

Uz riskiem balstītas pieejas pielietošana revīzijā un iekšējās kontroles sistēmā

Elīna Līmane¹, Irina Voronova², ¹⁻²Rīgas Tehniskā universitāte

Kopsavilkums. Pētījums balstīts uz apkopoto teorētisko bāzi saistībā ar risku vadības metodoloģiju un starptautisko revīzijas standartu prasībām, lai vērstu pastiprinātu uzmanību uz iekšējās kontroles sistēmas risku vadības būtiskuma nošķiršanu no revīzijā iekļaujošās risku pārvaldības, kā arī to saikņu noteikšanai, kas ir kopīgas abiem kontroles veidiem. Darba mērķis ir uz riskiem balstītas pieejas būtības un izmantošanas iespēju noteikšana revīziju un iekšējās kontroles sistēmā. Būtiskākais atzinums pētījuma gaitā - uz riskiem balstītas pieejas ieviešanas metodoloģija gan revīzijā, gan iekšējā kontroles sistēmā ir integrējama un veidojama kā savstarpējas pilnveidošanas palīgīdzeklis abu sistēmu realizēšanā.

Atslēgas vārdi: risku vadība, iekšējā kontroles sistēma, revīzijas risks, uz riskiem balstīta pieeja.

I. IEVADS

Uzņēmējdarbība jau no tās pirmsākumiem ir pastāvējusi nenoteiktības apstākļos, taču tas, kā tos samazināt un pārvaldīt efektīvi, uzņēmējam ir aktuāli joprojām. Nepieciešamība pēc mehānisma, kurš var ierobežot nenoteiktību, palielinās, it īpaši krīzes un pēc krīzes periodā, kad sabiedrība tiecas pēc stabilitātes un drošības.

Risku pārvaldības nepieciešamība tuvākajā nākotnē var būtiski palielināties, jo atvēršanās globāli notiek lēni un lēmumi tiek pieņemti riska apstākļos, kādi pirms tam nav bijuši. Pastāvošā iespēja par otro recesijas vilni pastiprina vajadzību pēc risku vadības ieviešanas un palielina aktualitātes ilgtspēju, lai progresīvāk noteiktu latentus krīzes iemeslus gan revidenta klienta darbībā, gan iekšējās kontroles procesā (turpmāk tekstā - IKS).

Uzņēmējdarbībā un tās kontrolē pastāv divi aspekti, kas nosaka risku vadības nepieciešamību – likumdošana un vēlme attīstīt savu uzņēmumu ilgtermiņā (pelnīt ilgtermiņā), tos nepieciešams salīdzināt, lai noteiktu kopīgās un atšķirīgās iezīmes un mērķus. Veicot šāda veida pētījumu, tiek identificētas pilnveidojošu procedūru vai procesu metodes, kas var tikt izmantotas pretējā aspekta risku vadības modernizēšanai.

Pētījuma sasniedzamais rezultāts - apvienojot iegūtās zināšanas no teorētisko un metodoloģisko avotu izpēti, atspoguļot kopīgo funkciju definējumu revīzijā un IKS, izstrādājot risku vadības algoritmu ar salīdzinošo elementu raksturojumu un atšķirīgo nostādņu noteikšanu.

Pētījuma objektam tiek izvirzīta uz riskiem balstīta pieeja revīzijā un iekšējās kontroles sistēmā.

Pētījuma priekšmets - uz riskiem balstītas pieejas pielietošana revīzijā un iekšējās kontroles sistēmā.

Sadaļas «Uz riskiem balstīta revīzija» ietvaros, lai iegūtu informāciju, kas norāda uz riskiem balstītas pieejas pielietošanu revīzijā, tiek apkopotas starptautisko revīzijas

standartu (turpmāk tekstā - SRS) prasības, kas nosaka, ka revidentam jāiegūst pietiekamu pārliecību revīzijas riska līmeņa samazināšanai pieņemami zemā līmenī. Sadaļā tiek apskatīta analītisko procedūru novērtēšanas sistēma no praktiskā pielietojuma viedokļa, kuras ieviešanu revidenta praksē paredz 200. SRS [1]. Procedūru iekļaujošā metodoloģija ir vērsta uz riska faktoru identificēšanu un novērtēšanu pēc noteiktiem kritērijiem, kas pamato kvalitatīvu procesa izpildi.

Pētījuma sadaļā «Iekšējās kontroles sistēmas iekļaujošā risku vadība» tiek sniegts salīdzinājums teorētisko nostādņu aspektā risku vadības algoritma un programmas izveidē privātā sektora uzņēmumos no brīvprātīgās risku vadības pozīcijas. Sadaļā pastiprināta uzmanība veltīta atšķirīgo risku vadības metodoloģijas nostādņu noteikšanai, kas papildina un atklāj šīs sistēmas daudzpusīgo redzējumu.

Savukārt sadaļā «Kopīgās un atšķirīgās iezīmes uz riskiem balstītas pieejas pielietojumā revīzijā un IKS» sniedz pārskatu par abu sistēmu iekļaujošo risku vadības atšķirīgo un kopīgo iezīmju uzskaitīšanu un raksturošanu.

II. UZ RISKIEM BALSTĪTA REVĪZIJA

Teorētiski uz riskiem balstītas pieejas pielietojums revīzijā nozīmē pielietot šo pieeju visas revīzijas laikā, lai noteiktu veicamo revīzijas procedūru raksturu, laiku un apmēru tām revīzijas jomām, kurām ir vislielākais potenciāls ietvert būtiskas neatbilstības finanšu pārskatos [2]. Šādu pieejas raksturojumu ir izveidojusi Susan Fraser, kas norāda arī uz četru revīzijas riska vadības elementiem, kas ietver:

- *izpratnes iegūšanas elementu*, kura struktūrā ietilpst klienta uzņēmuma un tā vides izpratne, kā arī profesionālo prasmju un spriešanas izmantošana, koncentrējoties uz noteiktas informācijas iegūšanu, veicot revīziju. Šādas informācijas ievākšana jāveic, lai revidents efektīvi izmantotu un ekonomētu kritisko - laika un resursu patēriņu;
- *uz izpratni balstīta risku identifikācija un novērtēšana* - iegūtā izpratne ļauj revidentam noteikt tos riskus, kas var ietekmēt vispārējos finanšu pārskatus vai atsevišķu darījumu, kontu atlikumu un informācijas atklāšanu. Balstoties uz profesionālo spriedumu un pieredzi, nepieciešams ne tikai apzināt šos riskus, bet arī noteikt, kā tie ietekmē atzīšanu, novērtēšanu, vadīšanu un finanšu pārskatu atspoguļošanu. Risku novērtēšana nosaka revīzijas procedūru laiku, apmēru un veidu, lai revidents atbilstoši reaģētu uz identificētajiem riskiem – jo augstāks riska līmenis, jo lielāks nepieciešamo revīzijas pierādījumu apjoms, lai samazinātu riska

potenciālu (revīzijas risku) līdz pieņemami zēmam līmenim. Riska veids nosaka arī to, kā auditoris izstrādās darba programmu (piemēram, izmantojot kombināciju - kontroli testēšana un padziļinātas pārbaudes vai substantīvās pārbaudes veidus);

- *reaģēšana uz identificēto risku novērtējumu.* Elements paredz revidentam iegūt pietiekamus un atbilstošus revīzijas pierādījumus par novērtētajiem būtisku neatbilstību riskiem, izstrādājot un īstenojot atbilstošas atbildes darbības uz šiem riskiem, lai izteiktu atzinumu. Autore šo elementu saista ar 330. SRS „No riska izvērtējuma izrietošās revidenta darbības” izpildi. Elementa realizēšanā revidentam nepieciešams katru identificēto risku apgalvojumu līmenī un vispārējo finanšu pārskatu ietekmi saistīt ar plānotajiem iegūstamajiem revīzijas pierādījumiem, uz kuriem balstīt revidenta atzinumu;
- *noslēdzošās ar risku saistītās darbības.* Kad atbildes pasākumi uz novērtētiem būtisku neatbilstību riskiem ir veikti, revidentam jānovērtē iegūtie pierādījumi, lai salīdzinātu, vai sākotnējais riska novērtējums apgalvojumu līmenī ir atbilstošs un vai ir atbilstīgas garantijas, ka būtiska neatbilstība neeksistē. Pierādījumiem ir jābūt pārliecinošiem par katru no finanšu pārskata apgalvojumiem, citādi ir jāveic papildus revīzijas procedūras, lai iegūtu šādus pierādījumus. Ja šādus pierādījumus nevar iegūt, tad revidenta ziņojumā ir jābūt atrunātiem šādiem apstākļiem. Ja ir pietiekami daudz atbilstīgu pierādījumu, auditoris var izdarīt secinājumus par kopējo būtisku neatbilstību risku attiecībā uz finanšu pārskatiem kopumā.

Susan Fraser norāda arī uz to, ka pieredzējis revidents, atbilstīgi veicot risku novērtēšanu un reaģējot uz tiem, nodrošina pamatu visam revīzijas procesam – tiek koncentrēta revidenta uzmanība uz tiem riskiem, kas var būtiski ietekmēt finanšu pārskatus. Uz riskiem balstīta pieeja revīzijā nodrošina revidentu ar metodiku, lai revīziju veiktu iespējami efektīvi, sniedzot labumu gan revīzijas veicējiem, gan klienta uzņēmumam [2].

Revidentam saskaņā ar SRS jānosaka un jāanalizē klienta uzņēmējdarbības, darījumu un sistēmas risku, kas varētu radīt būtiskas neatbilstības, kā arī virzīt procedūras uz riska jomām. Šāda prasību izpilde tiek reglamentēta 200. SRS “Neatkarīga revidenta vispārējie mērķi un revīzijas veikšana saskaņā ar starptautiskajiem revīzijas standartiem”. Lai prasība tiktu ieviesta revidenta darbībā un praksē, piemērojams 315. SRS “Būtisku neatbilstību identificēšana un izvērtēšana, gūstot izpratni par uzņēmumu un tā vidi”. Pielāgojot 315. SRS, revidenta darba mērķis ir identificēt šaubīgākos jautājumus, kas var radīt nenoteiktību (risku) finanšu pārskatos. Standartā ir normēts, ka revidentam ir jāanalizē finanšu pārskatu posteņus, to izmaiņas, dinamiku un tendences, lai analītisko procedūru piemērošana tiktu veidota riska izvērtējuma līmenī. Procedūru veikšanas pamatmērķis interpretējams kā to aspektu noteikšana, kuri revidentam iepriekš nebija zināmi, kā arī atbalstoša informatīvā bāze, novērtējot būtisku neatbilstību

risku, lai noteiktu sekojošo revīzijas procedūru veidu, laiku un apmēru (ko nosaka 330. SRS). 200. SRS izsaka prasību revidentam plānot un veikt revīzijas procedūras tā, lai revīzijas risks atrastos pieļaujami zēmā līmenī [1].

Revīzijas risks (Audit risk) definējams kā risks, ka pietiekama pārliecība, pēc revidenta domām, ir iegūta, tomēr finanšu pārskati satur būtisku neatbilstību, vai otrādi – revidents secinājis, ka finanšu pārskati satur būtisku neatbilstību un modificējis savu ziņojumu, bet patiesībā būtiskas neatbilstības nav. Abos gadījumos revīzijas rezultāts neatbilst revidenta ziņojumam [3].

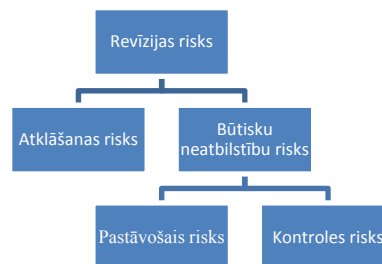
Pēc 200. SRS definējuma revīzijas risks - iespējamība, ka revidents varētu sniegt neatbilstīgu revīzijas atzinumu, jo finanšu pārskatos ir būtiskas neatbilstības. Standarts nosaka, ka revīzijas risku veido divas sastāvdaļas: atklāšanas risks un būtisku neatbilstību risks.

Atklāšanas risks (Detection risk) — iespējamība, ka procedūru, ko revidents veicis, lai samazinātu revīzijas risku līdz pieņemami zēmam līmenim, rezultātā netiek atklāta esošā neatbilstība, kas pati par sevi vai apvienojumā ar citām neatbilstībām varētu būt būtiska.

Būtisku neatbilstību risks (Significant non-Compliance risk) — iespējamība, ka finanšu pārskatos ir būtiskas neatbilstības pirms revīzijas sākšanas. To iedala divu veidu riskos:

- pastāvošais risks (Inherent risk) — darījumu kategorijas, konta atlikuma vai skaidrojuma uzņēmība pret neatbilstībām, kas atsevišķi vai apvienojumā ar citām neatbilstībām var būt būtiskas, pirms attiecīgo kontroļu izvērtēšanas;
- kontroles risks (Control risk) — iespējamība, ka iekšējā kontrole laikus nenovērsīs, nepamanīs un neizlabos neatbilstību, kas varētu rasties apgalvojumu līmenī attiecībā uz darījumu kategoriju, konta atlikumu vai skaidrojumu. Šāda neatbilstība var būt būtiska pati par sevi vai apvienojumā ar citām neatbilstībām [1].

SRS atzīst, ka nav lietderīgi atsevišķi novērtēt pastāvošo un kontroles risku tāpēc, ka tie ir savstarpēji saistīti, un definē tos kā „būtisku neatbilstību risku” [3]. Šāda nostāja norāda uz to, ka revidenta klientam piemīt tieksme samazināt pastāvošo risku, īstenojot iekšējās kontroles procedūras, lai atklātu un novērstu iespējamās un radušās neatbilstības, atzīmējot, ka revidents nenes atbildību par neatbilstību atklāšanu, kas atsevišķi vai apvienojumā nav būtiski finanšu pārskatu kontekstā. Pētījuma izstrādē, izmantojot vairākus literatūras avotus [1; 3; 4; 5; 6], izveidota revīzijas risku veidojošā struktūra, sk. 1. attēlā.



1. att. Riski revidentu darbībā.

Revīzijas riska pārvaldība nosaka trīs galvenos soļus, pēc kuriem jāvadās revidentam:

- revidents katrai bilancei jeb katram posteņa atlikumam, (*account balance*) vai darījumu klasei (*class of transactions*) nosaka plānoto revīzijas riska līmeni;
- tiek novērtēts raksturīgais jeb pastāvošais risks un kontroles risks;
- atbilstošā līmenī nosaka atklāšanas risku.

Revīzijas riska novērtējumu veic galvenokārt divos etapos: revīzijas sākotnējā vai plānošanas posmā un revīzijas nobeiguma posmā [3]. Taču pastāv arī iespēja revīzijas riska pārvērtējums revīzijas veikšanas posmā, ja iegūti papildus revīzijas pierādījumi, modificējot papildus revīzijas procedūras.

Lai arī kādu metodi revidents piemērotu riska noteikšanai, netiek izslēgta revidenta profesionālā vērtējuma izmantošana (individuālās un profesionālās darba pieredzes vērtējums).

Būtiski minēt, ka revidentam nepieciešamība uzturēt revīzijas riska samazinošo procedūru prasības augstā līmenī ir viens no prioritārajiem kritērijiem, lai samazinātu revidenta atbildības riska iestāšanos, pastāvot savstarpējai korelācijai starp abiem riskiem. Atbildības risks tiek attiecināts uz zvērīnāta revidenta civiltiesisko atbildību, kas tiek apdrošināta likuma „Par zvērīnātiem revidentiem” noteiktajā kārtībā, kad riska iestāšanās gadījumā tiek nodarīts ļaunums trešajai personai, apkārtējai videi vai uzņēmuma darbiniekiem. Tādējādi, iestājoties apdrošināšanas gadījumam, tiek samazināts uzņēmuma prestiža, klientu, kā arī apdrošinātāju uzticības līmenis. Šāds apgalvojums norāda uz to, ka revidenta darbība jāvirza uz pilnvērtīgu izpildi, lai pozitīvi ietekmētu gan reputāciju, gan atpazīstamību, kas pakalpojumu saņēmēju

skatījumā daudzkārt mēdz būt svarīgāk nekā revidenta sniegtā pakalpojuma ekonomiskā vērtība.

Turpmākajā sadaļas posmā tiks apskatīti saistošie procesi, kuri revidentam jāveic, lai tā sniegtie pakalpojumi atbilstu kvalitatīvai revidenta darba izpildei. Tādēļ revidentam jāizpilda SRS prasība par analītisko procedūru veikšanu, revidentam jāidentificē riski, ar kuriem klienta uzņēmums saskaras un kuri varētu apdraudēt biznesa mērķu sasniegšanu (jāgūst izpratne par uzņēmumu un tā vidi). Uz biznesa riskiem vērsta pieeja nosaka, ka jāiegūst izpratni par uzņēmējdarbības riska faktoriem, tādējādi palielinot iespējamību identificēt būtisku neatbilstību riskus finanšu pārskatos, kā arī revidentam jāsniedz padomus klientam, lai samazinātu negatīvi ietekmējošos riska faktoros. Šāda pieeja izsaka varbūtēju spriedumu par uzņēmējdarbības risku finansiālajām sekām, kuras var ietekmēt un izpausties klienta saimnieciskajā darbībā, attiecīgi arī finanšu pārskatos.

Uzņēmējdarbības risks izriet no būtiskiem nosacījumiem, notikumiem, apstākļiem, darbībām vai bezdarbībām, kas var negatīvi ietekmēt uzņēmuma spēju sasniegt mērķus un īstenot stratēģijas, vai no neatbilstošu mērķu un stratēģijas noteikšanas [1]. No tā izriet, ka revidentam vienmēr pastāv pārlicība, ka jebkurš no pārējiem darbības riskiem, kas pašlaik neattiecas uz finanšu pārskatiem, var netieši ietekmēt finanšu pārskatu sagatavošanu.

Pēc prasību, par revīzijas riska samazinošo procedūru veikšanas un mērķa noteikšanas, apskatāma analītisko procedūru sistēma, kas ietver un paskaidro veicamo procedūru raksturu, lai sniegtu atbalstu revidentam noteikt minēto riska faktoru līmeni, izpildot SRS prasības. Testēšanas metodika izveidota pēc revidenta darba dokumentiem [4] (sk. 1. tabulu).

1. TABULA

ANALĪTISKO PROCEDŪRU PIEMĒROŠANA RISKĀ IZVĒRTĒJUMA LĪMENĪ

Vērtējamais komponents	Raksturojums
Pastāvošā iekšējā kontroles sistēma	Vērtējamie komponenti iedalāmi faktoros, kas norāda uz: uzņēmuma mērķu un stratēģijas un ar tiem saistītās komercdarbības riskiem; riskiem uzņēmuma finanšu darbībā; riskiem grāmatvedības kārtošana; riskiem kontroles vidē; riskiem datorizētās informācijas sistēmu vidē. Piemēram, kredītnosacījumu nepildīšana, soda nauda, tiesas prāvas.
Komponentes vērtējums:	Trīs veidu vērtējumi: A - augsta līmeņa risks, jo ir pārlicība, ka būs būtiska neatbilstība finanšu vai ne-finanšu informācijā; vērtējums V - vidēja līmeņa risks, jo nav īstas pārlicības, ka neatbilstība ir sagaidāma vai tā pastāv; Z - zems riska līmenis.
Bilances posteņi	Posteņu novērtējums tiek balstīts uz noteiktu jautājumu atbilžu un komentāru sniegšanu revīzijas laikā. Jautājumu piemēri: nemateriālo aktīvu iekļaušanas nosacījumu skaidrošana finanšu pārskatā un to inventarizācija; pamatlīdzekļi, kas atzīstami kā ieguldījuma īpašumi un to novērtēšanas procedūras; ieguldījumi radnieciskos un asociētos uzņēmumos; aizdevumi, kas izsniegti īpašniekiem, vadībai, darbiniekiem (aizdevumu nodrošinājums ar ķīlu vai izsniegti ar procentiem); krājumu uzskaites metode un pašizmaksas noteikšana; krājumu izlietojums pašpatēriņam un pašpatēriņa vienību PVN atgriešana valsts budžetā; prasību salīdzināšana ar debitoriem; bezcerīgo parādu norakstīšana; avansa norēķinu personu apstiprināšana;
Aktīva posteņi	
Pasīva posteņi	pamatkapitāla palielināšana gada laikā un tā reģistrācija UR; dividenžu sadale; uzkrājumu veidošanas politika; kreditoru ilgtermiņa un īstermiņa sadalījums; saistību kārtošana noteiktajos termiņos; uzkrājumu veidošana neizdevīgu līgumu zaudējumiem u.c. saistībām, kam nav noteikts termiņš un apjoms; atzīstamie iespējamie uzņēmuma aktīvi (atliktais UIN aktīvs)
Peļņas vai zaudējumu aprēķins	Ieņēmumu un izdevumu posteņu izvērtējums iekļauj jautājumus par: ieņēmumu un izdevumu grāmatojumu, pamatojoties uz pirmdokumentiem; darījumu un notikumu ierakstīšanu atbilstošos operāciju kontos pēc to izmaksu vai ieņēmumu funkcijām un izmaksu vai ieņēmumu būtības; uzskaites sistēmas nodrošinājumu precīzai saņemto rēķinu iegrāmatošanai.
Krāpšanas un kļūdu iespējamība	Krāpšanas un kļūdu iespējamības novērtējums balstīts uz sekojošu faktoru izvērtēšanu: faktori, kas saistīti ar vadības raksturojumu un ietekmi uz kontroles vidi; faktori, kas saistīti ar sagrozītu finanšu informāciju; faktori, kas saistīti ar nozares apstākļiem; faktori, kas saistīti ar darbības īpatnībām un finanšu stabilitāti; faktori, kas saistīti ar aktīvu nelikumīgas atsavināšanas iespējamību; faktori, kas saistīti ar kontroles mehānismiem.
Vērtējums:	Gala vērtējums par katru no bilances posteņiem un PZA izriet no sniegtajām atbildēm. Faktoru vērtējums var būt <i>Zems</i> vai <i>Augsts</i> , kas norāda uz iespējām revīzijā paļauties uz grāmatvedības un iekšējās kontroles procedūrām. Krāpšanas un kļūdu iespējamību novērtējums var būt <i>Zems</i> , <i>Vidējs</i> vai <i>Augsts</i> .

No veicamo uzdevumu apraksta, var secināt, ka revidenta darbu apjoms ir atkarīgs no posteņu daudzveidīgā sadalījuma (bilances subkontu sarežģītības) un veikto operāciju komplikētības. Tas nosaka arī nepieciešamā laika apjomu, kas atkarīgs no risku vērtētāja individuālās darba pieredzes. Riska nozīmīgums, kas var izpausties kā, piemēram, krāpniecisku, neparastu, sarežģītu vai subjektīvu izpausmju veidā, ir formāli jāatzīst un jādokumentē.

Lai revīzijas riska novērtējums tiktu balstīts uz objektivitātes principa nosacījumiem, iekļaujami vēl divi būtiski komponenti (risku faktori), kas paredz izvērtēt uzņēmumā *Neparasto darījumu* un *Apkalpojošo organizāciju* ietekmi uz IKS [7].

Neparasto darījumu komponentes izvērtēšanas jautājumi saistīti ar: (*klienta iesaistīšanos sekojošos darījumos*) noguldījumu piesaisti; kredītu izsniegšanu; bezskaidras naudas maksāšanas līdzekļu izlaišanu un apkalpošanu; dalību akciju emitēšanā; konsultāciju sniegšanu par finansiāla rakstura pakalpojumiem; apdrošināšanas darījumu veikšanu; azartspēļu un izložu organizēšanu u.c. kritērijiem.

Savukārt *Apkalpojošo organizāciju* komponentes izvērtēšana saistīta ar apalvojumu līmenī apstiprināmām šādām prasībām: grāmatvedības kontu plāns; dokumentu apgrozības apraksts vai shēma; grāmatvedības dokumentu glabāšanas noteikumi; gada un grāmatvedības pārskatu sagatavošanas noteikumi; ilgtermiņa ieguldījumu, krājumu uzskaites kārtības noteikumi u.c. grāmatvedības uzskaites vešanas nosacījumiem uzņēmumā.

Ja klienta uzņēmumā tiek realizēta kāda vai abas no minētajām komponentēm, veicamo uzdevumu jautājumi norāda revidentam uz kādu būtisku riska faktora esamību, kurš šajā gadījumā netiek vērtēts augstā vai zemā neatbilstības līmenī, bet gan ir kā norāde, ka minētie darījumi tiek īstenoti. Apkalpojošo organizāciju izvērtējumā neatbilstība var tikt uzskatīta par esošu, ja prasības nav izstrādātas un apstiprinātas. Ja pastāv kāds būtisks neatbilstības risks saistībā ar šīm prasībām, tad nepieciešamas detalizētākas revīzijas procedūras un arī to dokumentēšana.

III. IEKŠĒJĀS KONTROLES SISTĒMAS IEKĻAUJOŠĀ RISKU VADĪBA

Pēc SRS iekšējā kontrole definējama kā uzņēmuma vadības pieņemtais organizācijas plāns, kā arī visas metodes un procedūras, kuras nepieciešamas vadības mērķa sasniegšanai tiktāl, ciktāl tas ir iespējams, nodrošināt kārtīgu un efektīvu uzņēmējdarbības vadīšanu, ieskaitot vadības politiku, līdzekļu saglabāšanu, krāpšanas un kļūdu aizkavēšanu un atklāšanu, grāmatvedības ierakstu precizitāti un pilnīgumu, kā arī savlaicīgu finanšu informācijas sagatavošanu.

Pēc Iekšējā audita likuma IKS ir risku vadības, kontroles un pārvaldības pasākumu kopums, par kuru atbildīgs ir iestādes vadītājs un kura uzdevums ir nodrošināt pastāvīgu, ekonomisku, efektīvu un lietderīgu iestādes darbību [10].

Abu skaidrojumu gadījumā tiek reflektēta nepieciešamība pēc risku vadības mehānisma, kas iekļauj visu minēto funkciju izpildi. Sekojošajā sadaļā aprakstā iekļauts vairāku autoru teorētisko nostādņu interpretējums, salīdzinot to diferencēto

pieeju risku vadības algoritma un programmas izstrādē un ieviešanā, kā arī tās pilnveidē.

Lai noteiktu, pēc kādiem principiem jāvadās, lai realizētu risku vadības algoritmu un programmu, ir nepieciešams apskatīt vairāku teorētisku skatījumu uz šāda mehānisma īstenošanu uzņēmuma iekšienē.

Pēc Nigel J. Smith uzskatiem, reālajā pasaulē uzņēmumi ir pakļauti dažādu līmeņu nenoteiktības apstākļiem, no kuriem tikai daļu var pārzināt pilnībā, un maz ticams, ka būs iespējams kontrolēt visus notikumus kā nozīmīgākos [11]. Autors uzsver, ka risku vadīšana nenozīmē uzņēmuma nākotnes paredzēšanu, ne arī vienreizēju kalkulāciju, kas ir fiksēta visam uzņēmuma darbības laikam. Tā ir komunikācija, kuras mērķis ir pieņemt labākos lēmumus par uzņēmuma vadīšanu nenoteiktības apstākļos. Tas ir nepārtraukts un dinamisks process, kuru ir nepieciešams veikt no uzņēmuma dibināšanas brīža līdz pat tā pastāvēšanas beigām. Autora nostāja liecina, ka riska vadīšanu nevar ieviest uzņēmumā pēkšņi, tam ir nepieciešams konkrēts pasākumu kopums.

Nostiprinot risku pārvaldīšanu uzņēmuma kultūrā:

- risku identifikācijas elements paredz, ka nav būtiski „kā” tiek atklāts risks, bet gan vai tas ir kritisks uzņēmumam;
- risku lieluma noteikšanas elements paredz noteikt riska ietekmēšanas spēku uz uzņēmuma reputāciju, tēlu un finansiālajiem izdevumiem;
- trešā elementa izpilde nosaka novērtēt risku pārvaldības procedūras, kuras jau tiek realizētas, nosakot, vai risks ir iekļauts korporatīvajā risku stratēģijā;
- risku apzināšanas posmā tiek izstrādāti ziņojumu protokoli, lai darbinieki tiktu informēti par turpmāko risku samazinošo pasākumu izpildi un to stingru ievērošanu;
- risku pārraudzība nosaka risku novērošanu, lai nodrošinātu efektīvu kritisko risku pārvaldīšanu un lai mazāk kritiski riski nekļūtu par kritiskiem;
- noslēdzošais elements nosaka uzturēt nepārtrauktu informācijas plūsmu par katru no riskiem, lai lēmumu pieņemšanas process pamatotos uz jaunākajiem datiem.

Nigel J. Smith skatījumā [11], vadot riskus, izteikta uzraudzība jāvelta mazāk kritisku risku monitoringam, jo neaktīvie riski var tikt uzskatīti par bīstamākiem, nekā kritiskie, kuriem atvieglotā (samazinošā) pasākumu kopums jau tiek realizēts. Tādēļ uzskata, ka nepieciešams izvirzīt korporatīvo risku stratēģiju, kas sevī iekļauj risku reģistru, kas saglabājams kā ieraksts par jau zināmajiem riskiem, risku atvieglotā pasākumu veidiem, kas var tik izmantoti, un šo pasākumu varbūtējiem iznākumiem, lai varētu pieņemt atbilstošāko lēmumu par turpmākajām darbībām.

Kā ieteikums šajās nostādnēs par atvieglotajiem pasākumiem tiek izmantots Chapman un Ward [11] iedalījums kategorijās (1997):

- izvairīšanās no riskiem (pārdot uzņēmuma akcijas);
- risku samazināšana (apvienošanās vai pārņemšana, izmantojot korporatīvo risku vadīšanas politiku);
- risku pārņemšana (partnerība, apdrošināšanās);
- riska saglabāšana (pozitīvs lēmums, pamatojoties uz iespējamiem ieguvumiem, ko tas var sniegt).

Noslēdzošais *riska saglabāšanas* pasākums atspoguļo mūsdienīgu risku vadības pieeju, kas apskata riskus nevis tikai kā iespējamo draudu faktoros un zaudējumu prognozēšanas sistēmu, bet gan kā optimistisku scenāriju varbūtību, veicinot pilnveidi un jaunu biznesa aspektu rašanos uzņēmumā. Tādēļ risku subjektam jāīsteno jebkuras nepieciešamās izmaiņas, kas reflektē biznesa un tirgus vajadzības. Turklāt šīm izmaiņām jāatklāj, ka tās uzlabo riska pārvaldīšanu un rezultātā saņemtie ieguvumi attaisno jebkuras izmaksas [11].

Teorētiskās nostādnes, ko izvirza G. Pettere un I. Voronova, norāda, ka risku vadīšana šaurākā izpratnē ir jaunas programmas izstrāde un ieviešanas process, kurā liela uzmanība jāvelta iespējamo zaudējumu analīzei un to samazināšanai [12]. Autore formulē risku vadītāja uzdevumus, kuri nosaka informēt, apmācīt (mentoringa pieejas pielietošana) un koordinēt. Par galvenajām šāda speciālista funkcijām izceļot:

- tādas sistēmas izveidošanu, kas ļauj katram darbiniekam kontrolēt viņa kompetencē esošos jautājumus;
- dažādu pārbažu un aptauju veikšanu, lai noteiktu risku iestāšanās iemeslus un faktoros (riska apstākļus);
- riska faktoru un līmeņu analizēšanu, iesaistoties atsevišķos projektos;
- nepieciešamo speciālistu piemeklēšanu, kas var sniegt konsultācijas atsevišķās situācijās (risku kvalitatīva vērtēšana);
- darbinieku apmācību sistēmas izveidošanu risku vadīšanas un iekšējā audita jomā.

Risku vadības procesam pēc autoru skatījuma ir četri elementi, kas cieši saistīti savā starpā: risku identifikācija ir riska avotu noteikšana, kas apdraud uzņēmējdarbības struktūru un var radīt zaudējumus. Risku novērtēšanas elementa īstenošana saistāma ar lēmumu pieņemšanas procesu, kas atbild par turpmāko rīcību ar noteiktajiem riskiem. Tiek noteikta zaudējumu iestāšanās varbūtība un to apmērs un, pamatojoties uz to, novērtēts risks (kvantitatīvā vērtēšana). Risku novērtēšanas (kontrolēšana) elements ietver organizatoriskus un tehniskus pasākumus, kuri jāveic, lai minimizētu zaudējumu apjomu, kas rastos nelabvēlīgu notikumu attīstības dēļ. Brīdināšana par riska situācijas rašanos un to seku likvidāciju veic visas darbojošās personas. Savukārt noslēdzošais elements - riska finansēšana - ir līdzekļu piešķiršana risku vadības procesam.

Riska samazināšanai tērētajiem līdzekļiem ir trīs veidi:

- izdevumi, kas ir tieši saistīti ar ieviesto kontroli pār riskiem un pār zaudējumu novēršanu;
- neizbēgamie zaudējumi, kurus nekādos apstākļos nevar paredzēt un novērst;
- administratīvie izdevumi, kas attiecas uz riska kontroli.

Autore risku vadību balsta uz sistemātisku pieeju un veselo saprātu. Sistemātiska pieeja nozīmē, ka risku vadības metodes ir jārealizē nevis atsevišķu pasākumu veidā, bet saskaņā ar agrāk izstrādātu programmu visos līmeņos un visās uzņēmuma strukturālajās apakšnodalēs, turklāt nepārtraukti visas uzņēmuma darbības laikā, nevis tikai pēc kāda ārkārtēja gadījuma vai arī pirms kārtējās gada pārbaudes. Veselā saprāta

izmantošana pamatojas uz to, ka būtībā riska vadība nav sarežģīta zinātne ar lielu skaitu grūtu formulu, bet elementāru ikdienišķu parādību analīze un atbilstošs darbs ar faktiem [12].

Noslēdzošais teorētisko nostādņu apkopojums par korporatīvo risku pieeju ir veidots, balstoties uz metodēm un viedokļiem, ko izvirza autoru kolektīvs, sastādot „Riska vadības rokasgrāmatu” [13]. Arī šo autoru nostāja liecina par mūsdienīgu pieeju risku definējumā, kas apzīmē risku kā iespēju gūt panākumus un/vai nopelnīt, izsakot risku kā varbūtības kategoriju. Metodiskā materiāla iekļautās norādes liecina, ka biznesa risku klasifikācijas izveide sniedz izpratni par uzņēmējdarbības risku dabu, tādējādi maksimāli efektīvi organizē risku vadību. Biznesa risku klasifikācijai tiek piedāvāts šāds iedalījums:

- pēc riska cēloņu veida – ražošanas risks, komerciālais risks, finanšu risks, kredītrisks, investīciju risks, infrastruktūras risks;
- pēc riska prognozēšanas iespējām – riska ietekme vienā gadījumā ir aptuveni zināma, bet pretējā gadījumā riska ietekme nevar būt precīzi zināma;
- pēc riska ietekmes – globāla mēroga, vietēja mēroga, selektīvais raksturs (ietekmē tikai konkrētus uzņēmumus);
- pēc diversifikācijas iespējām – sistemātisks risks (ekonomikai kopumā raksturīgo procesu ietekme uz uzņēmējdarbību), nesistemātisks risks (kompānijas specifiskais risks);
- pēc rezultāta veida – fiziskie riski, finanšu riski.

Kā būtiskākos ieguvumus jeb „dividendes” no pilnvērtīgi organizētas risku vadības biznesa attīstības veicināšanai, autori min galvenokārt efektīvāku stratēģisko vadīšanu, labāku izmaksu kontroli (optimizāciju), lēmumu pieņemšanas sistematizēšanu, kas balstīta uz jaunāko informāciju bāzēm, labāku sagatavotību ārējām pārbaudēm un uzņēmuma kultūras uzlabošanu, kas nodrošina tālāku attīstību [13].

Konsensuāls viedoklis teorētiskajās un metodoloģiskajās nostādnēs ir vērsts uz to, ka risku vadības procesa īstenošana veicina riska subjekta laterālo izaugsmi, jo uz riskiem balstīta pieeja integrē sistēmpieejas pielietojumu, kuras būtība ir uzņēmuma visaptverošu jomu izpēte. Turklāt risku vadība ir interaktīvs process, kas nodrošina nepārtrauktus uzlabojumus un sistēmas pilnveidošanu - „dzīvošanu līdzī laimam”, kas pamato pētījuma noteikto aktualitāti, jo īpaši pēc krīzes ekonomiskā dzīves cikla periodā.

IV. KOPĪGĀS UN ATŠKĪRĪGĀS IEZĪMES UZ RISKIEM BALSTĪTAS PIEEJAS PIELIETOJUMĀ REVĪZIJĀ UN IKS

Uz riskiem balstītas pieejas pielietošana gan ārējā, gan iekšējā kontrolē uzrāda un izpilda ne tikai iespējamo draudu faktoru un zaudējumu prognozēšanu, bet galvenokārt optimistisku scenāriju un iespēju varbūtību izvirzīšanu. Šāda mūsdienīgas risku vadības pieeja uzlabo interaktīvo procesu, kas veidojas revīzijas veicējiem sazinoties ar klienta uzņēmuma vadību un personām, kam uzticēta pārvaldība jeb IKS gadījumā tā ir iekšējā komunikācija uzņēmumā starp risku vadības procesā iesaistītajām personām. Risku vadība ir pasākumu komplekss, kas pieļauj konsultēšanos ar ekspertiem,

iesaisītājām pusēm, lai izvairītos no nepareiziem apgalvojumiem, kā arī redzētu izvīzīto jautājumu daudzpusīgāk, objektīvāku situācijas izvērtējumam.

Uz riskiem balstītas pieejas uzdevums ir kvalitātes nodrošināšana uzņēmumā, kas revidenta gadījumā tiek noteikts 1. starptautiskajā kvalitātes kontroles standartā (Kvalitātes kontrole firmās, kas veic finanšu pārskatu revīzijas), IKS gadījumā tā ir noteiktu kritēriju sasniegšana pakalpojumu sniegšanā vai ražošanā [1].

Pakalpojumu vai ražošanas procesa kvalitatīva izpilde skaidri izsaka uzņēmuma spēju uzturēt reputāciju un konkurētspēju, sasniegt izcilības standartus un iegūt atzinību.

Abos uz riskiem balstītas pieejas pielietojumu gadījumos risks ir saistīts ar informācijas iegūšanu un apstrādi, pieņemot būtiskus vai pat galējus lēmumus. Risku subjektam jāizprot uzņēmuma darbības vide, novērtējot pastāvošos riskus un prognozējot potenciāli ietekmējošos, lai izvairītos no subjektīviem minējumiem vai neatbilstošiem secinājumiem (atzinuma). Tādēļ gan revidentam, gan risku vadītājam ir jāņem vērā, ka bez tieši ietekmējošiem risku faktoriem pastāv daudzi citi pastāvošie darbības riski, kuri netieši ietekmējot var izmainīt uzņēmuma darbību vai finanšu pārskatu sagatavošanu. Šāda pieeja liecina par risku subjekta pārliecību savā profesionālajā darbībā, uzņemoties atbildību par pieņemtajiem lēmumiem, izvīzītājām hipotēzēm un risku ietekmes samazinošo metožu izvēli, kas pamatojama, izmantojot sistēmdomāšanas principus.

Būtiski, ka vienlīdz svarīgi abos kontroles veidos ir iekšējās un ārējās komunikācijas izveidošana risku vadības ietvaros, kuras ieguvumi saistāmi gan ar jaunu attīstības koncepciju radīšanu (darbinieku kopsapulces, iesaistīšana problēmu risināšanā), gan ar darbinieku lojalitātes paaugstināšanu, pielietojot darbinieku zināšanas un potenciālu, gan arī nozīmīgu trūkumu novēršanu iekšējās kontroles sistēmā. Šī risku vadības komponente revidenta profesionālajā darbībā ļauj sniegt konstruktīvus ieteikumus klienta uzņēmuma vadītājiem, palīdzot mazināt identificētos uzņēmējdarbības riskus un uzlabot iekšējo kontroles sistēmas darbību, iesakot pielietot atbilstošākas kontroles metodes un pieejas.

Tomēr atšķirīgās iezīmes, uz riskiem balstītas pieejas pielietojumā, saskatāmas kontroles īstenošanas mērķī, kā arī citās risku vadības ieviešanas un īstenošanas sastāvdaļās, kas apkopo SRS, likumdošanas un teorētisko nostādņu informāciju [1; 4; 5; 8; 9;10] (sk. 2. tabulu).

Pētījuma autores norāda, ka pieredzējis revidents, atbilstīgi veicot riska novērtēšanu un reaģējot uz tiem, nodrošina pamatu visam revīzijas procesam – tiek koncentrēta revidenta uzmanība uz tiem riskiem, kas var būtiski un tieši ietekmēt finanšu pārskatus. Turpretī IKS darbībā veicama visaptveroša risku kontrole, neatkarīgi no tā, kāda organizatoriskā vienība tiek iesaistīta vai, kuru identificētie riski var skart un ietekmēt.

Risku ciešo savstarpējo saišu un aizstāšanas dēļ iekšējās kontroles risku vadībā tos ir grūti klasificēt, tāpēc klasifikācija ir tieši atkarīga no individuālās risku subjekta pieredzes un redzējuma. Savukārt revīzijas gadījumā ir izstrādāts noteikts revīzijas riska sastāvā ietilpstošo apakšrisku iedalījums, kas ļauj revidentam virzīt savu darbību noteiktu uzdevumu izpildē, tādējādi atvieglojot revidenta darbu, kas jāveic izmantojot ierobežotos laika resursus. Līdzīgi revidentiem ir noteiktas arī procedūras, kas veicamas ar identificētajiem riskiem.

V. SECINĀJUMI

Uzņēmējdarbības risku vadība (*ERM*), pēc autoru viedokļa, ir peļņas nosargāšanas mehānisms, kas orientējoties uz uzņēmuma vērtības paaugstināšanu, palielina ilgtspēju uzņēmuma pastāvēšanā. Šāds mehānisms ietver visu organizatorisko vadības aspektu intelīgenci un tam ir nepieciešama kontinuitātes principa realizēšana, lai neveidotos „dīkstāve” – datu apstrāde pamatojoties uz novecojušas informācijas, kas ir būtiski arīdzan revīzijā.

Pētījuma gaitā secināts, ka uz kompetencēm balstīta risku vadība nosaka pielietot pieeju, kas ietver sistēmdomāšanas principu, kura mērķis ir virzīt efektivitātes palielināšanos ilgtermiņā (objektīva pieeja).

Savukārt, vadoties no informācijas par komunikācijas izveidi starp ieinteresētajām pusēm, var secināt, ka revidenta sniegtā pakalpojuma ekonomiskā vērtība veidojas ne tikai no pakalpojuma izmaksām, bet arī no tāda kvalitatīvā rādītāja kā revidenta profesionālā pieredze un zināšanas, kas var palielināt tā reputāciju un kalpo kā profesionalitātes apliecinājums saziņā ar klientu.

Autores secina, ka risku subjekta uzdevums, realizējot uz riskiem balstītu pieeju, gan revīzijā, gan IKS, ir atrast „nepilnīgos un vājos ķēdes posmus” uzņēmējdarbības sistēmā, lai to pilnveidotu un uzlabotu vispārējo kvalitāti, uztverot varbūtējos apdraudējumus kā iespējas atrast inovatīvas pieejas problēmu risināšanā un peļņas gūšanai nākotnē.

2. TABULA

UZ RISKIEM BALSTĪTAS PIEEJAS ATŠKIRĪGĀS IEZĪMES REVĪZIJĀ UN IEKŠĒJĀS KONTROLES SISTĒMĀ

Risku vadības sastāvdaļas	Iekšējā kontroles sistēma	Ārējā revīzija
1. Mērķi	Risku vadība tiek realizēta, lai uzlabotu, nodrošinātu pastāvīgu, ekonomisku un efektīvu uzņēmuma darbību	Sniegt neatkarīgu atzinumu par klienta uzņēmuma finanšu pārskatu atbilstību un patiesumu
2. Risku subjekts	Risku vadītājs, uzņēmuma vadītājs	Zvērināts revidents
3. Risku vadības prasību normatīvi	Privātā sektora uzņēmumiem brīvprātīga ieviešana, izmantojot „Iekšējā audita likuma” noteiktās prasības	Prasības revidentam uz riskiem vērstas pieejas pielietošanā tiek reglamentētas 200., 315., 330. SRS
4. Reaģēšana uz riskiem	Proaktīva pieeja, kas apzīmē savlaicīguma ievērošanu, paredzot risku draudus turpmākiem periodiem	Reaktīva pieeja, kad revidents dokumentē un atzīst nozīmīgu pastāvošu risku
5. Nosakāmo risku mērogs	Sistēmdomāšanas integrācija, paredzot visaptverošu uzņēmuma risku pārvaldīšanu	Revidentam jāņem vērā un jāizpēta tikai tie riski, kas var ietekmēt finanšu pārskatus
6. Risku novērtējuma nozīme	Uzņēmuma konkurētspējas palielināšanās ilgtermiņā. Kvalitatīva un efektīva uzņēmuma vadīšana	Plānota audita veikšana, lai samazinātu revīzijas risku pieņemami zemā līmenī. Atbilstoša atzinuma sniegšana

LITERATŪRAS SARAKSTS

- [1.] Starptautiskie revīzijas standarti [tiešsaiste]. SRS 200., 315., 330. 15.12.2009. Rīga: Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija [skatīts 15.06.2012]. Pieejams: <http://www.lzra.lv>
- [2.] Fraser, Susan. The risk-based auditing approach. [tiešsaiste]. Institute of Chartered Accountants Australia [skatīts 19.07.2012.]. Pieejams: <http://www.charteredaccountants.com.au/>
- [3.] O. Sergejeva, Revīzijas riska noteikšanas prakse Latvijā. Latvijas Universitātes raksti, 718. sēj. Ekonomika, Latvijas Universitāte, 2007, Nr. 6, 396.-404. lpp.
- [4.] O. Sergejeva, Revīzijas būtiskuma prioritāte neatkarīgas revīzijas procesā. Latvijas Universitātes raksti, 726.sēj. Ekonomika, Latvijas Universitāte, 2008. 175.-183.lpp.
- [5.] Jushkova, S.D. Ocenka auditoriskogo riska: sovremennije podhodi // Auditoriskije vedomosti. 2011, No 10, s. 17-28.
- [6.] A.A. Arens, Loebbecke J.K. *Auditing, an integrated approach*. Prentice Hall, 1997.
- [7.] E. Līmane, *Risku vadības pilnveidošana finanšu pakalpojumu uzņēmumā*: bakalaura darbs. Rīgas Tehniskā universitāte. Rīga, 2012. 106 lpp.
- [8.] Neustroev, M.Ju. Ocenka riskov v audite pri vybore auditoriskih dokazatel'stv. Avtoreferat. Irkutsk. 2011. 21 s.
- [9.] Janevich, P.V. Upravlennie riskami i ispol'zovanie risk-orientirovannogo podhoda vo vnutrennem audite // Jekonomicheskie nauki. 2010, No 1, S.46-47.
- [10.] *Lekšējā audīta likums* [tiešsaiste]. LR likums, 16.03.2010. Rīga: "Latvijas Vēstneša" tiesību akti [skatīts 4.06.2012]. Pieejams: <http://www.likumi.lv>
- [11.] Smith, J Nigel. *Appraisal, Risk and Uncertainty*. London: Thomas Telford, 2003. 132 lpp.
- [12.] G. Pettere, Voronova, *Riski uzņēmējdarbībā un to vadība*. Rīga: Banku augstskola, 2003. – 176 lpp.
- [13.] *Riska vadības rokasgrāmata* J. Šuškeviča, R. Šembelis, D. Golko, A. Vellers, V. Segliņš. Rīga: Dienas bizness, 2005.



Elina Limane. Bachelor's degree of Entrepreneurship and Management awarded at Riga Technical University (RTU), Faculty of Engineering Economics and Management in 2012. Scientific interests are related to risk management, quality management and auditing. Her work experience related to accountancy and auditing in companies of local and global scale.
E-mail: Elina.Limane@yahoo.com

Irina Voronova is Associated Profession of Investment and Financial Management at Faculty of Engineering Economics and Management of Riga Technical University. She holds a Doctor Degree in Economy from Latvian Academy of Sciences.

Her academic publications include articles in the Journal of Business economics and Management (Vilnius), Scientific Proceedings of Riga Technical University, International Congress of Actuaries and others. She is the co-author of the first textbook of Risk Management in Latvian language. She is member of Border Latvian Actuarial Association.

E-mail: Irina.Voronova@rtu.lv

Elina Limane, Irina Voronova. Application of the Risk-based Approach to Audit and Internal Control System

The research is based on the results of the study of the methodology of risk management and international audit standards to attract attention to the comprehension of differences and similarity in the risk-oriented approach by conducting an international control and audit. The topicality of the research is connected with uncertainty which exists in business from its establishment and the search of the ways of its efficient management. The necessity in searching these ways is crucial in the post-crisis period when managers of an enterprise are striking to put into operation the "protection mechanism" of an enterprise which could increase security and stability of an enterprise. The stability of an enterprise is threatened by the fast changes in outer and inner inter environment and as a result low level of predictability of these changes. The aim of the study is to research the possibilities of the application of the risk- based approach to audit and internal control system. The most important finding of the study is the idea that the risk-oriented approach to audit and internal control system should be worked out and integrated for the development of mutual help in the realization of both systems. As a result of the research the authors came to conclusion that the owner of risk should introduce necessary alterations due to threats, resulting from changes in the market and business demands and these alterations should be conscientious. Being aware of the threats allows to improve risk management and in the end the gained benefits justify the costs on risk management.

Элина Лимане, Ирина Воронова. Применение риск-ориентированного подхода к аудиту и системе внутреннего контроля

Исследование основано на результатах изучения методологии управления рисками и международных стандартов аудита для того, чтобы привлечь внимание к пониманию различий и сходства в риск-ориентированном подходе при проведении внутреннего контроля и аудита. Актуальность исследования связана с неопределенностью, которая существует в бизнесе с самого начала его создания, а также поиском путей его эффективного управления. Необходимость поиска таких путей активизируется в посткризисный период, когда менеджеры предприятий стремятся ввести в действие «защитный механизм» предприятия, который мог бы повысить безопасность и стабильность предприятия. Стабильность предприятия находится под угрозой из-за быстрой изменчивости внешней и внутренней среды и как следствие низкой степени прогнозируемости этих изменений. Целью работы является исследование возможностей применения в сфере аудита и в системе внутреннего контроля риск-ориентированного подхода. Наиболее важным результатом исследования является формирования вывода о том, что риск-ориентированный подход аудита и внутреннего контроля должен быть разработан и интегрирован для развития взаимной помощи в реализации обоих данных систем. В ходе исследования сделан вывод, что владелец риска должен проводить необходимые изменения из-за угроз, вытекающих из изменений в потребностях рынка и бизнеса и эти изменения должны быть осознаны. Осознание угроз позволит улучшить управление рисками и в результате полученные выгоды оправдывают затраты на управление рисками.