

Ivita Faituša

lekšējā audita izvērtējums

un pilnveidošanas iespēju
analīze Latvijas valsts
tiešajā pārvaldē
un pašvaldībās



Ivita Faituša

lekšējā audita izvērtējums

un pilnveidošanas iespēju
analīze Latvijas valsts
tiešajā pārvaldē
un pašvaldībās

Monogrāfija

LU Akadēmiskais apgāds
2019

Ivita Faituša. Iekšējā audita izvērtējums un pilnveidošanas iespēju analīze Latvijas valsts tiešajā pārvaldē un pašvaldībās. Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2019. 188 lpp.

Recenzenti:

Dr. oec. Ingrīda Jakušonoka, Latvijas Lauksaimniecības universitātes profesore,

Dr. oec. Iveta Mietule, Rēzeknes Tehnoloģiju akadēmijas profesore,

Dr. oec. Rasa Subačiene (*Rasa Subačienē*), Viļņas Universitātes profesore.

Zinātniskā konsultante *Dr. oec.* Inta Brūna, Latvijas Universitātes profesore.

Monogrāfija akceptēta un rekomendēta publicēšanai Latvijas Universitātes Biznesa, vadības un ekonomikas fakultātes Domes sēdē 2018. gada 4. decembrī; lēmums Nr. BVEF-12.2/15.

Monogrāfija izdota Latvijas Universitātes Zinātniskās darbības attīstības projekta Nr. AAP 2018/130 “Monogrāfija Iekšējā audita izvērtējums un attīstības iespēju analīze Latvijas valsts tiešajā pārvaldē un pašvaldībās” ietvaros, ar SIA “Grant Thornton Baltic” Latvijā un SIA “If Birojs” atbalstu.



Literārā redaktore Sandra Priedīte

Maketētāja Andra Liepiņa

Vāka foto: *shutterstock.com*

© Latvijas Universitāte, 2019

© Ivita Faituša, 2019

DOI: <http://doi.org/10.22364/iaipialvtp>

ISBN 978-9934-18-417-8

SATURS

PRIEKŠVārds	5
1. IEKŠĒJĀ AUDITA ATTĪSTĪBAS ANALĪZE STARPTAUTISKĀ MĒROGĀ	7
1.1. Iekšējā audita vēsturiskās rašanās teorētiskās atziņas	7
1.2. Iekšējā audita jaunākie pētījumi	16
1.3. Iekšējā audita definīcija, starptautiskie standarti un ētikas kodekss	22
1.4. Iekšējā audita attīstība publiskajā sektorā mūsdienās	31
1.4.1. Iekšējā audita funkcija un tās nozīme	31
1.4.2. Iekšējā audita pieejas valsts pārvaldē Eiropā	36
1.5. Iekšējā audita loma risku vadības procesā	44
1. nodaļas kopsavilkums	51
2. LATVIJAS VALSTS PĀRVALDES IEKŠĒJĀ AUDITA SISTĒMAS ATTĪSTĪBAS IZVĒRTĒJUMS	53
2.1. Iekšējā audita sistēma Latvijas valsts pārvaldē	53
2.1.1. Latvijas valsts pārvaldes sistēmas raksturojums	53
2.1.2. Iekšējā audita normatīvais regulējums Latvijas valsts tiešajā pārvaldē	56
2.1.3. Iekšējā audita loma Latvijas valsts tiešajā pārvaldē	64
2.2. Iekšējā audita sistēma Latvijas pašvaldībās	74
2.2.1. Latvijas pašvaldību raksturojums	74
2.2.2. Latvijas pašvaldību iekšējā audita pieejas	82
2. nodaļas kopsavilkums	95

3. LATVIJAS VALSTS TIEŠĀS PĀRVALDES UN LATVIJAS PAŠVALDĪBU IEKŠĒJĀ AUDITA PILNVEIDOŠANAS IESPĒJAS	98
3.1. Iekšējā audita pilnveidošana valsts tiešajā pārvaldē	98
3.2. Latvijas pašvaldību iespējamie risinājumi iekšējā audita jomā	105
3.2.1. Iekšējā audita nepieciešamība	105
3.2.2. Iespējamie iekšējā audita risinājumi pašvaldībās	112
3. nodaļas kopsavilkums	135
NOBEIGUMS	138
PATEICĪBAS	141
ABREVIATŪRU SARAKSTS	142
IZMANTOTĀS LITERATŪRAS UN AVOTU SARAKSTS	143
Latvijas Republikas likumi, valdības noteikumi u. c. normatīvie akti, statistikas dati	143
Autoru darbi	145
Interneta resursi	151
Citi avoti	154
PIELIKUMI	155
SUMMARY	171

PRIEKŠVārds

Iekšējais audits mūsdienās tiek uzskatīts par būtisku pakalpojumu visos vadības līmeņos, jo iekšējā auditora ieteikumi un organizācijas vadības pieņemtie lēmumi var būt nozīmīgi faktori organizācijas darbības turpināšanai, reorganizācijai u. tml., taču vēl joprojām iekšējais audits netiek novērtēts pienācīgi un pilnīgi, tas arvien tiek uzskatīts par slogu visos vadības līmeņos. Šobrīd, novērtējot esošos procesus, iekšējā audita galvenais uzdevums ir sagatavot ieteikumus vadībai, kas vērsti uz turpmāku procesu uzlabošanu, tādējādi ar kompetentu iekšējo auditoru palīdzību organizācijai radot pievienoto vērtību.

Latvijā iekšējais audits pastāv publiskajā sektorā, banku sektorā un privātajā sektorā. Katrā sistēmā iekšējais audits darbojas citādi: valsts pārvaldē un banku sektorā ir noteiktas normatīvo aktu prasības, privātajā sektorā iekšējā audita sistēma tiek ieviesta pēc īpašnieku un vadības lēmuma. No valsts tautsaimniecības viedokļa visnozīmīgākā iekšējā audita loma ir valsts pārvaldē, kur ļoti svarīga ir procesu likumīga un taisnīga norise, kvalitatīva un efektīva personāla politika, ekonomisks un pamatots līdzekļu izlietojums un budžeta izpilde.

Eiropas valstu iekšējā audita un iekšējās kontroles sistēma ir ieviesta atbilstoši ES normatīvo aktu prasībām, taču katrā valstī sistēmas darbojas atšķirīgi. Latvijas pašvaldībās iekšējā audita sistēma netiek regulēta ar normatīvajiem aktiem, iekšējie auditori darbojas pēc dažādām metodēm, rezultāti netiek apkopotī un nav publiski pieejami.

Jau kopš 1943. gada ārzemju autori ir izstrādājuši dažādas publikācijas par iekšējo auditu – iekšējā audita pirmsākumu metodikas un rokasgrāmatas, analizējuši un salīdzinājuši iekšējā audita attīstību dažādās pasaules valstīs, veikuši iekšējā audita funkcijas analīzi publiskajā sektorā u. c. Nozīmīgus un apjomīgus pētījumus iekšējā audita jomā pēdējos gados daži zinātnieki izstrādājuši, pamatojoties uz *CBOK (Common Body of Knowledge)* Iekšējo auditoru institūta pētījumu fonda (turpmāk – IAIPF) globālajām aptaujām (2006, 2010, 2015). Tās ietver vairāku tūkstošu visas pasaules iekšējo auditoru veiktās aptaujas un analītiskos pētījumus par iekšējā audita funkciju, metodoloģiju, iekšējo auditoru kvalifikāciju u. c. iekšējā audita pievienotās vērtības indikatoriem, tāpat arī

Eiropas Komisija 2012. un 2014. gadā ir publicējusi ziņojumus par iekšējā audita un iekšējās kontroles sistēmu ieviešanu un darbību ES valstīs.

Latvijā nozīmīgs pētījums iekšējā audita jomā ir bijis R. Šulcas promocijas darbs 2010. gadā par iekšējā audita pilnveidošanas iespējām Latvijas pašvaldībās. 2012. gadā G. Vērdiņa savā pētījumā par iekšējās kontroles sistēmas pilnveidošanu vienu apakšnodali ir veltījusi iekšējā audita kā iekšējās kontroles sistēmas novērtēšanas instrumentam un tā attīstībai. Svarīgi, ka arī 2019. gada sākumā iekšējā audita sistēma Latvijas pašvaldībās darbojas atšķirīgi, nav vienas pieejas un ir daudz neskaidrību pašiem iekšējiem auditoriem.

Šajā pētījumā autore ir veikusi iekšējā audita izvērtējumu valsts tiešajā pārvaldē un pašvaldībās, izmantojot auditoru un ekspertu aptaujas, izstrādājusi iekšējā audita ieviešanas modeli Latvijas pašvaldībās, kā arī pašvaldību iekšējā audita vērtēšanas pieeju un iekšējā audita pievienotās vērtības jeb ieguvumu sarakstu.

1. IEKŠĒJĀ AUDITA ATTĪSTĪBAS ANALĪZE STARPTAUTISKĀ MĒROGĀ

1.1. Iekšējā audita vēsturiskās rašanās teorētiskās atziņas

Iekšējo auditu no vēsturiskā aspekta autore ir pētījusi, lai veidotu analītisku apkopojumu un izdalītu iekšējā audita attīstības fāzes. Iekšējā audita vēsturiskos aspektus aprakstījuši un iekšējā audita attīstību pētījuši vairāki autori pasaulē, piemēram, iekšējā audita rašanās tiek definēta kā audita pirmsākumi, neizdalot atsevišķi ārējo auditu un/vai iekšējo auditu, ko savos pētījumos par iekšējā audita tēmām kopš 20. gadsimta vidus aprakstījuši un saistībā ar kuru savu priekšteču darbu turpinājuši gan pētnieki, gan iekšējā audita speciālisti visā pasaulē. Iekšējā audita pētnieki *S. Ramamoorti* un *W. H. A. Swinkels*¹ uzskata, ka nepieciešamība pēc ārējā un iekšējā audita radusies no vajadzības veikt neatkarīgas pārbaudes, lai iestādēs mazinātu kļūdas uzskaitē, kā arī aktīvu piesavināšanos un krāpšanu.

Audita pirmsākumus ir aprakstījis grāmatvedības vēsturnieks *R. Brown* 1905. gadā, kuru 1961. gadā citējuši *Mautz & Sharaf* izdevumā “Audita filozofija” (*The Philosophy of Auditing*) apgalvojot, ka “audita izcelsme meklējama tikpat sen, kā grāmatvedības pirmsākumi (...). Kad civilizācijā radās nepieciešamība otram uzticēt svešu īpašumu, lietderīga bija kāda veida pārbaude, kas radītu skaidrību”². Tas nozīmē, ka precīzu laiku audita pirmsākumiem pašlaik noteikt nav iespējams, taču nenoliedzami ir fakti, kas atspoguļojas vēsturiskās liecībās un zinātnieku pētījumos visā pasaulē.

Vairāki iekšējā audita pētnieki, piemēram, *P. P. Gupta* un *M. R. Ray* (1992), *S. Ramamoorti* (2003), *W. H. A. Swinkels* (2012), iekšējā audita pirmsākumus saista ar pirmās formālās grāmatvedības ierakstu sistēmas veidošanos, kas

¹ Ramamoorti S. (2003) *Chapter 1: Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*. The IIA Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, pp. 2–14; Swinkels W. H. A. (2012) *Exploration of a theory of internal audit*. Akademisch proefschrift. Universiteit van Amsterdam, p. 27.

² Turpat.

meklējami tālajā 4000.–3500. g. p.m.ē. Tuvajos Austrumos, lai kļiedētu bažas par pareizu ieņēmumu, izdevumu un nodokļu iekasēšanu. Līdzīga situācija bija *Zhao* dinastijas laikā Ķīnā (112.–256. g. p.m.ē.). Nepieciešamība pēc audita un norādes uz tā attīstību vērojamas Babilonijas, Grieķijas, Romas impērijas un Itālijas pilsētvalstu finanšu sistēmās, kur attīstījās detalizēti pārbaūžu veidi un skaitītāju pārbaudes. Īpaši šo valstu valdības uztraucās gan par nekompetentām amatpersonām, kas varētu kļūdoties un pieļaut neprecizitātes, gan par korumpētiem ierēdņiem, kuri bija motivēti krāpties, ja rastos tāda iespēja.

Līdzīgas domas par to, ka Eiropā audita nepieciešamība praktiski veidojās jau Senajā Romā, izmantojot uzklaušīšanu, grāmatvežu un finanšu ierakstu pārbaudes, kas paredzētas, lai novērstu krāpnieciskas darbības, savos darbos pauž *M. A. Dittenhofer*, *L. B. Sawyer* un *W. H. A. Swinkels*. Šie autori savās publikācijās apgalvo, ka, pirmkārt, ierakstu uzklaušīšanas uzdevuma rezultātā radās termins “audits” (cēlies no latīņu valodas ‘*auditus*’ vai ‘*audire*’, kas nozīmē “klausīšanās/dzirdēšana” vai “klausīties/dzirdēt”), otrkārt, ka uzklaušīšanai liela nozīme bija laikā, kad daudzi cilvēki neprata rakstīt un lasīt, un, treškārt, auditori tika izraudzīti no sabiedrības vidus, no viņiem tika sagaidīta profesionalitāte un kompetence krāpšanās un kļūdu atklāšanā.

Pētnieki *P. P. Gupta* un *M. R. Ray* 1992. gadā pētījumā “*The Changing Roles of the Internal Auditor*” un 1966. gadā *A. C. Littleton* darbā “*Accounting Evolution to 1900*” min, ka 1298. gadā Londonas pilsētas galma pārvaldnieku auditēja komiteja, kuras sastāvā bija dažādas valdības amatpersonas.

W. H. A. Swinkels pētījumā “*Exploration of a theory of internal audit*”³ konstatē, ka 13. gs. sākumā Pizā oficiāli tika iecelti pirmie divi valsts auditori: iekšējais auditors un ārējais auditors. Līdz 1900. gadam audita profesija attīstījās, piemērojot sistemātisku pieeju, un kļuva daudz plašāka. Profesionālo auditoru asociācija ir dibināta 16. gs. Venēcijā, Boloņā un Milānā. Iekšējie auditori galvenokārt bija valsts auditori, kuri rīkojās karaļa un/vai valsts vārdā. Laika periodā no 16. gadsimta līdz 18. gadsimtam auditoru pienākumi tika paplašināti un ietvēra uz biznesu orientētās sabiedrības darījumus, akcentējot krāpšanās atklāšanu un novēršanu un tos pārbaudot gan ar pašu auditoru, gan katra atsevišķā darījuma dokumentiem. 18. un 19. gadsimtā ASV un Eiropā iekšējā audita attīstībā liela loma bija dažādiem vēsturiskiem notikumiem, piemēram, “Dienvidu jūras burbulim”, “Tulpju skandālam”, dzelzceļu sistēmu attīstībai. Svarīgāka loma organizācijās tika piešķirta vadītāju kontroles istenošanas pasākumiem.

³ Swinkels W. H. A. (2012) *Exploration of a theory of internal audit*. Akademisch proefschrift. Universiteit van Amsterdam, pp. 27–28.

Iekšējais audits straujāk attīstījās 19. un 20. gadsimtā vienlaikus ar korporatīvā biznesa uzplaukumu, kad pieauga pieprasījums pēc dažādām kontrolēm, daudzās jomās nodarbinot tūkstošiem cilvēku visā pasaulē. S. Ramamoorti un W. H. A. Swinkels⁴ savos pētījumos atzīmē, ka 19. gadsimtā Lielbritānijā un ASV dzelzceļu un uzskaites sistēmas attīstība veicināja iekšējā audita attīstību, jo tika ieviestas jaunas procedūras, dzelzceļu firmas sāka liela apjoma un ģeogrāfiski plašus darījumus, bet iekšējais auditoris bija nepieciešams, lai uzraudzītu finanšu darījumu procesu (maksājumu kvītis, naudas atlikumus, staciju ienākumus). Tas bija kaut kas līdzīgs finanšu auditam, taču iekšējie auditori pārbaudīja arī citus, ne tikai finanšu datus, piemēram, nepietiekamu detaļu daudzumu, grafiku ievērošanu un produktu kvalitāti.

A. Collins par pašvaldību iekšējo auditu darbā “*Municipal Internal Auditing*” rakstīja jau 1904. gadā, pēc tam publikācijas aktualizējot 1913., 1939., 1943. un 1948. gadā. Tajās viņš skaidroja pilnu pašvaldību ieņēmumu iekšējo auditu, pamatojoties uz sistēmām, kas ieviestas Apvienotās Karalistes nozīmīgākajās pašvaldībās ar mērķi palīdzēt studentiem sagatavoties pašvaldību mantziņu un grāmatvežu iestājesāmeniem institūtā.

S. Ramamoorti 2003. gada pētījumos⁵ min būtisku faktu par pirmajām publikācijām saistībā ar iekšējo auditu, piemēram, Teksasas Universitāte publicēja Dr. C. A. Smith darbu “Iekšējā audita kontrole” (*Internal Audit Control*), 1933. gadā publicēta arī viņa doktora disertācija Kolumbijas Universitātē. Disertācijā citēts 1930. gada izdevums “Iekšējais audits” (*Internal Auditing*), ko publicējusi Starptautiskā Grāmatvežu asociācija Čikāgā. Tāpat C. A. Smith ir atsaucies uz 1927. gadā *National Electric Light Association* izdoto brošūru “Iekšējie auditi” (*Internal Audits*). Daudzi citētie raksti ir par “iekšējām pārbaudēm” un “iekšējo kontroli”, bet tikai divi no tiem, kas publicēti laikā no 1928. līdz 1931. gadam, ir par “iekšējo auditu” vai “iekšējiem auditoriem”.

V. Z. Brink (1906–1992) ir bijis gan akadēmiskais darbinieks Kolumbijas Universitātē ASV, gan praktiķis uzņēmumos *Ford Motor* un *Pure Oil*. V. Z. Brink personību IAI raksturo kā ietekmīgāko iekšējā audita vēsturē. Viņš bija viens no trim IAI dibinātājiem un pirmais IAI zinātniskais vadītājs, uzrakstīja pirmo grāmatu “Iekšējais audits” (*Internal Auditing*), kas balstīta uz doktora tēzēm un publicēta 1941. gadā ASV; pēc tam izdevums atkārtoti izdots 1958. gadā.

⁴ Swinkels W. H. A. (2012) *Exploration of a theory of internal audit*. Akademisch proefschrift. Universiteit van Amsterdam, pp. 27–28.

⁵ Ramamoorti S. (2003) *Chapter 1: Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*. The IIA Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, pp. 2–14; Swinkels W. H. A. (2012) *Exploration of a theory of internal audit*. Akademisch proefschrift. Universiteit van Amsterdam, p. 27.

1941. gada izdevumu daudzi autori ir papildinājuši un izdevuši atkārtoti. R. R. Moeller turpinājis publikācijas ar darbu “*Brink’s Modern Internal Auditing*”. 1943. gadā ASV izdota V. Z. Brink grāmata “*Managerial control through internal audit*”⁶, kas ietver gan teorētiskos skaidrojumus, gan dokumentu un sadarbības aprakstus.

1941. gada 17. novembrī ASV iekšējā audita praktiķi V. Z. Brink, R. B. Milne un J. B. Thurston nodibināja Iekšējo auditoru institūtu (IAI). J. B. Thurston ievēlēja par pirmo IAI prezidentu. Organizācijas biedru skaits strauji auga, un jau pirmā gada beigās tas sasniedza 104, bet nākamajos piecos gados – 1018 biedrus. 1957. gadā institūts apvienoja 3700 biedrus, no kuriem 20% bija ārpus ASV. Šobrīd IAI biedru skaits ir pāri 185 000 biedru vairāk nekā 170 valstīs visā pasaulē.⁷

S. Ramamoorti savā vēsturiskajā iekšējā audita pētījumā⁸ iekļāva R. B. Milne 1945. gadā formulēto atziņu, ka Iekšējo auditoru institūts ir izveidojies, lai attīstītu iekšējā audita profesiju, pateicoties iekšējo auditoru pārliecībai, ka Amerikas biznesā IA ir nepieciešama struktūrvienība. Lai gan IA pirmsākumi meklējami grāmatvedībā, tā galvenais mērķis ir vadība kontroles jomā, kas ietver pilnīgu uzņēmuma iekšējo finanšu un darbības pārskatu.

Iekšējo auditoru institūts 1950. gadā Ņujorkā publicēja izdevumu “Nozaru iekšējais audits” (*Internal Audit in Industry*), kas ir IAI Pētījumu komitejas projekts divu gadu garumā; šīs publikācijas redaktori bija V. Z. Brink un B. Cadmus⁹. Publikācijā ietvertas dažādas nozares, kuras pārstāv speciāli veidotas komitejas un apakškomitejas ar atbilstošo nozaru speciālistiem. Pētījumā ir aplūkoti kontroles vispārīgie elementi, dažādas ražošanas un ieguves, kā arī pakalpojumu nozares – banku darbība, apdrošināšana, komunālie pakalpojumi, universālveikali, veikalu ķēdes un gaisa transports. Valsts pārvaldes funkcijas šajā pētījumā netika iekļautas.

L. B. Sawyer (1911–2002), kurš tiek dēvēts arī par “modernā iekšējā audita tēvu”, darbu “*The Practice of Modern Internal Auditing*” pirmo reizi publicēja 1973. gadā, pēc tam atkārtoti kopā ar citiem autoriem – 1988., 1990., 1996.¹⁰,

⁶ Brink V. Z. (1943) *Managerial control through internal auditing*. La Salle extension university, 55 p.

⁷ Iekšējo auditoru institūta misija, vēsture. Pieejams: <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> [skatīts 04.11.2018.]

⁸ Ramamoorti S. (2003) *Chapter 1: Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*. The IIA Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, pp. 2–14.

⁹ Brink V. Z., Cadmus B. (1950) *Internal auditing in industry*. Developed under the direction of the Research Committee, 404 p.

¹⁰ Sawyer L. B., Dittenhofer M. A. (1996) *Sawyer’s internal auditing: the practice of modern internal auditing*. Altamonte Springs, Fla.: Institute of Internal Auditors, 1499 p.

2005. un 2012. gadā. Pēdējā izdevumā ir trīs daļas: 1) Iekšējā audita būtība; 2) Iekšējā audita process un metodes; 3) Pārvaldība, risku vadība, atbilstības būtība. IAI pārstāvji raksturo *L. B. Sawyer* kā “profesijas sapņotāju”, jo viņš uzskatīja, ka iekšējais auditoris var attīstīties, tikai darbojoties iekšējā audita jomā. Katra nākamā *L. B. Sawyer* publikācija ir papildināta ar jaunākajiem prakses piemēriem.

M. A. Dittenhofer (1914–2016) ir viens no iekšējo auditoru izglītošanas pamatlicējiem. Viņš kļuva par vienu no *L. B. Sawyer* “Iekšējā audita” 1446 lapu pušu biezās rokasgrāmatas redaktoriem, kā arī izveidoja iekšējā audita izglītības sadarbību, kas pašlaik notiek starp 45 koledžām un universitātēm dažādās pasaules valstīs. *M. A. Dittenhofer* ir 40 dažādu rakstu autors, viņa krājumā ir neskaitāmas prezentācijas konferencēs un ievērojams skaits grāmatu par iekšējā audita tēmām.

1976. gadā IAI ietvaros tika izveidots IAI pētījumu fonds (turpmāk – IAIPF), kas konsekventi nosaka IA profesijas profesionālo sasniegumu standartu. Tā ir organizācija, kas izveidota, lai sniegtu un paplašinātu pētniecību un iekšējo auditoru izglītošanu par IA profesijas, biznesa un valsts institūcijām, ziņojot par to plašai sabiedrībai. IAIPF ir pasaules līderis sponsorēšanā, izplatot un veicinot pētniecības un zināšanu resursus, lai stimulētu IA profesijas attīstību un efektivitāti. IAIPF galvenie mērķi¹¹, pēc autores domām, ir šādi:

- 1) nodrošināt iekšējos auditorus ar zināšanām un inovatīvām atziņām, gatavojot publikācijas;
- 2) veicināt uzlabojumus, izmantojot aktuālos jautājumus, kas interesē auditorus.

1992. gadā tika izdots COSO (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) vienotais iekšējās kontroles modelis (*framework*)¹², kas noteica, ka efektīva iekšējās kontroles sistēma ietver piecus elementus: kontroles vidi, risku novērtēšanu, kontroles darbības, informāciju un komunikāciju un uzraudzību. Modelis noteica, ka iekšējā kontrole ir process, ko ietekmē vadība un darbinieki un kas izveidots ar mērķi sniegt pietiekamu pārliecību par iestādes mērķu sasniegšanu trijās kategorijās: darījumu efektivitāte un lietderība; uzticība finanšu atskaišu sagatavošanai; atbilstība likumiem un noteikumiem.

Autore uzskata, ka, tā kā iekšējā audita galvenais uzdevums ir sniegt novērtējumu par iekšējās kontroles efektivitāti, šis notikums noteica skaidrākas

¹¹ Iekšējo auditoru institūta misija, vēsture. Pieejams: <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> [skatīts 08.05.2015.]

¹² About COSO. Available at: <http://info.knowledgeleader.com/bid/161685/what-are-the-five-components-of-the-coso-framework> [cited 23.02.2018.]

vadlīnijas iekšējās kontroles sistematizēšanai un arī iekšējā audita plānu sagatavošanai, un piekrit *H. Kagerman* u. c., kas darbā “*Internal Audit Handbook*”¹³ uzsver, ka COSO iedarbināja koncepciju un kritērijus, kā iekšējā audita funkcijai jādarbojas praktiski.

R. Šulca¹⁴ secinājusi, ka līdztekus ekonomikai pakāpeniski, bet sistemātiski ir attīstījusies arī iekšējais audits, un izdalījusi septiņus vēsturiskos posmus:

- 1) audita pirmsākumi un termina “*auditus*” lietošana (3500 g. p.m.ē.);
- 2) audita kā profesijas pirmsākumi (13. gs.);
- 3) mūsdienu audita pirmsākumi (16.–17. gs.);
- 4) tiesisko aktu izveides pirmsākumi (19. gs.);
- 5) audita metodoloģijas pirmsākumi (pēc Pirmā pasaules kara);
- 6) IAI izveide un darbības uzsākšana (1941.–20. gs. 80. gadu beigās);
- 7) iekšējā audita definēšana, tā tiesiskais un institucionālais regulējums (no 20. gs. 90. gadu sākuma līdz mūsdienām).

Autore šim dalījumam piekrit daļēji, jo, pētot zinātnisko literatūru un vēsturiskos faktus, ir konstatējusi, ka IA pirmsākumus vairāki pētnieki aprakstījuši senāk. Autore, pētot IAI vēsturiskos datus, konstatējusi, ka iekšējā auditora atbildību IAI formulējis 1947. gadā un IA definīcija publicēta 1978. gadā (sk. 1.1. un 1.3. tabulu). Pirmās publikācijas par IA parādās jau 1904. gadā Lielbritānijā, līdz ar to iekšējā audita metodoloģijas pirmsākumi ir datējami ar šo periodu, nevis pēc Pirmā pasaules kara.

Pamatojoties uz zinātniskiem pētījumiem, ekonomiskās literatūras analīzi un vēsturiskajiem ekonomikas notikumiem pasaulē, IA attīstība iedalāma trīs nozīmīgās fāzēs, kas savukārt iedalās vairākos secīgos periodos jeb posmos (sk. 1.1. tabulu):

- 1) iekšējā audita pirmsākumi (no 4000. g. p.m.ē. līdz 1940. gadam), kas ietver IA attīstību ietekmējošos un saistošos notikumus pasaulē pirms IAI dibināšanas;
- 2) globālā IA iezīmes, IAI dibināšana un vēsturiskā attīstība (1941–1999);
- 3) IT periods (kopš 2000. gada), kad virtuālā vide un komunikācija e-vidē ir noteicošā vadības procesos, t. sk. arī IA funkcijas kvalitāte ir atkarīga no IT. Šajā periodā sākas ES paplašināšanās un jaunās kandidātvalstis ievieš IA kā vienu no obligātajām prasībām.

¹³ Kagerman H. et al. (2008) *Internal Audit Handbook*. Springer, Germany, p. 608.

¹⁴ Šulca R. (2010) Latvijas pašvaldību iekšējā audita sistēmas attīstības iespējas. Pētījuma kopsavilkums. Jelgava, 131. lpp.

1.1. tabula. Iekšējā audita vēsturiskā attīstība

Periods	Vieta	Iekšējā audita attīstības būtiskākie notikumi	Iekšējā audita nozīmes maiņa
1. fāze. Iekšējā audita pirmsākumi			Tāla pagātne
4000.–3500. p.m.ē.	Tuvie Austrumi	Formālas uzskaites sistēmas rašanās, bažas par pareizu ieņēmumu, izdevumu un nodokļu iekasēšanu	Iekšējais auditors – grāmatvedis-eksperts; pārakstīšanas palīgstrādnieks; rezerves darbinieks; krāpšanās izmeklētājs; pārbaudītājs.
13. gs.	Eiropa, Itālija	Divkārsā ieraksta sistēmas rašanās, kritiska nepieciešamība pēc pārvaldnieku darba pārbaudes un kontroles Pirmie valsts iekšējie auditori	
18. gs.–19. gs.	ASV, Eiropa	“Dienviņu jūras burbulis”, “Tulpju skandāls”, dzelzceļu attīstība Lielākas vadītāju kontroles izplatīšanās	
1904.–1940.	Lielbritānija	A. Collins pirmās publikācijas par pilnu pašvaldību ieņēmumu IA nozīmīgākajās pašvaldībās	
2. fāze. Globālā iekšējā audita iezīmes, IAI dibināšana un vēsturiskā attīstība			Pagātne
1941.	ASV	IAI izveidošana un dibināšana	Iekšējais auditors – operatīvās darbības auditors, kas pakļauts ārējam auditoram. Kopš 1993. gada IA pienākumi – audita apjoms, organizācijas iekšējās kontroles sistēmas atbilstības un efektivitātes novērtējums.
1947.–1957.	IAI	Iekšējā audita pienākumu definēšana un papildināšana	
1958.	IAI	IA definīcija – galvenais uzsvars ir operatīvie darbības auditi	
1968.	IAI	Vadlīnijas auditoriem un Ētikas kodekss	
1972.	IAI	CBOK publikācijas un iekšējo auditoru sertifikācijas (CIA) ieviešana	
1976.	ASV, IAI	IAIPF izveidošana	
1978.	IAI	IA definīcija, IA profesionālās prakses starptautisko standartu (Standartu) apstiprināšana, kas ir nemainīgi 20 gadus	
1985.–1993.	ASV	COSO dibināšana, iekšējās kontroles integrētās sistēmas publicēšana	
1999.	IAI	IA definīcija, kas balstīta uz riska novērtējumu	
3. fāze. 21. gs., IT periods: prasība iekšējam auditoram – pilnīga virtuālā auditēšana			
2000.–2002.	ASV Eiropa	<i>Sarbanes-Oxley</i> akts, valsts uzņēmumu grāmatvedības reforma un investoru protests, jauni IAI standarti, ES izvirzītās prasības jaunajām ES kandidatvalstīm	(1992. gadā autori šo posmu klasificē kā nākotni.) Iekšējais auditors – vadības partneris; IT sistēmu novērtētājs; izmaksu sistēmu vērtētājs; aktīvs auditors, kas sadarbojas ar ārējo auditoru.
2003., 2008.	IAI	Jaunās iekšējā audita definīcijas 2006. gads – globālie standarti, kas tulkoti 32 valodās	
2009.–2012.	IAI	Pārskatīti Standarti (2009, 2012)	
2013.–2017.	Visa pasaule, IAIPF	Pētījumi par iekšējā audita attīstību pasaulē, publikācijas	

Avots: autore veidota tabula pēc Brink, Cadmus (1950), Ramamoorti (2003), Anderson (2010), IAI (2015), Gupta, Ray (1992), Vērđiņa (2012).

Daudzi pētnieki un profesionāļi uzskata, ka modernais IA radies 1941. gadā, kad izveidojās IAI, kura uzdevums bija popularizēt profesiju, kas būtiski atšķiras no ārējā audita (ārējās revīzijas).

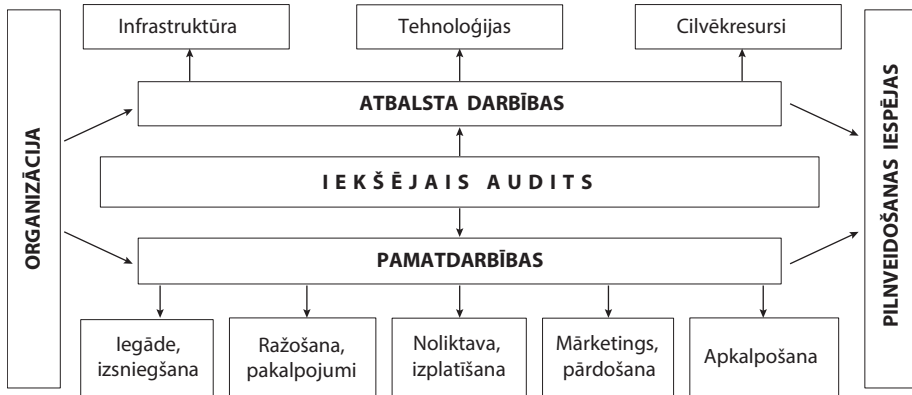
Ņemot vērā faktu, ka IAI 1941. gadā ir dibināts ASV, lielu ietekmi IA attīstībā devuši ekonomiskie un finanšu vēsturiskie notikumi tieši ASV, kas saistīti gan ar nopietnām izmaiņām normatīvajos aktos (*Sarbanes-Oxley Act*), gan citu profesionālo organizāciju veidošanos, piemēram, IAIPF, COSO, gan globālo IT progresu 21. gadsimta sākumā, kas vēsturē iezīmēja neatgriezenisku izaugsmes iespēju iekšējā audita profesijai. Informācijas tehnoloģiju attīstībai, informācijas apjoma pieplūdumam, interneta laikmetam un paātrinātai komunikācijai ir bijusi ļoti liela nozīme globalizācijas procesos. Vadišanas, risku, kontroļu un atbildības principi iestādē ir pakļauti nozīmīgām izmaiņām, kas iekšējā audita funkcijai sniedz iespējas arvien vairāk attīstīties.

Pēc IA attīstības analīzes autore secina, ka par šīs profesijas pamatlicējiem vēsturiski var uzskatīt gan IA praktiķus, gan zinātniekus, kas veidojuši pirmās nozīmīgās publikācijas par šo jomu. Autores ieskatā, būtisku ieguldījumu devuši *A. Collins* un *C. A. Smith*, kā arī IAI dibinātāji *ASV – J. B. Thurston, R. B. Milne* un *V. Z. Brink*.

Daudzi autori, piemēram, *A. Collins* kopš 1904. gada, *C. A. Smith* kopš 1933. gada, *V. Z. Brink* kopš 1941. gada, *L. B. Sawyer* kopš 1973. gada, *P. P. Gupta* un *M. R. Ray* 1992. gadā, *S. Ramamoorti, W. O. Baggett* 2003. gadā, *H. Kagerman* u. c. 2008. gadā, *A. D. Chambers* 2015. gadā, *C. Guillot* 2016. gadā savos darbos ir aprakstījuši IA vēsturisko attīstību, IA lomas un kompetences dažādos periodos, veidojuši praktiskās iekšējo auditoru rokasgrāmatas. *W. H. A. Swinkels* 2012. gadā savu disertāciju Nīderlandē veltījis iekšējā audita teorijas izpētei. *A. P. Burnaby, S. Hass, G. Sarens* u. c. 2011. gadā veikuši detalizētu IA funkcijas analīzi, pamatojoties uz IAIPF veikto CBOK aptauju datiem kopš 2010. gada, kurā autori secinājuši, ka iekšējo auditu var iedalīt divos galvenajos līmeņos:

- 1) makro jeb valstu līmenī – IA profesijas dažādība redzama brīdī, kad sālīdzina pasaules valstis. Zinātnieki kā vienu no iemesliem min kultūras atšķirības un ekonomiskās attīstības pakāpes (piemēram, valsts iekšzemes kopprodukta rādītāju), kas ietekmē IA izveidi un attīstību konkrētā valstī kopumā;
- 2) mikro jeb organizācijas līmenī – individuāli atšķirīga IA funkcija vai departaments. Ir veikti pētījumi, kas atklāj iemeslus, kāpēc organizācija izveido IA, kā arī pēta iekšējā audita pastāvēšanu un IA funkcijas lielumu un specifiku.

IA loma gadu gaitā ir krasi mainījusies, taču nemainīga ir palikusi būtība – rast pārlicību par iestādes darbības efektīvu un ekonomisku IKS novērtēšanu.



1.1. attēls. Iekšējā audita loma vērtību ķēdē

Avots: autores veidota shēma, pamatojoties uz Ray (2009).

Katras iestādes ziņā paliek IA lomas būtiskums, iekšējo auditoru ziņā – metodes, ar kādām tiek strādāts, lai šo pārliecību sniegtu ziņojumā. Kā viens no variantiem IA lomas atspoguļošanai iespējams E. Ray¹⁵ piemērs (1.1. attēls), kas savu viedokli pamato ar klasisko Portera darbu “Konkurences priekšrocības” un parāda, ka iestādei ir divas būtiskas kategorijas, kuras rada pievienoto vērtību, – primārās (pamata) darbības un sekundārās (atbalsta) darbības. Pamata darbības ietver iestādes ikdienas operatīvo vadību, savukārt atbalsta aktivitātes ietver stratēģisko plānošanu, finanses un juridiskos pakalpojumus, pētniecību, tāpat arī cilvēkresursu vadību un attīstību. Lai IA izpilde būtu efektīva, IA plānam jābūt saistītam ar visu 1.1. attēlā minēto darbību (funkciju) mērķiem. Kad atbalsts un galvenās (pamata) darbības organizācijā tiek veiktas efektīvi, iespējas var tikt paplašinātas un iestāde var gūt konkurētspējas priekšrocības. Tas apstiprina ideju, ka IA sniedz organizācijai pievienoto vērtību un palīdz veiksmīgāk izpildīt stratēģiju, radot papildu iespējas, kā sasniegt organizācijas mērķus.

¹⁵ Ray E. *Adding Value: How Modern Internal Auditing Assists Organizations in Achieving Strategic Objectives*. IIA, 2009, pp. 4–5.

1.2. Iekšējā audita jaunākie pētījumi

Pamatojoties uz zinātniskās literatūras analīzi, šajā apakšnodaļā ir veidots IA teorētiskais apskats par jaunākajiem pētījumiem IA jomā.

Iekšējais audits ne tikai kontrolē darbības procesu norises sabiedrībā (iestādē), bet arī vienlaikus “spēlē noteicošo lomu” risku vadīšanas procesā noteiktās jomās, kurās tas jāuzlabo.¹⁶ Iekšējā audita darba apjoms ietver visas organizatoriskās darbības, visus vadības uzdevumus, visu veidu kontroles, visus biznesa jautājumus un riska veidus. Tādējādi IA neaprobežojas nedz ar finanšu darbībām un procedūrām, nedz arī risku kļūdīties vai pieļaut finansiālu kļūdu.¹⁷

Autore secinājusi, ka zinātnieki un profesionāli IA pētījumos izmanto vēsturisko analīzi, filozofisko pieeju, ekonomiskos modeļus un matemātiskos un statistiskos aprēķinus un analīzi, tāpat tiek izmantotas gan aptaujas, gan ekspertu metodes.

Apkopojot IA pētījumus, autore savā pētījumā ietver vispārīgos IA funkcijas pētījumus un ar publisko sektoru saistītos jaunākos zinātniskos tematus.

Iekšējā audita kvalitāti un tās ietekmējošos faktorus pētījuši vairāki Āfrikas un ASV autori, piemēram, P. Coetzee, H. Fourie, P. A. Burnaby.¹⁸ Autori, izmantojot CBOOK 2006. un 2010. gada aptauju datus, ir koncentrējušies uz jautājumiem, kas skar IA kvalitāti un to noteicošos faktorus un rādītājus. Tika pētītas Dienvidāfrikas un citu valstu respondentu viedokļu atšķirības un secināts, ka nav atšķirību starp Āfrikas un citu valstu auditoru izglītības un pieredzes līmeni, tāpat sertificēto auditoru skaits 2010. gadā, pretēji citu valstu datiem, ir pieaudzis. Autori secina, ka audita kvalitāti nevar noteikt pēc CBOOK aptauju datiem, kurās atbildes sniedz tikai IA veicēji, un ka IAI biedru skaits var būt arī kā iekšējā audita kvalitāti uzlabojošs rādītājs. Līdzīgi D. S. B. Soh un N. Martinov-Bennie¹⁹ ir pētījuši iekšējā audita lomu, efektivitāti un novērtējumu, uzsverot, cik svarīgi ir tas, lai iekšējā audita funkcija spētu sniegt ieguldījumu kvalitātes un korporatīvās pārvaldības jomā, izmantojot pārraudzības lomu, veicinot uzlabojumus kontroles un uzraudzības vidē, kā arī lai mazinātu potenciālo krāpšanas risku, pētījumu balstot uz anonīmu aptauju, kurā piedalījās

¹⁶ Baggett W. O. (2003) Creating a Culture of Security. *Internal Auditor*, June, p. 3.

¹⁷ Wade K. W. (2001) Iekšējā audita apjoms. Grāmatvedība un revīzija, 2001/5, 11. lpp.

¹⁸ Coetzee P., Fourie H. & Burnaby P. A. (2015) The growth of the internal audit profession is more than just numbers. Fact or fiction? Evidence from South Africa. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 6/7, pp. 514–538. Available at: www.emeraldinsight.com [cited 25.07.2016.]

¹⁹ Soh D. S. B. and Martinov-Bennie N. (2011) The internal audit function. Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27, No. 7, pp. 605–622.

seši lielākie Austrālijas uzņēmumi un viena publiskā sektora iestāde. Autori pētījumā konstatēja, ka neatbilstība starp iekšējā audita lomām un novērtēšanu rada grūtības, nosakot, cik lielā mērā iekšējā audita funkcijas atbilst ieinteresēto personu cerībām.

Rumāņu pētniece C. L. Nede²⁰ uzskata, ka iekšējais audits publiskajā sektorā pēdējā laikā arvien attīstās, kaut gan saglabājas problēmas darbības un organizatoriskajā jomā. Vairāki autori ir pētījuši iekšējā un ārējā audita darbību publiskajā sektorā, piemēram, komunikācijas barjeras²¹ Austrālijā, un arī Eiropas Komisijas kopējā ziņojumā par 27 dalībvalstīm 2012. un 2014. gadā. Svarīgākās problēmas, ko autori uzsver – nenotiek informācijas apmaiņa starp iekšējiem un ārējiem auditoriem, līdz ar to palielinās auditējamo slodze, netiek ieviestas audita komitejas kā iekšējā audita uzraugošā institūcija.

Salīdzinoši jaunākā J. Pelletier un V. Tophoff 2016. gada publikācija pētījumā par pārvaldību publiskajā sektorā atklāj, kā iekšējie auditori var īstenot starptautisko ietvaru: *International Framework: Good Governance in the Public Sector* un *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*²². Darbā ir akcentēts, kā nodrošināt labāku pārvaldību publiskajā sektorā un ka IA ir labas pārvaldības stūrakmens.

IT nozīmīgo lomu iekšējā auditora darbā pētījuši vairāki autori, piemēram, M. Abdolmohammadi u. c.²³ 2016. gadā analizējuši IT izmantošanu iekšējo auditoru darbā pasaulē pēc 2015. gada CBOK aptaujas datiem, saskatot atšķirības gan tehnoloģiju izmantošanā, gan dažādu programmatūru lietošanā IA procesos un saistot rezultātus ar IAS vecumu, dažādu līmeņu IA un vadības darbinieku statusu iestādes struktūrā, iestādes nodarbināto skaitu, kā arī vērtējuši datus atbilstoši pasaules reģioniem.

Autore pētījumā iekļauto literatūru ir apkopojusi sadalījumā pa IA procesiem (1.2. tabula), sagrupējot zinātniskās publikācijas par IA un tā elementiem vairākās kategorijās.

²⁰ Nede C. L. (2015) The Role and Prospects of the Internal Audit in Improving management of Public Institutions. *Valahian Journal of Economic Studies*, Vol. 6(20), Issue 3, pp. 7–14.

²¹ Pilcher R. et al. (2013) The Interface between Internal and External Audit in the Australian Public Sector. *Australian Accounting Review*, No. 67, Vol. 23, Issue 4, pp. 330–340.

²² Pelletier J., Tophoff V. (2016) Inspire, Implement, Assure – How Internal Auditors Can Leverage the International Framework Good Governance in The Public Sector. Oct., 11. Available at: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/governance/discussion/inspire-implement-assure-how-internal-auditors-can> [cited 25.01.2017.]

²³ Abdolmohammadi M., D'onza G., Sarens G. (2016) *Bechmarking Internal Audit Maturity*. CBOK IIARE, pp. 43. Available at: www.theiia.org/gotoCBOK [cited 03.08.2016.]

**1.2. tabula. Zinātniskās un praktiskās iekšējā audita literatūras grupas
(20. gs.–2018. gads)**

Iekšējā audita process	Autors(-i), gads	Pētījuma galvenie jautājumi
Iekšējā audita metodika	EK ziņojums (2012, 2014) <i>Chambers A. D.</i> (2015, 2016) IAIPF pētījumi (2006, 2010, 2015) <i>Niekwlands H.</i> (2006) <i>Public Sector Internal Audit Standards</i> (2013)	Standarti, definīcija, IA veikšanas metodes, pieejas, darba dokumentu piemēru un paraugu analīze. Pētījumi, kas parāda IA funkcijas nozīmīgo lomu normatīvo aktu regulējumā ASV, Lielbritānijā un Austrālijā.
Iekšējā audita pievienotā vērtība	<i>Diamond J.</i> (2002), <i>Piper A.</i> (2015) <i>Ray E.</i> (2009) Rouzs Dž. (2013) Globālais ziņojums (2014) <i>Abdolmohammadi M. et al.</i> , IAIPF (2016) <i>Sarens G., Lamboglia R.</i> (2013) <i>Soh D. S. B., Martinov-Bennie N.</i> (2011)	IA loma publiskajā pārvaldē, IA vieta un loma iestādes struktūrā, IA loma un atbildība, efektivitāte un novērtēšana – novirzes starp lomu un novērtēšanu. Brieduma modeļi – pārliecības gūšana un konsultācijas, kā IA virzienu maiņa ietekmē iestādes pievienoto vērtību. 2015. gada CBOK pasaules iekšējo auditoru aptaujas analīze – risku vadība, audita procedūras u. c. Iekšējo auditoru atbilstība Standartiem.
Audita komitejas loma IA veiksmīgā darbībā	<i>Davies M.</i> (2009), <i>IIARF White paper</i> (2013), <i>Zaman M., Sarens G.</i> (2013) <i>KPMG</i> (2013), IIAFR pētījumi (2010, 2015), <i>PIC in the EU</i> (2014)	IA un audita komiteju efektīva sadarbība pašvaldībās Velsā, Lielbritānijā. IAS vadītāja un audita komitejas sadarbība; neoficiālas sadarbības iespējas, audita komitejas mērķis, IA komitejas loma IA vērtēšanā.
Iekšējā audita novērtēšana	<i>Dubis G. S., Jain P., Manchanda A., Thakkar R.</i> (2010) <i>KPMG</i> (2003) <i>Marks N.</i> (2018) IAIPF CBOK (2010, 2015.) <i>Chen J.-F., Lin W.-Y.</i> (2011)	IA efektivitātes un lietderības vērtēšana, dažādu anketu piemēri. IA vērtēšanas anketas, nodalot IA komitejas vērtējumu, ārējā audita vērtējumu, vadības vērtējumu, tāpat arī IA pašnovērtējumu. IA efektivitātes vērtēšana. IA vērtības mērīšanas sistēma.
Iekšējā audita efektivitāte Iekšējā audita filozofija	<i>Lenz R., Hahn U.</i> (2015) <i>Parker G. W.</i> (1995), <i>MacRae E.</i> (2014) <i>Norman C. S. et al.</i> (2009) <i>Sawyer L. B.</i> (1995) <i>Ramamoorti S., Siegfried A. N.</i> , IAIPF (2016) <i>Harrington L., Piper A.</i> , IAIPF (2016) <i>Coetzee P. et al.</i> (2015)	Empīriski pētījumi IA efektivitātes noteikšanai akadēmiskajā literatūrā. IA un krāpšanās riska analīze, IA profesijas svarīgākie elementi, IA misijas, stratēģijas, audita kultūras analīze pasaulē. IA un risku vadība, audita komiteju nozīme, standartu loma IA darbā, iekšējo auditoru izglītība. Iekšējā audita profesijas raksturojums, IAIPF pētījuma kritiska analīze par Dienvidāfrikas datiem.
Iekšējā audita definīcijas	<i>AkadTerm</i> datubāze, <i>Skujiņa V.</i> (2010); Ekonomisko terminu vārdnīca (1997); Ekonomikas un finanšu vārdnīca (2003); Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca (2000) IAI (1999, 2008), <i>Mālderis G.</i> (2008) <i>Šulca R.</i> (2010) Latvijas Republikas normatīvie akti	IA definīcijas izmaiņas un atšķirības standartos un ekonomikas literatūrā.

Iekšējā audita process	Autors(-i), gads	Pētījuma galvenie jautājumi
Latvijas iekšējā audita attīstības pētījumi	Blažēvica I. (2000) Grūba I. (2010) Šulca R. (2010) Vērđiņa G. (2012) Brūna I. (2010, 2014) Faituša I. (kopš 2010. gada) Ivanova I. (2014, 2016) Finanšu ministrija	Kontroles pašnovērtējums – viena no IA metodēm. IA nodošana ārpalpojuma – plusi un mīnusi. Pašvaldību IA attīstība. IK aspekti, iekļaujot IA. IA Baltijas valstīs u. c. Valsts pārvaldes un pašvaldību IA iespējas, ES valstu salīdzinājums. IAI pieeju analīze, IAIPF pētījumi, intervijas ar profesionāļiem. Ilggadējie analītiskie ziņojumi par valsts pārvaldes IA paveikto.
Iekšēja audita un ārējā audita sadarbība	<i>Diamond</i> (2002) IIAFR pētījumi (2006, 2010, 2015) EK ziņojums (2012, 2014) LR VK (2014), Sudraba I. (2012) ECIIA vadlinijas (2010.) <i>Zammit, Baldacchino</i> (2012) ECIIA (2013) <i>Chartered Institute of Internal Auditors</i> (2017)	Rekomendācijas IA un ārējā audita sadarbībai. IA jomas pārstāvju viedokļu salīdzinājums dažādos gados dažādās pasaules valstīs ar vairākiem tūkstošiem respondentu. Malta piemērs IA un ārējā audita sadarbībai, izmantojot neformālu komunikāciju. Iekšējā un ārējā audita sadarbības uzlabošana, piemērojot COSO riska vadības ietvaru. Atšķirīgās IA un ārējā audita lomas.

Avots: autores veidots saraksts, pamatojoties uz pētīto literatūru.

Būtiska uzmanība gan pasaules, gan Eiropas jaunākajos IA pētījumos veltīta IA efektivitātes mērīšanai un pievienotās vērtības analīzei. Nozīmīgākie IA vērtēšanas faktori pasaules pētnieku skatījumā ir starptautisko standartu izmantošana un ievērošana IA procesos, IA komitejas nozīmīgā loma IA procesā iestādē, efektīva iekšējā un ārējā audita sadarbības organizēšana, publiskā sektora IA darbību iekļaušana normatīvajos aktos, par ko liecina daudzi pētījumi (sk. 1.2. tabulu).

Starptautiskā auditorkompānija *KPMG* publicējusi viedokli, ka audita komitejai jāvērtē IA, pamatojoties uz savu pieredzi, tāpat jāpieprasa vadības un ārējā audita viedoklis par IA funkciju attiecīgajā iestādē²⁴, uzsverta arī IA pašnovērtējuma būtiskā nozīme un anketēšana kā novērtēšanas metode.

Risku speciālists *N. Marks* pauž viedokli, ka IA ir efektīvs, ja tas nodrošina audita komiteju un vadību ar pārlicību, kāda tiem nepieciešama, lai reaģētu uz organizācijas procesiem un risku vadību, lai organizācija varētu sasniegt mērķus, nodrošinot pārlicību par pašreizējiem riskiem atbilstošā laikā un formā.²⁵

²⁴ Audit Committee Institute. *KPMG*. Available at: www.kpmg.co.uk/aci [cited: 02.02.2018.]

²⁵ Marks N. (2018) *How to Assess the Effectiveness of Internal Audit*. Internal Auditor, 3 p.

Audita komitejas mērķis ir palīdzēt vadībai uzraudzības pienākumu veikšanā attiecībā uz finanšu ziņojumiem, iekšējo kontroli, risku vadību, atbilstību, ētiku, vadību, IA un ārējo auditu.²⁶

IAI pētniekiem ir viedoklis, ka IA vērtēšanas sistēmas pamatā ir IA vērtība, ko nosaka IA ieguldījums risku vadībā un kontroles procesos. To ietekmē:

- normatīvie akti;
- iestādes struktūra un audita komiteja;
- IA struktūrvienība (tās vēsture, stratēģija, plānošana u. c.);
- IA standarti (to izmantošana, atbilstības līmenis, ārējais kvalitātes novērtējums);
- IA darbības (apjoms, ziņojuma saturs, komunikācija un atklājumi, ieteikumu ieviešanas uzraudzība);
- organizācija (reģions, kopējais darbinieku skaits, aktīvu kopsumma, ieņēmumu kopsumma, veicamo darbību apjoms);
- respondentu raksturojums (vecums, dzimums, izglītības līmenis, sertifikācija, pieredze, ziņošanas kārtība, regulāras mācības).²⁷

2015. gada CBOK aptaujā tika analizēts IA regulējums normatīvajos aktos valsts sektorā (*public sector*). Dati parāda, ka Latīņamerikā 88% no visām IAS iekšējā audita regulējumu nosaka normatīvie akti, Āfrikā vidēji – 81%, Amerikā – 62%, Eiropā – 68% no IAS. Tāpat kopējie dati parāda, ka 71% IAS vidēji pasaulē ir veidotas, pamatojoties uz normatīvajos aktos noteikto regulējumu.

Saskaņā ar iepriekš minēto autore, pētot ES valstis, tālāk grāmatas 1.4. apakšnodaļā kā IA vērtēšanas faktoros ir izvēlējušies normatīvo aktu sistēmu, IA komitejas darbību, iekšējo auditoru sertifikācijas prasības auditoriem un IA un ārējā audita sadarbību. Grāmatas 2. nodaļā organizācijas ietekmējošos faktoros – organizācijas darbinieku skaitu, organizācijas aktīvu un ieņēmumu kopsummu – autore analizēs, pētot Latvijas pašvaldību IA sistēmu. Lai noskaidrotu iekšējā audita pilnveidošanas iespējas Latvijas valsts tiešajā pārvaldē un pašvaldībās, darba autore veic pētījumu pēc noteiktas shēmas (1.2. attēls).

Pētījuma pirmajā posmā, izmantojot kvalitatīvo datu vākšanu, tiek veikta literatūras analīze, lai pamatotu IA nozīmīgo lomu, analizētu IA definīciju un attīstību. Nākamajā posmā, turpinot kvalitatīvo un kvantitatīvo datu analīzi ar

²⁶ Role of Audit Committees for IA in the public sector. Discussion paper No. 4 PIC an EU Approach, ref. 2014-4. Available at: http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/pic_paper4_en.pdf [cited: 24.02.2018.]

²⁷ Chen J.-F., Lin W.-F. (2011) *Measuring Internal Auditing's Value*. The IIA Global Audit Survey. A component of the CBOK Study. IIARE. pp. 1–2.

Kvalitatīvo datu vākšana (1)		Kvalitatīvo un kvantitatīvo datu analīze (2)		Rezultāts (3)	Darba nodaļa (4)
Metode	Rezultāts	Metode	Rezultāts	Novitātes	
Zinātniskās un praktiskās IA literatūras analīze	<ol style="list-style-type: none"> 1. IA rašanās, IA vēsturiskās attīstības fāžu sadalījums. 2. Teorētiskās atziņas pasaules pētījumos. 3. IA attīstība publiskajā sektorā ES un pasaulē. 4. IA un risku vadības sakarību definēšana. 	Dokumentu analīze, datu kategorizēšana, statistiskās metodes, iekšējo auditoru aptaujas un ekspertu aptaujas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Valsts tiešās pārvaldes un pašvaldību mehānisma raksturojums, pašvaldību finanšu datu analīze, pašvaldību grupēšana. 2. IA loma valsts tiešajā pārvaldē, IA pieejas pašvaldībās, trūkumu identificēšana. 	<p>Zinātniskā novitāte:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) pirmo reizi izveidots modelis un piedāvāti alternatīvie risinājumi iekšējā audita ieviešanai pašvaldībās; 2) pirmo reizi sagatavota pašvaldību iekšējā audita vērtēšanas pieeja un izstrādāts pašvaldību iekšējā audita pievienotās vērtības jeb ieguvumu saraksts. <p>Praktiskā novitāte:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) analizējot Eiropas valstu pieredzi, izvirzīti priekšlikumi IA funkcijas pilnveidošanai Latvijas valsts tiešajā pārvaldē un Latvijas pašvaldībās; 2) sniegti ieteikumi Latvijas pašvaldību IA funkcijas vienotai ieviešanai; 3) pētījuma rezultātā formulēti ieteikumi izmaiņām Latvijas Republikas Iekšējā audita likumā un likumā "Par pašvaldībām". 	<p>3.2.2. nodaļa (3.9. attēls) 3.2.2. nodaļa (3.4. un 3.5. tabula)</p> <p>1.4.2. nodaļa</p> <p>3.2.1. nodaļa 3.2.2. nodaļa</p>

1.2. attēls. Autores kopējā pētījuma veikšanas posmu shēma

Avots: autores veidota shēma.

iekšējo auditoru aptauju, ekspertu aptauju, normatīvo aktu izpēti un finanšu datu analīzi, tiek analizēta valsts tiešās pārvaldes un pašvaldību IA sistēma. Pētījuma noslēgumā tiek izvirzīti priekšlikumi IA funkcijas pilnveidošanai.

Nākamajā apakšnodaļā tiks veikta detalizēta IA definīcijas analīze, kas ir obligāts elements jebkuras sistēmas vērtēšanā.

1.3. Iekšējā audita definīcija, starptautiskie standarti un ētikas kodekss

Sākotnēji audita (revīzijas) **definīcijas** ir radušās, neizdalot iekšējo auditu un ārējo auditu. Tālāk analizētas latviešu valodā pieejamās jēdzienu “audits” un “revīzija” definīcijas, kas pieejamas Latvijas Zinātņu akadēmijas Terminoloģijas komisijas publikācijās. 2003. gadā V. Skujiņa skaidro, ka termini “revīzija” un “revidents” latviešu valodā lietojami to tradicionālajā nozīmē, kas sniegta dažādās vārdnīcās: “audits” (latīņu val. *‘auditus’* – “klausīšanās, dzirdēšana”) – process, ko iniciē iestāde, uzņēmums vai fiziskā persona, uzaicinot lietpratīgu speciālistu (auditoru), lai konstatētu iestādes, uzņēmuma vai fiziskās personas saimnieciskās darbības stāvokli, iespējamos trūkumus u. tml. un saņemtu ieteikumus stāvokļa uzlabošanai; auditu veic, uzklusot nepieciešamo informāciju pēc stāstītā vai ievācot nepieciešamo informāciju pēc dokumentiem u. tml.; audita mērķis – nepieļaut iestādes, uzņēmuma vai fiziskās personas bankrotu, saimnieciskās darbības lejupslīdi u. tml. un laikus novērst iespējamus traucējumus. Auditors – speciālists, kas īpaši sagatavots audita veikšanai. Terminu “revīzija”, “revidents” un “audits”, “auditors” nozīmes šķīrumu sarežģī tas, ka angļu valodā vārdi *audit* un *auditor*²⁸ tiek lietoti abās nozīmēs.

2000. gada Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca²⁹ terminus “revīzija”, “audits” skaidro šādi: “Kādas iestādes, uzņēmuma vai amatpersonas likumīga pārbaude, ko veic īpaša lietpratīga persona (revidents) un kas ietver informācijas apkopšanu par kādu uzņēmējdarbību un šīs informācijas novērtēšanu, pārbaudot aprēķinu pareizību un pēc noteiktiem kritērijiem dodot savu revīzijas atzinumu. Ir šādas revīzijas: operāciju revīzija, atbilstības revīzija un gada pārskata revīzija.”

*Tacis – Dictionary of Economic and Management Terms, European Commission*³⁰ terminus “audits”, “revīzija” skaidro šādi: “Indivīda vai uzņēmuma grāmatvedības dokumentu un uzskaites pārbaude saskaņā ar profesionālajiem standartiem, lai noskaidrotu grāmatvedības uzskaites regularitāti un atbilstību, kā arī attiecīgi sagatavoto finanšu pārskatu ticamību.”

2004. gada Ekonomikas terminoloģijas apakškomisijā pieņemtie termini un definīcijas³¹ terminus “revīzija, audits, auditēšana” definē šādi: “Kādas juridiskās vai fiziskās personas darbības pārbaude, ko veic īpaša lietpratīga persona

²⁸ Skujiņa V. Vai termini *audits* un *revīzija* un arī *auditors* un *revidents* ir sinonīmi? Terminoloģijas Jaunumi. Pieejams: <http://termini.lza.lv/article.php?id=70> [skatīts 23.02.2019.]

²⁹ Akadēmiskā terminu datubāze *AkadTerm*. Audita, revīzijas definīcijas. Pieejams: <http://termini.lza.lv/term.php?term=rev%C4%ABzija&list=rev%C4%ABzija&lang=LV> [skatīts 23.02.2019.]

³⁰ Turpat.

³¹ Turpat.

(revidents, auditors), apkopojot un novērtējot informāciju, sniedzot savu atzinumu un ieteikumus.”

Trijās definīcijās no četrām uzsvars tiek likts uz saimnieciskās darbības, grāmatvedības un finanšu pārskata pārbaudēm. Dažādos IA attīstības posmos Iekšējo auditoru institūts publicējis iekšējā audita definīciju³², kas IAI veidojusies vairākus gadu desmitus (1.3. tabula). Kopumā definīcijas IAI (ASV) ir publicētas trīs reizes. 2008. gada definīcija³³ ir oficiāli tulkota latviešu valodā Tulkošanas un terminoloģijas centrā, to publicējis IAI Latvijā. Šī definīcija joprojām ir spēkā, un kopumā uz 2019. gada martu IAI mājaslapā (ASV) tā tulkota 40 valodās, tostarp arī latviešu valodā.

Pētot iekšējā audita definīcijas literatūrā par ekonomiku (1.3. tabula), autore secina, ka IA definīcija pierāda: sākotnēji IA ir fokusēts uz grāmatvedības un finanšu darbību pārbaudi, taču jau 1947. gadā iekšējais auditors ir bijis padomdevējs, laika gaitā novērtēšanas lomu ir papildinājusi neatkarīga pārlicības radīšanas funkcija, un mūsdienās iekšējā audita būtiskā loma ir risku vadības, kontroles un pārvaldības procesu efektivitātes novērtēšana.

Analizējot iekšējā audita definīcijas, pārlicības radīšanas pakalpojumi nozīmē, ka iekšējais auditors objektīvi vērtē pierādījumus, lai sniegtu neatkarīgu atzinumu vai secinājumus par procesu, sistēmu vai citu priekšmetu. Iekšējā audita darba procesus, audita darba uzdevumus un apjomu nosaka iekšējais auditors. Pārlicības radīšanas pakalpojumos parasti ir iesaistītas trīs puses:

- 1) persona vai grupa, kas tieši iesaistīta procesā, sistēmā vai citā audita priekšmetā, – procesa īpašnieks;
- 2) persona vai grupa, kas veic vērtējumu, – iekšējais auditors; un
- 3) persona vai grupa, kas izmanto vērtējumu, – lietotājs.

Konsultatīvie pakalpojumi pēc būtības ir padoma sniegšana, un parasti tos veic pēc darba uzdevuma klienta īpaša pieprasījuma. Konsultatīvā darba uzdevuma būtību un apjomu nosaka, vienojoties ar darba uzdevuma klientu. Konsultatīvajos pakalpojumos parasti ir iesaistītas divas puses:

- 1) persona vai grupa, kas piedāvā padomu, – iekšējais auditors; un
- 2) persona vai grupa, kas lūdz padomu, – darba uzdevuma klients. Sniedzot konsultatīvos pakalpojumus, auditoram jāsiglabā objektivitāte un viņš nedrīkst uzņemties vadības pienākumus.³⁴

³² Iekšējā audita definīcija (2008) Iekšējo auditoru institūts. Pieejams: <http://iai.lv/lv/standarti> [skatīts 23.02.2019.]

³³ Turpat.

³⁴ Iekšējā auditoru institūta skaidrojumi IA definīcijai. Pieejams: <http://iai.lv/ieksejam-auditoram/> [skatīts 26.08.2015.]

1.3. tabula. Iekšējā audita definīcijas attīstība Iekšējo auditoru institūtā

Gads	Definīcija	Autors, avots
1947.	IA ir neatkarīga novērtēšanas aktivitāte organizācijā grāmatvedības, finanšu u. c. darbību pārbaudei, ir kā pamats aizsardzībai un konstruktīvs pakalpojums vadībai. Tas ir kontroles veids, kas darbojas novērtējot un mērot citu veidu kontroles. Tas attiecas galvenokārt uz grāmatvedību un finanšu darbībām, bet var attiekties uz citiem darbības veidiem. IA ir padomdevēja, nevis izpildītāja funkcija. Iekšējais auditors nav galvenā persona organizācijā.	Paziņojums par iekšējā auditora atbildību (<i>Statement of the Responsibilities of the Internal Auditor</i>), IAI
1993.	IA ir neatkarīga pārliecības radišanas funkcija, kas izveidota organizācijā, lai pārbaudītu un novērtētu tās darbības, tādējādi sniedzot pakalpojumu organizācijai.	Definīcija, IAI
1999.	IA ir neatkarīga, objektīva pārliecības radišana un konsultēšana, lai palielinātu organizācijas vērtību un pilnveidotu tās darbības. IA palīdz organizācijai sasniegt tās mērķus, ieviešot sistemātisku, disciplinētu pieeju, lai novērtētu un pilnveidotu riska vadības, kontroles un pārvaldības procesu efektivitāti.	Definīcija, IAI, 2008. gadā Latvijas IAI noteikts oficiāls tulkojums

Avots: autore veidota tabula, pamatojoties uz Ramamoorti (2003), IAI (2008), Dābola (2013).

Latviešu valodā pieejamajā zinātniskajā un profesionālajā literatūrā joprojām tiek lietoti abi jēdzieni – “revidents” un “auditors”, tāpat “revīzija” un “audits”, definējot gan ārējo un iekšējo auditu, gan kopumā neizdalot audita veidu. Pētot jēdzienu “iekšējais audits”, autore ir atradusi atšķirīgus skaidrojumus. Latviešu valodā, elektroniskajā angļu–latviešu vārdnīcā *letonika.lv* tulkojot terminu “*internal audit*”, sastādītāji P. Krūmiņš un B. Znota lieto jēdzienu “iekšējā revīzija”³⁵, arī Eiropas terminoloģijas elektroniskā vietnē (*InterActive Terminology for Europe*) atrodams tāds pats tulkojums. 1997. gada Ekonomikas terminu vārdnīcā uzņēmējdarbībai darba grupa N. Grostiņa un A. Pudula³⁶ vadībā lieto jēdzienu “iekšējais revidents” (*internal auditor*) – uzņēmuma darbinieks, kurš pārbauda uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas. Literatūrā arī sastopams, pēc autore domām, nepilnīgs tulkojums, kad “*internal audit*” latviešu valodā tulko kā “iekšējā finanšu pārbaude”³⁷, kas ir daudz šaurāks jēdziens nekā IAI iekšējā

³⁵ *Internal audit* termina tulkojums. Letonika. Angļu-latviešu vārdnīca. Pieejams: <http://www.letonika.lv/groups/default.aspx?cid=269404&r=10331062&lid=269404&g=2&q=internal%20audit&h=4708> [skatīts 25.01.2017.]

³⁶ *Ekonomisko terminu vārdnīca uzņēmējdarbībai*. Latviešu-angļu (1997) Rīga: Ekonomisko reformu institūts, AS “Preses nams”, 111. lpp.

³⁷ *Internal audit* termina tulkojums. Letonika. Angļu-latviešu vārdnīca. Pieejams: <http://www.letonika.lv/groups/default.aspx?cid=269404&r=10331062&lid=269404&g=2&q=internal%20audit&h=4708> [skatīts 25.01.2017.]

audita definīcijā. Tāpat Kembridžas vārdnīcā (*Cambridge Dictionary*) atrodams skaidrojums, ka iekšējais audits ir grāmatvežu vai vadītāju kontu vai darbību pārbaude.³⁸

Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīca³⁹ (sast. V. Kvēle) ietver jēdzienu “iekšējais revidents”, ko skaidro kā “uzņēmuma darbinieks vai SIA kapitāla īpašnieku izvēlēta persona, kura veic uzņēmuma iekšējo kontroli”, kam autore nepiekrīt. Tāpat pilnībā nevar piekrist G. Mālderis iekšējā audita definīcijai⁴⁰, kas nosaka to, ka iekšējais audits būtībā ir iekšējā kontrole, ko veic saskaņā ar doto uzdevumu un apstiprināto nolikumu.

Starptautiskā Grāmatvežu federācija (*International Federation of Accountants – IFAC*)⁴¹ iekšējā audita funkciju definē kā izveidotu struktūrvienību vai ārpakalpojumu. IA funkcijas ietver pārbaudes, izvērtēšanu, atbilstību un IKS uzraudzības efektivitāti. Iekšējie auditori ir profesionāļi, kas veic darbības iekšējās revīzijas funkcijas nodrošināšanai.

Ekonomikas finanšu vārdnīcā iekšējais audits (*internal audit*) skaidrots kā uzņēmumā iedibināta novērtēšanas un uzraudzības funkcija uzskaites un iekšējo procedūru atbilstības pārbaudei. Iekšējais auditors (*internal auditor*) – uzņēmuma darbinieks, kas pilda iekšējā audita funkcijas⁴².

Jēdzieni “auditors” un “revidents” tiek lietoti kopā, attiecinot uz tiem angļu terminu “*auditor*”. Tāpat minētajā vārdnīcā sadaļas “Angļu-latviešu terminu vārdnīca” terminam “*audit*” latviešu valodā atbilst jēdzieni “audits”, “revīzija”, savukārt jēdzieni “*internal audit*” un “*internal auditor*” attiecīgi tiek tulkoti kā “iekšējais audits” un “iekšējais auditors”.

Iekšējā audita ieviešanas nepieciešamību valsts pārvaldē nosaka ES izvirzītās prasības attiecībā uz administratīvās spējas paaugstināšanu, kā arī Latvijas valsts pārvaldes iekšējā nepieciešamība. Iekšējo auditu parasti uzskata par pakalpojumu vadībai, lai tā efektīvi varētu pieņemt lēmumus par uzņēmuma finansiāli saimniecisko darbību.

V. Rouldigins Starptautiskajā biznesa skaidrojošā vārdnīcā ir iekļāvis šādu skaidrojumu par iekšējiem auditoriem: “Viņiem jāpārbauda, vai organizācijā pieņemtā datu vākšanas un aktīvu aizsardzības kārtība atbilst oficiālajiem

³⁸ “internal audit” termina tulkojums. Letonika. Angļu-latviešu vārdnīca. Pieejams: <http://www.letonika.lv/groups/default.aspx?cid=269404&r=10331062&lid=269404&g=2&q=internal%20audit&h=4708> [skatīts 25.01.2017.]

³⁹ Kvēle V. (2005) *Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīca*. Rīga: Avots, 253. lpp.

⁴⁰ Mālderis G. (2001) *Revīzija un audits*. Rīga: SIA “Biznesa augstskola Turība”, 92. lpp.

⁴¹ Internal audit definition. Glossary IFAC. Available at: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a005-2010-iaasb-handbook-handbook-glossary.pdf> [cited 24.01.2017.]

⁴² *Ekonomikas un finanšu vārdnīca* (2003) Rīga: Norden AB, 58.–59. lpp.

1.4. tabula. Iekšējā audita definīcijas attīstība Latvijas Republikas normatīvajos aktos (1999–2012)

1999. gads	2002. gads	2010. gads	2012. gads
MK noteikumi Nr. 342 "Noteikumi par iekšējo auditu"	Iekšējā audita likums		
Iekšējais audits ir iestādes IKS novērtēšana, kas sniedz ieteikumus tās uzlabošanai, lai nodrošinātu efektīvu valsts pārvaldes darbību.	Iekšējais audits – neatkarīga un objektīva darbība, kuru veic iekšējais auditors un kuras mērķis ir pilnveidot ministrijas vai iestādes darbību, sistemātiski pārbaudot un novērtējot ministrijas vai iestādes IKS kvalitāti un efektivitāti un sniedzot ieteikumus šīs sistēmas pilnveidošanai.	Iekšējais audits – iekšējā auditora neatkarīga, objektīva darbība, kuras rezultātā tiek sniegts auditora atzinums vai konsultācija ar mērķi pilnveidot IKS darbību ministrijā un iestādē.	Iekšējais audits – iekšējā auditora neatkarīga un objektīva darbība, kuras rezultātā tiek sniegts IKS darbības novērtējums, lai pilnveidotu IKS darbību ministrijā un iestādē.

Avots: autore veidota tabula, pamatojoties uz Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem.

priekšrakstiem. Darba gaitā iekšējais auditors lieto daudzas neatkarīgo auditoru metodes, savukārt neatkarīgie auditori nereti balstās uz iekšējo auditoru veikto darbu.⁴³

Latvijas normatīvajos aktos valsts pārvaldes IA definīcija ir veidojusies pakāpeniski, sākot no 1999. gada, kad IA sistēmas ieviešana tika uzsākta. Galvenais un kopīgais IA definīcijām, pēc autore domām, ir mērķis, proti, sekmēt IKS uzlabošanu, un uzdevums – sniegt profesionālu atbalstu un pakalpojumu iestādes (sabiedrības) vadībai, novērtējot izveidoto IKS, kas ietver trīs galvenās jomas:

- 1) darbību efektivitāte un produktivitāte;
- 2) finanšu pārskatu ticamība;
- 3) atbilstība normatīvajiem aktiem.

Analizējot visas četras Latvijas valsts pārvaldes IA definīcijas (1.4. tabula), var secināt, ka jau ar pirmo definīciju ir akcentēta IKS novērtēšana, lai nodrošinātu IKS pilnveidošanu. Pirmā definīcija (1999) aptver visu valsts pārvaldi, taču, sākot ar 2002. gadu, sistēma tiek sašaurināta, ietverot iekšējā audita pārziņā tikai ministrijas un iestādes. Gan 2010. gada, gan 2012. gada definīcijas redakcionāli ir ļoti līdzīgas, uzsverot, ka IA ir iekšējā auditora darbība, sniedzot IKS novērtējumu. 2010. gada definīcijā norādīts, ka iekšējais auditors var sniegt atzinumu vai konsultāciju, savukārt 2012. gada Iekšējā audita likumā redakcijas

⁴³ Rouldigins V. (2005) *Starptautiskā biznesa skaidrojošā vārdnīca*. Rīga: Jumava, 36. lpp.

pēdējā definīcija ir atgriešanās pie sākotnējās versijas, kur IA galvenā būtība ir IKS novērtējums.

Tā kā Latvijas Zinātņu akadēmijas akadēmiskajā terminu datubāzē *AkadTerm* iekšējā audita definīcija nav ietverta, autore iesaka iekļaut termina “iekšējais audits” skaidrojumu akadēmiskajā terminu datubāzē, priekšlikumā ietverot Iekšējā auditoru institūta definīciju, kas, autoresprāt, vispilnīgāk raksturo iekšējo auditu:

“Iekšējais audits ir neatkarīga, objektīva pārlicības radišana un konsultēšana, lai palielinātu organizācijas vērtību un pilnveidotu tās darbības. Iekšējais audits palīdz organizācijai sasniegt tās mērķus, ieviešot sistemātisku, disciplinētu pieeju, lai novērtētu un pilnveidotu riska vadības, kontroles un pārvaldības procesu efektivitāti.”⁴⁴

Autore savu ieteikumu (ar standartu un Iekšējā audita likuma definīcijām) ir nosūtījusi elektroniski Latvijas Zinātņu akadēmijas Terminoloģijas komisijai un saņēmusi izrakstu no sēdes protokola, ka Latvijas zinātniekiem ir atšķirīga un noraidoša attieksme pret jauna termina iekļaušanu *AkadTerm* datubāzē. R. Karnīte pauž viedokli, ka pret to ir pretenzijas Ekonomikas terminoloģijas apakškomisijai, jo “tā ir “revīzija”, nevis “audits”; “audits” ir radies no angļu valodas, bet “revīzija” ir no vācu valodas”. A. Lauznis savukārt pauž savu viedokli un uzskata, ka “audits ir iekšējais, revīzija – ārējais”. J. Baldunčika viedoklis ir tāds, ka “Trimdas latviešu asociācija ir izdevusi tehnikas apskatu, un tās iekšējos pārskatos ir termins “revidenta ziņojums”, kam pretī – *auditor's report*. Pat viņi tādu “auditu” nelieto”. Komisija nolēma turpmāku šī jautājuma izskatīšanu atlikt.⁴⁵

Autore kopumā secina, ka latviešu valodā termini “iekšējais audits” un “iekšējā revīzija” ir lietojami un uzskatāmi par sinonīmiem, jo no angļu valodas latviešu valodā šo jēdzienu varam tulkot divējādi.

Vienota viedokļa nav arī Latvijas zinātnieku vidū. Ekonomikas skaidrojošā vārdnīcā autori terminus “audits” un “auditors” skaidro ar jēdzieniem “revīzija” un “revidents”. Revīzija ir kādas iestādes, uzņēmuma vai amatpersonas likumīga pārbaude, ko veic īpaša lietpratīga persona (revidents) un kas ietver informācijas apkopošanu par kādu uzņēmējdarbību un šīs informācijas novērtēšanu, pārbaudot aprēķinu pareizību un pēc noteiktiem kritērijiem dodot savu revīzijas

⁴⁴ Iekšējā audita definīcija. Iekšējo auditoru institūts, 2008. Pieejams: <http://iai.lv/lv/standarti> [skatīts 20.01.2012.]

⁴⁵ Izraksts no LZA TK 13.09.2016. sēdes protokola Nr. 6/1130.

atzinumu.⁴⁶ Autori izdala operāciju revīziju, atbilstības revīziju, kas atbilst arī IA veidiem, un gada pārskatu revīziju.

IA profesionālās prakses starptautiskie standarti (turpmāk – Standarti)⁴⁷ pieņemti IAI ASV 1978. gadā un bez izmaiņām spēkā ir bijuši vairāk nekā 20 gadus. Standarti ir pārskatīti 2002. un 2006. gadā ar oficiāliem tulkojumiem 32 valodās. Izmaiņas Standartos atbilstoši IAI publikācijām bijušas 2007., 2009., 2011., 2012. un 2017. gadā. Standarti balstās uz IA definīciju, kas noteic, ka, veiksmīgi ieviešot IA, organizācija sasniedz mērķus un tās vērtība palielinās.

Standarti ietver divas galvenās kategorijas: organizatoriskos standartus un darba izpildes standartus. Organizatoriskie standarti raksturo organizācijas un individuus, kuri veic IA. Darba izpildes standartos ir izklāstīta IA darbību būtība un noteikti kvalitātes kritēriji, attiecībā pret kuriem var novērtēt šo pakalpojumu izpildi. Organizatoriskie un darba izpildes standarti attiecas uz visiem IA pakalpojumiem. Ieviešanas standarti papildina organizatoriskos un darba izpildes standartus, nosakot prasības, kas attiecas uz pārliecības sniegšanas vai konsultatīvajiem pakalpojumiem.⁴⁸

Iekšējo auditoru institūts 2007. gadā pieņēma un izsludināja starptautisko profesionālās prakses ietvaru, kas ir pamats IA profesijai un profesionālās prakses attīstībai. Tas ir rūpīgas izpētes, konsultāciju un IA galveno principu apspriešanas rezultāts. SPPI ietver IA definīciju (1.3. attēls), Ētikas kodeksu, IAI izdotos Standartus, kā arī oficiālās nostājas, prakses vadlīnijas un prakses ceļvežus.

Ietvars sastāv no divām vadlīniju kategorijām: ieteicāmām un obligātām.

Kopš 2015. gada ir izmaiņas SPPI, kas paredzētas, lai atvieglotu auditoru darbu arvien sarežģītākajā izaicinājumā pilnajā vidē, vairotu un aizsargātu organizācijas vērtību, nodrošinot uz riskiem balstītu un objektīvu pārliecību, konsultācijas un izpratnes spēju.⁴⁹ Izmaiņas sāktas ar IA misijas apstiprināšanu. IA misija ir organizācijas vērtību palielināšana un aizsardzība, lai nodrošinātu objektīvu un uz riskiem balstītu pārliecību, sniedzot padomus, kā arī veicinot izpratni.⁵⁰ Jaunā SPPI mērķis ir nodrošināt IA speciālistus ar visu, kas tiem

⁴⁶ *Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca* (2000) Sastādījis autoru kolektīvs R. Grēviņas vadībā. Rīga: Zinātne, 702. lpp.

⁴⁷ Iekšējā audita profesionālās prakses starptautiskie standarti (standarti). IAI. Pieejams: <https://global.theia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Latvian.pdf> [skatīts 30.06.2017.]

⁴⁸ Turpat.

⁴⁹ Dābola V. Izmaiņas standartos. Pieejams: <http://iai.lv/izmainas-standartos-jauna-struktura-jaunam-laikmetam/> [skatīts 30.06.2017.]

⁵⁰ Iekšējā audita profesionālās prakses starptautiskie standarti (standarti). IAI. Pieejams: <https://global.theia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Latvian.pdf> [skatīts 30.06.2017.]

Iekšējā audita definīcija	Ētikas kodekss		Iekšējā audita definīcija	Ieteicams		
	Pakalpojumu nodrošināšanas ieviešanas standarti	<p>Organizatoriskie standarti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mērķis, pilnvarojums un atbildība • Neatkarība un objektivitāte • Prasme un pienācīga profesionālā rūpība • Kvalitātes nodrošināšanas un uzlabošanas sistēma <p>Darba izpildes standarti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • IAS vadīšana • Darba būtība • Darba uzdevuma plānošana • Darba uzdevuma izpilde • Rezultātu paziņošana • Darba gaitas pārraudzība • Rezolūcija par augstākās vadības akceptēto risku 			Konsultēšanas pakalpojumu ieviešanas standarti	
	Oficiālās nostājas				Obligāts	
	Prakses vadlīnijas					
Prakses ceļveži						

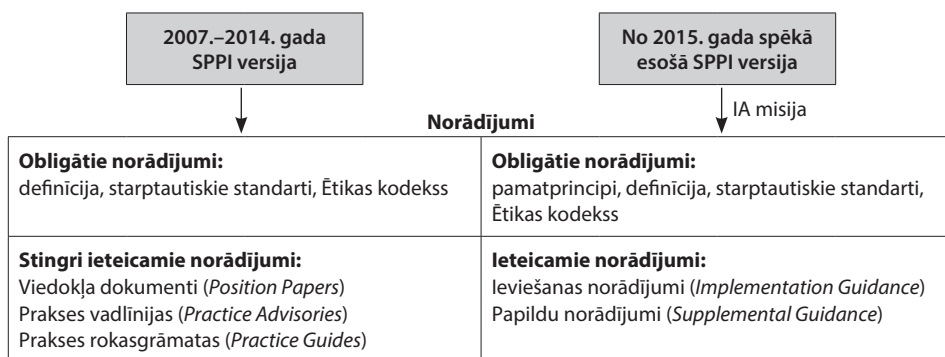
1.3. attēls. Starptautiskais profesionālās prakses ietvars (SPPI)

Avots: autore veidota shēma, pamatojoties uz IPPF (2009).

nepieciešams, lai “uzlabotu un aizsargātu organizatorisko vērtību” arvien mainīgajā biznesa vidē⁵¹.

Jaunais SPPI (1.4. attēls) joprojām sastāv no divām daļām: *Strongly Recommended Guidance*, kas tagad pārdēvēti kā “Ieteicamie norādījumi”, ar sadaļām, kas ietver IA definīciju, Standartus un Ētikas kodeksu. Papildus iekļauta IA misija (*Mission*) un 10 pamatprincipi (*Core Principles*), kas ietver šādus uzdevumus: darboties vienoti; uzskatāmi izrādīt kompetenci un pienācīgu profesionālo rūpību; būt objektīvam un brīvam no ietekmes (neatkarīgam); darboties saskaņā ar organizācijas stratēģijām, mērķiem un riskiem; būt pienācīgi pozicionētam un nodrošinātam ar atbilstošiem resursiem; nodrošināt darba kvalitāti un nepārtraukti pilnveidoties; būt efektīvam saziņā; nodrošināt uz riskiem balstītu pārliecību; būt vērīgam, tālredzīgam un uz nākotni orientētam; sekmēt organizācijas darbības pilnveidošanos. Pamatprincipu izstrādātāji uzskata, ka ar principiem tiek nodrošināts pamats SPPI un Standartiem, kas nosaka IA profesiju. Principi uzsver IA lomu kā dinamisku instrumentu, kas ir neatņemama iestādes sastāvdaļa.

⁵¹ Dābola V. (2016) Izmaiņas standartos. Jauna struktūra jaunam laikmetam. *IAI Vēstnesis*, Nr. 9, 5. lpp.



1.4. attēls. Starptautiskais profesionālās prakses ietvars 2007.–2014. gadā un jaunā versija no 2015. gada

Avots: autores veidota shēma, pamatojoties uz IPPF (2015).

Bijušās Prakses vadlīnijas (*The Practice Advisories*) ir aizstātas ar Ieviešanas norādījumiem (*Implementation Guidance*). IAI pārstāve *Jenitha John* norāda uz šo maiņu kā “skatu uz nākotnes materiāliem, lai nodrošinātu vienotu un konsekventu IA praksi visā pasaulē”. Savukārt Papildu norādījumi (*Supplemented Guidance*) ir aizstājuši *Practice Guides*, bet “Viedokļu dokumenti” (*Position Papers*) tiks izdoti, taču tie vairs nebūs SPPI sastāvā.

Iekšējo auditoru Ētikas kodeksā⁵² noteiktie principi un profesionālās ētikas normu (godīgums, objektivitāte, konfidencialitāte un kompetence) ievērošana, pēc autores domām, ir viens no sarežģītākajiem posmiem iekšējā auditora darbā. 2013. gadā IAI publicējis Globālo IA kompetences ietvaru (*The IIA Global Internal Audit Competency Framework*), kas ietver 10 pamatkompetences:

- 1) profesionālā ētika: veicina un piemēro profesionālo ētiku;
- 2) IA vadīšana: izveido un vada IA funkciju;
- 3) Starptautiskā profesionālās prakses ietvara piemērošana;
- 4) pārvaldība, risks un kontrole: piemēro caur pārvaldības, risku un kontroles izpratni organizācijā;
- 5) biznesa vērtīgums: saglabā zināšanas par biznesa vidi, nozares un organizācijas specifiskajiem faktoriem;
- 6) komunikācija: ietekmīgs process;
- 7) pārliecība un sadarbība: pārliecina un motivē citus caur sadarbību;
- 8) kritiskā domāšana: piemēro procesu analīzē, problēmu risināšanas tehnikas;

⁵² Ētikas kodekss. Pieejams: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx> [skatīts 26.01.2018.]

- 9) IA veikšana: IA saistību izpilde;
- 10) uzlabojumi un inovācijas: ietver izmaiņas, veicina uzlabojumus un inovācijas.⁵³

IA misija un pamatprincipi, kā arī Standarti un Ētikas kodekss oficiāli iztulkoti un publicēti globālajā IAI mājaslapā 40 valodās, tostarp arī latviešu valodā.

Autore uzskata, ka IA jābūt veiktam saskaņā ar labākās prakses prasībām, valsts pārvaldē saskaņā ar normatīvo aktu prasībām, kā arī atbilstoši Standartiem un ētikas normām. Lai sekmīgi pildītu visas minētās normas, ir nepieciešama atbilstoša profesionālā pieredze un apmācība. Iekšējam auditoram ir jāsniedz vērtējums par organizācijas vai iestādes IKS efektivitāti un ieteikumi IKS uzlabošanai, tāpēc ļoti būtiski ir izprast iekšējās kontroles pamatprincipus.

Tālāk autore pievēršas detalizētai IA attīstībai publiskajā sektorā, ietverot analīzi par Eiropas valstīm un Latviju.

1.4. Iekšējā audita attīstība publiskajā sektorā mūsdienās

1.4.1. Iekšējā audita funkcija un tās nozīme

Iekšējais audits arvien ir viens no visaptverošākajiem organizāciju pārvaldības un vadības instrumentiem, kur pats IA ir globāla pašregulējoša profesija. Tā pamatota uz ētiku, standartiem, sertificēšanu un profesionālo attīstību.⁵⁴

IA attīstība kopumā pasaulē gadu gaitā ir attīstījusies un pilnībā atbilst 1.5. attēlā ietvertajiem iekšējo auditoru izaicinājumiem, ko apkopojis IAI pētījumu fonds.

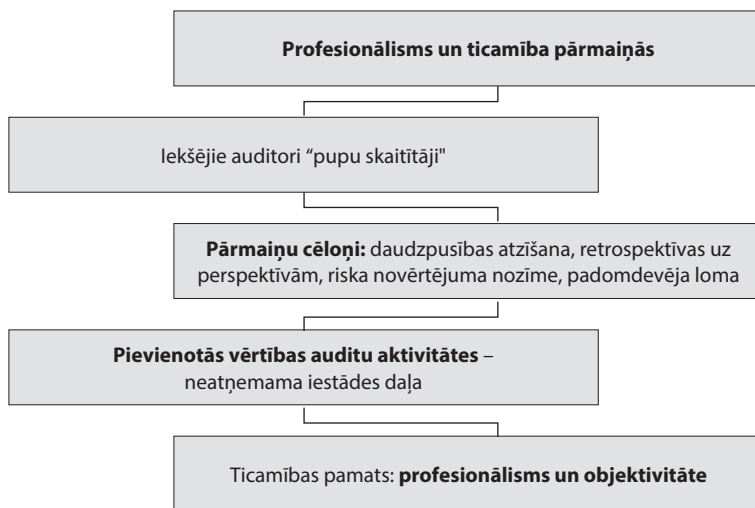
Pasaules ekonomiskās attīstības ietekmē mainījušās arī IA pieejas – iekšējie auditori izstrādā jaunas stratēģijas un spēj nodrošināt pakalpojumus, mainot tradicionālo IA modeli (1.5. attēls). IA izmaiņas gadu gaitā ir ietekmējuši vairāki nozīmīgi faktori:

- IA daudzpusības atzīšana;
- pagātnes skatījuma pārtapšana nākotnes redzējumā;
- iekšējā audita kā padomdevēja lomas uzsvēšana;
- pieaugoša loma risku novērtēšanas jomā.⁵⁵

⁵³ Internal Audit Competency Framework. Available at: <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/Pages/Competency-Framework.aspx> [cited 29.06.2017.]

⁵⁴ Strazdiņš P. (2008) Pieci izaicinoši aspekti iekšējā audita profesijā. *Bilance*, Nr. 13 (193), 6–8. lpp.

⁵⁵ Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors. The Institute of Internal Auditors: Altamonte Springs, FL, 2001, p. 61.



1.5. attēls. Iekšējo auditoru izaicinājumi mūsdienās

Avots: autore veidota shēma, pamatojoties uz IIA (2001).

IA ir jānodrošina pārlicība un padomdevēja loma: rūpīgi jāpārdomā tas apjoms, kurā audits varētu nodrošināt palīdzību; kur ir vajadzība, audita darbam ir jābeidzas ar rekomendācijām, bet vadības pienākums ir pieņemt vai noraidīt auditora viedokli. Ja padoms tiek pieņemts, auditor nedrīkst būt atbildīgs par jauno procedūru plānošanu vai ieviešanu, bet auditori ir izmaiņu katalizatori. Nepārkāpjot robežu, auditoram jānorāda, kā izmaiņas sasniedzamas.⁵⁶

Jau 1950. gadā IAI pētīja dažādu nozaru IA īpatnības. Laika gaitā līdz mūsdienām attīstījušies vairāki IA sektori, kas ir savā ziņā atšķirīgi:

- 1) valsts pārvaldes IA;
- 2) finanšu sektora IA;
- 3) privātā sektora IA.

Lai gan regulējums normatīvajos aktos publiskajā sektorā dažādās valstīs ir atšķirīgs, pat vienā valstī ir atšķirīgas pieejas valsts tiešajā pārvaldē, pašvaldībās un valsts kapitālsabiedrībās, arī finanšu jeb banku sektorā ir atšķirīgi regulējumi, kas nosaka struktūru, funkcijas, deleģējumu un atbildību, taču kopumā vispārējie IA uzdevumi ir kopīgi:

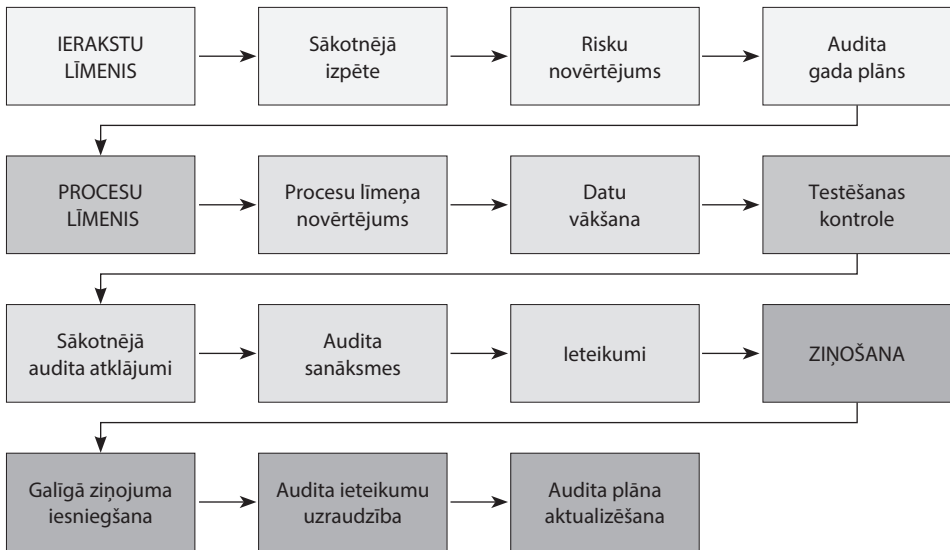
- 1) pārbaužu veikšana saskaņā ar apstiprināto plānu;
- 2) darbības atbilstību uzraudzīšana, ņemot vērā normatīvos aktus un vadības lēmumus;

⁵⁶ Wade K. W. (2001) Iekšējā audita apjoms. Grāmatvedība un revīzija. 2001/5, 11.–13. lpp.

- 3) IKS efektivitātes neatkarīga novērtējuma un ieteikumu sniegšana tās uzlabošanai;
- 4) risku un to kvalitatīvo un kvantitatīvo rādītāju noteikšana un novērtēšana;
- 5) ziņojumu sagatavošana par veiktajām pārbaudēm – konstatētajiem trūkumiem, pārkāpumiem, nepietiekami kontrolētiem riskiem utt.;
- 6) ieteikumu izstrādāšana vadībai atklāto problēmu risināšanai;
- 7) vadības informēšana par gadījumiem, kad atklātie trūkumi nav novērsti.

IA parasti uzskata par pakalpojumu vadībai, lai tā efektīvi varētu pieņemt lēmumus attiecībā uz uzņēmuma finansiāli saimniecisko darbību. Tā kā IA var būt uzņēmuma struktūrvienība, tās rīcībā parasti ir vairāk informācijas nekā ārējam auditam, kas uzņēmumu pārbauda tikai epizodiski.⁵⁷

IA procesi, kas veidoti atbilstoši IA praksei (1.6. attēls) saskaņā ar starptautisko profesionālās prakses ietvaru, ko izsludinājis IAI, uzskatāmi parāda trīs secīgus IA procesus ierakstu līmenī, procesu līmenī un ziņošanas līmenī.



1.6. attēls. Iekšējā audita procesi atbilstoši Standartiem

Avots: autores veidota shēma, pamatojoties uz *Astrals Internal Audit Methodology* (2012).

⁵⁷ Mālderis G. (2008) *Grāmatvedība. Revīzija. Audits*. Rīga: SIA "Biznesa augstskola Turība", 48. lpp.

Analizējot IA pieejas un metodiku pasaules valstīs, būtiski ir minēt IAI Pētījumu fonda (IAIPF) veiktos CBOK starptautiskos pētījumus par globālo iekšējā audita praksi pasaulē ar ievērojamu skaitu respondentu no dažādām pasaules valstīm: 2006. gadā aptaujā piedalījās 9366 respondenti, 2010. gada aptaujā piedalījās 13 582 praktizējoši iekšējie auditori, IA pakalpojumu sniedzēji, augstskolu mācībspēki no 107 pasaules valstīm, savukārt 2015. gadā – 14 518 respondenti no 166 valstīm.

Pētījumos ietverti vairāki ziņojumi, salīdzinot 2006., 2010. un 2015. gada aptauju datus par galvenajām IA darbībām un iezīmējot profesijas nākotnes trajektoriju. Apkopotie aptaujas rezultāti (1.5. tabula) liecina, ka iekšējie auditori–praktiķi 2010. gadā identificē četras galvenās pieejas, gatavojot iekšējā audita plānus: uz riska pamatota metodoloģija, iestādes vadības prasības, iepriekšējo gadu auditu plāni un konsultēšanās ar nodaļu vadītājiem vai iestādes vadību.

Uz riska novērtējumu balstītu audita pieeju jeb IA plāna izstrādi, kas tiek gatavota, pamatojoties uz riska novērtējumu, jau 2010. gadā izmantoja 21,9% no IAIPF pētījumā aptaujātajiem pasaules iekšējiem auditoriem.

IA gada plāniem jābūt vēršotiem uz nozīmīgiem iestādes riskiem, tāpat tiem jāatbilst kopējai iestādes stratēģijai. Pasaules auditoru aptauja 2015. gadā parādīja, ka iekšējie auditori vairāk izmanto vadības prasības, konsultēšanos ar nodaļu vadītājiem un iestādes vadību, tāpat arī Audita komitejas prasības jeb konsultējas ar Audita komiteju (1.5. tabula). Lai gan pētāmo gadu aptauju jautājumu piedāvātās atbildes pa gadiem ir bijušas atšķirīgas, abos pētījumos vadības prasības ir nozīmīgas IA gada plānu sagatavošanā.

1.5. tabula. Iekšējo auditoru izmantotās pieejas, gatavojot iekšējā audita plānu

Pieeja	Aptaujātie (%), kas izmanto attiecīgo pieeju (2010. gada aptauja*)	Aptaujātie (%), kas izmanto attiecīgo pieeju (2015. gada aptauja*)
Uz riska pamatotas metodoloģijas izmantošana	21,9%	–
Vadības prasības	18,10%	75%
Izmantoti iepriekšējo gadu auditu plāni	15,3%	–
Konsultēšanās ar nodaļu vadītājiem vai iestādes vadību	14,20%	62%
Atbilstības / noteiktās prasības	13,90%	–
Audita komitejas prasības	12,60%	56%
Ārējo revidentu prasības vai konsultēšanās ar ārējo revidentu	8,20%	–

Avots: autores veidota tabula, pamatojoties uz IAIPF (2010) un Ivanova (2015).

* Aptauju jautājumu iespējamās atbildes pa gadiem bija atšķirīgas.

1.6. tabula. Iekšējā audita darbības no kopējām IAS darbībām 2010. gadā pasaulē

Iekšējā audita darbība	%* no kopējā IA darba
Funkciju auditi	88,9
Atbilstības auditi	75,1
Finanšu risku auditi	71,6
Izmeklēšanas, krāpšanās un neatbilstības auditi	71,2
Iekšējās kontroles sistēmas efektivitātes novērtēšanas (COSO u. c.) auditi	68,8
IT risku auditi	61,7
Informācijas risku auditi	61,4
Organizācijas risku vadības procesu auditi	56,6
Projektu vadības nodrošināšanas, galveno projektu auditi	55,4
Drošības novērtējuma un izmeklēšanas auditi	52,8
Palīdzība ārējam auditam	52,0
Vadības auditi	49,9
Korporatīvās vadības pārbaudes	44,5
Katastrofu seku pārbaude un atbalsts	40,5
Risku, kontroles, atbilstības apmācības un organizācijas personāla izglītošanās sekmēšanas auditi	40,0
Ārpakalpojumu funkciju auditi	35
Ētikas auditi	32,1
Biznesa dzīvotspējas novērtējums	26,6
Organizācijas stratēģijas pārbaudes izpildes pārbaudes	25,3
<i>Due diligence</i> pārbaudes korporatīvie pirkumi, apvienošanās u. c.	24,8
Kvalitātes / ISO auditi	24,0
Sociālie un ilgtspējas auditi (korporatīvi sociālā atbildība, vide)	19,6
Atbilstība Starptautiskajiem finanšu pārskatu standartiem <i>IFRS</i>	19,4
Izpildvaras atbildības novērtējums	18,5
Paplašinātās biznesa ziņošanas valodas ieviešana	5,3

Avots: autores veidota tabula, pamatojoties uz IAIPF (2010).

* Respondenti varēja izvēlēties vairākas atbildes, tāpēc kopā tās neveido 100%.

Standarts 2000 "IA struktūrvienības vadīšana" nosaka to, ka IA vadītājam ir efektīvi jāvada IAS, lai nodrošinātu, ka tā palielina organizācijas vērtību. IA tiek efektīvi vadīts, ja IAS darbs nodrošina nolikumā noteikto mērķu sasniegšanu un pienākumu izpildi, tāpat IAS atbilst IA definīcijai un Standartiem, kā arī IA struktūrvienības darbinieki ievēro Ētikas kodeksu un Standartus⁵⁸.

Standartos tāpat noteikts, ka IA vadītājs ir atbildīgs par IA funkcijas izveidi, par novērtējumu un efektivitātes uzlabošanu pārvaldības, risku vadības un kontroles procesos.

⁵⁸ Iekšējā audita profesionālās prakses starptautiskie standarti (Standarti). IAI. Pieejams: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Latvian.pdf> [skatīts 30.06.2017.]

Pamatojoties uz IAIPF pētījumiem, pasaulē vecākās IAS pastāv vairāk nekā 50 gadus un iekšējie auditori veic dažādus IA. Visvairāk aptaujā atzīmētie bija funkciju auditi, atbilstības auditi, finanšu risku auditi, izmeklēšanas, krāpšanās un neatbilstības auditi. 50–70% no iekšējā audita darbībām respondenti patērē iekšējās kontroles sistēmas efektivitātes novērtēšanai (COSO u. c.), IT risku auditiem, informācijas risku, projektu vadības nodrošināšanai, drošībai un palīdzībai ārējiem auditiem. Iekšējie auditori vismazāk pēc aptaujas datiem 2010. gadā veica biznesa valodas ieviešanas auditus, izpildvaras atbildības novērtējumus un atbilstību Starptautiskajiem finanšu pārskatu standartiem (1.6. tabula).

IAIPF pētījis, ka, attīstoties IA sistēmai pasaulē kopumā kopš 1941. gada, IA funkcija ir ļoti mainījusies. Šīs izmaiņas skārušas gan personālu, kam tiek uzticēts organizācijas IA, gan arī IA darba apjomu un būtību.

Dažās organizācijās pasaulē iekšējie auditori joprojām pārbauda ikdienas finanšu un operatīvās darbības, kas vērstas uz atbilstību, drošību un krāpšanās atklāšanu. Citās organizācijās iekšējiem auditoriem tiek piešķirts augstāka līmeņa statuss.

Tālāk autore šajā pētījumā pievēršas valsts pārvaldes iekšējā audita detalizētākai izpētei, ņemot vērā, ka pētījuma mērķi ir ietverta priekšlikumu izstrāde IA funkcijas pilnveidošanai valsts tiešajā pārvaldē un pašvaldībās, izmantojot zinātnieku un profesionāļu veiktos pētījumus par atšķirīgo un kopīgo IA jomā 11 dažādās Eiropas valstīs.

1.4.2. Iekšējā audita pieejas valsts pārvaldē Eiropā

Eiropas Komisijas ģenerālsēkretāre K. Deja 2016. gadā ir teikusi: “Mūsdienu Eiropā problēmas nerada Baltijas valstis un Polija, uz kurām kādreiz daudzi raudzījās ar neticību un bažām. Mūsdienu Eiropas integrācijā problēmas rada “vecās” Eiropas demokrātijas, kurās ir novecojušas un arvien konservatīvākas sabiedrības, kuras nevēlas pārmaiņas un kurām ir grūtības pārvarēt ekonomiskos izaicinājumus.”

Lai arī 2015. gadā pārskatīts SPPI un 2017. gadā stājušies spēkā papildinātie Standarti, profesionāļi IAI joprojām uzskata, ka pastāv neskaidrības attiecībā uz publiskā sektora organizācijām, kas prasa zināmus risinājumus.

Kopsavilkumā par publiskās pārvaldes IKS Eiropas Savienības dalībvalstīs⁵⁹ atspoguļots, ka gandrīz visās dalībvalstīs valsts pārvaldē darbojas IA funkcija, taču nav aptvertas visas valsts pārvaldes (definējumus un detalizētāku

⁵⁹ European Commission (2011) Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States 2012. Luxembourg: Publications Office of the European Union. Available at: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/compendium_27_countries_en.pdf [cited 09.07.2015.]

skaidrojumu par valsts pārvaldes struktūru sk. 2.1.1. apakšnodaļā) jomas, piemēram, pašvaldības. Lai panāktu vienotu IA koordināciju un saskaņotību, dalībvalstīs ir ieviestas formālas un neformālas metodes. Tradicionālie atbilstības un finanšu auditi aizvien vairāk tiek papildināti ar konsultācijām un efektivitātes auditiem (*performance audits*), kas prasa profesionālu un labi apmācītu IA personālu. Dažās dalībvalstīs valsts pārvaldē ir izveidotas audita padomes un/vai IA komitejas. Iekšējās kontroles un audita koordinēšana un saskaņošana valsts sektorā kopumā vai konkrēti valdības sektorā tiek panākta dažādos veidos. Lielākajā daļā valstu šim nolūkam ir izveidotas īpašas koordinējošās struktūrvienības. Apmēram pusē valstu ir izveidots finanšu pēcpārbaudes dienests. Inspekciju struktūra un ziņošanas prasības ievērojami atšķiras.⁶⁰

Pēc 27 dalībvalstu aptaujāšanas un informācijas apkopošanas Eiropas Komisija konstatējusi, ka dalībvalstīs ir izveidotas atšķirīgas valsts pārvaldes IKS, jo tām ir jāatbilst visu konstitucionālo tiesību subjektu – vadības, parlamenta un augstākās audita iestādes – pārvaldes struktūrām, kā arī starp šīm pusēm esošajām atbildības saiknēm. Nozīmīgs faktors ir arī valdības iekšienē izveidotā atbildības struktūra. Var nošķirt juridisko atbildību par atbilstību likumiem un noteikumiem un vadības atbildību par mērķu sasniegšanā izmantoto publisko resursu izmantošanu. Vērā jāņem arī budžeta un grāmatvedības struktūra. Izvērtējot visu dalībvalstu administratīvās sistēmas, tika identificēti trīs dažādi vadības atbildības modeļi iekšējās kontroles vides veidošanā:

- 1) Eiropas tradicionālais administrācijas modelis – pamatots uz normatīvajiem aktiem un regulējumiem, darba izpildes standartiem. Trūkums – vadītājiem ir ierobežota “rīcības brīvība” mērķu sasniegšanai, un tie vairāk koncentrējas uz atbilstību normatīvajiem aktiem;
- 2) sabiedrisko vērtību radīšana – modeļa pamatā ir skaidri noteiktas lomas un funkcijas, kas pieļauj iestāžu vadītāju brīvu rīcību to sasniegšanā attiecībā uz darba izpildi. Vadītāju darbs tiek novērtēts attiecībā uz viņu ieguldījumu sabiedrības labuma (to definē politikas veidošanas procesā) sasniegšanai;
- 3) stratēģiskās vadības pieeja – modeļa pamatideja ir tāda, ka visas valsts pārvaldes iestādes ir atšķirīgas, tāpēc katrai nepieciešams savs risinājums, nosakot robežas, kādās iestāde pati var formulēt stratēģiju un sasniedzamos uzdevumus. Šāda pieeja neuzspiež mērķus “no augšas”, un visi iestādes darbinieki ir ieinteresēti to sasniegšanā.⁶¹

⁶⁰ Gurkovska V. (2012) Noderīgi: Eiropas Komisijas kopsavilkums par iekšējās kontroles sistēmu 27 ES dalībvalstīs. *IAI Vēstnesis*, Nr. 4, 5.–6. lpp.

⁶¹ Turpat.

Iekšējā kontrole visās valstīs netiek izprasta vienādi. Dažās valstīs ir īpašas iekšējās kontroles institūcijas, kas ir neatkarīgas no kontrolējamām iestādēm. Citās valstīs atbildība par iekšējo kontroli tiek deleģēta attiecīgajai administratīvajai vienībai. Dažās valstīs šī decentralizētā iekšējās kontroles sistēma ir integrēta kā valsts pārvaldes daļa. Nepieciešamību izveidot iekšējo kontroli, ziņošanas procesu un riska vadības piemērošanas kārtību var skaidri noteikt likumos un noteikumos, kā arī par tās pamatu var izmantot esošo juridisko bāzi. Decentralizētā sistēmā augstākā līmeņa vadītājiem ir jāziņo par iekšējās kontroles sistēmas darbību. Arvien palielinās to valstu skaits, kurās augstākā līmeņa vadītājiem ir jāievieš sistēmas, kas vada vai mazina riskus, kuri apdraud noteikto mērķu sasniegšanu⁶².

Autore kopā ar pētniekiem S. Grima un P. J. Baldachinno no Maltas Universitātes 2015., 2016. gadā veica pētījumu *A Comparative Analysis of the EU Public Sector Internal Audit Methodology and Requirements*⁶³, kurā analizēja sešas ES dalībvalstis – Latviju, Lietuvu, Igauniju, Poliju, Maltu un Lielbritāniju. Izlase veidoja 24,1% no kopējā ES 28 valstu skaita, izlasē iekļaujot Baltijas valstis ar līdzīgiem vēsturiskiem un ekonomiskiem rādītājiem, savukārt Malta tika izvēlēta kā Lielbritānijas kolonija no 1800. gada līdz 1974. gadam, kas ietekmēja publiskā sektora iestādes un to finanšu un ekonomiskās aktivitātes, bet Polija – nejauša izvēle – kā Centrāleiropas valsts. Pētījumā autori izvēlējās analizēt un salīdzināt šādus faktoros (1.7. tabula): 1) IAS dibināšanas gads; 2) normatīvie akti un to izmaiņas; 3) audita komitejas; 4) iekšējo auditoru sertifikācija; 5) iekšējā un ārējā audita sadarbība.

Autore, pētījumu turpinot, valstu izlasi papildina un analizē faktoros visās tajās ES dalībvalstīs, kas pievienojās ES 2004. gadā, kā arī Lielbritānijā, kas ir viena no vecajām dalībvalstīm, turklāt vēsturiski viena no pirmajām ieviesusi IA, par ko liecina daudzās pieejamās publikācijas.

1.7. tabula ietver Eiropas valstu IA faktoru analīzi, identificējot IA izveides gadus, iekšējo auditoru sertifikācijas noteikumus, audita komiteju izveidi un iekšējā un ārējā audita sadarbības īstenošanu, pamatojoties uz pētījuma 1.2. apakšnodaļā veikto teorētisko pētījumu.

⁶² Gurkovska V. (2012) Noderīgi: Eiropas Komisijas kopsavilkums par iekšējās kontroles sistēmu 27 ES dalībvalstīs. *IAI Vēstnesis*, Nr. 4, 5.–6. lpp.

⁶³ Faitusa I., Grima S., Baldacchino P. J. (2016) *A Comparative Analysis of the EU Public Sector Internal Audit Methodology and Requirements*. Proceedings of International Scientific conference New Challenges of Economic and Business Development – 2016, May 12–14, 2016. Riga: University of Latvia, pp. 231–243.

1.7. tabula. Iekšējā audita faktoru analīze Eiropas valstīs (1999–2013)

Valsts	Iekšējā audita izveide / normatīvie akti	Iekšējo auditoru sertifikācija	Audita komiteja	Iekšējā audita un ārējā audita sadarbība
Latvija*	1999. gads. Ir normatīvie akti	Kopš 2011. gada jauna sistēma, kas noteikta normatīvajos aktos	Viena audita komiteja kopš 2000. gada	Tiek īstenota, kā noteikts normatīvajos aktos, ir noslēgta vienošanās ar LR VK
Lietuva	2000. gads. Ir normatīvie akti	2010. gads – jauna sertifikācijas programma, kas ir brīvprātīga	Parlamentārā audita komiteja sadarbojas ar Nacionālo audita dienestu	Sadarbība noteikta normatīvajos aktos
Igaunija	2000.–2001. gads. Ir normatīvie akti	2009., 2011. gads – ir noteikta normatīvajos aktos	Nav obligāta prasība	Noteikta normatīvajos aktos
Polija	2002. gads. Ir normatīvie akti	2010. gads – nacionālais sertifikācijas process	Katrā ministrijā (kopā 17) izveidota audita komiteja	Noteikta Publisko finanšu likumā
Malta	2003. gads. Ir normatīvie akti	Brīvprātīga starptautiskā sertifikācija	Audita komiteja nav noteikta normatīvajos aktos, bet darbojas IA riska vadības direktorāta vienībās	Neoficiāla (<i>informal</i>) IA un ārējā audita sadarbība, praksē darbojas
Čehija	2001. gads. Ir normatīvie akti	Plāno IA funkciju aizstāt ar ārējo (privātā sektora) auditu	Nav ieviestas	Ārējā audita augstākā iestāde sadarbojas plānu gatavošanas posmā
Kipra	2003. gads. Ir normatīvie akti	Auditori – ar daudzām specializācijām un kvalifikācijām	Ir IA komisārs, kas ziņo IA padomei	Noteikta sadarbība normatīvajos aktos
Slovākija	2001. gads. Ir normatīvie akti	FM organizē sistemātiskas, specializētas apmācības	Darbojas FM, plāno ieviest arī citās ministrijās	Noteikta normatīvajos aktos. Budžeta uzraudzības biroja IA var konsultēt vadību
Slovēnija	2004. gads. Ir normatīvie akti	Mācības valsts pārvaldes iekšējiem auditoriem organizē FM	Ar jēdzienu "Padome" (<i>Board</i>) tiek izmantoti trīs līmeņi: pašvaldību padomes, audita padomes un struktūrvienību vadība	Neoficiāla (<i>informal</i>) sadarbība
Ungārija	2011. gads. Ir normatīvie akti	Auditoru reģistrs. Nacionālā sertifikācija	Valsts pārvaldes iekšējās kontroles darba grupa	Sadarbojas, izmanto datus, ārējie auditori piedalās valsts pārvaldes iekšējās kontroles darba grupas sanāsmēs
Lielbritānija	1860. gads. Ir standarti	Brīvprātīga starptautiskā sertifikācija	Audita un risku nodrošināšanas komiteja	Dalās ar audita stratēģijām, lai optimizētu audita apjomu

Avots: autores veidota tabula, pamatojoties uz *European Commission* (2014)

* Detalizētu Latvijas valsts pārvaldes iekšējā audita normatīvo aktu un iekšējā audita procesu izmaiņu analīzi sk. 2.1. apakšnodaļā.

Iekļauto valstu analizē autore galvenokārt ir izmantojusi EK sagatavo ziņojumu *Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States* (turpmāk – EK ziņojums) un citas publikācijas.

Igaunijā atbilstoši EK ziņojumam⁶⁴ IA sistēma ir ieviesta kopš 2001. gada. Galvenie normatīvie akti ir šādi:

- 1) *The Government of the Republic Act* (2000), kas ietver iekšējā audita būtību, atbildību un kompetences;
- 2) *The Auditors Activities Act* (2010), kas nosaka iekšējā audita funkcijas publiskajā sektorā un sabiedriskas nozīmes uzņēmumos, uzraudzības sistēmas kvalitātes elementus, iekšējo un ārējo novērtējumu, Finanšu ministrijas uzraudzību un profesionālās kvalifikācijas komitejas konsultācijas;
- 3) Finanšu ministrijas noteikumi “Standartu pieņemšana – *Adoption of International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (2003) – svarīgākie IA principi, kas auditoriem jāievēro”;
- 4) grozījumi *Local Government Organization Act* (2013) – IA ieviešanas nosacījumi pagastos vai pilsētu pašvaldībās.

Igaņu pētnieks *R. Linnas*⁶⁵ uzskata, ka Igaunijā ir svarīgi uzlabot IA profesionālo kvalitāti IA profesijai, bet pašlaik profesija nav ietverta nedz arodizglītības, nedz augstskolu līmeņa izglītībā. Tāpat *R. Linnas* uzskata, ka Igaunijā IA “europeizējas” ļoti ātri neatkarīgi no tā īsās vēstures.

Lietuvā atbilstoši EK ziņojumam un *J. Vaitkevicius*⁶⁶ apkopojumam IA sistēma tiek regulēta ar vairākiem normatīvajiem aktiem:

- 1) Iekšējās kontroles un IA likums, kurā kopš 2002. gada noteikti publiskā sektora iestādes IA mērķi, procedūras un atbildība;
- 2) Finanšu ministrijas iekšējo auditoru ētikas noteikumi un iekšējā audita metodoloģija, kas noteikta kopš 2003. gada;
- 3) IA vadlīnijas (2003), kurās noteikti IA principi, koncepcijas un ieteikumi IA veikšanā, rokasgrāmatu sagatavošanā, novērtēšana, kā arī pietiekamais darbinieku līmenis.

⁶⁴ European Commission (2014) *Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States*. Second edition, Luxembourg: Publications Office of the European Union, ISBN: 978-922-79-37868-3. Available at: http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index_en.cfm [cited 09.07.2015.]

⁶⁵ Linnas R. (2012) *Legal Regulation of Internal audit in Estonia*. Conference on Internal Audit and Corporate Governance, April 18–19. Available at: <http://www.iacmaster.it/iacgconference2012/wp-content/uploads/2012/04/Raivo-Linnas.pdf> [cited 12.03. 2016].

⁶⁶ Vaitkevicius J. (2014) *Public sector internal audit in the Republic of Lithuania*. Meeting of the INTOSAI Internal Control Standards Subcommittee. Vilnius, 27–28 May.

Iekšējā audita sistēma valsts pārvaldē Lietuvā ir decentralizēta, taču dažās valsts institūcijās un pašvaldībās tā ir centralizēta. 2014. gadā Lietuvā bija 169 IAS, kas iekļāva 400 iekšējo auditoru, kuri paveica 1500 auditus gadā (ietverot pašvaldības).

Polijā IAS izveidota 2002. gadā Finanšu ministrijā. Finanšu kontroles un IA koordinācijas departaments izveido IA sistēmu. 2002. gadā pieņemtais Publisko finanšu likums par publisko IK ir grozīts 2005., 2006. un 2009. gadā. Kopš 2006. gada – galvenā auditora amats, eksaminācijas komisija un nacionālais sertifikācijas process, kopš 2010. gada katrā no 17 ministrijām ir izveidota audita komiteja, iekšējā un ārējā audita sadarbība ir noteikta Publisko finanšu likumā par publisko iekšējo kontroli. Polijas IA sistēmu atbilstoši EK ziņojumam nosaka vairāki Polijas normatīvie akti:

- 1) Publisko finanšu likums nosaka IA lomu publiskā sektora finansēs un īpašumos;
- 2) publiskā sektora iestāžu IA Standarti (IAI institūta izdotie standarti tiek izmantoti);
- 3) vadlīnijas – IA rokasgrāmata;
- 4) IA noteikumi un Ētikas kodekss publiskā finanšu sektora iestādēs.

Iestādes vadītājam jānodrošina apstākļi, kas ļauj IA veikt neatkarīgu, objektīvu un efektīvu darbību. Publiskā finanšu sektora iestāžu vadītāji ir atbildīgi par iekšējās vadības un kontroles mehānismu ieviešanu un funkcionēšanu, procedūrām un iekšējiem noteikumiem, piemēram, IA nolikumu.

Lielbritānijā, kas ir viena no ES dibinātājvalstīm, jau 19. gadsimta 60. gados veidojās pašreizējās sistēmas atbildība IA jomā. 1960., 1970. gadā ir bijušas izmaiņas normatīvajos aktos, 1980. gadā Valsts kase izveidojusi centrālu vienību, lai pārraudzītu IA visā valdībā, un kopš 2013. gada aprīļa apstiprināti Publiskā sektora iekšējā audita standarti. Lielbritānijā starptautiskā iekšējā auditora sertifikāta iegūšana ir brīvprātīga, valstī darbojas Audita un risku nodrošināšanas komiteja. Iekšējais audits un ārējais audits dalās ar audita stratēģijām, plāniem un darba pieredzi, lai optimizētu audita apjomu un optimizētu audita slogu auditējamiem. Lielbritānijā IA ir sena vēsture un tradīcijas. Šeit IA nav noteikts ar likumu, bet gan ir ietverts kā obligāta prasība pārvaldības un pasākumu nodrošināšanai saskaņā ar centrālās politikas noteikumiem. Īpaša nozīme ir Audita un risku nodrošināšanas komitejai, kuras galvenais uzdevums ir panākt to, lai vadības reakcija un jautājumu risināšana būtu rezultatīva. Lielbritānijas iekšējā audita publiskā sektora standarti (*Public Sector Internal Audit Standards*), kas ir ļoti līdzīgi Standartiem ar atsevišķiem detalizētiem skaidrojumiem, un Apvienotās Karalistes Valsts kases publicētā Risku nodrošināšanas komitejas

rokasgrāmata (*Risk Assurance Committee Handbook*) ir aktuālie dokumenti iekšējiem auditoriem publiskajā sektorā.

Maltas IA sistēmas izveide tika sākta 2003. gadā Iekšējā audita un finanšu izmeklēšanas departamentā, un tajā bija divi direktorāti – Iekšējā audita un riska vadības direktorāts iestādēm ar savu IAS, bet Iekšējā audita centrālais saskaņošanas direktorāts – pārējiem. Iekšējā audita un finanšu izmeklēšanas akts Ch. 461 ir grozīts 2005. un 2007. gadā. Starptautiskā iekšējā auditora sertifikāta iegūšana Maltā ir brīvprātīga, Audita komitejas izveide nav noteikta normatīvajos aktos, tomēr darbojas vienībās, kas ietvertas Iekšējā audita riska vadības direktorāta decentralizētajā struktūrā. Valstī tiek īstenota un efektīvi darbojas neformāla iekšējā un ārējā audita sadarbība.

Čehijā 2005. gadā valdības Konceptija par finanšu kontroles sistēmām tika pieņemta kā galvenais valdības politikas dokuments publiskās iekšējās kontroles attīstībai, pamatojoties uz SIGMA rekomendācijām 2003. gadā. IA regulējums noteikts 2001. gadā Finanšu kontroles likumā, bet 2013. gadā pieņemts jauns Kontroles likums. IA komitejas vai IA padomes Čehijā nav ieviestas, uzskatot to par lieku birokrātiju. Ārējā audita augstākā revīzijas iestāde, gatavojot audita gada plānus, sadarbojas ar IA struktūrvienībām. IA funkcija tiek aizstāta ar ārējo (privātā sektora) audita pakalpojumu. Tiek plānots IA funkciju aizstāt ar finanšu kontroli grāmatvedībā. Ārējā audita nolīgšana tiek pamatota ar publiskā IA kritiku, ka tas nespēj veikt uzraudzības funkciju.

Kipras IA likums ir spēkā kopš 2003. gada. IA dienesta komisārs, ko ieceļ Ministru padome uz sešiem gadiem, ziņo IA padomei. IA dienesta auditori ir ierēdņi ar daudzām specializācijām un kvalifikācijām, kas iekļauj dažādu nozaru inženierus un profesionālus grāmatvežus, kas ir nacionālo un starptautisko institūtu biedri. IA dienests ziņo Valsts Nacionālajam (Kontroles) dienestam, IA ieteikumi tiek ņemti vērā, gatavojot audita gada plānu. IA padomi apstiprina Ministru padome uz trim gadiem, padomē strādā trīs ministri, no kuriem viens ir finanšu ministrs, vēl ir galvenais grāmatvedis un pieredzējis profesionālis no privātā sektora.

Slovākijas 2001. gada Finanšu kontroles likums ietver IA pamatnosacījumus, mērķus un metodiku. Ir IA struktūrvienības vai neatkarīgi iekšējie auditori. FM organizē auditoru sagatavošanu, izmantojot pilna laika apmācību, tālmācību, pašmācību, elektronisko komunikāciju, speciālas tikšanās, dalību konferencēs un semināros, kā arī kursu un forumu apmeklēšanu. Audita komiteja darbojas saskaņā ar Finanšu kontroles likumu un FM procedūrām. Audita komiteja ir izveidota FM, bet arī citas ministrijas plāno izveidot audita komitejas.

Slovēnijas IA regulē Publisko finanšu likums, normatīvie akti un vadlīnijas (2004). Sadarbība ar ārējo auditu tiek īstenota kā neoficiāla. Veidojot pozitīvu audita vidi, tiek nodrošināta komunikācija, zināšanu apmaiņa semināros un konferencēs. Audita komitejas (*Board*) funkcijas tiek īstenotas šādi:

- 1) ar pašvaldību padomēm, publisko institūciju un aģentūru publisko fondu padomēm u. c.;
- 2) ar audita padomēm, ja tādas izveidotas kopējā IA sistēmā;
- 3) citos gadījumos padome ir vienības vadība.

Ungārijā par valsts pārvaldes IKS atbildīgs ir Ekonomikas ministrs (*Minister for National Economy*). Valdības dekrētā par IKS un IA budžeta organizācijām (2011) ir apstiprināti nacionālie standarti, kas iekļauj visus audita posmus, sākot ar IA uzdevumiem un beidzot ar uzraudzību. Vadlīnijas ietver IA rokasgrāmatu (2013), Ētikas kodeksu (2012) u. c. Pirmais IA eksāmens auditoriem jākārtā pēc gada praktiskā darba pieredzes un otrs – pēc diviem gadiem. Iekšējie un ārējie auditori sadarbojas un papildina viens otra darbu, turklāt, izmantojot ziņojumus, piedalās kopīgās sanāksmēs. Ungārijas valsts pārvaldē ir izveidota publiskās iekšējās kontroles darba grupa, kuras galvenie uzdevumi ir normatīvo aktu, vadlīniju izstrāde, standartu pieņemšana, IA neatkarīga novērtēšana, ētikas prasību novērtēšana u. c.⁶⁷

Analīze parāda būtiskākās atšķirības pētīto valstu IA sistēmu veidošanā.⁶⁸

Autore iesaka Eiropas Komisijas par IA atbildīgajām institūcijām veidot vadlīnijas regulāru pārskatu gatavošanai valsts pārvaldes un pašvaldību IAS, ziņojumā ietverot kvantitatīvos datus par IA, kas būtu salīdzināmi visās ES valstīs, piemēram, personāla kvalifikāciju (darba stāžs, sertificēto iekšējo auditoru skaits), IA procesa efektivitāti (noslēgto iekšējo auditu skaits, gada plāna izpilde %, termiņu ievērošana audita ziņojumu iesniegšanai), iekšējā audita struktūrvienības pievienoto vērtību (ieviesto ieteikumu īpatsvars, auditoru dienu īpatsvars, IAS vadītāja novērtējums, ārējās novērtēšanas rezultāts, IA padomes novērtējums u. c.).

⁶⁷ European Commission (2014) Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States. Second edition, Luxembourg: Publications Office of the European Union, ISBN: 978-922-79-37868-3. Available at: http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index_en.cfm [cited 25.03.2018.]

⁶⁸ Faitusa I., Grima S., Baldacchino P. J. (2016) A Comparative Analysis of the EU Public Sector Internal Audit Methodology and Requirements. Proceedings of International Scientific conference New Challenges of Economic and Business Development., May 12–14, Riga, University of Latvia, pp. 231–243.

Tāpat autore secinājusi, ka visas analizētās ES valstis IA darbā izmanto standartus, kas ir atkarīgi no kopējās valsts politikas un katras valsts specifiskajiem noteikumiem.

Katrai analizētajai Eiropas valstij ir sava pieredze un atšķirīgas pozitīvās IA funkcijas vērtību paaugstinošās pieredzes, ko citas valstis varētu pārņemt. Pamatojoties uz veikto pētījumu, autore izvirza vairākus no citām ES dalībvalstīm pārņemamos pozitīvās valsts pārvaldes IA pieredzes paraugus, ko iespējams izmantot Latvijas valsts pārvaldes IA attīstībai:

- 1) Igaunijas valsts pārvaldes pieredze IA jomā – IA sistēmas ieviešanas pašvaldībās noteikšana normatīvajos aktos;
- 2) Lietuvas un Ungārijas valsts pārvaldes pieredze IA jomā – auditoru reģistra izveide, sertifikācijas programmas ieviešana iekšējiem auditoriem ar apmācības moduļiem, pieaicinot universitātes profesorus un praktiķus;
- 3) Polijas valsts pārvaldes pieredze IA jomā – audita komitejas izveide katrā valsts tiešās pārvaldes ministrijā;
- 4) Maltas valsts pārvaldes pieredze IA jomā – kā iekšējā un ārējā audita sadarbības šķēršļu risinājums ir noteikta sadarbība normatīvajos aktos labākai komunikācijai, pietiekami resursi un konsultāciju darba izmantošana;
- 5) Kipras valsts pārvaldes pieredze IA jomā – iekšējo auditoru dažādu specializāciju un kvalifikāciju noteikšana, kas iekļauj dažādu nozaru inženierus un profesionālos grāmatvežus, kuri ir nacionālo un starptautisko institūtu biedri;
- 6) Lielbritānijas valsts pārvaldes pieredze IA jomā – iekšējā un ārējā audita sadarbības organizēšana, daloties ar audita stratēģijām, plāniem un samazinot organizācijas audita slogu.

Tālāk darba nākamajā nodaļā autore pētījumā ietver risku vadības procesu nozīmi IA veiksmīgai funkcionēšanai.

1.5. Iekšējā audita loma risku vadības procesā

Risks ir notikums vai faktors, kuru iespējams identificēt un novērtēt un kura iestāšanās negatīvi vai pozitīvi ietekmē projektu.⁶⁹ Tā kā risks ir būtisks, ierobežojošs un vienmēr esošs faktors, risku analīze būtu jāveic neatkarīgi no iespējamības un ierobežojuma analīzes. Lai veiktu risku analīzi, nepieciešama

⁶⁹ Uzulāns J. (2010) *Risku vadība projektu kontekstā*. Rīga: Drukātava, 2.–27. lpp., 42.–51. lpp.

informācija par projekta veidu; projekta nozari; vidi, kurā tiks realizēts projekts; valsts ekonomisko un politisko stāvokli un izmaiņu prognozēm, kā arī projekta specifiskiem apstākļiem. Risku vērtēšanā jāņem vērā gan riska ietekme uz projektu, gan iespējamā riska varbūtība.⁷⁰

Straujas iekšējās un ārējās vides izmaiņas ir aktualizējušas risku vadīšanas jautājumus organizācijās. Lai nodrošinātu šo izmaiņu vadību, jāizvērtē riski un to ietekme uz iekšējo kontroli, jāņem vērā gan iekšējās, gan ārējās vides riski. Risku vadība ir viena no galvenajām vadības atbildības jomām, kas jāīsteno organizācijas vadībai un tās darbiniekiem. Efektīva risku vadība aptver visu organizāciju kopumā un tiek veidota, lai identificētu iespējamus notikumus, kas nākotnē var ietekmēt organizāciju, saņemtu kvalitatīvāku informāciju lēmumu pieņemšanai un līdz ar to uzlabotu stratēģisko lēmumu kvalitāti, kā arī vadītu riskus, lai tie būtu atbilstoši organizācijā pieļaujamajam riska līmenim.⁷¹

Autore piekrīt viedoklim⁷², ka IA ir instruments, lai veiktu uzraudzības funkciju, kas nosaka to, ka IA ir svarīga loma risku pārvaldības procesā, bet tas nevar būt atbildīgs par risku pārvaldības procesa ieviešanu un uzturēšanu. IA palīdz vadībai ar uzraudzību, pārbaudi, novērtēšanu, ziņošanu un uzlabojumu ieteikumiem, neatkarīgi pārbaudot un novērtējot to, kā riski tiek pārvaldīti, izvērtējot kontroļu atbilstību un pārliecinoties, vai kontroles strādā. Risku pārraudzību veic gan IA, gan vadība, par konstatētajām nepilnībām informējot attiecīgo procesa atbildīgo personu un vismaz vienu līmeni augstāko vadītāju.

Atbilstoši Globālajam ziņojumam⁷³ uzsverot katra darbinieka un struktūrvienības lomu un uzlabojot sadarbību, iestādēs nozīmīgi palielinās iespēja identificēt un vadīt riskus pilnā apmērā. Ir svarīgi arī tas, ka organizācijas var pārvaldīt resursus efektīvāk, mazinot darbību pārklāšanos un izvairoties no resursu ieguldījumu dublēšanās.

A. Maršals grāmatā *Principles of Economics* (1890) konstatējis, ka vadītājs pieņem lēmumus, ne tik daudz pamatojoties uz zināšanām, kā uz ietrenētu instinktu, intuīciju, priekšnojautu, kas, pēc autores domām, saistās ar risku.⁷⁴ Autore piekrīt A. Jaunzema viedoklim, ka darījumi saistās ar risku jeb ir riskanti,

⁷⁰ Uzulāns J. (2010) *Risku vadība projektu kontekstā*. Rīga: Drukātava, 2.–27. lpp., 42.–51. lpp.

⁷¹ Vērđiņa G. (2012) *Iekšējās kontroles sistēmas pilnveidošanas iespējas studiju programmas īstenošanas procesos*. Promocijas darbs vadībzinātnes doktora zinātniskā grāda iegūšanai izglītības vadības apakšnozarē. Rīga: LU PPMF, 252. lpp.

⁷² Hāznere A. (2006) Risku pārvaldības process, risku identificēšanas un vērtēšanas metodika. Rīga: SEE semināra materiāli. 3.–4. nov.

⁷³ Vērtības radišana sadarbojoties: Aicinājums rīkoties. Globālais ziņojums – jūlijs, 2014, 10. lpp. The IIA.

⁷⁴ Jaunzems A. (2009) *Risku analīze un vadīšana*. Ventspils: Ventspils Augstskola, 361 lpp.

ja tiem iespējams vairāk nekā viens iznākums, turklāt vismaz divi operācijas iznākumi personai nav ar vienādu derīgumu (*utility*) jeb nav indiferenti. Kolektīvi lēmumi, kas pieņemti balsojot, mazina katra atsevišķā balsotāja atbildību, tāpēc pamatoti runā par kolektīvo bezatbildību.⁷⁵

Pašvaldību lēmumu pieņemšana domes sēdē, pēc autores domām, pilnībā atbilst iepriekš minētajam. Darba 2.2. nodaļā autore ir pētījusi pašvaldību IA, kura ieviešana pašvaldībās atbilstoši spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem ir atkarīga tikai no deputātu balsojumiem, kas nosaka pieņemtos domes lēmumus.

Koaliciju vara un koaliciju radītie sabiedrības zaudējumi jau pirms 2008.–2013. gada krīzes signalizēja, ka bez esošās politiskās spēles noteikumu radikālas maiņas pašreizējās tā saucamās demokrātiskās sabiedrības virzās uz pašiznīcināšanos.⁷⁶

Mažoritārās sistēmās ir paredzētas divas balsošanas kārtas: ja pirmajā kārtā neviens no kandidātiem nesaņem balsu vairākumu, notiek otrās kārtas balsošana, kurā piedalās tie divi kandidāti, kas pirmajā kārtā saņēmuši visvairāk balsu. Viens vai otrs no viņiem otrajā kārtā saņem vairāk balsu (neizšķirti gadījumi ir reti) un tiek ievēlēts. Šīs prakses mērķis ir leģitimēt ievēlēto kandidātu ar to, ka viņš it kā pārstāv vairāk nekā pusi no iecirkņa vēlētajiem. Svarīgi minēt, ka “vairāk nekā puse” ir no balsotājiem otrajā kārtā, nevis no vēlētajiem un varbūt pat ne no visiem tiem, kuri balsoja pirmajā kārtā. Tas, protams, kompromitē cenšanos pēc leģitimitātes⁷⁷.

Tāpat Latvijas Republikas likuma “Par pašvaldībām” 19. panta piektajā daļā par domes priekšsēdētāja vēlēšanām noteikts: “Ja neviens no kandidātiem nesaņem nepieciešamo balsu vairākumu pirmajā kārtā, tiek rīkota atkārtota balsošana par tiem diviem kandidātiem, kuri saņēmuši visvairāk balsu. Ievēlēts ir tas kandidāts, kurš saņēmis ievēlēšanai nepieciešamo balsu skaitu. Ja arī otrajā kārtā neviens no kandidātiem nav saņēmis ievēlēšanai nepieciešamo balsu vairākumu, tiek rīkota balsošana par to kandidātu, kurš otrajā kārtā saņēmis vairāk balsu.”⁷⁸

Katra deputāta uzvaru kārtējās balsošanas rezultātā var uzlūkot kā gadījuma lielumu. Autore uzskata, ka pašvaldību IKS kvalitāte ir atkarīga no domes deputātu kompetences un lēmumiem, tāpēc izmanto šo piemēru ar koalicijām

⁷⁵ Jaunzems A. (2009) *Risku analīze un vadīšana*. Ventspils: Ventspils Augstskola, 10.–11. lpp.

⁷⁶ Turpat, 330. lpp.

⁷⁷ Liepiņš V. Vēlēšanu sistēmas. Priekšrocības un trūkumi. Pieejams: <http://www.lvportals.lv/visi/likumi-prakse/186897-velesanu-sistemas-prieksrocibas-un-trukumi/> [skatīts 28.01.2017.]

⁷⁸ *Par pašvaldībām* (1994) LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=57255> [skatīts 23.11.2017.]

attiecībā uz vēlēšanu rezultātu, kas ir matemātiski aprēķināms, ja zināmi atsevišķi nosacījumi.

Pildot gan pārliecības radīšanas, gan konsultatīvo lomu, IAS var dažādos veidos atvieglot riska vadības procesu. Nosakot IAS pienākumus, ir jāņem vērā tādi svarīgi faktori kā iespējamā kompleksās riska vadības darbību ietekme uz IAS neatkarību un objektivitāti, minēto darbību spēja uzlabot organizācijas riska vadības, kontroles un pārvaldības procesus. Pieaugot organizācijas riska vadības sistēmas attīstības pakāpei un riska vadībai dziļāk iesakņojoties iestādes darbībā, IA pienākumi šefības ziņā var mazināties. Turklāt, ja organizācijā ir izveidota riska vadības struktūrvienība vai funkcija, IA var dot lielāku pienesumu, vairāk koncentrējoties uz pārliecības radīšanu nekā konsultēšanu.⁷⁹

1.7. attēla centrā ir norādīti IA veicamie konsultatīvie pienākumi attiecībā uz komplekso riska vadību. Jo vairāk IA pāriet uz shēmas lejasdaļā norādīto darbību veikšanu, jo plašāki IAS konsultatīvie pienākumi var būt.

IA pienākumi attiecībā uz riska vadību:

- 1) pārliecības sniegšana par riska vadības procesu un riska vērtējumu pareizību;
- 2) riska vadības procesu vērtēšana un ziņošana par tiem;
- 3) risku veidu pārskatīšana.

Oficiālie IA pienākumi:

- 1) riska noteikšanas un vērtēšanas sekmēšana;
- 2) vadības apmācīšana riska pretpasākumu jautājumos;
- 3) riska vadības darbību saskaņošana un riska pārskatu sniegšana;
- 4) risku vadības uzturēšana un pilnveidošana, stratēģijas izstrāde vadībai.

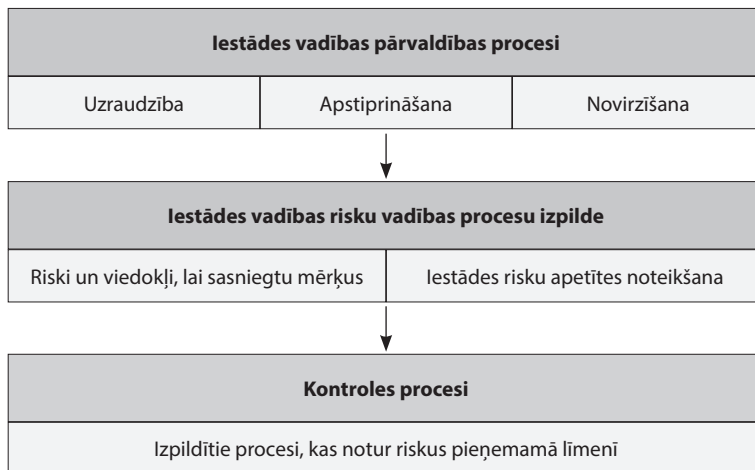
Pienākumi, kas IA nav jāuzņemas:

- 1) riska apetītes noteikšana un riska vadības procesu piemērošana;
- 2) pārliecības sniegšana par risku vadības vārdā, riska pretpasākumu lēmumu pieņemšana un riska pretpasākumu realizēšana;
- 3) atbildības uzņemšanās par riska vadību.

1.7. attēls. Iekšējā audita pienākumi kompleksās riska vadības ietvaros

Avots: autores veidots saskaņā ar IAI oficiālo nostāju (2010).

⁷⁹ IAI oficiālā nostāja par iekšējā audita lomu kompleksajā uzņēmuma riska vadībā. Pieejams: http://www.iai.lv/files/Biedriem/standarti/2010/ippf_pp_role_of_ia_in_erm_lv_01.09.2010.pdf [skatīts 23.08.2012.]



1.8. attēls. Pārvaldības, risku vadības un kontroles procesa saistība

Avots: autores veidots, pamatojoties uz Ray (2009).

Autore piekrīt IAI oficiālajam viedoklim par IA lomu kompleksajā uzņēmuma riska vadībā⁸⁰, proti, galvenais apsvērumus, nosakot, vai IAS sniegtās konsultācijas ir apvienojamas ar pārliecības sniegšanas pienākumiem, ir tas, vai IAS pilda vadības pienākumus. IAS var sniegt konsultācijas tikai tad, ja tā neveic faktiskas riska vadības darbības, kas ir vadības pienākums, kā arī tad, ja augstākā vadība ir apstiprinājusi un aktīvi atbalsta riska vadības realizēšanu. Ja IAS palīdz vadībai izveidot vai uzlabot riska vadības procesus, struktūrvienības plānā būtu ieteicams skaidri un precīzi norādīt plānu un grafiku, atbilstoši kuram pilna atbildība par riska vadības pasākumiem tiks nodota vadībai.

IA nozīmīga loma ir pārvaldības, risku vadības un kontroles procesa novērtēšanā. IA palīdz iestādei sasniegt tās stratēģiskos mērķus, pateicoties pārvaldības, risku vadības un kontroles procesa novērtēšanai. 1.8. attēla modelis atspoguļo visu minēto procesu mijiedarbību un sakarības.

Pārvaldības, risku vadības un kontroles procesi pastāv, lai nodrošinātu adekvātu to risku kontroli, kas apdraud iestādes mērķu sasniegšanu. IA nodrošina šos procesus ar to novērtēšanu – ar ziņošanu par atklātajiem trūkumiem un ieteikumu sniegšanu vadībai. Lai parādītu, kā IA uzlabo organizācijas spēju sasniegt stratēģiskos mērķus, ir jāsaprot, kā IA iederas organizācijas vērtību

⁸⁰ IAI oficiālā nostāja par iekšējā audita lomu kompleksajā uzņēmuma riska vadībā. Pieejams: http://www.iai.lv/files/Biedriem/standarti/2010/ippf_pp_role_of_ia_in_erm_lv_01.09.2010.pdf [skatīts 23.08.2012.]

ķēdē. Lai precīzi identificētu audita subjektu, jau sagatavojot audita gada plānu ir jāvērtē, kas tiks izvēlēts: auditēt organizācijas struktūrvienību, atbalsta funkciju vai kādu specifisku gada laikā uzsākto vai ieviesto projektu.

Visbiežāk auditam tiek izvēlēts subjekts, kas pamatots ar riska novērtējumu, ko paredz Standarti, nosakot, ka IA gada plāns jā sastāda, pamatojoties uz risku novērtējumu un plānā nosakot audita prioritātes. Projekta riski ir būtisks un ierobežojošs, vienmēr esošs faktors, un risku analīze būtu jāveic neatkarīgi no iespējamības un ierobežojuma analīzes.

Autore piekrīt *PricewaterhouseCoopers* nostājai⁸¹ – lai veiktu risku analīzi, nepieciešama informācija par auditējamo struktūrvienību, nozari; valsts ekonomisko un politisko stāvokli un izmaiņu prognozēm, kā arī specifiskajiem apstākļiem. Risku vērtēšanai izmanto riska ietekmi uz projektu un riska varbūtību. Risku ietekme var būt zema, vidēja un liela (jeb augsta).

Maza risku varbūtība iestājas, kad, veicot plānošanu, riska notikumu var ignorēt; vidēja – kad, veicot plānošanu, ir jāieplāno riska notikuma ietekmei atbilstoša laika un resursu rezerve vai jāveic pasākumi riska notikuma varbūtības samazināšanai, bet liela – kad, veicot plānošanu, ir jāieplāno riska notikuma ietekmei atbilstoša vidēja lieluma laika un resursu rezerve un jāveic pasākumi riska notikuma varbūtības samazināšanai.

Uz risku balstīts audits tiek sākts ar iestādes vai projekta mērķu un atbilstošo sasniedzamo rādītāju identificēšanu, kas tiek izmantoti, lai novērtētu izpildi, uzmanību vēršot uz organizācijas darbības riskiem, kas varētu apdraudēt spēju sasniegt definētos mērķus, un kontrolēm, kurām jāpastāv, lai palielinātu iespēju, ka definētos mērķus var sasniegt. IA sniegtie ieteikumi ir vērsti uz kontroles mehānisma uzlabošanu, lai mazinātu riska iestāšanās varbūtību.

Mērķiem ir jābūt skaidri noteiktiem un izteiktiem apakšmērķos, kā arī relatīvi konstantiem, mainot mērķus, ja rodas lielas izmaiņas. Uz risku balstīta IA posmi ir plānošana, novērtēšana, rezultātu sniegšana un uzraudzība.

Plānošana sevī ietver mērķu identificēšanu, izpratnes iegūšanu, vienošanos ar vadību par audita jomu, audita veikšanas periodu, riska/kontroles matricas izstrādāšanu katram auditējamam (jomai) un audita programmas sagatavošanu. Novērtēšana ietver kontroļu testēšanu ar mērķi noteikt, vai kontroles ir efektīvas – vai tās faktiski pastāv un darbojas, kā arī testu veikšanu, lai gūtu pārliecību, vai funkcijas/projekta mērķus var sasniegt, pastāvot esošajām kontrolēm. Rezultātu sniegšanā tiek izstrādāts iekšējā audita ziņojums, bet par konstatējumiem

⁸¹ Latvijas Republikas Finanšu ministrija, *PricewaterhouseCoopers* (2006) LR Izpildes novērtējuma auditi.

1.8. tabula. Riski, kontroles un skaidrojumi

Mērķis	Risks	Iestāšanās varbūtība un ietekme	Faktiskās kontroles	Kontroles piemērotības novērtējums	Kontroles efektivitātes testi
Attiecībā uz ko tiks veikta detalizēta novērtēšana	Kas var mazināt spēju sasniegt definētos mērķus (iekšēji un ārēji faktori). Sākotnējie riski	Riska līmeņa novērtējums, apsverot riska iestāšanās varbūtību un ietekmi, kāda varētu tikt radīta, ja risks iestātos. Novērtējuma skala – zems, vidējs vai augsts līmenis	Faktiski pastāvošās kontroles, kas iestādē darbojas. Intervijas, kurās novērtē to, kas faktiski tiek veikts	Novērtē, vai teorētiski paredzētās kontroles samazinātu risku līdz pieņemamam līmenim	Testi, lai novērtētu pastāvošo būtisko kontroļu efektivitāti – vai kontrole ir ieviesta un darbojas

Avots: autores veidota tabula, pamatojoties uz Latvijas Republikas Finanšu ministrijas datiem (2006).

un ieteikumiem ieteicams ziņot audita laikā, nevis audita noslēgumā, un uzraudzība tiek veikta attiecībā uz IA rezultātā izteikto ieteikumu ieviešanu.

Risku un kontroļu skaidrojumi (1.8. tabula) tiek piemēroti gan organizācijas vērtības, organizatoriskās vides (*soft*) kontrolēm, gan politikas, procedūru dokumentu (*hard*) kontrolēm. Tas palīdz nodrošināt to, ka visi būtiskākie riski ir identificēti, kā arī palīdz uzlabot audita darba produktivitāti, fokusējoties tikai uz svarīgākajām jomām, par kurām vadība ir izteikusi bažas. Lai varētu efektīvi vērtēt pastāvošos vai iespējamus riskus, funkcija vai darījums ir jāanalizē no sākuma līdz brīdim, kad to var uzskatīt par pabeigtu, uzdodot šādus jautājumus: kādas kļūdas ir iespējamās, kas var notikt un kādas nepilnības iespējamās?⁸²

Standarti nosaka to, ka IAS ir jāvērtē efektivitāte un jāsekmē riska vadības procesu uzlabošana. Riska valdības process ir efektīvs tad, ja iekšējais auditors konstatē, ka:

- organizācijas mērķi atbilst organizācijas misijai un veicina tās īstenošanu;
- ir identificēti un novērtēti būtiski riska veidi;
- ir izraudzīti piemēroti riska novēršanas pasākumi, kas atbilst organizācijas riska apetītei; un
- visā organizācijā ir nodrošināts tas, ka laikus tiek iegūta un izplatīta būtiska informācija par risku, tādējādi dodot iespēju darbiniekiem un vadībai veikt savus pienākumus.

⁸² Latvijas Republikas Finanšu ministrija, PricewaterhouseCoopers (2006) Izpildes novērtējuma auditi.

IAS var apkopot šo informāciju, lai izmantotu darba dokumentos, veicot dažādus uzdevumus, nodrošinot izpratni par iestādes riska vadību un efektivitāti. IAS jāizvērtē ar iestādes pārvaldību, darbībām un informācijas sistēmām saistītais risks attiecībā uz šādiem kritērijiem:

- organizācijas stratēģisko mērķu sasniegšana;
- finanšu un operatīvās informācijas ticamība un konsekvence;
- darbību un programmu efektivitāte un lietderība;
- aktīvu aizsardzība; un
- atbilstība normatīvajiem aktiem, politikām, procedūrām un līgumiem.⁸³

IAS ir jānovērtē krāpšanas iespējamība un tas, kā iestāde ierobežo krāpšanas risku. Veicot konsultatīvos darba uzdevumus, iekšējiem auditoriem risks ir jāizvērtē atbilstīgi darba uzdevumu mērķiem un jābūt piesardzīgiem attiecībā uz citiem nozīmīgiem riska veidiem. Novērtējot iestādes riska vadības procesu, iekšējiem auditoriem ir jāizmanto konsultēšanas darba uzdevumos iegūtās zināšanas par risku. Palīdzot vadībai izveidot vai uzlabot riska vadības procesu, iekšējiem auditoriem ir jāatturas no jebkādu vadības pienākumu uzņemšanās un risku faktiskās vadības.⁸⁴

Autore secina, ka Standarti nosaka detalizētas un konkrētas iekšējā auditora darbības gan dažādu organizācijas sistēmu risku identificēšanā, gan risku izvērtēšanā, gan ziņošanai vadībai.

1. nodaļas kopsavilkums

IA pirmsākumi saistās ar grāmatvedības rašanos jau 4000.–3500. g. p.m.ē., mūsdienu IA pirmsākumi meklējami 1941. gadā ar IAI dibināšanu ASV. IA attīstību pasaulē autore iedala trīs fāzēs:

- 1) pirmsākumi līdz IAI dibināšanai;
- 2) globālā IA iezīmes, IAI dibināšana un vēsturiskā attīstība;
- 3) IT periods – 21. gadsimts.

Lielu ieguldījumu IA un iekšējā auditora profesijas attīstībā devuši vairāki zinātnieki un praktiķi: līdz 1941. gadam IA piekritēji – dažādu darbu autori, zinātnieki un praktiķi no ASV un Lielbritānijas – *A. Collins, V. Z. Brink, C. A. Smith*, kā arī pēc IAI dibināšanas *L. B. Sawyer, M. A. Dittenhofer* u. c.

Jēdzieni “audits” un “revīzija” tiek lietoti un attiecināti gan uz IA, gan uz ārējo auditu. Literatūrā jēdzieni “audits” un “revīzija” tiek skaidroti kā

⁸³ Latvijas Republikas Finanšu ministrija, PricewaterhouseCoopers (2006) Izpildes novērtējuma auditi.

⁸⁴ Iekšējā audita profesionālās prakses starptautiskie standarti (standarti). IAI. Pieejams: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Latvian.pdf> [skatīts 30.06.2017.]

saimnieciskās darbības, grāmatvedības un finanšu pārskatu pārbaudes, kas attiecas uz ārējo auditu vai ārējo revīziju, taču termins "iekšējais audits" latviešu valodā *AkadTerm* datubāzē netiek skaidrots un definēts. IA definīcijas un iekšējā auditora pienākumi ir attīstīti no 1947. gada līdz 1999. gadam. Sākotnējā definīcija attiecās uz grāmatvedības un finanšu darbībām, kā arī uz darbības veidiem, kad iekšējā auditora sākotnējais uzdevums bija padomdevēja loma, bet vēlāk IA loma tika papildināta ar neatkarīgu pārlicības radīšanas funkciju un procesu efektivitātes novērtēšanu.

Latvijas Republikas normatīvajos aktos ietvertā IA definīcija ir virzīta un akcentē IKS novērtēšanu, ietverot, pēc autores domām, trīs galvenās jomas: darbību efektivitāte un produktivitāte; finanšu pārskatu ticamība un atbilstība normatīvajiem aktiem.

Autore piedāvā starptautisko un 40 valodās oficiāli tulkoto IAI definīciju iekļaut *AkadTerm* datubāzē, ņemot vērā, ka pašlaik tur nav iekļauts šī jēdziena skaidrojums.

Iekšējā kontrole un IA Eiropas valstīs netiek izprasti vienādi. Dažās valstīs ir īpašas iekšējās kontroles institūcijas, kas darbojas neatkarīgi no kontrolējamām iestādēm, savukārt citās valstīs šī funkcija tiek deleģēta kādai atbilstošai institūcijai. Analizējot Eiropas valstu IAS veidošanos un darbību, konstatēts, ka ikvienai valstij ir sava pieredze, bet atšķirīgas ir IA funkcijas, ko citas valstis var pārņemt.

Pašvaldību IKS ir atkarīga gan no normatīvo aktu kopuma, gan pašvaldības rīcībā esošā finansējuma, gan no domes deputātu kompetences un pieņemtajiem lēmumiem, kā arī izpratnes par iekšējās kontroles lietderīgumu, savukārt IAS, pildot pārlicības radīšanas un/vai konsultatīvo lomu, var atvieglot riska vadību ar procesu novērtēšanu.

Nākamajā darba nodaļā autore ir pētījusi Latvijas valsts tiešās pārvaldes mehānismu un IA pieejas, to attīstību kopš ieviešanas, jo šajās iestādēs IA darbība tiek regulēta ar normatīvajiem aktiem. Autore ir pētījusi Latvijas pašvaldību sistēmu un IA pieejas Latvijas pašvaldībās, kas ir atvasinātās publiskās personas, kurām normatīvajos aktos ir noteikta zināma darbošanās brīvība, taču to finanšu un ekonomisko darbību pārbauda un kontrolē gan LR VK, gan zvērīnāti revidenti, taču IA ieviešana nav noteikta kā obligāta prasība.

2. LATVIJAS VALSTS PĀRVALDES IEKŠĒJĀ AUDITA SISTĒMAS ATTĪSTĪBAS IZVĒRTĒJUMS

2.1. Iekšējā audita sistēma Latvijas valsts pārvaldē

2.1.1. Latvijas valsts pārvaldes sistēmas raksturojums

Katra ES dalībvalsts var brīvi veidot sev piemērotāko administratīvo sistēmu. Publiskās pārvaldes jomā ES nav kopīgu noteikumu, kas regulētu dalībvalstu administratīvo sistēmu.⁸⁵

Latvijas Republikas Valsts pārvaldes iekārtas likums nosaka to, ka valsts pārvalde ir organizēta vienotā hierarhiskā sistēmā. Tiešās pārvaldes institucionālo sistēmu veido un tās darba organizāciju nosaka Ministru kabinets (turpmāk – MK), kas izveido, reorganizē un likvidē tiešās pārvaldes iestādi. Valsts pārvaldes iekārtas likuma 4. panta pirmā daļa noteic, ka Latvijas Republika (turpmāk – LR) kā sākotnējā publiskā persona valsts pārvaldes jomā darbojas ar tiešās un pastarpinātās pārvaldes iestāžu starpniecību.

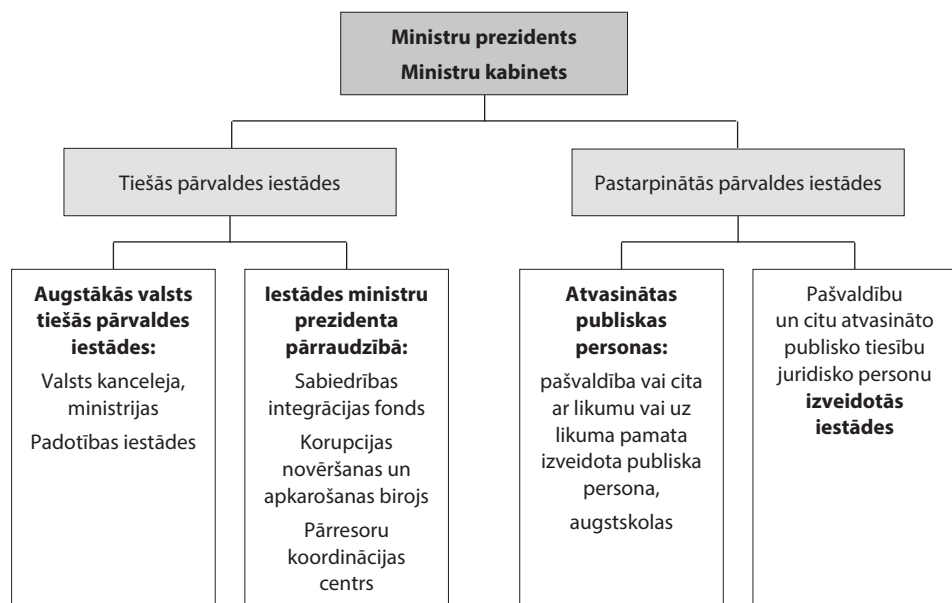
Kopējā Latvijas valsts pārvaldes shēma, ko izveidojusi un publicējusi LR Valsts Kanceleja, parāda valsts tiešās pārvaldes un publisko atvasināto personu vietu valsts pārvaldē (2.1. attēls). Atbilstoši Valsts pārvaldes iekārtas likumam pastarpinātās pārvaldes iestāde var pildīt noteiktus valsts pārvaldes uzdevumus, kuri ir LR kompetencē, bet kuru izpilde nodota attiecīgajai atvasinātajai publiskai personai vai iestādei pašai. Šādā gadījumā iestāde pārstāv LR. Tiešās pārvaldes institucionālā sistēmā neietilpst tiesu varas un likumdošanas varas institūcijas un to veidotās iestādes. Tiešās pārvaldes institucionālā sistēma tiek nodalīta no pastarpinātās pārvaldes sistēmas.

Valsts tiešajā pārvaldes sistēmā ietilpst (2.1. attēls):

- 1) ministrijas, īpašu uzdevumu ministru sekretariāti un Valsts kanceleja kā nozaru vadošās (augstākās) iestādes;

⁸⁵ Vanags E. (2007) *Valsts pārvaldes reformas ārvalstīs un Latvijā*. Rīga: Latvijas Statistikas institūts, 35.–36. lpp.

- 2) visas iestādes (izņemot valsts kapitālsabiedrības), kuras ir izveidojis MK, kas atrodas MK locekļa padotībā (valsts aģentūras un publiskie nodibinājumi);
- 3) ar likumu izveidotās tiešās pārvaldes iestādes – Korupcijas novēršanas un apkarošanas birojs, Sabiedrības integrācijas fonds, Pārresoru koordinācijas centrs, Satversmes aizsardzības birojs.



2.1. attēls. Latvijas valsts pārvaldes kopējās sistēmas shēma (2018)

Avots: autores veidota, pamatojoties uz Valsts tiešās pārvaldes iestāžu datubāzes informāciju (2018).

Iestādes, kuras neietilpst tiešās pārvaldes sistēmā, ir šādas: atvasināto publisko tiesību juridiskās personas (augstskolas, pašvaldības, brīvostu pārvaldes); atvasināto publisko tiesību juridisko personu izveidotās iestādes, t. i., pašvaldību un augstskolu izveidotās iestādes; ar likumu izveidotās iestādes ārpus MK padotības (Nacionālā radio un televīzijas padome, Centrālā vēlēšanu komisija, Valsts cilvēktiesību birojs, Latvijas Banka); LR institūcijas, kas minētas Satversmē (Valsts prezidents, Saeima, MK, LR VK), kā arī Valsts prezidenta un Saeimas veidotās iestādes.⁸⁶

⁸⁶ Vanags E. (2007) *Valsts pārvaldes reformas ārvalstīs un Latvijā*. Rīga: Latvijas Statistikas institūts, 35.–36. lpp.

MK 2014. gada 30. decembra rīkojuma Nr. 827 "Par Valsts pārvaldes politikas attīstības pamatnostādņem 2014.–2020. gadam"⁸⁷ mērķis ir efektīva, pieejama, inovatīva, profesionāla un uz rezultātu vērsta valsts pārvalde, savukārt atsevišķie apakšmērķi ir šādi: nodrošināta pilnvērtīga klātienes un neklātienes pakalpojumu pieejamība; profesionāli, motivēti un godīgi valsts pārvaldē nodarbinātie; efektīvi funkcionējoša attīstības plānošanas sistēma.⁸⁸ Rīkojumā, pēc autores domām, ļoti svarīgi ir noteiktie uzdevumi valsts un privātā sektora sadarbības uzlabošanā: izstrādāt grozījumus Valsts pārvaldes iekārtas likumā, precizējot izpratni par deleģēšanas institūtu, arī sniegt ministrijām atbalstu deleģēšanas procesa nodrošināšanā, izstrādājot deleģēšanas līguma pamatparaugu un izveidojot efektivitātes rādītāju katalogu.

SIGMA veikto pētījumu rezultāti⁸⁹ saskan ar EK nostāju, ka jaunajām dalībvalstīm jāuzlabo administratīvā spēja vairākās jomās, kā pirmo izvirzot iekšējo finanšu kontroli. ES dalībvalstīm izvirzītie galvenie principi publiskās pārvaldes jomā ir šādi: 1) likumība (tiesiskums); 2) uzticība un prognozējamība; 3) noteiktība un stabilas procedūras; 4) elastības un rīcības brīvība; 5) cieņa pret personu; 6) atklātība un caurspīdīgums; 7) atbildība un atskaitīšanās; 8) diskriminācijas likvidēšana; 9) taisnīgums un godīgums; 10) efektivitāte un racionālisms; 11) vadības kompetence; 12) administratīvā (organizatoriskā) kapacitāte; 13) sabiedrības iesaistīšana pārvaldes procesā.⁹⁰

Autore uzskata, ka visi principi ir demokrātiskas pārvaldības pamats un Latvijā līdz visu šo principu izpildei vēl jāpieliek daudz pūļu, jo valsts pārvaldes sektorā apzināti vai neapzināti joprojām tiek pieļautas daudzas kļūdas.

2.1. tabulā autore apkopojusi politikas rezultātus un rezultātos rādītājus, iekļaujot, pēc autores domām, Latvijas politikas prioritāšu darbības rezultātus un rezultātos rādītājus par periodu no 2013. līdz 2020. gadam. Autore uzskata, ka ļoti svarīgs politikas mērķis ir šāds: *Valsts pārvalde Latvijā ir pieejama, inovatīva, profesionāla un uz rezultātu vērsta*, ko ir iespēja sasniegt, paaugstinot kvalitāti un atbildību visu līmeņu strādājošo un vadītāju darbā.

⁸⁷ Par Valsts pārvaldes politikas attīstības pamatnostādņem 2014.–2020. gadam. MK rīkojums Nr. 827, Rīgā, 2014. gada 30. decembrī (prot. Nr. 69, 47.§). Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=271384> [skatīts 10.08.2015.].

⁸⁸ Turpat.

⁸⁹ SIGMA (2005) Ekspertu palīdzība valsts iekšējā audita sistēmai Latvijā. SIGMA ekspertu sagatavotais detalizēts ziņojums, aprīlis, 88. lpp.

⁹⁰ Vanags E. (2007) *Valsts pārvaldes reformas ārvalstīs un Latvijā*. Rīga: Latvijas Statistikas institūts, 35.–36. lpp.

2.1. tabula. Latvijas politikas mērķis, darbības rezultāti un to rezultatīvie rādītāji (2013–2020)

Politikas mērķis	Efektīva, pieejama, inovatīva, profesionāla un uz rezultātu vērsta valsts pārvalde			
Politikas rezultāts	Rezultatīvais rādītājs (Latvijas novērtējums atsevišķos WGI* parametros)	2013	2017	2020
Valsts pārvalde Latvijā ir pieejama, inovatīva, profesionāla un uz rezultātu vērsta	Publiskās pārvaldes efektivitāte	0,83 (2012)	0,90	1,00
	Likumdošanas kvalitāte	1,00 (2012)	1,15	1,30
Valsts pārvaldē nodarbināto skaits ir atbilstošs vajadzībām un ar tendenci nepalielināties	Vispārējās valdības sektorā nodarbināto īpatsvars no kopējā iedzīvotāju skaita	9,1%	8,6%	8%***
Darbības rezultāti	Rezultatīvais rādītājs	2013	2017	2020
Nodrošināta pilnvērtīga klātienēs un neklātienēs pakalpojumu pieejamība	Latvijas vērtējums e-pārvaldes indeksā (vieta)***	31 (2014)	28	23
Valsts pārvaldē strādā profesionāli, motivēti un godīgi nodarbinātie	Atlīdzības (valsts un pašvaldības) īpatsvars IKP****	7,5%	7,1%	6,8%
	Profesionālo kompetenci paaugstinājušo personu skaits labāka regulējuma izstrādē mazo un vidējo komersantu atbalsta, korupcijas novēršanas un ēnu ekonomikas mazināšanas jomās	0	4000	17 598

* WGI – Worldwide Governance Indicators – pasaules pārvaldes rādītāji.

** Rādītāja vērtība saskaņota ar Latvijas Stratēģiskās attīstības plāna 2010.–2013. gadam iekļauto rādītāju.

*** ANO e-pārvaldes indekss. Pieejams: <http://unpan3.un.org/egovkb/en-us/Data/Country-Information/id/93-Latvia>.

**** Rādītājs aprēķināts, ņemot vērā konkrētajā laikā noteikto IKP prognozi.

Avots: autore veidota tabula, pamatojoties uz Valsts pārvaldes politikas attīstības pamatnostādņem 2014.–2020. gadam, MK (2014).

2.1.2. Iekšējā audita normatīvais regulējums Latvijas valsts tiešajā pārvaldē

Latvijas valsts tiešajā pārvaldē IA funkcijas ieviešana tika sākta 1999. gadā, kad iestāšanās Eiropas Savienībā noteica stingras prasības – IA ieviešanu kā obligātu atbilstoši 1995. gada 18. decembra Eiropas Padomes nolikumam Nr. 2988/95 *par Eiropas Kopienu finanšu interešu aizsardzību* ietvertajām prasībām. 1999. gada 9. februārī valdība pieņēma lēmumu par to, ka Finanšu ministrija ir atbildīga par IA vispārējo koordināciju un attīstību Latvijas valsts pārvaldē. K. W. Wade konsultāciju un audita apmācību centrs veicināja IAS veidošanu valsts pārvaldē, sniedzot intensīvo kursu Latvijas valsts pārvaldē 24 topošajiem iekšējiem auditoriem.

2.2. tabula. Iekšējā audita metodiskie dokumenti, procesi un rezultāti 1999. gadā Latvijas valsts tiešajā pārvaldē

Metodiskais dokuments/process	Sagaidāmais rezultāts
Iekšējā audita rokasgrāmata	Vienota iekšējā audita metodika visā valsts pārvaldē
Ieteikumi riska novērtēšanas metodikai	Vienota pieeja – salīdzināmi, pārskatāmi
Salīdzinošās pārbaudes	Regulāra izvērtēšana, nepilnību savlaicīga konstatēšana
Tehnoloģijas izveide (ieteikumu datubāze, auditoru darba laika uzskaite)	Palielināta darba efektivitāte
Ikmēneša auditoru tikšanās	Darba kontaktu veicināšana

Avots: autores tabula, pamatojoties uz Latvijas Republikas normatīvo aktu prasībām.

1999. gada aprīlī ar *Phare* ekspertu palīdzību izstrādāti un 5. oktobrī ir pieņemti MK noteikumi Nr. 342 “Noteikumi par iekšējo auditu” un MK noteikumi Nr. 346 “Iekšējā audita padomes nolikums”. Šajā laikā noteikti iekšējā audita četri galvenie attīstības virzieni: apmācību organizēšana (mācību stratēģijas, sertifikācijas sistēmas izstrāde), tiesiskā pamata izstrāde, metodikas attīstība un visu ministriju IAS pilnveidošana. Autore veikusi valsts tiešās pārvaldes sākotnējā iekšējā audita metodisko dokumentu klasifikāciju, atsevišķi izdalot ar tiem saistītos sagaidāmos rezultātus (sk. 2.2. tabulu).

Latvijas Republikas ministrijas saņēma palīdzību praktisko iekšējo auditu veikšanā – tika veikti auditi *Phare* eksperta vadībā katrā ministrijā. Ar šiem paveiktajiem uzdevumiem tika sākts ceļš uz mūsdienīgu auditu sistēmu Latvijas valsts tiešajā pārvaldē, kura uzdevums nav sniegt autorizācijas vai finanšu kontroli, bet noteikt, vai šāda veida kontroles pastāv – riski tiek identificēti, kontroles mehānismi ir noteikti un citi izpilda kontroles mehānismus.

R. Šulca (2010)⁹¹ un G. Vērđiņa (2012)⁹² Latvijas IA attīstību līdzīgi ir iedalījušas trīs posmos (sk. 2.3. tabulu).

⁹¹ Šulca R. (2010) *Latvijas pašvaldību iekšējā audita sistēmas attīstības iespējas*. Pētījuma kopsavilkums. Jelgava, 131. lpp.

⁹² Vērđiņa G. (2012) *Iekšējās kontroles sistēmas pilnveidošanas iespējas studiju programmas īstenošanas procesos*. Promocijas darbs vadībzinātnes doktora zinātniskā grāda iegūšanai izglītības vadības apakšnozarē. Rīga: LU PPMF, 252. lpp.

2.3. tabula. IA vēsturiskās attīstības posmi pētnieku skatījumā 2010. un 2012. gadā Latvijas valsts tiešajā pārvaldē

Posms, gadi	Šulca R. (2010)	Vērdiņa G. (2012)
1. posms. 1999–2005	IA tiesiskās un metodiskās bāzes izveide	Sagatavošanās posms iestājai ES: tiesiskās un metodiskās bāzes izveide
2. posms. 2006–2009	IA darbības pilnveidošana	IA darbības īstenošana un pilnveidošana
3. posms. 2010–2012	IA jaunu darbības virzienu izstrāde (2010)	IA pilnveides un darbības attīstība (2010–2011)

Avots: autorei veidota tabula, pamatojoties uz R. Šulca (2010) un G. Vērdiņa (2012).

Abi iepriekš minētie pētījumi ietver līdzīgus IA attīstības posmus, kam autore daļēji piekrist. Tomēr, ņemot vērā faktu, ka kopš 2011. gada IA vēsturiskajā attīstībā ir iezīmējušās jaunas pārmaiņas, autore veidojusi savu sadalījumu (detalizēts normatīvo aktu apkopojums dots 1. pielikumā). Laika periodā no 1999. gada līdz 2013. gadam IA pieejas ir mainījušās līdz ar normatīvo aktu grozījumiem. Iekšējā audita metodikas attīstība Latvijas valsts tiešajā pārvaldē atbilstoši normatīvo aktu izmaiņām, pēc autorei domām, ir iedalāma četros posmos:

- 1) IA ieviešana Latvijas valsts tiešajā pārvaldē (1999–2002);
- 2) Pārejas periods – statusu maiņa – ES prasību izpilde (2003–2009);
- 3) Standartu prasību iekļaušana normatīvajos aktos (2010–2012);
- 4) IA sistēmas, tiesiskā regulējuma pilnveidošana (no 2013. gada).

IA ieviešana Latvijas valsts tiešajā pārvaldē (1999–2002)

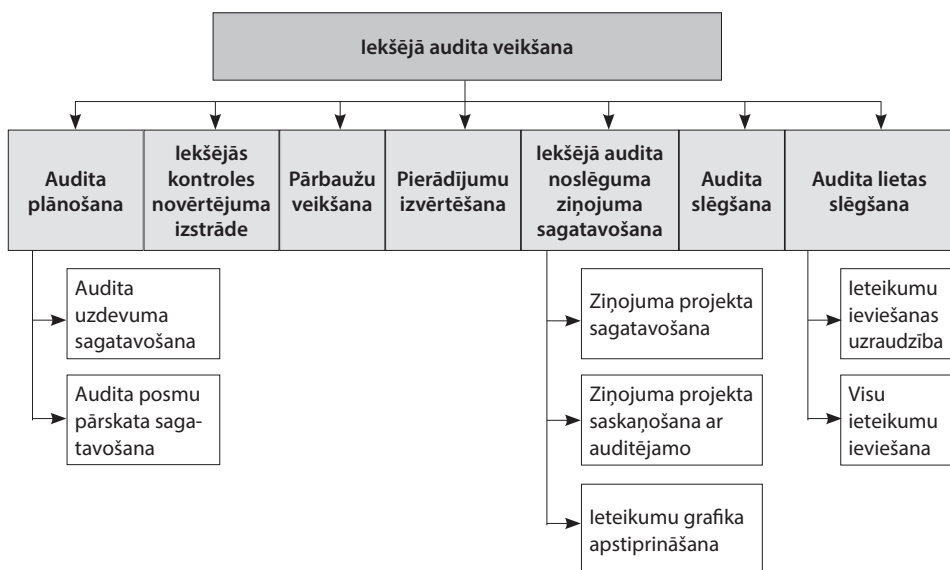
Pirmais Latvijā pieņemtais IA regulējošais normatīvais akts ir MK 05.10.1999. noteikumi Nr. 342 “Noteikumi par iekšējo auditu”, kas attiecībā uz IA metodiku noteica, ka IA tiek veikts, lai sniegtu atbildīgajai institūcijai vērtējumu par IKS efektivitāti un atbilstību iestādes izvirzīto mērķu sasniegšanā; iesniegtās finanšu, uzskaites un citas informācijas ticamību un pilnību; iestādes struktūrvienību darbības atbilstību normatīvajiem aktiem, iestādes izstrādātajai stratēģijai, politikai, apstiprinātajiem rīcības plāniem, noteiktajām funkcijām un personāla politikai; efektīvu un ekonomisku resursu izmantošanu, drošu kontroli un aizsardzību pret zaudējumiem.

Organizējot darbu atbilstoši IA standartiem, FM bija atbildīga par metodisko materiālu, ieteikumu IA rokasgrāmatas izstrādi, tāpat IA padomei bija jāizskata un jāsniedz viedoklis par grozījumiem Standartos un IA rokasgrāmatā. 2000. gadā FM izstrādātie metodiskie ieteikumi “Iekšējā audita rokasgrāmata”, kas regulāri tika papildināta, bija ieteikumi ministriju un valsts pārvaldes iestāžu IA struktūrvienībām, kas savu IA metodiku (IAS darba organizācijas,

plānu izstrādes, audita veikšanas dokumentēšanas, audita darba dokumentu sagatavošanas un audita lietas kārtēšanas, kā arī pārskatu sagatavošanas pamatnostādnes) veidoja, pamatojoties uz šo dokumentu.

2003.–2009. gada pārejas periods – statusu maiņa – ES prasību izpilde

2002. gada nogalē tika pieņemts Iekšējā audita likums, kas aizstāja MK noteikumus Nr. 342 “Noteikumi par iekšējo auditu”, savukārt 2003. gada vasarā tika pieņemti MK noteikumi, kas noteica IA veikšanas kārtību, IA padomes nolikumu, sertifikācijas kārtību, IKS izveidošanas prasības, salīdzinošo pārbaūžu veikšanas kārtību, IA metodiku un atsevišķu kārtību ES finansēto projektu IA. Audita posmu skaits atbilstoši MK 2010. gada 28. septembra noteikumiem “Iekšējā audita veikšanas kārtība” ir salīdzinoši mazāks, taču pēc būtības tie ietver visus svarīgākos elementus (2.2. attēls): audita plānošana; pārbaudes un rezultātu novērtējums; ziņojuma un ieteikumu ieviešanas grafika saskaņošana; audita slēgšana; ieteikumu ieviešana un uzraudzība; audita lietas slēgšana. Kvalitatīvi veikta audita pamats ir secīgu IA veikšanas posmu izpilde, kas veidots, pamatojoties uz sākotnējo FM ieteikumu – “Iekšējā audita rokasgrāmatu” – metodiku, kas, pēc autores domām, kopumā ir detalizēta, raksturojot katru audita veikšanas posmu.



2.2. attēls. Iekšējā audita veikšanas posmi Latvijas valsts tiešajā pārvaldē

Avots: autores veidota shēma, pamatojoties un Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem.

Starptautisko standartu prasību iekļaušana normatīvajos aktos 2010.–2012. gadā

Ar 2010. gada izmaiņām normatīvajos aktos IA jomā valsts pārvalde (FM) “ir centusies iet kopsolī ar laiku” un nopietni domāt par divām profesijai būtiskām lietām:

- 1) kā paaugstināt iekšējo auditoru darba kvalitāti, līdz ar to arī uzticību darba rezultātiem un profesijai;
- 2) kā samazināt dokumentu gatavošanai patērēto laiku un vairāk domāt par pievienotās vērtības sniegšanu iestādei un tās vadībai.

Jāatzīmē, ka krīzes gados neviena cita valsts pārvaldes funkcija nav tik ļoti analizēta un vērtēta kā IA, kas ir daļēji saprotams, jo, meklējot taupīšanas iespējas, prioritātes tiek dotas iestādes pamatfunkcijām. Tādējādi tika nolemts veikt uzlabojumus divos virzienos:

- 1) pilnveidot iestāžu vadītāju zināšanas un kompetenci iekšējās kontroles un iekšējā audita jautājumos;
- 2) pilnveidot IA funkcijas⁹³.

MK 2010. gada 28. septembra noteikumu Nr. 918 “Iekšējā audita veikšanas kārtība” būtiskākie grozījumi skar IA plānu izstrādes procesu: ilgtermiņa attīstības plāns apvienots ar stratēģisko plānu, ir mazāk reglamentēta plānu forma, vienoti plānu izstrādes principi, lai atvieglotu novērtēšanu un salīdzināšanu. Rezultātu salīdzināšanas nolūkā noteikumos ir definētas vienotas atbalsta funkciju sistēmas (stratēģiskā un darba plānošana, riska un kvalitātes vadība, personāla vadība, finanšu vadība, iekšējā un ārēja komunikācija, darbības nodrošināšana, iepirkums, uzskaitē un atskaites, juridiskais atbalsts, IT vadība). Lai labāk izprastu riska līmeni valsts pārvaldē kopumā, ir noteikti vienoti riska faktori un to novērtēšanas kritēriji, kā arī pēc kopīgiem principiem noteikta sistēmas auditēšanas biežums piecu gadu periodā. Sistēmu auditēšanas biežuma noteikšanai izvirzīti šādi riska faktori: iespējamie finansiālie zaudējumi, pašu vai ārējo auditoru konstatētās problēmas, sistēmas nozīmīgums mērķu sasniegšanā, notikusi reorganizācija vai izmaiņas, korupcijas iespējamība, sekmīgai darbībai nepieciešamā darbinieku kompetences pakāpe, iespējamie draudi iestādes reputācijai un sarežģītība. Turklāt paredzēta uzlabota gada plāna forma – gada plānā papildus jānorāda audita nosaukums, kas ļauj izprast, vai tiks auditēta sistēma vai tās daļa. Cits noteikumu jauninājums ir vienkāršota ikgadējā pārskata forma, kam pēc auditoru vēlmēm paredzēta papildu informācija. Mazāk

⁹³ Lasmane N. (2010) Iekšējais audits valsts pārvaldē – izmaiņas normatīvajos aktos. *Bilance*, Nr. 19 (247), 14.–15. lpp.

reglamentēts pats audita process, bet ir noteikti obligātie posmi: audita plānošana, pārbaūžu veikšana un rezultātu novērtēšana, ziņojuma sagatavošana un ieteikumu saskaņošana, audita slēgšana, ieteikumu ieviešanas uzraudzība un audita lietas slēgšana. Līdzīgi atvieglots reglamentējums audita procesa dokumentācijai – katra struktūrvienība to var noteikt atbilstoši savai specifikai, pieredzei, IT resursu pieejamībai u. tml. Minētajos MK noteikumos tiek saglabāts pamatprincips: audita gaitai no audita mērķu noteikšanas līdz secinājumiem un ieteikumiem jābūt izsekojamai. Būtiska ir darba kvalitātes uzraudzība un izvērtēšana, kas tiek veikta trijos veidos: nepārtraukta uzraudzība, ko realizē pašas IAS ikdienas darba gaitā; periodiska pašnovērtēšanās, kuru organizē IAS vadītājs, parasti reizi gadā; un periodiska ārējā novērtēšana, kuru īsteno ārējie eksperti, parasti ik pa pieciem gadiem. Noteikumos atrodami arī kopējie IA kvalitātes novērtēšanas kritēriji:

- 1) personāla kvalifikācija;
- 2) audita procesa efektivitāte;
- 3) pievienotā vērtība iestādei.

Būtiski pārstrādāta valsts pārvaldes iekšējo auditoru sertifikācijas kārtība, to maksimāli tuvinot starptautiskajai auditoru sertifikācijas praksei: divu līmeņu sertifikāts aizstāts ar vienu, pretendentu rakstiskais darbs un prezentēšana nomainīta ar pārbaudījumu testu, pretendentam prasot divu gadu praktisko pieredzi.

2011. gadā valsts pārvaldē izstrādātas, pēc tam aktualizētas un papildinātas “Iekšējā audita veikšanas vadlīnijas”⁹⁴. IA veikšanas vadlīniju pirmajā daļā ietvertas sadaļas, kas apkopo informāciju par IA sistēmas izveidošanu, struktūrvienību plānu izstrādi, kārtību, kādā veicams audits; IAS plānu izstrādi: pašnovērtējums, klientu apmierinātības novērtējums, attīstības prioritāšu un pasākumu noteikšana, laiks un regularitāte; IAS sasniedzamo rezultātu noteikšana; IAS resursi; iekšējā audita vides noteikšana, aktualizācija, sistēmu apraksta sagatavošana, riska novērtējums un prioritāro sistēmu noteikšana, IA stratēģiju noteikšana, resursu saskaņošana un gada plānu izstrāde. Pielikumos ietverti iekšējā auditora darbam svarīgie paraugi: vadlīnijas; rīkojumu, reglamentu, auditējamo sistēmu apraksti; auditējamās sistēmas “Finanšu vadība” apakšsistēmas “Grāmatvedības uzskaites optimizācija un izpildes kontrole” audita vide un audita veikšanas apraksts; audita vides veidlapas; darba izpildes un kvalitātes rādītāji; darbam patērēto dienu skaita sadalījums; IAS pašnovērtējuma anketa, kā arī klienta apmierinātības novērtēšanas anketa.

⁹⁴ Finanšu ministrija (2011) Iekšējā audita veikšanas vadlīnijas. Npublicēta informācija.

IA veikšanas vadlīniju otrajā daļā ietverta skaidrojoša informācija ne tikai par audita plānošanu (posmu plānošana, sistēmas analīze, darba uzdevums, programmas izstrāde, riski un kontroles), bet arī par auditu veidiem (lietderības audits, vertikālais vai horizontālais audits, atbilstības audits, finanšu audits, krāpšanās audits, funkciju audits, IT audits, kvalitātes audits). Pielikumos ietverti vairāki dokumentu paraugi: audita posmu izpildes grafiks; vēstule par audita uzsākšanu; plūsmu shēma sistēmai “Personāla vadība un iespējamie novērtēšanas kritēriji personālvadības sistēmai”; audita uzdevuma darba plāns; audita programma – risku saraksts un sākotnējās kontroles novērtējums; izmaksu samazinājuma iespēju izvērtēšanas pārbaudes lapa; papildu informācija par krāpšanu.

IA veikšanas vadlīniju trešajā daļā iekļauti skaidrojumi par izlasi (paraugu atlases metodes, izlases metodes, izlases dokumentēšana), par pārbaudēm un rezultātu novērtējumu (pārbaudes un pārbaužu metodes), darba dokumentiem, kontroles novērtējumu un ziņošanu (ziņojuma un ieteikumu ieviešanas grafika projekts, saskaņošana un tās dokumentēšana; ziņojuma un grafika izstrāde; auditējamā viedokļa iekļaušana; rīcība gadījumos, ja ziņojums satur būtiskas neprecizitātes; ieteikumu ieviešanas uzraudzība; darba izpildes un kvalitātes uzraudzība; IAS gada pārskats; konsultāciju sniegšana; dažādi pielikumi ar dokumentu paraugiem; standartu skaidrojumi). Vadlīnijas kopumā ietver daudz dažādus piemērus, kas iekšējam auditoram palīdz veikt kvalitatīvus auditus atbilstoši LR normatīvo aktu prasībām, kā arī ievērojot starptautisko standartu nosacījumus.

Kopš 2013. gada – iekšējā audita sistēmas, tiesiskā regulējuma pilnveidošana

12.12.2012. pieņemtais Iekšējā audita likums, kam sekoja MK 30.04.2013. noteikumi Nr. 238 “Iekšējo auditoru sertifikācijas kārtība” un MK 09.07.2013. noteikumi Nr. 385 “Iekšējā audita veikšanas un novērtēšanas kārtība” ir uz 2017. gada sākumu spēkā esoši un grozījumus neiekļaujot normatīvie dokumenti. Iekšējā audita likuma anotācijā⁹⁵ FM skaidroja, ka pamatā likumā tiks atstāts spēkā esošais tiesiskais regulējums, tomēr tas tiks precizēts vai papildināts. Lai nodrošinātu plašākas un pilnvērtīgākas auditoru zināšanas un kompetentākus

⁹⁵ Iekšējā audita likuma anotācija. MK 24.07.2012. vēstule Nr. 90/TA-1504. Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/81316E6CBC37664DC2257A4600429842?OpenDocument#b> [skatīts 25.02.2017].

auditorus, likumā noteikts, ka IAS vadītājam pienākumu pildīšanai ir nepieciešams normatīvajos aktos noteiktā kārtībā iegūts valsts pārvaldes iekšējā auditora sertifikāts vai biedrības “Iekšējo auditoru institūts” atzīts iekšējā auditora profesionalitāti apliecinošs sertifikāts.

Ar izmaiņām normatīvajos aktos noteikta iespējamā rīcība darba izpildes un kvalitātes uzraudzībai visos IA posmos gadījumā, ja ministrijā vai iestādē IA funkciju īsteno viens iekšējais auditors. Šādā gadījumā IA darba izpildes un kvalitātes uzraudzību var veikt citas institūcijas IAS. Tāpat ar izmaiņām par IAS darbību atbilstoši noteiktajam darba apjomam IAS sniedz viedokli par IKS: riska vadības pasākumiem, kontroles pasākumiem un pārvaldības pasākumiem.

Ar normatīvo aktu izmaiņām arī noteikts, ka plānotie IA ir tādi IKS novērtējumi, kuri izriet no IAS gada plāna. Ja pārskata gada laikā jāsniedz neplānots IA, tad IAS iesniedz vadības apstiprināšanai aktualizētu IA gada plānu. Regulējumā precizēti likumā noteiktie deleģējumi, nosakot, ka FM ir atbildīga par IA politikas izstrādi.

Apkopojot IA normatīvo aktu prasības kopš 1999. gada (sk. 1. pielikumu), autore secina: katra nākamā Iekšējā audita likuma versija un MK noteikumi, kā arī FM izstrādātie metodiskie ieteikumi – gan Iekšējā audita rokasgrāmata no 2000. gada līdz 2007. gadam, gan MK instrukcija Nr. 8 “Iekšējā audita metodika” no 27.04.2007. līdz 01.10.2010., gan MK noteikumi Nr. 918 “Iekšējā audita veikšanas kārtība” no 07.10.2010. līdz 01.06.2013., gan pašlaik spēkā esošais Iekšējā audita likums un saistošā MK kārtība, tāpat IA veikšanas vadlīnijas pēc būtības ietver vairākus nemainīgus aspektus. Visi normatīvie akti ir pilnveidoti, pamatojoties uz pieredzi un labo praksi. Autore secina, ka normatīvo aktu izmaiņas ietekmējušas vairākus IA veikšanas posmus:

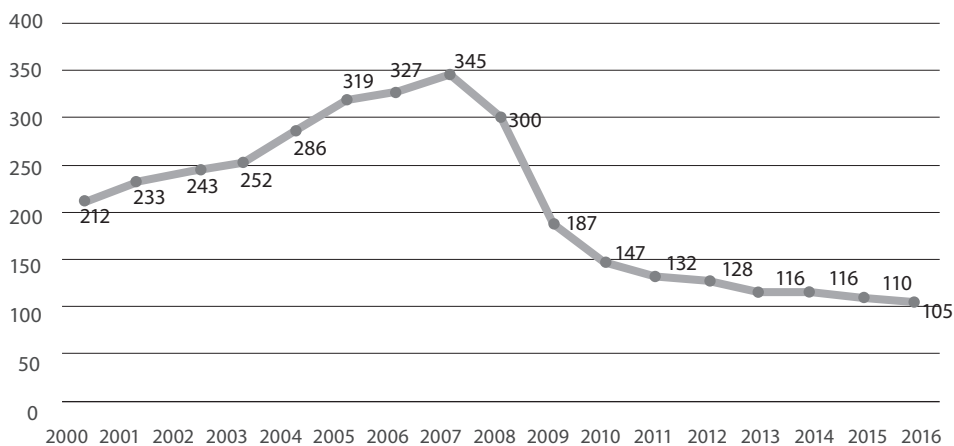
- 1) audita sistēmas noteikšanu;
- 2) IAS plānu izstrādi;
- 3) audita plānošanu;
- 4) auditu veidus;
- 5) darba dokumentus;
- 6) auditoru sertifikācijas kārtību, procesus un saturu vairāk pietuvinot starptautiskajai sertifikācijai.

Kopumā autore secina, ka IA normatīvie akti un metodikas laika periodā kopš 1999. gada ir pilnveidotas atbilstoši EK prasībām un Standartu izmaiņām, kā arī saskaņā ar Latvijas Republikas tiesiskā regulējuma izmaiņām, taču nenoliedzami Latvijas politisko spēku ietekme jūtama arī IA ieviešanas jomā, par ko autore ir pārliecinājusies pētījumā par pašvaldību iekšējā audita ieviešanas jautājumiem (2.2. nodaļa).

2.1.3. Iekšējā audita loma Latvijas valsts tiešajā pārvaldē

MK apstiprinātais "Pasākumu plāns Iekšējā audita sistēmas pilnveidošanai" (apstiprināts ar MK 24.02.2010. rīkojumu Nr. 114) nosaka to, ka valsts pārvaldē kopumā nepieciešama lielāka vadības uzmanība IKS stiprināšanai, ko iespējams paveikt, novēršot iespējamus normatīvo aktu pārkāpumus un resursu nelietderīgu, ļaunprātīgu vai kļūdainu izmantošanu. Vienlaikus IKS uzlabošanai ir nepieciešama gan institūcijas vadības funkcijas uzlabošana, gan IA sistēmas stiprināšana. Ar MK rīkojumu katru gadu tiek noteiktas kopējās valsts pārvaldē auditējamās prioritātes (sk. 2. pielikumu). Autoresprāt, galvenās prioritātes 2013.–2018. gadā formulējamas šādi:

- 2013. gadā – FM un VARAM veikt auditu "Pašvaldību finanšu pārskatu sagatavošanas nenodokļu ieņēmumu un ilgtermiņa ieguldījumu uzskaites jomas uzraudzības un pašvaldībām piederošo kapitālsabiedrību pārraudzības IKS darbība";
- 2014. gadā – novērtēt ministrijās un iestādēs izveidotās likumu un MK noteikumu izstrādes un virzības IKS, novērtējot normatīvo aktu izstrādes savlaicīgumu un atbilstību prasībām, sabiedrības līdzdalības nodrošināšanu, izstrādes ekonomisko efektivitāti, kā arī veikt līdzīgu procesu auditus attiecīgā resora iestādēs;
- 2015. gadā – IT vadības sistēmas IA, novērtējot informācijas un komunikācijas tehnoloģiju pārvaldības organizēšanu, nepieciešamo resursu plānošanu, uzskaiti, sagādi, ieviešanu, izmantošanu, uzturēšanu, kopletošanu, optimizēšanu un valsts informācijas sistēmas drošības pasākumu izveidi;
- 2016. gadā – IT vadības sistēmas IA, novērtējot IKS informācijas tehnoloģiju projektu vadībā;
- 2017. gadā – valsts pārvaldes pakalpojumu IA, novērtējot pakalpojumu kvalitāti, organizāciju un pieejamību privātpersonām (vienas pieturas aģentūras, e-pakalpojumi);
- 2018. gadā – novērtēt, vai ieviestie IKS elementi sekmē procesu efektīvāku norisi un veicina orientāciju uz sasniedzamo rezultātu; izlases veidā veikt līdzīgu procesu IA attiecīgā resora iestādēs; nodrošināt savstarpēju sadarbību un pēc iespējas veidot starpresoru IA komandas, auditējot tādu politiku, kura tiek plānota, īstenota un uzraudzīta mijiedarbībā ar citiem resoriem;
- 2019. gadā – novērtēt, vai ieviestie IKS elementi sekmē procesu efektīvāku norisi un orientāciju uz sasniedzamo rezultātu; izlases veidā atbilstoši riska novērtējumam turpināt vienlaikus veikt līdzīgu procesu IA attiecīgā resora iestādēs; nodrošināt savstarpēju sadarbību un pēc



2.3. attēls. **Kopējais iekšējo auditoru štata vietu skaits Latvijas Republikas ministrijās un iestādēs (2000–2016)**

Avots: autores veidots grafiks, pamatojoties uz FM informatīvajiem ziņojumiem (1999–2016).

iespējas veidot starpresoru IA komandas, auditējot tādu politiku, kas tiek plānota, īstenota un uzraudzīta mijiedarbībā ar citiem resoriem.⁹⁶

Autore, apkopojot FM informatīvos ziņojumus par IA darbību ministrijās un iestādēs par laika periodu no 1999. līdz 2016. gadam, ir izstrādājusi secinājumus par dažiem IA darbu raksturojošiem rādītājiem. FM informatīvo ziņojumu mērķis ir informēt MK par IAS darbību ministrijās un iestādēs, iekļaujot viedokli par IKS ministrijās un iestādēs atbilstoši Iekšēja audita likuma prasībām. Saskaņā ar pēdējo FM informatīvo ziņojumu par IA darbību ministrijās un iestādēs 2016. gadā 13 ministrijās, septiņās padotībā esošajās iestādēs, Valsts kancelejā un Sabiedrības integrācijas fondā (no 192 iestādēm kopumā) darbojās 23 IA struktūrvienības (2015. gadā – 24) ar 105 iekšējiem auditoriem, no kuriem deviņi procenti bija vakances vai darbinieki atradās prombūtnē.

Ziņojumā norādīts, ka Korupcijas novēršanas un apkarošanas biroja sniegtā informācija par IA “nav izsekojama, nav skaidra darba izpildes un kvalitātes rādītāju aprēķināšanas metode, sniegta neprecīza informācija par auditējamo sistēmu pārklājumu iestādē”⁹⁷.

⁹⁶ Par kopējām valsts pārvaldē auditējamām prioritātēm 2011.–2019. gadā. MK rikojumi. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/iekseja_audita_politika/normativie_akti/ [skatīts 14.03.2019.]

⁹⁷ Pārskats par IA sistēmas darbību valsts pārvaldē 2016. gadā. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/iekseja_audita_politika/parskati/2016_gada/55165-2016gada [skatīts 25.09.2017.]

Laika gaitā IA metodika un pieejas valsts pārvaldē ir mainījušās. 2009. gadā tika uzsākta IA centralizācija līdz ministriju līmenim, tāpēc likvidēti vairāki desmiti struktūrvienību visā valsts pārvaldē. Kopumā iekšējo auditoru skaita dinamika (2.3. attēls) parāda, kā kopējās valsts ekonomiskās sistēmas ietekmē ir krasi mainījies iekšējo auditoru skaits. Pēc FM apkopotajiem datiem redzams, ka 2007. gadā bija lielākais iekšējo auditoru štata vietu skaits, un tas kopš IA ieviešanas valsts pārvaldē ir palielinājies par 63%, bet, sākot ar 2008. gadu, kad vērojams samazinājums par 13%, salīdzinot ar iepriekšējo gadu, iekšējo auditoru skaits sāka strauji samazināties. Tas izskaidrojams ar kopējo ekonomisko situāciju valstī, kad publiskajā sektorā tika samazinātas štata vietas, bet IA joma tika uzskatīta par to, kuru daudzās padotības iestādēs var likvidēt. 2016. gada dati liecina, ka auditoru skaits, salīdzinot datus ar 2000. gadu, ir samazinājies vairāk nekā par 50%.

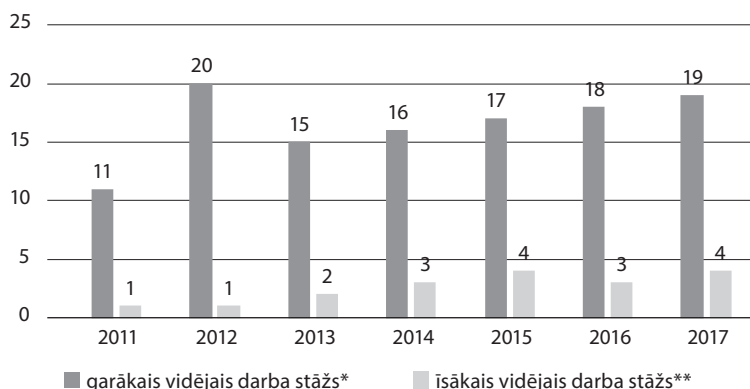
Autore uzskata, ka auditoru skaita samazinājuma negatīvā ietekme skar gan IA plānu savlaicīgu izpildi, gan pašu iekšējo auditu kā IKS sakārtošanas instrumentu.

Atbilstoši 2010. gada grozījumiem IA normatīvajos aktos ministriju un iestāžu IAS savos gada pārskatos ir iekļāvušas informāciju par vidējo iekšējo auditoru darba stāžu (2.4. attēls). Analizējot pēdējos piecus gadus, vidējais valsts pārvaldes IA darbinieku darba stāžs pa gadiem mainās no viena gada līdz gandrīz vidēji 20 gadiem darba pieredzes. Pozitīva tendence vērojama pēdējos trijos gados, kad mazākā vidējā pieredze ir lielāka par vienu gadu, taču, ņemot vērā, ka šis rādītājs FM publicētajos pārskatos ir vidējais darba pieredzes laiks, saprotams, ka joprojām valsts pārvaldē ir auditori ar nelielu pieredzi, turklāt to skaits, sākot ar 2013. gadu, ievērojami samazinās.

2016. gadā ilgākais iekšējā auditora darba stāžs valsts tiešajā pārvaldē, salīdzinot ar 2013. gadu, pieauga par trim gadiem, taču īsākais stāžs tikai par vienu gadu (2.4. attēls). Kā liecina analīzes dati, visos gados Neatliekamās medicīniskās palīdzības dienesta IAS auditoriem bija īsākais darba stāžs, savukārt iekšējie auditori ar ilgāko darba pieredzi pēdējos pētāmajos gados strādā Ārlietu ministrijā.

Saistībā ar informatīvo ziņojumu par IA darbību ministrijās un iestādēs 2016. gadā IA padome savā 2017. gada atzinumā aicināja kritiski izvērtēt, vai esošā audita kapacitāte, kompetence un efektivitāte ministriju resoros ir pietiekama, tāpat padome vērsa uzmanību uz atalgojuma līmeņa pārskatīšanu, uzskatot, ka iekšējā auditora atalgojumam jābūt līdzvērtīgam institūcijas pamatdarbības funkciju veicējiem⁹⁸.

⁹⁸ Pārskats par iekšējā audita sistēmas darbību valsts pārvaldē 2016. gadā. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/iekseja_audita_politika/parskati/2016_gada/55165-2016gada [skatīts 25.09.2017.]

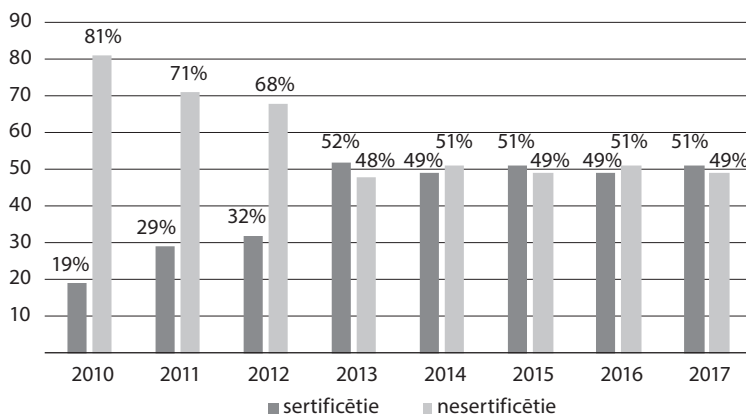


2.4. attēls. Latvijas Republikas valsts tiešās pārvaldes IAS darbinieku vidējais darba stāžs gados (2011–2017)

Avots: autores veidota diagramma, pamatojoties uz FM informatīvajiem ziņojumiem.

* 2011. gadā – Valsts kancelejā, 2012. gadā – Korupcijas novēršanas un apkarošanas birojā, 2013.–2017. gadā – Ārlietu ministrijā.

** 2011.–2017. gadā – Neatliekamās medicīniskās palīdzības dienestā.



2.5. attēls. Latvijas Republikas sertificēto iekšējo auditoru īpatsvars valsts tiešajā pārvaldē (2010–2017, %)

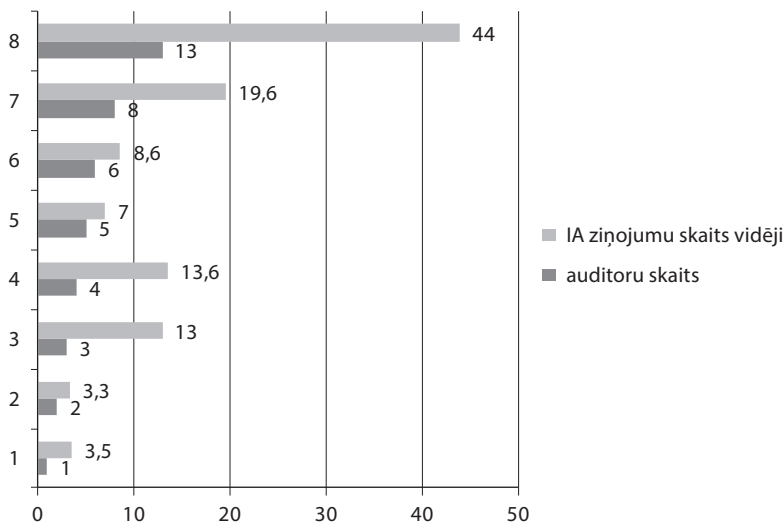
Avots: autores veidota diagramma, pamatojoties uz FM informatīvajiem ziņojumiem.

Lai gan pastāv darbinieku mainība, strādājošie ar lielāko darba pieredzi turpina darbu valsts tiešajā pārvaldē, tādējādi nodrošinot jauno darbinieku praktisko apmācību. Pakārtots lielums auditoru darba pieredzei ir iekšējo auditoru sertifikācija, kas nosaka iekšējā auditora kompetences līmeni. Sākot ar 2011. gadu, sertificēšanās sistēma regulējošos normatīvos aktos ir krasi mainīta, taču sertificēto auditoru skaits turpina palielināties līdz 2013. gadam (2.5. attēls),

bet pēc tam tas ir bijis mainīgs – 2014. gadā samazinās par trim procentpunktiem, savukārt 2015. gadā atkal vērojams divu procentpunktu palielinājums salīdzinājumā ar iepriekšējo gadu.

Valsts pārvaldē sertificēto auditoru skaits laika periodā no 2010. līdz 2013. gadam palielinājās, taču 2014. gadā bija vērojams samazinājums, kas saistīts ar kopējo auditoru skaita samazinājumu vispār. 2016. gadā šie rādītāji atgriezās 2014. gada rādītāju līmenī, kad sertificēto auditoru skaits bija par diviem procentpunktiem mazāks nekā nesertificēto iekšējo auditoru skaits, savukārt 2017. gada dati liecina par stabilitāti šajā jomā. Sertifikācijas motivācijas trūkumam ir savs izskaidrojums, jo Iekšējā audita likums nosaka obligātu sertifikāciju tikai struktūrvienības vadītājiem, bet pārējiem iekšējiem auditoriem sertifikācija ir brīvprātīga. Autore uzskata, ka iekšējā auditora sertifikātam vajadzētu būt vienam no obligātajiem dokumentiem, pretendējot uz iekšējā auditora amatu, it īpaši tāpēc, ka Latvijā nav iespējams iegūt auditora vai iekšējā auditora kvalifikāciju kādā no izglītības iestādēm.

Atbilstoši FM ziņojumam IA procesa efektivitāti raksturo gada plāna izpilde, noslēgto auditu skaits, ziņojumu skaits un to savlaicīgums, kā arī IA funkcijai patērētais laiks. 2015. gadā iekšējie auditori noslēguši 143 auditus, kuru iesniegšana vidēji kavēta 31% gadījumu. Ar IA saistīto dienu skaits 2015. gadā ir 81% no visām darbinieka darba dienām atbilstoši darba laika uzskaites datiem



2.6. attēls. Latvijas Republikas iekšējo auditoru skaita un vidējā ziņojumu skaita sakarības 2014. gadā

Avots: autore veidota diagramma, pamatojoties uz FM informatīvajiem ziņojumiem.

(2014. gadā – 82%), savukārt IA gada plāns valsts pārvaldē 2015. gadā bija izpildīts par 70% (2014. gadā – 89%). Kopumā auditori sagatavojuši 220 ziņojumus, ziņojumu skaita loģisks pieaugums ir saistīts ar iekšējo auditoru skaita izmaiņām, taču, kā rāda dati, tas ne vienmēr tiek izpildīts (2.6. attēls). 2014. gadā iestādēs un ministrijās vidēji trīs IA ziņojumus sagatavoja gan viens auditors, gan divu auditoru komanda. Šajā ziņā jāņem vērā vairāki faktori, kas ietekmē ziņojumu skaitu – auditoru pieredze un kompetence, daudzi personīgo īpašību faktori, piemēram, darba spējas, darba temps u. c., kā arī audita veidi un apjoms.

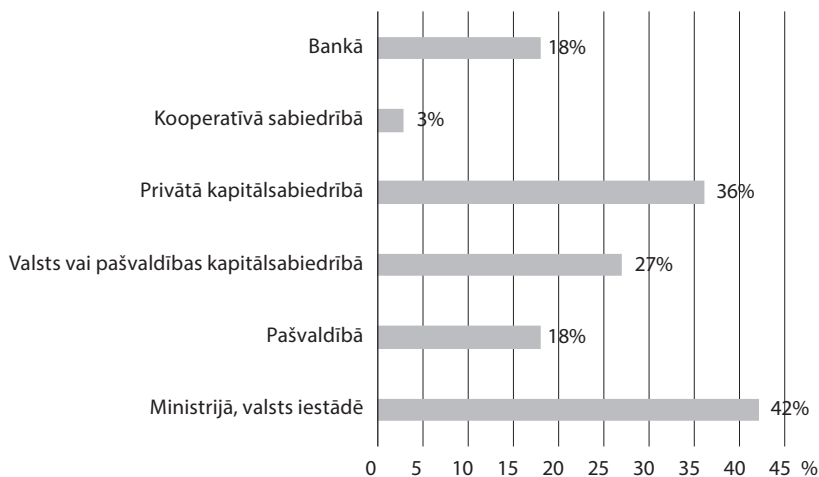
Lai noskaidrotu Latvijas IA speciālistu viedokļus par IA attīstību un nozīmi, autore veica vairākas aptaujas. Pirmā aptauja tika veikta laika periodā no 2010. gada 15. decembra līdz 2011. gada 29. janvārim. Tā tika organizēta elektroniski, jautājumus izsūtot uz e-pastu Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijai un Iekšējo auditoru institūtam, tāpat pašvaldību iekšējiem auditoriem, zvērīnātiem revidentiem, Latvijas augstāko mācību iestāžu mācībspēkiem un valsts pārvaldes iekšējiem auditoriem. Aptaujas rezultātā tika apkopotas 150 pilnīgi vai daļēji aizpildītas anketas. Ar vienkāršas gadījuma izlases jeb īsti nejaušas izlases palīdzību tika veikta vienību individuāla atlase bez iepriekšējas grupēšanas un datu analizē tika izmantotas 70 pilnībā aizpildītas anketas.

2.4. tabula. 2010., 2011. gadā veiktās aptaujas respondentu iedalījums

Respondentu grupa	Ģenerālkopas lielums uz 01.02.2011.	Aptaujas izlases apjoms (skaits un % no ģenerālkopas)
Iekšējie auditori (IA) biedri un valsts pārvaldes iekšējie auditori, pieņemot, ka 30% ir valsts pārvaldes iekšējie auditori	236	32 (13,6%)
Zvērināti revidenti	157	16 (10,2%)
Zvērinātu revidentu palīgi, grāmatveži	Nav apzināts	16
Mācībspēki IA jomā	Nav apzināts	6

Avots: autore veidota tabula.

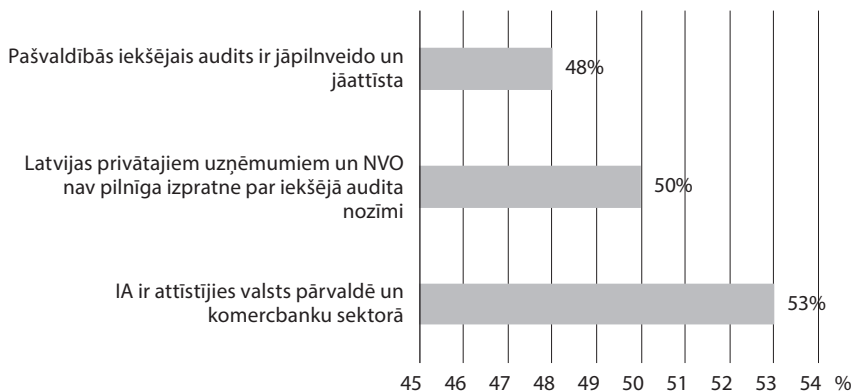
Aptaujas respondentu sadalījums (2.4. tabula) parāda, ka divas lielākās respondentu grupas pārstāv vairāk nekā 10% no ģenerālkopas apjoma, kas ļauj pētāmos rezultātus attiecināt uz visu ģenerālkopu. Analizējot respondentu darbības jomas (2.7. attēls), redzams, ka lielākā daļa respondentu (42%) pārstāv valsts tiešās pārvaldes sektoru (ministrijas un valsts iestādes), tāpat daļa valsts un pašvaldību kapitālsabiedrību auditu (27%) ir valsts tiešās pārvaldes iekšējo auditoru ziņā, līdz ar to šis autores pētījums attiecināms uz valsts tiešās pārvaldes IA analīzi.



2.7. attēls. **Autores aptaujas anketas respondentu sadalījums pa darbības jomām (2010–2011, %)**

Piezīme: respondenti varēja izvēlēties vairākus atbilžu variantus, tāpēc kopsummā atbilžu skaits neveido 100%.

Avots: autores veidota diagramma.

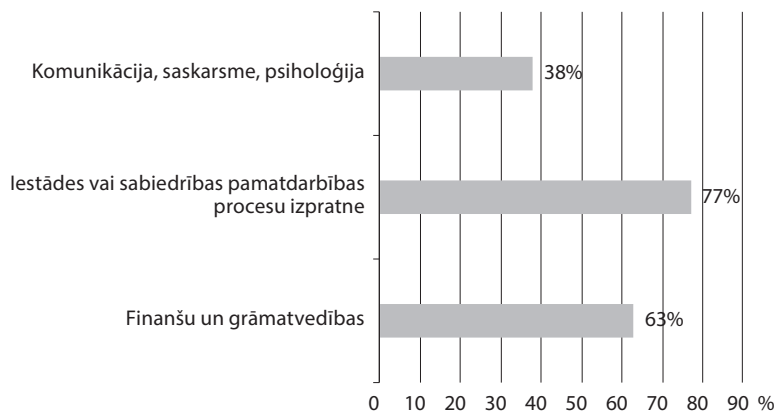


2.8. attēls. **Autores aptaujas iekšējo auditoru viedoklis par IA attīstību Latvijā (2010–2011, %)**

Piezīme: respondenti varēja izvēlēties vairākus atbilžu variantus, tāpēc kopsummā atbilžu skaits neveido 100%.

Avots: autores veidota diagramma.

Uz jautājumu par respondentu IA attīstības vērtējumu Latvijā kopumā viedokļi ir līdzīgi (2.8. attēls), jo visus apgalvojumus gandrīz 50% respondentu uzskata par pareiziem, kas pierāda pētāmā jautājuma nozīmi un virzienu: gan respondentu viedoklis, ka pašvaldību IA ir jāpilnveido un jāattīsta, gan arī viedoklis, ka mācības ir ļoti būtiska profesionalitātes un kompetences sastāvdaļa.



2.9. attēls. Iekšējā auditora būtiskākās zināšanas autores aptaujas respondentu skatījumā (2010–2011, %)

Piezīme: respondenti varēja izvēlēties vairākus atbilžu variantus, tāpēc kopsummā atbilžu skaits neveido 100%.

Avots: autores veidota diagramma.

Detalizēti analizējot anketēšanas rezultātus, autore izvirza vairākas cēloņsakarības, kas ietekmē iekšējā auditora darbu. Autore ir secinājusi, ka iekšējo auditoru apmācībām ir divi būtiski elementi:

- 1) apmācību pieejamība IA jomā (gan laiks, gan vieta, gan cena) un kvalitāte (lektora kvalifikācija un kursa saturs);
- 2) iekšējo auditoru zināšanu izmantošana (svarīgi, lai iekšējais auditors paliek savā darbā iespējami ilgāku laiku, nodrošinot, ka iegūtās zināšanas tiek efektīvi un lietderīgi izmantotas tieši IA jomā).

Autore secina, ka 2.9. attēlā iekļautā informācija par iekšējā auditora zināšanām pilnībā atbilst starptautiskajai praksei un IA būtībai, ka IA savas darbības rezultātā – IA ziņojumā – sniedz vērtējumu par iestādes darbību, tāpat ne mazāk būtiska nozīme ir zināšanām grāmatvedībā un finansēs, kā arī komunikācijai, saskarsmei un psiholoģisko procesu izpratnei.

Autore pilnībā piekrīt IAI izdevumā “IAI Vēstnesis” D. Nulles (septiņu gadu pieredze FM IAD direktores amatā) paustajam viedoklim par iekšējā auditora galvenajām īpašībām:

- “1) profesionālās zināšanas, kurām jābūt tādām, kuras var respektēt pilnīgi visi: vai nu tas ir iestādes vadītājs, vai paši darbinieki. Tev ir jābūt autoritātei iestādē, lai tavā viedokli ieklausītos, bet mēs jau saprotam, ka tas panākams tikai ar profesionālu darbu un izcilām jomas zināšanām, t. i., lai zināšanu skalu līmenī tiešām ir tie 90%;
- 2) personiskās īpašības: vai tev ir harizma, ar kuru vari piesaistīt

iestādes un struktūrvienību vadītāju uzmanību, vai nav. (..) Tieši tāpēc auditoriem ir jābūt labām saziņas iemaņām, (..) jābūt saprotošam un nevajag uzņemt vadītāju negācijas personīgi. Līdz ar to runa nav tikai par auditora komunikācijas spējām, bet par cilvēcisko viedumu, ļoti lielu empātiju un toleranci. (..) Iekšējam auditoram jābūt tādām, ka arī pēc nepatīkamā padoma abas puses ir vienojušās un ir saglabājušās labas personīgās attiecības. Un te nav runa par to, ka auditors ir paklausījis un nerīkojas, bet gan par to, kā viņš spēj izskaidrot jautājumus. Auditoram ir jābūt gan augstai vērtību skalai, jābūt profesionālajām zināšanām, gan empātijai, tolerancei un spējai pārliecināt (..)”⁹⁹

2011. gadā IAI vēstneša intervijā FM Audita un revīzijas departamenta vadītāja N. Lasmane norādīja uz vairākām būtiskām IA profesijas attīstības komponentēm: “Publiskajā sektorā IA nonācis interesantā situācijā – ir ieviesta ārvalstu labākā prakse teorētiskā līmenī, laba metodika un sistēma, bet nav apmācīti paši šīs sistēmas lietotāji (..). Manuprāt, Latvijas Republikas izglītības sistēmā ir ļoti nepietiekama auditoru izglītošana, faktiski izglītošana notiek darba procesā, bez jebkāda akadēmiska pamata valstī vai pašmācības ceļā. Protams, arī tādas metodes var tikt izmantotas pie nosacījuma, ka katrā struktūrvienībā ir pamats, uz kā IA var attīstīties – kolēģi ar ilgu darba pieredzi IA sistēmā un sertifikātiem. Diemžēl šī pamata bieži vien nav. Iestādes vadītājam ir jābūt ieinteresētam tajā, lai viņu iestādē IKS būtu ļoti labi sakārtota, tikai tad viņš būs ieinteresēts algot tādu IA komandu, kas palīdzēs to nodrošināt (..). Šobrīd auditori un vadītāji runā it kā dažādās valodās. Lai situāciju uzlabotu, MK ir akceptējis virkni dažādu plānu, kas, kā parasti, realizējas ļoti gausi, jo pārsvarā sakārtota kontroles sistēma tiek uzskatīta par nevajadzīgu birokrātiju. Tā tas acīmredzot turpināsies, kamēr sabiedrība nesāks pieprasīt politisko un materiālo atbildību tieši no pašām atbildīgajām personām.”¹⁰⁰

Pētījumā tika noskaidrotas iekšējo auditoru darbam nepieciešamo zināšanu apguves iespējas Latvijas augstākajās mācību iestādēs. Šobrīd vairākās augstskolās finanšu un grāmatvedības, kā arī risku vadības bakalaura studiju programmās tiek piedāvāts apgūt dažādus audita kursus, piemēram, “Audits”

⁹⁹ Ivanova I. (2014) Intervija ar IAI pirmās valdes locekļiem Māri Graudiņu un Daci Nulli. *IAI Vēstnesis*, Nr. 7, 5.–10. lpp. Pieejams: http://iai.lv/wp-content/uploads/vestnesis_nr_7.pdf [skatīts 05.07.2015.]

¹⁰⁰ Grūba I. (2011) Auditors kustībā. Intervija ar FM Audita un revīzijas departamenta vadītāju Natu Lasmani. *IAI Vēstnesis*, Nr. 2, 2.–4. lpp.

2.5. tabula. Ar IA saistītie kursi Latvijas augstskolās 2016./2017. akadēmiskajā gadā

Mācību iestāde, fakultāte	Studiju programma	Kursi un to aprakstos iekļautie jautājumi
Latvijas Universitāte	Profesionālā bakalaura studiju programma "Grāmatvedība, analīze un audits"	"Audits" – ietver ārējā audita procesus "Iekšējā kontrole"
	Maģistra programma	"Iekšējais audits" ietver IA procesus
Latvijas Lauksaimniecības universitāte	EF maģistra studiju programma "Ekonomika", apakšprogrammas "Finanses un kredīts" un "Grāmatvedība un uzskaites teorija"	"Iekšējais audits" ietver IA procesus
Rīgas Tehniskā Universitāte	"Uzņēmējdarbība un vadīšana", profesionālā un bakalaura studiju programma	"Revīzija un audits" – ārējā audita procesi
Ekonomikas un kultūras augstskola	Profesionālā bakalaura studiju programma "Grāmatvedība un audits"	"Kontrole, revīzija, audits"*
Banku augstskola	Profesionālā bakalaura studiju programma "Risku vadība un apdrošināšana"	"Audits" – ārējā audita procesi "Risku matemātiskā analīze" "Risku vadības pamati"
	Bakalaura studiju programmas "Uzņēmējdarbības vadīšana", "Finanses"	"Iekšējais audits"

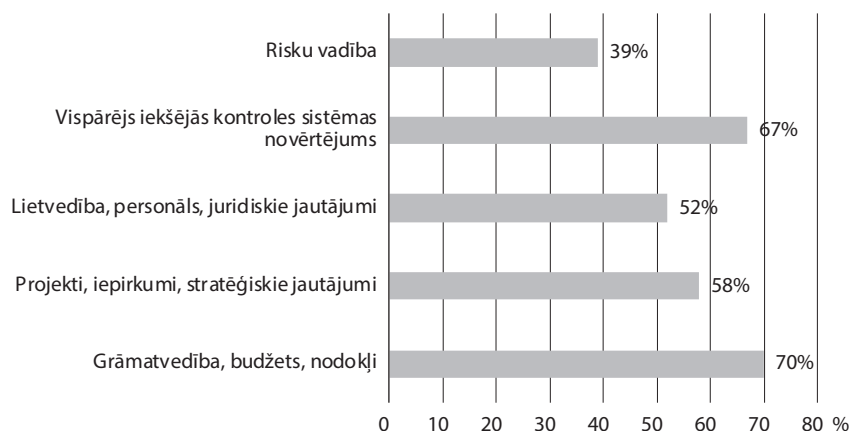
Avots: autores veidota tabula, pamatojoties uz augstskolu un universitāšu mājaslapās pieejamo informāciju.

* Kursu apraksti nav publiski pieejami.

vai "Revīzija un audits" (kas vairāk orientēts uz ārējo auditu un LR VK funkcijām), "Iekšējais audits", "Iekšējā kontrole" u. c. kursus (2.5. tabula), taču nav tādu studiju kursu kā, piemēram, "Valsts pārvaldes iekšējais audits", "Pašvaldību iekšējais audits", "Publiskā sektora risku vadība" vai "Pašvaldību iekšējā kontrole", kas dotu iespēju topošajiem speciālistiem sagatavoties iekšējā auditora darbam valsts pārvaldē. Autore iesaka pilnveidot augstskolu studiju programmas, papildinot tās ar studiju kursiem IA jomā un to realizēšanu organizējot sadarbībā ar profesionāļiem un valsts un pašvaldību iestāžu pārstāvjiem.

Vērtējot aptaujas rezultātus, jāsecina, ka grāmatvedības un finanšu jautājumi ieņem nozīmīgu lomu IA apjomā (2.10. attēls), kaut gan pēc starptautiskās prakses tā nevajadzētu būt, jo vajadzētu izmantot ārējo revidentu darbu. Pozitīvi vērtējams, ka vispārējais IKS novērtējums ieņem otro vietu auditējamo jautājumu sarakstā, taču 2011. gadā iekšējie auditori vēl samērā maz uzmanības ir pievērsuši risku vadībai.

Risku vadības jomas nozīmīgums pēdējos gados arvien ir audzis ne tikai Latvijas valsts pārvaldē. Par to liecina Eiropas Komisijas apkopotais ziņojums



2.10. attēls. Autores aptaujā uzrādīto pēdējo divu gadu laikā auditētās jomas (2010–2011)

Piezīme: respondenti varēja izvēlēties vairākus atbilstošu variantus, tāpēc kopsummā atbilstošu skaits neveido 100%.

Avots: autores veidota diagramma.

par IKS 28 ES dalībvalstu publiskajā sektorā¹⁰¹, jo daudzās valstīs, arī Latvijas valsts tiešajā pārvaldē, vadītāji pievērš lielu, dažbrīd pat pārspilētu uzmanību risku vadības pasākumiem, nevis iestādes izvirzīto mērķu sasniegšanai.

2.2. Iekšējā audita sistēma Latvijas pašvaldībās

2.2.1. Latvijas pašvaldību raksturojums

18.12.2008. ar Saeimas pieņemto Administratīvo teritoriju un apdzīvoto vietu likumu beidza pastāvēt 26 rajonu pašvaldības, un iepriekšējo 522 vietējo pašvaldību vietā izveidojās 118 pašvaldības. Pēc 03.01.2011. grozījumiem Administratīvo teritoriju un apdzīvoto vietu likumā Latvijā ir 119 pašvaldības – deviņas republikas pilsētas un 110 novadi. Administratīvo teritoriju un apdzīvoto vietu likums paredz izveidot arī apriņķus kā valsts administratīvās teritorijas. Šobrīd kā koordinācijas un sadarbības institūcijas turpina pastāvēt plānošanas reģioni.¹⁰²

¹⁰¹ European Commission (2014) Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States. Second edition, Luxembourg: Publications Office of the European Union. ISBN: 978-922-79-37868-3. Available at: http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index_en.cfm [cited 25.03.2018.]

¹⁰² Valsts reģionālās attīstības aģentūra (2011), Reģionu attīstība Latvijā 2010. Rīga, 171 lpp.

Kopš 2003. gada Latvijas valdība ir apstiprinājusi piecus plānošanas reģionus (Rīgas, Vidzemes, Latgales, Kurzemes un Zemgales).

Likuma “Par 1985. gada 15. oktobra Eiropas vietējo pašvaldību hartu” 3. pants nosaka to, ka “vietējā pašvaldība nozīmē vietējās varas tiesības un spēju likumā noteiktajās robežās regulēt un vadīt nozīmīgu valsts lietu daļu uz savu atbildību un vietējo iedzīvotāju interesēs. Šīs tiesības realizē padomes vai pārstāvju sapulces, kuru locekļus brīvi ievēlē, aizklāti balsojot uz vienlīdzīgu, tiešu un vispārēju vēlēšanu tiesību pamata; tām var būt pakļautas izpildinstitūcijas. Šis princips nekādā veidā neietekmē tiesības izmantot pilsoņu sapulces, referendumus vai jebkuru citu pilsoņu tiešās līdzdalības formu, kur to pieļauj likums”¹⁰³.

Likuma “Par pašvaldībām” 3. pants noteic, ka vietējā pašvaldība ir vietējā pārvalde, kas ar pilsoņu vēlētas pārstāvniecības – domes un tās izveidoto institūciju un iestāžu starpniecību nodrošina likumos noteikto funkciju, kā arī šajā likumā paredzētajā kārtībā Ministru kabineta doto uzdevumu un pašvaldības brīvprātīgo iniciatīvu izpildi, ievērojot valsts un attiecīgās administratīvās teritorijas iedzīvotāju intereses. Savukārt Valsts pārvaldes iekārtas likuma 1. pants nosaka to, ka atvasināta publiska persona ir pašvaldība vai cita ar likumu vai uz likuma pamata izveidota publiska persona. Tai ar likumu ir piešķirta sava autonoma kompetence, kas ietver arī sava budžeta veidošanu un apstiprināšanu. Tai var būt sava manta. Likuma 8. panta ceturtnā daļa skaidro, ka pašvaldība, pildot valsts pārvaldes funkcijas, kas saskaņā ar likumu nodotas tās autonomā kompetencē, atrodas MK pārraudzībā likumā “Par pašvaldībām” noteiktajā kārtībā un apjomā.

Apkopojot visas trīs normatīvajos aktos ietvertās definīcijas, autore secina, ka pašvaldība ir atvasināta publiska persona ar pilsoņu vēlētu vietējo pārvaldi un autonomu kompetenci, kas nodrošina likumos noteikto, MK uzdoto brīvprātīgu iniciatīvu izpildi, ievērojot vietējo iedzīvotāju intereses.

Likuma “Par pašvaldību budžetiem” 20. un 21. pantā noteikts, ka Latvijas Republikas pilsētu un novadu budžetu ieņēmumus veido atskaitījumi no valsts nodokļiem un nodevām, pašvaldību nodevas, valsts budžeta dotācijas un mērķdotācijas, dotācijas no pašvaldību finanšu izlīdzināšanas fonda, norēķini ar pašvaldību budžetiem, maksājumi par pakalpojumiem, atskaitījumi no kapitālsabiedrību peļņas, ieņēmumi no pašvaldību īpašuma iznomāšanas (izīrēšanas), īpašuma pārdošanas un citi ar likumu noteikti ieņēmumi. Lai pašvaldībām nodrošinātu līdzīgus apstākļus to funkciju izpildei, izveido pašvaldību finanšu

¹⁰³ Eiropas vietējo pašvaldību harta. Eiropas Padome, Nr. 122. Strasbūra, 15.10.1985. Pieejams: <https://m.likumi.lv/doc.php?id=39149> [skatīts 22.04.2017.]

izlīdzināšanas fondu. Līdzekļus pašvaldību finanšu izlīdzināšanas fondā no pašvaldību vai valsts ieņēmumiem ieskaita, kā arī no pašvaldību finanšu izlīdzināšanas fonda izmaksājamo dotāciju apjomu noteic normatīvajos aktos paredzētajā kārtībā. Lai nostiprinātu reģionu ekonomisko bāzi un nodrošinātu valsts funkciju izpildi, no valsts budžeta var piešķirt dotācijas un mērķdotācijas noteiktu uzdevumu izpildei. Dotācijas un mērķdotācijas, kas no valsts budžeta tiek piešķirtas noteiktu uzdevumu izpildei, nav pašvaldību finanšu izlīdzināšanas fonda sastāvdaļa. Latvijas nodokļu ieņēmumi, kas ietekmē Latvijas pašvaldību budžetu 2017. gadā, ir atspoguļoti 2.6. tabulā.

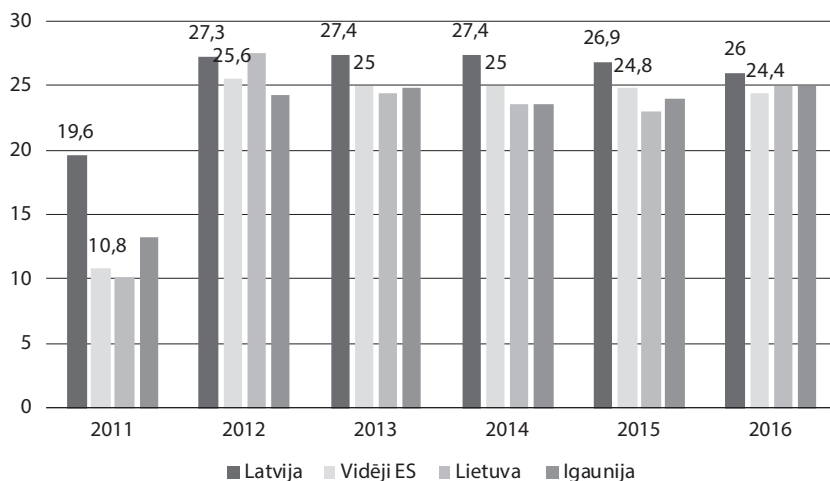
2.6. tabula. Latvijas nodokļu ieņēmumu sadalījums pa budžetiem (% no kopējiem ieņēmumiem) 2017. gadā

Nr. p. k.	Nodokļa veids	Valsts pamatbudžets (%)	Pašvaldību budžets (%)
1.	Iedzīvotāju ienākuma nodoklis	20	80
2.	Nekustamā īpašuma nodoklis		100
3.	Izložu un azartspēļu nodoklis no azartspēlēm	75	25
4.	Izložu un azartspēļu nodoklis no vietējā mēroga izlozēm		100
5.	Dabas resursu nodoklis par dabas resursu ieguvī vai vides piesārņošanu	40	60
6.	Dabas resursu nodoklis par radioaktīvo vielu izmantošanu		100
7.	Dabas resursu nodoklis par oglekļa dioksīda (CO ₂) emisijām gaisā (no 2017. gada)	60	40
8.	Dabas resursu nodoklis par zemes dziļu derīgo īpašību izmantošanu, iesūknējot ģeoloģiskajās struktūrās dabasgāzi		100

Avots: autores veidota tabula pēc Latvijas Republikas Finanšu ministrijas datiem (2017).

Pašvaldību kontos un kasēs ienāk ievērojama daļa nodokļu summu (2.6. tabula), kas, pēc autores domām, ir būtisks iemesls pašvaldību kvalitatīva, neatkarīga, objektīva iekšējā un ārējā audita nozīmīgajai lomai, ar ko varētu vērtēt, cik efektīva, racionāla un atbilstoša ir Latvijas pašvaldību ieņēmumu sadale izdevumos un tālāk izdevumu atbilstība paredzētajiem mērķiem.

Baltijas valstu un ES valstu vidējie rādītāji par 2011.–2016. gada periodu procentos apkopoti 2.11. un 2.12. attēlā, kur redzams, ka gan pašvaldību ieņēmumi, gan pašvaldību izdevumi visām Baltijas valstīm kopumā ir salīdzinoši tuvu vidējiem rādītājiem ES valstīs. Autore analizēja šo rādītāju, lai parādītu, ka pašvaldību ieņēmumi un izdevumi veido vairāk nekā ceturto daļu no visa kopbudžeta, kas ir būtiska daļa. Tā kā IA apjoms piecu gadu stratēģiskajā plānā aptver visas institūcijas funkcijas un uzdevumus, tai skaitā arī ieņēmumu un



2.11. attēls. Baltijas valstu un vidēji ES pašvaldību ieņēmumu īpatsvars kopējos valdības ieņēmumos* (2011–2016, %)

* Konsolidētā kopbudžeta uzskaites korekcijas atbilstoši Eiropas kontu sistēmas metodoloģijai.

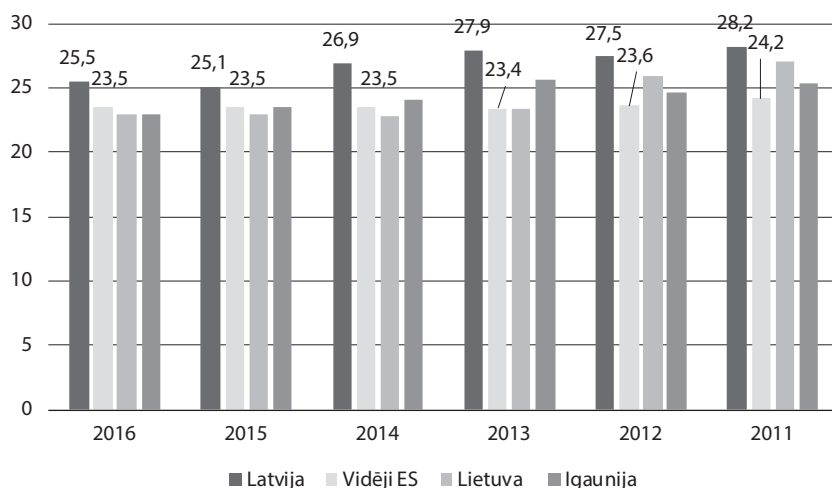
Avots: autores veidots attēls, pamatojoties uz Finanšu ministrijas datiem.

izdevumu veidošanas atbilstības novērtējumu, IA loma šajās institūcijās uzskatāma par ļoti nozīmīgu.

Atbilstoši informācijai, ko publicējusi FM, 2016. gadā Latvijas pašvaldību ieņēmumu īpatsvars kopējos ieņēmumos, salīdzinot ar iepriekšējiem četriem gadiem, ir pakāpeniski samazinājies, un, salīdzinot ar 2015. gadu, samazinājies par 0,9 procentpunktiem. Igaunijā un Lietuvā pašvaldību ieņēmumu īpatsvars kopējos valdības ieņēmumos ir bijis zemāks nekā Latvijā, taču 2016. gadā nedaudz pārsniedzis ES vidējos rādītājus.

Kopumā secināms, ka Baltijas valstīs ieņēmumu īpatsvara izmaiņas vispārējās valdības ieņēmumos jeb kopbudžetā pēdējos trijos gados ir atšķirīgas, piemēram, Lietuvā laika periodā no 2012. gada līdz 2015. gadam ir vērojams ieņēmumu samazinājums, taču 2016. gadā, salīdzinot ar iepriekšējo pārskata gadu, ir pieaugums par diviem procentpunktiem, savukārt Igaunijā kopš 2013. gada vērojams ieņēmumu samazinājums aptuveni par vienu procentpunktu katru gadu.

Atbilstoši informācijai, ko publicējusi FM kopumā, var secināt, ka Latvija pašvaldību ieņēmumu un arī izdevumu īpatsvarā ieņem 1. vietu starp Baltijas valstīm un visos gados pārsniedz ES valstu vidējos rādītājus. Aptuveni viena trešdaļa no valsts kopbudžeta ieņēmumiem un izdevumiem ir Latvijas pašvaldību finanšu resursi.



2.12. attēls. Baltijas valstu un vidēji ES pašvaldību izdevumu īpatsvars vispārējās valdības izdevumos* (2011–2016, %)

* Konsolidētā kopbudžeta uzskaites korekcijas atbilstoši Eiropas kontu sistēmas metodoloģijai.

Avots: autore veidots attēls, pamatojoties uz Finanšu ministrijas datiem (2017).

Tajās valstīs pārvaldes iestādēs un pašvaldībās, kurās ir ieviesta kvalitātes vadības sistēma, IA uzdevums tiek aplūkots integrēti – ar audita ieteikumiem var uzlabot gan kvalitātes vadības sistēmu, gan arī IKS. Tiesa, šīm iestādēm ir cita veida izaicinājums – dokumentācijas apjoms IA un kvalitātes audita veikšanai ir atšķirīgs. Proti, iekšējais kvalitātes audits paredz krietni mazāku aizpildāmo dokumentu skaitu. Iestādēm, kurās ir gan IA, gan kvalitātes vadības sistēma, dažkārt nākas uzturēt divu veidu dokumentu kopas – vienu par IA, otru par iekšējo kvalitātes auditu. Tā kā abos auditos tiek izmantota procesu pieeja, tikai no iestādes darbinieku kvalifikācijas un izpratnes ir atkarīgs tas, cik lielā mērā ir iespējama abu auditu integrācija, izvairoties no darbību dublēšanas.¹⁰⁴

“Eiropas vietējo pašvaldību hartas” 9. pantā ir noteikts, ka “vietējām varām valsts ekonomiskās politikas ietvaros ir tiesības uz pietiekamiem pašu finanšu resursiem, ar kuriem tās drīkst brīvi rīkoties savu pilnvaru robežās, un finanšu sistēmām, uz kurām ir balstīti vietējām varām pieejamie līdzekļi, ir jābūt pietiekami daudzveidīgām un elastīgām, lai tās praktiski dotu iespēju sekot

¹⁰⁴ Nikolo grupa (2011) Auditoru interviju apkopojums. Nodēvums pētījumā “Iekšējās kontroles sistēmas novērtējums un rekomendāciju izstrāde”. Rīga, 20 lpp.

izpildāmo uzdevumu izmaksu patiesajai attīstībai”¹⁰⁵. Fakts, ka līdzekļi netiek izlietoti atbilstoši apzināti un/vai neapzināti, dažādās publikācijās ir pierādīts jau vairākus gadus pēc kārtas.

Analizējot Latvijas pašvaldības, svarīga un, autore sprāt, vērā ņemama ir LR VK kā augstākās audita iestādes Latvijā publiskotā informācija (ziņojumi) par nelietderīgiem tēriņiem dažādās valsts un pašvaldību iestādēs, kaut gan normatīvajos aktos ir paredzētas obligātās zvērinātu revidentu pārbaudes. Autore pētījumā iekļāvusi un analizējusi LR VK 2014., 2015. un 2016. gada ziņojumus. Revīzijas ziņojumā “Par Latvijas Republikas 2013. gada pārskata par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem pašvaldību gada pārskatu daļu”¹⁰⁶, lai gūtu pārliecību par pašvaldību gada pārskatu daļas sagatavošanas atbilstību normatīvo aktu prasībām, revīzijas izlasē tika iekļautas 29 pašvaldības: sešas republikas pilsētu pašvaldības un 23 novadu pašvaldības. Revidenti skaidro, ka par 119 pašvaldību 2013. gada pārskatiem zvērināti revidenti ir snieguši šādus atzinumus: bez iebildēm – 110 pašvaldībām, tajā skaitā četru republikas pilsētu un 106 novadu pašvaldībām, ar iebildēm – astoņām pašvaldībām, vienai – negatīvs atzinums.

Jautājuma būtības uztveršanai lietderīgi ir izskatīt atsevišķas iebildes zvērinātu revidentu atzinumos, ko apkopojusi LR VK: par pārskata perioda sākuma atlikumu atbilstību; par ziedojumu budžeta izdevumu neatbilstošu klasifikāciju; par revīzijas ierobežojumiem, kas saistīti ar 2013. gada bilances posteņu inventarizēšanu; par bilances posteņu klasifikācijas neatbilstību virsgrāmatas datiem; par ilgtermiņa ieguldījumu neatbilstošu novērtējumu un klasifikāciju; par grāmatvedības politikas nepiemērošanu konsolidācijā iesaistītajās iestādēs¹⁰⁷. LR VK secināja – 62% no izlasē iekļautajām pašvaldībām sniegtā informācija nav patiesa, salīdzināma, nozīmīga, saprotama vai pilnīga, kā rezultātā tā ietekmē pašvaldību gada pārskata daļas kvalitāti, tajā skaitā iekļautās informācijas pilnīgumu un patiesumu. LR VK izstrādāja ieteikumu: FM izvērtēt nepieciešamību veikt tā normatīvā regulējuma pilnveidošanu, kas nosaka gada pārskatu sagatavošanas kārtību, lai nepieļautu revīzijā konstatētās nepilnības informācijas atklāšanā gada pārskatos. LR VK 2015. gada ziņojumā par 2014. gada pašvaldību

¹⁰⁵ Eiropas vietējo pašvaldību harta. Eiropas Padome, Nr. 122. Strasbūra, 15.10.1985. Pieejams: <https://m.likumi.lv/doc.php?id=39149> [skatīts 22.04.2017.]

¹⁰⁶ Par Latvijas Republikas 2013. gada pārskata par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem pašvaldību. LR VK, Revīzijas ziņojums. 15.09.2014. Pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2013/5.1-2-32-2_2013/pasvaldibu-zinojums-publiskosana-02-10-2014.pdf [skatīts 06.06.2015.]

¹⁰⁷ Turpat.

pārskatiem konstatēja, ka pašvaldībās nav izpratnes par grāmatvedības uzskaites kārtību un trūkst iekšējās kontroles¹⁰⁸.

Valsts kontroliere E. Krūmiņa uzskata, ka būtiskākās problēmas ir saistītas ar gada inventarizācijas veikšanu un ilgtermiņa ieguldījumu uzskaiti. Pašvaldībās, tāpat kā 2013. gadā un iepriekšējos gados, ir konstatētas gan fundamentālas kļūdas ilgtermiņa ieguldījumu uzskaitē, gan finanšu līdzekļu piesavināšanās gadījumi. LR VK ieskatā, minētos trūkumus izraisa dažu pašvaldību vadītāju nespēja nodrošināt atbilstošu iekšējās kontroles vidi, nevēlēšanās rīkoties atbilstoši normatīvo aktu prasībām vai nepilnības normatīvajos aktos, kā arī – dažos gadījumos – zvērinātu revidentu darbs, pārbaudot pašvaldību gada pārskatu sagatavošanas atbilstību spēkā esošo normatīvo aktu prasībām, nav pietiekams¹⁰⁹.

2016. gada LR VK ziņojums par pašvaldību 2015. gada pārskatiem¹¹⁰ ietver revidentu viedokli, ka pašvaldībās ir neatbilstoša, neefektīva IKS vai konstatēta tās neesība. Rezultātā ir pieļautas kļūdu izraisītas neatbilstības un normatīvajiem aktiem neatbilstoša grāmatvedības uzskaites kārtošana, kas būtiski ietekmē pašvaldību pārskatos uzrādītās informācijas kvalitāti. LR VK ieskatā tiek norādīta kontroļu neesība pamatdarbības procesos: īpašuma uzskaitē un pārvaldīšanā, naudas līdzekļu maksājumu veikšanas procesā, iepirkumu veikšanas procesā un materiālo vērtību norakstīšanā. LR VK veiktajā 119 pašvaldību vadītāju aptaujā apkopotie dati liecina, ka 34% normatīvajos aktos noteikto prasību IKS nav saprotamas, 94% uzskata, ka IKS ir liela nozīme, 60% vēlas uzlabot savas zināšanas par IKS, 4% (piecās pašvaldībās) ieviesta kvalitātes vadības sistēma, 40% uzskata, ka vislabāk IKS pilnveidošanu veicinātu skaidrāk noteiktas, uz pašvaldībām attiecinātas normatīvo aktu prasības, 22% uzskata, ka vislabāk IKS veicinātu augstākā un vidējā līmeņa vadītāju apmācība un pieredzes apmaiņa starp pašvaldībām. LR VK iesaka MK ierosināt grozījumus normatīvajos aktos, paredzot skaidrāk noteiktas uz pašvaldībām attiecināmas prasības par IKS, tāpat nodrošināt augstākā un vidējā līmeņa vadītāju apmācību iespējas par IKS. Ieteikumi sākotnēji tika sniegti FM, taču FM tos neatbalstīja, skaidrojot, ka darbības ieviešana ir citu ministriju/iestāžu kompetences jautājums.

VARAM atzinīgi novērtēja LR VK revīzijas ziņojumā iekļautos secinājumus un ieteikumus, kas ir nozīmīgi tālākai pašvaldību darbības sistēmas pilnveidei.

¹⁰⁸ Kubliņš I. (2016) Grāmatvedim nebūtu jārikojas pretēji profesionālajai un ētiskajai pārliecībai” Intervija ar Elitu Krūmiņu. *Bilance*, Nr. 11/12 (383/384), 7.-11. lpp.

¹⁰⁹ Revīzijas ziņojums par LR 2014. gada pārskata par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem Pašvaldību gada pārskatu daļu. 364. lpp. Pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads//reviziju_zinojumi/2014/2.4-1-39_2014/sgp_zinojums_01102015.pdf [skatīts 18.08.2016.]

¹¹⁰ Turpat.

Tie parāda realitāti pašvaldībās un norāda virzienus, kuros būtiski vajadzētu izvērtēt un pārskatīt tiesisko regulējumu, kā arī nodrošināt metodisko atbalstu. VARAM regulāri pilnveido metodiskos ieteikumus attīstības programmu izstrādei vietējā līmenī un organizē vietējo pašvaldību attīstības plānošanas speciālistu kapacitāti stiprinošos pasākumus. Līdz ar to revīzijas secinājumi un piemēri sniedz būtisku ieguldījumu VARAM darbā attīstības plānošanas kvalitātes un efektivitātes vietējā līmenī uzlabošanai¹¹¹.

Kopumā secināms, ka kļūdas un nepilnības konstatētas 2013., 2014. un 2015. gada pārbaudēs un līdz šim nav izdevies mazināt trūkumus IKS, jo IA, kas ir viens no galvenajiem instrumentiem, ar savām pārbaudēm un ziņojumiem, ar konsultācijām un ieteikumiem var nodrošināt pašvaldību IKS sakārtošanu.

Autore uzskata, ka vienota IA ieviešana Latvijas pašvaldībās, paredzot starptautisko standartu ievērošanu auditoru darbā, ir instruments, ar kura palīdzību var nodalīt zvērīnātu revidentu, IA un LR VK auditējamās lomas, kā arī novērst funkciju pārklāšanos vai dublēšanos (sk. 3.2. nodaļu). Ar IA funkcijas ieviešanu būtu iespējams sakārtot IKS, sniedzot novērtējumu un ieteikumus trūkumu novēršanai, kā arī dažādus konsultatīvos pakalpojumus, ja politiskie aspekti netraucētu kvalitatīvam iekšējo auditoru darbam.

2014. gada vasarā Valsts kanceleja izstrādāja Valsts pārvaldes attīstības pamatnostādnes 2014.–2020. gadam. VARAM tika doti divi uzdevumi:

- 1) valsts institūciju savstarpējās sadarbības pilnveidošanai noteikt reģionālo valsts teritoriālo iedalījumu ar administratīvajiem centriem;
- 2) konsultējoties ar pašvaldībām, noteikt valstī administratīvo teritoriju grupas ap reģionālās un nacionālās nozīmes centriem, kuru ietvarā pašvaldības var apvienoties un sadarboties.

Likumdošanā ir noteikta aprīņķu izveide, tāpēc ka šobrīd 38 pašvaldības ir mazākas un neatbilst likumā noteiktajam kritērijam par 4000 iedzīvotājiem, turklāt ne visas spēj labi pildīt pašvaldībām uzliktās funkcijas, jo nepietiek kapacitātes.¹¹²

Uz jautājumu, vai pašvaldību rīcība ar mantu un finanšu līdzekļiem, nodrošinot savām funkcijām atbilstošus maksas pakalpojumus iedzīvotājiem, ir

¹¹¹ VARAM (2017) Par informatīvo ziņojumu "Par valsts administratīvi teritoriālo iedalījumu un valsts pārvaldes institūciju sadarbības teritoriju izveidi". Pieejams: http://www.lps.lv/uploads/docs_module/Par%20informat%C4%ABvo%20zi%C5%86ojumu%20%E2%80%9CPar%20valsts%20administrat%C4%ABvi%20teritori%C4%81lo%20iedal%C4%ABjumu%20un%20valsts%20p%C4%81rvaldes%20institut%C5%ABciju%20sadarb%C4%ABbas%20teritoriju%20izveidi%E2%80%9D.pdf [skatīts 17.04.2017.]

¹¹² Klismeta G. Saruna ar VARAM ministru K. Gerhardu. Vai nu "A" vai "B". *Logs*, 2017, Nr. 1 (259). Pieejams: <http://www.lps.lv/zurnals-logs-infolapa/zurnals-logs/> [skatīts 22.04.2017.]

efektīva un ekonomiska un vai pašvaldību administratīvais resurss to funkciju īstenošanai tiek izlietots produktīvi un ekonomiski, nepārprotamas atbildes nav, taču, autore sprāt, tieši IA ar saviem ziņojumiem spēs atbildēt gan par efektivitātes, gan par ekonomiskuma īpatsvara palielināšanu pašvaldību funkciju īstenošanā.

2.2.2. Latvijas pašvaldību iekšējā audita pieejas

Uz 2018. gadu spēkā esošajā "Iekšēja audita likuma" 3. panta otrajā daļā noteikts: "Atvasinātas publiskas personas iekšējā audita sistēmu, iekšējā audita darba organizāciju un iekšējā audita veikšanas kārtību nosaka tās lēmējinstītūcija. Lai nodrošinātu iekšējā audita funkcijas efektīvāku veikšanu, atvasinātas publiskas personas lēmējinstītūcija, ja nepieciešams, var slēgt sadarbības līgumu ar attiecīgās nozares ministriju par šīs personas iekļaušanu ministrijas iekšējā audita sistēmā."¹¹³ Minētā likuma norma rada situāciju, kurā katra pašvaldība lemj individuāli, vai tai ir nepieciešama IAS vai nav.

13.12.2012. pieņemtajā Iekšēja audita likuma anotācijā FM skaidro: "Lai atvasinātām publiskām personām nodrošinātu vienotas iekšējā audita sistēmas izveidošanas prasības, no likuma paredzēts izslēgt prasību atvasinātās publiskās personās veidot iekšējā audita sistēmu. Par iekšējā audita sistēmas izveides nepieciešamību atvasinātās publiskās personās lemj atvasinātas publiskas personas lēmējinstītūcija."¹¹⁴

2016. gada pētījumā (sk. 4. pielikumu) autore konstatējusi, ka paši pašvaldību iekšējie auditori kā vienu no pašvaldību IA attīstību kavējošiem faktoriem min normatīvo aktu un vienotas IA metodikas trūkumu, kā arī pašvaldību vadības neizpratni par IKS un IA lomu iestādes sistēmā kopumā.

Lai padziļināti izpētītu situāciju valsts un pašvaldību iestāžu iekšējās kontroles jomā, lietišķo pētījumu aģentūra "Nikolo grupa" laikā no 2010. gada janvāra līdz maijam veica tiešās daļēji strukturētās intervijas ar 40 valsts tiešās pārvaldes iestāžu un 30 pašvaldību iestāžu iekšējiem auditoriem. Vairākos gadījumos pašvaldību auditori uzsvēra, ka IAS vai iekšēja auditora amata izveidošana pašvaldībā ir bijis pašvaldības darbu pozitīvi ietekmējošs faktors, kas šajā gadījumā jāsaista ar novada vadības lēmumu un kopējo pašvaldības administratīvo kultūru. Pašvaldību auditori norādīja, ka pašvaldībām trūkst tikpat skaidru nosacījumu personāla atlases konkursu rīkošanai kā valsts pārvaldei.

¹¹³ *Iekšējā audita likums* (2012). LR likums spēkā no 11.01.2013. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=253680> [skatīts 29.06.2015.]

¹¹⁴ Turpat.

Ir pašvaldības, kurās iekšējais audits pastāv un iekšējā audita darbībā tiek izmantotas tās pašas metodes, pieejas, vadlīnijas, kuras izmanto valsts pārvaldes iestādes. Tā kā IA tiek veikti regulāri, institūciju darbiniekiem tiek raidīts signāls par to, ka kontroles aktivitātes ir regulāras. Intervijās tika arī norādīts, ka dažkārt iekšējie auditori tiek iesaistīti disciplinārlietu izmeklēšanas komisijās, tādēļ darbinieki pret auditu izturas mazliet piesardzīgi.¹¹⁵

R. Šulca savā pētījumā¹¹⁶ konstatējusi, ka Latvijā 2010. gadā IA funkcija darbojās 17 pašvaldībās. Laikam ejot, ir mainījies gan pašvaldību skaits, gan arī pašvaldības, kurās ieviests un darbojas IA kā IKS novērtējais un padomdevējs vadībai.

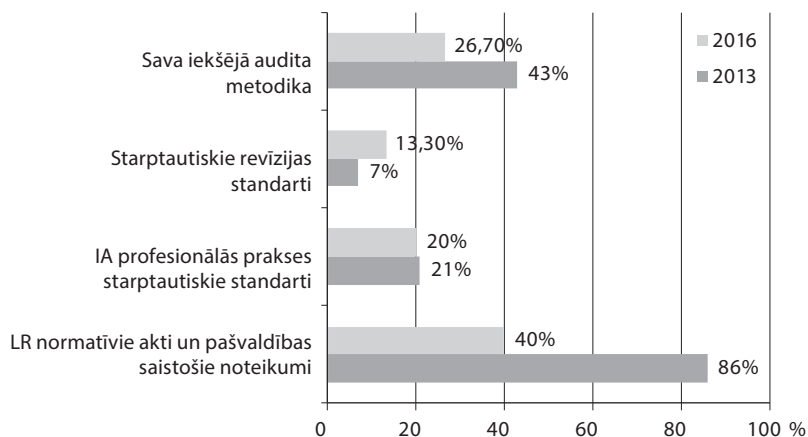
2013. gada beigās pētījuma “Latvijas pašvaldības un IA” elektroniska aptauja tika izsūtīta IAS vadītājiem Latvijas pašvaldībās, tāpat LPS pārstāvjiem, kas publicēja informāciju par aptauju savā mājaslapā un izsūtīja visām 119 Latvijas pašvaldībām. Aptaujas anketu aizpildīja 29 Latvijas pašvaldību pārstāvji, kas kopumā veido 24,37% izlasi no visas ģenerālkopas, kas uzskatāma par pietiekamu datu analīzei un rezultātu attiecināšanai uz ģenerālkopu jeb Latvijas pašvaldībām kopumā. 40% no aptaujātajām pašvaldībām ir izveidota IAS vai pieņemts darbā iekšējais auditors, savukārt 60% gadījumu IA nav ieviests.

2016. gada jūlijā un augustā autore veica trešo aptauju “Latvijas pašvaldību IA novērtējums”. Aptaujā piedalījās un anketu aizpildīja sešu Latvijas pašvaldību iekšējie auditori, pārstāvot 27,27% no kopējā Latvijas pašvaldību skaita ar IA funkciju. Kopumā aptaujātajās pašvaldībās lielākoties ir struktūrvienības ar vienu auditoru, bet ir dažas pašvaldības, kurās ir divi, trīs vai vairāk nekā pieci auditori.

Gan 2013. gadā, gan 2016. gadā pašvaldību iekšējie auditori savā darbā galvenokārt izmantoja Latvijas Republikas normatīvos aktus un pašvaldību saistošos noteikumus, Standartus un savu izstrādāto IA metodiku (2.13. attēls). Paši iekšējie auditori (71,4% no viņiem) uzskata, ka ir nepieciešamas izmaiņas regulējumā, nosakot IA funkciju kā obligātu. Viens auditors uzskata, ka arī tagad IA ir obligāts, tikai kārtība jānosaka pašiem. Tas kopumā neatbilst IA mērķim un būtībai, kas vairāk ir pārbaude pēc noteiktas kārtības, mēģinot piesaistīt IA prasībām. Cits auditors domā, ka IA var darboties kā līdz šim, pašvaldībām brīvprātīgi ieviešot IA funkciju.

¹¹⁵ Nikolo grupa (2011) Auditoru interviju apkopojums. Nodēvums pētījumā “Iekšējās kontroles sistēmas novērtējums un rekomendāciju izstrāde”. Rīga, 20 lpp.

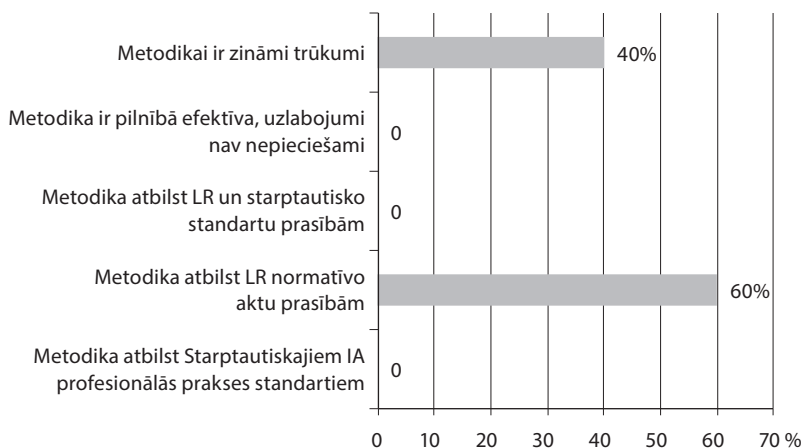
¹¹⁶ Šulca R. (2010) *Latvijas pašvaldību iekšējā audita sistēmas attīstības iespējas*. Pētījuma kopsavilkums. Jelgava, 131 lpp.



2.13. attēls. **Latvijas pašvaldību pamatdokumenti iekšējā audita veikšanai; autores aptaujas dati (2013. un 2016. gads,%)**

Piezīme: respondenti varēja izvēlēties vairākus atbilžu variantus, tāpēc kopsummā atbilžu skaits neveido 100%.

Avots: autores veidota diagramma.



2.14. attēls. **Autores aptaujas respondentu atbildes uz jautājumu, kā vērtējat pašreizējo IA metodiku jūsu pašvaldībā (2016, %)**

Avots: autores veidota diagramma.

Daļa pašvaldību iekšējo auditoru savā darbā joprojām piemēro Starptautiskos revīzijas standartus, kas tomēr ir ārējo revidentu pamatdokuments (2.14. attēls). Zīmīgi, ka tikai 58% no visiem aptaujātajiem pašvaldību iekšējiem auditoriem apmeklēja IAI Latvijas nodaļas rīkotos seminārus, kursus, konferences IA jomā, bet pārējie 42% vispār tos neapmeklēja, tikai viens no aptaujātajiem

auditoriem ir IAI biedrs, kas vēlreiz apstiprina problēmu iekšējo auditoru izglītošanās un kvalifikācijas celšanas jomā (2013. gada aptaujas dati). Savukārt 2016. gada aptaujas dati rāda, ka tikai viens no sešiem iekšējiem auditoriem ir ieguvis iekšējā auditora sertifikātu (neminot, vai tas ir valsts pārvaldes vai starptautiskais sertifikāts). Iekšējo auditoru zināšanas un pieredzi respondenti kopumā vērtē ar pieci (vērtējumu skalā no viens līdz septiņi, kur viens ir slikti un septiņi – labi). 2016. gada pētījumā autore konstatējusi, ka pašvaldību auditori uzskata: ir nepieciešamas vienotas apmācības pašvaldību iekšējiem auditoriem (60%), savukārt 10% uzskata, ka vajadzīgi garāki kursi, bet 20% apgalvo, ka trūkst apmācību ārpus Rīgas. Pašvaldību iekšējo auditoru mācību nepietiekamība kā problēma tiek uzsvērta visu sešu respondentu atbildēs, tāpat tiek atzīmēta sertifikācijas nepieciešamība.

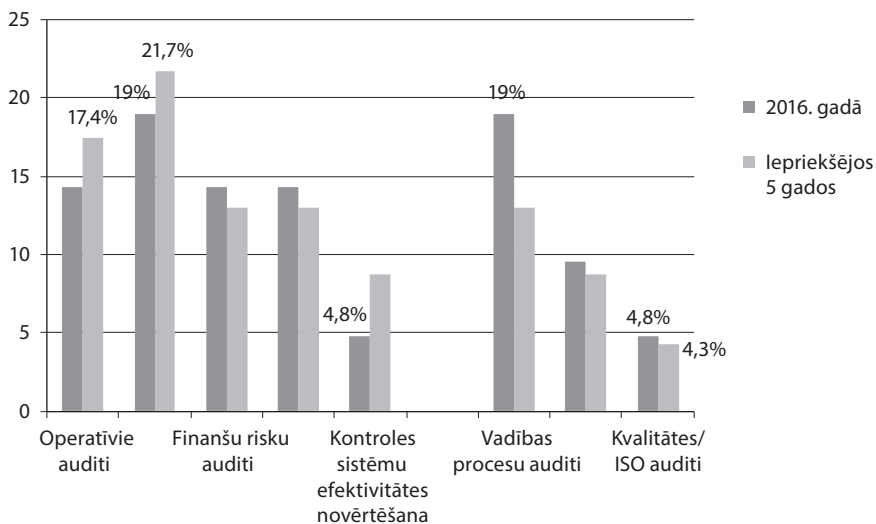
Pašvaldību auditoriem pietrūkst zināšanu un prasmju IA un IKS jomā, taču arī kopumā trūkst IT auditēšanas kompetences. Kā risinājums tiek ieteikts pamatā izmantot COSO modeli, kas jau ir integrēts gan Latvijas, gan citu ES dalībvalstu IKS, tomēr būtu jāizmanto arī atsevišķi elementi no citiem iekšējās kontroles modeļiem.¹¹⁷

Pašvaldību iekšējie auditori strādā atbilstoši atšķirīgām metodēm, dažās pašvaldībās IA veikšanas metodika vispār nepastāv. Autores veiktajā pētījumā "Latvijas pašvaldības un IA" 2013. gada beigās tika noskaidrots, ka no aptaujātajām 29 pašvaldību IAS 50% strādā bez metodikas. Uz jautājumu, kā veidojat savu IA metodiku, pašvaldību iekšējie auditori atbildējuši dažādi, atbildes procentuālā sadalījumā ir šādas: 40% respondentu metodiku veidošanā izmantojuši konsultācijas ar citiem speciālistiem, savukārt 60% metodikas izstrādājuši paši.

Vairāk nekā puse aptaujāto iekšējo auditoru uzskata, ka izmantotā IA metodika atbilst Latvijas Republikas normatīvo aktu prasībām, savukārt pārējie uzskata, ka metodikai ir zināmi trūkumi. Nevienas pašvaldības metodika neatbilst Standartiem un neviens auditors neapgalvoja, ka metodika ir efektīva un uzlabojumi nav nepieciešami. Tas liecina, ka pašvaldību iekšējie auditori, kritiski vērtējot savus IA veikšanas dokumentus, atzīst, ka tajos ir trūkumi, ko iespējams risināt.

Atbilstoši 2.15. attēlā iekļautajiem datiem pašvaldību iekšējie auditori galvenokārt veic atbilstības auditus (vidēji 20% abos periodos), vadības procesu auditus (iepriekšējos gados bijis par 6% mazāks īpatsvars, bet vidēji 16% abos periodos) un operatīvos auditus (vidēji 16% abos periodos). Salīdzinoši mazāka uzmanība tiek veltīta kvalitātes / ISO auditiem (vidēji 4,6% abos periodos), kas

¹¹⁷ Nikolo grupa (2011) Auditoru interviju apkopojums. Nodevums pētījumā "Iekšējās kontroles sistēmas novērtējums un rekomendāciju izstrāde". Rīga, 20 lpp.



2.15. attēls. Atbildes uz autores aptaujas anketas jautājumu, kādas IA funkcijas tiek veiktas pašvaldībās (2016, %)

Avots: autores veidota diagramma.

izskaidrojams ar to, ka tikai piecās Latvijas pašvaldībās ir ieviesta kvalitātes vadības sistēma, kas prasa šāda veida auditus. Kontroles sistēmu efektivitātes novērtēšanas auditu īpatsvars vidēji abos periodos bija 6,75%.

Novērtējot Latvijas pašvaldību IA, respondenti pilnībā piekrīt trīs apgalvojumiem: 1) objektivitāte ir galvenais faktors, lai IA dotu pievienoto vērtību; 2) neatkarība ir galvenais faktors IA pievienotās vērtības radīšanā; un 3) IA rada pievienoto vērtību.

Respondenti pilnībā un daļēji piekrīt trīs apgalvojumiem: 1) IA ir uzticams; 2) IA ir efektīvs; 3) IA ievēro IAI Ētikas kodeksa prasības.

Respondenti pilnībā vai daļēji piekrīt apgalvojumiem vai arī nezina, ka 1) IA sniedz sistemātisku IKS efektivitātes novērtēšanu; 2) IA darbojas saskaņā ar Standartiem; 3) IA sniedz sistemātisku pārvaldības procesu efektivitātes novērtēšanu.

Būtiski norādīt, ka mazāk nekā 20% no auditoriem piekrīt, bet pārējie nepiekrīt apgalvojumam, ka IA ir neatņemama pašvaldības drošas IT un vadības pārvaldības procesa sastāvdaļa. Tāpat viedokļi dalās par apgalvojumu, ka IA sniedz sistemātisku efektivitātes un risku vadības novērtēšanu, jo gandrīz 20% tam nepiekrīt, 45% piekrīt daļēji un 35% piekrīt minētajam apgalvojumam.

Autore apkopojusi IA metodiku analīzi (2015) no septiņām dažādām Latvijas pašvaldībām (Valmiera, Tukuma novads, Lielvārdes novads, Ķekavas

novads, Mārupes novads, Daugavpils pilsēta un Jūrmala), kas aptver 31,8% no visām pašvaldībām, kurās ir ieviesta IAS. Pētījumā konstatēts, ka visas pašvaldības kopumā izmanto valsts pārvaldes normatīvo aktu regulējumu un kādu no valsts tiešās pārvaldes IA metodiskajiem materiāliem. Pašvaldībām ir atšķirīga pieeja iekšējā audita metodikas izstrādē un nolikumu struktūras veidošanā (2.7. tabula).

Saskaņā ar Standartiem IA nolikums ir oficiāls dokuments, kurā noteikts IAS mērķis, pilnvarojums un atbildība. IA nolikumā ir noteikts IAS stāvoklis organizācijā, tai skaitā norādot, kā izpaužas IA vadītāja funkcionālā pakļautība vadībai, sankcionēta piekļuve dokumentiem, personālam un fiziskajiem īpašumiem, kas ir būtiski darba uzdevumu izpildei, kā noteikts IA darbību apjoms. IA nolikuma galīgo apstiprinājumu sniedz vadība.¹¹⁸

Atbilstoši 2.7. tabulas datiem, analizējot IAS nolikumus/kārtības pēc nosaukuma, tika konstatēts, ka divi dokumenti nosaukti par kārtībām un pieci – par nolikumiem, dokumenti apstiprināti laika periodā no 2012. līdz 2015. gadam. Pašvaldību speciālisti, veidojot IA metodikas, ir pamatojušies uz dažādiem normatīvajiem aktiem, minot trīs dažādus likumus: Valsts pārvaldes iekārtas likumu, likumu “Par pašvaldībām” un Iekšējā audita likumu. Autore secina, ka izvēlēto pašvaldību dokumenti ir ļoti atšķirīgi visos pētāmajos aspektos, kā būtiskākos minot dažādus normatīvos aktus, saskaņā ar kuriem minētie dokumenti izstrādāti un izdoti, tomēr divos dokumentos trūkst iekšējo auditoru pienākumu un divos dokumentos ienākumi attiecināti uz struktūrvienību kopumā. Arī dokumentu apjomi ir ļoti atšķirīgi – sākot no 2,5 līdz 10 lappusēm, neskaitot pielikumus. Jāpiebilst, ka tikai divos gadījumos nolikumam/kārtībai pielikumos ir pievienoti dokumentu paraugi.

2.8. tabulā autore ir apkopojusi pētīto pašvaldību metodiku atbilstību IA veikšanas nolikumu/kārtību saskaņā ar MK 09.07.2013. noteikumos Nr. 385 “Iekšējā audita veikšanas un novērtēšanas kārtība” ietvertajām prasībām par IA veikšanu un novērtēšanu. Vienīgi sadaļa par IA plāniem ir ietverta visās nolikumos/kārtībās; trijās no septiņām nav raksturota IA sistēma.

Ar burtiem A, B, C, D, E, F, G tiek apzīmētas pētāmās pašvaldības (Valmiera, Daugavpils pilsēta, Jūrmala, Ķekavas novads, Lielvārdes novads, Tukuma novads, Mārupes novads).

Kopumā autore secina, ka septiņu Latvijas pašvaldību izvērtētās IA metodikas gan pēc dokumenta veida (nolikums vai kārtība), gan pēc būtības un pielietojuma ir ļoti atšķirīgas un praktiski nav salīdzināmas, jo saskaņā ar

¹¹⁸ International standards for the professional practice of internal auditing. Available at: <http://iaai.lv/standarti> [cited 26.01.2012.]

2.7. tabula. Pašvaldību IAS nolikumu/kārtību vispārīgs raksturojums 2015. gadā

Metodika/ pašvaldība	Gads	Nosaukums	Izdots saskaņā ar	Vispārīgie jautājumi	Auditoru pienākumi, tiesības, kompetence	Apjoms, lpp.
A	2012	IA veikšanas kārtība pašvaldībā	Valsts pārvaldes iekārtas likums	Terminu skaidrojumi	Nav norādīts	10 + pielikumi
B	2013	Pašvaldības IA nolikums	Likums "Par pašvaldībām"; MK noteikumi "IA veikšanas kārtība"; Valsts pārvaldes iekārtas likums	Skaidrojumi, pakļautība, pieņemšana darbā	Ir	4,5
C	2014	IA un revīzijas kārtība	Iekšējā audita likums; Valsts pārvaldes iekārtas likums; likums "Par pašvaldībām"	Vispārīgi	Nav atsevišķi izdalīts	5 + pielikumi
D	2015	Pašvaldības audita darbības nolikums	Likums "Par pašvaldībām" iekšējā audita likums	Darba vide, nolikuma mērķis, IA likumiskais pamats	Ir	3,5
E	2014	Pašvaldības IA nolikums	Nav norādīts	Auditora kvalifikācija, pakļautība, darba apjoms	Ir	3
F	2014	Domes IA dienesta nolikums	Valsts pārvaldes iekārtas likums	Pakļautība, darba apjoms, likumiskais pamats	Nodaļas tiesības	2,5
G	2014/2015	IA un kvalitātes vadības nod. nolikums	Nav norādīts, apstiprināts ar domes lēmumu	Nodaļas mērķis, pakļautība	Nodaļas tiesības un pienākumi	5,5

Avots: autore veidota tabula.

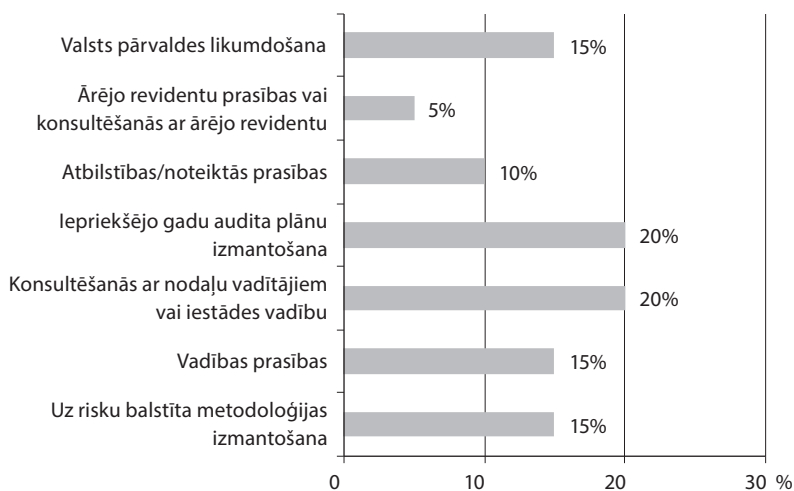
Ekonomikas skaidrojošajā vārdnīcā¹¹⁹ iekļautajām definīcijām *nolikums* ir noteikumu kopums par kāda uzņēmuma, organizācijas vadīšanu, darbības norisi un kontroli, savukārt *metodika* (kas pēc būtības ir tuvāka kārtībai) ir paņēmieni kopums un apraksts, kas paredzēts mērķtiecīgai kādu darbu veikšanai.

¹¹⁹ *Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca* (2000) Sastādījis autoru kolektīvs R. Grēviņas vadībā. Rīga: Zinātne, 702. lpp.

2.8. tabula. Pašvaldību IAS kārtību/nolikumu raksturojums atbilstoši MK 09.07.2013. noteikumiem Nr. 385 "Iekšējā audita veikšanas un novērtēšanas kārtība"

Pašvaldība / IA metodika un sadaļas	A	B	C	D	E	F	G
IA sistēma	Nav	X	X	X	X	Nav	Nav
IA plāni	X	X	X	X	X	X	X
IA posmi	X	Nav	X	Nav	Nav	Nav	Nav
IA izpildes un darba kvalitātes uzraudzība	X	Daļēji	X	Daļēji	Daļēji	Daļēji	X
IA struktūrvienības gada pārskati	Nav	Nav	X	X (pusgada pārskati)	X	X	Nav
IAS darbības novērtēšana	Nav	Nav	Nav	Nav	X	Nav	Nav
Pielikumi – dokumentu veidlapas	X	Nav	X	Nav	Nav	Nav	Nav

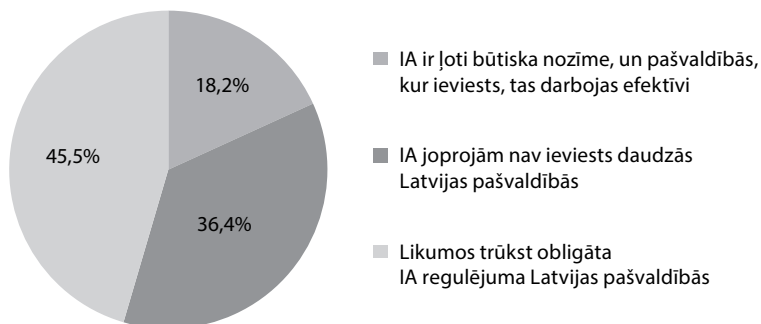
Avots: autores veidota tabula.



2.16. attēls. Autores aptaujas anketas respondentu atbildes par pašvaldību pieejām, gatavojot IA plānu (2016, %)

Avots: autores veidota diagramma. * Respondenti varēja izvēlēties vairāk nekā vienu atbildi.

Gatavojot IA plānus, pašvaldību iekšējie auditori galvenokārt izmanto iepriekšējo gadu IA plānus un/vai konsultēšanos ar nodaļu vadītājiem, iestādes vadību (20%), par 5% mazāk tiek izmantotas normatīvo aktu prasības, vadības prasības un uz risku balstītas metodikas, savukārt vismazāk – attiecīgi 5% un 10% – iekšējie auditori pašvaldībās izmanto ārējo revidentu prasības vai konsultēšanos ar tiem, kā arī atbilstības noteiktām prasībām (sk. 2.16. attēlu).



2.17. attēls. **Autores aptaujas respondentu atbildes par IA lomu Latvijas pašvaldībās (2016, %)**

Avots: autorei veidots attēls.

Vērtējot IA lomu Latvijas pašvaldībās, lielākā daļa respondentu uzskata, ka normatīvajos aktos trūkst obligāta IA regulējuma tajās, savukārt par 9% mazāk respondentu piekrīt, ka IA joprojām nav ieviests daudzās Latvijas pašvaldībās, un gandrīz viena piektā daļa uzskata, ka IA ir ļoti būtiska nozīme pašvaldībās, kur tas ieviests un darbojas efektīvi (sk. 2.17. attēlu).

No pozitīvajiem aspektiem jāuzsver, ka pašvaldību iekšējie auditori 2016. gada aptaujā kā motivējošus iekšējā auditora faktoros ir minējuši labu atalgojumu, darbavietas tuvumu dzīvesvietai un darba atbilstību iegūtajai izglītībai – kopumā 20% katrs no faktoriem; 40% minēja faktoru, ka darbs patīk, kas liecina, ka profesijai pašvaldībās ir iespēja attīstīties.

Autore secina, ka IA veikšanas dokumenti pašvaldībām ir ar trūkumiem, tādēļ iesaka, ietverot normatīvajos aktos noteiktās vispārējās prasības atbildīgajai ministrijai (FM), izstrādāt IA veikšanas rokasgrāmatu / vadlīnijas, pārņemot līdzšinējo valsts tiešās pārvaldes pieredzi, proti, izstrādātos MK IA veikšanas noteikumus un IA veikšanas vadlīnijas.

IA pilnveidošanas iespējas Latvijas pašvaldībās autore analizē tālāk 3.2. nodaļā.

Atbilstoši Iekšējā audita likumam kopīgās valsts pārvaldē auditējamās prioritātes pēc finanšu ministra priekšlikuma nosaka MK. Tādējādi 2012. gadā finanšu ministrs par 2013. gada prioritāti izvirzīja nepieciešamību veikt pašvaldību finanšu pārskatu sagatavošanas nenodokļu ieņēmumu un ilgtermiņu ieguldījumu uzskaites jomā uzraudzības un tās IKS darbības auditu. Savukārt 2012. gada 7. decembrī tika izdots Ministru prezidenta V. Dombrovska parakstīts MK rīkojums Nr. 573 “Par kopīgajām valsts pārvaldē auditējamām prioritātēm 2013. gadā” un 2013. gada 26. septembrī rīkojums Nr. 329 “Par pārbaužu veikšanu pašvaldībās”. FM un VARAM iekšējie auditori 2013. gadā veica pašvaldību

finanšu pārskatu sagatavošanas nenodokļu ieņēmumu un ilgtermiņa ieguldījumu uzskaites jomā uzraudzības un tās IKS darbības auditu, kurā izvērtēja:

- kā tiek veikta pašvaldību finanšu pārskatu sagatavošanas uzraudzība nenodokļu ieņēmumu un ilgtermiņa ieguldījumu uzskaites jomā, kā arī novērtēja IKS darbību, identificējot LR VK revīziju ziņojumos sniegto nepilnību cēloņus;
- pašvaldībām piederošo kapitālsabiedrību darbības pārraudzības pietiekamību.

Saistībā ar Latvijas Lielo pilsētu asociācijas (LLPA) pausto kritiku par pārbauci veikšanu pašvaldībās, tādējādi neievērojot pašvaldību autonomo kompetenci, VARAM valsts sekretārs Aleksandrs Antonovs 2013. gadā uzsvēra: “Publiskā telpā izskanējusi kritika par VARAM iniciēto pārbauci veikšanu pašvaldībās ir nekorekta. Uzdevumu īstenot šāda veida pasākumus pašvaldībās VARAM ir devis MK, ar rīkojumu nosakot kopīgās valsts pārvaldē auditējamās prioritātes 2013. gadā.” Šādu pārbauci veikšanai nepieciešams pilnvarojums, jo pašvaldības nav ne VARAM, ne FM audita apjomā, kā arī atbilstoši likuma “Par pašvaldībām” 5. panta piektajai daļai pašvaldību darbību pārrauga VARAM. Tāpēc tika sagatavots vides aizsardzības un reģionālās attīstības ministra rīkojums Nr. 329 “Par pārbauci veikšanu pašvaldībās”, izveidojot audita grupu, kurai uzdots veikt pārbaudes uz vietas pašvaldībās. “Vēršu uzmanību uz to, ka pārbaudes laikā pašvaldībās uz vietām netiks veikts audits, bet gan iegūta informācija no pašvaldībām, lai audita ietvaros varētu izvērtēt pašvaldību uzraudzības IKS darbību un konstatēt jautājumus, kurus nepieciešams uzlabot valsts pārvaldes līmenī,” piebilst A. Antonovs. Auditoru grupa veica pārbaudes 25 pašvaldībās – Viesītes novads, Viļakas novads, Ventspils novads, Vecpiebalgas novads, Jaunpiebalgas novads, Ropažu novads, Riebiņu novads, Raunas novads, Priekule novads, Pāvilostas novads, Ozolnieku novads, Mērsraga novads, Mārupes novads, Ķekavas novads, Krimuldas novads, Rēzekne un Ventspils, Jēkabpils novads, Dundagas novads, Dobeles novads, Ciblas novads, Beverīnas novads, Baltinavas novads, Alojas novads un Aizkraukles novads.¹²⁰

Galvenie minētā audita pārbauci dati ir šādi: audita grupa ar VARAM un FM pārstāvjiem; atlasītas 25 pašvaldības, līdz 2013. gada beigām veiktas pārbaudes 23 pašvaldībās, divas (Ventspils un Aizkraukles novads) atteicās sadarboties; katrai pašvaldībai izstrādāts ziņojums ar konstatējumiem un priekšlikumiem; par pārbauci rezultātiem FM plānoja ziņot 2014. gada informatīvajā ziņojumā par IA darbību ministrijās un iestādēs.

¹²⁰ Barševska K. VARAM komentārs par pašvaldību pārbaudēm 03.10.2013. Pieejams: http://www.varam.gov.lv/lat/aktual/preses_relizes/?doc=17408 [skatīts 13.08.2015.]

Ņemot vērā lielo darba apjomu un ierobežotos cilvēkresursus, audita kopsavilkums tika sagatavots tikai 2016. gada martā un 2016. gada 8. jūnijā izsūtīts ar vēstuli visām pilsētu un novadu pašvaldībām. Auditori galvenos konstatējumus, secinājumus, ieteikumus un ieteicamos virzienus darbības uzlabošanai iedalīja divās daļās:

- 1) pašvaldību finanšu pārskatu sagatavošanas uzraudzības nenodokļu ieņēmumu un ilgtermiņa ieguldījumu uzskaites jomā IKS darbība, tai skaitā LR VK revīziju ziņojumos par pašvaldību gada pārskatiem rezultātā sniegto nepilnību cēloņi; un
- 2) pašvaldībām piederošo kapitālsabiedrību darbības pārraudzības iekšējās kontroles sistēma. Audita secinājumos norādīts, ka LR VK konstatēto nepilnību cēloņi ir normatīvo aktu normu neskaidrība, nepietiekama informācija par normatīvo aktu piemērošanu praksē, normatīvo aktu biežās izmaiņas un cilvēciskā faktora kļūdas risks.

Auditori norādījuši, ka pašvaldībās ir novērojama preventīvo pasākumu nepietiekamība pašvaldību likumīgas un lietderīgas darbības nodrošināšanai, tāpat daudzās pašvaldībās nav veiktas vai nav izsekojamas pārbaudes, kas saistās ar pašvaldību, tās iestāžu, vadītāju, amatpersonu darbībām, budžeta izlietošanu, likumību un lietderību, radot risku, ka pašvaldību darbība netiek nodrošināta likumīgi un efektīvi. Pašvaldību IKS kopumā ir jāuzlabo, lai nodrošinātu sistemātisku, skaidru un vienotu grāmatvedības organizāciju. Kapitālsabiedrību jomā auditori ieteikuši veikt uzlabojumus, veicinot pašvaldību informētību par būtiskajām izmaiņām normatīvajos aktos un par kapitālsabiedrību pārvaldes procesiem, kā arī veicināt normatīvo aktu prasību ievērošanu, izvērtējot iespēju palielināt metodisko atbalstu pašvaldībām līdzdalības izvērtēšanā un regulāru pārvērtēšanu, vidēja termiņa darbības stratēģijas izstrādi, kurā ietverti stratēģiskie un finanšu mērķi, kā arī darbības efektivitāti raksturojoši rezultatīvie rādītāji.

Lai pētītu IAS ieviešanu pašvaldībās, autore analizē Latvijas pašvaldības, kas atšķiras pēc vairākiem ekonomiskiem kritērijiem, kā galveno kritēriju izvirzot pašvaldību līdzekļus, kas atspoguļoti bilancē. Atbilstoši likuma "Par pašvaldībām" 76. pantam:

"Pašvaldību ekonomiskais pamats ir manta, tai skaitā finanšu resursi, kas veidojas no: 1) juridisko un fizisko personu nodokļu maksājumiem pašvaldības budžetā; 2) valsts budžeta dotācijām un mērķdotācijām; 3) kredītiem; 4) vietējām nodevām un citiem maksājumiem pašvaldības budžetā; 5) pašvaldības budžetā ieskaitāmajiem naudas sodiem; 6) ieņēmumiem no pašvaldības īpašuma apsaimniekošanas un pašvaldības iestāžu saimnieciskās darbības; 7) juridisko un fizisko

personu brīvprātīgiem maksājumiem noteiktu mērķu sasniegšanai;
8) citiem ieņēmumiem.”¹²¹

Tāpat pašvaldību iespējas ietekmēt vietējās ekonomikas attīstību tiesiskais pamats izriet no likuma “Par pašvaldībām” 15. pantā noteiktajām pašvaldību autonomajām funkcijām. Šāds pamatojums izriet arī no Eiropas vietējo pašvaldību hartas 4. panta pirmās daļas, kas paredz, ka vietējās pašpārvaldes pilnvaras tiek noteiktas ar konstitūciju vai likumu.

Darbā autore ir veikusi pašvaldību aktīvu un ieņēmumu no pamatdarbības (turpmāk – ieņēmumu) analīzi par periodu no 2013. gada līdz 2016. gadam, sīkāk analizējot pašvaldības pēc klasifikācijas attiecībā pret IAS izveidošanas kritēriju 2016. gadā.

Autore izvirza hipotēzi, ka pašvaldību ieņēmumu un aktīvu apjoms ir ietekmējis pašvaldības lēmumu par IAS izveidošanu.

Valsts kases pašvaldību pārskatu datubāzē autore ir izpētījusi katras pašvaldības bilanci un pārskatu par aktīvu un ieņēmumu rādītājus (noapaļoti un apkopoti 3. pielikumā), veikusi pašvaldību 2013., 2014., 2015. un 2016. gada ieņēmumu un aktīvu galveno statistikas rādītāju analīzi, grupējot pašvaldības (izslēdzot Rīgas pašvaldību) pēc kritērija – ir vai nav ieviesta IAS, kā arī atsevišķi analizējusi Latvijas statistiskos reģionus kopā ar lielajām pilsētām, izslēdzot lielo pilsētu pašvaldības (sk. 4. pielikumu). 2.9. tabulā apkopots pašvaldību skaits Latvijas statistiskajos reģionos, kurās ir vai nav ieviesta IAS uz 2016. gadu. IAS visvairāk ir ieviestas Pierīgas statistiskā reģiona pašvaldībās (sešās pašvaldībās no 29 pašvaldībām jeb 20,7% pašvaldību), bet vismazāk Latgales statistiskā reģiona pašvaldībās (trīs pašvaldībās no 21 pašvaldības jeb 14,3%). Kurzemē šis rādītājs ir 20%, Zemgalē – 18,2% un Vidzemē – 15,4% no visām statistiskā reģiona pašvaldībām.

Datu analīzes rezultāti par laika periodu no 2013. gada līdz 2016. gadam parāda, ka Latvijas pašvaldībās ar IAS un pašvaldībās bez IAS ieņēmumu un pašvaldību aktīvu apjoms būtiski atšķiras. Tā kā Rīgas pašvaldības ieņēmumu un aktīvu apjoms vairāk nekā trīs reizes pārsniedz citu pašvaldību rādītājus, autore to izslēdz no tālākiem aprēķiniem (4. pielikuma 1. un 2. tabula). Pašvaldībās, kurās nav bijusi ieviesta IAS, 2013. gadā vidējie ieņēmumi bija 12,37 milj. EUR (aritmētiskais vidējais), pusei pašvaldību vidējie ieņēmumi bija 8,20 milj. EUR vai mazāki (mediāna); 2014. gadā vidējie ieņēmumi bija 9,30 milj. EUR, pusei pašvaldību vidējie ieņēmumi bija 5,90 milj. EUR vai mazāki; 2015. gadā

¹²¹ Par pašvaldībām. 19.05.1994. LR likums. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=57255> [skatīts 23.11.2017.].

vidējie ieņēmumi – 9,46 milj. EUR, pusei pašvaldību vidējie ieņēmumi bija 6,30 milj. EUR vai mazāki, 2016. gadā vidējie ieņēmumi bija 9,11 milj. EUR, pusei pašvaldību vidējie ieņēmumi 2016. gadā bija 5,8 milj. EUR vai mazāki.

Tā kā pašvaldības ir dažādas, lietderīgi salīdzināt arī vidējo aktīvu vērtību. Vidējā pašvaldību aktīvu kopsumma 2013. gadā bija 26,68 milj. EUR, pusei pašvaldību vidējo aktīvu kopsumma bija 15,3 milj. EUR vai mazāka; 2014. gadā vidējie aktīvi palielinājās par 1,04 milj. EUR, pusei vidējo aktīvu kopsumma bija 16,4 milj. EUR vai mazāki, 2015. gadā vidējo aktīvu kopsumma palielinājās vēl par 0,83 milj. EUR, salīdzinot ar iepriekšējo pārskata gadu, savukārt 2016. gadā pašvaldību vidējie aktīvi bija 27,69 milj. EUR, bet pusei pašvaldību vidējie aktīvi bija 16,70 vai mazāki.

Pašvaldībās, kurās bija ieviesta IAS, vidējie ieņēmumi no 2013. līdz 2016. gadam bija robežās no 34,02 milj. EUR līdz 47,53 milj. EUR, ieņēmumu mediānas vērtība bija robežās no 27,50 milj. EUR līdz 35,7 milj. EUR, vidējā aktīvu kopsumma bija robežās no 113,78 milj. EUR līdz 114,35 milj. EUR, aktīvu mediānas vērtība bija robežās no 81,0 milj. EUR līdz 84,4 milj. EUR.

Vidējie ieņēmumi pašvaldībās, kurās bija ieviesta IAS, laika periodā no 2013. gada līdz 2016. gadam bija aptuveni par 29,42 milj. EUR lielāki un vidējā aktīvu kopsumma aptuveni par 76% lielāka nekā pašvaldībās, kurās nav ieviesta

2.9. tabula. Latvijas pašvaldību skaits ar un bez IAS (2013–2016)

Grupējumi	Ir ieviesta IAS	Nav ieviesta IAS	Kopā pašvaldības
Kopā pašvaldības Latvijā	22	97	119
Pašvaldības Latgales statistiskajā reģionā	3	18	21
Pašvaldības Zemgales statistiskajā reģionā	4	18	22
Pašvaldības Kurzemes statistiskajā reģionā	4	16	20
Pašvaldības Vidzemes statistiskajā reģionā	4	22	26
Pašvaldības Pierīgas statistiskajā reģionā	6	23	29
Latvijas pašvaldības, izņemot lielās pilsētas	14	96	110
Pašvaldības Latgales statistiskajā reģionā, izņemot lielās pilsētas (Rēzekne, Daugavpils)	1	18	19
Pašvaldības Zemgales statistiskajā reģionā, izņemot lielās pilsētas (Jelgava, Jēkabpils)	2	18	20
Pašvaldības Kurzemes statistiskajā reģionā, izņemot lielās pilsētas (Liepāja, Ventspils)	3	15	18
Pašvaldības Vidzemes statistiskajā reģionā, izņemot lielās pilsētas (Valmiera)	3	22	25
Pašvaldības Pierīgas statistiskajā reģionā, izņemot lielās pilsētas (Jūrmala)	5	23	28

Avots: autores veidota tabula, pamatojoties uz pašas pētījumu.

IAS, kas apstiprina hipotēzi, ka lielākajās pašvaldībās (ar lielākiem ieņēmumiem un aktīviem) ir ieviesta IAS. Jāatzīmē, ka gan pašvaldībās, kurās bija ieviesta IAS, gan pašvaldībās, kurās nebija ieviesta IAS, ieņēmumu un aktīvu summu atšķirības bija ļoti lielas, ko parāda gan standartnovirze, gan minimālā un maksimālā vērtība (4. pielikuma 1. un 2. tabula).

Analizējot Latvijas statistiskos reģionus (4. pielikuma 3.–7. tabula), autore secina, ka visos reģionos vērojama tā pati sakarība: pašvaldībās, kurās nav ieviesta IAS, vidējās ieņēmumu summas un aktīvu apjoms ir mazāks nekā tajās pašvaldībās, kurās darbojas IAS. Pašvaldībās, kur ir IAS, un pašvaldībās, kur tās nav, ieņēmumu un aktīvu summu atšķirības bija ļoti lielas, ko parāda gan standartnovirze, gan minimālā un maksimālā vērtība. Autore konstatējusi, ka, skatot statistisko reģionu grupas bez lielajām pilsētām, situācija ir līdzīga, taču atšķirības ir mazākas, piemēram, Zemgales statistiskajā reģionā (bez lielajām pilsētām; 4. pielikuma 10. tabula) pašvaldībās bez IAS vidējie ieņēmumi 2013.–2016. gadā bija robežās no 8,55 milj. EUR līdz 11,01 milj. EUR, kas ir vidēji par 52% mazāk nekā pašvaldībās, kurās ir ieviesta IAS.

Nemot vērā iepriekš konstatēto, autore secina, ka sākotnēji izvirzītā hipotēze apstiprinās, jo pašvaldību ieņēmumi un aktīvu kopsomas pašvaldībās, kurās nav ieviesta IAS, vidējās ieņēmumu summas un aktīvu apjoms ir mazāks nekā tajās pašvaldībās, kurās darbojas IAS.

Tā kā pašvaldību kopējo ieņēmumu jeb budžetu ietekmējošais faktors ir iedzīvotāju skaits, autore darba 3. nodaļā iesaka iespējamo risinājumu pašvaldību IA ieviešanai, iedalot pašvaldības pēc iedzīvotāju skaita kritērija.

2. nodaļas kopsavilkums

IA valsts tiešajā pārvaldē ir ieviests un darbojas saskaņā ar Latvijas Republikas likumiem un Ministru kabineta noteikumiem. Kopš IA ieviešanas Latvijas valsts tiešajā pārvaldē (no 1999. gada) IA normatīvais regulējums ir attīstījies un pilnveidojies četros secīgos posmos:

- 1) ieviešana (1999–2002);
- 2) pārejas periods – statusu maiņa (2003–2009);
- 3) starptautisko standartu prasību pārņemšana (2010.–2012); un
- 4) IA sistēmas pilnveidošana no 2013. gada.

Normatīvo aktu izmaiņas ir ietekmējušas IA procesus un iekšējo auditoru sertifikācijas procesu, kas ar pēdējām izmaiņām tuvināts starptautiskajai sertifikācijas praksei, divu līmeņu sertifikātu aizstājot ar vienu līmeni un 2013. gadā nosakot IA struktūrvienības vadītāja sertifikāciju kā obligātu, lai nodrošinātu plašākas zināšanas un paaugstinātu kompetenci.

Kopš 2011. gada valsts tiešajā pārvaldē izstrādātas IA veikšanas vadlīnijas, kas ietver gan teorētiskus skaidrojumus, gan praktiskus piemērus ikvienam interesentam par visiem IA posmiem, gan dažādu audita dokumentu paraugus. Sākot ar 2011. gadu, kad sertificēšanās sistēma tika krasi mainīta, sertificēto auditoru skaits līdz 2013. gadam palielinājās, bet pēc tam samazinājās. 2015. gadā iekšējie auditori noslēdza 143 iekšējos auditus un sagatavoja 220 ziņojumus, kuru iesniegšana vidēji tika kavēta 31% gadījumu, kas liecina par IA procesa efektivitātes trūkumiem, jo IA gada plāna izpilde, noslēgto IA skaits, IA ziņojumu skaits un to savlaicīgums raksturo IA efektivitāti. Latvijas Republikas izglītības sistēmā ir nepietiekama iekšējo auditoru izglītošana, faktiski izglītošana notiek tikai darba procesā. Jo iekšējo auditoru zināšanas būs plašākas, jo IA rezultāts būs ar lielāku pievienoto vērtību.

Latvijas pašvaldību kontos un kasēs ienāk ievērojama daļa nodokļu summas, kas ir būtisks iemesls pašvaldību kvalitatīva, neatkarīga un objektīva iekšējā un ārējā audita nozīmīgajai lomai, lai varētu vērtēt, cik efektīva, racionāla un atbilstoša ir Latvijas pašvaldību ieņēmumu sadale izdevumos un tālāk izdevumu atbilstība paredzamajiem mērķiem. Kaut gan zvērināti revidenti snieguši 101 pozitīvu atzinumu par pašvaldību finanšu pārskatiem, LR VK pēdējos trijos gados konstatējusi būtiskus trūkumus pārskatu sagatavošanā, grāmatvedības uzskaitē un kontroles sistēmās. Līdz šim nav izdevies mazināt trūkumus IKS, tāpēc darba autore uzskata, ka IA, kas ir viens no galvenajiem instrumentiem, lai ar pārbaudēm un ziņojumiem, ar konsultācijām un ieteikumiem nodrošinātu pašvaldību IKS sakārtošanu, līdz šim nav pienācīgi novērtēts un izmantots.

Latvijas pašvaldību ieņēmumu īpatsvars vispārējās valdības ieņēmumos pēdējos trīs gadus (2014–2016) bijis vidēji 26,7%, savukārt pēdējo trīs gadu (2014–2016) pašvaldību izdevumu īpatsvars – 25,8% no vispārējiem valdības izdevumiem. Pašvaldību iekšējie auditori savā darbā izmanto Latvijas Republikas normatīvos aktus un pašvaldību saistošos noteikumus, Standartus un pašu izstrādāto IA metodiku. 71,4% no iekšējiem auditoriem uzskata, ka ir nepieciešamas izmaiņas normatīvajos aktos. Pašvaldību iekšējie auditori strādā ar atšķirīgām metodēm, dažās pašvaldībās iekšējie auditori 50% gadījumu strādā bez IA metodikas.

Novērtējot Latvijas pašvaldību IA, respondenti pilnībā piekrīt, ka objektivitāte ir galvenais faktors, lai IA dotu pievienoto vērtību; neatkarība ir galvenais faktors IA pievienotās vērtības radīšanā, un IA rada pievienoto vērtību. Atšķirīgi ir respondentu vērtējumi par IA efektivitāti, uzticamību, Ētikas kodeksa prasību ievērošanu u. c.

Statistikās datu analīzes rezultāti (2013–2016) parāda, ka Latvijas pašvaldībās ar IAS un pašvaldībās bez IAS ieņēmumu un pašvaldību aktīvu apjoms

būtiski atšķiras. Analizējot Latvijas statistiskos reģionus, autore secina, ka vērojama sakarība: pašvaldībās, kurās nav ieviesta IAS, vidējās ieņēmumu summas un aktīvu apjoms ir mazāks nekā tajās pašvaldībās, kurās darbojas IAS. Pašvaldībās, kurās ir ieviesta IAS, laika periodā no 2013. līdz 2016. gadam vidējie ieņēmumi bija aptuveni par 29,42 milj. EUR lielāki un vidējā aktīvu kopsumma aptuveni par 76% lielāka nekā pašvaldībās, kurās nav ieviesta IAS, kas apstiprina izvirzīto hipotēzi, ka lielākajās pašvaldībās (ar lielākiem ieņēmumiem un aktīviem) ir ieviesta IAS.

3. LATVIJAS VALSTS TIEŠĀS PĀRVALDES UN LATVIJAS PAŠVALDĪBU IEKŠĒJĀ AUDITA PILNVEIDOŠANAS IESPĒJAS

3.1. Iekšējā audita pilnveidošana valsts tiešajā pārvaldē

Latvijas valsts pārvaldes IA ir attīstīties kopš 1999. gada, pilnveidojot normatīvos aktus, iekļaujot ES un Standartu prasības. Iekšējie auditori kā profesionāli ir attīstījuši savu kompetenci un uzkrājuši pieredzi.

Autore piekrīt globālā IAI viedoklim, ka, lai nodrošinātu zināšanu sistematisku papildināšanu, praktiskās pieredzes attīstība dinamiski mainīgā vidē ir rūpīgi jāuzrauga un nepārtraukti jāanalizē, lai atklātu būtiskas un svarīgas izpratnes iespējas. Galvenais, kas iekšējiem auditoriem jāamācās profesijā, ir gadiem gūto pieredzi pārveidot atbilstoši pašreizējiem un nākotnes rezultātiem. Lai maksimizētu IA funkciju, neatlaidīgi jāpieņem mūsdienu biznesa vides izaicinājumi. Globalizācija un ātrais izmaiņu temps sniedz daudzas pārmaiņu iespējas, kas ļauj IA funkcijai veiksmīgi pilnveidoties dažādos līmeņos. IA vērtība tiek noteikta ar tās iespēju pozitīvi mainīties un uzlaboties. Tāpat nepieciešama IA profesijas pašreizējo virzienu noteikšana, kas spēj sniegt ieteikumus izmaiņām darbībās, kuras palīdzētu IA:

- 1) sniegt iestādei augstāko pievienoto vērtību;
- 2) paredzēt un sasniegt iestādes vajadzības;
- 3) stratēģiski pozicionēt IA profesiju ilgtermiņā.¹²²

Iekšējiem auditoriem praktiķiem ir nepieciešama būtiska un savlaicīga informācija par IA profesijas statusu un labākās iekšējo auditoru prakses ieviešanu pasaulē. Iekšējie auditori praktiķi cenšas uzlabot IAD efektivitāti un lietderību.

¹²² Standards & Guidance. Available at: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> [cited 29.06.2017.]

Autoresprāt, ļoti atbilstoša ir valsts kontrolieres E. Krūmiņas atziņa: “Publiskajā sektorā lielāka nozīme ir tam, vai institūcija rīkojusies lietderīgi, efektīvi, likumīgi (...).”¹²³

Lai novērtētu šo jomu, autore 2015. gadā veica ekspertu aptauju par Latvijas valsts tiešās pārvaldes IA efektivitāti un galvenajiem metodikas pilnveidošanu noteicošajiem faktoriem. Anketa nebija anonīma, kas, iespējams, vairākiem ekspertiem kaut kādu iemeslu dēļ lika atteikties no piedalīšanās pētījumā, taču kopumā apkopšanai tika saņemtas sešu ekspertu pilnībā aizpildītas anketas. Aptaujā piedalījās un savu viedokli pauda šādi eksperti:

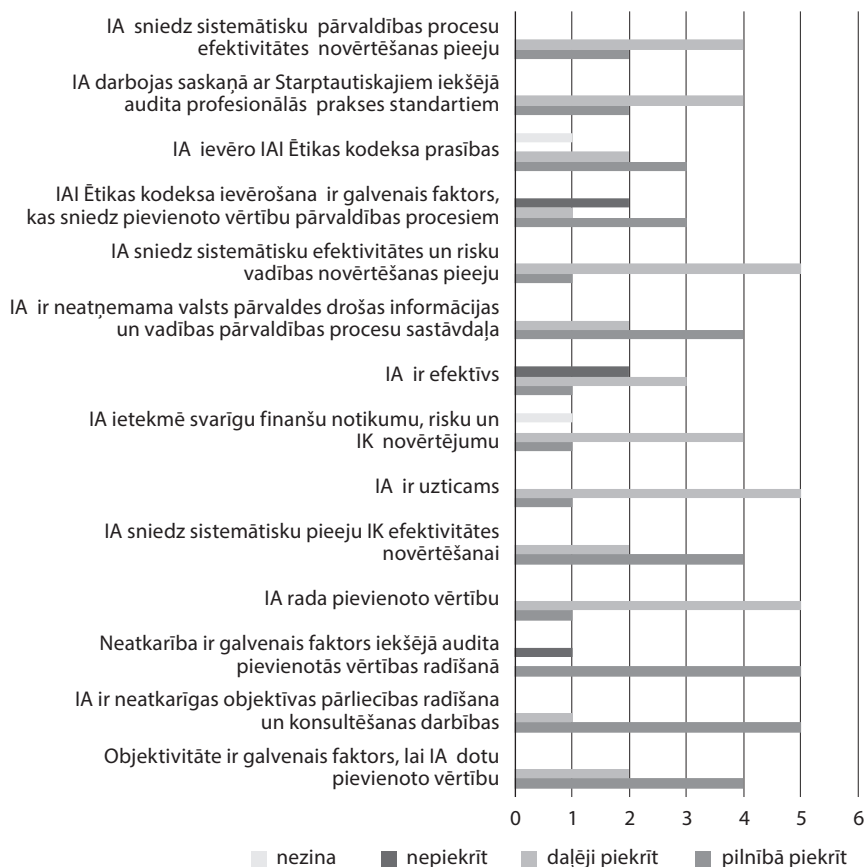
- 1) FM ES fondu revīzijas departamenta direktore (iepriekš Lauku atbalsta dienesta IAS vadītāja un FM IA departamenta direktore), zvērināta revidente Nata Lasmane;
- 2) Zemkopības ministrijas IAS vecākā referente Jeļena Šokele;
- 3) LU Biznesa, vadības un ekonomikas fakultātes Finanšu un grāmatvedības nodaļas profesore, kursa “Iekšējais audits” docētāja Inta Brūna;
- 4) LR VK padomes locekle, Otrā revīzijas departamenta direktore Ilze Grīnhofa;
- 5) FM IAD IA nodaļas vadītāja Laila Lazdāne;
- 6) IAI valdes locekle, Latvijas Bankas iekšējā auditore, pirms tam direktores vietniece Valsts Kases IAD Ingrida Ivanova.

Visiem ekspertiem pieredze IA jomā ir vairāk nekā 10 gadi, eksperti pārstāv dažādas valsts tiešās pārvaldes iestādes. Pēc anketu apkopojuma iezīmējās vairākas valsts tiešās pārvaldes IA pilnveidošanas jomas.

Autore anketā 14 apgalvojumus par Latvijas valsts tiešās pārvaldes IA adaptējusi no IAIPF 2010. gada pasaules iekšējo auditoru aptaujas *Characteristics of an Internal Audit Activity*. Eksperti (3.1. att.):

- 1) **pilnībā vai daļēji piekrīt** apgalvojumam: objektivitāte ir galvenais faktors, lai iekšējais audits dotu pievienoto vērtību (67% pilnībā piekrīt, 33% daļēji piekrīt); viens no ekspertiem uzskata, ka iespējama diskusija par vārdu “galvenais”; IA ir neatkarīgas objektīvas pārliecības radīšana un konsultēšanas darbības (83% pilnībā piekrīt, 17% daļēji piekrīt);
- 2) **pilnībā vai daļēji piekrīt** apgalvojumam, ka Latvijas valsts tiešās pārvaldes IA sniedz sistemātisku pārvaldības procesu efektivitātes novērtēšanas pieeju (33% pilnībā piekrīt, 67% daļēji piekrīt); darbojas saskaņā ar Standartiem (33% pilnībā piekrīt, 67% daļēji piekrīt); sniedz

¹²³ Kubliņš I. (2016) Grāmatvedim nebūtu jārikojas pretēji profesionālajai un ētiskajai pārliecībai. Intervija ar Elitu Krūmiņu, *Bilance*, Nr. 11/12 (383/384), 2016. gada 1. jūn., 7.–11. lpp.



3.1. attēls. **Ekspertu vērtējumi par Latvijas valsts tiešās pārvaldes IA vērtēšanas kritērijiem (2015)**

Avots: autore veidota diagramma.

sistemātisku efektivitātes un risku vadības novērtēšanas pieeju (17% pilnībā piekrīt, 83% daļēji piekrīt); ir neatņemama valsts pārvaldes drošas informācijas un vadības pārvaldības procesu sastāvdaļa (67% pilnībā piekrīt, 33% daļēji piekrīt); ir uzticams (17% pilnībā piekrīt, 83% daļēji piekrīt); sniedz sistemātisku pieeju iekšējās kontroles efektivitātes novērtēšanai (67% pilnībā piekrīt, 33% daļēji piekrīt); rada pievienoto vērtību (17% pilnībā piekrīt, 83% daļēji piekrīt);

- 3) **pilnībā vai daļēji piekrīt vai nepiekrīt apgalvojumam Latvijas valsts tiešajā pārvaldē:** IAI Ētikas kodeksa ievērošana ir galvenais faktors, kas sniedz pievienoto vērtību pārvaldības procesiem (67% pilnībā piekrīt, 17% daļēji piekrīt un 33% nepiekrīt); IA ir efektīvs (17% pilnībā piekrīt,

50% daļēji piekrīt un 33% nepiekrīt); neatkarība ir galvenais faktors IA pievienotās vērtības radīšanā (83% pilnībā piekrīt, 17% nepiekrīt);

- 4) **pilnībā vai daļēji piekrīt apgalvojumam vai nezina**, ka Latvijas valsts tiešās pārvaldes iekšējais audits ievēro IAI Ētikas kodeksa prasības (50% pilnībā piekrīt, 33% daļēji piekrīt un 17% nezina); ietekmē svarīgu finanšu notikumu, risku un iekšējās kontroles novērtējumu (17% pilnībā piekrīt, 17% daļēji piekrīt un 67% nezina).

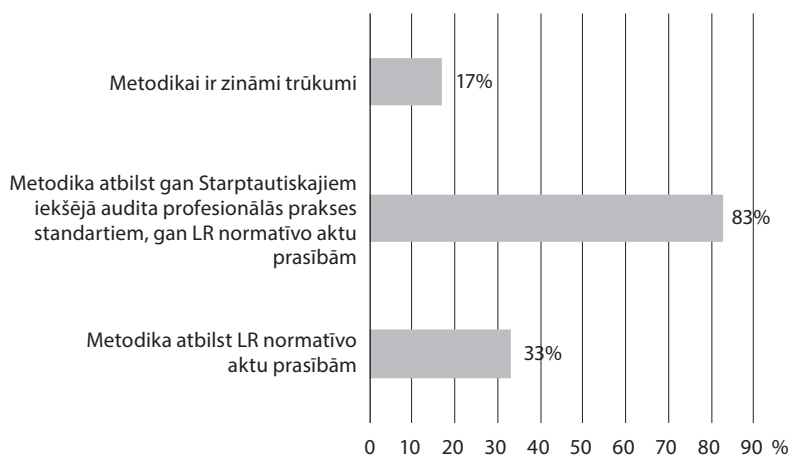
No apkopotajām atbildēm autore secina, ka ekspertu viedokļi ir samērā atšķirīgi, ņemot vērā vairākus faktoros (pārstāvētā iestāde, pieredze, ieņemamais amats), taču aptuvena vienprātība valsts tiešās pārvaldes IA ekspertu vērtējumā ir 83% ekspertu, kuri pilnībā piekrīt apgalvojumam, ka neatkarība ir galvenais faktors IA pievienotās vērtības radīšanā un ka IA ir neatkarīgas objektīvas pārlicības radīšana un konsultēšanas darbības, kas ir vairāk teorētiski jautājumi. Tāpat 83% ekspertu daļēji piekrīt apgalvojumiem, ka Latvijas valsts tiešās pārvaldes IA sniedz sistemātisku efektivitātes un risku vadības novērtēšanas pieeju, ka IA ir uzticams un rada pievienoto vērtību.

Autore uzskata, ka svarīgs ir ekspertu “nepiekrīt apgalvojumam” vērtējums, jo 33% ekspertu uzskata, ka IA nav efektīvs. Uz jautājumu, kā eksperti vērtē pašreizējo IA metodiku valsts tiešajā pārvaldē, viņu viedokļi dalās (3.2. attēls). Pieci eksperti uzskata, ka metodika Latvijas valsts tiešajā pārvaldē atbilst gan Standardiem, gan Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem, savukārt divi eksperti uzskata, ka metodika ir veidota atbilstoši Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem, bet viens eksperts uzskata, ka metodikā ir zināmi trūkumi (3.2. attēls).

Apkopojot ekspertu viedokļus par IA metodiku, autore secina, ka valsts pārvaldē iekšējo auditoru vidū viedokļi dalās – augstākā līmeņa vadītāji uzskata, ka ir vērojamas metodikas izmantošanas problēmas, savukārt pārējie eksperti norāda atsevišķus trūkumus, kas kopumā liecina par to, ka ir nepieciešami zināmi uzlabojumi FM veikto pārbaužu metodikā vai arī “jāveic korekcijas” darbinieku attieksmē pret veicamajiem pienākumiem.

Uz jautājumu, kā eksperti vērtē IA lomu šobrīd Latvijas valsts tiešajā pārvaldē, pieci no sešiem ekspertiem ir vienprātīgi, ka IA loma vēl joprojām netiek pienācīgi novērtēta, tā nav ieviesta un nefunkcionē daudzās tiešās un pastarpinātās valsts pārvaldes institūcijās.

Autore secina: kopumā IA joprojām netiek pienācīgi novērtēts, pie kā daļēji vainojami arī paši iekšējie auditori. Tāpat būtiska loma ir iestādes vadītāja pienācīgai izpratnei par IA funkciju īstenošanu gan paša vadītājā iestādē, gan kopumā valsts pārvaldes IA jomā. Jāuzsver, ka noteikti viens no vissvarīgākajiem faktoriem ir paša iekšējā auditora kvalifikācija, kompetence un attieksme pret IA uzdevumu kvalitatīvu izpildi.



3.2. attēls. Ekspertu vērtējums par valsts tiešās pārvaldes IA metodiku (2015)

Avots: autores veidota diagramma.

* Ekspertiem bija iespēja izvēlēties vairākus atbilžu variantus, tāpēc kopējo atbilžu skaits ir vairāk nekā 100%.

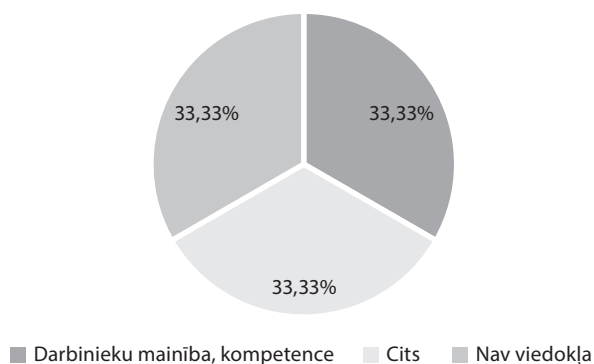
Lai risinātu minētās problēmas, lietderīgi īstenot šādus ieteikumus: turpināt FM organizētās regulāras tikšanās un diskusijas gan IAS darbiniekiem, gan tikai IAS vadītājiem; pašiem iekšējiem auditoriem vairāk iesaistīties IAI rīkotajos pasākumos, diskusijās; iespēju robežās regulāri izglītot IAS darbiniekus IA pienācīgā popularizēšanā; rīkot regulāras tikšanās ar iestāžu un ministriju vadītājiem, veicinot vadītāju pienācīgu izpratni par IA funkciju īstenošanu. Svarīgs uzdevums būtu organizēt kvalifikācijas celšanas mācību kursus sadarbībā ar Latvijas augstākajām mācību iestādēm.

Ekspertu viedoklis par Latvijas Republikas ministriju un iestāžu IA problēmām ir atšķirīgs:

- 1. Iekšējo auditoru zināšanas un pieredze nav pietiekama.** Autores secinājums – ekspertu viedokļi arī šajā jautājumā dalās. Trīs eksperti piekrīt, divi daļēji piekrīt un viens nepiekrīt apgalvojumam, ka iekšējo auditoru zināšanas un pieredze nav pietiekama. Kopumā autore jau iepriekšējos pētījumos ir konstatējusi, ka auditoru zināšanas un pieredze, kas savukārt atkarīga no darbinieku mainības, būtiski ietekmē IA kvalitāti valsts tiešajā pārvaldē. Ekspertu viedokļos skaidri saskatāma galvenā problēma – atalgojuma nesabalansētība. Autore uzskata, ka tas kopumā būtiski ietekmē auditora motivāciju iegūt papildu zināšanas par saviem līdzekļiem, ja darbavieta to nevar nodrošināt, bet auditoram ir nepieciešamas papildu zināšanas, ņemot vērā gan viņu iepriekšējo izglītību, pieredzi, gan personiskās īpašības un prasmes. Lai risinātu šo

problēmu, viens no ekspertiem ir ierosinājis veidot IA darbinieku motivācijas programmu, kas ļautu sabalansēt IA darbinieku atalgojumu visā valsts pārvaldē, kā arī sistēmu, kurā darbinieki daļu apmācību sedz no saviem līdzekļiem.

2. **Iekšējo auditoru skaits turpina samazināties, ir apgrūtināta plānu izpilde.** Analīze rāda, ka eksperti arī šo jautājumu vērtē dažādi, to skaidrojot gan ar kopējo valsts ekonomisko situāciju, gan politisko ietekmi, ko autore uzskata par svarīgu. Valsts pārvaldē ministrijās un iestādēs atalgojumi ir samērā atšķirīgi, ņemot vērā darbinieku grupas, kategorijas, kā arī minimālās un maksimālās summas atbilstoši MK noteikumiem Nr. 66 "Noteikumi par valsts un pašvaldību institūciju amatpersonu un darbinieku darba samaksu un tās noteikšanas kārtību". Tāpat autore pilnībā piekrīt viedoklim, ka auditoru skaits ne vienmēr ietekmē plānu izpildi, jo ļoti būtiska ir IA plānošana un efektivitāte, kas ir neatņemama jebkura procesa sastāvdaļa. IA liela nozīme ir arī katra darbinieka individuālajām īpašībām un prasmēm strādāt ar liela apjoma informāciju. Ieteikums: IAS vadītājiem, veicot IA plānošanu un paaugstinot plānu izpildi, kā arī sadalot darba pienākumus, pievērst uzmanību darba efektivitātei un noteikt apjoma darbu atbilstoši katra darbinieka individuālajām spējām, tā veicinot darbinieku motivāciju darbam valsts pārvaldē.
3. **Zems IAS novērtējums** – struktūrvienības darbojas ar būtiskām nepilnībām. Autore piekrīt ekspertu viedoklim, ka zemais IA struktūrvienību novērtējums – audita struktūrvienību darbošanās ar būtiskām nepilnībām – ir vērojams tikai atsevišķās iestādēs un ministrijās. Taču, ja valsts pārvaldē ir šādi gadījumi, tad ir jautājums, vai var apgalvot, ka ministriju un iestāžu IA darbības pārskati liecina par IA sekmīgu darbību? Ja teorētiski pieņemam, ka dažas IAS darbojas izcili, dažas teicami, citas labi un vairākas vāji vai ļoti vāji, tad kopumā rezultāts, protams, ir pozitīvs!
4. **IAS darbības novērtēšanu veic nepraktizējoši iekšējie auditori.** Ekspertiem arī šajā jautājumā nav vienprātības: četri eksperti piekrīt, bet viens apgalvo pretējo, ka IAS darbības novērtēšanu veic nepraktizējoši iekšējie auditori. Autore pilnībā piekrīt ekspertu viedoklim, ka IA darbība tiek vērtēta galvenokārt no teorētiskā aspekta, iespējams, nepietiekami novērtējot IA veikšanas praksi. Problēmas risināšanai iesakāms FM izvērtēt iespēju IA struktūrvienību darbības novērtēšanas darba grupā iekļaut dažādu sektoru IA speciālistus ekspertus, kas pārstāvētu gan valsts pārvaldi, gan privāto sektoru, gan banku sektoru, bet, veicot novērtējumu, akcentēt IA īstenošanas praksi.



3.3. attēls. Ekspertu viedoklis par trūkumu iemesliem dažādu IA struktūrvienību darbā

Avots: autore veidots grafiks, pamatojoties uz autore veikto ekspertu aptauju.

Uz jautājumu, kāpēc Latvijas valsts tiešajā pārvaldē – Ārlietu ministrijā, Satiksmes ministrijā un Korupcijas novēršanas un apkarošanas birojā – jau vairākus gadus ir trūkumi IAS darbā, ekspertu viedokļi dalās līdzīgi (sk. 3.3. attēlu).

Divi eksperti uzskata, ka galvenais iemesls ir darbinieku mainība un darbinieku kompetences trūkums, divi eksperti neizsaka savu viedokli, savukārt pārējiem diviem ekspertiem ir šāds viedoklis:

- visdrīzāk viss ir atkarīgs no vadītāja, auditori nevar darboties bez vadības atbalsta;
- Latvijas valsts pārvaldē trūkst pieredzējušu iekšējo auditoru, kas gribētu strādāt valsts pārvaldē. Iemesls – slikta motivācija. Vadība neprot šo rīku izmantot. Latvijas valsts pārvalde kopumā ir tendēta uz korektīviem, nevis preventīviem pasākumiem.

Izvērtējot ekspertu izteikumus, var secināt, ka kopumā valsts tiešās pārvaldes iestāžu un ministriju IA sistēmas nepilnību svarīgs iemesls ir neatbilstoša darbinieku motivācija attīstīties un izglītoties, kas tālāk neveicina darbinieku kompetenci, ietekmē kadru mainību un arī dažādu konfliktsituāciju veidošanos. Situācijas uzlabošanai svarīgi īstenot autore izvirzīto priekšlikumu – FM kopumā kompleksi risināt situāciju, sākot ar iekšējo auditoru profesijas standartu ieviešanu valstī, kas noteiktu stingru sertifikāciju un auditoru specializēšanos konkrētās jomās: IT, personālvadība, finanses un budžets, grāmatvedības uzskaitē, projekti u. c.

Jautājumā par to, ka IA padome jau vairākus gadus aicina risināt IT auditu jautājumus un problēmas, bet, lai gan arvien pieaug IT riski ministriju un iestāžu darbībā, situācija līdz 2015. gadam nav mainījusies, eksperti izteikuši samērā atšķirīgus viedokļus un komentārus.

Autore secina, ka situācija IT jomā valsts tiešajā pārvaldē nav sakārtota, par ko liecina 2015. gadā sāktais IT audits. Stāvokļa uzlabošanai autore FM piedāvā šādu risinājumu – valsts tiešās pārvaldes IT audita rezultāti jāizvērtē neatkarīgai IT speciālistu komisijai un pēc nepieciešamības jāveic atkārtots IT audits, pieaicinot ekspertus. Kopumā jāpiekrīt līdzīgiem apgalvojumiem, kas pausti vairākos informatīvajos ziņojumos par pēdējo gadu IA sistēmu valsts pārvaldē – sistēma kopumā darbojas, taču ir nepieciešami atsevišķi uzlabojumi trūkumu novēršanai.

Situācijas pilnveidošana iespējama, ja iekšējie auditori turpinātu darbu pie tālākas attīstības, popularizējot iekšējo auditoru profesiju, kas ir viens no globālā IAI mērķiem. Savukārt struktūrvienību un iestāžu vadītājiem, nodrošinot darbinieku izglītošanās, profesionālās pilnveides un sertifikācijas iespējas, vajadzētu motivēt iekšējos auditorus palikt strādāt valsts pārvaldē, kā arī rūpēties par IA sistēmas pilnveidošanu kopumā.

3.2. Latvijas pašvaldību iespējamie risinājumi iekšējā audita jomā

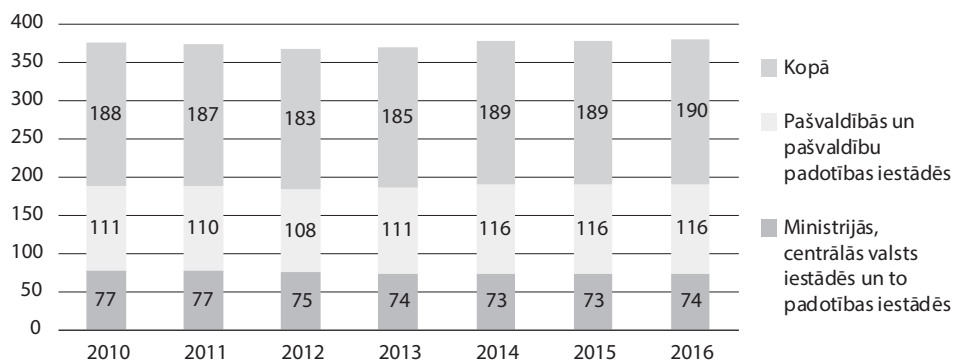
3.2.1. Iekšējā audita nepieciešamība

Iepriekšējā nodaļā pētītā pašvaldību situācija liecina par nopietniem trūkumiem IKS, sākot ar vadītāju un finanšu speciālistu nepilnīgu izpratni par normatīvo aktu prasībām un beidzot ar darbinieku apzinātām vai neapzinātām kļūdām un krāpšanos.

Latvijas pašvaldības ir būtiska Latvijas kopējās valsts pārvaldes daļa. Atbilstoši 2015. gada CSP datiem no 2010. gada līdz 2016. gadam Latvijas pašvaldībās un pašvaldību padotības iestādēs strādājuši par aptuveni no 33 000 līdz 42 000 darbinieku vairāk nekā Latvijas valsts tiešajā pārvaldē – ministrijās, centrālās valsts iestādēs un to padotības iestādēs (sk. 3.4. attēlu). Interesanti, ka pēdējos trīs gados darbinieku skaits ir bijis nemainīgs, izņemot 2016. gadu, kad ministriju un valsts iestāžu darbinieku skaits palielinājās par vienu tūkstoši.

Jebkura Latvijas pašvaldība ir vistuvāk mūsu valsts iedzīvotājiem, un no pašvaldību pakalpojumu kvalitātes un efektivitātes ir atkarīgs vērtējums par valsts pārvaldes darbību kopumā.

Procentuāli konsekventais pašvaldību darbinieku skaita pārsvars pār kopējo darbinieku skaitu ministrijās, centrālajās valsts iestādēs un to padotības iestādēs jeb valsts tiešajā pārvaldē visos gados liecina, ka pašvaldību un to iestāžu darbinieku skaits ir palielinājies par 4,23 procentpunktiem laika periodā no 2010. gada līdz 2016. gadam (3.4. attēls).



3.4. attēls. Darbinieku skaits pašvaldībās un valsts tiešajā pārvaldē, tūkst. darbinieki (2010–2016)

Avots: autores veidota diagramma, pamatojoties uz Centrālās statistikas pārvaldes datiem.

Jau 2005. gadā SIGMA eksperti norādīja:

“IA vietējām pašvaldībām un valsts uzņēmumiem normatīvos aktos netiek pieprasīts, bet tam vajadzētu būt. Kad normatīvie akti to noteiks, standarti, rokasgrāmatas un instrukcijas, ko izstrādāja IAD [FM – aut. piezīme] par IA, būtu jāpieņem arī šajās jomās. Jāpadomā, kā paplašināt IAD un IA padomes lomu šajās jomās. To varētu izveidot ar politikas dokumenta palīdzību un ietvert tajā iekšējās kontroles, finanšu pārvaldības un pārskatu sniegšanas jautājumus, kā arī IA kārtību – tā, lai nodrošinātu maksimālu sistēmas kvalitāti un efektivitāti, tajā pašā laikā atbrīvojoties no visas nevajadzīgās dublēšanās.”¹²⁴

Autore uzskata – kamēr normatīvajos aktos nebūs noteiktas pašvaldību IA ieviešanas prasības, nekas pats no sevis neattīstīsies un nenotiks.

Pētījuma laikā autore ir apkopojusi Valsts kontrolieru I. Sudrabas un E. Krūmiņas viedokļus par IA nepieciešamību Latvijas pašvaldībās:

I. Sudraba (2012):

“LR VK kopumā veiksmīgi sadarbojas gan ar valsts iestāžu, gan pašvaldību iekšējiem auditoriem. Iekšējo un ārējo auditoru sadarbību nosaka 610. starptautiskais revīzijas standarts “Iekšējo revidentu darba izmantošana”. Saistībā ar IA attīstību pašvaldībās būtu rūpīgi izvērtējams, vai katrā pašvaldībā būtu jāievieš un jāuztur IA funkcija, vai tas ir ekonomiski pamatoti. IA funkcija ir efektīvs veids, kā pilnveidot un

¹²⁴ SIGMA ekspertu palīdzība valsts iekšējā audita sistēmai Latvijā. SIGMA ekspertu sagatavotais detalizētais ziņojums. 2005. gada aprīlis, 16. lpp.

nodrošināt iekšējo kontroli, tomēr tas ir saistīts ar papildu izmaksām. Turklāt atbilstoši likuma "Par pašvaldībām" 71. pantam: "Finanšu revīziju veikšanai, revīzijas pārskatu sagatavošanai un atzinuma sniegšanai par saimnieciskā gada pārskatu dome ne retāk kā reizi gadā uzaicina auditorfirmas vai zvērinātus revidentus, kuru darbu apmērā no attiecīgās pašvaldības budžetā paredzētajiem līdzekļiem un kuru sniegtais atzinums var dot pašvaldībām zināmu pārliecību par iekšējās kontroles sistēmas darbību."¹²⁵

E. Krūmiņa (2014):

"Iekšējais audits varētu būt viens no IKS posmiem. LR VK, veicot finanšu, likumības un lietderības revīzijas pašvaldībās, līdz šim nav izmantojusi IA veikto darbu, bet gan vērtējusi, vai pašvaldība ir nodrošinājusi IKS darbības pamatprasības, kas ir noteiktas MK 2012. gada 8. maija noteikumos Nr. 326 "Noteikumi par IKS tiešās pārvaldes iestādēs" 2. punktā:

- 1) efektīvu, lietderīgu un ekonomisku pašvaldības darbību atbilstoši tās kompetencei, izvirzītajiem mērķiem, uzdevumiem un pieejamajiem resursiem;
- 2) pašvaldības darbību iedzīvotāju interesēs, nodrošinot labu pārvaldību;
- 3) pašvaldību darbību atbilstoši normatīvajos aktos noteiktajai kompetencei;
- 4) iespējamo korupcijas un interešu konflikta izveidošanās risku novēršanu;
- 5) mantas un finanšu līdzekļu izšķērdēšanu, neefektīvas un nelietderīgas izmantošanas novērtēšanu;
- 6) pieļauto kļūdu savlaicīgu identificēšanu un novēršanu un nepieciešamo uzlabojumu veikšanu;
- 7) savlaicīgas, ticamas finanšu vai vadības informācijas iegūšanai.

Savukārt veicot revīzijas ministrijās un centrālajās valsts iestādēs, LR VK revidenti aktīvi sadarbojas ar iestāžu IAS. IA veiktais darbs tiek izmantots izpratnes gūšanai par iestādi un revīzijā tiek novērtēta arī iespēja paļauties uz IA veikto darbu."¹²⁶

¹²⁵ Sudraba I. Par diskusiju LU doktorantūras skolā. E-pasts 2012. gadā ar viedokli par iekšējā audita ieviešanu Latvijas pašvaldībās.

¹²⁶ Par informācijas sniegšanu. LR VK 12.11.2014. vēstule Nr. 11.3.5.4.2/156 I. Faitušai.

No iepriekš minētā autore secina, ka valsts kontrolieri nav pilnībā gatavi paļauties uz IA viedokli arī valsts tiešās pārvaldes iestādēs, savukārt pašvaldībās vispār nav izmantojuši IA darbu.

2015. gada LR VK ziņojumā¹²⁷ minēts, ka pašvaldībās, tāpat kā iepriekšējos gados, ir konstatētas gan fundamentālas kļūdas ilgtermiņa ieguldījumu uzskaitē, gan finanšu līdzekļu piesavināšanās gadījumā. Revidentu ieskatā, minētos trūkumus izraisa dažu pašvaldību vadītāju nespēja nodrošināt atbilstošu iekšējās kontroles vidi, nevēlēšanās rīkoties atbilstoši normatīvo aktu prasībām vai nepilnības normatīvajos aktos, kā arī dažos gadījumos zvērinātu revidentu darbs. LR VK 2014. gadā nevarēja sniegt viedokli par pašvaldību gada pārskata daļā iekļautajiem aktīviem un pasīviem pārskata gada sākumā 10,6 milj. EUR vērtībā un pārskata gada beigās 11,6 milj. EUR vērtībā, ieņēmumiem 6,4 milj. EUR vērtībā un izdevumiem 6,3 milj. EUR vērtībā.

Pārbaudēs revidenti konstatējuši krāpšanas un kļūdu izraisītas neatbilstības, kā rezultātā fiziskajām personām nelikumīgi pārskaitīti pašvaldības naudas līdzekļi, nav nodrošināta iekasēto naudas līdzekļu saglabāšana, pārbaudēs konstatēta nepamatota ilgtermiņa ieguldījumu vērtību palielināšana vairāku miljonu apmērā.

Pašvaldību grāmatvedības uzskaitē nav organizēta tā, lai nodrošinātu līdzekļu uzrādīšanu saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem un darījuma ekonomisko būtību.

2016. gada LR VK ziņojumā minēts, ka pašvaldību gada pārskatu daļā uzrādītā informācija nav patiesa un salīdzināma:

- 1) zemes, ēku un būvju vērtība gada sākumā ir nepamatoti palielināta vismaz par 77 milj. par pamatlīdzekļu izveidošanu un nepabeigto būvniecību, jo pārskata gada sākumā bilances posteņa vērtība ir nepamatoti samazināta vismaz par 386,5 tūkst. EUR;
- 2) bioloģisko un pazemes aktīvu vērtība ir nepamatoti palielināta vismaz par 64,4 tūkst. EUR;
- 3) ilgtermiņa finanšu ieguldījumu vērtība pārskata gada sākumā ir nepamatoti palielināta par 286 tūkst. EUR;
- 4) viena pašvaldība saistības 321,9 milj. EUR apmērā ir uzrādījusi pretēji darījuma ekonomiskajai būtībai kā ilgtermiņa parādu piegādātājiem un darbuzņēmējiem un pārskata pielikumā nav uzrādījusi aizņēmumu 571,5 milj. EUR apmērā.

¹²⁷ LR 2015. gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem, LR VK, Rīga, 2016. gada 15. septembris. Pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2015/2.4.1-34_2015/3.3.-revizijas-zinojums-sgp-2015_publicesanai.pdf [skatīts 27.01.2017.]

Neatbilstošas iekšējās kontroles vides – IKS – neesības dēļ pašvaldībās vai tās neefektivitātes rezultātā tiek pieļautas kļūdas un normatīvajiem aktiem neatbilstoša grāmatvedības uzskaites kārtošana, kas būtiski ietekmē pašvaldību gada pārskatos un saimnieciskā gada pārskatā uzrādītās informācijas kvalitāti.

Valsts pārvaldes iekārtas likuma 17. panta otrā daļa un 30. panta otrā daļa un likuma “Par budžetu un finanšu vadību” 46. panta pirmā daļa nosaka to, ka pašvaldību vadītāji:

- organizē iestādes funkcijas pildīšanu un atbild par to, vada iestādes administratīvo darbu, nodrošinot tā nepārtrauktību, lietderību un tiesiskumu, tajā skaitā pārvalda iestādes finanšu, personāla un citus resursus, kā arī izveido iestādes IKS, uzrauga un uzlabo to;
- ir atbildīgi par budžeta līdzekļu efektīvu un ekonomisku izlietošanu atbilstoši paredzētajiem mērķiem.

Šī uzdevuma veikšanai informāciju var iegūt MK 08.05.2012. noteikumos Nr. 326 “Noteikumi par iekšējās kontroles sistēmu tiešajās valsts pārvaldes iestādēs”, kas nosaka IKS darbības pamatprasības, kontroles vides izveidošanu, risku novērtēšanu u. c. Pašvaldību vadītāji gan norāda minēto MK noteikumu darbības jomas un uzskata, ka noteikumi neattiecas uz pašvaldībām, bet gan uz valsts tiešās pārvaldes institūcijām, tomēr likumā “Par budžetu un finanšu vadību” noteiktie pienākumi pašvaldību vadītājiem liek izveidot IKS.

LR VK Ministru kabinetam ir ieteikusi:

- 1) ierosināt grozījumus normatīvajos aktos, paredzot uz pašvaldībām un to iestādēm attiecināmas normatīvo aktu prasības par IKS izveidi; un
- 2) nodrošināt pašvaldības augstākā un vidējā līmeņa vadītāju apmācību iespējas par IKS izveidošanu, dokumentēšanu, kontroles pasākumu īstenošanu, informācijas un saziņas nodrošināšanu, IKS uzraudzību un uzlabošanu.

Ieteikumi sākotnēji tika sniegti FM, taču FM neatbalstīja šo ieteikumu, skaidrojot, ka ieteikumu ieviešana ir citu ministriju/iestāžu kompetences jautājumi. Iepriekšminēto problēmu risinājums varētu būt IA funkcijas izveidošana un nostiprināšana pašvaldībās, kas ievērojami uzlabotu kontroles vidi un procedūras.

Autores secinājums – IA pašvaldībās ir nepieciešams, ko ir pierādījusi prakse. 2016. gadā 22 no 119 pašvaldībām ir ieviesušas IA struktūrvienību vai iekšējā auditora štata vietu. Protams, IA pozitīvā ietekme ir atkarīga no iekšējā auditora profesionalitātes, kas pašvaldībās pašlaik nav izmērāma, taču kā viens no galvenajiem IA kvalitātes rādītājiem būs sakārtota pašvaldību IKS.

Autores ekspertu aptaujas rezultāti parādīja, ka ekspertiem ir atšķirīgi viedokļi par IA pamatprincipu ievērošanu.

Autore uzskata, ka IA pamatprincipi, kas ir noteikti Standartos, Ētikas kodeksā un IA definīcijā, skaidri noteic, ka ir jānodrošina neatkarība, objektivitāte un efektivitāte neatkarīgi no iestādes, kurā iekšējais auditors pilda savus pienākumus, neatkarīgi no dažādām problēmsituācijām, kas var rasties darba gaitā.

Jaunas sistēmas IA ieviešana pašvaldībās prasīs noteiktus resursus darba vietas izveidei un darba samaksai, taču iekšējās kontroles sistēmas tiks sakārtotas, izmantojot IA funkciju.

Pētījuma rezultātā autore izstrādājusi ieteikumu – FM, sadarbojoties ar VARAM, jāizstrādā vienota IA ieviešanas sistēma Latvijas Republikas pašvaldībās, normatīvajos aktos nosakot pamatprasības, kas nodrošinās vienotu pieeju audita sistēmas izveidei un īstenošanai, IA rezultātu vienotai apkopošanai, publicēšanai un sabiedrības informēšanai. Apkopojot iepriekšminēto, autore piedāvā priekšlikumu – likuma “Par pašvaldībām” 5. pantā iekļaut normu šādā redakcijā: “Efektīvas un lietderīgas pašvaldību pārvaldes darbības nodrošināšanai pašvaldībās un to iestādēs tiek nodrošināta IA funkcija.” Savukārt 5. panta ceturrtā daļa jāpapildina ar FM pienākumu koordinēt IA darbību pašvaldībās.

Iekšējā audita likuma 2. panta 6. punkts ir papildināms un izsakāms šādā redakcijā: “Iekšējais audits – iekšējā auditora neatkarīga un objektīva darbība, kuras rezultātā tiek sniegts iekšējās kontroles sistēmas darbības novērtējums, lai pilnveidotu iekšējās kontroles sistēmas darbību ministrijā, iestādē un pašvaldībā.”

Minētā likuma 3. panta pirmajā daļā iekļaujama norma, ka likums attiecas uz ministrijām, iestādēm un pašvaldībām, savukārt 2. punkta redakcija grozāma un izsakāma šādi: “Atvasinātās publiskās personās, izņemot pašvaldības, iekšējā audita sistēmu, iekšējā audita darba organizāciju un iekšējā audita veikšanas kārtību nosaka tās lēmēj institūcija.”

Lai nodrošinātu IA funkcijas efektīvāku veikšanu, atvasinātas publiskas personas lēmēj institūcija, ja nepieciešams, var slēgt sadarbības līgumu ar attiecīgās nozares ministriju par šīs personas iekļaušanu ministrijas IA sistēmā.

Pašvaldību IA sistēmas izveidei autore piedāvā divas alternatīvas:

1. alternatīva. IA struktūrvienība izveidojama lielās un ļoti lielās pašvaldībās (iedzīvotāju skaits pārsniedz 20 000; atbilstoši MK 30.11.2010. noteikumu Nr. 1075 “Valsts un pašvaldību institūciju amatu katalogs”; sk. 5. pielikumu). IA tiek plānoti katru gadu, un iekšējie auditori katru gadu sagatavo ziņojumu atbildīgajai ministrijai (FM) par IA darbību pašvaldībā. Pārējās pašvaldībās jānodrošina IA veikšana 3–5 gados, atkarībā no prioritātes aptverot visas pašvaldības sistēmas. Darbu var organizēt, pieaicinot ārvalsts pakalpojuma speciālistus vai pieņemot darbā iekšējo auditoru uz noteiktu laiku.

2. alternatīva. Pēc pašvaldību reformas, pie kuras izveides pašreiz strādā VARAM, lai vairotu teritoriju ekonomiskās attīstības potenciālu un pašvaldību sadarbību publisko pakalpojumu sniegšanā, par 29 apriņķu jeb pašvaldības sadarbības teritorijām ieviest IAS visos pašvaldību 29 sadarbības teritoriju jeb apriņķu centros. Divdesmit deviņas sadarbības teritorijas ir 21 reģionālās nozīmes attīstības centrs un deviņas republikas pilsētas (Jūrmala pie Rīgas). IA plānošana lielajās pašvaldībās būtu nepārtraukta, bet mazajās un vidēji lielajās pašvaldībās (līdz 20 000 iedzīvotāji) – periodiska, kas praktiski īstenotos šādā veidā: lielajās pašvaldībās sistēmas tiek auditētas vismaz reizi 3–5 gados, atkarībā no prioritātes, savukārt mazajās – vispārējs IA, kas aptvertu visas pašvaldības sistēmas, tiktu veikts vismaz reizi piecos gados. Autore uzskata, ka abas izvirzītās alternatīvas ir viena otru izslēdzošas.

Ir secināts, ka viena pakalpojuma sniegšanas izmaksas dažādās pašvaldībās būtiski atšķiras un, pašvaldībām sadarbojoties, iespējams tās samazināt. Tādējādi pašvaldības budžetā tiktu ietaupīti papildu resursi, ko varētu izmantot citu iedzīvotājiem nepieciešamu pakalpojumu kvalitatīvai sniegšanai.¹²⁸

Autore uzskata, ka IAS būtu apriņķu centrā, un auditoru darbība tiktu nodrošināta visās pašvaldībās, kas ietilpst šajā teritorijā, piemēram, Rēzeknes apriņķī ietilpst Rēzeknes pilsēta, Rēzeknes novads, Viļānu novads vai Talsu apriņķī ir Talsu novads, Mērsraga novads, Rojas novads, Dundagas novads utt. Iekšējo auditoru pakalpojumu izmantošana iespējama šādi: tiek slēgti līgumi ar katru pašvaldību atsevišķi vai arī viens līgums ar apriņķa vadību, ja tāda tiek izveidota pēc reformas īstenošanas.

2017. gada sākumā veiktās LR VK revīzijās par pašvaldību administratīvo resursu produktīvu un ekonomisku izlietojumu konstatētas vairākas neproduktīvas darbības – lieku dokumentu sagatavošana, drukāšana, pavairošana, aprīte un uzglabāšana, nepilnvērtīga pašvaldību rīcībā esošo informācijas sistēmu izmantošana. Piemēram, LR VK revidenti aprēķinājuši – kādā no novadiem veidojas vismaz četrus grāmatvedības darbinieku slodžu rezerve un potenciālais ietaupījums gadā varētu būt vismaz 43 000 EUR.

Autore uzskata, ka šādas minētās vai citas rezerves vietā pašvaldībā vai centralizētī sadarbības teritorijā ir iespēja nodarbināt iekšējos auditorus, kas varētu uzsākt un pakāpeniski sakārtot iekšējās kontroles procesus.

IA darba grupas veido vismaz no diviem auditoriem, viens auditors varētu būt tikai izņēmuma gadījumos. Autore piekrīt *H. Kagerman* viedoklim, ka viens

¹²⁸ Klismeta G. Saruna ar VARAM ministru K. Gerhardu. Vai nu "A" vai "B". *Logs*, 2017, Nr. 1 (259). Pieejams: <http://www.lps.lv/lv/zurnals-logs-infolapa/zurnals-logs/> [skatīts 22.04.2017.]

iekšējais auditors ir struktūrvienības vadītājs, kas ir atbildīgs kopumā par IA funkcijas nodrošināšanu – plānošanu, ziņošanu, bet otrs ir izpildītājs¹²⁹.

Autore uzskata, ka IAS jābūt pakļautai pašvaldības domei (sk. 3.5. attēlu), kas veicinātu standartu un labās prakses pieredzi, tādējādi nodrošinot IA neatkarību un loģisku ziņošanu augstākajai vadībai 1. alternatīvas gadījumā. Pēc pašvaldību reformas, izpildoties 2. alternatīvas nosacījumiem, IAS būs pakļauta sadarbības teritorijas vadībai jeb apriņķa vadībai.

Apkopojot iepriekš konstatēto, autore izstrādājusi priekšlikumu: IAS izveidei un darbības pamatprincipiem ir jābūt iekļautiem likumos un MK noteikumos, turklāt ir jābūt skaidri noteiktai IA struktūrai, iekšējo auditoru ziņošanas kārtībai attiecībā uz vadību un audita komitejas funkcijām. Tāpat jānosaka tas, ka visu pašvaldību IA gada ziņojums “Par IA rezultātiem Latvijas pašvaldībās kārtējā gadā” ir publiski pieejams.

3.2.2. Iespējamie iekšējā audita risinājumi pašvaldībās

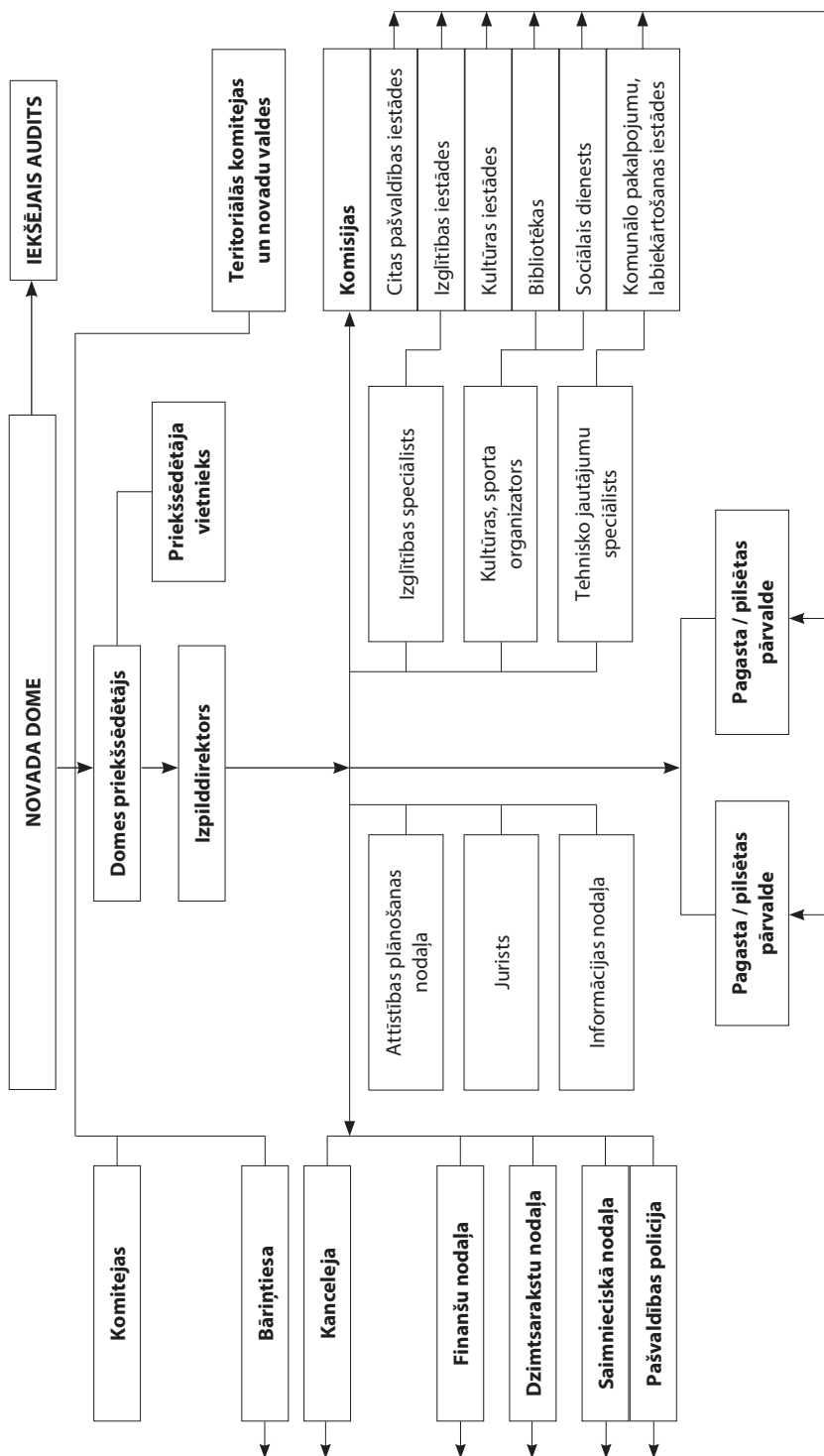
Pamatojoties uz teorētisko pētījumu un IAI praktiķu viedokļiem, autore izveidojusi Latvijas pašvaldībām pielāgotu IA modeli (sk. 3.6. attēlu). Modeli tiek piedāvāts veidot Audita komiteju, kuras sastāvā jāietver atbildīgo un nozares ministriju (FM un VARAM) pārstāvji, IA un pašvaldību lietu profesionāļi un eksperti. Augstākā vadība pašvaldībās ir dome un domes priekšsēdētājs kā vadītājs. Atbilstoši normatīvajiem aktiem ārējo auditu pašvaldībās veic gan LR VK, gan zvērināti revidenti. IA ir pakļauts pašvaldības domei un audita komitejai, kas ir valsts līmeņa uzraugošā institūcija.

Triju aizsardzības līniju principu – iekšējās kontroles un risku vadības modeli – ir mēģinājušas piemērot un ieviest dažādas organizācijas pasaulē, pamatojoties gan uz regulatora prasībām (*Basel II* – finanšu institūcijām), gan citām, arī IAI, iniciatīvām. Modelis aptver visus organizācijas procesus un pats par sevi var nedarboties, ja organizācijā nebūs spēcīga risku kultūra, laba komunikācija un izpratne, kā arī spēcīga risku sapratne/apzināšanās.¹³⁰

3.6. attēlā redzamās aizsardzības līnijas autore modelī iekļauj nemainītas, kādas tās atspoguļotas IAI izstrādātajā modelī: pirmā aizsardzības līnija ietvert atbildību par novērtēšanu, par risku mazināšanu, vienlaikus saglabājot efektīvu iekšējo kontroli; otrā aizsardzības līnija nodrošina efektīvu riska vadības procesu ar darbību pārvaldību; trešajā aizsardzības līnijā IA funkcija nodrošina iestādes vadību ar informāciju un vērtējumu, cik efektīvi iestāde pārvalda tās riskus.

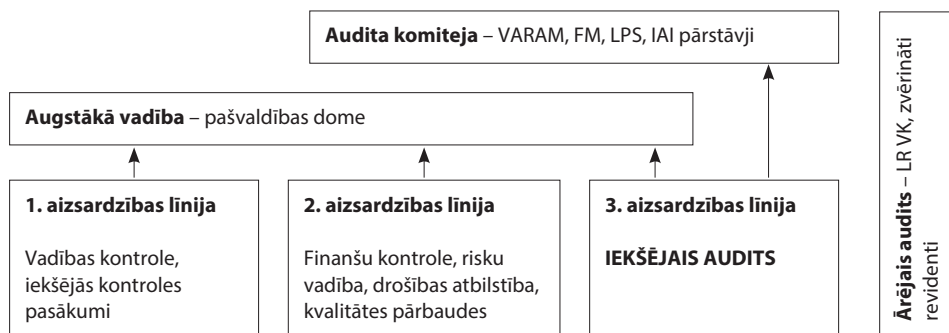
¹²⁹ Kagerman H., Kinney W. et al. *Internal Audit Handbook*. Germany, Springer, 2008, p. 608.

¹³⁰ Miķelsons S. *Iekšējais audits kā uzņēmuma trešā aizsardzības līnija*. Iekšējo auditoru institūts, 15.12.2011.



3.5. attēls. Pašvaldības shēma ar iekšējā audita funkciju lielā pašvaldībā

Avots: autores veidota shēma, pamatojoties uz RAPLM (2009).



3.6. attēls. Iespējamais IA un trīs līniju aizsardzības modelis Latvijas pašvaldībās

Avots: autore veidots modelis, izmantojot ECIIA FERMA (2012).

Autore uzskata, ka normatīvajos aktos ietvertajam IA regulējumam jābūt elastīgam un pašvaldībām jāļauj izvēlēties kādu no pasaulē un Latvijā pārbaudītām praktiskajām pieejām IA funkcijas īstenošanā. Lai nodrošinātu neatkarīgu un objektīvu IKS novērtēšanu, lai uzlabotu šīs sistēmas darbību pašvaldībās, autore piedāvā vairākas pētījuma gaitā radušās pieejas IA funkcijas ieviešanas risinājumiem:

- 1) valsts tiešās pārvaldes IA metodikas pārņemšana, to pielāgojot pašvaldību vajadzībām;
- 2) IA kā ārpakalpojums;
- 3) risku vadīšanas iespējas;
- 4) brieduma modeļa ieviešana;
- 5) kontroles pašnovērtējums.

Autore uzskata, ka jāizmanto vairākus gadu desmitus ilgā pasaules un nu jau arī Latvijas 17 gadu pieredze, kā Latvijas pašvaldību IA jāizmanto jau pārbaudītas un praksē esošās vai kāda no jaunākajām pieejām IA jomā.

Tālāk sīkāk tiks analizēti visi pieci minētie IA funkcijas risinājumi.

1. **Valsts tiešās pārvaldes IA metodikas pārņemšana, pielāgojot pašvaldību vajadzībām.** Pieredze, kas Latvijas valsts pārvaldē veidojusies 17 gadu laikā, ir vērā ņemama.

Izmantojot esošos IA regulējošos normatīvos aktus, atbildīgā ministrija (FM) var izveidot IA rokasgrāmatu pašvaldībām, aizvietojo ar to VARAM mājaslapas sadaļā Publikācijas un pētījumi > Metodiskie materiāli pašvaldībām izvietoto Latvijas Pašvaldību audita vienību rokasgrāmatu latviešu un angļu valodā un iekļaujot jaunizveidotajā rokasgrāmatā izmaiņas, kas nepieciešamas saskaņā ar pašvaldības regulējumu.

2. **Iekšējais audits** kā ārpalpojums. Latvijā jau daudzus gadus pastāv ārpalpojumi grāmatvedībā, lietvedībā, IT u. c. jomās. IA nodošana ārpalpojumā gan nav guvusi pietiekami lielu popularitāti.

Standarti nosaka: IAS vadītājam ir jānodrošina, ka jebkurš audits tiek īstenots, nodrošinot auditoriem tā veikšanai nepieciešamās zināšanas, iemaņas un citu veidu kompetences. Šķiet, ka šāds savu zināšanu izvērtējums ir diezgan liels izaicinājums lielākajai daļai iekšējo auditoru, jo pastāv diezgan daudz organizāciju, kurās ir tikai viens auditors, tomēr iekšējais audits tiek veikts bez jebkāda ārpalpojuma sniedzēja piesaistes. Standarti ir obligāti, ja tie ir iekļauti struktūrvienības nolikumā, kā arī individuāli IAI biedriem, tomēr pārliecību var sniegt tikai IAS novērtējums.¹³¹

No vienas puses, nepieciešamais prasmju kopums un zināšanas ir visai daudzpusīgas un sarežģītas, tāpēc tās reti ir apvienotas vienā atsevišķā personā vai nelielā organizācijas darbinieku pulciņā. Tas varētu būt galvenais faktors, lai izvēlētos IA pakalpojumu. No otras puses, jāņem vērā šāda pakalpojuma augstās izmaksas, kas liek samazināt IA atvēlēto laiku. Turklāt pastāv risks, ka pakalpojumu sniedzošais auditors nepilnīgi pārzina organizācijas mērķus, kultūru vai biznesu. Tajā pašā laikā IA pakalpojuma formā vairāk fokusēsies uz izmaksām un efektivitāti, pakalpojuma nolīgšana varētu palielināt IA neatkarību un, visbeidzot, izmantojot pakalpojuma sniedzēju – profesionāli, IA prasīs mazāk vadības laika, turklāt pakalpojumus iespējams noligt uz noteiktu laiku¹³².

Speciālisti raksturo iespējamus trīs veidu ārpalpojums: ierobežots ārpalpojums, daļējs ārpalpojums un pilnīgs ārpalpojums.

Ierobežots ārpalpojums – parasti šādā ārpalpojumā tiek nodota ierobežota IA funkcija, piemēram, iekšējo procedūru izstrāde, dažu speciālistu piesaiste konkrētos audits, tomēr IAS un audita projektus pārrauga struktūrvienības vadītājs. Ieguvumi – uzlabota IA pakalpojumu kvalitāte, kas tiek iegūta, nodrošinot resursu piesaisti tikai jomās, kurās trūkst kompetences vai nepietiek laika resursu to veikt ar iekšējiem resursiem. IA programmas iegādājas no ārpalpojumu sniedzēja, auditu veicot ar iekšējiem resursiem un tādējādi nodrošinot kvalitatīvu risku izvērtējumu, kas jau daļēji samazina risku, ka audits nespēs atklāt būtiskākos IKS trūkumus, ja tādi pastāvētu.

Daļējs ārpalpojums – tajā iekšējais resurss ir IAS vadītājs, kas izmanto ārpalpojuma sniedzēja piedāvāto audita darba grupu. IAS atbildība ir IA

¹³¹ Grūba I. (2010) Nodošana ārpalpojumā – plusi un minusi. Saldo. *Dienas Bizness*, Nr. 6, 18. lpp.

¹³² Movsisjana A. (2006) Iekšējā audita nenovērtētā loma: no diagnozes līdz prognozei. *Bilance*, Nr. 3, 30.–31. lpp.

projektu pārraudzība, komunikācija ar vadību un audita komiteju (ja tāda pastāv) par secinājumiem. Ieguvumi – tiek nodrošināta skaidra vadības atbildība par IA secinājumiem, tiek nodrošināti piemērotākie cilvēkresursi, ātrāk tiek izmantota jaunākā IA metodika, pastāv niecīga iespēja pakļauties auditējamo spiedienam saistībā ar IA secinājumiem.

Pilns ārpakalpojums – ārpakalpojumā tiek nodota visa IA funkcija, tiek norīkota atbildīgā persona par komunikācijas nodrošināšanu, vadība apstiprina IA plānu un periodiski saņem informāciju par IA projektos atklāto. Šajā modeli IA tiek nodrošināta maksimāla neatkarība un viedokļu objektivitāte, kā arī tas prasa mazāk vadības uzmanības¹³³.

Autore uzskata, ka visi trīs ārpakalpojumu veidi ir izmantojami pašvaldībās, jo situācijas var būt dažādas, it īpaši sākotnējā posmā. Pilnīgs ārpakalpojums, iespējams, būs dārgāks, bet līguma slēgšana, skaidri definējot uzdevumus, ir vienkāršāka salīdzinājumā ar ierobežotu vai daļēju ārpakalpojumu, kur darbs komandā varētu radīt papildu šķēršļus savlaicīgam un kvalitatīvam IA rezultātam.

3. Risku vadīšanas iespējas pašvaldībās. Tā, pēc autores domām, ir viena no galvenajām un svarīgākajām IA ieviešanas pieejām.

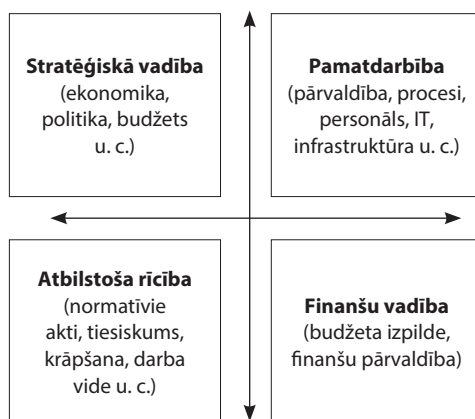
Savlaicīga, profesionāla un precīza risku analīze ir viens no veiksmīgas uzņēmējdarbības priekšnoteikumiem. Atbilstoši ekonomikas teorijai jebkurš uzņēmums ir pakļauts dabas riskam, politiskajam riskam, tirgus riskam, finanšālajam riskam, ražošanas riskam un cilvēciskā faktora riskam.¹³⁴

Riska vadība ir kļuvusi par neatņemamu vadītāju ikdienas darba sastāvdaļu, un termins “risks” tiek lietots biežāk un biežāk, lai ikdienas profesionālajā darbībā aizvien gudrāk un efektīvāk novērstu jebkādu šķēršļu ceļā uz izvirzītajiem mērķiem. IAI sadarbībā ar FM 2011. gada nogalē izstrādāja kopīgu projektu valsts pārvaldes iestāžu darbībā pastāvošo risku apzināšanai. Projekta rezultātā tapa kopīgs valsts pārvaldes iestāžu ikdienas darbu tādu ietekmējošo risku saraksts, kuri analīzes nolūkos tika grupēti četrās riska jomās un 19 riska kategorijās¹³⁵.

¹³³ Grūba I. (2010) Nodošana ārpakalpojumā – plusi un mīnusi. Saldo. *Dienas Bizness*, Nr. 6, 18.–19. lpp.

¹³⁴ Liepiņa I. (2009) Uzņēmuma risku atklāšana un novērtēšana ar pašu spēkiem. *Bilance*, Nr. 18 (22), 28.–31. lpp.

¹³⁵ Sīle L. (2012) IAI un FM īstenotais kopprojekts “Risku modelis valsts pārvaldei”. *IAI Vēstnesis*, Nr. 4, 7. lpp.



3.7. attēls. Risku grupēšana pēc riska jomas un riska kategorijas

Avots: autores veidots, pamatojoties uz Sīle (2012) 7. lpp.

Autore uzskata, ka minētais risku saraksts (sk. 3.7. attēlu) izmantojams pašvaldībās, jo ļauj norādītās jomas un kategorijas papildināt pēc nepieciešamības. Šādu risku sarakstu iespējams iekļaut pašvaldību IA regulējošos normatīvajos aktos.

Iekšējiem auditoriem un riska vadības speciālistiem ir dažas kopīgas zināšanas, prasmes un vērtības. Piemēram, abu tipu speciālistiem ir izpratne par uzņēmumu pārvaldības prasībām, projektu vadības, analītiskās un organizatoriskās prasmes, tādas vērtības kā līdzsvarota riska apziņa, nevis maksimāla riska uzņemšanās vai nepieļaušanas taktika. Taču pēc būtības riska vadības speciālisti strādā tikai organizācijas vadības labā un to pienākumos nav neatkarīgas, objektīvas pārliecības sniegšana audita komitejai. Iekšējiem auditoriem, kas plāno uzņemties plašākus riska vadības pienākumus, nevajadzētu nenovērtēt riska vadības speciālistu zināšanas jomās, kuras ir ārpus lielākās iekšējo auditoru daļas kompetences (piemēram, riska pārņemšanas, riska kvantitatīvās analīzes un modelēšanas metodes). Iekšējiem auditoriem, kuriem nepiemīt atbilstoša līmeņa prasmes vai nav zināšanu minētajos jautājumos, nevajadzētu uzņemties ar tiem saistītus darba uzdevumus. Vēl jo vairāk tad, ja nav iespējams nodrošināt attiecīgās prasmes un zināšanas ne IA struktūrvienībā, ne iegūt tās no citām pusēm, IA vadītājam vajadzētu atteikties arī no konsultāciju sniegšanas minētajos jautājumos.¹³⁶

¹³⁶ IAI oficiālā nostāja par iekšējā audita lomu kompleksajā uzņēmuma riska vadībā. Pieejams: http://www.iai.lv/files/Biedriem/standarti/2010/ippf_pp_role_of_ia_in_erm_lv_01.09.2010.pdf [skatīts 23.08.2012.]

Autore ierosina izmantot valsts tiešās pārvaldes MK 09.07.2013. noteikumos Nr. 385 "IA veikšanas un novērtēšanas kārtība" ietvertos riska faktorus. Lai noteiktu IA vidē iekļauto sistēmu prioritāti, IAS valsts tiešās pārvaldes iestādēs izvērtē astoņus faktorus, bet pašvaldībās autore ierosina risku noteikšanas vērtējamo faktoru sarakstā papildus iekļaut faktoru "iedzīvotāju skaita izmaiņas pašvaldībā".

Pašvaldību risku noteikšanas vērtējamie faktori būtu šādi:

- 1) iesaistīto resursu apjoms;
- 2) problēmas, par kurām ziņots iepriekšējos iekšējos auditos vai citos iekšējos informācijas avotos un ārējos auditos;
- 3) sistēmas nozīme pašvaldības mērķu sasniegšanā;
- 4) izmaiņas;
- 5) korupcijas (krāpšanas) iespēja;
- 6) nepieciešamā darbinieku kompetence;
- 7) pašvaldības reputācijas pasliktināšanās;
- 8) sistēmas sarežģītība;
- 9) iedzīvotāju skaita izmaiņas pašvaldībās.

Pēc tam kad riski ir identificēti, iekšējais auditors var aizpildīt risku vērtēšanas tabulu (sk. 3.1. tabulu).

Autore piedāvā izmantot risku noteikšanas faktoru vērtēšanu, veicot sešas darbības: norādīt auditējamo objektu (projekts, sistēma); izvēlēties risku noteikšanas faktorus, noteikt faktora nozīmību procentos (visi faktori kopā veido 100%); noteikt faktoru novērtēšanas skalu (skaitlisks novērtējums no viena līdz pieci vai aprakstošs – zems, vidējs, augsts); aprēķināt datus; novērtēt auditējamās sistēmas un aprēķināt galīgo rezultātu; noteikt audita prioritātes, pamatojoties uz iegūtajiem risku vērtēšanas rezultātiem.

Novērtējot savas pašvaldības auditējamās struktūrvienības riskus, autore iesaka pašvaldību iekšējiem auditoriem vai iekšējās kontroles speciālistiem darbā izmantot pašvaldības risku noteikšanas faktoru vērtēšanu atbilstoši 3.1. tabulas piemēram, mainot un papildinot faktorus pēc nepieciešamības un sadalot svāra procentus starp izvēlētajiem faktoriem tā, lai kopsummā veidotos 100%.

Riska pakāpes novērtējumu (RPN) iekšējais auditors veic, pamatojoties uz savu pieredzi, kompetenci un zināšanām skalā no viena līdz pieci, savukārt svērtais riska pakāpes novērtējums (SRPN) jāaprēķina pēc formulas, kurā riska pakāpes novērtējums (RPN) tiek reizināts ar konkrētā faktora svāra %, iegūstot koeficientu.

Autores veidotajā nosacītajā piemērā 3.1. tabulā ir iekļauti tikai četri faktori no piedāvātajiem deviņiem faktoriem, ko iekšējais auditors izvēlas, kad izvērtē katras konkrētās pašvaldības situāciju un auditējamās prioritātes, pamatojoties

3.1. tabula. Piemērs pašvaldības risku noteikšanas faktoru vērtēšanai

Auditejamā sistēma/ strukturvienība	1. faktors – iesaistīto resursu apjoms		2. faktors – problēmas, par kurām ziņots iepriekšējos auditos		3. faktors – sistēmas nozīme pašvaldības mērķu sasniegšanai		4. faktors – korupcijas (krāpšanas) iespēja		Kopā SRPN**
	Svars 40%		Svars 10%		Svars 20%		Svars 30%		
	RPN*	SRPN**	RPN*	SRPN**	RPN*	SRPN**	RPN*	SRPN**	
A	5	2	1	0,1	4	0,8	5	1,5	4,4
B	2	0,8	2	0,2	4	0,8	5	1,5	3,3
C	3	1,2	3	0,3	3	0,6	2	0,6	2,7

RPN* – riska pakāpes novērtējums skalā 1–5, kur 5 – visaugstākais risks. SRPN** – svērtais riska pakāpes novērtējums, ko aprēķina no RPN* faktora svara procentos.

Avots: autores veidota tabula, pamatojoties uz Finanšu ministrija, PricewaterhouseCoopers (2006).

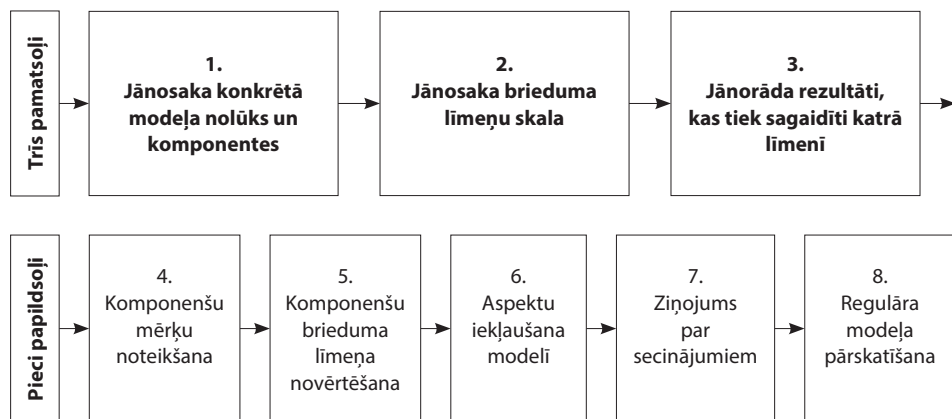
uz intervijām ar vadību un darbiniekiem un ņemot vērā iepriekšējos iekšējos auditos atklātās nepilnības, kā arī iekšējā auditora personīgo pieredzi un zināšanas. Piemērā ir iekļautas trīs dažādas strukturvienības (A, B un C), kurām nosacīti novērtēti risku noteikšanas faktori.

4. **Brieduma modeļu izvēle** – rīks pārliecības gūšanai un konsultāciju pakalpojums. *J. Rose* uzskata, ka brieduma modeļi nosaka sistemātiskus novērtēšanas principus procesa pašreizējā stāvokļa aprakstīšanai. Turpmāk procesa brieduma **stāvokli iespējams salīdzināt ar** rezultātiem, ko sagaida vadība, vai izmantot citu līdzīgu procesu brieduma stāvokļa mērījumu veikšanai. Modelis ļauj gūt ieskatu saistībā ar uzlabojumu alternatīvām, kuras varo iespēju, ka laika gaitā procesa mērķi tiks sasniegti. Brieduma modelis apraksta tās procesa sastāvdaļas, kuras, kā tiek uzskatīts, sekmē labākus iznākumus un rezultātus.¹³⁷ 3.8. attēlā autore ir parādījusi brieduma izveides trīs soļus un piecus papildsoļus.

1. solī (sk. 3.8. attēlu) auditoram jāapsver, ko vadība vēlas novērtēt, vai modelis tiks piemērots dažādos vadības procesos vispārējai pārvaldībai, kontrolei vai organizēšanai, kāds ir IA uzdevums, kā audits var definēt procesu rezultātu, rādītājus vai kvalitatīvu apgalvojumu¹³⁸.

¹³⁷ Rose J. (2013) Brieduma modeļu izvēle, izmantošana un izveide: Rīks izmantošanai pārliecības gūšanas, konsultāciju pakalpojums. (IAI tulkojums)

¹³⁸ Turpat.



3.8. attēls. Brieduma modeļa izveides un izmantošanas soļi

Avots: autores veidota shēma, pamatojoties uz Rose (2013).

Valsts sektora IA spēju kontroles jeb brieduma modelis (sk. 3.2. tabulu), kas izveidots, pamatojoties uz IAIPF pieeju, lai novērtētu, kā valsts sektora IAS ietver IA spēju kontroli piecos dažādos līmeņos, attēlojot to, kā IAS var attīstīties un pilnveidoties.

Modeļa 2. solī līmeņu skala jānosaka piecos līmeņos, kā attīstīties IA: 1. – sākotnējais jeb bāzes, 2. – infrastruktūras, 3. – integrētais, 4. – pārvaldītais un 5. – optimālais līmenis.

3. solis definē sagaidāmos rezultātus, aplūkojot katram līmenim noteiktos mērķus. To piemērojot, īpaši rūpīgi jāapsver vairāki jautājumi: cik veiksmīgi izdodas veidot katru līmeni, pamatojoties uz iepriekšējo līmeni, vai visām komponentēm ir noteikti vienādi sagaidāmie rezultāti u. c.

4. solis – ne visām komponentēm būtu jāfunkcionē augstākajā brieduma pakāpē, turklāt organizācija var nevēlēties tērēt resursus. IA jāņem vērā standartu prasības, kas attiecas uz risku un komunikāciju par riska uzņemšanos.

5. solis – auditori novērtē pašu procesu, veicot novērošanu, aptaujas, atkārtojot pārbaudes, procesa pašnovērtējumu.

6. solis – nevienā modeļī nav iespējams iekļaut visus faktorus, kuri var mazināt risku, ka netiks sasniegts kāds rezultāts. Modelis nav vienkāršs jautājumu saraksts.

7. solis – ziņojumā jāiekļauj modeļa izvēles pamatojums, sīkāka informācija par modeļa uzbūvi. Auditoriem “jādomā ārpus modeļa”, jāapsver, vai pārbaudāmie apstākļi var radīt citas neatbilstības pārvaldībā, riskos un kontroles procesu ieviešanā.

3.2. tabula. Iekšējā audita spēju kontroles matrica

Līmenis/ komponentes	IA pakalpojumi / loma	Personāla vadīšana	Profesionālie standarti	Veiktspējas pārvaldība un atbildība	Attiecības un kultūra organizācijā Pārvaldības struktūra
5. līmenis	Galvenais izmaiņu veikšanas faktors	Augstākā līmeņa vadības iesaisti- šana, darbaspēka resursu plānošana	Nepārtraukti uzlabojumi, stratēģiska IA resursu plāno- šana	Sabiedrības informēšana par IA darbi- bas lietderī- gumu	Efektīvas un pastāvi- gas attiecības IAS neatkarība, piln- varas, tiesības
4. līmenis	Pārliecība par risku pārvaldību un kontroli	IA veicina pārval- dības attīstību, atbalsta profesio- nālās organizāci- jas, darbaspēka resursu plānošanu	Audita stratēģi- jā tiek izmanto- ta organizācijas risku pārvaldība	Kvalitatīvo un kvantita- tīvo darbības rezultātu mērītāju integrācija	IAS konsultē aug- stākā līmeņa vadību un ietekmē tās lēmumus. Neatkarīga IA darbi- bas pārraudzība, IAS sagatavo atskaites augstākā līmeņa vadībai
3. līmenis	Konsultācijas, darbības rezultātu un naudas līdzekļu izlietojuma efektīvi- tātes auditi	Komandu veidoša- na, kompetenču attīstīšana, kvali- ficēts personāls, darbaspēka resur- su koordinēšana	Kvalitātes pārvaldības sis- tēma (ietvars). Uz risku balstīti audita plāni	Darbības rezultātu mērītāji, in- formācija par izmaksām, IA vadības ziņojumi	Koordinācija ar citām pārbaudes grupām. Vadības komandas neatņemama sastāv- daļa. Vadības uzraudzība par IAS darbību, finansēšanas mehā- nismi
2. līmenis	Atbilstības auditi	Individuāla profesio- nālā attīstība, darbā pieņemti kvalificēti darbi- nieki	Profesionālo standartu un procesu ietvars. Audita plāns ir balstīts uz vadi- bas ieinteresēto pušu prioritā- tēm	IA operatīvais budžets, IA biznesa plāns	Pārvaldība IA struk- tūrvienībā. Pilnīga pieeja organi- zācijas informācijai, aktīviem un cilvēk- resursiem, atskaites par nodibinātām attiecībām
1. līmenis	Situatīvas, nestruk- turētas darbības, daži vienreizēji audi- ti, dokumentu un darījumu pārbaude, atbilstības novērtē- šana, finansējums pēc nepiecieša- mības, rezultāts atkarīgs no amata prasmēm, nav infra- struktūras				

Avots: autores veidota tabula, pamatojoties uz Rey (2009) un Rose (2013).

8. solis – pēc modeļa pielietošanas IA vajadzēs atkārtoti pārbaudīt, kāds ir katra ieviestā modeļa elementa (līmeņi, komponentes, mērķi) progress, virzoties uz vēlamajiem procesa rezultātiem (adaptēts pēc¹³⁹).

Šo modeli autore pašvaldībām piedāvā kā vienu no iespējamām IA pieejām. Modeļa ieviešana pašvaldībās prasītu ilgāku laiku, taču, novērtējot pašvaldību IAS pēc šīs vienotās sistēmas, būtu iespēja veikt Latvijas pašvaldību IAS novērtējumu un salīdzinājumu ilgtermiņā.

No IAIPF zinātnieku pētījuma rezultātiem (sk. 3.2. tabulu) autore secina, ka Latvijas pašvaldību IA spējas novērtējamā kopumā 1. līmenī, bet, iespējams, dažos gadījumos varbūt arī 2. vai 3. līmenī tajās pašvaldībās, kurās ir izveidota IAS, nevis ir tikai viens auditors.

5. **Kontroles pašnovērtējums** jeb kontroles sistēmas un risku pašnovērtējums ir nākamā iespēja Latvijas pašvaldībām – lietojot šo pieeju, iespējams radīt apstākļus, kuros pašvaldības vadība un darbinieki spētu kritiski novērtēt savu IKS attiecībā pret pašvaldības funkciju mērķiem, riskiem un apstākļiem.

Atbilstoši MK 09.07.2013. noteikumiem Nr. 385 “IA veikšanas un novērtēšanas kārtība” un FM publikācijām pašnovērtējuma procesā IAS pati novērtē savu darbu – audita efektivitāti, novirzes, cēloņus un pilnveidojumus. Tā pašvaldību darbinieki aizpilda apmierinātības anketas, novērtējot savas zināšanas un prasmes vai izpratni par konkrētām jomām, kas ir svarīgas darbā, piemēram, struktūrvienības mērķi, standarti, novērtējot to, vai pašvaldība vai struktūrvienība ir sniegusi iespējas pilnveidot zināšanas noteiktās jomās. Jebkura struktūrvienība, piemēram, Grāmatvedības nodaļa vai Administratīvais departaments, var veikt pašnovērtējumu, atbildot uz jautājumu, vai struktūrvienība pašvaldībā ir stratēģiski izvietota tā, lai sekmētu organizācijas mērķu sasniegšanu un darba izpildi? Pašnovērtējuma mērķis – iegūt apliecinājumu, vai struktūrvienība darbojas atbilstoši normatīvajiem aktiem un labas prakses principiem, kā arī iegūt informāciju struktūrvienības novērtēšanai.

Kontroles pašnovērtējums pilnībā neaizstāj IAS funkcijas un darbību, tās mērķis ir papildināt audita funkciju, identificējot un samazinot riskus, koordinējot IK procedūras. Pašvaldību funkcijas ir reglamentētas ar dažādiem saistošiem dokumentiem – tām politikām, procedūrām, noteikumiem organizācijas iekšienē, kas ir pamatotas uz ārējiem likumiem, noteikumiem un prasībām. Saisītošie dokumenti ir veidoti tā, lai finanšu, darbības un vadības informācija būtu

¹³⁹ Rose J. (2013) Brieduma modeļu izvēle, izmantošana un izveide: Rīks izmantošanai pārliecības gūšanas, konsultāciju pakalpojumos. (IAI tulkojums)

uzticama, skaidra, pilnīga, savlaicīga un lietojama. Vadībai jāievēro darījumu un darbības regularitāte, ekonomija, iegādājoties un izmantojot resursus, aktīvu saglabāšana, nodrošinoties pret zaudējumiem un bojājumiem.¹⁴⁰

Lai varētu efektīvi novērtēt iespējamus riskus, jebkuru funkciju (darījumu) katra struktūrvienība pati analizē no sākuma līdz brīdim, kad to var uzskatīt par pabeigtu, uzdodot šādus jautājumus: kādas ir iespējamās kļūdas, kas var atgadīties, kādas nepilnības iespējamās? Šādā izvērtēšanā vērtīgs atbalsts ir darbinieki, kuri ikdienā veic šos uzdevumus. Viņi nosaka riskus un veic riska līmeņa novērtējumu – augsts, vidējs vai zems. Struktūrvienību darbinieki veic nepieciešamos pasākumus (izmaina procedūras, noteikumus utt.), lai nodrošinātos pret riskiem, kas traucē sasniegt noteiktos mērķus. Katra struktūrvienība ir pilnībā atbildīga par to risku pārvaldīšanu, kas ir saistīta ar tās aktivitātēm. Struktūrvienības vadītājs un darbinieki diskusijā vispirms apspriež visus nodaļas mērķus, pēc tam soli pa solim iziet visas darbības, izvērtējot iespējas kļūdiņties, t. i., identificē riskus, tālāk pašsaprotami seko risku un jomu novērtēšana, tiek noteikti kontroles elementi un pārskatīta pienākumu sadale un atbildība procedūrās, nodalot pienākumus un nosakot pilnvaras. Secīgi pašnovērtējuma procesā jāpārskata amatu apraksti un pastāvošās procedūras, jāveic labojumi pastāvošajās procedūrās, jāaizpilda risku kopsavilkumu tabula (sk. 3.3. tabulu) un noslēgumā gan šī tabula, gan pārējie secinājumi jāiesniedz audita komitejai vai vadībai.

3.3. tabula. **Paraugs "Risku novērtēšana pašvaldībā"**

Risks	Riska līmenis			Kontroles instrumenti, lai šo risku novērstu	Procedūra	Atbildīgā persona	Nepieciešamās aktivitātes
	Augsts	Vidējs	Zems				
1.	X			Procedūras, darbinieku instruktāžas	Nr. 5	K. K.	Procedūru pārskatīšana, darbinieku kontrole
2		X		Darbinieku regulārs novērtējums	Nr. 3	A. B.	Darbu izpildes izlases kontrole
u. c.							
Atbildīgā struktūrvienība. Darbinieks.					Datums		Paraksts
Amats _____					___ . ___ . 20__.		

Avots: autores veidota tabula, pamatojoties uz Blažēviča (2000).

¹⁴⁰ Blažēviča I. (2000, febr.) *Iekšējais audits. Grāmatvedība un revīzija*, LRZA, 32.–35. lpp.

Kontroles pašnovērtējuma priekšrocības vadībai ir informācijas sniegšana par kontroles sistēmas stāvokli; iespēju piedāvāšana nodrošināties pret pastāvošajiem riskiem; nepieciešamās dokumentācijas un darbības plāna līmeņa nodrošināšana, lai novērstu trūkumus. Tāpat pašnovērtējums ievieš skaidrību par atbildības līmeni un pievērš vadības uzmanību tādiem jautājumiem kā krāpšana, normatīvo aktu prasības, izmaksu samazināšana, ienesīgums un palīdzība vadībai veikt savus pienākumus attiecībā uz kontroles vadības jautājumiem, kā arī iespējamo komunikācijas iespēju piedāvāšana.

Apkopojot iepriekš nodaļā piedāvāto, autore izveidojusi tiešu pašvaldību IA funkcijas pielietošanas un alternatīvo pieeju modeli (sk. 3.9. attēlu). Lai raksturotu katras vienības galvenos uzdevumus, autore izmantojusi Latvijas Republikas normatīvos aktus, kas attiecas uz valsts tiešās pārvaldes IA sistēmu, IAI piedāvāto modeli IAS un Standartus. Modeli tiek pieņemts, ka IA ir ieviests pēc vienas no alternatīvām, pārņemot valsts tiešās pārvaldes metodiku vai strādājot pēc alternatīviem pasaules IA praksē pārbaudītiem risinājumiem.

3.9. attēla modeli autore parāda IA iespējamo ieviešanas modeli, piedāvā katras institūcijas galvenos uzdevumus saistībā ar IA ieviešanu, veikšanu, novērtēšanu un uzraudzību, izmantojot valsts tiešās pārvaldes normatīvo aktu regulējumu, tomēr to pielāgojot Latvijas pašvaldību sistēmai.

Pašvaldības domes uzdevumi IA jomā:

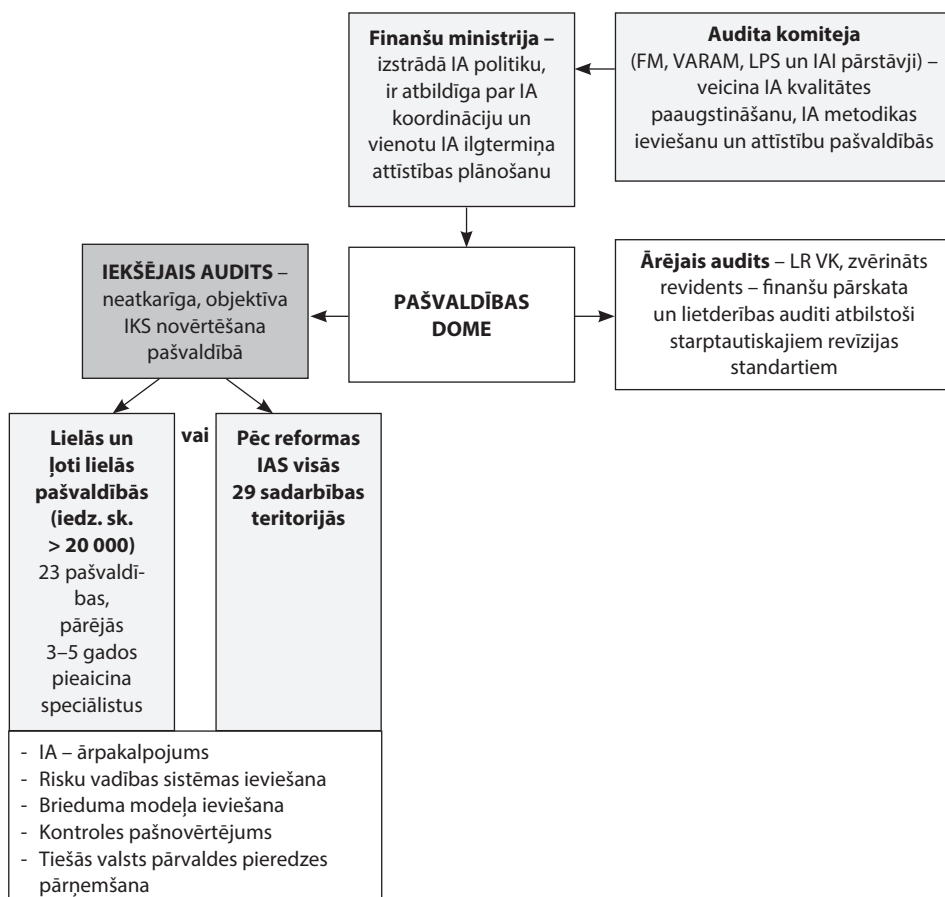
- 1) izveidot IAS atbilstoši normatīvo aktu prasībām, informēt par to atbildīgo ministriju;
- 2) noteikt IA darba organizācijas un IA ieteikumu ieviešanas uzraudzības kārtību pašvaldībā;
- 3) apstiprināt IAS stratēģisko plānu un gada plānu;
- 4) apstiprināt IA ziņojumus un gada ziņojumus atbildīgajai ministrijai un audita komitejai;
- 5) iesniegt atbildīgajai nozares ministrijai darbības novērtēšanai nepieciešamo informāciju un dokumentus.

Audita komitejas galvenais mērķis ir palīdzēt vadībai uzraudzīt finanšu ziņošanas procesus, IKS, auditu procesus un atbilstību normatīvo aktu un Ētikas kodeksa prasībām. Audita komitejā jābūt no trim līdz sešiem locekļiem, ko ar rīkojumu nosaka atbildīgā nozares ministrija. Audita komitejas sanāksmes notiek vismaz četras reizes gadā, pieaicinot sanāksmēs nozares ministriju, pašvaldību pārstāvjus, IAS vadītājus u. c. Audita komitejas galvenie uzdevumi ir šādi:

- 1) apstiprināt audita plānu;
- 2) izvērtēt pašvaldību IAS gada pārskatus un citu informāciju par IAS darbību, sagatavot atzinumus un nosūtīt tos atbildīgajai ministrijai un konkrētajai pašvaldībai;

- 3) vērtēt FM iesniegto gada pārskatu par IA darbību pašvaldībās un sniegt savu atzinumu;
- 4) izvērtēt pašvaldību priekšlikumus IA darba pilnveidošanai vai uzlabošanai un sniegt ieteikumus FM;
- 5) izvērtēt pašvaldības IAS iesniegto informāciju par IA neatkarības vai objektivitātes ietekmēšanas gadījumiem un izteikt viedokli FM vai pašvaldības vadībai.

Iekšējā audita departaments/nodaļa, ko izveido pašvaldības dome saskaņā ar normatīvajiem aktiem. Iekšējie auditori ir speciālisti ar atbilstošu augstāko izglītību, sertifikāciju pirmajos divos darba gados un profesionālo pilnveidošanos atbilstoši mācību plānam. Iekšējiem auditoriem ir pieeja visām pašvaldības



3.9. attēls. Iekšējā audita ieviešanas modelis pašvaldībās

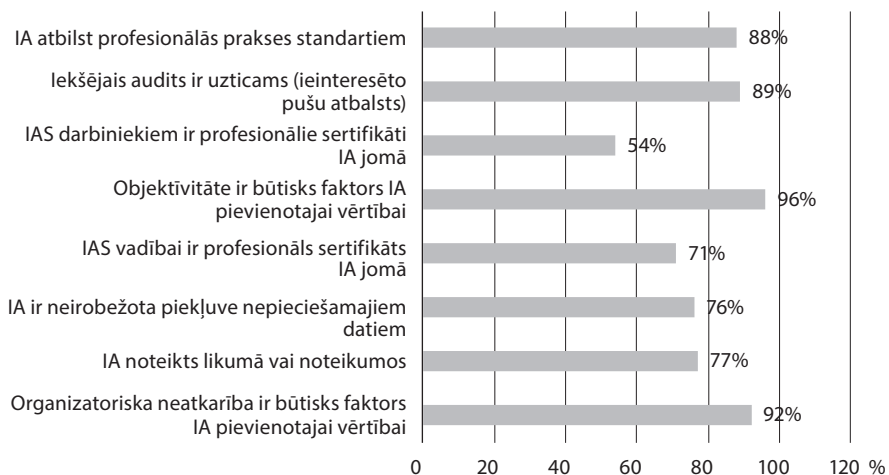
Avots: autores veidots, pamatojoties uz pētno literatūru un Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem.

struktūrvienībām, datiem un programmām, tiek nodrošināta auditējamo sadarbība ar iekšējiem auditoriem. IAD/nodaļas galvenie uzdevumi:

- 1) izstrādā un iesniedz apstiprināšanai pašvaldības domei IA stratēģisko plānu un gada plānu;
- 2) veic uz risku novērtējumu balstītus plānotos IA, kuros sniedz vērtējumu par IK darbības atbilstību pašvaldības mērķiem, pašvaldības finanšu uzskaites un citas informācijas ticamību un pietiekamību, pašvaldības struktūrvienību darbības atbilstību normatīvajiem aktiem, noteiktajām funkcijām un apstiprinātajiem rīcības plāniem, pašvaldības darbības resursu izmaksu efektivitāti, ekonomisko efektivitāti un funkcionālo efektivitāti, resursu sargāšanu no zaudējumiem;
- 3) sniedz pašvaldības domei ieteikumus par nepieciešamajiem uzlabojumiem IKS, uzrauga pašvaldības domes apstiprināto IA ieteikumu ieviešanu;
- 4) sniedz konsultācijas, lai sekmētu pašvaldības mērķu sasniegšanu;
- 5) iesniedz pašvaldības domei IAD/nodaļas darbības gada pārskatu, kurā atbilstoši noteiktajam darba apjomam ietver viedokli par pašvaldības IKS;
- 6) koordinē iekšējo un ārējo auditoru sadarbību un informācijas apmaiņu;
- 7) nosaka iekšējo auditoru mācību vajadzības;
- 8) nodrošina ar IA saistītā darba izpildes un kvalitātes uzraudzību visos IA posmos. Ja pašvaldības IAD/nodaļas noteiktos uzdevumus veic viens iekšējais auditors, pastāvīgu IA darba izpildes un kvalitātes uzraudzību visos IA posmos var nodrošināt attiecīgi citas pašvaldības IAD/nodaļas vai pieaicināts ārvalkalpojuma speciālists;
- 9) nodrošina LR VK revīziju un ārējo auditoru ieteikumu ieviešanas uzraudzību pašvaldībā;
- 10) IAS vadītājs nosaka šīs struktūrvienības IA veikšanas un darba dokumentu izstrādes metodiku atbilstoši normatīvo aktu kārtībai.

Izstrādātajā pašvaldību IA modelī noteikta loma ir **nozares atbildīgajai ministrijai (FM)**, kuras galvenie uzdevumi ir šādi:

- 1) izstrādāt IA politiku, kuras mērķis ir sniegt pārliecību par IKS darbību pašvaldībās;
- 2) sagatavot un iesniegt audita komitejai apkopoto gada pārskatu par IAS darbību pašvaldībās;
- 3) koordinēt iekšējo auditoru mācības un profesionālās kvalifikācijas paaugstināšanu;
- 4) sniegt pašvaldībām konsultācijas IA jomā;
- 5) vismaz reizi piecos gados novērtēt pašvaldību izveidoto IAS darbību. Ministrijas darbiniekiem attiecīgajā pašvaldībā ir tiesības iepazīties



3.10. attēls. **Efektīva valsts pārvaldes iekšējā audita pamatelementi atbilstoši starptautiskās IAI aptaujas rezultātiem (2010)**

Avots: autores veidots attēls, pamatojoties uz MacRae, Gils (2014).

ar informāciju un dokumentiem, kuri nepieciešami IAS darbības novērtēšanai;

- 6) pārraudzīt iekšējo auditoru sertifikācijas sistēmu;
- 7) izstrādāt IA metodikas vadlīnijas.

IAIPF veiktajā 2010. gada pētījumā (CBOK), kurā piedalījās 2824 pasaules publiskā sektora iekšējie auditori no kopumā 13 500 aptaujātajiem iekšējiem auditoriem, tika apkopoti deviņi efektīvas valsts pārvaldes IA pamatelementi¹⁴¹.

Aptaujātie profesionāli uzskata, ka ne visi elementi ir vienādi būtiski, piemēram, 96% no aptaujātajiem uzskata, ka objektīvi darbinieki nosaka IA efektivitāti, tāpat būtiska loma ir standartu izmantošanai un ieinteresēto pušu atbalstam (tā domā gandrīz 90% respondentu).

Auditori (sk. 3.10. attēlu) uzskata, ka kompetents personāls un kompetenta vadība ir efektīvas pārvaldes IA pamatelementi. Tikai 8% no visiem aptaujātajiem iekšējiem auditoriem pasaulē neuzskata, bet visi pārējie apliecina, ka neatkarība ir noteicošais faktors iekšējā audita pievienotajai vērtībai. Apmēram ¾ jeb 77% no iekšējiem auditoriem apstiprina, ka IA organizācijā tiek veidots, pamatojoties uz normatīvo aktu prasībām, bet 76% uzskata, ka viņu IA struktūrvienībai ir pietiekama piekļuve informācijai.

¹⁴¹ MacRae E, Gils D. Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector. IIAF, Altamonte Springs, Florida, 2014, p. 48.

Auditori nav snieguši vērtējumu par finansējuma nozīmīgumu, kaut gan aptaujas veidotāji un datu apkopotāji uzskata, ka nepietiekams finansējums var radīt nopietnas problēmas, pildot iekšējo auditoru pienākumus valsts pārvaldē, kam autore pilnībā piekrīt. Vadības un personāla kompetences nozīmīgums noteikti nav diskutējams. Aptaujas dati sniedz arī informāciju par trīs galvenajām, biežāk pieminētajām iekšējā auditora kompetencēm. Tās ir spēja veicināt IA vērtību organizācijā, komunikācijas prasmes un sekošana līdz izmaiņām. Tāpat gandrīz visi aptaujas dalībnieki (izņemot 4%) apgalvo, ka darbinieku objektivitāte ir nozīmīgs un būtisks elements IA efektivitātes nodrošināšanā. Gandrīz 90% uzskata, ka ieinteresēto pušu atbalsts un profesionālie standarti (to piemērošana) ir neatņemams IA efektivitātes nodrošināšanas elements.

Atbilstoši Standartu prasībām IAS vadītājam ir jāizstrādā un jāuztur kvalitātes nodrošināšanas un uzlabošanas programma¹⁴², tāpat jāveic IAS regulāra iekšējā novērtēšana un vismaz vienu reizi piecos gados – ārējā novērtēšana.

Pašvaldību IA darbības novērtēšanu, pēc autore domām, var veikt gan atbildīgā ministrija sadarbībā ar audita komiteju, veicot ārējo novērtējumu, gan IAS, izstrādājot pašnovērtējumu atbilstoši LR FM noteiktajiem IAS darbības jomu novērtēšanas kritērijiem¹⁴³:

- 1) **IA sistēmas darbība**, novērtējot IAS sistēmu noteikšanas kārtību, pasākumus, sadarbību ar pašvaldības vadītāju;
- 2) **neatkarība un objektivitāte**, novērtējot pašvaldības organizatorisko struktūru, reglamentus, amata aprakstus, plānošanas īstenošanu, darba izpildi un ziņošanu;
- 3) **IAS stratēģija un gada plāns**, novērtējot, vai plāni tiek izstrādāti, vai plāni tiek īstenoti, vai ir sabalansēti plānotie resursi, vai tas nodrošina IAS ilgtermiņa attīstību un spēju sniegt viedokli par IKS;
- 4) **IAS resursi**, novērtējot, vai resursi ir pietiekami un profesionālā kvalifikācija ir pietiekama, lai sasniegtu IA funkcijas mērķi;
- 5) **IA process**, novērtējot, vai IA metodika nodrošina pietiekamus pierādījumus IKS novērtēšanā, vai trešā persona var izsekot IA procesam;
- 6) **IA rezultāti**, novērtējot ziņošanas procesu, tā atbilstību normatīvajiem aktiem, vai ir sniegti ieteikumi IKS darbības pilnveidošanai, vai pašvaldības vadība pieņem lēmumus par ieteikumu ieviešanu;

¹⁴² IA profesionālās prakses starptautiskie standarti (standarti). IAI. Pieejams: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Latvian.pdf> [skatīts 01.03.2018.]

¹⁴³ IA darbības novērtēšana. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/iekseja_audita_politika/iekseja_audita_darbibas_novertesana/ [skatīts 01.03.2018.].

- 7) **IA darba izpildes un kvalitātes nodrošināšana**, novērtējot, vai pasākumi sekmē nepārtrauktu IAS izaugsmi;
- 8) **IAS sadarbība ar citiem pārliecības sniedzējiem**, novērtējot sadarbību ar ārējiem auditoriem, lai samazinātu audita apjomu un nodrošinātu efektivitāti.

Pamatojoties uz šī pētījuma secinājumiem, kā arī IAI *The Common Body of Knowledge* starptautisko pētījumu datiem, kas pamatoti ar 14 518 respondentu atbildēm no 166 valstīm par IA praksi pasaulē un tajos iekļautajiem norādījumiem veiksmīgas IA darbības nodrošināšanai, autore ir izstrādājusi pašvaldību IA vērtēšanas pieeju.

Šo pieeju ieteicams izmantot, veicot ārējo novērtējumu gan atbildīgās nozares ministrijas komisijai, audita komitejas pārstāvjiem, gan pašvaldības vadībai un auditējamiem, pieaicinot neatkarīgus ekspertus IA jomā, novērtējot pašvaldības IAS efektivitāti, atbilstību IA regulējošiem normatīvajiem aktiem, Standartiem un labākajai praksei audita jomā.

Vērtējuma procesā pašvaldības IA vērtētājs aizpilda 3.4. tabulu atbilstoši dokumentu pārbaūžu, interviju ar iekšējiem auditoriem, IAS vadību un pašvaldības vadību rezultātiem, 12 faktoros novērtējot ailē "Vērtējums punktos" un piešķirot atbilstošu – punktu skaitu – 2, 1 vai 0.

- 1) konkrētā faktora vērtējums ir 2, *un tas nozīmē, ka šajā faktorā IA darbības ir atbilstošas Standartu vai normatīvo aktu prasībām, ir veikti metodikā un plānos noteiktie pasākumi*, ja 2.2. faktoram izpildās četri vai pieci nosacījumi; 5.1. faktoram nav atklāti konstatējumu mainīšanas gadījumi; 6.1. faktors – darbinieki strādā ilgāk nekā divus gadus, pārējie faktori izpildās;
- 2) konkrētā faktora vērtējums ir 1, *un tas nozīmē, ka šajā faktorā IA darbības ir daļēji atbilstošas Standartu vai normatīvo aktu prasībām, ir daļēji veikti metodikā un plānos noteiktie pasākumi*, ja 2.2. faktoram izpildās divi vai trīs nosacījumi; 5.1. faktoram nav tiešu pierādījumu IA konstatējumu mainīšanas gadījumiem ziņojumos; 6.1. faktors – darbinieki strādā ilgāk par gadu; pārējie faktori izpildās daļēji;
- 3) konkrētā faktora vērtējums ir 0, *un tas nozīmē, ka šajā faktorā konstatētās IA darbības nav atbilstošas Standartu vai normatīvo aktu prasībām, nav veikti metodikā un plānos noteiktie pasākumi*, ja 2.2. faktoram izpildās viens nosacījums; 5.1. faktoram ir atklāti IA konstatējumu mainīšanas gadījumi; 6.1. faktoru vērtējot ir konstatēts, ka IAS darbinieki mainās un nestrādā ilgāk par gadu; pārējie faktori neizpildās.

3.4. tabula. Pašvaldību iekšējā audita vērtēšanas pieeja

Pamatelements*	Faktors**	Dokuments pārbaudei, vērtējumam	Vērtējums punktos****	Piezīmes
1. Organizatoriskā neatkarība	1.1. Korekta IA ieviešana un pakļautība organizācijas struktūrā***	Organizatoriskās struktūras shēma, rikojumi, nolikumi	2 – atbilst Standartu un labās prakses prasībām 1 – daļēji atbilst Standartu un labās prakses prasībām 0 – neatbilst Standartu un labās prakses prasībām	
2. Kompetenta vadība	2.1. Pašvaldības vadības vajadzību apzināšana un novērtēšana	Sanāksmju protokoli, audita plāni	2 – veikta vajadzību apzināšana 1 – darbības veiktas daļēji 0 – nav veikta vajadzību apzināšana	
	2.2. Pašvaldības vadības un audita komitejas konsultēšana	Sanāksmju protokoli, ziņojumi, kas: 1) sniedz informāciju par riskiem; 2) nodrošina viedokli par sistēmas darbību kopumā; 3) paredz izmaksu optimizāciju, likvidē kontroles un darbības, kas nesniedz pievienoto vērtību; 4) sniedz padomus, kuriem jautājumiem pievēršama regulāra uzmanība; 5) sniedz kopainu par kontroles vidi, ziņo par nepieciešamajiem uzlabojumiem.	2 – izpildīti četri vai pieci nosacījumi 1 – izpildīti divi vai trīs nosacījumi 0 – izpildīts viens nosacījums	
	2.3. IAS vadība ir kompetenta	Pašvaldības IAS vadītājam ir atbilstoša līmeņa izglītība un profesionāls sertifikāts IA jomā	2 – atbilst 1 – daļēji atbilst 0 – neatbilst	
3. Oficiāls pilnvarojums	3.1. IA veicina organizācijas darbības mērķu sasniegšanu	IA piedalīšanās pašvaldības gada pārskata sagatavošanā. Konsultācijas, interviju protokoli, IA darba dokumenti, ziņojums	2 – atbilst 1 – daļēji atbilst 0 – neatbilst	
4. Neierobežota piekļuve informācijai un resursiem	4.1. Datu analīzes izmantošana IA	IA darba dokumenti, ziņojumi	2 – atbilst 1 – daļēji atbilst 0 – neatbilst	
	4.2. IT risku apzināšana IA plānos	IA plānos iekļautas IT sistēmas	2 – atbilst 1 – daļēji atbilst 0 – neatbilst	

3. Latvijas valsts tiešās pārvaldes un Latvijas pašvaldību iekšējā audita pilnveidošanas iespējas

Pamatelements*	Faktors**	Dokuments pārbaudei, vērtējumam	Vērtējums punktos****	Piezīmes
5. Objektīvi darbinieki	5.1. Patiesas informācijas sniegšana IA ziņojumos	IA ziņojumi, intervijas ar auditoriem (IAS vadītājs, auditējamās struktūrvienības vadītājs vai augstākā vadība likusi mainīt IA konstatējumus)	2 – nav atklāti konstatējumu maiņišanas gadījumi 1 – nav tiešu pierādījumu konstatējumu maiņišanas gadījumiem 0 – konstatējumu maiņišanas gadījumi atklāti	
6. Kompetents personāls	6.1. Motivēta un profesionāla IA komanda	iekšējo auditoru darba līgumi, CV, apmācību profesionālās kvalifikācijas sertifikāti	2 – strādā ilgāk par diviem gadiem 1 – darbinieki strādā ilgāk par gadu 0 – darbinieki mainās, nestrādā ilgāk par vienu gadu	
	6.2. Iekšējā auditora profesionālā pilnveide, mācības	IAS darbinieku mācību plāns	2 – tiek plānotas un īstenotas regulāras mācības (atbilst) 1 – tiek īstenotas neregulāras mācības (daļēji atbilst) 0 – netiek plānotas mācības (neatbilst)	
7. Ieinteresēto pušu atbalsts	7.1. Progresīvas risku vadības prakses attīstīšana	IA plāni, to aktualizācijas biežums, saskaņojums ar pašvaldības stratēģisko plānu	2 – veikti risku vadības pilnveidošanas pasākumi 1 – daļēji izmantota risku vadības prakse 0 – nav izmantota risku vadības prakse	
8. Profesionālie audita standarti	8.1. Standartu pamatprincipu ievērošana	IA darba dokumenti, ziņojums	2 – ir ievēroti pilnībā 1 – ir ievēroti daļēji 0 – nav ievēroti	

Avots: autores veidota tabula:

* atbilstoši 2010. gada IAIPF CBOK aptaujas datiem;

** adaptēti saskaņā ar 2015. gada IAIPF CBOK globālo aptauju;

*** atbilstoši pamatelementam "organizatoriskā neatkarība";

**** vērtējuma piešķiršana.

Kad vērtējums ir izdarīts, vērtētājs saskaita iegūtos punktus un identificē IA darba novērtējuma atbilstošo grupu:

- 1) ja kopējais vērtējums punktos ir no 12 līdz 24 punktiem – IA darbība tiek nodrošināta veiksmīgi. IA funkcija ir piemērs citām IAS. Auditā piemērotās metodes un labo praksi kā paraugu var izmantot citas IAS (nevienā faktorā vērtējums nav 0, visi 12 faktori saņēmuši vērtējumu 1 vai 2);
- 2) no 7 līdz 11 punktiem – IA darbības nodrošinājums tiek vērtēts kā daļēji veiksmīgs. IA ir funkcionējošs, bet konstatētie trūkumi ietekmē IA funkcijas mērķa sasniegšanu (vismaz septiņi analizētie faktori saņēmuši vērtējumu 1);
- 3) no 0 līdz 6 punktiem – IA darbība nedod pievienoto vērtību. IA funkcija ir pilnveidojama, konstatētie trūkumi kavē sasniegt IA funkcijas mērķi (tikai no viena faktora līdz sešiem faktoriem ir vidējais vai augstākais vērtējums 1 vai 2).

Lai aprobētu izstrādāto pieeju, tika izmantota ekspertu metode. 2018. gada maijā autorei savu viedokli un komentārus sniedza deviņi eksperti:

- 1) Iveta Reinholde, asoc. prof. LU Politikas zinātnes nodaļas vadītāja, Eiropas Padomes Reģionālo un vietējo pašvaldību kongresa neatkarīgā eksperte, IAI Latvijas nodaļas valdes locekle;
- 2) Iveta Cipruse, Rēzeknes pilsētas domes IA un kapitālsabiedrību pārraudzības nodaļas vadītāja-revidente;
- 3) Aivars Valters, Valsts Kancelejas IAS konsultants;
- 4) Indra Ozola, Valsts Kancelejas IAS vadītāja;
- 5) Laila Lazdāne, FM IAD direktores p. i.;
- 6) Elīna Gabranova, FM IAD Iekšējā audita nodaļas vadītāja;
- 7) Nata Lasmane, FM ES fondu revīzijas departamenta direktore;
- 8) Olga Guza, FM ES fondu revīzijas departamenta direktores vietiece;
- 9) Kārlis Majeviskis, IAI Latvijas nodaļas valdes priekšsēdētājs, *Kesko-K Group* IA vadītājs.

Apkopojot ekspertu viedokļus un komentārus par izstrādāto vērtēšanas pieeju, secināms: lielākā daļa uzskata, ka kopumā autore izstrādātā pašvaldību IA vērtēšanas pieeja ir izmantojama.

Viena eksperta skatījumā, pašvaldības varētu izmantot kādas valsts pārvaldes iestādes izstrādāto pašnovērtējuma pieeju, kam autore piekrīt, jo kā vienu no IA funkcijas risinājumiem autore piedāvā pašvaldībām pārņemt valsts tiešās pārvaldes IA metodiku, pielāgojot to pašvaldību vajadzībām.

Trīs no ekspertiem iesaka izmantot arī citus faktorus, kam autore piekrīt. Divi eksperti iesaka pamatelementam “oficiāls pilnvarojums” vērtēt

likumā/reglamentā noteiktos pilnvarojumus, tāpat arī veikto auditu proporciju (atbilstības auditi, efektivitātes auditi); raksturojot pamatelementu “objektīvi darbinieki”, eksperti iesaka vērtēt darbinieku ētisko uzvedību, prasmi piemērot to praksē; savukārt pamatelementam “kompetents personāls” eksperti iesaka vērtēt ieteikumu ieviešanu, t. sk. atcelto ieteikumu īpatsvaru.

Divi no ekspertiem uzskata, ka vērtējumā jāiekļauj visi IA standarti, kam autore piekrit daļēji, jo sākotnējā IA ieviešanas posmā nav iespējams ieviest visus standartus, taču jāvērtē galvenie posmi, bet astoņus pamatelementus autore sevis izstrādātajai pieejai ņēmusi par pamatu atbilstoši starptautiskā pētījumā apkopotajiem valsts pārvaldes profesionāļu viedokļiem. Visu standartu iekļaušana pašvaldības IA vērtēšanā, autoresprāt, iespējama pēc pirmo piecu gadu IA funkcijas pastāvēšanas, kad būtu auditētas visas sistēmas, bet iekšējie auditori ieguvuši profesionālos sertifikātus un atbilstošu kvalifikāciju, lai pildītu pienākumus atbilstoši Standartiem.

Viens no ekspertiem uzskata, ka pieejā trūkst dažu elementu saistībā ar gada plānošanu, ko nevar uztvert nepārprotami, jo IA plāni ir iekļauti elementu “kompetenta vadība”, “neierobežota piekļuve informācijai un resursiem”, “ieinteresēto pušu atbalsts” un “profesionālie audita standarti” vērtēšanā. Eksperts arī norādījis, ka izstrādātā pieeja neietver konstatēto problēmu ieviešanas pārraudzību (*follow-up*), kas, autores ieskatā, ir iekļauts faktorā “Standartu pamatprincipu ievērošana”. Saskaņā ar Standartu būtību tieši šajā elementā ir ietverti visi IA procesi, kur ir gan darba uzdevumu plānošana, darba uzdevuma izpilde, gan rezultātu paziņošana un darba gaitas pārraudzība.

Autore pierīst ekspertu ieteikumiem un uzskata, ka pamatelementu novērtējums ir papildināms un vērtētājs var iekļaut papildu dokumentus procesu vērtēšanā katrā individuālā gadījumā atkarībā no konkrētās pašvaldības specifiskajiem faktoriem (īstenots starptautisks projekts, veiktas būtiskas teritoriālas izmaiņas, rekonstrukcijas u. c.).

IAS saskaņā ar Standartiem sniedz pievienoto vērtību organizācijai un tās ieinteresētajām pusēm, ja tādējādi nodrošina objektīvu un pietiekamu pārlicību, kā arī veicina pārvaldības, riska vadības un kontroles procesu efektivitāti un lietderību. Intervijās ar pašvaldības vadību, ar pašvaldības struktūrvienību vadītājiem iespējams noskaidrot, vai iekšējais auditors ir pietiekami kompetents, kas ir viens no būtiskajiem iekšējā audita pievienotās vērtības elementiem.

Lai noteiktu pašvaldības IA pievienoto vērtību, pamatojoties uz teorētisko analīzi, autore izstrādājusi pašvaldību IA pievienotās vērtības jeb ieguvumu sarakstu (3.5. tabula). Autore piedāvā šo sarakstu papildināt pēc nepieciešamības ar citiem katrai pašvaldībai specifiskiem un būtiskiem ieguvumiem.

3.5. tabula. Pašvaldību IA pievienotās vērtības (ieguvumu) saraksts

Nr. p. k.	IA radītā pievienotā vērtība (ieguvums) pašvaldībā	Eksperta vērtējums
1.	Pašvaldības vadības procesu pilnveidošana	0 1 2
2.	Bāriņtiesas darbības procesu pilnveidošana	0 1 2
3.	Finanšu procesi:	
3.1.	Pašvaldības budžeta plānošanas un izpildes kontroles procesa pilnveidošana	0 1 2
3.2.	Grāmatvedības uzskaites procesu pilnveidošana	0 1 2
3.3.	Finanšu atskaišu sagatavošanas procesa uzlabošana	0 1 2
3.4.	Gada pārskata sagatavošanas procesa pilnveidošana	0 1 2
3.5.	Sadarbības ar Valsts kasi veicināšana	0 1 2
3.6.	Sadarbības ar ārējo auditu veicināšana	0 1 2
4.	Lietvedība	
4.1.	Vienotas lietvedības darba un dokumentu aprites procesu pilnveidošana pašvaldībā	0 1 2
4.2.	Domes un pašvaldības organizatoriskā un tehniskā darba nodrošināšanas un koordinēšanas procesu pilnveidošana	0 1 2
4.3.	Domes un pašvaldības administrācijas dokumentu uzkrāšanas un uzglabāšanas, arhīva darba nodrošināšanas funkcijas pilnveidošana	0 1 2
5.	Personālvadība	
5.1.	Personāla atlases procesu pilnveidošana	0 1 2
5.2.	Personāla lietvedības uzlabošana	0 1 2
5.3.	Pašvaldības darbinieku vērtēšanas procesa pilnveidošana	0 1 2
6.	Juridiskā atbalsta procesu pilnveidošana	0 1 2
7.	Iepirkumu procesi	
7.1.	Efektīvāku iepirkumu plānu nodrošināšana	0 1 2
7.2.	Iepirkumu procedūru pilnveidošana	0 1 2
7.3.	Domes dibināto iestāžu / institūciju atbalsta un konsultēšanas funkcijas iepirkumu jomā pilnveidošana	0 1 2
8.	Būvvaldes darba procesu pilnveidošana	0 1 2
9.	Dzimisarakstu nodaļas procesu pilnveidošana	0 1 2
10.	Ekonomiskāka projektu īstenošana	0 1 2
11.	Darbinieku izpratnes veicināšana par pašvaldības procesu pilnveidošanu	0 1 2
12.	Pašvaldības kapitālsabiedrības	
12.1.	Budžeta plānošanas un izpildes procesu pilnveidošana	0 1 2
12.2.	Grāmatvedības procesu pilnveidošana	0 1 2
12.3.	Finanšu pārskatu kvalitātes uzlabošana	0 1 2
13.	*	0 1 2
14.	*	0 1 2

Avots: autores veidota tabula.

* Papildināms pēc nepieciešamības.

Novērtējot katras pašvaldības IA pievienoto vērtību jeb ieguvumus novērtētājam (pašvaldības vadībai vai ārējam novērtētājam, IAS novērtētājam), jāsniedz vērtējums 0, 1 vai 2 šādi: 0 – ja ieguvums neuzlabo pašvaldības darbību; 1 – ja ieguvums nedaudz uzlabo pašvaldības darbību; un 2 – ja ieguvums būtiski uzlabo pašvaldības darbu.

Autore iesniedza ekspertiem novērtēšanai arī pētījumā izstrādāto pašvaldības IA pievienoto vērtību jeb ieguvumu sarakstu un 2018. gada maijā saņēma iepriekšminēto deviņu ekspertu vērtējumu. Divi eksperti neizteica skaitlisko vērtējumu pašvaldību IA pievienotās vērtības jeb ieguvumu pašvaldības procesu uzlabošanā, viens no ekspertiem nenovērtēja četrus procesus, savukārt seši no deviņiem ekspertiem novērtēja autores piedāvāto pašvaldību IA pievienoto vērtību jeb ieguvumus visos minētajos procesos.

Pēc ekspertu domām, lielāko IA pievienoto vērtību sniedz jeb būtiski uzlabo tie ieguvumi, kas saistīti ar pašvaldības vadības, budžeta plānošanas un izpildes kontroles pilnveidošanu, vienotas lietvedības darba un dokumentu aprites nodrošināšanu, domes un pašvaldības organizatoriskā un tehniskā darba koordinēšanas uzlabošanu, kā arī iepirkumu procesu pilnveidošanu un efektīvāku iepirkumu plānu nodrošināšanu. Savukārt vismazāko vērtējumu eksperti piešķirušī darbinieku izpratnes veicināšanai par pašvaldības darbu pilnveidošanai, juridiskā atbalsta procesu un sadarbības ar Valsts kasi veicināšanai. Līdz ar to autores izstrādātā pieeja ir aprobēta ekspertu novērtējuma rezultātā un izmantojama pašvaldības IA ieguvumu novērtēšanai.

3. nodaļas kopsavilkums

No sabiedrības viedokļa ir nozīmīgi, vai institūcija valsts pārvaldē rīkojusies lietderīgi, efektīvi un likumīgi. Arī IA jomā tiek vērtēta efektivitāte. Ar šādu mērķi autore analizējusi sešu ekspertu aptaujas. Galvenie ekspertu viedokļi raksturojami ar šādiem izteikumiem: Latvijas valsts tiešajā pārvaldē IA ir efektīvs, balstīts uz risku vadības novērtēšanas pieeju; IA ir uzticams un rada pievienoto vērtību; IA sistēma kopumā darbojas, taču ir nepieciešami daži uzlabojumi trūkumu novēršanai. Ekspertu vērtējumā neatkarība ir galvenais faktors IA pievienotās vērtības radīšanā, IA sniedz sistemātisku efektivitātes un risku vadības novērtēšanas pieeju.

Joprojām IA netiek pienācīgi novērtēts, un daļa atbildības par to ir jāuzņemas iestāžu vadītājiem. Auditoru zināšanas un pieredze, ko savukārt ietekmē darbinieku mainība, būtiski ietekmē IA kvalitāti valsts tiešajā pārvaldē. Auditoru skaits ne vienmēr ietekmē plānu izpildi; ļoti būtiska ir plānošana un efektivitāte, kas ir neatņemama jebkura procesa sastāvdaļa, tostarp arī IA.

Būtiska loma efektivitātes nodrošināšanā ir katra darbinieka individuālajām īpašībām un prasmēm strādāt ar liela apjoma informāciju. Svarīgs iemesls IA sistēmas nepilnībām valsts tiešās pārvaldes iestādēs un ministrijās ir zema darbinieku motivācija attīstīties un izglītoties.

Jau 2005. gadā, vērtējot IA sistēmu Latvijā, ārvalstu eksperti norādīja, ka pašvaldībās būtu jāievieš IA, nodrošinot LR VK auditoriem iespēju izmantot iekšējo auditoru darba rezultātu, kā arī paaugstināt sistēmas kvalitāti un efektivitāti, atbrīvojoties no funkciju dublēšanās.

Jau vairākus gadus LR VK revidenti finanšu revīzijā par Pašvaldību gada pārskata daļu un likumības/lietderības revīzijās pašvaldībās ir konstatējusi dažādu normatīvo aktu pārkāpumus. Revidenti aprēķinājuši, ka dažos novados veidojas vairāku grāmatvedības darbinieku slodžu rezerve un potenciālais ietaupījums gadā varētu būt vismaz 43 000 EUR. Autore uzskata, ka minētās rezerves ir iespēja pašvaldībā vai centralizēti sadarbības teritorijā nodarbināt iekšējos auditorus, kas varētu uzsākt un pakāpeniski sakārtot iekšējās kontroles procesus.

Autore piedāvā divas alternatīvas Latvijas pašvaldību IA sistēmas izveidei:

- 1) IA struktūrvienība izveidojama lielās un ļoti lielās pašvaldībās, IA tiek plānoti katru gadu, un iekšējie auditori katru gadu sagatavo ziņojumu atbildīgajai ministrijai, bet pārējās pašvaldībās jānodrošina IA veikšana reizi 3–5 gados, atkarībā no prioritātes aptverot visas pašvaldības sistēmas;
- 2) pēc pašvaldību reformas īstenošanas par 29 apriņķu jeb pašvaldības sadarbības teritorijām ieviest IAS visos pašvaldību 29 sadarbības teritoriju jeb apriņķu centros.

Normatīvajos aktos ietvertajam IA regulējumam jābūt elastīgam, un pašvaldībām jāļauj izvēlēties kādu no pasaulē un Latvijā pārbaudītām praktiskām pieejām IA funkcijas īstenošanā:

- 1) valsts tiešās pārvaldes IA metodikas pārņemšana, pielāgojot pašvaldību vajadzībām;
- 2) iekšējais audits kā ārpalpojums;
- 3) risku vadīšanas iespējas;
- 4) brieduma modeļa ieviešana;
- 5) kontroles pašnovērtējums.

Autore piedāvā pašvaldību IA ieviešanas modeli, kurā ietverti katras institūcijas galvenie uzdevumi saistībā ar IA ieviešanu, veikšanu, novērtēšanu un uzraudzību, izmantojot valsts tiešās pārvaldes normatīvo aktu regulējumu un pielāgojot Latvijas pašvaldību sistēmai.

Pamatojoties uz teorētisko pētījumu, autore izmantoja šādus IA vērtēšanas pamatelementus: organizatoriskā neatkarība, kompetenta vadība, oficiāls pilnvarojums, neierobežota piekļuve informācijai un resursiem, objektīvi darbinieki, kompetents personāls, ieinteresēto pušu atbalsts un profesionālie iekšējā audita standarti. Tas ļāvis izstrādāt jaunu pašvaldību IA vērtēšanas pieeju, kas izmantojama, veicot ārējo novērtējumu. To apstiprinājuši ekspertu vērtējumi: seši eksperti uzskata, ka vērtēšanas pieeja izmantojama pašvaldību IA vērtēšanā, trīs eksperti uzskata, ka izstrādātā pieeja ir jāpapildina, taču to var piemērot katras konkrētās novērtēšanas gadījumā.

Autores pētījumā uzrādītā novitāte ir arī pašvaldību IA sniegtās pievienotās vērtības jeb ieguvumu saraksts, kas ir ļoti nozīmīgs elements IA funkcionēšanas novērtēšanā. Saskaņā ar ekspertu vērtējumu lielākā IA pievienotā vērtība jeb ieguvums ir pašvaldības vadības, budžeta plānošanas un izpildes kontroles uzlabošana, lietvedības un dokumentu aprites procesu pilnveidošana, kā arī domes un pašvaldības organizatoriskā un tehniskā darba veikšanas, iepirkumu procesu, personāla lietvedības un iepirkumu procesu pilnveidošana.

NOBEIGUMS

IA pirmsākumi meklējami vienlaikus ar grāmatvedības rašanos jau pirms mūsu ēras, savukārt mūsdienīgu IA ir attīstījis kopš IAI dibināšanas ASV 1941. gadā.

Autore savā pētījumā konstatējusi, ka IA un auditora profesijas attīstībā ievērojamu ieguldījumu devuši daudzi pētījumi dažādās pasaules valstīs, analizējot IA metodiku, IA pievienoto vērtību, audita efektivitāti, iekšējā un ārējā audita sadarbību, audita komitejas lomu u. c. Pētot IA attīstību Eiropas valstīs, autore secinājusi, ka valstis dažādi ievieš, interpretē un skaidro IA un iekšējās kontroles procesus, tāpat katrai valstij ir sava prakse un atšķirīgas IA funkcijas, ko citas valstis var izmantot kā labākās prakses paraugu.

Analizējot Latvijas valsts pārvaldes iekšējo auditu, autore secinājusi, ka samērā augsta ir auditoru mainība, kas ietekmē iekšējā audita kvalitāti, tāpat Iekšējā audita padome pēdējo gadu atzinumos akcentē esošā iekšējā audita kompetences un efektivitātes nepietiekamību, kā arī atalgojuma problēmu, kas izskaidrojams ar pašreizējās Latvijas Republikas augstākās izglītības sistēmas nepilnīgajām iespējām IA jomā, jo faktiskā iekšējā auditora izglītošana notiek tikai darba procesā.

Ekspertu aptaujas rezultāti liecina, ka neatkarība ir viens no galvenajiem faktoriem IA pievienotās vērtības radīšanā, un Latvijas valsts tiešās pārvaldes IA sniedz sistemātisku efektivitātes un risku vadības novērtēšanas pieeju, taču tiek uzskatīts, ka IA metodikai ir nepieciešami uzlabojumi.

Jau 2005. gadā, vērtējot IA sistēmu Latvijā, ārvalstu eksperti norādīja, ka pašvaldībās būtu jāievieš IA funkcija, nodrošinot LR VK auditoriem iespēju izmantot iekšējo auditoru darba rezultātu, kā arī nodrošināt sistēmas kvalitāti un efektivitāti, atbrīvojoties no funkciju dublēšanās. Autore konstatējusi, ka Latvijas pašvaldību iekšējie auditori savā darbā izmanto Latvijas Republikas normatīvos aktus un pašvaldību saistošos noteikumus, Standartus un savu izstrādāto audita metodiku. 71,4% no iekšējiem auditoriem uzskata, ka ir nepieciešamas izmaiņas normatīvajos aktos, tomēr vairāki auditori uzskata, ka IA var darboties kā līdz šim – brīvprātīgi. Daži iekšējie auditori savā darbā joprojām izmanto

Starptautiskos revīzijas standartus, kas ir ārējiem revidentiem saistošs pamatdokuments. Pašvaldību iekšējie auditori strādā, ievērojot atšķirīgas metodes, bet dažās pašvaldībās IA veikšanas metodikas vispār nav.

Pētījumā iekļautās statistiskās datu analīzes rezultāti par laika periodu no 2013. gada līdz 2016. gadam parādīja, ka Latvijas pašvaldībās ar IA un pašvaldībās bez IA ieņēmumu un pašvaldību aktīvu apjoms būtiski atšķiras. Analizējot Latvijas statistiskos reģionus, vērojama sakarība: pašvaldībās, kurās nav IA, vidējās ieņēmumu summas un aktīvu apjoms ir mazāks nekā tajās pašvaldībās, kurās darbojas IA.

Ekspertu vērtējumā, autore veidotajā pašvaldību IA pievienotās vērtības jeb ieguvumu sarakstā nozīmīgākie elementi ir pašvaldības vadības, budžeta plānošanas un izpildes kontroles uzlabošana, vienotas lietvedības darba un dokumentu aprites nodrošināšana, domes un pašvaldības organizatoriskā un tehniskā darba veikšana un koordinēšana, kā arī iepirkumu procesu pilnveidošana un personāla vadības sistēmu efektīvāka nodrošināšana.

Pamatojoties uz veikto pētījumu un tam atbilstošajiem secinājumiem, autore ir izstrādājusi priekšlikumus, ar kuriem būtu iespējams uzlabot valsts pārvaldes IA funkcijas kvalitāti un ieviest vienotu IA funkciju Latvijas pašvaldībās.

Eiropas Komisijai veidot vadlīnijas regulāru pārskatu sagatavošanai par valsts pārvaldes un pašvaldību IAS, ziņojumā ietverot kvantitatīvos datus par IA, kas būtu salīdzināmi visās ES valstīs, piemēram, personāla kvalifikāciju (darba stāžu, sertificēto iekšējo auditoru skaitu), IA procesa efektivitāti (noslēgto IA skaitu, gada plāna izpildi procentos, termiņu ievērošanu audita ziņojumu iesniegšanai), IAS pievienoto vērtību (ieviesto ieteikumu īpatsvaru, auditoru dienu īpatsvaru, IAS vadītāja novērtējumu, ārējās novērtēšanas rezultātu, IA padomes novērtējumu u. c).

Latvijas Zinātņu akadēmijas Terminoloģijas komisijai iekļaut termina “iekšējais audits” skaidrojumu akadēmiskajā terminu datubāzē, priekšlikumā ietverot šādu Iekšējā auditoru institūta definīciju, kas vispilnīgāk raksturo IA: “Iekšējais audits ir neatkarīga, objektīva pārlicības radīšana un konsultēšana, lai palielinātu organizācijas vērtību un pilnveidotu tās darbības. Iekšējais audits palīdz organizācijai sasniegt tās mērķus, ieviešot sistemātisku, disciplinētu pieeju, lai novērtētu un pilnveidotu riska vadības, kontroles un pārvaldības procesu efektivitāti organizācijā vai iestādē risku vadības, kontroles un pārvaldes procesos.”

Finanšu ministrijai kā atbildīgajai par IA koordināciju un vienotu IA ilgtermiņa attīstības plānošanu Latvijas valsts pārvaldes IA attīstības veicināšanai izskatīt iespēju pārņemt dažu Eiropas valstu pieredzi šajā jomā: no Igaunijas

valsts pārvaldes – IA sistēmas ieviešanas pašvaldībās noteikšanu normatīvajos aktos; no Lietuvas un Ungārijas valsts pārvaldes – sertifikācijas programmu iekšējiem auditoriem ar apmācības moduļiem, pieaicinot universitātes profesorus un praktiķus; no Polijas valsts pārvaldes – audita komitejas izveidošanu katrā ministrijā; no Maltas valsts pārvaldes – iekšējā un ārējā audita sadarbības šķēršļu risinājumu, lai tiktu veicināta sadarbība labākai komunikācijai, kas noteikta normatīvajos aktos, tiktu piešķirti pietiekami resursi, notiktu konsultēšanas darbs; no Lielbritānijas valsts pārvaldes – iekšējā un ārējā audita sadarbība, daloties ar audita stratēģijām, plāniem, samazinot audita slogu uz organizāciju; no Kipras valsts pārvaldes – iekšējo auditoru specializēšanās konkrētās jomās; izstrādāt grozījumus MK 30.04.2013. noteikumos Nr. 238 “Iekšējo auditoru sertifikācijas kārtība” par iekšējo auditoru profesijas standarta ieviešanu valstī, kas noteiktu stingru sertifikāciju un auditoru specializēšanos konkrētās jomās: IT, personālvadība, finanses un budžets, grāmatvedības uzskaitē, projekti u. c.

Vides aizsardzības un reģionālās attīstības ministrijai sadarbībā ar Finanšu ministriju izstrādāt grozījumus likumā “Par pašvaldībām” un Iekšējā audita likumā tā, lai likumi attiektos uz ministrijām, iestādēm un pašvaldībām pēc viena no diviem autores piedāvātajiem scenārijiem: 1) IA struktūrvienība izveidojama lielās un ļoti lielās pašvaldībās (iedzīvotāju skaits pārsniedz 20 000), pārējās pašvaldībās jānodrošina IA veikšana vismaz reizi piecos gados; 2) ieviest IAS visās pašvaldību 29 sadarbības teritoriju jeb apriņķu centros. Izstrādāt “Rokasgrāmatu Latvijas pašvaldību iekšējā audita struktūrvienībām” ar iespējamām IA veikšanas pieejām: valsts tiešās pārvaldes metodikas pārņemšana; ārpakalpojuma pieeja; risku vadīšanas pieeja; brieduma modeļu izmantošana; kontroles pašnovērtējuma ieviešana, iekļaujot autores izstrādāto pašvaldību IA vērtēšanas pieeju.

Latvijas augstākajās mācību iestādēs izstrādāt studiju kursu, kas nepieciešami iekšējā audita sistēmas apguvei dažādos aspektos, proti, “Valsts pārvaldes iekšējais audits”, “Pašvaldību iekšējais audits”, “Publiskā sektora risku vadība” vai “Pašvaldību iekšējā kontrole”, kursu realizēšanu veidojot sadarbībā ar profesionāļiem. To saturs dotu iespēju jaunajiem speciālistiem sagatavoties iekšējā audita darbam valsts pārvaldē un pašvaldībās.

Latvijas pašvaldību vadītājiem, novērtējot IA lomu iekšējās kontroles sistēmas sakārtošanā, pēc nepieciešamības rast iespēju izveidot IAS savā pašvaldībā ar autores piedāvāto IA ieviešanas modeli un IA vērtēšanas pieeju.

PATEICĪBAS

Autore izsaka vislielāko pateicību Latvijas Universitātes profesorei *Dr. oec.* Intai Brūnai par ieteikumiem, iedrošinājumu, kritiku un veltīto laiku monogrāfijas tapšanā.

Liels paldies redaktorei Sandrai Priedītei par sapratni un literāro rediģēšanu. Liels paldies maketētājam Andrai Liepiņai par pacietību un grāmatas noformējumu.

Liels paldies ģimenei par atbalstu un iedrošinājumu.

ABREVIATŪRU SARAKSTS

CBOK –	<i>The Common Body of Knowledge</i>
COSO –	<i>The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CSP –	Centrālā statistikas pārvalde (<i>Central Statistical Bureau of Latvia</i>)
ECIIA –	<i>European Confederation of Institutes of Internal Auditing</i>
FM –	Finanšu ministrija (<i>Ministry of Finance</i>)
IA –	iekšējais audits (<i>Internal audit</i>)
IAI (IIA) –	Iekšējo auditoru institūts (<i>The Institute of Internal Auditors</i>)
IAD –	Iekšējā audita departaments (<i>Internal Audit Department</i>)
IAIPF (IIARF) –	Iekšējo auditoru institūta Pētījumu fonds (<i>The Institute of Internal Auditors Research Foundation</i>)
IAS –	iekšējā audita struktūrvienība (<i>Internal Audit Unit</i>)
IKS (ICS) –	iekšējās kontroles sistēma (<i>Internal control system</i>)
IT –	informācijas tehnoloģijas (<i>Information Technology</i>)
KNAB –	Korupcijas novēršanas un apkarošanas birojs (<i>Corruption Prevention and Combating Bureau of Latvia</i>)
LR VK –	Latvijas Republikas Valsts kontrole (<i>The State Audit Office of Republic of Latvia</i>)
LPS –	Latvijas Pašvaldību savienība (<i>The Latvian Association of Local and Regional Governments</i>)
RN –	riska novērtējums (<i>Risk Assessment</i>)
SIGMA –	“Atbalsts pārvaldības un vadības uzlabošanā Centrālās un Austrumeiropas valstīs” (tulkojumā) ir kopīga ESAO (OECD) un ES iniciatīva. Šī iniciatīva atbalsta valsts pārvaldes reformas centienus 13 valstīs ar pārejas perioda ekonomiku, un to galvenokārt finansē Eiropas Savienības <i>Phare</i> programma
SPPI (IPPF) –	Starptautiskais profesionālās prakses ietvars (<i>International Professional Practice Framework</i>)
Standarti –	Iekšējā audita profesionālās prakses starptautiskie standarti (<i>International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing</i>)
VARAM –	Vides aizsardzības un reģionālās attīstības ministrija (<i>The Ministry of Environmental Protection and Regional Development</i>)
VK –	Valsts kase (<i>Treasury of Republic of Latvia</i>)
VRAA –	Valsts reģionālās attīstības aģentūra (<i>The State Regional Development Agency</i>)

IZMANTOTĀS LITERATŪRAS UN AVOTU SARAKSTS

Latvijas Republikas likumi, valdības noteikumi u. c. normatīvie akti, statistikas dati

1. Centrālās statistikas pārvaldes dati par Latvijas valsts pārvaldes un pašvaldību darbinieku skaitu 2015., 2018. gadā.
2. Eiropas vietējo pašvaldību harta. Eiropas Padome (1985), Nr. 122. Strasbūra, 15.10.1985. Pieejams: <https://m.likumi.lv/doc.php?id=39149> [skatīts 22.04.2017.]
3. Eiropas Savienības pilnīgi vai daļēji finansēto programmu un projektu iekšējā audita metodika (2008). MK instrukcija Nr. 4, spēkā no 24.04.2008.; zaudējis spēku 01.10.2010. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=174335&from=off> [skatīts 14.05.2012.]
4. Iekšējā audita likums (2002). Latvijas Republikas likums spēkā no 04.12.2002., zaudējis spēku 16.03.2010. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=68523> [skatīts 14.05.2012.]
5. Iekšējā audita likums (2010). Latvijas Republikas likums spēkā no 16.03.2010., zaudējis spēku 11.01.2013. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=205906&from=off> [skatīts 14.05.2012.]
6. Iekšējā audita likums (2012). Latvijas Republikas likums spēkā no 11.01.2013. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=253680> [skatīts 29.06.2015.]
7. Iekšējā audita likuma anotācija. MK 24.07.2012. vēstule Nr. 90/TA-1504. Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/81316E6CBC37664DC2257A4600429842?OpenDocument#b> [skatīts 25.02.2017.]
8. Iekšējā audita metodika (2007). MK instrukcija Nr. 8, spēkā no 27.04.2007., zaudējis spēku 01.10.2010. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=156401> [skatīts 15.05.2012.]
9. Iekšējā audita padomes nolikums (1999). MK noteikumi Nr. 346, spēkā ar 09.10.1999., zaudējis spēku 05.06.2003. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=16234&from=off> [skatīts 14.05.2012.]
10. Iekšējā audita padomes nolikums (2003). MK noteikumi Nr. 305, spēkā ar 21.06.2003., zaudējis spēku 05.08.2006. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=76478&from=off> [skatīts 15.05.2012.]
11. Iekšējā audita padomes nolikums (2006). MK noteikumi Nr. 625, spēkā ar 05.08.2006., zaudējis spēku 24.11.2010. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=76478&from=off> [skatīts 15.05.2012.]
12. Iekšējā audita padomes nolikums (2010). MK noteikumi Nr. 1047, spēkā no 24.11.2010. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=221562> [skatīts 15.05.2012.]

13. Iekšējā audita veikšanas kārtība (2010). MK noteikumi Nr. 918, spēkā no 07.10.2010., zaudējis spēku 01.06.2013. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=219073&from=off> [skatīts 08.05.2015.]
14. Iekšējā audita veikšanas un novērtēšanas kārtība (2013). MK noteikumi Nr. 385. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=258270> [skatīts 08.05.2015.]
15. Iekšējo auditoru sertifikācijas kārtība (2003). MK noteikumi Nr. 307, zaudējis spēku 01.10.2010. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=76498> [skatīts 14.05.2012.]
16. Iekšējo auditoru sertifikācijas kārtība (2010). MK noteikumi Nr. 1128, zaudējis spēku 09.05.2013. Pieejams: <http://likumi.lv/ta/id/223293-ieksejo-auditoru-sertifikācijas-kartiba> [skatīts 08.05.2015.]
17. Iekšējo auditoru sertifikācijas kārtība (2013). MK noteikumi Nr. 238, spēkā no 30.04.2013. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=256562> [skatīts 08.05.2015.]
18. Kārtība, kādā iestādē tiek veikts iekšējais audits (2003). MK noteikumi Nr. 306, spēkā no 21.06.2003., zaudējis spēku 01.10.2010. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=76500> [skatīts 14.05.2012.]
19. Latvijas lielo pilsētu asociācijas 02.10.2013. vēstule Nr. 5-1/177 Latvijas Republikas Ministru prezidentam “Par VARAM rīkojumu veikt pārbaudes pašvaldībās”.
20. Latvijas Republikas Vides aizsardzības un reģionālās ministrijas 26.09.2013. rīkojums Nr. 329 “Par pārbaucēju veikšanu pašvaldībās”.
21. Likumprojekta “Iekšējā audita likums” anotācijas, 2009., 2012. gads.
22. Noteikumi par iekšējo auditu (1999). MK noteikumi Nr. 342, zaudējis spēku 05.06.2003. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=16230> [skatīts 15.05.2012.]
23. Noteikumi par iekšējās kontroles sistēmas izveidošanas pamatprasībām (2003). MK noteikumi Nr. 466, spēkā no 23.08.2003., zaudējis spēku 01.10.2010. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=78263&from=off> [skatīts 15.05.2012.]
24. Noteikumi par iekšējās kontroles sistēmu tiešās pārvaldes iestādēs. MK noteikumi Nr. 326, spēkā no 08.05.2012. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=247746> [skatīts 10.06.2015.]
25. Noteikumi par valsts un pašvaldību institūciju amatpersonu un darbinieku darba samaksu un tās noteikšanas kārtību (2013). MK noteikumi Nr. 66 spēkā no 06.02.2013. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=254560> [skatīts 05.08.2015.]
26. Par 1985. gada 15. oktobra Eiropas vietējo pašvaldību hartu. Latvijas Republikas likums spēkā no 28.02.1996. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=39139> [skatīts 06.06.2015.]
27. Par kopējām valsts pārvaldē auditējamām prioritātēm 2011.–2019. gadā. MK rīkojumi. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/iekseja_audita_politika/normativie_akti/ [skatīts 14.03.2019.]
28. Par pasākumu plānu iekšējā audita sistēmas pilnveidošanai. MK 24.02.2010. rīkojums Nr. 114. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=205819> [skatīts 12.04.2012.]
29. Latvijas Republikas likums “Par pašvaldībām” (1994). Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=57255> [skatīts 23.11.2017.]
30. Latvijas Republikas likums “Par pašvaldību budžetiem” (1995). Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=34703> [skatīts 12.04.2012.]

31. Par Valsts pārvaldes politikas attīstības pamatnostādnēm 2014.–2020. gadam. MK rīkojums Nr. 827, Rīgā, 2014. gada 30. decembrī (prot. Nr. 69, 47. §). Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=271384> [skatīts 10.08.2015.]
32. Valsts pārvaldes iekārtas likums (2003). Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=63545> [skatīts 13.05.2015.]
33. Pārskati par iekšējā audita sistēmas darbību valsts pārvaldē 2000.–2016. gadā. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/iekseja_audita_politika/parskati/ [skatīts 07.05.2015.]
34. Pārskats par iekšējā audita sistēmas darbību valsts pārvaldē 2001. gadā. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/iekseja_audita_politika/parskati/2001_gada/ [skatīts 25.09.2017.]
35. Pašvaldību pārskati par 2013., 2014., 2015., 2016. gadu. Pieejams: <https://www.kase.gov.lv/parskati/pasvaldibu-menesa-un-gada-parskati> [skatīts 26.01.2018.]

Autoru darbi

36. Abdolmohammadi M., D'onza G., Sarens G. (2016) *Bechmarking Internal Audit Maturity*. CBOK IARF, 43 p. Available at: www.theiia.org/gotoCBOK [cited 03.08.2016.]
37. Alic M., Rusjan B. (2010) Contribution of the ISO 9001 internal audit to business performance. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 27, Iss. 8, pp. 916–937.
38. Anderson U. L. et al. (2010) *Effective Sizing of Internal Audit Departments*. IIA Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, 80 p.
39. Arhipova I., Bāliņa S. (2003) *Statistika ekonomikā. Risinājumi ar SPSS un Microsoft Excel*. Datorzinību centrs, 203.–352. lpp.
40. Baggett W. O. (2003) Creating a Culture of Security. *Internal Auditor*, June, pp. 1–5.
41. Barševska K. (2013) *VARAM komentārs par pašvaldību pārbaudēm*. Pieejams: http://www.varam.gov.lv/lat/aktual/preses_relizes/?doc=17408 [skatīts 13.08.2015.]
42. Bērzkalns I., Boulton I. (2000) *Iekšējās kontroles sistēmas rokasgrāmata*. Rīga: Īpašu uzdevumu ministra valsts reformu lietās sekretariāts, 45. lpp.
43. Blažēviča I. (2000) *Iekšējais audits. Grāmatvedība un revīzija*. LRZA, febr., 32.–35. lpp.
44. Brink V. Z. (1943) *Managerial control through internal auditing*. La Salle extension university, 55 p.
45. Brink V. Z., Cadmus B. (1950) *Internal auditing in industry*. Developed under the direction of the Research Committee. 1950, 404 p.
46. Brief R. P., Stern L. N. (1996) *New Works in Accounting history*. Garnald Publishing, New York and London, 198 p. Available at: https://books.google.lv/books?id=kejIjGaqcC&pg=PA198&lpg=PA198&dq=internal+audit+Dr.Aubrey+Smith+1933&source=bl&ots=mcGNx_nZz5&sig=jm6Tc26wEtiRjCGzb5jCm99Tp8A&hl=lv&sa=X&ved=0ahUKewicuuPLl4fOAhUEFSwKHZd5DXQQ6AEIJTAB#v=onepage&q=internal%20audit%20Dr.Aubrey%20Smith%201933&f=false [cited 22.07.2016.]
47. Bruna I. (2010) *Enterprise Internal Audit and Control*. Rīga, University of Latvia, 166 p.

48. Bruna I. (2014) *Performance of the Public sector's internal audit in Baltic States*. The 8th International Days of Statistics and Economics, Prague, September 11–12, pp. 199–209.
49. Burnaby A. P., Hass S. (2011) Internal Auditing in the Americas. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 8. Available at: <http://www.emeraldinsight.com/search.htm>.
50. Chambers A. D., Odar M. (2015) A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30, No. 1, pp. 34–55. Available at EBSCO data base [cited 03.08.2016.]
51. Chambers A. D. (2014) New guidance on internal audit – an analysis and appraisal of recent developments. Commentary. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29, No. 2, pp. 196–218.
52. Chapon N. (2012) Questioning the Impact of IA in the Public Sector. Conference on “Public Internal Control systems in the EU Member states”, Brussels, 27/28 February Discussion paper on Internal Audit, 8 p.
53. Characteristics of an Internal Audit Activity. Dec., 2010, 50 p. IIAF.
54. Chartered Institute of Internal Auditors (2017) Position paper: *Internal audit's relationship with external audit*. November, 5 p.
55. Chen J.-F., Lin W.-F. (2011) Measuring Internal Auditing's Value. The IIA Global Audit Survey. A component of the CBOK Study. IIAF, pp. 1–2.
56. Coetzee P., Fourie H. & Burnaby P. A. (2015) The growth of the internal audit profession is more than just numbers. Fact or fiction? Evidence from South Africa. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30, No. 6/7, pp. 514–538. Available at: www.emeraldinsight.com [cited 25.07.2016.]
57. Dābola V. (2013) *Iekšējais audits atbilstoši starptautiskajiem standartiem*. IAI Latvijas nodaļa, semināra materiāli, 28.11.2013.
58. Dābola V. (2016) Izmaiņas standartos. Jauna struktūra jaunam laikmetam. *IAI Vēstnesis*, 2016, Nr. 9, 5. lpp.
59. Danish Ministry of Finance Internal audit department (2014) Presentation. IAS Conference. Adding value through Internal audit, Brussels, 23.09.2014.
60. Davies M. (2009) *Effective working relationships between audit committees and internal audit – the cornerstone of corporate governance in local authorities a Welsh perspective*. Available at: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10997-008-9070-9> [cited 20.02.2019.]
61. Diamond J. (2002) *The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective*. International Monetary Fund, 2002, Working Paper, 02/94, 35 p. Doane T. Public Sector Innovation. Internal Auditor, April 2016, 68 p.
62. Dragia M. et al. (2011) *Internal Audit and Control Trends in the Public Sector of Transition Countries*. Proceeding of the International Scientific Conference, Juraj Dobrila University of Pula, December 1, pp. 62–80. Available at: <http://connection.ebscohost.com/c/articles/89602694/internal-audit-control-trends-public-sector-transition-countries> [cited 26.02.2019.]
63. Dubis G. S., Jain P., Manchanda A., Thakkar R. (2010) *Measuring Internal Audit Effectiveness And Efficiency*, Dec., IPPF – Practice Guide. The IIA. 16 p.
64. ECIIA FERMA (2010) *Guidance for boards and audit committees*. Guidance on the 8th EU Company law directive 2006/43/EC, article 41–46, 21 sept., pp. 7–17.
65. ECIIA (2013) *Improving Cooperation Between Internal and External Audit*. Position Paper, 11 p.

66. *Ekonomikas un finanšu vārdnīca* (2003) Rīga: Norden AB, 58.–59. lpp.
67. *Ekonomisko terminu vārdnīca uzņēmējdarbībai* (1997) Latviešu-angļu. Ekonomisko reformu institūts. Rīga: Preses nams, 111 lpp.
68. *Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca* (2000) Sastādījis autoru kolektīvs R. Grēviņas vadībā. Rīga: Zinātne, 702 lpp.
69. *Ētikas kodekss*. Iekšējo auditoru institūts, 2009. gada janvāris.
70. Faituša I. (2010) Development of Internal audit in Latvia. International Conference “New Socio-Economic Challenges of Development in Europe 2010”: Riga, Latvia, October 7–9, 2010. Conference Proceedings. Riga: University of Latvia, 2011, pp. 434–440.
71. Faituša I. (2013) Iekšējā audita veikšanas metodes. *Sabiedrība un Kultūra. Rakstu krājums XV*. Liepājas Universitāte. Dabas un sociālo zinātņu fakultāte, Liepāja, 627.–637. lpp.
72. Faituša I. (2014) Internal Audit System Changes in Local Governments of Latvia “International Conference “New Challenges of Economic and Business Development – 2014” (Riga, Latvia, May 8–10): Conference proceedings, pp. 142–148.
73. Faituša I. (2012) Internal Auditing in Local Governments. In International Scientific Conference “New Challenges of Economic and Business Development – 2012”. Riga, Latvia, May 10–12, University of Latvia; Conference Proceedings. Riga: University of Latvia, 2012, pp. 171–176.
74. Faituša I. (2012) Opportunities for the Development of Internal Audits Procedures at Local Government Level in Latvia. *Journal Economic and Management Research*. University of Latvia, Faculty of Economics and Management. Vol. 1, 2012, pp. 45–53.
75. Faitusa I., Grima S., Baldacchino P. J. A. (2016) Comparative Analysis of the EU Public Sector Internal Audit Methodology and Requirements. Proceedings of International Scientific Conference New Challenges of Economic and Business Development – 2016, May 12–14, Riga, University of Latvia, pp. 231–243.
76. Faitusa I. (2015) Public Internal Control in the European Union. Proceedings of the 2015. International Conference Economics Science for Rural Development No. 37 – Jelgava, LLU ESAF, 23–24 April 2015, pp. 252–257.
77. Gleizda G. (2013) Jāsaprot, ko tas dara un kur aiziet nauda. Intervija ar IAI valdes priekšsēdētāju un Huawei Technologies IAD viceprezidentu Phil Tarling, 2013. gada 14. marts. Saldo. *Dienas Bizness*, 1.–2. lpp.
78. Grūba I. (2011) Auditors kustībā. Intervija ar FM Audita un revīzijas departamenta vadītāju Natu Lasmani. *IAI Vēstnesis*, Nr. 2, 2.–4. lpp.
79. Grūba I. (2010) Nodošana ārpalpojuma – plusi un minusi. Saldo. *Dienas Bizness*, Nr. 6, 18.–19. lpp.
80. Guillot C. (2016) Expanding the Foundation. *Internal Auditor*, February, pp. 17–20. Available at e-resources of University of Latvia Library [cited 21.07.2016.]
81. Gupta P. P. & Ray M. R. (1992) The Changing Roles of the Internal Auditor. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 7 No. 1, pp. 3–8. Available at: <http://datubazes.lanet.lv:3532/eds/search/basic?sid=8bf55204-5fa8-4d71-9263-6d89e36ed39c%40sessionmgr104&vid=0&hid=104> [cited 25.07.2016.]
82. Gurkovska V. (2012) Noderīgi: Eiropas Komisijas kopsavilkums par auditoru kontroles sistēmu 27 ES dalībvalstīs. *IAI Vēstnesis*, Nr. 4, 5.–6. lpp.

83. Harrington L., Piper A. (2016) *Driving Success in a Changing World*. 10 Imperatives for Internal Audit. IIARF, CBOK, 27 p. Available at: www.theiia.org/goto/CBOK [cited 03.08.2016.]
84. Hāznere A. (2006) *Risku pārvaldības process, risku identificēšanas un vērtēšanas metodika*. Rīga, SEE semināra materiāli, 3.–4. nov.
85. *Ievads auditā* (2000) ACCA, LU, tulkojusi I. Brūna, E. Kassalis, V. Paupa. 2000, 167 lpp.
86. Ivanova I. Intervija ar IAI pirmās valdes locekļiem Māri Graudiņu un Daci Nulli. *IAI Vēstnesis* Nr. 7, 2014, 5.–10. lpp. Pieejams: http://iai.lv/wp-content/uploads/vestnesis_nr_7.pdf [skatīts 05.07.2015.]
87. Ivanova I., Spruča K. (2015) CBOK aptauja – tendences pasaulē un Baltijas reģionā. *IAI Vēstnesis*, Nr. 8, 2015, 5.–12. lpp. Pieejams: <http://iai.lv/iai-vestnesis-nr-8-oktobris-2015/> [skatīts 17.07.2016.]
88. Jaunzems A. (2009) *Risku analīze un vadīšana*. Ventspils: Ventspils Augstskola, 361 lpp.
89. Kagerman H., Kinney W. et al. (2008) *Internal Audit Handbook*. Springer 2008, Germany, 608 p.
90. Kozlova K., sast. (2016) *Atgriešanās Eiropā. Latvijas prezidentu, premjerministru, ministru un diplomātu esejās*. ES 1990–2015. Rīga: Zinātne, 8. lpp.
91. Krastiņš O. (1998) *Statistika un ekonometrija*. Rīga: LR CSP.
92. Kubliņš I. (2016) Grāmatvedim nebūtu jārikojas pretēji profesionālajai un ētiskajai pārlicēbai. Intervija ar Elitu Krūmiņu. *Bilance*, Nr. 11/12 (383/384), 7.–11. lpp.
93. Kvēle V. (2005) *Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīca*. Rīga: Avots, 253 lpp.
94. Lambrechts A. J., Lourens J. E., Millar P. B., Sparks D. E. (2011) *Global Technology Audit Guide (GTAG) 16 Data Analysis Technologies*. IIA, Altamonte Springs, Florida, USA, 21 p.
95. Lasmane N. (2010) Iekšējais audits valsts pārvaldē – izmaiņas normatīvajos aktos. *Bilance*, Nr. 19 (247), 14.–15. lpp.
96. Lenz R., Hahn U. (2015) A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30, No. 1, pp. 5–363. Available at: <http://datubazes.lanet.lv:3532/eds/search/basic?sid=8bf55204-5fa8-4d71-9263-6d89e36ed39c%40sessionmgr104&vid=0&hid=104> [cited 03.08.2016.]
97. Leung P. et al. (2011) Accountability structures and management relationships of internal audit. An Australian study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 9, pp. 794–816.
98. Liepiņa I. (2009) Uzņēmuma risku atklāšana un novērtēšana ar pašu spēkiem. *Bilance*, Nr. 18 (22), 28.–31. lpp.
99. MacRae E., Gils D. (2014) Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector. IIARF, Altamonte Springs, Florida, 48 p.
100. Mālderis G. (2008) *Grāmatvedība. Revīzija. Audits*. Rīga: SIA “Biznesa augstskola Turība”
101. Mālderis G. (2001) *Revīzija un audits*. Rīga: SIA “Biznesa augstskola Turība”, 92 lpp.
102. Marks N. (2018) How to Assess the Effectiveness of Internal Audit. *Internal Auditor*. 3 p. Available at: <https://iaonline.theiia.org/how-to-assess-the-effectiveness-of-internal-audit> [cited 25.03.2018.]

103. Masane-Ose J. (2007) Growing Prestige of Internal auditor Profession in Europe. 10. profesionālā konference "Audits. Revīzija. Nodokļi. Grāmatvedība". 88.–89. lpp.
104. Miķelsons S. (2011) *Iekšējais audits kā uzņēmuma trešā aizsardzības līnija*. Iekšējo auditoru institūts, XII.
105. Model Internal Audit Activity Charter. The Institute of Internal Auditors. Revised: 05/2013.
106. Movsisjana A. (2006) Iekšējā audita nenovērtētā loma: no diagnozes līdz prognozei. *Bilance*, Nr. 3, 30.–31. lpp.
107. Nedeia C.L. (2015) The Role and Prospects of the Internal Audit in Improving management of Public Institutions. *Valahian Journal of Economic Studies*, Vol. 6 (20), Issue 3, pp. 7–14.
108. Niekwlands H. (2006) *Sustainability and Internal Auditing*. IIA Research Foundation, pp. 67–73.
109. Nikolo grupa (2011) *Auditoru interviju apkopojums*. Nodevums pētījumā "Iekšējās kontroles sistēmas novērtējums un rekomendāciju izstrāde". Rīga, 20 lpp.
110. Norman C. S. et al. (2010) Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, pp. 546–557. Available at ScienceDirect.
111. O'Regan D. (2001) *Auditing International Entities: a practical guide to risks, objectives and reporting*. The IIA Research Foundation, 103 p.
112. O'Regan D. (2014) *Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes, and Regulations*. John Wiley & Sons. Inc, Hoboken, I Jersey, pp. 51–52.
113. Parker G. W. (1995) *Auditing of Management Systems*. Hampshire, England, 135 p.
114. Paul E. Lindow and Jill D. Race (2002) Beyond Traditional Audit Techniques. *Journal of Accountancy*, July.
115. Pētersone B. (2010) Iekšējās kontroles sistēmas attīstība valsts pārvaldē. IAI 5. gadskārtējā konference. Rīgā, IX.
116. Pelletier J., Tophoff V. (2016) Inspire, Implement, Assure – How Internal Auditors Can Leverage the International Framework Good Governance in The Public Sector. Oct. 11. Available at: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/governance/discussion/inspire-implement-assure-how-internal-auditors-can> [cited 25.01.2017.]
117. Pickett K. H. S. (2003) *The internal auditing handbook*. John Wiley & Sons Ltd., 786 p.
118. Pilcher R. et al. (2013) The Interface between Internal and External Audit in the Australian Public Sector. *Australian Accounting Review*, Vol. 23, No. 67, Issue 4, pp. 330–340.
119. Piper A. (2015) *Auditing the Public Sector. Managing Expectations, Delivering Results*. IIARF, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA, IIARF, 23 p.
120. Ramamoorti S. (2003) *Chapter 1: Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*. The IIA Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, pp. 2–14.
121. Ramamoorti S., Siegfried A. N. (2016) *Promoting and Supporting Effective Organizational Governance*. Internal Audit's Role. CBOOK, IIARF, 39 p.
122. Ray E. (2009) *Adding Value: How Modern Internal Auditing Assists Organizations in Achieving Strategic Objectives*. IIARF, pp. 4–5.
123. Reding Kurt F. et al. (2007) *Internal Auditing Assurance & Consulting Services*. IIA Research Foundation, Altamonte Springs, 45 p.
124. Rouldigins V. *Starptautiskā biznesa skaidrojošā vārdnīca*. Rīga: Jumava, 2005, 36. lpp.

125. Rose J. (2013) Brieduma modeļu izvēle, izmantošana un izveide: risks izmantošanai pārliecības gūšanas, konsultāciju pakalpojumos. IAI tulkojums
126. Sarens G. et al. (2011) Are internal auditing practices related to the age of the internal audit function? *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 1, 2011, pp. 51–64.
127. Sarens G., Lamboglia R. (2014) The (mis) fit between the profile of internal auditors and internal audit activities. *Accounting and business Research*, Vol. 44, No. 1, pp. 41–62.
128. Sawyer L. B., Dittenhofer M. A. (1996) *Sawyer's internal auditing: the practice of modern internal auditing*. Altamonte Springs, Florida. Institute of Internal Auditors, 1499 p.
129. Sawyer L. B. (1995) An Internal Audit Philosophy. *Internal Auditor*. Aug., Vol. 52, Issue 4, p. 10. Available at e-resources of University of Latvia <http://datubazes.lanet.lv>: [cited 23.02.2019.]
130. SIGMA (2005). Ekspertu palīdzība valsts iekšējā audita sistēmai Latvijā. SIGMA ekspertu sagatavotais detalizētais ziņojums; aprīlis, 88 lpp.
131. Sīle L. (2012) IAI un Finanšu ministrijas īstenotais kopprojekts "Risku modelis valsts pārvaldei". *IAI Vēstnesis*, Nr. 4, 7. lpp.
132. Strazdiņš P. (2008) Pieci izaicinoši aspekti iekšējā audita profesijā. *Bilance*, Nr. 13 (193), 6–8. lpp.
133. Supplemental guidance (2012) *The Role of Auditing in Public Sector Governance*, 2nd edition. Altamonte Springs FL, The IIA, January, pp. 6–8.
134. Šulca R. (2010) *Latvijas pašvaldību iekšējā audita sistēmas attīstības iespējas*. Pētījuma kopsavilkums. Jelgava, 2010, 131 lpp.
135. Soh D. S. B. and Martinov-Bennie N. (2011) The internal audit function. Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27, No. 7, pp. 605–622.
136. State Regional Development Agency (2011) *Development of Regions in Latvia*. Riga, 171 p.
137. Swinkels W. H. A. (2012) Exploration of a theory of internal audit. Akademisch proefschrift. Universiteit van Amsterdam, 241 p.
138. Taxation trends in the European Union (2014 edition). Taxation and Customs Union, EU, 2014, 308 p.
139. Taylor D. H., Glezen G. W. (1997) *Auditing An Assertion Approach*. 7th ed., New York, pp. 5–7, 712–713.
140. Taylor D. H., Glezen G. W. (1994) *Auditing integrated concepts and procedures*. Canada, 1994, 1023 p.
141. The audit committee and the CAE (2013) *Sustainable a strategic partnership*. The IIARF White paper, IIARF, 2013. Altamonte Spring, Florida, e/SBN-13: 978-0-89413-730-3, pp. 5–18.
142. The IIA Global Internal Audit Survey (2010) Characteristics of an Internal Audit Activity. A Component of the CBOK Study, IIARF, Dec., 2010, Altamonte Springs, Florida, 60 p.
143. The IIA (2014) Vērtības radišana sadarbojoties: aicinājums rīkoties. Globālais ziņojums, jūlijs, 15. lpp.
144. The Institute of Internal Auditors (2001) *Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors*. Altamonte Springs, FL, 61 p.

145. Uzulāns J. (2004) *Projektu vadība*. Rīga: Jumava, Biroja sērija, 2004, 82.–92., 117.–120., 244. lpp.
146. Uzulāns J. (2010) *Risku vadība projektu kontekstā*. Rīga: Drukātava, 2.–27., 42.–51., 136. lpp.
147. Vaitkevičius J. (2014) *Public sector internal audit in the Republic of Lithuania*. Meeting of the INTOSAI Internal Control Standards Subcommittee. Vilnius, 27–28 May.
148. Valsts reģionālās attīstības aģentūra (2011) *Reģionu attīstība Latvijā 2010*, Rīga, 171 lpp.
149. Vanags E. (2007) *Valsts pārvaldes reformas ārvalstīs un Latvijā*. Rīga: Latvijas Statistikas institūts, 35.–36. lpp.
150. Vērdiņa G. (2012) *Iekšējās kontroles sistēmas pilnveidošanas iespējas studiju programmas īstenošanas procesos*. Promocijas darbs vadībinātnes doktora zinātniskā grāda iegūšanai izglītības vadības apakšnozarē. Rīga: LU PPMF, 252 lpp.
151. Wade K. W. (2001) Iekšējā audita apjoms. *Grāmatvedība un revīzija*. 2001/5, 11.–13. lpp.
152. William C. B., Raymond N. J., Walter G. K. (2001) *Modern Auditing*. 7th edition, John Wiley & Sons, Inc., 1044 p.
153. Zaman M., Sarens G. (2013) Informal interactions between audit committees and internal audit functions. Exploratory evidence and directions for future research. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28, No. 6, pp. 495–515.
154. Zammit S., Baldacchino P. (2012) Overcoming Barriers between the Internal and External Audit Functions in Malta. *International Journal of Government Auditing*, April, pp. 14–18.
155. *Теория статистики* (2000) Учебник. Под ред. проф. Г. Л. Громыко. Серия «Высшее образование». Москва, ИНФРА-М, 414 с.

Interneta resursi

156. About The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO. Available at <http://info.knowledgeleader.com/bid/161685/what-are-the-five-components-of-the-coso-framework> [cited 23.02.2018.]
157. Akadēmiskā terminu datubāze *AkadTerm*. Audita un revīzijas definīcijas. Pieejams: <http://termini.lza.lv/term.php?term=rev%C4%Bzija&list=rev%C4%Bzija&lang=LV> [skatīts 11.02.2016.]
158. Astrals Internal Audit Methodology, (India). Available at http://www.advanceecom solutions.com/newsletter/internal_audit_services_at_astral.html [cited 05.08.2012.]
159. Audit Committee Institute. KPMG. Available at www.kpmg.co.uk/aci [cited: 02.02.2018.]
160. Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States 2012. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2011. Available at http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/compendium_27_countries_en.pdf [cited 09.07.2015.]
161. Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States. Second edition, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014, ISBN: 978-922-79-37868-3. Available at http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index_en.cfm [cited 09.07.2015.]

162. Dābola V. Izmaiņas standartos. Pieejams: <http://iai.lv/izmainas-standartos-jauna-struktura-jaunam-laikmetam/> [skatīts 30.06.2017.]
163. Davide McCabe. Lawrence B. Sawyer The Father of Modern Internal Auditing, 2004. Available at <http://www.thesawyerlegacy.com/> [cited 12.05.2015.]
164. Eiropas valstu 2015. gada pašvaldību ieņēmumu īpatsvars vispārējās valdības ieņēmumos, %. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/pasvaldibu_finansu_uzraudziba/latvijas_pasvaldibu_budzeta_raditaju_salidzinajums_ar_eiropas_valstim/2015_gads/ [skatīts 20.10.2017.]
165. Ētikas kodekss. Pieejams: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx> [cited 26.01.2018.]
166. Iekšējā audita darbības novērtēšana. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/iekseja_audita_politika/iekseja_audita_darbibas_novertesana/ [skatīts 01.07.2016.]
167. Iekšējā audita definīcija. Iekšējo auditoru institūts, 2008. Pieejams: <http://iai.lv/lv/standarti> [skatīts 20.01.2012.]
168. Iekšējā auditoru institūta skaidrojumi IA definīcijai. Pieejams: <http://iai.lv/ieksejam-auditoram/iekseja-audita-definicija> [skatīts 26.08.2015.]
169. IAI oficiālie auditori par iekšējā audita lomu kompleksajā uzņēmuma riska vadībā. Pieejams: http://www.iai.lv/files/Biedriem/standarti/2010/ippf_pp_role_of_ia_in_erm_lv_01.09.2010.pdf [skatīts 23.08.2012.]
170. Iekšējā audita profesionālās prakses starptautiskie standarti (Standarti), IAI. Pieejams: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Latvian.pdf> [skatīts 30.06.2017.]
171. Iekšējo auditoru institūta misija, auditor. Pieejams: <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> [skatīts 08.05.2015.]
172. Internal audit. Interactive Terminology for Europe. Available at <http://iate.europa.eu/SearchByQuery.do> [cited 25.01.2017.]
173. Internal audit definition. Glossary IFAC. Available at <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a005-2010-iaasb-handbook-handbook-glossary.pdf> [cited 24.01.2017.]
174. Termina "Internal audit" tulkojums. Letonika: Angļu–latviešu vārdnīca. Pieejams: <http://www.letonika.lv/groups/default.aspx?cid=269404&r=10331062&lid=269404&g=2&q=internal%20audit&h=4708> [pēdējo reizi skatīts 25.01.2017.]
175. Internal Audit Competency Framework. Available at <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/Pages/Competency-Framework.aspx> [skatīts 29.06.2017.]
176. Internal audit methodology, BDO Belgium. Available at <http://www.bdo.be/internal%20audit> [cited 05.08.2012.]
177. International Professional Practices Framework, 2009. Available at http://www.svir.ch/xml_1/internet/en/application/d271/d272/f273.cfm [cited 06.08.2012.]
178. International standards for the professional practice of internal auditing. Available at <http://iai.lv/lv/standarti> [cited 26.01.2012.]
179. Klismetā G. Saruna ar VARAM ministru K. Gerhardu "Vai nu "A" vai "B"". Logs, 2017, Nr. 1 (259). Pieejams: <http://www.lps.lv/lv/zurnals-logs-infolapa/zurnals-logs/> [skatīts 22.04.2017.]
180. Latvijas Pašvaldību audita vienību ROKASGRĀMATA. Pieejams: <http://varam.gov.lv/lat/publ/met/pasv/?doc=13181> [skatīts 28.01.2017.]

181. Latvijas pašvaldību budžeta rādītāju salīdzinājums ar Eiropas valstīm. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/pasvaldibu_finansu_uzraudziba/latvijas_pasvaldibu_budzeta_raditaju_salidzinajums_ar_eiropas_valstim/2016_gads/ [skatīts 31.01.2018.]
182. Latvijas Republikas Vides aizsardzības un reģionālās ministrijas komentārs par pašvaldību pārbaudēm 03.10.2013. Pieejams: http://www.varam.gov.lv/lat/aktual/preses_relizes/ [skatīts 13.10.2017.]
183. Liepiņš V. Vēlēšanu sistēmas. Priekšrocības un trūkumi. Pieejams: <http://www.lvportals.lv/visi/likumi-prakse/186897-velesanu-sistemas-prieksrocibas-un-trukum/> [skatīts 28.01.2017.]
184. Linnas R. Legal Regulation of Internal audit in Estonia. Conference on Internal Audit and Corporate Governance, April 18–19, 2012. Available at <http://www.iacmaster.it/iacgconference2012/wp-content/uploads/2012/04/Raivo-Linnas.pdf> [cited 12.03.2016.]
185. Latvijas Republikas 2015. gada pārskats par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem. LR VK, Rīga, 2016. gada 15. septembris. Pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2015/2.4.1-34_2015/3.3.-revizijas-zinojums-sgp-2015_publicesanai.pdf [skatīts 27.01.2017.]
186. Nodokļu ieņēmumu sadalījums pa budžetiem procentos no kopējiem ieņēmumiem 2017. gadā. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/valsts_budzets/nodoklu_ienemumu_sadalijums_pa_budzetiem/ [skatīts 26.02.2017.]
187. Novadu veidošanas rokasgrāmata. Reģionālās attīstības un pašvaldību lietu ministrija, 01.08.2009. Pieejams: <http://www.varam.gov.lv/lat/publ/met/pasv/?doc=13181> [skatīts 22.04.2017.]
188. Par Ditenhoffer M. A. Pieejams: <http://www.legacy.com/obituaries/washingtonpost/obituary.aspx?pid=178032786> [cited 03.08.2016.]
189. Par Sawyer L. B. The Sawyer Legacy. Available at <http://www.thesawyerlegacy.com/> [cited 22.07.2016.]
190. VARAM (2017) par informatīvo ziņojumu “Par valsts administratīvi teritoriālo iedalījumu un valsts pārvaldes institūciju sadarbības teritoriju izveidi”. Pieejams: http://www.lps.lv/uploads/docs_module/Par%20informat%C4%ABvo%20zi%C5%86ojumu%20E2%80%9CPar%20valsts%20administrat%C4%ABvi%20teritori%C4%81lo%20iedal%C4%ABjumu%20un%20valsts%20p%C4%81rvaldes%20inst%C5%ABciju%20sadarb%C4%ABbas%20teritoriju%20izveidi%20E2%80%9D.pdf [skatīts 17.04.2017.]
191. Par Latvijas Republikas 2013. gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem. LR VK Revīzijas ziņojums, 15.09.2014. Pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2013/5.1-2-32-2_2013/pasvaldibu-zinojums-publikosanai-02-10-2014.pdf [skatīts 06.06.2015.]
192. Pasaules iekšējā audita publikāciju un auditoru vēsturiskais katalogs. Pieejams: <http://catalog.hathitrust.org/Record/007903615> [skatīts 19.08.2015.]
193. Pašvaldību administratīvi teritoriālās vienības uz 06.01.2010. Pieejams: <http://www.lps.lv/Pasvaldibas/> [skatīts 18.03.2010.]
194. Pašvaldību finanšu rādītāju analīze. Latvijas Republikas Finanšu ministrijas Pašvaldību finansiālās darbības uzraudzības un finansēšanas departaments. Pieejams: http://fm.gov.lv/?lat/pasvaldibam/pasvaldibu_finansu_raditaju_analize [skatīts 03.01.2012.]

195. Revīzijas ziņojums par Latvijas Republikas 2014. gada pārskatu. Par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem. Pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads//reviziju-zinojumi/2014/2.4-1-39_2014/sgp_zinojums_01102015.pdf skatīts 18.08.2016.]
196. Riski valsts pārvaldes iestādēs. Informatīvs materiāls iekšējiem auditoriem. IAI, 04.01.2012. Pieejams: http://iai.lv/wp-content/uploads/vadlinijas_risku_modelis_valsts_prvaldei1.pdf [skatīts 28.08.2015.]
197. Role of Audit Committees for IA in the public sector. Discussion paper No. 4 PIC an EU Approach, ref. 2014-4. Available at http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/pic_paper4_en.pdf [cited 24.02.2018.]
198. Skujiņa V. Vai termini *audits* un *revīzija* un arī *auditors* un *revidents* ir sinonīmi? Terminoloģijas Jaunumi. Pieejams: <http://termini.lza.lv/article.php?id=70> [skatīts 14.03.2010.]
199. Standards & Guidance. Available at <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> [cited 29.06.2017.]
200. Sudraba I. Par diskusiju LU doktorantūras skolā. E-pasts, 2012. Ar viedokli par iekšējā audita ieviešanu Latvijas pašvaldībās.
201. Termini metodika un nolikums (2000) Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca. Rīga: Zinātne. Pieejams: <http://termini.lza.lv/term.php?term=metodika&lang=LV> un <http://termini.lza.lv/term.php?term=nolikums&lang=LV> [skatīts 12.03.2017.]
202. Terminu skaidrojums par tiešo valsts pārvaldi. Pieejams: <http://tpi.mk.gov.lv/Terms.html> [skatīts 13.05.2015.]
203. The International Professional Practices Framework (IPPF). Available at <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> [cited 26.01.2018.]
204. LR VK revīzijas secinājumi apliecina nepieciešamību veidot sadarbības teritorijas Latvijā. 24.03.2017. Pieejams: http://www.varam.gov.lv/lat/aktual/preses_relizes/?doc=23982 [skatīts 17.04.2017.]
205. Valsts tiešās pārvaldes iestāžu datubāze. Pieejams: <http://tpi.mk.gov.lv/ui/default.aspx?MenuID=4> [skatīts 13.05.2015.]
206. Zaman A. New IPPF 2015 (Summary). 09.08.2015. Available at <https://www.linkedin.com/pulse/new-ippf-2015-summary-cia-cisa-cpa-cfe-ccsa-crma-cga> [cited 29.06.2017.]

Citi avoti

207. Finanšu ministrija (2011) Iekšējā audita veikšanas vadlīnijas. Nepublicētā informācija.
208. Izraksts no LZA TK 13.09.2016. sēdes protokola Nr. 6/1130.
209. Latvijas Republikas Finanšu ministrija, PricewaterhouseCoopers (2006) Latvijas Republikas Izpildes novērtējuma auditi.
210. Par informācijas sniegšanu. LR VK 12.11.2014. vēstule Nr. 11.3.5.4.2/156 Ivitai Faitušai.
211. VARAM IAS sniegtā nepublicētā informācija par pašvaldību pārbaužu rezultātiem.

PIELIKUMI

1. pielikums

Normatīvie akti iekšējā audita jomā no 1999. gada līdz 2013. gadam

Datums	Normatīvā akta veids un nosaukums	Darbības laiks	Periods
05.10.1999.	MK noteikumi Nr. 342 "Noteikumi par iekšējo auditu"	09.10.1999.–05.06.2003.	Iekšējā audita ieviešana Latvijas valsts pārvaldē
05.10.1999.	MK noteikumi Nr. 346 "Iekšējā audita padomes nolikums"	09.10.1999.–05.06.2003.	
31.10.2002.	Iekšējā audita likums	04.12.2002.–16.03.2010.	Pārejas periods – statusu maiņa – ES prasību iekļaušana IA normatīvajos aktos
10.06.2003.	MK noteikumi Nr. 306 "Kārtība, kādā iestādē tiek veikts iekšējais audits"	21.06.2003.–01.10.2010.	
10.06.2003.	MK noteikumi Nr. 305 "Iekšējā audita padomes nolikums"	21.06.2003.–05.08.2006.	
10.06.2003.	MK noteikumi Nr. 307 "Iekšējo auditoru sertifikācijas kārtība"	21.06.2003.–01.10.2010.	
19.08.2003.	MK noteikumi Nr. 466 "Noteikumi par iekšējās kontroles sistēmas izveidošanas pamatprasībām"	23.08.2003.–01.10.2010.	
16.01.2007.	MK noteikumi Nr. 55 "IAS darba salīdzinošo pārbaūžu veikšanas kārtība"	19.01.2007.–18.08.2010.	
24.04.2007.	MK instrukcija Nr. 8 "Iekšējā audita metodika"	27.04.2007.–01.10.2010.	
21.04.2008.	MK instrukcija Nr. 4 "Eiropas Savienības pilnīgi vai daļēji finansēto programmu un projektu iekšējā audita metodika"	24.04.2008.–01.10.2010.	
11.02.2010.	Iekšējā audita likums	16.03.2010.–11.01.2013.	
10.08.2010.	MK noteikumi Nr. 760 "IAS darba salīdzinošo pārbaūžu veikšanas kārtība"	19.08.2010.–01.06.2013.	Starptautisko standartu prasību iekļaušana normatīvajos aktos
28.09.2010.	MK noteikumi Nr. 918 "Iekšējā audita veikšanas kārtība"	07.10.2010.–01.06.2013.	
14.12.2010.	MK noteikumi Nr. 1128 "Iekšējo auditoru sertifikācijas kārtība"	29.12.2010.–09.05.2013.	
13.12.2012.	Iekšējā audita likums	Kopš 11.01.2013.	Iekšējā audita sistēmas, tiesiskā regulējuma pilnveidošana
30.04.2013.	MK noteikumi Nr. 238 "Iekšējo auditoru sertifikācijas kārtība"	Kopš 08.05.2013.	
09.07.2013.	MK noteikumi Nr. 385 "Iekšējā audita veikšanas un novērtēšanas kārtība"	Kopš 17.07.2013.	

Avots: autores veidota tabula, pamatojoties uz normatīvajiem aktiem.

Atsevišķas kopējās valsts pārvaldē auditējamās prioritātes 2013.–2018. gadā

Gads, MK rikojums	Kopējās valsts pārvaldē auditējamās prioritātes
<p>2013. MK 07.12.2012. rikojums Nr. 573 "Par kopējām valsts pārvaldē auditējamām prioritātēm 2013. gadam"</p>	<p>FM un VARAM IAS 2013. gadā veikt pašvaldību finanšu pārskatu sagatavošanas nenodokļu ieņēmumu un ilgtermiņa ieguldījumu uzskaites jomā uzraudzības un IKS darbības auditu:</p> <ul style="list-style-type: none"> * kā tiek veikta pašvaldību finanšu pārskatu sagatavošanas uzraudzība, novērtēt IKS darbību, identificējot LR VK revīziju ziņojumos sniegto nepilnību cēloņus; * novērtēt pašvaldībām piederošo kapitālsabiedrību darbības pārraudzības pietiekamību. <p>Ministriju un iestāžu IAS 2013. gadā katrā IA ietvaros atbilstoši IA jomu reglamentējošajos normatīvajos aktos noteiktajai metodikai novērtēt:</p> <ul style="list-style-type: none"> * interešu konflikta iespējamību; * interešu konflikta mazināšanai izveidotās kontroles sistēmas atbilstību noteiktajam mērķim un pietiekamību; * interešu konflikta mazināšanai izveidotās kontroles sistēmas darbību.
<p>2014. MK 04.12.2013. rikojums Nr. 591 "Par kopējām valsts pārvaldē auditējamām prioritātēm 2014. gadam"</p>	<p>Novērtēt ministrijās un iestādēs izveidotās likumu un MK noteikumu izstrādes un virzības IKS, tajā skaitā novērtējot:</p> <ul style="list-style-type: none"> * likumu un MK noteikumu izstrādes savlaicīgumu un atbilstību prasībām (termiņi, kārtība); * sabiedrības līdzdalības nodrošināšanu likumu un MK noteikumu izstrādē atbilstoši šo jomu reglamentējošo normatīvo aktu prasībām. Novērtēt arī, vai ministriju un iestāžu ētikas kodeksos ir iekļauti valsts amatpersonu uzvedības noteikumi komunikācijā ar lobētājiem; * likumu un MK noteikumu izstrādes ekonomisko efektivitāti (laiks, izmaksas, izveidotās kontroles, lai novērstu ārējo normatīvo aktu dublēšanos, un to darbība); * vai ministrijām un iestādēm izlases veidā atbilstoši riska novērtējumam turpināt vienlaikus veikt līdzīgu procesu auditus attiecīgā resora iestādēs.
<p>2015. MK 28.10.2014. rikojums Nr. 615 "Par kopējām valsts pārvaldē auditējamām prioritātēm 2015. gadam"</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Veikt IT vadības sistēmas IA, novērtējot informācijas un komunikācijas tehnoloģiju pārvaldības organizēšanu, nepieciešamo resursu plānošanu, uzskaiti, sagādi, ieviešanu, izmantošanu, uzturēšanu, koplietošanu, optimizēšanu un valsts informācijas sistēmu drošības pasākumu izveidi. 2. FM sadarbībā ar VARAM izstrādāt un līdz 2014. gada 30. decembrim elektroniski nosūtīt ministriju un iestāžu IAS IA veikšanas vadlīnijas. 3. Ministrijas un iestādes IAS pēc IA slēgšanas, bet ne vēlāk kā līdz 2016. gada 15. janvārim iesniegt FM IA ziņojumu, ieteikumu ieviešanas grafiku un pārskatu. 4. Ministrijām un iestādēm izlases veidā atbilstoši riska novērtējumam turpināt vienlaikus veikt līdzīgu procesu auditus attiecīgā resora iestādēs. 5. FM apkopot IA rezultātus un līdz 2016. gada 15. martam iesniegt VARAM.
<p>2016. MK 01.10.2015. rikojums Nr. 609 "Par kopējām valsts pārvaldē auditējamām prioritātēm 2016. gadam"</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Veikt attiecīgi ministrijā un iestādē izveidotās IT vadības sistēmas iekšējo auditu, novērtējot iekšējās IKS informācijas un komunikāciju tehnoloģiju projektu vadībā (turpmāk – informācijas un komunikāciju tehnoloģiju audits). 2. FM sadarbībā ar VARAM izstrādāt un līdz 2016. gada 19. februārim elektroniski nosūtīt ministriju un iestāžu iekšējā IAS informācijas un komunikāciju tehnoloģiju audita vadlīnijas. 3. Ministrijas un iestādes IAS struktūrvienībai pēc informācijas un komunikāciju tehnoloģiju audita slēgšanas, bet ne vēlāk kā līdz 2017. gada 15. janvārim iesniegt FM šī audita ziņojumu, ieteikumu ieviešanas grafiku un pārskatu, kas sagatavots atbilstoši vadlīnijās noteiktajai struktūrai.

2. pielikuma turpinājums

Gads, MK rikožums	Kopējās valsts pārvaldē auditējamās prioritātes
	<ol style="list-style-type: none"> 4. Ministriju un iestāžu IAS izlases veidā atbilstoši riska novērtējumam turpināt vienlaikus veikt līdzīgu procesu IA attiecīgā resora iestādēs. 5. FM apkopot informācijas un komunikāciju tehnoloģiju auditu rezultātus un līdz 2017. gada 15. martam iesniegt VARAM.
<p>2017. MK 26.10.2016. rikožums Nr. 625 "Par kopējām valsts pārvaldē auditējamām prioritātēm 2017. gadam"</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Veikt valsts pārvaldes pakalpojumu IA, novērtējot: <ol style="list-style-type: none"> 1.1. valsts pārvaldes pakalpojumu kvalitāti; 1.2. valsts pārvaldes pakalpojumu organizāciju un pieejamību privātpersonām (vienas pieturas aģentūras principa ieviešana, e-pakalpojumu attīstība); 1.3. administratīvo slogu un tā mazināšanas iespējas valsts pārvaldes pakalpojumu sniegšanas nodrošināšanā. 2. FM sadarbībā ar VARAM, VRAA un Valsts kanceleju izstrādāt IA vadlinijas. 3. Ministriju un iestāžu IAS pēc IA slēgšanas, bet ne vēlāk kā līdz 2018. gada 1. martam iesniegt FM IA ziņojumu, ieteikumu ieviešanas grafiku un pārskatu, kas sagatavots atbilstoši vadlinijās noteiktajai struktūrai. 4. Ministriju un iestāžu IAS izlases veidā atbilstoši riska novērtējumam turpināt vienlaikus veikt līdzīgu procesu IA attiecīgā resora iestādēs. 5. Politiku, kuras plānošana, īstenošana un uzraudzība mijiedarbojas ar citiem resoriem, auditēšana, nodrošinot savstarpēju sadarbību un pēc iespējas veidojot starpresoru IA komandas. 6. FM apkopot IA rezultātus un līdz 2018. gada 1. jūnijam iesniegt tos VARAM un Valsts kancelejā.
<p>2018. MK 25.10.2017. rikožums Nr. 605 "Par kopējām valsts pārvaldē auditējamām prioritātēm 2018. gadam"</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ministriju un iestāžu IAS atbilstoši normatīvajos aktos noteiktajai kārtībai un metodikai, kā arī vadlinijām veikt valsts pārvaldes uzdevumu deleģēšanas iekšējo auditu. 2. Ministriju un iestāžu IAS plānoto IA ietvaros: <ol style="list-style-type: none"> 1) novērtēt, vai ieviestie IKS elementi sekmē procesu efektivāku norisi un veicina orientāciju uz sasniedzamo rezultātu; 2) izlases veidā atbilstoši riska novērtējumam turpināt vienlaikus veikt līdzīgu procesu IA attiecīgā resora iestādēs; 3) nodrošināt savstarpēju sadarbību un pēc iespējas veidot starpresoru IA komandas, auditējot tādu politiku, kura tiek plānota, īstenota un uzraudzīta mijiedarbībā ar citiem resoriem. 3. FM sadarbībā ar Valsts kanceleju izstrādāt vadlinijas, iekļaut pārskata struktūru. 4. Ministriju un iestāžu iekšējā audita struktūrvienībām līdz 2019. gada 30. janvārim iesniegt FM valsts pārvaldes uzdevumu deleģēšanas IA ziņojumu, ieteikumu ieviešanas grafiku un pārskatu, kas sagatavots atbilstoši vadlinijās noteiktajai struktūrai. Pārskatā par iekšējā audita struktūrvienības darbību 2018. gadā iekļaut informāciju par izpildi, norādot to ietekmējušos apstākļus. 5. FM apkopot ministriju un iestāžu iesniegto informāciju par iekšējā audita rezultātiem un līdz 2019. gada 29. martam iesniegt Valsts kancelejā valsts pārvaldes uzdevumu deleģēšanas iekšējo auditu rezultātu apkopojumu

*Avots: autores veidota tabula, pamatojoties uz MK 25.10.2017. rikožumu Nr. 605, MK 26.10.2016. rikožumu Nr. 625, MK 01.10.2015. rikožumu Nr. 609, MK 28.10.2014. rikožumu Nr. 615, MK 04.12.2013. rikožumu Nr. 591, MK 07.12.2012. rikožumu Nr. 573.

3. pielikums

**Latvijas pašvaldību aktīvi un ieņēmumi no pamatdarbības kopsummas
(milj. EUR) no 2013. gada līdz 2016. gadam**

Pašvaldība	Satis- tiskais reģions	1 – ir ieviesta IAS, 0 – nav ieviesta IAS	Ieņē- mumi, 2013	Ieņē- mumi, 2014	Ieņē- mumi, 2015	Ieņē- mumi, 2016	Aktīvi, 2013	Aktīvi, 2014	Aktīvi, 2015	Aktīvi, 2016
Aglonas	1	0	6,3	4,9	5,8	3,9	10	11	11,5	10,7
Aizkraukles	2	0	17,2	12,1	9,5	9,1	39,0	38,0	36,8	36,0
Aizputes	3	0	14,1	10,8	10,6	10,0	25,0	26,0	28,0	28,5
Aknīstes	2	0	5,5	2,5	25,9	24,3	9,5	10,0	9,2	8,8
Alojas	5	0	7,0	5,3	5,6	5,6	17,0	16,4	17,7	18,4
Alsungas	3	0	1,8	1,6	1,5	1,5	3,6	3,4	3,1	3,0
Alūksnes	4	0	20,9	20,7	22	17,0	45,8	49,7	52,5	51,5
Amatas	4	0	11,9	6,7	7,5	7,9	13,9	14,6	15,0	15,4
Apes	4	0	5,8	5,2	4,9	4,5	12,0	14,6	11,3	11,0
Auces	2	0	9,4	7,1	7,0	6,9	14,9	14,7	13,1	12,4
Ādažu	5	0	11,6	12,8	13,6	14,0	35,7	37	37,1	36,8
Babītes	5	0	11,6	12,3	13,4	13,4	27,2	29,7	31,5	32,8
Baldones	5	0	5,4	5,1	5,4	5,8	14,0	13,9	14,6	13,9
Baltinavas	1	0	2,4	1,8	1,7	1,3	3,7	4,1	3,9	3,9
Balvu	1	0	22,0	17,0	16,6	15,4	44	45,5	44,7	43,1
Bauskas	2	0	28,1	29,5	26,5	26,1	69,8	76,7	75,4	76,2
Beverīnas	4	0	5,5	3,2	2,9	3,3	9,5	9,0	8,5	8,4
Brocēnu	3	1	9,0	7,6	28,3	6,6	10,7	11,6	33,5	31,7
Burtnieku	4	0	10,2	6,8	6,3	6,3	22,2	24,4	23,0	23,0
Carnikavas	5	0	13,6	12,2	11,7	10,5	20,9	27,1	29,8	30,6
Cesvaines	4	0	8,7	3,8	3,2	3,3	13,6	13,9	13,6	13,4
Cēsu	4	1	45	27,6	28,0	24,1	100,1	104,0	103,7	102,5
Ciblas	1	0	4,6	3,8	3,2	2,9	6,5	7,1	7,3	7,2
Dagdas	1	0	10,7	9,1	9,0	8,7	19,5	19,1	18,4	17,6
Daugavpils	1	1	35,7	27,9	26,9	22,9	67,9	77,7	76,1	73,3
DAUGAVPILS *	1	1	132	86,8	84,8	83,8	269,2	278,7	275,1	275,6
Dobeles	2	0	31,5	22,8	23,7	22,6	71,9	73,9	73,8	73,7
Dundagas	3	0	4,1	4,2	4,0	4,2	8,3	8,2	7,8	7,9
Durbes	3	0	4,2	2,9	2,6	2,5	9,7	9,6	9,0	8,5
Engures	5	0	11,2	10,5	9,5	9,6	27,6	28,5	28,4	28,2
Ērgļu	4	0	5,4	3,1	3,3	3,3	8,8	8,5	8,0	8,0
Garkalnes	5	0	12,1	11,2	12,6	12,2	19,2	20,6	22,0	22,6
Grobiņas	3	0	9,9	9,3	10,4	9,7	22,1	24,1	25,6	25,6
Gulbenes	4	0	36,8	26,2	26,7	26	63,3	67,0	65,7	62,0
Iecavas	2	1	11,1	10,0	10,6	10,7	17,7	17,6	18,9	19,4
Ikšķiles	5	0	10,3	10,7	10,9	11,5	21,6	23,3	22,2	21,5
Ilūkstes	1	0	15,1	8,5	8,0	7,5	27,5	27,4	26,6	25,8
Inčukalna	5	0	9,5	7,0	7,0	7,4	16,9	17,3	17,4	17,6

3. pielikuma turpinājums

Pašvaldība	Satis- tiskais reģions	1 – ir ieviesta IAS, 0 – nav ieviesta IAS	leņ- mumi, 2013	leņ- mumi, 2014	leņ- mumi, 2015	leņ- mumi, 2016	Aktivi, 2013	Aktivi, 2014	Aktivi, 2015	Aktivi, 2016
Jaunjelgavas	2	0	14,4	7,5	6,5	5,6	20,0	23,0	22,1	21,0
Jaunpiebalgas	4	0	4,9	2,5	2,7	2,6	8,1	7,8	7,7	7,8
Jaunpils	5	0	2,3	2,5	2,5	2,5	5,4	6,1	6,8	6,5
Jelgavas	2	1	32,7	24,5	24,0	24,4	74,3	78,6	78,6	78,9
JELGAVA*	2	1	81,8	64,9	56,9	78,3	219,1	228,8	226,5	237,4
Jēkabpils	2	0	7,1	4,8	4,7	4,8	15,7	15,4	15,0	14,8
JĒKABPILS*	2	1	26,2	23,2	22,1	21,0	72,0	74,3	73,6	74,0
JŪRMALA*	5	1	109,3	68,1	73,5	76,0	245,8	257,5	273,8	274,7
Kandavas	5	0	10,3	11,5	9,9	9,9	19,7	20,8	20,8	20,1
Kārsavas	1	0	9,3	6,1	6,0	5,2	14,3	15,0	14,8	15,3
Kocēnu	4	0	10,7	7,4	7,4	7,8	25,9	26,4	27,1	28,0
Kokneses	2	0	9,6	8,2	8,0	8,0	17,5	18,4	17,9	17,8
Krāslavas	1	0	27,8	21,0	16,7	15,3	63,1	62,4	62,1	60,1
Krimuldas	5	0	8,0	5,6	4,7	5,4	15,1	15,4	14,7	14,3
Krustpils	2	0	8,0	8,3	7,9	7,6	15,3	15,8	17,0	16,7
Kuldīgas	3	0	58,4	26,9	28	27,4	99,0	95,3	94,8	93,8
Ķeguma	5	0	6,0	5,4	4,8	5,2	14,4	14,8	13,9	13,8
Ķekavas	5	1	26,8	25,7	27,1	28,7	53,4	59,6	63,0	71,3
Lielvārdes	5	1	10,3	9,8	10,7	11,0	24,7	26,2	25,7	22,5
LIEPĀJA*	3	1	114,9	227,3	103,4	89,3	500,9	430,6	383,4	368,1
Limbažu	5	1	29,4	17,5	21,3	18,2	55,1	56,6	55,9	55,5
Līgatnes	4	0	6,6	3,8	3,5	3,2	13,6	13,2	12,7	12,3
Līvānu	1	0	23,7	14,9	15,9	12,4	45,4	46,6	47,0	47,7
Lubānas	4	0	4,0	2,4	2,4	2,5	5,2	5,3	5,5	5,3
Ludzas	1	0	20,9	15,6	14,6	13,0	47,1	46,7	45,4	44,5
Madonas	4	1	28,8	27,6	28,8	27,5	88,3	91,4	85,0	84,4
Mazsalacas	4	0	4,8	3,2	3,4	3,0	13,1	13,2	13,1	10,3
Mālpils	5	0	6,0	4,9	4,6	4,9	13,8	13,7	13,3	13,0
Mārupes	5	1	23,6	25,2	24,3	26,1	44,0	51,8	68,1	70,4
Mērsraga	3	0	2,6	1,6	1,7	1,4	3,3	3,4	32,1	3,0
Naukšēnu	4	0	2,5	2,1	2,1	2,1	5,0	5,0	51,2	5,0
Neretas	2	0	7,7	3,9	3,6	3,8	10,5	10,3	9,7	9,4
Nīcas	3	0	5,7	4,2	4,0	5,1	7,2	8,2	11,3	12,6
Ogres	5	0	64,2	58,7	46,7	53,1	119,5	136,7	134,6	135,0
Olaines	5	0	21,8	18,2	18,2	18,6	52,1	55,2	55,5	57,4
Ozolnieku	2	0	10,9	10,7	10,9	12,2	27,6	28,9	28,2	28,8
Pārgaujas	4	0	5,8	4,7	4,6	4,9	9,5	9,5	9,1	9,3
Pāvilostas	3	0	4,3	2,7	2,8	2,8	10,5	9,7	9,2	9,2
Pļaviņu	2	0	10,0	5,3	5,4	4,9	15,8	16,4	15,9	16,0
Preiļu	1	0	11,8	11,6	10,6	10,6	26,6	28,9	28,0	27,6
Priekules	3	0	8,2	7,6	6,8	6,4	19,7	19,4	19,5	19,2
Priekule	4	0	15,0	9,8	8,7	8,7	23,2	23,2	22,5	22,3

3. pielikuma turpinājums

Pašvaldība	Satis- tiskais reģions	1 – ir ieviesta IAS, 0 – nav ieviesta IAS	Ieņē- mumi, 2013	Ieņē- mumi, 2014	Ieņē- mumi, 2015	Ieņē- mumi, 2016	Aktīvi, 2013	Aktīvi, 2014	Aktīvi, 2015	Aktīvi, 2016
Raunas	4	0	9,9	3,5	3,8	3,6	10,2	9,9	9,6	8,9
Rēzeknes	1	0	49,7	31,0	31,8	35,9	61,8	68,4	72,6	73,1
RĒZEKNE*	1	1	60,0	35,3	37,0	34,0	130,1	131,0	133,0	134,5
Riebiņu	1	0	6,1	5,7	4,8	4,7	19,4	20,9	20,5	19,9
RĪGA*	6	1	773,0	755,9	825,9	915,5	3486,5	3425	3392,7	3411
Rojas	3	0	6,5	3,4	3,4	3,5	9,3	9,2	8,9	8,9
Ropažu	5	0	5,7	5,4	5,8	6,0	15,1	16,6	17,6	20,2
Rucavas	3	0	3,9	1,7	1,8	1,9	7,8	7,4	7,6	7,6
Rugāju	1	0	3,4	2,7	2,3	2,4	8,0	7,9	7,8	7,8
Rundāles	2	0	5,5	5,4	5,0	4,0	11,3	13,0	13,7	14,0
Rūjienas	4	0	5,9	5,8	8,1	6,2	19,4	20,4	21,6	21,4
Salacgrīvas	5	0	14,5	7,9	7,7	7,7	26,7	27,9	27,3	27,1
Salas	2	0	6,2	4,7	4,5	4,2	7,4	7,3	7,0	6,6
Salaspils	5	0	21,3	21,4	21,3	22,4	63,3	66,2	67,8	74,7
Saldus	3	1	48,9	33,1	29,4	28,4	88,6	92,3	94,9	92,3
Saulkrastu	5	0	9,3	8,8	17	7,7	22,8	24,1	33,5	32,7
Sējas	5	0	4,2	3,1	2,7	2,5	8,4	9,1	9,0	8,9
Siguldas	5	0	33,4	18,7	22,8	19,1	51,6	51,4	54,2	59,6
Skrīveru	2	0	4,7	3,9	3,8	4,0	8,3	8,0	7,8	7,7
Skrundas	3	0	6,0	6,5	8,0	6,3	14,1	16,4	17,4	17,0
Smiltenes	4	0	16,1	13,2	13,3	13,8	44,9	45,2	43,9	40,9
Stopiņu	5	0	21,7	18,1	19,5	17,4	35,0	38,0	38,7	40,0
Strenču	4	0	7,5	5,9	4,8	3,7	13,3	15,6	14,6	14,1
Talsu	3	1	43,6	33,5	32,9	31,1	98,3	98,1	94,7	94,7
Tērvetes	2	0	4,8	4,4	4,4	4,6	8,4	9,4	9,5	9,3
Tukuma	5	1	50,2	31,2	36,4	31,5	81	82,5	84,3	84,4
Vainodes	3	0	5,6	3,6	5,1	3,5	8,1	8,5	8,4	8,3
Valkas	4	1	21,5	11,0	13,4	10,4	37,5	39,7	40,8	42,3
VALMIERA *	4	1	57,4	29,4	31,5	30,4	110,6	108	108,8	113,4
Varakļānu	4	0	5,1	3,3	3,4	3,3	9,9	9,7	9,6	9,3
Vārkavas	1	0	1,8	2,7	1,9	1,7	3,3	3,3	3,2	3,2
Vecpiebalgas	4	0	6,0	4,6	4,9	4,5	13,2	13,8	13,3	12,2
Vecumnieku	2	0	11,1	8,3	9,3	13,2	16,7	18,0	17,9	23,0
VENTSPILS*	3	0	79,5	47,4	49,2	46,1	415,3	412	408,7	401,8
Viesītes	2	0	6,5	4,5	3,7	3,8	7,2	9,3	9,0	9,5
Viļakas	1	0	11,0	5,9	5,7	5,2	13,9	14,1	14,4	14,5
Viļānu	1	0	6,6	7,1	7,7	5,7	15,8	17,4	18,9	18,3
Zilupes	1	0	5,9	3,1	3,2	2,2	5,4	5,8	6,0	5,9
Ventspils	3	0	16,7	16,5	14,3	14,1	36,2	40,4	38,0	37,8

* Republikas nozīmes pilsētas

4. pielikums

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji

1. tabula

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji (milj. EUR), grupējot atbilstoši tam, vai ir ieviesta vai nav ieviesta IAS (2013–2016)

		Aritmētiskais vidējais	Mediāna	Standartnovirze	Variācijas amplitūda	Minimums	Maksimums
Nav ieviesta IAS (N = 97)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	12,37	8,20	12,90	77,7	1,8	79,5
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	9,30	5,90	9,15	57,1	1,6	58,7
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	9,46	6,30	8,85	47,7	1,5	49,2
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	9,11	5,80	8,93	51,8	1,3	53,1
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	26,68	15,30	44,85	412,0	3,3	415,3
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	27,72	16,40	45,07	408,7	3,3	412,0
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	28,55	17,40	44,71	405,6	3,1	408,7
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	27,69	16,70	44,26	398,8	3,0	401,8
Ir ieviesta IAS (N = 22)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	80,51	39,65	158,37	764,0	9,0	773,0
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	72,87	27,75	159,36	748,3	7,6	755,9
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	71,69	28,55	170,10	815,3	10,6	825,9
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	74,09	27,95	189,52	908,9	6,6	915,5
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	267,08	84,65	727,51	3475,8	10,7	3486,5
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	264,60	86,95	712,88	3413,0	11,6	3424,6
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	263,19	84,65	705,12	3373,8	18,9	3392,7
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	264,20	84,40	708,78	3391,6	19,4	3411,0

4. pielikuma turpinājums

2. tabula

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji (milj. EUR), grupējot atbilstoši tam, vai ir ieviesta vai nav ieviesta IAS (2013–2016); bez Rīgas

		Aritmētiskais vidējais	Mediāna	Standartnovirze	Variācijas amplitūda	Minimums	Maksimums
Nav ieviesta IAS (N = 97)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	12,37	8,20	12,90	77,7	1,8	79,5
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	9,30	5,90	9,15	57,1	1,6	58,7
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	9,46	6,30	8,85	47,7	1,5	49,2
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	9,11	5,80	8,93	51,8	1,3	53,1
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	26,68	15,30	44,85	412,0	3,3	415,3
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	27,72	16,40	45,07	408,7	3,3	412,0
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	28,55	17,40	44,71	405,6	3,1	408,7
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	27,69	16,70	44,26	398,8	3,0	401,8
Ir ieviesta IAS (N = 21)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	47,53	35,70	34,87	123,0	9,0	132,0
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	40,34	27,60	47,22	219,7	7,6	227,3
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	35,78	28,30	24,15	92,8	10,6	103,4
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	34,02	27,50	25,07	82,7	6,6	89,3
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	113,78	81,00	113,26	490,2	10,7	500,9
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	114,12	82,50	102,73	419,0	11,6	430,6
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	114,16	84,30	95,07	364,5	18,9	383,4
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	114,35	84,40	93,74	348,7	19,4	368,1

3. tabula

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji (milj. EUR), grupējot atbilstoši tam, vai ir ieviesta vai nav ieviesta IAS (2013–2016); bez lielajām pilsētām

		Aritmētiskais vidējais	Mediāna	Standartnovirze	Variācijas amplitūda	Minimums	Maksimums
Nav ieviesta IAS (N = 96)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	11,67	8,10	10,96	62,4	1,8	64,2
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	8,91	5,90	8,32	57,1	1,6	58,7
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	9,05	6,15	7,90	45,2	1,5	46,7
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	8,73	5,75	8,13	51,8	1,3	53,1
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	22,63	15,20	20,64	116,2	3,3	119,5
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	23,72	16,10	21,95	133,4	3,3	136,7
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	24,59	17,40	21,98	131,5	3,1	134,6
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	23,79	16,35	22,17	132,0	3,0	135,0
Ir ieviesta IAS (N = 14)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	29,76	29,10	13,94	41,2	9,0	50,2
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	22,30	25,45	9,23	25,9	7,6	33,5
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	24,44	27,00	7,90	25,8	10,6	36,4
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	21,54	24,25	8,54	24,9	6,6	31,5
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	60,11	61,50	30,00	89,4	10,7	100,1
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	63,41	68,65	30,63	92,4	11,6	104,0
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	65,94	72,10	27,30	84,8	18,9	103,7
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	65,97	72,30	27,32	83,1	19,4	102,5

4. pielikuma turpinājums

4. tabula

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji (milj. EUR), grupējot atbilstoši tam, vai ir ieviesta vai nav ieviesta IAS (2013–2016); Latgales statistiskais reģions

		Aritmētiskais vidējais	Mediāna	Standartnovirze	Variācijas amplitūda	Minimums	Maksimums
Nav ieviesta IAS (N = 18)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	13,28	10,00	11,97	47,9	1,8	49,7
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	9,58	6,60	7,72	29,2	1,8	31,0
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	9,19	6,85	7,60	30,1	1,7	31,8
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	8,56	5,45	8,25	34,6	1,3	35,9
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	24,18	17,60	19,73	59,8	3,3	63,1
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	25,09	18,25	20,40	65,1	3,3	68,4
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	25,17	18,65	20,77	69,4	3,2	72,6
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	24,79	17,95	20,59	69,9	3,2	73,1
Ir ieviesta IAS (N = 3)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	75,90	60,00	50,08	96,3	35,7	132,0
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	50,00	35,30	32,08	58,9	27,9	86,8
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	49,57	37,00	30,93	57,9	26,9	84,8
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	46,90	34,00	32,43	60,9	22,9	83,8
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	155,73	130,10	103,07	201,3	67,9	269,2
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	162,47	131,00	104,13	201,0	77,7	278,7
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	161,40	133,00	102,49	199,0	76,1	275,1
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	161,13	134,50	103,75	202,3	73,3	275,6

5. tabula

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji (milj. EUR), grupējot atbilstoši tam, vai ir ieviesta vai nav ieviesta IAS (2013–2016); Zemgales statistiskais reģions

		Aritmētiskais vidējais	Mediāna	Standartnovirze	Variācijas amplitūda	Minimums	Maksimums
Nav ieviesta IAS (N = 18)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	11,01	8,70	7,61	26,8	4,7	31,5
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	8,55	6,25	6,97	27,0	2,5	29,5
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	9,46	6,75	7,65	22,9	3,6	26,5
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	9,43	6,25	7,42	22,3	3,8	26,1
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	21,49	15,50	19,59	64,7	7,2	71,9
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	22,58	15,60	20,69	69,4	7,3	76,7
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	22,17	15,45	20,51	68,4	7,0	75,4
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	22,32	15,40	20,63	69,6	6,6	76,2
Ir ieviesta IAS (N = 4)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	37,95	29,45	30,60	70,7	11,1	81,8
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	30,65	23,85	23,75	54,9	10,0	64,9
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	28,40	23,05	19,90	46,3	10,6	56,9
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	33,60	22,70	30,36	67,6	10,7	78,3
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	95,78	73,15	86,28	201,4	17,7	219,1
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	99,83	76,45	90,37	211,2	17,6	228,8
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	99,40	76,10	88,94	207,6	18,9	226,5
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	102,43	76,45	93,94	218,0	19,4	237,4

4. pielikuma turpinājums

6. tabula

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji (milj. EUR), grupējot atbilstoši tam, vai ir ieviesta vai nav ieviesta IAS (2013–2016); Kurzemes statistiskais reģions

		Aritmētiskais vidējais	Mediāna	Standartnovirze	Variācijas amplitūda	Minimums	Maksimums
Nav ieviesta IAS (N = 16)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	14,47	5,85	21,98	77,7	1,8	79,5
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	9,43	4,20	12,13	45,8	1,6	47,4
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	9,64	4,55	12,51	47,7	1,5	49,2
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	9,15	4,65	11,83	44,7	1,4	46,1
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	43,70	10,10	101,75	412,0	3,3	415,3
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	43,83	9,65	100,73	408,6	3,4	412,0
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	45,59	14,35	99,31	405,6	3,1	408,7
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	43,29	10,90	98,12	398,8	3,0	401,8
Ir ieviesta IAS (N = 4)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	54,10	46,25	44,23	105,9	9,0	114,9
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	75,38	33,30	102,01	219,7	7,6	227,3
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	48,50	31,15	36,65	75,1	28,3	103,4
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	38,85	29,75	35,38	82,7	6,6	89,3
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	174,63	93,45	221,02	490,2	10,7	500,9
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	158,15	95,20	185,87	419,0	11,6	430,6
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	151,63	94,80	157,20	349,9	33,5	383,4
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	146,70	93,50	150,45	336,4	31,7	368,1

7. tabula

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji (milj. EUR), grupējot atbilstoši tam, vai ir ieviesta vai nav ieviesta IAS (2013–2016); Vidzemes statistiskais reģions

		Aritmētiskais vidējais	Mediāna	Standartnovirze	Variācijas amplitūda	Minimums	Maksimums
Nav ieviesta IAS (N = 22)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	9,55	6,30	7,55	34,3	2,5	36,8
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	6,72	4,65	6,07	24,1	2,1	26,2
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	6,81	4,70	6,30	24,6	2,1	26,7
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	6,43	4,10	5,75	23,9	2,1	26,0
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	18,35	13,25	14,80	58,3	5,0	63,3
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	19,09	13,85	15,71	62,0	5,0	67,0
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	20,87	13,45	16,95	60,2	5,5	65,7
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	18,17	12,25	15,14	57,0	5,0	62,0
Ir ieviesta IAS (N = 4)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	38,18	36,90	16,15	35,9	21,5	57,4
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	23,91	27,60	8,63	18,4	11,0	29,4
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	25,43	28,40	8,16	18,1	13,4	31,5
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	23,10	25,80	8,85	20,0	10,4	30,4
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	84,13	94,20	32,39	73,1	37,5	110,6
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	85,78	97,70	31,52	68,3	39,7	108,0
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	84,58	94,35	30,92	68,0	40,8	108,8
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	85,65	93,45	31,28	71,1	42,3	113,4

4. pielikuma turpinājums

8. tabula

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji (milj. EUR), grupējot atbilstoši tam, vai ir ieviesta vai nav ieviesta IAS (2013–2016); Pierīgas statistiskais reģions

		Aritmētiskais vidējais	Mediāna	Standartnovirze	Variācijas amplitūda	Minimums	Maksimums
Nav ieviesta IAS (N = 23)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	13,96	10,30	13,06	61,9	2,3	64,2
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	12,06	10,50	11,46	56,2	2,5	58,7
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	12,08	9,90	9,65	44,2	2,5	46,7
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	11,84	9,60	10,52	50,6	2,5	53,1
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	28,83	20,90	24,47	114,1	5,4	119,5
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	30,86	23,30	27,51	130,6	6,1	136,7
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	31,67	22,20	27,26	127,8	6,8	134,6
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	32,42	22,60	28,08	128,5	6,5	135,0
Ir ieviesta IAS (N = 6)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	41,60	28,10	35,58	99,0	10,3	109,3
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	29,58	25,45	20,29	58,3	9,8	68,1
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	32,22	25,70	21,88	62,8	10,7	73,5
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	31,92	27,40	22,86	65,0	11,0	76,0
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	84,00	54,25	81,33	221,1	24,7	245,8
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	89,03	58,10	84,47	231,3	26,2	257,5
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	95,13	65,55	89,62	248,1	25,7	273,8
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	96,47	70,85	89,86	252,2	22,5	274,7

9. tabula

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji (milj. EUR), grupējot atbilstoši tam, vai ir ieviesta vai nav ieviesta IAS (2013–2016); Latgales statistiskais reģions bez lielajām pilsētām

		Aritmētiskais vidējais	Mediāna	Standartnovirze	Variācijas amplitūda	Minimums	Maksimums
Nav ieviesta IAS (N = 18)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	13,28	10,00	11,97	47,9	1,8	49,7
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	9,58	6,60	7,72	29,2	1,8	31,0
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	9,19	6,85	7,60	30,1	1,7	31,8
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	8,56	5,45	8,25	34,6	1,3	35,9
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	24,18	17,60	19,73	59,8	3,3	63,1
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	25,09	18,25	20,40	65,1	3,3	68,4
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	25,17	18,65	20,77	69,4	3,2	72,6
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	24,79	17,95	20,59	69,9	3,2	73,1
Ir ieviesta IAS (N = 1)	Ieņēmumi (2013, milj. EUR)	35,70					
	Ieņēmumi (2014, milj. EUR)	27,90					
	Ieņēmumi (2015, milj. EUR)	26,90					
	Ieņēmumi (2016, milj. EUR)	22,90					
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	67,90					
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	77,70					
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	76,10					
Aktīvi (2016, milj. EUR)	73,30						

4. pielikuma turpinājums

10. tabula

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji (milj. EUR), grupējot atbilstoši tam, vai ir ieviesta vai nav ieviesta IAS (2013–2016); Zemgales statistiskais reģions bez lielajām pilsētām

		Aritmētiskais vidējais	Mediāna	Standartnovirze	Variācijas amplitūda	Minimums	Maksimums
Nav ieviesta IAS (N = 18)	leņģmumi (2013, milj. EUR)	11,01	8,70	7,61	26,8	4,7	31,5
	leņģmumi (2014, milj. EUR)	8,55	6,25	6,97	27,0	2,5	29,5
	leņģmumi (2015, milj. EUR)	9,46	6,75	7,65	22,9	3,6	26,5
	leņģmumi (2016, milj. EUR)	9,43	6,25	7,42	22,3	3,8	26,1
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	21,49	15,50	19,59	64,7	7,2	71,9
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	22,58	15,60	20,69	69,4	7,3	76,7
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	22,17	15,45	20,51	68,4	7,0	75,4
Ir ieviesta IAS (N = 2)	Aktīvi (2016, milj. EUR)	22,32	15,40	20,63	69,6	6,6	76,2
	leņģmumi (2013, milj. EUR)	21,90	21,90	15,27	21,6	11,1	32,7
	leņģmumi (2014, milj. EUR)	17,25	17,25	10,25	14,5	10,0	24,5
	leņģmumi (2015, milj. EUR)	17,30	17,30	9,48	13,4	10,6	24,0
	leņģmumi (2016, milj. EUR)	17,55	17,55	9,69	13,7	10,7	24,4
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	46,00	46,00	40,02	56,6	17,7	74,3
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	48,10	48,10	43,13	61,0	17,6	78,6
Aktīvi (2015, milj. EUR)	48,75	48,75	42,21	59,7	18,9	78,6	
Aktīvi (2016, milj. EUR)	49,15	49,15	42,07	59,5	19,4	78,9	

11. tabula

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji (milj. EUR), grupējot atbilstoši tam, vai ir ieviesta vai nav ieviesta IAS (2013–2016); Kurzemes statistiskais reģions bez lielajām pilsētām

		Aritmētiskais vidējais	Mediāna	Standartnovirze	Variācijas amplitūda	Minimums	Maksimums
Nav ieviesta IAS (N = 15)	leņģmumi (2013, milj. EUR)	10,13	5,70	13,97	56,6	1,8	58,4
	leņģmumi (2014, milj. EUR)	6,90	4,20	6,91	25,3	1,6	26,9
	leņģmumi (2015, milj. EUR)	7,00	4,00	6,95	26,5	1,5	28,0
	leņģmumi (2016, milj. EUR)	6,69	4,20	6,78	26,0	1,4	27,4
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	18,93	9,70	23,91	95,7	3,3	99,0
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	19,28	9,60	23,29	91,9	3,4	95,3
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	21,4	11,30	22,83	91,7	3,1	94,8
Ir ieviesta IAS (N = 3)	Aktīvi (2016, milj. EUR)	19,4	9,20	22,86	90,8	3,0	93,8
	leņģmumi (2013, milj. EUR)	33,8	43,60	21,67	39,9	9,0	48,9
	leņģmumi (2014, milj. EUR)	24,7	33,10	14,84	25,9	7,6	33,5
	leņģmumi (2015, milj. EUR)	30,2	29,40	2,40	4,6	28,3	32,9
	leņģmumi (2016, milj. EUR)	22,0	28,40	13,43	24,5	6,6	31,1
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	65,9	88,60	48,02	87,6	10,7	98,3
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	67,3	92,30	48,35	86,5	11,6	98,1
Aktīvi (2015, milj. EUR)	74,4	94,70	35,39	61,4	33,5	94,9	
Aktīvi (2016, milj. EUR)	72,9	92,30	35,70	63,0	31,7	94,7	

4. pielikuma turpinājums

12. tabula

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji (milj. EUR), grupējot atbilstoši tam, vai ir ieviesta vai nav ieviesta IAS (2013–2016); Vidzemes statistiskais reģions bez lielajām pilsētām

		Aritmētiskais vidējais	Mediāna	Standartnovirze	Variācijas amplitūda	Minimums	Maksimums
Nav ieviesta IAS (N = 22)	leņģēmumi (2013, milj. EUR)	9,55	6,30	7,55	34,3	2,5	36,8
	leņģēmumi (2014, milj. EUR)	6,72	4,65	6,07	24,1	2,1	26,2
	leņģēmumi (2015, milj. EUR)	6,81	4,70	6,30	24,6	2,1	26,7
	leņģēmumi (2016, milj. EUR)	6,43	4,10	5,75	23,9	2,1	26,0
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	18,35	13,25	14,80	58,3	5,0	63,3
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	19,09	13,85	15,71	62,0	5,0	67,0
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	20,87	13,45	16,95	60,2	5,5	65,7
Ir ieviesta IAS (N = 3)	leņģēmumi (2013, milj. EUR)	31,77	28,80	12,03	23,5	21,5	45,0
	leņģēmumi (2014, milj. EUR)	22,07	27,60	9,57	16,6	11,0	27,6
	leņģēmumi (2015, milj. EUR)	23,40	28,00	8,67	15,4	13,4	28,8
	leņģēmumi (2016, milj. EUR)	20,67	24,10	9,05	17,1	10,4	27,5
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	75,30	88,30	33,26	62,6	37,5	100,1
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	78,37	91,40	34,07	64,3	39,7	104,0
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	76,50	85,00	32,30	62,9	40,8	103,7
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	76,40	84,40	30,89	60,2	42,3	102,5

13. tabula

Pašvaldību ieņēmumu un aktīvu summu galvenie statistiskie rādītāji (milj. EUR), grupējot atbilstoši tam, vai ir ieviesta vai nav ieviesta IAS (2013–2016); Pierīgas statistiskais reģions bez lielajām pilsētām

		Aritmētiskais vidējais	Mediāna	Standartnovirze	Variācijas amplitūda	Minimums	Maksimums
Nav ieviesta IAS (N = 23)	leņģēmumi (2013, milj. EUR)	13,96	10,30	13,06	61,9	2,3	64,2
	leņģēmumi (2014, milj. EUR)	12,06	10,50	11,46	56,2	2,5	58,7
	leņģēmumi (2015, milj. EUR)	12,08	9,90	9,65	44,2	2,5	46,7
	leņģēmumi (2016, milj. EUR)	11,84	9,60	10,52	50,6	2,5	53,1
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	28,83	20,90	24,47	114,1	5,4	119,5
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	30,86	23,30	27,51	130,6	6,1	136,7
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	31,67	22,20	27,26	127,8	6,8	134,6
Ir ieviesta IAS (N = 5)	leņģēmumi (2013, milj. EUR)	28,06	26,80	14,40	39,9	10,3	50,2
	leņģēmumi (2014, milj. EUR)	21,88	25,20	8,33	21,4	9,8	31,2
	leņģēmumi (2015, milj. EUR)	23,96	24,30	9,32	25,7	10,7	36,4
	leņģēmumi (2016, milj. EUR)	23,10	26,10	8,39	20,5	11,0	31,5
	Aktīvi (2013, milj. EUR)	51,64	53,40	20,38	56,3	24,7	81,0
	Aktīvi (2014, milj. EUR)	55,3	56,60	20,12	56,3	26,2	82,5
	Aktīvi (2015, milj. EUR)	59,4	63,00	21,54	58,6	25,7	84,3
	Aktīvi (2016, milj. EUR)	60,8	70,40	23,74	61,9	22,5	84,4

Latvijas pašvaldību sadalījums pēc iedzīvotāju skaita

Nr. p. k.	Novads	Iedzīvotāju skaits (2016), CSP dati	Sadalījums saskaņā ar MK 30.11.2010. noteikumiem Nr. 1075 "Valsts un pašvaldību institūciju amatu katalogs"
1	Baltinavas novads	1062	MAZAS PAŠVALDĪBAS, kur iedzīvotāju skaits līdz 5000
2	Alsungas novads	1380	
3	Mērsraga novads	1554	
4	Rucavas novads	1661	
5	Naukšēnu novads	1820	
6	Vārkavas novads	1968	
7	Jaunpiebalgas novads	2209	
8	Rugāju novads	2234	
9	Sējas novads	2242	
10	Jaunpils novads	2347	
11	Lubānas novads	2364	
12	Vaiņodes novads	2430	
13	Cesvaines novads	2568	
14	Ciblas novads	2661	
15	Pāvilostas novads	2664	
16	Aknīstes novads	2766	
17	Durbes novads	2776	
18	Ērgļu novads	2885	
19	Zilupes novads	3014	
20	Mazsalacas novads	3145	
21	Beverīnas novads	3158	
22	Raunas novads	3172	
23	Strenču novads	3214	
24	Varakļānu novads	3258	
25	Nīcas novads	3342	
26	Tērvetes novads	3389	
27	Līgatnes novads	3412	
28	Skrīveru novads	3458	
29	Mālpils novads	3474	
30	Rundāles novads	3487	
31	Apes novads	3525	
32	Aglonas novads	3572	
33	Salas novads	3599	
34	Neretas novads	3642	
35	Rojas novads	3749	
36	Viesītes novads	3802	
37	Pārgaujas novads	3827	
38	Vecpiebalgas novads	3861	
39	Dundagas novads	3971	
40	Jēkabpils novads	4682	
41	Alojas novads	4868	
42	Skrundas novads	4919	

5. pielikuma turpinājums

Nr. p. k.	Novads	Iedzīvotāju skaits (2016), CSP dati	Sadalījums saskaņā ar MK 30.11.2010. noteikumiem Nr. 1075 "Valsts un pašvaldību institūciju amatu katalogs"
1	Vijakas novads	5007	VIDĒJI LIELAS PAŠVALDĪBAS, kur iedzīvotāju skaits ir no 5000 līdz 20 000
2	Riebiņu novads	5092	
3	Krimuldas novads	5134	
4	Rūjienas novads	5151	
5	Kokneses novads	5202	
6	Pļaviņu novads	5278	
7	Amatas novads	5370	
8	Priekules novads	5412	
9	Baldones novads	5434	
10	Ķeguma novads	5466	
11	Jaunjelgavas novads	5508	
12	Kārsavas novads	5667	
13	Brocēnu novads	5687	
14	Saulkrastu novads	5752	
15	Krustpils novads	5834	
16	Vijānu novads	5895	
17	Kocēnu novads	6090	
18	Auces novads	6595	
19	Ropažu novads	6687	
20	Carnikavas novads	6975	
21	Ilūkstes novads	7206	
22	Engures novads	7232	
23	Dagdas novads	7444	
24	Inčukalna novads	7715	
25	Salacgrīvas novads	7818	
26	Priekuļu novads	7965	
27	Burtnieku novads	8059	
28	Garkalnes novads	8102	
29	Vecumnieku novads	8263	
30	Valkas novads	8267	
31	Kandavas novads	8332	
32	Aizkraukles novads	8406	
33	Iecavas novads	8599	
34	Aizputes novads	8658	
35	Grobiņas novads	8745	
36	Ikšķiles novads	9451	
37	Ozolnieku novads	9721	
38	Preiļu novads	9754	
39	Babītes novads	9954	
40	Lielvārdes novads	9993	
41	Stopiņu novads	10366	
42	Ādažu novads	10618	

5. pielikuma turpinājums

Nr. p. k.	Novads	Iedzīvotāju skaits (2016), CSP dati	Sadalījums saskaņā ar MK 30.11.2010. noteikumiem Nr. 1075 "Valsts un pašvaldību institūciju amatu katalogs"
43	Līvānu novads	11424	VIDĒJI LIELAS PAŠVALDĪBAS, kur iedzīvotāju skaits ir no 5000 līdz 20 000
44	Ventspils novads	11452	
45	Smiltenes novads	12473	
46	Balvu novads	12687	
47	Ludzas novads	12941	
48	Alūksnes novads	15352	
49	Krāslavas novads	15423	
50	Cēsu novads	16757	
51	Limbažu novads	16869	
52	Siguldas novads	17341	
53	Mārupes novads	18835	
54	Olaines novads	19769	
Nr. p. k.	Novads	Iedzīvotāju skaits (2016), CSP dati	
1	Dobeles novads	20498	LIELAS PAŠVALDĪBAS, kurā iedzīvotāju skaits ir no 20 000 līdz 500 000
2	Gulbenes novads	21223	
3	Daugavpils novads	22194	
4	Salaspils novads	22384	
5	Jēkabpils	22722	
6	Ķekavas novads	22942	
7	Jelgavas novads	22948	
8	Valmiera	23230	
9	Madonas novads	23444	
10	Kuldīgas novads	23492	
11	Saldus novads	23645	
12	Bauskas novads	23891	
13	Rēzeknes novads	26707	
14	Tukuma novads	28726	
15	Rēzekne	28745	
16	Talsu novads	28947	
17	Ogres novads	34028	
18	Ventspils	35914	
19	Jūrmala	49305	
20	Jelgava	57045	
21	Liepāja	70499	
22	Daugavpils	85286	
23	Rīga	638784	ĻOTI LIELA PAŠVALDĪBA, kurā iedzīvotāju skaits pārsniedz 500 000

SUMMARY

On the basis of fundamental and applied research on the role and implementation of internal audit, the author evaluated the internal audit in direct state administration of Latvia and local governments in Latvia. Within the framework of the monograph, an internal audit of the direct state administration and local governments was carried out, using three auditor and expert surveys, an internal audit implementation model in the local governments of Latvia was developed, an evaluation approach to local government's internal audit and a list of added value or benefit of the internal audit was drafted.

The first chapter of the monograph is devoted to the object and subject of the research, characterising the internal audit and its function on the international level and in the context of European countries. In order to evaluate the role of internal audit in Latvian state administration and local governments, the second chapter describes the system of Latvian state administration and local government. An analysis of empirical research results has been performed to evaluate development of internal audit. The third chapter of the monograph includes the possibilities for improvement of internal audit of the Latvian state direct administration and local governments. The author develops a model of internal audit implementation in the local governments of Latvia, an approach to assessment of internal audits of local governments, and internal audits' added values or a list of benefits for the local governments.

Questions related to the topic and methodology of the research were published in 8 scientific publications and reported at 8 annual conferences of the University of Latvia, as well as in 11 international scientific conferences in 3 countries.

1. ANALYSIS OF INTERNAL AUDIT ON THE INTERNATIONAL SCALE

Based on the scientific research and analysis of the literature on economics and historical economic events worldwide, the author divides the current thesis dedicated to promotion of the development of internal audit (IA) into three important phases, which, in turn, are divided into several successive periods or stages:

- 1) the prime origin of internal audit (4000 B.C. to 1940), which includes the events affecting the IA development and the related events worldwide before the foundation of the Institute of Internal Auditors (IIA);
- 2) the characteristics of global internal audit, the foundation of the IIA and its historical development (1941–1999);
- 3) The IT period (since 2000), when the virtual environment and communication in e-environment becomes crucial for management processes, including quality of the functions of internal audit, which depends upon the IT. During this period, with the enlargement of EU one of the mandatory requirements for new candidate states is to enter the process of the system of IA.

Given the fact that the IIA was established in the USA in 1941, the economic and financial events taking place directly in the USA had a significant effect on the IA development, concerning significant amendments to laws (Sarbanes Oxley Act), and the formation of other professional organizations, for example, IIAPE, COSO, and global IT progress at the beginning of the 21st century.

Pursuant to the IA analysis, the author concludes that historically the IA practitioners and scientists who created the first significant publications on the IA can be regarded as the founders of the IA profession. In the author's opinion, A. Collins, C. A. Schmidt, the founders of the IIA in the USA made a great contribution to development of this sphere.

A significant part of the global studies and the latest European research of the IA is assigned to measuring the IA efficiency and to analysis of the IA added value. The most important IA valuation factors from the viewpoint of researchers worldwide is the use and adherence to International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing for the IA processes, a significant role of the IA Committee in the IA process of an institution, efficient organization of cooperation in the sphere of internal and external audit, inclusion of the public sector's IA activities in regulatory enactments, as evidenced by many studies (see Table 1).

Table 1. Groups of scientific and practical literature on internal auditing (the 20th century–2018)

Internal audit process	Authors, year	Main research questions
Internal audit methodology	EC Compendium (2012, 2014), Chambers A. D. (2015, 2016), IIAFR researches (2006, 2010, 2015), Niekwlands H. (2006), Public Sector Internal Audit Standards (2013)	The standards for the professional practice of internal auditing, definition, internal audit performance methods, approaches, work documents, analysis of examples. Research that demonstrates the role of internal audit function in normative acts in the US, UK and Australia.
Added value of internal audit	Diamond J. (2002), Piper A. (2015), Ray E. (2009), Rose J. (2013), Global Report, IIA (2014), Abdolmohammadi M. et al., IAIPF (2016), Sarens G., Lamboglia R. (2013), Soh D. S. B., Martinov-Bennie N. (2011)	Role of internal audit in public administration Role of internal audit in the structure of the institution. Role, responsibility, effectiveness, evaluation of internal audit – deviation between role and assessment. Maturity model – confidence and advice on how the change of IA direction affects the institution's added value, analysis of the CBOK global internal auditors' surveys in 2015 – risk management, audit procedures, and others. Internal auditor's compliance with standards.
Role of audit committee in successful functioning of internal audit	Davies M. (2009), IIAFR White paper (2013), Zaman M., Sarens G. (2013), KPMG (2013), IIAFR researches (2010, 2015), Public Internal Control in the EU (2014)	Effective cooperation between internal audit and audit committee in local governments in Wales and Great Britain, informal cooperation between manager of internal audit unit and audit committee, role of audit committee in internal audit evaluation.
Evaluation of internal audit	Dubis G. S., Jain P., Manchanda A., Thakkar R. (2010), KPMG (2003), Marks N. (2018), IAIPF CBOK (2010, 2015), Chen J.-F., Lin W.-Y. (2011)	Assessment of internal audit's effectiveness and suitability, different examples of questionnaire. Questionnaires for IA evaluation: IA Committee's assessment, the external audit's assessment, the management's assessment, as well as the IA self-assessment, assessments of IA effectiveness.
Effectiveness and philosophy of internal audit	Lenz R., Hahn U. (2015) Parker G. W. (1995.), MacRae E. (2014) Norman C. S. et al. (2009) Sawyer L. B. (1995) Ramamoorti S., Siegfried A. N., IAIPF (2016) Harrington L., Piper A., IAIPF (2016) Coetzee P. et al. (2015)	Empirical studies for determining the effectiveness of internal audit in academic literature. Analysis of IA and fraud risk as essential elements of IA profession, analysis of IA mission, strategy, audit culture worldwide, IA and risk management, the role of audit committees, the role of standards in IA processes, education of internal auditors. Characteristics of the IA profession, critical analysis of the IAIPF research based on the data of South-Africa.

Table 1 continued

Internal audit process	Authors, year	Main research questions
Internal audit definition	Academic Terminology Database, Skujiņa V. (2010), Economic terms Dictionary (1997), Economic and Finance Dictionary (2003), Economic Glossary (2000), The Institute of Internal Auditors 1999, 2008, Malderis G. (2008), Sulca R. (2010), LR normative acts	Changes in the definition of internal audit and differences between standards and the definitions contained in economic literature.
Internal audit development in Latvia	Blazevica I. (2000), Gruba I. (2010), Sulca R. (2010), Verdina G. (2012), Bruna I. (2010, 2014), Faitusa I. (from 2010), Ivanova I. (2014, 2016), Ministry of Finance	Control self-assessment – one of internal audit methods. Internal audit as an outsourced service – pluses and minuses. Development of internal audit in local governments. Internal control aspects including internal auditing. Internal audit in the Baltic states. Possibilities of internal audit of state administration and local governments in Latvia, comparison to EU countries. Internal audit approaches, research of IIAF, interviews with professionals. Annual analytical reports about internal audit function in state administration of Latvia.
Cooperation of internal audit and external audit	Diamond J. (2002), IIAFR researches (2006, 2010, 2015), EC Compendium (2012, 2014), The State Audit Office of the Republic of Latvia (2014), Sudraba I. (2012), ECIIA Guidelines (2010), Zammit S., Baldacchino P. (2012), ECIIA (2013) Chartered Institute of Internal Auditors (2017)	Recommendations for internal and external audit cooperation. Comparison of the views of IA professionals in different years in various countries worldwide with several thousands of respondents. Malta's example of IA and external audit cooperation through informal communication. Improvement of the internal and external audit cooperation through the COSO Risk Management Framework. Difference in roles of internal audit and external audit.

Source: Table by author

The author analyses the factors of the choice in all the EU Member States that joined EU in 2004, and in Great Britain, which is one of the oldest Member States and historically among the first states to introduce the IA, as evidenced by numerous publications. Each of the European countries included in the analysis has its own background and different experience regarding IA functions with respect to added value, which other countries can acquire. On the basis of the

completed research, the author brings forward several examples of positive IA experience of the state administration adopted by other EU Member States, which can be used for development of IA at the state administration of Latvia:

- 1) Experience of Estonia – stipulating implementation of the IA system in municipalities by law;
- 2) The state administration experience of Lithuania and Hungary – establishing the register of auditors, certification on the basis of implementing a certification programme for internal auditors with training modules, involving university professors and practitioners;
- 3) The state administration experience of Poland – establishing the audit committees in each ministry of direct state administration;
- 4) The state administration experience of Malta – tackling the obstacles to the IA and external audit cooperation, cooperation stipulated in legislation to ensure better communication, sufficient resources, the use of counselling activities;
- 5) The state administration experience of Cyprus – defining various specialisations and qualifications of internal auditors that include engineers from different sectors, professional accountants, who hold the membership of the national and international institutes;
- 6) The state administration experience of Great Britain – organisation of cooperation between internal and external audit, sharing of the audit strategies, plans, reducing the burden of audit on the organization.

The author recommends that the European Commission's institutions responsible for the IA would draw up guidelines for preparation of regular reports on public administration and local government IAS, including quantitative data on the IA in the report that would be comparable in all the EU Member-States, such as staff qualification (length of service, number of certified internal auditors), IA process efficiency (number of completed internal audits, implementation of the annual plan in %, adherence to time-limits for submission of audit reports), added value of the internal audit of structural units (the proportion of introduced recommendations, the proportion of auditors' days, evaluation of the IAS manager, the result of external valuation, evaluation of the IA board, etc.).

2. EVALUATION OF DEVELOPMENT OF STATE ADMINISTRATION OF LATVIA INTERNAL AUDIT SYSTEM

In the author's opinion, development of internal audit methodology in the direct state administration of Latvia in accordance with the amendments of laws and regulations is divided into four stages:

- 1) Introduction of internal audit in the direct State Administration of Latvia (1999–2002);
- 2) Transition period – change of status – compliance with the EU requirements (2003–2009);
- 3) Inclusion of the requirements stipulated by international standards in laws and regulations (2010–2012);
- 4) Improvement of the internal audit system, legal regulation (from 2013).

Since 2013 – improvement of the internal audit system, legal regulation – in order to ensure more extensive and proficient auditors' knowledge and more competent auditors, it is determined by the law that for performance of his or her duties, the IAS manager requires a certificate of state administration's internal auditor obtained in the order established in regulatory enactments or the certificate attesting to internal auditor's professional qualification recognized by the Association "Institute of Internal Auditors".

Regulatory enactments as amended lay down possible action for the supervision and monitoring the performance at all stages of the internal audit, in the event if a single internal auditor performs the internal audit function in the ministry or the institution. In such a case, internal audit performance monitoring and quality monitoring can be done by other internal audit unit institutions. Similarly, with the changes in internal audit unit activities according to the determined scope of work, internal audit unit provides an opinion on the internal control systems: risk management measures, control measures, management measures.

Table 3 summarises the number of municipalities in statistical regions of Latvia that have or have not implemented the IAS for 2016. IAS are most commonly used in the municipalities of Pierīga statistical region (6 municipalities out of 29 municipalities or 20.7% of municipalities), while they have been used the least in the municipalities of Latgale statistical region (14.3% in 3 municipalities out of 21 municipalities). In Kurzeme – 20% of all the municipalities in the statistical region, in Zemgale – 18.2%, while in Vidzeme 15.4% of all the statistical region's municipalities have implemented the IAS.

The results of the statistical analysis for the period from 2013 to 2016 show that the amount of revenues of municipalities of Latvia with IAS and municipalities without IAS and local governments' assets considerably varies. When analysing

the statistical regions of Latvia, the author concludes that a coherence is observed: the average amounts of revenues and assets of the municipalities that have not introduced IAS are smaller than in the municipalities operating IAS. The average revenues in the municipalities where the IAS was implemented within the period from 2013 to 2016 were approximately by EUR 29.42 million higher and on average the total amount of assets was by 76% higher than in municipalities without the IAS, which confirms the proposed hypothesis that large municipalities (with higher revenues and assets) have introduced IAS.

Table 3. Number of local governments in Latvia with and without IAS, 2013–2016

Groupings	With internal audit	Without internal audit	Total number of local governments
Total local governments in Latvia	22	97	119
Local governments in Latgale statistical region	3	18	21
Local governments in Zemgale statistical region	4	18	22
Local governments in Kurzeme statistical region	4	16	20
Local governments in Vidzeme statistical region	4	22	26
Local governments in Pierīga statistical region	6	23	29
Local governments, except large towns	14	96	110
Local governments in Latgale statistical region, except large towns – Rēzekne, Daugavpils	1	18	19
Local governments in Zemgale statistical region, except large towns – Jelgava, Jēkabpils	2	18	20
Local governments in Kurzeme statistical region, except large towns – Liepāja, Ventspils	3	15	18
Local governments in Vidzeme statistical region, except large towns – Valmiera	3	22	25
Local governments in Pierīga statistical region, except large towns – Jūrmala	5	23	28

Source: Table by author, data from author's research

Since the size of the population is the factor affecting the total income or budget of municipalities, the author presents a possible solution for implementation of local government internal audit by allocating municipalities according to population criterion in Section 3 of the monograph.

3. OPPORTUNITIES FOR IMPROVEMENT OF INTERNAL AUDIT SYSTEM OF DIRECT STATE ADMINISTRATION AND LOCAL GOVERNMENTS OF LATVIA

The author proposes two options to establish the local government IA system:

Option 1. The IA structural unit to be instituted in large and very large municipalities (size of the population exceeds 20 000, pursuant to Cabinet Regulation No. 1075 “Job Catalogue of State and Local Government Institutions” of November 30, 2010, see Annex 10). Internal audits are planned annually, and internal auditors on the annual basis produce a report for the responsible ministry (Ministry of Finance, MF) on the IA activity in the municipality. Other municipalities must ensure that the IA would be carried out within 3–5 years, subject to the priority, embracing all the systems of local governments. Work can be arranged involving outsourced specialists or by recruiting an internal auditor for a certain period.

Option 2. Following the municipal reform, which is currently being established by the Ministry of Environmental Protection and Regional Development (MEPRD), aiming at the increase of economic development potential of the territories and cooperation between local governments in the provision of public services, implementation at the territories of 29 districts or the territories of cooperation of local government for the implementation of the IAS in all 29 areas of municipal cooperation or district centres. 29 territories of cooperation – 21 development centres of regional significance and 9 republican cities (Jūrmala near Riga). Planning of IA in large municipalities would be continuous, but in the small and medium-scale municipalities (up to 20 000 inhabitants) – periodic, which can be practically implemented, as follows: in large municipalities, the systems are audited at least every 3–5 years, subject to the priority, while in small ones – the general internal audit, embracing all systems of local governments would be carried out at least once every five years.

The author deems that the IAS would be at the centre of the districts and that auditors would operate in all the municipalities within that area, for example, the city of Rēzekne, Rēzekne province, Viļāni province is a part of Rēzekne district. The use of the services of internal auditors is possible, as follows: contracts are concluded with each local government separately, or a single contract with the district management, if it is formed after the implementation of the reform.

Having summarised the information, the author developed a proposal: the establishment of the IAS and the key principles of operation must be included in the relevant laws and the Cabinet regulations, with clear-cut, internal audit reporting procedures for the management, and the functions of the audit

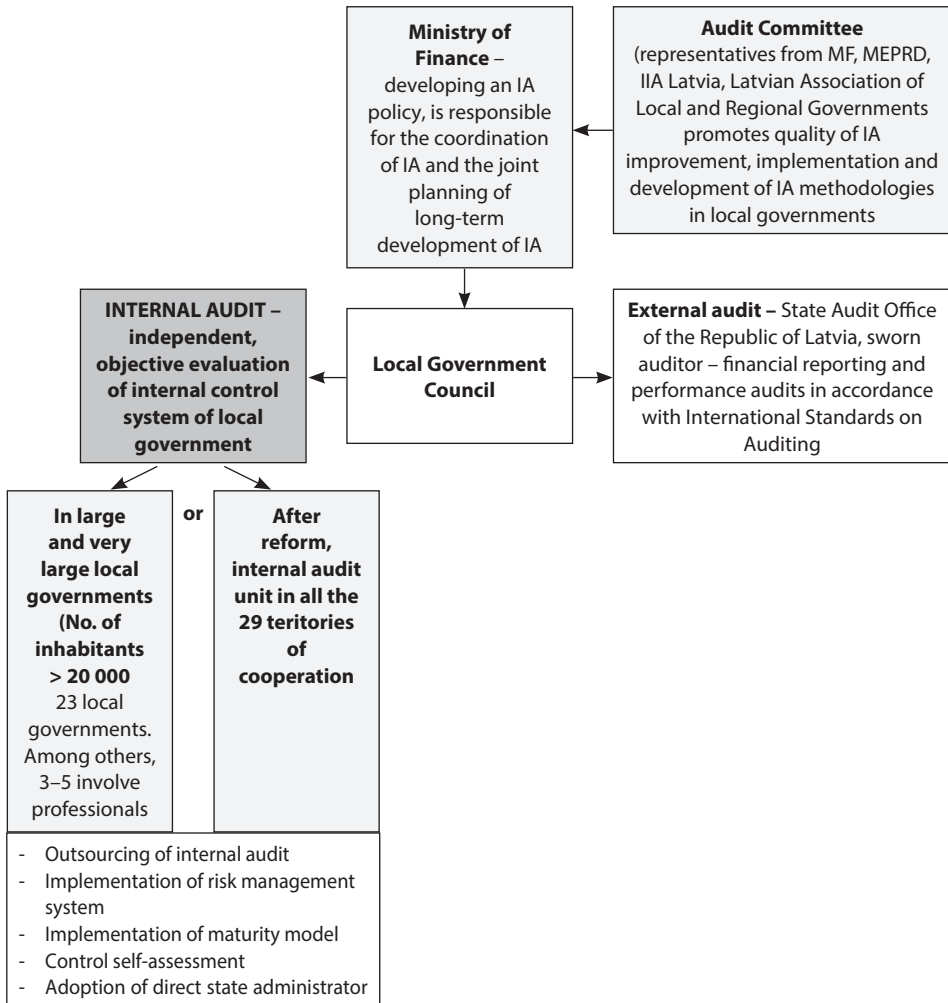


Figure 1. Introduction of internal audit model in local governments

Source: Figure by author on the basis of literature analysis and regulatory enactments of Latvia

committee defined through the IA structure. Similarly, it should be stated that the IA annual reports of all the local governments “On the IA results of local government during the current year” are publicly available.

The author has developed the application of the IA function and an alternative approach to the direct local government (see Fig. 1). To characterize the key tasks of each unit, the author has used the Republic of Latvia regulatory enactments applicable to the IA system of the direct state administration, IIA model offered by the IAS (Institute of Internal Auditors, 2013), International

Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (IIA, 2017). The model assumes that the IA is implemented by one of the alternatives, taking over the methodology of the state direct administration or working on the alternatives to the solutions tested in the worldwide internal audit practice.

The model provided in Fig. 1 depicts a possible implementation model of the IA, proposing the main tasks of each institution regarding introduction, implementation, evaluation and monitoring of the IA, using the framework of regulatory enactments of the state direct administration, yet adapting it to the system of local governments of Latvia.

The author offers to apply the proposed approach in carrying out external evaluations to the commission of the responsible ministry in the sector, the representatives of the audit committee, to the management of the municipality and to the auditees by inviting independent experts in the field of internal audit, when evaluating the efficiency of the local internal audit unit, compliance with legal enactments regulating internal audit, standards of professional practice, and the best practice in auditing.

To carry out an assessment, an auditor of the local government's internal audit completes Table 3, according to the results of document checks, interviews with internal auditors, the management of internal audit unit, and the leadership of local government, evaluating the twelve factors in the column "Rating" and assigning appropriate scores: 2, 1, or 0.

Table 3. Valuation approach of internal audit in local governments

Basic element*	Factor**	Checked, evaluated document	Rating****	Notes
1. Organisational independence	1.1. Correct introduction and subordination of internal audit in the organisational structure***	Organisational structural scheme, instructions, bylaws	2 – complies with the internal audit standards and best practice requirements; 1 – partially complies with the internal audit standards and best practice requirements; 0 – does not comply with the internal audit standards and best practice requirements.	
2. Competent management	2.1. Exploring and assessing the needs of local government's management	Minutes of proceedings Audit plans	2 – needs were explored; 1 – actions carried out partially; 0 – needs were not explored.	

Table 3 continued

Basic element*	Factor**	Checked, evaluated document	Rating****	Notes
	2.2. Advising the local government's management and audit committee	Minutes of proceedings, reports, which: 1) provide information on risks; 2) provide an opinion on the operation of the system as a whole; 3) provide optimization of costs, eliminates controls and activities that do not add value; 4) advise on the issues to be addressed regularly; 5) provide an overview of the control environment, report the necessary improvements.	2 – four to five conditions are met; 1 – two to three conditions are met; 0 – one condition is met.	
	2.3. Management proficiency of internal audit unit	The head of the local government's internal audit unit has an appropriate level of education and a professional certificate in the field of internal audit.	2 – complies; 1 – partially complies; 0 – does not comply.	
3. Official mandate	3.1. Internal audit facilitates achievement of corporate targets	Contribution of the internal audit to the preparation of the municipal annual report. Consultations, minutes of interviews, IA working papers, internal audit report.	2 – complies; 1 – partially complies; 0 – does not comply.	
4. Unlimited access to information and resources	4.1. Use of data analytics for internal audit	Internal audit documents, internal audit reports.	2 – complies; 1 – partially complies; 0 – does not comply.	
	4.2. Identifying IT risks in internal audit plans	IT systems included in the internal audit plans.	2 – complies; 1 – partially complies; 0 – does not comply.	
5. Unbiased employees	5.1. Providing true information in internal audit reports	Internal audit reports, interviews with auditors: (the head of the internal audit unit, the head of the audited structural unit or the senior management has instructed to change the internal audit findings).	2 – no detected cases of altered findings; 1 – no direct evidence of cases of altered findings; 0 – detected cases of altered findings.	

Table 3 continued

Basic element*	Factor**	Checked, evaluated document	Rating****	Notes
6. Competent staff	6.1. Motivated and professional internal audit team	Employment contracts, CVs, certificates of professional qualification of training of internal auditors.	2 – works more than 2 years; 1 – employees are working more than a year; 0 – employees are changing or do not work for more than 1 year.	
	6.2. Professional growth and training of internal auditor	Training plan for the staff of the internal audit unit.	2 – regular training is planned and implemented (complies); 1 – occasional training is implemented (partially complies); 0 – no training is planned (does not comply).	
7. Support by stakeholders	7.1. Development of progressive risk management procedure	Internal audit plans, frequency of their update, alignment with the municipal strategic plan.	2 – risk management improvement measures are implemented; 1 – risk management practice is implemented partially; 0 – unused risk management practice.	
8. Professional auditing standards	8.1. Complying with the basic principles of international professional practice standards of internal audit	Internal audit documents, internal audit report.	2 – full compliance; 1 – partial compliance; 0 – non-compliance.	

Source: Table by author, * according to survey data 2010 IIRAF CBOK survey data; ** adapted from 2015 IAIPF CBOK Global Survey; *** created by author in accordance with the basic element "organizational independence"

**** Valuation:

the assessment of a particular factor is 2, and this means that internal audit activities are in compliance with the requirements of professional practice standards or regulatory enactments, the measures specified in the methodology and plans are implemented, if between four and five conditions are met under 2.2; factor 5.1. has no detected cases of altered findings; factor 6.1 means that an employee is employed for more than 2 years, and other factors are fulfilled;

the assessment of a particular factor is 1, which means that in this factor internal audit activities are partially compliant with the requirements of professional practice standards or regulatory enactments; the measures specified in the methodology and plans are implemented in part, under factor 2.2 between two and three conditions are met; under factor 5.1 no direct evidence of the cases of alternate findings; factor 6.1 includes the employees working for more than a year, and other factors are partially fulfilled;

the assessment of a particular factor is 0, which means that the internal audit activities identified in this factor do not meet the requirements of professional practice standards or regulatory enactments; the measures specified in the methodology and plans have not been implemented, if one condition is fulfilled under factor 2.2; under factor 5.1 the cases of internal audit findings are detected; during assessment of factor 6.1, it has been established that the staff of the internal audit unit are changing and do not work for more than a year, and other factors fail.

When the assessment is completed, the inspector counts the points obtained and identifies the corresponding group of the assessment of the internal audit performance, if the total score is:

Between 12 points and 24 points: the internal audit activity has been performed successfully. The internal audit function can serve as an example for other internal audit units. Internal audit's applied methods and best practices can be exemplified for other internal audit units (no rating factor is 0 and all twelve factors were rated 1 or 2).

Between 7 points and 11 points: the performance of the internal audit activity is assessed as partly successful. Internal audit is functional, but deficiencies identified affect the achievement of the internal audit function objective (at least seven analysed factors were rated 1);

Between 0 points and 6 points: internal audit does not add value. The internal audit function is necessary to improve the identified shortcomings detrimental to the internal audit functions of target (only one to six factors has been assessed as average or given the highest rating of 1 or 2).

To approve developed approach, an expert method was used. In May 2018, the author received the views and comments from nine experts. Six of the nine experts believe that, in general, the local government internal audit assessment approach developed by the author is usable, while three of the nine experts gave opinions that: 1) the approach is usable, but insufficient; 2) the approach is partially usable; 3) the approach can provide a partial assessment of the internal audit.

One expert considers that the local governments could use the self-assessment approach drafted by some state administration body, to which the author agrees, because the author offers the local governments to take over the direct state administration IA methodology, adapting it to local needs as one of the IA function solutions.

Three of the experts recommend using other factors that the author agrees with. Two experts recommend that the basic element "official mandate" be assessed as the mandate stipulated in law/regulation, as well as the proportion of audits carried out (compliance audits, performance audits). When describing the basic element of "unbiased employees", the experts recommend evaluating the ethical behaviour of employees, the skill to promote this behaviour in practice. In their turn, the experts advise that the basic element of "competent staff" be evaluated by introduction of recommendations, including a proportion of cancelled recommendations.

Two of the experts think that the assessment should include all IA standards, although the author agrees with this statement only in part, because at the

initial stage of internal audit implementation it is not possible to implement all the standards, but the major stages should be evaluated, and eight of these the author has used as the basis for her approach, following the opinions of state administration professionals summarised in international research. Inclusion of all the standards in evaluation of local government's internal audit, to the opinion of the author, will be possible after the first five years of internal audit function implementation, when all the systems will be audited, and internal auditors will have obtained professional certificates and appropriate qualifications to fulfil their obligations under international professional practice standards.

One of the experts believes that the approach is missing some elements relating to the annual planning, which cannot be seen clearly, because the internal audit plans are included in the evaluation of basic elements like "competent management", "unlimited access to information and resources", "support by stakeholders", and "professional audit standards". The expert also has pointed out that the developed approach does not include implementation follow-up, which, in the author's opinion, is included in the factor "Complying with the basic principles of international professional practice standards of internal audit". The author believes that, according to the nature of international professional practice standards of internal audit, this element exactly encompasses all the IA processes that include job scheduling, task completion, reporting findings, and monitoring of the audit.

The author agrees with the recommendations of experts and considers that assessment of basic elements can be supplemented and an inspector can include additional documents for evaluation of each individual case depending on the municipality-specific factors (implemented international project, significant territorial changes, reconstruction, etc.).

In accordance with international standards of professional practice, the IAS provides added value to the organisation and its stakeholders given that it yields unbiased and sufficient assurance and contributes to the efficiency and usefulness of governance, risk management and control processes. In interviews with the municipality's management and heads of local government units it is possible to inquire whether the internal auditor is sufficiently competent, which is one of the essential elements of the internal audit's added value. In order to determine the added value of the local government's internal audit, the author has developed a list of internal audit's added value aspects or benefits for local governments based on the theoretical analysis. The author proposes to supplement this list with other specific and significant benefits for each municipality, as necessary.

In assessing internal audit added value or benefit of each local government, the inspector (municipal management or an external inspector of internal audit unit) shall issue rating of 0, 1, or 2, as follows: 0, where the benefit does not improve functioning of the local government; 1, where the benefit slightly improves municipal operations; and 2, where the benefit significantly improves work of local government.

The author also submitted the list of added value aspects or benefits of local government internal audit to the experts for evaluation, which was developed while drafting the doctoral thesis, and received the assessment from the aforementioned nine experts in May 2018. Two experts did not provide quantitative assessment of the added value aspects or benefits of the local government internal audit in improving municipal processes. One of the experts did not evaluate four processes, while six of the nine experts rated the added value aspects or benefits of the local government internal audit offered by the author in all the indicated processes (see Table 4).

Table 4. List of value added (benefits) of the local government internal audit according to the experts' evaluation

No.	Added value or benefit created by the internal audit for local government	Average evaluation of benefit by experts
1	Improvement of management processes in local government	2
2	Improvement of the budget planning and implementation control process in local government	2
3	Improvement of uniform processes of record keeping and document circulation in the local government	2
4	Improvement of work and coordination processes in the organizational and technical councils of the city and municipalities	2
5	Improvement of personnel records' management	2
6	Ensuring more efficient purchasing plans	2
7	Improvement of procurement procedures	2
8	Improvement of the registry department processes	2
9	Improvement of accounting process	1.86
10	Improving the financial reporting process	1.86
11	Improvement of the process of preparing the annual report	1.86
12	Improvement of the function of recording and storing documents of the council and the local government administration, archiving work provision	1.86
13	More economical implementation of projects	1.86
14	Improvement of planning and implementation processes of municipal capital companies	1.86
15	Improving the quality of financial statements of municipality corporations	1.86

Table 4 continued

No.	Added value or benefit created by the internal audit for local government	Average evaluation of benefit by experts
16	Improvement of construction management work processes	1.83
17	Improvement of the processes of the orphan's court	1.83
18	Promotion of cooperation with external audits	1.71
19	Improvement of personnel selection processes	1.71
20	Improvement of the evaluation process of municipal employees	1.71
21	Improvement of the support and advisory functions of institutions / institutions established by the city council in the field of procurement	1.71
22	Improvement of the accounting processes of municipal corporations	1.71
23	Promotion of cooperation with the State Treasury	1.67
24	Improvement of legal support processes	1.57
25	Promoting employee awareness of improving the processes of local government	1.43

Source: Table by author

It follows from Table 4 that, according to the experts, the greatest added value of internal audit yields or significantly improves the benefits associated with developing management, budget planning and execution control, ensuring uniform work of office and circulation of documents, better coordination of organisational and technical aspects of council and local government, as well as improves procurement processes, and provides more efficient procurement plans. In their turn, the experts have assigned the minimum value to raising awareness among employees about improvement of municipal work and facilitating the process of legal support and cooperation with the State Treasury.

Consequently, the approach developed by the author is approbated by means of expert evaluation and is usable to evaluate the benefits of local government's internal audit.

Ivita Faituša

**Iekšējā audita izvērtējums un pilnveidošanas iespēju analīze
Latvijas valsts tiešajā pārvaldē un pašvaldībās, 2019**

Latvijas Universitātes Akadēmiskais apgāds
Aspazijas bulvāris 5, Rīga, LV-1050
E-pasts: apgads@lu.lv

Ivita Faituša, *Dr. oec.*, LU Biznesa, vadības un ekonomikas fakultātes Finanšu un grāmatvedības nodaļas docente un praktizējoša grāmatvede savā ārpakalpojumu uzņēmumā. 2018. gadā aizstāvēja promocijas darbu, uz kura pamata ir tapusi zinātniskā monogrāfija.



* * *

Dr. Ivita Faituša analysed the opportunities of the improvement of the internal audit of the Latvia state direct administration and local governments [..]. The author developed a model of internal audit implementation in the local governments of Latvia and an approach of assessment of internal audit of local governments.

*Prof. Dr. Rasa Subačiene, Vilnius University,
Faculty of Economics and Business Administration,
Department of Accounting and Audit*

Monogrāfija pēc satura, apjoma, zinātniskās novitātes un pielietoto pētījuma un datu apstrādes metožu korektuma, kā arī izstrādāto secinājumu un priekšlikumu teorētiskā un praktiskā nozīmīguma uzskatāma par nozīmīgu ieguldījumu Latvijas valsts pārvaldes un pašvaldību audita sistēmas pilnveidošanā.

*Latvijas Lauksaimniecības universitātes
Finanšu un grāmatvedības institūta direktore,
profesore Dr. oec. Ingrīda Jakušonoka*

Monogrāfija būs nozīmīgs devums iekšējā audita sistēmas pilnveidošanai valsts un pašvaldību iestādēs, un šis darbs būs īpaši noderīgs studiju procesā ekonomikas, finanšu un grāmatvedības, sabiedrības pārvaldības studiju jomās.

*Rēzeknes Tehnoloģiju akadēmijas rektore,
profesore Dr. oec. Iveta Mietule*

