pilnībā standartizēt šo failu. Tālāk sniegtais ir tikai viens no iespējamiem kārtējā faila sagatavošanas piemēriem.

Kārtējā faila sagatavošanas piemērs

Rādītājs (indekss)

Plānošanas dokumenti

Revīzijas stratēģiskais plāns

Revīzijas programma

Revīzijas budžets

Revīzijas riska novērtējums:

– krāpšana un kļūdas,

– darbības turpināšana,

– pastāvošais risks,

– kontroles risks

Revīzijas būtiskuma noteikšana

Sarakste

Revīzijas līgums

Vadības apliecinājuma vēstule

Instrukcijas no mātes uzņēmuma revidentiem

Cita korespondence

Kārtējā pārbaude

Gada pārskats un revidenta atzinums

Iepriekšējā gada finanšu pārskati

Revidenta ziņojums vadībai

Revīzijas nobeiguma dokumenti:

– neizlabotas novirzes un labojumu priekšlikumi,

– notikumi pēc bilances datuma,

– revīzijas rezultātu kopsavilkums

Revīzijas pierādījumi

Naudas līdzekļi

Debitoru parādi

Krājumi

Pamatlīdzekļi
Parādi piegādātājiem
Pašu kapitāls
Ražošanas izmaksas
Nodokļi

Revidentu firmas izstrādā savus iekšējos noteikumus darba dokumentu noformēšanai. Tāpēc darba dokumentu vizuālais noformējums dažādās revidentu firmās ir atšķirīgs. Tomēr, lai darba dokumentu noformējums atbilstu Starptautisko revīzijas standartu prasībām, tiem jāsaturs šādi rekvizīti:

- klienta nosaukums,
- darba dokumenta numurs vai indekss, lai dokumentu varētu viegli atrast un pārbaudīt,
- atsauces uz citiem darba dokumentiem, kuros ietverta ar doto darba dokumentu saistītā informācija,
- darba dokumenta nosaukums,
- laika periods, uz kuru darba dokuments attiecas,
- darba dokumenta sagatavošanas datums,
- autorizācija – gan darba dokumenta sagatavotājam, gan darba dokumenta pārbaudītājam jāparaksta katrs darba dokuments,
- darba dokumentā izmantoto simbolu skaidrojums.

Atsevišķos gadījumos darba dokumentu noformēšanā var būt nepieciešama arī papildinformācija.

Darba dokumentu noformēšanas paraugi ir doti šīs grāmatas 4. nodaļā, kur raksturotas revīzijas pierādījumu iegūšanas procedūras.

2.5. Revīzijas kvalitātes kontrole

Revīzijas pakalpojumi lielā mērā ir uzticības bizness. Lai nezaudētu klientu uzticību, revīzijas kvalitāte ir jāuztur atbilstīgā līmenī. Starptautiskie revīzijas standarti nosaka vispārīgos revīzijas kvalitātes nodrošināšanas pamatprincipus. Pamatojoties uz šiem vispārīgajiem principiem, revidentu komercsabiedrības veido savu revīzijas kvalitātes kontroles sistēmu.

Revīzijas kvalitātes nodrošināšanā var nodalīt divus aspektus:

- 1) zvērināta revidenta vai zvērinātu revidentu komercsabiedrības politika attiecībā uz revīzijas darbu kopumā,
- 2) kontroles procedūras katrā konkrētā revīzijā.

Zvērinātu revidentu komercsabiedrībai jāievieš tāda kvalitātes kontroles politika un procedūras, lai nodrošinātu revīziju veikšanu atbilstīgi Starptautiskajiem revīzijas standartiem. Revīzijas kvalitātes kontroles procedūras revidentu komercsabiedrībās ir atšķirīgas. Kontroles politika un procedūras, pirmkārt, ir atkarīgas no revidentu komercsabiedrības lieluma un organizatoriskās struktūras, jo kvalitātes kontrole saistīta ar izmaksām.

Kvalitātes kontroles politikas vispārējie mērķi ir šādi:

- grāmatvežu profesionālās ētikas kodeksa ievērošana (neatkarības, godprātības, objektivitātes un konfidencialitātes princips),
- profesionālā kompetence – darbiniekiem jāapgūst un jāuztur revidenta profesijas tehniskie standarti, lai viņi varētu veikt savus pienākumus ar pienācīgu rūpību,
- revīzijas darba uzticēšana – revīzijas darbs ir jāuztic tikai tādiem darbiniekiem, kuriem ir atbilstīgas zināšanas attiecīgajā revīzijas jomā,
- revīzijas pienākumu sadale – revīzijas darbs jāveic komandā, vadot un kontrolējot revīzijas procesā iesaistīto asistentu darbu, jāveic darbinieku specializācija konkrētās nozarēs (piemēram, banku, apdrošināšanas sabiedrību revīzija),
- ekspertu piesaistīšana – ja nepieciešams, darbā jāiesaista eksperti ar pietiekami augstu zināšanu līmeni, tā paplašinot uzņēmuma iespējas sniegt klientam kvalificētu pakalpojumu. Revidentu uzņēmumā jāveido uzziņu bibliotēkas, metodoloģiska rakstura rokasgrāmatas,
- jaunu klientu piesaistīšana un esošo saglabāšana – jāveic potenciālo un esošo klientu izvērtēšana, lēmums piesaistīt vai saglabāt klientu jāpieņem, ņemot vērā revidentu komercsabiedrības neatkarību, spēju kvalitatīvi apkalpot klientu un klienta vadības godīgumu. Protams, ka īstermiņa aspektā lēmums nepiesaistīt vai nesaglabāt kādu klientu iepriekš minēto apsvērumu dēļ var šķist pretējs

revidenta uzņēmējdarbības interesēm. Tomēr ilgākā laika periodā tas atmaksājas, paaugstinot revidentu komercsabiedrības prestižu un samazinot iespējamo zaudējumu risku tiesu procesos,

- kontrole – nepārtraukti jāuzrauga revidentu komercsabiedrības kvalitātes kontroles politikas un procedūru un darbības efektivitāte.

Ar visām iepriekš minētajām kontroles procedūrām ir jāiepazīstina revidentu komercsabiedrības personāls.

Lai nodrošinātu šīs vispārējās revīzijas kvalitātes kontroles prasības, revidentu komercsabiedrībai ir jāveido mērķtiecīga darbinieku atlases un izglītošanas politika. Jāplāno komercsabiedrības vajadzība pēc dažādu līmeņu speciālistiem, jānosaka kvalifikācijas prasības katram no šiem līmeņiem – akadēmiskā izglītība, darba pieredze, atsauksmes no iepriekšējā daba devēja. Jānosaka vadlīnijas un prasības profesionālās izglītības turpināšanai.

Lai veicinātu darbinieku profesionālo izaugsmi, svarīgi ir novērtēt darbiniekus un sekmēt viņu izvirzīšanos amatā. Darbinieku novērtēšanā tiek izmantoti tādi kritēriji kā, piemēram, zināšanas metodoloģijā, analitiskās un spriešanas spējas, saskarsmes prasme, vadišanas un apmācīšanas prasme, attiecības ar klientiem, kā arī personības raksturs, inteliģence, motivācija.

Kvalitātes nodrošināšanā liela nozīme ir uz Starptautisko standartu bāzes pašā revidentu uzņēmuma izstrādātajiem revīzijas standartiem un to ievērošanai.

Otrs kvalitātes kontroles aspekts – kvalitātes kontrole katrā atsevišķā revīzijā ir tieši atkarīga no vispārējā kvalitātes kontroles līmeņa revidentu uzņēmumā. Kvalitatīvu revīziju parasti veic komanda. Revīziju vada atbildīgais revidents, revīzijā iesaistot asistentus un vecākos asistentus. Revīzijas komandas lielums ir atkarīgs no revīzijas plašuma un sarežģītības. Revīzijas veikšana komandā nodrošina efektīvu visu komandas locekļu darba izmantošanu, palielina revīzijas darba kvalitāti un samazina izmaksas.

Tomēr tas notiek, tikai ievērojot zināmus priekšnosacījumus. Tie ir precīza revīzijas plānošana, darbu deleģēšana, uzraudzība un pārbaude. Revidents ir atbildīgs par asistentu veikto darbu, tāpēc pirms darba pieņemšanas deleģēšanas konkrētam asistentam jānovērtē šā asistenta zināšanu un pieredzes atbilstība veicamajam darbam.

Revīzija tiek veikta atbilstīgi atbildīgā revidenta vai vecākā asistenta sagatavotajām revīzijas darba programmām. Turpmākajā revīzijas procesā atbildīgajam revidentam ir jāvada revīzijas process, uzraugot un kontrolējot revidentu darbu, pārliecinoties, ka asistenti izprot revīzijas programmas un savā darbā vadās pēc tām. Kontrole un vadīšana izpaužas kā asistenta sagatavoto darba dokumentu analīze un akceptēšana, pārrunas ar asistentiem, apspriežot neskaistos un diskutējamus jautājumus. Pārbaudot darba dokumentus, revīzijas vadītājs vai vecākais asistents pārliecinās, ka darbs ir veikts saskaņā ar revīzijas programmu, veiktais darbs un galarezultāti ir dokumentēti, sasniegts revīzijas mērķis un darba galarezultāti pamato revīzijas atzinumu.

Revīzija tiek plānota un veikta atkarībā no revīzijas mērķa un revidējamā objekta specifikas, tomēr revīzijas procesa vispārējā shēma, kas raksturota nākamajā apakšnodaļā, nav atkarīga no konkrētās revīzijas specifikas.

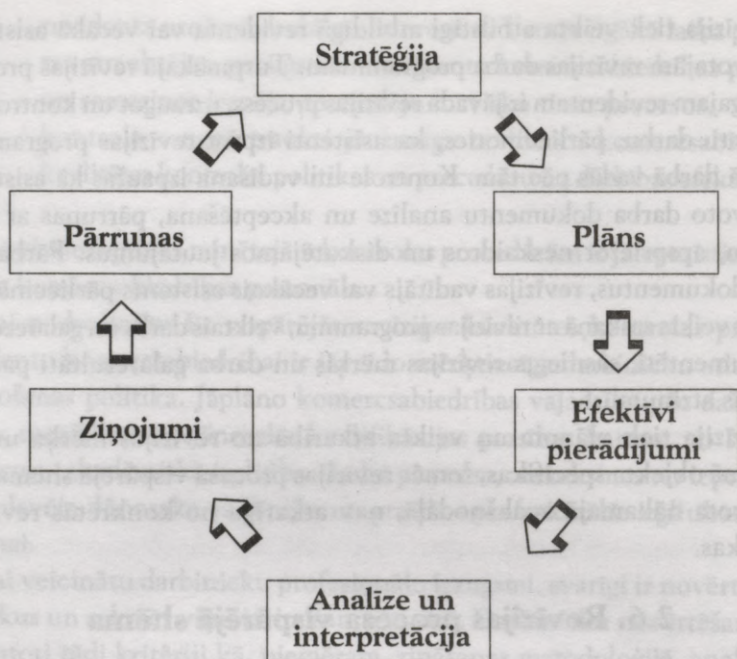
2.6. Revīzijas procesa vispārējā shēma

Revīzijas mērķis ir izteikt revidenta viedokli par klienta finansu pārskatiem. Šis viedoklis tiek izteikts atzinuma veidā. Revīzijas atzinuma teksts parasti aizņem tikai vienu standarta lappusi, bet tā pamatošanā un sagatavošanā tiek ieguldīts liels un sistemātisks darbs.

Revīzijas procesa vispārējā shēma ir parādīta 1. zīmējumā. Revīzijas veikšanā nosacīti var nodalīt sešus posmus.

Revīzijas process sākas ar revīzijas stratēģijas izstrādi. Šis darba posms ir vissarežģītākais un prasa vislielāko pieredzi un zināšanas, tāpēc revīzijas stratēģiju parasti izstrādā revīzijas vadītājs – atbildīgais revidents. Revīzijas stratēģijā tiek noteikti revīzijas veikšanas pamatvirzieni, pamatojoties uz klienta uzņēmējdarbības un revīzijas risku analīzi un novērtēšanu, kā arī ņemot vērā finansu pārskatu lietotāju intereses. Revīzijas stratēģisko plānu var izstrādāt vairākiem gadiem.

Pamatojoties uz stratēģisko plānu, tiek izstrādāta revīzijas programma, kas ir nākamais revīzijas procesa posms. Revīzijas programmu izstrādē var tikt iesaistīti vecākie asistenti. Revīzijas programma ir reālais darba instruments asistentiem. Revīzijas programmā tiek norādīti konkrēti soļi



1. zīm. Revīzijas procesa vispārējā shēma

revīzijas pierādījumu vākšanā attiecībā uz visiem nozīmīgākajiem finansu pārskatu posteņiem. Revīzijas programmu piemēri ir doti nākamajā apakš-nodaļā.

Trešais un visdarbietilpīgākais posms ir revīzijas pierādījumu iegūšana. Šajā posmā revīzijas darbā visvairāk tiek iesaistīti jaunākie asistenti, jo šim posmam visvairāk ir raksturīgs rutīnas darbs atbilstīgi iepriekš sa-plānotām revīzijas pierādījumu vākšanas procedūrām.

Ceturtais revīzijas posms ir iegūto revīzijas pierādījumu analīze un inter-pretācija. Arī šis posms prasa lielu erudīciju, tāpēc tajā notiek īpaši intensīva jaunāko asistentu sadarbība ar pieredzes bagātākiem revīzijas komandas locekļiem.

Piektais revīzijas posms ir revīzijas ziņojuma un atzinuma sagatavošana un publicēšana.

Sestais posms – pārrunas ar klientu ar mērķi izstrādāt turpmāko revīziju stratēģiju notiek tad, ja revidenta sadarbība ar klientu ir ilgstoša. Revīzijas procesam ir iteratīvs raksturs. Ideālā gadījumā klienta un revidenta sadarbība ilgst vairāk kā vienu gadu. Revidenta uzdevums ir pēc iespējas labāk apmierināt klienta, kā arī finansu pārskatu lietotāju vajadzības, tāpēc lielā mērā revidenta pārrunas ar klientu pēc revīzijas procesa beigām ietekmē nākamā gada revīzijas stratēģijas izveidi.

Grāmatas nākamā nodaļa veltīta revīzijas plānošanas procedūrām, kas sākas ar zināšanu ieguvī par klienta uzņēmējdarbību un beidzas ar detalizētas revīzijas darba programmas izstrādi.

III nodaļa

Revīzijas plānošana

Revīzijas attīstības tendencēm pasaulē ir raksturīgs tas, ka plānošanas process aizņem arvien lielāku īpatsvaru no kopējā revīzijas laika budžeta. Mūsdienu revīzijā plānošanas īpatsvars varētu sasniegt pat 20% no kopējā revīzijas laika budžeta. Precīzāka revīzijas plāna izstrāde, koncentrējoties uz revīzijas riskiem, ļauj samazināt darba patēriņu citos revīzijas posmos, īpaši revīzijas pierādījumu iegūšanas procesā.

Lai efektīvi plānotu revīziju, revidentam ir jāiegūst izpratne par klienta uzņēmējdarbības specifiku, jānovērtē revīzijas būtiskums, revīzijas risks, krāpšanās un kļūdu iespējamība, jāpārliciecinās, vai tiek ievēroti normatīvie akti un darbības turpināšanas princips klienta uzņēmējdarbībā. Tikai novērtējot visus šos faktorus kopumā, revidents var sagatavot kvalitatīvu revīzijas stratēģisko plānu un uz tā pamata revīzijas darba programmu konkrētu finansu pārskatu posteņu pārbaudei.

3.1. Zināšanas par klienta uzņēmējdarbību

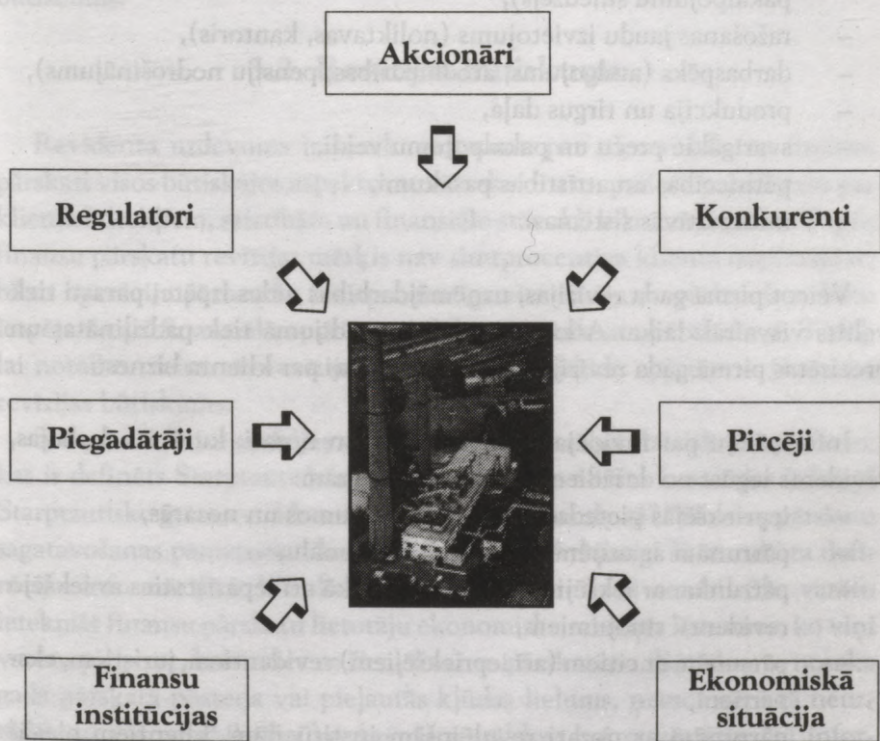
Revidents var uzņemties veikt konkrētu revīzijas uzdevumu tad un vienīgi tad, ja viņam ir pietiekama pieredze un zināšanas revīzijas veikšanai. Finanšu pārskatu revīzija neaprobežojas tikai ar grāmatvedības revīziju, tāpēc jau pirms revīzijas līguma noslēgšanas revidentam ir jāizprot nozare, kur darbojas klients, viņa uzņēmējdarbības specifika, īpašuma un vadības struktūras pamatprincipi. Lai novērtētu revīzijas risku un plānotu revīziju, pēc revīzijas līguma noslēgšanas revidentam ir jāiegūst pilnīga izpratne par klienta uzņēmējdarbību un uzņēmējdarbības vidi.

Uzņēmējdarbību ietekmē virkne subjektīvu un objektīvu faktoru. 2. zīmējumā ir parādīti faktori, kas ietekmē nepārtraukti mainīgo uzņēmējdarbības vidi. Uzņēmējdarbību ietekmē, piemēram:

- vispārējā ekonomiskā situācija valstī un pasaulē (pieaugums, recesija),
- finanšu institūcijas (procentu likmes),

- regulatoru noteiktie ierobežojumi (muitas nodevas, nodokļu sistēma),
- nozares specifika (sezonalitāte, konkurenti, izmaiņas tehnoloģijā).

Iepriekš minētie faktori ir objektīvi noteikti un neatkarīgi no konkrētā uzņēmuma darbības. Šie faktori ir jāizprot, lai novērtētu to ietekmi uz klienta uzņēmējdarbību.



2. zīm. Faktori, kas ietekmē uzņēmējdarbību

Uzņēmējdarbību ietekmē arī virkne subjektīvu faktoru, kas ir paša uzņēmēja veidoti.

Svarīgākie no tiem ir:

- īpašuma struktūra (valsts, privātais),
- organizatoriskā struktūra,

- vadības mērķi un uzņēmējdarbības filozofija,
- valdes un padomes darbība (struktūra, sēžu biežums un regularitāte, konsultantu, piemēram, juristu maiņa),
- vadības personāls (reputācija, pieredze, darba stils),
- iekšējā audita darbība (esamība, kvalitāte),
- uzņēmējdarbības veids (piemēram, ražotājs, vairumtirgotājs, pakalpojumu sniedzējs),
- ražošanas jaudu izvietojums (noliktavas, kantoris),
- darbaspēks (atalgojums, arodbiedrības, pensiju nodrošinājums),
- produkcija un tirgus daļa,
- svarīgākie preču un pakalpojumu veidi,
- pētniecības un attīstības pasākumi,
- informatīvās sistēmas.

Veicot pirmā gada revīzijas, uzņēmējdarbības vides izpētei parasti tiek veltīts visvairāk laika. Atkārtotu revīziju gadījumā tiek padziļinātas un precizētas pirmā gada revīzijā iegūtās zināšanas par klienta biznesu.

Informāciju par revidējamo uzņēmumu un nozari, kurā tas darbojas, revidents iegūst no dažādiem avotiem, piemēram:

- iepriekšējās pieredzes līdzīgos uzņēmumos un nozarēs,
- pārrunām ar uzņēmuma vadošo personālu,
- pārrunām ar iekšējiem revidentiem, kā arī iepazīstoties ar iekšējo revidentu ziņojumiem,
- pārrunām ar citiem (arī iepriekšējiem) revidentiem, juristiem, ekspertiem,
- pārrunām ar nozari regulējošām institūcijām, klientiem piegādātājiem, konkurentiem,
- statistikas ziņojumiem un publikācijām specializētajos žurnālos,
- nozari regulējošiem normatīvajiem aktiem,
- uzņēmuma un tā filiāļu apmeklējumiem,
- akcionāru, valžu un padomju sēžu protokoliem, kontu plāna, iepriekšējo gadu finansu pārskatiem, budžeta dokumentiem, uzņēmuma attīstības un mārketinga plāniem un citiem dokumentiem.

Zināšanas par klienta uzņēmējdarbību palīdz:

- novērtēt revīzijas problēmas un riskus,
- efektīvi plānot un veikt revīziju,
- novērtēt revīzijas pierādījumus,
- uzlabot klientu apkalpošanas kvalitāti.

Pēc tam, kad ir izpētīta klienta uzņēmējdarbības vide, ir jānosaka revīzijas būtiskums.

3.2. Revīzijas būtiskums

Revidenta uzdevums ir izteikt atzinumu par to, vai klienta finansu pārskati visos būtiskajos aspektos sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par klienta līdzekļiem, saistībām un finansiālo stāvokli bilances datumā. Tāpēc finansu pārskatu revīzijas mērķis nav simtprocentīga klienta uzņēmējdarbības operāciju pārbaude. Simtprocentīga visu darījumu pārbaude nebūtu iespējama arī finansiālu apsvērumu dēļ – tā izmaksātu pārāk dārgi. Tādēļ, lai noteiktu veicamās revīzijas un pieļaujamo kļūdu apjomu, ir jānosaka revīzijas būtiskums.

Starptautiskajos revīzijas standartos tiek izmantots būtiskuma jēdziens, kas ir definēts Starptautiskās grāmatvedības standartu komitejas izdotajā Starptautisko grāmatvedības standartu "jumta standartā" "Finansu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnes" [5, 66. lpp.]. Atbilstīgi šā standarta definīcijai informācija ir būtiska, ja tās neuzrādīšana vai neatbilstība varētu ietekmēt finansu pārskatu lietotāju ekonomiska rakstura lēmumus, ko viņi varētu pieņemt, balstoties uz šiem finansu pārskatiem. Būtiskumu nosaka gada pārskata posteņa vai pieļautās kļūdas lielums, ņemot vērā tā neuzrādīšanu vai neatbilstību konkrētos apstākļos. Lai novērtētu, vai informācijas neatklāšana vai neatbilstība finansu pārskatos var ietekmēt šo pārskata lietotāju ekonomiska rakstura lēmumus, revidentam jānoskaidro:

- 1) kas ir finansu pārskatu lietotāji,
- 2) kādi finansu pārskatu aspekti visvairāk ietekmēs finansu pārskatu lietotāju ekonomiska rakstura lēmumus.

Piemēram, ja finansu pārskata revīzijas galvenais mērķis ir bankas kredīta saņemšana, tad arī banka būs galvenais finansu pārskatu lietotājs. Savukārt

banku visvairāk interesē klienta spēja atmaksāt kredītu. Tāpēc banka ir ieinteresēta saņemt adekvātu informāciju par tādiem finansu pārskatu rādītājiem, kā, piemēram, pašu kapitāls, īstermiņa saistības un īstermiņa aktīvi. Ja uzņēmuma akcijas tiek kotētas biržā, tad potenciālos investorus visvairāk interesē tādi finansu pārskatu rādītāji, kā, piemēram, neto apgrozījums, peļņa, pašu kapitāls un bilances aktīvu kopsumma.

Ņemot vērā iepriekš minētās būtiskuma jēdziena definīcijas, revīzijas būtiskums ir revidenta profesionālā sprieduma galarezultāts. Revidentam ir jānosaka būtiskuma līmenis, kas attiecas gan uz finansu pārskatu kopumā, gan uz atsevišķiem finansu pārskatu posteņiem un darījumu grupām, gan arī uz informācijas atklāšanu finansu pārskatu pielikumos. Piemēram, finansu pārskatu lietotājs varētu tikt maldināts, nevien saņemot neprecīzu skaitlisku informāciju pašos finansu pārskatos, bet arī ar nepilnīgi atklātu grāmatvedības politiku finansu pārskatu pielikumos.

Būtiskumu nevar aprēķināt, lietojot tikai precīzus matemātiskus algoritmus. Līdz ar to, protams, būtiskuma noteikšanai piemīt zināma deva subjektivisma. Balstoties uz Starptautiskajiem revīzijas standartiem, katra revidentu firma izstrādā savus pamatprincipus būtiskuma novērtēšanai. Piemēram, par būtisku var tikt uzskatīta kļūda, kas pārsniedz 5% no aktīvu kopsummas vai 10% no neto peļņas pirms uzņēmuma ienākuma nodokļa nomaksas. Tomēr šādi kritēriji var tikt izmantoti tikai orientējoši, jo katrā konkrētā revīzijā būtiskumu nosaka finansu pārskatu lietotāju specifiskās intereses. Ja revīzijas gaitā atklātās kļūdas nepārsniedz būtiskuma līmeni, tad tās neietekmē revīzijas ziņojumā izteikto revidenta atzinumu par finansu pārskatiem, kas ir publiski pieejami. Par nebūtiskām kļūdām revidents informē uzņēmuma vadību savā ziņojumā vadībai, kas domāts iekšējai lietošanai. Turpretī būtiskas kļūdas ietekmē revidenta ziņojumu. Tādā gadījumā tiek sniegts ziņojums ar iebildēm vai negatīvs ziņojums. Revidenta ziņojumu standarti ir aplūkoti 6. nodaļā.

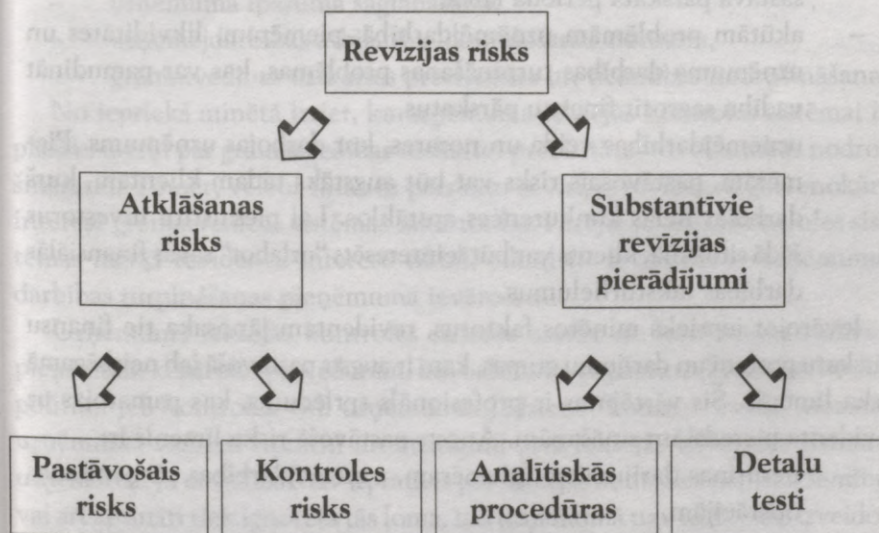
Būtiskuma noteikšana finansu pārskatu posteņiem un darījumu klasēm ir nepieciešama revīzijas plānošanā, lai noteiktu revīzijas pierādījumu iegūšanas procedūru apjomu (izlases kopas lielumu), raksturu (analītiskās vai detalizētās pārbaudes) un laika sadalījumu starp dažādu posteņu pārbaudēm. Kopējais revīzijas laiks ir ierobežots, tāpēc ir svarīgi to adekvāti sadalīt starp gada pārskata posteņiem un darījumu klasēm.

Revīzijas būtiskums ir cieši saistīts ar revīzijas riska jēdzienu. Lai pareizi plānotu revīziju, tas ir, lai noteiktu revīzijas procedūru veidu un daudzumu, jānovērtē revīzijas risks. Revīzijas plānošanas stadijā tiek veikts revīzijas riska iepriekšējs novērtējums, kas pēc tam revīzijas gaitā tiek precizēts.

3.3. Revīzijas risks

Revīzijas galvenais uzdevums ir sniegt atzinumu par to, vai finansu pārskati sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par uzņēmuma līdzekļiem, saistībām, finansiālo stāvokli pārskata perioda beigās, kā arī par naudas plūsmu un saimnieciskās darbības galarezultātu pārskata periodā. Revidents neatbild par finansu pārskatu kvalitāti, bet gan par savu izteikto atzinumu attiecībā uz šiem pārskatiem. Tāpēc revīzijas risks ir risks, ka revidents nesniedz atbilstīgu revīzijas atzinumu gadījumā, ja finansu pārskatos ir būtiskas neatbilstības. Revīzijas risks jeb atklāšanas risks sastāv no (sk. 3. zīmējumu):

- 1) pastāvošā riska,
- 2) kontroles riska.



3. zīm. Revīzijas riska sastāvdaļas

Pastāvošais risks ir neizbēgams un pastāv neatkarīgi no revidenta darbības, līdz ar to revidents nevar ietekmēt šo revīzijas riska sastāvdaļu. Tomēr, lai plānotu revīzijas procedūras, revidentam ir jānovērtē pastāvošā riska līmenis (augsts, vidējs, zems) attiecībā uz finansu pārskatiem kopumā. Tas nozīmē, ka pastāvošais risks ir jānovērtē arī attiecībā uz katru finansu pārskatu posteni.

Pastāvošais risks ir kādam finansu pārskatu postenim vai darījumu grupai raksturīga tendence uz būtisku neatbilstību rašanos, nepastāvot atbilstīgai iekšējai kontrolei. Piemēram, atsevišķiem krājumu veidiem var būt raksturīga tendence strauji novecot modes vai tehnoloģiju izmaiņu dēļ. Tā galarezultātā šo krājumu vērtība var strauji samazināties un bilances vērtība var neatspoguļot krājumu reālo tirgus vērtību.

Pastāvošais risks ir atkarīgs no vairākiem objektīvi nosacītiem faktoriem, kas revidentam jāņem vērā, novērtējot pastāvošā riska līmeni revīzijas plānošanas procesā.

Pastāvošais risks ir atkarīgs no:

- vadības godīguma,
- vadības pieredzes un zināšanu līmeņa, kā arī izmaiņām vadības sastāvā pārskata perioda laikā,
- akūtām problēmām uzņēmējdarbībā, piemēram, likviditātes un uzņēmuma darbības turpināšanas problēmas, kas var pamudināt vadību sagrozīt finansu pārskatus,
- uzņēmējdarbības veida un nozares, kur darbojas uzņēmums. Piemēram, pastāvošais risks var būt augstāks tādām klientam, kurš darbojas lielas konkurences apstākļos. Lai piesaistītu investorus šādā situācijā, klients var būt ieinteresēts “uzlabot” savas finansiālās darbības raksturlielumus.

Ievērojot iepriekš minētos faktoros, revidentam jānosaka tie finansu pārskatu posteņi un darījumu grupas, kam ir augsts pastāvošā jeb neizbēgamā riska līmenis. Šis vērtējums ir profesionāls spriedums, kas pamatojas uz revidenta pieredzi un zināšanām. Augsts pastāvošā riska līmenis ir:

- nerutinās darījumiem, piemēram, uzņēmējdarbības pārņemšanas operācijām,
- grāmatvedības novērtējumiem, piemēram, uzkrājumiem šaubīgiem debitoru parādiem un novecojošiem krājumiem,

- aktīviem, kas ir iekārojami un kas līdz ar to biežāk pakļauti nelielkumīgas piesavināšanās gadījumiem, piemēram, naudas līdzekļi,
- darījumiem gada beigās, kas var būt saistīti ar centieniem manipulēt ar gada finansu galarezultātu,
- sarežģītiem darījumiem un notikumiem, kuru novērtēšanā piedalās eksperti.

Arī otrā revīzijas riska sastāvdaļa – kontroles risks ir objektīvi noteikts un pastāv neatkarīgi no revidenta profesionālās darbības. Kontroles risks ir risks, ka iekšējā kontrole neatklās un nenovērsīs būtiskas neatbilstības.

Revidenta uzdevums ir novērtēt iekšējās kontroles līmeni uzņēmumā, tāpēc revidentam vispirms ir jāizpēta un jāizprot klienta iekšējās kontroles sistēma.

Iekšējā kontrole ir uzņēmuma vadības pieņemtais organizācijas plāns un metodes, kas nodrošina efektīvu uzņēmējdarbības vadību, lai sasniegtu vadības izvirzītos mērķus. Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmai ir jānodrošina šādu vispārējo uzņēmējdarbības mērķu sasniegšana:

- sekošana uzņēmuma stratēģijai,
- uzņēmuma īpašuma saglabāšana,
- uzņēmējdarbības atbilstība likumdošanas normām,
- grāmatvedības uzskaites precizitātes un ticamības nodrošināšana.

No iepriekš minētā izriet, ka uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmai ir plašāki mērķi par grāmatvedības uzskaites precizitātes un ticamības nodrošināšanu. Tomēr, veicot finansu pārskatu revīziju, revidentu galvenokārt interesē grāmatvedības sistēmas sakārtotība. Pārējie iekšējās kontroles sistēmas mērķi revidentu interesē tiktāl, ciktāl tie ir saistīti ar uzņēmuma darbības turpināšanas pieņēmuma ievērošanu.

Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma sastāv no konkrētām vadības pieņemtām kontroles procedūrām, kas balstās uz vispārējo iekšējās kontroles politiku jeb kontroles vidi uzņēmumā. Jēdziens “kontroles vide” nozīmē uzņēmuma vadības izpratni un attieksmi pret iekšējās kontroles sistēmu uzņēmumā. Ja tā vadībai nav izpratnes par iekšējās kontroles nepieciešamību vai arī apzināti tiek ignorēta tās loma, tad uzņēmumā nav iespējams izveidot profesionālu iekšējās kontroles dienestu. Lai novērtētu iekšējās kontroles vidi uzņēmumā, revidentam jāizvērtē šādi faktori:

- uzņēmuma valdes vai padomes sēžu regularitātē un tajās izskatāmo jautājumu aktualitāte,
- vadības filozofija un darbības stils (konservatīva vai agresīva darbība),
- uzņēmuma organizatoriskā struktūra, darbinieku funkciju sadales mehānisms,
- personāla attīstības politika,
- iekšējās revīzijas dienesta darbs (esamība, kvalitāte).

Iekšējās kontroles konkrētās procedūras tiek izstrādātas katram uzņēmējdarbības aspektam (finansu, personāla, kvalitātes). Attiecībā uz grāmatvedības sistēmu revidentu interesē tādi aspekti, kā, piemēram:

- vadības izstrādātās finansu politikas ievērošana,
- aktīvu drošība,
- krāpšanas un kļūdu novēršana,
- grāmatvedības uzskaites precizitāte un pilnīgums,
- finansu pārskatu sagatavošana paredzētajā termiņā.

Uzņēmumā lietotās kontroles procedūras ir atkarīgas no uzņēmējdarbības veida, uzņēmuma lieluma un citiem faktoriem. Mazos uzņēmumos iekšējās kontroles iespējas ir ierobežotas. Visbiežāk lietotās iekšējās kontroles procedūras ir šādas:

- uzņēmuma iekšējo datu salīdzināšana ar ārējiem informācijas avotiem (piemēram, debitoru parādu salīdzināšana ar debitoru grāmatvedības datiem, bankas kontu atlikumu salīdzināšana ar bankas kontu izrakstiem),
- grāmatvedības ierakstu aritmētiskās precizitātes pārbaude,
- dokumentu autorizācijas pārbaude,
- fiziskas pieejas ierobežošana aktīviem un grāmatvedības reģistriem,
- inventarizācijas procedūras,
- kontrole pār datu bāžu, grāmatvedības reģistru un citas informācijas izmantošanu,
- faktisko finansu darbības galarezultātu salīdzināšana ar budžeta datiem.

Atklāšanas risks, atšķirībā no pastāvošā riska un kontroles riska ir at-

karīgs no revidenta profesionālās darbības. **Atklāšanas risks** ir risks, ka revidenta izvēlētās revīzijas procedūras neatklās neatbilstības finansu pārskatos. Ja revidents ir novērtējis pastāvošā un kontroles riska līmeņus kā augstus, tad viņam ir jāveic pietiekams daudzums revīzijas procedūru, lai panāktu zemu atklāšanas riska līmeni un tādā veidā samazinātu revīzijas risku. Turpretī, ja revidents pastāvošā un kontroles riska līmeņus ir novērtējis kā zemus, tad atklāšanas risks var būt augsts un revidentam jāveic mazāks skaits detalizēto revīzijas procedūru. Savukārt tas samazina kopējo revīzijas laiku un izmaksu budžetu, kas ir kompromiss starp pieņemamu revīzijas riska līmeni un revīzijas budžetu. Atklāšanas riska atkarību no pastāvošā riska un kontroles riska uzskatāmi parāda 1. tabula [11., 229.lpp.]. Atklāšanas riska līmenis ir redzams tabulas iekrāsotajā daļā.

1. tabula

Atklāšanas riska atkarība no pastāvošā riska un kontroles riska vērtējuma

		Kontroles riska vērtējums		
		Augsts	Vidējs	Zems
Pastāvošā riska vērtējums	Augsts	Viszemākais	Zemāks	Vidējs
	Vidējs	Zemāks	Vidējs	Augstāks
	Zems	Vidējs	Augstāks	Visaugstākais

Latvijā ir ierobežots finansu tirgus un ļoti maz biržā kotētu uzņēmumu, bet daudz mazo un vidējo uzņēmumu.

Mazajiem un vidējiem uzņēmumiem viens no būtiskākajiem riskiem ir nodokļu risks. Valsts ieņēmumu dienesta pārbaūžu galarezultātā veiktie uzrēķini var būtiski ietekmēt šo uzņēmumu darbību. Revidents neatbild par nodokļu aprēķinu pilnīgu precizitāti, tomēr, ievērojot iepriekš minēto, Latvijas apstākļos revidentam būtu jāpievērš pietiekama uzmanība nodokļu

riskiem, pārbaudot nodokļu aprēķinu pareizību un maksāšanu paredzētajā termiņā.

3.4. Krāpšana un kļūdas

Starptautiskais revīzijas standarts "Krāpšana un kļūdas" ir veltīts krāpšanās un kļūdu atklāšanai revīzijas procesā. Krāpšanas un kļūdu dēļ finansu pārskatos var rasties būtiskas neatbilstības. Tāpēc, plānojot un veicot revīzijas procedūras, kā arī novērtējot un ziņojot par revīzijas rezultātiem, revīdentam jāapsver risks, ka finansu pārskatos var būt būtiskas neatbilstības krāpšanās un kļūdu dēļ.

Minētā standarta ietvaros par krāpšanu tiek uzskatīta tīša darbība, kuras galarezultātā tiek sagrozīti finansu pārskati. Šādu darbību var veikt viena vai vairākas personas, kas ir uzņēmuma vadošais personāls, darbinieki vai trešās personas.

Krāpšana var izpausties vairākos veidos:

- dokumentu vai ierakstu viltošana, pārveidošana vai manipulācija ar tiem;
- aktīvu nelikumīga izmantošana, arī piesavināšanās;
- darījumu ietekmes noklusēšana vai neatspoguļošana ierakstos vai dokumentos;
- tādu darījumu reģistrēšana, kam nav reāla saturs;
- tīša grāmatvedības politikas nepareiza lietošana.

Krāpšana ir mērķtiecīga vienas vai vairāku savstarpēji saistītu personu darbība. Piemēram, viltojot pavadzīmes vai veicot darījumus ar fiktīvām firmām, uzņēmumi var fiktīvi palielināt saimnieciskās darbības izdevumus, samazināt ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamo peļņu un līdz ar to arī valsts budžetā maksājamo uzņēmuma ienākuma nodokli, kā arī iegūt fiktīvu pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu, pieprasot to atmaksāt no valsts budžeta. *Tīša grāmatvedības politikas nepareiza lietošana* ir, piemēram, apzināti nepareizi noteiktas pamatlīdzekļu nolietojuma normas, ilgtermiņa ieguldījumu attiecināšana uz pārskata perioda izdevumiem vai pārskata perioda ieņēmumu atspoguļošana nākamo periodu ieņēmumu sastāvā. Krāpšanas dēļ uzņēmuma finansu pārskati nesniedz patiesu ainu par uzņēmējdarbību. Tādā gadījumā uzņēmuma aktīvi un saistības, kā arī pārskata

perioda saimnieciskās darbības galarezultāts var būt novērtēts vai nu par augstu, vai nu par zemu.

Ar terminu “kļūda” šā standarta ietvaros tiek apzīmētas netīšas kļūdas finansu pārskatos, piemēram:

- matemātiskas kļūdas vai pārrakstīšanās kļūdas grāmatvedības ierakstos un grāmatvedības datos;
- faktu netīša ignorēšana vai to nepareiza interpretācija;
- netīša grāmatvedības politikas nepareiza lietošana.

Kļūdām, atšķirībā no krāpšanas, parasti nav tik būtiska ietekme uz finansu pārskatiem, jo tās netiek mērķtiecīgi ģenerētas. Kā piemēru netīšai grāmatvedības politikas nepareizai lietošanai varētu minēt pārāk optimistisku debitoru parādu kvalitātes vērtējumu. Šāda vērtējuma dēļ izveidoto uzkrājumu lielums šaubīgo debitoru parādu segšanai var izrādīties nepietiekams.

Uzņēmuma vadība ir atbildīga par finansu pārskatu kvalitāti. Tāpēc tā ir atbildīga arī par krāpšanas un kļūdišanās iespēju novēršanu un atklāšanu. Uzņēmuma vadības ieviestās grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmas (ja tās ir atbilstīgas) samazina, bet pilnībā neizslēdz krāpšanas un kļūdišanās iespēju.

Revidents nav atbildīgs par krāpšanas un kļūdišanās novēršanu, tomēr ikgadējās revīzijas ir faktors, kas mazina krāpšanas un kļūdišanās iespēju.

Revidenta atbildība attiecībā uz krāpšanu un kļūdišanos izpaužas tādā veidā, ka revidentam ir jānovērtē risks, ka krāpšanas un kļūdišanās galarezultātā finansu pārskatos var būt būtiskas neatbilstības. Revīzijas plānošanas gaitā revidentam jāiegūst no vadības informācija par to, vai uzņēmumā nav atklāti kaut kādi krāpšanas vai nozīmīgas kļūdišanās gadījumi. Analizējot iekšējās kontroles vidi un iekšējās kontroles sistēmu, revidents novērtē faktoros, kas pastiprina krāpšanas un kļūdišanās risku. Krāpšanas un kļūdišanās risku uzņēmumā palielina tādi faktori, kā, piemēram:

- trūkumi grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmās,
- iekšējās kontroles sistēmas rutīnu neievērošana,
- vadības negodīgums un nekompetence,
- neparastas grūtības uzņēmumā vai nozarē,
- netradicionāli darījumi,
- grūtības iegūt pietiekami daudz atbilstīgu revīzijas pierādījumu.

Ja uzņēmumā vai nozarē ir neparastas grūtības, paaugstināta konkurence, vadība var būt ieinteresēta uzrādīt labākus finansiālās darbības galarezultātus, nekā tie ir patiesībā, piemēram, lai saņemtu bankas kredītu. Netradicionāli darījumi var būt veikti bez pietiekama ekonomiska pamatojuma ar mērķi novirzīt uzņēmuma līdzekļus saistītām personām.

Vadības godīgums un kompetence īpaši jāapsver situācijās, kad:

- vadībā dominē viens cilvēks vai neliela cilvēku grupa un nepastāv efektīva vadības uzraudzības institūcija (valde vai padome),
- uzņēmuma struktūra ir nepamatoti sarežģīta,
- ilgstoši netiek novērti būtiski iekšējās kontroles sistēmas trūkumi,
- ir liela vadošā grāmatvedības un finansu personāla mainība,
- grāmatvedības nodaļā ilgstoši ir ievērojams darbinieku trūkums,
- uzņēmumā bieži mainās juridiskie konsultanti vai revidenti.

Krāpšanas un kļūdišanās risks pieaug situācijās, kad vērojamas netipiskas problēmas pašā uzņēmumā vai nozarē, ko pārstāv uzņēmums, piemēram:

- nozarē vērojama lejupslīde un pieaug uzņēmumu bankrotu skaits,
- nepietiekams apgrozāmais kapitāls peļņas samazināšanās vai uzņēmuma pārāk straujas paplašināšanās dēļ,
- ienākumu kvalitāte pasliktinās, piemēram, palielinoties riskam saistībā ar pārdošanu uz kredīta vai, piemēram, tādas neatbilstīgas grāmatvedības politikas izvēle, kas ļauj uzrādīt palielinātu ienākumu,
- uzņēmums ir ieinteresēts demonstrēt pieaugošu peļņas tendenci akciju publiskā piedāvājuma, biznesa pārņemšanas vai kāda cita iemesla dēļ,
- uzņēmums ir veicis lielus ieguldījumus nozarē vai produkcijas veidā, kam raksturīgas straujas izmaiņas,
- uzņēmums ir ļoti atkarīgs no viena vai dažiem produkcijas veidiem vai klientiem,
- tiek izdarīts finansiāls spiediens uz augstākā līmeņa vadību,
- tiek izdarīts spiediens uz grāmatvedības personālu, lai finansu pārskats tiktu sagatavots neparasti īsā laikā.

Par netradicionāliem darījumiem, kam būtu jāpievērš uzmanība, izvērtējot krāpšanas un kļūdišanās risku, uzskatāmi tādi darījumi, kā, piemēram:

- uzņēmējdarbības daļas pārdošana,
- sarežģīti darījumi vai sarežģīta grāmatvedības uzskaitē,
- neparasti darījumi ar saistītām personām (piemēram, īpašniekiem),
- samaksa par pakalpojumiem juristiem un konsultantiem, kas liekas nesamērīgi augsta salīdzinājumā ar sniegto pakalpojumu vērtību.

Neapšaubāmi, ka krāpšanas un kļūdišanās risks pieaug gadījumos, kad revidentam ir problēmas iegūt pietiekamu daudzumu atbilstīgu revīzijas pierādījumu. Tas varētu būt situācijās, kad:

- ir neadekvāti grāmatvedības reģistri, piemēram nepilnīgi faili, pār- mērīgi daudz korekciju grāmatvedības reģistros un kontos, darījumi, kas nav iegrāmatoti atbilstīgi parastajai kārtībai,
- pastāv būtiskas atšķirības starp grāmatvedības datiem un trešo per- sonu apliecinājumiem (piemēram, debitoru, kreditoru parādiem),
- ir iegūti pretrunīgi revīzijas pierādījumi,
- ir neizskaidrojamas izmaiņas uzņēmuma darbības rādītājos,
- uz revidentu uzdotajiem jautājumiem tiek saņemtas izvairīgas vai neatbilstīgas uzņēmuma vadības atbildes.

Pēc tam, kad ir apsvērti iepriekš minētie faktori un novērtēts risks, ka finansu pārskatos krāpšanas un kļūdu dēļ var būt būtiskas neatbilstības, revidentam ir jāizvēlas tādas revīzijas procedūras, lai šīs būtiskās neatbilstības tiktu atklātas. Risks, ka revidents var neatklāt būtisku neatbilstību, kas radusies krāpšanas dēļ, ir augstāks nekā risks, ka var neatklāt būtisku neatbilstību, ko izraisījusi kļūdišanās. Minētais izskaidrojams ar to, ka krāp- šana parasti ir saistīta ar mēģinājumu noslēpt krāpšanas faktu, piemēram, viltojumi, apzināti nepatiesas informācijas sniegšana revidentam. Iekšējās kontroles sistēma ir neefektīva attiecībā uz krāpšanu, kurā iesaistīta uzņē- muma vadība. Tādā gadījumā vadība var dot norādījumu, piemēram, ne- reģistrēt darījumu vai arī neatklāt informāciju par darījumu (līgumu, rēķinu).

Jāuzsver, ka revīzijai raksturīgie ierobežojumi noteic, ka vienmēr pastāv neizbēgamais risks: finansu pārskatos var tikt neatklātas būtiskas neat-

bilstības. Revidenta uzdevums ir minimizēt šo risku, adekvāti plānojot un veicot revīziju, kā arī saglabājot profesionālo skepticismu.

Atbilstīgi starptautiskajiem revīzijas standartiem revidentam ir jāziņo uzņēmuma vadībai par konstatēto krāpšanas faktu vai pieļauto nozīmīgo kļūdu. Starptautiskajos revīzijas standartos ir noteikts, ka revidentam ir jāziņo uzņēmuma vadībai arī tad, ja viņam ir tikai aizdomas par krāpšanu, pat ja tās potenciālā ietekme uz finansu pārskatiem nav nozīmīga.

Krāpšanas fakta vai nozīmīgu kļūdu atklāšana ietekmē arī revidenta ziņojumu par uzņēmuma finansu pārskatiem, kas domāts visiem finansu pārskatu lietotājiem un ir publiski pieejams.

Ja krāpšanai vai kļūdām ir būtiska ietekme uz finansu pārskatiem, un tās finansu pārskatos nav pienācīgi atspoguļotas vai novērstas, revidentam savā ziņojumā jāizsaka atzinums ar iebildēm vai negatīvs atzinums.

Ja revidents nevar iegūt pietiekamus revīzijas pierādījumus, lai novērtētu, vai nav notikusi krāpšana vai kļūdišanās, kas varētu būtiski ietekmēt finansu pārskatus, revidentam jāizsaka atzinums ar iebildumiem vai atteikums sniegt atzinumu revīzijas ierobežojumu dēļ. Šo ziņojumu veidu saturs detalizēti tiks aplūkots VI nodaļā par revidenta ziņojumu veidiem.

Revidenta ētikas kodeksa prasība ievērot konfidencialitāti parasti neļauj par krāpšanu vai kļūdišanos ziņot trešajai personai. Gadījumus, kad revidentam ir pienākums ziņot par iepriekš minētajiem faktiem, nosaka attiecīgās valsts likumi un citi tiesiskie akti. Latvijas Republikas likums "Par zvērinātiem revidentiem", piemēram, noteic, ka zvērinātam revidentam ir tiesības un pienākums atklāt revīzijas laikā iegūto informāciju, ja to nosaka tiesas lēmums. Minētais likums nosaka arī to, ka zvērinātam revidentam vai zvērinātu revidentu komercsabiedrībai ir pienākums ziņot Finansu un kapitāla tirgus komisijai par faktiem, kuri revīzijas laikā ir atklāti finansu institūcijās un kuri ir finansu institūcijas darbību regulējošo normatīvo aktu pārkāpums, vai kuru dēļ ir apdraudēta šīs institūcijas saistību izpilde vai turpmākā darbība.

Visbeidzot – revidents var arī atteikties no tālākas darba uzdevuma pildīšanas, ja klients neveic revidenta ieteiktos pasākumus, lai novērstu krāpšanu. Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdotajā Grāmatvežu profesionālās ētikas kodeksā ir norādījumi, kā revidentiem rīkoties iepriekš minētajā situācijā. Atbilstīgi šim kodeksam revidentam, kurš atteicies veikt

revīziju, ir jāinformē tas kolēģis, kas stāties viņa vietā, par tiem profesionālajiem iemesliem, kāpēc šo darbu nevajadzētu uzņemt. Gadījumā, ja klients neļauj iepriekšējam revidentam tā rīkoties, šis aizlieguma fakts ir jāatklāj uzaicinātajam revidentam.

3.5. Atbilstība normatīvajiem aktiem

Uzņēmuma darbības neatbilstība normatīvajiem aktiem var būtiski ietekmēt uzņēmējdarbību un līdz ar to arī uzņēmuma finansu pārskatus. Īpaši tas attiecas uz normatīvajiem aktiem, kas ierobežo uzņēmuma darbības spēju, piemēram, noteic, ka atsevišķam uzņēmējdarbības veidam ir nepieciešama licence. Šādos gadījumos normatīvo aktu neievērošana var apdraudēt uzņēmuma spēju turpināt savu darbību ilgstoši. Revidentam jāpievērš uzmanība tiem normatīvajiem aktiem, kuriem ir tieša un būtiska ietekme uz finansu pārskatiem un kuri nosaka finansu pārskatu saturu un formu. Attiecībā uz uzņēmējdarbībām Latvijā tādi ir likums "Par uzņēmumu gada pārskatiem" un likums "Par grāmatvedību". Arī nodokļu likumi ietekmē uzņēmējdarbības finansiālos aspektus.

Uzņēmumu var ietekmēt arī virkne citu normatīvo aktu, kam ir netieša ietekme uz finansu pārskatiem, kā, piemēram, likumi, kas regulē darba attiecības, darba drošību vai apkārtējās vides aizsardzību. Finansu pārskatu revīzijas laikā revidentam nav jāveic precīza normatīvo aktu neizpildes ekspertīze, bet gan jānovērtē normatīvo aktu neizpildes ietekme uz finansu pārskatiem (piemēram, soda naudas, zaudējumu atlīdzība). Tas nozīmē, ka revidentam ir jāiegūst vispārēja izpratne par normatīvajiem aktiem, kas regulē klienta uzņēmējdarbību. Piemēram, zvērinātu revidentu darbību regulē Latvijas Republikas likums "Par zvērinātiem revidentiem". Atbilstīgi šim likumam zvērinātu revidentu komercsabiedrībām ir jāiegūst licence darbībai Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijā. Tātad revidentam, kura klients ir zvērinātu revidentu komercsabiedrība, jāpārlicinās, ka klientam ir šāda licence. Pretējā gadījumā klients veic nelikumīgu uzņēmējdarbību un uzņēmuma darbības turpināšana ir apdraudēta.

Izpratni par normatīvajiem aktiem, kas regulē klienta uzņēmējdarbību, var iegūt:

- pārzinot klienta uzņēmējdarbības un nozares specifiku,

- noskaidrojot klienta politiku un procedūras attiecībā uz normatīvo aktu izpildi.

Lai novērtētu, kādi ir klienta lielākie normatīvo aktu neizpildes riski, lietderīgi analizēt šādu informāciju:

- klienta maksātās soda naudas valsts uzraudzības institūcijām, piemēram, Valsts ieņēmumu dienestam,
- lielus darījumus skaidrā naudā,
- masu saziņas līdzekļu komentārus,
- pirkumus par cenām, kas būtiski atšķiras no tirgus cenām,
- maksājumus saistītajām personām.

Par normatīvo aktu neizpildes gadījumiem revidentam ir jāinformē klienta vadība. Ja normatīvo aktu neizpilde ir būtiska vai apzināta, tad par to jāziņo tam vadības līmenim, kas hierarhijas līmenī atrodas virs personas, kas ir iesaistīta pārkāpumā. Konfidencialitātes prasība parasti neļauj ziņot par pārkāpumiem trešajām personām. Tomēr katras valsts likumi nosaka šīs konfidencialitātes robežas. Kā minēts iepriekšējā nodaļā, atbilstīgi Latvijas likumdošanai revidentam ir pienākums ziņot Finanšu un kapitāla tirgus komisijai par normatīvo aktu pārkāpumiem finanšu institūcijās.

Ja pēc revidenta domām likumu neizpilde būtiski ietekmē finanšu pārskatus un šī ietekme nav adekvāti atspoguļota finanšu pārskatos, viņam jāizsaka atzinums ar iebildumiem vai negatīvs atzinums.

Ja revidents nespēj iegūt pietiekamus revīzijas pierādījumus, lai novērtētu, vai pastāv likumu neizpilde, tad revidentam jāsniedz ziņojums ar iebildēm vai ziņojums ar atteikumu sniegt atzinumu, pamatojoties uz revīzijas ierobežojumiem.

3.6. Uzņēmuma darbības turpināšanas pieņēmums

Finanšu pārskatu lietotāji (pārsvarā ieguldītāji, bet arī, piemēram, darbinieki) ir ieinteresēti iegūt informāciju par to, vai uzņēmums saglabās savu spēju darboties arī turpmāk. Tāpēc viens no gada finanšu pārskatu revīzijas uzdevumiem ir iegūt un novērtēt informāciju par to, vai uzņēmums ir spējīgs turpināt savu darbību tuvākā nākotnē (parasti gada laikā) un šaubu gadījumā šo faktu atklāt finanšu pārskatu lietotājiem.

Plānojot un veicot revīziju, revidentam ir jānovērtē, vai, sagatavojot finansu pārskatus, uzņēmuma vadība ir ievērojusi darbības turpināšanas principu, tas ir, darījumi tiek iegrāmatoti pamatojoties uz to, ka īstermiņa aktīvi tiks realizēti un īstermiņa saistības nokārtotas uzņēmuma normālā darbības cikla laikā. Ja darbības turpināšanas pieņēmums ir apšaubāms, tad, ļoti iespējams, ka uzņēmums paredzētajos termiņos nevarēs realizēt aktīvus un nokārtot saistības, tāpēc nepieciešams veikt korekcijas aktīvu un saistību novērtējumā.

Revidenta ziņojums palielina finansu pārskatu ticamību, taču nekādā gadījumā nevar uzskatīt, ka tas automātiski garantē uzņēmuma spēju turpināt darbību. Veicot revīziju, revidentam ir jāapsver risks, kāds rodas, ja darbības turpināšanas pieņēmums vairs nav attiecināms uz revidējamo uzņēmumu. Lai konstatētu šāda riska pastāvēšanu, revidentam jāanalizē virkne faktoru, kas varētu norādīt, ka uzņēmuma ilgstoša pastāvēšana ir apšaubāma.

Uzņēmuma finansiālās darbības jomā par uzņēmuma nespēju turpināt savu darbību varētu liecināt šādi svarīgākie faktori:

- bilances saistību lielums pārsniedz bilances aktīvu lielumu,
- būtiski zaudējumi no pamatdarbības,
- dividenžu izmaksu pārtraukšana,
- nespēja samaksāt kreditoriem, iestājoties maksāšanas termiņiem,
- grūtības pildīt kredītliguma noteikumus.

Uzņēmuma pamatdarbības jomā par uzņēmuma nespēju turpināt darbību varētu liecināt šādi faktori:

- svarīga tirgus, licences vai galvenā piegādātāja zaudējums,
- vadošo amatpersonu zaudējums bez aizvietojuma,
- problēmas ar darbaspēku vai svarīgu piegāžu trūkums.

Bez iepriekš minētajiem faktoriem par problēmām darbības turpināšanā var liecināt šādi faktori:

- 1) neatbilstība likumā noteiktām prasībām (piemēram, Komerclikumā noteiktajām prasībām attiecībā uz pašu kapitāla lielumu),
- 2) izmaiņas likumdošanā vai valdības politikā, kas nelabvēlīgi ietekmē uzņēmuma darbību,
- 3) nepabeigti tiesas procesi pret uzņēmumu, kuru nelabvēlīga rezultāta gadījumā uzņēmumam var būt jāmaksā summas, kuras tas nevar samaksāt.

Novērtējot uzņēmuma darbības turpināšanas risku, revidentam iepriekš minētie faktori ir rūpīgi jāanalizē un jāizvērtē kompleksi, pietiekamā daudzumā iegūstot revīzijas pierādījumus.

Revīzijas pierādījumi var tikt iegūti šādās procedūrās:

- 1) analizējot un pārrunājot ar vadību naudas plūsmas, peļņas un citu nozīmīgu finansu rādītāju prognozes,
- 2) noskaidrojot, kādi notikumi risinās pēc bilances datuma, lai noteiktu faktorus, kas varētu ietekmēt uzņēmuma spēju ilgstoši darboties,
- 3) pieprasot ziņas ko klienta juristiem par tiesas procesiem un prasībām,
- 4) analizējot nozīmīgu finansiālo rādītāju izmaiņu tendences,
- 5) iepazīstoties ar valdes, padomes un akcionāru sapulču protokoliem, lai konstatētu jebkuras norādes uz finansiālām problēmām.

Analizējot iepriekš minētos faktorus, revidentam jāiegūst pietiekami daudz revīzijas pierādījumu par to, ka uzņēmums spēs turpināt savu darbību tuvākā nākotnē. Ja, veicot finansu pārskatu revīziju, revidents pārsvarā nodarbojas ar pagātnes notikumu analīzi, tad novērtējot uzņēmuma spēju turpināt savu darbību nākotnē, revidents būtībā izstrādā prognozi. Lai pēc iespējas precīzāk izstrādātu šo prognozi, revidentam ar uzņēmuma vadību ir jāapspriež uzņēmuma nākotnes plāni, budžets, iespēja samazināt izdevumus, palielināt pamatkapitālu un citi faktori, kas var labvēlīgi ietekmēt uzņēmuma nākotnes izredzes. Apsverot iepriekš minēto informāciju, revidents novērtē, vai darbības turpināšanas principu var attiecināt uz revidējamo uzņēmumu. Ja atbilde ir pozitīva, tad revidentam nav nepieciešams modificēt savu ziņojumu attiecībā uz darbības turpināšanas principa ievērošanu.

Tomēr, ja darbības turpināšanas principu var uzskatīt par atbilstīgu uzņēmumam tikai tāpēc, ka uzņēmuma vadība ir izstrādājusi nākotnes darbības plānu, tad revidentam jānovērtē, vai šie plāni ir pietiekami pamatoti un pilnīgi atklāti finansu pārskatos. Ja tas netiek darīts, revidentam var būt nepieciešamība sniegt modificētu ziņojumu vai ziņojumā izteikt negatīvu atzinumu.

Ja revidentam rodas šaubas par uzņēmuma spēju turpināt darbību, tad viņš rūpīgi analizē finansu pārskatus, novērtējot to, vai tie:

- atbilstīgi raksturo svarīgākos apstākļus, kas rada šaubas par uzņēmuma spēju tuvākā nākotnē turpināt darbību;

- parāda, ka ir liela nenoteiktība attiecībā uz to, vai uzņēmuma darbība turpināsies; līdz ar to uzņēmums var nebūt spējīgs pārdot savus aktīvus un nokārtot saistības parastā uzņēmējdarbības cikla ietvaros;
- nesatur korekcijas, kas saistītas ar aktīvu un saistību novērtējumu situācijā, kad uzņēmums nav spējīgs turpināt darbību.

Ja iepriekš minētie faktori ir atbilstīgi atklāti finansu pārskatos, tad revidents nesniedz modificētu ziņojumu vai ziņojumu ar negatīvu atzinumu.

Turpretī, ja finansu pārskatos nav pietiekami precīzi un detalizēti atklāti faktori, kas ietekmē uzņēmuma spēju turpināt savu darbību, tad atbilstīgi Starptautiskajiem revīzijas standartiem revidents sniedz modificētu ziņojumu – ziņojumu ar apstākļu akcentēšanu, īsi formulējot faktorus, kas apšaubā uzņēmuma spēju turpināt savu darbību, vai arī sniedz negatīvu atzinumu. Šāda modificētā ziņojuma paraugs ir dots 6. pielikumā.

Protams, ka revidentam vienmēr ir iespēja kļūdīties, novērtējot uzņēmuma nākotnes izredzes, īpaši, ja uzņēmuma darbību ietekmē neordināri faktori, kurus iepriekš ir grūti vai pat neiespējami prognozēt. Šādi apstākļi arī rada neizbēgamo revīzijas risku.

3.7. Iekšējās kontroles novērtēšana

Lai sagatavotu revīzijas stratēģisko plānu un revīzijas darba programmu, revidentam jāveic iepriekšējs uzņēmuma iekšējās kontroles novērtējums.

Iekšējās kontroles sistēma ir uzņēmuma vadības apstiprināts organizatoriskais plāns un izmantotās metodes, kas vērstas uz efektīvu uzņēmējdarbības vadību. Iekšējās kontroles sistēmas pamatuzdevumi ir:

- uzņēmuma īpašuma saglabāšana;
- grāmatvedības uzskaites precizitāte un ticamība;
- uzņēmējdarbības atbilstība normatīvo aktu prasībām;
- uzņēmējdarbības atbilstība vadības noteiktajai stratēģijai.

Iekšējās kontroles sistēmu veido divi elementi:

- 1) kontroles vide;
- 2) kontroles procedūras.

Kontroles vide ir iekšējie apstākļi kontroles īstenošanai. Kontroles vidi veido:

- uzņēmuma vadības mērķi;
- uzņēmuma vadības metodes;
- uzņēmuma organizatoriskā struktūra;
- personāla tiesību, pienākumu un atbildības sadalījums;
- iekšējās revīzijas sistēma;
- valdes un padomes funkcijas;
- personāla politika;
- ārējo apstākļu ietekme.

Iekšējās kontroles īstenošanai uzņēmumā tiek izmantotas šādas procedūras:

- dažādu darbību un lēmumu autorizācija;
- datu aritmētiskās pareizības pārbaude;
- kontrole pār datu bāžu izmantošanu;
- kontroles ierakstu saglabāšana;
- dokumentu apstiprināšana;
- inventarizācijas procedūras;
- fiziskas pieejas ierobežošana aktīviem un reģistriem;
- faktisko rezultātu salīdzināšana ar budžetu;
- citas nepieciešamās procedūras.

Iekšējā revīzija veic iekšējās kontroles sistēmas izpildes iekšējo uzraudzību, novērtēšanu un priekšlikumu izstrādāšanu jaunu kontroles procedūru ieviešanai.

Lai novērtētu iekšējo kontroli, revidentam vispirms tā ir jāizprot. Izprast iekšējo kontroli palīdz tās dokumentēšana. Iekšējās kontroles sistēmas dokumentēšanas veids ir atkarīgs no revīzijas sarežģītības pakāpes, kā arī no klienta iekšējās kontroles sistēmas rakstura. Iekšējās kontroles sistēmu var dokumentēt vairākos veidos:

- aizpildot anketas, kurās ietverti vispusīgi jautājumi par iekšējo kontroli;
- aprakstot iekšējās kontroles sistēmu, pamatojoties uz pārrunām ar klienta personālu, kā arī izsekojot dažiem darījumiem no sākuma līdz beigām;

- attēlojot iekšējās kontroles sistēmas kopsakarības grafiski.

Iekšējās kontroles sistēma tiek dokumentēta atsevišķi par katru uzņēmējdarbības ciklu – sagādes, ražošanas, realizācijas, norēķināšanās. Tālāk tekstā dots piemērs, kā revidents ir aprakstījis iekšējās kontroles sistēmu. Iekavās ar K ir apzīmēti iekšējās kontroles elementi.

Klienta “XYZ” iepirkuma procedūru iekšējās kontroles sistēmas apraksts

Lai veiktu preču iegādi, uzņēmuma sagādes nodaļā ir jāiesniedz apstiprināts preču iegādes pieprasījums. Preču iegādes, kuru vērtība nepārsniedz 5000 LVL, apstiprina katras nodaļas vadītājs, bet preču iegādei virs 5000 LVL nepieciešams viceprezidenta akcepts (K1). Apstiprinātos preču pieprasījumus pārbauda sagādes aģents (K2), ievada šo pieprasījumu sagādes sistēmā, izvēlas piegādātāju un sagatavo iepirkumu orderus. Viceprezidents katru mēnesi atjauno akceptēto piegādātāju sarakstu (K3). Iepirkumu nodaļas direktors salīdzina sagatavotos iepirkuma orderus ar pieprasījumiem un izseko neatbilstībām (K4).

Revīzijas gaitā var izrādīties, ka iepriekšējais kontroles riska vērtējums nav bijis precīzs, tas nozīmē, ka revidentam ir jāizdara korekcijas revīzijas stratēģiskajā plānā un revīzijas programmā. Visbiežāk tas nozīmē, ka iepriekšējs iekšējās kontroles novērtējums ir bijis paaugstināts un praksē būs nepieciešams veikt lielāku skaitu detalizēto procedūru, lai samazinātu revīzijas risku līdz pieņemamam līmenim.

3.8. Revīzijas stratēģiskais plāns

Revīzijas stratēģijas izstrādi var uzskatīt par būtiskāko revīzijas plānošanas posmu. To var salīdzināt ar pareiza kuģa vadības kursa izvēli. Ja ir nepareizi izvēlēta revīzijas stratēģija, tad palielinās revīzijas risks, jo netiek iegūti efektīvi revīzijas pierādījumi attiecībā uz lielākajām riska zonām klienta uzņēmējdarbībā. Revīzijas stratēģijas izstrāde prasa lielu pieredzi un zināšanas, tāpēc tā tiek uzticēta viskvalificētākajiem revīzijas komandas locekļiem – partneriem vai revīziju vadītājiem jeb atbildīgajiem revidentiem. Revīzijas stratēģija tiek izstrādāta, pamatojoties uz zināšanām par

klienta uzņēmējdarbību, novērtējot revīzijas būtiskumu un risku, kā arī krāpšanas un kļūdu iespējamību, un uzņēmuma spēju turpināt darbību tuvākā nākotnē. Attiecībā uz zināšanām par klienta uzņēmējdarbību nozīmīgi ir šādi faktori:

- ekonomiskie faktori un situācija nozarē, kur darbojas klients;
- klienta uzņēmējdarbības specifika un nozīmīgas izmaiņas uzņēmējdarbībā kopš iepriekšējā pārskata perioda;
- uzņēmuma vadības kompetences un ētikas līmenis.

Attiecībā uz klienta grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmu, sastādot stratēģisko plānu, jāņem vērā šādi apstākļi:

- klienta apstiprinātā grāmatvedības politika, kā arī izmaiņas tajā;
- normatīvo aktu izmaiņas grāmatvedības un revīzijas jomā;
- revidenta izpratne par klienta grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmām.

Novērtējot revīzijas risku nozīmīgi ir šādi faktori:

- iepriekšējais pastāvošā un kontroles riska novērtējums;
- būtiskuma līmenis;
- krāpšanas un būtisku kļūdu iespējamība;
- to grāmatvedības posteņu un uzņēmējdarbības jomu noteikšana, kurās ir vislielākā kļūdu iespējamība.

Revīzijas stratēģija tiek rakstiski formulēta un ir revidenta darba dokumentu sastāvdaļa. Revīzijas stratēģiskajā plānā nosaka revīzijas veikšanas termiņus (starpārbaude, gada beigu pārbaude), revīzijas veikšanas vietas (kurās struktūrvienībās, reģionos revīzija tiks veikta), kā arī revīzijai nepieciešamo laika patēriņu. Revīzijas stratēģiskajā plānā tiek noteikts revīzijas komandas sastāvs. Revīzijas komandā ietilpst vadošais revidents, kurš atbildīgs par revīzijas uzdevuma veikšanu, vecākie asistenti un asistenti, kuru skaits ir atkarīgs no revidējamā uzņēmuma lieluma. Stratēģiskajā plānošanas dokumentā nosaka arī to, vai tiks izmantots uzņēmuma iekšējās revīzijas nodaļas darbs un revīzijas veikšanai tiks pieaicināti speciālisti vai kādi citi neatkarīgi revidenti ārpus revīzijas komandas. Uz revīzijas stratēģiskā plāna pamata tiek izstrādātas revīzijas programmas. Revīzijas programmas parasti izstrādā revīziju vadītāji vai vecākie revidenti (atkarībā no konkrētā objekta sarežģītības pakāpes).

3.9. Revīzijas programma

Revīzijas programmā tiek detalizētas revīzijas stratēģiskajā plānā noteiktās vadlīnijas. Revīzijas programmas uzdevums ir dot revīzijā iesaistītajiem asistentiem konkrētas norādes revīzijas veikšanā. Revīzijas programmā tiek noteiktas procedūras revīzijas pierādījumu iegūšanā attiecībā uz visiem nozīmīgākajiem finanšu pārskatu posteņiem. Veicamo revīzijas procedūru apjoms ir atkarīgs no pastāvošā riska un kontroles riska novērtējuma uzņēmumā. Jo augstāks ir iepriekš minēto risku novērtējums, jo lielāks daudzums revīzijas procedūru jāveic, lai samazinātu revīzijas kopējo risku.

Sagatavojot finanšu pārskatus atbilstīgi Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem, vadība izsaka šādus apgalvojumus attiecībā uz finanšu pārskatu posteņiem:

- esamība – aktīvi un saistības reāli pastāv (piemēram, pamatlīdzekļi fiziski pastāv un saistības ir apstiprinātas ar līgumiem vai rēķiniem);
- notikšana – pārskata periodā ir noticis finanšu pārskatā uzrādītais darījums vai notikums (piemēram, pamatlīdzekļu pārdošana ir faktiski notikusi);
- pilnīgums – visi uzņēmumam piederošie aktīvi un saistības, darījumi un notikumi ir atklāti finanšu pārskatā (piemēram, nav neuzrādītu kreditoru parādu);
- vērtēšana – aktīvi un pasīvi ir uzrādīti adekvātā vērtībā, piemēram, nosakot pamatlīdzekļu bilances vērtību ir ņemtas vērā visas vērtību samazinošās summas atbilstīgi 16. Starptautiskajam grāmatvedības standartam “Īpašumi, ēkas un iekārtas” [5., 279. lpp.];
- atklāšana finanšu pārskatos – finanšu pārskata posteņi ir atbilstīgi strukturizēti un atklāti (piemēram īstermiņa un ilgtermiņa saistības ir bilancē klasificētas atbilstīgi 1. Starptautiskajam grāmatvedības standartam “Finanšu pārskatu sniegšana” [5., 55. lpp.].

Revidējot finanšu pārskatus, revidentam jāpārliciecinās, ka iepriekš minētie uzņēmuma vadības apgalvojumi ir patiesi. Tāpēc revīzijas darba programmas tiek sagatavotas tā, lai attiecībā uz katru finanšu pārskatu posteni revidents iegūtu pārliecību jeb revīzijas pierādījumus attiecībā uz šo vadības apgalvojumu patiesumu. Revīzijas darba programma tiek izstrādāta atbilstīgi

revīzijas stratēģiskajam plānam, tāpēc tās ir unikālas katram klientam un nav iespējams dot vienu universālu recepti revīzijas darba programmu sagatavošanai. Lai gan pastāv iepriekš minētais, ir arī kopējas likumsakarības un standarta procedūras, kas visbiežāk tiek piemērotas katra konkrētā bilances posteņa revīzijā. Tāpēc šajā nodaļā ir doti revīzijas programmu paraugi visbiežāk sastopamajiem bilances posteņiem. Vēlreiz jāuzsver, ka tie ir tikai paraugi un nekādā gadījumā nav automātiski lietojami jebkura uzņēmuma finansu pārskatu revīzijai.

Revīzijas programmas paraugs bilances posteņim “Naudas līdzekļi”

1. Sagatavot specifikāciju par naudas līdzekļu struktūru, pārliecinoties, ka bilancē uzrādītais naudas līdzekļu daudzums atbilst galvenajā grāmatā un kontu atlikumos uzrādītajam naudas līdzekļu daudzumam.
2. Pārliecināties, ka kases kontos uzrādītās summas atbilst kases grāmatas datiem.
3. Pārliecināties, ka banku kontos uzrādītās summas atbilst banku izrakstiem.
4. Veikt kases inventarizāciju.
5. Pārliecināties, ka ārvalstu valūta novērtēta pēc Latvijas Bankas noteiktā ārvalstu valūtas kursa pārskata perioda beigās.
6. Pārbaudīt viena mēneša pirmo piecu dienu kases izdevumu orderu atbilstību Ministru Kabineta noteikumiem “Kases operāciju uzskaites noteikumi”.
7. Pārbaudot viena mēneša kases operācijas, pārliecināties, ka uzņēmums ievēro Ministru Kabineta noteikumus “Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi”.
8. Pārliecināties, ka finansu pārskatos ir atklāta visa nepieciešamā informācija par naudas līdzekļiem atbilstīgi Latvijas Republikas likumiem “Par uzņēmumu gada pārskatiem” (naudas līdzekļu struktūra un Latvijas Bankas valūtas kursi, pēc kuriem uz bilances datumu novērtēti naudas līdzekļi ārvalstu valūtās).
9. Pārliecināties, ka naudas plūsmas pārskats ir sagatavots atbilstīgi 7. Latvijas finansu grāmatvedības standartam “Naudas plūsmas pārskati”.

Revīzijas programmas paraugs bilances posteņim “ Pircēju parādi”

1. Pārlicināties, ka bilancē uzrādītā pircēju parādu summa atbilst galvenās grāmatas datiem.
2. Noskaidrot, vai pircēju parādi ir salīdzināti ar pircējiem un novērtēt salīdzināšanas galarezultātus.
3. Pircējiem, kuru parādu summa lielāka par 1000 LVL un kuri nav apstiprinājuši savu parādu, veikt detalizētu pārbaudi – pārlicināties, vai tie ir samaksājuši pēcbilances periodā, vai arī veikt pavadzīmju un rēķinu pārbaudi.
4. Analizēt pircēju parādu vecuma struktūru un pārlicināties, ka ir norakstīti bezcerīgie pircēju parādi un izveidoti pietiekami uzkrājumi šaubīgo pircēju parādu segšanai.
5. Pārlicināties, ka pircēju parādi ārvalstu valūtā ir pārvērtēti pēc Latvijas Bankas noteiktā ārvalstu valūtas kursa pārskata perioda beigās.

Revīzijas programmas paraugs bilances posteņim “Krājumi”

1. Piedalīties gada beigu krājumu inventarizācijā kā novērotājam, izsekojot inventarizācijas galarezultātu atspoguļošanai grāmatvedībā. *esautība*
2. Pārlicināties, ka bilancē uzrādītā krājumu vērtība atbilst galvenās grāmatas datiem. *piederība*
3. Sagatavot specifikāciju par krājumu struktūru.
4. Pārlicināties, ka krājumu pašizmaksas noteikšanā ir izmantota vidējā svērtā metode vai FIFO (pirmais iekšā, pirmais ārā) metode.
5. Pārlicināties, ka ir norakstīti bojātie krājumi un nocenoti tie krājumi, kas nav tikuši realizēti gada laikā.
6. Pieprasīt no vadības informāciju par ieķīlāto krājumu veidiem un vērtību.
7. Pārlicināties, ka bilancē ir adekvāti atklāta krājumu struktūra un finansu pārskatu pielikumos ir aprakstītas krājumu novērtēšanas metodes, kā arī atklāta ieķīlāto krājumu vērtība.

Revīzijas programmas paraugs bilances posteņim "Pamatlīdzekļi"

1. Pārlicināties, ka bilancē uzrādītā pamatlīdzekļu vērtība atbilst galvenās grāmatas datiem.
2. Sagatavot specifikāciju par pamatlīdzekļu struktūru.
3. Pieprasīt no uzņēmuma vadības informāciju par ieķīlāto pamatlīdzekļu veidiem un vērtību.
4. Pārbaudīt iegādes dokumentus pamatlīdzekļiem, kam vērtība ir virs 3000 LVL.
5. Kā novērotājam piedalīties pamatlīdzekļu gada beigu inventarizācijā.
6. Novērtēt, vai vadības apstiprinātās pamatlīdzekļu nolietojuma normas atbilst pamatlīdzekļu lietderīgās izmantošanas laikam.
7. Izlases veidā diviem trim lielākajiem pamatlīdzekļiem pārbaudīt nolietojuma aprēķināšanas metodiku un grāmatojumus.
8. Pārbaudīt divu pamatlīdzekļu norakstīšanas grāmatojumus.
9. Novērtēt pamatlīdzekļu remontu grāmatošanas metodiku.
10. Pārlicināties, ka finansu pārskatu pielikumā ir atklāta pamatlīdzekļu kustība pārskata gada laikā (pamatlīdzekļu sākotnējā vērtība, pamatlīdzekļu nolietojums, saņemtie pamatlīdzekļi, izslēgtie pamatlīdzekļi).

Revīzijas programmas paraugs bilances posteņim "Parādi piegādātājiem"

1. Pārlicināties, ka piegādātāju parādu summa bilancē atbilst galvenās grāmatas datiem.
2. Pārlicināties, ka savstarpējie norēķini ar piegādātājiem ir salīdzināti un sakrīt. Nesakrītību gadījumā noskaidrot iemeslus.
3. Pārlicināties, ka piegādātāju parādos ir iekļauti rēķini, kuri saņemti pēc pārskata perioda beigām, bet kuri attiecas uz pārskata periodu (piemēram maksa par komunālajiem pakalpojumiem, telefonu, telpu īri).
4. Pārlicināties, ka piegādātāju parādi valūtā ir pārrēķināti pēc Latvijas Bankas noteiktā valūtas kursa bilances datumā.

Revīzijas programmas paraugs bilances posteņim "Pašu kapitāls"

1. Sagatavot specifikāciju par pašu kapitāla struktūru.
2. Pārlicināties, ka bilancē uzrādītais pašu kapitāla lielums atbilst galvenajā grāmatā uzrādītajai vērtībai.
3. Pārlicināties, ka bilancē uzrādītais pamatkapitāla lielums atbilst uzņēmuma statūtos uzrādītajam pamatkapitāla lielumam.
4. Pārlicināties, ka bilancē uzrādītais pārskata gada nesadalītās peļņas lielums atbilst peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītajam pārskata gada nesadalītās peļņas lielumam.
5. Pārlicināties, ka iepriekšējā gada peļņa ir sadalīta atbilstīgi dalībnieku sapulces protokolam.
6. Pārlicināties, ka ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerves palielinājums un samazinājums ir dokumentāli pamatots, atbilst darījuma būtībai un normatīvo aktu prasībām.
7. Pārlicināties, ka rezerves tiek lietotas tikai zaudējumu segšanai (no tām netiek norakstīti pārskata perioda izdevumi).

Analogas revīzijas programmas tiek sagatavotas visiem nozīmīgākajiem finansu pārskatu posteņiem. Revīzijas komandā iesaistītie asistenti iegūst revīzijas pierādījumus veicot darbu atbilstīgi revīzijas programmām. Revīzijas pierādījumi tiek apkopoti revidentu darba dokumentos, kuru noformēšanas paraugi doti nākamajā nodaļā. Revīzijā iesaistīto asistentu darbu kontrolē vecākie asistenti un revīzijas vadītājs, kuri sniedz konsultācijas asistentiem, kā arī pieņem lēmumu par izmaiņām revīzijas programmā. Revīzijas laikā revīzijas darba programmas ir iespējams mainīt, ja atklājas kaut kādi jauni apstākļi vai fakti, kas iepriekš nebija zināmi. Revīzijas programma ir pamats revīzijas budžeta sagatavošanai.

3.10. Revīzijas budžets

Atbilstīgi revīzijas stratēģiskajam plānam un revīzijas programmai tiek sagatavots revīzijas budžets. Tas nozīmē, pirmkārt, revīzijai nepieciešamā laika patēriņa noteikšanu un, otrkārt, revīzijās izmaksu noteikšanu atbilstīgi plānotajam laika patēriņam. Revīzijas pakalpojumu sniegšana ir uzņēmējdarbība, tāpēc svarīgi pēc iespējas precīzāk noteikt revīzijas pakalpojumu izmaksas, lai, salīdzinot ar revīzijas pakalpojuma cenu, novērtētu katra konkrētā revīzijas līguma rentabilitāti. Revīzijas līguma cena tiek noteikta revīzijas līgumā, abām pusēm vienojoties. To ietekmē ne tikai revīzijas pakalpojuma darbietilpība, bet arī situācija revīzijas pakalpojumu tirgū – tas, cik liela ir konkurence revīzijas pakalpojumu sniedzēju vidū. Līdzīgi kā jebkurā pakalpojumu sniegšanas gadījumā pakalpojuma saņēmējam parasti tā šķiet augsta, turpretī pakalpojuma sniedzējam – zema. Jāuzsver, ka revīzijas pakalpojumu pašizmaksā lielāko īpatsvaru veido tieši darbaspēka izmaksas. Revīzijās tiek iesaistīti augsti kvalificēti speciālisti, kuru sagatavošana un kvalifikācijas paaugstināšana ir saistīta ar lielām izmaksām.

Revidentiem sava profesionālā darbība obligāti ir jāapdrošina, jābūt zvērināto revidentu asociācijas biedriem. Visi iepriekš minētie pasākumi ir saistīti ar lieliem finansiāliem izdevumiem, kas, protams, ietekmē revīzijas pakalpojumu cenu.

Revīzijas budžeta aprēķina piemērs parādīts 2. tabulā. Revīzijas pakalpojuma pašizmaksa ir noteikta, pamatojoties uz prognozēto revīzijas darbietilpību un revīzijas komandas locekļu vienas darba stundas izmaksām.

Pēc tam, kad ir sagatavotas revīzijas darba programmas un noteikts revīzijas budžets, var sākties revīzijas darbietilpīgākais posms – revīzijas pierādījumu iegūšana. Nākamajā nodaļā ir raksturotas revīzijas pierādījumu iegūšanas procedūras.

2. tabula

Uzņēmuma "X" revīzijas budžeta aprēķins (LVL)

Revīzijas vadītājs	15 st. * 30 LVL/st. =	450 LVL
Vecākais asistents	25 st. * 15 LVL/st. =	375 LVL
Asistents	40 st. * 7 LVL/st. =	280 LVL
Nodokļu konsultants	10 st. * 15 LVL/st. =	150 LVL
Transporta, viesnīcu u.c. izdevumi		200 LVL
	Kopā	1455 LVL

IV nodaļa

Revīzijas pierādījumu iegūšana

Lai spētu izteikt atzinumu par finansu pārskatiem, revidentam ir jāiegūst pietiekami daudz revīzijas pierādījumu. Ja revīzijas plānošanas procesā noteicošā loma ir revīzijas personālam ar vislielāko pieredzi – revīzijas vadītājam un vecākajiem asistentiem, tad revīzijas pierādījumu iegūšanas procesā vairāk tiek iesaistīti mazāk pieredzējušie revīzijas komandas locekļi – asistenti. Revīzijas pierādījumu iegūšana ir ļoti darbietilpīgs process, kurā ir daudz monotonu rutīnas procedūru, tomēr jebkura klienta grāmatvedības sistēma, lai arī unificēta, vienlaikus ir arī unikāla, tāpēc revidents iegūst nenovērtējamu pieredzi. Revīzijas pierādījumu iegūšanas procesu vada revīzijas vadītājs vai vecākie asistenti, tāpēc jaunākajiem revīzijas komandas locekļiem ir iespējas saņemt konsultācijas un sava darba novērtējumu.

Analogi kā plānošanas process arī revīzijas pierādījumu iegūšanas process tiek dokumentēts. Šajā nodaļā tiks aplūkoti revīzijas pierādījumu iegūšanas veidi un revidenta darba dokumentu noformēšanas procedūras, apkopojot un analizējot iegūtos revīzijas pierādījumus.

Jāpiebilst, ka revīzijas pierādījumu iegūšanai paredzētais laiks ir ierobežots, tāpēc izšķirīga nozīme ir efektīvam revīzijas pierādījumu iegūšanas procesam.

4.1. Efektīva pierādījuma jēdziens

Revidenta uzdevums ir iegūt atbilstīgus revīzijas pierādījumus, lai izteiktu pamatotu atzinumu par klienta finansu pārskatiem, kā arī ziņotu uzņēmuma vadībai par revīzijas laikā atklātajiem trūkumiem uzņēmuma iekšējās kontroles un grāmatvedības sistēmās. Revīzijas pakalpojumu sniegšana ir revidenta uzņēmējdarbība, tāpēc revidentam ir svarīgi samazināt sava pakalpojuma pašizmaksu – revīzijai patērēto laiku un līdz ar to arī darbaspēka izmaksas. Tas iespējams, revīziju veicot pēc iespējas efektīvāk – ar iespējami mazāku laika patēriņu iegūstot atbilstīgus revīzijas pierādījumus.

Efektīvam revīzijas pierādījumam ir jābūt:

1. Pietiekamam un atbilstīgam;
2. Ticamam;
3. Atbilstīgam izmaksu ziņā.

Visgrūtāk ir novērtēt revīzijas pierādījumu pietiekamību un atbilstību, šis vērtējums ir revidenta profesionālais spriedums, ko ietekmē iepriekšējo revīziju laikā gūtā pieredze. Revīzijas pierādījumu pietiekamība tiek vērtēta atsevišķi katram finansu pārskatu postenim. Iepriekš minēto vērtējumu ietekmē šādi faktori:

- finansu pārskatu posteņa būtiskums
- pastāvošā riska līmenis
- kontroles riska novērtējums
- revīzijas procedūru rezultāti, kas norāda uz krāpšanu vai kļūdām

Revīzijas pierādījumu ticamība ir atkarīga no to iegūšanas avota (iekšējs vai ārējs) un pierādījuma iegūšanas veida (rakstveidā vai mutveidā).

Vērtējot pierādījumu ticamību, tiek izmantotas šādas aksiomas:

- pierādījumi, kas iegūti no ārējiem informācijas avotiem, ir ticamāki par tiem, kas iegūti no iekšējiem informācijas avotiem
- pierādījumi, kas iegūti no iekšējiem informācijas avotiem, ir ticamāki, ja uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma darbojas efektīvi
- pierādījumi, ko ieguvis pats revidents, ir ticamāki par tiem, kas iegūti no trešajām pusēm
- pierādījumi dokumentālā formā ir ticamāki par mutvārdu pierādījumiem

Jāpiebilst, ka iepriekš minētās aksiomas nedrīkst absolutizēt, jo revīzijas pierādījumu ticamības pakāpe pirmām kārtām ir atkarīga no konkrētajiem apstākļiem uzņēmumā.

Atbilstība izmaksu ziņā nozīmē, ka revīzijas pierādījumu iegūšanas procedūras jāplāno un jāveic tā, lai iekļautos kopējā revīzijas izmaksu budžetā. Tas ir viens no grūtākajiem revīzijas uzdevumiem – sabalansēt revīzijai izmantoto laiku tā, lai iegūtu pietiekamu daudzumu revīzijas pierādījumu ar minimālām revīzijas izmaksām. Šo procesu parasti kontrolē revīzijas vadītājs (atbildīgais revidents), analizēdams revīziju darba dokumentus un

novērtēdams līdzsvaru starp pierādījumu daudzumu (pietiekamību) un revīzijai patērēto laiku jeb revīzijas budžetu.

4.2. Pierādījuma iegūšanas procedūras

Revīzijas pierādījumu iegūšanas procedūras tiek noteiktas revīzijas darba programmā, pamatojoties uz revīzijas riska analīzes galarezultātiem. Revīzijas pierādījumu iegūšanai izmanto:

- 1) kontroļu pārbaudes,
- 2) substantīvās revīzijas procedūras.

Kontroļu pārbaudes tiek veiktas, lai iegūtu revīzijas pierādījumus attiecībā uz to, ka uzņēmuma grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmas ir veidotas atbilstīgi uzņēmējdarbības specifikai un efektīvi darbojas.

Substantīvās revīzijas procedūras tiek veiktas, lai iegūtu pārliecību, ka finansu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Izšķir divu veidu substantīvās revīzijas procedūras:

- 1) detaļu testi,
- 2) analītiskās procedūras.

Dažādiem revīzijas objektiem ir dažāds kontroļu pārbaūžu un substantīvo revīzijas procedūru īpatsvars – atkarībā no darījumu un finansu pārskata posteņu veida un iekšējās kontroles vērtējuma galarezultātiem. Nosacīti var nodalīt trīs saimniecisko darījumu grupas:

- rutīnas darījumi,
- nerutīnas darījumi,
- grāmatvedības novērtējumi.

Šis dalījums ir nosacīts, jo darījums, ko viens uzņēmums uzskatītu par rutīnas darījumu, otram uzņēmumam varētu tāds nebūt. Tomēr var nodalīt darījumus, kurus par rutīnas darījumiem uzskata vairums uzņēmumu, piemēram, preču iepirkšanas un realizācijas standarta procedūras, darba algu aprēķini.

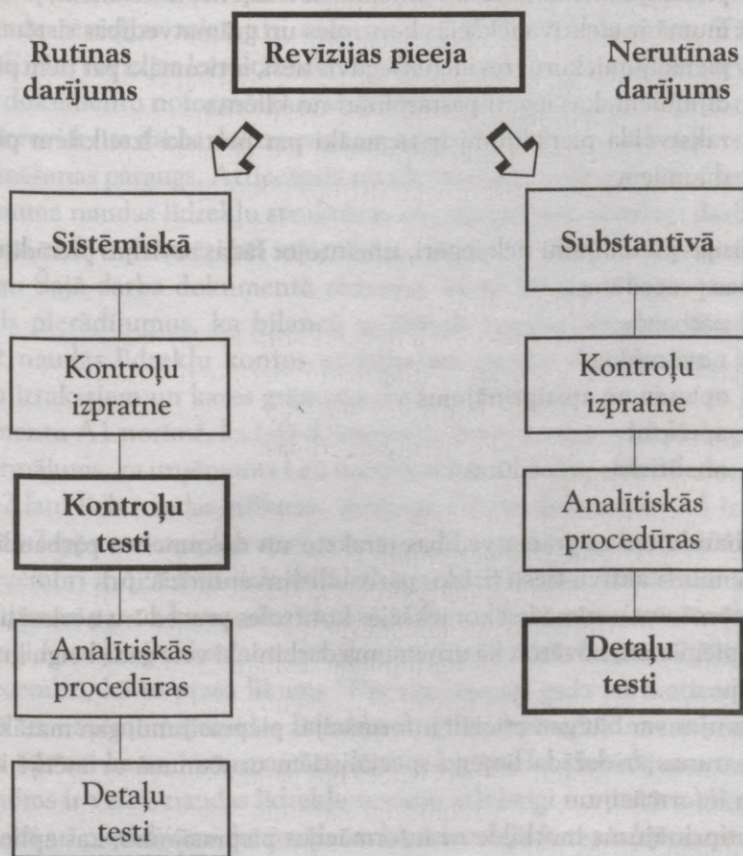
Nerutīnas darījumu piemērs varētu būt pamatlīdzekļu pārvērtēšana, uzņēmumu apvienošana un tamlīdzīgi darījumi, kas, atšķirībā no rutīnas darījumiem, notiek retāk.

Grāmatvedības novērtējums ir uzņēmuma vadības izteiktā prognoze par kaut kādu saimniecisko darījumu vai finansu pārskatu posteni. Grāmat-

vedības novērtējumi ir, piemēram, pamatlīdzekļu ekonomiski lietderīgā izmantošanas ilguma novērtēšana, lai noteiktu pamatlīdzekļu nolietojuma normas, šaubīgo un bezcerīgo pircēju parādu lieluma novērtējums.

4. zīmējumā ir parādīta revīzijas pierādījumu iegūšanas procedūru atšķirība atkarībā no saimniecisko darījumu veida.

Rutinās darījumu revīzijā galvenokārt tiek izmantota sistēmiskā revīzijas pieeja – revidents izprot klienta grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmu un pārbauda tās darbību. Lietojot sistēmisko pieeju, tiek veiktas arī analītiskās procedūras un neliels skaits detaļu testu.



4. zīm. Revīzijas pieejas atkarība no darījumu veida

Nerutinās darījumu, arī grāmatvedības novērtējumu revīzijā galvenokārt tiek lietota *substantīvā revīzijas pieeja*. Lietojot substantīvo revīzijas pieeju, revidentam ir jāizprot klienta iekšējās kontroles sistēmas darbība, bet viņš neveic tās pārbaudi. Šajā gadījumā tiek veikts liels skaits analītisko procedūru un detaļu testu.

Revīzijas pierādījumu ticamība ir atkarīga no pierādījumu iegūšanas avota (iekšējs, ārējs) un pierādījumu veida (rakstveidā, mutvārdos):

- pierādījumi, kas iegūti no ārējiem informācijas avotiem ir ticamāki par tiem, kas radušies uzņēmuma iekšienē
- pierādījumi, kas radušies uzņēmuma iekšienē, ir ticamāki, ja uzņēmumā ir efektīva iekšējās kontroles un grāmatvedības sistēma
- pierādījumi, kurus revidents ieguvjis tieši, ir ticamāki par tiem pierādījumiem, kas iegūti pastarpināti no klienta
- rakstveida pierādījumi ir ticamāki par mutiski izteiktiem pierādījumiem

Revīzijas pierādījumi tiek iegūti, izmantojot šādas revīzijas pierādījumu iegūšanas procedūras:

- pārbaude
- novērošana
- aptauja un apstiprinājums
- aprēķini
- analītiskās procedūras

Pārbaude ietver grāmatvedības ierakstu un dokumentu pārbaudi, kā arī uzņēmuma aktīvu tiešu fizisku pārbaudi (inventarizāciju).

Novērošana nozīmē izsekot iekšējās kontroles procedūru norisei uzņēmumā, piemēram, novērot, kā uzņēmuma darbinieki veic gada beigu inventarizāciju.

Aptaujas var būt gan oficiāli informācijas pieprasījumi, gan mazāk oficiālās sarunas ar dažāda līmeņa speciālistiem uzņēmumā ar mērķi iegūt papildu informāciju.

Apstiprinājums ir atbilde uz informācijas pieprasījumu, kas apliecina grāmatvedības reģistros ietvertu informāciju. Piemēram, revidents tieši uzņēmuma debitori raksta vēstules ar lūgumu apstiprināt grāmatvedības

reģistros uzrādītās debitoru parādu summas. 2. pielikumā dots šādas vēstules paraugs.

Veicot aprēķinus, revidents pārbauda matemātisko aprēķinu precizitāti grāmatvedības dokumentos un kontos.

Ar analītisko procedūru palīdzību tiek pētīti svarīgākie uzņēmuma finansiālās darbības rādītāji un attīstības tendences. Ar šo procedūru palīdzību var novērtēt cēloņsakarības, svārstības un neatbilstības prognozētajām tendencēm.

Iegūtie revīzijas pierādījumi tiek apkopoti revidenta darba dokumentos, kas ir revidenta īpašums. Vecākie asistenti vai revīzijas vadītājs pārbauda revīzijas asistentu sagatavotos darba dokumentus. Tā tiek nodrošināta revīzijas kvalitātes kontrole. 2. nodaļā tika aplūkoti revīzijas darba dokumentu noformēšanas vispārīgie principi. Šajā nodaļā 3. tabulā sniegts revidenta darba dokumenta par uzņēmuma naudas līdzekļu revīziju noformēšanas paraugs. Attiecīgajā revidenta darba dokumentā ir redzams uzņēmuma naudas līdzekļu struktūras atspoguļojums. Analogi darba dokumenti tiek noformēti arī attiecībā uz pārējiem finansu pārskatu posmiem. Šajā darba dokumentā redzams, kā revidents ir ieguvis un apkopojis pierādījumus, ka bilancē uzrādītais naudas līdzekļu daudzums atbilst naudas līdzekļu kontos uzrādītajam naudas daudzumam, kā arī banku izrakstiem un kases grāmatas datiem. Piemēram, atsauce uz darba dokumentu A1 nozīmē, ka šajā dokumentā, kas ir bankas izraksta kopija, ir apstiprinājums, ka uzņēmuma latu norēķinu kontā 2001. gada 31. decembrī ir 5432 latu liels naudas atlikums. Analogi – darba dokuments A5 ir kases grāmatas lappuses kopija ar apstiprinājumu, ka uzņēmuma kasē 2001. gada 31. decembrī ir 526 latu liels skaidrās naudas atlikums. Revidents ir pārliecinājies arī par to, ka naudas līdzekļu atlikums ārvalstu valūtā pārrēķināts atbilstīgi Latvijas Bankas noteiktajam ārvalstu valūtas kursam 2001. gada 31. decembrī, kā to prasa likums "Par uzņēmumu gada pārskatiem". Attiecībā uz uzņēmuma naudas līdzekļu revīziju darba dokumentu sastāvā varētu būt arī kases inventarizācijas akta kopija, kā pierādījums tam, ka uzņēmums ir veicis naudas līdzekļu revīziju atbilstīgi normatīvo aktu prasībām, kā arī pierādījumi, ka revidents ir pārbaudījis kases izdevumu orderu noformēšanas atbilstību normatīvo aktu prasībām, un citi darba dokumenti.

Revidenta darba dokumenta par uzņēmuma naudas līdzekļu revīziju noformēšanas paraugs

Indekss

3.1. Naudas līdzekļu revīzijas kopsavilkums Ak

Uzņēmums "Trīs sivēntiņi un vilks"

Pārskata gads: 31.12.2001.

Sagatavoja: A.D.

Datums: 19.02.2002.

Padarīts

- | | | |
|----|---|--------------------------|
| 1. | Noskaidrota naudas līdzekļu struktūra | A |
| 2. | Salīdzināti naudas līdzekļu atlikumi galvenajā grāmatā ar banku izrakstiem un kases grāmatas datiem | A1-A7 |
| 3. | Izlases veidā pārbaudīta kases izdevumu orderu noformēšana un atbilstība attaisnojošiem dokumentiem | A8
(nav dots paraugs) |
| 4. | Noskaidrots, vai skaidrās naudas izmaksas tiek deklarētas atbilstīgi normatīvajiem aktiem | A9
(nav dots paraugs) |

Rezultāts

1. Naudas līdzekļu atlikumi galvenajā grāmatā sakrīt ar banku izrakstiem un kases grāmatas datiem.
2. Kases izdevumu orderi satur visus nepieciešamos rekvizītus.
3. Veicot izlases pārbaudi, netika atklātas nedeklarētas naudas summas.

Secinājumi

Bilancē uzrādītie naudas līdzekļi ir reāli un ticami.

Pārbaudīja: I. Z.

Datums: 21.02.2002.

3.2. Uzņēmuma SIA "Trīs sivēniņi un vilks" naudas līdzekļu struktūra

				Indekss
				A
Pārskata gads: 31.12.2001.		Sagatavoja: A.D.		
		Datums: 18.02.2002.		
Konts	Summa valūtā	Valūta kurss	Summa latos	Atsauce uz darba dok.
LVL konts Hansabankā			5 432	A1
USD konts Hansabankā	9 167	0,638	5 849	A2
LVL konts Unibankā			8 965	A3
EUR konts Unibankā	5 631	0,561	3 159	A4
Depozīta konts Unibankā			10 000	A5
LVL kase			526	A6
USD kase	888	0,638	567	A7
Naudas līdzekļi kopā			34 498	

Pārbaudīja: I.Z.

Datums: 21.02.2002.

4.3. Revidenta piedalīšanās inventarizācijā

Ja krājumi ir nozīmīga finansu pārskatu sastāvdaļa, revidentam jāpiedalās krājumu gada beigu inventarizācijā, lai iegūtu pierādījumus par šo aktīvu esamību un novērtējumu. Ja kaut kādu iemeslu dēļ revidentam nav iespējams piedalīties gada beigu krājumu inventarizācijā (piemēram, viņš ir uzai-

cināts par revidentu pēc pārskata gada beigām), tad revidentam ir jāapsver alternatīvo procedūru pielietošana krājumu revīzijā vai pašam jāveic izlases veida inventarizācija. Jebkurā gadījumā revidentam ir jāapsver, vai nepiedalīšanās gada beigu krājumu inventarizācijā nav uzskatāma par revīzijas ierobežojumu. Šādā situācijā revidentam būtu jāsniedz modificēts ziņojums, akcentējot iepriekš minētos apstākļus. Šīs grāmatas 7. pielikumā ir dots paraugs revidenta ziņojumam ar iebildēm, kas saistītas ar revīzijas darba apjoma ierobežojumu saistībā ar nepiedalīšanos gada beigu inventarizācijā.

Revidentam ir jāplāno piedalīšanās inventarizācijā, nosakot, kuras krājumu turēšanas vietas apmeklēt, un izlemjot, vai, novērtējot specifiskus krājumu veidus, piemēram, degvielu, derīgos izrakteņus, būs nepieciešama eksperta palīdzība. Plānodams piedalīšanos inventarizācijā, revidents analizē iekšējās kontroles un grāmatvedības sistēmu krājumu uzskaitē un novērtē pastāvošo, kontroles un atklāšanas risku attiecībā uz krājumiem. Piedalīdamies inventarizācijā, revidents novēro, vai inventarizācija tiek pareizi veikta, kā arī veic kontroles skaitīšanu. Inventarizācijas laikā revidents pievērš uzmanību tam, vai:

- uzņēmumā ir apstiprinātas inventarizācijas instrukcijas
- nav preču kustības inventarizācijas laikā
- var identificēt saskaitītās preces
- krājumi patiešām tiek skaitīti, mērīti vai svērti
- inventarizācijās saraksti tiek pareizi aizpildīti
- tiek identificētas vecās un bojātās preces
- noliktavā ir kārtība
- noliktavā ir atbilstīga apsardze
- inventarizācijas rezultāti tiek atbilstīgi atspoguļoti grāmatvedībā (norakstīti iztrūkumi un pārpalikumi, nocenotas vecās un bojātās preces)

Savus novērojumus revidents apkopo darba dokumentos un izdara secinājumus, vai inventarizācijas galarezultāti ir ticami.

4.4. Analītiskās procedūras

Analītiskās procedūras ietver nozīmīgu finansiālo rādītāju un tendenču noteikšanu un izvērtēšanu. Analītiskās procedūras tiek lietotas visos

revīzijas cikla posmos – plānošanas posmā, pierādījumu iegūšanas posmā un revīzijas beigu posmā, izvērtējot iegūtos revīzijas galarezultātus, lai sagatavotu ziņojumu vadībai. Plānošanas posmā analītiskās procedūras tiek lietotas, lai noteiktu potenciālās revīzijas riska zonas. Revīzijas pierādījumu iegūšanas posmā analītiskās procedūras parasti tiek lietotas kopā ar detalizētajām revīzijas procedūrām.

Finansu pārskatu revīzijā izmanto šādus analītisko procedūru veidus:

- cēloņsakarību (korelācijas) analīze
- trendu jeb tendenču analīze
- koeficientu jeb saimnieciskās darbības rādītāju analīze

Analizējot cēloņsakarības, tiek noteikti faktori, kas ietekmē konkrētu finansu pārskata posteni vai saimnieciskās darbības rādītāju. Piemēram, analizējot algu līmeni uzņēmumā, tiek noteikti faktori, kas ietekmē algu līmeni konkrētā profesijā, – piedāvājums un pieprasījums pēc noteikta līmeņa speciālistiem, nozares vidējie rādītāji, pašu strādājošo izglītība un spējas, inflācijas līmenis, uzņēmuma darbības galarezultāti, bezdarba risks. Ja uzņēmuma uzrādītie algu rādītāji krasi atšķiras no analītiski noteiktā līmeņa, tad var rasties aizdomas, ka uzņēmums finansu pārskatos neuzrāda reāli izmaksājamās algas. Veicot krājumu analītisko pārbaudi, tiek apsvērti tādi faktori, kā, piemēram, izmaiņas tirgus cenās, izmaiņas konkurencē, tehnoloģijās un pieprasījumā pēc noteikta preču veida, kā arī valūtas kursu izmaiņas.

Analītisko procedūru veikšanai tiek izmantotas dažādas metodes, sākot no vienkāršiem salīdzinājumiem un beidzot ar sarežģītām matemātiskās statistikas metodēm. Analītiskās procedūras nozīmē finansiālās informācijas izvērtēšanu un salīdzināšanu ar, piemēram:

- atbilstīgu iepriekšējo periodu informāciju
- prognozēm un budžetiem
- līdzīgu nozaru informāciju

Ar analītisko procedūru palīdzību var izvērtēt attiecības starp finansu un nefinansu informāciju. Šo attiecību izvērtēšana sniedz revīzijas pierādījumus par grāmatvedības datu pilnīgumu, precizitāti un ticamību.

Tomēr, lietojot analītiskās procedūras, svarīgi novērtēt to ticamības

pakāpi. Tas, cik lielā mērā revidents izmanto analītiskās procedūras un paļaujas uz analītisko procedūru rezultātiem, atkarīgs no vairākiem faktoriem:

- 1) Revidējamā finansu pārskatu posteņa būtiskuma. Piemēram, ja krājumi ir būtiska aktīvu sastāvdaļa, tad, iegūstot revīzijas pierādījumus, revidents neizmantos tikai analītiskās procedūras. Turpretim, iegūstot pierādījumus par nebūtiskiem finansu pārskatu posteņiem, revidents var izmantot tikai analītiskās procedūras;
- 2) Precizitātes, prognozējot analītisko procedūru galarezultātus. Piemēram, bruto peļņas normu var prognozēt ar lielāku precizitāti nekā izdevumus pētījumiem vai reklāmai, kas ir vairāk atkarīgi no vadības subjektīvajiem lēmumiem;
- 3) Pastāvošā un kontroles riska novērtējuma. Ja kontroles risks ir augsts, tad iegūstot revīzijas pierādījumus, vairāk jāizmanto nevis analītiskās, bet gan detalizētās pārbaudes.

Citas revīzijas procedūras var apstiprināt vai noraidīt pieņēmumus, kas radušies, veicot analītiskās procedūras. Piemēram, naudas ieņēmumu pārbaude var apstiprināt analītiski iegūtos datus par debitoru parādu kvalitāti.

Dažkārt, veicot analītiskās procedūras, tiek konstatētas nozīmīgas svārstības vai sakarības, kas neatbilst iepriekš paredzētajām. Šādos gadījumos revidentam jāveic papildu pārbaude, lai šos faktus izskaidrotu. Parasti analītiskās revīzijas procedūras tiek lietotas kopā ar detalizētajām revīzijas procedūrām, tā ietaupot revīzijai paredzēto laiku un revīzijas izmaksas, jo detalizētās procedūras aizņem daudz vairāk laika.

Veicot analītiskās procedūras, visbiežāk tiek izmantoti šādi uzņēmuma finansiālās darbības rādītāji (koeficienti):

- 1) peļņas norma (rentabilitāte);
- 2) likviditātes rādītāji;
- 3) aktīvu atdeve;
- 4) debitoru parādu apmaksas laiks;
- 5) kreditoru parādu apmaksas laiks;
- 6) krājumu aprites rādītāji.

Šie uzņēmuma finansiālās darbības rādītāji tiek salīdzināti ar nozares

vidējiem rādītājiem, kā arī uzņēmuma iepriekšējo gadu attiecīgajiem finansālās darbības rādītājiem. Konstatējot nozīmīgas novirzes no nozares vidējiem rādītājiem vai uzņēmuma iepriekšējo gadu rādītājiem, tiek meklēts izskaidrojums šīm novirzēm. Ja novirzes nav racionāli izskaidrojamas, tad revidentam jāveic papildu detalizētās procedūras, lai iegūtu revīzijas pierādījumus, ka finansu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Piemēram, ja uzņēmumā pārskata gadā salīdzinājumā ar iepriekšējo periodu ir ievērojami palielinājies debitoru parādu apmaksas laiks, revidentam ir jāveic debitoru parādu vecuma analīze, nodalot šaubīgos un bezcerīgos pircēju parādus. Analogi, ja uzņēmumā salīdzinājumā ar iepriekšējo pārskata periodu ir palēninājusies krājumu aprīte, revidentam jānoskaidro krājumu grupas, kuras uzskatāmas par novecojušām vai kuru uzskaites vērtība ir augstāka par to neto realizācijas vērtību. Abos iepriekš minētajos gadījumos revidentam jānovērtē nepieciešamo uzkrājumu lielums un jāiesaka klientam norakstīt bezcerīgos pircēju parādus, kā arī veidot uzkrājumus šaubīgo pircēju parādu segšanai un krājumu vērtības samazinājumam. Ja klients ir jau izveidojis uzkrājumus, revidentam ir jānovērtē, vai izveidotie uzkrājumi ir pietiekami. Lai izdarītu šādu vērtējumu, nepieciešama pieredze, tāpēc šā uzdevuma veikšanai varētu tikt piesaistīts vecākais revīzijas asistents vai revīzijas vadītājs.

Katram finansu pārskatu postenim tiek izmantoti savi specifiski analītiskie rādītāji. Piemēram, lietojot analītiskās metodes pamatlīdzekļu revīzijā, ir lietderīgi salīdzināt remonta un ekspluatācijas izmaksu sadalījumu pa mēnešiem un gadiem, kā arī noteikt nolietojuma izmaksu procentuālo attiecību pret pamatlīdzekļu vērtību. Pārbaudot algu izmaksu posteņus, tiek aprēķināts uzņēmuma vidējās algas rādītājs, kas tiek salīdzināts ar nozares vidējo rādītāju. Lai pārliecinātos, vai visi ieņēmumi ir uzrādīti, var analizēt krasas rentabilitātes svārstības pa mēnešiem un gadiem, kā arī salīdzināt uzņēmuma rentabilitāti ar nozares vidējiem rādītājiem.

4.5. Pirmo reizi veiktu revīziju īpatnības

Iepriekšējo periodu finansu pārskati ietelmē pārskata perioda bilances sākuma atlikumus, tāpēc, veicot revīziju pirmo reizi, revidentam ir jāveic papildu procedūras, iegūstot revīzijas pierādījumus, ka:

- sākuma bilancē nav neatbilstību, kas būtiski ietekmē pārskata perioda finansu pārskatus
- iepriekšējā perioda beigu atlikumi ir pareizi pārnesti uz pārskata periodu
- atbilstīga grāmatvedības politika tiek konsekventi īstenota
- izmaiņas grāmatvedības politikā tiek adekvāti atklātas un paskaidrotas.

Lai iegūtu iepriekš minētos revīzijas pierādījumus, pirmā gada revīzijā revidentam jānoskaidro:

- klienta uzskaites politikas pamatprincipi (vadības apstiprinātā grāmatvedības politika, kontu plāns)
- grāmatvedības politikas atbilstība klienta uzņēmējdarbības veidam
- grāmatvedības politikas īstenošanas konsekvence
- tas, vai iepriekšējā perioda finansu pārskati ir revidēti un vai revidenta atzinums ir bijis modificēts
- sākuma atlikumu būtiskums attiecībā uz pārskata perioda finansu pārskatiem
- kontu raksturs un neatbilstību risks pārskata perioda finansu pārskatos

Ja ir saņemta klienta atļauja, revidentam ir jātiekas ar iepriekšējo revidentu, lai pārrunātu iespējamus problemātiskos faktorus revīzijā. Labs informatīvais materiāls ir arī iepriekšējā revidenta sagatavotais ziņojums uzņēmuma vadībai, kurā aprakstīti trūkumi iekšējās kontroles un grāmatvedības sistēmās.

Apkopojot iepriekš minēto, var teikt, ka, pirmo reizi veicot revīziju, parasti tiek ieguldīts vairāk darba nekā turpmākajās revīzijās, iepazīstot un novērtējot klienta grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmu, kā arī sazinoties ar iepriekšējo revidentu un novērtējot sākuma bilances atbilstību. Pirmā gada revīzijas pozitīvais faktors varētu būt "svaigāks" skats uz klienta finansu pārskatu problēmām, ko neietekmē rutīna. Negatīvais faktors varētu būt nepietiekami dziļa klienta grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmas izpratne, ja pirmajā revīzijas gadā nav izdevies aptvert visas klienta darbības nozares un ģeogrāfiskos segmentus.

Kā jau iepriekš minēts, iepriekšējo periodu finansu pārskati ietekmē pārskata perioda bilances sākuma atlikumus, tāpēc, sniedzot pirmā gada revīzijas ziņojumu, revidents šo apstākli akcentē. Šāda pieeja ļauj revidentam norobežot savu un klienta iepriekšējā revidenta atbildību. Pirmā gada revīzijas ziņojuma paraugs ir dots 4. pielikumā.

4.6. Izlases metode revīzijā

Nodaļā par finansu pārskatu revīzijas pamatprincipiem jau tika noskaidrots, ka revidenta uzdevums un mērķis nav simtprocentīga visu darījumu un konta atlikumu pārbaude. Šāda revīzija vienkārši nebūtu iespējama, jo klients nespētu segt ar revīziju saistītās izmaksas.

Izlases metode revīzijā ir daļēja kontu atlikumu un darījumu pārbaude. Šī metode ļauj iegūt atbilstīgus un pietiekamus revīzijas pierādījumus ar mazākiem revīzijas izdevumiem. Izlases metodi revīzijā var lietot, gan veicot kontroles testus, gan detaļu testus. Kontroles testi tiek izmantoti, lai iegūtu pierādījumus, cik efektīvi uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma spēj novērst būtiskas neatbilstības finansu pārskatos. Ar detaļu testu palīdzību tiek iegūti pierādījumi, ka kontu atlikumi un darījumi ir adekvāti uzrādīti finansu pārskatos.

Revīzijā var lietot divu veidu izlases metodes:

- 1) statistisko izlasi;
- 2) nestatistisko izlasi.

Lietojot statistisko metodi, izlases kopu veido, izmantojot matemātiskās statistikas un varbūtības teorijas pamatprincipus. Ja izlases kopu veido izmantojot statistisko izlasi, tad revīzijas galarezultātus, kas iegūti izlases kopā, ar pietiekamu precizitāti var attiecināt uz visu ģenerālo kopu – finansu pārskata posteni vai darījumu klasi. Statistisko izlases metodi ir lietderīgi izmantot, ja datu kopu veido liels daudzums viendabīgu datu. Visbiežāk tiek izmantotas šādas izlases kopas veidošanas metodes:

- 1) Nejaušā izlase (*random selection*), kas nodrošina, ka visiem elementiem ir vienādas iespējas tikt atlasītiem. Nejaušo izlasi veido, izmantojot nejaušo skaitļu tabulas;
- 2) Sistemātiskā izlase, kurā visi elementi tiek atlasīti, izmantojot konstantu intervālu un brīvi izvēloties pirmā intervāla sākuma punktu.

Piemēram, pārbaudei var atlasīt katra desmitā debitora parādu. Sistemātisko izlasi nevar lietot sakārtotām kopām, jo šādā gadījumā parauga atlase nebūtu objektīva;

3) Bezsistēmas izlase (*haphazard sampling*), kurā elementi tiek atlasīti bez jebkādas apzinātas sistēmas.

Izmantojot izlases metodi revīzijā, vienmēr pastāv risks, ka izlases kopas dati pilnībā neatbilst ģenerālās kopas datiem. Tāpēc, nosakot izlases lielumu revidentam jāapsver:

- izlases risks
- pieņemamā kļūda
- paredzamā kļūda

Izlases risks ir risks, ka revidenta atzinums, kas dots, pamatojoties uz izlases kopas pārbaudi, var atšķirties no atzinuma, kas būtu izdarīts, ja tiktu pārbaudīta visa ģenerālā kopa. Izlases risku ņem vērā, gan veicot kontroļu testus, gan detaļu testus. Kontroļu testu vērtējums ietekmē veicamo detaļu testu apjomu un līdz ar to arī revīzijas efektivitāti. Ja revidents novērtēs kontroles risku kā pārāk augstu, viņš veiks vairāk detaļu testu kā nepieciešams. Tā dēļ revīzija būs neefektīva, jo nevajadzīgi palielināsies revīzijai patērētais laiks un revīzijas izmaksas. Ja revidents, savukārt, novērtēs revīzijas risku kā pārāk zemu, viņš neveiks pietiekami daudz detaļu testu, lai iegūtu atbilstīgus revīzijas pierādījumus. Pēdējais riska veids ietekmē revīziju vairāk kā iepriekšējais.

Veicot detaļu testus, izlases risks var izpausties divējādi:

- 1) kā nepamatota noraidījuma risks,
- 2) kā nepamatotas pieņemšanas risks.

Nepamatota noraidījuma risks ir risks, ka izlases pārbaudes galarezultāti var likt revidentam izdarīt atzinumu, ka revidētā bilances posteņa atlikumā ir būtiskas neatbilstības, lai gan patiesībā tajā nav būtisku neatbilstību.

Nepamatotas pieņemšanas risks ir risks, ka izlases pārbaudes rezultāti var likt izdarīt atzinumu, ka revidētajā bilances posteņa atlikumā nav būtisku neatbilstību, lai gan patiesībā tajā ir būtiskas neatbilstības.

Nepamatotas pieņemšanas risks ietekmē revīziju vairāk nekā nepamatota noraidījuma risks.

Pieņemamā kļūda ir maksimālā kļūda izlases kopā, ko revidents ir gatavs pieņemt, lai izdarītu slēdzienu, ka izlases pārbaudes galarezultāti atbilst revīzijas mērķim. Veicot kontroļu testus, pieņemamo kļūdu izsaka procentuāli – attiecinot atklāto noviržu skaitu pret izlases kopējo vienību skaitu. Veicot detaļu testus, pieņemamo kļūdu izsaka absolūtos skaitļos – naudas izteiksmē. Pieņemamā kļūda ir vienāda vai mazāka par būtiskumu, kas noteikts pārbaudāmajam finansu pārskatu posteņim.

Paredzamā kļūda ir kļūda, ko revidents paredz atrast ģenerālajā kopā, no kuras tika veidota izlase. Veicot kontroles pārbaudes, paredzamā kļūda ir uz ģenerālo kopu attiecinātais noviržu procents. Veicot detaļu testus, paredzamā kļūda ir uz ģenerālo kopu attiecinātā kļūda, kas izteikta naudas izteiksmē.

Pēc tam, kad revidents ir veicis revīzijas procedūras izlases kopā, viņš:

- 1) analizē izlases kopā atrastās kļūdas,
- 2) prognozē kļūdu ģenerālajā kopā;
- 3) atkārtoti novērtē izlases risku.

Nestatistisko izlasi lieto, ja datu kopa ir neliela, nav viendabīga vai arī sastāv no neliela skaita augstas vērtības elementu. Tādā gadījumā paraugu atlasī veic revidents, pamatojamies uz savu pieredzi. Piemēram, lai pārlicinātos par pamatlīdzekļu piederību, revidents var pārbaudīt parvadžīmes tiem pārskata gada laikā iegādātajiem pamatlīdzekļiem, kuru vērtība pārsniedz 1000 LVL. Analogi revidents var veikt detaļu testus tiem pircēju parādiem, kuru vērtība pārsniedz, piemēram, 2000 LVL. Detaļu testus var veikt, vai nu nosūtot vēstules pircējiem ar lūgumu apstiprināt debitoru parāda lielumu, vai arī pārbaudot pircējiem nosūtītos rēķinus. 4. tabulā ir parādīts revidenta darba dokuments, kurā apkopoti debitoru parādu izlases veida apstiprināšanas rezultāti. Lietota nestatistiskā izlases veida pārbaude, izsūtot vēstules tiem pircējiem, kuru parādi pārsniedz 2000 LVL.

**Debitoru parādu izlases veida apstiprinājums
2001. gada 31. decembrī**

Sagatavoja: A.K.

Datums: 08.03. 2002.

Debitors	Parāds	Apstiprinājums	Atsauce
SIA Triks	1450		
A/S Uguntiņa	2500 *	02.02.2002.	C1
SIA Kurmis	2100 *	15.02.2002.	C2
SIA Avangards	330		
SIA Zvaigzne	250		
SIA Trīsis	5100 *	01.03.2002.	C3
A/S Vilnis	730		
SIA Tīmeklis	3400 *	08.02.2002.	C4
SIA Gunta	500		
SIA Zvilnis	430		
A/S Skuja	200		
SIA Tāle	2800*	07.02.2002.	C5
A/S Atvasara	4700*	02.03.2001.	C6
SIA Zvilnis	2 500**		C7
Kopā	26 990		

Paskaidrojums:

* *pircējiem nosūtītas vēstules ar lūgumu apstiprināt vēstulē norādīto parāda lielumu;*

** *summa apmaksāta 10.02.2002. (revīzija tiek veikta 2002. gadā un pārbaudes brīdī daļa pircēju jau ir apmaksājuši savus parādus. Samaksa, protams, ir uzskatāma par pietiekamu pierādījumu pircēju parādu esamībai 31.12.2001.).*

Tā kā pircēju parādu skaits pārskata perioda beigās bija neliels, tika lietota nestatistiskā izlases pārbaudes metode. Apstiprinājums saņemts par

86% no pircēju parādu kopsummas (salīdzināšanās vēstules vai summa apmaksāta).

Darba dokumentos C1–C7 apkopoti pierādījumi par pircēju parādu lielumu un esamību (salīdzināšanās vēstuļu kopijas, bankas izraksta kopija par parāda samaksu).

Pircēju parādu vecuma analīze pierādījusi, ka visi parādi radušies 2002. gada beigās, tātad šaubīgu un bezcerīgu parādu nav, visa parādu summa uzskatāma par reāli atgūstamu.

Secinājums: ņemot vērā iepriekš minēto, pircēju parādu summu 26 990 LVL gada beigās var uzskatīt par reālu un ticamu.

Pārbaudīja: I.Z.

Datums: 15.03.2001.

4.7. Grāmatvedības novērtējumu revīzija

Specifiska revīzijas joma, kam nepieciešama pieredze, ir grāmatvedības novērtējumu revīzija. Grāmatvedības novērtējumu revīzijā parasti tiek iesaistīti vecākie revīzijas asistenti, jo jaunākajiem asistentiem nav atbilstīgu zināšanu un pietiekamas praktiskās pieredzes.

Grāmatvedības novērtējumus izmanto, ja nav cita veida, kā precīzi novērtēt kaut kādu darījumu vai finansu pārskatu posteni. Grāmatvedības novērtējumus lieto, lai novērtētu, piemēram:

- uzkrājumu lielumu, kas nepieciešams šaubīgo debitoru parādu segšanai
- uzkrājumu lielumu, kas nepieciešams bojāto un novecojušo krājumu vērtības norakstīšanai līdz neto realizācijas vērtībai
- pamatlīdzekļu lietderīgas izmantošanas laiku, nosakot pamatlīdzekļu nolietojuma normas
- uzkrājumu lielumu iespējamām zaudējumiem saistībā ar tiesas procesiem
- atlikto nodokļu lielumu
- aktīvu vērtības pazeminājumu

Grāmatvedības novērtējums ir uzņēmuma vadības spriedums, kas veikts, pamatojoties uz nozares praksi un vadības pieredzi. Piemēram, nosakot

pamatlīdzekļu lietderīgās izmantošanas laiku, uzņēmuma vadība pamatojas uz pieredzi, izmantojot līdzīgus pamatlīdzekļus, kā arī uz prognozēto pamatlīdzekļa izmantošanas veidu. Specifisku pamatlīdzekļu lietderīgās izmantošanas laika noteikšanā var pieaicināt ekspertus.

Revidenta uzdevums ir novērtēt, vai uzņēmuma vadības pieņemtais grāmatvedības novērtējums pietiekami pamatots. Lai to izdarītu, revidents:

- iepazīstas ar metodi, ko uzņēmuma vadība lietojusi, lai noteiktu grāmatvedības novērtējumu;
- revidents izstrādā savu grāmatvedības novērtējumu un salīdzina to ar uzņēmuma vadības izstrādāto grāmatvedības novērtējumu;
- analizē pēcbilances notikumus, ka apstiprina (vai neapstiprina) uzņēmuma vadības izstrādāto grāmatvedības novērtējumu.

Apkopojot iepriekš minētos revīzijas pierādījumus, revidents izsaka savu spriedumu par to, vai uzņēmuma vadības izstrādātie grāmatvedības novērtējumi ir atbilstīgi reālajai situācijai, vai arī ziņojumā vadībai norāda uz nepieciešamajām grāmatvedības novērtējumu korekcijām.

Grāmatvedības novērtējumi ir neordināra un nozīmīga uzņēmuma grāmatvedības politikas sastāvdaļa, kas var būtiski ietekmēt uzņēmuma finansu pārskatus (pamatlīdzekļu nolietojuma summas, uzkrājumi šaubīgajiem debitoru parādiem), tāpēc revidentam šo novērtējumu revīzija jāveic ar vislielāko rūpību. Vienlaikus jāuzsver, ka grāmatvedības novērtējumu revīzija ir arī viens no grūtākajiem revīzijas posmiem, kas prasa no revidenta arī lielu psiholoģisko slodzi, lai pārliecinātu klientu: kāds no viņa pieņemtajiem grāmatvedības novērtējumiem nav atbilstīgs reālajai situācijai. Piemēram, bieži notiek diskusijas ar klientiem par nepieciešamību norakstīt bezcerīgos debitoru parādus un veidot uzkrājumus šaubīgajiem debitoru parādiem.

4.8. Saistīto personu identifikācija

Uzņēmuma vadībai ir jāatklāj saistītās personas atbilstīgi 24. Starptautiskajam grāmatvedības standartam "Saistīto personu atklāšana". Revidenta uzdevums ir pārliecināties, ka uzņēmuma vadība ir korekti identificējusi saistītās personas un atklājusi visu nepieciešamo šajā standartā noteikto informāciju par saistīto personu darījumiem.

Divas personas uzskatāmas par saistītām, ja vienai no personām ir iespējams kontrolēt vai lielā mērā ietekmēt otras personas pieņemtus finansiālās un saimnieciskās darbības lēmumus. 24. Starptautiskā grāmatvedības standarta "Saistīto personu atklāšana" izpratnē saistītās personas ir [5.; 463. lpp.]:

- juridiskās personas, kas kontrolē uzņēmumu
- asociētie uzņēmumi
- uzņēmuma vadība
- atsevišķs klients, no kura uzņēmumam ir liela ekonomiskā atkarība

Par saistītām personām netiek uzskatīti, piemēram:

- uzņēmumi ar kopējiem padomes locekļiem
- kredītiestādes savas pamatdarbības ietvaros

Saistīto personu darījumi ir normāla uzņēmējdarbības iezīme, tomēr saistīto personu darījumi var atstāt lielu ietekmi uz finansu pārskatiem, tāpēc svarīgi adekvāti atklāt šos darījumus. Atbilstīgi 24. Starptautiskajam grāmatvedības standartam "Saistīto personu atklāšana" finansu pārskatos jāuzrāda šādi saistīto personu darījumi:

- preču pirkšana vai pārdošana
- aktīvu pirkšanu vai pārdošanu
- pakalpojumu sniegšana vai saņemšana
- pilnvarojuma vai pārstāvniecības līgumi
- nomas līgumi
- pētniecības rezultātu izmantošana
- licenču līgumi
- finansēšana
- garantijas un galvojumi
- vadības pakalpojumu līgumi

Attiecībā uz saistīto personu darījumiem finansu pārskatos jāuzrāda šāda informācija:

- darījumu apjoms (summa, īpatsvars)
- nepabeigto darījumu apjoms
- cenu politika

Arī Latvijas Republikas likums "Par uzņēmumu gada pārskatiem" atbilstīgi Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem nosaka saistīto personu darījumu atklāšanas prasības.

Lai iegūtu informāciju par saistīto personu darījumiem, revidentam jāveic šādas revīzijas procedūras:

- jāiepazīstas ar klienta procedūrām saistīto personu identifikācijai
- jāpieprasa ziņas par vadības personāla saistību ar citiem uzņēmumiem
- jāiepazīstas ar valdes, padomes un akcionāru sapulču protokoliem
- jāiepazīstas ar akcionāru reģistru, lai noskaidrotu lielāko akciju turētāju vārdus
- jānovērtē, vai saistīto personu darījumi ir atklāti atbilstīgi likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" prasībām
- kā arī jānovērtē, vai uzņēmuma ienākuma nodokļa deklarācijā ir veiktas likumā "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" noteiktās korekcijas attiecībā uz saistīto personu darījumiem

Revīzijas plānošanas posmā novērtējot kontroles risku, revidents novērtē arī to kontroles procedūru atbilstību, kas saistītas ar saistīto personu darījumu uzskaiti un atklāšanu. Revīzijas gaitā revidents pievērš uzmanību darījumiem, kas varētu norādīt uz finansu pārskatos neatklātām saistītajām personām, piemēram:

- darījumi ar netipiskiem nosacījumiem – cenām, procentu likmēm, garantijām un atmaksas nosacījumiem
- darījumi, kas notikuši bez uzņēmējdarbībai raksturīga loģiska pamatojuma
- darījumi, kuru saturs atšķiras no formas
- darījumi, kas atspoguļoti neparastā veidā; neuzrādīti darījumi, piemēram bezmaksas pakalpojumu sniegšana vai saņemšana

Revidentam jāsaņem arī rakstisks klienta vadības apliecinājums par to, ka finansu pārskatos sniegtā informācija par saistīto personu darījumiem ir pilnīga un adekvāti atklāta.

Ja revidents nevar iegūt pierādījumus par saistīto personu darījumiem vai secina, ka finansu pārskatos atklātā informācija nav pietiekama, viņam jāsniedz modificēts atzinums, paskaidrojot iepriekš minētos apstākļus.

4.9. Notikumu pēc bilances datuma revīzija

Revidents sniedz savu atzinumu par finansu pārskatiem, kas sagatavoti par noteiktu pārskata periodu. Kamēr finansu pārskati tiek sagatavoti, revidēti un publiskoti, paiet zināms laiks. Latvijas Republikas likums "Par uzņēmumu gada pārskatiem" pieļauj finansu pārskatus publiskot četrus mēnešus, bet lielajiem uzņēmumiem – pat septiņus mēnešus pēc bilances datuma. Iepriekš minēto apstākļu dēļ pastāv risks, ka finansu pārskatu lietotāji saņem neaktuālu informāciju par uzņēmuma finansiālo situāciju. Lai novērstu šo risku, uzņēmuma vadībai atbilstīgi 10. Starptautiskajam grāmatvedības standartam "Notikumi pēc bilances datuma" [5.;149.] ir jāatklāj informācija par būtiskiem notikumiem pēc bilances datuma. Ir divu veidu notikumi pēc bilances datuma:

- notikumi, kuri sniedz informāciju par apstākļiem, kas pastāvēja bilances datumā
- pierādījumi, kuri liecina par apstākļiem, kas izveidojās pēc bilances datuma

Atbilstīgi iepriekš minētajam standartam finansu pārskatā aktīvus un saistības korigē, ja ir papildu informācija par apstākļiem, kas pastāvēja bilances datumā. Piemēram, ja pēc pārskata perioda beigām ir saņemta informācija par debitora bankrotu, tad finansu pārskatā šā debitora parāds tiek atzīts par bezcerīgu, parāda vērtība tiek pielīdzināta nullei, debitora parāda norakstīšanas izmaksas attiecinot uz pārskata perioda izdevumiem.

Apstākļus, kas izveidojās pēc bilances datuma, atspoguļo finansu pārskatu pielikumos, jo tie neietekmē aktīvu un saistību stāvokli bilances datumā. Šādu nekorigējošu notikumu piemēri ir:

- uzņēmumu apvienošana
- plānota nozares darbība pārtraukšana
- nozīmīgu aktīvu pirkšana vai pārdošana
- svarīgu ražotņu postījumi
- uzņēmuma restrukturizācija
- lielas aktīvu vērtību izmaiņas
- nozīmīgas ārvalstu valūtas kursu izmaiņas
- normatīvo aktu un nodokļu likmju izmaiņas

- nozīmīgas izsniegtās garantijas
- svarīgu tiesas prāvu uzsākšana

Revidenta uzdevums ir iegūt revīzijas pierādījumus attiecībā uz to, ka uzņēmuma vadība finansu pārskatos ir atklājusi notikumus pēc bilances datuma atbilstīgi 10. Starptautiskajam grāmatvedības standartam "Notikumi pēc bilances datuma". Lai iegūtu minētos pierādījumus, revidents veic šādas procedūras:

- iepazīstas ar uzņēmuma vadības noteiktajām procedūrām, lai pārlicinātos, ka notikumi pēc bilances datuma ir atbilstīgi uzrādīti
- iepazītas ar valdes, padomes un akcionāru sapulču, kas notikušas pēc bilances datuma, protokoliem
- iepazīstas ar jaunākajiem starpperiodu finansu pārskatiem, lai konstatētu nozīmīgas izmaiņas
- izvaicā klienta juristus par tiesas procesiem un prasībām
- izvaicā uzņēmuma vadību par nozīmīgiem notikumiem pēc bilances datuma, kas varētu būtiski ietekmēt finansu pārskatus (jaunas garantijas, saistības, akciju emisija, aktīvu pārdošana, aktīvu iznīcināšana ugunsgrēkā vai plūdos, nozīmīgas izmaiņas grāmatvedības politikā)

Notikumu pēc bilances analīzes procesā liela uzmanība tiek pievērsta notikumiem un faktiem, kas varētu likt apšaubīt uzņēmuma darbības turpināšanas pieņēmumu.

Revidentam ar klienta vadību ir jāpārrunā nozīmīgāko notikumu pēc bilances datuma atklāšanas iespējas uzņēmuma finansu pārskatos. Ja notikumi pēc bilances datuma netiek pienācīgi atklāti finansu pārskatos, revidentam jāsniedz modificēts atzinums vai negatīvs atzinums atkarībā no tā, cik būtiska ir šo notikumu ietekme uz klienta finansu pārskatiem.

4.10. Darbības turpināšanas pieņēmuma pārbaude

Viens no finansu pārskatu sagatavošanas pamatpieņēmumiem ir uzņēmuma darbības turpināšanas pieņēmums. Finansu pārskata posteņi tiek novērtēti, pieņemot, ka uzņēmums darbosies vismaz tuvākajā nākotnē –

parasti par tuvāko nākotni uzskatot vismaz vienu gadu. Veicot uzņēmumu gada pārskata revīziju, revidentam ir jāpārlicinās, ka darbības turpināšanas princips ir pietiekami pamatots. Lai iegūtu pierādījumus par darbības turpināšanas principa pamatotību revidentam ir jāveic šādas procedūras:

- jānovērtē naudas plūsmas un peļņas prognozes
- jānovērtē uzņēmuma spēja atmaksāt aizdevumus
- jāanalizē notikumi pēc bilances datuma, lai noskaidrotu faktorus, kas varētu ietekmēt uzņēmuma spēju turpināt savu darbību nākotnē
- jāiepazīstas ar valdes, padomes un akcionāru sapulču protokoliem, lai konstatētu iespējamās finansiālās grūtības
- jāpieprasa no klienta juristiem ziņas par tiesas prāvām un prasībām

Par draudiem uzņēmuma spējai turpināt savu darbību var liecināt virkne faktoru:

- nespēja nokārtot savas saistības ar kreditoriem
- deklarēto dividenžu neizmaksa
- nozīmīgu uzņēmuma aktīvu zaudēšana dabas katastrofās
- būtiska aktīvu vērtības samazināšanās
- tiesas procesi, kuros paredzams nelabvēlīgs uzņēmumam

Ja revidents konstatē pazīmes, kas liecina, ka uzņēmuma turpmākā darbība varētu tikt apdraudēta, viņš novērtē klienta vadības apstiprinātos turpmākās darbības plānus. Revidentam jāpārrunā ar vadību tādi finansiālās darbības uzlabošanas pasākumi, kā, piemēram, jaunu kredītu ņemšanas iespējas, aktīvu pārdošana, uzņēmuma pārstrukturizācija, pamatkapitāla palielināšana. Revidentam jānovērtē, vai šie plāni ir reāli, to izpildes laiks un ietekme uz uzņēmuma finansiālo situāciju. Šiem plāniem ir jābūt rakstiski formulētiem.

Ja, apkopojot revīzijas pierādījumus, revidents konstatē, ka darbības turpināšanas pieņēmums ir apšaubāms, viņam jāsniedz modificēts atzinums, izklāstot apstākļus, kas izraisa šaubas par uzņēmuma spēju turpināt savu darbību. Šis grāmatas 6. pielikumā sniegts modificēts revidentu ziņojuma paraugs, kur akcentēti apstākļi, kas rada šaubas par uzņēmuma spēju turpināt darbību.

Citu personu darba izmantošana

Lai ietaupītu revīzijai nepieciešamo laiku, kā arī gadījumos, kad nepieciešamas specifiskas zināšanas, revīzijas pierādījumu iegūšanā var izmantot citu personu darbu. Revīzijas pierādījumu iegūšanā var tikt iesaistīts:

- cits revidents
- iekšējais revidents
- eksperts

Visos gadījumos, kad revīzijas pierādījumu iegūšanā tiek izmantots citu personu darbs, revidentam ir jāpārliciecinās par iesaistīto personu kvalifikāciju un darba atbilstību revīzijas mērķiem, kā arī jāuzņemas atbildība par revīzijas galarezultātu.

5.1. Cita revidenta darba izmantošana

Ja vadošais revidents izmanto cita revidenta darbu, vadošajam revidentam ir jānoskaidro, kā cita revidenta darbs ietekmēs revīziju. *Vadošais revidents* ir atbildīgs par ziņojuma sagatavošanu par uzņēmuma finansu pārskatiem. Šie finansu pārskati var ietvert sastāvdaļas, ko revidējis viens vai vairāki citi revidenti. Citi revidenti var būt gan saistītas firmas, gan savstarpēji nesaistīti revidenti. Piemēram, vadošais revidents, veidams koncerna revīziju, sagatavo revīzijas veikšanas plānus un dod norādījumus revīzijas veikšanai koncerna meitas uzņēmumu revidentiem. Vadošais revidents no šiem revīzijās iesaistītajiem revidentiem saņem ziņojumus par konstatētajām nepilnībām meitas uzņēmumu grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmā. Tādā veidā tiek nodrošināta revīzijas metodiskā vadība un kvalitātes kontrole un vadošais revidents pārliciecinās, ka cita revidenta darbs atbilst vadošā revidenta mērķiem. Par koncerna revīziju kopumā atbildīgs ir vadošais revidents. Ja viņš secina, ka cita revidenta darbu nevar izmantot, kā arī vadošais revidents nav spējīgs iegūt papildu pierādījumus

attiecībā uz cita revidenta revidēto struktūrvienību (uzņēmumu, nodaļu), tad vadošajam revidentam jāsniedz modificēts atzinums vai jāatsakās dot atzinumu, jo pastāv revīzijas apjoma ierobežojums.

5.2. Iekšējā revidenta darba izmantošana

Veicot finanšu pārskatu revīziju, ārējam revidentam ir lietderīgi izmantot iekšējā revidenta vai iekšējās revīzijas nodaļas darbu. Iekšējās revīzijas funkcijas un mērķi var būt dažādi – atkarībā no uzņēmuma vadības prasībām. Ārējo revidentu galvenokārt interesē tas, vai finanšu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Parasti iekšējās revīzijas darbs saistīts ar šādu funkciju veikšanu:

- grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmu pārbaude
- finanšu un citas uzņēmējdarbības informācijas pārbaude, ieskaitot darījumu, kontu atlikumu un procedūru detalizētās pārbaudes
- uzņēmuma darbības pārbaude, efektivitātes un kvalitātes kontrole
- normatīvo aktu izpildes pārbaude
- vadības politikas un citu iekšējo prasību izpildes pārbaude

Iekšējās revīzijas dienests ir uzņēmuma struktūrvienība, tāpēc iekšējās revīzijas dienesta neatkarībai ir ierobežots raksturs. Turpretī ārējais revidents ir vai viņam ir jābūt pilnīgi neatkarīgam no uzņēmuma vadības. Iekšējās revīzijas nodaļas darba izmantošana nemazina viņa atbildību par izteikto atzinumu par finanšu pārskatiem.

Revīzijas plānošanas laikā ārējam revidentam ir jāiegūst pietiekama izpratne par iekšējās revīzijas nodaļas darbu, ko revidents izvērtē, pamatojamies uz šādiem kritērijiem:

- iekšējās revīzijas statuss uzņēmumā, kas ietekmē iekšējās revīzijas objektivitāti; īpaši svarīga nozīme ir brīvai informācijas apmaiņai iekšējo un ārējo revidentu starpā
- iekšējās revīzijas funkciju plašums, kā arī vadības reakcija uz iekšējo revidentu ieteikumiem
- iekšējo revidentu profesionālā kompetence
- pienācīga profesionālā rūpība – revīziju plānošana, pārbaude, dokumentēšana

Ja ārējais revidents ir paredzējis izmantot konkrētu iekšējās revīzijas nodaļas darba galarezultātus, ārējam revidentam šis darbs jānovērtē, lai pārliecinātos par tā atbilstību ārējās revīzijas mērķiem. Šis novērtējums ietver apsvērumus, vai:

- darbu veic profesionāli pietiekami sagatavotas personas
- asistentu darbs tiek pietiekami uzraudzīts, pārbaudīts un dokumentēts
- ir iegūts pietiekami daudz atbilstīgu revīzijas pierādījumu
- revīzijas laikā radušies jautājumi ir pienācīgi atrisināti
- sagatavotie iekšējās revīzijas ziņojumi atbilst veiktā darba galarezultātiem

Ja revidents konstatē, ka iekšējā revīzija ir efektīva, tad viņš lielā mērā var paļauties uz iekšējo revidentu darbu, samazinādams veikto procedūru apjomu. Tomēr iespējama arī situācija, ka ārējais revidents pieņem lēmumu neizmantojot iekšējās revīzijas nodaļas darba rezultātus. Tas iespējams situācijā, kad ārējais revidents konstatē vienu no šādiem faktiem:

- iekšējās revīzijas nodaļa nav neatkarīga no uzņēmuma vadības
- iekšējās revīzijas nodaļas darbinieki nav pietiekami kvalificēti
- iekšējās revīzijas nodaļas sagatavotie ziņojumi ir pretrunā ar ārējā revidenta iegūtajiem revīzijas pierādījumiem

Vēlreiz jāuzsver, ka arī izmantojot iekšējās revīzijas nodaļas veikto darbu, ārējais revidents paliek atbildīgs par savas revīzijas galarezultātu – izteikto atzinumu par klienta finanšu pārskatu.

5.3. Eksperta darba izmantošana

Finanšu pārskatu revīzijā ārējam revidentam var būt arī nepieciešamība izmantot eksperta darbu. Tas var būt nepieciešams specifisku revīzijas pierādījumu iegūšanai jautājumos, kuros revidentam pietrūkst speciālo zināšanu, piemēram:

- dažu aktīvu veidu, piemēram, zemes, ēku, iekārtu, kā arī mākslas darbu un dārgakmeņu vērtības noteikšanai
- dažu krājumu veidu, piemēram, minerālo rūdu, izrakteņu, degvielas daudzuma un fiziskā stāvokļa novērtēšanai

- specifisku aprēķinu veikšanai, piemēram, aktuāru aprēķiniem
- juristu atzinumiem par līgumiem un darījumiem

Lai pieņemtu lēmumu par eksperta uzaicināšanu, revidents apsver šādus apstākļus:

- aplūkojamā finansu pārskata posteņa būtiskumu
- neatbilstības risku
- citu iespējamo revīzijas pierādījumu kvalitāti un kvantitāti

Eksperts ir fiziska vai juridiska persona, kam ir speciālas zināšanas un prakse konkrētā jomā, izņemot grāmatvedību un revīziju. Piemēram, revidentam nevar būt tādu specifisku zināšanu, kas ir inženierim vai aktuāram. Eksperts var būt:

- persona, kuru uz laiku nolīdzis uzņēmums
- persona, kuru uz laiku nolīdzis revidents
- persona, kura strādā uzņēmumā
- persona, kura strādā pie revidenta

Izmantojot eksperta darbu, revidentam jāiegūst pietiekami daudz atbilstīgu revīzijas pierādījumu, ka šis darbs atbilst revīzijas mērķiem. Plānojot izmantot eksperta darbu, revidentam jānovērtē eksperta kompetence. Kompetences izvērtēšana saistīta ar šādu faktoru apsvēršanu:

- profesionālas organizācijas izsniegts sertifikāts, kā arī darbība profesionālā organizācijā
- pieredze un reputācija atbilstīgajā jomā

Bez profesionālās kompetences ir svarīga arī eksperta objektivitāte. Eksperta objektivitāte samazinās, ja eksperts ir uzņēmuma darbinieks vai ir finansiāli atkarīgs no uzņēmuma, piemēram, ieguldījis tajā savus finansu resursus.

Revidentam ir jāiegūst pietiekami daudz revīzijas pierādījumu, ka eksperta darba apjoms atbilst revīzijas mērķiem. Šādus pierādījumus var iegūt, iepazīstoties ar:

- eksperta darba mērķiem un apjomu
- eksperta izmantoto informāciju

- eksperta izmantotajiem pieņēmumiem un metodēm
- eksperta darba rezultātiem, ņemot vērā revidenta zināšanas un citu revīzijas procedūru secinājumus

Ir iespējama arī situācija, kad eksperta darba galarezultāti nesniedz pietiekami daudz atbilstīgu revīzijas pierādījumu vai nesaskan ar citiem revīzijas pierādījumiem. Šādā gadījumā revidentam ir jāveic citas papildu revīzijas procedūras, jāiesaista cits eksperts vai jāsniedz modificēts revīzijas atzinums.

Sniedzot revidenta ziņojumā nemodificētu atzinumu, revidentam nav jāatsaucas uz eksperta darbu. Ja, pamatojoties uz eksperta darbu, revidents sniedz modificētu atzinumu, ir jāizskaidro modifikācijas būtība, atsaucoties uz eksperta darbu vai raksturojot to.

5.3. Eksperta darba atbildīgā joma

Profesionālais kompetences ir svarīga arī eksperta objektivitāte. Eksperta atbildīgā joma ir tā, kurā eksperts ir kompetents darbinātājam. Eksperta atbildīgā joma ir tā, kurā eksperts ir kompetents darbinātājam. Eksperta atbildīgā joma ir tā, kurā eksperts ir kompetents darbinātājam.

Revīzijas ziņojumu standarti

6.1. Revīzijas rezultātu kopsavilkums

Revīzijas beigu posms ietver virkni procedūru, kas tiek veiktas revīzijas pēdējās dienās. Svarīgākās no tām ir šādas:

- neuzrādītu saistību meklēšana
- atklāto noviržu ietekmes izvērtēšana
- finansu informācijas vispārēja izvērtēšana ar analītisko procedūru palīdzību
- ziņu pieprasīšana no klienta juristiem par tiesas prāvām un prasībām
- notikumu pēc bilances datuma izvērtēšana
- darbības turpināšanas principa pārbaude
- klienta vadības apliecinājuma vēstules saņemšana
- pārliecināšanās, ka darba dokumenti ir pārbaudīti

Lielākā daļa no šīm procedūrām jau aplūkotas iepriekšējā nodaļā, tāpēc šajā vairs netiks iztirzātas. Ļoti nozīmīga revīzijas beigu posmā sastāvdaļa ir klienta uzņēmuma vadības apliecinājuma vēstules saņemšana.

Uzņēmuma vadības apliecinājuma vēstule ir pierādījums un apliecinājums tam, ka uzņēmuma vadība atzīst savu atbildību par finansu pārskatiem. Šajā dokumentā uzņēmuma vadība apliecina, ka finansu pārskati ir sagatavoti atbilstīgi normatīvo aktu prasībām un noteiktām finansu pārskatu sagatavošanas prasībām (piemēram starptautiskajiem grāmatvedības standartiem vai atbilstīgiem nacionālajiem standartiem), kā arī to, ka finansu pārskatos nav neuzrādītu saistību, galvojumu un garantiju. Vadības apliecinājuma vēstules saņemšana ir standarta procedūra, kuru paredz Starptautiskie revīzijas standarti. Jau parakstot uzņēmuma finansu pārskatus, uzņēmuma vadība apliecina, ka ir atbildīga par finansu pārskatiem un tajos atklātā informācija ir patiesa. Vadības apliecinājuma vēstule dod revidentam papildu juridiskas garantijas attiecībā uz vadības atbildību par finansu pārskatiem. Vadības apliecinājuma vēstule ir arī vienīgais revīzijas

pierādījumu iegūšanas avots situācijās, kad ar citām revīzijas metodēm nav iespējams iegūt pierādījumus. Šāda situācija varētu būt, piemēram, attiecībā uz galvojumiem un garantijām. Uzņēmuma vadības apliecinājuma vēstules paraugs ir dots 3. pielikumā. Vadības apliecinājuma vēstule ir revidenta darba dokumentu sastāvdaļa.

Pēc tam, kad ir iegūti un darba dokumentu veidā noformēti revīzijas pierādījumi par katru finansu pārskata posteni, revidents apkopo iegūtos pierādījumus, sagatavojot revīzijas nobeiguma dokumentu. Revīzijas nobeiguma dokumentā revidents apkopo neizlabotās novirzes attiecībā uz katru finansu pārskata posteni. Apkopojot neizlabotās novirzes, revidents izlemj, kādu ietekmi uz finansu pārskatiem tās atstāj. Atkarībā no noviržu būtiskuma revidentam jāizlemj, kādu atzinuma veidu par klienta pārskatiem viņš sniegs – nemodificētu vai modificētu. Revīzijas beigu protokolā revidents rakstiski formulē savu viedokli par finansu pārskatiem – nolemj, kāds no standartizēto atzinumu veidiem ziņojumā tiks sniegts. Nākamajā apakšnodaļā ir aplūkoti revidenta ziņojumu veidi.

6.2. Revidenta ziņojums vadībai, izsakot atzinumu par finansu pārskatiem

Revidenta ziņojums vadībai, kurā izteikts atzinums par finansu pārskatiem ir svarīgākais revīzijas beigu dokuments. Revidenta ziņojums tiek balstīts uz iegūtajiem revīzijas pierādījumiem, analīzi un secinājumiem.

Pirms ziņojuma sniegšanas revidentam ir jāiegūst pārlicība, ka finansu pārskati sagatavoti atbilstīgi normatīvajiem aktiem, piemēram, uzņēmuma gada pārskati ir sagatavoti atbilstīgi Latvijas Republikas likumam "Par uzņēmumu gada pārskatiem". Revidentam ir jāpārlicinās arī par to, ka finansu pārskati ir sagatavoti saskaņā ar noteiktiem principiem, piemēram, Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem vai Latvijas finansu grāmatvedības standartiem.

Ja revidenta darba dokumentu saturs un forma zināmā mērā ir atkarīga no revidentu uzņēmumā iedibinātās sistēmas un klienta uzņēmējdarbības specifikas, tad revidenta atzinuma saturs ir pilnībā standartizēts. Starptautiskie revīzijas standarti stingri reglamentē tā revidenta ziņojuma saturu un formu, kurā izteikts atzinums par finansu pārskatiem. Revidentu

atzinumu standartizācija ļauj lietotājiem labāk izprast revidentu atzinumu būtību.

Ziņojumā revidents izsaka savu atzinumu par uzņēmuma finansu pārskatiem. Atbilstīgi Starptautiskajiem revīzijas standartiem atkarībā no ziņojumā izteiktā atzinuma izšķir šādus ziņojumu veidus:

- 1) nemodificētie ziņojumi;
- 2) modificētie ziņojumi.

Savukārt modificētie ziņojumi tiek klasificēti šādi:

- ziņojumi ar apstākļu akcentēšanu (neietekmējot viedokli)
- ziņojumi ar iebildēm
- ziņojumi ar negatīvu atzinumu
- ziņojumi ar atteikumu sniegt atzinumu

Neatkarīgi no ziņojuma veida revidentu ziņojumiem ir jāsaturs šādi pamatelementi:

- nosaukums, piemēram, "Revidentu ziņojums"
- ziņojuma adresāts, piemēram, akcionāri, dalībnieki, valde
- ievada rindkopa, kur ietver:
 - revidēto finansu pārskatu identifikāciju;
 - klienta vadības atbildības formulējumu;
 - revidenta atbildības formulējumu;
- skaidrojošā rindkopa, sniedzot:
 - atsauci uz Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem vai nacionālajiem standartiem, piemēram Latvijas finansu grāmatvedības standartiem;
 - veiktā revīzijas darba īsu aprakstu;
- atzinumā rindkopa, kur izteikts revidenta viedoklis – atzinums par revidētajiem finansu pārskatiem un to atbilstību normatīvajiem aktiem;
- ziņojuma datums;
- revidentu biroja vai zvērināta revidenta adrese;
- revidenta paraksts, identificējot:
 - atbildīgā zvērinātā revidenta vārdu, uzvārdu, personas kodu, sertifikāta numuru;

– zvērinātu revidentu komercsabiedrības licences numuru.

Ievada rindkopā tiek identificēti revidētie finansu pārskati, uzrādīts finansu pārskatu sagatavošanas datums un periods, kuru aptver finansu pārskati.

Ievada rindkopā tiek nodalīta arī uzņēmuma vadības un revidenta atbildība, norādot, ka vadība ir atbildīga par finansu pārskatu sagatavošanu un sniegšanu, bet revidents ir atbildīgs par savu izteikto viedokli – atzinumu par finansu pārskatiem, pamatojoties uz veikto revīziju. Ievada rindkopa ir identiska visiem revidentu ziņojumiem – neatkarīgi no tā, vai tiek sniegts nemodificēts vai modificēts ziņojums.

Nākamais revidenta ziņojuma elements ir skaidrojošā rindkopa. Tajā revidents norāda, ka revīzija ir veikta atbilstīgi Starptautiskajiem revīzijas standartiem. Skaidrojošajai rindkopa ir jāietver formulējums, ka revīzija tika plānota un veikta tā, lai iegūtu pārliecību: finansu pārskatos nav būtisku neatbilstību.

Skaidrojošajā rindkopā tiek arī īsi raksturots veiktā revīzijas darba apjoms, aprakstot galvenās revidenta veiktās darbības:

- finansu pārskatos uzrādīto summu un skaidrojumu pamatojuma pārbaudi izlases veidā
- finansu pārskatu sagatavošanā lietoto grāmatvedības principu izvērtēšanu
- būtisku klienta vadības izdarīto pieņēmumu, kas izmantoti finansu pārskatu sagatavošanā, izvērtēšanu
- vispārēju finansu pārskatu formas izvērtēšanu

Skaidrojošās rindkopas beigās revidents norāda, ka, pēc viņa domām, veiktā revīzija dod pietiekamu pamatu revidenta atzinuma izteikšanai.

Revidenta ziņojuma noslēdzošā daļa ir atzinuma rindkopa. Tajā skaidri un nepārprotami jāsniedz revidenta atzinums par to, vai finansu pārskati, kas sagatavoti saskaņā ar attiecīgajiem normatīvajiem aktiem vai citiem revidēto finansu pārskatu sagatavošanā lietotajiem principiem, sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli pārskata perioda beigās, tā pārskata perioda darbības galarezultātiem un naudas plūsmu pārskata gadā.

Ziņojumā ir jāuzrāda revīzijas pabeigšanas datums. Revidenta ziņojums

tiek parakstīts pēc tam, kad finansu pārskatus ir parakstījusi klienta uzņēmuma vadība. Ziņojumā tiek ņemta vērā visu līdz ziņojuma sniegšanas brīdim veikto un revidentam zināmo darījumu un notikumu ietekme uz finansu pārskatiem.

Ziņojuma obligāts rekvizīts ir revidenta paraksts. Ziņojumu paraksta atbildīgais zvērinātais revidents, uzrādot savu vārdu, uzvārdu, personas kodu un zvērināta revidenta sertifikāta numuru. Ja revīzija tiek veikta zvērinātu revidentu komercsabiedrības vārdā, ziņojums ir jāparaksta arī zvērinātu revidentu komercsabiedrības amatpersonai, kura rīkojas šīs komercsabiedrības vārdā, uzrādot vārdu, uzvārdu, personas kodu un zvērinātu revidentu komercsabiedrības licences numuru.

Kā jau iepriekš minēts, atkarībā no atzinuma rindkopā izteiktā revidenta viedokļa nodala nemodificētus un modificētus revidentu ziņojumus.

Nemodificētu ziņojumu revidents sniedz tad, kad viņš ir ieguvis pietiekami daudz revīzijas pierādījumu, ka finansu pārskati sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par klienta finansiālo stāvokli pārskata perioda beigās, tā pārskata perioda darbības galarezultātiem un naudas plūsmu pārskata gadā. Nemodificēta ziņojuma paraugs ir dots 5. pielikumā.

Daudzu apstākļu ietekmē revidentam var būt nepieciešamība modificēt revidenta atzinumu. Ja šie apstākļi neietekmē revidenta atzinumu (viedokli) par finansu pārskatiem, tad revidents sniedz modificētu atzinumu, akcentējot apstākļus. Parasti šie apstākļi jau ir atspoguļoti finansu pārskatu pielikumā. Revidentam var būt nepieciešamība akcentēt, piemēram, šādus apstākļus:

- šaubas par uzņēmuma spēju turpināt darbību
- tiesas procesa iznākumu
- saistīto personu darījumus

Modificēta revidenta ziņojuma paraugs ar apstākļu akcentēšanu ir dots 6. pielikumā. Apstākļu akcentēšana parasti ir pietiekama, lai revidents finansu pārskata lietotājiem atklātu savas šaubas par klienta spēju turpināt darbību nākotnē vai uzsvērtu kaut kādu būtisku nenoteiktību. Tomēr ir iespējama situācija, kad, pastāvot virknei nenoteiktību, kas var būtiski ietekmēt finansu pārskatus, revidentam jāsniedz ziņojums ar atteikumu sniegt atzinumu.

Revidents nedrīkst sniegt nemodificētu ziņojumu vai ziņojumu ar apstākļu akcentēšanu, ja pastāv apstākļi, kas būtiski ietekmē vai var ietekmēt finansu pārskatus:

- pastāv revīzijas apjoma ierobežojumi
- revidentam ir domstarpības ar klienta vadību par lietotās grāmatvedības politikas piemērotību
- revidentam ir domstarpības ar klienta vadību par finansu pārskatu skaidrojumu pietiekamību

Izšķir divus revīzijas apjoma ierobežojuma veidus:

- 1) ierobežojumi, kurus izraisa klients;
- 2) ierobežojumi, kurus izraisa ārēji, no klienta neatkarīgi apstākļi.

Klienta izraisīti ierobežojumi rodas gadījumos, kad klients neļauj veikt revidentam kaut kādu revīzijas procedūru, piemēram, sazināties ar iepriekšējo revidentu, klienta juristu vai iegūt apstiprinājumu par debitoru vai kreditoru parādiem.

Apstākļu izraisīti ierobežojumi rodas citās situācijās, kas nav tieši atkarīgas no klienta, piemēram, pirmo reizi veicot klienta uzņēmuma revīziju, revidents nevar pārbaudīt bilances posteņu sākuma atlikumu precizitāti (ja vien šis uzņēmums nedarbojas pirmo gadu).

Ja pastāv revīzijas apjoma ierobežojumi, revidentam jāsniedz ziņojums ar iebildēm vai ziņojums ar atteikumu sniegt atzinumu. Abos iepriekš minētajos gadījumos revidentam ziņojumā jāapraksta ierobežojumu raksturs, kā arī jānorāda, ka finansu pārskatos varētu būt nepieciešamas korekcijas, ja šādu ierobežojumu nebūtu. Revīzijas apjoma ierobežojums ir, piemēram, revidenta nespēja piedalīties gada beigu krājumu inventarizācijā, ja revīzijas līgums ir noslēgts pēc pārskata gada beigām. Tādā gadījumā revidentam jācenšas veikt alternatīvās revīzijas procedūras revīzijas pierādījumu iegūšanai, kas ļautu sniegt nemodificētu ziņojumu vai ziņojumu ar apstākļu akcentēšanu.

Ja revidents sniedz ziņojumu ar iebildēm, ziņojumu ar negatīvu atzinumu vai ziņojumu ar atteikumu sniegt atzinumu, revidentam jāizskaidro šāda ziņojuma sniegšanas iemesli un, ja iespējams, arī skaitliskā izteiksmē jānovērtē revīzijas gaitā atklāto neatbilstību ietekme uz finansu pārskatiem.

Šo skaidrojumu revidents sniedz atsevišķā ziņojuma rindkopā pirms atzinuma rindkopas vai rindkopas, kur revidents paziņo par atteikumu sniegt atzinumu.

Ziņojums ar iebildēm nozīmē, ka atzinuma rindkopā tiek izteikts viedoklis, ka finansu pārskati sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par klienta finansiālo stāvokli, izņemot sekas, kuras izraisa apjoma ierobežojumi. Ziņojumu paraugi doti pielikumos:

7. pielikumā dots paraugs ziņojumam ar iebildēm, kas saistītas ar revīzijas apjoma ierobežojumiem;

8. pielikumā dots paraugs ziņojumam ar iebildēm, kas saistītas ar revidenta un klienta domstarpībām attiecībā uz grāmatvedības politikas pielietojumu;

9. pielikumā dots paraugs ziņojumam ar atteikumu sniegt atzinumu;

10. pielikumā dots paraugs ziņojumam ar negatīvu atzinumu.

Atsevišķos gadījumos normatīvie akti noteic, ka uzņēmumam ir jāpublicē savi finansu pārskati. Normatīvie akti ļauj publicēt saīsinātos finansu pārskatus vienlaikus ar revidenta ziņojumu par saīsinātajiem finansu pārskatiem. Jāuzsver, ka ziņojumu par saīsinātajiem finansu pārskatiem revidents drīkst sniegt tikai tad, ja viņš ir sniedzis ziņojumu par finansu pārskatiem, uz kuru bāzes sagatavoti saīsinātie finansu pārskati. Ziņojumā par saīsinātajiem finansu pārskatiem revidents nedrīkst sniegt atzinumu, ka saīsinātie finansu pārskati sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par uzņēmuma finansiālo situāciju, jo šie pārskati nav sagatavoti atbilstīgi normatīvajiem aktiem vai citiem finansu pārskatu sagatavošanas principiem.

Ziņojums par saīsinātajiem finansu pārskatiem ietver visas tās pašas sastāvdaļas un rekvizītus, ko ziņojums par finansu pārskatiem, uz kuru bāzes ir sagatavoti šie saīsinātie finansu pārskati. Ziņojuma par saīsinātajiem finansu pārskatiem specifiskās iezīmes ir šādas:

1) ievada rindkopā norāda:

- revidētos finansu pārskatus, uz kuriem balstoties, sagatavoti saīsinātie finansu pārskati
- revidēto finansu pārskatu datumu un ziņojuma veidu par šiem pārskatiem

2) atzinuma rindkopā tiek sniegts revidenta atzinums par saīsināto finansu pārskatu atbilstību revidētajiem finansu pārskatiem;

- 3) tiek sniegts paziņojums par to, ka lai labāk izprastu uzņēmuma finansu darbības rezultātus un finansiālo situāciju, saīsinātie finansu pārskati izvērtējami kopā ar revidētajiem finansu pārskatiem un atbilstīgo revidenta ziņojumu.

Lai labāk izprastu ziņojumu par saīsināto finansu pārskatu formu un saturu, pielikumos ir doti šo ziņojumu paraugi:

11. pielikumā dots paraugs ziņojumam par saīsinātajiem finansu pārskatiem, kas sagatavoti, pamatojoties uz revidētajiem finansu pārskatiem, par kuriem revidents sniedzis nemodificētu ziņojumu vai ziņojumu ar apstākļu akcentēšanu;

12. pielikumā dots paraugs ziņojumam par saīsinātajiem finansu pārskatiem, kas sagatavoti, pamatojoties uz revidētajiem finansu pārskatiem, par kuriem revidents sniedzis ziņojumu ar iebildēm.

Revidenta ziņojums vadībai, kur izteikts atzinums par finansu pārskatiem, ir publiski pieejama informācija. Revidenta ziņojums kopā ar gada pārskatiem, uz ko tas attiecas, tiek iesniegts Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā (Komercreģistrā) un Valsts ieņēmumu dienestā. Biržā kotētie uzņēmumi gada pārskatu iesniedz arī *Rīgas biržai*. Likumā noteiktajos gadījumos gada pārskats kopā ar revidenta ziņojumu tiek publicēts oficiālajā laikrakstā "Latvijas Vēstnesis".

6.3. Revidenta ziņojums vadībai par konstatētajiem trūkumiem grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmā

Ja revidenta ziņojums klienta vadībai, kurā izteikts atzinums par finansu pārskatiem, ir publiski pieejama informācija, tad revidenta ziņojums vadībai par konstatētajiem trūkumiem grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmā ir dokuments, kas domāts lietošanai uzņēmuma iekšienē un nav publiski pieejams. Revidentu atzinumu veidi kā ārējie dokumenti tiek stingri standartizēti, bet ziņojumiem par konstatētajiem trūkumiem klienta grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmā Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdotie Starptautiskie revīzijas standarti nenosaka konkrētu formu un saturu. Atzinuma veidu revidents nesaskaņo ar klientu. Ziņojums vadībai par trūkumiem grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmā top sadarbībā ar klientu, apspriežot ziņojuma projektu. Tas nepieciešams, lai

novērstu iespējamus pārpratumus. Protams, ka revidents ne vienmēr ņem vērā klienta viedokli. Ja revidentam un klientam ir principiālas domstarpības, piemēram, par grāmatvedības politikas lietošanu, revidents ziņojumā vadībai pamato un izskaidro klientam savu viedokli. Vienlaikus revidents izklāsta arī vadības viedokli un komentē pašreizējās domstarpības.

Ziņojumā vadībai tiek komentēti arī tie grāmatvedības un iekšējās kontroles jautājumi, kas vairumā gadījumu neietekmē izteikto atzinumu, bet ir būtiski grāmatvedības un iekšējās kontroles pilnveidošanas aspektā. Ziņojumā vadībai netiek komentētas jau izlabotas novirzes un nebūtiski jautājumi. Ziņojumā katra konstatētā novirze tiek īsi aprakstīta, novērtējot tās ietekmi uz finansu pārskatiem, tiek atspoguļots vadības viedoklis un izteikti revidenta priekšlikumi esošās situācijas uzlabošanai.

Lai ziņojumu varētu viegli uztvert, tam jābūt lakoniskam, strukturizētam, revidentam jāizsakās precīzi un skaidri, priekšlikumos skaidri norādot personas, kam un kādos termiņos ir jāveic ziņojumā ieteiktie uzlabojumi. Revidenta ziņojuma vadībai iespējamā struktūra dota 13. pielikumā.

Revīzijas plānošanas un veikšanas pamatprincipi nav atkarīgi no uzņēmuma lieluma un uzņēmējdarbības veida. Tomēr gan nozare, kur darbojas klients, gan uzņēmuma lielums ietekmē revīzijas gaitu.

Tā kā Latvijā ir daudz mazo un vidējo uzņēmumu, nākamajā nodaļā aplūkotas mazo uzņēmumu revīzijas īpatnības.

Mazo uzņēmumu revīzijas īpatnības

Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdotie Starptautiskie revīzijas standarti attiecas uz visiem uzņēmumiem – neatkarīgi no to lieluma. Tomēr mazajiem uzņēmumiem ir savas specifiskās iezīmes, tāpēc plānojot un veicot revīziju mazajos uzņēmumos, revidentam jārēķinās ar šo specifiku.

Par mazo uzņēmumu tiek uzskatīts uzņēmums ar nelielu darbinieku skaitu, nelielu apgrozījumu vai nelielu aktīvu vērtību. Mazajam uzņēmumam parasti ir raksturīgas šādas iezīmes:

- ierobežots pienākumu sadalījums
- īpašnieka vai direktora dominējošais stāvoklis stratēģisko lēmumu pieņemšanā

Starptautiskie revīzijas standarti nenosaka konkrētus mazā uzņēmuma klasifikācijas kritērijus. Dažādi normatīvie akti nosaka dažādus mazā uzņēmuma atzīšanas kritērijus. Piemēram, Latvijas Republikas likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" izpratnē mazais uzņēmums ir uzņēmums, kurā taksācijas gadā, par ko tiek aprēķināts nodoklis, nav pārsniegti vismaz divi no šādiem nosacījumiem:

- 1) pamatlīdzekļu bilances vērtība 70 000 LVL,
- 2) neto apgrozījums 200 000 LVL,
- 3) vidējais strādājošo skaits 25 cilvēki.

Savukārt Latvijas Republikas likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" izpratnē par mazo uzņēmumu varētu uzskatīt uzņēmumu, kam nav nepieciešams zvērīnāta revidenta atzinums par gada pārskatu. Tas ir uzņēmums, kas atbilst diviem no trim kritērijiem:

- 1) bilances aktīvu vērtība 100 000 LVL;
- 2) neto apgrozījums 200 000 LVL;
- 3) vidējais strādājošo skaits 25 cilvēki.

Mazos uzņēmumos parasti nav finansiālu iespēju un dažkārt arī nav nepieciešamības nodarbināt profesionālus grāmatvežus. Lai gan arī mazajos uzņēmumos ir jānodrošina aktīvu saglabāšana un atbilstīga grāmatvedības uzskaitē, mazo uzņēmumu vadība nepietiekamo resursu dēļ parasti ir spiesta koncentrēt savu uzmanību uz realizācijas un mārketinga jomām.

Ierobežotie profesionālie resursi grāmatvedības jomā parasti rada šādas konsekvences:

- grāmatvedības reģistri bieži netiek kārtoti atbilstīgi normatīvo aktu prasībām, tāpēc finanšu pārskati var būt kļūdaini un nepilnīgi
- revidents tiek vairāk iesaistīts grāmatvedības reģistru kārtošanā un finanšu pārskatu sagatavošanā, tāpēc vadība var pilnībā neizprast savu atbildību par finanšu pārskatiem
- tā kā maz darbinieku, nav iespējams veikt pienākumu sadali, līdz ar to nav iespējams paļauties uz iekšējo kontroli

Īpašnieka vai direktora dominējošajai lomai mazajā uzņēmumā var būt divējāda ietekme:

- 1) tā var būt priekšrocība, kompensējot ierobežotās iekšējās kontroles iespējas, piemēram, ja īpašnieks vai direktors personīgi kontrolē naudas līdzekļus;
- 2) tas var būt arī trūkums, jo īpašnieka vai direktora lielās ietekmes dēļ iekšējās kontroles rutīnas var tikt ignorētas.

Vispārējā revīzijas plānošanas un veikšanas taktika paliek spēkā, arī veicot revīziju mazajos uzņēmumos, tomēr revidentam ir jāņem vērā iepriekš minētā mazo uzņēmumu grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmas specifika. Tas nozīmē, ka mazā uzņēmumā revidents kontroles risku visbiežāk novērtēs kā augstu. Līdz ar to, lai samazinātu atklāšanas risku, viņam būs jāveic vairāk substantīvās procedūras – analītiskās procedūras un detaļu testi.

Bez revīzijas pakalpojumiem revidents var sniegt arī virkni pakalpojumu, kas lielākā vai mazākā mērā ir saistīti ar revīziju. Nākamajā nodaļā ir aplūkots viens no šo pakalpojumu veidiem – finanšu pārskatu pārbaude.

Finansu pārskatu pārbaude

Bez finansu pārskatu revīzijas revidents var sniegt šādus ar revīziju saistītos pakalpojumus:

- finansu pārskatu pārbaude
- saskaņotas procedūras attiecībā uz finansu informāciju
- finansu informācijas apkopošana

Visiem minētajiem pakalpojumu veidiem kopīgs ir tas, ka revidentam, sniedzot šos pakalpojumus, jāievēro Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdots Grāmatvežu profesionālās ētikas kodekss.

Šajā grāmatā aplūkots tikai viens no ar revīziju saistīto pakalpojumu veidiem – finansu pārskatu pārbaude. Finansu pārskatu pārbaūžu veikšanu reglamentē Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdots standarts “Uzdevums veikt finansu pārskatu pārbaudi” [3., 261. lpp.].

Finansu pārskatu pārbaudes mērķis ir pārliecināties un sniegt revidenta ziņojumu par to, ka pārbaudes galarezultātā revidents nav atklājis faktus, kas liecinātu: finansu pārskati visos būtiskajos aspektos nav sagatavoti saskaņā ar noteiktu finansu pārskatu sagatavošanas bāzi, piemēram, atbilstīgi Latvijas Republikas likuma “Par uzņēmumu gada pārskatiem” prasībām.

Finansu pārskatu pārbaudes galarezultātā tiek iegūta tā sauktā negatīvā pārliecība par finansu pārskatiem. Tā ir zemākas pakāpes pārliecība salīdzinājumā ar pozitīvo pārliecību, kāda tiek iegūta finansu pārskatu revīzijas gadījumā. Tas nozīmē, ka, pārbaudot finansu pārskatus, tiek meklēti apstākļi, kuru esamība neļauj gūt no finansu pārskatiem skaidru un patiesu priekšstatu par uzņēmuma līdzekļiem, saistībām un finansiālo situāciju. Turpretim finansu pārskatu revīzijā tiek meklēt pierādījumi tam, ka finansu pārskati sniedz šo skaidro un patieso priekšstatu.

Veicot finansu pārskatu pārbaudi, analogi kā veicot finansu pārskatu revīziju, revidentam ir jāievēro Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdotā Grāmatvežu profesionālās ētikas kodeksa pamatprincipi:

- neatkarība
- godprātība
- objektivitāte
- profesionālā kompetence un piesardzība
- konfidencialitāte
- profesionāla rīcība atbilstīgi profesijas standartiem

Revidentam pārbaude ir jāplāno un jāveic ar profesionālu skepticismu, iegūstot pietiekami daudz atbilstīgu revīzijas pierādījumu. Atšķirībā no revīzijas, veicot pārbaudes, tiek izmantotas galvenokārt intervijas un analītiskās procedūras. Analogi kā veicot revīziju, arī pārbaudes veikšanas gadījumā revidentam un klientam ir jānoslēdz līgums, ietverot šādus jautājumus:

- veicamā pakalpojuma mērķi
- vadības atbildība par finansu pārskatiem
- pārbaudes apjoms, atsaucoties uz atbilstīgo standartu
- pieejas nodrošināšana informācijai, kas nepieciešama pārbaudes veikšanai
- sagaidāmā ziņojuma piemērs
- norādījums, ka netiek veikta revīzija un revīzijas atzinums netiks dots

Iepriekš minētās norādes ir nepieciešamas, lai precizētu darba uzdevumu un izskaidrotu klientam revīzijas un pārbaudes atšķirību.

Analogi kā veicot revīziju, arī veicot pārbaudi, revidentam ir jāiegūst zināšanas par klienta uzņēmējdarbību, grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmām. Revidentam šī izpratne ir nepieciešama, lai viņš spētu iegūt būtiskāko informāciju un izvēlēties piemērotākās pārbaudes procedūras.

Ja, veicot pārbaudi, revidents izmanto cita revidenta vai eksperta darbu, viņam jāpārlicinās, ka šis darbs ir atbilstīgs pārbaudes mērķiem.

Pārbaudes darbs tiek dokumentēts, lai iegūtu un apkopotu rakstiskus pierādījumus par veikto pārbaudi un pamatotu pārbaudes ziņojumu. Nosakot pārbaudes procedūru laiku un apjomu, revidents ņem vērā šādus faktorus:

- iepriekšējās klienta revīzijās vai pārbaudēs gūto pieredzi
- savas zināšanas par klienta uzņēmējdarbību un nozari, kur darbojas uzņēmums

- uzņēmuma grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmas darbību
- darījumu un kontu atlikumu būtiskumu

Nosakot pārbaudes būtiskumu, revidents lieto tos pašus apsvērumus par būtiskumu, kādi tiktu lietoti, ja veiktu finansu pārskatu revīziju.

Finansu pārskatu pārbaudes procedūras ietver analogas procedūras finansu pārskatu revīzijas procedūrām:

- izpratnes iegūšana par uzņēmuma saimniecisko darbību un nozari, kur tas darbojas
- informācijas iegūšana par klienta grāmatvedības politiku, lietoto kontu plānu
- analītiskās procedūras, ar nolūku noskaidrot likumsakarības un identificēt likumsakarības un neparastus posteņus:
 - finansu pārskatu salīdzināšana ar iepriekšējo periodu finansu pārskatiem;
 - finansu pārskatu salīdzināšana ar prognozētajiem rādītājiem;
 - likumsakarību analīze starp finansu pārskatu posteņiem ar mērķi noskaidrot novirzes no nozares standartiem vai uzņēmuma pieredzes.

Bez analītiskajām procedūrām finansu pārskatu pārbaudēs lielā mērā tiek izmantotas intervijas ar klienta personālu, lai noskaidrotu, piemēram, šādus jautājumus:

- vai finansu pārskatos ir atspoguļoti visi saimnieciskie darījumi;
- vai finansu pārskati ir tikuši sagatavoti atbilstīgi finansu pārskatos uzrādītajai metodei, piemēram, Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem
- vai ir notikušas kādas izmaiņas uzņēmuma saimnieciskajā darbībā un grāmatvedības politikā

Analogi kā finansu pārskatu revīzijā, arī finansu pārskatu pārbaudē revidentam ir jāpieprasa informācija par notikumiem pēc finansu pārskatu datuma, jo šie notikumi varētu radīt nepieciešamību koriģēt finansu pārskatus vai šos notikumus atspoguļot finansu pārskatu pielikumā.

Līdzīgi kā revīzijas, arī finansu pārskatu pārbaudes tiek plānotas.

Atsevišķu bilances posteņu pārbaudes programmu paraugi ir doti 14. pielikumā.

Ja revidentam ir iemesls uzskatīt, ka pārbaudāmā informācija satur būtiskas neatbilstības, tad, lai sniegtu negatīvu atzinumu vai modificētu ziņojumu, viņam ir jāveic papildu procedūras.

Lai varētu sagatavot pārbaudes ziņojumu, kur pausta negatīva pārlicība, revidents apkopo un analizē iegūtos pārbaudes pierādījumus. Pārbaudes ziņojumam ir jāsaturs skaidrs un nepārprotams negatīvās pārlicības apliecinājums. Starptautiskie revīzijas standarti nosaka šādu pārbaudes ziņojumu saturu:

- nosaukums
- adresāts
- ievadrindkopa, ietverot:
 - pārbaudāmo finanšu pārskatu identifikāciju,
 - paziņojumu par uzņēmuma vadības atbildību un revidenta atbildību;
- pārbaudes apjoma rindkopa, ietverot:
 - norādi uz Starptautisko revīzijas standartu “Uzdevums veikt finanšu pārskatu pārbaudi”,
 - paziņojumu, ka pārbaude pamatā ierobežojas ar informācijas pieprasīšanu un analītiskām procedūrām,
 - paziņojumu, ka nav veikta revīzija un netiek sniegts revīzijas atzinums un, ka veiktās pārbaudes procedūras dod mazāku pārlicību kā revīzija;
- paziņojums par negatīvu pārlicību
- ziņojuma datums
- revidenta adrese
- revidenta paraksts

Pārbaudes ziņojuma paziņojuma rindkopā atkarībā no iegūtajiem pārbaudes pierādījumiem revidents formulē savu viedokli:

- 1) izsaka negatīvu pārlicību jeb deklarē, ka pārbaudes laikā revidenta uzmanības lokā nav nonācis jebkas, kas liek domāt, ka finanšu

- pārskati visos būtiskajos aspektos nedod skaidru un patiesu priekšstatu saskaņā ar identificētām finansu pārskatu sniegšanas pamatnostādņēm; vai
- 2) ja pārbaudes laikā revidents ir konstatējis iepriekš minēto, tad ziņojuma rindkopā ir jāapraksta faktori, kas liedz gūt skaidru un patiesu priekšstatu, un:
- jāzsaka negatīva pārlicība ar iebildumiem, vai arī
 - ja iepriekš minētā faktora ietekme uz finansu pārskatiem ir tik būtiska, ka, pēc revidenta domām, iebildumu nav pietiekami, lai raksturotu finansu pārskatu nepareizību, tad revidentam jāzsaka pretējs atzinums, tas ir, ka finansu pārskati visos būtiskajos aspektos nesniedz skaidru un patiesu priekšstatu saskaņā ar identificētām finansu pārskatu sniegšanas pamatnostādņēm; vai
- 3) ja ir bijuši būtiski pārbaudes darba ierobežojumi, tad pārbaudes ziņojumā:
- jāzsaka negatīva pārlicība ar iebildumiem saistībā ar iespējamām finansu pārskatu korekcijām, kuru nepieciešamību revidents būtu varējis konstatēt, ja nebūtu pastāvējuši pārbaudes ierobežojumi, vai
 - ja ierobežojumu iespējamā ietekme ir tik būtiska un revidents secina, ka nevar gūt jebkāda līmeņa pārlicību, tad viņam jebkāda pārlicība arī nav jāzsaka.

Pārbaudes ziņojuma, kur izteikta negatīva pārlicība, paraugs dots 15. pielikumā.

Nākamajā un pēdējā šīs grāmatas nodaļā ir aplūkotas revidenta un uzņēmumam vadības sadarbības jautājumi.

Revidenta un uzņēmuma vadības sadarbība

Revīzijas veiksmīgs galarezultāts lielā mērā ir atkarīgs no tā, kāda ir revidenta un uzņēmuma vadības sadarbība. Ja uzņēmuma vadība uzskata revīziju par formālu pasākumu, kas vajadzīgs tikai tādēļ, lai izpildītu normatīvo aktu prasības, un nesadarbojas ar revidentu, tad revīzija nav pietiekami efektīva.

1. zīmējumā bija parādīta un 2.6. nodaļā aprakstīta revīzijas procesa vispārējā shēma. Atbilstīgi šai shēmai pārrunas par iepriekšējā gada revīzijas rezultātiem kļūst par pamatu nākamā gada revīzijas stratēģiskajam plānam. Revidentam ir jāsauglabā neatkarība, vienlaikus respektējot klienta vajadzības un vēlmes. Revidenta un klienta sadarbība ir auglīgāka, ja tā notiek vairāku gadu garumā. Vienā sadarbības gadā var neizdoties pietiekami dziļi izprast un aptvert visus klienta uzņēmējdarbības apstākļus. Tomēr, no otras puses, daudzgadējai klienta un revidenta sadarbībai var būt arī savas ēnas puses. Ilgstoši sadarbojoties ar klientu, grūtāk saglabāt neatkarību un arī "svaigu" skatu uz lietām un problēmām.

Revidents slēdz līgumu ar uzņēmuma vadību par finansu pārskatu revīziju, ar vadību viņš pārrunā arī daudzus stratēģiskus jautājumus, vadībai revidents ziņo par revīzijas rezultātiem. Tomēr praksē revīzijas pierādījumu iegūšanas procesā revidents visbiežāk sadarbojas ar galveno grāmatvedi vai uzņēmuma finansu direktoru. Šajā nodaļā aplūkoti grāmatvežu un revidentu sadarbības aspekti – tas, ko revidenti gaida, bet ne vienmēr sagaida no grāmatvežiem.

Finansu pārskatu revīzijas parasti tiek veiktas divos posmos – starppārbaude un gada pārskata pārbaude. Lai revīzija tiktu veikta visefektīvākā veidā abiem šiem pārbaudes posmiem, būtu jāgatavojas gan grāmatvedim, gan revidentam. Par revidenta gatavošanos revīzijai, iepazīstoties ar klienta uzņēmējdarbības specifiku un plānojot revīziju, jau runājām iepriekšējās šīs grāmatas nodaļās.

Tagad aplūkosim, kā uzņēmuma grāmatvedības nodaļai būtu jāgatavojas finansu pārskatu revīzijai un efektīvi jāizmanto revidenta darbs, lai

uzlabotu finansu pārskatu kvalitāti. Pirmkārt, jāatceras, ka zvērināts revidents nav tikai kontrolējoša institūcija, kas ierodas pie klienta reizi vai divas reizes gadā, bet, pirmkārt, klienta padomdevējs, kura pakalpojumi būtu jāizmanto visa pārskata gada laikā. Grāmatvedim būtu jāapspriež ar revidentu visi neskaidrie nodokļu un grāmatvedības jautājumi laikus, pirms finansu pārskatu sagatavošanas. Gada pārskatu revīziju sezonas laikā revidentam var vienkārši pietrūkt laika, lai izskatītu visus iepriekš minētos jautājumus.

Otrkārt, grāmatvedim laikus, tas ir, pirms finansu pārskata revīzijas uzsākšanas, jānosūta revidentam visa revidenta pieprasītā informācija – kontu plāns, apgrozījuma pārskati, iepriekšējā gada finansu pārskati, dibināšanas dokumenti un cita informācija, kas nepieciešama revīzijas plānošanai un uzsākšanai.

Treškārt, revīzijas laikā grāmatvedim laikā un precīzi jāpagatavo un jāiesniedz revidentam informācija, kas saistīta ar revīzijas pierādījumu iegūšanu, piemēram, banku izrakstu kopijas, kases revīzijas aktu kopijas, dažādas datu analīzes un apkopojumi. Šāda pieeja atbrīvo revidentu no rutīnas darba, radot iespēju viņam koncentrēties uz revīzijas riska zonām. Iepriekš minētā revidenta un uzņēmuma vadības sadarbība ir arī pašā uzņēmuma interesēs, jo samazina revīzijai patērētās darba stundas un līdz ar to arī revīzijas kopējās izmaksas, un revidenta vienas darba stundas izmaksas parasti ir augstākas par grāmatvežu vienas darba stundas izmaksām.

Ceturtkārt un galvenokārt, grāmatvedim kopā ar revidentu ļoti rūpīgi jāapspriež revidenta ziņojuma vadībai par konstatētajiem trūkumiem grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmā projekts. Savukārt ziņojuma galīgajā variantā izteiktie priekšlikumi uzņēmumam ir jāņem vērā, veicot korekcijas grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmās, kā arī sagatavojot nākamo periodu finansu pārskatus.

Jāatceras, ka, sadarbojoties ar klientu, revidentam vienlaikus jā saglabā neatkarība, jo viņš strādā visu finansu pārskatu lietotāju interesēs.

Nobeigums

Šajā grāmatā aplūkoti tikai revidenta darba pamatprincipi, neaptverot visus revidenta darba aspektus. Par revidentu, protams, nevar kļūt, tikai teorētiski apgūstot revīzijas pamatzināšanas. Galvenā nozīme ir ilgstošai darba praksei pieredzējušu revidentu vadībā. Tomēr, arī uzsākot revīzijas asistenta darba gaitas, jābūt teorētiskai bagāžai. Tāpēc cerams, ka šī grāmata deva zināmu ieskatu revīzijas plānošanas, pierādījumu iegūšanas un revīzijas ziņojumu sagatavošanas procesā.

Nobeigumā gribētos uzsvērt, ka revidenta profesija ir gan grūta, bet vienlaikus arī ļoti interesanta. Veicot finansu pārskatu revīzijas un sniedzot konsultācijas grāmatvedības, iekšējās kontroles un nodokļu jautājumos, revidents iegūst ļoti daudzpusīgu pieredzi dažādās uzņēmējdarbības jomās. Teorētiski uzņēmuma grāmatvedības sistēma ir ļoti determinēta ar dažādām normatīvo aktu prasībām, bet praktiski katrā uzņēmumā ir savas īpatnības grāmatvedības kārtošana. Tas nozīmē, ka revidenta darbā nav daudz rutīnas elementu, īpaši atbildīgo revidentu darbā, kuri nodarbojas ar revīzijas stratēģijas izstrādi.

Grāmatvežu vidū ir dzirdēts viedoklis, ka viņiem ir ļoti atbildīgs darbs, jo finansu pārskatu revīziju laikā tieši grāmatveži esot tie, kas apmāca jaunos revīzijas asistentus. Nevar noliegt faktu, ka revīzijas pirmā gada laikā tas tiešām tā dažkārt notiek, īpaši tad, ja klienta grāmatvedis ir ļoti pieredzējis. Tomēr, iegūstot daudzpusīgu pieredzi un virzoties pa karjeras kāpnēm, spējīgs revidents iegūst unikālu pieredzi un tieši šis pieredzes dēļ viņa kvalifikācija pārsniedz vidēja līmeņa grāmatveža kvalifikāciju.

Latvijā revidenta profesija mūsdienu izpratnē vēl ir ļoti jauna. Vērojot profesijas attīstību un Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas aktivitātes, gribētos domāt, ka revidenta profesija Latvijā attīstās sekmīgi.

Revīzijas līguma paraugs

LĪGUMS Nr. XXX

Rīga

200X. gada XX. augustā

Sabiedrība ar ierobežotu atbildību "Trīs sivēntiņi", reģ. Nr. XXXXXXXXXX, direktora J. Sivēna personā (turpmāk – Klients) no vienas puses, un Sabiedrība ar ierobežotu atbildību A. Vilka revidentu birojs, reģ. Nr. XXXXXXXXXX, direktora Andra Vilka personā (turpmāk – Revidents), no otras puses, noslēdz šādu līgumu:

1. Līguma priekšmets

Revidents veic Sabiedrības ar ierobežotu atbildību "Trīs sivēntiņi" 200X. gada pārskata revīziju atbilstīgi Latvijas Republikas likumam "Par zvērinātiem revidentiem" un Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdotajiem Starptautiskajiem revīzijas standartiem.

2. Revidenta pienākumi

- 2.1. Izlases veidā veikt Klienta grāmatvedības dokumentu atbilstības pārbaudi likumam Par grāmatvedību un citiem grāmatvedību regulējošiem normatīvajiem aktiem.
- 2.2. Sniegt revidenta ziņojumu, kur izteikts atzinums par to, vai gada pārskats sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par uzņēmuma aktīviem, saistībām, finansiālo stāvokli pārskata perioda beigās, kā arī naudas plūsmu pārskata gadā.
- 2.3. Sniegt uzņēmuma vadībai ziņojumu par revīzijas gaitā atklātajām nepilnībām grāmatvedības sistēmā un finansu pārskatos (ja tās nav izlabotas revīzijas laikā).

2.4. Bez Klienta rakstiskas atļaujas neizpaust revīzijas laikā iegūto informāciju.

2.5. Revīzija tiek veikta izlases veidā, tāpēc Revidents neatbild par Klienta nodokļu aprēķinu pilnīgu precizitāti.

3. Klienta pienākumi

3.1. Sniegt Revidentam visu gada pārskata revīzijai nepieciešamo informāciju, ieskaitot uzņēmuma dibināšanas dokumentus un to izmaiņas.

3.2. Atbildēt par Revidentam sniegtās informācijas atbilstību faktiskajiem apstākļiem un LR normatīvajiem aktiem.

3.3. Iesniegt revidentam vadības apliecinājuma vēstuli.

4. Revīzijas veikšanas termiņi

4.1. Revīzija tiek veikta divos posmos – starppārbaudē un gada pārskata pārbaudē.

4.2. Starppārbaude tiek veikta 200X. gada septembrī – decembrī, iepriekš saskaņojot pārbaudes veikšanas laikus.

4.3. Gada pārskata pārbaude tiek veikta 200Y. gada februārī – martā, iepriekš vienojoties par pārbaudes veikšanas datumiem.

5. Apmaksas kārtība

5.1. Par līgumā paredzēto darbu izpildi Klients apņemas samaksāt Revidentam pamatsummu 500 LVL (Pieci simti latu) un pievienotās vērtības nodokli 18%, 90 LVL (Deviņdesmit latu) – līguma kopējā summa ir 590 LVL (Pieci simti deviņdesmit latu).

5.2. Līgumā noteikto summu Klients apņemas samaksāt Revidentam desmit dienu laikā pēc revīzijas atzinuma un rēķina saņemšanas.

6. Līguma stāšanās spēkā, strīdu izskatīšana

6.1 Līgums stājas spēkā no brīža, kad Līgumslēdzēji to ir parakstījuši.

6.2 Līgums sagatavots divos eksemplāros, kuri atrodas pa vienam pie katra no Līgumslēdzējiem.

6.3 Abas puses informē viena otru par jebkuriem apstākļiem, kas varētu traucēt šā līguma izpildi laikā.

6.4 Strīdi, kas radušies starp Līgumslēdzējiem, tiek risināti pārrunu ceļā. Ja vienošanās netiek panākta – LR likumdošanā paredzētajā kārtībā.

7. Līgumslēdzēju juridiskās adreses un banku rekvizīti

Klients:

(J. Sivēns)

Revidents:

(A. Vilks)

SIA "A. Vilka revidentu birojs"

Meža 51, Rīga

LV-XXXX, Latvija

PVN reģ. Nr. LV XXXXXXXXX,

Banka, bankas kods,

Konts Nr. XXXXXXXXXX

Debitoru parādu apstiprināšanas pieprasījums

SIA "Maijpuķīte"

Rīga, Latvija,

LV-1000

Datums

SIA "Trīs sivēntiņi" vadībai

SIA "A. Vilka revidentu birojs" veic mūsu uzņēmuma gada pārskata revīziju. Lūdzam Jūs sniegt mūsu revidentiem apstiprinājumu par Jūsu parāda lielumu 2001. gada 31. decembrī. Pēc mūsu grāmatvedības datiem Jūsu parāda lielums ir 5346 LVL (pievienojam konta izrakstu).

Ja iepriekš minētā summa atbilst Jūsu grāmatvedības datiem, lūdzam parakstīt šo vēstuli un nosūtīt mūsu revidentiem SIA "A. Vilka revidentu birojs" uz norādīto adresi.

Ja uzrādītā summa neatbilst Jūsu grāmatvedības datiem, lūdzam informēt mūsu revidentus SIA "A. Vilka revidentu birojs" par Jūsu uzskaites datiem, sniedzot atšķirību skaidrojumu.

Ar cieņu,

SIA "Maijpuķīte" vārdā

Finansu direktore

Aija Kārkliņa

Kreditoru parāda lielums pēc SIA "Trīs sivēntiņi" grāmatvedības datiem ir:

.....

Paraksts.....

Amats.....

Datums.....

Vadības apliecinājuma vēstule

Par sabiedrības ar ierobežotu atbildību "Trīs sivēntiņi" 2001. gada finanšu pārskatu

Šī apliecinājuma vēstule tiek rakstīta sakarā ar SIA "A. Vilka revidentu birojs" veikto SIA "Trīs sivēntiņi" 2001. gada pārskata revīziju.

Mēs apstiprinām, ka SIA "Trīs sivēntiņi" 2001. gada pārskats satur visu nepieciešamo informāciju par uzņēmuma 2001. gada darbības rezultātiem, naudas plūsmu pārskata gadā un finansiālo stāvokli uz 2001. gada 31. decembri.

Apzināmies, ka SIA "Trīs sivēntiņi" vadība atbild par to, ka gada pārskats sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli un ir sagatavots saskaņā ar LR likumiem "Par grāmatvedību" un "Par uzņēmumu gada pārskatiem". Mēs apstiprinām, ka:

- visi SIA "Trīs sivēntiņi" rīcībā esošie naudas līdzekļu konti ir uzrādīti finanšu pārskatā;
- mūsu rīcībā nav nozīmīgu līgumu vai informācijas par darījumiem, kas nebūtu uzrādīti revīzijas laikā;
- mūsu rīcībā nav informācijas par uzsāktiem vai iespējamiem tiesas procesiem, kas varētu būtiski ietekmēt SIA "Trīs sivēntiņi" finanšu stāvokli;
- visi gada pārskatā uzrādītie aktīvi pieder SIA "Trīs sivēntiņi", visi apgrūtinājumi attiecībā uz šiem aktīviem ir uzrādīti gada pārskatā;
- visas finanšu saistības (ieskaitot galvojumus un garantijas) ir uzrādītas gada pārskatā;
- pēc pārskata gada beigām un līdz šim datumam nav radušies apstākļi, kas būtu jāatklāj 2001. gada pārskatā.

Rīgā, 2002. gada 5. aprīlī

SIA "Trīs sivēntiņi" vadītājs:

A. Sivēns

Pirmā gada revīzijas ziņojuma paraugs

REVIDENTU ZIŅOJUMS

SIA "Ansītis un Grietiņa" dalībniekiem

Mēs esam veikuši SIA "Ansītis un Grietiņa" 20X1. gada finansu pārskatu revīziju, kas atspoguļoti no X. līdz XX. lappusei. Revidētie finansu pārskati ietver SIA "Ansītis un Grietiņa" 20X1. gada 31. decembra bilanci, 20X1. gada peļņas vai zaudējumu aprēķinu, pašu kapitāla izmaiņu pārskatu, naudas plūsmas pārskatu un pielikumu. Par šiem finansu pārskatiem ir atbildīga SIA "Ansītis un Grietiņa" vadība. Mēs esam atbildīgi par atzinuma sniegšanu par šiem finansu pārskatiem, pamatojoties uz mūsu veikto revīziju.

Mēs veicām revīziju saskaņā ar Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdotajiem Starptautiskajiem revīzijas standartiem. Šie standarti noteic, ka mums ir jāplāno un jāveic revīzija tā, lai iegūtu pietiekamu pārliecību, ka finansu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Revīzija ietver finansu pārskatos norādīto summu un skaidrojumu pamatojuma pārbaudi izlases veidā. Revīzija ietver arī pielietoto grāmatvedības principu un nozīmīgu uzņēmuma vadības izdarīto pieņēmumu, kā arī kopējās finansu pārskatu izklāsta formas izvērtējumu. Mēs uzskatām, ka veiktā revīzija dod pietiekamu pamatojumu mūsu atzinumam.

Tā kā mēs tikām iecelti par SIA "Ansītis un Grietiņa" 2001. gada pārskata revidentiem, mums netika prasīts un mēs neveicām 2000. gada 31. decembra bilances revīziju. Bilances posteņi 2000. gada 31. decembrī ietekmē 2001. gada finansu rezultātus. Ņemot vērā ierobežojošo revīzijas pierādījumu iespējamo ietekmi, mēs neizsakām atzinumu par to, vai finansu pārskati visos būtiskajos aspektos sniedz patiesu priekšstatu par SIA "Ansītis un Grietiņa" darbības rezultātiem pārskata gadā.

Mūsaprāt, iepriekš minētie finansu pārskati sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par SIA "Ansītis un Grietiņa" finansiālo stāvokli 20X1. gada 31. decembrī un naudas plūsmu 20X1. gadā un atbilst Latvijas Republikas likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" prasībām.

Andris Vilks

Personas kods: xxxxxx-xxxxx

SIA "A. Vilka revidentu birojs" direktors

Komerccsabiedrības licence Nr. xxx

Rīgā, 20X2. gada 10. aprīlī

Aija Dūja

personas kods: xxxxxx-xxxxx

zvērināta revidente

sertifikāta Nr. xxx

Nemodificēta ziņojuma paraugs

Revidentu ziņojums

SIA "Trīs sivēntiņi" dalībniekiem

Mēs esam veikuši SIA "Trīs sivēntiņi" 20X1. gada finansu pārskatu revīziju, kas atspoguļoti no X. līdz XX. lappusei. Revidētie finansu pārskati ietver SIA "Trīs sivēntiņi" 20X1. gada 31. decembra bilanci, 20X1. gada peļņas vai zaudējumu aprēķinu, pašu kapitāla izmaiņu pārskatu, naudas plūsmas pārskatu un pielikumu. Par šiem finansu pārskatiem ir atbildīga SIA "Trīs sivēntiņi" vadība. Mēs esam atbildīgi par atzinuma sniegšanu par šiem finansu pārskatiem, pamatojoties uz mūsu veikto revīziju.

Mēs veicām revīziju saskaņā ar Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdotajiem Starptautiskajiem revīzijas standartiem. Šie standarti noteic, ka mums ir jāplāno un jāveic revīzija tā, lai iegūtu pietiekamu pārliecību, ka finansu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Revīzija ietver finansu pārskatos norādīto summu un skaidrojumu pamatojuma pārbaudi izlases veidā. Revīzija ietver arī lietoto grāmatvedības principu un nozīmīgu uzņēmuma vadības izdarīto pieņēmumu, kā arī kopējās finansu pārskatu izklāsta formas izvērtējumu. Mēs uzskatām, ka veiktā revīzija dod pietiekamu pamatojumu mūsu atzinumam.

Mūsaprāt, iepriekš minētie finansu pārskati sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par SIA "Trīs sivēntiņi" finansiālo stāvokli 20X1. gada 31. decembrī, tās darbības rezultātiem un naudas plūsmu 20X1. gadā un atbilst Latvijas Republikas likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" prasībām.

Andris Vilks

Aija Dūja

Personas kods: xxxxxxx-xxxxx

personas kods: xxxxxxx-xxxxx

SIA "A. Vilka revidentu birojs" direktors

zvērīnāta revidente

Komerccabiedrības licence Nr. xxx

sertifikāta Nr. xxx

Rīgā, 20X2. gada 1. aprīlī

Paraugš modificētam revidenta ziņojumam ar apstākļu akcentēšanu

SIA "Trīs sivēntiņi bez vilka" dalībniekiem

Mēs esam veikuši SIA "Trīs sivēntiņi bez vilka" 20X1. gada finansu pārskatu revīziju, kas atspoguļoti no X. līdz XX. lappusei. Revidētie finansu pārskati ietver SIA "Trīs sivēntiņi bez vilka" 20X1. gada 31. decembra bilanci, 20X1. gada peļņas vai zaudējumu aprēķinu, pašu kapitāla izmaiņu pārskatu, naudas plūsmas pārskatu un pielikumu. Par šiem finansu pārskatiem ir atbildīga SIA "Trīs sivēntiņi bez vilka" vadība. Mēs esam atbildīgi par atzinuma sniegšanu par šiem finansu pārskatiem, pamatojoties uz mūsu veikto revīziju.

Mēs veicām revīziju saskaņā ar Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdotajiem Starptautiskajiem revīzijas standartiem. Šie standarti noteic, ka mums ir jāplāno un jāveic revīzija tā, lai iegūtu pietiekamu pārlicību, ka finansu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Revīzija ietver finansu pārskatos norādīto summu un skaidrojumu pamatojuma pārbaudi izlases veidā. Revīzija ietver arī lietoto grāmatvedības principu un nozīmīgu uzņēmuma vadības izdarīto pieņēmumu, kā arī kopējās finansu pārskatu izklāsta formas izvērtējumu. Mēs uzskatām, ka veiktā revīzija dod pietiekamu pamatojumu mūsu atzinumam.

Neizsakot atzinumu ar iebildēm, mēs vēršam Jūsu uzmanību uz finansu pārskatu pielikumā sniegto X. piezīmi. 20X1. gadā SIA "Trīs sivēntiņi bez vilka" bija zaudējumi XXXX latu apmērā. 2001. gada 31. decembrī SIA "Trīs sivēntiņi bez vilka" īstermiņa saistības pārsniedz tās apgrozāmos līdzekļus par XXXX latiem, bet kopējās saistības pārsniedza tās aktīvus par XXXX latiem. Minētie apstākļi kopā ar citiem finansu pārskatu pielikumā sniegtajā X. piezīmē izklāstītajiem apstākļiem, mūsaprāt, rada šaubas par SIA "Trīs sivēntiņi bez vilka" spēju turpināt darbību nākotnē.

Andris Vilks

Aina Kaziņa

Personas kods: xxxxxx-xxxxx

personas kods: xxxxxx-xxxxx

SIA "A. Vilka revidentu birojs" direktors

zvērināta revidente

Komerccabiedrības licence Nr. xxx

sertifikāta Nr. xxx

Rīgā, 20X2. gada 30. aprīlī

Ziņojums ar iebildēm, kas saistītas ar revīzijas darba apjoma ierobežojumu

REVIDENTU ZIŅOJUMS

SIA "Rausis" dalībniekiem

Mēs esam veikuši SIA "Rausis" 20X1. gada finanšu pārskatu revīziju, kas atspoguļoti no X. līdz XX. lappusei. Revidētie finanšu pārskati ietver SIA "Rausis" 20X1. gada 31. decembra bilanci, 20X1. gada peļņas vai zaudējumu aprēķinu, pašu kapitāla izmaiņu pārskatu, naudas plūsmas pārskatu un pielikumu. Par šiem finanšu pārskatiem ir atbildīga SIA "Rausis" vadība. Mēs esam atbildīgi par atzinuma sniegšanu par šiem finanšu pārskatiem, pamatojoties uz mūsu veikto revīziju.

Mēs veicām revīziju saskaņā ar Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdotajiem Starptautiskajiem revīzijas standartiem. Šie standarti noteic, ka mums ir jāplāno un jāveic revīzija tā, lai iegūtu pietiekamu pārlicību, ka finanšu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Revīzija ietver finanšu pārskatos norādīto summu un skaidrojumu pamatojuma pārbaudi izlases veidā. Revīzija ietver arī pielietoto grāmatvedības principu un nozīmīgu uzņēmuma vadības izdarīto pieņēmumu, kā arī kopējās finanšu pārskatu izklāsta formas izvērtējumu. Mēs uzskatām, ka veiktā revīzija dod pietiekamu pamatojumu mūsu atzinumam.

Mēs nepiedalījāties SIA "Rausis" krājumu gada beigu inventarizācijā, jo līgums par revīzijas pakalpojumu sniegšanu tika noslēgts 20X2. gada 15. februārī. SIA "Rausis" lieto krājumu uzskaites periodiskās inventarizācijas metodi, tāpēc mēs nevarējām iegūt pietiekamus revīzijas pierādījumus attiecībā uz bilancē uzrādīto krājumu vērtību, veicot citas revīzijas procedūras.

Mūsaprāt, izņemot iespējamo labojumu ietekmi, kas varētu būt nepieciešami, ja mēs būtu piedalījušies SIA "Rausis" krājumu gada beigu inventarizācijā, iepriekš minētie finanšu pārskati sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par SIA "Rausis" finansiālo stāvokli 20X1. gada 31. decembrī, tās darbības rezultātiem un naudas plūsmu 20X1. gadā un atbilst Latvijas Republikas likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" prasībām.

Andris Vilks

Personas kods: xxxxxx-xxxxx

SIA "A. Vilka revidentu birojs" direktors

Komerцsabiedrības licence Nr. xxx

Rīgā, 20X2. gada 15. aprīlī

Jānis Stiprais

personas kods: xxxxxx-xxxxx

zvērīnāts revidents

sertifikāta Nr. xxx

Ziņojums ar iebildēm, kas saistītas ar revidenta un klienta domstarpībām attiecībā uz lietoto grāmatvedības politiku

REVIDENTU ZIŅOJUMS

SIA "Sniegbaltīte" dalībniekiem

Mēs esam veikuši SIA "Sniegbaltīte" 20X1. gada finansu pārskatu revīziju, kas atspoguļoti no X. līdz XX. lappusei., Revidētie finansu pārskati ietver SIA "Sniegbaltīte" 20X1. gada 31. decembra bilanci, 20X1. gada peļņas vai zaudējumu aprēķinu, pašu kapitāla izmaiņu pārskatu, naudas plūsmas pārskatu un pielikumu. Par šiem finansu pārskatiem ir atbildīga SIA "Sniegbaltīte" vadība. Mēs esam atbildīgi par atzinuma sniegšanu par šiem finansu pārskatiem, pamatojoties uz mūsu veikto revīziju.

Mēs veicām revīziju saskaņā ar Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdotajiem Starptautiskajiem revīzijas standartiem. Šie standarti noteic, ka mums ir jāplāno un jāveic revīzija tā, lai iegūtu pietiekamu pārliecību, ka finansu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Revīzija ietver finansu pārskatos norādīto summu un skaidrojumu pamatojuma pārbaudi izlases veidā. Revīzija ietver arī lietoto grāmatvedības principu un nozīmīgu uzņēmuma vadības izdarīto pieņēmumu, kā arī kopējās finansu pārskatu izklāsta formas izvērtējumu. Mēs uzskatām, ka veiktā revīzija dod pietiekamu pamatojumu mūsu atzinumam.

Kā norādīts finansu pārskatu pielikumā sniegtajā X. piezīmē, SIA "Sniegbaltīte" 20X1. gada finansu pārskatos nav atklāti nākamo periodu izdevumi. Mūsaprāt, šāda grāmatvedības politika neatbilst likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem prasībām". Nošķirot nākamo periodu izdevumus, bilances aktīvu vērtība un attiecīgi arī 20X1. gada peļņa būtu jāpalielina par XXXX LVL.

Mūsaprāt, izņemot iepriekšējā rindkopā norādītās iebildes ietekmi, iepriekš minētie finansu pārskati sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par SIA "Sniegbaltīte" finansiālo stāvokli 20X1. gada 31. decembrī, tās darbības rezultātiem un naudas plūsmu 20X1. gadā un atbilst Latvijas Republikas likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" prasībām.

Andris Vilks

Personas kods: xxxxxx-xxxxx

SIA "A. Vilka revidentu birojs" direktors

Komeršsabiedrības licence Nr. xxx

Rīgā, 20X2. gada 20. martā

Līga Balčiņa

personas kods: xxxxxx-xxxxx

zvērināta revidente

sertifikāta Nr. xxx

Paraugš ziņojumam ar atteikumu sniegt atzinumu

REVIDENTU ZIŅOJUMS

SIA "Koklītes" dalībniekiem

Mēs bijām apņēmušies veikt SIA "Koklītes" 20X1. gada pārskatu revīziju, kas atspoguļoti no X. līdz XX. lappusei. Revidētie finansu pārskati ietver SIA "Koklītes" 20X1. gada 31. decembra bilanci, 20X1. gada peļņas vai zaudējumu aprēķinu, pašu kapitāla izmaiņu pārskatu, naudas plūsmas pārskatu un pielikumu. Par šiem pārskatiem ir atbildīga SIA "Koklītes" vadība.

SIA "Koklītes" noteikto revīzijas apjoma ierobežojumu dēļ mēs nevaram pārliecināties par SIA "Koklītes" 20X1. gada 31. decembra bilanci uzrādīto pamatlīdzekļu un pircēju parādu esamību.

Iepriekšējā rindkopā minēto revīzijas darba apjoma ierobežojumu būtiskuma dēļ mēs nesniedzam atzinumu par SIA "Koklītes" 20X1. gada finansu pārskatiem.

Andris Vilks

Līga Baltiņa

Personas kods: xxxxxx-xxxxx

personas kods: xxxxxx-xxxxx

SIA "A. Vilka revidentu birojs" direktors

zvērināta revidente

Komeršsabiedrības licence Nr. xxx

sertifikāta Nr. xxx

Rīgā, 20X2. gada 27. martā

Paraugš ziņojumam ar negatīvu atzinumu REVIDENTU ZIŅOJUMS

SIA "Aitiņa" dalībniekiem

Mēs esam veikuši SIA "Aitiņa" 20X1. gada finansu pārskatu revīziju, kas atspoguļoti no X. līdz XX. lappusei. Revidētie finansu pārskati ietver SIA "Aitiņa" 20X1. gada 31. decembra bilanci, 20X1. gada peļņas vai zaudējumu aprēķinu, pašu kapitāla izmaiņu pārskatu, naudas plūsmas pārskatu un pielikumu. Par šiem finansu pārskatiem ir atbildīga SIA "Aitiņa" vadība. Mēs esam atbildīgi par atzinuma sniegšanu par šiem finansu pārskatiem, pamatojoties uz mūsu veikto revīziju.

Mēs veicām revīziju saskaņā ar Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdotajiem Starptautiskajiem revīzijas standartiem. Šie standarti noteic, ka mums ir jāplāno un jāveic revīzija tā, lai iegūtu pietiekamu pārlicību, ka finansu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Revīzija ietver finansu pārskatos norādīto summu un skaidrojumu pamatojuma pārbaudi izlases veidā. Revīzija ietver arī lietoto grāmatvedības principu un nozīmīgu uzņēmuma vadības izdarīto pieņēmumu, kā arī kopējās finansu pārskatu izklāsta formas izvērtējumu. Mēs uzskatām, ka veiktā revīzija dod pietiekamu pamatojumu mūsu atzinumam.

Kā norādīts finansu pārskatu pielikumā sniegtajā X. skaidrojumā, SIA "Aitiņa" 20X1. gada finansu pārskatos nav ietverti pamatlīdzekļu nolietojuma izdevumi. Mūsaprāt, šāda pamatlīdzekļu uzskaites politika neatbilst Latvijas Republikas likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" prasībām. Piemērojot pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķina gada likmi 20% apmērā, SIA "Aitiņa" nolietojuma izdevumiem, kas noteikti saskaņā ar lineāro nolietojuma aprēķina metodi, 20X1. gadā būtu jābūt XXXX LVL apmērā. Līdz ar to SIA "Aitiņa": pamatlīdzekļu bilances vērtība būtu jāsamazina par uzkrāto nolietojumu XXXX LVL apjomā, palielinot sabiedrības pārskata gada zaudējumus par XXXX LVL un kopējos nesegtos zaudējumus par XXXX LVL.

Mūsaprāt, iepriekšējā rindkopā uzrādītās neatbilstības dēļ, Iepriekš minētie finansu pārskati nesniedz skaidru un patiesu priekšstatu par SIA "Aitiņa" finansiālo stāvokli 20X1. gada 31. decembrī, tās darbības rezultātiem un naudas plūsmu 20X1. gadā un neatbilst Latvijas Republikas likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" prasībām.

Andris Vilks
Personas kods: xxxxxx-xxxxx
SIA "A. Vilka revidentu birojs" direktors
Komerцsabiedrības licence Nr. xxx

Aija Dūja
personas kods: xxxxxx-xxxxx
zvērīnāta revidente
sertifikāta Nr. xxx

Rīgā, 20X2. gada 1. februārī

Paraugš ziņojumam par saīsinātajiem finansu pārskatiem, kas sagatavoti, pamatojoties uz revidētajiem finansu pārskatiem, par kuriem revidents sniedzis nemodificētu ziņojumu vai ziņojumu ar apstākļu akcentēšanu

REVIDENTU ZIŅOJUMS

SIA "Trīs sivēntiņi" dalībniekiem

Mēs esam veikuši SIA "Trīs sivēntiņi" 20X1. gada finansu pārskatu, uz kuriem balstoties, ir sagatavoti saīsinātie SIA "Trīs sivēntiņi" 20X1. gada finansu pārskati, revīziju saskaņā ar Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdotajiem Starptautiskajiem revīzijas standartiem. Mūsu 20X2. gada 1. aprīli sniegtajā revidentu ziņojumā mēs sniedzām atzinumu bez iebildēm par SIA "Trīs sivēntiņi" 20X1. gada finansu pārskatiem, uz kuriem pamatojoties ir sagatavoti SIA "Trīs sivēntiņi" saīsinātie finansu pārskati.

Mūsaprāt, iepriekš minētie saīsinātie finansu pārskati visos būtiskajos aspektos atbilst SIA "Trīs sivēntiņi" finansu pārskatiem, pamatojoties uz kuriem, tie ir sagatavoti.

Lai gūtu pilnīgāku priekšstatu par SIA "Trīs sivēntiņi" finansiālo stāvokli 20X1. gada 31. decembrī, tās 20X1. gada darbības rezultātiem un mūsu veiktās revīzijas darba apjomu, iepriekš minētie finansu saīsinātie finansu pārskati būtu jāizvērtē kopā ar SIA "Trīs sivēntiņi" 20X1. gada finansu pārskatiem, uz kuriem balstoties, ir sagatavoti šie saīsinātie finansu pārskati, un attiecīgo mūsu revidentu ziņojumu.

Andris Vilks

Personas kods: xxxxxx-xxxxx

SIA "A. Vilka revidentu birojs" direktors

Komerccabiedrības licence Nr. xxx

Rīgā

20X2. gada 15. aprīlī

Aija Dūja

personas kods: xxxxxx-xxxxx

zvērīnāta revidente

sertifikāta Nr. xxx

Paraugs ziņojumam par saīsinātajiem finansu pārskatiem, kas sagatavoti, pamatojoties uz revidētajiem finansu pārskatiem, par kuriem revidents sniedz ziņojumu ar iebildēm

REVIDENTU ZIŅOJUMS

SIA "Sniegbaltīte" dalībniekiem

Mēs esam veikuši SIA "Sniegbaltīte" 20X1. gada finansu pārskatu, uz kuriem balstoties, ir sagatavoti saīsinātie SIA "Sniegbaltīte" 20X1. gada finansu pārskati, revīziju saskaņā ar Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdotajiem Starptautiskajiem revīzijas standartiem. Mūsu 20X2. gada 1. aprīlī sniegtajā revidentu ziņojumā mēs devām atzinumu par to, ka SIA "Sniegbaltīte" 20X1. gada finansu pārskati, uz kuriem pamatojoties, sagatavoti SIA "Sniegbaltīte" saīsinātie finansu pārskati, sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par SIA "Sniegbaltīte" finansiālo stāvokli, tās darbības rezultātiem un naudas plūsmu 20X1. gadā, izņemot nākamo periodu izdevumu neatzīšanu un peļņas samazināšanu XXXX LVL apjomā.

Mūsaprāt, iepriekš minētie saīsinātie finansu pārskati visos būtiskajos aspektos atbilst SIA "Sniegbaltīte" finansu pārskatiem, pamatojoties uz kuriem tie ir sagatavoti.

Lai gūtu pilnīgāku priekšstatu par SIA "Sniegbaltīte" finansiālo stāvokli 20X1. gada 31. decembrī, tās 20X1. gada darbības rezultātiem un mūsu veiktās revīzijas darba apjomu, iepriekš minētie finansu saīsinātie finansu pārskati būtu jāizvērtē kopā ar SIA "Sniegbaltīte" 20X1. gada finansu pārskatiem, uz kuriem balstoties ir sagatavoti šie saīsinātie finansu pārskati, un attiecīgo mūsu revidentu ziņojumu.

Andris Vilks

Personas kods: xxxxxx-xxxxx

SIA "A. Vilka revidentu birojs" direktors

Komerstabiedrības licence Nr. xxx

Līga Baltiņa

personas kods: xxxxxx-xxxxx

zvērināta revidente

sertifikāta Nr. xxx

Ziņojuma vadībai par konstatētajiem trūkumiem grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmā iespējamā struktūra

Nosaukums

Saturs

1. Ievads
2. Grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēma
3. Pamatlīdzekļi
4. Pircēju parādi
5. Citi debitori
6. Parādi piegādātājiem
7. Nodokļu riski
8. Citi jautājumi

Datums

Paraksts

Atsevišķu bilances posteņu pārbaudes programmas

Nauda

1. Salīdzināt naudas līdzekļu daudzumu bankas kontos ar banku izrakstiem.
2. Salīdzināt naudas līdzekļu daudzumu kases kontos ar kases grāmatas datiem.
3. Noskaidrot, vai pastāv kaut kādi ierobežojumi attiecībā uz naudas līdzekļu kontiem.

Krājumi

1. Iegūt informāciju par krājumu uzskaites metodi.
2. Noskaidrot, vai bilancē krājumi parādīti atbilstīgi krājumu konta atlikumam un gada beigu inventarizācijas datiem.
3. Salīdzināt krājumu apgrozījumu ar iepriekšējiem periodiem.
4. Noskaidrot, vai krājumi nav ieķīlāti, nodoti konsignācijā.

Pamatlīdzekļi

1. Noskaidrot, vai bilancē uzrādītā pamatlīdzekļu vērtība atbilst pamatlīdzekļu reģistrā uzrādītajai vērtībai un gada beigu inventarizācijas datiem.
2. Iepazīties ar pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķina metodiku.
3. Novērtēt līzinga darījumu grāmatojumus.
4. Noskaidrot, vai pamatlīdzekļi nav ieķīlāti.

Pircēju parādi

1. Pārliedcināties, ka bilancē uzrādītā pircēju parādu summa sakrīt ar pircēju parādu reģistrā uzrādīto summu.
2. Noskaidrot, vai notikusi pircēju parādu salīdzināšana ar pircējiem.
3. Noskaidrot grāmatvedības politiku attiecībā uz ieņēmumu uzskaiti.
4. Noskaidrot, vai tiek veikta pircēju parādu termiņanalīze un tiek veidoti uzkrājumi slikto pircēju parādu segšanai.

Paraugš pārbaudes ziņojumam, kurā izteikta negatīva pārlicība

PĀRBAUDES ZIŅOJUMS

SIA "Trīs sivēntiņi" dalībniekiem

Mēs esam pārbaudījuši SIA "Trīs sivēntiņi" 20X1. gada finansu pārskatus, kas atspoguļoti no X. līdz XX. lappusei. Pārbaudītie finansu pārskati ietver SIA "Trīs sivēntiņi" 20X1. gada 31. decembra bilanci, 20X1. gada peļņas vai zaudējumu aprēķinu, pašu kapitāla izmaiņu pārskatu, naudas plūsmas pārskatu un pielikumu. Par šiem finansu pārskatiem ir atbildīga SIA "Trīs sivēntiņi" vadība. Mēs esam atbildīgi par ziņojuma sniegšanu par šiem finansu pārskatiem, pamatojoties uz mūsu veikto pārbaudi.

Mēs veicām pārbaudi saskaņā ar Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdoto Starptautisko revīzijas standartu, kas attiecas uz pārbaudes uzdevumiem. Šis standarts noteic, ka mums ir jāplāno un jāveic pārbaude tā, lai iegūtu vidējas pakāpes pārlicību, ka finansu pārskatos nav būtisku neatbilstību. Pārbaude aprobežojas galvenokārt ar informācijas pieprasīšanu no sabiedrības "Trīs sivēntiņi" dalībniekiem un analītiskām procedūrām, kas tiek izmantotas attiecībā uz finansu pārskatiem un, tādā veidā tā dod mazāku pārlicību nekā revīzija. Mēs neesam veikuši revīziju un tātad mēs nedodam revīzijas atzinumu.

Pamatojoties uz mūsu veikto pārbaudi, mūsu uzmanības lokā nav nonācis nekas tāds, kas liktu mums uzskatīt, ka iepriekš minētie finansu pārskati nesniedz skaidru un patiesu priekšstatu par SIA "Trīs sivēntiņi" finansiālo stāvokli 20X1. gada 31. decembrī, tās darbības rezultātiem un naudas plūsmu 20X1. gadā un neatbilst Latvijas Republikas likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" prasībām.

Andris Vilks

Aija Dūja

Personas kods: xxxxxx-xxxxx

personas kods: xxxxxx-xxxxx

SIA "A. Vilka revidentu birojs" direktors

zvērināta revidente

Komersabiedrības licence Nr. xxx

sertifikāta Nr. xxx

Rīgā, 20X2. gada 1. aprīlī

Izmantotās literatūras saraksts

1. Brūna Inta. Uzņēmumu iekšējā kontrole. Latvijas Universitāte, Rīga, lpp.
2. Iekšējā audita profesionālās prakses standarti. Ētikas kodekss, tulkojums, Iekšējo auditoru institūta Latvijas nodaļa, Rīga, 2002., 40 lpp.
3. Starptautiskie revīzijas standarti, tulkojums, Latvijas zvērināto revidentu asociācijas izglītības centrs, Rīga, 1998., 469 lpp.
4. Starptautiskie revīzijas standarti. Dalībnieka materiāli, tulkojums, nepublicēts ASV Starptautiskās attīstības aģentūras materiāls, 159 lpp.
5. Starptautiskie grāmatvedības standarti 2000. Tulkojums. Latvijas zvērināto revidentu asociācijas izglītības centrs, Rīga, 2000., 1025 lpp.
6. Latvijas Republikas likums "Par uzņēmumu gada pārskatiem", Normatīvo aktu informatīvā sistēma, www.pro.nais.dati.lv
7. Latvijas Republikas likums "Par valsts ieņēmumu dienestu", Normatīvo aktu informatīvā sistēma, www.pro.nais.dati.lv
8. Latvijas Republikas likums "Par valsts kontroli", Normatīvo aktu informatīvā sistēma, www.pro.nais.dati.lv
9. Latvijas Republikas likums "Par zvērinātiem revidentiem", Normatīvo aktu informatīvā sistēma, www.pro.nais.dati.lv
10. Latvijas Republikas likums "Valsts kontroles revīzijas reglaments", Normatīvo aktu informatīvā sistēma, www.pro.nais.dati.lv
11. IFAC Handbook 2000, Technical Pronouncements on Ethics and International Standards on Auditing, International Federation of Accountants, New York, 2000., P. 631.
12. Irvin N. Gleim, William A. Hillison, CPA Review. Auditing, Gleim Publications, Inc. University Station, Gainesville, Florida, 1999., P. 586
13. Montgomerys Auditing, Eleventh Edition. tulkojums krievu valodā, Maskava, 1997., 541 lpp.

“Biznesa augstskolas Turība”

Izdevniecība laidusi klajā šādas grāmatas:

Sērijā “Uzņēmējdarbības bibliotēka”

Marita Rurāne. “Uzņēmējdarbības pamati”

Ilgvars Forands. “Personālvadība”

Marita Rurāne. “Uzņēmuma finansu vadība”

Marita Rurāne. “Ražošana”

Kristīne Avena. “Starptautiskā ekonomika”

Ārvaldis Alvils Spulle. “Praktiskais personālmenedžments”

Uģis Gods. “Mikroekonomika” (1. daļa)

Uģis Gods. “Mikroekonomika” (2. daļa)

Ludmila Frolova. “Ekonomisko procesu matemātiskā modelēšana”

Ieva Kodoliņa. “Nodokļi Latvijā”

Gundega Saule. “Darba līgums”

Juris Punculs. “Privātie pensiju fondi”

Inta Vilciņa. “Finansu grāmatvedība. Uzdevumu krājums”

Malda Jaunzeme. “Finansu matemātika”. Otrais, pārstrādātais izdevums

Ieva Kodoliņa. “Latvijas nodokļi nerezidentiem”

Raitis Apinis. “Grāmatvedības organizācija un grāmatvedības tiesu ekspertīze”

Guntis Mālderis. “Revīzija un audits”. Otrais, papildinātais izdevums

Liksmā Stiglica. “Finansu grāmatvedības praktikums”

Jānis Ēriks Niedritis. “Mārketingš”. Otrais, papildinātais izdevums

Darags O'Reilijs, Džulians Gibass. “Darījumu attiecības ar pircējiem”.
Veiksmīga pārdošana un mārketingš organizētā tirgū

Džeina Hodžsone. “Līdzvērtīgs sanūnu partneris”. Zibenīgās atbildes
taktika

Olga Kutuzova. "Finanses un kredīts". Otrais, papildinātais izdevums

Magnuss Vircavs. "Ietekmes uz vidi novērtējums"

Marita Rurāne. "Uzņēmējdarbības organizācija un plānošana"

Mārtiņš Gedrovičs. "Nekustamā īpašuma pārvaldnieks". Teorētiskie
un tehniskie aspekti

Teika Lapsa. "Sabiedriskās attiecības: ievads teorijā un praksē"

Guntis Mālderis. "Grāmatvedība. Audits. Revīzija"

Uģis Gods. "Makroekonomika"

Andris Liepiņš. "Analītiskā makroekonomika"

Ieva Kalve. "Jaunās paaudzes lietvedība"

Sērijā "Tiesību zinātņu bibliotēka"

Rakstu krājums. "Tiesību spogulis I"

Līna Birziņa. "Vācijas tiesību vēsture (V – XX gs.)"

Jānis Lazdiņš. "Baltijas zemnieku privāttiesības XIX gs."

Līna Birziņa. "Francijas tiesību vēsture (V – XX gs.)"

Māris Ruķers. "Personas datu tiesiskā aizsardzība"

Aigars Evardsons. "Ekspertīzes noteikšanas pamatpincipi"

Georgijs Poļakovs. "Rūpnieciskā īpašuma īpašnieka tiesības"

Līna Birziņa. "Itālijas valsts un tiesību vēsture"

Ārija Meikališa. "Pimstiesas izmeklēšana"

Autoru kolektīvs. U. Ķiņa zin. red. "Informācijas un komunikāciju
tiesības" I un II daļa

Kristīne Strada-Rozenberga. "Pierādīšanas teorija kriminālprocesā"

Sērijā "Banku zinību bibliotēka"

Anita Sēle. "Dokumentārie maksājumi"

Zane Dzintare. "Banku grāmatvedība"

Ilona Briede. "Banku finansu pakalpojumi"

Sērijā “Datorzinību bibliotēka”

Jānis Augucēvičs. “Ievads datorzinībās”

Gundega Dambe, Andrejs Jurevičs, Jānis Augucēvičs. “Datorizēta lietvedības dokumentu sagatavošana”

Egmonts Treiguts. “Datoru tehnoloģija lietvedībā un ekonomikā”

Egmonts Treiguts. “Datu drošība un datortikli”

Dzintars Lukažis. “Datu bāzu vadība”. Programma Microsoft Access

Juris Zommers. “Datorizēta projekta vadība”. Programma Microsoft Project

Jānis Augucēvičs, Juris Ozols, Egmonts Treiguts. “Datorzinības. Uzdevumi un to risinājumi”

Jānis Augucēvičs. “Ievads datorzinībās I daļa”. Programma Word 2000

Egmonts Treiguts. “Ievads datorzinībās II daļa”. Programma Word 2000

Nils Graustiņš. “Ceļš uz mājaslapu”

Ilmārs Dukulis. “Aprēķini un datu grafiskais attēlojums”. Programma Microsoft Excel 2000

Ilmārs Dukulis. “Prezentācijas materiālu sagatavošana”. Programma PowerPoint 2000

Ieva Kalve, Jānis Augucēvičs. “Datorizēta dokumentu sagatavošana”

Sērijā “Viesmīlības bibliotēka”

Elza Gavriļenko. “Ēdienu gatavošanas pamati”

Elza Gavriļenko. “Pārtikas sanitārija un higiēna”

Vaira Vanaga. “Galda klāšanas pamatprincipi”

Līvija Brūvere. “Pārtikas produktu prečzinība” I un II daļa

Margarita Platāce. “Viesu uzņemšanas dienesta darbības pamatprincipi”

Vaira Vanaga. “Viesu apkalpošana”

Elza Gavriļenko. “Ēdienu gatavošanas tehnoloģija”

Elza Gavriļenko. “Praktiski ieteikumi ēdienu gatavošanā”

Anita Bicāne. “Jaunā konditora rokasgrāmata” I un II daļa

**Grāmatas var nopirkt
Biznesa augstskolas Turība bibliotēkā
un lielākajās Rīgas un Latvijas rajonu grāmatnīcās.**

**Par grāmatu iegādi tieši no izdevēja
(LĒTĀK!)**

**un vairumtirdzniecību
interesēties Biznesa augstskolas Turība Izdevniecībā
Graudu ielā 68, Rīgā, LV-1058,
tālr. uzziņām 7623521, mob. tālr. 9534173**

**Visu grāmatu anotācijas var izlasīt Internet
WWW: turiba@turiba.lv**

FINANSU PĀRSKATU REVĪZIJA

Starptautiskie revīzijas standarti

Dagnija Daņēviča

Redaktore Vija Vāvere

Izdevniecības vadītājs Andris Mukāns

Izdevējs SIA "Biznesa augstskola Turība"

ISBN 9984-728-52-8

Formāts 60x84/16. Ofsetiespiedums.

Iespiests SIA "Elpa-2" tipogrāfijā,

Doma laukums 1,

Rīga, LV-1914

Pas. Nr. 59

13%+46=450.
345822365#76.
5967223458.735.
24572783+894471
356722567.93=71
5798254624577F
52388-62457+6
236-657+672"

SIA D. DANĒVIČAS REVIDENTU BIROJS

Tērbatas 6/8-75

GSM: + 371 9231299

Rīga, LV-1050

Tel./fax: =371 7284527

Latvija

E- mail; danevica@mail.teliامتc.lv

- **FINANSU PĀRSKATU
REVĪZIJA**
- **NODOKĻU
KONSULTĀCIJAS**
- **GRĀMATVEDĪBAS
PAKALPOJUMI**
- **GRĀMATVEDĪBAS
KONSULTĀCIJAS**

LATVIJAS NACIONĀLA BIBLIOTEKA



0303024760

**OBLIGĀTAIS
EKSEMPĻĀRS**

2.22

2003-3

L 175



Dagnija Daņeviča

Dagnija Daņeviča ir zvērināta revidente, ekonomisko zinātņu doktore. Viņa beigusi Latvijas Universitātes Ekonomikas fakultāti, iegūstot ekonomista matemātiķa kvalifikāciju. 1987. gadā ieguvusi ekonomisko zinātņu doktora grādu. Dagnija Daņeviča ir strādājusi par Latvijas Universitātes lektori. 1997. gadā ieguvusi zvērināta revidenta sertifikātu. Revīzijas praksi autore ir ieguvusi, strādājot auditorkompānijā *KPMG Latvia*. Uz zvērināta revidenta privātprakses bāzes 1999. gadā ir nodibinājusi revidentu uzņēmumu SIA "D. Daņevičas revidentu birojs". No 2000. gada Dagnija Daņeviča ir Ventspils augstskolas asociētā profesore.

Patlaban Dagnija Daņeviča ir praktizējoša revidente, SIA "D. Daņevičas revidentu birojs" direktore.

ISBN 9984-728-52-8



9 789984 728520