



GUID 3920

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

Lietderības revīzijas procesa vadlīnijas



INTOSAI Framework of Professional Pronouncements

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

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

INTOSAI, 2019

- 1) 2016.gadā apstiprināts kā ISSAI 3200 - Lietderības revīzijas procesa vadlīnijas;
4) Profesionālo standartu un vadlīniju ietvarā (IFPP), 2019.gadā pārdēvētas par GUID 3920 - Lietderības revīzijas procesa vadlīnijas, ar redakcionālām izmaiņām.*

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

SATURS

IEVADS	4
REVĪZIJAS PLĀNOŠANA	5
<i>Revīzijas tēmu izvēle</i>	<i>5</i>
<i>Revīzijas plānošana</i>	<i>8</i>
<i>Revīzijas risku pārvaldība</i>	<i>19</i>
REVĪZIJAS PIERĀDĪJUMU IEGŪŠANA	21
<i>Revīzijas pierādījumi</i>	<i>21</i>
<i>Konstatējumi un secinājumi</i>	<i>25</i>
REVĪZIJAS NOSLĒGUMS	32
<i>Ziņojuma saturs</i>	<i>33</i>
<i>Ieteikumi</i>	<i>37</i>
<i>Saziņa ar revidējamo vienību</i>	<i>39</i>
<i>Ziņojuma izplatīšana</i>	<i>40</i>
IETEIKUMU IEVIEŠANAS UZRAUDZĪBA	43

IEVADS

1. Profesionālie standarti un vadlīnijas ir būtiski publiskā sektora revīzijas ticamības, kvalitātes un profesionalitātes nodrošināšanai. Publiskā sektora revīziju veikšanas Pamatprincipi (ISSAI 100) citu starpā nosaka ISSAI mērķi un pilnvaras, kā arī publiskā sektora revīziju veikšanas pamatnostādnes. Lietderības revīziju veikšanas pamatprincipi (ISSAI 300) veido un tālāk attīsta ISSAI 100 pamatprincipus, lai tie atbilstu noteiktam lietderības revīziju veikšanas kontekstam.
2. ISSAI 3000 ir Starptautiskais lietderības revīzijas standarts, un tas jālasa un jāizprot kopā ar ISSAI 100 un ISSAI 300. Tas nosaka prasības lietderības revīzijas veikšanas profesionālajai praksei, kam seko paskaidrojumi, lai uzlabotu standarta skaidrību un lasāmību. ISSAI 3000 ir lietderības revīzijas veikšanas autoritatīvs standarts, un ARI ir konsekventi jāievēro visas prasības, ja tā vēlas pārņemt šo standartu.
3. ISSAI 3000 prasības atbalstošas ne obligāti piemērojamās vadlīnijas tiek sniegtas GUID 3910 par vispārējiem lietderības revīzijas veikšanas principiem un GUID 3920 par lietderības revīzijas veikšanas procesu.
4. GUID 3920 paredzētas, lai palīdzētu revidentam interpretēt prasības, kas noteiktas ISSAI 3000, kā arī sniegtu padomu revidentam attiecībā uz šo prasību izpildi un profesionālā sprieduma izdarīšanu.
5. Šīs vadlīnijas strukturētas atbilstoši lietderības revīzijas procesa posmiem: Pirmā nodaļa attiecas uz revīzijas plānošanu – kā izvēlēties revīzijas tēmas un izvēlēties revīzijas pieeju. Otrā nodaļa attiecas uz revīzijas pierādījumu iegūšanu – lai gūtu pietiekamus, atbilstošus pierādījumus, kas būtu revidenta konstatējumu un secinājumu pamatā. Trešā nodaļa attiecas uz revīzijas noslēgumu – ziņojuma formātu, ziņojuma saturu un ziņojuma nosūtīšanu. Ceturtā nodaļa attiecas uz iepriekš izteikto ieteikumu ieviešanas un konstatēto neatbilstību novēršanas uzraudzību, kas veicama saistībā ar lietderības revīzijas ziņojumiem, lai noteiktu un dokumentētu revīzijas ietekmi un progresu, kas sasniegts, piemērojot ieteikumus.



6. GUID 3910 un GUID 3920 jāskata kopā, lai gūtu lielāku izpratni par to, kā tiek ņemti vērā vispārējie principi visa revīzijas procesa laikā.

REVĪZIJAS PLĀNOŠANA



7. Šajā nodaļā ir ietvertas lietderības revīzijas plānošanas prasības un vadlīnijas. Šo prasību mērķis ir izveidot kopējo pieeju, ko revidents pielietotu, plānojot lietderības revīziju. Šai nodaļai ir divas galvenās daļas. Pirmā daļa ir par tēmu izvēli un galvenokārt attiecas uz ARI stratēģiskās plānošanas procesu. Otrā plānošanas daļa attiecas uz katras veicamās revīzijas pieejas izstrādi, uzsvaru liekot uz to, ko revidēt, kādus kritērijus, kā arī informācijas ieguves un analīzes metodes izmantot.

Revīzijas tēmu izvēle

Prasības saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents izvēlas revīzijas tēmas ARI stratēģiskās plānošanas procesā, analizējot potenciālās tēmas un veicot izpēti risku un problēmu noteikšanai (ISSAI 3000/89).

Revidents izvēlas tēmas, kas ir nozīmīgas un revidējamas, un atbilst ARI pilnvarām (ISSAI 3000/90).

Revidents izvēlas revīzijas tēmas ar mērķi maksimāli palielināt revīzijas sagaidāmo ietekmi, ņemot vērā revīzijas iespējas (ISSAI 3000/91).

Piemērošanas norādījumi

Revīzijas tēmas izvēle kā stratēģiskās plānošanas procesa sastāvdaļa

8. Veicamās revīzijas noteikšana ir ARI stratēģiskās plānošanas procesa sastāvdaļa. ARI stratēģija nosaka tās darbības virzienus, vienlaikus arī lietderības revīzijas veikšanas nepieciešamību. Tā aptver vairākus gadus un tā kalpo par norādi revidentam izvēloties revīzijas jomu, rīcībpolitikas virzienu vai tēmu. Tā kā iespējamo tēmu, programmu un tematu skaits parasti ir liels, ARI iespējas parasti ir ierobežotas. Tādēļ revīzijas izvēles lēmumi jāpieņem rūpīgi.
9. Stratēģiskās plānošanas process parasti ietvers arī revīzijas operatīvo plānu izstrādi vienam vai vairākiem gadiem. Ņemot vērā publiskā sektora dinamisko situāciju un mainīgās prioritātes valsts politikā, ieteicams ik gadu pārskatīt revīziju plānu.
10. Dažas ARI var izvēlēties tēmas, pamatojoties uz stratēģiskiem apsvērumiem par lietderības revīzijas un reformu veidu publiskajā sektorā. Viens iespējamais stratēģiskais variants ir pieņemt lēmumu par valsts pārvaldes modernizācijas veicināšanu un uzmanības vēršanu revīzijās uz valdības rīcībpolitiku, kurā ir būtiskas efektivitātes problēmas. Citas ARI var izvēlēties tēmas, pamatojoties uz izvēles kritērijiem, piemēram, specifisku publiskā sektora darbības jomu – veselības aprūpes sektors vai liela apjoma investīciju projekti. Alternatīvs variants varētu būt veikt revīzijas dažās valsts iestādēs par to darbības mērķu sasniegšanu attiecībā uz ekonomiskumu, produktivitāti un efektivitāti.
11. ARI revīziju plāns kalpos par pamatu darbības plānošanai un resursu sadalei. ARI revīziju plānā var uzskaitīt revīzijas jomas un sniegt iespējamo problēmu, jautājumu un citu katru no tiem pamatojošu argumentu īsu izklāstu. Revīzijas tēmu, kas iekļaujamas revīzijas programmā, izvēles pieeja var atšķirties. Dažām ARI ir augšupejošā pieeja [*bottom-up approach*], kad revidenti piedalās izvēles procesā. Citām ARI ir lejupejošā pieeja [*top-down approach*], kad vadība izvēlas revīzijas tēmas un revidents nepiedalās izvēles procesā. Dažām ARI ir abu pieeju savienojums.

Iespējamo revīzijas tēmu novērtēšana saistībā ar identificētajām problēmām, būtiskumu un risku

12. Lietderības revīzijas tēmas parasti tiek izvēlētas, pamatojoties uz problēmas un/vai riska novērtēšanu, kā arī ņemot vērā būtiskumu. Risks ir saistāms ar varbūtību un tādu notikumu iestāšanos, kas rada ietekmi uz organizācijas mērķu sasniegšanu. Būtiskums attiecas ne tikai uz finanšu, bet arī uz sociālajiem un/vai politiskajiem aspektiem kā arī iedzīvotāju grupu, kuru ietekmē tiesību akti vai īstenotās reformas, caurskatāmība un laba pārvaldība.
13. Lietderības revīzijā riski pastāv tādās jomās, kur ir pamatotas aizdomas par iespējamu neefektivitāti, kas satrauc iedzīvotājus vai kam varētu būtu liela ietekme

uz konkrētām iedzīvotāju grupām. Šādu rādītāju vai faktoru akumulācija, kas saistīti ar kādu iestādi vai rīcībpolitiku, var būt par svarīgu signālu revidentiem un var mudināt viņus plānot revīzijas, pamatojoties uz konstatētiem riskiem vai problēmām. Faktori, kas var norādīt uz lielāku risku ir šādi:

- a) Finanšu vai budžeta līdzekļu apmērs ir nozīmīgs vai iesaistīto līdzekļu apmērā ir bijušas būtiskas izmaiņas.
- b) Jomas, kas visbiežāk ir pakļautas riskam (piemēram, IT sistēmas, iepirkumu, tehnoloģiju, vides jautājumi un veselība).
- c) Jaunas vai steidzamas darbības vai izmaiņas apstākļos (piemēram, izmaiņas prasībās, pieprasījuma izmaiņas).
- d) Vadības struktūras ir sarežģītas, un pienākumi un atbildība var būt neskaidra.
- e) Uzticamas, neatkarīgas un aktuālas informācijas trūkums par valdības rīcībpolitikas ekonomiskumu, produktivitāti vai efektivitāti.

14. Iespējamo tēmu analīze ļauj palielināt sagaidāmo revīzijas ietekmi. Analizējot iespējamās tēmas un veicot izpēti, lai noteiktu riskus un problēmas, revidentam arī ieteicams ņem vērā:

- a) Jo lielāks risks, kas izriet no lietderības aspektiem saistībā ar ekonomiskumu, produktivitāti un efektivitāti vai sabiedrības uzticēšanos, jo nozīmīgākas var būt problēmas.
- b) Pievienotās vērtības radīšana ir jaunu zināšanu un redzējuma no dažādiem skatupunktiem sniegšana. Lielāka pievienotā vērtība var tikt panākta, ja tiek revidēta politikas joma vai pārbaudāmais priekšmets, kas iepriekš nav ticis revidēts vai kā citāti izvērtēts.

Revidējamu revīzijas tēmu izvēle

15. Revīzijas iespējamības (revidējamības) novērtēšana ir svarīga prasība, izvēloties revīzijas tēmu. Šajā posmā tiek noteikts, vai tēma ir revidējama, vai revīzijas tēmas atbilst ARI revīzijas mandātam un vai ARI ir atbilstoša kapacitāte revīzijas veikšanai. Plānojot revīziju, atkal ir detalizētāki jāapsver revīzijas iespējamība (detalizētāka informācija par revīzijas plānošanu norādīta nākamajā nodaļā).

Revīzijas plānošana

Prasības saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents plāno revīziju, lai tā būtu augstas kvalitātes revīzija, kas veikta ekonomiski, efektīvi, produktīvi un laicīgi, kā arī saskaņā ar labas projektu vadības principiem (ISSAI 3000/96).

Revīzijas plānošanas posmā revidents iegūst būtiskas un metodiskas zināšanas (ISSAI 3000/98).

Lai būtu skaidrības par atbildēm, kas tiks sniegtas uz revīzijas jautājumiem, revidentam ir jānosaka pietiekami skaidrs revīzijas mērķis(-i), nodrošinot loģisku revīzijas plānošanas posma attīstību (ISSAI 3000/36).

Ja revīzijas mērķis formulēts atbilstoši revīzijas galvenajam jautājumam un sadalīts apakšjautājumos, tad revidentam jānodrošina, ka tie ir tematiski saistīti, papildinoši, kā arī nepārklājas, un kopumā nodrošina pilnīgu sasaisti ar pārbaudāmo priekšmetu (ISSAI 3000/37).

Plānošanas laikā revidents izstrādā revīzijas procedūras, lai iegūtu pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus, kas atbilst revīzijas mērķiem (ISSAI 3000/101).

Revidents iesniedz revīzijas plānu saskaņošanai revīziju uzraugošai personai un ARI augstākajai vadībai apstiprinājuma saņemšanai (ISSAI 3000/104).

Revidents aktīvi īsteno revīzijas risku vadības pasākumus, lai izvairītos no neprecīzu un nepilnīgu revīzijas konstatējumu, secinājumu un ieteikumu izdarīšanas, radot nelīdzsvarotu informāciju bez pievienotās vērtības (ISSAI 3000/52).

Piemērošanas norādījumi

16. Pēc tam, kad ARI ir izvēlējusies revīzijas tēmu, revidentam jāplāno konkrētā revīzija. Saskaņā ar ISSAI 3000 standartu revidents plāno revīziju tādā veidā, kas nodrošina to, ka ekonomiski, efektīvi, produktīvi un laicīgi, kā arī ņemot vērā projektu vadības labas pārvaldības principus tiek veikta augstas kvalitātes revīzija. Lietderības revīzijā labi pārdomāts plāns parasti ir obligāts. Šo procesu dēvē arī par revīzijas priekšizpēti.
17. Revīzijas plānošanas posma mērķis ir noteikt, vai pastāv revīzijas nosacījumi, ja tādi pastāv ir jāsigatavo revīzijas priekšlikums ar darba plānu un izpētes uzmetumu.

18. Revīzijas plānošana parasti notiek salīdzinoši īsā laika posmā. Revīzijas plānošana specifiskā revīzijas tēmā var aizņemt laiku līdz vienam mēnesim, kamēr plašākas revīzijas tēmas var aizņemt līdz trīs mēnešiem. Jāņem vērā, ka kopumā lielākais laika ieguldījums ir jānodrošina tieši revīzijas pierādījumu iegūšanai.
19. Revidentam plānojot revīziju ir ieteicams izvērtēt potenciālo lietotāju, tostarp atbildīgo pušu vajadzības un intereses. Lietotāju vajadzības un intereses var ietekmēt revīzijas mērķu izvēli un revīzijas grupas veiktās analīzes veidus. Beidzot, ņemot vērā potenciālo lietotāju vajadzības un intereses, revidents var garantēt, ka revīzijas ziņojums būs noderīgs un saprotams. Tomēr, ir svarīgi, lai revidents saglabātu neatkarību un kā publiskā sektora revidents koncentrētos uz savu galveno lomu - strādāt iedzīvotāju interesēs. Revīzijas plānošanas posms var ietvert zemāk norādītos elementus:

Revīzijas plānošanas posma elementi:

- a) revidējamības izvērtēšana;
- b) izpratnes iegūšana par to, kas tiks revidēts;
- c) revīzijas mērķu un jautājumu noteikšana;
- d) revīzijas apjoma noteikšana;
- e) revīzijas kritēriju noteikšana;
- f) revīzijas pierādījumu iegūšanas metožu izvēle;
- g) atbilstoša projektu vadīšanas metožu un pārraudzības nodrošināšana, kā arī ARI vadības apstiprinājums revīzijas plānam:
 - ✓ revīzijas risku pārvaldība;
 - ✓ komunikācijas nodrošināšana revīzijas plānošanas posmā.

Revidējamības izvērtēšana

20. Revidējamības izvērtēšana ir svarīga prasība revīzijas plānošanas posmā. Revidentam jānovērtē vai revīzijas veikšana ir lietderīga un efektīva izmaksu ziņā. Tāpat revidentam jāpārlicinās vai būs iespējams noteikt revīzijas kritērijus un vai būs pieejama nepieciešamā informācija, kā arī vai būs iespējams iegūt revīzijas pierādījumus. Pat, ja izvēlēta revīzijas tēma ir atbilstoša ARI stratēģijai, revidents revīzijas plānošanas fāzē var konstatēt, ka revidējamā vienība jau risina identificētās problēmas. Tāpat, var tikt konstatēts, ka ir jau iepriekš veikti citu iestāžu izvērtējumi ar līdzīgiem mērķiem vai nav iespējams noteikt revīzijas kritērijus, vai nav pietiekamas informācijas šādu kritēriju noteikšanai. Kā cits apstāklis minams atbilstošas informācijas trūkums vai iespējamība, ka nebūs iespējams iegūt atbilstošus revīzijas pierādījumus vai to iegūšana būtu nesamērīga un nelietderīga. No otras puses, šādas informācijas un datu neesamība pati par sevi var būt būtisks konstatējums un iespējama revīzijas priekšmets, kas būtu revidentam jāizvērtē. Pie šādiem apstākļiem ir svarīgi, lai revidents informētu ARI vadību, lai pieņemtu attiecīgu lēmumu par revīzijas turpināšanu vai pārtraukšanu.

Izpratnes gūšana

21. Plānošanas sākumposma mērķis ir gūt pamatizpratni par pārbaudāmo priekšmetu („kas ir revidējams”) un jomas riskiem un problēmām. Lietderības revīzija ir arī mācīšanās process. Nepieciešamo zināšanu iegūšana ir ilgstošs un kumulatīvs informācijas iegūšanas un novērtēšanas process visos revīzijas posmos. Tādēļ varētu būt nepieciešams iegūt papildu informāciju un pārbaudīt sākotnējās hipotēzes plānošanas posmā, tiklīdz ir izvēlēta revīzijas tēma. Šī informācija ļaus revidentam pieņemt lēmumu par visatbilstošāko revīzijas pieeju. Ir svarīgi, ka revidents izvērtē informācijas iegūšanas izmaksas pret informācijas pievienoto vērtību revīzijai. Ar plānošanas posmā iegūtās informācijas palīdzību var noteikt to, kas ir revidējams.
22. Informācijas avoti, kas nepieciešama izpratnes iegūšanai par to, kas ir revidējams, varētu būt:
 - a) pilnvarojšie tiesību akti un likumdevēja mutvārdu izteikumi;
 - b) ministriju paziņojumi, valdības iesniegumi un lēmumi;
 - c) revidējamās vienības risku profils;
 - d) iepriekšējo revīziju ziņojumi, pārskati, novērtējumi un intervijas;
 - e) zinātniskie pētījumi (tostarp ārvalstu);
 - f) stratēģiskie un korporatīvie plāni, ziņojumi un gada pārskati;
 - g) politikas lietas un vadības komisijas un valdes sēžu protokoli;
 - h) struktūras shēmas, iekšējās vadlīnijas un darba rokasgrāmatas;
 - i) programmas novērtējums un iekšējā audita plāni un ziņojumi;
 - j) jomas ekspertu viedoklis;
 - k) pārrunas ar revidējamām vienībām un galvenajām ieinteresētām pusēm;
 - l) vadības informācijas sistēmas vai citas atbilstošas informācijas sistēmas;
 - m) oficiālā statistika;
 - n) citu ARI ziņojumi;
 - o) publikācijas presē.
23. Iepriekšējie novērtējumi un revīzijas bieži vien ir noderīgs informācijas avots. Tie var palīdzēt izvairīties no nevajadzīga darba, izpētot jomas, kas ir nesen detalizēti pētītas, un izcelt nepilnības, kas vēl nav novērstas.

Revīzijas mērķa(-u) un revīzijas jautājumu noteikšana

24. Revidents nosaka skaidri noteiktu(-us) revīzijas mērķi(-us), kas attiecas uz ekonomiskuma, produktivitātes vai efektivitātes principiem (skatīt ISSAI 3000/37). Mērķis(-i) nosaka revīzijas pieeju un struktūru.
25. Revīzijas mērķis(-i) var būt kā kopējs revīzijas jautājums par pārbaudāmo priekšmetu (piemēram, valdības rīcībpolitiku vai darbību), uz ko revidentam jāatrod atbilde. Citiem vārdiem sakot, tā var būt kā hipotēze, kas tiks pārbaudīta ar pierādījumu iegūšanu un analizēšanu. Tādēļ revīzijas mērķim jābūt formulētam tā, lai ļautu izteikt skaidrus un nepārprotamus secinājumus. Revīzijas mērķis(-i) var tikt izteikti viena kopēja revīzijas jautājuma veidā, kas var tikt sadalīts vairākos detalizētākos/konkrētākos apakšjautājumos.

26. Lietderības revīzija bieži vien balstās uz vispārēju, tas ir, lejupejošu perspektīvu. Tā koncentrējas galvenokārt uz likumdevēja un valdības prasībām, nodomiem, mērķiem un sagaidāmiem rezultātiem. Tomēr ir iespējams pievienot uz klientu orientētu perspektīvu, koncentrēšanos uz pakalpojumu vadību, gaidīšanas laiku un citus jautājumus, kas ir svarīgi iesaistītajiem beigu klientiem vai patērētājiem
27. Lietderības revīzijas veicēju noteiktajam revīzijas mērķim(-iem) nav jābūt balstītam tikai uz retrospektīvu (*ex post*) revīzijas pieeju. Lietderības revīzijā revidents var veikt arī uzsāktas rīcībpolitikas novērtējumu, piemēram izvērtējot mērķu sasniegšanas līmeni vai sasniegto progresu.
28. Svarīgi, ka revīzijas mērķis balstās uz racionāliem un objektīviem apsvērumiem. Nosakot revīzijas mērķi(-us), revidentam jānosaka, kur ir vislielākās problēmas un riski, kā arī kur revīzija var dot pievienoto vērtību. Lai palīdzētu noteikt atbilstošu(-s) revīzijas mērķi(-us), revidents var intervēt galvenās ieinteresētās puses un ekspertus no dažādiem skatupunktiem.
29. Revīzijas mērķim(-iem) jāsniedz pietiekama informācija revidējamai vienībai vai citām ieinteresētām pusēm par to, uz ko koncentrējas revīzija. Labi noteikts revīzijas mērķis(-i) attiecas uz konkrēto revidējamo vienību vai identificējamu publiskā sektora aktivitātēm, rīcībpolitiku, sistēmu, darbībām vai organizāciju grupu.
30. Labā prakse ir aprakstīt revīzijas mērķi(-us) pēc iespējas vienkāršāk. Pēc iespējas skaidrāks un kodolīgs revīzijas mērķis(-i) ļauj revīzijas grupai neuzņemties nevajadzīgu vai pārāk ambiciozu revīzijas darbu. Jāizvairās no neskaidriem vai nenoteiktiem revīzijas mērķiem. Revidentam ir ieteicams izvairīties no saliktiem mērķiem, kad tiek uzdots vairāk nekā viens revīzijas jautājums. Tas ļaus revidentam sniegt skaidrus secinājumus (plašāka informācija sniegta sadaļā *Revīzijas apjoms*).

Revīzijas jautājumu izveidošana

31. Atbilstoši labai praksei revidentiem jāizveido konkrēti revīzijas jautājumi, kas būtu saistīti ar revīzijas mērķi(-iem), tas palīdzēs noteikt un strukturēt revīziju.
32. Svarīgi, ka revīzijas jautājumi ir tematiski saistīti, viens otru papildina, nepārklājas un kopumā attiecas uz revīzijas mērķi(-us) (vai galveno jautājumu). Mērķis ir ar konkrētiem revīzijas jautājumiem aptvert visus revīzijas mērķa aspektus. Nepieciešams skaidri noteikt visus jautājumos ietvertos terminus. Jautājumi jāveido neitrālā formā, pat ja revidents plāno konstatēt problēmas saistībā ar jautājumu.
33. Revīzijas jautājumi var būt analītiski, normatīvi vai aprakstoši. Pat ja ir ieteicams formulēt revīzijas jautājumus normatīvā vai analītiskā veidā, dažreiz revīzijā var būt lietderīgi aprakstoši jautājumi, it īpaši, kad tiek veikta revīzija jomā, kur trūkst informācijas par ekonomiskumu, produktivitāti vai efektivitāti.

34. Revīzijas jautājumu formulēšana ir daudzkārtīgs process, kurā revidents atkārtoti precizē un uzlabo jautājumus, ņemot vērā zināmu un jaunu informāciju par pārbaudāmo priekšmetu, kā arī atbilžu saņemšanas iespējamību. Plānošanas posma laikā revīzijas jautājumu formulēšanas mērķis ir sistemātiski vērst uzmanību uz to, ko revidentam jāzina, lai sasniegtu revīzijas mērķi. Revīzijas jautājumi var tikt koriģēti, lai labāk atklātu pārbaudāmo priekšmetu, jo revidents revīzijas laikā iegūst arvien jaunas zināšanas (skatīt nodaļu *Pierādījumu iegūšana* šajā ISSAI). Tomēr ir ieteicams, ka tas netiek darīts bieži. Tā kā ir ieteicams paziņot revīzijas jautājumus revidējamai vienībai, izmaiņas revīzijas jautājumos revīzijas laikā var radīt jautājumus par revīzijas profesionalitāti, objektivitāti un patiesumu.

Revīzijas apjoma noteikšana

35. Revīzijas mērķis(-i), revīzijas jautājumi un apjoms ir savstarpēji saistīti, un tie jāapsver kopā. Pat mazām izmaiņām mērķī(-os) vai revīzijas jautājumos var būt liela ietekme uz revīzijas vispārējo apjomu.
36. Ar apjomu tiek noteiktas revīzijas robežas. Lai noteiktu apjomu, revidentam nepieciešams noteikt, kuras iestādes jāiekļauj revīzijā vai kura konkrēta rīcībpolitika vai tās daļa nosaka revīzijas robežas. Revidentam jānosaka revidējamais laika posms un revidējamo vienību atrašanās vietas, kas tiks aptvertas. Lai izvairītos no pārāk sarežģītas revīzijas, no revīzijas ar revīzijas apjomu var izslēgt konkrētas darbības vai iestādes, pat ja principā tie ir atbilstoši revīzijas mērķim.
37. Atbilstoši labai praksei, tiklīdz tas iespējams, revīzijas apjoms ir jāpārrunā ar revidējamo vienību. Dažos gadījumos var arī būt noderīgi skaidri precizēt, kas netiks revidēts (kas netiks aptverts). Tas var ļaut samazināt ieinteresēto pušu pārpratumus vai nepamatotas gaidas.

Revīzijas kritēriju noteikšana

38. Revidentam ir jāizveido piemēroti kritēriji, kas atbilst revīzijas mērķim(-iem) un jautājumiem (ISSAI 3000/47). Kritēriji ir mēraukla vai standarts, ko pielieto, lai izvērtētu pārbaudāmo priekšmetu ar mērķi noteikt, vai īstenotā rīcībpolitika ir sasniegusi cerēto. Revīzijas kritēriji nodrošina pamatu, lai novērtētu pierādījumus, formulētu revīzijas konstatējumus un izdarītu secinājumus par revīzijas mērķiem.
39. Kritēriji var būt kvalitatīvi un kvantitatīvi, un tie nosaka, attiecībā pret ko revidējamās vienības tiks novērtētas. Kritēriji var būt vispārīgi vai konkrēti, tie var atklāt izskatāmo normatīvo (ideālo) pārbaudāmā priekšmeta modeli, tie var būt vislabākā vai labā prakse, gaidas par to „kas varētu būt” saskaņā ar likumiem, noteikumiem vai mērķiem. Kritērijs var būt arī „kas ir sagaidāms” atbilstoši saprātīgiem principiem, zinātniskām zināšanām un labajai praksei vai „kas varētu būt” (paredzot labākos nosacījumus). Revīzijas raksturs un revīzijas jautājumi nosaka, kādi kritēriji ir vispiemērotākie.
40. Revidents var izmantot daudzus un dažādus avotus kritēriju noteikšanai, piemēram:

- a) Likumus un noteikumus, kas regulē revidējamās vienības darbību;
 - b) Politiskos mērķus vai likumdevēja paziņojumus;
 - c) Likumdevēja un izpildvaras pieņemtos lēmumus;
 - d) Galvenos izpildes rādītājus, ko ir noteikusi revidējamā vienība vai valdība;
 - e) Detalizētas funkcionēšanas vai darbības procedūras;
 - f) Pētījumu, literatūras, profesionālo un/vai starptautisko organizāciju standartus;
 - g) Starptautiskos labas izpildes standartus;
 - h) Atbilstošu izpildi privātajā sektorā;
 - i) Salīdzinošo novērtēšanu – tā pati iestāde, dažādi gadi; dažādas iestādes, viens gads;
 - j) Revidējamās vienības plānošanas dokumentus, līgumus un budžetu;
 - k) Literatūru par vispārējo vadību un pārbaudāmo priekšmetu;
 - l) Līdzīgās revīzijās vai citās ARI iepriekš piemērotos kritērijus;
 - m) Revidenta noteiktos standartus, iespējams, pēc apspriešanās ar pārbaudāmā priekšmeta ekspertiem (jāvienojas ar attiecīgajām revidējamām vienībām);
 - n) Nosakot to, kas varētu būt (paredzot labākus nosacījumus).
41. Dažreiz revīzijas kritēriji ir viegli nosakāmi, piemēram, likumdevēja vai izpildvaras noteiktie mērķi ir skaidri, precīzi un atbilstoši. Tomēr bieži vien runa ir par ko citu. Mērķi var būt neskaidri formulēti, pretrunīgi vai neesoši. Šāda situācija nevar būt par iemeslu, lai revidents neveiktu revīziju. Šādos apstākļos revidents var noteikt kritērijus, kas atklāj ideālo vai sagaidāmo rezultātu, pēc kura var mērīt revidējamās vienības izpildi. Nosakot kritērijus, viena iespēja ir ļaut nozares ekspertiem atbildēt uz tādiem jautājumiem kā „kādiem jābūt ideāliem rezultātiem atbilstošos apstākļos saskaņā ar racionālu domāšanu vai labi zināmu salīdzināmu praksi?”. Revidentam jā saglabā piesardzība izvēloties kritērijus vai standartus, ko noteikusi revidējamā vienība. Revidējamās vienības noteiktie standarti ne vienmēr būs līdzvērtīgi izpratnei par lietderīgumu un efektivitāti un revidentam jāņem vērā, ka tie var tikt noteikti nepamatoti zemāki, lai revidējamā vienība būtu droša, ka spētu tos sasniegt.

Padomi labu revīzijas kritēriju noteikšanai. Nodrošini, ka tie ir:

- a) atbilstoši un loģiski vai cēloņsakarībā saistīti ar revīzijas jautājumiem;
- b) īsi un skaidri, tas ir, nepārprotami un viegli uztverami;
- c) savstarpēji izslēdzoši, tas ir, dažādi un atšķirīgi viens no otra, kā arī tādi, kas nepārklājas;
- d) kopīgi izslēdzoši attiecībā uz ikvienu revīzijas jautājumu, tas ir, skatot kopā, tie ir pietiekami, lai atbildētu uz revīzijas jautājumiem;
- e) konkrēti vai pārbaudāmi (principā iespējama „jā/nē” atbilde, pat ja bieži vien tiek lūgta izsmeļoša atbilde), lai varētu noskaidrot, kādas ir nepieciešamās procedūras un pierādījumi, lai sniegtu atbildi un izdarītu secinājumus.

42. Saskaņā ar ISSAI 3000/51 revidents revīzijas plānošanas vai pierādījumu iegūšanas posmā pārrunā revīzijas kritērijus ar revidējamām vienībām un, iespējams, ar ieinteresētām pusēm. Tad var laicīgi identificēt, pārspriest un, pēc iespējas

savlaicīgāk risināt domstarpības par kritērijiem. It īpaši tas attiecas uz gadījumu, kad kritēriji tiek izstrādāti tieši konkrētajai revīzijai vai tie nav acīmredzami un revidējamās vienības vadībai tos ir iespējams apstrīdēt.

43. Svarīgi, ka revidents pārrunājot revīzijas kritērijus uzklausā revidējamo vienību pamatotus argumentus, bet vienlaikus tam ir zināma to iespējamā interese slēpt to vājās vietas. Revidējamās vienības uzrādītie fakti un argumenti jāapsver attiecībā pret citiem atbilstošiem faktiem un argumentiem (no citiem avotiem, ekspertiem u.c.), un revidents ar rūpīgu piesardzību var pieņemt revidējamās vienības viedokli par kritērijiem. Tomēr revidents pieņem gala lēmumu par kritērijiem, un revidentam ir svarīgi saglabāt neatkarību procesa laikā.

Metožu izvēle revīzijas pierādījumu iegūšanai

44. Plānojot revīzijas pierādījumu iegūšanas posmu, svarīgi ir noteikt metodes, kas jāpielieto datu vākšanai un to analīzei. Revīzijas apjoms, revīzijas mērķis, revīzijas jautājumi un revīzijas kritēriji ir faktori, kas norāda, kādi pierādījumi ir vajadzīgi un kādas metodes ir vispiemērotākās šādu pierādījumu iegūšanai.
45. Lai pārvaldītu revīzijas riskus, svarīgi ir tas, ka revidents plānošanas posmā sistemātiski koncentrējas uz nepieciešamo zināšanu noskaidrošanas, lai rastu atbildes uz revīzijas jautājumu(-iem) atbilstoši revīzijas kritērijiem, kā arī par to, kur un kā nepieciešamo informāciju iegūt. Šajā procesā revidents var veikt pilot-pārbaudes, kuru laikā izmēģina datu iegūšanas metode(-es). Šī procesa mērķis ir izvēlēties piemērotākās metodes un standartus, tomēr problēmas attiecībā uz datu pieejamību, to iegūšanas iespējamību un izmaksām var ietekmēt attiecīgo metožu izvēli. Pie šādiem apstākļiem, revidentam ir jāapsver nākamā labākā izvēles iespēja.
46. Ja pastāv problēma ar sekundāro datu pieejamību vai ja datu kvalitāte ir slikta, revidents var lemt vākt primāros datus, izstrādājot anketas, statistikas ierakstus, novērojumus u.c. Lai gan revidenta iegūtie primārie dati parasti ir visuzticamākie, citu savāktie un/vai analizētie sekundārie dati (piemēram, izpildes novērtēšanas ziņojumi, iekšējie ziņojumi u.c.) var būt svarīgs informācijas avots lietderības revīzijā. Revidents parasti izmantos dažādus paņēmienus pierādījumu vākšanai un analīzei.
47. Revidentam pastāv iespēja mainīt revīzijas struktūru. Revidentam jāizlemj, kādas ir piemērotas metodes, ko izmantot revīzijā, tas ir, kādas ir to priekšrocības un trūkumi un vai izmantojamās metodes nav pārāk dārgas, salīdzinot ar sagaidāmo rezultātu. Mainot revīzijas struktūru, svarīgi, ka tas tiek veikts plānošanas posma laikā pēc iespējas agrāk. Revidentam jāņem vērā šo izmaiņu nozīmība un pievienotā vērtība.
48. Lietderības revīzijas var tikt veiktas ar ļoti dažādiem datu vākšanas paņēmieniem, kas parasti tiek izmantoti sociālajās zinātnēs, piemēram, aptaujas, intervijas, novērošana, administratīvo datu un rakstisko dokumentu vākšana. Statistiskās izlases metodes un aptaujas ļauj izdarīt vispārīgus secinājumus, kas var tikt attiecināti uz

visu izlases kopu, savukārt gadījumu izpēte kombinācijā ar iegūtajiem pierādījumiem sniedz padziļinātās analīzes iespēju.

49. Dažādi revīzijas pierādījumu veidi var tikt iegūti, izmantojot dažādas datu vākšanas metodes, kā turpmāk parādīts tabulā.

1.tabula.

Saikne starp revīzijas pierādījumiem un dažādām datu vākšanas metodēm

Revīzijas pierādījumi	Datu vākšanas metodes
Mutiski revīzijas pierādījumi	Intervijas Aptaujas, anketas Mērķgrupas Ekspertu grupas
Dokumentēti pierādījumi	Dokumentu pārbaude Lietu pārbaude Esošas statistikas izmantošana Esošo datubāzu izmantošana
Fiziskie pierādījumi	Cilvēku novērošana Objektu vai procesu pārbaude Testēšana, piemēram, informācijas sistēmu datu drošība
Analītiskie pierādījumi	Piemēram, kvantitatīvo datu iegūšanas metodes, relatīvās efektivitātes novērtēšanas metode DEA (<i>Data Envelopment Analysis</i>), regresijas analīze. Aprēķini, salīdzinājumi, informācijas sadalījums komponentēs un racionāla argumentācija.

50. Revidentam ir svarīgi izveidot atbilstošu revīzijas stratēģiju. Izaicinājums ir izveidot atbilstošu stratēģiju, revīzijā apvienojot analīzes modeļus, metodes un paņēmienus, kas būtu atbilstoši kontekstam, mērķim, jautājumiem, kritērijiem, un prasmju un resursu, kā arī datu pieejamībai.

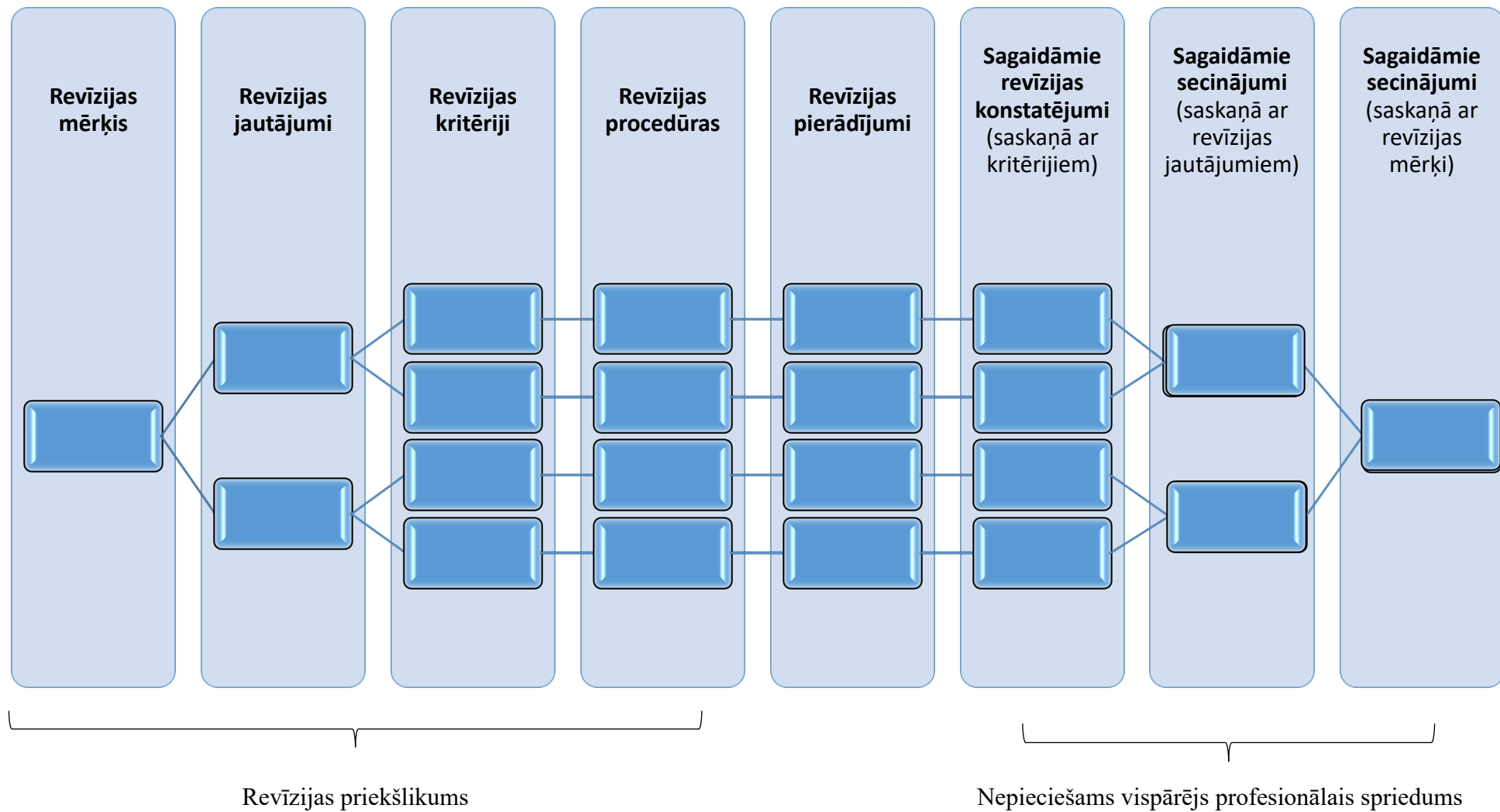
Revīzijas plāna struktūras paraugs

51. Plānojot revīziju, revidentam kopā jāsavieno revīzijas mērķis, revīzijas apjoms un jautājumi, revīzijas kritēriji un datu vākšanas un analīzes metodes un stratēģija. Jāuzsver, ka nepastāv universāli piemērojama modeļa, kā plānot un strukturēt lietderības revīzijas. Turpmāk norādītā metode ir labā prakse un bieži vien ir piemērojama, bet tā nevar būt piemērota visām revīzijām un sarežģītākiem revīziju uzdevumiem. Tādēļ revidentam katrā gadījumā jāizvērtē, vai ir atbilstoši piemēroti metodi, kas norādīti turpmāk, vai ir labākas alternatīvas.
52. Plāna struktūras mērķis ir noskaidrot secinājumu izdarīšanas iespējamību attiecībā pret galveno revīzijas mērķi un garantēt loģisko ķēdi atbilstošas izvērtēšanas un pielietoto metožu rezultātā no revīzijas kritērijiem līdz revīzijas mērķim. Struktūra

ļauj revidentam piemērot loģiski sakārtotu paraugu revīzijas procedūru plānošanai un nodrošināt, ka ir ņemti vērā visi revīzijas mērķa aspekti. Vissvarīgākais ir tas, ka atbilstoši plāna struktūras paraugam revidentam plānošanas posmā sākumā jānoskaidro, attiecībā pret kādiem pierādījumu avotiem var pārbaudīt revīzijas kritērijus.

53. Attēls parāda, kā var sadalīt revīzijas mērķi konkrētos revīzijas jautājumos un kā konkrētais revīzijas jautājums saistīts ar attiecīgo revīzijas kritēriju. Izdarot secinājumus, revidents izmanto profesionālo spriedumu, kurā ņemti vērā revīzijas konstatējumi, to būtiskums, kā arī revīzijas laikā atklāto neatbilstību raksturs.
54. Svarīgi, ka revidents skaidri paredz revīzijas plānā, kāda veida analīze ir nepieciešama, lai varētu iegūt pietiekamus, atbilstošus revīzijas pierādījumus, lai formulētu konstatējumus. Revidentam šādā gadījumā jāapraksta, kāda veida informācija un dati jāsavāc no konkrētiem avotiem, kādi paņēmieni ir nepieciešami datu vākšanai un kādas metodes jāpielieto datu analīzei.
55. Kā norādīts attēlā Nr.1, sagaidāmie revīzijas konstatējumi ir tieši saistīti un balstās uz revīzijas kritērijiem. Revidentam jāvērtē, vai rīcībpolitika vai revidējamā vienība izpilda kritērijus. Ja revīzijas rezultātā tiek konstatēts, ka daži kritēriji ir ievēroti, bet daži nē, revidentam jāpieņem profesionāls spriedums par to, kāds būs revīzijas secinājums.

1.attēls: Revīzijas plānošanas struktūra (paraugs)



Labā projekta vadība un revīzijas plāna iesniegšana uzraugošām personām un vadībai

56. Tā kā lietderības revīzija ir laukietilpīga un dārga, ir būtiski, ka revīzija ir atbilstoši saplānota un ka plāna īstenošana tiek regulāri uzraudzīta un tiek veikta korigēšana, ja tas ir nepieciešams. Revidents iesniedz revīzijas plānu revīziju uzraugošai personai saskaņošanai un ARI augstākai vadībai apstiprināšanai. Svarīgi ir arī laicīgi organizēt apspriedes ar pārbaudāmo priekšmetu uzraugošām personām un revidējamās vienības augstāko vadību, lai iegūtu kopskatu par pārbaudāmo priekšmetu.
57. Revīzijas grupai kopumā jāpiemīt vajadzīgajām profesionālajām kompetencēm, lai veiktu lietderības revīziju. Visai revīzijas grupai ir jābūt vienotai izpratnei par revīzijas jautājumiem, tiem deleģēto darba uzdevumu un tiem noteiktās atbildības būtību atbilstoši piemērojamiem standartiem. Parasti viena persona, kura ir ar vislielāko pieredzi vai augstāku kvalifikācijas pakāpi var tikt norīkota par revīzijas grupas vadītāju. Revīzijas grupas vadītājs ir atbildīgs par revīzijas darba procesa organizāciju un darba uzdevumu sadali starp revīzijas grupas locekļiem. Revīzijas grupas vadītājs nodrošina augstas kvalitātes un savlaicīgu revīzijas grupas darba rezultātu. Darbinieku profesionālās izaugsmes nodrošināšana revīzijas laikā ir uzskatāma par labo praksi. To var veikt, piemēram, norīkojot par revīzijas grupas vadītāju mazāk pieredzējušāku revidentu, vienlaikus nodrošinot nepieciešamo atbalstu un apmācību no pieredzējušāka revidenta.
58. Sagatavojot revīzijas plānu, svarīgi izveidot laika grafiku un noteikt nepieciešamos resursus. Revidentam arī jāizvērtē, vai ir nepieciešamība konsultēties ar iekšējiem vai ārējiem ekspertiem (konsultantiem, citiem revidentiem), lai nodrošinātu kvalitatīvu revīziju. Plāns ar atskaites punktiem var palīdzēt grupai sadalīt revīzijas procesu mazākās daļās. Tas atvieglo grupai novērtēt, cik reālistiska ir resursu izmantošana, salīdzinot ar veicamo darbu. Ja plāns parāda, ka termiņi ir pārāk tuvi, grupai varētu būt nepieciešams pagarināt termiņus vai apsvērt, kādi revīzijas jautājumi ir vissvarīgākie, un attiecīgi tiem veltīt laiku un resursus. Dažreiz atbildes uz mazāk svarīgiem jautājumiem var tikt sniegtas, izmantojot mazāk laukietilpīgas datu vākšanas metodes, piemēram, izmantojot pieejamos sekundāros avotus tā vietā, lai izmantotu anketas vai interviju datus.
59. Labā prakse ir nodrošināt revīzijas procesa dokumentēšanu, kas ietvertu izlietoto budžeta līdzekļu un revīzijai veltītā darba laika uzskaiti, kā arī sasniegto robežstabu uzskaiti. Turpmākā revīzijas procesā to var veikt elektroniski vai līdztekus revīzijas notikumu dokumentēšanai iekļaut to kā revīzijas darba dokumentu sastāvdaļu. Sarežģītāku lietderības revīziju gadījumā ARI var apsvērt iecelt pieredzējušu uzraugošo personu vai vadošo komisiju, kas sniegtu norādījumus revīzijas grupai un uzraudzītu revīzijas gaitu.
60. Revīziju uzraugošās personas dod norādījumus personālam, kas ir pilnvarots revīzijas veikšanai, lai pievērstu uzmanību revīzijas mērķiem un ievērotu atbilstošās prasības. Vienlaicīgi tās tiek informētas par būtiskām konstatētām problēmām,

pārskata izpildīto darbu un sniedz efektīvu apmācību darba veikšanas laikā. Revīzijas grupas uzraudzīšanas, kā arī revīzijas darba pārskatīšanas raksturs un apjoms var mainīties, atkarībā no daudziem faktoriem, piemēram, revidējamās organizācijas lieluma, darba nozīmīguma un personāla pieredzes. Vienlaikus, ir ieteicams regulāri informēt struktūrvienības un ARI vadību par revīzijas progresu un būtiskiem tās konstatējumiem, secinājumiem un ieteikumiem.

Revīzijas risku pārvaldība

61. Labā prakse ir paredzēt pārrunas par konkrētiem revīzijas riskiem un to, kā revidents plāno tos mazināt revīzijas plānošanas vai priekšizpētes laikā. Revīzijas risku novērtēšana var notikt daudzos veidos, bet var tikt veikta, atbildot uz šādiem jautājumiem:
 - a) Vai ir pieejami pietiekoši dati un vai šie ir kvalitatīvi dati?
 - b) Vai revīzijas grupai ir pietiekamas iemaņas un zināšanas konkrētās revīzijas veikšanai?
 - c) Vai termiņi un resursi (tas ir, stundas/līdzekļi), kas ir nepieciešami, lai veiktu revīziju, ir ticami?
 - d) Vai revīzijas tēma ir jutīga, ļoti acīmredzama vai pretrunīga? (piem., politiskais jūtīgums, mediju jūtīgums, parlamentārais jūtīgums)
 - e) Vai revīzija un/vai pārbaudāmais priekšmets ir ļoti sarežģīts?
 - f) Vai pastāv risks, kas ir saistīts ar vadības godīgumu vai iestādes attiecībām?
62. Ja revīzijas risks ir būtisks, nepieciešams izstrādāt risku mazināšanas stratēģiju un/vai aktualizēt revīzijas plānu. Tad revidents var izstrādāt un mainīt pierādījumu vākšanas stratēģiju, lai mazinātu revīzijas risku. Piemēram, lietderīgi apsvērt:
 - a) Dažāda personāla kombinēšanu – piemēram, iekļaujot revīzijas grupā augstāk stāvošu vai vairāk pieredzējušu personālu;
 - b) Papildu iekšēju vai ārēju speciālistu piesaistīšanu;
 - c) Stratēģijas, metožu, datu vākšanas un analīzes metožu pielāgošanu;
 - d) Īpašu saziņas pasākumu veikšanu ar revidējamo vienību;
 - e) Īpašu kvalitātes kontroles pasākumu noteikšanu.

Saziņa plānošanas posmā

63. Ieteicams plānot saziņu ar revidējamo vienību un attiecīgajām ieinteresētajām pusēm revīzijas plānošanas posmā un visa revīzijas procesa laikā, lai tās tiktu pastāvīgi informētas par revīzijas progresu.
64. Prakse attiecībā uz saziņu var atšķirties. Dažas ARI dod priekšroku sniegt revidējamai vienībai – it īpaši augstākajai vadībai – detalizētu informāciju par revīzijas priekšizpēti, jo to laicīga iesaistīšana var palīdzēt pārliecināt revidējamās vienības un atbildīgās puses par revīzijas būtību un revīzijas kritēriju apmēru. Citas ARI nesniedz detalizētu informāciju šajā posmā un dod priekšroku sniegt šādu informāciju pēc tam, kad ir saskaņots revīzijas priekšlikums. Pat bez detalizētas informācijas sniegšanas, parasti labā prakse ir sniegt revidējamai vienībai informāciju par pieņēmumiem un iemesliem, kas ir lēmuma pamatā, lai veiktu

revīzijas plānošanu. Iepriekšējas pārrunas ar revidējamo vienību ir ļoti svarīgas, lai informētu to par revīzijas plānu, par ko varētu būt iespējamā revīzija un kāpēc to vajadzētu veikt.

65. Pārrunas ar revidējamās vienības vadītājiem un personālu ir svarīgas, lai iegūtu pamatzināšanas par revīzijas jomu, tās funkcijām un apstākļiem. Lai izvairītos no pārpratumiem ir ieteicams informēt revidējamo vienību par šādiem kontaktiem ar tās personālu. Dialogs ar revidējamo vienību var ietekmēt arī revīzijas sākotnējo mērķu pariorientēšanu. Papildus (bet atkarībā no pārbaudāmā priekšmeta) var veikt pārrunas ar iekšējiem auditoriem un izmantot viņu pieredzi.

Turpmāk uzskaitītās tēmas var kalpot par piemēru pārrunām priekšizpētes laikā:

- a) Vai revīziju pieprasa citi, piemēram, likumdevējs, vai arī tā ir pašas ARI iniciatīva;
- b) Vai revīzija pievēršas vispārējam riskam, ietver stratēģisko novērtēšanu, vai arī tā attiecas uz ekonomiskuma, produktivitātes vai efektivitātes jautājumiem, un ja tā, uz kāda pamata;
- c) Priekšizpētes mērķis un uzdevumi;
- d) Revīzijas plāns;
- e) Revīzijas kritēriji;
- f) Kāda veida informācija varētu būt nepieciešama ARI no revidējamās vienības šajā posmā, lai iegūtu zināšanas, pārbaudītu iespējamo plānu u.c.

66. Papildus sapulcēm un pārrunām ar revidējamām vienībām, var izmantot vairākas metodes saziņas procesā plānošanas posmā:
- a) *Nosūtīt vēstuli* nepastarpināti revidējamās vienības vai vienību vadītājam. Tas nodrošinās atbilstošu revīzijas prezentēšanu revidējamās vienības augstāk stāvošajai vadībai. Var sagatavot paraugu, lai nodrošinātu, ka visās revīzijās informācija tiek prezentēta līdzīgā veidā.
 - b) *Sagatavot brošūru*, kas ietver informāciju par lietderības revīzijas mandātu un principiem, kā arī revīzijas procesa pārskatu. Tas veicinās izpratni par to, kas ir lietderības revīzija un kas tiks ietverts revīzijas procesā. To var ievietot ARI tīmekļa vietnē, lai vispārīgi iepazīstinātu ar lietderības revīziju.
 - c) *Identificēt kontaktpersonas* revidējamās vienībās, lai revidents varētu nepastarpināti sazināties ar revidējamām personām un lai revīzijas process tiktu veikts bez jebkādām problēmām. Vienlaikus, ir svarīgi informēt abu pušu augstāko vadību, kur procesu var veicināt arī komunikācija caur identificētajām kontaktpersonām.
67. Revidentam ir pienākums censties uzturēt atbilstošu dialogu un saziņu. Tomēr, ja rodas nesaskaņas, svarīgi tās risināt profesionālā un taisnīgā veidā – rūpīgi uzklausi, koncentrēties uz faktiem, būt objektīvam un saglabāt godprātību.

REVĪZIJAS PIERĀDĪJUMU IEGŪŠANA



68. Šajā nodaļā tiek skaidrotas lietderības revīzijas pierādījumu iegūšanas prasības un vadlīnijas. Šo prasību mērķis ir izveidot kopējo pieeju, ko revidents izmanto, veicot lietderības revīziju. Pierādījumu iegūšanas prasības attiecas, pirmkārt, uz pietiekamu un atbilstošu revīzijas pierādījumu iegūšanu un, otrkārt, uz pierādījumu izmantošanu, lai sasniegtu revīzijas mērķi un atbildētu uz revīzijas jautājumiem.

Revīzijas pierādījumi

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents iegūst pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus, lai noformulētu konstatējumus, izdarītu secinājumus attiecībā uz revīzijas mērķi(-iem) un jautājumiem un nepieciešamības gadījumā sniegtu ieteikumus, ja tas nepieciešams un to atļauj ARI mandāts (ISSAI 300/106).

Piemērošanas norādījumi

69. Revidentam jāiegūst pierādījumi, kas nepieciešami, lai atbildētu uz revīzijas jautājumiem un, kas nodrošinātu secinājumu izdarīšanu attiecībā pret revīzijas mērķi(-iem). Lēmumi par to, kā veikt pierādījumu vākšanu, parasti tiks pieņemti tad, kad ir saplānota revīzija (skatīt nodaļu *Revīzijas plānošana* iepriekš). Atkarībā no tā, cik detalizēts ir vispārējais revīzijas plāns, varētu būt nepieciešams revīzijas iegūšanas sākumā sīki saplānot to, kur un kā tiks vākti nepieciešamie pierādījumi.

Varētu būt lietderīgi sagatavot detalizētus revīzijas plānus, ja tas vēl nav izdarīts plānošanas posmā.

70. Ja revīzijas pierādījumi ir iegūti, revidentam jānovērtē, vai pierādījumi ir pietiekami un atbilstoši. Pamatojoties uz šo novērtējumu, revidentam jāpieņem lēmums par to, vai ir nepieciešams iegūt vairāk vai cita veida pierādījumus.

Kā iegūt pietiekamus, atbilstošus pierādījumus

71. Lietderības revīzijās pierādījumi reti ir secinoši (ja/nē vai pareizi/nepareizi). Visbiežāk lietderības revīzijas pierādījumi ir pārliecinoši ('norāda uz secinājumu, ka ...'). Strādājot jomās, kur pierādījumi ir pārliecinoši, nevis secinoši, plānošanas posmā vai pierādījumu iegūšanas posma sākumā var būt noderīgi veikt pārrunas ar jomas ekspertiem par iegūstamo pierādījumu raksturu un veidu, kādā tos analizēs un interpretēs revidents. Šāda pieeja samazina risku pārprast pierādījumus, un tā var paātrināt procesu. Svarīgi arī, ka revidents pieprasa informāciju no dažādiem avotiem, jo organizācijām, personām organizācijā, ekspertiem un ieinteresētajām pusēm ir atšķirīgas domas un argumenti.
72. Plānošanas posma mērķis ir atbilstoši un rūpīgi plānot, lai pierādījumu iegūšanas posmā varētu piemērot metodes un savākt datus, kas paredzēti plānošanas dokumentos. Tomēr, pierādījumu iegūšanas posmā revidentam jāturpina identificēt iespējamās informācijas avotus, ko var izmantot par pierādījumiem. Plānošanas posmā nevar paredzēt visas situācijas, un tādēļ revidents, tiklīdz tas ir ieguvis vairāk zināšanas revīzijas laikā, var precizēt revīzijas apjomu, jautājumus un kritērijus, kā arī pielietotās metodes datu vākšanai un to analīzei. . Ieteicams, lai šajā posmā revidents izvairās no būtisku izmaiņu veikšanas revīzijas plānā. Lēmumu par būtisku izmaiņu veikšanu revīzijas plānā pieņem iestādes vadība un par šādām izmaiņām jāinformē arī revidējamā vienība.
73. Revidentam jānovērtē, vai pietiekamu un atbilstošu pierādījumu trūkuma iemesls ir iekšējās kontroles nepilnības vai citas programmas vājās puses un vai pietiekamu, atbilstošu pierādījumu trūkums varētu būt par revīzijas rezultātu konstatējumu pamatu.

Pietiekamu un atbilstošu pierādījumu novērtēšana

74. Pietiekamu un atbilstošu pierādījumu jēdziens ir revīzijas sastāvdaļa (skatīt ISSAI 3000/106-111). Novērtējot pierādījumus, revidentam jānovērtē, vai kopumā pierādījumi ir pietiekami un atbilstoši, lai sasniegtu revīzijas mērķus un būtu par pamatu konstatējumiem un secinājumiem. Revīzijas mērķi var ļoti atšķirties, kā arī var atšķirties darba līmenis, kas nepieciešams, lai novērtētu pierādījumu pietiekamību un atbilstību mērķu sasniegšanai. Piemēram, nosakot pierādījumu atbilstību, revidents var pārbaudīt to uzticamību, iegūstot ar faktiem apstiprinātus pierādījumus. Riska un būtiskuma jēdzieni palīdz revidentam novērtēt revīzijas pierādījumus (skatīt arī nodaļu *Revīzijas risks un būtiskums*, GUID 3910).

Pietiekamība

Ir pierādījumu apjoms, kas nepieciešams, lai sasniegtu revīzijas mērķi(-us) un pamatotu revīzijas konstatējumus un secinājumus.

Atbilstība

Ir pierādījumu kvalitātes mērījums, kas ietver pierādījumu būtiskumu, derīgumu un ticamību, lai sasniegtu revīzijas mērķus un būtu par pamatu konstatējumiem un secinājumiem.

a) Būtiskums

Attiecas uz apmēru, kādā pierādījumiem ir loģiska saikne un būtiskums attiecībā uz revīzijas mērķi(-iem) un revīzijas jautājumu;

b) Derīgums

Attiecas uz apmēru, kādā pierādījumi ir nozīmīgs vai pieņemams pamats, lai izmērītu to, kas ir jānovērtē. Citiem vārdiem, derīgums attiecas uz apmēru, kādā pierādījumi parāda to, ko ir paredzēts attēlot;

c) Ticamība

Attiecas uz apmēru, kādā revīzijas pierādījumus pamato dati no dažādiem avotiem vai sniedz tādas pašas revīzijas konstatējumus atkārtotas pārbaudes gadījumā.

75. Kā minēts iepriekš, pierādījumiem ir dažādi veidi un avoti, ko var izmantot revidents. Katram pierādījuma veidam ir savas stiprās un vājās puses. Šādi pretstatījumi ir noderīgi, novērtējot pierādījumu atbilstību:

- a) Dokumentēti pierādījumi tiek uzskatīti par uzticamākiem, nekā mutiski izteikti pierādījumi, bet to uzticamība var atšķirties atkarībā no dokumentu avota un to mērķa.
- b) Mutiski pierādījumi, kas rakstiski pamatoti ar faktiem, ir uzticamāki, nekā tikai mutiski izteikti pierādījumi.
- c) Pierādījumi, kas iegūti no daudzām veiktajām intervijām ir uzticamāki, nekā pierādījumi, kurus pamato viena vai dažas veiktās intervijas.
- d) Mutiski pierādījumi, kas iegūti tādos apstākļos, kad personas var runāt brīvi, ir uzticamāki, nekā pierādījumi, kas iegūti tādos apstākļos, kad personas var būt iebiedētas.
- e) Pierādījumi, kas iegūti no zinošas, uzticamas un objektīvas trešās personas, ir uzticamāki, nekā pierādījumi, kas iegūti no revidējamās vienības vadības vai citām personām, kurām ir tieša interese revidējamā vienībā.
- f) Pierādījumi, kas iegūti tad, kad iekšējā kontrole ir efektīva, ir uzticamāki, nekā pierādījumi, kas iegūti tad, kad iekšējā kontrole ir vāja vai tās nav.
- g) Pierādījumi, kas iegūti revidenta tiešo novērojumu, aprēķinu un pārbaudes rezultātā, ir uzticamāki, nekā pierādījumi, kas iegūti netieši.
- h) Dokumentu oriģinālu pārbaude ir uzticamāka, nekā kopiju pārbaude.

76. Šādi pieņēmumi ir lietderīgi, novērtējot pierādījumu pietiekamību:

- a) Jo lielāks ir revīzijas risks, jo lielāks pierādījumu daudzums un kvalitāte ir nepieciešami.
 - b) Pārliciecināmi pierādījumi var ļaut izmantot mazāk pierādījumus.
 - c) Liels revīzijas pierādījumu daudzums nekompensē to būtiskuma, derīguma vai ticamības trūkumu.
 - d) Lielāks pierādījumu apjoms ir nepieciešams, ja revidējamai vienībai ir atšķirīgs viedoklis par pārbaudāmo priekšmetu.
77. Revidentam jānosaka kopējā pierādījumu pietiekamība un atbilstība, lai nodrošinātu pamatotu pamatu konstatējumiem un secinājumiem revīzijas mērķu kontekstā. Profesionāli spriedumi palīdz revidentam noteikt kopējo pierādījumu pietiekamību un atbilstību (skatīt arī *Profesionāls spriedums un skepse*, GUID 3910). Pierādījumu interpretēšana, apkopošana vai analizēšana parasti tiek veikta pierādījumu pietiekamības un atbilstības noteikšanā un revīzijas darba rezultātu paziņošanā. Kur nepieciešams, revidenti var izmantot statistiskās metodes, lai analizētu un interpretētu pierādījumus to pietiekamības novērtēšanai.

Pietiekami un atbilstoši pierādījumi

- a) Pierādījumi ir pietiekami un atbilstoši, ja tie nodrošina pietiekamu pamatu konstatējumiem un secinājumiem revīzijas mērķu kontekstā.
- b) Pierādījumi nav pietiekami un atbilstoši, ja
 - pierādījumu izmantošanai ir nepieņemami liels risks, kā rezultātā revidents var izdarīt nepareizu vai neatbilstošu secinājumu,
 - pierādījumiem ir nozīmīgi ierobežojumi, ņemot vērā revīzijas mērķus un paredzamo pierādījumu izmantošanu,
 - pierādījumi nesniedz adekvātu pamatu, lai sasniegtu revīzijas mērķus vai būtu par pamatu konstatējumiem un secinājumiem. Revidenti nedrīkst izmantot šādus pierādījumus, lai pamatotu konstatējumus un secinājumus.

Konstatējumi un secinājumi

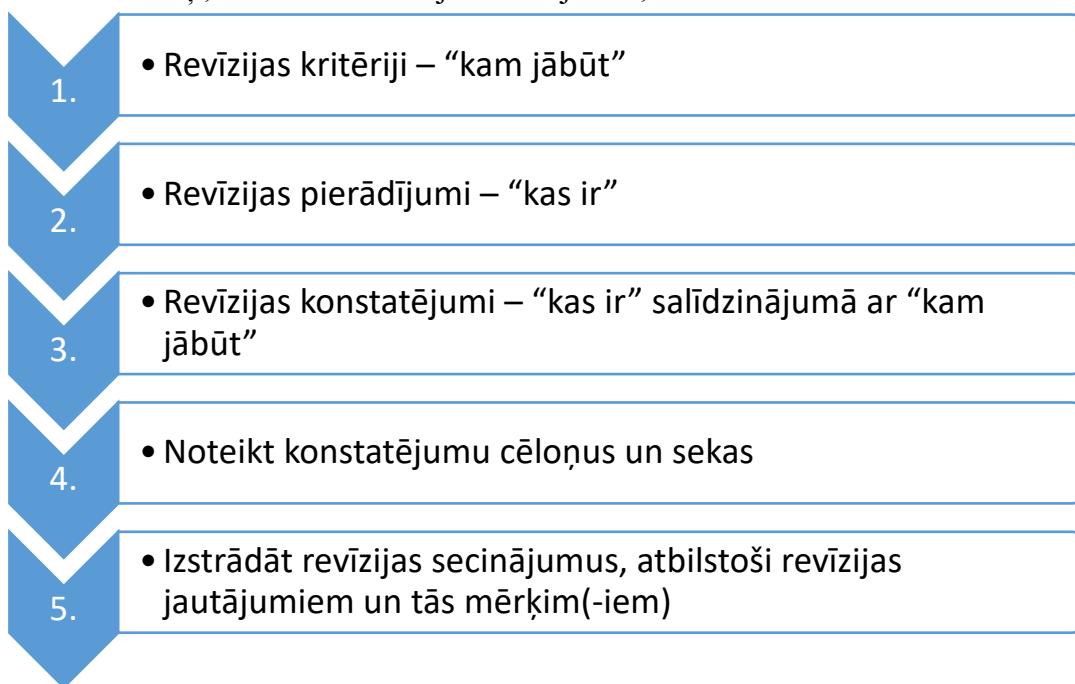
Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents analizē iegūto informāciju un nodrošina, ka revīzijas konstatējumi tiek izskatīti kopumā un atbilst revīzijas mērķim(-iem) un revīzijas jautājumiem, nepieciešamības gadījumā pārformulējot revīzijas mērķi(us) un revīzijas jautājumus (ISSAI 3000/122).

Piemērošanas norādījumi

78. Lietvedības revīzija paredz virkni analītisku procesu, kas attīstās pakāpeniski ar savstarpējās iedarbības palīdzību, ļaujot izmantotiem jautājumiem un metodēm padziļināti attīstīties un būt uzlabotiem. Viss process ir cieši saistīts ar revīzijas ziņojuma projekta sagatavošanu. Ziņošana var tikt uzskatīta par analītiskā procesa sastāvdaļu, kā rezultātā tiek sniegtas atbildes uz revīzijas jautājumiem un revīzijas mērķi(-iem) (skatīt nodaļu *Revīzijas noslēgums* turpmāk).

79. Analītiskie soļi, lai izdarītu revīzijas secinājumus, var tikt ilustrēti šādā veidā:



80. 1.solis ir revīzijas kritēriju noteikšana, kas tiek darīts plānošanas posmā. 2.solis ir pierādījumu vākšana un to pietiekamības un atbilstības novērtēšana. (Skatīt nodaļu *Revīzijas pierādījumi* iepriekš).

81. 3.solis - revidents izmanto pierādījumus, lai atbildētu uz revīzijas mērķi(-iem) un revīzijas jautājumiem. Kad tiek salīdzināti kritēriji ar to, kas faktiski ir, tiek izdarīti revīzijas konstatējumi.

82. 4.solis - tiklīdz revidents ir konstatējis novirzi starp “kam jābūt” un “kas ir”, tam ir ieteicams, ja iespējams, noteikt, kāpēc ir radusies šāda novirze (cēloņi) un kādas ir sekas (ietekme).
83. 5.solī revidents izdara secinājumu, pamatojoties uz konstatējumiem. Secinājumu formulēšana var prasīt revidenta profesionālo spriedumu un interpretēšanu, lai atbildētu uz revīzijas jautājumiem un sasniegtu tās mērķi. Ir nepieciešams apsvērt kontekstu un visus attiecīgos argumentus un dažādus viedokļus pirms secinājumu izdarīšanas. Ieteicams iesaistīt ARI augstāko vadību (skatīt *Kvalitātes kontrole*, GUID 3910).

Revīzijas konstatējumu sagatavošana

84. Revīzijas konstatējumi ir revīzijas specifisko pierādījumu analīzes un novērtēšanas rezultāts attiecībā pret revīzijas kritērijiem. Turpmāk revīzijas konstatējumi tiek izmantoti, lai atbildētu uz revīzijas jautājumiem, kas kalpo par pamatu revīzijas secinājumu izdarīšanai attiecībā pret revīzijas mērķi (skatīt revīzijas plāna struktūras paraugu *Plānošanas* nodaļā iepriekš). Revīzijas konstatējumi parasti ietver šādus elementus: kritēriji (“kam jābūt”), pierādījumi (“kas ir”), cēloņi (“kāpēc ir novirze no kritērijiem”) un sekas (“kādas ir sekas”).
85. Atbilstība kritērijiem vai to pārsniegšana var norādīt uz „labo praksi”, kas veicinājusi labus darbības rezultātus. Ja nav atbilstības kritērijiem, tad būs nepieciešami uzlabojumi. Tomēr ir nereālistiski gaidīt, ka revidējamās vienības darbības rezultāti attiecībā uz ekonomiskumu, produktivitāti un efektivitāti vienmēr atbildīs kritērijiem. Svarīgi novērtēt, ka apmierinoši darbības rezultāti nenozīmē izcilus darbības rezultātus, bet tie pamatojas uz to, ko saprātīga persona sagaidītu, ņemot vērā revidējamās vienības apstākļus. Tomēr šādus reālistiskus kritērijus ne vienmēr var izpildīt. Piemēram, noteiktu uzņemto starptautisko līgumsaistību izpilde īstermiņa vai vidējā termiņā. Apmierinošs sniegums šajā sakarā var tikt vērtēts kā iespējamākais (reālākais) izpildes apjoms, kas pakāpeniski uzlabo situāciju un veicina noteikto kritēriju sasniegšanu. Tas nozīmē, ka neatkarīgi no tā vai revidējamā vienība atbilst kritērijiem vai nē, revidentam ir jāizvērtē būtiskums un jāizdara profesionālais spriedums, interpretējot kāda ietekme būs uz revidējamās vienības darbības rezultātiem.
86. Vairumā revīziju ir ietverts analīzes veids, lai izprastu vai skaidrotu, kas ir bijis novērots. Analizējot iegūto informāciju, revidentam ir ieteicams koncentrēties uz revīzijas mērķi un revīzijas jautājumiem. Tas palīdzēs organizēt iegūtos datus un koncentrēties analītiskajam darbam. Plašs analīzes modeļu vai metožu klāsts tiek izmantots, atkarībā no revīzijas mērķa un iegūto pierādījumu veida. Praktiski visas revīzijas ietver dažādu veidu dokumentu analīzi. Atkarībā no dokumentācijas apjoma un kritērijiem, kas tiek novērtēti, to analīzes detalizācija var būt atšķirīga. Vairumā gadījumu tiek pielietota revidējamās vienības un citu ieinteresēto pušu intervēšana. Tas var tikt darīts dažādos veidos atkarībā no interviju mērķiem – strukturēta intervija var kalpot par pamatu daudz sarežģītākai analīzei, kamēr neformāla intervija

var kalpot par pamatu, lai izzinātu revidējamās vienības redzējumu attiecīgajā jautājumā. Papildus var tikt pielietotas dažādas statistiskās metodes, lai analizētu liela apjoma datus – vienkāršāku vai sarežģītāku metožu pielietošana, atkarībā no analizēto datu veida. Visās revīzijās diskusijas starp revīzijas grupas locekļiem, kolēģiem un vadību sniedz būtisku ieguldījumu konstatējumu un secinājumu izstrādāšanā un to novērtēšanā. Visbeidzot, arī diskusijas ar revidējamo vienību, vai atsevišķos gadījumos ar noteiktām fokuss grupām, var sniegt vērtīgu ieguldījumu šajā revīzijas procesa posmā.

Dažādu analīzes metožu un modeļu piemēri:

- a) Statistikas datu analīze
- b) Dokumentu un fizisko pierādījumu analīze
- c) Interviju sistemātiska analīze
- d) Dokumentu un fizisko pierādījumu izpēte
- e) Diskusijas revīzijas grupas ietvaros, ar pieredzējošākiem kolēģiem un vadību
- f) Diskusijas ar revidējamo vienību
- g) Fokuss grupu diskusijas

87. Dažreiz analīzes ietvaros jāveic konstatējumu salīdzināšana, piemēram:

- a) Dažādu iestāžu labās prakses pārņemšana – mazāk veiksmīga iestāde var mācīties no veiksmīgākas iestādes;
- b) Revidējamās jomas salīdzināšana ar līdzīgu revidējamo jomu citā valstī vai ar jomu, kas ir ārpus ARI mandāta.

Revīzijas konstatējumu cēloņu un seku noteikšana

88. Kaut arī ir svarīgi pieprasīt paskaidrojumus par novirzēm no kritērijiem, cēloņi jāskata ar piesardzību. Tie jāpamato ar pietiekamiem un atbilstošiem revīzijas pierādījumiem. Ir svarīgi arī izvērtēt revidējamās vienības viedokli par tās darbības problēmām un trūkumiem. Ja šādi uzskati nav pamatoti ar pietiekamiem un atbilstošiem revīzijas pierādījumiem, tad revidents nevar atzīt tos par atbilstošiem vai pareiziem. Ja revidējamās vienības viedoklis nav pamatots ar pietiekamiem pierādījumiem, bet tas ir saprātīgs saskaņā ar revidenta profesionālo spriedumu, revidents var lemt par šāda viedokļa iekļaušanu revīzijas ziņojumā.

89. Revidentam jākonstatē iespējamās sekas tam, ka nav atbilstība kritērijiem. Ja iespējams, konstatējot sekas, faktiskā situācija jāsalīdzina ar situāciju apstākļos, kad ir nodrošināta atbilstība kritērijiem. Noteiktā apmērā šīm iespējamām sekām sākotnējā stadijā būtu jāmotivē veikt šīs konkrētās problēmas revīziju.

90. Sekas var tik identificētas, kad tās ir jau iestājušās vai kā iespējamā nākotnes ietekme, pamatojoties uz loģisko pamatojumu. Konstatējumu raksturs nosaka, vai revidenti var uzrādīt faktiskās vai iespējamās sekas. Pagātnes vai šī brīža apstākļu faktiskās sekas palīdz parādīt rezultātu un kopumā sniedz pierādījumu tam, kāpēc ir nepieciešami uzlabojumi. Iespējamās sekas parasti ir aprakstītas kā loģiskais rezultāts, kas var sekot,

ja pierādījumi neatbilst kritērijiem. Iespējamās sekas kaut kādā mērā ir spekulatīvas, tādējādi revidentam jāizmanto tās uzmanīgi, it īpaši, ja trūkst saistīto pierādījumu vai novēroto pagātnes seku.

91. Ir svarīgi, lai revidents rūpīgi izvērtē sakarību starp cēloņiem un sekām un koncentrēties uz iespējamību, ka citi ārēji apstākļi var ietekmēt šīs sekas. Varētu būt nepieciešams izmantot uzlabotus analītiskos paņēmienus, lai atbildētu uz jautājumiem par cēloņiem un to sekām.

Svarīgi izprast iespējamo attiecību raksturu starp cēloņiem un sekām. Ne vienmēr, piemēram, mazs finansējums izraisa sliktākus apstākļus. Konkrētas organizācijas finansējums varētu būt samazināts sliktas pārraudzības dēļ. Rūpīgi izskatot datus, revidentam jāpatur prātā, ka pastāv daudzi attiecību iemesli:

- a) Var pastāvēt *tiešās cēloņa un seku attiecības*. Piemēram, ja ik gadu universitātei ir noteikta uzņemšana un tā palielina nepilna laika studentu uzņemšanu, tad samazinās pilna laika studentu uzņemšana.
- b) Var pastāvēt *pretējas cēloņa un seku attiecības*. Piemēram, sliktie rezultāti eksāmenos varētu būt sliktas apmeklētības dēļ, un līdzīgi sliktā apmeklētība varētu būt slikto eksāmena rezultātu dēļ.
- c) Attiecībām var būt *sakritības* raksturs. Piemēram, var pastāvēt attiecības starp veselības aprūpes kvalitāti pašvaldībā un eksāmenu rezultātiem tajā pašā reģionā, bet ir grūti pateikt, ka viens izraisa otru.
- d) Var būt *sajauktas* sekas. Piemēram, attiecības starp veselības aprūpes kvalitāti un eksāmena rezultātiem varētu būt sakarā ar lietderīgu resursu izmantošanu pašvaldībā, kas nevar tikt uzskatīts par daļu no pierādījumu iegūšanas.

Secinājumu izdarīšana pēc konstatējumu izvērtēšanas

92. Tiklīdz revidents ir noformulējis konstatējumus un noteicis, kāpēc nav atbilstības kritērijiem (cēloņi), kādas ir iespējamās sekas (sekas), tas ir nodrošinājis priekšnosacījumus secinājumu izdarīšanai. Secinājumi ir revidenta apgalvojumi, kas izriet no konstatējumiem. Tā kā lietderības revīzijās tiek konstatētas ekonomiskuma, produktivitātes un/vai efektivitātes nepilnības, secinājumos jānorāda iemesli, kas ir ekonomiskuma, produktivitātes vai efektivitātes trūkuma pamatā.
93. Revīzijas secinājumi ziņojumā precizē un pievieno konkrēto konstatējumu nozīmi. Secinājumos tiek izteikts revidenta viedoklis, un tie vienīgi pārfrāzē konstatējumus. Ņemot vērā, ka revīzijas konstatējumi tiek noteikti, salīdzinot “kam jābūt” saskaņā ar kritērijiem un atbilstoši revīzijas pierādījumiem (ieskaitot analītiskos pierādījumus) pret to “kas ir”, secinājumi atklāj revidenta skaidrojumus un redzējumu, pamatojoties uz konstatējumiem. Secinājumi varētu ietvert vispārējās

tēmas vai konkrēta parauga identificēšanu konstatējumos. Var norādīt arī pamatā esošo problēmu, kas paskaidro konstatējumus.

94. Secinājumi izriet loģiski no konstatējumiem par lietderības problēmām, vājajām pusēm, to cēloņiem un sekām. Skaidri jāpaskaidro un jāpamato visus analītiskos soļus, kas veikti ārpus konstatējumiem.
95. Izstrādājot revīzijas secinājumus, nereti nākas pārskatīt veikto datu analīzi un konstatējumus, lai nodrošinātu pārliecību, ka secinājumi izdarīti pamatoti. Datu analīzi veido no dažādiem avotiem iegūtu rezultātu apvienošana. Kā ticis minēts iepriekš ir dažādas metodes, kas var tikt pielietotas datu analīzei. Pienācīgi veiktā lietderības revīzijā izteiktie argumenti ir līdzsvaroti attiecībā pret vislabākajiem iespējamiem pretargumentiem, un dažādi pretēji uzskati ir izvērtēti savā starpā. Secinājumiem jābūt pamatoti ar mērķa(-u) kritērijiem, pierādījumiem un konstatējumiem.
96. Izstrādājot secinājumus, revidentam tie regulāri jāpārbauda attiecībā pret pierādījumu bāzi. Secinājumi, kurus pamato dažādi pierādījumu avoti, būs uzticamāki par tiem, kas pamatoti ar tikai vienu pierādījumu avotu.
97. Secinājumu izdarīšanas procesā revidentam varētu būt nepieciešams nedaudz precizēt vai mainīt revīzijas jautājumus un retos gadījumos arī revīzijas mērķi(-us). Nelieli revīzijas jautājumu precizējumi var būt nepieciešami, kad analīzes laikā kļūst skaidrs, ka nav iespējams precīzi atbildēt uz uzdotajiem jautājumiem, pamatojoties uz iegūtajiem pierādījumiem un konstatējumiem. Būtu vēlams, ka šāda problēma un attiecīgās izmaiņas tiktu veiktas revīzijas procesa sākuma posmā. Ja nepieciešams veikt precizējumus, tos jāapspiež un jādara zināmus gan iekšēji ARI, gan revidējamai vienībai.
98. Revidentam ir svarīgi būt orientētam uz mērķi un strādāt sistemātiski un ar pienācīgu rūpību un objektivitāti, kā arī nodrošināt profesionāla sprieduma veikšanu pierādījumu analīzes procesā. Būtiski, ka revidents pieņem kritisku pieeju un saglabā objektīvu attieksmi pret izmantojamo informāciju. Vienlaikus revidentam jāuzklausu uzskati un argumenti. Revidentam jāspēj skatīt lietas no dažādiem skatupunktiem un jā saglabā atvērtu un objektīvu attieksmi pret dažādiem uzskatiem un argumentiem. Ja revidents tos neuzklausu, tas var palaist garām labāko argumentu. Ar to arī tiek uzsvērts, cik svarīgi ir veikt racionālu novērtēšanu, revidentam neņemot vērā pašam savas un citu personiskās izvēles. Tādēļ ir svarīgi, lai revidenta iesaistīšanās ir pārdomātas un objektīvas analīzes procesā, nevis pārliecībā, ka konkrēti viedokļi ir pareizi (skatīt *Profesionālais spriedums un skepse*, GUID 3910).

Revīzijas riska pārvaldība revīzijas pierādījumu iegūšanas posmā

99. Visas revīzijas gaitā ir svarīgi kontrolēt revīzijas risku un plānotās tā mazināšanas procedūras un, ja nepieciešams, veikt korekcijas pie mainīgiem apstākļiem. Laba plānošana ļaus revidentam pārvaldīt revīzijas risku, veicot revīziju, jo revidents būs izplānojis dažādas iespējamības un dažādus scenārijus. Piemēram, ja plānotās datu vākšanas procedūras neļauj revīzijas grupai iegūt pietiekamus pierādījumus, revidentam jāizstrādā alternatīvs plāns, lai koriģētu šādas procedūras, vai, gadījumus, kad nepieciešams precizēt revīzijas jautājumus uz kuriem jārod atbildes. Tāpat revidentam vienmēr jāņem vērā, vai revīzijas riski ir mainījušies tādā veidā, ka rezultātā var tikt izdarīti neatbilstoši secinājumi, sniegta neobjektīva informācija vai informācija bez pievienotās vērtības. Šādā gadījumā ir svarīgas atbilstošas kvalitātes kontroles procedūras un uzraudzība.

Dokumentēšana revīzijas pierādījumu iegūšanas posmā

100. Revidents dokumentē revīziju pietiekami, pilnīgā un detalizētā veidā saskaņā ar ISSAI 3000/86. Laicīga revīzijas dokumentācijas sagatavošana būs kvalitatīvas revīzijas pamatā un veicinās iegūto revīzijas pierādījumu un izdarīto secinājumu efektīvu pārskatīšanu un novērtēšanu, pirms ir pabeigts ziņojums. Tā kā ir sarežģīti rekonstruēt un atsaukt konkrētas darbības, kas attiecas uz revīzijas pierādījumu iegūšanu nedēļu laikā pēc tam, kad darbs ir faktiski pabeigts, darbu jādokumentē tiklīdz revīzijas darba grupa to pabeidz, lai mazinātu neprecīzas revīzijas dokumentācijas risku, uzlabotu revīzijas kvalitāti un produktivitāti.
101. Konkrētās revīzijas dokumentācijas raksturs un apjoms ir galvenokārt profesionāla sprieduma jautājums, kas balstās uz katras revīzijas īpašajiem apstākļiem. Tomēr parasti revidentam jādokumentē:
- a) revīzijas mērķi(-us), apjomu un metodiku; un
 - b) izpildīto darbu un iegūtos pierādījumus, lai pamatotu nozīmīgos spriedumus un secinājumus.

Sākotnējo konstatējumu un secinājumu pārrunāšana – iekšēji un ārēji

102. Darbam turpinoties, ziņojuma projekts iegūst savu veidolu. Piezīmes un novērojami tiek noformēti strukturētā kārtībā un, tā kā norisinās iekšējās un ārējās pārrunas, teksts tiek sagatavots, novērtēts un pārrakstīts; tiek pārbaudīta informācija un pārrunāti secinājumi. Analītiskajā procesā ir būtiska saziņa, jo revidentam jāapsver situācija un visi attiecīgie argumenti, un dažādie skatupunkti, pirms tiek sagatavoti secinājumi. Šā iemesla dēļ revidentam jāuztur efektīva un atbilstoša saziņa ar revidējamo vienību un attiecīgajām ieinteresētajām pusēm.
103. Analītiskajā procesā revidentam var palīdzēt iekšējās pārrunas ar vecākajiem revidentiem un pieredzējušiem kolēģiem – novērtējot sākotnējos konstatējumus un secinājumus.

104. Ārēji ir nepieciešamība apmainīties ar informāciju, lai pārrunātu galvenās problēmas, kas ir radušās revīzijas laikā. Šajā posmā ir nepieciešams nodrošināt, ka faktoloģiskais pamats ir pareizs un taisnīgs un ka analīze ir vispusīga, un ir apskatīts konstatēto problēmu cēlonis. Nepieciešams prezentēt dažādus argumentus un plaši skatīt konstatējumus. Tikšanās laikā ar revidējamo vienību var apstiprināt faktus un veicināt revīzijas konstatējumu un ieteikumu izstrādi.
105. Labā prakse ir tikšanās rīkošana ar augstākstāvošajiem vadītājiem vai citām valsts amatpersonām. Cits labās prakses piemērs ir organizēt fokusgrupu tikšanās, uz kurām ir uzaicinātas galvenās ieinteresētās puses un eksperti, lai pārrunātu sākotnējos konstatējumus, secinājumus un ieteikumus. Iespēja pārrunāt dažādus problēmjautājumus, klātesot visām svarīgākajām ieinteresētajām pusēm, var sniegt pievienoto vērtību revīzijai (skatīt Saziņa, GUID 3910).

REVĪZIJAS NOSLĒGUMS



106. Šajā nodaļā tiek apskatītas lietderības revīzijas ziņošanas prasības un vadlīnijas. Ziņošanas prasību mērķis ir izveidot kopēju pieeju, ko revidents izmanto saziņā par lietderības revīzijas rezultātiem. Ziņošanas prasības attiecas uz ziņojuma formu, ziņojuma saturu un ziņojuma nosūtīšanu, kā arī tā izplatīšanu.
107. Revīzijas ziņojumu mērķi ir: (1) informēt potenciālo(-s) lietotāju(-s) par revīziju rezultātiem; (2) padarīt rezultātus skaidrākus; (3) padarīt rezultātus pieejamus sabiedrībai, lai veicinātu caurskatāmību, ja vien tiesību aktos nav noteikti īpaši ierobežojumi; un (4) veicināt ieteikumu ieviešanas uzraudzību, lai noteiktu, vai ir veikti atbilstoši uzlabojumi.

Ziņojuma saturs

Prasības saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents sagatavo revīzijas ziņojumus, kas ir a) visaptveroši, b) pārliecinoši, c) savlaicīgi, d) viegli lasāmi un e) vispusīgi (ISSAI 3000/116).

Revidents ziņojumā norāda revīzijas kritērijus un kritēriju avotu (ISSAI 3000/122).

Revidents nodrošina, ka konstatējumi sniedz skaidrus secinājumus attiecībā uz revīzijas mērķi(-iem) un/vai jautājumiem, vai paskaidro, kāpēc tas nav iespējams (ISSAI 3000/124).

Piemērošanas norādījumi

108. Lietderības revīzijas ziņojumu mērķis ir uzlabot zināšanas un uzsvērt nepieciešamos uzlabojumus. Lietderības revīzijā revidents ziņo par ekonomiskumu un produktivitāti, ar kādu tiek iegūti un izmantoti resursi, un efektivitāti, ar kādu tiek sasniegti mērķi. Šādi ziņojumi var ievērojami atšķirties to apjomā un raksturā, piemēram, ziņojot, kādi resursi ir izmantoti saprātīgā veidā, komentējot politikas un programmu ietekmi un iesakot izmaiņas, kas veicamas, lai panāktu uzlabojumus.
109. Rakstot revīzijas ziņojumu, būtiski, ka gan revīzijas darba grupa, gan uzraugošās personas, gan kvalitātes kontroles veicēji kritiski apsver secinājumus, kas izdarīti saistībā ar revīzijas konstatējumiem, pierādījumiem, datu materiāliem un revīzijas kritērijiem. Konstatējumiem un secinājumiem jābūt pamatotiem ar pietiekamiem un atbilstošiem pierādījumiem. Ja noteikts, ieteikumiem jābūt saistītiem ar konstatējumiem un secinājumiem. Tāpat ir svarīgas atbilstošas saskaņošanas un faktu apstiprināšanas procedūras ar revidējamo vienību.

Vispusīgu ziņojumu sagatavošana

110. Svarīgi, lai ziņojums ir precīzi un pareizi saprotams attiecībā uz aprakstītajiem jautājumiem un nosacījumiem uz kā revīzija koncentrējusies. Lai uzrakstītu vispusīgu ziņojumu, parasti revidents iekļauj revīzijas mērķa(-u), apjoma un metodikas aprakstu, kas izmantota, lai sasniegtu revīzijas mērķi(-us) un atbildētu uz revīzijas jautājumiem. Pamatojoties uz šo informāciju, lasītājiem jāizprot revīzijas nolūks, raksturs un veicamā revīzijas darba apjoms, konkrētā situācija un ziņojumā izklāstītā perspektīva.
111. Lasītājiem arī nepieciešams zināt, vai ir būtiski revīzijas mērķa(-u), apjoma, metodikas vai savākto datu ierobežojumi, lai tie bez jebkādiem pārpratumiem varētu apdomīgi interpretēt ziņojumā izklāstītos konstatējumus, secinājumus un ieteikumus.

112. Ziņojumā revidents parasti norāda būtiskos pieņēmumus, kas izdarīti, veicot revīziju, apraksta izmantotās metodes un kritērijus, tostarp to avotu. Revidentam ir īpaša atbildība nosakot un skaidrojot revīzijas ziņojumā izmantotos kritērijus (skatīt plašāku informāciju par kritērijiem nodaļā *Revīzijas plānošana*, šajā ISSAI).
113. Revidents var sniegt revidējamās jomas un situācijas aprakstu, lai izveidotu kontekstu galvenajiem secinājumiem un lai lasītājam palīdzētu saprast konstatējumus un izvērtēto problēmjautājumu nozīmīgumu. Revidējamās jomas un situācijas aprakstā var ietvert informāciju par to, kā strādā programmas un darbības, revidējamās vienības funkciju aprakstu un terminu skaidrojumu.
114. Lai sagatavotu vispusīgu ziņojumu, vissvarīgākais ir, lai revidents nodrošinātu pietiekamus un atbilstošu pierādījumus, kas pamatotu konstatējumus un secinājumus attiecībā pret revīzijas mērķi(-iem).

Pārliecināšu ziņojumu sagatavošana

115. Pārliecināšā ziņojumā revīzijas konstatējumi un secinājumi attiecas uz revīzijas jautājumiem un mērķi(-iem), tie ir pārliecināši un objektīvi aprakstīti. Ziņojumam ir loģiska secība, kur konstatējumi, secinājumi un ieteikumi ir skaidri saistīti ar revīzijas mērķi, revīzijas jautājumiem un revīzijas kritērijiem. Turklāt secinājumi un ieteikumi loģiski un analītiski izriet no konstatējumiem, kā arī aprakstītajiem faktiem un argumentiem. Pārliecināšā ziņojumam jābūt precīzam! Precīzs ziņojums pamatojas uz faktiem, tam ir skaidrs avotu, metožu un pieņēmumu apraksts, lai ziņojuma lietotāji var spriest, cik būtiski ir pierādījumi un izdarītie secinājumi. Izmantotā valoda un tonis ir neitrāls, un sniegtā informācija ir pietiekama, lai pārliecinātu lasītājus par konstatējumu derīgumu, secinājumu pamatotību un ieguvumiem no ieteikumu ieviešanas. Tiek izklāstīti arī dažādi skatupunkti, viedokļi un argumenti.
116. Viens veids, kā palīdzēt revidentam sagatavot pārliecināšu un precīzu revīzijas ziņojumu, ir izmantot kvalitātes kontroles veicēju, tas ir, pieredzējušu un no revīzijas neatkarīgu revidentu, kurš veic pārbaudi par to, vai ir pareizi ziņots par faktiem, skaitļiem un datumiem, ka revīzijas dokumentācijā konstatējumi ir atbilstoši pamatoti ar pierādījumiem un ka secinājumi un ieteikumi loģiski izriet no pierādījumiem.

Savlaicīgu revīzijas ziņojumu sagatavošana

117. Ziņojumam jāsniedz pieejama, kodolīga un aktuāla informācija, ko var izmantot valdība, likumdevējs un valsts iestādes uzlabojumu veikšanai. Lai ziņojumu varētu maksimāli izmantot, revidenta mērķis ir savlaicīgi sniegt atbilstošus pierādījumus, lai apmierinātu potenciālo lietotāju likumiskās vajadzības. Tāpat ziņojumā sniegtie pierādījumi ir lietderīgāki, ja tie attiecas uz aktuāliem problēmjautājumiem. Tādēļ ir būtiska savlaicīga ziņojuma sagatavošana. Atsevišķas ARI nosaka stingrus darba izpildes termiņus, kas saskaņoti ar atbilstošajiem likumdevēja noteiktajām izskatīšanas sēžu laikiem. Šādā gadījumā revīzijas ziņojuma publiskošanas laiks tiek

iepriekš noteikts. Savukārt, citos gadījumos ARI saglabā elastību attiecībā uz ziņojuma publiskošanas laiku, ņemot vērā potenciālo lietotāju vajadzības, kā arī labāko tā publicēšanas laiku.

118. Revīzijas laikā revidents var sniegt starpposma ziņojumu par būtiskajiem jautājumiem revidējamai vienībai, ja to pieļauj ARI pilnvaras. Ar šādu saziņu amatpersonas tiek brīdinātas par jautājumiem, kuriem ir nepieciešama tūlītēja uzmanība, un ļauj tiem veikt uzlabojumus, pirms gala ziņojums ir pabeigts (skatīt GUID 3910, *Saziņa*).

Uztverama ziņojuma sagatavošana

119. Lai efektīvi sniegtu pievienoto vērtību un veicinātu labāku resursu izmantošanu, ir svarīgi, lai lietderības revīzijas ziņojumi ir skaidri, kodolīgi, loģiski un koncentrētos uz tēmas jomu. Ziņojumiem, iespējams, ir vislielākā ietekme uz plašāku auditoriju, ja tie ir viegli lasāmi.

Lasītāju vajadzību apmierināšana

120. Viegli lasāmu ziņojumu panākumu atslēga ir noteikt lasītāju mērķauditoriju un saprast tās vajadzības. Lietderības revīzijas ziņojumu pamatauditorija ir likumdevēja un valdības iestādes. Tomēr ir arī citas ieinteresētās personas, piemēram, iedzīvotāji, akadēmiskais personāls, privātais sektors un masu saziņas līdzekļi, kuriem visiem var būt interese, bet, iespējams, citāds skatījums uz lietderības revīzijas iznākumu.

Efektīva ziņojuma struktūra

121. Sākot rakstīt revīzijas ziņojumu, ir svarīgi, lai ziņojuma projekta struktūra ir noteikta, kas palīdzētu darba organizācijai un padarītu tekstu plūstošu. Efektīva struktūra ļauj piesaistīt lasītāja uzmanību, paziņot revīzijas iemeslus, ziņot par sarežģītiem problēmjautājumiem un sniegt skaidru rezultātu interpretāciju. “Vakariņu ballītes” pieeja var palīdzēt revidentam izveidot viegli lasāma ziņojuma struktūru. Vakariņu ballītes pieeja attiecas uz reālu vakariņu ballītes situāciju, kad ir tikai īss laika sprīdis, lai noturētu “viesu” uzmanību. Vakariņu ballīte notiek pēc datu iegūšanas un analīzes, un tās mērķis ir sagatavot izteiksmīgus, interesantus ziņojuma secinājumus, kur katrs no tiem var tikt izteikts 10-15 sekunžu laikā, un uz to pamata izveidot vairākus informācijas līmeņus.

Padomi viegli lasāma ziņojuma izstrādei

- a) Nodrošināt, ka ziņojuma saturs izriet no revīzijas mērķa(-iem), un lasītājam ir sniegta pietiekama informācija, lai izprastu tēmu;
- b) Sadalīt tekstu ar virsrakstu palīdzību;
- c) Skaidri izteikt katras nodaļas un atkāpes galveno domu un parādīt, kā tā ir saistīta ar revīzijas tēmu;
- d) Izstrādāt savu ziņojumu viegli lasāmu, strukturēt un sakārtot to;
- e) Izvairīties no pārmērīgas saišu, atsauču un akronīmu (saīsinājumu) lietošanas.

Skaidra rakstība

122. Viegli lasāmam ziņojuma jābūt skaidram. Lai uzlabotu skaidrību:

- a) izvairieties no žargona. Ja ir nepieciešami tehniski, akadēmiski vai svešvārdi un saīsinājumi, tiem ir jābūt paskaidrotiem. Lietderīgi, ja lasītājam skaidrojumi tiek sniegti skaidrojošajā vārdnīcā vai viegli atrodamās zemteksta vērēs;
- b) izvairieties no nenoteiktības;
- c) izmantojiet konsekventi vienu un to pašu konkrētas domas vai objekta terminu;
- d) labāk pielietot darāmo, nevis ciešamo kārtu;
- e) esiet īsi. Lietojiet īsas nodaļas, atkāpes un teikumus;
- f) izmantojiet piemērus, kas pierāda revīzijas konstatējumus un secinājumus;
- g) izmantojiet vizuālos līdzekļus, lai pievērstu uzmanību galvenajiem punktiem. Izmantojiet sarakstus, tabulas, diagrammas, kartes un citus attēlus, lai uzskatāmi parādītu sarežģītus un liela apjoma datus. Tie bieži vien var nodot ziņu daudz efektīvāk nekā pats teksts. Tomēr tabulām un grafikiem jābūt vienkāršiem. Pārliecinieties, ka tie attēlo tikai vienu domu un ka lasītājs uzreiz spēs saprast šo domu.

Līdzsvarota revīzijas ziņojuma sagatavošana

123. Darbībām, kas atbalsta lietderības revīzijas ziņojuma izstrādi jābūt taisnīgām un jāpamato revīzijas konstatējumus, secinājumus un ieteikumus. Sagatavojot līdzsvarotu un konstruktīvu ziņojumu tas ir svarīgi, lai palielinātu tā ietekmi. Revidentam revīzijas ziņojumā ir jāskaidro identificēto problēmu ietekme, jo tas ļaus ziņojuma lasītājam labāk izprast problēmas būtiskumu. Tas, savukārt, veicinātu revidējamo vienību uz rīcību, kas nodrošinātu uzlabojumus.

124. Darbam, kas ir lietderības revīzijas ziņošanas pamatā, jābūt taisnīgam un jāpamato kopējie konstatējumi, secinājumi un ieteikumi. Vispusīga un konstruktīva ziņojuma sagatavošanā ir lietderīgi:

- a) Uzrādīt konstatējumus objektīvi un taisnīgi. Norādīt un interpretēt faktus neitrāli, izvairoties no neobjektīvas informācijas vai valodas, kas var radīt aizsargāšanos un pretestību.
- b) Atspoguļot dažādus skatupunktus un viedokļus. Ja pierādījumi var tikt dažādi interpretēti, tas jānorāda, lai garantētu taisnīgumu un līdzsvaru. Sekojot

pamatargumentiem, lasītājs varēs labāk izprast gala secinājumus un ieteikumus.

- c) Būt pilnīgam. Pilnīgs ziņojums ietver gan labus, gan sliktus punktus, kā arī tiek izteikta uzslava, kur tas ir saistoši. Pozitīvu aspektu ietveršana var uzlabot citu valsts organizāciju, kas iepazinušās ar ziņojumu, darbu. Svarīgi, ka ziņojumā ir ietverta visa informācija un argumenti, kas nepieciešami, lai sasniegtu revīzijas mērķi(-us) un radītu pietiekamu un pareizu izpratni par ziņojumā norādītajiem jautājumiem un nosacījumiem. Faktus nedrīkst noklusēt, kā arī mazākas nepilnības nedrīkst pārspīlēt. Vienmēr jāpieprasa un kritiski jāvērtē skaidrojumi, it īpaši, ja tos sniegusi revidējamā vienība.

Ieteikumi

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents sniedz konstruktīvus ieteikumus, kas var dot būtisku ieguldījumu revīzijā identificēto trūkumu un problēmu novēršanā, ja tas ir aktuāli un to pieļauj ARI pilnvaras (ISSAI 3000/126).

Piemērošanas norādījumi

125. Ieteikumu, ja tādi sniegti, mērķis ir veicināt uzlabojumus, kas nodrošinātu izmaksu samazināšanos, vienkāršotu administratīvās procedūras, palielinātu pakalpojumu kvalitāti un pieejamību vai uzlabotu efektivitāti, ietekmi vai ieguvumus sabiedrībai. Revidents var ieteikt darbības, lai labotu nepilnības un citus konstatējumus, kas noskaidroti revīzijas laikā, un uzlabotu programmas un darbību, ja ieguvumi no uzlabojumiem ir pamatoti ar ziņotajiem konstatējumiem un secinājumiem.

Vērā ņemami jautājumi, izstrādājot ieteikumus:

- a) Ko nepieciešams izdarīt un kāpēc?
- b) Kur to nepieciešams izdarīt?
- c) Kurš par to ir atbildīgs?
- d) Vai ieteiktās darbības atrisinās konstatētās problēmas?
- e) Vai ieteiktās darbības varētu radīt negatīvas sekas?

126. Varētu būt saistoši uzskaitīt argumentus par un pret dažādiem alternatīvajiem priekšlikumiem. Ņemot vērā pamatargumentus, lasītājs varēs labāk saprast beigu ieteikumus.

127. Lai ieteikumi būtu konstruktīvi, parasti tie:

- a) būs vērsti uz konstatēto vājo pušu un problēmu cēloņa risināšanu;
- b) būs praktiski un ar pievienoto vērtību;

- c) loģiski izrietēs no konstatējumiem un secinājumiem;
 - d) būs formulēti tādā veidā, lai izvairītos no vispārzināmas patiesības atklāšanas vai vienkāršas revīzijas secinājumu pārfrāzēšanas;
 - e) nebūs ne pārāk vispārīgi, ne pārāk detalizēti. Vispārīgi izteiktiem ieteikumiem parasti nav pievienotās vērtības, turpretim pārāk detalizēti izteikti ieteikumi ierobežos revidējamās vienības brīvību;
 - f) būs iespējami ieviest bez papildus resursu nepieciešamības;
 - g) skaidri norādīs uz ieteicamām darbībām un atbildīgo par šādu darbību veikšanu;
 - h) būs adresēti iestādēm, kurām ir pienākums un kompetence tos ieviest.
128. Lietderīgu ieteikumu rezultātā var tikt veikti uzlabojumi valsts programmās un darbībā. Ieteikumi ir lietderīgi, ja tie ir adresēti pusēm, kuras ir pilnvarotas rīkoties, un ja ieteiktās darbības ir konkrētas, praktiskas, ekonomiskas un izmērāmas.

Padomi ieteikumu sniegšanai

- a) Domājiet par iespējamiem ieteikumiem savlaicīgi revīzijas procesa gaitā. Parasti tiek sagaidīts, ka revīzijas grupas laicīgi sniegs iespējamo ieteikumu projektus;
- b) Rakstiet ieteikumus tādā veidā, kas ļauj revidentiem novērtēt, vai tie ir vai nav ieviesti;
- c) Izmantojiet piemērus no iepriekšējiem ziņojumiem – neizgudrojiet riteni no jauna;
- d) Ja iespējams, strādājiet ar revidējamo vienību, lai noskaidrotu nepieciešamās izmaiņas un to īstenošanas veidus.

Saziņa ar revidējamo vienību

Prasības saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents sniedz revidējamai vienībai iespēju komentēt revīzijas konstatējumus, secinājumus un ieteikumus, pirms ARI publicē revīzijas ziņojumu (ISSAI 300/129).

Revidents dokumentē revidējamās vienības komentāru pārbaudi darba dokumentos, tostarp arī iemeslus izmaiņu veikšanai revīzijas ziņojumā vai iemeslus par saņemto komentāru noraidīšanai (ISSAI 3000/130).

Piemērošanas norādījumi

129. Dodot iespēju revidējamai vienībai sniegt komentārus par revīzijas konstatējumiem, secinājumiem un ieteikumiem, pirms tiek publicēts ziņojums, tiek nodrošināts, ka ziņojuma faktoloģiskais pamats ir pareizs un objektīvs un ka analīzes ir vispusīgas un skar konstatēto problēmu cēloni. Visi šie jautājumi jāpaziņo atbildīgajām iestādēm, kas ir iesaistītas revīzijā.
130. Ziņojuma projekta nosūtīšana atbildīgajai pusei pārskatīšanai un komentēšanai veicinās taisnīgu, pilnīgu un objektīvu ziņojuma sagatavošanu. Atbildīgo pušu viedokļu ietveršana ļauj ziņojumā atklāt ne tikai revidenta konstatējumus, secinājumus un ieteikumus, bet arī revidējamās vienības viedokli un to plānotās koriģējošās darbības. Tas ir īpaši svarīgi gadījumos, kad pastāv domstarpības par būtiskiem faktiem, kas iekļauti revīzijas ziņojumā, vai, ja pastāv būtiskas domstarpības par nepieciešamo rīcību konstatēto trūkumu novēršanai. Ir ieteicams iegūt rakstiskus komentārus.
131. Parasti ARI nosaka laiku, kas tiek dots revidējamai vienībai, atgriezeniskās saites sniegšanai, bet tas jā dara piesardzīgi, lai nodrošinātu, ka komentāru sniegšanai ir dots pietiekams laiks.
132. Rūpīgi jāapsver visi saņemtie komentāri. Ja atbildēs tiek sniegta jauna informācija, revidentam jānovērtē to un jāizvērtē nepieciešamība labot ziņojuma projektu. Jāanalizē visas nesaskaņas, lai beigu ziņojums būtu vispusīgs un taisnīgs.
133. Ja revidējamās vienības sniegtie komentāri nav pietiekami, ir nekonsekventi vai pretrunā konstatējumiem, secinājumiem vai ieteikumiem ziņojuma projektā, revidentam ieteicams novērtēt revidējamās vienības komentāru derīgumu. Ja revidents nepiekrīt konstatējumiem, labā prakse ir skaidrot nepieņemšanas iemeslus revīzijas darba dokumentos. Turpretim revidentam ieteicams labot ziņojumu, ja nepieciešams un ja tiek konstatēts, ka komentāri ir derīgi un pamatoti ar pietiekamiem un atbilstošiem pierādījumiem.

134. Atbildes ir jādokumentē. Ir lietderīgi darba dokumentos ierakstīt saņemto komentāru izvērtēšanu, lai dokumentētu jebkādas izmaiņas revīzijas ziņojuma projektā vai iemeslus, kāpēc šādas izmaiņas netika veiktas.
135. Procesa beigās ir ieteicams informēt revidējamo(-ās) vienību(-as) par gala ziņojuma publicēšanas procedūrām un laika grafiku.

Ziņojuma projekta nosūtīšana trešajām pusēm

136. Lai nodrošinātu, ka revīzijas ziņojums ir taisnīgs un vispusīgs, labā prakse ir nosūtīt to trešajām pusēm, uz kurām attiecas revīzija, kā arī revidējamai vienībai. Trešajām pusēm, uz kurām attiecas ziņojums, tas ir, visām privātpersonām un organizācijām, uz kurām attiecas ziņojums, jādod iespēja sniegt savus komentārus par to, kas par tām ir teikts, un to darbībām vai uzskatiem. Ja trešajām pusēm var tikt sniegts viss ziņojuma projekts komentāru sniegšanai, revidentam jāpieņem lēmums, cik daudz trešās puses ir saistītas ar pārbaudāmo priekšmetu. Dažos gadījumos revidenti var izvēlēties nosūtīt trešajām pusēm visu ziņojumu vai tā galvenās nodaļas, bet bieži vien būs atbilstoši nosūtīt tām tikai izvilkumus.

Ziņojuma izplatīšana

Prasība saskaņā ar ISSAI 3000

ARI nodrošina savu revīzijas ziņojumu publicēšanu (ISSAI 3000/133).

Piemērošanas norādījumi

Ziņojumu nosūtīšana atbildīgajām pusēm, ieinteresētajām pusēm un sabiedrībai

137. Ieteicams, ka ARI pieņem lēmumu par ziņojuma izplatīšanas veidu saskaņā ar tās pilnvarām. Katra lietderības revīzija parasti tiks publicēta atsevišķā ziņojumā drukātā veidā vai tiešsaistē, vai abos veidos. Ziņojumi jānosūta likumdevējam un atbildīgajām pusēm. Vispāratzīta prakse ir publicēt ziņojumu sabiedrībai tieši vai ar masu saziņas līdzekļu starpniecību vai citām ieinteresētajām pusēm, ja vien to neaizliedz likumi vai noteikumi. Tā ir priekšrocība, ja ziņojumi ir pieejami sabiedriskai apspriešanai un kritikas izteikšanai.
138. Ja noteikta veida informācijai ir noteikts publiskošanas aizliegums vai, ja informācija netiek iekļauta revīzijas ziņojumā dēļ noteiktiem konfidencialitātes ierobežojumiem vai šī informācija satur sensitīvus datus, revidentam šāda rīcība un tās iemesli jānorāda revīzijas ziņojumā. Dažos gadījumos informācija var būt klasificēta vai noteikti tās publiskošanas aizliegumi saskaņā ar tiesību aktiem vai citiem saistošiem noteikumiem. Šādā gadījumā, revidentam ir tiesības sagatavot

atsevišķu ziņojumu, kas satur klasificētu vai ierobežotas pieejamības informāciju un izplatīt to tikai tām personām, kurām saskaņā ar tiesību aktiem ir tiesības šādu informāciju saņemt.

139. Papildus apstākļi, kas saistīti ar sabiedrisko drošību, privātuma aizskārumu un citiem drošības apsvērumiem arī var būt par pamatu noteiktas informācijas izslēgšanai no revīzijas ziņojuma, kas paredzēts publiskošanai vai plašākai tā izplatīšanai. Piemēram, detalizētas informācijas par informācijas tehnoloģiju drošības aspektiem var tikt izslēgta no publiski pieejamā revīzijas ziņojuma, jo šāda veida informācija var tikt izmantota ļaunprātīgi. Šādos apstākļos revidents var iekļaut neidentificējamus datus vai sagatavot ierobežotas pieejamības revīzijas ziņojumu, kas tiek adresēts tām atbildīgajām pusēm uz kurām attiecas revidenta norādītie ieteikumi.

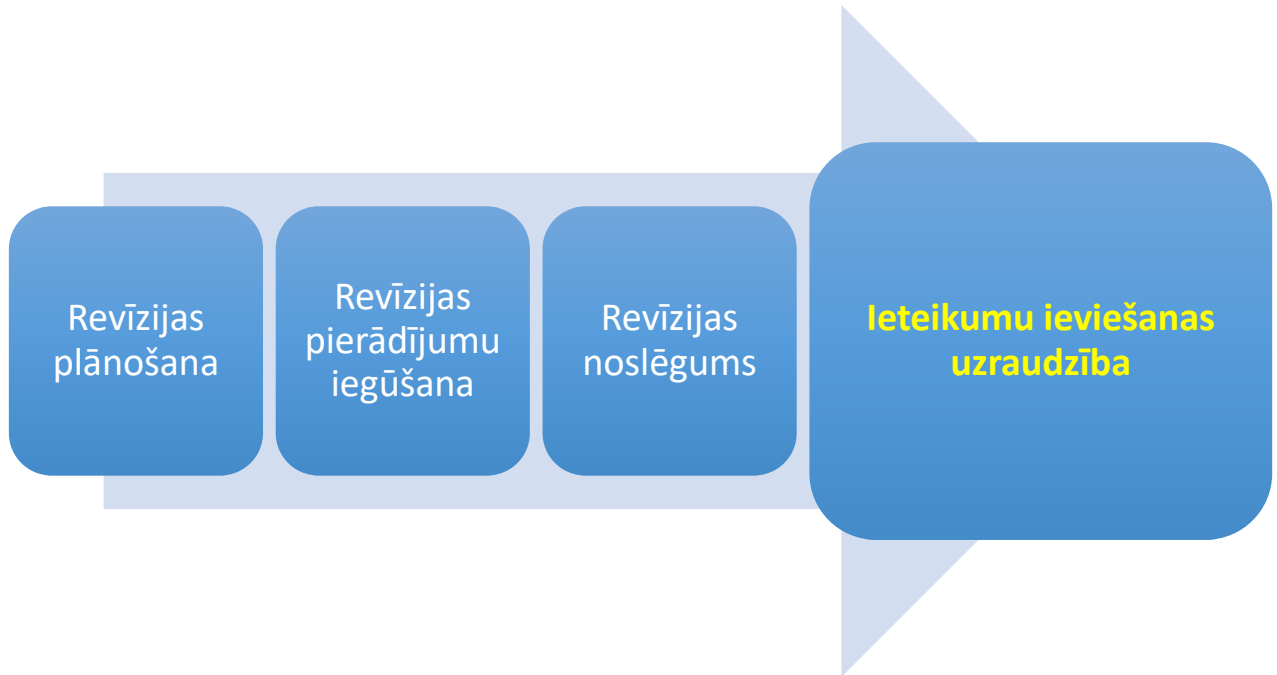
Rezultātus var prezentēt dažādos veidos

140. Revidentam ir ieteicams izmantot revīzijas ziņojuma formu, kas ir piemērota potenciālajiem lietotājiem, un ir rakstveidā vai kādā citā pieejamā formā. Piemēram, revidents var prezentēt revīzijas ziņojumus ar elektronisko masu saziņas līdzekļu palīdzību, kas ir pieejami visiem potenciālajiem lietotājiem. Revīzijas ziņojuma kopsavilkuma publicēšana ARI tīmekļvietnē uzskatāma par labo praksi.
141. Papildus publicētajam ziņojumam (papīra veidā vai tiešsaistē), revidents var apsvērt papildu produktus izstrādi, lai izplatītu galvenā ziņojuma konstatējumus plašākai auditorijai:
- a) Ieteicams, ka masu saziņas līdzekļiem tiek sniegta pareiza un vispusīga informācija, piemēram, preses relīžu formā. Tas var mazināt pārpratumu risku vai rezultātu pārspīlēšanu no masu saziņu līdzekļu puses.
 - b) Atsevišķi ziņojumi atgriezeniskajai saitei var tikt izsniegti aptaujas respondentiem, lai parādītu, kā tie darbojas, salīdzinot ar nozari kopumā, un lai izplatītu labo praksi.
 - c) Revidenti var publicēt papildu tehniskos pielikumus internetā, ja revīzijā ir veikta detalizēta datu analīze.
 - d) Citus konsultantu vai akademiķu ziņojumus par pārbaudāmo priekšmetu par izvietot pilnā apmērā internetā, lai sniegtu lielāku pamatojumu kopsavilkumam galvenajā ziņojumā. Tomēr ir atbilstoši, ka tas notiek tikai, ja šķiet, ka šie ziņojumi sniedz būtisku pievienoto vērtību un nekādā veidā nav pretrunā ar revīzijas ziņojuma konstatējumiem un secinājumiem.
142. Lietotāju vajadzības var ietekmēt produktu formu un var ietvert kopsavilkumus, preses relīzes vai citus prezentēšanas materiālus. Katram produktam jābūt rakstveidā un tādā stilā, kas ir piemērots konkrētai auditorijai, lai tam būtu maksimālā ietekme. Sagatavots komunikācijas plāns var palīdzēt strukturēt to, kā efektīvi būt pieejamam

dažādām auditorijām, un sniegt laicīgu ieguldījumu lēmuma pieņemšanas procesā (skatīt *Revīzijas plānošana* iepriekš šajā ISSAI).

143. Neskatoties uz to, kādi līdzekļi tiek izmantoti, lai izplatītu ziņojumā pausto ziņu, revidentam jāpārliciecinās, ka ziņa ir pilnībā konsekventa. Revidentam arī jāapsver, vai produkti ir bijuši pakļauti pietiekamai kvalitātes kontrolei.
144. Papildus rakstveida materiālam, revidents var izmantot dažādus līdzekļus, lai palielinātu revīziju ietekmi, palīdzot organizācijām uzlabot to darbību un izplatot labo praksi un gūto mācību visā publiskajā sektorā. Lai to izdarītu, revidents var izmantot dažādas metodes, piemēram, darba grupa ar revidējamo vienību, kas ļaus veicināt izdevīgas izmaiņas. Arī konferences organizēšana ir efektīvs veids, kā piesaistīt praktiķus un pārrunāt svarīgos problēmjasautājumus.

IETEIKUMU IEVIEŠANAS UZRAUDZĪBA



145. Ziņojuma publicēšana nav revīzijas procesa galīgais noslēgums. Bez publicēšanas ir ieteikumu ieviešanas uzraudzība, kad tiek noteikta revīzijas ietekme. Revīzijas ziņojumu mērķis ir ietekmēt veidu, kādā ir izstrādāti un iedzīvotājiem sniegti pakalpojumi, un ieteikumi sniegti, lai veiktu uzlabojumus šo pakalpojumu ekonomiskumā, produktivitātē un efektivitātē. Šajā nodaļā ir ietvertas ieteikumu ieviešanas uzraudzības prasības un padomi, kā veikt lietderības revīziju ziņojumu ieteikumu ieviešanas uzraudzību.

Prasības saskaņā ar ISSAI 3000

Revidents nepieciešamības gadījumā veic iepriekšējās revīzijas konstatējumu un ieteikumu ieviešanas uzraudzību, un ARI iespēju robežās ziņo likumdevējam par visu veikto uzlabojumu rezultātiem un ietekmi (ISSAI 300/136).

Revidents ieteikumu ieviešanas uzraudzībā velta uzmanību tam, lai noteiktu, vai revidējamā vienība ir pienācīgi risinājusi problēmas un labojusi situāciju pēc saprātīga laika perioda (ISSAI 3000/139).

Piemērošanas norādījumi

Kāpēc veikt ieteikumu ieviešanas uzraudzību

146. Revīzijas ziņojuma ieteikumu ieviešanas uzraudzība ir svarīgs rīks, kā stiprināt revīzijas ietekmi un uzlabot nākotnes revīzijas darbu, un tādēļ tā ir vērtīga revīzijas procesa sastāvdaļa. Ieteikumu ieviešanas uzraudzība veicina efektīvu ziņojuma ieteikumu īstenošanu un sniedz atgriezenisko saiti ARI, likumdevējam un valstij par lietderības revīzijas efektivitāti un revidējamās vienības veiktajiem uzlabojumiem.
147. Ieteikumu ieviešanas uzraudzība saistībā ar revīzijas konstatējumiem un ieteikumiem var būt lietderīga četru galveno iemeslu dēļ:
- a) lai noteiktu apmēru, kādā revidējamās vienības ir īstenojušas izmaiņas uz revīzijas konstatējumu un ieteikumu pamata;
 - b) lai noteiktu ietekmi, ko piedēvēt revīzijām;
 - c) lai noteiktu tās jomas, kur būtu lietderīgi veikt turpmāku ieteikumu ieviešanas uzraudzību;
 - d) lai novērtētu ARI darba rezultātus. Ieteikumu ieviešanas uzraudzība sniedz pamatu, lai novērtētu ARI darbu, un var sniegt jaunas zināšanas un uzlabotu ARI praksi. Šāda revīzijas ziņojuma ieteikumu ieviešanas uzraudzība ir vērtējama arī kā pašnovērtējuma līdzeklis.

Ieteikumu ieviešanas uzraudzības fokuss

148. Ieteikumu ieviešanas uzraudzība parasti tiek veikta periodiski, kā šķiet atbilstoši ARI. Ieteikumu ieviešanas uzraudzības pasākumi parasti tiek novērtēti kā visas ARI revīziju stratēģijas daļa. Revidējamai vienībai ir nepieciešams pietiekams laiks, lai īstenotu atbilstošas darbības.
149. Veicot revīzijas ieteikumu ieviešanas uzraudzību, jānosaka, vai veiktās darbības, kas attiecas uz konstatējumiem un ieteikumiem, labo pamatā esošus nosacījumus. Tas nozīmē, ka revidentam jāpārbauda gan pozitīvas, gan negatīvas reakcijas ko veicinājusi revīzija un revīzijas ziņojums. Tādēļ svarīgi būt objektīvam.
150. Revīzijas ietekmi var konstatēt no atbildīgo personu veikto koriģējošo darbību sekām vai no revīzijas konstatējumu un secinājumu ietekmes uz pārvaldi, atbildību, izpratni par problēmu un pieeju tai.
151. Veicot revīzijas ziņojuma ieteikumu ieviešanas uzraudzību, revidentam jākoncentrējas uz konstatējumiem un ieteikumiem, kas vēl ir aktuāli ieteikumu ieviešanas uzraudzības veikšanas laikā. Nepietiekama vai neapmierinoša revidējamās vienības darbība var būt par iemeslu nākošās ARI revīzijas veikšanai.

Kā veikt ieteikumu ieviešanas uzraudzību

152. Ieteikumu ieviešanas uzraudzībā attiecībā uz konstatējumiem un ieteikumiem var izmantot dažādas metodes:

- a) Noorganizējiet tikšanos ar atbildīgajām pusēm pēc tam, kad ir pagājis noteikts laiks, lai noskaidrotu, kādas darbības ir veiktas izpildes uzlabošanai, un lai pārbaudītu, kādi ieteikumi ir ieviesti.
- b) Lūdziet atbildīgās puses rakstiski informēt ARI par darbībām, ko tās ir veikušas, lai risinātu revīzijas ziņojumā norādītās problēmas.
- c) Veiciet informācijas iegūšanu telefoniski un organizējot atsevišķas vizītes revidējamā vienībā, lai iegūtu informāciju par aktivitātēm, kas īstenotas ieteikumu ieviešanai.
- d) Sekojiet līdzi atbildīgās puses, parlamenta un masu saziņas līdzekļu reakcijai un analizējiet, vai konstatētās problēmas ir vai nav atbilstoši risinātas.
- e) Pieprasiet iegūt nepieciešamo informāciju par revidējamās vienības īstenotajām aktivitātēm finanšu revīzijas ietvaros.
- f) Veiciet revīziju par ieteikumu ieviešanu, kā rezultātā tiek sagatavots jauns lietderības revīzijas ziņojums.

153. To, kādas metodes izmantot, būs atkarīgs no ARI lietderības revīzijai noteiktām prioritātēm stratēģiskās un ikgadējā darba plānošanas procesa laikā. To arī ietekmē konstatēto problēmu nozīmīgums, sagaidāmās darbības un ārējā interese par informāciju, kas saistīta ar veiktajām darbībām.

154. Lai arī kādas metodes ir izmantotas, ieteikumu ieviešanas uzraudzības rezultāti atbilstoši jāziņo, lai sniegtu atgriezenisko saiti likumdevējam, ja iespējams, kopā ar veikto uzlabojumu secinājumiem un ietekmi. Labā prakse ir ziņot atbildīgajām pusēm vai likumdevējam par konstatētām nepilnībām un uzlabojumiem, kas identificēti, veicot revīzijas ieteikumu ieviešanas uzraudzību.

Kā ziņot par ieteikumu ieviešanas uzraudzību

155. Ieteikumu ieviešanas uzraudzības rezultāti var tikt ziņoti atsevišķi vai konsolidētā ziņojumā. Ja par vairāku revīziju ieteikumu ieviešanu tiek ziņots kopā, tas var ietvert dažādu revīziju analīzi, iespējams, iezīmējot vairāku ziņošanas jomu kopīgās tendences un tēmas. Lai kāda būtu forma, ziņojumiem par ieteikumu ieviešanas uzraudzības rezultātiem jābūt vispusīgiem un konstatējumiem – objektīviem un taisnīgiem.

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



Latvijas Republikas

Valsts kontrole

Skanstes iela 50,

Rīga, LV 1013

tālrunis: 67017500

fakss: 67017673

e-pasts: lrvk@lrvk.gov.lv

www.lrvk.gov.lv