

# ZIŅOJUMS PAR STANDARTU UN KODU IEVĒROŠANU (ROSC) Latvijas Republika

## GRĀMATVEDĪBA UN REVĪZIJA

2005. gada 30. marts

### Saturs

Kopsavilkums

I Ievads

II Institucionālā sistēma

III Izstrādātie un ieviestie grāmatvedības standarti

IV Izstrādātie un ieviestie revīzijas standarti

V Viedokļi par finanšu pārskatu kvalitāti

VI Rekomendācijas

### KOPSAVILKUMS

Šis ziņojums sniedz grāmatvedības, finanšu pārskatu sagatavošanas un revīzijas prasību un prakses novērtējumu uzņēmumos un finanšu nozarēs Latvijā. Ziņojumā kā kritēriji izmantoti Starptautiskie finanšu pārskatu standarti (SFPS) un Starptautiskie grāmatvedības standarti (SGS), kā arī starptautiskā pieredze un labā prakse grāmatvedības un revīzijas regulēšanas jomā. Attiecībā uz Eiropas Savienības (ES) dalībvalstīm novērtējumā aplūkotas arī attiecīgās ES tiesību aktu (*acquis communautaire*) prasības.

Komersabiedrībām jā sagatavo finanšu pārskati saskaņā ar Latvijas grāmatvedības prasībām, kuru pamatā ir Ceturtā un Septītā ES uzņēmējdarbības tiesību direktīva un kas ļauj mazajiem un vidējiem uzņēmumiem piemērot vienkāršotus finanšu pārskatu sagatavošanas noteikumus. Bankām un apdrošināšanas sabiedrībām savi finanšu pārskati jā sagatavo saskaņā ar Finanšu un kapitāla tirgus komisijas izdotajiem grāmatvedības noteikumiem, kuru pamatā ir direktīvas par banku un apdrošināšanas sabiedrību gada pārskatiem un konsolidētajiem pārskatiem. Rīgas Fondu biržas Oficiālajā sarakstā iekļautajiem uzņēmumiem finanšu pārskati jā sagatavo saskaņā ar SFPS. Otrajā un Brīvajā sarakstā iekļautie uzņēmumi pakļauti tādām pašām finanšu pārskatu sagatavošanas prasībām kā biržā nekotētās komersabiedrības. Lai labāk apmierinātu *sabiedriskas nozīmes uzņēmumu* (piem., banku, apdrošināšanas sabiedrību, visu biržā kotēto uzņēmumu) sagatavoto finanšu pārskatu lietotāju vajadzības, īpaši ārvalstu lietotāju vajadzības, šajā ziņojumā ieteikts, ka *sabiedriskas nozīmes uzņēmumiem* savi konsolidētie finanšu pārskati jā sagatavo saskaņā ar SFPS. Acīmredzami šāda prasība pārsniegtu šobrīd spēkā esošās *acquis* prasības, jo ES tas vēl netiek prasīts, izņemot prasības attiecībā uz biržā kotēto uzņēmumu konsolidētajiem finanšu pārskatiem, tomēr ROSC darba grupa uzskata, ka tas dotu lielu ieguldījumu *sabiedriskas nozīmes uzņēmumu* finanšu pārskatu caurskatāmības veicināšanai.

Latvijas uzņēmumi ir pakļauti tiesību aktos noteiktajām revīzijas prasībām, kas atbilst spēkā esošajām *acquis* prasībām. Šīs revīzijas prasības kopumā veicina grāmatvedības standartu ievērošanu, lai gan ziņojumā konstatēts, ka likumā paredzēto revīziju kvalitāte ir atšķirīga. Līdz ar to šajā ziņojumā stingri ieteikts pārvērtēt esošo kārtību, ņemot vērā ar uzņēmumu grāmatvedības uzskaiti saistītos starptautiskos skandālus un priekšlikumu jaunai ES Astotai uzņēmējdarbības tiesību direktīvai, kas paredzēs lielāku publisko uzraudzību pār revidentiem.

Šo ziņojumu sagatavojuši Pasaules Bankas darba grupa, pamatojoties uz 2004. gada maijā – septembrī Latvijā veikto diagnostisko pārbaudi, un ziņojums atspoguļo situāciju 2005. gada martā. Darba grupu vadīja Frederiks Žilens (*Frédéric Gielen*) (*ECSPS*), un tajā strādāja Ana Kristina Barosa (Ana Cristina Hirata Barrosa) (*ECSPS*) un konsultanti. Pārbaude tika veikta, kopīgā darbā iesaistot dažādas ieinteresētās puses, un valsts institūciju vadībā.

## KOPSAVILKUMS (turpinājums)

Šajā ziņojumā norādīts, ka stājoties spēkā jauniem noteikumiem, prioritātei jābūt uzraudzības, pārraudzības un disciplinējošas sistēmas izveidei, lai nodrošinātu pienācīgu to ievērošanu. Novērtējums liecina, ka efektīva grāmatvedības, revīzijas un ētikas standartu ieviešana ir nākamais Latvijai veicamais uzdevums. Īpaša uzmanība Latvijai jāpievērš obligātās revīzijas kvalitātes uzlabošanai, kam būs nepieciešami pilnveidoti to izpildes mehānismi, uzlabotas profesionālās izglītības, kvalitātes un disciplīnas nodrošināšanas sistēmas, kā arī lielāka valsts uzraudzība pār revidentiem. Bez tam šajā ziņojumā aplūkota pēdējo gadu attīstīto valstu pieredze, kā arī *acquis communautaire* un paredzamie šo tiesību aktu grozījumi, un ieteikts Latvijai pastiprināt institucionalizētos stimulus stingrai augstas kvalitātes finanšu pārskatu sagatavošanas standartu piemērošanai.

Šajā ziņojumā ietvertās politikas rekomendācijas ir savstarpēji saistītas un paredzētas privātā sektora attīstībai:

- nostiprinot Latvijas finanšu sistēmu un mazinot risku, kas saistīts ar finanšu tirgus krīzēm un ar tiem saistītajām negatīvajām ekonomiskajām sekām, tajā skaitā palielinot finanšu stāvokļa un sabiedrības intereses pārstāvošo uzņēmumu darbības caurskatāmību;
- veicinot ārvalstu tiešās un portfeļinvestīcijas;
- palīdzot mobilizēt vietējos uzkrājumus;
- veicinot mazāka apjoma uzņēmumu, tajā skaitā mazo un vidējo uzņēmumu iespējas saņemt kredītus no oficiālām finanšu institūcijām, pakāpeniski pārejot no kreditēšanas pret ķīlu uz kreditēšanu, kuras pamatā ir iespējamā aizņēmēja finanšu darbības rezultāti;
- uzlabojot uzņēmumu peļņas aplikšanu ar nodokļiem un to iekasēšanu;
- ļaujot investoriem novērtēt uzņēmuma perspektīvas un pieņemt informētus lēmumus par investīciju veikšanu un balsojumus, kā rezultātā tiktu panāktas zemākas kapitāla izmaksas un labāks resursu sadalījums;
- ļaujot akcionāriem/ dalībniekiem un plašākai sabiedrībai novērtēt vadības darbu, tādējādi ietekmējot tās rīcību (arī finanšu pārskati ir daļa no tirgus diktētās uzņēmumu uzraudzības); un
- palīdzot pārvaldes institūcijām uzraudzīt un nodrošināt atbilstību attiecīgajai *acquis communautaire* daļai.

### ***Atbildības atruna***

*Ziņojums angļu valodā ir oficiālais teksts. Tulkojums latviešu valodā sagatavots latviski runājošajai lasītāju daļai. Neraugoties uz centieniem nodrošināt latviskā tulkojuma precīzu atbilstību oriģinālā ziņojuma saturam angļu valodā, Pasaules Banka neuzņemas atbildību par iespējamajiem pārpratumiem vai atšķirīgu interpretāciju. Domstarpību gadījumā noteicošais ir oficiālais dokuments angļu valodā.*

## I. IEVADS

1. Šis Latvijas grāmatvedības un revīzijas prakses novērtējums ir daļa no Pasaules Bankas un Starptautiskā Valūtas fonda (SVF) kopīgās iniciatīvas saistībā ar ziņojumu par standartu un kodu ievērošanu (*ROSC*) sagatavošanu. Novērtējumā atspoguļotas grāmatvedības un revīzijas vides priekšrocības un trūkumi, kas ietekmē uzņēmumu finanšu pārskatu kvalitāti, un sniegts gan obligāto prasību, gan faktiskās situācijas apskats. Ziņojumā kā kritēriji izmantoti Starptautiskie finanšu pārskatu standarti (SFPS)<sup>1</sup> un Starptautiskie revīzijas standarti (SRS), kā arī starptautiskā pieredze un labā prakse grāmatvedības un revīzijas regulēšanas jomā. Attiecībā uz Eiropas Savienības (ES) dalībvalstīm novērtējumā aplūkotas arī attiecīgās ES tiesību aktu (*acquis communautaire*) prasības.
2. Latvijā ir 2,3 miljoni iedzīvotāju, un tās nacionālais bruto ienākums (NBI, *Atlas Method*) uz vienu iedzīvotāju 2003. gada beigās sasniedza EUR 3,250.<sup>2</sup> Valsts saņem ievērojamas tiešās ārvalstu investīcijas (TĀI) un ir panākusi vērā ņemamu ekonomisko izaugsmi. Latvija iestājās ES 2004. gada 1. maijā.
3. Privātā sektora īpatsvars tautsaimniecībā pieaudzis no nulles pagājušā gadsimta astoņdesmito gadu beigās līdz aptuveni 70 procentiem 2003. gadā, kad nodrošināja ap 73 procentiem darba vietu. Rīgas Fondu biržā ir kotēti 43 uzņēmumi (četri Oficiālajā sarakstā, astoņi Otrajā sarakstā un 31 Brīvajā sarakstā). 2004. gada beigās Rīgas Fondu biržas kopējā tirgus kapitalizācija sasniedza aptuveni EUR 1,1 miljardu, kas ir aptuveni 10 procentu no iekšzemes bruto kopprodukta 2003. gadā. 2003. gada beigās Latvijā darbojās 22 bankas un viena ārvalstu bankas filiāle, 19 apdrošināšanas sabiedrību un 6 investīciju kompānijas, kuru pārvaldībā atrodas 16 investīciju fondu. Neraugoties uz ievērojamo privātās uzņēmējdarbības īpatsvara pieaugumu, mazajiem un vidējiem uzņēmumiem (MVU) joprojām grūti nodrošināt aizņēmumus (vai kapitālu) savas attīstības finansēšanai.

## II. INSTITUCIONĀLĀ SISTĒMA

### A. Tiesiskā bāze

4. **Latvija savos tiesību aktos ir ieviesusi *acquis communautaire*.** Labi attīstīts *acquis* grāmatvedības un revīzijas tiesību jomā palīdzēja izvēlēties atbilstošus modeļus. Tomēr – līdzīgi kā citām ES dalībvalstīm – Latvijai jārisina būtiskas problēmas saistībā ar atbilstošu institūciju izveidi un nostiprināšanu, lai ieviestu *acquis* prasības un nodrošinātu to izpildi. Bez tam ir svarīgi, lai Latvijas politiķi un likumdevēji aktīvi piedalītos Eiropas Savienības politikas veidošanas procesā. Šajā kontekstā kā ļoti pozitīvs fakts jāatzīmē tas, ka, neraugoties uz ierobežotajiem resursiem, Latvija jau aktīvi darbojas ES Grāmatvedību

---

<sup>1</sup> Šajā ziņojumā SFPS attiecas gan uz Starptautisko grāmatvedības standartu padomes izdotajiem Starptautiskajiem finanšu pārskatu standartiem (SFPS), gan Starptautiskās grāmatvedības standartu komitejas valdes izdotajiem standartiem, gan uz katru piemērojamo interpretāciju, ko izdevusi Starptautisko finanšu pārskatu interpretāciju komiteja.

<sup>2</sup> *International Monetary Fund, World Economic Outlook Database, September 2004.*

regulējošajā komitejā un piedalās Eiropas vērtspapīru uzraugu komitejas (CESR) darbā. Pavisam FKTK pārstāvji strādā astoņās ES komitejās, vienā Eiropas Centrālās bankas (ECB) komitejā un 30 darba grupās, no kurām trīs risina ar grāmatvedību un revīziju saistītus jautājumus.

5. **Uzņēmējdarbību Latvijā regulē Komerclikums, kas izstrādāts, pamatojoties uz Eiropas uzņēmējdarbības tiesību direktīvām.** Komerclikumā, kas pēdējo reizi grozīts 2002. gadā, izšķirti trīs veidu uzņēmumi: *pilnsabiedrības, komandītsabiedrības* un *kapitālsabiedrības*. Kapitālsabiedrības ir komercsabiedrības, kuru dalībniekiem/ akcionāriem ir ierobežota atbildība.<sup>3</sup> Tajās ietilpst:

- *sabiedrības ar ierobežotu atbildību*, kuras daļas nav publiskās apgrozības objekts. Sabiedrībām ar ierobežotu atbildību parasti ir neliels dalībnieku skaits un minimālais pamatkapitāla lielums Ls 2 000 (kas aptuveni atbilst EUR 2 870).<sup>4</sup> Sabiedrībās ar ierobežotu atbildību parasti ir viena līmeņa vadības struktūra (valde). Tomēr tās statūti var paredzēt arī padomes izveidi. Padome ir uzraudzības institūcija, kas uzrauga valdes darbību. Padome izskata sabiedrības finanšu pārskatus un valdes priekšlikumu par peļņas izlietošanu un kopā ar savu ziņojumu<sup>5</sup> iesniedz tos dalībnieku sapulcei.
- *akciju sabiedrības*, kuras akcijas var būt publiskās apgrozības objekts. Akciju sabiedrībām parasti ir liels akcionāru skaits un minimālais pamatkapitāla lielums Ls 25 000 (kas aptuveni atbilst EUR 35 900). Akciju sabiedrībās ir divu līmeņu vadības struktūra (valde un padome).

6. **Komerclikums un likums „Par konsolidētajiem gada pārskatiem” nosaka, ka valdes locekļi ir kolektīvi atbildīgi par juridiskās personas godīgumu un gada pārskatu patiesumu.**<sup>6</sup> Saskaņā ar Komerclikumu valdes locekļi ir „kolektīvi un individuāli atbildīgi par zaudējumiem, kas radušies Uzņēmumu reģistrā nepatiesi iesniegtu ziņu rezultātā.”<sup>7</sup> Divu līmeņu vadības gadījumā nav pilnīgi skaidrs, vai padomes locekļi arī ir atbildīgi par gada pārskatu patiesumu. Ja Komerclikumā nekas nav teikts par padomes locekļu atbildību par gada pārskatu patiesumu, likums „Par uzņēmumu gada pārskatiem” paredz, ka tiem jāparaksta gada pārskats kopā ar valdi. Latvijas juristi apgalvo, ka šis nosacījums tiesā tiktu interpretēts kā padomes locekļu kolektīva atbildība par gada pārskatu patiesumu. Ja tas tiek apstiprināts, tad šī gan valdes, gan padomes locekļu kolektīvā atbildība varētu būt atbilstošs mehānisms, lai mazinātu risku, ka ierobežotam skaitam valdes locekļu, īpaši atsevišķiem izpilddirektoriem, kuru darbībai jābūt

<sup>3</sup> Pārējā šī ziņojuma daļā aplūkoti galvenokārt finanšu pārskati, ko sagatavo kapitālsabiedrības, kas tālāk tekstā tiek sauktas par *komercsabiedrībām*.

<sup>4</sup> Pēc 2005. gada 7. februārī spēkā esošā valūtas maiņas kursa: Ls 1,00 = EUR 1,44.

<sup>5</sup> Komerclikuma 175. pants nosaka, kādam jābūt padomes ziņojuma saturam. Tam jāietver sabiedrības darbības un finansiālā stāvokļa izvērtējums, valdes darbības izvērtējums un pārskats par padomes darbību pārskata periodā.

<sup>6</sup> Likuma „Par grāmatvedību” 2. pants apstiprina valdes locekļu atbildību. 34. panta 1. punkts, lasīts kopā ar likuma „Par konsolidētajiem gada pārskatiem” 35. panta 1. punktu, nosaka valdes kolektīvo atbildību par konsolidētajiem gada pārskatiem.

<sup>7</sup> Šajā ziņojumā izklāstīti tiesiskie principu, kas piemērojami valdes atbildībai, un tajā nav mēģināts sniegt ko vairāk par ieskatu šajos jautājumos. Šis ziņojums nav domāts kā izsmeļošs likuma pārstāsts vai juridiska konsultācija šī likuma lasītājiem. Sīkāka informācija sniegta Komerclikuma 165. pantā un tam sekojošos pantos.

atspoguļotai gada pārskatos, varētu būt izšķiroša loma gada pārskatu satura noteikšanā.<sup>8</sup>

7. **Dalībniekiem/ akcionāriem jāapstiprina uzņēmuma gada pārskati un konsolidētie gada pārskati.** Komerclikums tāpat nosaka, ka dalībnieku/ akcionāru sapulce apstiprina uzņēmuma gada pārskatu un peļņas sadali. Likums „Par konsolidētajiem gada pārskatiem” nosaka, ka dalībnieki/ akcionāri apstiprina uzņēmuma konsolidēto gada pārskatu.<sup>9</sup> Šie nosacījumi atbilst šobrīd ES dalībvalstīs valdošajiem nosacījumiem.
8. **Latvijas uzņēmumu finanšu pārskatu sagatavošanu regulē vairāki likumi un noteikumi, kas ietver ļoti detalizētas grāmatvedības prasības, kas atbilst Ceturtajai un Septītajai ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvai, direktīvai par banku gada pārskatiem un konsolidētajiem pārskatiem<sup>10</sup> un direktīvai par apdrošināšanas sabiedrību gada pārskatiem un konsolidētajiem pārskatiem.<sup>11</sup>** To starpā minams likums „Par grāmatvedību”, kas pēdējo reizi grozīts 2004. gadā un attiecas uz visiem Uzņēmuma reģistrā reģistrētajiem uzņēmumiem, sabiedrībām un bezpeļņas organizācijām neatkarīgi no to kapitāla formas vai lieluma. Finanšu pārskatu sagatavošanas prasības attiecībā uz dažādiem uzņēmumiem apkopotas 1. tabulā, kas skatāma kopā ar 9. - 13. punktu:

<b>Finanšu pārskati</b>	<b>Uzņēmuma gada pārskats</b>	<b>Konsolidētais gada pārskats</b>
<b>Uzņēmumi</b>		
<b>Komerccabiedrības</b>		
<b>Lielas</b> (9. un 10. punkts)	Detalizētas grāmatvedības uzskaites prasības likumā „Par uzņēmumu gada pārskatiem” un Latvijas Grāmatvedības standartos.	Detalizētas grāmatvedības uzskaites prasības likumā „Par konsolidētajiem gada pārskatiem” un Latvijas Grāmatvedības standartos.
<b>Mazas un vidējas</b> (9. un 10. punkts)	Tie paši likumi un standarti ar izņēmumiem, kas ļauj sagatavot vienkāršotus finanšu pārskatus.	
<b>Bankas</b> (12. punkts)	Finanšu un kapitāla tirgus komisijas (FKTK) grāmatvedības uzskaites noteikumi.	
<b>Apdrošināšanas sabiedrības</b> (13. punkts)	FKTK grāmatvedības uzskaites noteikumi.	

<sup>8</sup> Augsta līmeņa uzņēmējdarbības tiesību ekspertu grupa, ko 2001. gada septembrī izveidoja Eiropas Komisija un kuras uzdevums bija ES izstrādāt rekomendācijas modernas regulējošas bāzes izveidei uzņēmējdarbības tiesību jomā, ieteica, ka valdei būtu jābūt kolektīvi atbildīgai par uzņēmuma gada pārskata patiesumu: viena līmeņa struktūrā tā ir gan izpilddirektora, gan pārējo direktoru kolektīva atbildība, un divu līmeņu struktūrā tā ir gan rīkotājdirektoru, gan uzraugošo direktoru kolektīva atbildība. 2004. gada 28. oktobrī Eiropas Komisija ierosināja veikt Ceturtajai un Septītajai ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvā četrus galvenos grozījumus, lai palielinātu uzticību uzņēmumu finanšu pārskatiem. Pirmais grozījums paredzētu, ka valdes locekļi ir kolektīvi atbildīgi par gada pārskatiem un galveno nefinanšu informāciju.

<sup>9</sup> Sk. likuma „Par uzņēmumu gada pārskatiem” 34. panta 3. punktu.

<sup>10</sup> Sk. Padomes 1986. gada 8. decembra Direktīvu 86/635/EEK par banku un citu finanšu iestāžu gada pārskatiem un konsolidētajiem pārskatiem.

<sup>11</sup> Sk. Padomes 1991. gada 19. decembra Direktīvu 91/674/EEK par apdrošināšanas sabiedrību gada pārskatiem un konsolidētajiem pārskatiem.

<b>Biržā kotētie uzņēmumi</b>		
<b>Oficiālais saraksts</b> (11. punkts)	SFPS, kā nosaka Finanšu instrumentu tirgus likums	SFPS
<b>Otrais saraksts</b> (11. punkts)	Detalizētas grāmatvedības uzskaites prasības likumā „Par uzņēmumu gada pārskatiem” un Latvijas Grāmatvedības standartos.	SFPS.
<b>Brīvais saraksts</b> (11. punkts)		

1. tabula. Latvijas uzņēmumu finanšu pārskatu sagatavošana

9. **Likums „Par uzņēmumu gada pārskatiem” ievieš Ceturtajā ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvā (ar 2003. gada jūnija grozījumiem) minētos nosacījumus.** Likums, kas pēdējo reizi grozīts 2003. gada novembrī, attiecas uz visām komercsabiedrībām, izņemot bankas, apdrošināšanas sabiedrības, privātos pensijas fondus, ieguldījumu brokeru sabiedrības un ieguldījumu pārvaldes sabiedrības. Likumā noteikti principi, kas regulē uzņēmumu gada pārskatu sagatavošanu, vispārīgie principi finanšu pārskatu posteņu novērtēšanai (piem., piesardzības princips) un konkrēti novērtēšanas noteikumi, kā arī uzskaitīta informācija, kas jāsniedz finanšu pārskatu pielikumā. Likums lielā mērā balstās uz Ceturto ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvu, ieskaitot pēdējos grozījumus<sup>12</sup>, ar šādām interesantām iespējām:<sup>13</sup>

- Līdzīgi kā dažās citās dalībvalstīs šis likums nosaka arī, ka visas komercsabiedrības sagatavo finanšu pārskatus, kuros ietilpst bilance, peļņas vai zaudējumu aprēķins, naudas plūsmas pārskats, pašu kapitāla izmaiņu pārskats un pielikums. Šāda prasība pārsniedz šobrīd *acquis communautaire* paredzēto,<sup>14</sup> kur netiek obligāti prasīts naudas plūsmas pārskats un pašu kapitāla izmaiņu pārskats, un tas ir vērtējams kā pozitīvs Latvijas solis, lai nodrošinātu tādu finanšu pārskatu sagatavošanu, kas sniegtu skaidru un patiesu priekšstatu par Latvijas uzņēmumu finansiālo stāvokli.
- Kā to atļauj direktīva un atbilstoši, kā šī direktīva ieviesta lielākajā daļā dalībvalstu, MVU tiek piemēroti vienkāršoti pārskatu sagatavošanas noteikumi. Likumā MVU definēti kā uzņēmumi, kas bilances datumā atbilst diviem no sekojošiem trim kritērijiem: bilances kopsomma Ls 1 miljons (kas atbilst aptuveni EUR 1,4 miljoniem), neto apgrozījums Ls 2,4 miljoni (kas atbilst aptuveni EUR 3,4 miljoniem) un darbinieku skaits - 250. Šie kritēriji ir ievērojami zemāki nekā direktīvas 27. pantā noteiktie maksimālie rādītāji (EUR 14,6 miljoni, EUR 29,2 miljoni un 250 darbinieku).<sup>15, 16</sup>

<sup>12</sup> Pēdējais grozījums (Eiropas Parlamenta un Padomes 2003. gada 18. jūnija Direktīva 2003/51/EK) veikts, lai saskaņotu grāmatvedības uzskaites noteikumus, kas tiek piemēroti uzņēmumiem, kuru daļas nav publiskās apgrozības objekts, ar SFPS. Tādējādi tagad uzņēmumi, kas par savas tiesiskās darbības pamatu uzskata grāmatvedības direktīvas, var piemērot lielāko daļu SFPS principu un skaidrojumu.

<sup>13</sup> Ceturtā ES uzņēmējdarbības tiesību direktīva ietver daudzas iespējas, ko dalībvalstis var izvēlēties, pārņemot direktīvu nacionālajos tiesību aktos. Ziņojumā vienīgi aplūkoti galvenie aspekti, kas izpaušies Latvijai pārņemot direktīvu.

<sup>14</sup> Sk. Ceturtās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas 2. pantu.

<sup>15</sup> Latvija nav izmantojusi Ceturtās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas 11. pantā noteikto izņēmumu. Līdz ar to ziņojumā sniegta atsauce tikai uz direktīvas 27. pantu.

- Saskaņā ar šiem vienkāršotajiem finanšu pārskatu sagatavošanas noteikumiem Latvijā MVU drīkst neatspoguļot savu neto apgrozījumu un pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas, tā vietā uzrādīt tikai bruto peļņu.<sup>17</sup> Ja netiek uzrādīts neto apgrozījums un attiecīgās pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas, tas var apdraudēt jebkādu lietderīgu uzņēmuma darbības analīzi. Piemēram, lielveikali A un B abi uzrāda Ls 100 000 lielu bruto peļņu, bet ieinteresēto pušu veiktais novērtējums varētu būt atšķirīgs, ja būtu uzrādīts arī to neto apgrozījums un pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas; piemēram, ja lielveikala A neto apgrozījums būtu Ls 2 miljoni un pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas Ls 1,9 miljoni, bet lielveikala B neto apgrozījums - Ls 500 000 un pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas - Ls 400 000. Atsevišķu šo rādītāju atspoguļošanu nevajadzētu novērtēt par zemu. Vairumam lēmumu pieņēmēju finanšu pārskatu atsevišķas daļas bieži ir svarīgākas par pašiem pārskatiem kopumā.<sup>18</sup>
- Likumā nekas nav teikts par uzņēmuma dibināšanas izmaksu kapitalizāciju. Tā kā tajā nav noteikts, vai uzņēmuma dibināšanas (vai darbības uzsākšanas) izmaksas var tikt kapitalizētas, tajā līdz ar to nav noteikts arī maksimālais periods, kādā kapitalizētās izmaksas norakstāmas, vai ierobežojumi peļņas sadalei.<sup>19</sup> Bez tam Grāmatvedības padomes darba programmā 2005. gadam paredzēts izdot grāmatvedības standartu par nemateriālo aktīvu uzskaiti, kurā tiks aplūkots dibināšanas izmaksu kapitalizācijas jautājums. Tomēr tas, ka šobrīd šis jautājums nav aplūkots, var būt pretrunā ar *acquis*,<sup>20</sup> kas nosaka, ka „dibināšanas izmaksas jānoraksta laika periodā, kas nepārsniedz piecus gadus” un ka „tikmēr, kamēr šīs dibināšanas izmaksas nav pilnībā norakstītas, nekāda peļņas sadale nevar tikt veikta, izņemot, ja no iepriekšējiem periodiem pārnesto rezervju apjoms, kas pieejamas peļņas sadalei, ir vismaz vienāds ar nenorakstītajām izmaksām.” Patiesi, tā kā tas nav noteikts, uzņēmums varētu kapitalizēt dibināšanas izmaksas un izmaksāt dividendes pretēji Ceturtās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas 34. panta nosacījumiem.<sup>21</sup>

<sup>16</sup> Salīdzinājumam piedāvājam atsevišķu dalībvalstu aptuvenos kritērijus: Beļģija (EUR 2,5 miljoni, EUR 5 miljoni, 50 darbinieku); Čehija (EUR 1,3 miljoni, EUR 2,6 miljoni, 50 darbinieku); Vācija (EUR 10,5 miljoni, EUR 21 miljoni, 250 darbinieku); Lietuva (EUR 1,4 miljoni, EUR 2,8 miljoni, 10 darbinieku); Slovēnija (direktīvā minētie kritēriji). Igaunijas likums "Par grāmatvedību" nenosaka atbilstošus kritērijus, jo Igaunijas uzņēmumi var izvēlēties, vai sagatavot savus finanšu pārskatus saskaņā ar SFPS vai Igaunijas Grāmatvedības uzskaites vadlīnijām, ko izdevusi Igaunijas Grāmatvedības standartu valde.

<sup>17</sup> Kā to atļauj Ceturtās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas 27. pants.

<sup>18</sup> ROSC daba grupa tika informēta, ka vienkāršotais variants praksē tiek izmantots reti un līdz ar to nav plaši izplatīts.

<sup>19</sup> ROSC daba grupa tika informēta, ka šis jautājums nerada būtisku problēmu Latvijā, jo dibināšanas izmaksas parasti ir nelielas un līdz ar to tiek norakstītas nevis kapitalizētas.

<sup>20</sup> Sk. Ceturtās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas 34. pantu.

<sup>21</sup> Ceturtās un Septītās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas galvenais uzdevums ir nodrošināt kreditoru aizsardzību. Papildus tam, kas noteikts Ceturtās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas 34. pantā, tās 37. pantā sniegti nosacījumi attiecībā uz likumā noteiktajām rezervēm dibināšanas izmaksu kapitalizācijai, kā arī pētniecībai un attīstībai un nemateriālajai vērtībai. Bez tam citās *acquis* daļās arī noteikti pasākumi kreditoru aizsardzībai pret nepamatotām dalībniekiem/ akcionāriem veiktām izmaksām.

- Likumā sniegti arī detalizēti grāmatvedība uzskaites noteikumi attiecībā uz asociētajiem uzņēmumiem, kuros ietvertas tādas formālas prasības kā tas, ka asociētā uzņēmuma finanšu pārskatiem, kas izmantoti, piemērojot pašu kapitāla metodi, jābūt dalībnieku/ akcionāru apstiprinātiem.<sup>22</sup> Šī formālā prasība var liegt uzņēmumam izmantot jaunākos pieejamos asociētā uzņēmuma finanšu pārskatus.

10. **Likums „Par konsolidētajiem gada pārskatiem” ievieš Septītajā ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvā (ar 2003. gada jūnija grozījumiem) minētos nosacījumus.** Likums, kas pēdējo reizi grozīts 2003. gada novembrī, attiecas uz visām komercsabiedrībām, izņemot bankas, apdrošināšanas sabiedrības, privātos pensijas fondus, ieguldījumu brokeru sabiedrības un ieguldījumu pārvaldes sabiedrības. Likums lielā mērā balstās uz Septīto ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvu, ieskaitot pēdējos grozījumus, ar šādām interesantām iespējām:<sup>23</sup>

- Līdzīgi kā dažās citās dalībvalstīs šis likums nosaka arī, ka visas komercsabiedrības sagatavo konsolidētos finanšu pārskatus, kuros ietilpst konsolidētā bilance, peļņas vai zaudējumu aprēķins, naudas plūsmas pārskats, pašu kapitāla izmaiņu pārskats un pielikums. Šāda prasība pārsniedz šobrīd *acquis communautaire* paredzēto, kur netiek obligāti prasīts konsolidētais naudas plūsmas pārskats un pašu kapitāla izmaiņu pārskats.
- Kā to ļauj direktīva un atbilstoši, kā šī direktīva ieviesta lielākajā daļā dalībvalstu, likums atbrīvo mazos koncernus no konsolidēto finanšu pārskatu sagatavošanas. Mazie koncerni ir koncerni, kuru mātes uzņēmums kopā ar saviem meitas uzņēmumiem saskaņā ar visu minēto uzņēmumu pēdējiem gada pārskatiem nepārsniedz 8. punktā minētos kritērijus. Saskaņā ar direktīvu šis atbrīvojums neattiecas uz biržā kotētajiem uzņēmumiem.
- Likums atbrīvo no konsolidēto pārskatu sagatavošanas, ja mātes uzņēmums pats ir meitas uzņēmums kādam citam Latvijas uzņēmumam, kas sagatavo konsolidētos finanšu pārskatus. Direktīva prasa, lai šāds atbrīvojums attiektos uz jebkuru mātes uzņēmumu, kas pats ir meitas uzņēmums kādam citam jebkurā ES dalībvalstī reģistrētam uzņēmumam. Likuma nosacījumi paredz lielākus ierobežojumus nekā direktīva un ir pretrunā ar *acquis communautaire*. Ņemot vērā tiešo ārvalstu investīciju lielo nozīmi, kas tiek saņemtas no citām dalībvalstīm, šādai neatbilstībai *acquis* varētu būt būtiskas sekas.<sup>24</sup>

<sup>22</sup> Sk. likuma „Par uzņēmumu gada pārskatiem” 39. panta 3. punktu.

<sup>23</sup> Septītā ES uzņēmējdarbības tiesību direktīva ietver daudzas iespējas, ko dalībvalstis var izvēlēties, pārņemot direktīvu nacionālajos tiesību aktos. Ziņojumā vienkārši aplūkoti galvenie aspekti, kas izpaudušies, Latvijai savos tiesību aktos pārņemot šīs direktīvas nosacījumus.

<sup>24</sup> 2004. gada septembrī saņemtās tiešās ārvalstu investīcijas sasniedza EUR 2,2 miljardus, kas atbilst aptuveni 35 procentiem IKP. ES dalībvalstis Latvijai devušas vairāk par 50 procentiem visu tiešo ārvalstu investīciju. Vislielāko ieguldījumu devušas Skandināvijas valstis.

11. **Finanšu instrumentu tirgus likums (pieņemts 2003. gada novembrī, stājies spēkā 2004. gada 4. janvārī) paredz īpašas finanšu pārskatu sagatavošanas prasības biržā kotētiem uzņēmumiem.** Likums nosaka:

- **Oficiālajā sarakstā kotētie uzņēmumi, kas 2004. gada beigās veidoja 77,8 procentus no Rīgas Fondu biržas kopējās tirgus kapitalizācijas, sagatavo savus finanšu pārskatus saskaņā ar SFPS.**<sup>25</sup> Latvija ir paplašinājusi ES Regulas 1606/2002 par starptautisko grāmatvedības standartu piemērošanu jomu, un tā kā Regulā obligāta SFPS piemērošana noteikta tikai biržā kotēto uzņēmumu konsolidētajiem pārskatiem.<sup>26</sup> Tomēr biržā kotētās komercsabiedrības joprojām ir pakļautas likuma „Par uzņēmumu gada pārskatiem” prasībām. Tādējādi, ja SFPS piemērošana būtu pretrunā Latvijas tiesību aktu prasībām, šiem uzņēmumiem būtu jā sagatavo vēl vieni finanšu pārskati atbilstoši Latvijas grāmatvedības prasībām. Šādas neatbilstības atsevišķos, lai gan retos, gadījumos ir iespējamas, kā izklāstīts III sadaļā.
- **Oficiālajā sarakstā kotētajiem uzņēmumiem tāpat reizi ceturksnī vai pusgadā jā iesniedz uzņēmuma vai konsolidētie finanšu pārskati, kas sagatavoti saskaņā ar to reģistrācijas valstī spēkā esošajiem tiesību aktiem, SFPS un Rīgas Fondu biržas noteikumiem.**<sup>27</sup> Lai gan šobrīd spēkā esošais *acquis communautaire* pieļauj iespēju iesniegt starpperioda uzņēmuma vai konsolidētos finanšu pārskatus par nepilnu finanšu gadu,<sup>28</sup> tas ir pretrunā ar SFPS, kas prasa, lai konsolidētie finanšu pārskati tiktu iesniegti gadījumos, kad uzņēmumam ir meitas uzņēmumi. Šī iespējamā neatbilstība starp šobrīd spēkā esošo *acquis* un SFPS tomēr tiks novērsta, kad nacionālajos tiesību aktos tiks pārņemta „Caurskatāmības direktīva”<sup>29</sup>. Pārņemšanas termiņš ir 2007. gada 20. janvāris.
- **Visiem biržā kotētajiem uzņēmumiem (t.i., Oficiālajā, Otrajā un Brīvajā sarakstā iekļautajiem uzņēmumiem) jā sagatavo starpperioda finanšu pārskati.** Kā minēts iepriekš, Regula 1606/2002 jau nobruģējusi ceļu finanšu pārskatu sagatavošanas standartu konverģencei visas ES mērogā biržā kotētajiem uzņēmumiem, kuriem jā sagatavo konsolidētie finanšu pārskati. Starpperioda finanšu pārskati būs nepieciešami arī saskaņā ar „Caurskatāmības direktīvu.”
- **Otrajā un Brīvajā sarakstā iekļautajiem uzņēmumiem finanšu pārskati jā sagatavo attiecīgi saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu gada pārskatiem” un likuma „Par konsolidētajiem gada pārskatiem”**

<sup>25</sup> Sk. Finanšu instrumentu tirgus likuma 52. panta 2. punktu. Šī prasība ietverta arī Rīgas Fondu biržas noteikumu „Par finanšu instrumentu iekļaušanu un tirdzniecību biržas regulētajos tirgos” 11. 2 punktā.

<sup>26</sup> Eiropas Parlamenta un Padomes 2002. gada 19. jūlija Regula 1606/2002 par Starptautisko finanšu standartu piemērošanu.

<sup>27</sup> Sk. Finanšu instrumentu tirgus likuma 57. panta 7. punktu. Šāda iespēja iekļauta arī Rīgas Fondu biržas noteikumu „Par finanšu instrumentu iekļaušanu un tirdzniecību biržas regulētajos tirgos” 24.4.4. punktā.

<sup>28</sup> Sk. Direktīvas 2001/34/EEK 74. pantu.

<sup>29</sup> Sk. Eiropas Parlamenta un Padomes 2004. gada 15. decembra Direktīvu 2004/109/EK par atklātības principu saskaņošanu attiecībā uz informāciju par emitentiem, kuru vērtspapīrus atļauts tirgot regulētā tirgū, un par grozījumiem Direktīvā 2001/34/EK.

**prasībām.** Šo uzņēmumu konsolidētie finanšu pārskati tiek sagatavoti saskaņā ar SFPS, kā to nosaka Regula 1606/2002.<sup>30</sup>

12. **Kreditīestāžu likums (pēdējo reizi grozīts 2004. gada oktobrī) nosaka, ka bankām savi finanšu pārskati jā sagatavo saskaņā ar likumu „Par grāmatvedību” un Finanšu un kapitāla tirgus komisijas (FKTK) noteikumiem, kam jāatbilst SFPS.** Likumā teikts, ka finanšu pārskatu (bilances, peļņas vai zaudējumu aprēķina, naudas plūsmas pārskata, pašu kapitāla izmaiņu pārskata un pielikuma) specifisko saturu nosaka FKTK. Līdz ar to FKTK 2001. gada 21. decembrī izdeva noteikumus Nr. 24/3 „Banku gada pārskatu sagatavošanas noteikumi” un 2001. gada 21. septembrī – noteikumus Nr. 12/6 „Banku konsolidēto gada pārskatu sagatavošanas noteikumi”. Noteikumi izstrādāti saskaņā ar SGS Nr. 1 – 40, Pastāvīgās interpretāciju komitejas (PIK) izdotajām interpretācijām Nr. 1 - 24 un direktīvu par banku gada pārskatiem un konsolidētajiem pārskatiem. Noteikumos izklāstīti principi, kas jāievēro, sagatavojot uzņēmuma un konsolidētos finanšu pārskatus, noteikti vispārīgie principi finanšu pārskatu posteņu novērtēšanai, kā arī specifiski novērtēšanas noteikumi un minēta informācija, kas jāatspoguļo finanšu pārskatu pielikumos. Šos noteikumus papildina noteikumi Nr. 24/9 „Aktīvu un ārpusbilances saistību novērtēšanas noteikumi”, kuri nosaka, ka bankām jānovērtē aizdevumu un prasījumu vērtības samazināšanās un nosaka vadlīnijas uzkrājumu novērtēšanai. Kaut gan Latvijas banku grāmatvedības uzskaites noteikumi kopumā atbilst direktīvai par banku gada pārskatiem un konsolidētajiem pārskatiem un vispārpieņemtajai piesardzīgas grāmatvedības uzskaites praksei<sup>31</sup>, tomēr Latvijas banku grāmatvedības uzskaites noteikumi var atšķirties no „pilnajiem SFPS” attiecībā uz atsevišķu finanšu pārskatu posteņu novērtēšanu (skatīt 38.punktu).
13. **Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likums (grozīts 2004. gadā) nosaka, ka apdrošināšanas sabiedrībām finanšu pārskati jā sagatavo saskaņā ar likumu „Par grāmatvedību” un FKTK noteikumiem.** FKTK izdevusi noteikumus Nr. 357 „Apdrošināšanas akciju sabiedrību un savstarpējās apdrošināšanas kooperatīvo biedrību gada pārskata un konsolidētā gada pārskata sagatavošanas noteikumi”, kas pēdējo reizi grozīti 2004. gadā. Noteikumi izstrādāti, lielā mērā pamatojoties uz direktīvu par apdrošināšanas sabiedrību gada pārskatiem un konsolidētajiem pārskatiem, un saskaņā ar SFPS. Tomēr kā minēts tālāk 39. punktā, Latvijas apdrošināšana sabiedrību grāmatvedības uzskaites noteikumi var atšķirties no „pilnajiem SFPS” attiecībā uz atsevišķu finanšu pārskatu posteņu novērtēšanu.<sup>32</sup>
14. **Latvijas uzņēmumiem jā saskaras ar ievērojami plašākām revīzijas prasībām nekā uzņēmumiem vairumā ES dalībvalstīs.**<sup>33</sup> Komerclikums nosaka, ka

<sup>30</sup> Jāņem vērā, ka ES Regulas ir tieši piemērojamas un saistošas visās ES dalībvalstīs, un tam nav nepieciešami nekādi vietējie tiesību akti par šo Regulu ieviešanu. Regulas ir ES tiesību aktu daļa, kas visvairāk atgādina vietējos tiesību aktus un tiek izmantotas, kad būtiska ir saskaņa un vienveidīgums. Tāpēc Regulas 1606/2002 piemērošanai Latvijā nav nepieciešama tās pārņemšana Latvijas tiesību aktos.

<sup>31</sup> Piemēram, *Sound Practices for Loan Accounting and Disclosure, Basel Committee on Banking Supervision, June 1999.*

<sup>32</sup> Attiecībā uz to, vai attiecīgais atlikums ir iekļauts finanšu pārskatos un kādā apmērā.

<sup>33</sup> Salīdzinājumam piedāvājam atsevišķu dalībvalstu komercsabiedrībām piemērojamos aptuvenos kritērijus: Beļģija (EUR 3,1 miljons, EUR 6,25 miljoni, 100 darbinieku);

revīzija jāveic visās komercsabiedrībās.<sup>34</sup> Tomēr likums „Par uzņēmumu gada pārskatiem” atbrīvo no revīzijas prasībām uzņēmumus, kas nepārsniedz divus no trim noteiktajiem apjoma kritērijiem. Šie kritēriji ir bilances kopsumma Ls 100 000 (kas atbilst aptuveni EUR 144 000), neto gada apgrozījums Ls 200 000 (kas atbilst aptuveni EUR 288 000) un 25 darbinieki. Šie kritēriji faktiski nosaka, ka aptuveni 6 000 no 60 000 Latvijas komercsabiedrībām, kā arī aptuveni 500 valsts un pašvaldību iestādēm un citiem regulētajiem uzņēmumiem (piem., bankām, apdrošināšanas sabiedrībām utt.) nepieciešama revīzija, ko var veikt 143 praktizējoši revidenti. Šie kritēriji ir ievērojami zemāki par tiem, kas noteikti Ceturtajā ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas 11. pantā (bilances kopsumma EUR 3 650 000, neto gada apgrozījums EUR 7 300 000, 50 darbinieku), kā rezultātā var tikt veikta finanšu pārskatu revīzija arī tad, ja to neprasa sabiedrības intereses. Šāda pārmērīga revīzijas prasība var apdraudēt revīzijas kvalitāti pat *sabiedriskas nozīmes uzņēmumu* revīzijas gadījumā,<sup>35</sup> jo apdraudēta tiek visa kvalitātes un atbilstības nodrošināšanas kultūra, trūkstot jebkādiem kompensējošiem aizsardzības pasākumiem.<sup>36</sup>

15. **Dalībnieki/ akcionāri ieceļ revidentu likumā noteiktās revīzijas veikšanai katru gadu, bet atšķirībā no dažām citām ES dalībvalstīm Komerclikums neparedz nekādus mehānismus revidenta atsaukšanai, kas varētu nodrošināt papildu aizsardzību revidenta neatkarībai.** Tādējādi revidents var atteikties no savu pienākumu pildīšanas vai viņu var atlaist, lai izvairītos no revidenta atzinuma ar iebildēm.
16. **Attiecībā uz banku, privāto pensijas fondu, ieguldījumu brokeru sabiedrību un ieguldījumu pārvaldes sabiedrību, kā arī apdrošināšanas sabiedrību un biržā kotēto uzņēmumu revīziju pastāv vēl papildu prasības.** Attiecībā uz FKTK licencēto uzņēmumu revidentiem piemērojami šādi nosacījumi:
  - ***FKTK ir tiesīga nepiekrīst revidenta iecelšanai bankā, apdrošināšanas sabiedrībā un investīciju pārvaldes sabiedrībā, bet ne biržā kotētā uzņēmumā.*** FKTK 2001. gada 28. septembra noteikumi Nr. 12/4 nosaka, ka bankām, apdrošināšanas sabiedrībām, investīciju pārvaldes sabiedrībām un privātajiem pensiju fondiem rakstiski jāinformē FKTK par to izvēlēto revidentu. Noteikumi nodrošina FKTF veto tiesības

---

Čehija (EUR 1,3 miljoni, EUR 2,6 miljoni, 50 darbinieku); Igaunija (EUR 320 000, EUR 640 000, 10 darbinieku); Lietuva (EUR 1,4 miljoni, EUR 2,8 miljoni, 50 darbinieku); Luksemburga (EUR 3,125 miljoni, EUR 6,250 miljonu, 50 darbinieku); Slovākija (EUR 520 000, EUR 1 miljons, 20 darbinieku; visās akciju sabiedrībās jāveic revīzija neatkarīgi no to lieluma; Slovēnija (direktīvā minētie kritēriji); Apvienotā Karaliste (EUR 4,1 miljons, EUR 8,2 miljoni, 50 darbinieku).

<sup>34</sup> Sk. Komerclikuma 176. pantu.

<sup>35</sup> Šajā ziņojumā *sabiedrības intereses pārstāvošie uzņēmumi* ir uzņēmumi, kuros sabiedrība kopumā ir ieinteresēta vai nu to uzņēmējdarbības veida dēļ, to apjoma un darbinieku skaita dēļ vai to akcionāru/ dalībnieku sastāva dēļ. To vidū minamas bankas, apdrošināšanas sabiedrības, investīciju fondi, pensiju fondi, apdrošināšanas sabiedrības un lieli uzņēmumi, piemēram, lieli valsts uzņēmumi.

<sup>36</sup> Novērotāji, ieskaitot zvērinātos revidentus, norādījuši uz faktu, ka mazāko uzņēmumu revīzijas veiktas par tik zemu maksu kā Ls 500 (kas atbilst aptuveni EUR 720). Par tik mazu maksu veiktas revīzijas apjoms un līdz ar to tās uzticamība varētu būt apšaubāma.

attiecībā uz revidenta iecelšanu.<sup>37</sup> Noteikumi neattiecas uz biržā kotētajiem uzņēmumiem.

- **Biržā kotēta uzņēmuma revidenta iecelšanai nepieciešama iepriekšēja Fondu biržas piekrišana.** Rīgas Fondu biržas noteikumi paredz, ka Oficiālajā sarakstā iekļauta Latvijas uzņēmuma revidents jāapstiprina biržai.<sup>38</sup> Šie noteikumi arī nosaka, ka biržā kotētam uzņēmumam nekavējoties jāiesniedz biržai revidentu ziņojums, ja tajā ir iebildes vai negatīvs atzinums.<sup>39</sup>
- **Kredītiestādes.** Kredītiestāžu likums prasa, lai kredītiestādes finanšu pārskatus revidētu zvērināts revidents saskaņā ar Starptautiskajiem revīzijas standartiem. Likums liedz akcionāriem tiesības apstiprināt finanšu pārskatus, ja nav veikta šāda revīzija. Tāpat gadījumā, ja revidenta ziņojumā ir uzsvērti kādi apstākļi, tas ietver iebildes, atteikumu sniegt atzinumu vai negatīvu atzinumu, dividendes var tikt izmaksātas tikai pēc FKTK piekrišanas saņemšanas.<sup>40</sup> Bez tam likumos paredzēts, ka revidentiem par atsevišķiem jautājumiem rakstiski jāinformē FKTK. Šādi jautājumi ietver likumu vai noteikumu neievērošanu un tādas trūkumus, kas var apdraudēt kredītiestādi vai tās klientu intereses. Revidents var izpaust konfidenciālu informāciju, ja to prasa likums, t.i., ja uzraugošajai institūcijai ir tiesības saņemt konfidenciālu informāciju no revidenta.
- **Apdrošināšanas sabiedrības.** Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likums nosaka, ka apdrošināšanas sabiedrības finanšu pārskatus revidē zvērināts revidents saskaņā ar likumu „Par zvērinātiem revidentiem”. Ja revidenta ziņojumā ir uzsvērti kādi apstākļi, tas ietver iebildes, atteikumu sniegt atzinumu vai negatīvu atzinumu, dividendes var tikt izmaksātas tikai pēc FKTK piekrišanas saņemšanas.<sup>41</sup> Likums arī nosaka, ka papildus revidenta ziņojumam par finanšu pārskatiem revidentam jāsaģatavo arī vadībai adresēts ziņojums, kurā tiek norādīti jebkādi novērotie trūkumi un aplūkoti jautājumi, kurus FKTK atzinis par būtiskiem. Šāds ziņojums nosūtāms FKTK. FKTK ir arī tiesības pieprasīt jebkādu informāciju tieši no revidenta.
- **Obligātā rotācija.** Likumā „Par zvērinātiem revidentiem” noteikts obligātais piecu gadu rotācijas periods revīzijas partneriem, kas veic revīziju bankās, apdrošināšanas sabiedrībās, investīciju pārvaldes sabiedrībās, privātajos pensiju fondos un biržās kotētajos uzņēmumos.<sup>42</sup>

17. **Likums „Par uzņēmumu gada pārskatiem” ļauj lielajiem uzņēmumiem savus gada pārskatus iesniegt vēlāk nekā mazajiem uzņēmumiem, kas neatbilst sabiedrības interesēm.** Ne vēlāk kā mēnesi pēc gada pārskata apstiprināšanas akcionāru/ dalībnieku sapulcē un ne vēlāk kā četrus mēnešus pēc

<sup>37</sup> Pārbaudot revidentu ziņojumus par FKTK licencēto uzņēmumu finanšu pārskatiem, konstatējām, ka vairums no šo *sabiedrības intereses pārstāvošo uzņēmumu* ieceltajiem revidentiem ir starptautisko revidentu uzņēmumu tīklu vietējie uzņēmumi.

<sup>38</sup> Sk. Rīgas Fondu biržas noteikumu „Par finanšu instrumentu iekļaušanu un tirdzniecību biržas regulētajos tirgos” 9.3.1. punktu.

<sup>39</sup> Sk. Rīgas Fondu biržas noteikumu „Par finanšu instrumentu iekļaušanu un tirdzniecību biržas regulētajos tirgos” 24.5.3. punktu.

<sup>40</sup> Sk. Kredītiestāžu likuma 85. un 86. pantu.

<sup>41</sup> Sk. Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likuma 54. pantu.

<sup>42</sup> Sk. likuma „Par zvērinātiem revidentiem” 29. panta 4. punktu.

pārskata gada beigām, revidētais gada pārskats iesniedzams nodokļu administrācijai un Uzņēmumu reģistram. Uzņēmumi, kuri bilances datumā pārsniedz divus no šādiem trim kritērijiem: bilances kopsomma Ls 1 miljons (kas aptuveni atbilst EUR 1 440 000), neto apgrozījums Ls 2,4 miljoni (kas aptuveni atbilst EUR 3 450 000) un 250 darbinieku, var iesniegt savus revidētos gada pārskatus septiņu mēnešu laikā pēc pārskata gada beigām.<sup>43, 44</sup> Šiem uzņēmumiem savi gada pārskati jāpublicē arī LR oficiālajā laikrakstā „Latvijas Vēstnesis”.

18. **Uzņēmumu reģistrs ir novērtējis, ka tikai aptuveni 55 procenti uzņēmumu ievēro finanšu pārskatu iesniegšanas prasības, kas nav pietiekami atbilstošas finanšu informācijas sniegšanai.** Uzņēmumu reģistram ir centrālais birojs Rīgā un astoņas reģionālās nodaļas visā valstī. Ja uzņēmumi savlaicīgi neiesniedz savus finanšu pārskatus, Uzņēmumu reģistrs nosūta tiem atgādinājumu. Ja minētās prasības netiek ievērotas divus gadus pēc kārtas, uzņēmumiem var draudēt piespiedu likvidācija. 2003. gadā Uzņēmumu reģistrs bija ierosinājis 658 uzņēmumu likvidāciju.
19. **Finanšu pārskati pieejami Uzņēmumu reģistrā vai elektroniski *Internet*.** Jebkura ieinteresētā persona Uzņēmumu reģistrā var saņemt uzņēmuma revidēto finanšu pārskatu, ieskaitot bilances, peļņas vai zaudējumu aprēķina, naudas plūsmas pārskata, pašu kapitāla izmaiņu pārskata, finanšu pārskatu pielikuma un revidenta ziņojuma kopiju. Uzņēmumu finanšu pārskati elektroniskā veidā, izņemot finanšu pārskatu pielikumus un revidentu ziņojumus, ir ātri pieejami arī *Internet*. Finanšu pārskatu pielikumi un revidentu ziņojumi pieejami tikai pēc īpaša pieprasījuma fotokopiju izgatavošanai.
20. **Attiecībā uz bankām, privātajiem pensijas fondiem, apdrošināšanas sabiedrībām un biržā kotētajiem uzņēmumiem pastāv vēl papildu prasības.** Attiecībā uz FKTK licencētajiem uzņēmumiem piemērojami šādi nosacījumi:
  - Kredītiestāžu likums nosaka, ka revidētajiem finanšu pārskatiem jābūt pieejamiem ne vēlāk kā trīs mēnešus pēc pārskata gada beigām un publicētiem oficiālajā laikrakstā četru mēnešu laikā pēc pārskata gada beigām. Lai gan likums speciāli nepieprasa konsolidēto finanšu pārskatu publicēšanu, to nosaka FKTK Banku konsolidēto gada pārskatu sagatavošanas noteikumi.
  - Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likums nosaka, ka finanšu pārskatiem jābūt publiski pieejamiem ne vēlāk kā četrarpus mēnešus pēc pārskata gada beigām, bet konsolidētajiem finanšu pārskatiem – ne vēlāk kā septiņus mēnešus pēc pārskata gada beigām.
  - Biržā kotētajiem uzņēmumiem savi revidētie finanšu pārskati jāiesniedz biržā revidenta ziņojuma saņemšanas dienā. Rīgas Fondu biržai šie finanšu pārskati jāievieto savā tīmekļa vietnē. Ja akcionāru/ dalībnieku apstiprinātie finanšu pārskati atšķiras no Fondu biržai nosūtītajiem finanšu pārskatiem, kotētajam uzņēmumam jānosūta apstiprinātie finanšu

<sup>43</sup> Sk. likuma „Par uzņēmumu gada pārskatiem” 66. pantu.

<sup>44</sup> Likums „Par konsolidētajiem gada pārskatiem” nosaka tādu pašu termiņu arī konsolidēto finanšu pārskatu iesniegšanai.

pārskati Fondu biržai, kas veiks labojumus tās tīmekļa vietnē ievietotajos finanšu pārskatos.

## B. Revidenti

21. **Latvijas revidentu kompetences atšķirīgie līmeņi ir cēlonis ļoti atšķirīgajai veikto revīziju kvalitātei.** Saskaņā ar *acquis communautaire* tiesības veikt likumā noteikto finanšu pārskatu revīziju ir Latvijas Zvērināto revidentu asociācijas (LZRA) biedriem. LZRA dibināta 1994. gadā un tajā ir 143 biedri, no kuriem 133 darbojas revīzijas jomā (114 strādā reģistrētās revidentu komercsabiedrībās un 19 revidenti strādā individuāli). Revidentu komercsabiedrībās ietilpst starptautisko revidentu komercsabiedrību tīklu vietējie uzņēmumi, kā arī "patiesi vietējās firmas", kuru skaits pieaudzis, starptautisko revidentu komercsabiedrību tīklu vietējo uzņēmumu bijušajiem darbiniekiem nodibinot savus uzņēmumus. Institucionālie investori, komercbankas un citi revidēto finanšu pārskatu lietotāji norāda uz revidentu kvalifikācijas nevienādību, tā kā vairāki zvērinātie revidenti, kas revīzijas jomā sāka darboties jau 1994. gadā, varētu nebūt bijuši pakļauti tādām pašām profesionālās kvalifikācijas prasībām, kādas tiek attiecinātas uz pēdējā laikā sertificētajiem revidentiem.<sup>45</sup> Sabiedrības viedoklim par to, ka ievērojama daļa revidentu neatbilst vispārpieņemtajiem profesionālās kvalifikācijas kritērijiem, nav pietiekama pamatojuma, kas balstītos uz veiktiem pētījumiem. Tomēr, ievērojot, ka revīzijas nozīme balstās uz lietotāju paļāvību tajā, šāds negatīvs viedoklis var apdraudēt likumā paredzēto revīziju nozīmi labi funkcionējošā tirgus ekonomikā. Šajā ziņojumā sniegtajās rekomendācijās uzsvērts, ka šībrīža situācija prasa tālākas iniciatīvas, lai vairotu sabiedrības uzticību revīzijai Latvijā.
22. **LZRA uzdevumos nav skaidri noteikts, ka tās uzdevums ir kalpot sabiedrības interesēm.** Likums „Par zvērinātiem revidentiem” definē LZRA kā „neatkarīgu Latvijas zvērināto revidentu profesionālu korporāciju ...”, kas pārstāv savu biedru intereses un aizstāv tās.” Tomēr profesionālas revidentu asociācijas uzdevumam vajadzētu ne tik daudz aizstāvēt savus biedrus, bet gan sabiedrības intereses. Līdz ar to likumā vajadzētu skaidri noteikt, ka LZRA pienākums ir kalpot sabiedrībai, kas sastāv no klientiem, kredītu devējiem, valdībām, darbiniekiem, darba devējiem, investoriem, uzņēmējiem un finanšu jomas pārstāvjiem, kā arī citiem, kas paļaujas uz revidentu objektivitāti un godīgumu, lai nodrošinātu labi funkcionējošu komercdarbību.
23. **Starptautiskās grāmatvežu asociācijas (IFAC) Profesionālo grāmatvežu ētikas kodekss (ieviests 2001. gada novembrī) pilnībā tika pieņemts 2004. gada decembrī.** Likums „Par zvērinātiem revidentiem” paredz, ka zvērinātam revidentam savā profesionālajā darbībā jābūt neatkarīgam. Tomēr likums nekavē revidentiem pieņemt ar revīziju nesaistītus darba uzdevumus no saviem revīzijas klientiem, ieskaitot finanšu informācijas sistēmas izveidi, ieviešanu un novērtēšanu un ar vērtēšanu saistītus pakalpojumus. Vairākos gadījumos ROSC darba grupa saskārās ar revidentiem un finanšu pārskatu sagatavotājiem, kas atzina, ka revidenti ir iesaistīti grāmatvedības darbā un gatavo finanšu pārskatus

<sup>45</sup> No 143 LZRA biedriem 72 tika uzņemti 1994. gadā un vēl 25 sertificēti 1995. gadā. Četri revidenti tika sertificēti 2002. gadā, kamēr 2003. gadā netika sertificēts neviens revidents, bet 2004. gadā sertificēti septiņi revidenti.

vienlaikus ar to revīziju. Novērojot šādus vispārpieņemto neatkarības standartu pārkāpums, ROSC darba grupa konstatēja, ka šāda situācija izveidojusies akūta profesionāli apmācītu grāmatvežu trūkuma rezultātā. ROSC darba grupa ir norūpējusies, ka šī situācija var vēl vairāk sarežģīties līdz ar 2005. gada prasību biržās kotēto uzņēmumu konsolidētos finanšu pārskatus sagatavot saskaņā ar SFPS, jo Latvijas uzņēmumos trūkst grāmatvežu, kas pārzinātu un varētu savā darbā piemērot SFPS (skatīt 11. punktu).

24. **Lai gan dažās jomās likums „Par zvērinātiem revidentiem” izvirza stingrākas prasības nekā Astotā ES uzņēmējdarbība tiesību direktīva (1984),<sup>46</sup> tajā nav iekļautas dažas prasības, kas tiks ieviestas saskaņā ar priekšlikumu par jaunu Astoto ES uzņēmējdarbība tiesību direktīvu, īpaši tas attiecas uz prasību nodrošināt publisko pārraudzību pār revidentu darbu.** Likumā „Par zvērinātiem revidentiem” revidentu profesija atzīta kā lielā mērā pašregulējoša un neatkarīga profesija, kuru pārrauga Finanšu ministrija. Galvenā LZRA pārvaldes institūcija ir tās biedru, proti, zvērināto revidentu kopsapulce. Kopsapulce ievēl LZRA priekšsēdētāju un valdi uz trīs gadu atjaunojamu termiņu. LZRA ir deviņas pastāvīgās komitejas, to starpā ētikas, sertifikācijas, eksaminācijas, izglītības, licencēšanas un kvalitātes komiteja. Finanšu ministrija iecel trīs pārstāvjus, kuriem ir tiesības piedalīties LZRA kopsapulcēs un valdes sēdēs bez tiesībām balsot, kā arī iepazīties ar asociācijas lēmumiem.<sup>47</sup> Pašreizējais LZRA pašregulējošais režīms, kurā iesaistīta arī Finanšu ministrija, neatbilst sistēmai, kas paredzēta priekšlikumā par jaunu Astoto ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvu.<sup>48</sup> Ieteiktajā direktīvā noteikts, ka publiskās pārraudzības sistēma ir tā, kas galu galā ir atbildīga par revidentu un revidentu komercsabiedrību apstiprināšanas un reģistrācijas pārraudzību, ētikas standartu pieņemšanu, revidentu komercsabiedrību un revīziju iekšējo kvalitātes kontroli, kā arī kvalifikācijas paaugstināšanu, kvalitātes nodrošināšanu un izmeklēšanas un disciplinārajām sistēmām.
25. **Latvijas tiesību akti, kas attiecas uz revidentu atbildību, līdz šim nav pārbaudīti praksē.** Spēkā esošais likums paredz stingras sankcijas, tomēr, tā kā saistībā ar šo jautājumu nav pieņemti nekādi tiesas lēmumi, ir grūti novērtēt, kā

---

<sup>46</sup> Piemēram, obligātā revīzijas partneru rotācijas prasība biržās kotētajiem uzņēmumiem, prasība ievērot SGS un kvalitātes kontroles prasības).

<sup>47</sup> Finanšu ministrijā par to ir atbildīgs Grāmatvedības metožu analīzes un koordinācijas departaments.

<sup>48</sup> Jāatzīmē, ka, lai gan Astotā ES uzņēmējdarbības tiesību direktīva (1984) satur dažas prasības attiecībā reģistrāciju un profesionālo godīgumu, tajā nav prasību attiecībā uz to, kā būtu jāveic finanšu pārskatu revīzija un kādām būtu jābūt valstiskās uzraudzības vai ārējās kvalitātes uzraudzības līmenim, lai nodrošinātu augstas kvalitātes revīziju. Vienotas pieejas trūkums attiecībā uz revīzijas veikšanu ES bija viens no galvenajiem iemesliem, kāpēc tika izstrādāts Komisijas priekšlikums jaunai Astotai ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvai (2004. gada marts), kurā saglabāti galvenie pašreizējās direktīvas nosacījumi attiecībā uz izglītību un apmācību, bet kas paplašina ES tiesību aktu piemērošanas jomu, ieviešot jaunas prasības attiecībā uz revīzijas veikšanas veidu un struktūrām, kas nepieciešamas, lai nodrošinātu revīzijas kvalitāti, kā arī palielinātu uzticību revīzijai. Līdz šī ziņojuma datumam Eiropas Padome un Parlaments jauno Astoto ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvu vēl nebija pieņēmis.

tiesa izvērtētu atbildības ierobežojumus un vai tiesa tos respektētu.<sup>49</sup> Pēc novērotāju teiktā, revidentu profesijas neilgā vēsture un tās neatpazīstamība valstī izveidojusi situāciju, kad pret revidentiem ierosināts mazāk civillietu vai krimināllietu. Galvenie jautājumi, kas attiecas uz pašreiz spēkā esošajiem Latvijas tiesību aktiem, kas regulē revidentu darbu, ir šādi.<sup>50</sup>

- **Komerclikums un likums „Par zvērinātiem revidentiem” paredz revidentu civiltbildību un neierobežo to prasītāju loku, kuriem ir tiesības izvirzīt prasības pret revidentiem.** Zvērināts revidents vai revidentu komercsabiedrība ir atbildīga par saistībām, kas izriet no revīzijas līguma, un zaudējumiem, kas radušies trešajām pusēm (uzņēmuma finanšu pārskatu vai konsolidēto finanšu pārskatu lietotājiem). Ja revidentu ziņojumu parakstījuši divi vai vairāki revidenti, tie uzņemas solidāru atbildību. Zaudējumu atlīdzību zvērināts revidents vai zvērinātu revidentu komercsabiedrība sedz saskaņā ar savstarpēju vienošanos vai arī tā piedzenama tiesas ceļā ne vēlāk kā triju gadu laikā no dienas, kad parakstīts attiecīgais zvērināta revidenta atzinums.<sup>51</sup> Zvērinātiem revidentiem vai revidentu komercsabiedrībām sava profesionālā atbildība jāapdrošina attiecīgi vismaz par Ls 30 000 (kas atbilst aptuveni EUR 43 120) un Ls 100 000 (kas atbilst aptuveni EUR 143 730).
- **Krimināllikums un likums „Par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanu” ietver prasības, kas varētu būt piemērojamas revidentu kriminālatbildībai.** Latvijā ar kriminālatbildību saistītus jautājumus regulē Krimināllikums, kurā nav ietverti nekādi tieši nosacījumi vai atsauces, kas varētu būt piemērojamas revidentiem. Tomēr Latvijas juristi uzskata, ka tas nenozīmē, ka uz revidentiem kriminālatbildība neattiecas. Zvērināti revidenti un revidentu komercsabiedrības ir pakļautas vairākiem Krimināllikuma un likuma „Par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanu” nosacījumiem<sup>52</sup>; līdz ar to, ja revidenti pārkāpj šos nosacījumus, pret viņiem var tikt ierosināta krimināllietā. Šādos gadījumos piemērotās sankcijas ietver soda naudu, piespiedu darbus, arestu vai brīvības atņemšanu.
- **LZRA ir atbildīga par profesionālo standartu un ētikas normu ievērošanu, kā arī citu likumu un noteikumu ievērošanu, kas piemērojami revidentu profesionālajai darbībai, kā arī par asociācijas biedru profesionālās darbības uzraudzību.** Ja tiek pārkāpts likums „Par zvērinātiem revidentiem”, Latvijā atzītie starptautiskie revīzijas standarti vai profesionālās ētikas kodekss, LZRA var apturēt vai anulēt zvērināta revidenta sertifikātu vai apturēt vai anulēt revidentu

<sup>49</sup> ROSC darba grupai nav zināmas nekādas tiesvedības pret revidentiem, kurās būtu pieņemts lēmums; tā vietā puses ir savstarpēji vienojušās.

<sup>50</sup> Šajā ziņojumā izklāstīti tie tiesiskie principi, kas piemērojami revidentu atbildībai, un tajā nav mēģināts sniegt ko vairāk par ieskatu šajos jautājumos. Šis ziņojums nav domāts kā izsmēlošs likuma pārstāsts vai juridiska konsultācija šī likuma lasītājiem.

<sup>51</sup> Sk. likuma par „Par zvērinātiem revidentiem” 41. pantu.

<sup>52</sup> Krimināllikuma daļas, kas būtu piemērojamas revidentu nelikumīgas rīcības gadījumos, ietver nodaļu "Noziedzīgi nodarījumi tautsaimniecībā", kā arī pantus par pilnvaru ļaunprātīgu izmantošanu un pārsniegšanu, nolaidību, mantisku labumu neatļautu pieņemšanu un komercnoslēpumu saturošu ziņu neatļautu iegūšanu un izpaušanu, kā arī dienesta informācijas izpaušanu saistībā ar finanšu instrumentu tirgu.

komercsabiedrības licenci. Disciplinārās sankcijas ietver brīdinājumu, aizrādījumu, zvērināta revidenta sertifikāta apturēšanu uz noteiktu laika periodu, kas nepārsniedz vienu gadu, vai zvērināta revidenta sertifikāta anulēšanu.

26. **Revidentu komercsabiedrības un to tīkli nav pietiekami caurskatāmi, tas pats sakāms par attiecībām starp vietējiem uzņēmumiem un to starptautiskajiem tīkliem, kas varētu kavēt atbilstošu revidentu darba uzraudzību un neatbilst ieteiktās Astotās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas prasībām.** ROSC darba grupa nevarēja iegūt dokumentētu informāciju par revidentu komercsabiedrību iekšējās kvalitātes nodrošināšanas kārtību, ieskaitot informāciju par revidentu komercsabiedrību lielumu, īpašniekiem un vadību, attiecīgajā tīklā ietilpstošiem uzņēmumiem vai partneru atbildības pamatojumu, kā arī par klientu skaitu dažādās tautsaimniecības nozarēs. Caurskatāmībai būtu jābūt dabiskai prasībai, kas būtu obligāti jāievēro visām revidentu komercsabiedrībām, kuru darbības galvenais uzdevums ir nodrošināt to revidēto uzņēmumu finanšu pārskatu caurskatāmību. Bez tam šādas informācijas trūkums ietekmē arī iespējas efektīvi regulēt un uzraudzīt revidentu darbu.

### C. Profesionālā izglītība un apmācība

27. **Likums „Par zvērinātiem revidentiem” izstrādāts, lielā mērā pamatojoties uz 1984. gada 10. aprīļa Astoto ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvu par revidentu apstiprināšanu.** Personai, kas vēlas iegūt attiecīgu 3 gadu pieredzi kā revidenta palīgs, jābūt beigušai augstāko mācību iestādi ar bakalaura grādu ekonomikā, vadības zinātnēs vai finansēs. Lai kļūtu par zvērinātu revidentu, personai jābūt bakalaura grādam un trīs gadu pieredzei revīzijas darbā, kā arī jānokārto LZRA kvalifikācijas eksāmeni.<sup>53</sup> Zvērinātam revidentam jāzina latviešu valoda. Lai tiktu apstiprināti ārvalstu revidenti, t.sk. no ES dalībvalstīm, tiem jāiztur zināšanu pārbaude, kurā tiek pārbaudītas viņu zināšanas publiskajās tiesībās, civiltiesībās, darba tiesībās utt. Kvalifikācijas eksāmeni ietver priekšmetus, kas paredzēti Astotajā ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvā, un šos eksāmenus pieņem LZRA Eksaminācijas komiteja.
28. **LZRA nepietiekami kontrolē tās praktiskās pieredzes kvalitāti, kuru nākamie revidenti gūst, strādājot un saņemot apmācību revidentu komercsabiedrībās.** Katram topošajam revidentam tiek iecelts darbaudzinātājs, kas ir LZRA biedrs un kurš ir atbildīgs par nākamā revidenta praktiskās pieredzes kvalitātes kontroli. Tomēr LZRA nav izveidojusi šādu darbaudzinātāju apstiprināšanas procedūru. Bez tam LZRA neuzrauga praktiskās apmācības kvalitāti.
29. **Jauno revidentu pieplūdums nav pietiekams, lai ilgāku laiku saglabātu pašreizējo revidentu skaitu, nemaz nerunājot par to, lai palielinātu šo skaitu līdz tādām, kas atbilstu šodienas revīzijas prasībām Latvijā.** Novērotāji, ieskaitot LZRA, norāda uz to, ka nelielais jauno LZRA biedru skaits izskaidrojams ar mazo interesi par revidenta profesiju. Tajā pašā Latvijā šobrīd ir

<sup>53</sup> Jābūt divu vai trīs gadu praktiskai pieredzei, kas gūta revidējot finanšu pārskatus saskaņā ar Latvijas tiesību aktu prasībām.

80 Sertificēto zvērināto grāmatvežu asociācijas (ACCA) biedru un vairāk par 200 ACCA studentu, turklāt, gan ACCA biedru, gan studentu skaits katru gadu pieaug.

30. **LZRA prasa, lai tās biedri nepārtraukti paaugstinātu savu profesionālo kvalifikāciju.** Zvērinātam revidentam jāapmeklē 40 kvalifikācijas paaugstināšanas (KP) stundas gadā vai 120 KP stundas trijos gados. LZRA ir nodibinājusi meitas uzņēmumu „LZRA Izglītības centrs”, kas specializējas zvērinātu revidentu apmācībā. Zvērinātie revidenti pēc savas izvēles var paaugstināt savu kvalifikāciju arī jebkurā citā mācību iestādē.

#### **D. Grāmatvedības un revīzijas standartu noteikšana**

31. **Likums „Par grāmatvedību” dod tiesības pieņemt ar grāmatvedības politiku saistītus lēmumus šādām institūcijām:**

- Grāmatvedības padome: atbildīga par SFPS un *acquis communautaire* atbilstošu grāmatvedības standartu un noteikumu sagatavošanu un izdošanu. Lai šiem standartiem būtu juridisks spēks, tie formāli jāievieš Ministru kabinetam. Grāmatvedības padome tiek finansēta no valsts budžeta un tā sastāv no divpadsmit locekļiem. Grāmatvedības padomes sastāvā ir divi Finanšu ministrijas pārstāvji, divi Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas pārstāvji, divi Latvijas augstskolu pārstāvji un pa vienam pārstāvim no Finanšu un kapitāla tirgus komisijas, Latvijas Bankas, Valsts ieņēmumu dienesta, Valsts kases, Valsts kontroles un Latvijas grāmatvežu asociācijas.
- Ministru kabinets: atbildīgs par formālu Grāmatvedības padomes sagatavoto grāmatvedības standartu ieviešanu un šo standartu piemērošanas jomas noteikšanu.
- Finanšu ministrija: atbildīga par valsts grāmatvedības politikas izstrādi un ieviešanu.

32. **Cilvēkresursu trūkums ierobežo Grāmatvedības padomes darbību.** Kopš 2005. gada 1. janvāra biržā kotētie uzņēmumi sagatavo savus finanšu pārskatus saskaņā ar SFPS. Tomēr Latvijas grāmatvedības tiesību akti un standarti joprojām ir attiecīgā finanšu pārskatu sagatavošanas tiesiskā bāze lielākajai daļai uzņēmumu, ieskaitot lielu skaitu *sabiedriskas nozīmes uzņēmumus*. Lai gan nesenā Ceturtās un Septītās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas saskaņošanas ar SFPS un to tālākie uzlabojumi (piem., saistīto personu darījumu atspoguļošana, būtisku ārpusbilances posteņu atspoguļošana) veicina caurskatāmāku finanšu pārskatu sagatavošanu un sniedz stingru pamatu, ar ko sākt, veiksmīgai šo direktīvu ieviešanai nepieciešams efektīvs institucionāls mehānisms valsts līmenī, proti, pilnībā funkcionējoša Grāmatvedības padome.

33. **Grāmatvedības valde par savas darbības prioritāti uzskata standartu sagatavošanu un izdošanu un ir uzsākusi Latvijas grāmatvedības standartu sagatavošanas projektu.** 2003.gadā tika sagatavoti divi nacionālie standarti, proti, LGS Nr.1 „Finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnes”, kura pamatā ir SGS Nr.1 „Finanšu pārskatu sniegšana”, LGS Nr.2, „Naudas plūsmas pārskats”, kas ir vienkāršota SGS Nr.7 versija un ietver vairākus ilustratīvus piemērus. Šos abus standartus Ministru kabinets ieviesa 2004.gada jūlijā. Grāmatvedības padome bija plānojusi 2004.gadā izdot vēl astoņus standartus, tomēr izdots tika

tikai viens (LGS Nr.3 „Notikumi pēc bilances datuma”). 2005.gada februārī tika izdots LGS Nr.4 „Grāmatvedības politikas maiņa, grāmatvedības aplēšu izmaiņas un iepriekšējo periodu kļūdas” un izstrādāti vēl sešu standartu projekti, ko paredzēts izdot līdz šī gada jūnijam („Ienākumu nodokļi”, „Noma”, „Ieņēmumi”, „Ilgttermiņa līgumi”, „Pamatlīdzekļi” un „Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi”). Grāmatvedības padome sagatavojusi papildu programmu astoņu jaunu standartu izstrādei, ko plānots īstenot 2005.gadā.

34. **Likums „Par zvērinātiem revidentiem” nosaka, ka revīzija jāveic saskaņā ar LZRA pieņemtajiem revīzijas noteikumiem, kam jāatbilst Starptautiskajiem revīzijas standartiem.** Principā šāda prasība atbilst Eiropas Komisijas priekšlikumam pieprasīt, lai „apstiprinātie” Starptautiskie revīzijas standarti (proti, Eiropas Komisijas apstiprinātie SRS) tiktu obligāti piemēroti visās ES valstīs veiktajās ar likumu noteikto finanšu pārskatu revīzijās, sākot ar 2007.gadu.

#### **E. Grāmatvedības un revīzijas standartu piemērošanas nodrošināšana**

35. **FKTK funkcijās neietilpst grāmatvedības standartu piemērošanas nodrošināšana.** Kopš 2001. gada banku, apdrošināšanas un vērtspapīru tirgu kontrolē Finanšu un kapitāla tirgus komisija. FKTK uzraudzības departamentā strādā 36 cilvēki (galvenokārt atbildīgi par ārēju un iekšēju uzraudzību bankās un apdrošināšanas sabiedrībās, kā arī citu finanšu un kapitāla tirgus dalībnieku uzraudzību), kuriem ir ekonomiskā un juridiskā izglītība un pieredze. FKTK neuzrauga grāmatvedības standartu piemērošanu vispārēja rakstura finanšu pārskatiem un paļaujas galvenokārt uz to, ka atbilstību grāmatvedības standartiem nodrošinās revidenti. Nepastāv nekāda standartizēta procedūra, kas būtu jāievēro, lai uzraudzītu finanšu pārskatu atbilstību SFPS un SGS. Tāpat nav skaidrs, vai likums dod FKTK tiesības – zināmos apstākļos un saskaņā ar noteiktām procedūrām – pieprasīt revīzijas darba papīrus un piespiest iesniegt dokumentus vai ierasties lieciniekiem. Lai gan FKTK darbiniekiem ir ļoti labas teorētiskās zināšanas un viņi ir ļoti motivēti un elastīgi, FKTK trūkst personāla, kas būtu saņēmis atbilstošu apmācību, kā nodrošināt grāmatvedības standartu piemērošanu vispārēja rakstura finanšu pārskatiem. FKTK trūkst arī pienācīgu resursu, lai aktīvi piedalītos Eiropas Vērtspapīru regulatoru komitejas pastāvīgās finanšu pārskatu ekspertu grupas (*CESR-fin*) darbā.<sup>54</sup> Rīgas Fondu birža arī nenodrošina grāmatvedības standartu piemērošanu.
36. **LZRA ir izstrādājusi procedūras revidentu un revidentu komercsabiedrību kvalitātes kontrolei, ko apstiprinājusi Finanšu ministrija, bet šī sistēma vēl nav ieviesta. Tādējādi šobrīd LZRA revīzijas kvalitāti pārbauda tikai tāda gadījumā, ja par šo attiecīgo revīziju saņemta kādas ieinteresētās personas sūdzība. Ieteiktās sistēmas ir:**
- ***Kvalitātes nodrošināšanas procedūras galvenokārt attieksies uz zvērinātiem revidentiem un revidentu komercsabiedrībām.*** LZRA

<sup>54</sup> Šie novērojumi atbilst ziņojumam „Starptautisko finanšu pārskatu standartu ieviešana biržās kotētajos uzņēmumos trijās Baltijas valstīs”, kas pieejams: <http://files.ee.omxgroup.com/bors/koolitus/Implementation%20of%20IFRS.pdf> un kura 6.5. punktā teikts: „Latvijas Finanšu pakalpojumu uzraugošā institūcija šajā projektā nepiedalījās, jo paziņoja, ka tā nav atbildīga par biržā kotēto uzņēmumu finanšu pārskatu atbilstību SFPS.”

kvalitātes nodrošināšanas sistēmai būs pakļauti visi LZRA biedri, tajā skaitā arī tie, kas strādā revidentu komercsabiedrībās.

- **Katrs zvērinātais revidents tiks pakļauts kvalitātes pārbaudei reizi piecos gados.**

Ieteiktā revīzijas kvalitātes nodrošināšanas sistēma neatbilst publiskās pārraudzības prasībām, kas noteiktas priekšlikumā par jaunu Astoto ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvu. Ieteiktā direktīva paredz, ka kvalitātes nodrošināšanas sistēmai jāietver atbilstoša publiskā pārraudzība, ko īstenotu speciālistu kopums, vairums, no kuriem nestrādātu attiecīgajā jomā. Šī publiskā pārraudzība jāīsteno augstā godīguma līmenī un tai jānodrošina finanšu pārskatu kvalitāte gan to satura, gan formas ziņā. Ieteiktā direktīva paredz kvalitātes nodrošināšanas sistēmas publisko pārraudzību, lai nodrošinātu sabiedrības uzticību revīzijas kvalitātei.

### III. IZSTRĀDĀTIE UN IEVIESTIE GRĀMATVEDĪBAS STANDARTI

37. **Lai gan jaunākās Latvijas grāmatvedības prasības kopumā atbilst Ceturtajai un Septītajai ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvai, joprojām pastāvošie trūkumi mazina pašvībi un salīdzināmību.** Kā izklāstīts iepriekš 9. un 10. punktā, Latvijas grāmatvedības prasības kopumā atbilst Ceturtajai un Septītajai ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvai. Pastāv dažas būtiskas atšķirības no SFPS, un Latvijas grāmatvedības prasības varētu nenodrošināt to, lai sabiedrība kopumā saņemtu pietiekamu informāciju par *sabiedriskas nozīmes uzņēmumiem*. Minēto atšķirību vidū minamas:

- **Konsolidācijas prasības nav tik stingras kā SFPS.** Latvijas grāmatvedības prasības ļauj neiekļaut konsolidācijā meitas uzņēmumus, ja to ietekme nav būtiska. Saskaņā ar Latvijas standartiem mātes uzņēmuma finanšu pārskatos atspoguļotā līdzdalība meitas uzņēmumu kapitālā tiek uzskaitīta, izmantojot pašu kapitāla metodi, līdzīgi kā saskaņā ar SFPS, taču Latvijas standarti neietver prasību noteikt šādu meitas uzņēmumu neto aktīvu patieso vērtību iegādes datumā. Tādējādi saskaņā ar pašu kapitāla metodi sagatavotajos finanšu pārskatos nebūs ietverta, piemēram, nedz nemateriālās vērtības, nedz līdzīgu nemateriālo aktīvu amortizācija (kas varētu būt atzīta, ja šāds novērtējums iegādes brīdī būtu veikts).
- **Nav jāatspoguļo peļņa uz akciju.** Latvijas grāmatvedības prasības neparedz obligātu peļņas uz akciju atspoguļošanu. Peļņa uz akciju ir ārkārtīgi vērtīga informācija, ko īpaši izmanto akcionāri/ dalībnieki un potenciālie investori, novērtējot uzņēmuma rentabilitāti.
- **Vāji ieņēmumu atzīšanas principi.** Latvijas grāmatvedības prasības neietver detalizētus nosacījumus ieņēmumu atzīšanai un paredz ieņēmumu atzīšanu pēc uzkrājumu principa, neraugoties uz rēķina izrakstīšanas vai skaidras naudas datumu. Ieņēmumi tiek atzīti (t.i., ieņēmumi tiek iegrāmatoti uzņēmuma uzskaitē) tikai tad, kad tie rodas vai ir nopelnīti. Ieņēmumu atzīšanu pēc uzkrājumu principa nevajadzētu praktizēt vienmēr un visur, drīzāk tas būtu jādara tikai atsevišķos gadījumos, piemēram, kad ir droša pārlicība par to, ka ieņēmumi tiks gūti. Pareiza ieņēmumu atzīšanas principu piemērošana ir svarīga, lai

veicinātu lielāku paļāvību uz finanšu pārskatiem un paaugstinātu to nozīmīgumu.

- **Nekonsekventa nomas uzskaitē.** Latvijas grāmatvedības standarti nesniedz skaidrus nomas uzskaites noteikumus.<sup>55</sup> Tā rezultātā var izveidoties nekonsekventa nomas darījumu uzskaitē un finanšu pārskatu lietotāji var tikt maldināti. Piemēram, uzņēmums var nomāt iekārtas uz visu tās lietderīgās izmantošanas laiku un, tā kā nav atbilstošu nomas uzskaites prasību, attiecīgās saistībās neatspoguļot savos finanšu pārskatos, tādējādi savas parādu saistības uzrādot mazākā apmērā, nekā tās ir faktiski. SFPS to nepieļauj.

38. **Pastāv atsevišķas atšķirības starp SFPS un Latvijas grāmatvedības prasībām attiecībā uz bankām.** Kā minēts iepriekš 12.punktā, Kredītiestāžu likums nosaka, ka bankām savi finanšu pārskati jā sagatavo saskaņā ar likumu „Par grāmatvedību” un FKTK noteikumiem, kam jāatbilst SFPS. Atšķirības starp šobrīd spēkā esošajām grāmatvedības prasībām un „pilniem SFPS” ir šādas:

- **Var parādīties atšķirības starp Latvijas grāmatvedības prasībām un SFPS.** FKTK noteikumi Nr. 24/3 tika sagatavoti, pamatojoties uz 2001.gadā spēkā esošajiem SGS Nr. 1 – 40 un PIK Nr. 1 – 24. Kopš 2001.gada SFPS notikušas būtiskas izmaiņas, un līdz ar to noteikumi vairs neaptver visu „pilno SFPS” jomu. Lai gan šīm SFPS izmaiņām nebija būtiskas ietekmes uz Latvijas banku finanšu pārskatiem līdz 2005.gada 1.janvārim, kad stājās spēkā nozīmīgas SFPS izmaiņas (piemēram, grozījumi SGS Nr.39 „Finanšu instrumenti: atzīšana un novērtēšana”), iepriekš minētās izmaiņas jāatspoguļo FKTK noteikumus.

SFPS prasa, lai uzņēmums, kurš piemēro SFPS, savu finanšu pārskatu pielikumā sniegtu skaidru un pilnīgu apliecinājumu tam, ka šie finanšu pārskati sagatavoti saskaņā ar SFPS. Lai uzņēmums varētu apgalvot, ka tas ievēro SFPS, tam simtprocentīgi jāievēro visas standartu un interpretāciju prasības attiecībā uz atzīšanu, novērtēšanu un atspoguļošanu; ja uzņēmums ievēro 99 procentus SFPS prasību, tas nevar apgalvot, ka tā finanšu pārskati sagatavoti saskaņā ar SFPS. Tieši šī iemesla dēļ SGS Nr.1 „Finanšu pārskatu sniegšana” nosaka, ka „finanšu pārskatus nedrīkst apzīmēt kā tādus, kas atbilst SFPS, ja tie neatbilst visām SFPS prasībām”. Tādēļ Starptautiskā grāmatvedības standartu padome (SGSP) ir viennozīmīgi noteikusi, ka, lai uzņēmums varētu apgalvot, ka tā finanšu pārskati sagatavoti saskaņā ar SFPS, tam pilnībā jāpiemēro visi SGSP standarti un interpretācijas.

- **Uzkrājumi iespējamiem kredītu zaudējumiem.** Noteikumi Nr.24/9 „Aktīvu un ārpusbilances saistību novērtēšanas noteikumi”, nosaka, ka bankām jāaprēķina kredītu un prasījumu vērtības samazināšanās, izmantojot vairākas aprēķināšanas metodes
  - Kredīti ir klasificēti piecās kategorijās (t.i., standarta, uzraugāmie utt.) atkarībā no parāda samaksas termiņa ievērošanas, aizņēmēja finansiālā stāvokļa, viņa kredītvēstures, tendencēm aizņēmēja

<sup>55</sup> Latvijas likumā „Par uzņēmumu gada pārskatiem” nav konkrētu norāžu attiecībā uz finanšu vai operatīvo nomu. Tomēr ir sagatavots LGS „Noma”, kas līdz 2005. gada 24. martam būs pieejams apspriešanai.

nozarē. Noteikumi paredz fiksētas minimālās uzkrājumu likmes katrai no četrām kredītu kategorijām, kas ir klasificētas zemāk nekā standarta (t.i., 10%, 30%).

- Vērtības samazināšanos aprēķina kā starpību starp aktīva bilances vērtību un paredzamās nākotnes naudas plūsmas pašreizējo vērtību, kas diskontēta lietojot kredīta faktisko procentu likmi

- No nodrošinājuma atkarīgiem kredītiem uzkrājuma apmēru aprēķina kā starpību starp aktīva bilances vērtību un nodrošinājuma patieso vērtību.

Piemērojot FKTK metodoloģiju, dažos gadījumos var izveidoties uzkrājumi iespējamiem kredītu zaudējumiem, kas pārsniedz uzkrājumu apmēru, kas noteikts saskaņā ar SGS Nr.39. SGS Nr.39 prasa, lai vērtības samazinājums vai kredītu zaudējumi tiktu aprēķināti kā starpība starp aktīva bilances vērtību un paredzamo nākotnes naudas plūsmu (izņemot nākotnē nenotikušos kredītu zaudējumus), kas diskontētas ar attiecīgā finanšu instrumenta sākotnējo efektīvo procentu likmi, pašreizējo vērtību.

- **Konsolidēto gada pārskatu joma.** Noteikumu Nr.12/6 „Banku konsolidēto gada pārskatu sagatavošanas noteikumi” 3. punkts paredz vairākus gadījumus, kad meitas uzņēmumu gada pārskati var netikt konsolidēti mātes uzņēmuma gada pārskatos. SGS Nr.27 „Konsolidētie un atsevišķie finanšu pārskati” prasa, lai konsolidētie finanšu pārskati ietvertu visus mātes uzņēmumu meitas uzņēmumu finanšu pārskatus, izņemot, ja iegādes brīdī meitas uzņēmums klasificējams kā pieejams pārdošanai saskaņā ar SFPS Nr.5 „Pārdošanai paredzēti ilgtermiņa aktīvi un darbības pārtraukšana”. Īpaši SGS Nr.27 noteikts, ka meitas uzņēmums nedrīkst tikt izslēgts no konsolidācijas tāpēc, ka tā uzņēmējdarbība atšķiras no citiem attiecīgā koncerna uzņēmumiem.

39. **Pastāv atsevišķas atšķirības starp SFPS un Latvijas grāmatvedības prasībām attiecībā uz apdrošināšanas sabiedrībām.** Kā izklāstīts iepriekš 13.punktā, Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likums nosaka, ka apdrošināšanas sabiedrībām finanšu pārskati jā sagatavo katru gadu un ka finanšu pārskatu posteņi jānovērtē saskaņā ar SFPS, ja tie nav pretrunā ar FKTK. Atšķirības starp šobrīd spēkā esošajām grāmatvedības prasībām un „pilniem SFPS” ir šādas:

- **Var parādīties atšķirības starp Latvijas grāmatvedības prasībām un SFPS.** Apdrošināšanas akciju sabiedrību un savstarpējās apdrošināšanas kooperatīvo biedrību gada pārskata un konsolidētā gada pārskata sagatavošanas noteikumi (turpmāk -Noteikumi) nosaka, kuri starptautiskie standarti piemērojami, ieskaitot dažus SGS, kas starptautiskā līmenī jau ir aizstāti ar citiem, un neietverot dažus SGS un SFPS, kas izdoti pēc Noteikumu pieņemšanas datuma, t.sk. 2004.gada martā izdoto SFPS Nr.4 „Apdrošināšanas līgumi”. Tādējādi Noteikumi neaptver visu „pilno SFPS” jomu.
- **Pārdošanai pieejamo finanšu aktīvu vērtības samazināšanās uzskaitē.** Noteikumu 12.36.punkts paredz: „Ja vērtības samazināšanās zaudējumi patiesajā vērtībā novērtētajiem pārdošanai pieejamiem finanšu aktīviem ir atzīti bilances posteņī „Pārvērtēšanas rezerves” un ir objektīvi pierādījumi (sk. 12.32.punktu) tam, ka aktīva vērtība ir samazinājusies, uzkrātos

zaudējumus izslēdz no bilances posteņa „Pārvērtēšanas rezerves” un iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķinā, kaut arī pats aktīvs nav izslēgts no bilances”. Bez tam Noteikumu 12.38.punkts nosaka: „Ja turpmākajos periodos 12.36.punktā minēto finanšu aktīvu patiesā vērtība vai atgūstamā vērtība pieaug un šo pieaugumu var objektīvi saistīt ar kādu notikumu, kurš norisinājies pēc tam, kad zaudējums tika atzīts peļņas vai zaudējumu aprēķinā, vērtības pieaugumu iekļauj pārskata gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā”, kas ir pretrunā ar pārstrādāto SGS 39, kas neļauj pārdošanai pieejamo aktīvu vērtības samazināšanos reversēt, kamēr uzņēmums nav šādu finanšu aktīvu atsavinājis.

- **Ietvertie atvasinātie finanšu instrumenti.** Saskaņā ar SFPS Nr.4, ja apdrošināšanas līgums vai ieguldījumu līgums jau nav novērtēts tā patiesajā vērtībā, ietvertie atvasinātie instrumenti, kas paši nav apdrošināšanas līgumi un nav cieši saistīti ar pamata līgumu, jānodala un jānovērtē to patiesajā vērtībā. Tādējādi uzņēmumiem jāizpēta un jānovērtē, uz kādām garantijām un iespējām attiecas patiesās vērtības noteikšanas prasība. Šāda prasība Noteikumos nav paredzēta.
- **Paplašināta informācijas atspoguļošana.** Nedrīkst neņemt vērā arī paplašinātas informācijas atspoguļošanas prasības. Attiecībā uz apdrošināšanas līgumiem atspoguļošanas prasības sniegtas SFPS Nr.4. SFPS Nr.4 ir divas galvenās informācijas atspoguļošanas prasības: 1.princips: Finanšu pārskatos iekļauto summu paskaidrošana - „apdrošinātājam jāpaskaidro visa informācija, kas identificē un paskaidro tā finanšu pārskatā ietvertās summas, kas radušās no apdrošināšanas līgumiem;” un 2.princips: Naudas plūsmu summas, laika periodi un nenoteiktība - „apdrošinātājam jāatklāj informācija, kas lietotājam palīdz saprast apdrošināšanas līgumu naudas plūsmu summas, laika periodus un nenoteiktības”. Noteikumu 13.punkts nosaka, kādam jābūt finanšu pārskatu pielikuma saturam, tomēr tas varētu nebūt pietiekami plašs un detalizēts, lai atbilstu SFPS prasībām.

Skaidrojumi, kas varētu sniegt vislielāko pievienoto vērtību un izraisītu vislielāko interesi, ietver šādu informāciju:

- Risku pārvaldības mērķi un politikas, kas izstrādātas apdrošināšanas riska mazināšanai.
- Apdrošināšanas līgumu nosacījumi, kam varētu būt būtiska ietekme uz nākotnes naudas plūsmu summām, laika periodiem un noteiktību.
- Informācija par procentu likmju risku un kredītrisku, kas varētu būt īpaši svarīgi pārāpdrošināšanas līgumiem.
- Apdrošināšanas risks, ieskaitot jutīguma analīzi, un informācija par apdrošināšanas risku koncentrāciju (piem., grupas dzīvības apdrošināšanas portfeļa pakļautība riskam).
- Informācija par faktiski iesniegtajām apdrošināšanas prasībām salīdzinājumā ar iepriekšējām aplēsēm.

**40. ROSC darba grupa veica atbilstības atšķirību novērtējumu, pārbaudot finanšu pārskatu izlases kopu, kurā ietilpa pieci finanšu pārskati, kas sagatavoti saskaņā ar SFPS, un 12 finanšu pārskati, kas sagatavoti saskaņā**

**ar Latvijas grāmatvedības prasībām.** Pārbaudei ROSC darba grupa izvēlējās 11 uzņēmumus (biržā kotētus un nekotētus), trīs bankas un trīs apdrošināšanas sabiedrības.<sup>56</sup> Lielākās daļas *sabiedrības intereses pārstāvošo uzņēmumu* finanšu pārskatu kvalitāte kopumā ir ļoti augsta, izņemot tikai dažus būtiskus aspektus. Šis novērojums saskan ar *Know Ltd.* novērojumiem,<sup>57</sup> kas konstatēja, ka Rīgas Fondu biržas galvenajā sarakstā iekļauto uzņēmumu finanšu pārskati, kas sagatavoti saskaņā ar SFPS, parasti ir ļoti augstas kvalitātes; tomēr Otrajā sarakstā iekļauto uzņēmumu finanšu pārskatu kvalitāte ir ļoti atšķirīga. Tālāk minētie novērojumi ietver apstākļus, kad var rasties būtiska neatbilstība Latvijas grāmatvedības prasībām vai SFPS, kā arī rada šaubas par attiecīgo revidentu atzinumu uzticamību:<sup>58</sup>

- ***Naudas un naudas ekvivalentu atspoguļošana pārkāp lielā apmērā.*** Kāds biržā kotēts uzņēmums, kas sagatavojis savus finanšu pārskatus saskaņā ar SFPS, naudas plūsmas pārskata un bilances postenī „Nauda un naudas ekvivalenti” bija iekļāvis bloķēto noguldījumu EUR 1,8 miljonu apmērā. Bloķētais depozīts var neatbilst naudas definīcijai, kas sniegta SGS Nr.7 „Naudas plūsmas pārskati”, jo tas nav pieprasījuma noguldījums. Šis bloķētais noguldījums atspoguļots arī kā apgrozāmais līdzeklis, kas var neatbilst SGS Nr.1 „Finanšu pārskatu sniegšana”.
- ***Vērtības samazināšanās zaudējumu novērtējums var neatbilst SFPS.*** Kāds biržā kotēts uzņēmums, kas sagatavojis savus finanšu pārskatus saskaņā ar SFPS, 1997.gadā bija veicis tam piederošo ēku pārvērtēšanu. Tas, ka nav veikta atkārtota šo ēku pārvērtēšana, lai noteiktu to pašreizējo vērtību, var neatbilst SGS Nr.16 „Īpašumi, ražotnes un iekārtas” un SGS Nr.36 „Aktīvu vērtības samazināšanās”. Saskaņā ar SFPS uzņēmumam katrā bilances datumā jānovērtē, vai nepastāv kaut kādas pazīmes, kas norādītu, ka zaudējumi no vērtības samazināšanās, kas aktīvam atzīti iepriekšējos gados, vairs varētu nepastāvēt vai arī varētu būt mazinājušies. Tas pats uzņēmums atzina zaudējumus no divu tankkuģu vērtības samazināšanās. Profesionālu vērtētāju noteiktā tirgus vērtība bija zemāka par šo kuģu bilances vērtību. Uzņēmuma vadība bija aplēsusi lietošanas vērtību, kas, domājams, ir lielāka par tirgus vērtību, kā rezultātā vērtības samazināšanās zaudējumi sasniedza EUR 7,6 miljonus. Lietošanas vērtība tika aprēķināta, piemērojot 9% diskonta likmi. ROSC darba grupa nevarēja salīdzināt šo likmi ar aizņēmumiem piemēroto likmi, tā kā šīs likmes nebija atspoguļotas (kas ir pretrunā ar SGS Nr.32 „Finanšu instrumenti: skaidrojumi un uzrādīšana”).
- ***Kredītu zaudējumu novērtējums (bankās) var neatbilst SFPS.*** Vienā gadījumā banka savos finanšu pārskatos, kas sagatavoti saskaņā ar SFPS,

<sup>56</sup> No pārbaudītajiem uzņēmumiem 12 uzņēmumu finanšu pārskatu revīziju bija veikuši starptautisko revidentu komercsabiedrību tīklu vietējie uzņēmumi. Piecu uzņēmumu finanšu pārskatu revidenti bija vietējās revidentu komercsabiedrības.

<sup>57</sup> Sk. ziņojumu, kas minēts 54.zemsvītras piezīmē.

<sup>58</sup> ROSC darba grupa to uzņēmumu izvēlē, kas tika analizēti šajā ziņojumā, izmantoja stratificētās nejaušās izlases metodes. Tomēr nelielās izlases kopas dēļ iegūtie rezultāti nevar tikt uzskatīti par reprezentatīviem attiecībā uz visiem uzņēmumiem. Tādējādi, lai gan minētie novērojumi ir lietderīgi, lai parādītu iespējamās problēmas finanšu pārskatu sagatavošanā, attiecas uz trūkumiem, kas konstatēti atsevišķu uzņēmumu finanšu pārskatos. Šie novērojumi var neatspoguļot sistemātiskas problēmas, kas varētu attiekties uz uzņēmumiem kopumā.

sniedza šādu informāciju: „Uzkrājumi iespējamiem kredītu zaudējumiem tiek veidoti, ja kredīts klasificēts kā nedrošs vai augsta riska kredīts. Kredīts tiek klasificēts kā nedrošs, ja līgumā noteiktā pamatsumma netiek atmaksāta 30 dienas pēc tā atmaksas termiņa, līgumā noteiktie procenti netiek samaksāti 90 dienas vai vairāk pēc to samaksas termiņa beigām vai vairāk vai vadība kāda cita iemesla dēļ uzskata, ka kredīta procenti vai pamatsumma netiks samaksāta. Bankas vadība turpina ievērot politiku, saskaņā ar kuru tiek veidoti vispārēji uzkrājumi parastajiem kredītiem, kas nav nodrošināti ar noguldījumiem. Šie uzkrājumi tiek veidoti atbilstoši bankas iekšējā kredītreitinga kategorijai robežās no 0,35 procentiem līdz 1 procentam no neatmaksātās pamatsummas, kamēr vispārējie uzkrājumi kredītiem, kas izsniegti uzņēmumiem, un ar ķīlu nenodrošinātiem kredītiem uz norēķinu kartēm ir attiecīgi 1,5 procenti un 2 procenti. Vispārējie (portfeļa) uzkrājumi overdraftiem tiek veidoti saskaņā ar overdraftu programmām, proti, robežās no 0 līdz 1,5 procentiem no neatmaksātās overdrafta pamatsummas.” Šāda pieeja var neatbilst SGS Nr. 39 un izveidotie uzkrājumi var pārsniegt SGS Nr. 39 noteikto uzkrājumu apmēru.

- ***Nekonsekventa atlikto nodokļu uzskaitē.*** Ja grāmatvedības prasībās par attiecīgo jautājumu nekas nav teikts, finanšu pārskatu sagatavotāji lūdz revidentus sniegt tiem nepieciešamos paskaidrojumus. Lai gan visi uzņēmumi, kuru finanšu pārskatu revīziju veic starptautisko revidentu komercsabiedrību vietējie uzņēmumi, aprēķina atliktos nodokļus, tikai viens no pieciem pārbaudītajiem uzņēmumiem veica šādu atlikto nodokļu aprēķinu. Attiecīgajos revidentu ziņojumos nebija nekādu iebilžu, kas izraisa jautājumu par atbilstošu atlikto nodokļu uzskaites praksi Latvijā.
- ***Grāmatvedības principi un skaidrojumi nav pilnīgi.*** Vietējo revidentu komercsabiedrību revidēto uzņēmumu finanšu pārskatu pielikumā iekļautajos grāmatvedības principos un atsevišķu posteņu skaidrojumos trūka vairāki būtiski skaidrojumi, piemēram, ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas politika, pamatlīdzekļu nolietojuma likmes, uzkrājumu nedrošiem parādiem atzīšanas politika, saistīto personu parādi u.c.
- ***Uzņēmumu nespēja sagatavot finanšu pārskatus saskaņā ar SFPS.*** Vairākos gadījumos nebija skaidrs, kas ir sagatavojis finanšu pārskatus saskaņā ar SFPS. Veiktās pārbaudes gaitā ROSC darba grupa apsprieda nozīmīgākos grāmatvedības principus un skaidrojumus ar uzņēmumu vadību. Dažreiz radās iespaids, ka uzņēmumi nav spējuši sagatavot vai tiem trūcis nepieciešamo resursu, lai tie varētu paši sagatavot finanšu pārskatus saskaņā ar SFPS. Iespējams, tādēļ revidenti ir bijuši tie, kas sagatavojuši šos finanšu pārskatus vai snieguši ievērojamu palīdzību to sagatavošanā. Tas rada būtisku neatkarības problēmu, kas pēc tam apstiprinājās vairākos gadījumos, kad radās šaubas par to, vai uzņēmuma faktiski izmantotie grāmatvedības principi atbilst saskaņā ar SFPS sagatavotajos finanšu pārskatos sniegtajiem „standartveida” skaidrojumiem. Virspusējā finanšu pārskatu pārbaude neļāva ROSC darba grupai izdarīt secinājumus par šīs problēmas izplatību, taču šim jautājumam būtu jāpievērš uzmanība, revidentiem īstenojot ārējo kvalitātes nodrošināšanas procesu, kā arī FKTK palielinot finanšu pārskatu sagatavošanas uzraudzību.

41. **Izvērtējumā atklāts, ka finanšu pārskatus bieži ietekmē nodokļu un citi regulējošie noteikumi.** Lai izpildītu nodokļu administrācijas un regulatoru prasības, MVU un *sabiedriskas nozīmes uzņēmumu* finanšu pārskatu sagatavotāji vairāk cenšas izpildīt nodokļu un citus regulējošos noteikumus nekā grāmatvedības uzskaites noteikumus, ko Latvijas grāmatvedības prasības noteikušas dažādās uzskaites jomās (piem., nolietojums, ieņēmumu atzīšana, uzkrājumi). No šādas pārāk lielas nodokļu un piesardzības principa prasību ievērošanas cieš finanšu pārskatu caurskatāmība un atbildība, kā arī rodas novirzes no piemērojamajiem finanšu pārskatu sagatavošanas standartiem.
42. **Ar likumu noteikto finanšu pārskatu revidenti novērtējuši, ka to revidentu ziņojumu īpatsvars, kuros izteikti atzinumi ar iebildēm, ir robežās no 10 līdz 15 procentiem.** Revidenti norāda, ka iebildes izteiktas tādu neatbilstību dēļ kā nepietiekami uzkrājumi, atlikto nodokļu neatzīšana un debitoru parādu un krājumu atspoguļošana pārāk lielā apmērā. Šāda neatbilstība grāmatvedības uzskaites prasībām, kā rezultātā finanšu pārskatos aktīvi tiek uzrādīti pārāk lielā apmērā, saistības – pārāk mazā apmērā un neto peļņa – arī pārāk lielā apmērā, parasti izriet no (1) to uzņēmumu vēlmes savas darbības rezultātus parādīt labākā gaismā, kas apsver iespēju ņemt kredītu kādā komercbankā vai kuri jau šādu kredītu saņēmuši, vai (2) atteikšanās atspoguļot savos finanšu pārskatos summas, par kurām netiek samazināts ar nodokli apliekamais ienākums.

#### IV. IZSTRĀDĀTIE UN IEVIESTIE REVĪZIJAS STANDARTI

43. **Tā kā ar likumu noteiktais revīzija jāveic saskaņā ar SRS, bažas rada vairāk revīzijas atbilstība minētajiem standartiem nevis šo standartu kvalitāte.**
44. **Novērotāji norāda, ka revīzijas kvalitāte ir zema.** Pārbaudot izvēlētos finanšu pārskatus un ROSC darba grupai apspriežoties ar individuāli praktizējošiem revidentiem, mazām un lielām revidentu komercsabiedrībām un LZRA, tika konstatētas vairākas problēmas, kas negatīvi ietekmē caurmēra revīzijas prakses kvalitāti Latvijā:
- **Maldinošs revidentu ziņojums.** Kāda biržā kotēta uzņēmuma 2001. un 2002.gada finanšu pārskatus bija revidējis kāda starptautiska revidentu komercfirmu tīkla vietējais uzņēmums. Revidentu ziņojumos izteikts atzinums, ka 2001.un 2002.gada finanšu pārskati sagatavoti saskaņā ar SFPS un Latvijas grāmatvedības prasībām. 2003.gada finanšu pārskatus bija revidējis kāda cita starptautiska revidentu komercfirmu tīkla vietējais uzņēmums. Revidentu ziņojumā par 2003.gada finanšu pārskatiem nav nekādas atsauces uz SFPS. Bez tam 2003.gada finanšu pārskatu pielikumā apkopotas nozīmīgākās atšķirības starp Latvijas grāmatvedības prasībām un SFPS.
  - **Dokumentācijas trūkums.** Daži revidenti nedokumentē faktus, kas ir svarīgi, lai sniegtu pierādījumus, kas pamatotu viņu izteiktos atzinumus, kā arī pierādījumus, ka revīzija veikta saskaņā ar piemērojamajiem standartiem.
  - **Krāpšana un kļūdas.** Atsaucoties uz pēdējiem starptautiskajiem ar uzņēmumu finanšu pārskatiem saistītajiem skandāliem, starptautiskajos revīzijas standartos veikti grozījumi, saistībā ar krāpšanas un kļūdu

atklāšanu, kas Latvijas revīzijas praksē vēl nav atspoguļoti. Lielākas bažas rada tas, ka tikai daži revidenti, šķiet, izprot savu atbildību saistībā ar krāpšanas konstatēšanu finanšu pārskatu revīzijas laikā.

- **Iekšējās kontroles sistēmas.** Revidenti parasti sāk ar substantīvajām pārbaudēm un ne vienmēr mēģina izprast grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmas. Tādējādi revidenti var nepamanīt šo sistēmu trūkumus. Līdz ar to viņi nevar informēt vadību par būtiskiem grāmatvedības un iekšējās kontroles sistēmas izveides vai darbības trūkumiem. Tā ir neizmantota iespēja uzlabot finanšu vadību Latvijā.
- **Saistītās personas.** Stingra SRS prasību piemērošana attiecībā uz darījumiem ar saistītām personām, šķiet, rada spriedzi starp revidentiem un uzņēmumu vadību, kā rezultātā finanšu pārskatos darījumi ar saistītām personām var tikt atspoguļoti nepareizi.
- **Revīzijas pierādījumu trūkums.** Šķiet, ka daži revidenti sistemātiski nepiedalās krājumu inventarizācijās, lai gan krājumu apmērs ir būtisks finanšu pārskatu sagatavošanai. Bez tam daži revidenti, šķiet, neizmanto ārējus apstiprinājumus (piem., no bankām), lai gan apstākļi liek to darīt.

## V. VIEDOKĻI PAR FINANŠU PĀRSKATU KVALITĀTI

45. **Kā finanšu pārskatu galvenie lietotāji, bankas norādījušas, ka, lai uzlabotu uzņēmumu finanšu pārskatu kvalitāti, jāpaaugstina revīzijas kvalitāte un jāpastiprina atbilstošo prasību nodrošināšanas mehānismi.** Investori, kreditori un citi finanšu pārskatu lietotāji maz paļaujas uz uzņēmumu finanšu pārskatos iekļauto informāciju. Vairums aptaujāto personu uzskata, ka uz banku finanšu pārskatiem kopumā var paļauties vairāk nekā uz uzņēmumu finanšu pārskatiem. Daži novērotāji izteica viedokli arī par apdrošināšanas sabiedrībām. Attiecībā uz uzņēmumu pārskatiem aptaujātie kopumā uzskatīja, ka uz revidētajiem finanšu pārskatiem var paļauties vairāk nekā uz nerevidētajiem finanšu pārskatiem. Novērotāji minēja izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanu kā galvenos cēloņus neatbilstošajai grāmatvedības uzskaiti.

## VI. REKOMENDĀCIJAS

46. **Šajā ROSC grāmatvedības un revīzijas ziņojumā izteiktās rekomendācijas pat acīm redzami ir savstarpēji saistītas cita ar citu.** Piemēram, augsti grāmatvedības standarti sākumā tiek uzņemti ar pretestību, ja cilvēki nesaprot, kā šos standartus atspoguļot iegrāmatojumos. Necenšoties sniegt sīku reformas taktikas izklāstu un neuzsverot valsts īpašos apstākļus, šajā ROSC grāmatvedības un revīzijas ziņojumā ir sniegtas rekomendācijas uzņēmumu finanšu pārskatu kvalitātes paaugstināšanai. Tādējādi var dot ieguldījumu privātā sektora attīstībā un finanšu sistēmas nestabilitātes samazināšanā, ja:
- nostiprina Latvijas finanšu sistēmu un mazina finanšu tirgus krīzes risku un ar to saistītām negatīvajām ekonomiskajām sekām, tai skaitā paaugstinot finanšu stāvokļa un sabiedrības intereses pārstāvošu uzņēmumu darbības caurskatāmību ;
  - veicina ārvalstu tiešās un portfeļinvestīcijas;
  - palīdz mobilizēt vietējos uzkrājumus;

- veicina mazāku uzņēmumu, ieskaitot mazo un vidējo uzņēmumu, iespējas saņemt kredītus no oficiālajām finanšu institūcijām, pakāpeniski pārejot no kreditēšanas pret ķīlu uz kreditēšanu, kuras pamatā ir iespējamā aizņēmēja finanšu darbības rezultāti;
- uzlabo uzņēmuma peļņas aplikšanu ar nodokļiem un to iekasēšanu ;
- ļauj investoriem novērtēt uzņēmuma perspektīvas, kā arī pieņemt lēmumus un izdarīt balsojumus, kas pamatojas uz informāciju, kā rezultātā tiek panākta zemākas kapitāla izmaksas un labāks resursu sadalījums;
- ļauj akcionāriem/dalībniekiem un sabiedrībai kopumā novērtēt vadības darbu, tādējādi ietekmējot tās rīcību (arī finanšu pārskati ir uz tirgus diktētas uzņēmumu uzraudzības sastāvdaļa) un;
- palīdz pārvaldes institūcijām uzraudzīt un nodrošināt atbilstību attiecīgajai *acquis communautaire* daļai.

47. **Ir nepieciešami tālāki tiesiskās bāzes<sup>59</sup> uzlabojumi.** Šajā sakarā pārvaldes institūcijas var izteikt vēlmi veidot plaša profila darba grupu, kurā būtu pārstāvētas visas valsts un privātā sektora ieinteresētās puses, kas pārskatītu tiesisko bāzi ar mērķi precizēt un pieskaņoties pēdējiem pilnveidojumiem *acquis communautaire*. Darba grupai ir arī vispusīgi jāizvērtē Latvijas tiesību akti, lai izvērtētu nākošā *acquis communautaire* ietekmi, ņemot vērā Latvijas kā jaunas ES dalībvalsts pieredzi *acquis communautaire* īstenošanā dzīvē. Pienācīga vērība jāpiegriež nākošajiem grozījumiem Ceturtajā un Septītajā ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvā, Astotajai ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvai, kā arī nesen ieviestajai Caurskatāmības direktīvai. Daži no jautājumiem, uz kuriem varētu koncentrēties darba grupa:

- **Valdes locekļu kolektīvā atbildība.** Darba grupai ir jānodrošina valdes locekļu kolektīvā atbildība par gada pārskatiem un konsolidētiem gada pārskatiem kā *de jure*, tā *de facto*. Lai pastiprinātu atbildību, visiem uzņēmuma valdes locekļiem ir jābūt kolektīvi atbildīgiem likuma priekšā un praksē par gada pārskatu patiesumu un godīgumu (sk. augšminēto 6. punktu). Kā jau iepriekš minēts, šis Latvijā pastāvošais tiesiskais nosacījums atbilst nākošajam *acquis communautaire* (sk. 8. zemsvītras piezīmi.) Tomēr, ir ieteicams šo prasību precizēt Komerclikumā, nevis par to atsevišķi runāt vairākos likumos. Jebkurām izmaiņām ir jāatbilst grozījumiem Ceturtajā un Septītajā ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvā, līdzko tos apstiprinās Eiropas Parlaments un Padome.
- **Ceturtais un Septītais ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas pārņemšana.** Darba grupai jāuzņemas rūpīga likuma „Par uzņēmumu gada pārskatiem” un likuma „Par konsolidētiem gada pārskatiem” pārskatīšana, lai veicinātu caurskatāmāku un uzticamāku uzņēmumu finanšu pārskatu veidošanu. To darot, darba grupai ir cieši jāsadarbjas ar Grāmatvedības padomi. Piemēram, Grāmatvedības padome var izstrādāt

<sup>59</sup> Latvijā grāmatvedību un revidēšanu pamatā regulē šādi likumi: Komerclikums, Likums “Par grāmatvedību”, Likums “Par uzņēmumu gada pārskatiem”, Likums “Par konsolidētiem gada pārskatiem”, Finanšu instrumentu tirgus likums, Likums “Par kredītinstiūcijām”, Likums “Par apdrošināšanas sabiedrībām” un Likums “Par zvērīnātiem revidentiem”.

grāmatvedības standartu par nemateriāliem aktīviem attiecībā uz kapitalizācijas un amortizācijas izdevumu veidošanos saskaņā ar Ceturto ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvu (sk. 9. punktu). Direktīva, līdztekus citām, izvirza prasību nodrošināt, ka gada pārskatu lietotāji, it sevišķi kreditori un investori, gūst patiesu priekšstatu par uzņēmuma finanšu stāvokli. Ņemot vērā, ka daudz jaundibināto uzņēmumu bankrotē pirmā gada laikā, šis jautājums ir vēl jo svarīgāks, jo kreditoriem ir nepieciešama patiesa informācija par uzņēmumu, lai varētu noteikt, vai ar uzņēmuma līdzekļiem var segt tā saistības bankrota gadījumā. Turklāt, šāda prasība novērš to, ka uzņēmumi sadala „peļņu”, ko var izdarīt tikai tāpēc, ka dibināšanas izdevumi tiek kapitalizēti kā aktīvi un netiek laicīgi norakstīti pienācīgā kārtībā.

- ***Pretrunīgas vai neskaidras finanšu pārskatu prasības.*** Darba grupai ir jāpārskata Latvijas tiesiskā bāze, lai nodrošinātu, ka nepastāv pretrunīgas vai neskaidras finanšu pārskatu prasības (sk. augšminēto 11., 12. un 13.punktu). Darba grupai ir jānodrošina, ka regulējošās prasības neskar SFPS prasības. Ja regulatoriem gudras uzraudzības realizēšanai ir nepieciešama papildus (nepublicēta) informācija, tad var pārsniegt SFPS prasības. Taču tā kā regulatoriem ir nopietna interese par to, lai saskaņā ar SFPS prasībām sagatavotie pārskati būtu pareizi (jo to ziņojumi balstās uz tiem), tas tos arī mobilizētu panākt, ka gada pārskati tiek attiecīgi orientēti uz akcionāriem/dalībniekiem un ieinteresētajām pusēm. Šajā ziņojumā šis jautājums tiek analizēts attiecībā uz banku nozari augšminētajā 12. un 38.punktā un uz apdrošināšanas nozari – 13. un 39.punktā.
- ***Ar likumu noteiktās revīzijas prasības.*** Darba grupai ir jāpārskata ar likumu noteiktās revīzijas prasības un jāizsaka priekšlikumi grozījumiem, kas dod lielākas priekšrocības MVU attiecībā uz Ceturtajā un Septītajā ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvā paredzētiem revīzijas atvieglojumiem, ja sabiedrība nav ieinteresēta finanšu pārskatos (sk. augšminēto 14.punktu). Tādējādi, no maziem uzņēmumiem netiek prasīta ar likumu noteikta revīzija.
- ***Ar likumu noteikto revidentu nozīmēšana un atlaišana.*** Darba grupai ir jānodrošina, ka tiesiskie nosacījumi saistībā ar likumu noteikto revidentu atlaišanu un viņu atlūgumiem atbilstoši nodrošina viņu neatkarību (sk. augšminēto 15.punktu). Likums varētu iedibināt principu, ka ar likumu noteikto revidentu vai revidentu komercsabiedrību var atlaist tikai tad, ja tam ir atbilstīgs pamats un revidētajam uzņēmumam un revidentam ir jāinformē attiecīgās institūcijas par atlaišanu vai atlūgumu nozīmētā amata izpildīšanas laikā un jāsniedz paskaidrojums, kāpēc tas tiek darīts. Šiem grozījumiem ir jāatbilst Astotās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas prasībām, līdzko tos apstiprinās Eiropas Parlaments un Padome.
- ***FKTK darbs ar likumā noteiktiem revidentiem. Ar likumu noteikto revidentu nozīmēšana un atlaišana.*** Darba grupai ir jānodrošina, ka likumdošanas akti rada FKTK stabilu bāzi, kas pilnībā izmantojama saistībā ar likumā noteikto revidentu darbu.<sup>60</sup> Pašreizējie likumi dod

<sup>60</sup> Šajā sakarā darba grupa varētu atsaukties uz ziņojumu “Banku uzraugu attiecības ar banku ārējiem revidentiem”, ko publicējusi Bāzeles Banku uzraudzības komiteja un kas ir

FKTK pilnvaras attiecībā uz bankām un apdrošināšanās sabiedrībām, taču tai ir mazāks pilnvarojums attiecībā uz likumā noteiktiem revidentiem biržā kotētā uzņēmumā (sk. augšminēto 16.punktu). Darba grupa varētu izteikt priekšlikumus grozījumiem pašreizējos likumos, balstoties uz pieredzi, ko FKTK ieguvusi banku un apdrošināšanas nozarē. Piemēram, tāpat kā FKTK ir pilnvaras uzlikt veto likumā noteikta revidenta nozīmēšanai bankās, apdrošināšanas sabiedrībās, investīciju pārvaldīšanas sabiedrībās, FKTK būtu jābūt tādām pašām pilnvarām attiecībā uz biržā kotētiem uzņēmumiem. Turklāt, FKTK būtu iepriekš jāinformē par ierosināto likumā noteiktā revidenta nozīmēšanu biržā kotētos uzņēmumos un tai jābūt pilnvarām ievākt informāciju par revidenta profesionalitāti, lai nodrošinātu, ka revidents atbilst iedibinātajiem prakses standartiem (t.i., ir profesionāli kompetents, neatkarīgs no klienta utt.). Tādējādi FKTK jānodrošina ar pietiekamiem resursiem, lai tā varētu iedibināt efektīvu funkcionējošu kontroles sistēmu.

- ***Sagaidāmās Astotās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas pieņemšana.*** Darba grupai jānovērtē sagaidāmās Astotās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas sekas un radikālās pārmaiņas, kādas tā ieviesīs ar likumu noteikto revīziju noteikumos (sīkākai analīzei sk. zemāk minēto 49.punktu).
- ***Viegla un publiska pieejamība komercsabiedrību revidētiem finanšu pārskatiem.*** Darba grupai ir jānodrošina, ka visi grāmatvedības dokumenti ir pieejami atbilstoši nākošajām Pirmās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas prasībām (sk. augšminēto 19.punktu). *Acquis communautaire* (ar 2003. gada 15. jūlija grozījumiem Pirmajā ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvā) tikai nesēn ieviesta prasība, ka ne vēlāk kā ar 2007.gada 1.janvāri revidētu juridisku personu dokumenti un konsolidēti gada pārskati sākot no 1997.gada ir iegūstami no tiesiska reģistra pēc pieprasītāja izvēles elektroniski vai papīra formātā. To nedrīkst uzskatīt tikai par formālu prasību, bet tā drīzāk ir iespēja faktoringa sabiedrībām, aizdevumu garantiju sabiedrībām, komercbankām un uzņēmumiem vispār kredītrisku novērtēšanā un pārvaldīšanā. Tāpēc šeit ir svarīgi iedibināt efektīvu sankciju mehānismu, lai uzlabotu rādītāju par uzņēmumu pakļaušanos dokumentu sistematizācijas prasībām (sk. augšminēto 18.punktu). Citās valstīs visparastākie sankciju veidi, kas dod labus rezultātus, ir soda naudas (ko uzliek ne tikai uzņēmumam, bet arī direktoriem) un prasības iesniegšana pret direktoriem .
- ***Viegla un publiska pieejamība biržā kotētu uzņēmumu revidētiem finanšu pārskatiem.*** Darba grupai ir jānodrošina, ka Latvijas tiesību akti tiek pieskaņoti Caurskatāmības direktīvai (sk. augšminēto 11.un 20.punktu). Caurskatāmības direktīva, kas dalībvalstīm ir jāpārņem ne vēlāk kā līdz 2007.gada 20. janvārim, prasa, lai biržā kotētie uzņēmumi sagatavo un iesniedz gada un pusgada finanšu pārskatus, ieskaitot konsolidētos gada pārskatus attiecīgi pēc četriem mēnešiem pēc gada beigām un diviem mēnešiem pēc pusgada beigām.

---

starptautiski atzīti kritēriji šajā jautājumā (<http://www.bis.org/publ/bcbs87.htm>). Šis ziņojums ir izmantojams ne tikai banku nozarē, bet to var piemērot arī biržā kotētiem uzņēmumiem un apdrošināšanas sabiedrībām.

48. **Latvijas institūcijām ir jāatrod resursi, lai aktīvi un sistemātiski piedalītos Eiropas politikas veidošanas procesos, aktīvi darbojoties attiecīgās ES komitejās (sk. augšminēto 4.punktu).** Tas ir svarīgi ne tikai tāpēc, lai būtu lietas kursā par nepārtrauktajām izmaiņām *acquis communautaire*. Tas ļaus Latvijai veicināt gan tādas politikas veidošanu, kas ir nacionālās interesēs, gan aizkavēt lēmumu pieņemšanu, kuru ieviešana valstī varētu radīt grūtības. Tam nepieciešama Latvijas institūciju efektīva līdzdalība attiecīgajās ES padomdevēju komitejās, ieskaitot tādas kā *CESR-fin* Ieviešanas apakškomiteju, *CESR-fin* Starptautisko standartu ieviešanas apakškomiteju, *CESR-fin* Revīzijas darba grupu, Eiropas apdrošināšanas un fondēto pensiju uzraugu komiteju, Eiropas Banku uzraugu komiteju, Grāmatvedības direktīvu kontaktkomiteju un Revīzijas komiteju (vai tās darba turpinātāju). Turklāt, Latvijas attiecīgajām ministrijām ir jāatrod resursi aktīvai dalībai to komiteju darbā, kas palīdz Eiropas Komisijai pieņemt lēmumus, ieskaitot Eiropas vērtspapīru komiteju, Eiropas apdrošināšanas un fondēto pensiju komiteju, Eiropas Banku komiteju, Grāmatvedību regulējošo komiteju un drīzumā dibināmo Revīziju regulējošo komiteju.
49. **Paaugstināt likumā noteiktās revīzijas kvalitāti un sabiedrības uzticību revidenta profesijai.** Lai efektīvi risinātu problēmu, jāpievēršas šādiem galvenajiem jautājumiem, kas izklāstīti sadaļā II.B un II.C (augšminētais 21. un 30. punkts). Pārņemot Astotās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas prasības, līdzko tos apstiprinās Eiropas Parlaments un Padome, tiks iedibināta skaidra sistēma likumā noteiktās revīzijas kvalitātes paaugstināšanai; šajā ziņojumā ir uzsvērtas jomas, kas šobrīd sagādā vislielākās bažas:
- ***Izveidot sistēmas profesionālai tālākizglībai, kvalitātes nodrošināšanai un disciplīnai, kas savstarpēji cita citu papildina un tiek efektīvi ieviestas.***
    - Kvalifikācijas paaugstināšanas noteikumiem ir jābūt obligātiem un jāatbilst *IFAC* attiecīgajiem standartiem, kā arī jaunās Astotās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas prasībām.
    - Kvalitātes nodrošināšanai arī jābūt obligātai un jāatrodas publiskā pārraudzībā, kā arī jāatbilst prasībām, kas noteiktas jaunās Astotās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas VII nodaļā.<sup>61</sup> Kvalitātes nodrošināšanas sistēmai jāpanāk, ka revidenti ievēro piemērojamos revīzijas un ētikas standartus, kā arī prasību pēc neatkarības. Tai ir arī jāietver padziļināti kvalitātes pārskati par

<sup>61</sup> Turklāt, ieinteresētās puses varētu atsaukties uz *IFAC* Biedru pienākumu deklarāciju (BPD) No. 1, Kvalitātes nodrošināšana, un No. 6, Izmeklēšana un disciplīna. *IFAC* dalībinstiūcijas piemēro BPD1, pārskatot tās biedru kvalitātes nodrošināšanas programmas, veicot finanšu pārskatu revīziju. To piemēro, ja dalībinstiūcijas nodarbojas ar šādu programmu paši savā vārdā, pārstāvot savu profesiju, pēc valdības, regulatoru vai citu aģentūru uzdevuma, vai programmu izpilda kāda cita instiūcija. *IFAC* dalībinstiūcijas piemēro BPD6, kad notiek izmeklēšana un ir disciplināri pārkāpumi, ieskaitot, bet neaprobežojoties ar profesionālo standartu un noteikumu pārkāpumiem, ko izdarījuši atsevišķi biedri (un, dalībinstiūcijas, ja to atļauj vietējie likumi un prakse). BPD6 atzīst, ka tiesiskās sistēmas katrā valstī ir ļoti atšķirīgas. Tie paredz arī atvieglinātas prasības, kas ļauj dalībinstiūcijām ievērot BPD6 valstīs, kurās izmeklēšana un disciplinārie procesi pilnīgi vai lielā mērā ir valdības vai kādas ārējas aģentūras kompetencē.

revidentu komercsabiedrībām un īpašām, pēc noteikta saraksta notiekošām revīzijām, tā lai katra komercsabiedrība un atsevišķi praktizējošs revidents būtu pakļauts regulārai pārraudzībai.

- Disciplināras sankcijas: LZRA ir jāpiemēro sankcijas pret tās biedriem atbilstoši jaunās Astotās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas prasībām, kā arī ievērojot Eiropas Tiesas Cilvēktiesību konvencijas 6.pantu.
- **Nodrošināt, ka LZRA oficiāli apstiprina un ievēro savas pilnvaras kalpot sabiedrības interesēm.**
- **Pilnībā pieņemt IFAC Profesionālo grāmatvežu ētikas kodeksu, ieskaitot 2001.gadā ieviestos pilnveidojumus,** kas atbilst jaunās Astotās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas prasībām, kā arī ar IFAC Biedru pienākumu deklarāciju No.4, *IFAC Profesionālo grāmatvežu ētikas kodekss.*
- **Paaugstināt publisko pārraudzību pār revidentiem.** Tā kā pašregulējošās kārtības trūkumi kļūst redzamāki starptautiskā mērogā, pašreizējā grāmatvedības un revīziju lielā mērā pašregulējošā kārtība ir jālīdzsvaro ar atbilstošu publiskās pārraudzības sistēmu. Sistēmai ir jāatbilst jaunās Astotās ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvas prasībām, un, tādējādi, pārraudzībai būtu jāaptver izglītība, licencēšana, standartu noteikšana, kvalitātes nodrošināšana un disciplinārā sistēma.

Tā kā Latvija ir maza valsts ar relatīvi nelielu skaitu šajā profesijā strādājošo, publisko pārraudzību var veikt ar vienkāršu pārraudzības institūciju, kurā ir pārstāvētas visdažādākās ieinteresētās puses, ieskaitot LZRA, FKTK, Rīgas Fondu biržu, Grāmatvedības padomi utt. ROSC darba grupa uzskata, ka šai institūcijai nevajadzētu ietilpt LZRA. Šai institūcijai jābūt neatkarīgai no to regulējošās nozares un brīvai no nevajadzīga politiska spiediena. Tādēļ vairumam tās biedru ir jābūt nepraktizējošiem cilvēkiem.

Ņemot vērā reģionālās tirdzniecības un uzņēmumu īpašumu struktūras nozīmi Baltijas valstīs un lai izvairītos no neproporcionālām izmaksām, meklējot nacionālu risinājumu katrā atsevišķā mazā valstī, kur tiek izvirzītas konkurējošas prasības uz to rīcībā esošiem ierobežotiem resursiem (kā finanšu, tā cilvēku), šajā ziņojumā pārvaldes institūcijas tiek mudinātas apsvērt kopēju visu Baltijas valstu pārraudzības institūcijas nodibināšanu, kas veidota, ievērojot jauno Astoto ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvu.

- **Nodrošināt lielāku caurskatāmību pār vietējo uzņēmumu un to tīklu attiecībām saskaņā ar sagaidāmām prasībām, kas izteiktas priekšlikumos Astotajai ES uzņēmējdarbības tiesību direktīvai.<sup>62</sup>** Starptautiska tīkla nosaukuma izmantošanas nosacījumi prasa, lai starptautisku revidentu komercsabiedrību tīklu vietējie uzņēmumi sniegtu pietiekoši daudz informācijas par savu attiecīgo tīklu struktūru un darbību, kā arī par savām individuālām attiecībām ar tām. Informācija ir jāsniedz par jautājumiem, kas izklāstīti augšminētajā 26. punktā un dotu iespēju revīzijas ziņojuma lietotājam novērtēt, cik lielā mērā var ticēt

<sup>62</sup> Lūdzu skatīt 38.pantu priekšlikumos jaunajai Astotajai ES Uzņēmējdarbības tiesību direktīvai.

netiešam kvalitātes apliecinājumam, uz ko norāda izplatīta starptautiska tīkla nosaukuma lietojums. Šādā informācijā ir jāietver tīklu izmantotie kvalitātes standarti, kvalitātes nodrošināšanu standartu piemērošanas nodrošināšanā un ziņas par to, cik bieži tīkls pārbauda vietējo uzņēmumu. Tas liks tīkliem izvirzīt daudz augstākus pārraudzības standartus attiecībā uz savu biedru uzņēmumiem, jo to darbība būs publiski caurskatāma un nodrošinās to, ka ātri tiks vērsta uzmanība uz vājajām vietām.

50. **Grāmatvedības padomei jābūt resursiem, lai aktīvi un sistemātiski piedalītos finanšu pārskatu prasību un prakses līmeņa paaugstināšanā (sk. augšminēto 32.punktu).** Vienlaikus ar citiem uzdevumiem Padomei jāpārskata grāmatvedības jautājumi, kurus, iespējams, traktēs atšķirīgi vai nepieņemami, ja nebūs autoritatīva vadība; tas jā dara, lai panāktu vienprātību atbilstošam grāmatvedības jautājumu traktējumam (sk. augšminēto 37.punktu). Ja trūkst attiecīga mehānisma, tad tie, kam jautājums jā sagatavo, parasti griežas pie revidentiem, lai iegūtu interpretāciju. Kā ir pierādījuši pēdējā laika skandāli, ir jāpārskata prakse, ka paļaujas tikai uz revidentiem, kad grāmatvedības principi pieļauj interpretācijas, sākot no konservatīvas līdz agresīvai. Grāmatvedības padomes spēja interpretēt ir jāattīsta, tai atspoguļojot arī ES notiekošos procesus un struktūru, lai notiktu konsekventa interpretācija un SFPS piemērošana. Jautājumā par publiskās pārraudzības institūciju (sk. augšminēto 49.punktu) pārvaldes institūcijām būtu jādomā par kopēju risinājumu visām Baltijas valstīm.

51. **Latvijai jāpastiprina institūciju motivācija, lai tās izvirzītu stingras prasības pēc augstas kvalitātes finanšu pārskatiem finanšu un uzņēmējdarbības nozarē.** Attiecībā uz biržā kotētiem uzņēmumiem rekomendāciju pamatā ir FKTK pozitīvie aizsākumi, lai rīkotos atbilstoši *CESR* principiem, taču tādā līmenī, lai, iespējams, risinātu grūtus uzdevumus, kas rodas aizvien vairāk integrētajos Ziemeļeiropas kapitāla tirgos.<sup>63</sup> Tiek piedāvāta gan īstermiņa rīcība (mērķtiecīgi un koncentrēti pārskati), gan priekšlikumi ilgākam periodam, kuru izpildei būs nepieciešams papildus finansējums un rūpīga institūciju izvērtēšana. Atbilstošu un informētu resursu trūkums ir skaidri redzama un tūlīt risināma problēma, bet to nevar izdarīt īstermiņā. Mudinot veidot uzticamus un pieredzējušus piemērošanas nodrošināšanas resursus, rekomendācijas galvenokārt koncentrējas uz to, kā FKTK varētu efektīvāk izmantot nelielos, tās rīcībā esošos pašreizējos resursus.

Īstermiņā FKTK no pieredzējušiem un vadošiem darbiniekiem ir jāizveido uzticama un atbildīga struktūrvienība finanšu informācijas kontrolei. Ņemot vērā finanšu pārskatu izdevēju skaitu, šai struktūrvienībā vajadzētu būt diviem vai trim darbiniekiem, kam ir augsts publiskās atbildības līmenis attiecībā uz kontroles funkciju. Šai struktūrvienībai nevajadzētu nodarboties ar citām plašākām FKTK funkcijām, un tās darbībai vajadzētu būt nošķirtai no citām FKTK funkcijām. Varētu apsvērt pagaidu norīkojumu darbā uz kādu ES dalībvalsts regulatoru, kur praktiski būtu iespējams redzēt, kā veidrojama šāda struktūrvienība. Lai nodrošinātu efektīvu grāmatvedības standartu piemērošanas nodrošināšanu (35.punkts), struktūrvienībai jāpārdomā un jāizveido mērķtiecīga pieeja finanšu informācijas kontrolei, kas atbilst *CESR* Standartā No.1 izklāstītajai pieejai par

<sup>63</sup> Trīs Baltijas fondu biržas ir izvēlējušās OMX kā savu stratēģisko partneri. Novērotāji uzskata, ka tas ir svarīgs solis Ziemeļeiropas (Somijas, Zviedrijas un tagad arī Dānijas) un Baltijas valstu (Igaunijas, Latvijas Lietuvas) kapitāla tirgu integrēšanā.

finanšu informācijas standartu piemērošanas nodrošināšanu Eiropā. Standarts nosaka piemērošanas nodrošināšanas institūcijas atbildības jomas:

- pilna atbildība par piemērošanas nodrošināšanu, lai finanšu informācija atbilstu pārskatu struktūrai;
- esot nepieciešamajām pilnvarām un pietiekamiem resursiem, atbilstoša neatkarība no valdības un tirgus dalībniekiem;
- nepieciešamās pilnvaras, lai kontrolētu finanšu informāciju, prasītu papildus informāciju no finanšu pārskatu izdevējiem un revidentiem un veiktu pasākumus, kas atbilst piemērošanas nodrošināšanas mērķiem;
- atbildība par attiecīga piemērošanas nodrošināšanas procesa izveidi un tā realizēšanu atbilstoši *CESR* piemērošanas nodrošināšanas principiem.

Šajā ziņojumā ietverta rekomendācija, lai vidēji ilgā laika periodā un 49. punktā izklāstīto iemeslu dēļ pārvaldes institūcijas apsvērtu kopēju Baltijas valstu finanšu pārskatu uzraudzības institūcijas izveidi, izmantojot Apvienotās Karalistes Finanšu pārskatu uzraudzības institūcijas modeli.

52. **Papildus augšminētajām politikas rekomendācijām ROSC darba grupa vēlētos ieteikt, lai pārvaldes institūcijas apsver visu Ziemeļvalstu Finanšu pārskatu padomes iedibināšanu.** No visām rekomendācijām un pārskatot *ROSC* ziņojumus par grāmatvedības un revīzijas stāvokli Igaunijā un Lietuvā izriet acīmredzams secinājums, ka visu Ziemeļvalstu Finanšu pārskatu padome (FPP) būtu rentabla un efektīva jumta organizācija ticamu finanšu pārskatu prasību izveidei, kontrolei un arī piemērošanas nodrošināšanai Ziemeļvalstīs. FPP ļautu izvairīties no neproporcionālām izmaksām, meklējot nacionālu risinājumu katrā atsevišķā mazā valstī, kur tiek izvirzītas konkurējošas prasības uz to rīcībā esošiem ierobežotiem resursiem (kā finanšu, tā cilvēku), un tā būtu veidota, izmantojot Apvienotās Karalistes modeli. Tajā iekļautu:

- visu Ziemeļvalstu Grāmatvedības standartu padomi (kā jau ieteikts rekomendāciju 50.punktā);
- visu Ziemeļvalstu Grāmatvedības profesionālas pārraudzības padomi (kā jau ieteikts rekomendāciju 49 .punktā);
- visu Ziemeļvalstu Finanšu pārskatu uzraudzības institūciju (kā jau ieteikts rekomendāciju 51.punktā) un
- visu Ziemeļvalstu Grāmatvedības izmeklēšanas un disciplināro padomi (kā jau ieteikts rekomendāciju 49.punktā).