Galīgais paziņojums

240. (pārskatīts) Starptautiskais Revīzijas standarts

Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu,

tostarp atbilstošie un izrietošie grozījumi citos IAASB Starptautiskajos standartos

2025. GADA JŪLIJS

IAASB™
International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

Copyright © IFAC

Autortiesības© 2025. gada jūlijs, pieder Starptautiskajai Grāmatvežu federācijai (*International Federation of Accountants – IFAC)*). Visas tiesības aizsargātas.

Šo publikāciju var lejupielādēt personiskai lietošana vai iegādāties Starptautiskās Grāmatvedības ētikas standartu padomes (*Ethics Standards Board for Accountants*® – *IESBA*®) tīmekļa vietnē www.iaasb.org. Šī dokumenta atveidošanai, tulkošanai, uzglabāšanai vai pārsūtīšanai vai līdzīgai lietošanai ir nepieciešama rakstiska *IFAC* atļauja, izņemot, ja tas tiek lietots individuālām, nekomerciālām vajadzībām. IAASB darbības atbalsta struktūras un procesus nodrošina Starptautiskais Ētikas un revīzijas nodibinājums (*International Foundation for Ethics and Audit™ – IFEA™*).

Lai iegūtu informāciju par autortiesībām, tirdzniecības zīmēm un atļaujām, apmeklējiet sadaļu Permissions vai sazinieties ar Permissions@ifac.org.

Par IAASB

Šo dokumentu ir izstrādājusi un apstiprinājusi Starptautiskā Revīzijas un apliecinājuma standartu padome (*International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB*).

IAASB mērķis ir kalpot sabiedrības interesēm, nosakot augstas kvalitātes standartus revīzijas, apliecinājuma un citās saistītās jomās, kā arī veicinot starptautisko un valstu revīzijas un apliecinājuma standartu saskaņotību, lai uzlabotu profesionālo kvalitāti un konsekvenci, kā arī stiprinātu sabiedrības uzticēšanos profesionāliem revīzijas un apliecinājuma pakalpojumu sniedzējiem globālā mērogā.

IAASB izstrādā revīzijas un apliecinājuma standartus un vadlīnijas saskaņā ar vienotu standartu izstrādes procesu, kurā iesaistīta arī Publisko interešu pārraudzības padome (*Public Interest Oversight Board – PIOB*), kas pārrauga *IAASB* darbību, un ieinteresēto personu konsultatīvā padome (*Stakeholder Advisory Council*), kas standartu un vadlīniju izstrādes procesā sniedz ieguldījumu publisko interešu kontekstā.

SATURA RĀDĪTĀJS

	Lpp.
240. (pārskatīts) SRS “Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu”	6.
Atbilstošie un izrietošie grozījumi citos Starptautiskajos standartos	94.

240. (PĀRSKATĪTS) STARPTAUTISKAIS REVĪZIJAS STANDARTS

REVIDENTA PIENĀKUMI FINANŠU PĀRSKATU REVĪZIJĀ ATTIECĪBĀ UZ KRĀPŠANU

(spēkā finanšu pārskatu revīzijās, kas veiktas par pārskata periodiem, kuri sākas 2026. gada 15. decembrī vai vēlāk)

SATURA RĀDĪTĀJS

	Punkts
Ievads	
Šī SRS darbības joma	1.
Revidenta, vadības un personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumi	2.–3.
Galvenās šajā SRS izmantotās koncepcijas	4.–14.
Saistība ar citiem SRS standartiem	15.
Spēkā stāšanās datums	16.
Mērķi	17.
Definīcijas	1.8.
Prasības	
Profesionālā skepse	19.–22.
Darba uzdevuma resursi	23.
Darba uzdevuma izpilde	24.
Pastāvīga sazināšanās ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde	25.
Risku izvērtēšanas procedūras un saistītie pasākumi	26.–30.
Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu	31.–37.
Krāpšanas riska faktoru novērtēšana	38.
Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana	39.–41.
Atbildes pasākumi, kas vērsti uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem	42.–53.
Vispārējs novērtējums, pamatojoties uz veiktajām revīzijas procedūrām	54.
Krāpšana vai aizdomas par krāpšanu	55.–58.
Revidenta nespēja turpināt darba uzdevumu	59.
Revidenta ziņojums	60.–62.
Rakstiski apliecinājumi	63.
Sazināšanās ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde	64.–66.

Ziņošana par krāpšanu attiecīgām iestādēm ārpus uzņēmuma ..... 67.

Dokumentēšana ..... 68.

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Revidenta, vadības un personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumi A1

Galvenās šajā SRS izmantotās koncepcijas A2–A17

Saistība ar citiem SRS standartiem A18

Definīcijas A19–A26

Profesionālā skepse A27–A37

Darba uzdevuma resursi A38–A42

Darba uzdevuma izpilde A43

Pastāvīga sazināšanās ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde A44–A48

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītie pasākumi A49–A60

Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu A61–A109

Krāpšanas riska faktoru novērtēšana A110–A112

Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riska identificēšana un izvērtēšana A113–A125

Atbildes pasākumi, kas vērsti uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem A126–A155

Krāpšana vai aizdomas par krāpšanu A156–A172

Revidenta nespēja turpināt darba uzdevumu A173–A176

Revidenta ziņojums A177–A192

Rakstiski apliecinājumi A193–A194

Sazināšanās ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde A195–A200

Ziņošana par krāpšanu attiecīgām iestādēm ārpus uzņēmuma A201–A205

Dokumentēšana A206

1. pielikums. Krāpšanas riska faktoru piemēri

2. pielikums. Piemēri iespējamām revīzijas procedūrām, kas vērstas uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem

3. pielikums. Piemēri apstākļiem, kas var liecināt krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu

4. pielikums. Papildu apsvērumi, kas var palīdzēt revidentam, izvēloties grāmatvedības ierakstus un citas korekcijas pārbaudēm

5. pielikums. Citi starptautiskie revīzijas standarti, kuros tiek aplūkotas konkrētas tēmas, kas saistītas ar krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu

240. (pārskatīts) Starptautiskais revīzijas standarts (SRS) “Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu” izmantojams saskaņā ar 200. SRS “Neatkarīga revidenta vispārējie mērķi un revīzijas veikšana atbilstoši starptautisko revīzijas standartu prasībām”.

Ievads

Šī SRS darbības joma

1. Šajā Starptautiskajā Revīzijas standartā (SRS) raksturoti revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu un attiecīgo apstākļu ietekme uz revidenta ziņojumu. Šajā SRS ietvertās prasības un norādījumi ir saistīti ar citiem atbilstošiem SRS standartiem, jo īpaši ar 200. SRS [1], 220. (pārskatīts) SRS [2], 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [3], 330. SRS [4]) un 701. SRS [5], vai arī paplašina to piemērošanas jomu konsolidētā pārskata revīzijā. Līdz ar to šis SRS ir jāpiemēro kopā ar citiem attiecīgajiem SRS.

Revidenta, vadības un personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumi

Revidenta pienākumi

2. Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu, saskaņā ar šo SRS un citiem attiecīgajiem SRS, ir šādi: (skat. A1 punktu)

   a) plānot un veikt revīziju tā, lai iegūtu pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos kopumā nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību. Šī pienākuma ietvaros revidents identificē un izvērtē krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos, un izstrādā un īsteno atbildes pasākumus, kas vērsti uz izvērtētajiem riskiem;

   b) sazināties un ziņot par jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu.

Vadības un personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumi

3. Galvenā atbildība par krāpšanas novēršanu un konstatēšanu gulstas uz personām, kam uzticēta pārvalde, un uz uzņēmuma vadību. Ir svarīgi, lai vadība, personu, kam uzticēta pārvalde, pārraudzībā pievērstu pastiprinātu uzmanību krāpšanas novēršanai ar mērķi samazināt krāpšanas iespējamību un atturēt personas no krāpniecisku darbību veikšanas, ņemot vērā krāpšanas konstatēšanas iespējamību un iespējamos soda mērus. Tas ietver apņemšanos stiprināt un uzturēt godīguma un ētiskas rīcības kultūru, ko pastiprina personas, kam uzticēta pārvalde, aktīvi īstenojot pārraudzību. Īstenojot pārraudzību, personas, kam uzticēta pārvalde, izvērtē iespējamību, kas var tikt apietas kontroles procedūras vai citādi tiek neatbilstoši ietekmēts finanšu pārskatu sagatavošanas process, piemēram, vadībai mēģinot manipulēt ar datiem par ieņēmumiem, lai ietekmētu finanšu pārskatu lietotāju priekšstatus par uzņēmuma darbības rezultātiem un ienesīgumu.

---

1 200. SRS “Neatkarīga revidenta vispārējie mērķi un revīzijas veikšana atbilstoši Starptautisko Revīzijas standartu prasībām”

2 220. (pārskatīts) SRS “Kvalitātes vadība finanšu pārskatu revīzijā”

3 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS “Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana”

4 330. SRS “Procedūras, ko revidents veic, pamatojoties uz izvērtētajiem riskiem”

5 701. SRS “Ziņošana par galvenajiem revīzijas jautājumiem neatkarīga revidenta ziņojumā”

Galvenās šajā SRS izmantotās koncepcijas

Krāpšanas raksturīgās iezīmes

4. Neatbilstības finanšu pārskatos var izraisīt krāpšana vai kļūdas. Krāpšanu no kļūdas atšķir tas, vai darbība, kas izraisa neatbilstības finanšu pārskatos, ir veikta apzināti vai neapzināti.

5. Revidentam ir jāpievērš uzmanība divu veidu apzināti pieļautām neatbilstībām – neatbilstībām, kas izriet no krāpšanas finanšu pārskatu sagatavošanā, un neatbilstībām, kas izriet no līdzekļu piesavināšanās. (Skat. A2–A6 punktu)

Krāpšana vai aizdomas par krāpšanu

6. Lai gan krāpšana ir plašs juridisks jēdziens, šī SRS izpratnē revidents izvērtē tādas krāpnieciskas darbības, kuras izraisa būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos. Revidents var identificēt krāpšanas vai izdomas par krāpšanu, kā definēts šajā SRS, tomēr revidents neizdara juridiska rakstura spriedumus attiecībā uz to, vai krāpšana faktiski ir vai nav notikusi.

7. Revidents, veicot revīzijas procedūras saskaņā ar šo un citiem SRS, var konstatēt krāpšanu vai aizdomas par krāpšanu. Aizdomas par krāpšanu ietver liecības par krāpšanu, par kurām revidents uzzina revīzijas gaitā. (Skat. A7–A10, A28 punktu.)

8. Novērtējot, vai krāpšana vai aizdomas par krāpšanu ir būtiskas finanšu pārskatu kontekstā, revidents pielieto profesionālu spriedumu. Attiecībā uz identificētām krāpšanas izraisītām neatbilstībām revidents ņem vērā arī krāpšanu izraisošos apstākļus. Spriedumi par būtiskumu ietver gan kvalitatīvus, gan kvantitatīvus apsvērumus. (Skat. A11 punktu.)

Raksturīgie ierobežojumi

9. Lai gan risks, ka netiks atklātas krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības ir augstāks nekā risks, ka netiks konstatētas kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības, tas nemazina revidenta pienākumu plānot un veikt revīziju tā, lai iegūtu pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos kopumā nav krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību. Pietiekama pārliecība ir augsta līmeņa pārliecība, kas tomēr nav absolūta pārliecība [6].

10. Ņemot vērā revīzijai raksturīgo ierobežojumu nozīmīgo lomu, pastāv nenovēršams risks, ka atsevišķas būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos netiks konstatētas, pat ja revīzija tiks atbilstīgi plānota un veikta atbilstoši SRS prasībām [7]. Tomēr revīzijai raksturīgie ierobežojumi paši par sevi nav attaisnojums tam, lai revidents izmantotu nepārliecinošus revīzijas pierādījumus [8]. (Skat. A12 punktu.)

11. Turklāt risks, ka revidents nekonstatēs būtiskas neatbilstības, kas izriet no krāpšanas vadības līmenī, ir lielāks nekā šāds risks darbinieku līmenī, jo vadībai bieži vien ir iespējas tieši vai netieši manipulēt ar grāmatvedības dokumentiem, sagrozīt finanšu pārskatus vai apiet kontroles procedūras, kuru mērķis ir novērst līdzīgas krāpnieciskas darbības darbinieku līmenī.

---

6 200. SRS 5. punkts

7 200. SRS A56–A57 punkts

8 200. SRS A57 punkts

Profesionālā skepse un profesionāls spriedums

12. Saskaņā ar 200. SRS [9] revidentam ir jāplāno un jāveic revīzija, pielietojot profesionālu skepsi un profesionālu spriedumu. Minētais SRS paredz revidenta pienākumu modri sekot informācijai par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu, kas var nonākt revidenta redzeslokā citu revīzijas procedūru laikā. Tādēļ revidentam revīzijas gaitā ir jāievēro profesionālā skepse, apzinoties iespējamību, ka var pastāvēt vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumi, un apzinoties, ka revīzijas procedūras, kas ir efektīvas kļūdu konstatēšanā, var nebūt efektīvas krāpšanas konstatēšanā.

13. Profesionālais spriedums tiek izmantots, lai pieņemtu pamatotus lēmumus par konkrētajos apstākļos atbilstošo rīcību, tostarp gadījumos, kad revidents konstatē krāpšanu vai aizdomas par krāpšanu. Profesionālās skepses principa pielietošana uzlabo darba uzdevuma gaitā izdarīto spriedumu kvalitāti un tādējādi nodrošina vispārējo darba kvalitāti. (Skat. A13–A14 punktu)

Normatīvo prasību pārkāpumi

14. Šī standarta un citu attiecīgo starptautisko revīzijas standartu (SRS) kontekstā krāpšanu parasti uzskata par normatīvo prasību pārkāpumu. Tādējādi, ja revidents konstatē krāpšanu vai aizdomas par krāpšanu, revidentam ir jāievēro 250. (pārskatīts) SRS [10] paredzētās prasības. (Skat. A15–A17 punktu.)

Saistība ar citiem SRS standartiem

15. Dažos starptautiskajos revīzijas standartos, kas veltīti konkrētām tēmām, ir sniegtas arī prasības un norādījumi, kas nosaka revidenta rīcību, identificējot un izvērtējot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus, kā veicot atbildes pasākumus, kas vērsti uz šādiem izvērtētajiem riskiem. Šādos gadījumos šādos citos SRS ir sīkāk izklāstīts, kā piemērot šo SRS. (Skat. A18 punktu.)

Spēkā stāšanās datums

16. Šis SRS ir spēkā finanšu informācijas revīzijās, kas veiktas par pārskata periodiem, kuri sākas 2026. gada 15. decembrī un vēlāk.

Mērķi

17. Revidenta mērķi ir šādi:

    a) identificēt un izvērtēt krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos;

    b) izstrādājot un īstenojot atbilstīgus atbildes pasākumus, iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus attiecībā uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem;

    c) pienācīgi reaģēt uz revīzijas gaitā identificētu krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu; un

    d) sniegt ziņojumu saskaņā ar šī SRS prasībām.

Definīcijas

18. Šajā SRS izmantotajiem terminiem ir šāda nozīme:

---

[9] 200. SRS 15.–16. punkts

[10] 250. (pārskatīts) SRS “Likumu un noteikumu ievērošanas izvērtēšana finanšu pārskatu revīzijas gaitā”

a) krāpšana – apzināta vienas vai vairāku vadības līmeņa amatpersonu, personu, kam uzticēta pārvalde, darbinieku vai trešo personu rīcība, kas ietver krāpnieciskas darbības ar mērķi iegūt netaisnīgas vai nelikumīgas priekšrocības; (skat. A19, A23 punktu)

b) krāpšanas riska faktori – notikumi vai apstākļi, kas liecina par motivāciju vai spiedienu veikt krāpšanu vai rada iespēju veikt krāpšanu, vai arī liecina par attieksmi vai spēju racionāli pamatot krāpšanu; (skat. A24, A26 punktu)

Prasības

Profesionālā skepse

19. Piemērojot 200. SRS [11], revidents revīzijas gaitā saglabā profesionālo skepsi, apzinoties iespēju, ka varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības. (Skat. A27 punktu.)

20. Revidents revīzijas gaitā modri seko informācijai, kas varētu liecināt par viena vai vairāku krāpšanas riska faktoru esamību, kā arī apstākļiem, kas varētu norādīt uz krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu. (Skat. A28, A32 punktu.)

21. Ja atbildes uz jautājumiem, kas uzdoti vadībai, personām, kam uzticēta pārvalde, iekšējā audita dienesta darbiniekiem vai citām personām uzņēmumā, ir pretrunīgas, revidents analizē šīs pretrunas. (Skat. A33 punktu.)

22. Ja revīzijas gaitā tiek identificēti apstākļi, kas revidentam liek secināt, ka ieraksts vai dokuments vai dokumenta nosacījumi varētu nebūt patiesi vai varētu būt mainīti un par to nav uzrādīta informācija, revidents veic papildu izpēti. (Skat. A34, A37 punktu.)

Darba uzdevuma resursi

23. Piemērojot 220. (pārskatīts) SRS [12], atbildīgajam partnerim ir jāpārliecinās, ka darba grupas dalībniekiem kopumā piemīt atbilstoša kompetence un spējas, tostarp pietiekami laika resursi un atbilstošas specializētās prasmes vai zināšanas, lai veiktu risku izvērtēšanas procedūras, identificētu un izvērtētu krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus, izstrādātu un veiktu turpmākas revīzijas procedūras, kas vērstas uz šiem riskiem, un novērtētu iegūtos revīzijas pierādījumus. (Skat. A38, A42 punktu.)

Darba uzdevuma izpilde

24. Piemērojot 220. (pārskatīts) SRS [13], atbildīgajam partnerim jāpārliecinās, ka darba vadīšanas, uzraudzības un pārskatīšanas veids, laiks un apjoms atbilst revīzijas uzdevuma veidam un apstākļiem, ņemot vērā revīzijas uzdevuma gaitā identificētos jautājumus, tostarp: (skat. A43 punktu)

a) krāpšanas riska faktori;

a) krāpšana vai aizdomas par krāpšanu; un

c) kontroles sistēmas trūkumi, kas saistīti ar krāpšanas novēršanu vai atklāšanu.

---

[11] 200. SRS 15. punkts

[12] 220. (pārskatīts) SRS 25. .–28. punkts

[13] 220. (pārskatīts) SRS 30b) punkts

Pastāvīga sazināšanās ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde

25. Revidents revīzijas uzdevuma laikā atbilstošos brīžos sazinās ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde, par jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu. (Skat. A44, A48 punktu.)

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītie pasākumi

26. Piemērojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [14], revidents veic 27.–38. punktā minētās procedūras. Šajā procesā revidents apsver, vai pastāv viens vai vairāki krāpšanas riska faktori. (Skat. A49 punktu)

No citiem avotiem iegūta informācija

27. Piemērojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [15], revidents izvērtē, vai revidenta iegūtā informācija no citiem avotiem liecina par viena vai vairāku krāpšanas riska faktoru esamību. (Skat. A50, A51 punktu.)

Iepriekšējo grāmatvedības aplēšu rezultātu retrospektīva pārbaude

28. Piemērojot 540. (pārskatīts) SRS [16], revidents retrospektīvi pārbauda vadības spriedumus un pieņēmumus, kas ir saistīti ar iepriekšējo grāmatvedības aplēšu pielietošanu vai, attiecīgos gadījumos, atkārtoti izstrādā aplēses, kas varētu palīdzēt identificēt un izvērtēt būtisku neatbilstību riskus kārtējā periodā. Revidents nosaka šādas pārbaudes veidu un apjomu, ņemot vērā grāmatvedības aplēšu raksturīgās iezīmes. (Skat. A52 punktu)

Pārrunas darba grupā

29. Piemērojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [17], darba grupas pārrunu gaitā atbildīgais partneris un citi vadošie darba grupas dalībnieki īpašu vērību pievērš tam, kādās jomās uzņēmuma finanšu pārskatos varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības un kādā veidā krāpšana varētu būt īstenota. Šajā procesā atbildīgais partneris rīkojas šādi: (skat. A43, A53–A54 un A59 punktu)

    a) nodrošina viedokļu apmaiņu par šādiem jautājumiem:

        i) uzņēmuma kultūra, vadības apņemšanās rīkoties godīgi un ievērot ētikas vērtības, kā arī attiecīgā uzraudzība, ko īsteno personas, kam uzticēta pārvalde; (skat. A55 punktu)

        ii) krāpšanas riska faktori, tostarp: (skat. A56, A57 punktu.)

            a. stimulējoši faktori vai spiediens veikt krāpšanu, ko izjūt vadība, personas, kam uzticēta pārvalde, vai darbinieki;

            b. veidi, kādos viens vai vairāki vadības pārstāvji, personas, kam uzticēta pārvalde, vai darbinieki varētu veikt un slēpt krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā; un

            c. veidi, kādos vadība, personas, kam uzticēta pārvalde, darbinieki vai trešās personas varētu piesavināties uzņēmuma aktīvus;

        iii) ieņēmumu, ieņēmumu darījumu vai saistīto apgalvojumu veidi, kas varētu radīt krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku ieņēmumu uzrādīšanā; un

        iv) veidi, kādos vadība varētu apiet kontroles procedūras. (Skat. A58 punktu)

---

[14] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 13.–27. punkts

[15] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 15.–16. punkts

[16] 540. (pārskatīts) SRS “Grāmatvedības aplēšu un saistīto skaidrojumu revīzija” 14. punkts

[17] 315.(2019. gada pārskatītā versija) SRS 17. punkts un A42–A43 punkts

b) apsver krāpšanas gadījumus vai aizdomas par krāpšanu, kas varētu ietekmēt vispārējo revīzijas stratēģiju un revīzijas plānu, tostarp krāpšanas gadījumus, kas notikuši uzņēmumā kārtējā periodā vai iepriekšējos gados.

Veiktās analītiskās procedūras un identificētās netipiskas vai neparedzētas sakarības

30. Revidents novērtē, vai netipiskas vai neparedzētas sakarības, kas identificētas analītisko procedūru laikā, tostarp saistībā ar ieņēmumu kontiem, liecina, ka varētu pastāvēt krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks. (Skat. A60 punktu)

Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu

Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamām finanšu pārskatu pamatnostādnēm

31. Piemērojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [18], revidents, pamatojoties uz revidenta izpratni par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm un uzņēmuma grāmatvedības pamatprincipiem, gūst izpratni par jautājumiem, kas liecina par paaugstinātu iespējamību, ka varētu pastāvēt vadības neobjektīvas rīcības vai citu krāpšanas riska faktoru izraisītas būtiskas neatbilstības. (Skat. A61, A70 punktu.)

Izpratnes gūšana par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentiem

Kontroles vide

32. Piemērojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [19], revidents:

a) iegūst izpratni par šādiem aspektiem:

i) tas, kā vadība īsteno uzraudzības pienākumus, piemēram, uzņēmuma kultūra un vadības apņemšanās rīkoties godīgi un ievērot ētikas vērtības, tostarp tas, kā vadība informē darbiniekus par uzņēmējdarbības praksi un ētisku rīcību saistībā ar krāpšanas novēršanu un atklāšanu; (skat. A71, A72 punktu.)

ii) uzņēmuma trauksmes celšanas programma (vai cita programma ziņošanai par krāpšanas gadījumiem), ja uzņēmumā ir ieviesta šāda programma, tostarp tas, kā vadība un, attiecīgos gadījumos, personas, kam uzticēta pārvalde, rīkojas saistībā ar liecībām par krāpšanu, kas iesniegtas, izmantojot attiecīgo programmu; (skat. A73, A75 punktu.)

iii) tas, kā personas, kam uzticēta pārvalde, pārrauga vadības īstenotos procesus, kuru mērķis ir identificēt krāpšanas riskus un tos novērst, kā arī tas, kādas kontroles procedūras vadība ir iedibinājusi, šādu risku novēršanai; (skat. A76, A79 punktu.)

b) iztaujā vadību par sazināšanos ar personām, kam uzticēta pārvalde, saistībā ar krāpšanas risku identificēšanas un novēršanas procesiem uzņēmumā;

c) iztaujā vadību (un personas, kam uzticēta pārvalde), par šādiem aspektiem: (skat. A80, A82 punktu.)

[18] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 19. punkts

[19] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 21. punkts

i) informācija par krāpšanas gadījumiem vai aizdomām par krāpšanu, tostarp liecībām par krāpšanu, ieskaitot tās, kas minētas ziņojumos vai sūdzībās, kas skar uzņēmumu, un par to, kā attiecīgās personas ir reaģējušas uz šādiem gadījumiem;

ii) vai un kādās jomās finanšu pārskatos varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, tostarp, iespējamās jomas, kurās vadības neobjektīvas rīcības vai vadības līmeņa krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks varētu būt augstāks; un

iii) trūkumi iekšējās kontroles sistēmā, kas saistīti ar krāpšanas novēršanu un atklāšanu, kā arī pasākumi, kas īstenoti, lai novērstu šādus trūkumus.

Uzņēmuma risku izvērtēšanas process

33. Piemērojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [20], revidents:

a) iegūst izpratni par uzņēmuma risku izvērtēšanas procesu: (skat. A83–A91, A107 punktu)

i) identificē krāpšanas riskus, kas saistīti ar līdzekļu piesavināšanos un krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā, tostarp attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem, kas ir pakļauti krāpšanas riskam;

b) izvērtē identificēto krāpšanas risku nozīmīgumu, tostarp to rašanās iespējamību; un

iii) veic uz izvērtētajiem krāpšanas riskiem vērstus atbildes pasākumus;

b) iztaujā vadību un citas atbilstošas personām uzņēmumā par šādiem aspektiem: (skat. A92, A95 punktu.)

i) informācija par krāpšanas gadījumiem vai aizdomām par krāpšanu, tostarp sūdzībām par krāpšanu, kas ietekmē uzņēmumu; un

ii) viedoklis par to, vai finanšu pārskatos varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības un kā varētu tikt īstenota krāpšana.

Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības process

34. Piemērojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [21], revidents:

a) iegūst izpratni par šādiem aspektiem:

i) uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības process, kas nodrošina pastāvīgus un individuālus novērtējumus, kuru mērķis ir pārraudzīt krāpšanas novēršanai vai konstatēšanai paredzēto kontroles procedūru efektivitāti, kā arī identificēto kontroles sistēmas trūkumu konstatēšanu un novēršanu; un (skat. A96 punktu)

ii) ja uzņēmumā darbojas iekšējā audita dienests, – attiecīgā dienesta uzdevumi krāpšanas risku kontroles procedūru uzraudzības jomā;

b) ja uzņēmumā ir iekšējā audita dienests, revidents iztaujā attiecīgā dienesta pārstāvjus par šādiem aspektiem: (skat. A97, A98 punktu.)

i) vai attiecīgās personas pārskata periodā ir īstenojušas kādas procedūras saistībā ar krāpšanas risku kontroles procedūru uzraudzību;

[20] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 22. punkts

[21] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 24. punkts

ii) vai ir zināms par jebkādiem krāpšanas gadījumiem vai aizdomām par krāpšanu, tostarp liecībām par krāpšanu, kas skar uzņēmumu, un kāds ir attiecīgo personu viedoklis par krāpšanas riskiem; un

iii) vai ir zināms par trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā, kas saistīti ar krāpšanas novēršanu un atklāšanu.

Informācijas sistēma un sazināšanās

35. Piemērojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [22], revidents, gūstot izpratni par uzņēmuma informācijas sistēmu un sazināšanos finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā, gūst arī izpratni par to, kā tiek iniciēti, apstrādāti, reģistrēti un nepieciešamības gadījumā koriģēti grāmatvedības ieraksti un veiktas citas korekcijas. (Skat. A99, A101 punktu.)

Kontroles pasākumi

36. Piemērojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [23], revidents, gūstot izpratni par uzņēmuma kontroles procedūrām, identificē arī tās kontroles procedūras, kas vērstas uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem apgalvojumu līmenī, tostarp kontroles procedūras attiecībā uz grāmatvedības ierakstiem un citām korekcijām. (Skat. A102, A107 punktu.)

Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas trūkumi

37. Piemērojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [24], revidents, pamatojoties uz katra uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponenta novērtējumu, nosaka, vai pastāv iekšējās kontroles sistēmas trūkumi, kas ir būtiski krāpšanas novēršanai vai atklāšanai. (Skat. A108, A109 punktu.)

Krāpšanas riska faktoru novērtēšana

38. Revidents novērtē, vai revīzijas pierādījumi, kas iegūti, veicot risku izvērtēšanas procedūras un saistītos pasākumus, liecina, ka pastāv viens vai vairāki krāpšanas riska faktori. (Skat. A24–A26 un A110–A112 punktu.)

Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riska identificēšana un izvērtēšana

39. Piemērojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [25], revidents:

a) identificē un izvērtē krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus, un nosaka, vai, ņemot vērā krāpšanas riska faktorus, šādi riski pastāv finanšu pārskatu līmenī vai arī darījumu kategoriju, kontu atlikumu un skaidrojumu līmenī. (Skat. A113–A114, A116 punktu.)

b) uzskata krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus par nozīmīgiem riskiem. Attiecīgi, revidents identificē kontroles procedūras, kas vērstas uz šādiem nozīmīgiem riskiem, novērtē, vai tās nodrošina efektīvu būtisku neatbilstību risku novēršanu un vai tās atbalsta citu kontroles procedūru darbību, un novērtē, vai tās tiek īstenotas. (Skat. A115 punktu)

---

[22] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 25. punkts

[23] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 26. punkts

[24] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 27. punkts

[25] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 28.–34. punkts

Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski saistībā ar vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumiem

40. Ņemot vērā to, ka nav iespējams paredzēt, kādā veidā vadība varētu apiet kontroles procedūras, un neatkarīgi no tā, kāds ir revidenta vērtējums par vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu riskiem, revidents: (skat. A117, A118 punktu.)

    a) uzskata vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu riskus par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu līmenī; un

    b) novērtē, vai šādi riski ietekmē izvērtētos riskus apgalvojumu līmenī.

Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski ieņēmumu uzrādīšanā

41. Identificējot un izvērtējot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus, revidents, pieņemot, ka ieņēmumu uzrādīšanā pastāv krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks, izvērtē, kādas ieņēmumu, ieņēmumu darījumu vai apgalvojumu kategorijas vai attiecīgi apliecinājumi varētu izraisīt šādu risku, ņemot vērā saistītos krāpšanas riska faktorus. (Skat. A119, A125 punktu.)

Atbildes pasākumi, kas vērsti uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem

Revīzijas procedūru izstrādāšana un veikšana objektīvā veidā

42. Revidents izstrādā un veic revīzijas procedūras, kas vērstas uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem, tādā veidā, lai necenstos iegūt revīzijas pierādījumus, kas apstiprinātu vadības apgalvojumus, vai izslēgt tādus revīzijas pierādījumus, kas varētu būt pretrunā vadības apgalvojumiem.

Neprognozējamības elements revīzijas procedūru izvēlē

43. Nosakot atbildes pasākumus, kas vērsti uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem, revidents revīzijas procedūru veida, laika un apjoma izvēlē iekļauj neprognozējamības elementu. (Skat. A126, A127 punktu.)

Vispārēji atbildes pasākumi

44. Saskaņā ar 330. SRS [26] revidents nosaka vispārējus atbildes pasākumus, kas vērsti uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu līmenī. (Skat. A128 punktu)

45. Nosakot vispārējus atbildes pasākumus, kas vērsti uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu līmenī, revidents apsver, vai uzņēmuma grāmatvedības pamatprincipu izvēle un piemērošana, jo īpaši attiecībā uz subjektīviem novērtējumiem un sarežģītiem darījumiem, varētu liecināt par krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā.

[26] 330. SRS 5. punkts

Revīzijas procedūras, kas vērstas uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem apgalvojumu līmenī

46. Saskaņā ar 330. SRS [27] revidents izstrādā un veic papildu revīzijas procedūras, kuru veids, laiks un apjoms atbilst izvērtētajam krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskam apgalvojumu līmenī. (Skat. A129, A135 punktu.)

Revīzijas procedūras, kas vērstas uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem saistībā ar vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumiem

47. Neatkarīgi no tā, kāds ir revidenta vērtējums par vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu riskiem, revidents izstrādā un veic revīzijas procedūras saskaņā ar 48.–52. punktu, kā arī nosaka, vai papildus 48.–52. punktā minētajām procedūrām ir nepieciešamas citas revīzijas procedūras, lai novērstu identificētos vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu riskus.

Grāmatvedības ieraksti un citas korekcijas

48. Revidents izstrādā un veic revīzijas procedūras, kuru mērķis ir pārbaudīt virsgrāmatas ierakstu un citu finanšu pārskatu sagatavošanas gaitā veikto ierakstu un korekciju atbilstību. (Skat. A136–A139 punktu)

49. Izstrādājot un veicot turpmākās revīzijas procedūras saskaņā ar 48. punktu, revidents: (skat. A99 punktu)

    a) iztaujā finanšu pārskatu sagatavošanas procesā iesaistītās personas par neatbilstīgām vai netipiskām darbībām, kas veiktas grāmatvedības ierakstu un citu korekciju apstrādes gaitā;

    b) iegūst revīzijas pierādījumus par grāmatvedības ierakstu populācijas pilnīgumu un citām perioda laikā veiktajām korekcijām; (skat. A140, A147 punktu.)

    c) atlasa grāmatvedības ierakstus un citas korekcijas, kas veiktas pārskata perioda beigās; un (skat. A141–A143, A144 un A146–A147 punktu)

    d) apsver, vai ir nepieciešams pārbaudīt visā perioda laikā veiktos grāmatvedības ierakstus un citas korekcijas. (Skat. A142–A143 un A145–A146 punktu.)

Grāmatvedības aplēses

50. Ja, piemērojot 540. (pārskatīts) SRS [28], tiek konstatēti faktori, kas liecina par iespējamu vadības neobjektīvu rīcību, revidents novērtē, vai tos varētu uzskatīt par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem. (Skat. A148, A150 punktu.)

51. Veicot novērtējumu saskaņā ar 50. punkta prasībām, revidents:

    a) ņem vērā revīzijas pierādījumus, kas iegūti, veicot retrospektīvo pārbaudi saskaņā ar 28. punktu; un

    b) ja tiek konstatēti faktori, kas liecina par iespējamu vadības neobjektīvu rīcību, atkārtoti novērtē grāmatvedības aplēses kopumā. (Skat. A150, A152 punktu.)

Nozīmīgi darījumi, kas neatbilst parastai uzņēmējdarbībai vai šķiet citādi netipiski

---

[27] 330. SRS 6. punkts

[28] 540. (pārskatīts) SRS 32. punkts

52. Attiecībā uz nozīmīgiem darījumiem, kas saskaņā ar revidenta izpratni par uzņēmumu un tā vidi, kā arī, pamatojoties uz citu revīzijas gaitā iegūto informāciju, neatbilst parastai uzņēmējdarbībai vai šķiet citādi netipiski, revidents novērtē, vai šādu darījumu racionālais pamatojums (vai tā neesamība) liek domāt, ka darījumi ir veikti ar mērķi veikt krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā vai slēpt līdzekļu piesavināšanos. (Skat. A153 punktu)

Analītiskās procedūras, ko veic revīzijas noslēguma daļā, formulējot vispārējos secinājumus

53. Piemērojot 520. SRS [29], revidents novērtē, vai analītiskās procedūras, ko veic revīzijas noslēguma daļā, veidojot vispārējos secinājumus par to, vai finanšu pārskati atbilst revidenta izpratnei par uzņēmumu, liecina par iepriekš neuzrādītiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem. (Skat. A154, A155 punktu.)

Vispārējs novērtējums, pamatojoties uz veiktajām revīzijas procedūrām

54. Piemērojot 330. SRS [30], revidents, pamatojoties uz veiktajām revīzijas procedūrām un iegūtajiem revīzijas pierādījumiem, novērtē, vai:

    (a) krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku izvērtējums joprojām ir atbilstošs; un

    b) ir iegūti pietiekami un atbilstoši revīzijas pierādījumi attiecībā uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem.

Krāpšana vai aizdomas par krāpšanu (skat. A7–A11, A28 un A156–A172 punktu)

55. Ja revidents konstatē krāpšanu vai aizdomas par krāpšanu, revidents iegūst izpratni par attiecīgo jautājumu, lai novērtētu tā ietekmi uz revīzijas uzdevumu. Šajā procesā revidents: (skat. A158, A162 punktu.)

    a) iztaujā atbilstošā līmeņa vadību par attiecīgo jautājumu un, ja apstākļi to prasa, iztaujā par šo jautājumu personas, kam uzticēta pārvalde;

    b) ja uzņēmumā ir ieviests process attiecīgā jautājuma izmeklēšanai, revidents novērtē, vai tas ir atbilstošs konkrētajiem apstākļiem; un

    c) ja uzņēmumā ir ieviesti korekcijas pasākumi, kas vērsti uz attiecīgo jautājumu, revidents novērtē, vai tie ir atbilstoši konkrētajiem apstākļiem.

56. Izņemot krāpšanas gadījumus vai aizdomas par krāpšanu, kurus revidents, pamatojoties uz 55. punktā minētajām procedūrām, ir atzinis par acīmredzami nenozīmīgiem, atbildīgais partneris: (skat. A163, A165 punktu.)

    a) nosaka, vai:

        i) jāveic papildu risku izvērtēšanas procedūras, lai nodrošinātu atbilstošu pamatojumu krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšanai un novērtēšanai saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS;

        ii) jāizstrādā un jāveic papildu revīzijas procedūras, lai atbilstoši reaģētu uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem saskaņā ar 330. SRS; un

---

[29] 520. SRS “Analītiskās procedūras” 6. punkts

[30] 330. SRS 25.–26. punkts, A62–A64 punkts

iii) uz revidentu attiecas likumā, noteikumos vai atbilstošajās ētikas prasībās noteikti papildu pienākumi ziņot par uzņēmumā pieļautajiem normatīvo prasību pārkāpumiem saskaņā ar 250. (pārskatīts) SRS;

b) attiecīgos gadījumos apsver ietekmi uz iepriekšējo periodu revīzijām.

57. Ja revidents identificē krāpšanas izraisītas neatbilstības, revidents: (skat. A166, A172 punktu.)

a) nosaka, vai konstatētās neatbilstības ir būtiskas, ņemot vērā tās izraisošos kvalitatīvos vai kvantitatīvos apstākļus;

b) nosaka, vai pastāv kontroles sistēmas trūkumi, tostarp būtiski iekšējās kontroles sistēmas trūkumi, kas saistīti ar krāpšanas novēršanu vai atklāšanu, attiecībā uz konstatēto krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu;

c) nosaka neatbilstību ietekmi uz citiem revīzijas aspektiem, tostarp novērtē, vai ir pamats pieļaut, ka krāpšanā ir iesaistīta vadība; un

d) atkārtoti izvērtē vadības apliecinājumu un iepriekš iegūto revīzijas pierādījumu ticamību, tostarp gadījumos, kad apstākļi vai nosacījumi, kas izraisījuši neatbilstības, liecina par iespējamu slepenu vienošanos, kurā iesaistīti darbinieki, vadība vai trešās personas.

58. Ja revidents konstatē, ka finanšu pārskatos ir krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, vai arī revidents nespēj iegūt pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus, lai varētu izdarīt secinājumus par to, vai finanšu pārskatos ir krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, revidents:

a) novērtē, kā šādi apstākļi ietekmē revīziju un revidenta atzinumu par finanšu pārskatiem atbilstoši 705. (pārskatīts) SRS [31] prasībām;

b) ja nepieciešams, konsultējas ar juristu.

Revidenta nespēja turpināt darba uzdevumu

59. Ja krāpšanas vai aizdomu par krāpšanu izraisītu neatbilstību rezultātā revidents saskaras ar ārkārtas apstākļiem, kas revidentam rada šaubas par spēju turpināt revīzijas uzdevumu, revidents:

a) novērtē konkrētajos apstākļos spēkā esošo profesionālo un tiesisko atbildību, tostarp novērtē, vai revidentam ir pienākums ziņot personai vai personām, kas norīkojušas revidentu darbā, vai atsevišķos gadījumos regulatīvajām iestādēm;

b) novērtē, vai attiecīgajos apstākļos būtu jāatsakās no darba uzdevuma, ja vien likumā nav noteikts aizliegums tā rīkoties;

c) ja revidents atsakās no darba uzdevuma, revidents:

i) pārrunā atteikšanos no darba uzdevuma ar atbilstošā līmeņa vadību un personām, kam uzticēta pārvalde, un šādas rīcības iemeslus; un

ii) novērtē, vai pastāv profesionāls vai tiesisks pienākums ziņot par revidenta atteikšanos no darba uzdevuma un šādas rīcības iemesliem personai vai personām, kas norīkojušas revidentu darbā, vai, atsevišķos gadījumos, regulatīvajām iestādēm; un (skat. A173, A176 punktu.)

[31] 705. (pārskatīts) SRS “Modificēta atzinuma sniegšana neatkarīga revidenta ziņojumā”

d) ja likumā vai noteikumos ir paredzēts aizliegums revidentam atteikties no darba uzdevuma, revidents apsver, vai šādos ārkārtas apstākļos ir jāatsakās no atzinuma sniegšanas par finanšu pārskatiem.

Revidenta ziņojums

Galveno ar krāpšanu saistīto revīzijas jautājumu noteikšana

60. Piemērojot 701. SRS [32], revidents izvērtē ar krāpšanu saistītos jautājumus, par kuriem revidents ir ziņojis personām, kam uzticēta pārvalde, un nosaka, kuriem no šiem jautājumiem revīzijas gaitā bija jāpievērš uzmanība pastiprināti. Šajā procesā revidents ņem vērā šādus faktorus: (skat. A177, A183 punktu.)

a) identificētie un izvērtētie krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatos;

b) identificētie krāpšanas gadījumi vai aizdomas par krāpšanu; un

c) identificētie būtiskie krāpšanas novēršanai un atklāšanai paredzētās iekšējās kontroles sistēmas trūkumi.

61. Piemērojot 701. SRS [33], revidents novērtē, kuri no jautājumiem, kas atbilst 60. punkta nosacījumiem, ir kārtējā perioda finanšu pārskatu revīzijā nozīmīgākie jautājumi un, tādējādi ir uzskatāmi par galvenajiem revīzijas jautājumiem. (Skat. A184, A186 punktu.)

Ziņošana par galvenajiem ar krāpšanu saistītajiem revīzijas jautājumiem

62. Piemērojot 701. SRS [34], revidentam ziņojuma sadaļā "Galvenie revīzijas jautājumi" jāizmanto atbilstošs apakšvirsraksts, kas skaidri norāda, ka jautājums attiecas uz krāpšanu. (Skat. A187, A192 punktu.)

Rakstiski apliecinājumi

63. Revidents iegūst vadības un, attiecīgos gadījumos, personu, kam uzticēta pārvalde, rakstiskus apliecinājumus, ar ko šīs personas apliecina: (skat. A193, A194 punktu.)

a) savu atbildību par krāpšanas un kļūdu novēršanai paredzēto iekšējās kontroles procedūru izstrādi, ieviešanu un uzturēšanu un apliecina, ka ir pienācīgi pildījušas šos pienākumus;

b) ka ir informējušas revidentu par vadības veiktā risku izvērtējuma rezultātiem attiecībā uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku finanšu pārskatos;

c) ka ir sniegušas revidentam visu rīcībā esošo informāciju par krāpšanas gadījumiem vai aizdomām par krāpšanu, kas skar uzņēmumu un kuros iesaistīta:

i) vadība;

ii) darbinieki, kuriem ir nozīmīga loma iekšējās kontroles sistēmas kontekstā; vai

iii) citas personas, kuru darbība var būtiski ietekmēt starpposma finanšu informāciju; un

---

[32] 701. SRS 9. punkts

[33] 701. SRS 10. punkts

[34] 701. SRS 11. punkts

d) ka ir informējuši revidentu par krāpšanas gadījumiem un aizdomām par krāpšanu, kas skar uzņēmuma finanšu pārskatus un par kuriem ir ziņojuši darbinieki, bijušie darbinieki, analītiķi, regulatori vai citas personas.

Sazināšanās ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde

Sazināšanās ar vadību

64. Ja revidents konstatē krāpšanu vai aizdomas par krāpšanu, revidents par to savlaicīgi informē atbilstošā līmeņa vadību, ja vien tas nav aizliegts ar likumu, lai par attiecīgajiem jautājumiem informētu personas, kurām piešķirta galvenā atbildība par krāpšanas novēršanu un atklāšanu. (Skat. A195, A196 punktu.)

Sazināšanās ar personām, kam uzticēta pārvalde

65. Izņemot gadījumus, kad visas personas, kam uzticēta pārvalde, ir iekļautas uzņēmuma vadības sastāvā, revidents, identificējot krāpšanu vai aizdomas par krāpšanu, kurā iesaistīta:

a) vadība;

b) darbinieki, kuriem ir nozīmīga loma iekšējās kontroles sistēmas kontekstā; vai

c) citas personas, izņemot, ja attiecīgais jautājums ir nebūtisks;

par to savlaicīgi informē personas, kam uzticēta pārvalde. Ja revidentam ir aizdomas, ka krāpšanā ir iesaistīta vadība, revidents par to informē personas, kam uzticēta pārvalde, un ar tām pārrunā revīzijas noslēgšanai nepieciešamo procedūru veidu, laiku un apjomu. Šāda sazināšanās ar personām, kam uzticēta pārvalde, ir obligāta, ja vien tas nav aizliegts ar likumu. (Skat. A195 un A197–A199 punktu.)

66. Ja vien tas nav aizliegts ar likumu, revidents sazinās ar personām, kam uzticēta pārvalde, par jebkādiem citiem jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu un kas, pēc revidenta domām, ir būtiski attiecīgu personu pienākumu izpildei. (Skat. A195, A200 punktu.)

Ziņošana attiecīgām iestādēm ārpus uzņēmuma

67. Ja revidents konstatē krāpšanu vai aizdomas par krāpšanu, revidents nosaka, vai likumā, normatīvajos aktos vai atbilstošajās ētikas prasībās ir paredzēts: (skat. A201, A205 punktu.)

a) revidenta pienākums ziņot attiecīgām iestādēm ārpus uzņēmuma;

b) pienākumi vai tiesības, saskaņā ar kurām ziņošana attiecīgām iestādēm ārpus uzņēmuma konkrētajos apstākļos ir uzskatāma par atbilstošu rīcību.

Dokumentācija

68. Piemērojot 230. SRS [35], revidents revīzijas dokumentos ir iekļauj: (skat. A206 punktu)

a) pārrunas revīzijas grupā saistībā ar to, kādās uzņēmuma finanšu pārskatu jomās varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, saskaņā ar 29. punktu;

b) galvenie revidenta izpratnes elementi saskaņā ar 31.–36. punktu; informācijas avoti, pamatojoties uz kuriem veidota revidenta izpratne, un veiktās risku izvērtēšanas procedūras;

[35] 230. SRS "*Revīzijas dokumentācija*" 8.–11. punkts, A6–A7 punkts un pielikums

c) identificētie un izvērtētie krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatu līmenī un apgalvojumu līmenī un izdarīto nozīmīgo spriedumu racionālais pamatojums; un

d) ja revidents secina, ka konkrētā darba uzdevuma apstākļos pieņēmums par to, ka pastāv krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības attiecībā uz ieņēmumu uzrādīšanu, ir nepatiess, revīzijas dokumentos iekļauj šāda secinājuma pamatojumu;

e) revīzijas procedūru rezultāti attiecībā uz vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu riskiem, kā arī izdarītie nozīmīgie profesionālie spriedumi un secinājumi;

f) konstatētie krāpšanas gadījumi vai aizdomas par krāpšanu, veikto revīzijas procedūru rezultāti, izdarītie nozīmīgie profesionālie spriedumi un secinājumi;

g) jautājumi saistībā ar krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu, par kuriem ir informēta vadība, personas, kam uzticēta pārvalde, regulatīvās un izpildinstitūcijas, kā arī citas personas, tostarp informācija par to, kā vadība un, attiecīgos gadījumos, personas, kam uzticēta pārvalde, ir reaģējušas uz šiem jautājumiem.

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Revidenta, vadības un personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumi

Revidenta pienākumi (skat. 2. punktu)

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora sabiedrībām

A1 Publiskā sektora revidenta pienākumi saistībā ar krāpšanu var būt paredzēti likumā, normatīvajos aktos vai citās normās, kas attiecas uz publiskā sektora sabiedrībām, vai arī tie var būt atsevišķi norādīti revidenta pilnvarojumā. Tādēļ publiskā sektora revidenta pienākumi var neaprobežoties tikai ar būtisku neatbilstību risku izvērtēšanu finanšu pārskatos, bet arī var ietvert plašākus pienākumus par krāpšanas risku novērtēšanu.

Galvenās šajā SRS izmantotās koncepcijas

Krāpšanas raksturīgās iezīmes (skat. 5. punktu)

A2 Krāpšana, neatkarīgi no tā, vai tā ir krāpšana finanšu pārskatu sagatavošanā vai līdzekļu piesavināšanās, ietver sevī stimulu vai spiedienu veikt krāpnieciskas darbības, iespēju veikt šādas darbības un zināmu šādas rīcības racionālu pamatojumu.

Piemēri.

- Motivācija vai spiediens veikt krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā var pastāvēt, ja vadība ir pakļauta ārēju vai iekšēju avotu spiedienam sasniegt gaidītos (un, iespējams, nereālistiskus) peļņas mērķus vai finanšu rezultātus, īpaši, ja vadība var izjust nopietnas sekas par finanšu mērķu nesasniegšanu. Tāpat personām var būt stimuls piesavināties līdzekļus, jo, piemēram, attiecīgās personas dzīvo pāri saviem līdzekļiem.
- Persona var izdarīt krāpšanu, ja personai ir iespēja apiet kontroles procedūras, jo, piemēram, attiecīgā persona ieņem amatu ar augstu uzticamības līmeni vai ir informēta par konkrētiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā.
- Personas var racionāli pamatot krāpnieciskas darbības, ja tām piemīt attiecīga attieksme, raksturs vai ētikas vērtību kopums, kas ļauj apzināti un tīši rīkoties negodīgi. Turklāt pat

citādi godīgas personas var veikt krāpnieciskas darbības, nokļūstot vidē, kurā uz tām tiek izdarīts pietiekams spiediens.

A3 Krāpšana finanšu pārskatu sagatavošanā ietver apzināti pieļautas neatbilstības, tostarp summu vai informācijas neuzrādīšanu finanšu pārskatos ar mērķi maldināt finanšu pārskatu lietotājus. To var izraisīt vadības centieni manipulēt ar peļņu, lai maldinātu finanšu pārskatu lietotājus, ietekmējot viņu priekšstatus par uzņēmuma darbības rezultātiem un rentabilitāti. Šādas manipulācijas ar peļņas datiem sākotnēji var izpausties kā neliela mēroga darbības vai korekcijas attiecībā uz pieņēmumiem un izmaiņas vadības spriedumos. Spiediena un stimulu ietekmē šādu darbību mērogs var paplašināties, kļūstot par būtisku krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā.

Piemēri.

- Vadība apzināti pieņem lēmumus, kas noved pie krāpšanas finanšu pārskatu sagatavošanā, iekļaujot būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos, jo vadība ir spiesta sasniegt tirgus gaidām atbilstošus rezultātus vai vēlas maksimāli palielināt atalgojumu, kas atkarīgs no sasniegtajiem rezultātiem.
- Vadība būtiski samazina peļņu, lai samazinātu nodokļu slogu.
- Vadība mākslīgi palielina peļņu, lai nodrošinātu bankas finansējumu.
- Publiskajā sektorā tā var būt ieņēmumu nepareiza uzrādīšana vai izdevumu nepilnīga uzrādīšana, jo īpaši gadījumos, kad uz šādiem izdevumiem attiecas likumā paredzēti ierobežojumi.

A4 Krāpšana finanšu pārskatu sagatavošanā var būt šāda:

- finanšu pārskatu pamatā izmantoto grāmatvedības ierakstu vai pamatā esošo dokumentu falsifikācija (tostarp viltošana) vai sagrozīšana;
- maldinoša ar notikumiem, darījumiem un citiem faktiem saistītas informācijas interpretācija vai apzināta neuzrādīšana finanšu pārskatos;
- apzināti nepareiza piemērojamo finanšu pārskatu pamatnostādņu pielietošana attiecībā uz summām, klasifikāciju, izklāsta veidu vai skaidrojumiem.

A5 Neatbilstības finanšu informācijā var izraisīt vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumi, pat ja attiecīgās procedūras citādi darbojas atbilstīgi. Vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumi var izpausties kā apzināti veiktas darbības, piemēram:

- fiktīvu grāmatvedības ierakstu veikšana, lai manipulētu ar darbības rezultātiem vai sasniegtu citus mērķus;
- neatbilstīga kontu atlikumu aplēšu sagatavošanas procesā izmantoto pieņēmumu koriģēšana un saistīto spriedumu mainīšana;
- pārskata perioda notikumu un darījumu neuzrādīšana finanšu pārskatos, uzrādīšana ar turpejošu vai atpakaļejošu datumu;
- neatbilstības piemērojamajās finanšu pārskatu pamatnostādnēs paredzētajos skaidrojumos, tostarp informācijas neiekļaušana un apslēpšana, vai arī tādas informācijas neiekļaušana, kas ir nepieciešama, lai nodrošinātu patiesu un skaidru atspoguļojumu;

- tādu faktu apslēpšana, kuri varētu ietekmēt finanšu pārskatos uzrādītās summas;
- iesaistīšanās sarežģītos darījumos, kas ir strukturēti tā, lai slēptu uzņēmuma finansiālo stāvokli vai darbības finanšu rezultātus;
- izmaiņu veikšana ar darījumiem saistītos ierakstos un nosacījumos.
- ● neatbilstīgu izmaiņu veikšana pārskatos, lai slēptu neatbilstošas darbības vai darījumus;
- ● nepietiekamu informācijas apstrādes kontroles procedūru izmantošana informācijas tehnoloģiju (IT) lietojumprogrammās, tostarp nepietiekama kontroles procedūru un IT lietojumprogrammu notikumu žurnālu pārskatīšana (piemēram, lietojumprogrammas loģikas mainīšana vai gadījumi, kad lietotāji var piekļūt kopīgai datu bāzei, izmantojot vispārēju piekļuves identifikāciju, vai mainīt piekļuves identifikāciju, lai slēptu darbības).

A6 Līdzekļu piesavināšanās ir uzņēmuma aktīvu zādzība, un to bieži veic darbinieki, piesavinoties salīdzinoši nelielas un nenozīmīgas summas. Tomēr šajās darbībās var būt iesaistīta arī vadība, kurai parasti ir vieglāk slēpt vai maskēt līdzekļu piesavināšanos tādā veidā, kas ir grūti atklājams. Līdzekļu piesavināšanās var ietvert trešo personu iesaistīšanos, kurām ir iespēja izmantot uzņēmuma aktīvus netaisnīgu vai nelikumīgu priekšrocību gūšanai. Līdzekļu piesavināšanos var īstenot dažādos veidos, un tā bieži vien iet roku rokā ar viltotiem vai krāpnieciskiem ierakstiem vai dokumentiem, lai slēptu faktu, ka aktīvi ir pazuduši vai ir ieķīlāti bez atbilstošas atļaujas.

Piemēri.

- Naudas līdzekļu piesavināšanās (piemēram, iekasēto debitoru parādu summu piesavināšanās vai norakstīto parādu ieņēmumu novirzīšana uz personīgajiem bankas kontiem);
- aktīvu zādzība (piemēram, krājumu zādzība personiskai lietošanai, defektīvu preču zādzība tālākpārdošanai, digitālo aktīvu zādzība, ļaunprātīgi izmantojot privāto atslēgu un tādējādi pārkāpējam iegūstot iespēju kontrolēt uzņēmuma līdzekļus, intelektuālā īpašuma zādzība, sadarbojoties ar konkurentu, lai pret atlīdzību izpaustu tehnoloģiskos datus);
- samaksas pieprasīšana par nesaņemtām precēm un pakalpojumiem (piemēram, maksājumi fiktīviem piegādātājiem, atlīdzības, ko piegādātāji maksā uzņēmuma iepirkumu aģentiem apmaiņā pret mākslīgi palielinātu cenu apstiprināšanu; maksājumi fiktīviem darbiniekiem);
- uzņēmuma aktīvu izmantošana personīgām vajadzībām (piemēram, uzņēmuma aktīvu izmantošana kā nodrošinājums personīgajam aizdevumam vai aizdevumam saistītai personai.

Krāpšana vai aizdomas par krāpšanu (skat. 7., 8. un 55–58. punktu)

A7 Revīzijas pierādījumi, kas iegūti, veicot risku izvērtēšanas procedūras un turpmākās revīzijas procedūras saskaņā ar šo SRS, var liecināt par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu.

Piemēri.

- Iegūstot izpratni par uzņēmuma trauksmes celšanas programmu, revidents ir identificējis ziņojumu, kas iesniegts, izmantojot tālruņa numuru ziņošanai par krāpšanu, un kurā

apgalvots, ka vadība ir mākslīgi palielinājusi peļņu, noslēdzot darījumus ar saistītajām pusēm bez komerciāla pamatojuma.

- Veicot papildu revīzijas procedūras attiecībā uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem apgalvojumu līmenī, revidents ieguva revīzijas pierādījumus, kas liecina iespējamu preču zādzību no uzņēmuma noliktavas, ko veikuši darbinieki.

A8 Revidents var konstatēt krāpšanu vai aizdomas par krāpšanu arī, veicot revīzijas procedūras, kas paredzētas citos SRS, tostarp, piemēram, 600. SRS (pārskatīts) [36] paredzētās procedūras, kas vērstas uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem saistībā ar konsolidācijas procesu.

A9 Revidents var izmantot automatizētus rīkus un metodes, lai veiktu revīzijas procedūras krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšanai un izvērtēšanai vai reaģētu uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem. Tādējādi revidents iegūst iespēju strādāt ar apjomīgiem datiem, piemēram, lai gūtu padziļinātu ieskatu vai identificētu netipiskas tendences, kas uzlabo revidenta spēju pielietot profesionālo skepsi un efektīvāk apstrīdēt vadības apgalvojumus. Revidents var izmantot automatizētus rīkus un metodes arī, lai efektīvāk un efektīvāk veiktu revīzijas procedūras, kas saistītas ar grāmatvedības ierakstu pārbaudi. Tomēr automatizētu rīku un metožu izmantošana neaizstāj nepieciešamību ievērot profesionālo skepsi un pielietot profesionālo spriedumu visā revīzijas gaitā.

A10 Šī SRS izpratnē revidents uzskata ar uzņēmumu saistītas sūdzības krāpšanā, ko izvirzījusi cita puse, par aizdomām par krāpšanu, tiklīdz revidents saņem šādu sūdzību (piemēram, tā ir identificēta revidenta veiktās iztaujāšanas rezultātā vai, iepazīstoties ar uzņēmuma trauksmes celšanas programmu (vai citu programmu ziņošanai par krāpšanas gadījumiem)). Puse, kas izvirza sūdzību, var būt saistīta ar uzņēmumu vai neatkarīga no tā. Revidents atbilstoši veic revīzijas procedūras saskaņā ar 55.–58. punktu, lai izvērtētu aizdomas par krāpšanu.

A11 Pat ja identificētās krāpšanas izraisītās neatbilstības kvantitatīvi nav būtiskas, tās var būt būtiskas, vadoties pēc kvalitatīvā aspekta, atkarībā no šādiem faktoriem:

a) kas ierosinājis veikt vai veicis krāpšanu – it kā nenozīmīga krāpšana parasti tiek uzskatīta par nozīmīgu, ja to izdarījusi augstākā vadība vai valsts amatpersona, neatkarīgi no iesaistītās summas. Šāda gadījuma konstatēšana var radīt bažas par to vadības amatpersonu godprātību, kuras ir atbildīgas par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu;

b) kāpēc tika izdarīta krāpšana – neatbilstības, kas kvantitatīvā ziņā nav būtiskas ne atsevišķi, ne kopumā, var būt vadības apzināti radītas, lai "pārvaldītu" galvenos darbības rādītājus, piemēram, lai atbilstu tirgus gaidām, maksimāli palielinātu atalgojumu atkarībā no rezultātiem vai izpildītu parāda saistību noteikumus. Publiskajā sektorā vadība var apzināti radīt neatbilstības, lai panāktu pārpalikumu gadījumos, kad likumdošana aizliedz deficītu, vai lai neatbilstoši uzrādītu izdevumus un tādējādi izvairītos no likumā noteikto ierobežojumu pārkāpšanas.

Raksturīgie ierobežojumi (skat. 10. punktu)

A12 Risks, ka netiks konstatētas krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības pastāv, jo krāpšana var ietvert sarežģītas un rūpīgi organizētas darbības, kas veidotas ar mērķi slēpt krāpšanu, piemēram,

[36] 600. SRS (pārskatīts) *"Īpaši apsvērumi – konsolidētā pārskata revīzija (tostarp komponentu revidentu darbs)"* 38.d punkts

dokumentu viltošana, apzināta darījumu nereģistrēšana vai apzināta nepatiesas informācijas sniegšana revidentam. Šādus slēpšanas mēģinājumus konstatēt ir vēl sarežģītāk, ja pastāv slepena vienošanās. Slepena vienošanās var revidentam radīt pārliecību, ka revīzijas pierādījumi ir pārliecinoši, lai gan faktiski tie ir nepatiesi. Revidenta spēja konstatēt krāpšanu ir atkarīga no tādiem faktoriem kā pārkāpuma veicēja prasmes, manipulāciju biežums un apjoms, iesaistīto personu savstarpējās vienošanās pakāpe, atsevišķo sagrozīto summu relatīvā proporcija un iesaistīto personu amata stāvoklis. Arī tad, ja revidentam ir iespēja identificēt potenciālas iespējas krāpniecisku darbību veikšanai, ir sarežģīti novērtēt, vai neatbilstības tādās spriedumiem pakļautās jomās kā grāmatvedības aplēses, ir radušās krāpšanas vai kļūdu dēļ.

Profesionālā skepse un profesionāls spriedums (skat. 13. punktu)

A13 1. SKVS [37] nosaka firmas pienākumu izstrādāt un ieviest, kā arī izmantot kvalitātes vadības sistēmu attiecībā uz finanšu pārskatu revīzijām. Uzņēmuma apņemšanās uzturēt efektīvu kvalitātes vadības sistēmu ir pamats revidenta pienākumam revīzijas gaitā ievērot profesionālu skepsi. Šāda apņemšanās ir atzīta un nostiprināta ar pārvaldības un vadības komponenta starpniecību, tostarp:

a) firmas vadībai apņemoties nodrošināt kvalitāti; piemēram, vadības rādītais piemērs veido uzņēmuma kultūru, kas savukārt atbalsta un mudina revidentu finanšu pārskatu revīzijā koncentrēties uz saviem pienākumiem saistībā ar krāpšanas atklāšanu;

b) apliecinot, ka resursu vajadzības tiek plānotas un resursi tiek iegūti, sadalīti vai piešķirti tādā veidā, kas atbilst firmas mērķim nodrošināt kvalitāti; piemēram, tiek nodrošināti resursi ar atbilstošām specializētām zināšanām un prasmēm, kas var būt nepieciešamas, veicot revīzijas procedūras saistībā ar krāpšanas konstatēšanu finanšu pārskatu revīzijā.

A14 1. SKKS [38] skaidrots arī, ka firmas profesionālo spriedumu kvalitāte uzlabojas, ja personām, kas izdara šādus spriedumus, piemīt vērīga attieksme pret notiekošo.

Normatīvo prasību pārkāpumi (skat. 14. punktu)

A15 Ja revidents konstatē krāpšanu vai aizdomas par krāpšanu, kas skar uzņēmumu un ko izdarījusi trešā persona (skat. 18a) un A22 punktu), uz revidentu var attiekties papildu prasības saskaņā ar 250. (pārskatīts) SRS.

Piemērs.

- Gūstot izpratni par uzņēmuma vispārējām IT kontroles sistēmām, revidents saņem informāciju par kiberdrošības pārkāpumu, kas saistīts ar trešās personas neatļautu piekļuvi konfidenciāliem uzņēmuma klientu failiem, tostarp saistītai bankas informācijai. Iegūstot izpratni par aizdomām par krāpšanu, atbildīgais partneris konstatēja, ka kiberdrošības pārkāpums, visticamāk, ir atzīstams par valsts datu aizsardzības likumu pārkāpumu.

[37] 1. Starptautiskais Kvalitātes vadības standarts (SKVS) "Kvalitātes vadība firmās, kas revidē un pārskata vēsturisku finanšu informāciju vai sniedz citus apliecinājuma vai ar to saistītos pakalpojumus"

[38] 1. SKVS A31 punkts

A16 Piemērojot šī SRS prasības, var tikt piemērotas arī konkrētas 250. (pārskatīts) SRS noteiktās prasības.

> **Piemērs.**
>
> - Veicot bankas kredītportfeļa pārbaudi, revidents konstatēja virkni kredīta darījumu, kas piešķirti nesen izveidotiem uzņēmumiem, kuri ir saistīti ar augstāko vadību un kuriem trūkst atbilstošas dokumentācijas. Revidents secināja, ka minētie apstākļi liecina, ka augstākā vadība ir krāpnieciskā veidā apstiprinājusi kredītus saistītajām pusēm. Iegūstot izpratni par aizdomām krāpšanu saskaņā ar 55. punktu, revidents secināja, ka šī izpratne ir pietiekama arī tam, lai tiktu izpildīta 250. (pārskatīts) SRS 19a) punktā noteiktā prasība. Revidents novērtēja, kādas varētu būt ietekme uz finanšu pārskatiem, ko varētu radīt naudas sods par iespējamo uzņēmuma bankas nosacījumu pārkāpumu saistībā ar aizdevumiem saistītajām pusēm, kā paredzēts 250. (pārskatīts) SRS 19a) punktā.

A17 Likumos, normatīvajos aktos un atbilstošajās ētikas prasībās var būt noteikts revidenta pienākums veikt papildu procedūras un papildu darbības. Piemēram, Starptautiskās Grāmatvežu ētikas standartu padomes Starptautiskas Grāmatvežu profesionālās ētikas kodekss (tostarp Starptautiskie neatkarības standarti) (IESBA kodekss) paredz, ka revidentam jāveic pasākumi, kas vērsti uz konstatētiem vai iespējamiem likumu un normatīvo aktu pārkāpumiem [39].

Saistība ar citiem SRS standartiem (skat. 15. punktu)

A18 **5. pielikumā** ir norādīti citi SRS standarti, kas attiecas uz konkrētām tēmām, kas saistītas krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu.

Definīcijas (skat. 18. punktu)

Saistība ar korupciju, kukuļošanu un naudas atmazgāšanu (skat. 18a) punktu)

A19 Atkarībā no uzņēmuma veida un apstākļiem revidentam, veicot finanšu pārskatu revīziju saskaņā ar 250. (pārskatīts) SRS [40], ir jāņem vērā noteikti likumu un noteikumu vai atbilstošo ētikas prasību aspekti, kas saistīti ar korupciju, kukuļošanu vai naudas atmazgāšanu.

A20 Korupcija, kukuļošana un naudas atmazgāšana ir nelikumīga un neētiska rīcība. Korupcijas, kukuļošanas un naudas atmazgāšanas jēdzieni tiesību aktos vai normatīvajos aktos var atšķirties, tomēr attiecīgās darbības var būt krāpnieciskas vai veiktas ar mērķi atbalstīt vai slēpt krāpšanu.

> **Piemēri.**
>
> - Korupcija, kas saistīta ar krāpšanu – vadība ir vienojusies ar citām konkurējošām pusēm ar mērķi paaugstināt cenas vai pazemināt preču vai pakalpojumu kvalitāti pircējiem, kuri vēlas iegādāties preces vai pakalpojumus izsoles procesā (t.i., izsoles manipulācijas). Izsoles manipulācijas ietver naudas maksājumus, ko izraudzītais uzvarētājs veic sadarbības partneriem, izmantojot krāpnieciskus konsultāciju līgumus, saistībā ar kuriem faktiski nav veikts nekāds darbs.

[39] SGĒSP kodeksa 360. sadaļa

[40] 250. (pārskatīts) SRS 6. un A6 punkts

- Kukuļošana, lai slēptu krāpšanu – vadība piedāvā stimulus darbiniekiem, lai tie slēptu vadības veikto līdzekļu piesavināšanos.
- Naudas atmazgāšana, lai veicinātu krāpšanu – darbinieks, veicot ieskaitījumu ārzonas bankas kontā, atmazgā naudu, kas ir nelikumīgi iegūta, piesavinoties maksājumus par fiktīviem krājumu pirkumiem, izveidojot viltotus pirkuma pasūtījumus, piegādātāju sūtījumu dokumentus un piegādātāju rēķinus.

A21 Lai gan revidents var konstatēt korupciju, kukuļošanu vai naudas atmazgāšanu vai revidentam var rasties attiecīgas aizdomas, tāpat kā krāpšanas gadījumā revidents neizdara juridiska rakstura secinājumus par to, vai šādas darbības patiešām ir veiktas.

Trešo personu izdarīta krāpšana (skat. 18a) punktu)

A22 Krāpšanu vai aizdomas par krāpšanu, ko attiecībā uz uzņēmumu veikušas personas, kas nav saistītas ar uzņēmumu, parasti raksturo kā trešo personu izdarītu krāpšanu. Krāpšana, kā definēts 18a) punktā, var ietvert trešās personas tīšu rīcību, un tādējādi, konstatējot faktisku vai iespējamu trešās personas tīšu rīcību, kuras rezultātā uzņēmumā varētu notikt uzņēmuma līdzekļu piesavināšanās vai tikt veikta krāpšana finanšu pārskatu sagatavošanā, revidents veic 55.–58. punktā minētās revīzijas procedūras.

A23 Uzņēmuma ārējās puses, kas var veikt krāpšanu, var būt šādas.

- Saistītās puses gadījumos, kad pastāv potenciālas iespējas slēgt slepenu vienošanos ar vadību, eksistē pārmērīgi sarežģīti darījumi vai neobjektīvi veidota darījumu struktūra, kā izskaidrots 550. SRS [41].
- Trešās personas, ar kurām uzņēmumam ir attiecības, kas atbalsta uzņēmuma biznesa modeli, piemēram, klienti, piegādātāji, pakalpojumu sniedzēji vai citas uzņēmumam zināmas ārējās puses. Šīs attiecības var radīt risku, ka tiek veikta slepena vienošanās ar uzņēmuma darbiniekiem vai citām personām, piemēram, lai veiktu fiktīvus darījumus un manipulētu ar finanšu rezultātiem.
- Uzņēmumam nezināmas trešās personas, kas, piemēram, var mēģināt iegūt neatļautu piekļuvi uzņēmuma IT videi, lai varētu pārvaldīt finanšu ziņošanas procesu vai līdzekļus, vai traucēt uzņēmuma darbību vai finanšu pārskatu sagatavošanas procesus.

Krāpšanas riska faktori (skat. 18b) un 38. punktu)

A24 Krāpšanas riska faktoru esamība var ietekmēt revidenta izvērtējumu par raksturīgo risku vai kontroles risku. Krāpšanas riska faktori:

- var būt raksturīgā riska faktori, ciktāl tie skar raksturīgos riskus, un tos var izraisīt vadības neobjektīva rīcība; var izrietēt no citiem identificētajiem raksturīgā riska faktoriem (piemēram, sarežģītība vai nenoteiktība var radīt iespējas, kuru rezultātā paaugstinās krāpšanas izraisītu neatbilstību risks). Ja krāpšanas riska faktori ir raksturīgā riska faktori, raksturīgo risku izvērtē pirms kontroles procedūru izvērtēšanas;
- var attiekties uz tādiem uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas notikumiem vai apstākļiem, kuri rada iespēju veikt krāpšanu un kuri ir jāņem vērā, izvērtējot uzņēmuma kontroles

[41] 550. SRS “Saistītās personas”

procedūras (t.i., ir saistīti ar kontroles risku), un kuri var liecināt par to, ka pastāv citi krāpšanas riska faktori.

A25 Lai gan krāpšanas riska faktori paši par sevi ne vienmēr nozīmē, ka veiktas krāpnieciskas darbības, tie ir bieži vien novērojami apstākļos, kad ir veikta krāpšana, un tādējādi var norādīt uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku.

A26 **1. pielikumā** ietverti piemēri krāpšanas riska faktoriem, kas saistīti ar krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā un ar līdzekļu piesavināšanos. Šie krāpšanas riska faktori ir iedalīti kategorijās saskaņā ar trim nosacījumiem, kas katrs atsevišķi vai dažādās kombinācijās parasti pastāv, ja ir notikusi krāpšana:

- motivācija vai spiediens veikt krāpšanu;
- iespēja veikt krāpšanu;
- attieksme vai spēja racionāli pamatot krāpnieciskas darbības.

Revidents var nepamanīt krāpšanas riska faktorus, ja krāpnieciskas darbības ir pamatotas ar racionāliem apsvērumiem. Tomēr revidents var uzzināt par šādu faktoru esamību, piemēram, gūstot izpratni par uzņēmuma kontroles vidi [42]. Lai gan **1. pielikumā** iekļautie krāpšanas riska faktori aptver plašu situāciju klāstu, ar kurām var saskarties revidenti, tie ir tikai piemēri, un var pastāvēt arī citi riska faktori.

Profesionālā skepse (skat. 7., 19.–22. un 55.–58. punktu)

A27 Profesionālās skepses ievērošana ir pastāvīgs process, kas notiek revīzijas gaitā, revidentam izvērtējot, vai iegūtā informācija un revīzijas pierādījumi liecina, ka pastāv krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības. Tas ietver tādas informācijas ticamības izvērtēšanu, kas tiks izmantota kā revīzijas pierādījumi, kā arī uz attiecīgās informācijas sagatavošanu un uzturēšanu vērstā kontroles pasākumu komponenta, ja tāds pastāv, izvērtēšanu. Ņemot vērā krāpšanas raksturīgās iezīmes, īpaši svarīga loma revidenta profesionālajai skepsei ir, izvērtējot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku.

A28 Apstākļi, kas liecina par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu, ko revidents izvērtē revīzijas gaitā, var atšķirties.

Piemēri.

Iespējamie avoti, kas var sniegt informāciju par apstākļiem, kuri var liecināt par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu uzņēmumā, ir:

- revidents (piemēram, veicot revīzijas procedūras saskaņā ar 550. SRS, uzzina par saistīto pušu attiecībām, kuras vadība apzināti nav izpaudusi revidentam);
- personas, kam uzticēta pārvalde (piemēram, ja revīzijas komitejas dalībnieki veic neatkarīgu izmeklēšanu par netipiskiem grāmatvedības ierakstiem un citām korekcijām);
- vadība (piemēram, novērtējot uzņēmuma risku izvērtēšanas procesa rezultātus);
- iekšējā audita dienesta darbinieki (piemēram, veicot ikgadējās atbilstības pārbaudes attiecībā uz uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu);

[42] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 21. punkts

- darbinieki (piemēram, izmantojot uzņēmuma trauksmes celšanas programmu);
- bijušie darbinieki (piemēram, nosūtot sūdzību iekšējā audita dienestam, izmantojot e-pastu).

A29 Revīzijas gaitā revidents modri seko apstākļiem, kas varētu liecināt par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu, tostarp gadījumos, kad revīzijas procedūras tiek veiktas tuvu revīzijas beigām un var pastāvēt spiediens pabeigt revīzijas uzdevumu laikā. Piemēram, revīzijas noslēgumā var tikt iegūti revīzijas pierādījumi, kas rada šaubas par citu iegūto revīzijas pierādījumu ticamību vai par vadības vai personu, kam uzticēta pārvalde, godīgumu. **3. pielikumā** ir sniegti piemēri apstākļiem, kas var liecināt par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu.

A30 Kā skaidrots 220. (pārskatīts) SRS [43], dažu revīzijas uzdevumu raksturīgie apstākļi var būt tādi, ka darba grupa izjūt spiedienu, kas traucē pienācīgi pielietot profesionālo skepsi, izstrādājot un veicot revīzijas procedūras, kā arī novērtējot revīzijas pierādījumus. 220. (pārskatīts) SRS A35.–A37. punktā ir uzskaitīti piemēri traucēkļiem profesionālās skepses izmantošanai darba uzdevuma līmenī, apzinātiem vai neapzinātiem aizspriedumiem, kas var ietekmēt darba grupas profesionālos spriedumus, kā arī pasākumiem, ko var veikt, lai mazinātu šos šķēršļus.

Piemēri.

- Ir novērota nepietiekama sadarbība un nepamatots spiediens laika ziņā no vadības puses, kas negatīvi ietekmē darba grupas spēju atrisināt sarežģītus vai strīdīgus jautājumus. Saskaņā ar atbildīgā partnera profesionālo vērtējumu šie apstākļi liecina par iespējamiem vadības centieniem slēpt krāpšanu. Atbildīgais partneris iesaistīja pieredzējušākus darba grupas dalībniekus, lai risinātu jautājumus ar vadības pārstāvjiem, ar kuriem bija grūti sadarboties, un ziņoja personām, kam uzticēta pārvalde, par šo sarežģīto apstākļu būtību, tostarp par to iespējamo ietekmi uz revīziju.
- Vadības radītie šķēršļi apgrūtināja darba grupas piekļuvi uzskaites dokumentiem, telpām, atsevišķiem darbiniekiem, klientiem, piegādātājiem un citām personām. Saskaņā ar atbildīgā partnera profesionālo vērtējumu šie apstākļi liecina par iespējamiem vadības centieniem slēpt krāpšanu. Atbildīgais partneris atgādināja darba grupai, ka, reaģējot uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem, nedrīkst apmierināties ar revīzijas pierādījumiem, kas nav pietiekami pārliecinoši, un ziņoja personām, kam uzticēta pārvalde, par sarežģītajiem apstākļiem, tostarp par to iespējamo ietekmi uz revīziju.

A31 Noteiktos apstākļos var rasties arī apdraudējums atbilstošo ētikas prasību ievērošanai. 220. (pārskatīts) SRS [44] ir norādīts, ka atbilstošajās ētikas prasībās, piemēram, IESBA kodeksā, var būt paredzētas prasības attiecībā uz apdraudējuma identificēšanu un novērtēšanu, kā arī ir norādīts, kā šādās situācijās rīkoties [45].

---

[43] 220. (pārskatīts) SRS A34. punkts

[44] 220. (pārskatīts) SRS A45 punkts

[45] IESBA kodeksa R111.1 un R113.1 punktā ir paredzēts grāmatveža pienākums rīkoties atklāti un ar pienācīgu rūpību, atbilstoši ievērojot godīguma, profesionālās kompetences un pienācīgas rūpības principus. IESBA kodeksa 111.1A1 punktā ir skaidrots, ka godīguma princips paredz ievērot rakstura stingrību, lai rīkotos atbilstoši, pat saskaroties ar spiedienu rīkoties pretēji. IESBA kodeksa 113.1 A3 punktā ir skaidrots, ka pienācīgas rūpības princips paredz darba uzdevuma veikšanu rūpīgi un pamatīgi saskaņā ar piemērojamiem tehniskajiem un profesionālajiem standartiem. Šīs ētikas prasības ir jāievēro neatkarīgi no tā, vai vadība izdara tiešu vai netiešu spiedienu.

A32 Revidents var risināt apdraudējumu atbilstošo ētikas prasību, piemēram, godīguma principa, ievērošanai arī, savlaicīgi ziņojot personām, kam uzticēta pārvalde, par apstākļiem, kas rada šādu apdraudējumu. Šādas saziņas gaitā var pārrunāt jebkādas neatbilstības iegūtajos revīzijas pierādījumos, par kurām vadība nav sniegusi apmierinošus paskaidrojumus.

Pretrunīgas atbildes

A33 Pretrunīgas atbildes uz jautājumiem var ietvert pretrunas atbildēs, ko sniegušas gan dažādas 21. punktā minētās personu grupas (t. i., vadība, personas, kam uzticēta pārvalde, iekšējā audita dienesta darbinieki vai citas personas uzņēmumā), gan personas, kas ietilpst vienā un tajā pašā grupā. Piemēram, revidents var konstatēt pretrunīgas atbildes, ko snieguši dažādi vadības pārstāvji.

Apstākļi, kas liek revidentam uzskatīt, ka ieraksts vai dokuments varētu nebūt autentisks vai ka dokumentā minētie nosacījumi ir mainīti

A34 Saskaņā ar 500. SRS [46] revidentam, izstrādājot un veicot revīzijas procedūras, ir jāizvērtē informācijas, ko paredzēts izmantot kā revīzijas pierādījumus, ticamība. Informācijas, ko paredzēts izmantot kā revīzijas pierādījumus, ticamību raksturo tas, cik lielā mērā praktizējošs grāmatvedis var paļauties uz šādu informāciju. Informācijas autentiskums ir ticamības pazīme, ko revidents var ņemt vērā. Revidents var izvērtēt, vai informācijas avots patiešām ir veidojis vai sniedzis informāciju, vai tam bija pilnvaras to darīt, un vai informācija nav tikusi nepienācīgi mainīta.

A35 Veidot revīzijas procedūras saskaņā ar 500. SRS, šo vai citiem SRS standartiem, vai, izvērtējot informāciju, kas iegūta no citiem avotiem, revidenta uzmanības lokā var nokļūt apstākļi, kas liek revidentam uzskatīt, ka ieraksts vai dokuments varētu nebūt autentisks vai ka dokumentā esošie nosacījumi varētu būt mainīti, bet par to revidentam nav paziņots. Tomēr revidentam nav jāveic īpašas procedūras tādu apstākļu identificēšanai, kuri liecina, ka ieraksts vai dokuments varētu nebūt autentisks vai ka dokumentā esošie nosacījumi ir mainīti. Ja revidents revīzijas gaitā identificē šādus apstākļus, ir piemērojams 22. punkts.

Piemēri.

Apstākļi, kas revidentam liek secināt, ka dokuments vai dokumenta nosacījumi varētu nebūt patiesi vai varētu būt mainīti un par to nav sniegta informācija, ir šādi:

- nepamatotas izmaiņas dokumentos, kas saņemti no ārējiem avotiem;
- sērijas numuri, kas izmantoti nepareizā secībā vai atkārtojas;
- adreses un logotipi neatbilst gaidītajam;
- dokumenta noformējums atšķiras no citiem tā paša veida dokumentiem, kas iegūti no tā paša avota (piemēram, mainīts fonts un formatējums);
- trūkst informācijas, kurai būtu jābūt iekļautai;
- rēķinu atsauces vai apraksti, kas atšķiras no citiem rēķiniem, kas saņemti no attiecīgās organizācijas;

[46] 500. SRS "Revīzijas pierādījumi" 7. punkts

- netipiski tirdzniecības nosacījumi, piemēram, netipiskas cenas, procentu likmes, garantijas un atmaksas nosacījumi (piemēram, pirkuma izmaksas, kas šķiet nepamatotas attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, par kuriem tiek iekasēta samaksa);
- informācija, kas šķiet neiespējama vai neatbilst revidenta izpratnei un zināšanām;
- pilnvarotā parakstītāja maiņa;
- elektroniskie dokumenti, kuru pēdējās rediģēšanas datums ir vēlāks par datumu, kurā tie norādīti kā galīgi apstiprināti.

A36 Ja revīzijas gaitā tiek identificēti apstākļi, kas revidentam liek uzskatīt, ka ieraksts vai dokuments varētu nebūt patiess vai varētu būt mainīts un par to revidentam nav sniegta informācija, revidents veic papildu izpēti:

- iztaujā vadību vai citas personas uzņēmumā;
- iegūst tiešu trešās personas apstiprinājumu;
- piesaista ekspertu dokumenta autentiskuma novērtēšanai;
- izmanto automatizētos rīkus un metodes, piemēram, dokumentu autentiskuma vai integritātes pārbaudes tehnoloģijas, lai novērtētu ieraksta vai dokumenta autentiskumu.

A37 Ja papildu revīzijas procedūru rezultāti liecina, ka ieraksts vai dokuments nav autentisks vai ka dokumenta nosacījumi ir mainīti, revidents var konstatēt, ka konkrētie apstākļi liecina par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu, un attiecīgi revidents veic 55.–58. punktā paredzētās revīzijas procedūras.

Darba uzdevuma resursi (skat. 23. punktu)

A38 220. (pārskatīts) SRS [47] ir skaidrots, ka atbildīgā partnera lēmums par to, vai darba grupai ir nepieciešami papildu resursi, ir atkarīgs no revidenta profesionālā sprieduma, un to ietekmē darba uzdevuma veids un apstākļi, ņemot vērā jebkādas izmaiņas, kas var būt radušās darba uzdevuma laikā.

A39 Personu, kurām ir specializētas prasmes vai zināšanas, piemēram, tiesu ekspertu un citu ekspertu, iesaistīšanas veids, laiks un apjoms, ja tiek uzskatīts par nepieciešamu, vai arī pieredzējušāku personu iesaistīšana var atšķirties atkarībā no revīzijas uzdevuma veida un apstākļiem.

Piemēri.

- Uzņēmumā tiek veikta izmeklēšana saistībā ar krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu, kas varētu būtiski ietekmēt finanšu pārskatus (piemēram, ja tajā ir iesaistīta augstākā vadība). Persona ar iemaņām kriminālistikas jomā var palīdzēt plānot un veikt revīzijas procedūras saistībā ar konkrēto jomu, kurā tika konstatēta krāpšana vai aizdomas par krāpšanu.
- Ārpus uzņēmuma esoša iestāde veic izmeklēšanu saistībā ar krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu vai arī saistībā ar faktisku vai iespējamu normatīvo prasību pārkāpumu (piemēram, būtiski nepareizi norādīts nodokļu uzkrājums saistībā ar nodokļu nemaksāšanu un būtiski nepareizi norādīti ieņēmumi, jo šie ieņēmumi ir gūti no nelikumīgām darbībām, kuru pamatā ir naudas atmazgāšana). Eksperti nodokļu un nelikumīgi iegūtu līdzekļu

[47] 220. (pārskatīts) SRS A77. punkts

legalizēšanas novēršanas jomā var palīdzēt identificēt krāpnieciskos aspektus, kas saistīti ar faktisko vai iespējamo pārkāpumu un kas var ietekmēt finanšu pārskatus.

- Uzņēmuma organizatoriskās struktūras un attiecību ar saistītajām pusēm sarežģītība, tostarp īpašam mērķim izveidotu uzņēmumu izveide vai pastāvēšana, var radīt vadībai iespēju sniegt maldinošu informāciju par uzņēmuma finanšu stāvokli vai finanšu rezultātiem. Sarežģītas organizācijas gadījumā eksperts nodokļu tiesību jomā var palīdzēt gūt izpratni par saimnieciskās darbības mērķiem un saimnieciskās darbības virzieniem un struktūrvienībām, tostarp to, kā organizācijas struktūra nodokļu vajadzībām atšķiras no tās darbības struktūras.
- Uzņēmuma darbības nozares vai normatīvās vides sarežģītība var radīt vadībai iespēju vai spiedienu veikt krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā. Eksperts, kura specializācijas joma ir krāpnieciskas shēmas konkrētos jaunattīstības tirgos, var revidentam palīdzēt identificēt krāpšanas riska faktorus vai jomas, kurās krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks finanšu pārskatos varētu būt augstāks.
- Sarežģītu finanšu instrumentu vai citu sarežģītu finansējuma nosacījumu izmantošana var radīt iespēju, ka netiek pietiekamā mērā uzrādīti sarežģīti strukturētu preču riski un preču veidi. Eksperts vērtējuma jomā var palīdzēt gūt izpratni par preces struktūru, mērķi, pamatā esošajiem aktīviem un tirgus apstākļiem, kā rezultātā var tikt akcentēti krāpšanas riska faktori, piemēram, neatbilstības starp tirgus apstākļiem un strukturētās preces vērtējumu.

A40 Tiesu eksperta iemaņas finanšu pārskatu revīzijas kontekstā var ietvert iemaņas grāmatvedības, revīzijas un izmeklēšanas jomās. Šādas iemaņas var izmantot uzņēmuma grāmatvedības uzskaites analīzē un novērtēšanā, lai iegūtu iespējamus pierādījumus attiecībā uz krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā vai līdzekļu piesavināšanos, vai arī revīzijas procedūru izpildē. Iemaņas tiesu ekspertīzes jomā var arī palīdzēt revidentam novērtēt, vai pastāv vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumi vai apzināti neobjektīva vadības rīcība finanšu pārskatu sagatavošanā.

Piemēri.

Iemaņas tiesu ekspertīzes jomā var ietvert specializētas prasmes vai zināšanas šādās jomās:

- krāpšanas riska faktoru identificēšana un novērtēšana;
- krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riska identificēšana un izvērtēšana;
- vadības īstenoto kontroles procedūru, kuru mērķis ir novērst vai konstatēt krāpšanu, efektivitātes novērtēšana;
- informācijas, ko paredzēts izmantot kā revīzijas pierādījumus, autentiskuma novērtēšana;
- informācijas vai datu vākšana, analīze un novērtēšana, izmantojot automatizētus rīkus un metodes, lai identificētu saiknes, modeļus vai tendences, kas var liecināt par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu;
- informācijas par krāpšanas shēmām un metodēm izmantošana iztaujāšanas procesā, informācijas vākšanai un datu analīzei, lai atklātu krāpšanu;
- iztaujāšanas metodes, ko izmanto, pārrunājot konfidenciālus jautājumus ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde;

- finanšu un nefinanšu informācijas analīze, izmantojot automatizētus rīkus un metodes, lai atklātu neatbilstības, netipiskas tendences vai anomālijas, kas varētu liecināt par apzinātu vadības neobjektīvu rīcību vai par vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumiem.

A41 Novērtējot, vai revīzijas darba grupai piemīt atbilstoša kompetence un spējas, atbildīgais partneris var ņemt vērā tādus faktorus kā pieredze saistībā ar uzņēmumā izmantotajām IT sistēmām vai IT lietojumprogrammām, vai arī automatizētajiem rīkiem un metodēm, kurus revīzijas darba grupa izmantos revīzijas plānošanā un veikšanā (piemēram, liela apjoma grāmatvedības ierakstu un citu korekciju pārbaudes laikā, kas tiek veikta, reaģējot uz vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu riskiem).

A42 Novērtējot, vai darba grupas dalībniekiem kopumā piemīt atbilstoša kompetence un spējas reaģēt uz identificētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem, atbildīgais partneris var apsvērt, piemēram, iespēju:

- piesaistīt papildu personas ar specializētām prasmēm vai zināšanām, piemēram, tiesas ekspertus un citus ekspertus;
- mainīt darba grupas sastāvu, iekļaujot tajā personas ar plašāku darba pieredzi; vai
- norīkot pieredzējušos revīzijas darba grupas dalībniekus noteiktu revīzijas procedūru veikšanai konkrētās revīzijas jomās, kurām revīzijā jāpievērš ievērojama uzmanība, tostarp, vadības un, ja apstākļi to prasa, personu, kam uzticēta pārvalde, iztaujāšanai par konkrētajām revīzijas jomām.

Darba uzdevuma izpilde (skat. 24. un 29. punktu)

A43 Atkarībā no revīzijas uzdevuma veida un apstākļiem metode, ko atbildīgais partneris izmanto , lai nodrošinātu darba vadību, uzraudzību un pārskatīšanu, var ietvert plašāku un biežāku darba grupas apspriežu izmantošanu. Atkarībā no notikumiem vai apstākļiem, kas ir ietekmējuši uzņēmumu, var būt lietderīgi rīkot papildu darba grupas apspriedes, lai identificētu jaunus krāpšanas riska faktorus vai iegūtu papildu informāciju par esošajiem (skat. 1. pielikumu, kurā sniegti krāpšanas riska faktoru piemēri).

Piemēri.

- Pēkšņas izmaiņas uzņēmējdarbībā vai darbības rezultātos (piemēram, uzņēmuma operatīvo naudas plūsmu samazināšanās ekonomisko apstākļu ietekmē, kā rezultātā vadība uzņēmumā izdara arvien lielāku spiedienu sasniegt publiski izziņotos peļņas mērķus).
- Negaidītas izmaiņas uzņēmuma augstākās vadības sastāvā (piemēram, finanšu direktors atkāpjas no amata, nesniedzot nekādus paskaidrojumus par pēkšņo atkāpšanos no amata, un tādējādi augstākās vadības uzraudzības neesamības dēļ radot iespējas citiem finanšu nodaļas darbiniekiem veikt krāpnieciskas darbības).

Pastāvīga sazināšanās ar vadību un personām, kam uzticēta **pārvalde** (skat. 25. punktu)

A44 Pastāvīga abpusēja sazināšanās starp vadību vai personām, kam uzticēta pārvalde, un revidentu palīdz identificēt un novērtēt krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus.

A45 Tas, cik bieži revidents sazinās ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde, ir atkarīgs no ar krāpšanu saistītajiem faktiem un apstākļiem uzņēmumā, kā arī no revīzijas uzdevuma ietvaros veikto ar krāpšanu saistīto revīzijas procedūru norisi un rezultātiem.

A46 Laiks, kad notiek sazināšanās, var atšķirties atkarībā no ar krāpšanu saistīto jautājumu nozīmīguma un būtības, kā arī no vadības vai personu, kam uzticēta pārvalde, paredzētās rīcības.

Piemēri.

- Vadības un personu, kam uzticēta pārvalde, iztaujāšana par 32b)–32c) un 33b) punktā minētajiem jautājumiem pēc iespējas drīzāk revīzijas uzdevuma ietvaros, piemēram, ietverot šādu iztaujāšanu revidenta sarunās par plānošanas jautājumiem.
- Ja ir piemērojams 701. SRS, revidents var provizoriski informēt par galvenajiem revīzijas jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu, laikā, kad tiek pārrunāts plānotais revīzijas apjoms un grafiks.
- Veicot īpašas apspriedes ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde, var iegūt atbilstošus revīzijas pierādījumus attiecībā uz revidenta novērtējumu par katru uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentu un novērtējumu par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem. Revidents šādas apspriedes var iekļaut savā saziņā par nozīmīgiem revīzijas gaitā konstatētiem faktiem.
- Savlaicīga ziņošana par nozīmīgiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem saskaņā ar 265. SRS [48] (tostarp trūkumiem, kas ir saistīti ar krāpšanas novēršanu vai atklāšanu) atbilstošā līmeņa vadībai un personām, kam uzticēta pārvalde, var palīdzēt attiecīgajām personām savlaicīgi īstenot nepieciešamos korektīvos pasākumus.

Atbilstošu darba grupas dalībnieku norīkošana, kas ir atbildīgi par sazināšanos ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde

A47 220. (pārskatīts) SRS [49] nosaka atbildīgā partnera vispārējo atbildību par darba uzdevuma resursiem un darba uzdevuma izpildi. Ņemot vērā krāpšanas būtību un risku, jo īpaši, ja krāpšanā iesaistīta augstākā vadība, noteiktu uzdevumu vai darbību uzticēšana atbilstoši kvalificētiem vai pietiekami pieredzējušiem darba grupas dalībniekiem, kā arī atbilstoša darba grupas dalībnieku vadība, uzraudzība un darba pārskatīšana ir svarīga arī šajā SRS prasītās sazināšanās kontekstā. Tas ietver atbilstoši kvalificētu vai pietiekami pieredzējušu darba grupas dalībnieku iesaistīšanu saziņas procesā ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde, par jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu.

A48 220. (pārskatīts) SRS [50] nosaka atbildīgā partnera pienākumu informēt darba grupas dalībniekus par atbilstošajām ētikas prasībām. Piemēram, IESBA kodekss nosaka pienākumu ievērot godprātīgas rīcības principu, kas paredz pienākumu uzturēt viedokli, saskaroties ar dilemmām un sarežģītām situācijām, vai arī apstrīdēt citu personu viedokli, rīkojoties atbilstoši apstākļiem. Darba grupas dalībniekiem, kuri sazināsies ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde, par jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu, ir jāizvērtē šādas sazināšanās saturs un veids, kādā sazināšanās notiks.

---

[48] 265. SRS “Ziņošana personām, kam uzticēta pārvalde, un vadībai par trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā”

[49] 220. (pārskatīts) SRS 25.–34. punkts

[50] 220. (pārskatīts) SRS 17. punkts

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītie pasākumi (skat. 26. punktu)

A49 Kā skaidrots 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [51], izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu ir dinamisks un periodisks informācijas vākšanas, atjaunināšanas un analizēšanas process, kas turpinās visā revīzijas laikā. Tādējādi revidenta prognozes attiecībā uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem var mainīties, iegūstot jaunu informāciju.

No citiem avotiem iegūta informācija (skat. 27. punktu)

A50 Informācija, kas iegūta no citiem avotiem saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 15.–16. punktu, var būt nozīmīga krāpšanas riska faktoru identificēšanā, sniedzot ieskatu par šādiem jautājumiem:

- uzņēmums un tā darbības nozare, kā arī ar to saistītie uzņēmējdarbības riski, kas uzņēmumā varētu radīt spiedienu sasniegt plānotos finanšu rezultātus;
- vadības apņemšanās rīkoties godīgi un ievērot ētikas vērtības;
- vadības apņemšanās savlaicīgi novērst zināmos nozīmīgos iekšējās kontroles sistēmas trūkumus;
- sarežģījumi piemērojamo finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņu pielietošanā, ņemot vērā uzņēmuma veidu un darbības apstākļus, kas var radīt iespēju vadībai veikt un slēpt krāpnieciskas finanšu darbības.

A51 Veicot sākotnējo revīzijas uzdevumu saskaņā ar 510. SRS [52], noteiktos apstākļos saskaņā ar normatīvajām prasībām vai atbilstošajām ētikas prasībām ierosinātais nākamais revidents var lūgt iepriekšējam revidentam sniegt informāciju par krāpšanas vai aizdomu par krāpšanu gadījumiem. Šāda informācija var liecināt par krāpšanas riska faktoru esamību vai par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu.

Iepriekšējo grāmatvedības aplēšu rezultātu retrospektīva pārbaude (skat. 28. punktu)

A52 Vadības spriedumu un pieņēmumu attiecībā uz iepriekšējā perioda finanšu pārskatos atspoguļotām nozīmīgām grāmatvedības aplēsēm retrospektīvās pārbaudes mērķis ir novērtēt, vai pastāv pazīmes, kas liecina par iespējamu vadības neobjektivitāti. Pārbaudes mērķis nav apšaubīt iepriekšējos pārskata periodos izdarītos profesionāla revidenta spriedumus, kuru pamatā bijusi konkrētajā brīdī pieejamā informācija.

Pārrunas darba grupā (skat. 29. punktu)

A53 Kā skaidrots 220. (pārskatīts) SRS [53], atbildīgā partnera pienākums ir veidot tādu darba vidi, kurā tiek uzsvērta atklātas un efektīvas sazināšanās nozīme darba grupā. Pārrunas darba grupā ļauj tās dalībniekiem, pamatojoties uz to prasmēm, zināšanām un pieredzi, savlaicīgi apmainīties ar viedokļiem par to, kādās jomās uzņēmuma finanšu pārskatos varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības.

---

[51] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS A48 punkts

[52] 510. SRS "Sākotnējie revīzijas uzdevumi – sākuma atlikumi"

[53] 220. (pārskatīts) SRS 14. punkts

A54 Personas ar specializētām prasmēm vai zināšanām, piemēram, tiesas eksperti un citi eksperti, var uzaicināt piedalīties darba grupas sanāksmē, lai iegūtu padziļinātu ieskatu par to, kādās jomās uzņēmuma finanšu pārskatos varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības. Personu ar specializētām prasmēm vai zināšanām iesaistīšana un ieguldījums var paaugstināt notiekošo pārrunu kvalitāti.

A55 Ideju apmaiņa var palīdzēt revidentam izveidot sākotnējo priekšstatu par vadības nostāju. Sarunā var tikt apspriestas vadības un personu, kam uzticēta pārvalde, darbība un rīcība, tostarp tas, vai uzņēmumā visos līmeņos ir iedibinātas skaidras un konsekventas darbības un saziņa godīguma un ētiskas rīcības jomā.

A56 Lai veicinātu ideju apmaiņu, noderīgas var būt šādas pieejas:

- "kā būtu, ja..." scenāriji – tie var būt noderīgi, apspriežot, vai noteikti notikumi vai apstākļi uzņēmumā nerada vidi, kurā vienai vai vairākām personām vadības, pārvaldības vai darbinieku vidū rodas stimuls, spiediens, iespēja vai racionāls pamatojums veikt krāpšanu, un, ja tā ir, kā šāda krāpšana varētu tikt veikta;
- automatizēti rīki un metodes – tos var izmantot, lai pamatotu pārrunas par to, kādās jomās uzņēmuma finanšu pārskatos varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības; piemēram, automatizētus rīkus un metodes var izmantot, lai identificētu krāpšanas riska faktorus, tostarp metodes, un gūtu papildu izpratni par motivāciju un spiedienu, piemēram, salīdzinot nozares vai sektora finanšu rādītājus ar etaloniem; netipiskas sakarības uzņēmuma kārtējā perioda datos (piemēram, finanšu un darbības datos) var liecināt par nelabvēlīgiem rādītājiem vai tendencēm salīdzinājumā ar konkurentiem vai iepriekšējiem uzņēmuma darbības rezultātiem.

A57 Ideju apmaiņa var aptvert, cita starpā, šādus jautājumus:

- darba grupas novērojumi par mijiedarbību starp vadības pārstāvjiem (piemēram, starp izpilddirektoru un finanšu direktoru) vai starp vadību un personām, kam uzticēta pārvalde, kas var liecināt par sadarbības vai savstarpējās cieņas trūkumu starp pusēm; šis apstāklis savukārt var liecināt par vidi, kas ir labvēlīga krāpnieciskām darbībām;
- jebkādas netipiskas vai nepamatotas izmaiņas vadības vai darbinieku uzvedībā vai dzīvesveidā, kas ir piesaistījušas darba grupas dalībnieku uzmanību;
- informācija (piemēram, pieejama nozares žurnālos vai regulatīvo iestāžu publicētajos ziņojumos) par krāpšanas gadījumiem, kas skāruši citus uzņēmumus, piemēram, uzņēmumus, kas darbojas tajā pašā nozarē vai ģeogrāfiskajā reģionā, kā rezultātā šo uzņēmumu finanšu pārskatos iekļauti neatbilstoši dati, var liecināt par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku revidējamajā uzņēmumā;
- vadība var izmantot skaidrojumus vai to trūkumu, lai apgrūtinātu izpratnes gūšanu par uzņēmuma finanšu pārskatiem (piemēram, iekļaujot pārāk daudz nebūtiskas informācijas, izmantojot neskaidru vai divdomīgu valodu vai neiekļaujot skaidrojumus, piemēram, attiecībā uz ārpusbilances finansēšanas darījumiem vai nomas līgumiem);
- notikumi vai apstākļi, kas varētu radīt nozīmīgas šaubas par uzņēmuma spēju turpināt darbību (piemēram, farmācijas nozares uzņēmuma zāļu patenta termiņa beigšanās, kas izraisījusi ieņēmumu samazināšanos); šādos apstākļos vadībai var rasties stimuls vai spiediens veikt krāpšanu, lai slēptu būtisku nenoteiktību saistībā ar uzņēmuma spēju turpināt darbību;

- nozīmīgas saistīto pušu attiecības un darījumi (piemēram, uzņēmumam ir sarežģīta organizatoriskā struktūra, kas ietver vairākus vadības kontrolētus īpašam nolūkam izveidotus uzņēmumus); šie apstākļi var radīt vadībai iespēju veikt krāpšanu, piemēram, mākslīgi palielinot peļņu vai slēpjot parādus;
- citas attiecības ar trešajām pusēm, no kurām izriet krāpšanas riska faktori, vai trešo personu īstenota krāpšana.

Piemēri.

- Pamatojoties uz revidenta izpratni par uzņēmuma informācijas apstrādes procesiem, revidents identificē krāpšanas riska faktoru (t. i., iespēju veikt krāpšanu), kas izriet no nepietiekamas vadības līmeņa uzraudzības pār nozīmīgiem biznesa procesiem, kuri ir nodoti ārpakalpojumu sniedzējam.
- Pamatojoties uz revidenta izpratni par uzņēmuma fiziskās piekļuves kontroles procedūrām, revidents identificē krāpšanas riska faktoru (t. i., iespēju veikt krāpšanu), kas izriet no nepietiekamas drošības uzņēmuma filiālēs, kurās atrodas ievērojams daudzums izmērā nelielu, svara ziņā vieglu un dārgu aktīvu.
- Pamatojoties uz revidenta izpratni par ieņēmumu līgumiem, revidents konstatē, ka uzņēmums izmanto konsignācijas līgumus, kur trešās personas uzņēmuma vārdā pārdod tā krājumus, un uzņēmums gūst ieņēmumus no šiem pārdošanas darījumiem. Revidents identificē krāpšanas riska faktoru (t. i., stimulu veikt krāpšanu), kas izriet no trešās personas motivācijas uzrādīt uzņēmumam mazākus konsignācijas pārdošanas apjomus, lai trešā persona varētu sasniegt savus pārdošanas mērķus.

A58 Darba grupa var izvērtēt citus iespējamos vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumus, ne tikai pārkāpumus saistībā ar grāmatvedības ierakstiem un citām korekcijām, būtiskām aplēsēs vai darījumiem, kas neatbilst parastai uzņēmējdarbībai.

Piemēri.

- Fiktīvu darbinieku vai piegādātāju datu izveide ar mērķi pārskaitīt naudu uz personīgiem kontiem.
- Autorizētu darījumu notikšanas laika maiņa, lai manipulētu ar finanšu uzskaiti.

A59 Atbildīgais partneris un citi vadošie darba grupas dalībnieki, kas piedalās darba grupas apspriedē, var arī izmantot šo iespēju, lai:

- uzsvērtu to, cik svarīgi ir visā revīzijas gaitā saglabāt apšaubošu attieksmi attiecībā uz iespējamību, ka varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības;
- atgādinātu revīzijas darba grupas dalībniekiem par viņu pienākumu kalpot sabiedrības interesēm, veicot kvalitatīvus revīzijas uzdevumus, kā arī par to, cik svarīgi ir saglabāt objektivitāti, lai veicinātu revīzijas pierādījumu kritisku novērtējumu, kas iegūti no personām, kuras piedalās vai nepiedalās finanšu pārskatu sagatavošanas vai grāmatvedības procesos, vai arī no personām ārpus uzņēmuma;
- izvēlētos revīzijas procedūras, kas ir atbilstoši vērstas uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatos, tostarp izvērtējot, vai konkrēta veida revīzijas procedūras varētu būt efektīvākas par citām, un to, kā iekļaut neprognozējamības elementu

veicamo revīzijas procedūru veidā, laika plānojumā un apjomā. **2. pielikumā** ir sniegti piemēri procedūrām, kurās ir iekļauts neprognozējamības elements.

Veiktās analītiskās procedūras un identificētās netipiskās vai neparedzētās sakarības (skat. 30. punktu)

A60 Veicot analītiskās procedūras saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [54], revidents var konstatēt atšķirības vai sakarības, kas neatbilst citai atbilstošais informācijai vai ievērojami atšķiras no sagaidāmā.

Piemērs.

Analītiskā procedūra	Neparedzēts vai nesaskanīgs analītiskās procedūras rezultāts
Uzņēmuma reģistrētā pārdošanas apjoms salīdzinājumā ar uzņēmuma ražošanas jaudu.	Ja pārdošanas apjoms pārsniedz ražošanas jaudu, tas var nozīmēt, ka notiek fiktīva aktīvu pārdošana vai aktīvu pārdošana tiek reģistrēta, pirms ir izpildīti ieņēmumu uzrādīšanas kritēriji.
Ieņēmumu tendenču analīze pa mēnešiem salīdzinājumā ar preču atgriešanas apjomiem pa mēnešiem, tostarp pārskata periodā un īsi pēc tā.	Ja preču atgriešanas apjoms palielinās īsi pēc pārskata perioda salīdzinājumā ar preču atgriešanas apjomu mēneša laikā, tas var nozīmēt, ka pastāv revidentam neizpausta blakus vienošanās ar klientiem par preču atgriešanu, kas, ja tā būtu zināma revidentam, neļautu uzrādīt attiecīgus ieņēmumus.

Izpratnes gūšana par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu

Uzņēmums un tā vide (skat. 31. punktu)

Uzņēmuma organizatoriskā struktūra un īpašumtiesības, pārvaldība, mērķi un stratēģija, kā arī filiāļu ģeogrāfiskās atrašanās vietas

A61 Izpratne par uzņēmuma organizatorisko struktūru un īpašumtiesībām palīdz revidentam identificēt krāpšanas riska faktorus. Pārmērīgi sarežģīta organizatoriskā struktūra, kas ietver nestandarta juridiskas personas vai ir nevajadzīgi sarežģīta vai netipiska salīdzinājumā ar citiem tās pašas nozares uzņēmumiem var liecināt, ka, iespējams, pastāv krāpšanas riska faktori.

[54] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 14b) punkts

Piemērs.

- Sarežģītu darījumu esamība starp uzņēmumiem palielina iespēju manipulēt ar bilances rādītājiem vai veidot fiktīvus darījumus.

A62 Izpratne par uzņēmuma pārvaldības mehānismu palīdz revidentam identificēt krāpšanas riska faktorus. Piemēram, neatbilstoši pārvaldības vai atbildības mehānismi var vājināt uzraudzību un palielināt krāpšanas iespējas (skat. arī A71.–A82. punktu). Tomēr dažos uzņēmumos atbildība par uzņēmuma krāpšanas identificēšanas un reaģēšanas procesu uzraudzību var būt uzticēta augstākā līmeņa vadības pārstāvim vai personai ar īpaši deleģētu atbildību.

Piemērs.

Ja uzņēmumā notiek nozīmīgs digitālās transformācijas process, nepietiekami pārvaldības pasākumi attiecībā uz nesen ieviestām tehnoloģijām, kas ietekmē uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanas ziņā būtisku informācijas sistēmu, var palielināt krāpšanas iespējamību.

A63 Izpratne par uzņēmuma mērķiem un stratēģiju palīdz revidentam identificēt krāpšanas riska faktorus. Mērķi un stratēģija ietekmē iekšējās un ārējās izredzes un var uzņēmumā radīt spiedienu sasniegt noteiktus finanšu rādītājus.

Piemērs.

Ja uzņēmumam ir ļoti agresīva izaugsmes stratēģija, tas var radīt spiedienu uzņēmuma personālam veikt krāpšanu, lai sasniegtu izvirzītos mērķus.

A64 Izpratne par uzņēmuma filiāļu ģeogrāfiskajām atrašanās vietām palīdz revidentam identificēt krāpšanas riska faktorus. Uzņēmuma filiāles var darboties ģeogrāfiskās vietās, kurās krāpšanas risks vai citu nelikumīgu vai neētisku darbību veikšanas risks ar mērķi veicināt vai slēpt krāpšanu ir augstāks. Revidents var iegūt informāciju par šādām filiālēm no dažādiem iekšējiem un ārējiem avotiem, tostarp, meklējot informāciju attiecīgās datu bāzēs.

Piemēri.

- Nepietiekams tiesiskais un normatīvais regulējums, kas rada labvēlīgu vidi krāpšanai finanšu pārskatu sagatavošanā bez nozīmīgām sekām.
- Ārvalstu finanšu centri, kuros pastāv mazāk ierobežojoši noteikumi un nodokļu atvieglojumi, kas var veicināt krāpšanu naudas atmazgāšanas ceļā.
- Kultūras normas, kurās kukuļošana ir plaši pieņemta uzņēmējdarbības prakse, kas var novest pie kukuļošanas izmantošanas, lai veicinātu vai slēptu krāpšanu.

Nozare un normatīvā vide

A65 Izpratne par nozari un normatīvo vidi, kurā uzņēmums darbojas, palīdz revidentam identificēt krāpšanas riska faktorus. Uzņēmums var darboties nozarē, kurā krāpšanas risks vai citu nelikumīgu vai neētisku darbību veikšanas risks ar mērķi veicināt vai slēpt krāpšanu ir augstāks. Revidents var iegūt izpratni par to, vai uzņēmums darbojas:

- nozarē, kurā pastāv lielākas iespējas veikt krāpšanu (piemēram, būvniecības nozarē ieņēmumu uzrādīšanas principi var būt sarežģīti un saistīti ar lielā mērā subjektīvu vērtējumu, kas var radīt iespēju veikt krāpšanu);
- nozarē, kurā uzņēmums izjūt spiedienu (piemēram, augsta konkurence vai tirgus piesātinājums, kam seko peļņas normu samazināšanās šajā nozarē); šādas iezīmes var radīt stimulu veikt krāpšanu, jo var būt grūtāk sasniegt finanšu rādītāju mērķus;
- nozarē, kurā ir paaugstināts naudas atmazgāšanas risks (piemēram, banku nozare vai azartspēļu nozare var būt īpaši neaizsargāta pret naudas atmazgāšanu, kas var veicināt krāpšanu);
- normatīvā vidē, kurā pastāv stimuli vai spiediens veikt krāpšanu (piemēram, valsts atbalsta programmām var būt noteikti sliekšņi, kas jāizpilda, lai saņemtu atbalstu).

Izmantotie darbības rādītāji, – gan iekšējie, gan ārējie

A66 Spiedienu uzņēmumā var radīt darbības rādītāji, – gan iekšējie, gan ārējie. Šis spiediens, savukārt, var motivēt vadību vai darbiniekus veikt darbības, lai neatbilstoši uzlabotu uzņēmuma darbības rezultātus vai sagrozītu finanšu pārskatus. Iekšējie darbības rādītāji var ietvert darbinieku darbības rādītājus un motivācijas atlīdzības principus. Ārējie darbības rādītāji var ietvert akcionāru, analītiķu vai citu lietotāju gaidas.

> **Piemērs.**
>
> Revidents var izmantot automatizētus rīkus un metodes, piemēram, dezagregēto datu analīzi (piemēram, pa uzņēmējdarbības segmentiem vai preču līnijām), lai identificētu neatbilstības vai anomālijas datos, kas tiek izmantoti darbības rādītāju aprēķināšanai.

A67 Revidents var apsvērt iespēju piedalīties uzņēmuma konferences zvanos ar ieņēmumu analītiķiem vai pārskatīt analītiķu ziņojumus. Tas var sniegt revidentam informāciju par to, vai analītiķiem, iespējams, ir pārāk optimistiskas vai nereālas gaidas attiecībā uz uzņēmuma finanšu rezultātiem. Revidents var arī noskaidrot vadības attieksmi pret šādām prognozēm, novērojot, kā vadība mijiedarbojas ar analītiķiem. Pārāk optimistiskas analītiķu gaidas, kuras vadība apņemas īstenot, var liecināt par spiedienu un racionālu pamatojumu, kas liek vadībai manipulēt ar galvenajiem darbības rādītājiem.

A68 Citi jautājumi, ko revidents var izvērtēt, ir šādi.

- Vadības atalgojuma pakete. Ja ievērojama daļa no vadības atalgojuma paketes ir atkarīga no finanšu mērķu sasniegšanas, vadībai var būt stimuls manipulēt ar finanšu rezultātiem.
- Negatīva mediju uzmanība, īso pozīciju pārskati vai negatīvi analītiķu ziņojumi. Ja vadība ir pakļauta spiedienam vai intensīvām pārbaudēm, kas vērstas uz šiem jautājumiem, vadībai var būt stimuls manipulēt ar finanšu rezultātiem.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora sabiedrībām

A69 Publiskā sektora sabiedrībās bieži vien finanšu pārskatu galvenie lietotāji ir likumdošanas un normatīvās iestādes, kas var izvirzīt savas gaidas saistībā ar ārējiem darbības rādītājiem. Revidents var izvērtēt arī citu pušu vai publisko iestāžu veiktu ārējo pārbaužu veidu un apjomu, jo publiskā sektora sabiedrības vadībai var būt stimuls manipulēt ar finanšu rezultātiem, ja tā izjūt spiedienu vai tiek pakļauta intensīvām pārbaudēm.

Izpratnes gūšana par piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm un uzņēmuma grāmatvedības pamatprincipiem (skat. 31. punktu)

A70 Jautājumi, kas saistīti ar piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm un kurus revidents var ņemt vērā, lai gūtu izpratni par jomām, kurās varētu būt augstāka iespējamība, ka pastāv vadības neobjektīvas rīcības vai citu krāpšanas riska faktoru izraisītas neatbilstības, ir šādi:

- piemērojamo finanšu pārskatu pamatnostādņu jomas, kas nosaka:
  - vērtēšanas pamatu, kura pielietošanai nepieciešamas sarežģītas grāmatvedības novērtējuma metodes;
  - vadībai ir jāizdara nozīmīgi spriedumi, piemēram, jāsagatavo grāmatvedības aplēses ar augstu aplēses nenoteiktību vai nav noteikta grāmatvedības metode jaunu un topošu finanšu produktu apstrādei (piemēram, dažādiem digitālo aktīvu veidiem);
  - prasmes jomās, kas nav saistītas ar grāmatvedību, piemēram, aktuāra aprēķini, vērtēšana vai inženierijas dati; īpaši tas ir gadījumos, kad vadība var ietekmēt un virzīt veikto darbu, kā arī vadības ekspertu izdarītos secinājumus;
- izmaiņas piemērojamajās pārskatu pamatnostādnēs; piemēram, vadība var apzināti neatbilstīgi piemērot jaunas grāmatvedības prasības attiecībā uz summām, klasifikāciju, atspoguļošanas veidu vai skaidrojumiem;
- vadības izvēlēto grāmatvedības pamatprincipu pielietošana; piemēram, vadības izvēlētie grāmatvedības pamatprincipi var neatbilst tiem, ko piemēro līdzīgos uzņēmumos tajā pašā nozarē;
- grāmatvedības aplēšu summa, ko vadība izvēlējusies uzrādīt vai skaidrot finanšu pārskatos.

Piemēri.

- Vadība var ilgstoši pievērst uzmanību vienam no iespējamajiem rezultātu diapazona galējiem rādītājiem, kas nodrošina vadībai izdevīgākus finanšu pārskatu rezultātus.
- Vadība var izmantot modeli, kas paredz tādas metodes izmantošanu, kura konkrētajā nozarē vai vidē nav iedibināta vai netiek plaši izmantota.

Izpratnes gūšana par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentiem

Kontroles vide

Uzņēmuma kultūra un vadības apņemšanās rīkoties godīgi un ievērot ētikas vērtības (skat. 32a)i) punktu)

A71 Izpratne par uzņēmuma kontroles vides aspektiem, kas veido uzņēmuma kultūru, un izpratne par vadības apņemšanos rīkoties godīgi un ievērot ētikas vērtības palīdz revidentam gūt priekšstatu par vadības attieksmi un vadības līmeņa nostāju attiecībā uz krāpšanas novēršanu un atklāšanu.

A72 Novērtējot, kādā mērā vadība demonstrē apņemšanos rīkoties godprātīgi un saskaņā ar ētikas vērtībām, revidents var iztaujāt vadību un darbiniekus, kā arī ņemt vērā informāciju no ārējiem avotiem par tālāk norādītajiem jautājumiem.

- Vadības apņemšanās rīkoties godīgi un ievērot ētikas vērtības, ko vadība pauž ar savu piemēru. Tas ir svarīgi, jo darbinieki, visticamāk, rīkosies ētiskāk, ja vadība apņemas rīkoties godīgi un ētiski.

- Saziņa uzņēmumā par godīgumu un ētikas vērtībām. Piemēram, uzņēmumā var būt izstrādāta misija, ētikas kodekss vai krāpšanas novēršanas pamatprincipi, kas nosaka uzņēmuma personāla pienākumu rīkoties godīgi un ievērot ētikas vērtības saistībā ar krāpšanas risku pārvaldību. Lielākās vai sarežģītākās organizācijās vadība var būt iedibinājusi procesu, kas paredz darbinieku pienākumu ik gadu apstiprināt, ka tie ir ievērojuši organizācijas ētikas kodeksu.
- Apmācību esamība organizācijā par krāpniecisku darbību atpazīšanu. Piemēram, organizācija var noteikt darbinieku pienākumu apmeklēt apmācības ētikas un rīcības kodeksa jomā kā daļu no pastāvīgas apmācības vai ievadprogrammas. Lielākās vai sarežģītākās organizācijās var būt nepieciešamas īpašas apmācības darbiniekiem, kuru pienākumos ietilpst krāpšanas novēršana un atklāšana (piemēram, iekšējā audita dienestam).
- Vadības reakcija uz krāpnieciskām darbībām. Piemēram, ja tiek ignorētas nelielas ētikas prasībām neatbilstošas darbības (piemēram, sīkas zādzības, krāpšanas izdevumu uzrādīšanā), tas var liecināt, ka tikpat iecietīga ir arī attieksme pret nozīmīgākām krāpnieciskām darbībām, ko izdarījuši vadošie darbinieki.

Uzņēmuma trauksmes celšanas programma (vai cita programma ziņošanai par krāpšanas gadījumiem) (skat. 32a)ii) punktu)

A73 Bieži vien krāpšanas gadījumi tiek atklāti, pateicoties ziņojumiem vai sūdzībām, kas iesniegtas, izmantojot uzņēmuma trauksmes celšanas programmu. Trauksmes celšanas programmas, kuras dažos uzņēmumos var tikt dēvētas arī citādi, piemēram, par kanālu ziņošanai par krāpšanu, ir izveidotas, lai, cita starpā, apkopotu informāciju no darbiniekiem, klientiem un citām ieinteresētajām personām par iespējamiem krāpšanas gadījumiem, kas ietekmē uzņēmumu. Trauksmes celšanas programma bieži vien ir nozīmīga uzņēmuma krāpšanas risku pārvaldības sastāvdaļa.

A74 Trauksmes celšanas programmas veids ir atkarīgs no uzņēmuma veida un sarežģītības, tostarp no tā, cik lielā mērā uzņēmums ir pakļauts krāpšanas riskiem. Piemēram, formālākas ziņošanas programmas var ietvert īpašu e-pasta adresi, tīmekļa vietni vai tālruņa ziņošanas mehānismu, formālas apmācības visiem darbiniekiem, periodiskus ziņojumus vadībai un personām, kam uzticēta pārvalde, par informāciju, kas sniegta, izmantojot programmu, vai par programmas pārvaldību, ko īsteno trešā persona. Trauksmes celšanas programmas var sastāvēt arī no mazāk formāliem procesiem, kas var ietvert mutisku sazināšanos par programmu vai sazināšanos caur uzņēmuma tīmekļa vietni, kur var saņemt ziņojumus vai sūdzības, kā arī uzraudzību, ko īsteno uzņēmuma personāla daļa vai neatkarīga persona, piemēram, ārējais juriskonsults.

A75 Iegūstot izpratni par uzņēmuma trauksmes celšanas programmu, revidents:

- gūst izpratni par to, kā uzņēmumā tiek saņemti ziņojumi vai sūdzības, par programmas pārvaldībā iesaistīto personu objektivitāti un kompetenci, kā arī par to, cik atbilstošas ir uzņēmuma procedūras izvirzīto jautājumu risināšanai, tostarp izmeklēšanas un korektīvo pasākumu procedūras, un kā tiek nodrošināta ziņotāju aizsardzība; lielākā vai sarežģītākā uzņēmumā trauksmes celšanas programmas neesamība vai tās neefektivitāte var liecināt par trūkumiem uzņēmuma kontroles vidē;
- pārskata trauksmes celšanas programmas dokumentus, meklējot ziņojumus vai sūdzības, kurās varētu būt ietvertas liecības par krāpšanu, kas uzņēmumā netiek izmeklētas, vai informāciju, kas varētu radīt šaubas par vadības apņemšanos veidot un uzturēt godīguma un ētiskas rīcības kultūru;

- veic papildu procedūras attiecībā uz liecībām par krāpšanu, kas tiek izmeklētas uzņēmumā, saskaņā ar 55.–58. punktā izklāstītajām prasībām.

Personu, kam uzticēta pārvalde, nodrošinātā pārraudzība (skat. 32a)iii) punktu)

A76 Daudzās jurisdikcijās korporatīvās pārvaldības prakse ir ļoti attīstīta, un personas, kam uzticēta pārvalde, aktīvi piedalās uzņēmumā īstenoto procesu pārraudzībā saistībā ar krāpšanas risku un uz šādiem riskiem vērstu kontroles procedūru izvērtēšanu. Personām, kam uzticēta pārvalde, un vadībai uzticētie pienākumi dažādos uzņēmumos un dažādās jurisdikcijās var atšķirties, un tāpēc revidentam ir svarīgi gūt izpratni par šo pienākumu būtību katrā uzņēmumā, lai revidents varētu izprast, kā attiecīgās personas īsteno pārraudzību attiecībā uz krāpšanas novēršanu un atklāšanu [55].

A77 Gūstot izpratni par to, kā personas, kam uzticēta pārvalde, īsteno pārraudzību, revidents noskaidro, kādās jomās varētu pastāvēt uzņēmuma vadības līmeņa krāpšanas risks, cik atbilstīgas ir krāpšanas novēršanai vai atklāšanai paredzētās kontroles procedūras un cik atbilstoša ir vadības kompetence un godprātība. Lai gūtu šādu izpratni, revidents var, piemēram, apmeklēt sanāksmes, kurās notiek attiecīgas diskusijas, iepazīties ar šādu sanāksmju protokoliem vai iztaujāt personas, kam uzticēta pārvalde.

A78 Personu, kam uzticēta pārvalde, nodrošinātās pārraudzības efektivitāti ietekmē attiecīgo personu objektivitāte un izpratne par procesiem un kontroles procedūrām, ko vadība ir ieviesusi krāpšanas novēršanai vai atklāšanai. Piemēram, personu, kam uzticēta pārvalde, nodrošinātā pārraudzība saistībā ar krāpšanas novēršanai vai atklāšanai paredzēto kontroles procedūru efektivitāti ir svarīgs aspekts, un šāda novērtējuma objektivitāti ietekmē attiecīgo personu neatkarība no vadības.

Mērogojamība (skat. 32a)iii) punktu)

A79 Dažos gadījumos visas personas, kam uzticēta pārvalde, ir iekļautas uzņēmuma vadības sastāvā. Tāda situācija var būt mazā vai mazāk sarežģītā uzņēmumā, kuru vada viens īpašnieks un kur pārvaldības funkcijas nav piešķirtas nevienai citas personai. Šādos gadījumos revidents parasti neveic nekādas darbības, jo nav pārraudzības, kas būtu nošķirta no vadības līmenī īstenotās.

Personu, kam uzticēta pārvalde, iztaujāšana (skat. 32c) punktu)

A80 Revidents var iztaujāt personas, kam uzticēta pārvalde, par to, kā uzņēmumā tiek izvērtēts krāpšanas risks, kā arī par krāpšanas novēršanai vai atklāšanai paredzētajām uzņēmuma kontroles procedūrām, par uzņēmuma kultūru un vadības apņemšanos rīkoties godīgi un ievērot ētikas normas.

A81 Konkrēta iztaujāšana par jomām, kurās varētu pastāvēt vadības neobjektīvas rīcības vai vadības līmeņa krāpšanas izraisītu neatbilstību risks, var attiekties gan uz raksturīgajiem riskiem, gan uz kontroles riskiem. Iztaujāšana var attiekties uz vadības spriedumiem, kas pielietoti, sagatavojot sarežģītas grāmatvedības aplēses vai reģistrējot netipiskus vai sarežģītus darījumus, tostarp attiecībā uz strīdīgām vai jaunām jomām, kurās varētu pastāvēt lielāka iespējamība, ka tiek veikta krāpšana finanšu pārskatu sagatavošanā.

A82 Iztaujāšana par to, vai personām, kam uzticēta pārvalde, ir zināmi kādi kontroles sistēmas trūkumi saistībā ar krāpšanas novēršanu un atklāšanu, var palīdzēt revidentam novērtēt uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentus. Šādas iztaujāšanas rezultātā var tikt atklāti apstākļi uzņēmuma

[55] 260. (pārskatīts) SRS “Sazināšanās ar personām, kam uzticēta pārvalde” A1.–A8. punktā ir sniegti norādījumi par to, ar kurām personām revidentam būtu jāsazinās, tostarp gadījumos, kad uzņēmuma pārvaldības struktūra nav skaidri definēta.

iekšējās kontroles sistēmā, kas rada iespēju veikt krāpšanu vai kas ietekmē vadības attieksmi vai spēju racionāli pamatot krāpnieciskas darbības. Piemēram, izpratne par stimulu vai spiedienu, kādu izjūt vadība un kas var izraisīt apzinātu vai neapzinātu vadības neobjektīvu rīcību, var palīdzēt revidentam labāk izprast uzņēmuma risku izvērtēšanas procesu un uzņēmējdarbības riskus. Šāda informācija var ietekmēt revidenta vērtējumu par vadības izdarīto nozīmīgo pieņēmumu pamatotību vai par vadības gaidām.

Uzņēmuma risku izvērtēšanas process

Uzņēmuma process krāpšanas risku identificēšanai, novērtēšanai un novēršanai (skat. 33a) punktu)

A83 Vadība var pievērst pastiprinātu uzmanību krāpšanas novēršanai, ieviešot krāpšanas risku pārvaldības programmu. Krāpšanas risku pārvaldības programmas veids ir atkarīgs no uzņēmuma veida un sarežģītības, un tajā var ietilpt šādi elementi:

- krāpšanas risku pārvaldības pamatprincipu izstrāde;
- krāpšanas risku izvērtēšana;
- krāpšanas novēršanai un atklāšanai paredzētu kontroles procedūru izstrāde un ieviešana;
- izmeklēšanas veikšana;
- vispārējās krāpšanas risku pārvaldības programmas uzraudzība un novērtēšana.

Krāpšanas risku identificēšana (skat. 33a)i) punktu)

A84 Uzņēmuma risku izvērtēšanas process var ietvert novērtējumu par stimuliem, spiedienu un iespējām veikt krāpšanu, un par to, kādās jomās varētu pastāvēt trešo personu īstenota krāpšana. Uzņēmuma risku izvērtēšanas procesā var ņemt vērā arī vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu riskus, kā arī jomas, kurās pastāv kontroles sistēmas trūkumi, tostarp nepietiekama pienākumu nošķiršana.

A85 Ja ir spēkā attiecīgas juridiskas vai normatīvas prasības, vadība var ņemt vērā ar līdzekļu piesavināšanos vai krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā saistītos riskus, izvērtējot uzņēmuma atbilstību likumu vai noteikumu prasībām. Piemēram, krāpšanas risks var ietvert neprecīzas informācijas sagatavošanu iesniegšanai regulatīvajām iestādēm, lai uzlabotu iespaidu par uzņēmuma darbības rezultātiem un tādējādi izvairītos no regulatīvo iestāžu veiktām pārbaudēm vai sankcijām.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora sabiedrībām

A86 Publiskā sektorā vadībai ir jāņem vērā riski, kas saistīti ar politisko spiedienu sasniegt konkrētus rezultātus, kā arī spiedienu ievērot apstiprināto budžetu vai darboties tā robežās, tostarp saistībā ar izdevumiem, uz kuriem attiecas likumā noteikti ierobežojumi.

Konstatēto krāpšanas risku nozīmīguma izvērtēšana un atbildes pasākumu īstenošana attiecībā uz izvērtētajiem krāpšanas riskiem (skat. 33a)ii)–iii) punktu)

A87 Vadība var izmantot vairākas pieejas krāpšanas risku izvērtēšanai, un attiecīgā pieeja var atšķirties atkarībā no uzņēmuma veida un apstākļiem. Uzņēmumā krāpšanas riskus var izvērtēt dažādos veidos, piemēram, izmantojot sarežģītu risku izvērtēšanas matricu vai vienkāršu aprakstu.

A88 Nosakot krāpšanas varbūtību, vadība var ņemt vērā gan krāpšanas iespējamību, gan biežumu (t. i., sagaidāmo krāpšanas gadījumu skaitu). Citi faktori, kurus vadība var ņemt vērā, nosakot krāpšanas varbūtību, var būt darījumu apjoms vai kvantitatīvais labums, ko gūst krāpnieks.

A89 Vadības īstenotie atbildes pasākumi attiecībā uz krāpšanas riska iespējamību var ietvert pasākumus attiecībā uz citiem uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentiem vai izmaiņu ieviešanu noteiktos uzņēmuma vai tā vides aspektos. Lai novērstu krāpšanas riskus, uzņēmums var izlemt pārtraukt darbību noteiktās ģeogrāfiskās vietās, pārdalīt pilnvaras starp vadošajiem darbiniekiem vai veikt izmaiņas uzņēmuma biznesa modelī.

> **Piemērs.**
>
> Uzņēmuma risku izvērtēšanas procesā saistībā ar trešo personu īstenotu krāpšanu vadība ir konstatējusi netipiski lielu izmaksu apjomu nesen pievienotiem piegādātājiem uzņēmuma apstiprināto piegādātāju datu bāzē. Izmeklējot šo gadījumu, vadība konstatēja, ka iepirkumu un apgādes personāls bija vienojies ar piegādātājiem to pievienošanas laikā datu bāzei. Vadība izstrādāja un ieviesa kontroles procedūras, kas bija paredzētas ar piegādātājiem saistītu krāpniecisku darbību novēršanai un atklāšanai.

A90 Ja revidents identificē krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus, ko vadība nav identificējusi, revidents novērtē, vai šādi riski atbilst riskiem, par kuriem revidents sagaida, ka tie tiek identificēti uzņēmuma risku izvērtēšanas procesā, un, ja tā ir, iegūst izpratni par to, kāpēc uzņēmuma risku izvērtēšanas procesā nav identificēti attiecīgie būtisku neatbilstību riski [56].

Mērogojamība (skat. 33a) punktu)

A91 Mazākos un mazāk sarežģītos uzņēmumos, jo īpaši tādos, kuru vadītājs ir īpašnieks, uzņēmuma risku izvērtēšanas procesa izstrādes, īstenošanas un uzturēšanas veids var atšķirties. Arī tad, ja uzņēmumā nav formālu procesu vai dokumentētu pamatprincipu vai procedūru, revidentam joprojām ir jāiegūst izpratne par to, kā vadība vai, attiecīgos gadījumos, personas, kam uzticēta pārvalde, identificē krāpšanas riskus, kas saistīti ar līdzekļu piesavināšanos un krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā, izvērtē identificēto krāpšanas risku nozīmīgumu un veic atbildes pasākumus attiecībā uz izvērtētajiem riskiem.

Vadības un citu personu iztaujāšana uzņēmumā (skat. 33b) punktu)

A92 Vadība uzņemas atbildību par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu un par uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanu. Revidentam ir lietderīgi noskaidrot vadības viedokli par tās izstrādāto procesu uzņēmuma krāpšanas risku identificēšanai un novēršanai. Šāda risku izvērtēšanas procesa veids, apjoms un biežums var atšķirties atkarībā no uzņēmuma. Dažos uzņēmumos vadība šādu izvērtējumu var veikt reizi gadā vai arī to var pastāvīgas uzraudzības sistēmas ietvaros. Citos uzņēmumos vadības novērtējums var būt mazāk strukturēts un retāks. Vadības novērtējuma veids, apjoms un biežums ir būtisks faktors, revidentam gūstot izpratni par uzņēmuma kontroles vidi. Piemēram, fakts, ka vadība nav ieviesusi risku izvērtēšanas procesu vai uzņēmuma risku izvērtēšanas process neaptver identificētos krāpšanas riskus, var liecināt, ka vadība nepiešķir pietiekamu nozīmi iekšējai kontrolei.

A93 Vadības iztaujāšana var sniegt noderīgu informāciju par būtisku neatbilstību, ko varētu izraisīt darbinieku īstenotas krāpnieciskas darbības, riskiem. Tomēr šāda iztaujāšana, visticamāk, nesniegs noderīgu informāciju par būtisku neatbilstību, ko izraisa vadības līmeņa krāpnieciskas darbības, riskiem. Citu uzņēmuma darbinieku iztaujāšana var sniegt papildu ieskatu par krāpšanas novēršanas kontroles procedūrām, vadības nostāju un organizācijas kultūru. Šādas iztaujāšanas gaitā sniegtās

[56] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 23. punkts

atbildes var arī kalpot kā apstiprinājums vadības sniegtajām atbildēm vai sniegt informāciju par vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu riskiem.

Piemēri.

Citas personas uzņēmumā, kuras revidents var iztaujāt par krāpšanas gadījumiem vai aizdomām par krāpšanu:

- darbinieki, kas nav tieši iesaistīti finanšu pārskatu sagatavošanas procesā;
- darbinieki ar dažāda līmeņa pilnvarām;
- darbinieki, kas iesaistīti sarežģītu vai netipisku darījumu uzsākšanā, apstrādē vai reģistrēšanā, un attiecīgos darbiniekus uzraugošās vai kontrolējošās personas;
- uzņēmuma iekšējais juridiskais konsultants;
- vadošais ētikas vai atbilstības jomas speciālists vai līdzvērtīga persona;
- persona vai personas, kurām uzticēts izskatīt liecības par krāpšanu.

A94 Vadība bieži vien ir izdevīgākā pozīcijā, lai veiktu krāpšanu. Tādējādi, ar profesionālu skepsi izvērtējot vadības sniegtās atbildes uz jautājumiem, revidents var uzskatīt par nepieciešamu apstiprināt attiecīgās atbildes ar citu informāciju.

A95 Uzņēmuma vadības un citu darbinieku iztaujāšana ir visefektīvākā tad, ja iztaujāšana ietver diskusijas un ja to veic darba grupas pieredzējušākie dalībnieki. Tas ļauj veidot divvirzienu dialogu ar iztaujātajām personām un sniedz revidentam iespēju uzdot padziļinātus un precizējošus jautājumus.

Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzības process

Pastāvīgi un individuāli novērtējumi, kas nodrošina krāpšanas novēršanai vai atklāšanai paredzēto kontroles procedūru efektivitātes uzraudzību (skat. 34a) punktu)

A96 Jautājumi, kas revidentam var būt svarīgi, gūstot izpratni par uzņēmuma procesu saistībā ar pastāvīgiem un individuāliem novērtējumiem, kas nodrošina krāpšanas novēršanai vai atklāšanai paredzēto kontroles procedūru efektivitātes uzraudzību, kā arī saistīto kontroles sistēmas trūkumu identificēšanu un novēršanu, var būt šādi:

- vai vadība ir identificējusi konkrētas filiāles vai uzņēmējdarbības segmentus, kuros krāpšanas risks varētu būt lielāks, un vai vadība ir ieviesusi atšķirīgas pieejas attiecīgo filiāļu vai uzņēmējdarbības segmentu uzraudzībai;
- kā uzņēmumā tiek nodrošināta uzraudzība attiecībā uz kontroles procedūrām, kas vērstas uz krāpšanas riskiem katrā uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentā, tostarp krāpšanas novēršanas kontroles procedūru darbības efektivitāti un kontroles sistēmas trūkumu novēršanu, ja nepieciešams.

Iekšējā audita dienesta iztaujāšana (skat. 34b) punktu)

A97 Iekšējā audita dienests ir uzņēmuma struktūrvienība, kas veic konkrētas darbības apliecinājuma un konsultāciju jomā ar mērķi novērtēt un uzlabot uzņēmuma pārvaldības, risku vadības un iekšējās kontroles procesu efektivitāti. Šajā procesā iekšējā audita dienests var identificēt krāpšanas gadījumus vai tikt iesaistīts krāpšanas izmeklēšanā. Tādējādi, aptaujājot atbilstošus iekšējā audita

dienesta pārstāvjus, revidents var iegūt noderīgu informāciju par krāpšanas gadījumiem, aizdomām vai sūdzībām par krāpšanu, kā arī par krāpšanas riskiem.

A98 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS un 610. (2013. gada pārskatītā versija) SRS ir noteiktas prasības un sniegti norādījumi attiecībā uz tādu uzņēmumu revīzijām, kuros darbojas iekšējā audita dienests [57].

Piemēri.

Piemērojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS un 610. (2013. gada pārskatītā versija) SRS krāpšanas gadījumu kontekstā revidents var, piemēram, veikt iztaujāšanu par šādiem aspektiem:

- kā uzņēmuma risku izvērtēšanas process nodrošina krāpšanas risku novēršanu;
- uzņēmuma procesi un kontroles procedūras krāpšanas novēršanai vai atklāšanai;
- uzņēmuma kultūra un vadības apņemšanās rīkoties godīgi un ievērot ētikas vērtības;
- tas, vai iekšējā audita dienestam ir zināmi kādi vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumi;
- procedūras, ko iekšējā audita dienests gada laikā ir veicis saistībā ar krāpšanu (ja tādas ir), un tas, vai vadība un personas, kam uzticēta pārvalde, ir pienācīgi reaģējušas uz šo procedūru rezultātā iegūtajiem secinājumiem;
- procedūras, ko iekšējā audita dienests gada laikā ir īstenojis saistībā ar krāpšanas gadījumu un iespējamu uzņēmuma ētikas un vērtību kodeksa pārkāpumu izmeklēšanu, un tas, vai vadība un personas, kam uzticēta pārvalde, ir pienācīgi reaģējušas uz šo procedūru rezultātā iegūtajiem secinājumiem;
- ar krāpšanu saistīti ziņojumi, ja tādi ir, vai informācija, ko sagatavojusi iekšējā audita funkcija, un tas, vai vadība un personas, kam uzticēta pārvalde, ir pienācīgi reaģējušas uz secinājumiem, kas izriet no šiem ziņojumiem;
- iekšējā audita dienesta konstatētie kontroles sistēmas trūkumi, kas ir būtiski krāpšanas novēršanai un atklāšanai, un tas, vai vadība un personas, kam uzticēta pārvalde, ir pienācīgi reaģējušas uz secinājumiem, kas izriet no šiem trūkumiem.

Informācijas sistēma un sazināšanās (skat. 35. un 49. punktu)

A99 Lai gūtu izpratni par uzņēmuma informācijas sistēmu un sazināšanos finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā, ir jāizprot, kā uzņēmuma virsgrāmatā tiek iekļauta informācija no darījumu apstrādes sistēmas. Parasti tas ietver grāmatvedības ierakstu – gan standarta, gan nestandarta, gan automatizētu, gan manuālu, – izmantošanu. Šāda izpratne ļauj revidentam identificēt to grāmatvedības ierakstu un citu korekciju kopumu, kuri jāpārbauda saskaņā ar 49b) punktu. Iegūstot izpratni par šo kopumu, revidents var gūt ieskatu par grāmatvedības ierakstiem un citām korekcijām, kurām piemīt lielāka iespējamība, ka tiek veiktas neautorizētas vai neatbilstošas darbības vai manipulācijas. Tas var palīdzēt revidentam izstrādāt un veikt revīzijas procedūras attiecībā uz grāmatvedības ierakstiem un citām korekcijām saskaņā ar 49c) un 49d) punktu.

A100 **4. pielikumā** ir iekļauti papildu apsvērumi par grāmatvedības ierakstu un citu korekciju atlasi

[57] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 14a) punkts un 24a)ii) punkts un 610. (2013. gada pārskatītā versija) SRS "Iekšējo auditoru darba izmantošana"

pārbaudei, tostarp jautājumiem, par kuriem revidentam jāiegūst izpratne.

A101 Risku izvērtēšanas procedūru gaitā revidents var apsvērt, kādas uzņēmuma IT vides izmaiņas ir notikušas, ja ieviestas jaunas IT lietojumprogrammas vai veikti IT infrastruktūras uzlabojumi, un kā tās var ietekmēt iespējamību, ka uzņēmumā tiek veiktas krāpnieciskas darbības, vai radīt ievainojamību IT vidē (piemēram, izmaiņas datu bāzēs, kas iesaistītas darījumu apstrādē vai uzglabāšanā). Vadības neobjektīvas rīcības vai citu krāpšanas riska faktoru izraisītu neatbilstību risks var būt augstāks, ja darījumu iniciēšanai vai apstrādei vai informācijas ģenerēšanai tiek izmantotas sarežģītas IT lietojumprogrammas, piemēram, mākslīgā intelekta vai mašīnmācīšanās algoritmi, kas tiek izmantoti grāmatvedības ierakstu aprēķināšanai un reģistrēšanai. Šādos apstākļos revidents darba uzdevumā var iesaistīt personas ar specializētām prasmēm un zināšanām, piemēram, tiesu ekspertus un IT ekspertus, vai pieredzējušus speciālistus.

Kontroles pasākumi (skat. 33. un 36. punktu)

A102 Vadība var izdarīt spriedumus attiecībā uz ieviešamo kontroles procedūru veidu un apjomu, kā arī to, kāda veida un apjoma riskus vadība piekrīt uzņemties, ņemot vērā uzņēmuma veidu un apstākļus. Nosakot, kuras kontroles procedūras tiks ieviestas krāpšanas novēršanai un konstatēšanai, vadība apsver risku, ka finanšu pārskatos varētu būt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības.

A103 Kontroles procedūras, kas paredzētas krāpšanas novēršanai vai atklāšanai, parasti tiek iedalītas divās kategorijās: preventīvās (krāpnieciskā notikuma vai darījuma novēršanai) vai konstatējošās (krāpniecisku notikumu vai darījumu atklāšanai pēc tam, kad krāpšana jau ir notikusi). Krāpšanas risku pārvaldība var ietvert manuālu un automatizētu krāpšanas novēršanas un atklāšanas kontroles procedūru kombināciju, kas ļauj uzņēmumam sekot krāpšanas pazīmēm attiecīgās riska tolerances robežās.

Piemēri.

Preventīvās kontroles procedūras

- Skaidri definēti un dokumentēti lēmumu pieņēmēji, izmantojot pilnvarojumus, atļaujas un citus norādījumus.
- Piekļuves kontroles procedūras, tostarp tādas, kas nodrošina aktīvu fizisko drošību pret neatļautu piekļuvi, iegūšanu, izmantošanu vai piesavināšanos, kā arī tādas, kas novērš neatļautu piekļuvi uzņēmuma IT videi un informācijai, piemēram, autentifikācijas tehnoloģijas.
- Kontroles procedūras attiecībā uz IT sistēmas struktūras, programmēšanas, testēšanas un migrēšanas izmaiņu procesu.
- Sākotnējās pārbaudes, pārbaudes periodi, piemērotības novērtējumi vai drošības pārbaudes, lai novērtētu jauno darbinieku, līgumdarbinieku vai trešo personu godprātīgu rīcību.
- Konfidenciāla informācija netiek izplatīta ārpus uzņēmuma IT vides bez atļaujas vai to nepamanot.

Konstatējošās kontroles procedūras

- Ziņojumi par izņēmumiem, lai identificētu darbības, kas ir netipiskas vai neatbilst parastajai uzņēmējdarbībai, to turpmākai izmeklēšanai.

- Mehānismi, kas ļauj organizācijas darbiniekiem un trešajām pusēm anonīmi vai konfidenciāli ziņot atbilstošajām personām uzņēmumā par konstatētu krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu.
- IT infrastruktūrā integrētas krāpšanas atklāšanas programmas, kas automatizēti analizē darījumu datus vai ļauj veikt datu uzraudzību un analīzi, lai atklātu novirzes no standarta, tipiskajiem vai sagaidāmajiem rādītājiem, kas tādējādi var liecināt par krāpšanu.

A104 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [58] paredz revidenta pienākumu, gūstot izpratni par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu, iegūt izpratni par kontroles procedūrām attiecībā uz grāmatvedības ierakstiem, kā arī novērtēt attiecīgās procedūras pēc būtības un noteikt, vai tās ir ieviestas. Šajā procesā izpratne par kontroles procedūrām, kas vērstas uz grāmatvedības ierakstiem un kas novērš būtisku neatbilstību riskus apgalvojumu līmenī, ir jāiegūst neatkarīgi no tā, vai neatbilstības radušās krāpšanas vai kļūdu dēļ. Šī SRS 48.–49. punkts nosaka revidenta pienākumu izstrādāt un veikt revīzijas procedūras, kas ir paredzētas grāmatvedības ierakstu atbilstības pārbaudei un ir īpaši vērstas uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem (**4. pielikumā** skat. papildu apsvērumus, kas ir spēkā, pārbaudot grāmatvedības ierakstus).

A105 Izpratne par grāmatvedības ierakstu kontroles procedūrām, kas ir paredzētas krāpšanas novēršanai vai atklāšanai, vai šādu kontroles procedūru neesamība var palīdzēt identificēt krāpšanas riska faktorus, kas var ietekmēt revidenta novērtējumu par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem.

A106 Turpmāk ir sniegti piemēri vispārējām IT kontroles procedūrām, kas paredzētas IT risku novēršanai, un kurām var būt nozīmīga loma arī krāpšanas novēršanā vai atklāšanā.

Piemēri.

- Kontroles procedūras, kas nodala piekļuvi izmaiņu veikšanai ražošanas (t. i., gala lietotāju) vidē.
- Piekļuves kontroles procedūras, kas paredzētas šādu aspektu pārvaldībai:
  - privileģēta piekļuve – kontroles procedūras attiecībā uz administratora līmeņa vai lietotāju ar plašām pilnvarām piekļuvi;
  - piekļuves tiesību piešķiršana – piemēram, kontroles procedūras, kas atļauj izmaiņas esošo lietotāju piekļuves privilēģijās, tostarp nepersoniskos vai vispārējos kontos, kas nav saistīti ar konkrētām personām organizācijā;
- tādu sistēmas žurnālu pārskatīšana, kuros tiek reģistrēta piekļuve informācijas sistēmai, tādējādi uzraugot lietotāju veiktās darbības un informējot vadību par drošības pārkāpumiem.

[58] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 26a)ii) un 26d) punkts

Mērogojamība

A107 Dažos uzņēmumos, kas ir sarežģītāki pēc būtības vai darbojas sarežģītākos apstākļos, piemēram, apdrošināšanas vai banku nozarē, ieviestās profilaktiskās vai konstatējošās kontroles procedūras var būt sarežģītas. Šīs kontroles procedūras var ietekmēt arī to, cik lielā mērā revidentam, gūstot izpratni par uzņēmuma risku izvērtēšanas procesu, ir nepieciešamas specializētas prasmes.

Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas trūkumi (skat. 37. punktu)

A108 Novērtējot katru uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponentu, revidents var konstatēt, ka noteikti uzņēmuma pamatprincipi kādā komponentā neatbilst uzņēmuma būtībai un apstākļiem. Šāds secinājums var palīdzēt revidentam identificēt iekšējās kontroles sistēmas trūkumus, kuri ir būtiski krāpšanas novēršanai un atklāšanai. Ja revidents konstatē vienu vai vairākus kontroles sistēmas trūkumus, kuriem ir būtiska loma krāpšanas novēršanā vai konstatēšanā, revidents var apsvērt šo kontroles sistēmas trūkumu ietekmi uz detalizēto revīzijas procedūru izstrādi saskaņā ar 330. SRS.

A109 Šī standarta 60c) punktā un 265. SRS [59] ir noteiktas citas prasības attiecībā uz identificētiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem.

Krāpšanas riska faktoru novērtēšana (skat. 38. punktu)

A110 Krāpšanas riska faktoru nozīmīgums lielā mērā atšķiras. Daži no šādiem faktoriem ir sastopami uzņēmumos, kur konkrētie apstākļi nerada būtisku neatbilstību risku. Tādējādi lēmums par to, vai krāpšanas riska faktori katrs atsevišķi vai visi kopā liecina par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku, ir profesionāla vērtējuma jautājums.

A111 Krāpšanas riska faktoru izvērtējumu būtiski ietekmē uzņēmuma lielums, sarežģītība un īpašumtiesību veids. Atkarībā no uzņēmuma veida un apstākļiem var pastāvēt faktori, kas kopumā ierobežo vadības neatbilstošu rīcību, piemēram:

- efektīva pārraudzība, ko nodrošina personas, kam uzticēta pārvalde;
- efektīva iekšējā audita dienesta darbība;
- rakstiska rīcības kodeksa esamība un tā prasību īstenošana.
- efektīva trauksmes celšanas programma (vai cita programma ziņošanai par krāpšanu).

Turklāt krāpšanas riska faktori, kas tiek izvērtēti uzņēmuma darbības segmenta līmenī, var sniegt atšķirīgu ieskatu salīdzinājumā ar tiem, kas konstatēti uzņēmuma līmenī.

Mērogojamība

A112 Mazā vai mazāk sarežģītā uzņēmumā daži vai visi šie apsvērumi var nebūt spēkā vai var būt mazāk nozīmīgi. Piemēram, mazā vai mazāk sarežģītā uzņēmumā var nebūt rakstiska rīcības kodeksa, bet tā vietā var būt attīstīta kultūra, kurā tiek akcentēts godprātības un ētikas normu nozīmīgums, izmantojot mutiskas sazināšanās līdzekļus un vadībai rādot piemēru. Vienas personas dominēšana maza vai mazāk sarežģīta uzņēmuma vadībā parasti pati par sevi neliecina par to, ka vadība nespēj demonstrēt un ievērot atbilstošu attieksmi pret iekšējo kontroli un finanšu informācijas sniegšanas procesu. Dažos uzņēmumos nepietiekamas kontroles procedūras var līdzsvarot un samazināt darbinieku līmeņa krāpšanas risku, nosakot prasību iegūt vadības apstiprinājumu noteiktu darbību

[59] 265. SRS 8. punkts

veikšanai. Tomēr situācija, kad vadībā dominē viena persona, rada vidi ar augstākiem vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu riskiem.

Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana (skat. 39. punktu)

A113 Nosakot, vai krāpšanas riska faktori katrs atsevišķi vai visi kopā liecina par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku, revidents var ņemt vērā tālāk norādītos faktorus.

- No krāpšanas riska faktoriem izrietošās krāpšanas varbūtība un apmērs. Krāpšanas riska faktori ietekmē revidenta izvērtējumu par neatbilstību iespējamību un apjomu attiecībā uz identificētajiem būtisku neatbilstību riskiem. Tas, cik lielā mērā krāpšanas riska faktori ietekmē iespējamību, ka apgalvojumā ir būtiskas neatbilstības, palīdz revidentam atbilstīgi izvērtēt krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus apgalvojumu līmenī.
- Krāpšanas riska faktoru ietekme uz darījumu kategorijām, konta atlikumiem vai skaidrojumiem. Ja vairāki krāpšanas riska faktori attiecas uz vienu un to pašu darījumu kategoriju, konta atlikumu vai skaidrojumu, tas var liecināt par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku apgalvojumu līmenī.

A114 Novērtējums par to, vai pastāv krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks finanšu pārskatu līmenī vai apgalvojumu līmenī attiecībā uz darījumu kategorijām, konta atlikumiem un skaidrojumiem, palīdz revidentam noteikt atbilstošus pasākumus, lai novērstu izvērtētos krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus.

Piemēri.

Atbilstošie apgalvojumi un saistītās darījumu kategorijas, konta atlikumi vai skaidrojumi, kuros varētu pastāvēt krāšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, ir šādi:

- ieņēmumu no līgumiem ar klientiem precizitāte vai vērtējums – saistībā ar ieņēmumiem no līgumiem var pastāvēt augstāka iespējamība, ka tiek sagatavotas nepareizas aplēses par atlīdzības summu, uz kuru uzņēmums pretendē apmaiņā pret solīto preču vai pakalpojumu nodošanu klientam;
- izdevumu rašanās vai klasifikācija – saistībā ar izdevumiem var pastāvēt augstāka iespējamība, ka tie tiek iekļauti fiktīvos vai personīgos izdevumos, lai samazinātu nodokļu maksājumus vai citas likumā noteiktās saistības;
- skaidras naudas atlikumu esamība – saistībā ar skaidras naudas atlikumiem var būt augstāka iespējamība, ka tiek sagatavoti viltoti vai modificēti ārējie apstiprinājumi vai bankas izraksti;
- kontu atlikumu vērtējums, kas ietver sarežģītas grāmatvedības aplēses – kontu atlikumi, kas ietver sarežģītas grāmatvedības aplēses, piemēram, nemateriālā vērtība un citi nemateriālie aktīvi, krājumu vērtības samazināšanās, paredzamie kredītzaudējumi, apdrošināšanas līgumu saistības, darbinieku pensiju pabalstu izmaksas saistības, vides saistības vai uzkrājumi vides sanācijai, var pastāvēt augstāka aplēses nenoteiktība, subjektivitātes un vadības neobjektīvas rīcības risks, izdarot spriedumus par nākotnes notikumiem vai apstākļiem;

- klasifikācija – attiecībā uz noteiktiem ieņēmumiem vai izdevumiem var pastāvēt augstāks nepareizas klasifikācijas risks kopējo ienākumu pārskatā, piemēram, lai manipulētu ar pamatdarbības rādītājiem;
- skaidrojumu izklāsts – attiecībā uz skaidrojumiem var būt augstāka iespējamība, ka informācija tiek izlaista, tiek uzrādīta nepilnīgi vai neprecīzi, piemēram, informācija par iespējamajām saistībām, ārpusbilances darījumiem, finanšu garantijām vai parāda līguma nosacījumiem.

A115 Novērtējot identificētās kontroles procedūras, kas vērstas uz nozīmīgiem riskiem vai kas atbalsta citu uz nozīmīgiem riskiem vērstu kontroles procedūru darbību, revidents apsver, vai katra kontroles procedūra atsevišķi vai kombinācijā ar citām kontroles procedūrām spēj efektīvi novērst vai atklāt un labot krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības (t. i., kontroles mērķi). Revidents nosaka, vai identificētās kontroles procedūras ir ieviestas, novērtējot, vai kontroles procedūras pastāv un tiek izmantotas uzņēmumā. Kontroles procedūras, kas darbojas kontroles vidē, uzņēmuma risku izvērtēšanas process un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības process galvenokārt ir netiešās kontroles procedūras. Piemēram, netieša kontroles procedūras kontroles vidē var būt trauksmes celšanas programma (vai cita programma ziņošanai par krāpšanas gadījumiem). Netiešās kontroles procedūras var nebūt pietiekami precīzas, lai novērstu, atklātu vai koriģētu krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības apgalvojumu līmenī, taču tās atbalsta citu kontroles procedūru darbību un tādējādi var netieši ietekmēt iespējamību, ka krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības tiek novērstas vai savlaicīgi atklātas. Tomēr dažas šajos komponentos iestrādātās kontroles procedūras var būt arī tiešās kontroles procedūras.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora sabiedrībām

A116 Publiskajā sektorā līdzekļu piesavināšanās (tostarp valsts līdzekļu ļaunprātīga izmantošana privātai labuma gūšanai) var būt izplatītāks krāpšanas veids nekā krāpniecisku finanšu pārskatu sagatavošana. Turklāt trešajām pusēm var būt vairāk iespēju veikt krāpšanu, izmantojot dotāciju programmas, līgumus un sociālās labklājības vai pabalstu programmas.

Piemērs.

- Krāpšanas riska faktori var pastāvēt gadījumā, ja personai, kurai ir nozīmīga loma publiskā sektora iestādē, ir vienpersoniskas pilnvaras apstiprināt iestādes izdevumus, tostarp ceļa izdevumus, izmitināšanas izdevumus vai izklaides izdevumus, un šie izdevumi ļauj attiecīgai personai gūt personīgu labumu.

Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski saistībā ar vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumiem (skat. 40. punktu)

A117 Vadībai ir plašas iespējas veikt krāpnieciskas darbības, jo vadībai ir iespēja manipulēt ar uzskaites datiem un sagatavot krāpnieciskus finanšu pārskatus, apejot kontroles procedūras, kas citādi šķietami darbojas efektīvi. Lai gan vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu riski katrā uzņēmumā atšķiras, tomēr šāds risks pastāv visos uzņēmumos. Skat. arī 47–52. punktu.

A118 Noteiktos apstākļos revidents var secināt, ka krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski saistībā ar vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumiem attiecas uz atsevišķiem apgalvojumiem un ar tiem saistītām nozīmīgām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem. Šādos gadījumos papildus 48.–52. punktā izklāstītajām prasībām revidents identificē šos riskus apgalvojumu līmenī un

izstrādā un veic papildu revīzijas procedūras, lai novērstu izvērtētos krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus apgalvojumu līmenī saskaņā ar 46. punktu.

Piemēri.

Pamatojoties uz risku izvērtēšanas procedūrām, revidents ir identificējis agresīvus darbinieku darbības vērtēšanas rādītājus vadības motivācijas programmā, kas saistīta ar uzņēmuma peļņas un zaudējumu pārskatu. Tādējādi revidents ir konstatējis, ka vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu riski pastāv arī apgalvojumu līmenī, un ir identificējis krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus saistībā ar vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumiem apgalvojumu līmenī. Revidents secināja, ka risks attiecas uz izdevumu pilnīgumu, jo pastāv iespējamība, ka vadība ir veikusi neatbilstīgas manipulācijas, veicot korekcijas izdevumu kontos saistībā ar darbības rādītāja aprēķinu. Papildus 48.–52. punktā aprakstītajām procedūrām revidents izstrādāja un veica papildu revīzijas procedūras, lai novērstu šo būtisko risku.

- Pamatojoties uz veiktajām risku izvērtēšanas procedūrām, revidents konstatēja, ka vadība ir pakļauta spiedienam izpildīt uzņēmuma kredīta līgumos noteiktos finanšu rādītājus, lai izvairītos no maksātnespējas. Tādējādi revidents konstatēja krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku saistībā ar vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumiem apgalvojumu līmenī. Revidents konstatēja, ka risks ir saistīts ar krājumu novērtēšanu un saistību pilnīgumu, jo attiecībā uz novērtēšanas metodēm pastāv iespējamība, ka vadība veikusi neatbilstīgas korekcijas vai manipulācijas ar uzskaites datiem, lai samazinātu neto saistību apmēru. Papildus 48.–52. punktā aprakstītajām procedūrām revidents izstrādāja un veica papildu revīzijas procedūras, lai novērstu šo būtisko risku.

Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks ieņēmumu uzrādīšanā (skat. 41. punktu)

A119 Būtiskas neatbilstības, kas saistītas ar krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā attiecībā uz ieņēmumu uzrādīšanu, bieži izpaužas kā ieņēmumu uzrādīšanas lielākā apmērā nekā faktiski, piemēram, priekšlaikus uzrādot ieņēmumus vai reģistrējot fiktīvus ieņēmumus. Tās var izrietēt arī no ieņēmumu uzrādīšanas mazākā apmērā, piemēram, nepareizi pārnesot ieņēmumus uz vēlāku periodu.

A120 Dažos uzņēmumos krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks ieņēmumu uzrādīšanā var būt lielāks nekā citos. Piemēram, biržas sarakstā iekļautas sabiedrības vadība var izjust spiedienu vai stimulu veikt krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā, neatbilstoši uzrādot ieņēmumus, ja, piemēram, darbības rezultāti tiek novērtēti, ņemot vērā ieņēmumu pieaugumu vai peļņu salīdzinājumā ar iepriekšējo gadu. Līdzīgi, piemēram, krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski ieņēmumu uzrādīšanā var būt lielāki gadījumos, kad uzņēmums ievērojamu ieņēmumu daļu gūst no skaidras naudas norēķiniem, kas rada iespēju zādzībām, vai arī uzņēmumā pastāv sarežģīti ieņēmumu uzrādīšanas mehānismi (piemēram, intelektuālā īpašuma licences vai pabeigšanas procentuālā daļa), attiecībā uz kuriem pastāv vadības neobjektīvas rīcības iespējamība, nosakot pabeigšanas procentuālo daļu ieņēmumu uzrādīšanā.

A121 Izpratne par uzņēmuma darbību un vidi, piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu palīdz revidentam izprast ieņēmumu darījumu būtību, piemērojamos ieņēmumu uzrādīšanas kritērijus un atbilstošo nozares praksi saistībā ar ieņēmumiem. Šāda izpratne var palīdzēt revidentam identificēt notikumus vai apstākļus (skat.

piemērus zemāk), kas saistīti ar ieņēmumu veidiem, ieņēmumu darījumiem vai atbilstošiem apgalvojumiem un kas var radīt krāpšanas riska faktorus.

Piemēri.

- Finanšu pārskatu pamatnostādnēs var tikt ieviestas izmaiņas saistībā ar ieņēmumu uzrādīšanu, kuru rezultātā vadībai rodas iespējas veikt krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā vai kas var norādīt uz kontroles procedūru trūkumiem (vai būtiskiem trūkumiem) attiecībā uz finanšu pārskatu pamatnostādņu izmaiņu pārvaldību.
- Uzņēmuma grāmatvedības principi attiecībā uz ieņēmumu uzrādīšanu ir striktāki nekā citiem tās pašas nozares uzņēmumiem vai neatbilst tiem.
- Uzņēmums darbojas jaunā nozarē.
- Ieņēmumu uzrādīšana ir saistīta ar sarežģītām grāmatvedības aplēsēm.
- Ieņēmumu uzrādīšanas pamatā ir sarežģīti līgumiskie nosacījumi ar augstu aplēses nenoteiktības pakāpi, piemēram, būvniecības vai ražošanas tipa līgumi (piem., apstrādes līgumi) un vairākkomponentu līgumi.
- Risku izvērtēšanas procedūru rezultātā ir iegūti pretrunīgi pierādījumi.
- Uzņēmumā ir bijuši gadījumi, kad veiktas būtiskas korekcijas saistībā ar nepareizu ieņēmumu uzrādīšanu (piem., priekšlaicīga ieņēmumu uzrādīšana).
- Apstākļi liecina par fiktīvu ieņēmumu uzskaiti.
- Apstākļi liecina, ka nepieciešamā informācija par ieņēmumiem nav iekļauta vai ir iekļauta nepilnīgi vai neprecīzi, piemēram, ar mērķi manipulēt ar uzņēmuma finanšu rādītājiem, reaģējot uz spiedienu atbilst investoru/tirgus gaidām, vai arī tāpēc, ka vadībai ir stimuls maksimizēt atalgojumu, kas saistīts ar uzņēmuma finanšu rādītājiem.
- Uzņēmums ir daļa no nevajadzīgi sarežģītas struktūras, kas palielina risku, ka netiks uzrādīti darījumi ar saistītajām pusēm.

A122 Ja pastāv ar ieņēmumu uzrādīšanu saistīti krāpšanas riska faktori, tad to, vai šādi krāpšanas riska faktori liecina par risku, ka ieņēmumu uzrādīšanā varētu būt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, revidents nosaka, pamatojoties uz profesionālo spriedumu. Ja ar ieņēmumu uzrādīšanu saistītie krāpšanas riska faktori (skat. A110.–A112. punktu) – gan individuāli, gan kopā – ir nozīmīgi, parasti revidents neapšauba pieņēmumu par to, ka ieņēmumu uzrādīšanā pastāv krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks.

A123 Atsevišķos gadījumos pieņēmumu, ka ieņēmumu uzrādīšanā pastāv krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks, var apšaubīt. Revidents var secināt, ka krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks saistībā ar ieņēmumu uzrādīšanu nepastāv, ja krāpšanas riska faktori ir nenozīmīgi.

Piemēri

- Nomas ieņēmumi, kas gūti no viena nomas objekta vai vairākiem nomas objektiem ar vienu nomnieku. Pamatojoties uz veiktajām risku izvērtēšanas procedūrām, revidents secinājis,

ka nomas ieņēmumi nav iznomātāja galvenais darbības rādītājs, jo tie ir prognozējami un stabili. Tāpēc nav būtisku stimulu vai spiediena, kas būtu saistīts ar nomas ieņēmumiem. Revidents arī ir konstatējis, ka grāmatvedības uzskaite ir uzticēta neatkarīgai aktīvu pārvaldības sabiedrībai, tādējādi vadībai nav būtisku iespēju manipulēt ar nomas ieņēmumiem.

- Vienkārši vai skaidri papildu ieņēmumu avoti ar fiksētām likmēm vai ārēji publicētām likmēm (piemēram, procentu vai dividenžu ieņēmumi no ieguldījumiem ar 1. līmeņa ievaddatiem). Pamatojoties uz veiktajām risku izvērtēšanas procedūrām, revidents konstatējis, ka vadības galvenie darbības rādītāji nav saistīti ar procentu vai dividenžu ieņēmumiem no ieguldījumiem, tāpēc nav būtisku stimulu vai spiediena saistībā ar procentu vai dividenžu ieņēmumiem no ieguldījumiem. Revidents arī konstatējis, ka darījumi tiek reģistrēti augstas automatizācijas pakāpes sistēmā, kurā vadībai nav būtisku iespēju manipulēt ar procentu vai dividenžu ieņēmumiem no ieguldījumiem.

A124 Šī SRS 68d) punktā ir norādīts, kā revidentam jādokumentē secinājumi par to, ka šāds pieņēmums darba uzdevuma apstākļos nav pielietojams, un par to, ka tādējādi nav identificēti krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski ieņēmumu uzrādīšanā.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora sabiedrībām

A125 Publiskā sektora iestādēs var būt mazāk stimulu vai spiediena iesaistīties krāpnieciskā finanšu pārskatu sagatavošanā, apzināti pārspīlējot vai samazinot ieņēmumus, taču var pastāvēt krāpšanas risks saistībā ar izdevumiem, jo īpaši gadījumos, kad uz šādiem izdevumiem attiecas likumā paredzēti ierobežojumi.

Atbildes pasākumi, kas vērsti uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem

Neprognozējamības elements revīzijas procedūru izvēlē (skat. 43. punktu)

A126 Nosakot veicamo revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu, jo īpaši svarīgi ir izmantot neprognozējamības elementu, jo uzņēmuma darbiniekiem, kuri pārzina revīzijā parasti veicamās revīzijas procedūras, ir lielākas iespējas slēpt krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā un līdzekļu piesavināšanos. Tāpēc ir svarīgi, lai revidents, izvēloties veicamās revīzijas procedūras, lai novērstu ar krāpšanu saistītu būtisku neatbilstību riskus, saglabātu atvērtību jaunām idejām vai atšķirīgiem viedokļiem.

Piemēri.

- Papildu revīzijas procedūru veikšana attiecībā uz atlasītām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem, kas netika atzīti par būtiskiem.
- Detalizētu pārbaužu veikšana gadījumos, kad revidents iepriekšējās revīzijās veicis detalizētas analītiskas procedūras.
- Revīzijas procedūru laika mainīšana pretēji gaidītajam.
- Atšķirīgu paraugu atlases metožu vai citu pieeju izmantošana populācijas stratifikācijai.
- Revīzijas procedūru veikšana dažādās filiālēs vai ierašanās filiālēs, iepriekš par to nepaziņojot.
- Detalizētu analītisko procedūru veikšana sīkākā līmenī vai sliekšņu pazemināšana, veicot

detalizētas analītiskās procedūras, lai turpinātu izmeklēt netipiskas vai neparedzētas sakarības.

- Automatizētu rīku un metožu izmantošana, piemēram, anomāliju noteikšanas vai statistisko metožu, izmantošana attiecībā uz visu populāciju, lai identificētu posteņus turpmākai izmeklēšanai.

A127 Tas, kādā mērā revidents izvēlas iekļaut neprognozējamības elementu revīzijas procedūru veida, laika un apjoma izvēlē, ir profesionālā sprieduma jautājums. Revidents, iekļaujot neprognozējamības elementu revīzijas procedūru veida, laika un apjoma izvēlē, var skatīt šī SRS **2. pielikumu**, kurā sniegti piemēri par iespējamām revīzijas procedūrām, kuras izmanto attiecībā uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem.

Vispārēji atbildes pasākumi (skat. 44. punktu)

A128 Saskaņā ar 39b) punktu izvērtētos krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatu līmenī uzskata par būtiskiem riskiem. Tam ir liela ietekme uz revidenta vispārējo pieeju un tādējādi uz revidenta vispārējiem atbildes pasākumiem, kas vērsti uz šādiem riskiem.

Piemēri.

- Pastiprinātas uzmanības pievēršana, izvēloties pārbaudāmo dokumentu veidu un apjomu, lai apstiprinātu nozīmīgus darījumus.
- Pastiprinātas uzmanības pievēršana tam, lai tiktu pārbaudīti vadības sniegtie paskaidrojumi vai apliecinājumi par nozīmīgiem jautājumiem.
- Revidenta pieaicinātu ekspertu plašāka iesaistīšana, lai palīdzētu darba grupai sarežģītās vai subjektīvās revīzijas jomās.
- Darba grupas sastāva mainīšana, piemēram, pieprasot, lai darba uzdevumam tiktu piesaistītas pieredzējušākas personas ar plašākām prasmēm vai zināšanām, vai specifiskām zināšanām.
- Darba grupas dalībnieku vadības un uzraudzības apjoma un biežuma palielināšana, kā arī veiktā darba sīkāka pārskatīšana.
- Tiešu datu ieguves metožu vai tehnoloģu izmantošana datu iegūšanai no uzņēmuma informācijas sistēmas, lai tos izmantotu automatizētos rīkos un metodēs, tādējādi novēršot datu manipulācijas risku.
- Pastiprināta detalizētu pārbaužu veikšana.

Revīzijas procedūras, kas vērstas uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem apgalvojumu līmenī (skat. 46. punktu)

A129 Saskaņā ar 39b) punktu krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus uzskata par būtiskiem riskiem. Atbilstoši 330. SRS – jo lielāki ir revidenta izvērtētie riski, jo pārliecinošākiem jābūt pierādījumiem. Lai iegūtu pārliecinošākus revīzijas pierādījumus saistībā ar izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem, revidents var palielināt pierādījumu apjomu vai iegūt pierādījumus, kas ir

būtiskāki vai uzticamāki, piemēram, lielāku apjomu pierādījumu no trešajām pusēm vai apstiprinošus revīzijas pierādījumus no vairākiem neatkarīgiem avotiem.

Piemēri.

Veids

- Revidents konstatē, ka uzņēmuma vadība izjūt spiedienu sasniegt prognozēto peļņu, un tādējādi var pastāvēt saistīts risks, ka vadība uzrādīs augstākus peļņas rezultātus, noslēdzot pārdošanas līgumus, kuru nosacījumi nepieļauj ieņēmumu uzrādīšanu konkrētajā pārskata periodā, vai arī sagatavojot faktūrrēķinu pirms preču piegādes. Šādos apstākļos revidents var, piemēram, veikt ārēja apstiprinājuma iegūšanas procedūras, pieprasot apstiprināt ne tikai debitoru parāda atlikumu, bet arī realizācijas līgumu nosacījumus, tostarp, realizācijas datumus, līgumā iekļautos preču atgriešanas nosacījumus un piegādes nosacījumus. Revidents var papildināt šādas ārēja apstiprinājuma iegūšanas procedūras ar tādu uzņēmuma darbinieku iztaujāšanu, kuri nav tieši saistīti ar finanšu uzskaiti, noskaidrojot vai realizācijas līgumos vai piegāžu nosacījumos ir veiktas kādas izmaiņas.

Laiks

- Revidents var secināt, ka detalizēto pārbaužu veikšana perioda beigās vai tuvu tām labāk ļauj rīkoties attiecībā uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem. Revidents var secināt, ka, ņemot vērā izvērtētos riskus saistībā ar apzināti pieļautām neatbilstībām vai manipulācijām ar datiem, nav efektīvi īstenot revīzijas procedūras, kas paredzētas starpposma datumā izdarītu secinājumu attiecināšana uz perioda beigām. Turpretim, tā kā apzināti pieļauta neatbilstība, piemēram, neatbilstība, kas saistīta ar nepareizu ieņēmumu uzrādīšanu, var būt veikta starpposmā, revidents var izvēlēties attiecināt detalizētas procedūras uz darījumiem, kas notikuši agrāk pārskata periodā vai visā pārskata periodā.

Apjoms

- Revidents var izmantot automatizētus rīkus un metodes, lai veiktu plašāku digitālās informācijas pārbaudi. Šādas automatizētas metodes var izmantot, lai pārbaudītu visus populācijas elementus, atlasītu pārbaudei konkrētus elementus, kas atbilst krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem, vai atlasītu elementus pārbaudei, veicot revīzijas paraugu atlasi. Piemēram, revidents var stratificēt populāciju, pamatojoties uz konkrētām pazīmēm, lai iegūtu atbilstošākus revīzijas pierādījumus attiecībā uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem.

Ārējā apstiprinājuma iegūšanas procedūras

A130 Piemērojot 330. SRS [60], ārēju apstiprinājumu iegūšanas procedūras var sniegt revīzijas pierādījumus, kas ir objektīvi attiecībā uz finanšu pārskatos sniegtu apliecinājumu apstiprināšanu vai

[60] 330. SRS 19. punkts

noliegšanu, jo īpaši gadījumos, kad ir identificēti krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski attiecībā uz darījumu kategorijām, konta atlikumiem vai skaidrojumiem.

A131 505. SRS [61] nosaka revidenta pienākumu nodrošināt kontroli pār ārējo apstiprinājumu pieprasījumiem un izvērtēt sekas vadības atteikumam atļaut revidentam nosūtīt apstiprinājuma pieprasījumu. Ja revidents nespēj nodrošināt kontroli pār apstiprinājuma procesu vai saņem neapmierinošu atbildi par to, kāpēc vadība atsakās atļaut revidentam nosūtīt apstiprinājuma pieprasījumu, to var uzskatīt par krāpšanas riska faktoru.

A132 Ārēju apstiprinājumu procedūras var būt efektīvākas un sniegt pārliecinošākus revīzijas pierādījumus attiecībā uz līguma noteikumiem un nosacījumiem.

> **Piemērs.**
>
> Revidents var pieprasīt apstiprinājumu par līguma noteikumiem attiecībā uz konkrētu ieņēmumu darījumu kategoriju, piemēram, cenām, maksājumu un atlaižu nosacījumiem, piemērojamajām garantijām un jebkādu papildu vienošanos esamību vai neesamību.

A133 505. SRS [62] ir raksturoti faktori, kas var radīt šaubas par uz ārējā apstiprinājuma pieprasījumu saņemtās atbildes uzticamību, jo visām atbildēm piemīt zināms pārtveršanas, modificēšanas vai krāpšanas risks. Tā tas var būt gadījumā, ja atbilde uz apstiprinājuma pieprasījumu ir:

- nosūtīta no nezināmas e-pasta adreses;
- nesatur sākotnējo e-pasta saraksti vai jebkādu citu informāciju, kas liecina, ka apstiprinātājs atbild uz revidenta apstiprinājuma pieprasījumu;
- satur netipiskus ierobežojumus vai atrunas.

A134 505. SRS [63] ir sniegti norādījumi revidentam gadījumos, kad atbilde uz apstiprinājuma pieprasījumu liecina par atšķirībām starp informāciju, attiecībā uz kuru pieprasīts apstiprinājums vai kas iekļauta uzņēmuma reģistros, un personas, kas sniedz apliecinājumu, norādīto informāciju.

> **Piemērs.**
>
> Atbilde uz bankas apstiprinājuma pieprasījumu liecina, ka bankas konts, kas reģistrēts uz meitasuzņēmuma vārda, kurš reģistrēts ārzonas finanšu centrā, nepastāv. Izmeklējot šo neatbilstību, revidents konstatē, ka uzņēmums ir savos finanšu pārskatos pieļāvis neatbilstību, pārspīlēti uzrādot naudas līdzekļu atlikumu.

Citu papildu revīzijas procedūru piemēri

A135 **2. pielikumā** sniegti piemēri iespējamām revīzijas procedūrām, kas vērstas uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem. Minētajā pielikumā ir sniegti piemēri atbildes pasākumiem, kas vērsti uz revidenta izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem, kas izriet gan no krāpšanas finanšu pārskatu sagatavošanā (tostarp krāpnieciskas finanšu informācijas sniegšanas saistībā ar ieņēmumu uzrādīšanu), gan no līdzekļu piesavināšanās.

---

[61] 505. SRS "Ārēji apstiprinājumi" 7.–8. punkts

[62] 505. SRS A11 punkts

[63] 505. SRS 14. punkts un A21–A22 punkts

Revīzijas procedūras, kas vērstas uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem saistībā ar vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumiem

Grāmatvedības ieraksti un citas korekcijas (skat. 48.–49. punktu)

Kāpēc tiek veikta grāmatvedības ierakstu un citu korekciju pārbaude

A136 Krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos bieži vien izraisa manipulācijas ar datiem, kas veiktas finanšu pārskatu sagatavošanas procesā, reģistrējot neatbilstošus vai neatļautus grāmatvedības ierakstus un citas korekcijas virsgrāmatā. Tas var notikt visa gada garumā vai perioda beigās, vai arī, vadībai veicot korekcijas finanšu pārskatos uzrādītajās summās, kas nav atspoguļotas grāmatvedības ierakstos, piemēram, izmantojot konsolidācijas korekcijas un veicot reklasifikāciju.

A137 Virsgrāmatā reģistrēto grāmatvedības ierakstu un citu korekciju (piemēram, ierakstu, kas veikti tieši finanšu pārskatos, tādu kā darījumu korekciju, nerealizētās peļņas un grupas iekšējo kontu atlikumu noņemšana konsolidācijas līmenī) atbilstības pārbaude var palīdzēt revidentam atklāt krāpnieciskus grāmatvedības ierakstus un citas korekcijas.

A138 Izvērtējot būtisku neatbilstību riskus saistībā ar vadības līmeņa grāmatvedības ierakstu kontroles procedūru pārkāpumiem [64], revidents ņem vērā arī to, ka automatizētās kontroles procedūras un procesi var samazināt netīšas kļūdas rašanās iespējamību, bet nesamazina risku, ka vadība varētu apiet šādus automatizētus procesus un kontroles mehānismus, piemēram, mainot summas, kas automatizēti tiek iegrāmatotas virsgrāmatā vai finanšu pārskatu sagatavošanas sistēmā. Turklāt, gadījumos, kad informācija tiek pārsūtīta automatizēti, ar IT starpniecību, pierādījumus tam, ka veiktas šādas nesankcionēta darbības, var būt grūti vai pat neiespējami iegūt.

A139 Plānojot revīziju [65], revidents var paļauties uz atbildīgā partnera vai citu darba grupas vadošo dalībnieku pieredzi un zināšanām, izstrādājot revīzijas procedūras, kuru mērķis ir pārbaudīt grāmatvedības ierakstu un citu korekciju atbilstību (piemēram, lai novērstu vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu riskus), tostarp plānojot atbilstošos resursus un nosakot veicamā darba vadības, uzraudzības un pārskatīšanas veidu, laiku un apjomu.

Revīzijas pierādījumu iegūšana par grāmatvedības ierakstu populācijas pilnīgumu un citām korekcijām (skat. 49b) punktu)

A140 Attiecībā uz grāmatvedības ierakstu populāciju var tikt veiktas manuālas korekcijas vai citas "augšupējās" korekcijas tieši finanšu pārskatos uzrādītajās summās. Nespēja iegūt revīzijas pierādījumus par populācijas pilnīgumu, var samazināt revīzijas procedūru efektivitāti attiecībā uz vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu riskiem saistībā ar krāpnieciskiem grāmatvedības ierakstiem un citām korekcijām.

Grāmatvedības ierakstu un citu korekciju izvēle (skat. 49c) un 49d) punktu)

A141 Pirms pārbaudāmo posteņu izvēles revidents, pamatojoties uz izpratni par uzņēmuma informācijas sistēmu un kontroles pasākumiem (piemēram, vispārējām IT kontroles procedūrām, kas nodrošina un uztur finanšu informācijas integritāti) un to novērtējumu saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā

---

[64] 315. SRS (pārskatīts 2019. gadā), 26a)ii) punkts

[65] 300. SRS "Finanšu pārskatu revīzijas plānošana" 5., 9. un 12 punkts

versija) SRS prasībām [66], var izvērtēt, vai grāmatvedības ierakstu un citu korekciju populācija ir saglabāta nedalāma visos informācijas apstrādes posmos.

A142 Revidenta izpratne par uzņēmumu un tā vidi, piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm un uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu var palīdzēt revidentam izvēlēties grāmatvedības ierakstus un citas korekcijas pārbaudes vajadzībām.

Piemēri.

Grāmatvedības ierakstu un citu korekciju izvēles procesā revidentam var palīdzēt iegūtā izpratne par šādiem aspektiem:

- jomas finanšu pārskatos (iekļaujot notikumus un darījumus), kurās ir augstāks krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks, jo īpaši jomās, kurās pastāv krāpšanas riska faktori;
- tādu grāmatvedības principu un metožu pielietošana, kurām ir raksturīgs augstāks vadības neobjektīvas rīcības izraisītu neatbilstību risks;
- iekšējās kontroles sistēmas trūkumi, kas rada iespējas uzņēmuma vadībai, personām, kam uzticēta pārvalde, vai citiem darbiniekiem veikt krāpšanu.

A143 **4. pielikumā** ir sniegti papildu apsvērumi, kurus revidents var ņemt vērā, izvēloties pārbaudāmos grāmatvedības ierakstus un citas korekcijas.

Pārbaudāmo grāmatvedības ierakstu un citu korekciju izvēle laika ziņā (skat. 49c) un 49d) punktu)

A144 Tā kā krāpnieciski grāmatvedības ieraksti un citas korekcijas bieži tiek veiktas pārskata perioda beigās, 49c) punktā ir paredzēts, ka revidentam jāizvēlas grāmatvedības ieraksti un citas korekcijas, kas veiktas konkrētajā brīdī.

Piemērs.

- Piemēri grāmatvedības ierakstiem un citām korekcijām, kurām raksturīgs augstāks vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu risks, ir manuāli veikti grāmatvedības ieraksti un citas korekcijas, kas tiek veiktas tieši finanšu pārskatos pēc finanšu pārskata perioda slēgšanas un kurām ir nepietiekami vai nekādi pamatojošie dokumenti.

A145 49d) punktā ir paredzēts revidenta pienākums noteikt, vai ir nepieciešams pārbaudīt arī grāmatvedības ierakstus un citas korekcijas visā periodā, jo būtisku krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības var rasties visā periodā un krāpniecisku darbību slēpšanai var būt pielietoti ievērojami pūliņi.

Piemēri.

- Būtisku neatbilstību riski, kas var būt cieši saistīti ar krāpšanas shēmām, kuras tiek realizētas ilgā laika periodā (piemēram, sarežģītas darījumu struktūras ar saistītajām pusēm, kas var apslēpt to ekonomisko būtību).
- Anomālijas vai novirzes grāmatvedības ierakstu datos visā periodā, kuras var atklāt, izmantojot automatizētus rīkus un metodes.

[66] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 25.–26. punkts

Izvēlēto grāmatvedības ierakstu un citu korekciju pamatojošo dokumentāciju pārbaude (skat. 49c) un 49d) punktu)

A146 Pārbaudot grāmatvedības ierakstu un citu korekciju atbilstību, revidents var iegūt un pārbaudīt apliecinošos dokumentus, lai novērtētu ierakstu reģistrēšanas racionālo pamatojumu, tostarp to, vai grāmatvedības ieraksts atspoguļo darījuma būtību un atbilst piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm.

Automatizētu rīku un metožu izmantošana, pārbaudot grāmatvedības ierakstus un citas korekcijas (skat. 49b) un 49c) punktu)

A147 Revidents var apsvērt iespēju izmantot automatizētus rīkus un metodes grāmatvedības ierakstu un citu korekciju pārbaudei (piemēram, nosakot pārbaudāmās populācijas pilnīgumu vai atlasot pārbaudāmos posteņus). Tas var būt atkarīgs no uzņēmuma izmantotajām grāmatvedības ierakstu un citu korekciju apstrādes tehnoloģijām.

Grāmatvedības aplēses (skat. 50.–51. punktu)

Kāpēc tiek grāmatvedības aplēses tiek pārbaudītas, izvērtējot iespējamu vadības neobjektivitāti

A148 Finanšu pārskatu sagatavošanas gaitā vadībai jāpielieto virkne spriedumu vai pieņēmumu, kas ietekmē grāmatvedības aplēses, un ir pastāvīgi jāuzrauga šādu aplēšu pamatotība. Krāpšana finanšu pārskatu sagatavošanā bieži tiek īstenota, apzināti pieļaujot neatbilstības grāmatvedības aplēsēs. To var panākt, piemēram, uzrādot visus uzkrājumus vai rezerves pārlieku lielā vai pārlieku mazā apjomā, lai izlīdzinātu peļņu divos vai vairākos grāmatvedības periodos vai sasniegtu noteiktu peļņas līmeni, tādējādi maldinot finanšu pārskatu lietotājus un ietekmējot viņu priekšstatus par uzņēmuma darbības rezultātiem un rentabilitāti.

A149 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS norādīts, ka vadības neobjektīva rīcība bieži ir saistīta ar konkrētiem apstākļiem, kas var ietekmēt vadības neitralitāti, izdarot spriedumus (norāde uz iespējamu vadības neobjektīvu rīcību), izraisot būtiskas neatbilstības informācijā, kas varētu būt krāpnieciskas, ja tās tiek veiktas apzināti [67].

Norādes, kas liecina par iespējamu vadības neobjektīvu rīcību

A150 540. (pārskatīts) SRS [68] ir iekļautas prasības un saistīti piemērošanas materiāli attiecībā uz iespējamu vadības neobjektīvu rīcību.

Piemēri.

Rādītāji, kas liecina par iespējamu vadības neobjektivitāti grāmatvedības aplēšu sagatavošanā un kas var radīt krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus, ir šādi:

- izmaiņas metodēs, būtiskajos pieņēmumos, avotos vai izvēlētajos datu posteņos, kas nav pamatotas ar jauniem apstākļiem vai jaunu informāciju un kas konkrētajos apstākļos nav ne pamatotas, ne atbilstošas piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm;
- korekcijas, kas veiktas modeļa rezultātos un kas, ņemot vērā piemērojamo finanšu pārskatu pamatnostādņu prasības, konkrētajos apstākļos nav atbilstošas.

[67] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 2. pielikuma 2. punkts

[68] 540. (pārskatīts) SRS, 32. punkts un A133–A136 punkts

A151 Revidents var izmantot automatizētus rīkus un metodes, lai pārbaudītu iespējamu vadības neobjektivitāti, sagatavojot grāmatvedības aplēses.

Piemēri.

- Aplēses konta darbības analīze gada laikā un salīdzināšana ar pašreizējā un iepriekšējā perioda aplēsēm.
- Aplēsei izmantoto pieņēmumu salīdzinošā analīze, izmantojot datu vizualizāciju, lai izprastu, kur pieņemamo rezultātu diapazonā atrodas punkta aplēses.
- Prognozējošās analīzes izmantošana, lai, pamatojoties uz vēsturiskiem datiem, noteiktu nākotnes rezultātu varbūtību.

A152 Ja kādas pazīmes liecina par iespējamu vadības neobjektīvu rīcību, kas varētu būt apzināta, revidents var uzskatīt par lietderīgu iesaistīt personas ar tiesu eksperta prasmēm, lai saskaņā ar 50.–51. punktu veiktu grāmatvedības aplēšu pārbaudi attiecībā uz vadības neobjektīvu rīcību. Tiesas eksperta prasmju pielietošana, analizējot grāmatvedības uzskaiti, veicot iztaujāšanu, pārskatot iekšējo un ārējo saziņu, izmeklējot darījumus ar saistītajām pusēm vai pārskatot iekšējās kontroles procedūras, var arī palīdzēt revidentam novērtēt, vai iespējamās pazīmes, kas liecina par vadības neobjektīvu rīcību, liecina par krāpšanas izraisītām būtiskām neatbilstībām.

Nozīmīgi darījumi, kas neatbilst parastai uzņēmējdarbībai vai citādi šķiet netipiski (skat. 52. punktu)

A153 Faktori, kas var liecināt par to, ka nozīmīgi darījumi, kas neatbilst parastai uzņēmējdarbībai vai citādi šķiet netipiski, varētu būt īstenoti ar mērķi veikt krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā vai slēpt līdzekļu piesavināšanos, ir šādi:

- pārlieku sarežģīta veida darījumi (piemēram, darījumā ir iesaistīti vairāki konsolidētās grupas uzņēmumi vai vairākas nesaistītas trešās personas);
- vadība nav pārrunājusi šādu darījumu veidu vai uzskaiti ar personām, kam uzticēta pārvalde, un darījumu dokumentācija ir neatbilstoša;
- vadība lielāku vērību pievērš īpašu grāmatvedības metožu pielietojumam nekā darījuma pamatā esošajiem ekonomiskajiem aspektiem;
- darījumi, kuros iesaistītas nekonsolidētas saistītās puses, tostarp īpaša mērķa sabiedrības, nav pietiekamā mērā pārbaudīti vai arī tos nav apstiprinājušas personas, kam uzticēta pārvalde;
- netipiskas darbības bez racionāla uzņēmējdarbības pamatojuma;
- darījumos ir iesaistītas iepriekš neidentificētas saistītās puses vai personas, kurām nav pietiekama pamatojuma vai finansiālās spējas nodrošināt darījumus bez revidējamās sabiedrības atbalsta.

Analītiskās procedūras, ko veic revīzijas noslēguma daļā, formulējot vispārējos secinājumus (skat. 53. punktu)

A154 520. SRS skaidrots, ka analītisko procedūru, kas izstrādātas un veiktas revīzijas noslēgumā, mērķis ir apstiprināt secinājumus, kas gūti atsevišķu komponentu vai finanšu pārskatu elementu revīzijas

gaitā[69]. Tomēr revidents var veikt analītiskās procedūras detalizētā līmenī attiecībā uz noteiktām augstāka riska darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, lai noteiktu, vai konkrētas tendences vai sakarības varētu liecināt par iepriekš neidentificētu krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku. Lai noteiktu, kuras konkrētās tendences un sakarības varētu liecināt par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem, revidentam ir jāpielieto profesionāls spriedums. Īpaši nozīmīgas ir netipiskas sakarības, kas saistītas ar gada beigu apgrozījumu un ieņēmumiem.

Piemēri.

- Pārskata perioda pēdējās nedēļās tiek uzrādīti netipiski lieli ieņēmumu apjomi.
- Netipiski darījumi.
- Ieņēmumi vai izdevumi, kas neatbilst saimnieciskās darbības naudas plūsmas tendencēm:
  - netipiski zemi ieņēmumu vai izdevumu apjomi nākamā perioda sākumā; vai
  - netipiski augsts naudas atmaksas vai kredītrēķinu apjoms nākamā perioda sākumā.

A155 Revidents var izmantot automatizētus rīkus un metodes, lai identificētu netipiskus vai nekonsekventus darījumu iegrāmatošanas modeļus, lai noteiktu, vai pastāv iepriekš neidentificēts krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks.

Krāpšana vai aizdomas par krāpšanu (skat. 55.–58. punktu)

A156 Ja revidents konstatē krāpšanu vai aizdomas par krāpšanu, firmas pamatprincipos vai procedūrās var būt paredzētas darbības, kas jāveic atbildīgajam partnerim, atkarībā no revīzijas uzdevuma faktiem un apstākļiem, kā arī krāpniecisko darbību veida.

Piemēri.

- Konsultēšanās ar citiem firmas darbiniekiem.
- Juridiskas konsultācijas saņemšana, lai gūtu izpratni par atbildīgā partnera iespējamo rīcību un profesionālajām vai juridiskajām sekām, kas izriet no konkrētas rīcības.
- Konfidenciāla konsultēšanās ar regulatīvo iestādi vai profesionālo organizāciju (ja vien tas nav aizliegts ar likumu vai ja tas neizraisa konfidencialitātes pienākuma pārkāpumu).

A157 Saskaņā ar 220. (pārskatīts) SRS [70] atbildīgais partneris ir atbildīgs par to, lai darba grupa būtu informēta par firmas pamatprincipiem vai procedūrām, kas saistītas ar atbilstošajām ētikas prasībām. Tas ietver informētību par darba grupas dalībnieku pienākumiem gadījumos, kad tie konstatē normatīvo aktu prasību pārkāpumus uzņēmumā, tostarp krāpšanas gadījumus.

Izpratnes gūšana par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu

A158 Lēmums par to, kurš vadības līmenis ir atbilstošais, ir profesionāla sprieduma jautājums, un to ietekmē tādi faktori kā slepenas vienošanās iespējamība, kā arī iespējamās krāpšanas veids un apmērs. Parasti atbilstošais vadības līmenis ir vismaz par vienu līmeni augstāks nekā līmenis, kurā darbojas personas, kas šķietami vai faktiski ir iesaistītas krāpšanā.

---

[69] 520. SRS A17–A19 punkts

[70] 220. (pārskatīts) SRS 17c) punkts

A159 Gūstot izpratni par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu, revidents var veikt vienu vai vairākas šādas darbības atkarībā no revīzijas uzdevuma faktiem un apstākļiem, kā arī krāpniecisko darbību veida:

- piesaistīt ekspertu, piemēram, tiesas ekspertu;
- pārskatīt uzņēmuma trauksmes celšanas programmas dokumentus, lai iegūtu papildu informāciju;
- veikt papildu iztaujāšanu ar šādām personām:
  - uzņēmuma iekšējais jurists vai ārējais juridiskais konsultants;
  - iekšējā audita dienesta (ja tāds pastāv) pārstāvji.

Uzņēmuma procesa, kas paredzēts krāpšanas vai aizdomu par krāpšanu izmeklēšanai un novēršanai, izvērtēšana

A160 Uzņēmuma procesa, kas paredzēts krāpšanas vai aizdomu par krāpšanu izmeklēšanai vadības vai personu, kam uzticēta pārvalde, līmenī, veids un apjoms var atšķirties atkarībā no apstākļiem, un to var ietekmēt uzņēmuma novērtējums par krāpšanas risku nozīmīgumu uzņēmuma finanšu informācijas mērķu kontekstā. Piemēram, uzņēmuma trauksmes celšanas programmā (vai citā programmā ziņošanai par krāpšanas gadījumiem) var būt paredzēti principi vai procedūras, kas jāievēro saistībā ar attiecīgu jautājumu izmeklēšanu un novēršanu, tostarp var būt noteiktas sliekšņvērtības turpmāku pasākumu veikšanai.

Piemēri.

- Neapmierināts bijušais darbinieks sniedz jaunas liecības par krāpšanu. Vadība saskaņā ar uzņēmumā spēkā esošiem principiem un procedūrām nodeva šo jautājumu izskatīšanai juridiskajam un personāla departamentam. Tā kā tika ievēroti uzņēmuma pamatprincipi un procedūras un iepriekšējās liecības par līdzīgiem faktiem un apstākļiem jau bija izmeklētas un atzītas par nepamatotām, vadība nolēma, ka nav nepieciešama turpmāka rīcība.
- Darbinieks ziņo personām, kam uzticēta pārvalde, par aizdomām par krāpšanu, kurā iesaistīts augstākā līmeņa vadības pārstāvis. Rezultātā personas, kam uzticēta pārvalde, saskaņā ar uzņēmumā spēkā esošiem pamatprincipiem un procedūrām piesaistīja sertificētu izmeklētāju krāpniecības jomā, lai veiktu neatkarīgu tiesas izmeklēšanu.

A161 Novērtējot uzņēmuma izmeklēšanas procesa un korektīvo pasākumu, kas vērsti uz krāpšanas vai aizdomu par krāpšanu gadījumiem, atbilstību saskaņā ar 55b) un 55c) punktu, revidents var apsvērt šādus faktorus:

- attiecībā uz uzņēmuma procesu krāpšanas vai aizdomu par krāpšanu izmeklēšanai:
  - to personu objektivitāti un kompetenci, kuras ir iesaistītas uzņēmuma krāpšanas vai aizdomu par krāpšanu izmeklēšanā;
  - krāpšanas vai aizdomu par krāpšanu gadījuma izmeklēšanas, tostarp, attiecīgos gadījumos, cēloņu noteikšanas, procedūru veids, laiks un apjoms;
- attiecībā uz uzņēmuma pasākumiem krāpšanas vai aizdomu par krāpšanu novēršanai:
  - tas, vai novēršanas pasākumi risina pamatcēloņus;

- tas, vai pasākumi ir samērīgi ar krāpšanas vai aizdomu par krāpšanu nopietnības pakāpi un izplatību, kā arī ar tas, cik steidzami šis jautājums ir jārisina, tostarp tas, kā vadība:
  - reaģējusi uz konstatētajām neatbilstībām (piemēram, cik savlaicīgi vadība koriģējusi konstatētās neatbilstības);
  - reaģējusi uz krāpšanu (piemēram, disciplinārās vai juridiskās sankcijas, kas piemērotas personām, kas iesaistītas krāpšanā);
  - novērsusi kontroles sistēmas trūkumus saistībā ar krāpšanas novēršanu vai atklāšanu.

A162 Revidents var izmantot informāciju, kas iegūta, gūstot izpratni par uzņēmuma trauksmes celšanas programmu ziņošanai par pārkāpumiem saskaņā ar 32a)ii) punktu, tostarp uzņēmuma procesu sūdzību par krāpšanu, kas saņemtas ar uzņēmuma trauksmes celšanas programmas starpniecību, izmeklēšanai un novēršanai, lai noteiktu, vai krāpšana vai aizdomas par krāpšanu ir acīmredzami nenozīmīgas.

Piemērs.

- Pamatojoties uz izpratni par iespējamiem krāpšanas gadījumiem, kas iegūta ar uzņēmuma trauksmes celšanas programmas starpniecību, atbildīgais partneris ir konstatējis, ka iespējamā krāpšana bija acīmredzami nenozīmīga, jo tā aprobežojās ar nenozīmīgu līdzekļu piesavināšanos darbinieku līmenī.

Ietekme uz vispārējo revīzijas stratēģiju

A163 Iegūtā izpratne par krāpšanas gadījumiem vai aizdomām par krāpšanu ietekmē atbildīgā partnera lēmumu par to, vai un kā pielāgot vispārējo revīzijas stratēģiju, tostarp, vai ir nepieciešams veikt papildu risku izvērtēšanas procedūras vai turpmākas revīzijas procedūras, jo īpaši gadījumos, kad atbildīgā partnera rīcībā nonākusi informācija, kas būtiski atšķiras no informācijas, kas bija pieejama brīdī, kad sākotnēji tika izstrādāta vispārējā revīzijas stratēģija [71].

A164 Kā aprakstīts 220. (pārskatīts) SRS [72] 56. punktā, atbildīgais partneris var iegūt informāciju no citiem darba grupas dalībniekiem (piemēram, komponentu revidentiem).

A165 Pamatojoties uz iegūto izpratni par faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem un to ietekmi uz vispārējo revīzijas stratēģiju, atbildīgais partneris var secināt, ka ir jāpārrunā revīzijas ziņojuma iesniegšanas termiņa pagarināšana ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde, ja termiņa pagarināšana ir iespējama saskaņā ar piemērojamiem tiesību aktiem vai noteikumiem. Ja termiņa pagarināšana nav iespējama, 705. (pārskatīts) SRS norādīts, kā tas ietekmē revidenta atzinumu par finanšu pārskatiem.

Piemērs.

- Pamatojoties uz izpratni par iespējamiem krāpšanas gadījumiem, atbildīgais partneris secina, ka vadības godprātība ir apšaubāma. Ņemot vērā šī jautājuma nozīmīgumu un plašo ietekmi, atbildīgais partneris nolemj, ka turpmākais revīzijas darbs nav jāveic, līdz jautājums ir atbilstoši atrisināts.

[71] 300. SRS 10. punkts un A18 punkts

[72] 220. (pārskatīts) SRS 9. punkts

Revidents konstatē krāpšanas izraisītu neatbilstību

A166 450. SRS [73] un 700. (pārskatīts) SRS [74] ir paredzētas prasības un sniegti norādījumi saistībā ar neatbilstību novērtēšanu, kā arī to ietekmi uz revidenta atzinumu.

A167 Turpmāk ir sniegti piemēri kvalitatīviem vai kvantitatīviem apstākļiem, kas var būt nozīmīgi, nosakot, vai krāpšanas izraisītas neatbilstības ir būtiskas.

Piemēri.

Kvalitatīvie apstākļi ir apstākļi, kas nosaka, vai neatbilstības:

- ir saistītas ar personām, kam uzticēta pārvalde, vadību, saistītajām pusēm vai trešajām personām un vai tās rada šaubas par iesaistīto pušu godīgumu vai kompetenci;
- attiecas uz likumu vai noteikumu prasību ievērošanu, kas savukārt var ietekmēt revidenta vērtējumu par vadības, personu, kam uzticēta pārvaldība, vai darbinieku godīgumu;
- attiecas uz parāda saistību vai citu līgumisko prasību ievērošanu, kas revidentam var radīt aizdomas par iespējamu spiedienu, kas tiek izdarīts uz vadību, lai tā izpildītu noteiktas peļņas prognozes.

Kvantitatīvie apstākļi ir apstākļi, kas nosaka, vai neatbilstības:

- attiecas uz galvenajiem darbības rādītājiem, piemēram, peļņu no vienas akcijas, tīro peļņu un apgrozāmo kapitālu, kas var negatīvi ietekmēt uzņēmuma augstākās vadības atalgojuma aprēķināšanu;
- attiecas uz vairākiem pārskata periodiem, piemēram, ja neatbilstībām ir nebūtiska ietekme uz kārtējā perioda finanšu pārskatiem, bet varētu būt būtiska ietekme uz turpmāko periodu finanšu pārskatiem.

A168 Identificēto krāpšanas izraisītu neatbilstību ietekmes apmērs uz tās informācijas uzticamību, ko paredzēts izmantot kā revīzijas pierādījumus, ir atkarīgs no apstākļiem. Piemēram, šķietami nenozīmīgs krāpšanas gadījums var būt nozīmīgs, ja tajā ir iesaistīta augstākā vadība. Šādos apstākļos var tikt apšaubīta iepriekš iegūtās informācijas, ko paredzēts kā revīzijas pierādījumus, ticamība, jo var rasties šaubas par sniegto apliecinājumu pilnīgumu un patiesumu, kā arī par grāmatvedības uzskaites un dokumentācijas autentiskumu.

A169 Tā kā krāpšana ietver motivāciju vai spiedienu, iespējas vai racionālu pamatojumu, ir maz ticams, ka krāpšanas gadījums varētu būt atsevišķs notikums. Arī tas, ka pastāv vairākas neatbilstības, piemēram, konkrētā struktūrvienībā vai filiālē, kuru kopējā ietekme nav būtiska, var liecināt, ka pastāv krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora sabiedrībām

A170 Publiskā sektora sabiedrībām faktori, kas ir gan kvalitatīvi, gan kvantitatīvi, ir neatbilstību ietekme uz attiecīgajā periodā uzrādīto pārpalikumu vai deficītu vai arī publiskā sektora sabiedrības budžeta izpilde vai pārsniegšana, tostarp, attiecīgos gadījumos, publiskā sektora sabiedrības izdevumu atbilstība likumā noteiktajiem ierobežojumiem.

---

[73] 450. SRS “Revīzijas gaitā identificēto neatbilstību izvērtēšana”

[74] 700. (pārskatīts) SRS “Atzinuma un ziņojuma par finanšu pārskatu sagatavošana”

Kontroles sistēmas trūkumu konstatēšana

A171 265. SRS[75] ir noteiktas prasības un sniegti norādījumi saistībā ar revidenta sazināšanos ar personām, kam uzticēta pārvalde, par revīzijas gaitā konstatētiem nozīmīgiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā. Piemēri apstākļiem, ko revidents apsver, nosakot, vai iekšējās kontroles sistēmas trūkums vai šādu trūkumu kopums uzskatāms par nozīmīgu trūkumu, ir šādi:

- tas, cik liela ir iespējamība, ka saistītajos aktīvos vai saistībās varētu rasties iztrūkums vai notikt krāpšana;
- kontroles procedūru nozīme finanšu pārskatu sagatavošanas procesā (piemēram, kontroles procedūras, kas paredzētas krāpšanas novēršanai un atklāšanai).

A172 Norādes uz nozīmīgiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā var būt šādas:

- pierādījumi par neefektīviem kontroles vides aspektiem, piemēram, konstatēta vadības līmeņa krāpšana, kuru uzņēmuma iekšējās kontroles sistēma nav novērusi, neatkarīgi no krāpšanas mēroga;
- procesa neesamība krāpšanas vai aizdomu par krāpšanu izmeklēšanai vai konkrētajos apstākļos nepiemērots process;
- vadības līmeņa korektīvo pasākumu, kuru mērķis ir novērst vai atklāt krāpšanas atkārtošanos, neesamība vai neefektivitāte.

Revidenta nespēja turpināt darba uzdevumu (skat. 59. punktu)

A173 Piemēri ārkārtas apstākļiem, kādos revidentam var rasties šaubas par spēju turpināt revīziju, ir šādi:

- uzņēmums neīsteno atbilstošus pasākumus saistībā ar krāpšanu, kurus revidents konkrētajos apstākļos uzskata par nepieciešamiem, pat ja krāpšana nav būtiska finanšu pārskatu kontekstā;
- revidenta veiktais krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riska izvērtējums un veikto revīzijas procedūru rezultāti liecina, ka pastāv būtiska un plaša mēroga krāpšana; vai
- revidentam ir nopietnas bažas par vadības vai par personu, kam uzticēta pārvalde, kompetenci vai godīgumu.

A174 Ņemot vērā apstākļu daudzveidību, nav iespējams precīzi paredzēt, kādos gadījumos atteikšanās no darba uzdevuma ir atbilstoša rīcība. Faktori, kas ietekmē revidenta lēmumu, ir iespējamās sekas tam, ka ir iesaistīti vadības pārstāvji vai personas, kam uzticēta pārvalde, (kas var ietekmēt vadības apgalvojumu ticamību) un iespējamā ietekme uz revidentu, ja revidents turpina sadarboties ar uzņēmumu.

A175 Šādos apstākļos uz revidentu attiecas profesionāli un juridiski pienākumi, un šie pienākumi var atšķirties atkarībā no jurisdikcijas. Piemēram, dažās valstīs revidentam var būt tiesības vai pienākums sniegt ziņojumu personai vai personām, kas revidentu norīkojušas revīzijas veikšanai, vai, atsevišķos gadījumos, regulatīvajām iestādēm. Ņemot vērā apstākļu ārkārtas raksturu un nepieciešamību ņemt vērā juridiskās prasības, revidents, lemjot par iespējamu atteikšanos no darba

[75] 265. SRS 8. punkts un A6–A7 punkts

uzdevuma un nosakot atbilstošu rīcības plānu, tostarp iespēju ziņot akcionāriem, regulatīvajām iestādēm vai citām personām, var uzskatīt par lietderīgu lūgt juridisku konsultāciju [76].

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora sabiedrībām

A176 Daudzos gadījumos publiskajā sektorā revidentam var nebūt iespējas atteikties no darba uzdevuma veikšanas, ņemot vērā darba uzdevuma veidu vai apsvērumus saistībā ar publiskajām interesēm.

Revidenta ziņojums (skat. 60.–62. punktu)

Galveno ar krāpšanu saistīto revīzijas jautājumu noteikšana

A177 Finanšu pārskatu lietotāji ir ieinteresēti saņemt informāciju par jautājumiem saistībā ar krāpšanu, kurus revidents ir pārrunājis ar personām, kam uzticēta pārvalde. 60. punktā ir aplūkoti ar krāpšanu saistīti jautājumi, par kuriem notikusi sazināšanās ar personām, kam uzticēta pārvalde, un kas varētu būt īpaši interesanti potenciālajiem lietotājiem.

A178 Papildus jautājumiem, kas ir saistīti ar īpašiem obligāti izmantojamajiem apsvērumiem, kā noteikts 60. punktā, var pastāvēt arī citi ar krāpšanu saistīti jautājumi, par kuriem revidents ziņo personām, kam uzticēta pārvalde, un ko tādējādi var uzskatīt par galvenajiem revīzijas jautājumiem saskaņā ar 61. punkta nosacījumiem.

A179 Bieži vien revidentam ir jāpievērš ievērojama uzmanība jautājumiem, kas ir saistīti ar krāpšanu. Piemēram, krāpšanas vai aizdomu par krāpšanu konstatēšanai var nākties ieviest nozīmīgas izmaiņas risku izvērtējumā un pārvērtēt plānotās revīzijas procedūras (t. i., nozīmīgas izmaiņas revīzijas pieejā).

A180 Lai noteiktu galvenos revīzijas jautājumus, ir jāizdara spriedumi par jautājumu, kuriem revidents pastiprināti pievērsis uzmanību, relatīvo svarīgumu. Tādējādi reti būs sastopama situācija, kad biržas sarakstā iekļautas sabiedrības vispārēja mērķa finanšu pārskatu pilna kopuma revīzijā revidents nenosaka vismaz vienu galveno revīzijas jautājumu, kas ir saistīts ar krāpšanu. Tomēr noteiktos ierobežotos apstākļos revidents var secināt, ka nav neviena ar krāpšanu saistīta jautājuma, kas būtu uzskatāms par galveno revīzijas jautājumu saskaņā ar 61. punktu.

A181 Grāmatvedības aplēses bieži vien ir finanšu pārskatu viskomplicētākās jomas, jo, tās sagatavojot, vadība izdara nozīmīgus spriedumus. Saskaņā ar 60a) punktu revidentam ir pastiprināti jāpievērš uzmanību izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku riskiem, kas saistīti ar grāmatvedības aplēsēm, kuras ietver nozīmīgus vadības spriedumus. Bieži vien grāmatvedības aplēses ietver nozīmīgus vadības spriedumus, ja tām piemīt augsta aplēses nenoteiktība un subjektivitāte.

Piemērs.

Revidents konstatē, ka bija jāpievērš ievērojama uzmanība, īstenojot atbildes pasākumus uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem saistībā ar uzņēmuma izstrādātajām aplēsēm par sagaidāmajiem kredītzaudējumiem. Vadība izmanto modeli, kas prasa sarežģītu aplēšu kopuma pielietojumu saistībā ar nākotnes darbību dažādos uzņēmumam raksturīgos scenārijos, kurus ir grūti prognozēt. Pamatojoties uz revidenta konstatējumu par agresīvām investīciju analītiķu sniegtām uzņēmuma ienesīguma prognozēm, revidents identificēja krāpšanas izraisītu būtisku

[76] IESBA kodeksa 320.5 A1–R320.8 punktā ir noteiktas prasības un sniegti piemēri par sazināšanos ar esošo vai iepriekšējo grāmatvedi, vai arī ar nākamo grāmatvedi.

neatbilstību risku, jo paredzamo kredītzaudējumu aplēse bija subjektīva un tas radīja stimulu vadībai apzināti rīkoties neobjektīvi.

A182 Saskaņā ar 265. SRS revidentam ir jāinformē personas, kam uzticēta pārvalde, par būtiskiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem, kas ir saistīti ar krāpšanas novēršanu un atklāšanu. Nozīmīgi trūkumi var pastāvēt, pat ja revidents revīzijas gaitā nav identificējis nevienu neatbilstību. Piemēram, trauksmes celšanas programmas (vai citas programmas ziņošanai par krāpšanas gadījumiem) neesamība var liecināt par trūkumiem uzņēmuma kontroles vidē, taču šis apstāklis var nebūt tieši saistīts ar krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku. Revidents var ziņot par šiem trūkumiem arī vadībai.

A183 Saskaņā ar šo SRS vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu risks ir uzskatāms par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku (skat. 40. punktu) un tiek pieņemts, ka pastāv krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski ieņēmumu uzrādīšanā (skat. 41. punktu). Revidents var konstatēt, ka šie jautājumi ir galvenie revīzijas jautājumi, kas saistīti ar krāpšanu, jo krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski bieži vien jautājumi, kuriem revidentam ir jāveltī ievērojama uzmanība un kuri ir visnozīmīgākie revīzijā. Tomēr tas tā ir ne visos gadījumos. Revidents var konstatēt, ka konkrētiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem nebija jāpievērš ievērojama uzmanība, un tādēļ revidents šādus riskus neņem vērā, nosakot galvenos revīzijas jautājumus saskaņā ar 60. punktu.

A184 Kā aprakstīts 701. SRS [77], revidents, nosakot galvenos revīzijas jautājumus, pieņem lēmumu, balstoties uz profesionālo spriedumu par to, kuri jautājumi bijuši nozīmīgākie kārtējā perioda finanšu pārskatu revīzijā. Nozīmīgumu var izvērtēt, ņemot vērā kvantitatīvos un kvalitatīvos faktorus, piemēram, relatīvo svarīgumu, aplūkojamā jautājuma veidu un ietekmi un potenciālo lietotāju vai ziņojuma adresātu interešu jomas [78].

A185 Viens no apsvērumiem, kas var būt būtisks, nosakot jautājuma, kuram revidents veltījis ievērojamu uzmanību, relatīvo nozīmīgumu un to, vai šāds jautājums ir galvenais revīzijas jautājums, ir tā nozīmīgums potenciālo lietotāju izpratnes gūšanai par finanšu pārskatiem kopumā [79]. Tā kā finanšu pārskatu lietotāji ir ieinteresēti jautājumos, kas saistīti ar krāpšanu, kārtējā perioda finanšu pārskatu revīzijā parasti viens vai vairāki ar krāpšanu saistīti jautājumi, kam revidentam revīzijas laikā bija jāpievērš ievērojama uzmanība un kas noteikti saskaņā ar 60. punktu, ir visnozīmīgākie un tādējādi ir galvenie revīzijas jautājumi.

A186 701. SRS [80] ir ietverti citi apsvērumi, kas var būt būtiski, nosakot, kuri ar krāpšanu saistītie jautājumi, kam revidents veltījis ievērojamu uzmanību, bijuši nozīmīgākie kārtējā periodā un tādējādi ir galvenie revīzijas jautājumi.

Ziņošana par galvenajiem ar krāpšanu saistītajiem revīzijas jautājumiem

A187 Ja revidents kādu jautājumu, kas saistīts ar krāpšanu, uzskata par galveno revīzijas jautājumu un pastāv vairāki atsevišķi, bet savstarpēji saistīti apsvērumi, kas revīzijā bijuši nozīmīgākie, revidents var revidenta ziņojumā ziņot par šiem jautājumiem kopā. Piemēram, attiecībā uz ilgtermiņa līgumiem revidents var būt pievērsis ievērojamu uzmanību ieņēmumu uzrādīšanas jautājumam, un ieņēmumu uzrādīšana var arī tikt identificēta kā krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks. Šādos apstākļos

[77] 701. SRS 10. punkts

[78] 701. SRS A1 punkts

[79] 701. SRS A29 punkts

[80] 701. SRS A29 punkts

revidents revidenta ziņojumā var iekļaut vienu galveno revīzijas jautājumu, kas saistīts ar ieņēmumu uzrādīšanu, ar atbilstošu apakšvirsrakstu, kurā skaidri aprakstīts attiecīgais jautājums, tostarp tas, ka tas ir saistīts ar krāpšanu.

A188 Jautājuma tieša saistīšana ar konkrētiem uzņēmuma apstākļiem palīdz samazināt iespējamību, ka šāds raksturojums ir pārāk standartizēts un laika gaitā kļūst mazāk noderīgs. Raksturojot, kāpēc revidents uzskata konkrētu jautājumu par vienu no nozīmīgākajiem jautājumiem, revidents var akcentēt uzņēmumam raksturīgos aspektus (piemēram, apstākļus, kas ietekmējuši ar kārtējā perioda finanšu pārskatiem saistītos spriedumus), lai raksturojums lielākā mērā atbilstu potenciālo lietotāju vajadzībām. Šis aspekts var būt īpaši svarīgs, raksturojot galvenos revīzijas jautājumus, kas ir sastopami vairākos periodos. Tāpat, aprakstot, kā revīzijā tika risināts ar krāpšanu saistīts galvenais revīzijas jautājums, revidents var akcentēt jautājumus, kas ir tieši saistīti ar konkrētajiem uzņēmuma apstākļiem, vienlaikus izvairoties no vispārīga vai standartizēta formulējuma.

A189 701. SRS [81] ir ietverti apsvērumi un sniegti norādījumi saistībā ar sākotnējo informāciju (informācija par uzņēmumu, ko uzņēmums citādi nav darījis publiski pieejamu), kas var būt īpaši nozīmīga, informējot galvenajiem revīzijas jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu.

A190 701. SRS [82] ir paredzēts, ka vadība vai personas, kam uzticēta pārvalde, var finanšu pārskatos vai citviet gada pārskatā iekļaut jaunus vai paplašinātus skaidrojumus saistībā ar galveno revīzijas jautājumu, ņemot vērā faktu, ka par attiecīgo jautājumu tiks ziņots revidenta ziņojumā. Šādus jaunu vai paplašinātu skaidrojumus var iekļaut, piemēram, lai sniegtu detalizētāku informāciju par krāpšanuvai aizdomām par krāpšanu vai konstatētiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem, kas ir būtiski krāpšanas novēršanai un atklāšanai.

Apstākļi, kādos revidents ziņojumā neziņo par jautājumu, kas ir galvenais revīzijas jautājums

A191 701. SRS 14b) punktā norādīts, ka gadījumi, kad jautājums, kas atzīts par būtisku revīzijas jautājumu, netiek iekļauts revidenta ziņojumā, ir ārkārtīgi reti, un ir norādīti apstākļi, kādos jautājumu, kas atzīts par galveno revīzijas jautājumu, neiekļauj revidenta ziņojumā. Piemēri.

- Normatīvajās prasībās var būt noteikts aizliegums vadībai vai revidentam publiski izpaust informāciju par konkrētu jautājumu, kas ir uzskatāms par galveno revīzijas jautājumu.
- Tiek pieņemts, ka sabiedrības interesēs ir nodrošināt lielāku caurskatāmību par revīziju potenciālo lietotāju vajadzībām. Tādējādi lēmums neziņot par galveno revīzijas jautājumu ir atbilstīgs tikai gadījumos, kad iespējamās nelabvēlīgās sekas uzņēmuma vai sabiedrības kontekstā ir tik nozīmīgas, ka tās varētu būt lielākas nekā ieguvumi sabiedrisko interešu jomā, ko nodrošinātu šādas informācijas izpaušana [83].

A192 Revidents var arī izvērtēt sekas ziņošanai par jautājumu, kas ir uzskatāms par galveno revīzijas jautājumu, atbilstošo ētikas prasību kontekstā [84]. Revidentam var arī būt normatīvajās prasībās

---

[81] 701. SRS A34–A36 punkts

[82] 701. SRS A37 punkts

[83] 701. SRS A53–A54 punkts

[84] Piemēram, izņemot konkrētus apstākļus, IESBA Kodeksa R114.2 punkts liedz izmantot vai izpaust informāciju, uz kuru attiecas konfidencialitātes pienākums. Izņēmuma gadījumā IESBA Kodeksa R114.3 punktā profesionālam grāmatvedim ir atļauts izpaust vai izmantot konfidenciālu informāciju, ja pastāv juridisks vai profesionāls pienākums vai tiesības to darīt. IESBA Kodeksa 114.3 A1b)iv) punktā ir paskaidrots, ka profesionāls pienākums vai tiesības izpaust šādu informāciju pastāv, ja tas ir nepieciešams, lai ievērotu tehniskos un profesionālos standartus.

noteikts pienākums ziņot normatīvajām, izpildvaras vai pārraudzības iestādēm par attiecīgo jautājumu neatkarīgi no tā, vai par attiecīgo jautājumu tiek vai netiek ziņots revidenta ziņojumā.

Rakstiski apliecinājumi (skat. 63. punktu)

A193 580. SRS [85] ir noteiktas prasības un sniegti norādījumi par to, kā revīzijā iegūt atbilstošus vadības un, attiecīgos gadījumos, personu, kam uzticēta pārvalde, apliecinājumus. Lai gan rakstiski apliecinājumi ir svarīgs revīzijas pierādījumu avots, tie paši par sevi neveido pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus attiecībā uz konkrētajiem aspektiem. Turklāt, tā kā vadība atrodas unikālā pozīcijā, lai veiktu krāpšanu, revidentam, izdarot secinājumu saskaņā ar 330. SRS, ir jāņem vērā visi iegūtie revīzijas pierādījumi neatkarīgi no tā, vai tie saskan vai nesaskan ar citiem revīzijas pierādījumiem [86].

A194 580. SRS [87] ir aplūkoti apstākļi, kādos revidentam rodas šaubas par rakstisko apliecinājumu ticamību, tostarp gadījumi, kad rakstiskie apliecinājumi ir pretrunā ar citiem revīzijas pierādījumiem. Šaubas par vadības sniegtās informācijas ticamību var liecināt par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku.

Sazināšanās ar vadību un personām, kam uzticēta pārvalde (skat. 64.–66. punktu)

A195 Dažās jurisdikcijās likumā var būt noteikti ierobežojumi attiecībā uz jautājumiem, par kādiem revidents ziņo atbildīgajai personai, vadībai vai personām, kam uzticēta pārvalde. Likumā var būt noteikts aizliegums sazināties vai veikt citas darbības, kas varētu kaitēt attiecīgas iestādes īstenotai izmeklēšanai par faktisku vai iespējamu nelikumīgu darbību, tostarp brīdināt uzņēmumu, piemēram, gadījumā, ja revidentam saskaņā ar nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas novēršanas tiesību aktiem ir pienākums ziņot par krāpšanu attiecīgai iestādei. Šādos apstākļos jautājumi, kas jāizvērtē revidentam, var būt sarežģīti, un revidents var uzskatīt par lietderīgu saņemt juridisku konsultāciju.

Sazināšanās ar vadību (skat. 64. punktu)

A196 Ja revidents konstatē krāpšanu vai aizdomas par krāpšanu, ir svarīgi, lai par to pēc iespējas drīzāk tiktu informēta atbilstošā līmeņa vadības pārstāvji, pat ja šo jautājumu varētu uzskatīt par acīmredzami nenozīmīgu (piemēram, neliela mēroga līdzekļu piesavināšanās, ko veicis zemāka līmeņa darbinieks uzņēmumā).

Sazināšanās ar personām, kam uzticēta pārvalde (skat. 65. punktu)

A197 Revidents var sazināties ar personām, kam uzticēta pārvalde, mutiski vai rakstiski. 260. (pārskatīts) SRS nosaka faktorus, kurus revidents ņem vērā, lemjot, vai sazināties mutiski vai rakstiski [88]. Ņemot vērā to, ka krāpšana, kurā iesaistīta augstākā līmeņa vadība, vai krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību esamība finanšu pārskatos ir jautājums, kas ir sensitīvs, revidents par šādiem jautājumiem ziņo savlaicīgi un var uzskatīt par nepieciešamu par tiem ziņot arī rakstiski.

A198 Dažos gadījumos revidents var uzskatīt par lietderīgu ziņot personām, kam uzticēta pārvalde, par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu, kurā iesaistītas citas personas, arī tad, ja revidents ir konstatējis, ka šie gadījumi ir acīmredzami nenozīmīgi. Tāpat arī pašas personas, kam uzticēta

---

[85] 580. SRS "Rakstiski apliecinājumi"

[86] 330. SRS 26. punkts

[87] 580. SRS 16.–18. punkts

[88] 260. (pārskatīts) SRS A38. punkts

pārvalde, var vēlēties tikt informētas par šādiem gadījumiem. Sazināšanās process norit raitāk, ja revidents un personas, kam uzticēta pārvalde, jau revīzijas sākuma posmā vienojas par revidenta sazināšanās veidu un apjomu.

A199 Izņēmuma gadījumos, kad revidentam rodas šaubas par vadības vai personu, kam uzticēta pārvalde, godīgumu vai patiesumu, revidents var uzskatīt par lietderīgu saņemt juridisku konsultāciju, lai noteiktu atbilstošu turpmāko rīcību.

Citi jautājumi saistībā ar krāpšanu (skat. 66. punktu)

A200 Citi ar krāpšanu saistīti jautājumi, kas jāapspriež ar personām, kam uzticēta pārvalde, var būt šādi:

- bažas par vadības veiktā krāpšanas novēršanai un atklāšanai paredzēto kontroles procedūru novērtējuma veidu, apjomu un biežumu, kā arī par risku, ka finanšu pārskatos var būt neatbilstības;
- vadības nespēja pienācīgi novērst konstatētos būtiskos iekšējās kontroles sistēmas trūkumus vai pienācīgi reaģēt uz konstatētu krāpšanu;
- revidenta novērtējums par uzņēmuma kontroles vidi, tostarp par vadības kompetenci un godīgumu;
- vadības rīcība, kas var liecināt par krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā, piemēram, vadības izvēlētie un piemērotie grāmatvedības pamatprincipi, kas liecina par centieniem manipulēt ar ieņēmumiem, lai maldinātu finanšu pārskatu lietotājus, ietekmējot to priekšstatus par uzņēmuma darbības rezultātiem un rentabilitāti;
- bažas par darījumu, kas šķietami neatbilst parastai uzņēmējdarbībai, apstiprinājumu atbilstību un pilnīgumu.

Ziņošana par krāpšanu attiecīgām iestādēm ārpus uzņēmuma (skat. 67. punktu)

A201 Revidents var ziņot attiecīgām regulatīvajām, izpildes, uzraudzības vai citām atbilstošajām iestādēm ārpus uzņēmuma.

A202 250. (pārskatīts) SRS [89] ir sniegti papildu norādījumi par to, kā revidents nosaka, vai konkrētajā situācijā ir nepieciešams vai vajadzētu ziņot par konstatētu vai iespējamu likumpārkāpumu attiecīgām iestādēm ārpus uzņēmuma, tostarp ņemot vērā revidenta konfidencialitātes pienākumu [90].

A203 Faktori, kurus revidents var ņemt vērā, nosakot, vai ir jāziņo par jautājumu attiecīgai iestādei ārpus uzņēmuma, ja to neaizliedz normatīvās prasības vai atbilstošās ētikas prasības, var būt šādi:

- jebkādi viedokļi, ko paudušas attiecīgās regulatīvās, izpildes, uzraudzības vai citām atbilstošās iestādes ārpus uzņēmuma.
- tas, vai ziņošana par jautājumu notiek sabiedrības interesēs.

A204 Ziņošana par krāpšanas gadījumiem attiecīgai iestādei ārpus uzņēmuma var ietvert sarežģītus apsvērumus un profesionālus spriedumus. Šādos apstākļos revidents var konsultēties iekšēji (piemēram, savā firmā vai tīkla firmā) vai konfidenciāli ar regulatīvo iestādi vai profesionālo organizāciju (ja vien tas nav aizliegts ar likumu vai ja tas neizraisa konfidencialitātes pienākuma

---

[89] 250. (pārskatīts) SRS A28–A34. punkts

[90] Piemēram, IESBA Kodeksa R114.3 punktā profesionālam grāmatvedim ir atļauts izpaust vai izmantot konfidenciālu informāciju, ja pastāv juridiskas vai profesionālas tiesības to darīt.

pārkāpumu). Revidents var arī apsvērt iespēju saņemt juridisku konsultāciju, lai gūtu izpratni par iespējamo rīcību un profesionālajām vai juridiskajām sekām, kas izriet no konkrētas rīcības;

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora sabiedrībām

A205 Publiskajā sektorā spēkā esošās prasības attiecībā uz ziņošanu par krāpšanas gadījumiem, neatkarīgi no tā, vai tie ir atklāti revīzijas gaitā vai citādi, var būt atkarīgas no konkrētiem revīzijas pilnvarojuma noteikumiem vai saistītiem likumiem, noteikumiem vai citu iestāžu prasībām.

Dokumentēšana (skat. 68. punktu)

A206 230. SRS [91] aplūkoti gadījumi, kad revidents identificē informāciju, kas neatbilst revidenta galīgajam slēdzienam par nozīmīgu jautājumu, un revidenta pienākums dokumentēt, kā ir novērsta šāda neatbilstība.

[91] 230. SRS 11. punkts un A15 punkts

1. pielikums

(skat. A26, A43 punktu.)

Krāpšanas riska faktoru piemēri

Šajā pielikumā ietvertie krāpšanas riska faktori ir tipiski piemēri faktoriem, ar kādiem revidenti saskaras dažādos apstākļos. Atsevišķi ir sniegti piemēri divu veidu krāpnieciskām darbībām, kas ir jāizvērtē revidentam, t. i., krāpšanai finanšu pārskatu sagatavošanā un līdzekļu piesavināšanās. Riska faktori ir sagrupēti atbilstoši trim nosacījumiem, kas parasti ir spēkā, ja pastāv krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības: a) motivācija/spiediens;b) iespējas; un c) attieksme/racionālais pamatojums. Lai gan turpmāk norādītie riska faktori aptver daudzas situācijas, tie ir tikai piemēri, un revidents var identificēt papildu vai citus riska faktorus. Ne visi šie piemēri ir spēkā visos apstākļos, un daži no tiem var būt vairāk vai mazāk nozīmīgi atkarībā no uzņēmuma lieluma vai īpašumtiesību veida vai apstākļiem. Arī secība, kādā riska faktori minēti, neatspoguļo to relatīvo būtiskumu vai rašanās biežumu.

Riska faktori, kas saistīti ar neatbilstībām, kas izriet no krāpšanas finanšu pārskatu sagatavošanā

Zemāk sniegti piemēri riska faktoriem, kas saistīti ar neatbilstībām, kas izriet no krāpšanas finanšu pārskatu sagatavošanā.

Motivācija/spiediens

Ekonomikas, nozares, ģeopolitisko faktoru vai uzņēmuma darbības apstākļos ir apdraudēta uzņēmuma finansiālā stabilitāte vai rentabilitāte, piemēram:

- augsta konkurence vai liels tirgus piesātinājums, kam seko peļņas normu samazināšanās;
- augstas pakāpes neaizsargātība pret straujām izmaiņām, piemēram, tehnoloģiju attīstību, preču novecošanos vai procentu likmju svārstībām;
- augsts svārstīgums finanšu un preču tirgos, ko izraisa procentu likmju svārstības un inflācijas tendences;
- ievērojams klientu pieprasījuma kritums un pieaugošs uzņēmumu bankrotu skaits nozarē vai visā ekonomikā;
- darbības zaudējumi, kas rada tūlītēju bankrota, īpašuma atsavināšanas vai naidīgas pārņemšanas apdraudējumu;
- atkārtota negatīva naudas plūsma no saimnieciskās darbības vai nespēja ģenerēt naudas plūsmas no saimnieciskās darbības, vienlaikus uzrādot peļņu un peļņas pieaugumu;
- strauja izaugsme vai netipisks ienesīgums, īpaši salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem tajā pašā nozarē;
- jaunas grāmatvedības, likumiskās vai regulatīvās prasības;
- pandēmijas vai kari, kas izraisa būtiskus traucējumus uzņēmuma darbībā, finansiālas grūtības un nopietnu naudas plūsmas samazināšanos;
- ekonomiskas sankcijas, ko valdības un starptautiskās organizācijas piemēro kādai jurisdikcijai, tostarp tās uzņēmumiem un precēm.

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

- ieguldījumu analītiķu, institucionālo ieguldītāju, nozīmīgu kreditoru vai citu ārējo pušu prognozes par rentabilitāti vai attīstības tendencēm (īpaši pārmērīgi optimistiskas vai nereālas prognozes), tostarp prognozes, ko veido uzņēmuma vadība, piemēram, sniedzot tās pārāk optimistiskos preses paziņojumos vai gada pārskata ziņojumos;
- nepieciešamība piesaistīt papildu parāda vai kapitāla finansējumu vai kvalificēties valsts palīdzībai vai stimuliem, lai izvairītos no bankrota vai īpašuma atsavināšanas vai saglabātu konkurētspēju, tostarp nepieciešamība pēc finansējuma nozīmīgiem pētniecības un attīstības pasākumiem vai kapitāla izdevumiem;
- ierobežota spēja izpildīt biržas kotēšanas prasības vai parāda atmaksas vai citas parāda saistību prasības;
- šķietama vai faktiska neapmierinošu finanšu rezultātu izziņošanas ietekme uz nozīmīgiem gaidāmiem darījumiem, piemēram, sākotnējo publisko piedāvājumu, uzņēmumu apvienošanu un iegādi, uzņēmējdarbības apvienošanu vai līgumu piešķiršanu;
- vadība īsteno nozīmīgus darījumus, kuros pārmērīga uzmanība tiek pievērsta galveno rādītāju sasniegšanai, lai apmierinātu ieinteresēto pušu prasības (piemēram, peļņas uz akciju prognožu izpilde vai akciju cenas saglabāšana).
- Negatīva mediju uzmanība uzņēmumam vai vadošajiem vadības pārstāvjiem.

Pieejamā informācija liecina, ka vadības vai personu, kam uzticēta pārvalde, personisko finanšu situāciju apdraud uzņēmuma finansiālās darbības rādītāji, ko ietekmē šādi apstākļi:

- nozīmīga finansiāla līdzdalība uzņēmumā;
- nozīmīga daļa no personu atalgojuma (piemēram, prēmijas, akciju daļas vai sadalītā peļņa) ir atkarīga no ambiciozu mērķu sasniegšanas attiecībā uz akciju cenu, darbības rezultātiem, finanšu stāvokli, naudas plūsmu vai citiem pamatdarbības rādītājiem [92];
- personiskas garantijas par uzņēmuma parādiem.
- uz vadību vai darbiniekiem tiek izdarīts pārmērīgs spiediens, lai sasniegtu personu, kam uzticēta pārvalde, noteiktos finanšu mērķus, tostarp pārdošanas vai rentabilitātes mērķus.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora sabiedrībām

- publiskā sektora sabiedrībās, uz kurām attiecas likumā noteikti izdevumu ierobežojumi, var tikt uzrādīta neprecīza informācija par izdevumiem.

Iespējas

Uzņēmuma saimnieciskās darbības veids sniedz iespēju iesaistīties krāpšanā finanšu pārskatu sagatavošanā šādu apstākļu ietekmē:

- nozīmīgi darījumi ar saistītajām pusēm, kas nav raksturīgi tipiskai uzņēmuma saimnieciskajai darbībai, vai nozīmīgi darījumi ar saistītajām pusēm, kuras nav revidētas vai kuras revidē cita firma;

[92] Vadības motivācijas plāni var būt atkarīgi no mērķu sasniegšanas attiecībā tikai uz noteiktiem uzņēmuma kontiem vai atsevišķām darbībām, pat ja šie konti vai darbības kopumā nav būtiski uzņēmumam.

- aktīvi, pasīvi, ieņēmumi vai izdevumi, kuru pamatā ir būtiskas aplēses, kuru sagatavošanā izmantoti subjektīvi spriedumi vai nenoteikta informācija, kuru ir grūti pārbaudīt;
- nozīmīgi, netipiski vai ļoti sarežģīti darījumi, jo īpaši darījumi perioda noslēguma daļā ar apšaubāmu patieso ekonomisko mērķi;
- nozīmīgas saimnieciskās darbības, kas tiek īstenotas starptautiskā līmenī jurisdikcijās, kurās pastāv atšķirīga uzņēmējdarbības vide un kultūra;
- uzņēmējdarbības starpnieku izmantošana bez acīmredzama ekonomiska pamatojuma;
- ienākumu līgumu grozīšana, atcelšana vai papildināšana, izmantojot papildu vienošanās, kas parasti tiek noslēgtas ārpus oficiālajiem biznesa procesiem un ziņošanas kanāliem;
- nozīmīgi bankas konti vai meitasuzņēmumu vai filiāļu darbība ārzonas jurisdikcijās, bez acīmredzama ekonomiska pamatojuma,
- uzņēmuma netradicionāla ienākšana kapitāla tirgos, piemēram, veicot uzņēmumu pārņemšanu vai apvienošanu ar īpašam nolūkam izveidotas sabiedrības starpniecību;
- uzņēmuma agresīva akciju popularizēšana, izmantojot preses relīzes, investīciju biļetenus, publikācijas tīmekļa vietnēs, tiešsaistes reklāmas, e-pastu vai tiešo pastu.

Neefektīva vadības īstenotā pārraudzība šādu apstākļu ietekmē:

- vienas personas vai nelielas grupas dominēšana vadībā (uzņēmumā, kura īpašnieks nav tā vienīgais vadītājs) bez atbilstošām kontroles procedūrām;
- neefektīva personu, kam uzticēta pārvalde, īstenotā pārraudzība pār finanšu pārskatu sagatavošanas procesu un iekšējo kontroli.
- vāja kontroles vide, jo vadība un personas, kam uzticēta pārvalde, galveno uzmanību pievērš uzņēmuma tūlītējām vajadzībām, piemēram, finanšu un darbības jautājumiem.

Pārlieku sarežģīta vai nestabila organizatoriskā struktūra, par ko liecina šādi apstākļi:

- grūtības noteikt organizāciju vai personas, kurām pieder kontrolpakete uzņēmumā;
- pārlieku sarežģīta organizācijas struktūra, kurā iesaistītas netipiskas juridiskas personas vai vadības pilnvaru hierarhijas;
- pārlieku sarežģīta IT vide, ņemot vērā uzņēmuma darbības veidu, novecojušas IT sistēmas no pārņemtajiem uzņēmumiem, kuras nav integrētas uzņēmuma finanšu pārskatu sistēmā, vai neefektīvas vispārējās IT kontroles procedūras;
- augsta kadru mainība augstākā vadības, juridisko konsultantu vai personu, kam uzticēta pārvalde, sastāvā.

Trūkumi iekšējās kontroles sistēmā, ko izraisa šādi apstākļi:

- nepietiekama uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzība, tostarp attiecībā uz automatizētajām kontroles procedūrām un starpposma finanšu informācijas kontroles procedūrām(gadījumos, kad nepieciešams sniegt ārējus pārskatus);
- nepietiekama krāpšanas risku pārvaldības programma, tostarp trauksmes celšanas programmas neesamība;

- nepietiekamas kontroles procedūras dēļ izmaiņām pašreizējā vidē, piemēram, paaugstināti datu drošības riski, izmantojot nedrošus tīklus, kas padara uzņēmuma datus un informāciju vairāk pakļautus kibernoziedzībai;
- neefektīva iekšējā audita dienesta vai augsta kadru mainība grāmatvedības, informācijas tehnoloģiju vai iekšējā audita dienesta darbinieku vidū;
- neefektīvas grāmatvedības un informācijas sistēmas, tostarp situācijās, kas ietver būtiskus iekšējās kontroles sistēmas trūkumus.

Attieksme/racionālais pamatojums

- Vadība un personas, kam uzticēta pārvalde, nav iedibinājušas kultūru, kuras pamatā ir godīgums un ētikas normu ievērošana; piemēram, vadības un personu, kam uzticēta pārvalde, īstenota uzņēmuma vērtību vai ētikas standartu komunikācija, ieviešana, atbalstīšana vai izpilde nav efektīva, vai arī tiek komunicētas neatbilstošas vērtības vai ētikas standarti;
- ar finanšu jomu nesaistītu vadības pārstāvju pārmērīga iesaistīšanās grāmatvedības pamatprincipu izvēlē vai būtisku aplēšu noteikšanā vai pārmērīga koncentrēšanās uz šiem jautājumiem;
- vēsturiski vērtspapīru jomu reglamentējošo normatīvu vai citu normatīvo aktu noteikumu pārkāpumi, vai pretenzijas pret uzņēmumu, tā augstāko vadību vai personām, kam uzticēta pārvalde, par krāpšanu vai likumu un normatīvo aktu pārkāpumiem, tostarp saistībā ar korupciju, kukuļdošanu un naudas atmazgāšanu;
- vadības pārmērīga interese par uzņēmuma akciju cenas vai peļņas tendences saglabāšanu vai palielināšanu;
- vadības prakse apsolīt analītiķiem, kreditoriem un citām trešajām personām sasniegt pārāk optimistiskas vai nereālas prognozes;
- vadība un personas, kam uzticēta pārvalde, izrāda netipiski augstu riska toleranci vai uztur nestandarta dārgu dzīvesveidu, tām ir raksturīgas nozīmīgas personiskas finanšu problēmas vai tās bieži iesaistās augsta riska darbībās;
- vadība un personas, kam uzticēta pārvalde, sniedz būtiski nepatiesus vai maldinošus paziņojumus citā informācijā, kas iekļauta uzņēmuma gada pārskatā (piemēram, par uzņēmuma darbības, preču vai tehnoloģiju galvenajiem aspektiem);
- vadības nespēja savlaicīgi novērst zināmos būtiskos trūkumus iekšējā kontrolē;
- vadības interese izmantot neatbilstošus līdzekļus, lai nodokļu vajadzībām samazinātu uzrādīto peļņu;
- agresīvu vērtēšanas pieņēmumu piemērošana uzņēmumu apvienošanās un pārņemšanas darījumos, lai pamatotu augstas pirkuma cenas vai pārmērīgā vērtībā uzrādītu iegādātos nemateriālos aktīvus;
- racionāls pamatojums nepamatotu pieņēmumu izmantošanai attiecībā uz ieņēmumu uzrādīšanas laiku un apmēru, piemēram, cenšoties mazināt smagas ekonomiskās lejupslīdes negatīvo ietekmi;
- racionāls pamatojums nepamatotu pieņēmumu izmantošanai, izstrādājot prognozes par nemateriālās vērtības un nemateriālo aktīvu vērtības samazināšanos, piemēram, lai izvairītos no nozīmīgu vērtības samazināšanās zaudējumu atzīšanas;
- zema augstākā līmeņa vadības morāle;

- īpašnieks-vadītājs nenodala personiskos darījumus no uzņēmuma darījumiem;
- domstarpības starp akcionāriem uzņēmumā ar nelielu akcionāru skaitu;
- vadība atkārtoti mēģina racionāli pamatot apšaubāmus vai neatbilstīgus grāmatvedības principus, pamatojoties uz būtiskumu;
- spriedze vadības attiecībās ar esošo vai iepriekšējo revidentu, par ko liecina:
    - biežas nesaprašanās ar pašreizējo vai iepriekšējo revidentu par grāmatvedības, revīzijas vai finanšu informācijas sniegšanas jautājumiem;
    - nepamatotu prasību izvirzīšana revidentam, piemēram, nereālistiski termiņi revīzijas pabeigšanai vai revidenta ziņojuma sagatavošanai;
    - ierobežojumi, kas nepamatoti ierobežo revidenta piekļuvi personām vai informācijai, vai arī iespēju efektīvi sazināties ar personām, kam uzticēta pārvalde;
    - autoritāra vadības rīcība saskarsmē ar revidentu, jo īpaši mēģinājumi ietekmēt revidenta darba apjomu vai darbinieku, kuri ir norīkoti darbam ar revidentu vai ar kuriem revidents konsultējas saistībā ar revīzijas uzdevumu; izvēli vai turpmākajām darbībām ar tiem.

Riska faktori, kas saistīti ar neatbilstībām, kas izriet no līdzekļu piesavināšanās

Riska faktori, kas saistīti ar neatbilstībām, kas izriet no līdzekļu piesavināšanās, tiek klasificēti saskaņā ar trim apstākļiem, kādi parasti pastāv, ja notiek krāpšana – motivācija/spiediens, iespējas un attieksme/racionālais pamatojums. Daži no riska faktoriem, kas ir saistīti ar neatbilstībām, kuras izriet no krāpšanas finanšu pārskatu sagatavošanā, var pastāvēt arī gadījumos, kad pastāv neatbilstības, kas izriet no līdzekļu piesavināšanās. Piemēram, ja pastāv neatbilstības, kas izriet no krāpšanas finanšu pārskatu sagatavošanā vai līdzekļu piesavināšanās, tas var nozīmēt, ka vadība nenodrošina efektīvu pārraudzību, kā arī var liecināt par citiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem. Turpmāk sniegti piemēri riska faktoriem, kas norāda uz neatbilstībām, kas izriet no līdzekļu piesavināšanās.

Motivācija/spiediens

Personiskas finansiālas saistības var radīt spiedienu uz vadību vai darbiniekiem, kuriem ir piekļuve skaidrai naudai vai citiem aktīviem, kas ir pakļauti piesavināšanās riskam.

Negatīvas attiecības starp uzņēmumu un darbiniekiem, kuriem ir piekļuve naudai vai citiem aktīviem, kas ir pakļauti piesavināšanās riskam, var pamudināt šos darbiniekus piesavināties šos aktīvus. Piemēram, negatīvas attiecības var izraisīt šādi faktori:

- zināma vai gaidāma štatu samazināšana;
- nesen notikušas vai gaidāmas izmaiņas darbinieku atalgojumā vai pensiju plānos;
- sagaidāmajam neatbilstoša paaugstināšana amatā, atalgojuma palielināšana un citu labumu piešķiršana.

Iespējas

Noteikti apstākļi vai iezīmes var palielināt līdzekļu piesavināšanās risku. Piemēram, šāds risks palielinās, ja:

- ir pieejamas vai tiek apstrādātas lielas skaidras naudas summas;
- krājumu vienumi ir maza izmēra, ar augstu vērtību vai īpaši pieprasīti;

- pastāv vienkārši konvertējami aktīvi, piemēram, uzrādītāja vērtspapīri, dārgakmeņi vai datora čipkartes;
- īpašums, būves un iekārtas ir nelielas, viegli pārdodamas vai nav pienācīgi identificētas to īpašumtiesības.

Līdzekļu piesavināšanās risks var palielināties, ja iekšējās kontroles procedūras pār līdzekļiem ir neatbilstošas. Piemēram, nelikumīga līdzekļu piesavināšanās var notikt, ja:

- nav ieviesta pienācīga pienākumu sadale vai netiek veiktas neatkarīgas pārbaudes;
- augstākā līmeņa vadības izdevumu, kā, piemēram, darba grupējumu un citas kompensācijas, pārraudzība ir neatbilstīga;
- vadība neveic par līdzekļiem atbildīgo darbinieku atbilstīgu uzraudzību, piemēram, neveic pietiekamu uzraudzību vai attālu filiāļu kontroli;
- netiek ievērotas atbilstīgas personāla atlases procedūras, kas ļautu rūpīgi pārbaudīt kandidātus uz posteņiem, kuros ir piekļuve līdzekļiem;
- līdzekļu uzskaite ir neatbilstīga;
- darījumu autorizācijas un apstiprināšanas sistēma nav atbilstīga (piemēram, pirkumu darījumi);
- skaidras naudas, ieguldījumu, krājumu vai pamatlīdzekļu fiziskā drošība ir neatbilstīga;
- līdzekļu salīdzināšana netiek veikta pilnā mērā un savlaicīgi;
- darījumu dokumentēšana nav savlaicīga un atbilstīga (piemēram, kredītrēķini par atpakaļatdotajām precēm);
- nav noteikti obligāta prasība dotiem atvaļinājumā darbiniekiem, kuri pilda svarīgākās kontroles funkcijas;
- vadības izpratne par informācijas tehnoloģijām ir neatbilstoša, kas rada darbiniekiem iespēju piesavināties līdzekļus;
- piekļuves kontroles procedūras attiecībā uz automatizētajiem uzskates ierakstiem ir neatbilstīgas, tostarp, kontroles procedūras, kas pārrauga notikumu reģistrēšanu datoru sistēmā un to pārbaudi;
- nepietiekamas kontroles procedūras attiecībā uz piegādātāju pārvaldību, tostarp izmaiņām piegādes ķēdē, kas var pakļaut organizāciju fiktīvu vai nepārbaudītu piegādātāju riskam, kuri maksā kukuļus vai ir iesaistīti citās krāpnieciskās vai nelikumīgās darbībās;
- personu, kam uzticēta pārvalde, nepietiekami nodrošināta uzraudzība pār to, kā vadība izmanto valsts un vietējo pašvaldību sniegto finansiālo atbalstu (piemēram, glābšanas pasākumi pandēmiju, karu vai gaidāmas nozares sabrukuma periodos).

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora sabiedrībām

- pārvaldītie trasta fondi – publiskā sektora sabiedrības bieži pārvalda aktīvus citu personu, tostarp neaizsargātu privātpersonu, vārdā, un tie var būt lielākā mērā pakļauti ļaunprātīgas izmantošanas riskam;
- noteiktu ieņēmumu darījumu (piemēram, nodokļu un dotāciju) gadījumā var pastāvēt lielākas iespējas manipulēt ar kārtējā periodā atzīto ieņēmumu gūšanas laiku vai summu.

Attieksme/racionālais pamatojums

- tiek ignorēta vajadzība uzraudzīt vai samazināt līdzekļu piesavināšanās risku;
- tiek ignorēti iekšējās kontroles procedūru nosacījumi attiecībā uz līdzekļu piesavināšanās risku, apejot kontroles procedūras vai vadībai nespējot novērst noteiktus iekšējās kontroles sistēmas trūkumus;
- rīcība, kas liecina par nepatiku vai neapmierinātību ar uzņēmumu vai to, kādu attieksmi darbinieks tajā saņem;
- izmaiņas rīcībā vai dzīvesveidā, kas varētu liecināt par to, ka notikusi līdzekļu piesavināšanās;
- iecietība pret maza apmēra zādzībām;
- racionāls pamatojums tam, lai piesavinātos līdzekļus smagas ekonomiskās lejupslīdes laikā, ar nodomu atmaksāt līdzekļus uzņēmumam, kad apstākļi atkal normalizēsies.

2. pielikums

(skat. A59, A127 un A135 punktu)

Piemēri iespējamām revīzijas procedūrām, kas vērstas uz izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem

Šajā pielikumā sniegti piemēri iespējamām revīzijas procedūrām, kas vērstas uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem, kas izriet gan no krāpšanas finanšu pārskatu sagatavošanā, gan no līdzekļu piesavināšanās. Lai gan šīs procedūras aptver plašu situāciju loku, šie ir tikai piemēri un var nebūt atbilstīgi vai nepieciešami visos apstākļos. Arī secība, kādā sniegti riska faktoru piemēri, neatspoguļo to relatīvo nozīmīgumu.

Apsvērumi apgalvojumu līmenī

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

Tālāk sniegti atbildes pasākumu piemēri.

- Filiāļu apmeklēšana vai noteiktu pārbaužu veikšana negaidīti vai bez iepriekšēja brīdinājuma. Piemēram, krājumu pārbaude filiālēs, kur par revidenta ierašanos iepriekš nav paziņots, vai iepriekš nepaziņota skaidras naudas pārskaitīšana noteiktā datumā.
- Prasība veikt krājumu inventarizāciju pārskata perioda beigās vai datumā, kas ir tuvāk perioda beigām, lai līdz minimumam samazinātu risku, ka periodā starp inventarizācijas datumu un pārskata perioda beigām varētu tikt veiktas manipulācijas ar atlikumiem.
- Revīzijas pieejas mainīšana kārtējā gadā. Piemēram, papildus rakstisku apstiprinājumu pieprasīšanai revidents var mutiski sazināties ar galvenajiem klientiem un piegādātājiem, nosūtīt apstiprinājuma pieprasījumus konkrētai personai organizācijā vai pieprasīt papildu informāciju vai citu informāciju.
- Detalizēta pārskata sagatavošana par uzņēmuma ceturkšņa vai gada beigās veiktajiem korekcijas ierakstiem un visu ierakstu analīze, kuri šķiet netipiski pēc to veida vai summas.
- Attiecībā uz nozīmīgiem un netipiskiem darījumiem, jo īpaši tiem, kas notikuši gada beigās vai tuvu tam, revidents var analizēt darījumos iesaistīto saistīto pušu identitāti, kā arī izpētīt darījumu pamatā esošo finansiālo resursu avotus.
- Detalizētu analītisko procedūru veikšana, izmantojot dezagregētus datus. Piemēram, salīdzināt pārdošanas apjomu un pārdošanas izmaksas pa filiālēm, darbības jomām vai mēnešiem ar revidenta izstrādātajām prognozēm.
- Personāla, kas iesaistīts jomās, kurās ir identificēts krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks, iztaujāšana, lai noskaidrotu attiecīgo personu viedokli par šo risku un to, vai un kā kontroles procedūri to novērš.
- Tādu darbinieku iztaujāšana, kuri nav saistīti ar finanšu pārskatu sagatavošanu, piemēram, pārdošanas un mārketinga darbinieki.
- Ja viena vai vairāku meitasuzņēmumu, nodaļu vai filiāļu finanšu pārskatus revidē arī citi neatkarīgi revidenti, revidents var ar viņiem pārrunāt darba apjomu, kas nepieciešams, lai novērstu izvērtētos

krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus, kas izriet no darījumiem un darbībām starp attiecīgajām struktūrvienībām.

- Ja saistībā ar kādu finanšu pārskatu posteni, kura izvērtētais krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks ir augsts, tiek konstatēts, ka īpaši liela nozīme ir bijusi eksperta darbam, – veikt papildu procedūras attiecībā uz dažiem vai visiem šī eksperta pieņēmumiem, metodēm vai konstatējumiem, lai izvērtētu, vai eksperta konstatējumi nav nepamatoti, vai šajā nolūkā piesaistīt vēl kādu ekspertu.
- Revīzijas procedūru veikšana, lai analizētu atsevišķus sākuma atlikuma kontus iepriekš revidētajos finanšu pārskatos un novērtētu, kā laika gaitā ir atrisināti konkrēti jautājumi saistībā ar grāmatvedības aplēsēm un spriedumiem, piemēram, uzkrājums preču atgriešanai.
- Procedūru veikšana attiecībā uz uzņēmuma sagatavotajām kontu vai citām saskaņošanām, tostarp ņemot vērā saskaņošanu, kas veikta starpposma posmā.
- Datorizētu metožu izmantošana, piemēram, datu iegūšana, lai pārbaudītu novirzes visā populācijā. Piemēram, izmantojot automatizētus rīkus un metodes, var identificēt bieži lietotus skaitļus, jo vadībai vai darbiniekiem, veicot krāpnieciskus grāmatvedības ierakstus un citus korekcijas, var būt neapzināta tendence atkārtoti izmantot vienu un to pašu skaitli.
- Datorizēto ierakstu un darījumu patiesuma pārbaude.
- Papildu revīzijas pierādījumu iegūšana no avotiem ārpus revidējamā uzņēmuma.

Apsvērumi saistībā ar publiskā sektora sabiedrībām

- Pārbaude attiecībā uz to, vai trešajām personām piešķirtās dotācijas vai aizdevumi atbilst attiecīgajiem atbilstības kritērijiem un vai publiskā sektora organizācija tos ir pienācīgi apstiprinājusi un uzskaitījusi.
- Pārbaude attiecībā uz to, vai nodokļu un nodevu debitoru parādu vai aizdevumu atlikumu norakstīšana un citi korekcijas pasākumi ir bijuši pienācīgi apstiprināti.

Īpaši atbildes pasākumi – neatbilstības, kas izriet no krāpšanas finanšu pārskatu sagatavošanā

Tālāk sniegti piemēri atbildes pasākumiem, kas vērsti uz būtisku neatbilstību riskiem, kas izriet no krāpšanas finanšu pārskatu sagatavošanā.

Ieņēmumu uzrādīšana

- Detalizētu analītisko procedūru veikšana attiecībā uz ieņēmumiem, izmantojot dezagregētus datus, piemēram, salīdzinot ieņēmumus, kas uzrādīti pa mēnešiem un pa preču līnijām vai biznesa segmentiem pašreizējā pārskata periodā, ar salīdzināmiem iepriekšējiem periodiem. ● Automatizētu tīku un metožu izmantošana, lai identificētu netipiskas vai neprognozētas sakarības starp ieņēmumiem vai darījumiem.
- Sazināšanās ar klientiem, lai pārliecinātos par noteiktiem līguma nosacījumiem un paralēlas vienošanos neesamību, jo atbilstošu grāmatvedības uzskaiti bieži ietekmē šādi nosacījumi vai vienošanās un pamatojums atlaižu piešķiršanai vai periods, uz kuru tās attiecas, ir nepietiekami dokumentēts. Piemēram, šādos apstākļos bieži vien būtiska loma ir tādiem nosacījumiem, kā akceptēšanas kritēriji, piegādes un apmaksas noteikumi, nākotnes vai turpmāku piegādātāja saistību esamība, tiesības atgriezt preci, garantētie tālākpārdošanas apjomi un atcelšanas vai atmaksas nosacījumi.

- Uzņēmuma pārdošanas un mārketinga darbinieku vai iekšējā juriskonsulta iztaujāšana par pārdošanas darījumiem vai sūtījumiem perioda beigās, kā arī par to, vai viņiem ir zināms par kādiem netipiskiem noteikumiem vai nosacījumiem, kas saistīti ar šiem darījumiem.
- Perioda beigās fiziska vienas vai vairāku filiāļu apmeklēšana, lai novērotu preču (vai atgriezto preču, kas gaida apstrādi) nosūtīšanu vai sagatavošanu nosūtīšanai, kā arī piedalīties citu atbilstošu pārdošanas un krājumu uzskaites noslēguma procedūru veikšanā.

Ja ieņēmumu darījumi tiek iniciēti, apstrādāti un reģistrēti elektroniski, revidents var pārbaudīt kontroles procedūras, lai noteiktu, vai tās sniedz pārliecību, ka reģistrētie ieņēmumu darījumi ir notikuši un ir pareizi reģistrēti.

- ● Klientu sarakstes dokumentu pārskatīšana ar mērķi atklāt jebkādus netipiskus noteikumus vai nosacījumus, kas rada šaubas par atzīto ieņēmumu pamatotību.
- ● Saistībā ar atgrieztajām precēm, kuras saņemtas neilgi pēc finanšu gada beigām (piemēram, prece nav pasūtīta, uzņēmums nosūtījis vairāk vienību, nekā pasūtīts) norādīto atgriešanas iemeslu analīze.
- ● Izvērtēšana, vai ieņēmumu darījumi ir reģistrēti saskaņā ar piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm un uzņēmuma grāmatvedības pamatprincipiem. Piemēram, nosūtītās preces netiek reģistrētas kā pārdošana, ja vien saskaņā ar piegādes noteikumiem nenotiek juridisko īpašumtiesību nodošana, jo īpaši gadījumos, kad uzņēmums izmanto kravas ekspeditoru vai trešās personas noliktavu vai izpildes centru.

Krājumu daudzumi

- Uzņēmuma krājumu uzskaites dokumentu pārbaude, lai identificētu filiāles vai preces, kam fiziskās krājumu uzskaites laikā vai pēc tās ir jāpievērš īpaša uzmanība.
- Krājumu inventarizācijas novērošana atsevišķās filiālēs vai krājumu inventarizācijas veikšana visās filiālēs vienā un tajā pašā datumā.
- Krājumu inventarizācijas veikšana pārskata perioda beigās vai tuvu tam, lai līdz minimumam samazinātu risku, ka periodā starp inventarizāciju un pārskata perioda beigām tiek veiktas neatbilstošas manipulācijas ar datiem.
- Papildu procedūru veikšana inventarizācijas novērošanas laikā, piemēram, rūpīgāk pārbaudīt kastēs esošo preču saturu, preču sakārtošanas veidu (piemēram, tukšos kvadrātos) vai marķējumu, kā arī šķidru vielu, piemēram, smaržu vai speciālo ķīmisko vielu, kvalitāti (t. i., tīrību, šķiru vai koncentrāciju). Šajā sakarā var būt noderīgi izmantot eksperta palīdzību.
- Kārtējā perioda daudzumu salīdzināšana ar iepriekšējo periodu daudzumiem pēc krājumu klases vai kategorijas, uzņēmuma filiāles vai citiem kritērijiem, vai uzskaitīto daudzumu salīdzināšana ar nepārtrauktās krājumu uzskaites datiem.
- Automatizētu tīku un metožu izmantošana, lai papildus pārbaudītu fiziskās inventarizācijas rezultātus – piemēram, šķirošana pēc marķējuma numura, lai pārbaudītu marķējuma kontroles procedūras, vai pēc preces sērijas numura, lai pārbaudītu iespējamību, ka preces nav norādītas vai ir dublētas.
- Pārbaudes attiecībā uz to, vai precīzi ir kalibrēti instrumenti, ko izmanto krājumu vienību daudzuma reģistrēšanai, mērīšanai vai svēršanai – piemēram, svari, mērierīces vai skenēšanas ierīces.

- Eksperta piesaistīšana specializētu preču krājumu īpašību pārbaudei – piemēram, dārgakmeņu svaru var noteikt, taču eksperts var palīdzēt noteikt dārgakmeņu slīpējumu, krāsu un dzidrumu.

Vadības aplēses

- Eksperta piesaistīšana, lai izstrādātu neatkarīgu aplēsi salīdzināšanai ar vadības aplēsi.
- Iztaujājamo personu loka paplašināšana, iekļaujot personas ārpus vadības un grāmatvedības nodaļas, lai pārliecinātos par vadības spēju un nodomu īstenot plānus, kas ir nozīmīgi aplēses izstrādei.

Īpaši atbildes pasākumi – neatbilstības, kas izriet no līdzekļu piesavināšanās

Dažādos apstākļos ir nepieciešami atšķirīgi atbildes pasākumi. Parasti atbildes pasākumi, kas vērsti uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem, kas izriet no krāpšanas vai līdzekļu piesavināšanās, tiek attiecināti uz noteiktiem konta atlikumiem un darījumu kategorijām. Lai gan šādos apstākļos var būt piemērojami daži no iepriekš minēto divu kategoriju atbildes pasākumiem , darba apjomam ir jābūt saistītam ar konkrētu informāciju par identificēto līdzekļu piesavināšanās risku.

Atbildes pasākumi, ko revidents var veikt, reaģējot uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem, kas izriet no līdzekļu piesavināšanās, var būt šādi:

- skaidras naudas vai vērtspapīru inventarizācija gada beigās vai tuvu tam;
- tieša klientu iztaujāšana par kontā veiktajām darbībām (tostarp par kredītrēķiniem un preču atgriešanas darījumiem, kā arī par maksājumu veikšanas datumiem) revidējamajā periodā;
- norakstīto kontu atgūšanas analīze;
- krājumu iztrūkumu analīze pēc uzņēmuma filiāles vai preču veida;
- galveno krājumu rādītāju salīdzināšana ar nozares normām;
- apliecinošo dokumentu pārskatīšana par samazinājumiem pastāvīgās krājumu uzskaites reģistros;
- datorizētas pārbaudes veikšana, salīdzinot piegādātāju sarakstu ar darbinieku sarakstu, lai identificētu sakritības adresēs vai tālruņa numuros;
- datorizēta meklēšana algas uzskaites dokumentos, lai identificētu dublētas adreses, darbinieku identifikācijas numurus, nodokļu iestāžu numurus vai bankas kontus;
- personāla lietu pārskatīšana, kurās ir maz vai nav nekādu pierādījumu, kas apliecinātu darbību, piemēram, nav darba novērtējuma;
- pārdošanas atlaižu un preču atgriešanas gadījumu analīze, meklējot netipiskas tendences vai modeļus;
- trešo personu līgumu nosacījumu pārbaude;
- pierādījumu iegūšana, kas apliecina, ka līgumi tiek izpildīti saskaņā ar to nosacījumiem;
- apjomīgu un netipisku izdevumu atbilstības pārskatīšana;
- augstākā līmeņa vadībai un saistītajām pusēm izsniegto aizdevumu apstiprinājumu un bilances vērtības pārskatīšana;
- augstākā līmeņa vadības iesniegto izdevumu atskaišu apjoma un atbilstības pārskatīšana.

3. pielikums

(skat. A29 punktu)

Piemēri apstākļiem, kas var liecināt par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu

Tālāk sniegti piemēri apstākļiem, kas liecina, ka finanšu pārskatos varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības.

Neatbilstības grāmatvedības uzskaitē, tostarp:

- darījumi, kas nav reģistrēti pilnībā vai savlaicīgi, vai ir nepareizi reģistrēti attiecībā uz to summu, grāmatvedības periodu, klasifikāciju vai uzņēmuma pamatprincipiem;
- nepamatoti vai neatļauti atlikumi vai darījumi;
- pēdējā brīža korekcijas, kas būtiski ietekmē finanšu rezultātus.

Pretrunīgi vai trūkstoši pierādījumi, tostarp:

- trūkstoši dokumenti;
- trūkstoši apstiprinājumu vai pilnvarojuma paraksti;
- paraksta vai rokraksta neatbilstības un nederīgi elektroniskie paraksti;
- dokumenti, kas, šķiet, ir pārveidoti;
- citu dokumentu, izņemot fotokopijas vai elektroniski nosūtītus dokumentus, neesamība, ja ir sagaidāms, ka pastāv dokumentu oriģināli;
- nozīmīgas neizskaidrotas pozīcijas saskaņošanas pārskatos;
- netipiskas izmaiņas bilancē vai izmaiņas tendencēs, kā arī svarīgos finanšu pārskatu rādītājos vai sakarībās – piemēram, debitoru parādi pieaug ātrāk nekā ieņēmumi;
- nekonsekventas, neskaidras vai mazticamas vadības vai darbinieku atbildes uz jautājumiem vai analītiskajām procedūrām;
- netipiskas atšķirības starp uzņēmuma uzskaites datiem un apstiprinājuma atbildēs sniegtajiem datiem;
- liels skaits kredīta ierakstu un citu korekciju debitoru parādu uzskaitē;
- palīggrāmatas, kuras nesaskan ar kontroles kontiem;
- nepamatotas vai nepietiekami pamatotas atšķirības starp debitoru uzskaites palīggrāmatu un kontroles kontu vai starp klientu pārskatiem un debitoru uzskaites palīggrāmatu;
- nepamatotas svārstības krājumu kontu atlikumos, krājumu novirzēs un apgrozījuma rādītājos;
- ievērojama apjoma inventāra vai materiālo aktīvu iztrūkums;
- elektronisko pierādījumu nepieejamība vai neesamība, kas neatbilst uzņēmuma dokumentu glabāšanas praksei vai pamatpincipiem;
- mazāks nekā paredzēts apstiprinājumu skaits vai lielāks nekā paredzēts apstiprinājumu skaits;
- nespēja uzrādīt pierādījumus par galveno sistēmu izstrādi, kā arī par programmu izmaiņu testēšanu un ieviešanas pasākumiem saistībā ar kārtējā gada sistēmu izmaiņām un ieviešanu.

- ● informācija par pārāk optimistiskām prognozēm, kas iegūta, piedaloties uzņēmuma peļņas pārskatu konferences zvanos ar analītiķiem vai skatos analītiķu pētījumu ziņojumus, un kas ir pretrunā ar informāciju, kas sniegta uzņēmuma iekšējās prognozēs, kuras tiek izmantotas budžeta plānošanai.

Problēmātiskas vai netipiskas attiecības starp revidentu un vadību, tostarp:

- piekļuves liegšana dokumentiem, telpām, noteiktiem darbiniekiem, klientiem, piegādātājiem vai citām personām, no kurām varētu tikt pieprasīti revīzijas pierādījumi;
- piekļuves liegšana galvenajiem IT darbības darbiniekiem un iekārtām, tostarp drošības, darbības un sistēmu izstrādes personālam;
- ● pārmērīga laika spiediena radīšana sarežģītu vai strīdīgu problēmu atrisināšanai;
- vadības sūdzības par revīzijas norisi vai darba grupas dalībnieku iebiedēšana no vadības puses, jo īpaši saistībā ar revidenta kritisko novērtējumu par revīzijas pierādījumiem vai risinot iespējamās domstarpības ar vadību;
- netipiska kavēšanās no uzņēmuma puses pieprasītās informācijas sniegšanā;
- nevēlēšanās atvieglot revidentam piekļuvi galvenajiem elektroniskajiem failiem pārbaužu veikšanai, izmantojot datorizētas revīzijas metodes;
- ● nevēlēšanās atļaut revidenta pārrunas ar vadības piesaistītu neatkarīgo ekspertu (piemēram, nodokļu tiesību ekspertu);
- ● vadības nevēlēšanās atļaut revidentam personiski tikties ar personām, kam uzticēta pārvalde;
- nevēlēšanās koriģēt būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos vai citā informācijā, kas iekļauta uzņēmuma gada pārskatā;
- nevēlēšanās papildināt vai pārskatīt skaidrojumus finanšu pārskatos, lai padarītu tos pilnīgākus un saprotamākus;
- nevēlēšanās savlaicīgi novērst konstatētos iekšējās kontroles sistēmas trūkumus.
- ● vadības atteikums ļaut revidentam sūtīt apstiprinājuma pieprasījumu;
- ● nevēlēšanās sniegt pieprasīto rakstisko apliecinājumu;

citi, tostarp:

- pagaidu kontu izmantošana plašā mērogā;
- grāmatvedības pamatprincipi, kas, šķiet, neatbilst nozares normām;
- biežas izmaiņas grāmatvedības aplēsēs, kas, šķiet, nav saistītas ar apstākļu izmaiņām;
- pielaidīga attieksme pret uzņēmuma ētikas kodeksa pārkāpumiem;
- neatbilstības starp personas ienākumiem un dzīvesveidu;
- netipiska, iracionāla vai nekonsekventa rīcība;
- liecības par krāpšanu, kas izteiktas anonīmos e-pasta ziņojumos, vēstulēs, tālruņa zvanos, ziņojumos vai sūdzībās;

- pierādījumi, kas apliecina tādu darbinieku piekļuvi sistēmām un uzskaites datiem, kuru pilnvaru izpildei tas nav nepieciešams;
- kontroles procedūru vai audita žurnālu deaktivizēšana.

4. pielikums

(skat. A100, A104 un A143 punktu)

Papildu apsvērumi, kas var palīdzēt revidentam, izvēloties grāmatvedības ierakstus un citas korekcijas pārbaudēm

Izvēloties grāmatvedības ierakstus un citus korekcijas pasākumus pārbaudei, ir jāņem vērā tālāk norādītie apsvērumi.

- Izpratne par uzņēmuma informācijas sistēmu un sazināšanos, kas attiecas uz finanšu pārskatu sagatavošanu [93] (skat. arī šī SRS 35. punktu) – šāda izpratne sniedz revidentam zināšanas par tālāk norādītajiem aspektiem.
    - Uzņēmuma pamatprincipi un procedūras, kas nosaka, kā darījumi tiek uzsākti, reģistrēti, apstrādāti, nepieciešamības gadījumā laboti, iekļauti virsgrāmatā un atspoguļoti finanšu pārskatos.
    - Virsgrāmatā iekļauto un, savukārt, finanšu pārskatos atspoguļoto grāmatvedības ierakstu veidi (gan standarta, gan nestandarta), tostarp citas korekcijas, kas veiktas tieši finanšu pārskatos.
    - Process, kā tiek reģistrēti vai veikti grāmatvedības ieraksti un citas korekcijas (gan automatizēti, gan manuāli), kā arī nepieciešamā apliecinošā dokumentācija, pamatojoties uz uzņēmuma pamatprincipiem un procedūrām.
    - Uzņēmuma finanšu pārskatu slēgšanas process.
- Izpratne par uzņēmuma kontroles procedūrām, kas paredzētas krāpšanas novēršanai vai atklāšanai saistībā ar grāmatvedības ierakstiem [94] (skat. arī šī SRS 36. punktu) – daudzos uzņēmumos darījumu ikdienas apstrāde ietver gan manuālu, gan automatizētu kontroles procedūru kombināciju. Līdzīgi arī ierakstu un citu korekciju veikšana uzskaites žurnālos var notikt, apvienojot manuālas un automatizētas kontroles procedūras, kas ietvertas vienā vai vairākās IT sistēmās. Ja finanšu pārskatu sagatavošanas process notiek ar informācijas tehnoloģiju palīdzību, uzskaites grāmatvedības ieraksti un citas korekcijas, iespējams, pastāv tikai elektroniskā formā.
    - Kontroles procedūras, kas paredzētas krāpšanas novēršanai vai atklāšanai saistībā ar grāmatvedības ierakstiem, var ietvert atļaujas un apstiprinājumus, saskaņošanu, pārbaudes (piemēram, rediģēšanas un validācijas pārbaudes vai automatizētus aprēķinus), pienākumu nošķiršanu, kā arī fiziskās vai loģiskās kontroles procedūras.
    - 36. punktā noteiktā prasība attiecas uz grāmatvedības ierakstu kontroles procedūrām, kas vērstas uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem apgalvojumu līmenī, kur ar attiecīgajiem grāmatvedības ierakstiem var tikt veiktas neatļautas vai neatbilstošas darbības vai manipulācijas. Attiecīgās kontroles procedūras var būt šādas:
        - kontroles procedūras attiecībā uz nestandarta grāmatvedības ierakstiem – grāmatvedības ieraksti, kas ir automatizēti vai manuāli un tiek izmantoti, lai reģistrētu vienreizējus, netipiskus darījumus vai korekcijas;

[93] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 25. punkts

[94] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 26. punkts

- kontroles procedūras attiecībā uz standarta grāmatvedības ierakstiem – grāmatvedības ieraksti, kas ir automatizēti vai manuāli un saistībā ar kuriem pastāv paaugstināts nesankcionētu vai neatbilstošu darbību vai manipulāciju veikšanas risks;

- kontroles procedūru, kas vērstas uz grāmatvedības ierakstiem un citu korekcijām uzskaites žurnālos, efektivitāte – ja kontroles procedūras attiecībā uz grāmatvedības ierakstu un citu korekciju sagatavošanu un ievadīšanu ir efektīvas, var samazināties detalizēto pārbaužu apjoms, ja revidents ir pārbaudījis attiecīgo kontroles procedūru darbības efektivitāti.

- Krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšana un novērtēšana – risku izvērtēšanas procedūru un saistīto darbību rezultātā iegūtās informācijas izvērtējums, tostarp no citiem avotiem iegūtās informācija, var norādīt uz krāpšanas riska faktoru esamību. Šādi krāpšanas riska faktori, jo īpaši notikumi vai apstākļi, kas liecina par vadības motivāciju, spiedienu vai iespēju apiet kontroles procedūras, kā arī par attieksmi vai racionālu pamatojumu, kas ļauj vadībai pamatot kontroles procedūru pārkāpumus, var palīdzēt revidentam identificēt konkrētas grāmatvedības ierakstu un citu korekciju kategorijas, kas būtu jāpakļauj pārbaudei. Tie var būt grāmatvedības ieraksti un citas korekcijas, kurām ir raksturīgs augstāks neatļautas vai neatbilstošas iejaukšanās vai manipulācijas risks, kas izriet no šādiem faktoriem:

  - spiediens vai stimuls sasniegt vai pārsniegt iekšēji un ārēji noteiktus darbības rādītājus (piemēram, gada beigās veiktie automatizēti reversie grāmatvedības ieraksti);

  - spiediens vai stimuls samazināt vai izvairīties no nodokļiem (piemēram, neatbilstoši grāmatvedības ieraksti, lai reģistrētu priekšlaicīgu vai novēlotu ieņēmumu vai izdevumu atzīšanu);

  - spiediens izpildīt parāda atmaksas saistības vai citas parāda saistības (piemēram, neatbilstoša aktīvu un pasīvu savstarpēja ieskaita veikšana bilancē, tieši veicot korekcijas finanšu pārskatos, lai izpildītu parāda saistību prasības attiecībā uz uzņēmuma parāda un pašu kapitāla attiecību, pat ja ieskaita tiesību nosacījumi nav izpildīti);

  - iespējas, kas rodas no pienākumu neatbilstošas sadales, kādai personai organizācijā sniedzot iespēju slēpt vai veikt krāpšanu, pildot savus ikdienas pienākumus (piemēram, grāmatvedības ieraksti un citi korekcijas, kas saistīti ar darījumiem, kuri ietekmē aktīvus, ja persona ir atbildīga par a) aktīvu glabāšanu; vai b) ar šiem aktīviem saistīto darījumu autorizēšanu vai apstiprināšanu; un c) ar šādiem darījumiem saistīto ierakstu veikšanu vai pārskatu sniegšanu);

  - iespējas, kas rodas no iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem (piemēram, grāmatvedības ieraksti un citas korekcijas, kas saistītas ar pirkuma maksājumiem neatļautiem piegādātājiem vai ko veikuši darbinieki, kas ir atbrīvoti no amata vai pārcelti darbā citos amatos);

  - iespējas, kas rodas no privileģētās piekļuves, kas piešķirta personām, kuras iesaistītas finanšu pārskatu slēgšanas procesā (piemēram, grāmatvedības ieraksti un citas korekcijas, ko veikušas personas ar administratora vai ietekmīga lietotāja piekļuves tiesībām);

  - iespējas, kas rodas no aprēķiniem, kuru pamatā izmantoti gala lietotāju datorrīki, izstrādājot grāmatvedības aplēses, attiecībā uz kurām pastāv augstāka vadības neobjektīvas rīcības vai krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību iespējamība (piemēram, grāmatvedības ieraksti un citas korekcijas, kuru pamatā ir nemateriālās vērtības un citu nemateriālo aktīvu vērtības samazināšanās aprēķini un kas tiek veidotas, izmantojot izklājlapu programmatūru).

- Krāpniecisku uzskaites žurnālu ierakstu vai citu korekciju raksturīgās iezīmes – krāpnieciskus uzskaites žurnālu ierakstus un citas korekcijas bieži var atpazīt pēc tiem raksturīgām pazīmēm. Šādas pazīmes var piemist šādiem ierakstiem:
  - ieraksti, kas veikti nesaistītos, netipiskos vai reti izmantotos kontos;
  - ieraksti, kurus veikušas personas, kas parasti neveic grāmatvedības ierakstus;
  - ieraksti, kas reģistrēti perioda beigās vai pēc perioda slēgšanas un kuriem ir nepietiekams vai nav nekāda paskaidrojuma vai apraksta;
  - ieraksti, kas veikti pirms finanšu pārskatu sagatavošanas vai pēc tam un kuriem nav konta numuru;
  - ieraksti, kuros ir noapaļoti skaitļi vai vienādi beigu skaitļi.

  Lai noteiktu krāpniecisko grāmatvedības ierakstu raksturīgās iezīmes, revidents var izmantot aktuālu informāciju, piemēram, datus par faktiski izdarītiem krāpšanas gadījumiem vai ziņojumus par krāpšanas tendencēm darba vidē.
- Uzskaites kontu veids un sarežģītība – neatbilstīgi grāmatvedības ieraksti vai korekcijas var tikt veiktas kontos, kuros:
  - iekļauti darījumi, kuri ir sarežģīti vai netipiski pēc savas būtības;
  - iekļautas nozīmīgas aplēses un perioda beigu korekcijas;
  - ir iepriekš konstatētas neatbilstības;
  - nav savlaicīgi veikta saskaņošana vai kuros ir nesaskaņotas atšķirības;
  - ir iekļauti uzņēmuma iekšējie darījumi vai darījumi ar saistītajām pusēm;
  - kas ir citādi saistīti ar identificētu krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku.
- Ieraksti un citas korekcijas uzskaites žurnālos, kas neatbilst parastai uzņēmējdarbībai – nestandarta ieraksti uzskaites žurnālos var netikt pakļauti tāda paša līmeņa iekšējās kontroles procedūrām, kādām tiek pakļauti kārtējie ieraksti uzskaites žurnālos, ko veic, reģistrējot darījumus, piemēram, mēneša pārdošanas un pirkšanas apjomus un norēķinus skaidrā naudā.

5. pielikums

(skat. A18 punktu)

Citi starptautiskie revīzijas standarti, kuros tiek aplūkotas konkrētas tēmas, kas saistītas ar krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu

Šajā pielikumā ir uzskaitīti citi Starptautiskie Revīzijas standarti (SRS), kuros ir noteiktas konkrētas prasības attiecībā uz krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu. Sarakstā nav iekļauti SRS, kuru prasības attiecas uz krāpšanu vai kļūdām (piemēram, 210. SRS [95], 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS, 700. (pārskatīts) SRS). Šis uzskaitījums neaizstāj revidenta pienākumu izskatīt SRS iekļautās prasības un saistītos piemērošanas un citus skaidrojošos materiālus.

- 402. SRS "Revīzijas apsvērumi saistībā ar apkalpojošās organizācijas izmantošanu uzņēmumā" 19. punkts
- 505. SRS "Ārējie apstiprinājumi" 8b) punkts un 11. punkts
- 540. (pārskatīts) SRS "Grāmatvedības aplēšu un saistīto skaidrojumu revīzija" 32. punkts
- 550. SRS "Saistītās personas" 22e) un 23a)i) punkts
- 600. SRS "Īpaši apsvērumi – konsolidētā pārskata revīzija (tostarp komponentu revidentu darbs)" 38d), 44a), 45h), 55., 57d) un 59g)i) punkts
- 700. (pārskatīts) SRS "Atzinuma un ziņojuma par finanšu pārskatu sagatavošana" 40a) punkts

[95] 210. SRS "Vienošanās par revīzijas uzdevuma nosacījumiem"

ATBILSTOŠIE GROZĪJUMI, KAS IZRIET NO 240. (PĀRSKATĪTS) SRS

Piezīme. Tālāk norādītas atbilstošās izmaiņas citos IAASB starptautiskajos standartos, kas ieviestas 240. (pārskatīts) SRS apstiprināšanas rezultātā. Šie grozījumi stājas spēkā vienlaikus ar 240. (pārskatīts) SRS. Zemsvītras piezīmju numerācija šajās izmaiņās neatbilst numerācijai grozītajos IAASB starptautiskajos standartos, un uzziņām ir jāskata attiecīgie IAASB starptautiskie standarti.

200. SRS "NEATKARĪGA REVIDENTA VISPĀRĒJIE MĒRĶI UN REVĪZIJAS VEIKŠANA ATBILSTOŠI STARPTAUTISKO REVĪZIJAS STANDARTU PRASĪBĀM"

Ievads

Finanšu pārskatu revīzija

…

9. Revidentam var būt arī cita veida pienākumi sazināties un ziņot par revīzijas gaitā konstatētajiem jautājumiem finanšu pārskatu lietotājiem, vadību, personām, kam uzticēta pārvalde, vai personām ārpus uzņēmuma. Šādi pienākumi var būt noteikti SRS vai spēkā esošajās juridiskajās un normatīvajās prasībās [1].

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Profesionālā skepse (Skat. 15. punktu)

…

A24 Revidents drīkst uzskatīt ierakstus un dokumentus par patiesiem, izņemot, ja viņam ir pamats uzskatīt citādi. Neskatoties uz to, revidentam ir jāievēro pienākums izvērtēt informācijas, kas tiks izmantota kā pierādījumi, ticamību [2]. Ja rodas šaubas par informācijas drošumu vai pastāv norādes uz iespējamu krāpšanu (piemēram, revīzijas gaitā identificētie apstākļi liek revidentam uzskatīt, ka dokuments varētu nebūt autentisks vai dokumenta nosacījumi varētu būt falsificēti), SRS nosaka revidenta pienākumu veikt papildu izmeklēšanu un noteikt, kādas revīzijas procedūru izmaiņas vai papildinājumi nepieciešami, lai problēmu novērstu [3].

…

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

…

Revīzijai raksturīgie ierobežojumi

…

---

1 Skat., piemēram, 260. (pārskatīts) SRS "Sazināšanās ar personām, kam uzticēta pārvalde" un 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu" 64.–67. punktu.

2 500. SRS "Revīzijas pierādījumi" 7.–9. punkts

3 240. (pārskatīts) SRS 22. punkts, 500. SRS 11. punkts, 505. SRS "Ārēji apstiprinājumi" 10.–11. punkts un 16. punkts

Citi faktori, kas ietekmē revīzijai raksturīgos ierobežojumus

A56 Atsevišķu apliecinājumu vai aplūkojamo jautājumu gadījumā raksturīgo ierobežojumu potenciālā ietekme uz revidenta spēju atklāt būtiskas neatbilstības ir īpaši nozīmīga. Šādi apliecinājumi vai aplūkojamie jautājumi ir:

- krāpšana, īpaši krāpšana, kurā iesaistīta augstākā līmeņa vadība, vai slepena vienošanās Papildu norādes skat. 240. (pārskatīts) SRS;

…

220. (PĀRSKATĪTS) SRS "KVALITĀTES VADĪBA FINANŠU PĀRSKATU REVĪZIJĀ"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Vadības atbildība par kvalitātes vadību un nodrošināšanu revīzijā (skat. 13.–15. punktu)

…

Profesionālā skepse (Skat. 7. punktu)

…

A37 Iespējamie pasākumi, ko darba grupa var veikt, lai mazinātu šķēršļus profesionālās skepses ievērošanai darba uzdevuma līmenī, var būt šādi:

…

- vadības, uzraudzības vai pārskatīšanas veida, laika un apjoma maiņa, piesaistot pieredzējušākus darba grupas dalībniekus, biežāk veicot klātienes uzraudzību vai padziļināti pārskatot atsevišķu darba dokumentus attiecībā uz;
  - sarežģītām vai subjektīviem spriedumiem pakļautām revīzijas jomām;
  - jomām, kurās novērojams risks revīzijas uzdevuma kvalitātes nodrošināšanai;
  - jomām, kurās var pastāvēt paaugstināts būtisku neatbilstību risks, tostarp risks, ka krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks; un
  - konstatētiem vai iespējamiem likumu un normatīvo aktu pārkāpumiem.

…

Klientu attiecību un īpašu darba uzdevumu akceptēšana un turpināšana (skat. 22.–24. punktu)

…

A55 Darba uzdevuma akceptēšanas un turpināšanas procesā iegūtā informācija var būt svarīga arī citu SRS prasību ievērošanas ziņā, piemēram, attiecībā uz:

…

kļūdu vai krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšanu un izvērtēšanu saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS un 240. (pārskatīts)SRS [4];

…

230. SRS "REVĪZIJAS DOKUMENTĀCIJA"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Pielikums

(skat. 1. punktu)

Šajā pielikumā ir norādītas citos SRS ietvertās prasības dokumentācijas jomā. Šis saraksts neaizstāj pienākumu izskatīt SRS sniegtās prasības un to piemērošanu, kā arī citus paskaidrojošos materiālus.

…

- 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu" 68. punkts

…

250. (PĀRSKATĪTS) SRS "LIKUMU UN NOTEIKUMU IEVĒROŠANAS IZVĒRTĒŠANA FINANŠU PĀRSKATU REVĪZIJAS GAITĀ"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Veicamās revīzijas procedūras, konstatējot faktiskas vai iespējamas neatbilstības

Norādes uz normatīvo prasību pārkāpumiem (skat. 19. punktu)

A17 Revidents var uzzināt normatīvo aktu pārkāpumiem citā veidā, ne tikai veicot 13.–17. punktā minētās procedūras (piemēram, ja revidentu par pārkāpumu brīdināta ziņotājs).

…

[4] 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu"

260. (PASKATĪTS) SRS "SAZINĀŠANĀS AR PERSONĀM, KAM UZTICĒTA PĀRVALDE"

…

1. pielikums

(skat. 3. punktu)

1. SKVS un citos SRS noteiktas īpašas prasības attiecībā uz sazināšanos ar personām, kam uzticēta pārvalde

Šajā pielikumā ir norādītas 1. SKVS un citu SRS sadaļas, kurās ir noteiktas prasības attiecībā uz sazināšanos ar personām, kam uzticēta pārvalde. Šis saraksts neaizstāj pienākumu izskatīt SRS sniegtās prasības un to piemērošanu, kā arī citus paskaidrojošos materiālus.

…

- 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu" 25., 32c), 55a), 59c)i) un 64.–66. punkts

…

265. SRS "ZIŅOŠANA PERSONĀM, KAM UZTICĒTA PĀRVALDE, UN VADĪBAI PAR TRŪKUMIEM IEKŠĒJĀS KONTROLES SISTĒMĀ"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Nozīmīgi trūkumi iekšējās kontroles sistēmā (skat. 6b)–8. punktu)

…

A6 Piemēri apstākļiem, ko revidents izvērtē, nosakot, vai trūkums iekšējās kontroles vai šādu trūkumu kopums uzskatāms par nozīmīgu trūkumu, ir šādi:

...

- kontroles procedūru svarīgums finanšu ziņošanas procesa kontekstā, piemēram:

  …

  - kontroles procedūras, kas nodrošina krāpšanas novēršanu un konstatēšanu;

…

Ziņošana par trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā

…

Ziņošana vadībai par trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā (skat. 10. punktu)

…

Ziņošana vadībai par nozīmīgiem trūkumiem iekšējās kontroles sistēmā (skat. (10a) punktu)

…

A21 250. (pārskatīts) SRS ir noteiktas prasības un sniegtas norādes saistībā ar ziņošanu par identificētiem vai iespējamiem gadījumiem, kad nav ievērotas likumu un normatīvo aktu prasības, tostarp, ziņošanu gadījumos, kad personas, kam uzticēta pārvalde, pašas neievēro attiecīgās prasības [5]. 240. (pārskatīts) SRS ir noteiktas prasības un sniegtas norādes saistībā ar ziņošanu personām, kam uzticēta pārvalde, gadījumos, kad revidents identificē faktiskus vai iespējamus krāpšanas gadījumus, kuros iesaistīta vadība [6].

…

300. SRS "FINANŠU PĀRSKATU REVĪZIJAS PLĀNOŠANA"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Galveno darba grupas dalībnieku iesaistīšana (skat. 5. punktu)

A5 Iesaistot revīzijas plānošanā atbildīgo partneri un citus darba grupas vadošos dalībniekus, tiek izmantota šo personu pieredze un iemaņas, tādējādi uzlabojot plānošanas procesa efektivitāti un lietderīgumu [7].

…

315. (2019. GADA PĀRSKATĪTĀ VERSIJA) SRS "BŪTISKU NEATBILSTĪBU RISKU IDENTIFICĒŠANA UN IZVĒRTĒŠANA"

Ievads

…

Galvenās šajā SRS izmantotās koncepcijas

…

6. Revidenta identificētie un novērtētie būtisku neatbilstību riski ietver gan kļūdu, gan krāpšanas izraisītus riskus. Lai šis SRS attiecas uz abu veidu riskiem, krāpšana ir tik nozīmīgs aspekts, ka 240. (pārskatīts) SRS [8] ir noteiktas papildu prasības un norādījumi saistībā ar risku izvērtēšanas procedūrām un ar tām saistītām darbībām ar mērķi iegūt informāciju, lai varētu identificēt, izvērtēt un veikt atbildes pasākumus uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem.

…

---

5 250. (pārskatīts) SRS "Likumu un noteikumu ievērošanas izvērtēšana finanšu pārskatu revīzijas gaitā", 23.–29. punkts

6 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu" 65. punkts

7 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 17. un 18. punktā ir noteiktas prasības un sniegti norādījumi attiecībā uz pārrunām darba grupā par to, cik liela ir iespējamība, ka uzņēmuma finanšu pārskatos varētu rasties būtiskas neatbilstības. 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu" 29. punktā ir sniegti norādījumi attiecībā uz to, cik būtiski ir šādās pārrunās apspriest to, cik liela ir iespējamība, ka uzņēmuma finanšu pārskatos esošās būtiskās neatbilstības varētu būt radušās krāpšanas rezultātā.

8 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu"

Definīcijas

12. Šajā SRS izmantotajiem terminiem ir šāda nozīme:

…

f) *raksturīgā riska faktori* – notikumu vai apstākļu raksturīgās iezīmes, kas ietekmē uzņēmību pret krāpšanas vai kļūdu izraisītām neatbilstībām apgalvojumos attiecībā uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem vai skaidrojumiem, pirms tiek izvērtētas kontroles procedūras; Šādi faktori var būt kvalitatīvi vai kvantitatīvi, un tie var ietvert sarežģītību, subjektivitāti, izmaiņas, nenoteiktību vai iespējamību, ka pastāv neatbilstības, ko izraisa vadības neobjektīva rīcība vai citi krāpšanas riska faktori [9], ciktāl tie attiecas uz raksturīgo risku; (skat. A7–A8 punktu)

…

l) *nozīmīgs risks* – identificēts būtisku neatbilstību risks: (skat. A10 punktu)

…

ii) kas uzskatāms par nozīmīgu risku saskaņā ar citu SRS prasībām [10];

…

Prasības

…

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

…

Risku izvērtēšanas procedūru rezultātā iegūto revīzijas pierādījumu novērtēšana

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

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītie pasākumi (skat. 13.–18. punktu)

A11 Būtisku neatbilstību riski, kas jāidentificē un jāizvērtē, ietver gan riskus, ko izraisījusi krāpšana, gan riskus, ko izraisījušas kļūdas, un šis SRS attiecas uz šiem abiem riskiem. Tomēr krāpšana ir tik nozīmīgs aspekts, ka 240. (pārskatīts) SRS ir noteiktas papildu prasības un norādījumi saistībā ar risku izvērtēšanas procedūrām un ar tām saistītām darbībām ar mērķi iegūt informāciju, lai varētu

---

[9] 240. (pārskatīts) SRS A24–A26 punkts

[10] 240. (pārskatīts) SRS 39b) punkts un 550. SRS “Saistītās personas” 18. punkts

identificēt, izvērtēt krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus [11]. Turpmāk minētie SRS sniegtas papildu prasības un norādījumi par būtisku neatbilstību risku identificēšanu un novērtēšanu attiecībā uz konkrētiem jautājumiem vai apstākļiem:

…

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

Kāpēc darba uzdevuma grupā ir jāpārrunā piemērojamo finanšu pārskatu pamatnostādņu pielietošana un uzņēmuma finanšu pārskatu uzņēmību pret būtiskām neatbilstībām

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

…

240. (pārskatīts) SRS ir noteikta prasība darba grupas pārrunu gaitā īpašu vērību pievērst tam, kādās jomās uzņēmuma finanšu pārskatos varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības un kādā veidā krāpšana varētu būt īstenota [12].

…

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

…

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

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

- identificējot un izvērtējot būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS vai citiem attiecīgiem standartiem (piemēram, krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus saskaņā ar 240.(pārskatīts) SRS vai riskus, kas saistīti ar grāmatvedības aplēsēm saskaņā ar 540. (pārskatīts) SRS);

…

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

…

Pasākumi, ko vadība īsteno uzņēmuma finanšu rezultātu izvērtēšanai (skat. 19a)iii) punktu)

---

[11] 240. (pārskatīts) SRS 26.–41. punkts

[12] 240. (pārskatīts) SRS 29. punkts

Kāpēc revidents gūst izpratni par vadības īstenotajiem pasākumiem

A74 Izpratne par uzņēmumā īstenotajiem pasākumiem palīdz revidentam apsvērt, vai šādi pasākumi, neatkarīgi no tā, vai tos izmanto ārēji vai iekšēji uzņēmumā, rada spiedienu uz uzņēmumu tā darbības mērķu īstenošanai. Šāds spiediens var motivēt vadību veikt darbības, kas palielina uzņēmību pret vadības neobjektīvas rīcības vai krāpšanas izraisītām neatbilstībām (piemēram, lai uzņēmuma darbības rezultātu neatbilstīga koriģēšana vai apzināta neatbilstību pieļaušana finanšu pārskatos) (prasības un norādījumus saistībā ar krāpšanas izraisītu neatbilstību riskiem skat. 240. (pārskatīts) SRS).

…

Piemērojamās finanšu pārskatu pamatnostādnes (skat. 19b) punktu)

…

Kā raksturīgā riska faktori ietekmē apgalvojumu uzņēmību pret neatbilstībām (skat. 19c) punktu)

…

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

…

A89 Gadījumi vai apstākļi, kas ietekmē to, cik liela ir iespējamība, ka pastāv vadības neobjektīvas rīcības izraisītas neatbilstības, var ietekmēt arī iespējamību, ka pastāv citu krāpšanas riska faktoru izraisītas neatbilstības. Attiecīgi šai informācijai var būt būtiska loma saskaņā ar 240. (pārskatīts) SRS 38. punktu, kurā noteikts revidenta pienākums izvērtēt, vai revīzijas pierādījumi, kas iegūti citu risku izvērtēšanas procedūru un saistīto darbību rezultātā, norāda, ka pastāv viens vai vairāki krāpšanas riska faktori.

…

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

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

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

…

- izvērtējušas krāpšanas iespējamību, apsverot riskus saistībā ar uzņēmuma mērķu īstenošanu [13].

…

Kontroles pasākumi (skat. 26. punktu)

…

[13] 240. (pārskatīts) SRS 33b)i) punkts

Mērogojamība (skat. 26. punktu)

…

A157 Mazāk sarežģītos uzņēmumos, kuros ir mazāk darbinieku, pienākumu nošķiršana nav nebūt lietderīga. Tomēr īpašnieka-vadītāja pārvaldītā uzņēmumā īpašnieks var būt spējīgs īstenot efektīvāku uzraudzību, tieši iesaistoties, nekā lielākā uzņēmumā, un tas kopumā var kompensēt ierobežotākas pienākumu nošķiršanas iespējas. Kā skaidrots arī 240. (pārskatīts) SRS, vienas personas dominēšanu uzņēmumā vadībā var uzskatīt par potenciālu kontroles sistēmas trūkumu, jo pastāv iespēja vadībai apiet kontroles procedūras [14].

Kontroles procedūras, kas izvērtē būtisku neatbilstību riskus apgalvojumu līmenī (skat. 26a) punktu)

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

…

A159 240. (pārskatīts) SRS [15] ir noteikts revidenta pienākums gūt izpratni par kontroles procedūrām, kas vērstas uz izvērtējamajiem krāpšanas izraisītiem būtisku neatbilstību riskiem (kas tiek uzskatīti par nozīmīgiem riskiem), kā arī papildus skaidrots, ka ir svarīgi, lai revidents gūtu izpratni par kontroles procedūrām, ko vadība ir izveidojusi, īstenojusi un uzturējusi krāpšanas novēršanai un konstatēšanai.

…

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

…

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

…

Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana finanšu pārskatu līmenī

A195 Būtisku neatbilstību riski finanšu pārskatu līmenī ir riski, kas ir tieši saistīti ar finanšu pārskatiem kopumā un potenciāli skar daudzus apgalvojumus. Šāda veida riski ne vienmēr ir riski, ko var identificēt pēc konkrētiem apgalvojumiem darījumu kategorijas, konta atlikuma vai skaidrojumu līmenī. Drīzāk tie atspoguļo apstākļus, kas var būtiski palielināt būtisku neatbilstību risku apgalvojumu līmenī. Revidenta novērtējums par to, vai identificētie riski ir cieši saistīti ar finanšu pārskatiem, kalpo kā pamats revidenta izvērtējumam par būtisku neatbilstību riskiem finanšu pārskatu līmenī. Citos gadījumos var arī būt situācija, kad vairāki apgalvojumi ir uzņēmīgi pret risku, un tādējādi tie var ietekmēt būtisku neatbilstību risku identificēšanas un izvērtēšanas procesu apgalvojumu līmenī.

…

Būtisku neatbilstību risku izvērtēšana apgalvojumu līmenī

…

[14] 240. (pārskatīts) SRS A112 punkts

[15] 240. (pārskatīts) SRS 36., 39b) un A102 punkts

Nozīmīgi riski (skat. 32. punktu)

…

Nozīmīgu risku noteikšana

…

A220 Nosakot, kuri no izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem atrodas raksturīgā riska spektra augšējā apgabalā un līdz ar to ir uzskatām par nozīmīgiem riskiem, revidents pielieto profesionālu spriedumu, izņemot gadījumus, kad risks ir uzskatāms par nozīmīgu risku saskaņā ar citu SRS prasībām. 240. (pārskatīts) SRS ir norādītas papildu prasības un sniegti norādījumi attiecībā uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšanu un izvērtēšanu [16].

…

2. pielikums

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

Izpratnes gūšana par raksturīgā riska faktoriem

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

Raksturīgā riska faktori

1. Raksturīgā riska faktori ir notikumi vai apstākļi, kas ietekmē apgalvojuma, kas saistīts ar darījumu kategoriju, konta atlikumu vai skaidrojumu, uzņēmību pret krāpšanas vai kļūdas izraisītām būtiskām neatbilstībām, pirms tiek izvērtētas kontroles procedūras. Šādi faktori var būt kvalitatīvi vai kvantitatīvi, un tie var ietvert sarežģītību, subjektivitāti, izmaiņas, nenoteiktību vai iespējamību, ka pastāv neatbilstības, ko izraisa vadības neobjektīva rīcība vai citi krāpšanas riska faktori [17], ciktāl tie attiecas uz raksturīgo risku; Iegūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi, kā arī piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm un uzņēmuma grāmatvedības pamatprincipus saskaņā ar 19a)–b) punktu, revidents gūst izpratni arī to, kā raksturīgie riska faktori ietekmē apgalvojumu uzņēmību pret neatbilstībām finanšu pārskatu sagatavošanā.

2. Raksturīgā riska faktori, kas ir saistīti ar piemērojamajās finanšu pārskatu pamatnostādnēs noteiktās informācijas sagatavošanu (šajā punktā minēta kā “nepieciešamā informācija”), ir šādi.

   …

   - *Vadības neobjektīvas rīcības vai citu krāpšanas riska faktoru izraisīta nenoteiktība, ciktāl tās ietekmē raksturīgo risku* – iespējamība, ka pastāv vadības neobjektīva rīcība, izriet no apstākļiem, kas rada uzņēmību pret apzinātu vai netīšu vadības nespēju saglabāt neitralitāti informācijas sagatavošanā. Vadības neobjektīva rīcība bieži ir saistīta ar dažiem nosacījumiem, kuru ietekmē vadība var neievērot neitralitāti, pieņemot spriedumu (norāde uz iespējamu vadības neobjektīvu rīcību), kas varētu izraisīt būtisku neatbilstību informācijā, kura var tikt uzskatīta par krāpšanu, ja ir veikta apzināti. Šādi rādītāji ietver stimulus vai spiedienu,

[16] 240. (pārskatīts) SRS 39.–41. punkts

[17] 240. (pārskatīts) SRS A24–A26 punkts

ciktāl tie ietekmē raksturīgos riskus (piemēram, motivācija sasniegt vēlamo rezultātu, piemēram, vēlamo peļņas mērķi vai kapitāla rādītāju), un iespēju nesaglabāt neitralitāti. Faktori, kas saistīti ar palielinātu iespējamību, ka pastāv neatbilstības, kas izriet no krāpšanas finanšu pārskatu sagatavošanā vai līdzekļu piesavināšanās, ir aprakstīti 240. (pārskatīts) SRS A2–A6 punktā.

…

3. pielikums

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

Izpratnes gūšana par uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu

…

Uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas komponenti

Kontroles vide

…

6. Kontroles vide ietver tālāk norādītos elementus.

…

b) ja personas, kam uzticēta pārvalde, darbojas nošķirti no vadības, – kā personas, kam uzticēta pārvalde, apliecina savu neatkarību no vadības un nodrošina uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas pārraudzību. Kontroles sistēmas apziņu uzņēmumā ietekmē personas, kam uzticēta pārvalde. Apsvērumi var ietvert to, vai ir pietiekami daudz personu, kas savos novērtējumos un lēmumu pieņemšanā ir neatkarīgas no vadības un objektīvas; kā personas, kam uzticēta pārvalde, nosaka un uzņemas uzraudzības pienākumus un vai personas, kam uzticēta pārvalde, nodrošina pārraudzības pienākumu attiecībā uz uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas veidu, īstenošanu un darbību. Personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumu svarīgums tiek uzsvērts rīcības kodeksos un citos tiesību aktos un noteikumos vai norādījumos. Citi personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumi, ietver pārraudzības nodrošināšanu attiecībā uz trauksmes celšanas programmas (vai citas programmas ziņošanai par krāpšanu) veidu un darbības efektivitāti.

…

4. pielikums

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

Apsvērumi, gūstot izpratni par uzņēmuma iekšējā audita dienestu

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

…

Iekšējā audita dienesta iztaujāšana

…

5. Turklāt, kā noteikts 240. (pārskatīts) SRS[18], gadījumā, ja iekšējā audita dienesta sniedz revidentam informāciju par jebkādiem krāpšanas gadījumiem vai aizdomām par krāpšanu, tostarp par liecībām par krāpšanu, revidents šo informāciju ņem vērā, identificējot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku.

…

330. SRS "PROCEDŪRAS, KO REVIDENTS VEIC, PAMATOJOTIES UZ IZVĒRTĒTAJIEM RISKIEM"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

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

Papildu revīzijas procedūru veids, laiks un apjoms (skat. 6. punktu)

…

Laiks

A11 Revidents var veikt kontroles procedūru pārbaudes vai detalizētas procedūras gan starpposma datumā, gan perioda beigās. Jo augstāks ir būtisku neatbilstību risks, jo lielāka iespējamība, ka revidents uzskatīs, ka ir efektīvāk veikt detalizētās procedūras tuvāk pārskata perioda beigām vai perioda beigās vai veikt revīzijas procedūras, iepriekš nepaziņojot to datumu (piemēram, veicot revīzijas procedūras atsevišķās atrašanās vietās, iepriekš par to nepaziņojot). Tas ir īpaši būtiski, izvēloties procedūras, kas vērstas uz būtisku neatbilstību riskiem vadības līmenī. Revidents var secināt, ka, ņemot vērā izvērtētos riskus saistībā ar apzināti pieļautām neatbilstībām vai manipulācijām ar datiem, revīzijas procedūras attiecībā uz starpposma datuma secinājumu atbilstību perioda beigās nebūs efektīvas.

…

Revīzijas pierādījumu pietiekamības un atbilstības novērtēšana (skat. 25.–27. punktu)

A62 Finanšu pārskatu revīzija ir kumulatīvs un iteratīvs process. Revīzijas pierādījumi, ko revidents iegūst, veicot plānotās revīzijas procedūras, var likt revidentam mainīt plānoto revīzijas procedūru veidu , laiku vai apjomu. Revidents var iegūt informāciju, kas būtiski atšķiras no informācijas, kuru revidents izmantojis risku izvērtēšanas procedūru laikā. Piemēri.

…

Šādos apstākļos revidentam var nākties pārvērtēt plānotās revīzijas procedūras, pamatojoties uz jauno krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību risku izvērtējumu un to ietekmi uz konkrētām darījumu kategorijām, kontu atlikumiem, skaidrojumiem un saistītajiem apgalvojumiem. Papildu

[18] 240. (pārskatīts) SRS 34b) punkts

norādījumi saistībā ar revidenta risku izvērtējuma pārskatīšanu ir sniegti 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [19].

…

450. SRS "REVĪZIJAS GAITĀ IDENTIFICĒTO NEATBILSTĪBU IZVĒRTĒŠANA"

…

Prasības

…

Identificēto neatbilstību novērtēšana revīzijas gaitā

5A. Ja revidents identificē neatbilstību, revidents novērtē, vai šāda neatbilstība liecina par krāpšanu. (Skat. A6A punktu)

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Neatbilstības definīcija (skat. (4a) punktu)

A1 Neatbilstības var izraisīt:

…

Krāpšanas izraisītu neatbilstību piemēri sniegti 240. (pārskatīts) SRS [20].

…

Identificēto neatbilstību novērtēšana revīzijas gaitā (skat. 5A–7. punktu)

A6A Identificēto nepatiesību veids un rašanās apstākļi var liecināt, ka tās ir radušās krāpšanas rezultātā. Šādos gadījumos revidents veic arī 240. (pārskatīts) SRS [21] noteiktās procedūras, ņemot vērā, ka krāpšanas gadījums, visticamāk, nav atsevišķs gadījums.

…

Neizlaboto neatbilstību ietekmes novērtēšana (skat. 10.–11. punktu)

…

A22 240. (pārskatīts) SRS [22] skaidrots, kā tādas neatbilstības ietekme, kura ir vai, iespējams, ir radusies krāpšanas rezultātā, ir novērtējama kopā ar citiem revīzijas aspektiem, pat ja neatbilstība nav būtiska finanšu pārskatu kontekstā. Atkarībā no apstākļiem neatbilstības skaidrojumos var liecināt arī par krāpšanu un, piemēram, var rasties šādu iemeslu dēļ:

- maldinoši skaidrojumi, ko izraisījuši subjektīvi vadības spriedumi; vai

---

[19] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 37. punkts

[20] 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu" A2–A6 punkts

[21] 240. (pārskatīts) SRS 55.–58. punkts

[22] 240. (pārskatīts) SRS 57. punkts

- plaši dublējoši vai neinformatīvi skaidrojumi, kuru mērķis ir apgrūtināt pareizu izpratni par finanšu pārskatos aplūkotajiem jautājumiem.

Apsverot neatbilstību ietekmi uz darījumu kategorijām, kontu atlikumiem un skaidrojumiem, revidents pielieto profesionālu skepsi saskaņā ar 200. SRS [23].

…

500. SRS "REVĪZIJAS PIERĀDĪJUMI"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Informācija, kas izmantojama kā revīzijas pierādījumi

Būtiskums un ticamība (skat. 7. punktu)

…

Ticamība

…

A37 240. (pārskatīts) SRS ir raksturoti apstākļi, kas attiecas uz gadījumiem, kad revidentam ir pamats uzskatīt, ka dokuments varētu būt viltots vai tajā ir veiktas izmaiņas, par šādām izmaiņām nepaziņojot revidentam [24].

…

505. SRS "ĀRĒJIE APSTIPRINĀJUMI"

Ievads

…

Ārējā apstiprinājuma iegūšanas procedūras, kuru mērķis ir iegūt revīzijas pierādījumus

…

3. Ārēju apstiprinājumu kā revīzijas pierādījumu svarīgums ir uzsvērts arī citos SRS, piemēram:

…

- atbilstoši 240. (pārskatīts) SRS nosacījumiem kā atbildes pasākumu, kura mērķis ir izvērtēt kļūdu vai krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus apgalvojumu līmenī, revidents var izstrādāt ārēja apstiprinājuma iegūšanas procedūras, lai iegūtu revīzijas pierādījumus [25];

…

---

[23] 200. SRS "Neatkarīga revidenta vispārējie mērķi un revīzijas veikšana atbilstoši Starptautiskie Revīzijas standartu prasībām" 15. punkts

[24] 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu" 22. punkts

[25] 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu" A38 punkts A129–A135 punkts

Prasības

…

Vadības atteikums ļaut revidentam sūtīt apstiprinājuma pieprasījumu

8. Ja vadība atsakās atļaut revidentam sūtīt apstiprinājuma pieprasījumu, revidents rīkojas šādi:

   a) iztaujā par iemesliem, kāpēc vadības atsakās, un cenšas iegūt revīzijas pierādījumus par šādu iemeslu atbilstību un pamatotību; (skat. A8 punktu)

   b) novērtē, kā vadības atteikums ietekmē revidenta attiecīgo būtisko neatbilstību risku, tostarp, krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku, izvērtējumu, kā arī citu revīzijas procedūru raksturu, laiku un apjomu; (skat. A9 punktu)

   c) veic alternatīvas revīzijas procedūras, kuru mērķis ir iegūt būtiskus un ticamus revīzijas pierādījumus. (Skat. A10 punktu)

…

Ārējā apstiprinājuma iegūšanas procedūru rezultāti

Uz apstiprinājuma pieprasījumu saņemto atbilžu ticamība

…

11. Ja revidents nosaka, ka uz apstiprinājumu pieprasījumu sniegtās atbildes nav ticamas, revidents novērtē, kā tas ietekmē attiecīgo krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku, tostarp, krāpšanas riska, izvērtējumu, kā arī citu revīzijas procedūru raksturu, laiku un apjomu. (Skat. A17 punktu)

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Ārējā apstiprinājuma iegūšanas procedūras

…

Apstiprinājuma pieprasījumu sagatavošana (skat. 7c) punktu)

…

A4 Sagatavojot apstiprinājuma pieprasījumu, revidents ņem vērā šādus faktorus:

- izskatāmie apgalvojumi;
- konkrēti identificētie būtisku neatbilstību riski, tostarp krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski.

…

Vadības atteikums ļaut revidentam sūtīt apstiprinājuma pieprasījumu

…

Ietekme uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem (skat. 8b) punktu)

A9 Revidents, pamatojoties uz 8b) punktā minēto novērtējumu, var secināt, ka būtu lietderīgi pārskatīt izvērtētos būtisku neatbilstību riskus apgalvojumu līmenī un mainīt plānotās revīzijas procedūras

saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [26]. Piemēram, ja vadība ir pieprasījusi nesniegt apstiprinājumu un šāda prasība ir nepamatota, tas var liecināt par krāpšanas riska faktora esamību, kas jānovērtē saskaņā ar 240. (pārskatīts) SRS [27].

…

Ārējā apstiprinājuma iegūšanas procedūru rezultāti

Uz apstiprinājuma pieprasījumu saņemto atbilžu ticamība (skat. 10. punktu)

A11 500. SRS ir noteikts, ka, pat ja informācija, kas izmantojama kā revīzijas pierādījums, ir iegūta no avotiem, kas atrodas ārpus uzņēmuma, var pastāvēt apstākļi, kas ietekmē šādas informācijas ticamību [28]. Jebkurai atbildei ir raksturīga zināma iespējamība, ka atbilde varētu būt iepriekš saskaņota, tajā varētu būt veiktas izmaiņas vai sniegta krāpnieciska informācija. Šāda iespējamība pastāv neatkarīgi no tā, vai atbilde iegūta papīra, elektroniskā vai citā formātā. Šaubas par atbildes ticamību var rasties, ja:

- atbildi nav saņēmis tieši revidents; vai
- atbilde nav saņemta tieši no apstiprinošās personas, kam pieprasījums nosūtīts.

…

Atbildes, kas nav ticamas (skat. 11. punktu)

A17 Ja revidents secina, ka atbilde nav ticama, revidentam var nākties var atkārtoti izvērtēt būtisku neatbilstību riskus apgalvojumu līmenī un atbilstoši veikt izmaiņas plānotajās revīzijas procedūrās atbilstoši 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS prasībām [29]. Piemēram, atbilde, kas nav ticama, var norādīt uz krāpšanas riska faktora esamību, kas vērtējams atbilstoši 240.(pārskatīts) SRS [30].

Atbilde, kas netiek sniegta (skat. 12. punktu)

…

A19 Alternatīvo procedūru raksturu un apjomu ietekmē izskatāmais konts un apgalvojums. Ja uz apstiprinājuma pieprasījumu netiek sniegta atbilde, tas var norādīt uz iepriekš neidentificētu būtisku neatbilstību risku. Šādās situācijās revidentam var nākties pārskatīt izvērtētos būtisku neatbilstību riskus apgalvojumu līmenī un mainīt plānotās revīzijas procedūras saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [31]. Piemēram, ja uz apstiprinājuma pieprasījumiem tiek saņemts ir mazāks skaits atbilžu nekā gaidīts vai arī to skaits pārsniedz gaidīto, tas var liecināt par iepriekš neidentificēta krāpšanas riska faktora esamību, kas jāizvērtē saskaņā ar 240. (pārskatīts) SRS [32].

…

Izņēmumi (skat. 14. punktu)

---

[26] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS “Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana” 37. punkts

[27] 240. (pārskatīts) SRS 38. punkts

[28] 500. SRS A35 punkts

[29] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 37. punkts

[30] 240. (pārskatīts) SRS 38. punkts

[31] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 37. punkts

[32] 240. (pārskatīts) SRS 38. punkts

A21 Atbildēs uz apstiprinājuma pieprasījumiem ievēroti izņēmumi var norādīt uz faktiskām vai iespējamām neatbilstībām finanšu pārskatos. Ja tiek konstatēta neatbilstība, revidentam saskaņā ar 450. SRS [33] ir jānovērtē, vai šāda neatbilstība liecina par krāpšanu [34]. Izņēmumi var sniegt orientējošu ieskatu par atbilžu kvalitāti,, ko sniegušas līdzīgas apstiprinošās personas vai kas sniegtas saistībā ar līdzīgiem kontiem. Izņēmumi var arī norādīt trūkumiem uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanas ziņā būtiskajā iekšējās kontroles sistēmā.

…

530. (PĀRSKATĪTS) SRS "REVĪZIJAS IZLASE"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Izlases parauga veids, lielums un pārbaudāmo vienumu atlase

Izlases parauga veids (skat. 6. punktu)

…

A6 Izvērtējot revīzijas procedūras mērķi atbilstoši šā SRS 6. punkta nosacījumiem, revidents iegūst skaidru izpratni par to, kas uzskatāms par novirzi vai neatbilstību, lai noviržu novērtējumā vai neatbilstību attiecināšanā tiktu iekļauti visi un tikai tādi nosacījumi, kas ir būtiski revīzijas procedūras mērķa kontekstā. Piemēram, veicot detalizētu pārbaudi attiecībā uz debitoru parādu, piemēram, apstiprinājumu, esamību, par neatbilstību netiek uzskatīts maksājums, ko klients veicis pirms apstiprināšanas datums, bet kas saņemts drīz pēc šāda datuma. Arī ierakstu nepareiza attiecināšana starp klientu kontiem neietekmē kopējo debitoru parādu atlikumu. Tādējādi konkrētās revīzijas procedūras izlases paraugu nodrošināto rezultātu kontekstā šāda nepareiza attiecināšana nav uzskatāma par neatbilstību, pat ja tai var būt būtiska ietekme uz citām revīzijas jomām, piemēram, krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku izvērtējumu vai šaubīgu kontu uzkrājumu atbilstību.

…

540. (PĀRSKATĪTS) SRS "GRĀMATVEDĪBAS APLĒŠU UN SAISTĪTO SKAIDROJUMU REVĪZIJA"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītie pasākumi

…

[33] 450. SRS "Revīzijas gaitā identificēto neatbilstību izvērtēšana" 5A punkts

[34] 240. SRS 36. punkts

Iepriekšējo grāmatvedības aplēšu rezultātu pārskatīšana vai atkārtota aplēses sagatavošana (skat. 14. punktu)

…

A57 240. (pārskatīts) SRS nosaka revidenta pienākumu veikt ar nozīmīgām perioda grāmatvedības aplēsēm saistīto vadības spriedumu un pieņēmumu retrospektīvu pārbaudi [35]. Praksē revidents var veikt iepriekšējo grāmatvedības aplēšu pārskatīšanu kā risku izvērtēšanas procedūru saskaņā ar šo SRS kopā ar 240. (pārskatīts) SRS paredzēto pārskatīšanu.

…

Norādes, kas liecina par iespējamu vadības neobjektīvu rīcību (skat. 32. punktu)

…

A136 Turklāt, piemērojot 240. (pārskatīts) SRS, revidents novērtē, vai vadības spriedumi un lēmumi saistībā ar finanšu pārskatos ietvertajām aplēsēm, pat, ja atsevišķi katrs no tiem ir pamatots, liecina par iespējamu uzņēmuma vadības neobjektivitāti, ko varētu uzskatīt par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku; Krāpšana finanšu pārskatu sagatavošanā bieži tiek īstenota, apzināti pieļaujot neatbilstības grāmatvedības aplēsēs, tostarp grāmatvedības aplēšu norādīšanu pārspīlētā vai pārāk zemā vērtībā. Indikatori, kas liecina par iespējamu uzņēmuma vadības neobjektivitāti, ko varētu uzskatīt par krāpšanas riska faktoru [36], var likt revidentam atkārtoti izvērtēt, vai revidenta izvērtētie krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski un saistītie atbildes pasākumi joprojām ir atbilstīgi.

…

550. SRS “SAISTĪTĀS PERSONAS”

Ievads

Šī SRS darbības joma

1. Šajā Starptautiskajā Revīzijas standartā (SRS) raksturoti revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz attiecībām un darījumiem ar saistītajām pusēm. Konkrētāk, tajā ir izklāstīts, kā saistībā ar krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem, kas izriet no attiecībām ar trešajām pusēm, ir piemērojams 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [37], 330. SRS [38] un 240. (pārskatīts) SRS [39].

…

Revidenta pienākumi

…

5. Turklāt izpratne par uzņēmuma attiecībām un darījumiem ar saistītajām pusēm ir būtiska, lai revidents varētu novērtēt, vai pastāv kādi krāpšanas riska faktori, kā to paredz

---

[35] 240. (pārskatīts) SRS “Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu” 28. punkts

[36] 240. (pārskatīts) SRS 50.–51. punkts

[37] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS “Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana”

[38] 330. SRS “Procedūras, ko revidents veic, pamatojoties uz izvērtētajiem riskiem”

[39] 240. (pārskatīts) SRS “Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu”

240. (pārskatīts) SRS [40], jo krāpšanu var vieglāk veikt, izmantojot saistīto pušu attiecības un darījumus.

…

Prasības

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītie pasākumi

11. 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS un 240. (pārskatīts) SRS noteikto revīzijas gaitā veicamo risku izvērtēšanas procedūru un saistīto aktivitāšu kontekstā [41] revidents veic 12.–17. punktā noteiktās revīzijas procedūras un saistītās aktivitātes, kuru mērķis ir iegūt informāciju, kas ir būtiska, lai identificētu būtisku neatbilstību riskus, ko izraisa attiecības un darījumi ar saistītajām pusēm. (Skat. A8 punktu)

Izpratnes gūšana par uzņēmuma attiecībām un darījumiem ar saistītajām pusēm

12. 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS un 240. (pārskatīts) SRS noteikto pārrunu laikā [42] darba grupā tiek īpaši apsvērts tas, cik liela ir iespējamība, ka finanšu pārskatos varētu būt saistīto pušu attiecību un darījumu rezultātā radušās krāpšanas vai kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības. (Skat. A9–A10 punktu)

…

Būtisku neatbilstību risku, kas izriet no attiecībām un darījumiem ar saistītajām pusēm, identificēšana un izvērtēšana

…

19. Ja risku izvērtēšanas procedūru un saistīto aktivitāšu gaitā, kas veiktas attiecībā uz saistītajām pusēm, revidents identificē krāpšanas riska faktorus (tostarp apstākļus, kas norāda uz tādas saistītās puses pastāvēšanu, kurai ir nozīmīga ietekme), revidents ņem vērā šādu informāciju, identificējot un izvērtējot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus atbilstoši 240 (pārskatīts) SRS prasībām. (Skat. A6, A29–A30 punktu.)

…

Procedūras, kas vērstas uz būtisku neatbilstību riskiem, kas izriet no attiecībām un darījumiem ar saistītajām pusēm

…

Nozīmīgu darījumu ar saistītajām pusēm, kas neatbilst uzņēmuma ierastajai darbībai, identificēšana

23. Attiecībā uz identificētiem nozīmīgiem darījumiem ar saistītajām pusēm, kuri neatbilst uzņēmuma ikdienas darbībai, revidents rīkojas šādi:

    a) pārbauda spēkā esošos līgumus vai vienošanās, ja tādas pastāv, un novērtē šādus faktorus:

---

[40] 240. (pārskatīts) SRS 38. punkts

[41] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 13. punkts, 240. (pārskatīts) SRS 26. punkts

[42] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 17. punkts, 240. (pārskatīts) SRS 29. punkts

i) vai darījumu racionālais pamatojums (vai tā trūkums) rada aizdomas, ka darījumi veikti, lai īstenotu krāpšanu finanšu pārskatu sagatavošanā vai slēptu līdzekļu piesavināšanos [43]; (skat. A38–A39 punktu)

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītie pasākumi

…

Izpratnes gūšana par uzņēmuma attiecībām un darījumiem ar saistītajām pusēm

…

Uzņēmuma kontroles procedūras, kas vērstas uz saistīto pušu attiecībām un darījumiem 14. punktu)

…

A17 Īstenojot 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS pienākumu gūt izpratni par uzņēmuma kontroles vidi, revidents var ņemt vērā kontroles vides iezīmes, kas ir nozīmīgas tādu būtisku neatbilstību risku mazināšanai,kuri izriet no darījumiem un attiecībām ar saistītajām pusēm, piemēram:

…

- attiecīgos gadījumos trauksmes celšanas programmas (vai citas programmas ziņošanai par krāpšanas gadījumiem) esamība.

…

A19 Krāpšana finanšu pārskatu sagatavošanā bieži vien ietver vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumus, pat ja attiecīgās procedūras citādi darbojas atbilstīgi [44]. Vadības līmeņa kontroles procedūru pārkāpumu risks ir lielāks, ja vadībai ir attiecības, kas paredz kontroli vai būtisku ietekmi pār personām, ar kurām uzņēmums noslēdz darījumus, jo šādas attiecības var radīt vadībai lielāku stimulu un iespējas veikt krāpšanu. Piemēram, vadības finansiālās intereses attiecībā uz noteiktām saistītajām personām var radīt vadībai stimulu apiet kontroles procedūras, a) norādot uzņēmumam, pretēji tā interesēm, noslēgt darījumus šo pušu labā; vai b) sadarbojoties ar šādām pusēm vai kontrolējot to darbības. Iespējamas krāpšanas piemēri:

…

[43] 240. (pārskatīts) SRS 52. punkts

[44] 240. (pārskatīts) SRS 40. un A5 punkts

Būtisku neatbilstību risku, kas izriet no attiecībām un darījumiem ar saistītajām pusēm, identificēšana un izvērtēšana

Krāpšanas riska faktori attiecībā uz saistīto pusi ar dominējošu ietekmi (skat. 19. punktu)

A29 Vienas personas vai nelielas personu grupas dominēšana vadībā bez atbilstošām kontroles procedūrām ir krāpšanas riska faktors [45]. Faktori, kas liecina par saistītās puses dominējošo ietekmi, ir šādi:

…

Procedūras, kas vērstas uz būtisku neatbilstību riskiem, kuri izriet no attiecībām un darījumiem ar saistītajām pusēm (skat. 20. punktu)

A31 Turpmāko revīzijas procedūru veids, laiks un apjoms, kuras revidents izvēlas un pielieto attiecībā uz izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem, kas izriet no darījumiem ar saistītajām pusēm, ir atkarīgs no attiecīgo risku veida un uzņēmuma apstākļiem [46].

…

A33 Ja revidents ir izvērtējis krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku, kas izriet no tādas saistītās puses esamības, kurai ir dominējoša ietekme, revidents papildus 240. (pārskatīts) SRS vispārīgajām prasībām var veikt turpmāk minētās revīzijas procedūras, lai iegūtu izpratni par biznesa attiecībām, ko šāda saistītā puse var būt tieši vai netieši izveidojusi ar uzņēmumu, un lai noteiktu, vai ir nepieciešams veikt turpmākas detalizētās revīzijas procedūras:

…

- darbinieku ziņojumu par pārkāpumiem pārskatīšana, ja tie tiek uzglabāti;

…

Iepriekš neidentificētu vai neuzrādītu darījumu vai attiecību ar saistītajām pusēm identificēšana

…

Apzināta informācijas noklusēšana no vadības puses (skat. 22e) punktu)

A37 240. (pārskatīts) SRS prasības un norādījumi saistībā ar revidenta pienākumiem finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu ir piemērojami gadījumos, kad revidentam rodas aizdomas, ka vadība apzināti nav sniegusi revidentam informāciju par saistītajām pusēm vai nozīmīgiem darījumiem ar saistītajām pusēm. Revidents var arī apsvērt, vai ir nepieciešams atkārtoti novērtēt vadības sniegto atbilžu uz revidenta jautājumiem un vadības sniegto apliecinājumu revidentam uzticamību.

…

[45] 240. (pārskatīts) SRS 1. pielikums

[46] 330. SRS sniegti papildu norādījumi attiecībā uz turpmāko revīzijas procedūru veida, laika un apjoma izvērtēšanu. 240. (pārskatīts) SRS ir noteiktas prasības un sniegti norādījumi par atbilstošu rīcību saistībā ar izvērtētajiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem.

570. (2024. GADA PĀRSKATĪTĀ VERSIJA) SRS "UZŅĒMUMA DARBĪBAS TURPINĀŠANA"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Risku izvērtēšanas procedūras un saistītie pasākumi

Notikumi vai apstākļi, kādos varētu rasties nozīmīgas šaubas par uzņēmuma spēju turpināt darbību (skat. 11. punktu)

…

A8 Noteiktos apstākļos revidents var identificēt krāpšanas riska faktorus, kas izriet no notikumiem vai apstākļiem, kuri var radīt nozīmīgas šaubas par uzņēmuma spēju turpināt darbību, un kuri ir būtiski krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšanai un izvērtēšanai finanšu pārskatos saskaņā ar 240. (pārskatīts) SRS [47].

…

Notikumi vai apstākļi, kurus vadība iepriekš nav identificējusi vai uzrādījusi (skat. 14. punktu)

…

A31 Ja vadība apzināti nav identificējusi vai uzrādījusi revidentam notikumus vai apstākļus, kas var radīt nozīmīgas šaubas par uzņēmuma spēju turpināt darbību, revidentam var rasties šaubas par vadības godīgumu un godprātību, piemēram, aizdomas par vadības nolūku sniegt maldinošu informāciju. 240. (pārskatīts) SRS ir norādītas papildu prasības un sniegti norādījumi attiecībā uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšanu un izvērtēšanu [48].

…

Vadība nevēlas pagarināt izvērtējuma periodu (skat. 22.–23. punktu)

A57 Ja revidents nespēj iegūt pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus, kas apstiprinātu vadības lēmuma atbilstību attiecībā uz uzņēmuma darbības turpināšanas principa izmantošanu finanšu pārskatu sagatavošanā, jo vadība nevēlas pagarināt izvērtējuma periodu, revidents var secināt, ka ir lietderīgi:

- pārskatīt izvērtētos būtisku neatbilstību riskus un pielāgot plānotās revīzijas procedūras saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [49]. Piemēram, ja vadības lēmums konkrētajos apstākļos ir nepamatots, tas var liecināt par krāpšanas riska faktoru, kas jānovērtē saskaņā ar 240. (pārskatīts) SRS.

…

[47] 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšan" 27. punkts

[48] 240. (pārskatīts) SRS 39.–41. punkts

[49] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 37. punkts

Norādes, kas liecina par iespējamu vadības neobjektīvu rīcību (skat. 30a) punktu)

…

A71 Indikatori, kas liecina par iespējamu uzņēmuma vadības neobjektivitāti, arī būt krāpšanas riska faktori un var likt revidentam atkārtoti izvērtēt, vai revidenta izvērtētie krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski un saistītie atbildes pasākumi joprojām ir atbilstīgi [50]. Ja pastāv nolūks maldināt, vadības neobjektivitāte ir krāpnieciska pēc būtības, un revidentam var būt nepieciešams izvērtēt, vai šādu neobjektivitāti var uzskatīt par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību.

…

580. SRS "RAKSTISKI APLIECINĀJUMI"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

1. pielikums

(skat. 2. punktu)

SRS, kuros noteiktas prasības attiecībā uz rakstiskiem apliecinājumiem

Šajā pielikumā ir norādītas citos SRS ietvertās prasības, kas paredz pienākumu sniegt rakstiskus apliecinājumus saistībā ar aplūkojamo jautājumu. Šis saraksts neaizstāj pienākumu izskatīt SRS sniegtās prasības un to piemērošanu, kā arī citus paskaidrojošos materiālus.

- 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšan" 63. punkts

…

2. pielikums

(skat. A21 punktu)

Ilustratīva apliecinājuma vēstule

Turpmākajā ilustratīvajā vēstulē ir iekļauti rakstiski apliecinājumi saskaņā ar šo un citiem SRS. Šajā ilustratīvajā vēstulē tiek pieņemts, ka piemērojamās finanšu pārskatu pamatnostādnes ir Starptautiskie Finanšu pārskatu standarti; 570. (2024. gada pārskatītā versija) SRS [51] paredzētā prasība iegūt rakstisku apliecinājumu nav attiecināma; nav izņēmumu attiecībā uz pieprasītajiem rakstiskajiem apliecinājumiem. Ja pastāvētu izņēmumi, apliecinājumi būtu jāmodificē, ņemot vērā šos izņēmumus.

…

[50] 240. (pārskatīts) SRS 38. punkts

[51] 570. (2024. gada pārskatītā versija) SRS "Uzņēmuma darbības turpināšana"

Sniegtā informācija

- Mēs esam jūsu vajadzībām nodrošinājuši [52]:

  piekļuvi visai mums zināmajai informācijai, kurai ir būtiska loma finanšu pārskatu sagatavošanas kontekstā, piemēram, ierakstiem, dokumentiem un informācijai par citiem jautājumiem;

  papildu informāciju, ko jūs esat pieprasījuši revīzijas vajadzībām; un

  neierobežotu piekļuvi personām uzņēmumā, ar kurām jūs uzskatījāt par vajadzīgu sazināties, lai iegūtu revīzijas pierādījumus.

- Visi darījumi ir reģistrēti uzskaites ierakstos un ir atspoguļoti finanšu pārskatos.
- Esam jūs informējuši par mūsu veiktā risku izvērtējuma rezultātiem attiecībā uz krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku finanšu pārskatos. (240. (pārskatīts) SRS)
- Esam jūs informējuši par visiem faktiskajiem krāpšanas gadījumiem vai aizdomām par krāpšanu, kas ietekmē uzņēmumu un kuros ir iesaistītas šādas puses:
  - vadība;
  - darbinieki, kuriem ir nozīmīga loma iekšējās kontroles sistēmas kontekstā; vai
  - citas personas, kuru darbība var ietekmēt finanšu pārskatos sniegto informāciju. (240. (pārskatīts) SRS)
- Esam jums snieguši visu informāciju par iespējamiem krāpšanas gadījumiem, tostarp liecībām par krāpšanas gadījumiem, kas skar uzņēmuma finanšu pārskatus un par kuriem ir ziņojuši darbinieki, bijušie darbinieki, analītiķi, regulatori vai citas personas. (240. (pārskatīts) SRS)
- Esam jūs informējuši par visiem zināmajiem likumu un normatīvo aktu pārkāpumiem, kuru ietekme ir jāņem vērā finanšu pārskatu sagatavošanas procesā. (250. SRS)
- Esam jums snieguši informāciju par uzņēmuma saistīto pušu identitāti un visām mums zināmajām attiecībām un darījumiem ar saistītajām pusēm. (550. SRS)
- [Jebkuri citi jautājumi, ko revidents var uzskatīt par nepieciešamiem (skat. šī SRS A11. punktu).]

…

600. (PĀRSKATĪTS) SRS "ĪPAŠI APSVĒRUMI – KONSOLIDĒTĀ PĀRSKATA REVĪZIJA (TOSTARP KOMPONENTU REVIDENTU DARBS)"

…

Prasības

…

[52] Ja revidents saskaņā ar 210. SRS "Vienošanās par revīzijas uzdevuma nosacījumiem" ir revīzijas uzdevuma vēstulē iekļāvis citus jautājumus, kas saistīti ar vadības atbildību, var apsvērt iespēju iekļaut attiecīgos jautājumus vadības vai personu, kam uzticēta pārvalde, rakstiskajos apliecinājumos.

Krāpšana vai aizdomas par krāpšanu

44A. Piemērojot 240. (pārskatīts) SRS [53] konsolidētā pārskata revidentam ir pienākums iegūt izpratni par identificētajiem faktiskajiem krāpšanas gadījumiem vai aizdomām par krāpšanu.

Komponenta revidenta nodrošinātās sazināšanās un veiktā darba atbilstības novērtēšana

45. Konsolidētā pārskata revidents pieprasa, lai komponenta revidents ziņotu par aspektiem, kas varētu būt nozīmīgi, konsolidētā pārskata revidentam izdarot secinājumus saistībā ar konsolidētā pārskata revīziju. Šāda informācija ir: (skat. A144 punktu)

…

h) krāpšanas gadījumi vai aizdomas par krāpšanu, kuros iesaistīta:

i) komponenta vadība;

ii) darbinieki, kuriem piešķirta nozīmīga loma saistībā ar komponenta līmeņa kontroles procedūras sistēmu; vai

iii) citas personas, izņemot, ja attiecīgais jautājums komponenta finanšu informācijas kontekstā ir nebūtisks;

…

Sazināšanās ar koncerna vadību un personām, kam uzticēta koncerna pārvalde

Sazināšanās ar koncerna vadību

…

55. Ja konsolidētā pārskata revidents identificē krāpšanu vai aizdomas par krāpšanu vai par to ir ziņojis komponenta revidents (skat. 45.h) punktu), vai arī pieejamā informācija liecina par krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu, konsolidētā pārskata revidents savlaicīgi par to ziņo atbilstīgā līmeņa koncerna vadībai, lai informētu personas, kam piešķirta primārā atbildība par krāpšanas novēršanu un konstatēšanu. (Skat. A160 punktu)

…

Saziņa ar personām, kam uzticēta koncerna pārvalde

57. konsolidētā pārskata revidents ziņo personām, kam uzticēta koncerna pārvalde, par šādiem jautājumiem (papildus jautājumiem, kas noteikti 260. SRS un citos SRS): (skat. A163 punktu)

a) pārskats par darbu, kas jāveic koncerna komponentos, un to, kādā veidā konsolidētā pārskata revidents plāno iesaistīties komponentu revidentu darbā; (skat. A164 punktu)

b) gadījumi, kad veiktā komponenta revidenta darba pārbaude radījusi bažas par komponenta revidenta darba kvalitāti, un kā konsolidētā pārskata revidents novērsis šīs bažas;

c) konsolidētā pārskata revīzijas apjoma ierobežojumi, piemēram, nozīmīgi jautājumi saistībā ar ierobežotu piekļuvi personām vai informācijai;

d) faktiski vai iespējami krāpšanas gadījumi, kuros iesaistīta:

i) koncerna vadība vai komponenta vadība;

[53] 240. (pārskatīts) SRS “Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu” 55. punkts

ii) darbinieki, kuriem piešķirta nozīmīga loma saistībā ar koncerna kontroles procedūras sistēmu; vai

iii) citas personas, izņemot, ja attiecīgais jautājums koncerna finanšu informācijas kontekstā ir nebūtisks;

…

Dokumentācija

59. Saskaņā ar 230. SRS [54] konsolidētā pārskata revīzijas uzdevuma revīzijas dokumentiem ir jābūt pietiekamiem, lai pieredzējis revidents, kuram nav iepriekšējas sakarības ar revīziju, varētu gūt izpratni par veikto revīzijas procedūru veidu, laiku un apjomu, kā arī iegūtos pierādījumus un secinājumus par nozīmīgiem jautājumiem, kas radušies konsolidētā pārskata revīzijas laikā. Piemērojot 230. SRS [55], konsolidētā pārskata revidentam revīzijas dokumentos ir jāiekļauj: (skat. A166–A169, A179–A182 punktu.)

…

g) jautājumi, kas saistīti ar sazināšanos ar komponentu revidentiem, tostarp:

i) jautājumi, ja tādi ir, kas saistīti ar krāpšanu vai aizdomām par krāpšanu, saistītajām pusēm vai spēju turpināt darbību, par kuriem paziņots saskaņā ar 32. punktu;

ii) jautājumi, kas ir būtiski, konsolidētā pārskata revidentam izdarot secinājumus par konsolidētā pārskata revīziju, saskaņā ar 45. punktu, tostarp tas, kā konsolidētā pārskata revidents ir izskatījis nozīmīgus jautājumus, kas apspriesti ar komponentu revidentiem, komponentu vadību vai koncerna vadību;

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Šī SRS darbības joma (skat. 1.–2. punktu)

…

Profesionālā skepse (skat. 9. punktu)

…

A17 Profesionālās skepses principa ievērošanu konsolidētā pārskata revīzijā var ietekmēt tālāk norādītie aspekti.

...

- Dažu koncernu sarežģītā struktūra var būt faktors, kas palielina būtisku neatbilstību riska iespējamību. Turklāt pārāk sarežģīta organizatoriskā struktūra ir viens no iespējamajiem krāpšanas riska faktoriem saskaņā ar 240. (pārskatīts) SRS [56], un tāpēc var būt nepieciešams papildu laiks vai specializētas zināšanas, lai izprastu atsevišķu sabiedrību vai struktūru saimnieciskās darbības mērķi un darbības.

---

[54] 230. SRS 8. punkts

[55] 230. SRS 1.–3., 9.–11., A6–A7 punkts un pielikums

[56] 240. (pārskatīts) SRS 1. pielikums

…

Izpratnes gūšana par koncernu un tā vidi, piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm un koncerna iekšējās kontroles sistēmu (skat. 30. punktu)

…

Pārrunas darba grupā (skat. 30. punktu)

…

A92 Pārrunas sniedz iespēju:

…

- apmainīties ar idejām par to, kādās jomās uzņēmuma finanšu pārskatos varētu pastāvēt krāpšanas vai kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības. 240. (pārskatīts) SRS [57] ir noteikta prasība darba grupas pārrunu gaitā īpašu vērību pievērst tam, kādās jomās uzņēmuma finanšu pārskatos varētu pastāvēt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības un kādā veidā krāpšana varētu būt īstenota.

…

- pārrunāt identificētos faktiskas vai iespējamas krāpšanas gadījumus vai informāciju, kas norāda uz to, ka tiek veiktas krāpnieciskas darbības;

…

Būtisku neatbilstību risku identificēšana un izvērtēšana (skat. 33. punktu)

…

Krāpšana

A113 Piemērojot 240. (pārskatīts) SRS [58], revidentam ir jāidentificē un jāizvērtē krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risks finanšu pārskatā, kā arī jāizstrādā un jāveic turpmākas revīzijas procedūras, kuru veids, laiks un apjoms atbilst izvērtētajam krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskam apgalvojumu līmenī. Informācija, ko var izmantot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku identificēšanai konsolidētajā finanšu pārskatā var būt šāda:

- koncerna vadības izvērtētā iespējamība, ka konsolidētajā finanšu pārskatā varētu būt krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības;
- koncerna vadības īstenotie procesi, kuru mērķis ir identificēt krāpšanas riskus koncerna finanšu pārskatos un reaģēt uz tiem, tostarp jebkādus koncerna vadības identificētus konkrētus riskus vai kontu atlikumus, darījumu kategorijas vai skaidrojumus, kuriem piemīt paaugstināts krāpšanas risks;
- tas, vai ir konkrēti komponenti, kas ir vairāk pakļauti krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskam;

---

[57] 240. (pārskatīts) SRS 29. punkts

[58] 240. (pārskatīts) SRS 39., 46. punkts

- tas, vai konsolidācijas procesā pastāv kādi krāpšanas riska faktori vai vadības neobjektivitātes rādītāji;
- tas, kā personas, kam uzticēta koncerna pārvalde, pārrauga koncerna vadības īstenotos procesus, kuru mērķis ir identificēt krāpšanas riskus koncernā un veikt procedūras, kas ir vērstas uz tiem, kā arī kādas kontroles procedūras koncerna vadība ir izveidojusi, lai šādus riskus mazinātu;
- personu, kam uzticēta koncerna pārvalde, koncerna vadība, atbilstīgu personu, kurām uzticēta iekšējā audita dienesta, (un attiecīgos gadījumos komponentu vadības, komponentu revidentu un citu personu) sniegtās atbildes uz konsolidētā pārskata revidenta veiktajām iztaujāšanas procedūrām saistībā ar informāciju par faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem, tostarp liecībām par krāpšanas gadījumiem, kas skar komponentu vai koncernu.

…

Revidenta rīcība saistībā ar izvērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem (skat. 37. punktu)

…

Neprognozējamības elements

A136 Neprognozējamības elementa iekļaušana attiecībā uz veicamā darba veidu sabiedrībās vai struktūrās, kurās tiek veiktas procedūras, un attiecībā uz konsolidētā pārskata revidenta iesaistes apjomu darbā var palielināt varbūtību, ka tiks konstatētas būtiskas neatbilstības komponentu finanšu informācijā, kas var būt par iemeslu krāpšanas izraisītām būtiskām neatbilstībām konsolidētajā finanšu pārskatā [59].

…

Komponenta revidenta nodrošinātās sazināšanās un veiktā darba atbilstības novērtēšana

Sazināšanās par jautājumiem, kas saistīti ar konsolidētā pārskata revidenta slēdzienu par konsolidētā pārskata revīziju (skat. 45. punktu)

A144 Lai gan jautājumiem, kuros jāveic sazināšanās, saskaņā ar 45. punktu ir būtiska loma konsolidētā pārskata revidenta, izdarot slēdzienu par konsolidētā pārskata revīziju, par atsevišķiem jautājumiem var sazināties komponenta revidenta veikto procedūru laikā. Papildus 32. un 50. punktā minētajiem, šādi jautājumi var būt, piemēram:

…

- jauni būtisku neatbilstību riski, tostarp krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski;
- krāpšana vai aizdomas par krāpšanu vai nelikumīgas darbības, kurās iesaistīta komponentu vadība vai darbinieki un kurām varētu būt būtiska ietekme uz konsolidēto pārskatu; vai

…

Sazināšanās ar koncerna vadību un personām, kam uzticēta koncerna pārvalde

Sazināšanās ar koncerna vadību (skat. 54.–56. punktu)

…

[59] 240. (pārskatīts) SRS 43. punkts

A160 240. (pārskatīts) SRS [60] ir noteiktas prasības un sniegti norādījumi saistībā ar vadības un — gadījumos, kad vadība varētu būt iesaistīta krāpšanā, — personu, kam uzticēta pārvalde, informēšanu par krāpšanu.

…

2. pielikums

(skat. A88 punktu)

Izpratnes gūšana par koncerna iekšējās kontroles sistēmu

…

Koncerna risku izvērtēšanas process

3. Gūstot izpratni par koncerna risku izvērtēšanas procesu, konsolidētā pārskata revidents var aplūkot tādus jautājumus kā, piemēram, koncerna vadības īstenotais risku izvērtēšanas process, t. i. process, kas nodrošina tādu uzņēmuma darbības risku identificēšanu, analīzi un pārvaldību, kuru rezultātā koncerna finanšu pārskatos varētu rasties būtiskas neatbilstības. Tas var ietvert arī izpratni par to, cik sarežģīts ir koncerna risku izvērtēšanas process un cik lielā mērā šajā procesā ir iesaistītas koncerna sabiedrības un struktūras.

…

610. SRS "IEKŠĒJO AUDITORU DARBA IZMANTOŠANA"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Iekšējā audita dienesta darba izmantošana

Pārrunas un darba koordinēšana ar iekšējā audita dienestu (skat. 21. punktu)

…

A26 200. SRS[61] ir skaidrota profesionālās skepses būtiskā loma revīzijas plānošanas un veikšanas gaitā, tostarp vērīga attieksme pret informāciju, kas rada šaubas par tādu dokumentu vai iztaujāšanas gaitā iegūto atbilžu ticamību, kuras tiks izmantotas kā revīzijas pierādījumi. Līdz ar to sazināšanās ar iekšējā audita dienestu visā darba uzdevuma gaitā iekšējiem auditoriem sniedz iespēju informēt ārējo revidentu par jautājumiem, kas varētu ietekmēt ārējā revidenta darbu [62]. Ārējais revidents var ņemt vērā šo informāciju būtisku neatbilstību risku identificēšanas un izvērtēšanas procesā. Turklāt, ja šāda informācija norāda uz paaugstinātu būtisku neatbilstību risku finanšu pārskatos vai ir saistīta ar faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem vai liecībām par krāpšanas gadījumiem, ārējais

[60] 240. (pārskatīts) SRS 41., 43. punkts

[61] 200. SRS 15. un A21 punkts

[62] 315. (2019. pārskatītā versija) SRS 4. pielikums

revidents var ņemt šo informāciju vērā, identificējot krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus saskaņā ar 240. (pārskatīts) SRS [63].

…

Novērtēšana, vai, kādās jomās un cik lielā mērā var izmantot iekšējo auditoru tiešu palīdzību

…

Novērtēšana, kāda veida un apjoma darbu var piešķirt iekšējiem auditoriem, kas sniedz tiešu palīdzību (skat. 29.–31. punktu)

…

A36 Nosakot iekšējiem auditoriem piešķiramā darba veidu, ārējais revidents nodrošina, lai šāds darbs tiktu piešķirts tikai attiecībā uz jomām, kas ir atbilstīgas piešķiršanai. Piemēri darbībām un uzdevumiem, kas varētu nebūt atbilstīgi piešķiršanai iekšējiem auditoriem, kuri sniedz tiešu palīdzību, sniegšanā ir šādi:

- krāpšanas risku pārrunāšana; tomēr ārējie revidenti var iztaujāt iekšējos auditorus par organizācijā pastāvošiem krāpšanas riskiem saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS [64];
- neizziņotu revīzijas procedūru noteikšana saskaņā ar 240. (pārskatīts) SRS.

…

700. (PĀRSKATĪTS) SRS "ATZINUMA UN ZIŅOJUMA PAR FINANŠU PĀRSKATIEM SAGATAVOŠANA"

…

Prasības

…

Revidenta ziņojums

…

Revidenta ziņojums par revīziju, kas veikta saskaņā ar Starptautiskajiem Revīzijas standartiem

…

Revidenta atbildība par finanšu pārskatu revīziju

…

40. Revidenta ziņojuma sadaļā "Revidenta atbildība par finanšu pārskatu revīziju" revidents arī: (skat. A51 punktu)

    a) norāda, ka revidents ir ziņojis personām, kam uzticēta pārvalde, par revīzijas plānoto apjomu

---

[63] 315. (2019. pārskatītā versija) SRS 4. pielikums attiecībā uz 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu"

[64] 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS 14a) punkts

un laiku, kā arī nozīmīgiem revīzijas gaitā konstatētajiem faktiem, tostarp par:j

(i) nozīmīgiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem;

(ii) identificētiem faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem [65]; un

(iii) citiem jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu un kas, pēc revidenta domām, ir būtiski personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumu izpildei.[66]

…

Pielikums

1. piemērs – revidenta ziņojums par biržas sarakstā iekļautas sabiedrības finanšu pārskatu, kas ir sagatavots saskaņā ar patiesa atspoguļojuma pamatnostādnēm

…

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

Sabiedrības ABC akcionāriem [vai cits atbilstīgs adresāts]

Ziņojums par finanšu pārskatu revīziju [67]

…

Galvenie revīzijas jautājumi

…

Revidenta atbildība par finanšu pārskatu revīziju

Mūsu mērķis ir iegūt pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos kopumā nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību, un sniegt revidenta ziņojumu, kurā iekļauts mūsu atzinums. Pietiekama pārliecība ir augsta līmeņa pārliecība, kas tomēr negarantē, ka, veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, visos gadījumos tiks konstatētas būtiskas neatbilstības gadījumos, kad tādas pastāv. Neatbilstības var rasties krāpniecisku darbību vai kļūdu rezultātā un tās ir uzskatāmas par būtiskām, ja pastāv pamatotas bažas, ka tās katra atsevišķi vai visas kopā varētu ietekmēt ekonomiskos lēmumus, ko lietotāji pieņem, pamatojoties uz šiem finanšu pārskatiem.

…

Veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, mēs revīzijas gaitā pielietojām profesionālus spriedumus un ievērojām profesionālu skepsi. Mēs arī:

- identificējam un izvērtējam krāpšanas vai kļūdu izraisītus būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos; izstrādājam un veicam revīzijas procedūras attiecībā uz šiem riskiem; un iegūstam pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, pamatojoties uz kuriem, mēs sniedzam atzinumu. Risks, ka netiks atklātas krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, ir lielāks nekā risks, ka netiks atklātas kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības, jo krāpšana var būt saistīta ar slepenu vienošanos,

---

[65] 240. (pārskatīts) SRS 65. punkts

[66] 240. (pārskatīts) SRS 66. punkts

[67] Apakšvirsrakstu “Revīzijas ziņojums par konsolidēto pārskatu”var neizmantot, ja netiek lietots otrs apakšvirsraksts “Ziņojums par atbilstību citām juridiskajām un normatīvajām prasībām”.

viltošanu, apzinātu noklusēšanu, nepatiesu apgalvojumu sniegšanu vai iekšējās kontroles sistēmas pārkāpumiem.

…

Mēs ziņojam personām, kam uzticēta pārvalde, cita starpā par revīzijas plānoto apjomu un laiku, kā arī par nozīmīgiem revīzijas gaitā konstatētajiem faktiem, tostarp par:

- nozīmīgiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem;
- identificētiem faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem; un
- citiem jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu un kas, mūsuprāt, ir būtiski personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumu izpildei.

Mēs arī sniedzam paziņojumu personām, kam uzticēta pārvalde, par to, ka mēs esam ievērojuši būtiskās ētikas prasības attiecībā uz neatkarību, un ziņojam attiecīgajām personām par visām attiecībām un citiem aspektiem, kas varētu radīt šaubas par revidenta neatkarību, un, attiecīgos gadījumos, par veiktajiem pasākumiem apdraudējuma novēršanai vai par pielietotajiem drošības pasākumiem.

…

2. piemērs – revidenta ziņojums par biržas sarakstā iekļautas sabiedrības konsolidēto pārskatu, kas ir sagatavots saskaņā ar patiesa atspoguļojuma pamatnostādnēm

…

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

Sabiedrības ABC akcionāriem [vai cits atbilstīgs adresāts]

Ziņojums par konsolidētā pārskata revīziju [68]

…

Galvenie revīzijas jautājumi

…

Revidenta atbildība par konsolidētā pārskata revīziju

Mūsu mērķis ir iegūt pietiekamu pārliecību par to, vai konsolidētajos finanšu pārskatos kopumā nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību, un sniegt revidenta ziņojumu, kurā iekļauts mūsu atzinums. Pietiekama pārliecība ir augsta līmeņa pārliecība, kas tomēr negarantē, ka, veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, visos gadījumos tiks konstatētas būtiskas neatbilstības gadījumos, kad tādas pastāv. Neatbilstības var rasties krāpniecisku darbību vai kļūdu rezultātā un tās ir uzskatāmas par būtiskām , ja pastāv pamatotas bažas, ka tās katra atsevišķi vai visas kopā varētu ietekmēt ekonomiskos lēmumus, ko lietotāji pieņem, pamatojoties uz šiem konsolidētajiem finanšu pārskatiem.

…

Veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, mēs revīzijas gaitā pielietojām profesionālus spriedumus un ievērojām profesionālu skepsi. Mēs arī:

[68] Apakšvirsrakstu “Revīzijas ziņojums par konsolidēto pārskatu” var neizmantot, ja netiek lietots otrs apakšvirsraksts “Ziņojums par atbilstību citām juridiskajām un normatīvajām prasībām”.

- identificējām un izvērtējām krāpšanas vai kļūdu izraisītus būtisku neatbilstību riskus konsolidētajos finanšu pārskatos; izstrādājām un veicām revīzijas procedūras attiecībā uz šiem riskiem; un ieguvām pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, pamatojoties uz kuriem, mēs sniedzam atzinumu. Risks, ka netiks atklātas krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, ir lielāks nekā risks, ka netiks atklātas kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības, jo krāpšana var būt saistīta ar slepenu vienošanos, viltošanu, apzinātu noklusēšanu, nepatiesu apgalvojumu sniegšanu vai iekšējās kontroles sistēmas pārkāpumiem.

…

Mēs ziņojam personām, kam uzticēta pārvalde, cita starpā par revīzijas plānoto apjomu un laiku, kā arī par nozīmīgiem revīzijas gaitā konstatētajiem faktiem, tostarp par:

- nozīmīgiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem;
- identificētiem faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem; un
- citiem jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu un kas, mūsuprāt, ir būtiski personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumu izpildei.

Mēs arī sniedzam paziņojumu personām, kam uzticēta pārvalde, par to, ka mēs esam ievērojuši būtiskās ētikas prasības attiecībā uz neatkarību, un ziņojam attiecīgajām personām par visām attiecībām un citiem aspektiem, kas varētu radīt šaubas par revidenta neatkarību, un, attiecīgos gadījumos, par veiktajiem pasākumiem apdraudējuma novēršanai vai par pielietotajiem drošības pasākumiem.

…

4. piemērs – revidenta ziņojums par struktūras, kas nav biržas sarakstā iekļauta sabiedrība, finanšu pārskatu, kas ir sagatavots saskaņā ar vispārēja mērķa pamatnostādnēm

…

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

…

Revidenta atbildība par finanšu pārskatu revīziju

Mūsu mērķis ir iegūt pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos kopumā nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību, un sniegt revidenta ziņojumu, kurā iekļauts mūsu atzinums. Pietiekama pārliecība ir augsta līmeņa pārliecība, kas tomēr negarantē, ka, veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, visos gadījumos tiks konstatētas būtiskas neatbilstības gadījumos, kad tādas pastāv. Neatbilstības var rasties krāpniecisku darbību vai kļūdu rezultātā un tās ir uzskatāmas par būtiskām, ja pastāv pamatotas bažas, ka tās katra atsevišķi vai visas kopā varētu ietekmēt ekonomiskos lēmumus, ko lietotāji pieņem, pamatojoties uz šiem finanšu pārskatiem.

…

Veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, mēs revīzijas gaitā pielietojām profesionālus spriedumus un ievērojām profesionālu skepsi. Mēs arī:

- identificējam un izvērtējam krāpšanas vai kļūdu izraisītus būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos; izstrādājam un veicam revīzijas procedūras attiecībā uz šiem riskiem; un iegūstam pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, pamatojoties uz kuriem, mēs sniedzam atzinumu.

Risks, ka netiks atklātas krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, ir lielāks nekā risks, ka netiks atklātas kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības, jo krāpšana var būt saistīta ar slepenu vienošanos, viltošanu, apzinātu noklusēšanu, nepatiesu apgalvojumu sniegšanu vai iekšējās kontroles sistēmas pārkāpumiem.

…

Mēs ziņojam personām, kam uzticēta pārvalde, cita starpā par revīzijas plānoto apjomu un laiku, kā arī par nozīmīgiem revīzijas gaitā konstatētajiem faktiem, tostarp par:

- nozīmīgiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem;
- identificētiem faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem; un
- citiem jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu un kas, mūsuprāt, ir būtiski personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumu izpildei.

…

701. SRS "ZIŅOŠANA PAR GALVENAJIEM REVĪZIJAS JAUTĀJUMIEM NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMĀ"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

Šī SRS darbības joma (skat. 2. punktu)

…

Saikne starp galvenajiem revīzijas jautājumiem, revidenta atzinumu un citiem revidenta ziņojuma elementiem (skat. 4., 12., 15. punktu)

…

A8A 240 (pārskatīts) [69] nosaka prasības attiecībā uz ar krāpšanu saistītu galveno revīzijas jautājumu identificēšanu un ziņošanu. 240. (pārskatīts) SRS sniegtās prasības un norādījumi attiecas uz šī SRS piemērošanu vai to paplašina.

Galveno revīzijas jautājumu noteikšana (skat. 9.–10. punktu)

…

Apsvērumi, nosakot jautājumus, kuriem revidents pievērsis ievērojamu uzmanību (skat. 9. punktu)

…

A18A 240. (pārskatīts) SRS [70] ir paredzēts, ka ar krāpšanu saistītie jautājumi bieži vien ir jautājumi, kam revidents pievērsis ievērojamu uzmanību, un ka, ņemot vērā finanšu pārskatu lietotāju intereses, viens vai vairāki ar krāpšanu saistītie jautājumi, kam revidents revīzijas veikšanas laikā ir pievērsis ievērojamu uzmanību un kas identificēti saskaņā ar 240. (pārskatīts) SRS 60. punktu), parasti ir visnozīmīgākie kārtējā perioda finanšu pārskatu revīzijā un tādējādi ir uzskatāmi par galvenajiem revīzijas jautājumiem.

---

[69] 240. (pārskatīts) SRS "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu" 60.–62. punkts

[70] 240. (pārskatīts) SRS A179 un A185 punkts

Jomas, kurās ir augstāks izvērtētais būtisku neatbilstību risks vai pastāv nozīmīgi riski, kas identificēti saskaņā ar 315. (2019. gada pārskatītā versija) SRS (skat. (9a) punktu)

…

A21 Saskaņā ar 240. (pārskatīts) SRS revidents pieņem, ka pastāv krāpšanas riski ieņēmumu uzrādīšanas jomā, un revidentam ir pienākums uzskatīt šādus izvērtētos krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskus par nozīmīgiem riskiem [71]. 240. (pārskatīts) SRS norādīts arī, ka, tā kā nav paredzams, kādā veidā vadība varētu veikt kontroles procedūru pārkāpumus, šāds risks ir uzskatāms par krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku un, tādējādi, ir nozīmīgs risks [72]. Revidents var konstatēt, ka šie jautājumi ir galvenie revīzijas jautājumi, kas saistīti ar krāpšanu, jo krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riski bieži vien ir saistīti ar jautājumiem, revidentam jāveltī ievērojama uzmanība un kuri ir visnozīmīgākie revīzijā. Tomēr tas tā ir ne visos gadījumos. Revidents var konstatēt, ka konkrētiem krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību riskiem nebija jāpievērš ievērojama uzmanība, un tādēļ šie riski netiek ņemti vērā, revidentam nosakot galvenos revīzijas jautājumus.

…

Ziņošana par galvenajiem revīzijas jautājumiem

…

Apstākļi, kādos revidents ziņojumā neziņo par jautājumu, kas ir uzskatāms par galveno revīzijas jautājumu (skat. 14. punktu)

…

A55 Revidents var arī izvērtēt sekas ziņošanai par jautājumu, kas ir uzskatāms par galveno revīzijas jautājumu, atbilstošo ētikas prasību kontekstā [73]. Revidentam var arī būt normatīvajās prasībās noteikts pienākums ziņot normatīvajām, izpildvaras vai pārraudzības iestādēm par attiecīgo jautājumu neatkarīgi no tā, vai par attiecīgo jautājumu tiek vai netiek ziņots revidenta ziņojumā. Revidents var ņemt šādu saziņu vērā, izvērtējot nelabvēlīgās sekas, kādas varētu rasties, ziņojot par jautājumu.

…

705. (PĀRSKATĪTS) SRS "MODIFICĒTA ATZINUMA SNIEGŠANA NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMĀ"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

---

71 240. (pārskatīts) SRS 39b) un 41. punkts

72 240. (pārskatīts) SRS 39b) un 40. punkts

73 Piemēram, izņemot konkrētus apstākļus, IESBA Kodeksa R114.2 punkts liedz izmantot vai izpaust informāciju, uz kuru attiecas konfidencialitātes pienākums. Izņēmuma gadījumā IESBA Kodeksa R114.3 punktā profesionālam grāmatvedim ir atļauts izpaust vai izmantot konfidenciālu informāciju, ja pastāv juridisks vai profesionāls pienākums vai tiesības to darīt. IESBA Kodeksa 114.3 A1b)iv) punktā ir paskaidrots, ka profesionāls pienākums vai tiesības izpaust šādu informāciju pastāv, ja tas ir nepieciešams, lai ievērotu tehniskos un profesionālos standartus.

Apstākļi, kādos nepieciešams modificēt revidenta atzinumu

…

Nespēja iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus (skat. 6b) punktu)

…

A9 Nespēja veikt konkrētu procedūru nav uzskatāma par revīzijas apjoma ierobežojumu, ja revidents spēj iegūt pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, veicot alternatīvas revīzijas procedūras. Gadījumos, kad tas nav iespējams, ir piemērojami šī SRS 7b) un 9.–10. punkta nosacījumi. Vadības noteikti ierobežojumi var arī citādi ietekmēt revīzijas gaitu, piemēram, revidenta veikto krāpšanas izraisītu būtisku neatbilstību risku izvērtējumu un uzņēmuma darbības turpināšanas pieņēmuma izvērtējumu.

…

800 SRS "ĪPAŠI APSVĒRUMI SASKAŅĀ AR ĪPAŠA MĒRĶA PAMATNOSTĀDNĒM SAGATAVOTU FINANŠU PĀRSKATU REVĪZIJĀS"

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Pielikums

(skat. A13, A21 punktu.)

Piemēri neatkarīga revidenta ziņojumam par īpaša mērķa finanšu pārskatiem

1. piemērs. Revidenta ziņojums par struktūras, kas nav biržas sarakstā iekļauta sabiedrība, finanšu pārskatu pilnu kopumu, kas ir sagatavots saskaņā ar līguma nosacījumiem (šajā piemērā tās ir atbilstības pamatnostādnes)

…

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

…

Revidenta atbildība par finanšu pārskatu revīziju

Mūsu mērķis ir iegūt pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos kopumā nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību, un sniegt revidenta ziņojumu, kurā iekļauts mūsu atzinums. Pietiekama pārliecība ir augsta līmeņa pārliecība, kas tomēr negarantē, ka, veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, visos gadījumos tiks konstatētas būtiskas neatbilstības gadījumos, kad tādas pastāv. Neatbilstības var rasties krāpniecisku darbību vai kļūdu rezultātā un tās ir uzskatāmas par būtiskām, ja pastāv pamatotas bažas, ka tās katra atsevišķi vai visas kopā varētu ietekmēt ekonomiskos lēmumus, ko lietotāji pieņem, pamatojoties uz šiem finanšu pārskatiem.

…

Veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, mēs revīzijas gaitā pielietojām profesionālus spriedumus un ievērojām profesionālu skepsi. Mēs arī:

- identificējam un izvērtējam krāpšanas vai kļūdu izraisītus būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos; izstrādājam un veicam revīzijas procedūras attiecībā uz šiem riskiem; un iegūstam pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, pamatojoties uz kuriem, mēs sniedzam atzinumu. Risks, ka netiks atklātas krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, ir lielāks nekā risks, ka netiks atklātas kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības, jo krāpšana var būt saistīta ar slepenu vienošanos, viltošanu, apzinātu noklusēšanu, nepatiesu apgalvojumu sniegšanu vai iekšējās kontroles sistēmas pārkāpumiem.

…

Mēs ziņojam personām, kam uzticēta pārvalde, cita starpā par revīzijas plānoto apjomu un laiku, kā arī par nozīmīgiem revīzijas gaitā konstatētajiem faktiem, tostarp par:

- nozīmīgiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem;
- identificētiem faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem; un
- citiem jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu un kas, pēc revidenta domām, ir būtiski personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumu izpildei.

…

2. piemērs. Revidenta ziņojums par struktūras, kas nav biržas sarakstā iekļauta sabiedrība, finanšu pārskatu pilnu kopumu, kas ir sagatavots saskaņā ar jurisdikcijas X nodokļu uzskaites pamatprincipiem (šajā piemērā tās ir atbilstības pamatnostādnes)

…

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

…

Revidenta atbildība par finanšu pārskatu revīziju

Mūsu mērķis ir iegūt pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos kopumā nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību, un sniegt revidenta ziņojumu, kurā iekļauts mūsu atzinums. Pietiekama pārliecība ir augsta līmeņa pārliecība, kas tomēr negarantē, ka, veicot revīziju saskaņā ar Starptautisko Revīzijas standartu prasībām, visos gadījumos tiks konstatētas būtiskas neatbilstības gadījumos, kad tādas pastāv. Neatbilstības var rasties krāpniecisku darbību vai kļūdu rezultātā un tās ir uzskatāmas par būtiskām, ja pastāv pamatotas bažas, ka tās katra atsevišķi vai visas kopā varētu ietekmēt ekonomiskos lēmumus, ko lietotāji pieņem, pamatojoties uz šiem finanšu pārskatiem.

…

Veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, mēs revīzijas gaitā pielietojām profesionālus spriedumus un ievērojām profesionālu skepsi. Mēs arī:

- identificējam un izvērtējam krāpšanas vai kļūdu izraisītus būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos; izstrādājam un veicam revīzijas procedūras attiecībā uz šiem riskiem; un iegūstam pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, pamatojoties uz kuriem, mēs sniedzam atzinumu. Risks, ka netiks atklātas krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, ir lielāks nekā risks, ka netiks

atklātas kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības, jo krāpšana var būt saistīta ar slepenu vienošanos, viltošanu, apzinātu noklusēšanu, nepatiesu apgalvojumu sniegšanu vai iekšējās kontroles sistēmas pārkāpumiem.

…

Mēs ziņojam personām, kam uzticēta pārvalde, cita starpā par revīzijas plānoto apjomu un laiku, kā arī par nozīmīgiem revīzijas gaitā konstatētajiem faktiem, tostarp par:

- nozīmīgiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem;
- identificētiem faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem; un
- citiem jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu un kas, pēc revidenta domām, ir būtiski personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumu izpildei.

…

3. piemērs. Revidenta ziņojums par biržas sarakstā iekļautas sabiedrības finanšu pārskatu pilnu kopumu, kas ir sagatavots saskaņā ar regulatora noteiktām finanšu pārskatu prasībām (šajā piemērā tās ir patiesa atspoguļojuma pamatnostādnes)

Šī ilustratīvā revidenta ziņojuma vajadzībām tiek pieņemts, ka pastāv šādi apstākļi:

- **tiek veikta biržas sarakstā iekļautas sabiedrības finanšu pārskatu pilna kopuma revīzija, ko uzņēmuma vadība ir sagatavojusi saskaņā ar regulatora noteiktām finanšu pārskatu prasībām (t. i. īpaša mērķa pamatnostādnes) atbilstoši regulatora vajadzībām; vadībai nav iespējas izvēlēties finanšu pārskatu pamatnostādnes;**

…

- **revidentam ir pienākums ziņot par galvenajiem revīzijas jautājumiem saskaņā ar 701. SRS;**

…

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

…

Galvenie revīzijas jautājumi

Galvenie revīzijas jautājumi ir jautājumi, kas saskaņā ar mūsu profesionālo spriedumu ir kārtējā perioda finanšu pārskatu revīzijas kontekstā nozīmīgākie jautājumi. Šos jautājumus mēs aplūkojām, veicot revīziju attiecībā uz finanšu pārskatiem kopumā un sagatavojot revīzijas atzinumu par tiem, un mēs nesniedzam atsevišķu atzinumu par šiem jautājumiem. Papildus sadaļā "Būtiska nenoteiktība saistībā ar uzņēmuma spēju turpināt darbību" raksturotajiem aspektiem mēs esam noteikuši zemāk minētos jautājumus kā galvenos revīzijas jautājumus, par kuriem ir jāsniedz informācija mūsu ziņojumā.

[Katra galvenā revīzijas jautājuma raksturojums saskaņā ar 701. SRS, atbilstoši attiecīgā standarta piemērošanai šajā revīzijā.]

…

Revidenta atbildība par finanšu pārskatu revīziju

Mūsu mērķis ir iegūt pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos kopumā nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību, un sniegt revidenta ziņojumu, kurā iekļauts mūsu atzinums. Pietiekama

pārliecība ir augsta līmeņa pārliecība, kas tomēr negarantē, ka, veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, visos gadījumos tiks konstatētas būtiskas neatbilstības gadījumos, kad tādas pastāv. Neatbilstības var rasties krāpniecisku darbību vai kļūdu rezultātā un tās ir uzskatāmas par būtiskām, ja pastāv pamatotas bažas, ka tās katra atsevišķi vai visas kopā varētu ietekmēt ekonomiskos lēmumus, ko lietotāji pieņem, pamatojoties uz šiem finanšu pārskatiem.

…

Veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, mēs revīzijas gaitā pielietojām profesionālus spriedumus un ievērojām profesionālu skepsi. Mēs arī:

- Identificējām un izvērtējām krāpšanas vai kļūdu izraisītus būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos; izstrādājām un veicām revīzijas procedūras attiecībā uz šiem riskiem; un ieguvām pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, pamatojoties uz kuriem, mēs sniedzam atzinumu. Risks, ka netiks atklātas krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, ir lielāks nekā risks, ka netiks atklātas kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības, jo krāpšana var būt saistīta ar slepenu vienošanos, viltošanu, apzinātu noklusēšanu, nepatiesu apgalvojumu sniegšanu vai iekšējās kontroles sistēmas pārkāpumiem.

…

Mēs ziņojam personām, kam uzticēta pārvalde, cita starpā par revīzijas plānoto apjomu un laiku, kā arī par nozīmīgiem revīzijas gaitā konstatētajiem faktiem, tostarp par:

- nozīmīgiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem;
- identificētiem faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem; un
- citiem jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu un kas, pēc revidenta domām, ir būtiski personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumu izpildei.

…

805. (PĀRSKATĪTS) SRS – ĪPAŠI APSVĒRUMI ATSEVIŠĶA FINANŠU PĀRSKATA UN KONKRĒTU FINANŠU PĀRSKATA ELEMENTU, KONTU VAI POSTEŅU REVĪZIJĀ

…

Piemērošana un citi skaidrojošie materiāli

…

Faktori, kas jāņem vērā revīzijas plānošanas un veikšanas gaitā (skat. 10. punktu)

A10 Revidents rūpīgi izvērtē to, cik lielā mērā darba uzdevumā ir piemērojams katrs SRS. Pat, ja tiek veikta tikai konkrēta finanšu pārskata elementa revīzija, principā ir piemērojamas tādu SRS prasības kā 240. (pārskatīts) SRS[74], 550. SRS[75] un 570. (2024. gada pārskatītā versija) SRS. Tas ir tāpēc, ka attiecīgajā elementā var pastāvēt neatbilstības, kas radušās krāpniecisku darbību rezultātā, darījumu ar saistītajām pusēm ietekmē vai piemērojamajām finanšu pārskatu pamatnostādnēm neatbilstošas uzņēmuma darbības turpināšanas principa pielietošanas ietekmē.

---

[74] 240. (pārskatīts) SRS “Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu”

[75] 550. SRS “Saistītās personas”

…

2. pielikums

(skat. A17 punktu)

Piemēri neatkarīga revidenta ziņojumam par atsevišķu finanšu pārskatu un par finanšu pārskata konkrētu elementu

…

1. piemērs. Revidenta ziņojums par struktūras, kas nav biržas sarakstā iekļauta sabiedrība, atsevišķu finanšu pārskatu, kas ir sagatavots saskaņā ar vispārēja mērķa pamatnostādnēm (šajā piemērā tās ir patiesa atspoguļojuma pamatnostādnes)

…

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

…

Revidenta atbildība par finanšu pārskatu revīziju

Mūsu mērķis ir iegūt pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos kopumā nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību, un sniegt revidenta ziņojumu, kurā iekļauts mūsu atzinums. Pietiekama pārliecība ir augsta līmeņa pārliecība, kas tomēr negarantē, ka, veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, visos gadījumos tiks konstatētas būtiskas neatbilstības gadījumos, kad tādas pastāv. Neatbilstības var rasties krāpniecisku darbību vai kļūdu rezultātā, un tās ir uzskatāmas par būtiskām, ja pastāv pamatotas bažas, ka tās katra atsevišķi vai visas kopā varētu ietekmēt ekonomiskos lēmumus, ko lietotāji pieņem, pamatojoties uz šo finanšu pārskatu.

…

Veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, mēs revīzijas gaitā pielietojām profesionālus spriedumus un ievērojām profesionālu skepsi. Mēs arī:

- identificējam un izvērtējam krāpšanas vai kļūdu izraisītus būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos; izstrādājam un veicam revīzijas procedūras attiecībā uz šiem riskiem; un iegūstam pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, pamatojoties uz kuriem, mēs sniedzam atzinumu. Risks, ka netiks atklātas krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, ir lielāks nekā risks, ka netiks atklātas kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības, jo krāpšana var būt saistīta ar slepenu vienošanos, viltošanu, apzinātu noklusēšanu, nepatiesu apgalvojumu sniegšanu vai iekšējās kontroles sistēmas pārkāpumiem.

…

Mēs ziņojam personām, kam uzticēta pārvalde, cita starpā par revīzijas plānoto apjomu un laiku, kā arī par nozīmīgiem revīzijas gaitā konstatētajiem faktiem, tostarp par:

- nozīmīgiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem;
- identificētiem faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem; un
- citiem jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu un kas, pēc revidenta domām, ir būtiski personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumu izpildei.

…

2. piemērs. Revidenta ziņojums par struktūras, kas nav biržas sarakstā iekļauta sabiedrība, atsevišķu finanšu pārskatu, kas ir sagatavots saskaņā ar īpaša mērķa pamatnostādnēm

…

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

…

Revidenta atbildība par finanšu pārskatu revīziju

Mūsu mērķis ir iegūt pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskatos kopumā nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību, un sniegt revidenta ziņojumu, kurā iekļauts mūsu atzinums. Pietiekama pārliecība ir augsta līmeņa pārliecība, kas tomēr negarantē, ka, veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, visos gadījumos tiks konstatētas būtiskas neatbilstības gadījumos, kad tādas pastāv. Neatbilstības var rasties krāpniecisku darbību vai kļūdu rezultātā, un tās ir uzskatāmas par būtiskām, ja pastāv pamatotas bažas, ka tās katra atsevišķi vai visas kopā varētu ietekmēt ekonomiskos lēmumus, ko lietotāji pieņem, pamatojoties uz šo finanšu pārskatu.

…

Veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, mēs revīzijas gaitā pielietojām profesionālus spriedumus un ievērojām profesionālu skepsi. Mēs arī:

- identificējam un izvērtējam krāpšanas vai kļūdu izraisītus būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos; izstrādājam un veicam revīzijas procedūras attiecībā uz šiem riskiem; un iegūstam pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, pamatojoties uz kuriem, mēs sniedzam atzinumu. Risks, ka netiks atklātas krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, ir lielāks nekā risks, ka netiks atklātas kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības, jo krāpšana var būt saistīta ar slepenu vienošanos, viltošanu, apzinātu noklusēšanu, nepatiesu apgalvojumu sniegšanu vai iekšējās kontroles sistēmas pārkāpumiem.

…

Mēs ziņojam personām, kam uzticēta pārvalde, cita starpā par revīzijas plānoto apjomu un laiku, kā arī par nozīmīgiem revīzijas gaitā konstatētajiem faktiem, tostarp par:

- nozīmīgiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem;
- identificētiem faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem; un
- citiem jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu un kas, pēc revidenta domām, ir būtiski personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumu izpildei.

…

3. piemērs. Revidenta ziņojums par biržas sarakstā iekļautas sabiedrības konkrētu finanšu pārskatu elementu, kas sagatavots saskaņā ar īpaša mērķa pamatnostādnēm

…

NEATKARĪGA REVIDENTA ZIŅOJUMS

…

Revidenta atbildība par finanšu pārskatu revīziju

Mūsu mērķis ir iegūt pietiekamu pārliecību par to, ka pārskatā nav krāpšanas vai kļūdu izraisītu būtisku neatbilstību, un sniegt revidenta ziņojumu, kurā iekļauts mūsu atzinums. Pietiekama pārliecība ir augsta līmeņa pārliecība, kas tomēr negarantē, ka, veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, visos gadījumos tiks konstatētas būtiskas neatbilstības gadījumos, kad tādas pastāv. Neatbilstības var rasties krāpniecisku darbību vai kļūdu rezultātā un tās ir uzskatāmas par būtiskām, ja pastāv pamatotas bažas, ka tās katra atsevišķi vai visas kopā varētu ietekmēt ekonomiskos lēmumus, ko lietotāji pieņem, pamatojoties uz šo grafiku.

…

Veicot revīziju saskaņā ar SRS prasībām, mēs revīzijas gaitā pielietojām profesionālus spriedumus un ievērojām profesionālu skepsi. Mēs arī:

- identificējam un izvērtējam krāpšanas vai kļūdu izraisītus būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos; izstrādājam un veicam revīzijas procedūras attiecībā uz šiem riskiem; un iegūstam pietiekamus un atbilstīgus revīzijas pierādījumus, pamatojoties uz kuriem, mēs sniedzam atzinumu. Risks, ka netiks atklātas krāpšanas izraisītas būtiskas neatbilstības, ir lielāks nekā risks, ka netiks atklātas kļūdu izraisītas būtiskas neatbilstības, jo krāpšana var būt saistīta ar slepenu vienošanos, viltošanu, apzinātu noklusēšanu, nepatiesu apgalvojumu sniegšanu vai iekšējās kontroles sistēmas pārkāpumiem.

…

Mēs ziņojam personām, kam uzticēta pārvalde, cita starpā par revīzijas plānoto apjomu un laiku, kā arī par nozīmīgiem revīzijas gaitā konstatētajiem faktiem, tostarp par:

- nozīmīgiem iekšējās kontroles sistēmas trūkumiem;
- identificētiem faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem; un
- citiem jautājumiem, kas saistīti ar krāpšanu un kas, pēc revidenta domām, ir būtiski personu, kam uzticēta pārvalde, pienākumu izpildei.

…

2400. (PĀRSKATĪTS) STARPTAUTISKAIS APLIECINĀJUMA UZDEVUMU STANDARTS (SAUS) “VĒSTURISKU FINANŠU PĀRSKATU PĀRBAUDES UZDEVUMI”

…

Prasības

…

Darba uzdevuma veikšana

…

Procedūru izstrāde un veikšana

…

48. Praktizējošais grāmatvedis iztaujā vadību un attiecīgos gadījumos citas personas uzņēmumā par šādiem aspektiem: (skat. A82–A86 punktu)

…

identificētie vai iespējamie tādu likumu un normatīvo aktu pārkāpumi, kuri tieši ietekmē būtisko summu un skaidrojumu noteikšanu finanšu pārskatos, piemēram, likumi un normatīvie akti nodokļu un pensijas maksājumu jomā;

…

Rakstiski apliecinājumi

…

62. Praktizējošais grāmatvedis pieprasa vadībai sniegt rakstiskus apliecinājumus par to, ka vadība ir praktizējošajam grāmatvedim sniegusi informāciju par: (skat. A105 punktu)

…

b) zināmiem faktiskiem vai iespējamiem krāpšanas gadījumiem, kas varētu ietekmēt uzņēmuma darbību;

…

Starptautisko Revīzijas standartu, Starptautiskā Mazāk sarežģītu uzņēmumu finanšu pārskatu revīzijas standarta, Starptautisko Pārbaudes uzdevumu standartu, Starptautisko Ilgtspējas darba uzdevumu standartu, Starptautisko darba uzdevumu standartu, Starptautisko Radniecīgo pakalpojumu standartu, Starptautisko Kvalitātes vadības standartu, Starptautisko Revīzijas prakses paziņojumu, publiskojamo projektu, konsultatīvo dokumentu un citu IAASB publikāciju autortiesības pieder IFAC.

Organizācijas International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEA™), International Auditing and Assurance Board (IAASB®) un International Federation of Accountants® (IFAC®) neuzņemas atbildību par zaudējumiem, kas radušies kādām personām, kas rīkojas vai atturas no rīcības, pamatojoties uz šajā publikācijā sniegto materiālu, neatkarīgi no tā, vai šādi zaudējumi radušies nolaidības vai citu iemeslu dēļ.

“International Auditing and Assurance Standards Board”, “International Standards on Auditing”, “International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities”, “International Standards on Review Engagements”, “International Standards on Sustainability Assurance”, “International Standards on Assurance Engagements”, “International Standards on Related Services”, “International Standards on Quality Management”, “International Auditing Practice Notes”, “IAASB”, “SRS”, “SRS for LCE”, “ISRE”, “ISSA”, “ISAE”, “ISRS”, “ISQM”, “IAPN” un IAASB logotips ir IFAC tirdzniecības zīmes vai reģistrētas IFAC preču zīmes un pakalpojumu zīmes ASV un citās valstīs. “International Foundation for Ethics and Audit” un “IFEA” ir IFEA tirdzniecības zīmes vai reģistrētas IFEA preču zīmes un pakalpojumu zīmes ASV un citās valstīs.

Šī 240. (pārskatīts) Starptautiskā Revīzijas standarta "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu, tostarp atbilstošie un izrietošie grozījumi citos IAASB Starptautiskajos standartos", kuru izstrādājusi Starptautiskā Revīzijas un apliecinājuma standartu padome (IAASB) un 2025. gada jūlijā angļu valodā publicējusi Starptautiskā grāmatvežu federācija (IFAC), tulkojumu latviešu valodā 2026. gada novembrī ir veikusi Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija, un tas tiek reproducēts ar IFAC atļauju. IFAC ir izvērtējusi 240. (pārskatīts) Starptautiskā Revīzijas standarta "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu, tostarp atbilstošie un izrietošie grozījumi citos IAASB Starptautiskajos standartos", tulkošanas procesu, un tulkošana ir veikta saskaņā ar "Politikas paziņojumu – Starptautiskās grāmatvežu federācijas izdoto standartu tulkošanas un reproducēšanas politiku". Apstiprinātais 240. (pārskatīts) Starptautiskā Revīzijas standarta "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu, tostarp atbilstošie un izrietošie grozījumi citos IAASB Starptautiskajos standartos", ir IFAC publicētais standartu teksts angļu valodā. IFAC nenes atbildību par šī tulkojuma precizitāti un pilnīgumu, kā arī par tā radītām iespējamām sekām.

Angļu valodas 240. (pārskatīts) Starptautiskā Revīzijas standarta "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu, tostarp atbilstošie un izrietošie grozījumi citos IAASB Starptautiskajos standartos", tostarp atbilstošie un izrietošie grozījumi citos Starptautiskajos Revīzijas standartos (SRS), teksta autortiesības ©2025. gada, pieder IFAC. Visas tiesības paturētas.

Latviešu valodas 240. (pārskatīts) Starptautiskā Revīzijas standarta "Revidenta pienākumi finanšu pārskatu revīzijā attiecībā uz krāpšanu, tostarp atbilstošie un izrietošie grozījumi citos IAASB Starptautiskajos standartos", tostarp atbilstošie un izrietošie grozījumi citos Starptautiskajos Revīzijas standartos (SRS), teksta autortiesības ©2026. gada, pieder IFAC. Visas tiesības paturētas.

Netiek piešķirtas tiesības izmantot šo materiālu saistībā ar mākslīgo intelektu, mašīnmācīšanos vai līdzīgām tehnoloģijām, izņemot gadījumus, kad to ir skaidri atļāvusi IFAC.

Nosaukums oriģinālvalodā: International Standard on Auditing 240 (Revised), "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements, Including Conforming and Consequential Amendments to Other IAASB International Standards".

Lai iegūtu informāciju par dokumenta tulkošanu, atveidošanu, uzglabāšanu vai pārsūtīšanu vai līdzīgu lietošanu apmeklējiet sazinieties ar permissions@ifac.org.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board

AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International Federation of Accountants®