



ZIŅOJUMS PAR REKOMENDĀCIJĀM

NODEVUMS PĒTĪJUMĀ
„IEKŠĒJĀS KONTROLES SISTĒMAS UZRAUDZĪBAS NOVĒRTĒJUMS UN
REKOMENDĀCIJU IZSTRĀDE”

NIKOLO GRUPA



2011

Dokumenta aizsardzība

Šis dokuments pēc tā pieņemšanas-nodošanas akta parakstīšanas ir Valsts kancelejas īpašums.

Šī dokumenta izmantošana, kopēšana, izplatīšana, pārrakstīšana, uzglabāšana elektroniskā meklēšanas sistēmā, tulkošana un tamlīdzīgas darbības līdz pieņemšanas-nodošanas akta parakstīšanai var tikt veiktas tikai ar SIA Lietišķo pētījumu aģentūra „Nikolo grupa” rakstisku piekrišanu.

Valsts kancelejai šo dokumentu atļauts lietot bez ierobežojumiem Latvijas valsts varas un pārvaldes institūcijās.

Augstāk minēto nosacījumu pārkāpšana ir uzskatāma par LR tiesību aktu pārkāpumu, par ko vainīgās personas var tikt sauktas pie atbildības.

Kontaktpersona:

Jānis Ikstens

SIA Lietišķo pētījumu aģentūra „Nikolo grupa”

Dzirnavu iela 31, Rīga, LV – 1010

Tālrunis: +371 67331144

E-pasts: info@nikologrupa.lv



Satura rādītājs

| | |
|--|----|
| Ziņojumā izmantotie saīsinājumi un termini | 3 |
| Vadības kopsavilkums | 4 |
| 1. Ievads | 6 |
| 1.1. Dokumenta izstrādes pamatojums | 6 |
| 1.2. Dokumenta nolūks..... | 6 |
| 1.3. Saikne ar citiem nodevumiem..... | 6 |
| 2. Situācijas īss raksturojums | 7 |
| 2.1. Pārskats par iekšējās kontroles sistēmas teorētiskajiem modeļiem | 7 |
| 2.2. Īss situācijas apraksts iekšējās kontroles jomā pēdējo divu laikā | 14 |
| 2.3. Normatīvā ietvara analīze | 18 |
| 2.4. Intervēto personu priekšstats par iekšējās kontroles sistēmu | 21 |
| 2.5. Iekšējās kontroles sistēmu ietekmējošie faktori | 23 |
| 3. Rekomendācijas iekšējās kontroles sistēmas veidošanai. | 24 |
| 3.1. Identificētās problēmas iekšējās kontroles sistēmā..... | 24 |
| 3.2. Ieteikumi iekšējās kontroles sistēmas ietvaram | 26 |
| 3.3. Ieteikumi iekšējās kontroles sistēmas veidošanai..... | 35 |
| 4. Iekšējās kontroles sistēmas ieviešana. | 38 |
| 5. Uz iekšējās kontroles sistēmu tieši neattiecināmās rekomendācijas. | 41 |



Ziņojumā izmantotie saīsinājumi un termini

| | |
|-------|---|
| AICPA | American Institute of Certified Public Accountant |
| ATR | Administratīvi teritoriālā reforma |
| COBIT | Control Objectives for Information and Related Technology |
| CoCo | Criteria of Control |
| COSO | Committee of Sponsoring Organizations |
| ES | Eiropas Savienība |
| IKT | informācijas un komunikācijas tehnoloģijas |
| MK | Ministru kabinets |
| SAC | Systems Auditability and Control |
| SEC | Security and Exchange Commission |
| SOX | Sarbanes–Oxley Act |



Vadības kopsavilkums

Šajā pētījumā ir aplūkota iekšējās kontroles sistēmas funkcionēšana valsts un pašvaldību iestādēs ar mērķi formulēt ieteikumus identificēto problēmu risināšanai. Pētījuma empīrisko bāzi veido vairāki elementi:

- normatīvās bāzes analīze;
- padziļinātās intervijas ar iestāžu vadītājiem;
- padziļinātās intervijas ar iekšējiem auditoriem;
- ārvalstu prakses analīze.

Balstoties galvenokārt uz interviju satura analīzi, ir redzams, ka visās pētījuma ietvaros aplūkotajās iestādēs darbojas iekšējās kontroles sistēmas, taču to aptvēruma un attīstības pakāpes ir visnotaļ atšķirīgas: skaitliski mazākās valsts un pašvaldību iestādēs iekšējās kontroles sistēma mēdz būt vājāk attīstīta. Tas daļēji ir saistīts ar iestāžu vadītāju priekšstatiem un izpratni par iekšējās kontroles sistēmas lomu iestāžu darbības mērķtiecīguma un efektivitātes nodrošināšanā, kā arī pašu vadītāju motivāciju un atsevišķiem personāla politikas instrumentiem. Iekšējās kontroles sistēmas uzraudzība ir pieredzējusi nozīmīgas pārmaiņas, daudzu valsts iestāžu iekšējā audita funkciju koncentrējot pārraugošajās ministrijās, kas ir drīzāk negatīvi vērtēts solis.

Pētījuma ietvaros tika identificētas vairākas problēmas, kas ir nozīmīgas iekšējās kontroles sistēmas funkcionēšanai.

Ar publiskās pārvaldes sistēmu saistītās problēmas:

- Strukturālās reformas un ATR ir radījušas nepieciešamību salāgot atšķirīgas organizācijas kultūras un ļaut darbiniekiem adaptēties jaunajos apstākļos;
- Sniegto pakalpojumu reālās izmaksas tiek rēķinātas galvenokārt maksas pakalpojumiem, turklāt virknei pakalpojumu precīzs aprēķins nav iespējams pakalpojuma specifikas dēļ;
- Skeptiska attieksme pret Valsts kontroles veiktajām pārbaudēm;
- Ministrijās koncentrētā iekšējā audita daļējas pārklāšanās risks ar Valsts kontroles darbību.

Iestādes pārvaldības un plānošanas problēmas:

- Kopumā nepietiekama iestāžu vadītāju motivācija efektīvizēt iestādes darbību;
- Straujo pārmaiņu rezultātā ir apgrūtināta institūciju darbības plānošana un īstenošana; Darbinieku zemā motivācija tiek kompensēta ar papildu kontroles mehānismiem, savukārt citās jomās kontroles apjoms tiek samazināts.



- Vadītājiem ir diezgan aptuvens priekšstats par risku identificēšanu un pārvaldību.
- Risku vadība ne vienmēr ir saistīta ar stratēģisko vadību institūcijā.
- Nepietiekama IKT izmantošana kontroles nodrošināšanai pašvaldībās.
- Nepietiekams metodiskais atbalsts korupcijas mazināšanai pašvaldībās.
- Negatīva attieksme pret iekšējā audita funkcijas koncentrēšanu ministrijā.

Ar materiālajiem resursiem saistītās problēmas:

- Materiālo resursu iegādē dominē zemākās cenas princips, taču lietderības apsvērumi nereti ir sekundāri. Turklāt iestāžu veiktie aprēķini par pakalpojumu izmaksām ir neprecīzi.
- Tā kā materiālo resursu kontrole nebauda pilnīgu atbalstu, tad institūcijas ir nepieciešama iekšējā komunikācija un skaidrošana par resursu kontroles nepieciešamību.
- Darbinieku nodarītos zaudējumus vadītāji ne vienmēr ir gatavi piedzīt no vainīgajiem. Savukārt darbiniekiem veidojas sajūta, ka no viņiem zaudējumus nepiedzīs, kas neveicina individuālu atbildību.
- Resursu kontroles un motivācijas mehānismu sabalansēšana.

Ar personālu saistītās problēmas:

- Virknei mazāku valsts iestāžu un pašvaldību vadītāju ir diezgan aptuvens priekšstats par iekšējās kontroles sistēmas jēgu, mērķiem, izveidi un funkcionēšanu, tāpēc arī nav pietiekami kontroles pasākumi darbinieku pienākumu un atbildības sadalījumā.
- Ir darbinieku motivācijas sistēmas sabrukums, tāpēc ir jāmeklē risinājumi motivācijas un kontroles līdzsvarošanai.
- Pašvaldību auditoriem pietrūkst zināšanu un prasmju iekšējā audita un iekšējās kontroles sistēmas jomā. Taču arī kopumā, trūkst IT auditēšanas kompetences.

Šo problēmu risināšanai tiek ieteikts pamatā izmantot COSO modeli, kas jau ir integrēts gan Latvijas, gan citu ES dalībvalstu iekšējās kontroles sistēmās. Tomēr būtu jāizmanto arī atsevišķi elementi no citiem iekšējās kontroles modeļiem. Vienlaikus ir jārisina arī darbinieku un – īpaši – iestāžu vadītāju motivācijas jautājumi (kas nav saistīti ar atlīdzību vien), veicinot iestāžu efektīvāku darbību. Tāpat būtu jāizvērtē iekšējā audita specializācijas iespējas, kā arī Valsts kontroles un iekšējā audita funkciju faktiskā dublēšanās pēc iekšējā audita funkcijas koncentrēšanas pārraugošajās ministrijās.



1. Ievads

1.1. Dokumenta izstrādes pamatojums

Dokuments ir sagatavots saskaņā ar 2010. gada 28. decembrī starp SIA Lietišķo pētījumu aģentūra „Nikolo grupa” un Valsts kanceleju noslēgto līgumu Nr.131 par iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības novērtējuma un rekomendāciju izstrādes pakalpojuma sniegšanu (iepirkuma identifikācijas numurs: MK VK 2010/21 ESF), balstoties uz iepirkuma tehnisko specifikāciju, nolūkā nodrošināt projekta "Atbalsts strukturālo reformu ieviešanai valsts pārvaldē" īstenošanu.

1.2. Dokumenta nolūks

Dokumenta nolūks ir sniegt rekomendācijas pasākumiem iekšējās kontroles sistēmas pilnveidei valsts un pašvaldību institūcijās, balstoties uz veiktās izpētes un analīzes laikā iegūtajiem datiem.

1.3. Saikne ar citiem nodevumiem

Šis ziņojums ir izmantojams kopā ar šādiem nodevumiem, kas tapuši Valsts kancelejas un lietišķo pētījumu aģentūras „Nikolo grupa” līguma Nr.131 ietvaros:

1. Vadītāju interviju metodoloģija;
2. Iekšējo auditoru interviju metodoloģija;
3. Ārvalstu prakses analīzes metodoloģija;
4. Vadītāju interviju apkopojums;
5. Iekšējo auditoru interviju apkopojums;
6. Ziņojums par ārvalstu praksi.



2. Situācijas īss raksturojums

2.1. Pārskats par iekšējās kontroles sistēmas teorētiskajiem modeļiem

Izpratne par iekšējo kontroli pēdējo divdesmit gadu laikā ir būtiski mainījusies. Izmāiņas iekšējās kontroles izpratnē iezīmējās 1988.gadā, kad AICPA (angļu *American Institute of Certified Public Accountant*) izdeva ziņojumu Nr. 55, kurā aprakstīja iekšējo kontroli kā kontroles vides, atskaitīšanas sistēmas un kontroles procedūru kopumu¹. Vēlāk, 1992.gadā COSO (angļu *the Committee of Sponsoring Organizations*) sagatavoja savu pārskatu, kur iekšējā kontrole tika iekļauta piecos elementos². Tāpēc pēc 1992.gada iekšējo kontroli vairāk uztver kā procesu, nevis struktūru, tā padarot iekšējās kontroles jēdzienu un saturu gan plašāku, gan dinamiskāku.

Šobrīd pastāv vairāki iekšējās kontroles sistēmas teorētiskie modeļi – COSO, CoCO, SAC, COBIT, Turnbull un SOX. Minētie modeļi tiks analizēti vairākās kategorijās, pievēršot uzmanību attiecīgajā modelī ietvertajam iekšējās kontroles sistēmas definējumam un attiecīgā modeļa pamatelementiem. Tiesa, teorētiskā literatūra par nozīmīgākajiem modeļiem atzīst tikai COSO, CoCo un *Turnbull* modeļus, jo šie modeļi tiek uzskatīti par tādiem, kas būtiski ir ietekmējuši gan izpratni par iekšējo kontroli, gan arī mainījuši publiskās pārvaldes iestāžu darba praksi³.

COSO

ASV 1992.gadā izstrādātā COSO (angļu *the Committee of Sponsoring Organizations*) modeļa izpratnē iekšējās kontroles sistēma ir „*vadības definēts process, kurā iegūta saprātīga pārliecība par organizācijas mērķu sasniegšanu šādās kategorijās: darbību efektivitāte (efficiency) un lietderība (effectiveness); finanšu pārskatu ticamība; atbilstība normatīvajiem aktiem*”⁴.

COSO modelī iekšējās kontroles sistēma sastāv no pieciem elementiem:

1. Kontroles vide;
2. Risku novērtējums;
3. Kontroles aktivitātes;
4. Informācija un komunikācija;
5. Monitorings/uzraudzība.

¹ Mary B. Curtis and Frederick H. Wu. THE CPA IN INDUSTRY. March 2000. www.nysscpa.org/cpajournal/2000/0300/d64300a.htm

² Turpat.

³ Pfister J. Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory. Springer, 2009., 47.lpp.

⁴ Encyclopedia of Business and Finance. Internal control systems. <http://www.enotes.com/business-finance-encyclopedia/internal-control-systems> (skatīts 19.05.2011.)



COSO modeļa izpratnē kontroles vide ir galvenais elements, kas veido pamatu pārējiem modeļa elementiem - risku novērtējumam, kontroles aktivitātēm, informācijai un komunikācijai, kā arī monitoringam. COSO modelī kontroles vide ietver gan darbinieku lojalitāti un kompetenci, gan arī vadības stilu un vadības norādījumus. Risku novērtējums šajā modelī ietver risku identifikāciju, analīzi un risku pārvaldību. Savukārt kontroles aktivitātes būtu jāuzlūko kā organizācijas rīcības, kas definētas organizācijas politikās un procesu aprakstos, lai samazinātu risku izcelšanos vai ietekmi. Jāuzsver, ka COSO modelis liek uzsvaru tieši uz kontroles vidi, nevis uz kontroles aktivitātēm. Pamatojums tam ir vienkāršs – kontroles videi jāveicina efektīvu un lietderīgu rīcību, kamēr kontroles aktivitātes drīzāk ir preventīvs mehānisms, lai izvairītos no neatbilstošas rīcības. Informācijas un komunikācijas galvenais uzdevums ir organizācijas darbiniekiem izskaidrot rīcības un uzdevumus, tādā veidā nodrošinot labāku sniegumu. Visbeidzot, monitoringa šajā modelī nozīmē informāciju par potenciālajām un faktiskajām iekšējās kontroles sistēmas vājajām vietām, kuras var traucēt organizācijai sasniegt mērķus. Parasti monitoringa aktivitātes ar mērķi novērtēt iekšējās kontroles sistēmas darbības efektivitāti veic iekšējie auditori.

COSO nodrošina visaptverošu pieeju iekšējās kontroles veidošanai organizācijā. Vienlaikus, COSO modelī ir daudz „maigo” (angļu *soft*) vadības instrumentu, tā veidojot saikni starp iekšējo kontroli un organizācijas kultūru, piemēram, vadības attieksme pret iekšējās kontroles sistēmu, iestādes vērtību definēšana.

CoCo

Reaģējot uz COSO modelī ietvertajiem „maigajiem” vadības instrumentiem 1995.gadā Kanādas Zvērināto revidentu institūtā tika izstrādāts CoCo (angļu *Criteria of Control*) modelis⁵. Lai arī CoCo modelis reaģēja uz COSO modeļa nepilnībām, tas tomēr ir uzskatāms par COSO modeļa turpinājumu. CoCo modelis uzsver to, ka iekšējā kontrole ir jākoncentrē uz darbību efektivitāti un lietderību, iekšējās un ārējās atskaitīšanās sistēmas uzticamību, kā arī atbilstību normatīvajiem aktiem un organizācijas iekšēji definētām politikām.

CoCo skatījumā iekšējās kontroles sistēma sastāv no tiem „organizācijas elementiem (ietverot resursus, sistēmas, procesus, kultūru, struktūru un uzdevumus), kas kopā veido atbalstu darbiniekiem, lai sasniegtu organizācijas mērķus”⁶.

CoCo modeli veido četri elementi:

1. Organizācijas mērķis;
2. Organizācijas spējas;

⁵ Modeļa autors - Canadian Institute of Chartered Accountants

⁶ Encyclopedia of Business and Finance. Internal control systems. <http://www.enotes.com/business-finance-encyclopedia/internal-control-systems> (skatīts 19.05.2011.)



3. Organizācijas apņemšanās (angļu *commitment*);
4. Monitorings un organizācijas mācīšanās.

Augstāk minētie četri elementi ir ietverti divpadsmit specifiskos kontroles kritērijos, saskaņā ar kuriem institūcija var uzraudzīt savu darbību augstāk minēto četru elementu perspektīvā.

1. tabula. CoCo modeļa kontroles kritēriji⁷

| CoCo modeļa elements | Kontroles kritēriji |
|--|---|
| Organizācijas mērķis | <ul style="list-style-type: none"> • Organizācijas mērķi, riski un iespējas • Organizācijas politiku plānošana un rezultatīvo rādītāju saikne |
| Organizācijas apņemšanās (angļu <i>commitment</i>); | <ul style="list-style-type: none"> • Organizācijas identitāte un ētiskās vērtības • Cilvēkresursu politika, pienākumu un atbildību sadale • Atbildīguma (angļu <i>accountability</i>) ietvars organizācijā |
| Organizācijas spējas | <ul style="list-style-type: none"> • Darbinieku zināšanas un prasmes • Iekšējās komunikācijas process un informācijas aprīte • Uzdevumu koordinācija • Kontroles aktivitātes |
| Monitorings un organizācijas mācīšanās | <ul style="list-style-type: none"> • Iekšējās un ārējās vides novērtēšana • Snieguma mērīšana pret definētajiem mērķu rādītājiem • Kontroles lietderīguma novērtēšana |

Arī CoCo nodrošina visaptverošu pieeju organizācijas iekšējās kontroles sistēmai. Tiek uzskatīts, ka CoCo modelis sniedz atbalstu vadītājiem, lai pieņemtu lēmumus par organizācijas struktūru un kontroles mehānismu lietderības novērtēšanu⁸.

Pretēji COSO, CoCo uzsver katra organizācijas darbinieka darbības nozīmību kontroles kontekstā un iesaka iekšējo komunikāciju organizācijā izmantot kā darbinieku lojalitātes uzlabošanas rīku. Vienkāršojot CoCo pieeju - ja vadītājs izskaidro ko, kā, kāpēc un pēc kādiem kritērijiem kontrolē, darbinieki gan labāk izprot kontroles jēgu, gan arī ir lojālāki organizācijai.

⁷ Pfister J. Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory. Springer, 2009., 52.lpp.

⁸ Turpat.



SAC

SAC (angļu *Systems Auditability and Control*) modelis tika izstrādāts 1994.gadā kā vadlīnijas iekšējiem auditoriem par iekšējās kontroles sistēmas jautājumiem informāciju sistēmas un informācijas tehnoloģijās.

SAC izpratnē, iekšējā kontrole ir „*procesu, funkciju, aktivitāšu, apakšaktivitāšu un darbinieku kopums vai apzināts dalījums, lai nodrošinātu efektīvu mērķu sasniegšanu*”⁹. SAC iekšējās kontroles sistēma sastāv no pieciem COSO definētiem pamatelementiem.

Papildu COSO, SAC ir ietverti vēl šādi aspekti:

1. Lēmumu pieņemšanā izmantojamās informācijas integritāte;
2. Institūcijas IT aktīvu aizsardzība;
3. Atbilstība iekšējiem un ārējiem normatīvajiem aktiem.

COBIT

COBIT (angļu *Control Objectives for Information and Related Technology*) modelis tika izstrādāts 1996.gadā. COBIT primāri ir vērsts uz efektīvu un lietderīgu informāciju sistēmu monitoringu. Šo iekšējās kontroles modeli parasti izmanto, lai organizācijā izveidotu skaidru politiku un labo praksi IKT kontrolei. Jāmin, ka COBIT iekšējā kontroles definīcija ir atvasināta no CoCo modeļa definīcijas.

COBIT izpratnē iekšējā kontrole ir „*politikas, procesi, prakse un organizācijas struktūras, kas ir veidotas, lai nodrošinātu ticamu pārlicību, ka organizācijas mērķi tiks sasniegti un ka nevēlamie notikumi tiks identificēti, novērsti un izlaboti*”¹⁰.

COBIT veido šādi elementi:

- a) Organizācijas mērķu integrācija ar IKT mērķiem, izmantojot mērījumus;
- b) IKT procesu īpašnieku atbildību definēšana;
- c) četras darbības platformas – (1) plānošana un organizēšana; (2) prasmju apgūšana un ieviešana; (3) atbrīvošana no liekām darbībām un atbalstīšana; un (4) monitorings un novērtēšana.

Šie četri elementi tiek izmantoti, lai kontrolētu rutīnas IKT procesus un tādā veidā sniegtu atbalstu organizācijas mērķu sasniegšanai. IKT procesu kontrolē tiek pievērsta uzmanība šādiem kritērijiem:

- a) kvalitātes prasību izpilde (IKT procesu kvalitātes izmaksas);
- b) IKT sistēmas uzticamības prasību izpilde (darbību efektivitāte, darbību lietderība, informācijas ticamība, atbilstība normatīvajiem aktiem);

⁹ Encyclopedia of Business and Finance. Internal control systems. <http://www.enotes.com/business-finance-encyclopedia/internal-control-systems> (skatīts 19.05.2011.)

¹⁰ Encyclopedia of Business and Finance. Internal control systems.

<http://www.enotes.com/business-finance-encyclopedia/internal-control-systems> (skatīts 19.05.2011.)



- c) IKT sistēmas drošības prasības (konfidencialitāte, integritāte, pieejamība).

Tērnula (Turnbull) modelis

Tērnula (angļu *Turnbull*) modeli izstrādāja Anglijas un Velsas zvērināto revidentu institūts 1999.gadā. Šis modelis ir balstīts uz COSO un CoCo prasību integrēšanu. Taču atšķirībā no šiem modeļiem, Tērnula modeļa galvenā pazīme ir tā saucamais „seko vai izskaidro” nosacījums, kurš paredz, ka organizācija sekos Tērnula modeļa prasībām, vai arī sniegs detalizētu paskaidrojums, kāpēc prasība nav attiecināma¹¹. Tērnula modelis ir vairāk vērst uz institūcijas augstākās vadības atbildības definēšanu attiecībā uz institūcijas riskiem, tāpēc šis modelis ir vairāk uzskatāms par rokasgrāmatu vadītājiem iekšējās kontroles piemērošanā¹².

SOX (Sarbanes–Oxley Act) ir ASV federālais likums, pieņemts 2002.gadā, kurā ir ietverts iekšējās kontroles standarts uzņēmumiem un publiskajām akciju sabiedrībām. Attiecīgais likums radās kā reakcija uz skandāliem, kas bija saistīti ar nozīmīgu uzņēmumu bankrotu (piemēram, Enron) un lieliem zaudējumiem investoriem.

SOX aptver vienpadsmit jomas¹³:

1. Organizāciju pārraudzības padome. Ir nepieciešama uzraudzības padome, lai sniegtu neatkarīgu novērtējumu par auditoru (ārējo) darbu. Padome nosaka atbildības audita procedūras, kvalitātes kontroles mehānismus.
2. Auditoru neatkarība. Tiek definētas prasības ārējo auditoru neatkarībai un interešu konflikta ierobežošanai. SOX definē arī prasības jaunu auditoru apstiprināšanai un auditoru atskaitēm. Vienlaikus šajā elementā ir iekļauti arī ierobežojumi audita uzņēmumiem sniegt ar auditu nesaistītus pakalpojumus (piemēram, konsultācijas) tam pašam klientam.
3. Korporatīvā atbildība. Šajā likuma sadaļā ir noteikts, ka augstākai vadībai ir individuāla atbildība par finanšu pārskatu precizitāti un ticamību. Šajā daļā tiek definētas arī attiecības starp ārējiem auditoriem un augstāko vadību.
4. Paplašinātās finanšu informācijas atklāšana. Šī likuma sadaļa nosaka prasības finanšu informācijas sniegšanai par organizācijas bilanci. Tā nosaka prasības finanšu informācijas sagatavošanas kontrolei un savlaicīgai informācijas sniegšanai.

¹¹ Pfister J. *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory*. Springer, 2009., 53.lpp.

¹² Financial Reporting Council *Internal Control Revised Guidance for Directors on the Combined Code*. October 2005.

<http://www.frc.org.uk/documents/pagemanager/frc/Revised%20Turnbull%20Guidance%20October%202005.pdf>

¹³ H.R. 3763. *An Act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes.*

[http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-](http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/getdoc.cgi?dbname=107_cong_bills&docid=f:h3763enr.txt.pdf)

[bin/getdoc.cgi?dbname=107_cong_bills&docid=f:h3763enr.txt.pdf](http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/getdoc.cgi?dbname=107_cong_bills&docid=f:h3763enr.txt.pdf)



5. Analītiķu interešu konflikta ierobežošana. Šajā likuma daļā ir ts uzvedības kodekss finanšu analītiķiem, lai nodrošinātu investoru uzticēšanos sniegtajai informācijai.
6. Komisijas resursu un kompetence. Šajā likuma daļā ir noteikti SEC (angļu *Security and Exchange Commission*) pienākumi un atbildība.
7. Ziņojumi un pētījumi. Likums nosaka, ka valsts kontrolierim un SEC ir jānodrošina dažādu pētījumu un ziņojumu izstrāde, lai nodrošinātu uzņēmumu caurskatāmību.
8. Korporatīvā un kriminālā atbildība. Likuma sadaļa definē kriminālsodu apmērus par manipulēšanu ar finanšu datiem.
9. „Balto apkaklīšu” kriminālatbildība. Likuma sadaļā tiek noteikta kriminālatbildība par kukuļošanu, nelegāli iegūto līdzekļu legalizēšanu.
10. Uzņēmuma ienākuma nodokļa atgriešana. Likums nosaka, ka organizācijas vadītājs paraksta pieprasījumu par uzņēmuma ienākuma nodokļa atgriešanu.
11. Korporatīvā atbildība par krāpšanos. Šajā likuma daļā ir ietverti nosacījumi, par kuriem organizācijas augstākā vadība var tikt saukta pie atbildības krāpšanos.

Iekšējās kontroles kontekstā visbiežāk tiek pieminēts SOX 404.pants, kurš nosaka lejupvērsto pieeju risku novērtēšanai. Saskaņā ar SOX 404.pantu organizācijai ir¹⁴:

1. jāidentificē svarīgākie finanšu atskaitīšanas elementi;
2. jāidentificē riski finanšu pārskatos;
3. jānosaka, kāda veida struktūrvienību kontrole ir nepieciešama, lai riski tiktu pārvaldīti ar nepieciešamo uzmanību un precizitāti;
4. jānosaka, kāda veida darbību kontrole ir nepieciešama, lai pārvaldītu riskus, ja šie riski netiek pārvaldīti struktūrvienību līmenī;
5. jānosaka novērtēšanai nepieciešamo pierādījumu vākšanas apjoms un regularitāte.

Balstoties uz SOX, ir izveidots arī Labas korporatīvās pārvaldības kodekss, kas ir piemērojams mazām organizācijām. Šis kodekss nosaka, ka¹⁵:

- organizācijai ir jāizveido audita komiteja;
- organizācijai jāpiemēro SOX 404, balstoties uz principu, ka kontroles izmaksām ir jābūt samērojamām ar potenciālajiem zaudējumiem;
- organizācijai ir jāpārvalda klientu sūdzības tā, lai laikus tiktu identificētas problēmas, kas var izraisīt nākotnē zaudējumus;
- organizācijai ir jāpieņem lēmumi, balstoties uz ticamiem un pārbaudītiem datiem;
- organizācijai ir jānodrošina iekšējā komunikācija par iekšējās kontroles sistēmas jautājumiem;

¹⁴ Turpat.

¹⁵ Sarbanes Oxley Act Compliance Toolkit. <http://www.soxtoolkit.com/>



- organizācijai ir jādokumentē sava atbilstība SOX, lai pierādītu to, ka organizācija darbojas kontrolētā, ētiskā vidē;
- organizācijai ir jāpieprasa, ka tās sadarbības partneriem un klientiem ir ieviesta iekšējās kontroles sistēma;
- organizācijai ir jāievieš ētikas kodekss.

Analizējot iepriekš minētos modeļus, ir iespējams izveidot iekšējās kontroles sistēmas modeļu kopsavilkuma karti, kas ļauj strukturēt modeļus pēc to pielietojamības.

2.tabula. Iekšējās kontroles sistēmas modeļu kopsavilkuma karte

| | |
|--|----------------------|
| Visaptverošie iekšējās kontroles sistēmas modeļi | COSO, CoCo, Turnbull |
| Uz IT sistēmu kontroli vērsti modeļi | SAC, COBIT |
| Uzņēmumu iekšējās kontroles sistēmas modeļi | SOX |

Veidojot iekšējās kontroles sistēmu Latvijā, institūcijas par pamatu var izmantot jebkuru no visaptverošajiem iekšējās kontroles sistēmas modeļiem, attiecīgi to papildinot ar prasībām no SAC vai COBIT, lai nodrošinātu IT un informācijas sistēmu atbilstību. Savukārt, lai arī SOX sākotnēji tika veidots uzņēmumiem, tomēr no šī modeļa Latvijas publiskajā pārvaldē ir ieteicams izmantot lejupvērsto pieeju risku novērtēšanai. Turklāt SOX idejas ir ietvertas t.s. ES 8.direktīvā par iekšējo kontroli.

Visiem modeļiem kopīgās pazīmes:

- Iekšējā kontrole tiek aplūkota kā process vai sistēma, ko ietekmē darbinieki.
- Darbinieki ir modeļu centrā. Tāpēc no darbinieku zināšanām un izpratnes ir atkarīga adekvātas iekšējās kontroles pastāvēšana.
- Modeļi uzsver pamatotas un ticamas pārlicības un informācijas iegūšanu, ka organizācijas mērķi tiks sasniegti.



2.2. Īss situācijas apraksts iekšējās kontroles jomā pēdējo divu laikā

Šajā ziņojuma daļā tiks aplūkotas nozīmīgākās tendences iekšējās kontroles jomā laikā kopš 2008.gada, kad saistībā ar globālo finanšu krīzi aktualizējās iestāžu efektivitātes un resursu izmantošanas jautājumi arī Latvijas pārvaldes sistēmā.

Balstoties uz Valsts pārvaldes iekārtas likumu un uz 2002.gadā pieņemto Iekšējā audita likumu, daudzās iestādēs tika radītas iekšējās kontroles sistēmas, kas vērstas uz to, lai nodrošinātu pastāvīgu, ekonomisku, efektīvu un lietderīgu iestādes darbību. Spriežot pēc iekšējo auditoru skaita ministrijās un padotības iestādēs¹⁶, aptuveni 100 iestādēs šāda sistēma bija izveidota. Līdz pat 2007.gadam (ieskaitot) bija vērojams vērā ņemams kadru trūkums iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības vajadzībām, par ko liecināja neaizpildīto iekšējā auditora štata vietu īpatsvars (21-23%). Balstoties gan uz Finanšu ministrijas sniegtajiem datiem, gan arī uz pētījuma ietvaros gūto informāciju, var secināt, ka šāda situācija lielā mērā bija saistīta ar kvalificētu darbinieku trūkumu. Tāpat ne visu iestāžu vadība bija atsaucīga iekšējā audita formulētajiem ieteikumiem, kas zināmā mērā būtu skaidrojams ar kadru mainīgumu, auditoru kvalifikāciju un ieteikumu kvalitāti. Tāpat par vienu no vadītāju atturīguma iemesliem uzskatāma daļas iestāžu vadītāju visai aptuveno priekšstatu par iekšējās kontroles sistēmas vietu un lomu iestādes darbības pilnveidē. Šādos apstākļos Iekšējā audita padome jau 2007.gadā ieteica pilnveidot audita ziņojumu kvalitāti.

2008.gads iezīmēja pavērsienu iekšējās kontroles sistēmas funkcionēšanā. Tika uzsākta iekšējo auditoru štata vietu likvidācija, savukārt iestādes sāka izjust globālās krīzes sekas. 2009.gadā tika vairakkārt strauji samazināts pārvaldes iestāžu finansējums, kas aktualizēja efektīvas darbības problemātiku. Virkne intervēto iestāžu vadītāju atzina, ka šādos apstākļos tika ieviesta stingrāka resursu izmantošanas kontrole, nosakot dažādus limitus un ierobežojumus (sakarū pakalpojumiem, autotransporta u.c. aprīkojuma izmantošanai), samazinot iestādes darbības nodrošināšanai atvēlētos līdzekļus un izvēloties preču un pakalpojumu iegādi pēc zemākās cenas principa. Šie limiti ir ļāvuši ne tikai kontrolēt un efektīvizēt resursu izmantošanu, bet arī samazināt iestāžu darbības izmaksas. Interviju rezultāti liecina, ka daudz retāk tiek veikta alternatīvu preču vai pakalpojumu piegādātāju izvērtēšana nolūkā identificēt efektīvāko risinājumu. Tas vedina uzskatīt, ka daļa iestāžu vadītāju nav pietiekami ieinteresēti iestādes darba efektīvizācijā.

¹⁶ Finanšu ministrija. Informatīvais ziņojums par iekšējā audita struktūrvienību darbību ministrijās un iestādēs 2007.gadā; Finanšu ministrija. Informatīvais ziņojums par iekšējā audita darbību ministrijās un iestādēs 2010.gadā.



Vairums vadītāju un iekšējo auditoru uzskata, ka resursu izmantošanas ierobežojumu nepieciešamība ir izskaidrota darbiniekiem, kuri to ir arī akceptējuši. Tomēr vairāki vadītāji norādīja, ka šie ierobežojumi ir nevajadzīgi birokratizējuši iestādes darbību, turklāt tie kalpo kā vēl viens darbiniekus demotivējošs faktors. No vienas puses, resursu izmantošanas ierobežojumu ietekme uz birokrātiskā sloga palielinājumu būtu padziļināti vērtējama katrā gadījumā atsevišķi, t.sk. samērojot ieguvumus ar resursu patēriņu, kas nepieciešams minēto ierobežojumu ieviešanai un uzraudzībai. No otras puses, resursu nekontrolēta izmantošana ir kropls mehānisms darbinieku motivācijas veicināšanai, kurš turklāt var radīt korupcijas riskus.

Krīzes laikā arī tika pilnveidoti iestāžu darbības procesi, racionalizējot cilvēku un laika resursu izmantojumu. Virkne pašvaldību vadītāju norādīja uz centralizētas grāmatvedības izveidi visām attiecīgās pašvaldības iestādēm, kas ne vien samazināja administratīvos izdevumus, bet arī ļauj sekot līdz līdzekļu izlietojumam. Savukārt kases aparātu integrācija grāmatvedības programmatūrā ir liegusi iespēju neiegrāmatot ieņēmumus un uzlabojusi finansiālo datu ticamību. Intervijās arī ir pieminēta datu bāžu savietojamības uzlabošana, kas ļāvusi samazināt pakalpojumu sniegšanai nepieciešamo resursu apjomu, bet pašvaldībās – arī palielināt nodokļu ieņēmumus.

Virkne intervēto personu uzsvēra pieaugošās birokratizācijas un formalizācijas tendences pārvaldes sistēmā. Virkne iekšējo auditoru puda uzskatu, ka audita plānošanas un veikšanas gaitā ir nepieciešams sagatavot nesamērīgi daudz dokumentācijas, kuras lietderīgums viņiem nav pilnībā saprotams. Tādējādi tiek palēnināts audita veikšanas ātrums un samazināts auditējamo sistēmu skaitu noteiktā laika vienībā, potenciāli nodarot kaitējumu gan iekšējā audita ieteikumu kvalitātei, gan iestādes darbībai kopumā¹⁷. No otras puses, nepilnīga dokumentācija var neradīt pārliecību par kvalitatīvu un pamatotu iekšējās kontroles sistēmas darbības novērtējumu un sniegtajiem ieteikumiem.

Vairāki iestāžu vadītāji saistīja iepriekš minētās tendences ar nepieciešamību nodrošināt lielāku skaidrību par resursu izmantošanu valsts pārvaldē, tomēr ne bez pamata apšaubīja šo pasākumu kopējo lietderību, ņemot vērā administratīvās slodzes pieaugumu samazināta darbinieku skaita un/vai atalgojuma apstākļos.

Savukārt iekšējo administratīvo lēmumu pieņemšanas kontroles jomā ir vērojama relatīva vienvērtība. Dokumentu sagatavošanas termiņu ievērošanu parasti kontrolē lietvedība, kaut mazākās iestādēs šo funkciju dažkārt veic iestādes vadītājs. Dokumentu saturisko kontroli īsteno iestādes vadītājs vai – retos gadījumos – viņa pilnvarota persona. Lai nodrošinātos pret nekvalitatīvi izstrādātiem dokumentiem,

¹⁷ Tomēr jāuzsver, ka FM sagatavotajā „Informatīvajā ziņojumā par iekšējā audita darbību ministrijās un iestādēs 2010.gadā” ir konstatēts, ka pēdējos trijos gados audita ziņojumu vidējais skaits uz vienu iekšējo auditoru ir pieaudzis.



plaši tiek lietota dokumentu vīzēšanas kārtība. Lielāku iestāžu vadītāji atzīst, ka milzīgā apjoma dēļ izejošo dokumentu pārbaudi viņi veic izlases kārtībā. Tas nozīmē, ka šajos gadījumos centralizācija ir bijusi pārmērīga un nav attaisnojies no darbības kontroles viedokļa. Savukārt dažos gadījumos tiek minēta lietvedības un dokumentu aprites sistēmas pilnveide, ieviešot „četrus acu” principu, kas ir mazinājis kļūdainu izejošo dokumentu īpatsvaru un arī mazinājis korupcijas risku.

Korupcija kā problēma, kas varētu ietekmēt iestādes sekmīgu un efektīvu darbību, intervijās tika minēta salīdzinoši reti. Intervijās reizēm veidojās iespaids, ka šī ir specifiska problēma, kuras risināšana ir nododama specializētas institūcijas – Korupcijas novēršanas un apkarošanas biroja – pārziņā. Vienlaikus tika saņemtas pozitīvas atsauksmes par KNAB darbību korupcijas novēršanā, piedāvājot iestādēm attiecīgas vadlīnijas un konsultācijas.

Budžeta tēriņu samazināšana ietekmēja arī citus iekšējās kontroles sistēmas aspektus. Vairākās iestādēs apstājās darbs pie risku vadības sistēmas izveides un ieviešanas, kurš, pēc vadītāju teiktā, ir atlikts uz nenoteiktu laiku, ņemot vērā neskaidrās finansējuma perspektīvas. Virkne pašvaldību bija spiestas atteikties no elektroniskās dokumentu aprites sistēmas ieviešanas. Dažās iestādēs apsīka darbs pie kvalitātes vadības sistēmas izveides vai darbināšanas, ko ietekmēja kvalitātes vadības speciālistu atļaišana.

Nozīmīgas pārmaiņas skāra arī iekšējās kontroles sistēmas uzraudzību. Tika uzsākta iekšējā audita funkcijas koncentrēšana pārraugošajās ministrijās. Tā rezultātā 2007.-2010.gadā samazinājās iekšējo auditoru štata vietu skaits padotības iestādēs no 213 uz 66, bet ministrijās – no 132 uz 84¹⁸. Vakanto štata vietu īpatsvars saruka līdz 7% 2009.gadā.

Pieaugot noslogojumam, par aptuveni 12 procentpunktiem samazinājās plānoto auditu izpilde¹⁹. Tomēr noslogojums ir ļāvis intensificēt iekšējā audita darbību – vidējais viena auditora sagatavoto audita ziņojumu skaits ir pieaudzis no 2,5 ziņojumiem 2008.gadā uz 4,3 ziņojumiem 2010.gadā, taču katrs trešais audita ziņojums tiek pabeigts ar termiņa nokavējumu. Termiņu kavēšana būtu aplūkojama saistībā ar virknes auditoru norādēm uz nepieciešamību mazināt kādas sistēmas audita plānošanai un veikšanai sagatavojamo dokumentu un informācijas apjomu.

Ir vērojams neliels augstas prioritātes ieteikumu īpatsvara samazinājums – no 42% 2007.gadā uz 37% 2009.gadā. 2010.gadā ir konstatēts straujš (par 12 procentpunktiem) ieviesto audita ieteikumu īpatsvara pieaugums. Ņemot vērā

¹⁸ Finanšu ministrija. Informatīvais ziņojums par iekšējā audita darbību ministrijās un iestādēs 2010.gadā.

¹⁹ Finanšu ministrija. Informatīvais ziņojums par iekšējā audita darbību ministrijās un iestādēs 2009.gadā.



iepriekšējo gadu visai stabilo ieteikumu ieviešanas īpatsvaru, būtu nepieciešami tālāki novērojumi, lai apstiprinātu pieauguma ilgtspēju.

Problemātisks šķiet iekšējo auditoru kvalifikācijas aspekts. Tikai katrs piektais valsts pārvaldē strādājošais iekšējais auditors ir ieguvis kādu no auditora sertifikātiem. Virkne iestāžu vadītāju ir norādījuši uz problēmām ar auditoru profesionālajām zināšanām, uzsverot, ka parasti šiem auditoriem ir labāka kvalifikācija grāmatvedības jomā, taču vairāki citi iekšējās kontroles sistēmas jomas (personāla vadība, informācijas tehnoloģijas) tiem ir mazāk zināmas. Daļa auditoru atzīst kvalifikācijas problēmu, taču pauž vien mērenu gatavību ieguldīt personiskos līdzekļus savā profesionālajā attīstībā, vienlaikus vēloties piedalīties bezmaksas kvalifikācijas celšanas pasākumos, ko rīkotu Finanšu ministrija, Valsts administrācijas skola vai Iekšējo auditoru institūts.

Ar kvalifikāciju daļēji būtu skaidrojams arī daļas iekšējo auditoru darbības raksturs. Virkne iestāžu vadītāju norādīja, ka iekšējais audits drīzāk skata iestādes darbības atbilstību normatīvajai bāzei, taču nevērtē iestādes darbības efektivitāti un tās uzlabošanas iespējas. Tāpēc vairāki intervētie vadītāji pauda gandarījumu par iekšējā audita funkcijas nodošanu pārraugošajai ministrijai, redzot šai solī iespēju atbrīvoties no nepietiekami kompetenta darbinieka.

Kaut gan iekšējā audita darbības kvantitatīvie rādītāji iezīmē darbības intensifikāciju pēc šīs funkcijas koncentrēšanas ministrijās, efektivitātes un lietderīguma jautājumos valda būtiskas viedokļu atšķirības starp ministriju pārstāvjiem un padotības iestāžu vadītājiem.

Ministriju administratīvie vadītāji norāda, ka pēc koncentrēšanas ministrijām veidojas dziļāks priekšstats par padotības iestādēs notiekošajiem procesiem un rodas plašākas iespējas veikt iestāžu darbības salīdzinājumu, t.sk. izmantojot t.s. horizontālos auditus, analizējot noteiktu sistēmu vairākās iestādēs.

Savukārt padotības iestāžu vadītāji norāda, ka pārraugošajā ministrijā koncentrētais audits arvien vairāk zaudē iekšējā audita būtību, jo tā veicēji ir mazāk iesaistīti iestādes ikdienā, tāpēc šīm personām mazinās informētība par iestādes problēmām, kas savukārt palielina auditora kompetences riskus. Virkne iestāžu vadītāju norādīja, ka mazāk paļaujas uz ministrijās koncentrēto iekšējo auditu un retāk saskata to kā atbalstu vadītājam. Reizēm pat tika pausts uzskats, ka pēc koncentrēšanas iekšējais audits sāk dublēt Valsts kontroles funkcijas. Šāds vadītāju noskaņojums varētu ietekmēt arī citu iestādes darbinieku attieksmi pret iekšējo auditu, kura daudzās iestādēs pēdējo gadu laikā bija uzlabojusies, pateicoties auditoru koleģiālajai un kompetentajai darbībai. Iestāžu vadītāju attieksme pret iekšējā audita koncentrēšanu dažviet izpaužas kā iekšējā auditora pārceļšana amatā ar citu nosaukumu, vienlaikus saglabājot auditora funkcijas. Šādā gadījumā ilgtermiņā pastāv auditora kvalifikācijas mazināšanās risks.



2.3. Normatīvā ietvara analīze

Gadsimtu mijā publiskajā pārvaldē tika veiktas būtiskas izmaiņas, lai to uzlabotu un padarītu efektīvāku, citstarp sekojot ārvalstu ekspertu ieteikumiem. Šai kontekstā būtu aplūkojams arī 2002.gada jūnijā pieņemtais Valsts pārvaldes iekārtas likums, kura 17.pantā noteikts, ka tiešās pārvaldes iestādes vadītājs ir atbildīgs par iekšējās kontroles sistēmas izveidi, kā arī darbības uzraudzību un pilnveidi. Savukārt šī likuma 30.pants paredz identisku atbildību arī pastarpinātās pārvaldes iestāžu vadītājiem. Ar šī likuma palīdzību augstākā līmenī tika nostiprināti iekšējās kontroles sistēmas un iekšējā audita jēdzieni, kas 1999.gadā jau bija aizstājuši iepriekš lietoto iekšējās revīzijas jēdzienu un ar to saistītās šauri grāmatvediskās funkcijas.

Atbildība par iekšējās kontroles sistēmas funkcionēšanu tika tālāk attīstīta 2002.gada oktobrī pieņemtajā Iekšējā audita likumā. Šai likumā tika definēta iekšējās kontroles sistēma - finanšu un cita veida kontroles sistēma, ieskaitot ministrijas vai iestādes struktūras, darbības metožu un procedūru kontroli, kuru vadība izveidojusi kopējiem mērķiem, lai nodrošinātu pastāvīgu, ekonomisku, efektīvu un lietderīgu ministrijas vai iestādes darbību. Tā bija sazarotāka iekšējās kontroles sistēmas izpratne, salīdzinot ar 1999.gadā pieņemtajiem MK noteikumiem Nr.342 „Noteikumi par iekšējo auditu”.

Tāpat Iekšējā audita likumā tika padziļināti definēta iekšējā audita institūcija - neatkarīga un objektīva darbība, kuru veic iekšējais auditors un kuras mērķis ir pilnveidot ministrijas vai iestādes darbību, sistemātiski pārbaudot un novērtējot ministrijas vai iestādes iekšējās kontroles sistēmas kvalitāti un efektivitāti un sniedzot ieteikumus šīs sistēmas pilnveidošanai.

Savukārt 2003.gada augustā pieņemtie MK noteikumi Nr.466 "Noteikumi par iekšējās kontroles sistēmas izveidošanas pamatprasībām" ir faktiski vienīgais dokuments, kas sniedz ieskatu iekšējās kontroles sistēmas veidošanā, tās galvenajos elementos un darbināšanā. Šie noteikumi balstās uz t.s. COSO modeli iekšējās kontroles jomā, iezīmējot modeļa piecus galvenos elementus:

- kontroles vidi;
- risku novērtējumu;
- informāciju un saziņu;
- kontroles aktivitātes;
- uzraudzību.

Saskaņā ar šo dokumentu, iekšējās kontroles sistēma ir instruments iestādes vadītāja rīcībā, lai viņš varētu iegūt pārliecību par to, ka:

- iestāde uzdevumus izpilda atbilstoši iestādes darbības mērķiem un saskaņā ar iestādē noteikto kārtību un plāniem;
- iestāde darbojas efektīvi, pilnībā ievērojot normatīvajos aktos noteiktās prasības;



- institūcijas darbības riskus pastāvīgi uzrauga un novērtē;
- institūcijas resursi ir nodrošināti pret zaudējumiem.

Svarīgi ievērot, ka iekšējās kontroles sistēmai ir jābūt izmaksu efektīvai, atsakoties no risinājumiem, kuru izmaksas ir lielākas par ieguvumiem no tiem.

Balstoties uz šiem normatīvajiem aktiem un izvērtējot konkrētās vajadzības, daudzās iestādēs tika veidotas iekšējās kontroles sistēmas un iekšējā audita struktūrvienības, kas uzraudzīja iekšējās kontroles sistēmas funkcionēšanu un pilnveidi²⁰. Līdztekus tam daudzās iestādēs tika veikti arī citi pasākumi, kas bija vērsti uz iestādes darbības kontroles un resursu izmantošanas efektivitātes palielināšanu. Daudzviet tika veikta procesu un procedūru aprakstīšana, virkne iestāžu pārskatīja savu funkcionēšanu, lai iegūtu ISO sertifikātus, kas notika atbilstoši MK noteikumiem Nr. 501” Noteikumi par kvalitātes vadības sistēmas ieviešanu valsts pārvaldes iestādēs” (04.12.2001) un MK ieteikumiem Nr. 1 „Ieteikumi kvalitātes vadības sistēmas ieviešanai valsts pārvaldes iestādēs” (11.12.2001.)²¹. Virknē iestāžu tika izveidota risku vadības sistēma.

Vairākās iestādēs tika izveidoti arī specifiski iekšējās kontroles mehānismi, kas funkcionēja ārpus iekšējā audita likuma un no tā izrietošajiem Ministru kabineta noteikumiem. Spilgts piemērs ir Valsts policijas iekšējās drošības birojs (IDB), kura pamatuzdevums ir dienesta disciplīnas un likumības nostiprināšana Valsts policijā. Līdzīgi iekšējā audita struktūrvienībām IDB ir tieši pakļauts Valsts policijas priekšniekam, taču tas ir apveltīts ar ievērojami plašākām pilnvarām (t.sk. operatīvās darbības un kriminālprocesa veikšanu). Līdzīga struktūrvienība – iekšējās drošības nodaļa - ir izveidota arī Korupcijas novēršanas un apkarošanas birojā. Intervijas ar atsevišķu iestāžu vadītājiem vedina uzskatīt, ka šie, specifiskie kontroles mehānismi labāk nekā konvencionālā iekšējās kontroles sistēma nodrošina iestādes darbības mērķu sasniegšanu. Vienlaikus jāuzsver, ka tie tomēr tiešā veidā nerisina resursu racionālas izmantošanas jautājumus, turklāt to izmaksu efektīvai īstenošanai ir nepieciešams noteikts iestādes mērogs.

2008.gada rudenī atjaunojās diskusijas par izmaiņām valsts pārvaldes audita politikā, kuru rezultātā tika izstrādāts un 2010.gada februārī pieņemts jauns iekšējā audita likums. Tā mērķis bija pilnveidot pastāvošo sistēmu, panākot tās lielāku atbilstību iekšējā audita profesionālās prakses standartiem, t.sk. precizējot vairāku pamatjēdzienu saturu, nosakot auditoru pienākumus, ētikas principus un objektivitātes kritērijus un samazinot salīdzinošo pārbaūžu biežumu. Arī šis likums faktiski balstās uz COSO modeli.

²⁰ Saskaņā ar 2010.gada „Pasākumu plānu iekšējā audita sistēmas pilnveidošanai” valsts pārvaldē uz 2008.gada 31.decembri darbojās 62 iekšējā audita struktūrvienības ar 200 štata vietām ministrijās un iestādēs, turklāt tas jau bija samazinājums par 27% kopš gada sākuma.

²¹ Abi minētie dokumenti zaudēja spēku 2008.gadā.



Būtiski ievērot, ka 2010.gada Iekšējā audita likums tieši nosaka, ka pašvaldības ir pašas atbildīgas par iekšējā audita sistēmas un metodikas radīšanu. Tas nozīmē, ka tiek saglabāta atšķirīga pieeja valsts un pašvaldību iestādēm, turklāt no likuma burta izriet, ka pašvaldībām nav sniedzama arī tieša metodiskā palīdzība iekšējā audita sistēmas veidošanā. Savukārt šī pētījuma ietvaros virkne pašvaldību vadītāju un pašvaldību iekšējo auditoru norādīja, ka tie labprāt saņemtu izglītojošu un metodisku atbalstu iekšējās kontroles sistēmas radīšanai un pilnveidošanai.

Viens no vērā ņemamiem jauninājumiem bija iekšējā audita funkcijas koncentrēšana pārraugošajās ministrijās (izņemot Eiropas Savienības tiesību aktos vai ārvalstu finanšu palīdzību reglamentējošajos tiesību aktos noteiktos gadījumus), kas notika budžeta konsolidācijas ietvaros. Izņēmumi ir saskaņojami ar finanšu ministru, ņemot vērā vairākus nedaudz neskaidrus kritērijus, kas nav sīkāk atšifrēti citos normatīvajos aktos.

Jaunā likuma pieņemšanas rezultātā 2010.gada 1.oktobrī spēku ir zaudējuši vairāki iepriekšējie normatīvie akti, t.sk. vairāki Ministru kabineta noteikumi, kas regulēja iekšējās kontroles sistēmu un iekšējā audita veikšanu. Līdz 2011.gada jūnijam ir izdoti MK noteikumi, kas:

- regulē iekšējā audita veikšanas kārtību (Nr.918 no 28.09.2010);
- regulē salīdzinošo pārbaūžu veikšanas kārtību (Nr.760 no 10.08.2010.);
- nosaka iekšējo auditoru sertifikācijas kārtību (Nr.1128 no 14.12.2010.).



2.4. Intervēto personu priekšstats par iekšējās kontroles sistēmu

Pēc iekšējo auditoru domām, ekonomiskā lejupslīde pēdējo divu gadu laikā, budžeta un štatu samazināšana ir kalpojuši kā ārējs spiediens procesu pārskatīšanai un struktūru reorganizācijai, kā arī likusi pievērst uzmanību lietderīgam resursu izlietojumam. Ārējā spiediena dēļ iestādes bija spiestas domāt par resursu efektīvu izmantošanu. Auditori uzskata, ka iestāžu budžeti caurmērā ir mazāki nekā nepieciešams kvalitatīvai funkciju izpildei un ka turpmāka budžeta samazināšana faktiski vairs nav iespējama. Turklāt darbiniekiem ir zema motivācija, tāpēc ekonomikai atveseļojoties, kvalificētie darbinieki varētu doties uz privāto sektoru. Taču zemas motivācijas apstākļos ir jāiegulda pūles, lai nodrošinātu papildus kontroles un uzraudzības pasākumus. Lai arī pastāv ārējs spiediens resursu efektīvākai izmantošanai, aprēķini par iestāžu sniegto pakalpojumu pašizmaksu nav veikti vai arī ir veikti tikai atsevišķos gadījumos, jo nav instrumentu pašizmaksas aprēķināšanai – vadības grāmatvedības, darba laika uzskaites un profesionālu speciālistu, kuri to varētu izdarīt. Tāpat nav precīzi definēts pats pakalpojuma jēdziens. Vienlaikus auditori norāda, ka darbinieki ir profesionāli un lojāli institūcijai.

Valsts pārvaldes auditori vēlētos saņemt vienotas vadlīnijas lietderības un efektivitātes vērtēšanai valsts pārvaldē, izmaksu optimizēšanai, un atbalsta procesu organizēšanai, risku vadības un iekšējās kontroles ieviešanai, pakalpojumu pašizmaksas aprēķināšanai un mērķu sasniegšanas mērīšanai. Valsts iestāžu auditoru vidū valda uzskats, ka iekšējais audits valsts pārvaldē ir salīdzinoši labi izveidots mehānisms risku identificēšanai un risku pārvaldībai, ir uzkrāta pieredze un labā prakse audita veikšanai. Savukārt pašvaldību auditoru starpā dominēja viedoklis, ka ir nepieciešamas pašvaldībām piemērojamas audita veikšanas metodikas un apmācības par iekšējā audita veikšanu. Turklāt pašvaldību auditoru vidū tika konstatēta diezgan izteikta pašvaldības vēlme atbildību par resursu kontroli un potenciālo risku identifikāciju dalīt ar ārējo pakalpojumu sniedzēju, paturot iespēju potenciālo problēmu gadījumā novelt vainu uz ārpakalpojuma sniedzēju.

Tā kā auditori uzskata, ka iekšējais audits valsts pārvaldē ir salīdzinoši labi izveidots mehānisms risku identificēšanai un risku pārvaldībai, ir uzkrāta pieredze un labā prakse audita veikšanai, tad loģiski būtu, ka auditoru vēlme pēc dažāda veida vienotām vadlīnijām un metodikām būtu krietni mazāka, nekā tas tika konstatēts pētījuma laikā.

Auditoru minētajā var konstatēt pretrunu starp to, ka kopumā darbinieki ir profesionāli, bet vienlaikus trūkst speciālistu pakalpojumu pašizmaksas aprēķināšanai. Šāda pretruna liecina, gan par iestādēs vāji attīstīto resursu



plānošanas kultūru, gan arī par iespējamām problēmām nepieciešamo personāla plānošanā.

Lai arī augstāk minētais ir valsts pārvaldes un pašvaldību auditoru vispārīgā skatījums par situāciju, tomēr tas liek secināt, ka auditori ir vairāk tendēti sagaidīt norādījumus no malas gan izmantojamajām pieejām, gan par risku identifikāciju un pārvaldību, nevis izrādīt iniciatīvu un veikt patstāvīgu risku un lietderības analīzi.



2.5. Iekšējās kontroles sistēmu ietekmējošie faktori

Gan valsts, gan pašvaldību iestāžu vadītāji par nozīmīgāko faktoru, kas ietekmējis viņu vadīto iestāžu darbību, uzskata finanšu un ekonomisko krīzi, kuras rezultātā drastiski tika samazināts iestāžu funkcionēšanai atvēlētais finansējums. Otrs nozīmīgākais faktors ir saistīts ar strukturālām izmaiņām, kurām abu iestāžu veidu vadītāji piešķir atšķirīgu saturu. Ja valsts pārvaldē ar to tiek saprasta iestāžu funkciju pārskatīšana, iestāžu apvienošana un darbinieku skaita samazināšana, tad pašvaldību vadītāji norāda, ka tieši administratīvi teritoriālās reformas noslēgšana ir raisījusi nozīmīgas pārmaiņas iestāžu darbībā.

Intervijās valsts pārvaldes iestāžu auditori norādīja uz šādiem pozitīvajiem ietekmējošajiem faktoriem kā iestādēs nav mainījies vadošais personāls, darbinieki ir profesionāli un lojāli institūcijai un iestādē ir ieviesta kvalitātes vadības sistēma. Arīdzan, publiskais skandāls ar VID datu noplūdi ir licis ļoti daudzām iestādēm pievērst uzmanību savām datu drošības sistēmām un veikt uzlabojumus šajās sistēmās.

Iegūtā informācija liecina, ka, atlaižot darbiniekus, tika izvērtēta viņu profesionalitāte un atbildība ieņemamajam amatam. Savukārt, kvalitātes vadības sistēmas ieviešana institūcijās visbiežāk tika norādīts kā veids, lai efektīvizētu un padarītu pārskatāmus institūcijas procesus. Publiskais skandāls ar VID datu noplūdi ir bijusi pozitīva mācība citām iestādēm par potenciālajām problēmām. Tas ļauj secināt, ka patiesībā publisks skandāls var likt iestādei pievērst uzmanību attiecīgo problēmjaūtājumu risināšanai iestādes ietvaros. Vienlaikus tas arī iezīmē tendenci, ka datu aizsardzība un informāciju tehnoloģijas joprojām ir nozīmīgs jautājums, kas jārisina valsts pārvaldes iestādēm.

Savukārt, pašvaldību efektīvāku darbību ir ietekmējusi administratīvi teritoriālā reforma, kuras centrā bija mazāku administratīvu vienību apvienošana. Vairākos gadījumos pašvaldību auditori uzsvēra, ka iekšējā audita struktūrvienības 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.

Intervijās bieži minētais negatīvais faktors – budžeta un tam sekojošā štatu samazināšana – ir jāaplūko arī kā pozitīvs faktors vienlaikus. Pēc budžeta un štatu samazināšanas iestādēs ir veikta procesu pārskatīšana un struktūru reorganizācija. Iestāžu strukturālas izmaiņas, kas izpaudušās kā iestāžu apvienošana vai iestādes reorganizācija, ir likušas mainīt esošo darba praksi un pārstrādāt iekšējos normatīvos dokumentus, kā arī mudinājušas iestādes vairāk pievērst uzmanību lietderīgam resursu izlietojumam.



3. Rekomendācijas iekšējās kontroles sistēmas veidošanai.

3.1. Identificētās problēmas iekšējās kontroles sistēmā.

Pētījumā gaitā tika identificētas ar iekšējās kontroles sistēmas funkcionēšanu saistītās problēmas gan iestāžu vadītāju, gan iekšējo auditoru skatījumā. Tālāk šajā nodaļā ir sniegts pārskats par identificētajām problēmām.

Ar publiskās pārvaldes sistēmu saistītās problēmas:

- Strukturālās reformas un ATR ir radījušas nepieciešamību salāgot atšķirīgas organizācijas kultūras un ļaut darbiniekiem adaptēties jaunajos apstākļos;
- Sniegto pakalpojumu reālās izmaksas tiek rēķinātas galvenokārt maksas pakalpojumiem, turklāt virknei pakalpojumu precīzs aprēķins nav iespējams pakalpojuma specifikas dēļ;
- Skeptiska attieksme pret Valsts kontroles veiktajām pārbaudēm;
- Ministrijās koncentrētā iekšējā audita daļējas pārklāšanās risks ar Valsts kontroles darbību.

Iestādes pārvaldības un plānošanas problēmas:

- Kopumā nepietiekama iestāžu vadītāju motivācija efektīvizēt iestādes darbību;
- Straujo pārmaiņu rezultātā ir apgrūtināta institūciju darbības plānošana un īstenošana; Darbinieku zemā motivācija tiek kompensēta ar papildu kontroles mehānismiem, savukārt citās jomās kontroles apjoms tiek samazināts.
- Vadītājiem ir diezgan aptuvens priekšstats par risku identificēšanu un pārvaldību.
- Risku vadība ne vienmēr ir saistīta ar stratēģisko vadību institūcijā.
- Nepietiekama IKT izmantošana kontroles nodrošināšanai pašvaldībās.
- Nepietiekams metodiskais atbalsts korupcijas mazināšanai pašvaldībās.
- Negatīva attieksme pret iekšējā audita funkcijas koncentrēšanu ministrijā.

Ar materiālajiem resursiem saistītās problēmas:

- Materiālo resursu iegādē dominē zemākās cenas princips, taču lietderības apsvērumi nereti ir sekundāri. Turklāt iestāžu veiktie aprēķini par pakalpojumu izmaksām ir neprecīzi.



- Tā kā materiālo resursu kontrole nebauda pilnīgu atbalstu, tad institūcijas ir nepieciešama iekšējā komunikācija un skaidrošana par resursu kontroles nepieciešamību.
- Darbinieku nodarītos zaudējumus vadītāji ne vienmēr ir gatavi piedzīt no vainīgajiem. Savukārt darbiniekiem veidojas sajūta, ka no viņiem zaudējumus nepiedzīs, kas neveicina individuālu atbildību.
- Resursu kontroles un motivācijas mehānismu sabalansēšana.

Ar personālu saistītās problēmas:

- Virknei mazāku valsts iestāžu un pašvaldību vadītāju ir diezgan aptuvenus priekšstats par iekšējās kontroles sistēmas jēgu, mērķiem, izveidi un funkcionēšanu, tāpēc arī nav pietiekami kontroles pasākumi darbinieku pienākumu un atbildības sadalījumā.
- Ir darbinieku motivācijas sistēmas sabrukums, tāpēc ir jāmeklē risinājumi motivācijas un kontroles līdzsvarošanai.
- Pašvaldību auditoriem pietrūkst zināšanu un prasmju iekšējā audita un iekšējās kontroles sistēmas jomā. Taču arī kopumā, trūkst IT auditēšanas kompetences.



3.2. Ieteikumi iekšējās kontroles sistēmas ietvaram

Lai arī atsevišķu problēmu novēršana var uzlabot esošo darba praksi publiskās pārvaldes institūcijās iekšējās kontroles jomā, tomēr ir nepieciešami sistēmiski uzlabojumi, nosakot iekšējās kontroles sistēmas ietvaru, kas būtu uzskatāms par minimālajām prasībām publiskās pārvaldes institūcijām.

Balstoties uz šī ziņojuma iepriekšējās nodaļās minēto informāciju, intervijās iegūto un ārvalstu prakses izpēti, ir iespējams identificēt pamatprincipus iekšējās kontroles sistēmas veidošanai Latvijā:

1. Iekšējās kontroles sistēmas veidošanai var izmantot jebkuru no visaptverošajiem iekšējās kontroles sistēmas modeļiem (COSO, CoCo, Turnbull);
2. Ņemot vērā Latvijas institucionālo sistēmas evolūciju, iekšējās kontroles sistēma būtu veidojama uz COSO modeļa bāzes;
3. Ir nepieciešams vienāds regulējums iekšējās kontroles sistēmas jomā visai publiskajai pārvaldei, nosakot minimālās prasības, jo nepastāv būtiskas resoriskas atšķirības, kuru dēļ būtu nepieciešams kādai nozarei pazemināt specifiskās iekšējās kontroles prasības.

Iekšējās kontroles sistēmas veidošanā, ir ieteicams pievērst uzmanību šādiem nosacījumiem:

- a) Iekšējās kontroles sistēmas pamatprincipi;
- b) Iekšējās kontroles sistēmas pielietošanas mērogs;
- c) Iekšējās kontroles sistēmas pamatelementi;
- d) Materiālo resursu un finanšu resursu izmantošanas kontrole;
- e) Iestādes vadītāja tiesības un pienākumi iekšējās kontroles sistēmā;
- f) Vadītāju motivācija iekšējās kontroles sistēmas ieviešanai;
- g) Dažādu institūcijas pārvaldības sistēmu integrācija.



Nosacījums: Iekšējās kontroles sistēmas pamatprincipi*Pamatojums:*

Iekšējās kontroles sistēmas ietvara nosacījumiem ir jāietver minimālie principi, kas iestādēm jāievēro iekšējās kontroles sistēmas veidošanā.

Izskaidrojums:

Iekšējās kontroles sistēma institūcijās tiek veidota, ievērojot šādus principus:

1. Samērīguma princips – kontroles darbībām ir jābūt samērojamām identificētajiem riskiem un kontroles darbībās ieguldītajiem resursiem. Jebkuram iestādē izmantojam iekšējās kontroles mehānismam ir jābūt samērīgam ar citiem mehānismiem.
2. Funkciju nošķiršanas princips – iestādē katram pamatdarbības procesam pretī ir attiecīgs kontroles process vai kontroles instruments.
3. „Seko vai izskaidro” princips - ja normatīvajos aktos definētās minimālās prasības iekšējās kontroles sistēmai attiecīgajā iestādē nav attiecināmas, tad iestāde sniedz detalizētu paskaidrojumu.



Nosacījums: Iekšējās kontroles sistēmas pielietošanas mērogs*Pamatojums:*

ES Audita tiesa, sniedzot savus ieteikumus efektīvas un lietderīgas iekšējās kontroles sistēmas izveidošanai, norādīja, ka iekšējās kontroles sistēmas kopējie principi un standarti ir attiecināmi uz visiem pārvaldes līmeņiem kā ES, tā dalībvalstīs, un ka iekšējās kontroles sistēmai ir jārada pamatota (ne absolūta) pārliecība par darbību regularitāti un tiesiskumu, kā arī darbību atbilstību efektivitātes, lietderības un ekonomijas principiem. Tāpat ES audita tiesa uzsvēra, ka kontroles izmaksām ir jābūt proporcionāliem materiālajiem un nemateriālajiem ieguvumiem. Visbeidzot, ES Audita tiesas skatījumā iekšējās kontroles sistēmai ir jābalstās loģiskā struktūrā, kur kontroles darbības tiek veiktas, dokumentētas un par tām atskaitās tā, ka tiek nodrošināta visu ieinteresēto pušu paļāvība iekšējās kontroles sistēmai²².

Izskaidrojums:

Iekšējās kontroles sistēma tiek izveidota Ministru kabineta padotajās institūcijās, kas tiek pilnīgi vai daļēji finansētas no valsts budžeta, pašvaldībās, kā arī valsts kapitālsabiedrībās.

²² Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Court of Auditors of 15 June 2005 on a roadmap to an integrated internal control framework, Brussels, 15.6.2005., COM(2005) 252 final., 3.lpp.



Nosacījums: Iekšējās kontroles sistēmas pamatelementi

Pamatojums:

Spēkā neesošie Ministru kabineta 2003.gada 19.augusta noteikumi Nr.446 „Noteikumi par iekšējās kontroles sistēmas izveidošanas pamatprasībām”, noteica iekšējās kontroles sistēmas pamatelementus un ieviešanas kārtību. Iekšējās kontroles tiesiskais regulējums Latvijā bija balstīts uz COSO modeli, kurš aptver kontroles vidi, risku novērtējumu, kontroles aktivitātes, informāciju un komunikāciju, uzraudzību. Tāpēc turpmākā iekšējās kontroles sistēmas attīstība ir balstāma uz COSO modeli. Tomēr COSO modelis ir jāpapildina ar elementiem no citiem teorētiskajiem modeļiem. No CoCo modeļa ir ieteicams pārņemt elementu – institūcijas mērķis, bet no SAC – lēmumu pieņemšanā izmantojamās informācijas integritāti. COSO modelis tiek izmantots gan Vācijā, gan Lielbritānijā un Jaunzēlandē – valstīs, no kurām Latvijā ir pārņēmusi daudzus ar publiskās pārvaldes funkcionēšanu saistītus elementus. Turklāt risku novērtējumam un vadībai īpaša uzmanība ir pievērsta Vācijā, kuras pieredze korupcijas risku novēršanā tiek izmantota Latvijā.

Izskaidrojums:

Iekšējās kontroles sistēma sastāv no šādiem elementiem:

1. **Institūcijas mērķis:**
Institūcijas mērķis ietver institūcijas mērķu un iespēju analīzi, institūcijas darbības un finanšu plānošanu un rezultatīvo rādītāju definēšanu iestādes darbības stratēģijā (IDS).
2. **Kontroles vide:**
Kontroles vide ietver atbilstošas institūcijas struktūras noteikšanu, struktūrvienību uzdevumu sadali, darbinieku pienākumu un atbildības sadalījumu, definētas un ieviestas personāla vadības politikas (atlase, atbrīvošana, darba izpildes novērtējums, kvalifikācijas celšana, iekšējā kārtība, ētiska uzvedība).
3. **Risku novērtējums:**
Risku novērtējums ietver prioritāro risku identifikāciju, analīzi un risku pārvaldību.
4. **Kontroles aktivitātes:**
Kontroles aktivitātes ietver rīcības, kas definētas institūcijas politikās un procesu aprakstos, lai samazinātu risku izcelšanos vai ietekmi. Kontroles aktivitātes ietver funkciju un uzdevumu izpildes kārtības noteikšanu.



5. Informācija un komunikācija:

Informācija un komunikācija ietver rīcības, lai darbiniekiem izskaidrotu mērķus, tādā veidā nodrošinot labāku sniegumu. Tas ietver visu līmeņu vadītāju, ierēdņu un darbinieku savstarpējās un elektroniskās saziņas nodrošināšanu.

6. Uzraudzība:

Uzraudzība ietver izveidotās sistēmas regulāru uzraudzību, veicot iekšējo auditu vai iekšējo kvalitātes auditu, institūcijas un iekšējās kontroles sistēmas vājo vietu identifikāciju, risku uzraudzību, institūcijas iekšējās un ārējās vides novērtēšanu.

7. Lēmumu pieņemšanā izmantojamās informācijas integrācija:

Šis aspekts ietver tādu lēmumu pieņemšanas procedūru izstrādi, lai nodrošinātu to, ka lēmumi tiek pieņemti, balstoties uz datu bāzēs un publiskajos reģistros atrodamiem faktiem un šo datu analīzi.



Nosacījums: Materiālo resursu un finanšu resursu izmantošanas kontrole*Pamatojums:*

Finanšu ministrijas apkopotie dati par valsts pārvaldes iekšējā audita struktūrvienību sniegto viedokli par iekšējās kontroles sistēmu liecina, ka nav pietiekami kontroles pasākumi institūcijas darbības risku novēršanai un finanšu resursu aizsardzībai, nav pietiekami nodrošināti uzraudzības pasākumi par valsts mantas aizsardzību.

Izskaidrojums:

Iekšējās kontroles sistēma tiek organizēta tā, lai:

- katra iestāde ir atbildīga par finanšu un materiālo vērtību vadību sava budžeta ietvaros un par to tiek saglabāti attiecīgie pierādījumi;
- finanšu vadībai ir jābūt balstītai uz regularitāti, ticamību un auditējamību un ir jānodrošina maksimāla efektivitāte un lietderība; šie principi ir iekļauti iestādes grāmatvedības politikā;
- materiālo vērtību vadībai ir jābūt balstītai uz regularitāti, ticamību un auditējamību un ir jānodrošina maksimāla efektivitāte un lietderība, kas citstarp atspoguļojas inventāra un pamatlīdzekļu uzskaitē.



Nosacījums: Iestādes vadītāja tiesības un pienākumi iekšējās kontroles sistēmā

Pamatojums:

Visos teorētiskajos modeļos ir paredzēts, ka institūcijas vadītājs ir atbildīgs par iekšējās kontroles sistēmas izveidošanu un ieviešanu. Jaunzēlandes Publisko finanšu likumā²³ ir precīzi nodefinētas institūcijas vadītāja atbildības joma. Ņemot vērā to, ka Jaunzēlande ir publiskās sektora reformu jomā ir atzīta par labo praksi un salīdzinoši daudz administratīvo ideju ir pārņemts no šīs valsts, ir ieteicams apsvērt Jaunzēlandes pieredzes izmantošanu.

Izskaidrojums:

1. Iestādes vadītājs ir atbildīgs par:

- Iekšējās kontroles sistēmas izveidošanu un uzturēšanu;
- Finanšu vadības kontroles izveidošanu;
- Dokumentu aprites kontroles nodrošināšanu;
- Darbinieku un amatpersonu atskaitīšanās un atbildīguma principu ievērošanu;
- Kontroles par materiālo vērtību iegūšanu, novērtēšanu, nodošanu lietošanā nodrošināšanu;
- Iepirkuma procedūru izveidošanu;
- Personāla politikas izveidošanu un ieviešanu;
- Darbības procesu un kontroles procesu iedibināšanu un/vai aprakstīšanu;
- Iedibināto un/vai aprakstīto procesu regulāru pārbaudi;
- Procesu uzlabošanu, ja konstatētas neatbilstības.

2. Iestādes vadītājs nav atbildīgs par savu padoto darbinieku individuāliem pārkāpumiem, ja vadītājs ir izpildījis augstāk minētos nosacījumus iekšējās kontroles sistēmas ietvara izveidošanai.

3. Iestādes vadītāja tiesības iekšējās kontroles jomā ir:

- Deleģēt uzdevumus un lēmumu pieņemšanu, ievērojot iekšējās kontroles sistēmas principu ievērošanu (piemēram, dokumentu parakstīšana);
- Izvēlēties iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības rīkus un mehānismus iestādes mērķu sasniegšanai, kas papildina iekšējo auditu vai iekšējo kvalitātes auditu;
- Vadītāja disciplinārpārkāpumu izmeklēšanai iekšējās kontroles jomā pieprasīt papildināt komisiju ar pārstāvjiem, kas nepārstāv institūcijas, kas padotas tai pašai ministrijai, kurai ir padots attiecīgās iestādes vadītājs.

²³ Operating instructions applying to departments as defined in the Public Finance Act 1989. <http://www.treasury.govt.nz/publications/guidance/instructions/2010/06.htm> (The Treasury), aplūkota 29.03.2011.



Nosacījums: Vadītāju motivācija iekšējās kontroles sistēmas ieviešanai*Pamatojums:*

Pētījumā gaitā tika konstatēts, ka viena no lielākajām problēmām iekšējās kontroles sistēmas kontekstā ir darbinieku, arī vadītāju, zemā motivācija. Turklāt aktuāls ir arī jautājums par samērīga atalgojuma noteikšanu, kas ir atbilstošs gan atbildībai, gan rīcības brīvībai²⁴. Šis aspekts ir īpaši aktuāls tiešās valsts pārvaldes iestādēs.

Izskaidrojums:

Lai nodrošinātu vadītāju motivāciju iekšējās kontroles izveidošanai ir nepieciešams:

- a) Vadītāju materiālās stimulēšanas mehānisms, kas piesaistīts institūcijas darba rezultātiem;
- b) Vadītāju civiltiesiskās atbildības apdrošināšana;
- c) Institūcijas budžeta noteiktas daļas pārcelšana uz nākamo finanšu gadu vai plānošanas periodu, ja institūcija ir ietaupījusi finanšu resursus. Turklāt nākamajā finanšu gadā institūcijas budžets netiek samazināts par ietaupīto summu.

²⁴ KNAB. Rekomendācijas korupcijas risku novēršanai tiesībsargājošās institūcijās. Rīga, 2010., 32.lpp.

http://www.knab.gov.lv/uploads/free/rekomendacijas_korupcijas_risku_noversanai_tiesibsargajosaja_s_institucijas.pdf aplūkota 14.06.2011.



Nosacījums: Dažādu institūcijas pārvaldības sistēmu integrācija.*Pamatojums:*

Pētījuma laikā tika konstatēts, ka institūcijas pastāv dažādas pārvaldības sistēmas, kuras uzturēšanai tiek tērēti resursi. Turklāt ļoti bieža ir parādība, ka dažādās pārvaldības sistēmas nav savstarpēji integrētas vai to ietvaros veicamās aktivitātes pārklājās.

Izskaidrojums:

1. Iekšējās kontroles izveidošanas gaitā vadītājs nodrošina integrāciju starp dažādām institūcijas pārvaldības sistēmām (piemēram, risku vadības sistēma, kvalitātes vadības sistēma, rezultativitātes vadības sistēma), ja tādas sistēmas iestādē ir izveidotas, ņemot vērā sistēmu integrācijas izmaksu efektivitātes un lietderības apsvērumus.



3.3. Ieteikumi iekšējās kontroles sistēmas veidošanai

3.tabula. Ieteikumi iekšējās kontroles sistēmas veidošanai

| N.p.k. | Problēma | Ieteikums, tā apraksts un ieviešana |
|--------|--|---|
| 1. | Straujo pārmaiņu rezultātā ir apgrūtināta plānošana institūcijas, tādēļ ir nepieciešamas vadlīnijas pārmaiņu un reformu vadībai publiskajā pārvaldē. | Tā kā pārmaiņu vadība ir iestādes vadītāja kompetence, ir nepieciešams sniegt centralizētu informatīvo un metodisko atbalstu vadītājiem, piedāvājot apmācību pārmaiņu vadībā Valsts administrācijas skolā un sagatavojot attiecīgus metodiskos materiālus. Pētījumā veikšanas laikā pieprasījums pēc šādas informācijas tika konstatēts. |
| 2. | Virknei mazāku valsts iestāžu un pašvaldību vadītāju ir diezgan aptuvens priekšstats par iekšējās kontroles sistēmas jēgu, mērķiem, izveidi un funkcionēšanu, tāpēc arī nav pietiekami kontroles pasākumi darbinieku pienākumu un atbildības sadalījumā. | Šīs problēmas novēršanai ir nepieciešama tūlītēja darbība, kas var izpausties gan kā (a) mācības vadītājiem par iekšējās kontroles sistēmas būtību un nepieciešamību, ko organizē Finanšu ministrija, Iekšējā audita padome un Valsts administrācijas skola; (b) informatīvā materiāla sagatavošana par iekšējās kontroles sistēmu (Finanšu ministrija); (c) vadītāju atlasē un darbības novērtēšanā iekļaut jautājumus par iekšējās kontroles sistēmas jēgu, būtību, izveidi un funkcionēšanu. Ja (a) un (b) priekšlikumi paredz finanšu ieguldījumus no atbildīgo institūciju puses, tad (c) vairāk ir vērsts uz to, lai mudinātu vadītājus pašizglītoties. |
| 3. | Vadītājiem ir diezgan aptuvens priekšstats par risku identificēšanu un pārvaldību | Šīs problēmas novēršanai ir nepieciešama tūlītēja darbība, kas var izpausties kā (a) mācības vadītājiem par risku vadību, ko organizē Finanšu ministrija un Valsts administrācijas skola; (b) informatīvā materiāla sagatavošana par risku vadību; (c) pieredzes apmaiņa ar iestādēm, kurās risku vadība jau ir ieviesta un funkcionē. |
| 4. | Risku vadība ir jāintegrē kopā ar stratēģiskās vadības procesu | Šīs problēmas novēršanai iestādēm ir svarīgi apzināties, ka gan risku vadības process, gan stratēģiskās plānošanas process ir iestādes vadības procesi. Līdz ar |



| N.p.k. | Problēma | Ieteikums, tā apraksts un ieviešana |
|--------|--|--|
| | institūcijā. | to, lai nodrošinātu dažādu sistēmu integrāciju, vadītājiem ir nepieciešamas zināšanas. Veicamās darbības, kas var izpausties kā (a) mācības vadītājiem par risku vadību, ko organizē Finanšu ministrija un Valsts administrācijas skola; (b) informatīvā materiāla sagatavošana par risku vadību; (c) pieredzes apmaiņa ar iestādēm, kurās risku vadība jau ir ieviesta un funkcionē. |
| 5. | Ir negatīva attieksme pret iekšējā audita funkcijas koncentrēšanu ministrijā. | Ir nepieciešama ieinteresēto pušu diskusija, lai precīzi definētu savstarpējos ieguvumus no ministrijā koncentrētā iekšējā audita funkcijas un lai tas nedublētu Valsts kontroles pienākumus. |
| 6. | Materiālo resursu iegādē dominē zemākās cenas princips, taču lietderības apsvērumi nereti ir sekundāri. Turklāt iestāžu veiktie aprēķini par pakalpojumu izmaksām ir neprecīzi. | Šīs problēmas novēršanai ir nepieciešams precīzs jēdziena „pakalpojums” definējums, kas ir priekšnosacījums precīzākiem aprēķiniem par pakalpojumu pašizmaksu. |
| 7. | Tā kā materiālo resursu kontrole nebauda atbalstu, tad institūcijas ir nepieciešama iekšējā komunikācija un skaidrošana par resursu kontroles nepieciešamību. Tā kā ir darbinieku motivācijas sistēmas sabrukums, tāpēc ir jāmeklē risinājumi motivācijas un kontroles balansēšanai. | Šīs problēmas novēršanai ir iespējami divi risinājumi: a) Vadītāji institūcijās skaidro darbiniekiem resursus kontroles nepieciešamību. Par šo risinājumi ir atbildīgi iestāžu vadītāji. b) Iespējami drīzā laikā tiek atjaunoti darbinieku materiālās stimulēšanas instrumenti, vienlaikus definējot iestādes efektivitātes nosacījumus, kuru sasniegšana ļautu izmantot materiālo stimulēšanu. Vienlaikus, materiālās stimulēšanas instrumenti ir jāsalāgo ar valsts budžeta iespējām un rezultativitātes vadības sistēmu iestādēs kopējās valsts pārvaldes cilvēkresursu vadības sistēmas ietvaros. |



| | | |
|-----|---|---|
| 8. | Darbinieku nodarītos zaudējumus vadītāji ne vienmēr ir gatavi piedzīt no vainīgajiem. Savukārt darbiniekiem veidojas sajūta, ka no viņiem zaudējumus nepiedzīs, un tas neveicina individualizēto atbildību. | Šīs problēmas risināšanai ir nepieciešama ieinteresēto pušu diskusija, jo nepieciešams nodrošināt individuālā atbildība par materiālajiem un finanšu resursiem. |
| 9. | IKT plašāka ieviešana iestāžu darbībā tiek uzskatīta par vienu no efektīvākas kontroles nodrošināšanas instrumentiem, taču pašlaik tā ir iespējama vien, izmantojot ES struktūrfondu līdzekļus. | Šīs problēmas novēršanai ir nepieciešama ilgstoša darbība, ņemot vērā valsts pārvaldes iestāžu un pašvaldību dažādo attīstības līmeni IKT izmantošanā. Šajā gadījumā, ir ieteicams (a) veikt pārskatu par iestāžu rīcībā esošajām IKT un to izmantošanas pakāpi; (b) ja finansiāli iespējams, ieteicams pāriet un elektronizētām dokumentu aprites un kontroles sistēmām. |
| 10. | Pašvaldību auditoriem pietrūkst zināšanu un prasmju iekšējā audita un iekšējās kontroles sistēmas jomā. | Problēmas risināšanai ir nepieciešama ieinteresēto pušu diskusija, lai izlemtu, vai pašvaldību iekšējā audita struktūrvienībām ir piemērojamas tās pašas prasības, kas valsts pārvaldes iestāžu iekšējā audita struktūrvienībām. |
| 11. | Trūkst IKT sistēmu auditēšanas kompetences. | Šīs problēmas novēršanai iespējami šādi risinājumi: (a) mācības iekšējiem auditiem par IKT jomas auditēšanu; (b) pieredzes apmaiņa, informatīvie semināri par IKT jomas auditēšanu; (c) centralizēti IKT jomas auditi valsts pārvaldē; (d) IKT auditu kā ārpalpojuma iegāde, kur tas iespējams datu drošības apsvērumu dēļ. |



4. Iekšējās kontroles sistēmas ieviešana.

Ieviešot iekšējās kontroles sistēmu ir jāņem vērā šādi priekšnosacījumi:

- a) iestāžu vadītāju iesaiste iekšējās kontroles sistēmas pilnveidē;
- b) informācijas izplatīšana iestādē neatbilstību gadījumā
- c) kontroles pasākumu izmaksu aprēķināšana;
- d) iespējamie uzraudzības rīki.

Iestāžu vadītāju iekšējās kontroles sistēmas pilnveidē

Institūcijas vadītājs ir atbildīgs par iekšējās kontroles sistēmas izveidošanu un ieviešanu. Tāpēc vadītājs, paužot interesi par iekšējās kontroles sistēmas vājajām vietām, dod darbiniekiem nepārprotamu signālu par ieinteresētību iekšējās kontroles sistēmā.

Informācijas izplatīšana iestādē neatbilstību gadījumā

Pētījuma laikā tika konstatēts, ka dažās iestādēs bija noteiktas kārtības informācijas izplatīšanai, tai skaitā arī iekšējā audita ieteikumu izplatīšanai iestādē. Taču neatkarīgi no tā, vai pastāv kārtība informācijas izplatīšanai institūcijā, institūcijas vadītājam ir jānodrošina, ka iekšējie normatīvie dokumenti un pieejas tiek izskaidrotas darbiniekiem.

Ja iekšējā audita laikā ir konstatētas neatbilstības ir iespējami divi rīcības modeļi.

- (1) Informēt visus iestādes darbiniekus par audita atklātajām neatbilstībām un ieteikumiem, pieņemot, ka audita ieteikumi pēc savas būtības norāda uz neatbilstībām un kļūmēm iestādes pārvaldes sistēmā, nevis meklē vainīgo amatpersonu;
- (2) Audita laikā konstatētās neatbilstības un sekojošie ieteikumi tiek pārrunāti ar auditējamo struktūrvienību un iestādes vadību. Ja audita laikā tiek atklāta nebūtiska neatbilstība, kuru var novērst audita laikā, tad to ir iespējams darīt, tādējādi veicot uzlabojumus jau procesā.

Kontroles pasākumu izmaksu aprēķināšana.

Iekšējās kontroles pasākumiem ir ieteicams aprēķināt kontroles pasākumu izmaksas, lai izvairītos no situācijas, kurā kontroles izmaksas ir lielākas nekā kontrolējamā objekta vai pasākuma vērtība.

Iespējamie uzraudzības rīki.

Zemāk esošajā tabulā ir iekļauti tie uzraudzības rīki, kas Latvijas publiskajā pārvaldē tiek izmantoti. Iestādes vadītājs ir tiesīgs izvēlēties uzraudzības rīkus, ņemot vērā iestādes darbības vidi, kultūru, lielumu, funkcijas un identificētos riskus, kā arī uzraudzības rīku samērīgumu un rīku lietošanas izmaksas. Piemēram, ja iestāde sniedz pakalpojumu citai iestādei, nevis iedzīvotājam, tad šādai iestādei klientu



attiecību vadība drīzāk tiks veidoti atšķirīgi no iestādes, kura tieši sadarbojas ar iedzīvotājiem.

4.tabula. Iespējamie uzraudzības rīki

| Uzraudzības rīku kategorijas | Iespējamie uzraudzības rīki |
|---|---|
| Dokumentu vadība | <ul style="list-style-type: none"> • Dokumentu vadības un aprites sistēmas; • Elektroniskā vadības lēmumu izpildes kontroles sistēma; • „Četru acu” princips – viena dokumenta pārbaude no vismaz divu amatpersonu puses. |
| Iekšējo normatīvo aktu vadība | <ul style="list-style-type: none"> • Iekšējie normatīvie akti (piem., reglamenti un amatu apraksti); • Darbības plāni un atskaites. |
| Vadības pieejā balstītie rīki | <ul style="list-style-type: none"> • Vadības un struktūrvienību vadītāju sanāksmes; • Komitejas, komisijas un darba grupas; • Struktūrvienību vadītāju darbs struktūrvienības un kontrole; • Ārējās pārbaudes; • Iekšējās pārbaudes; • Funkciju nošķiršana. |
| Procesu pieejā balstītie rīki | <ul style="list-style-type: none"> • Kvalitātes vadības sistēma; • Riskos balstīta pieeja un risku identifikācija; • Procedūru rokasgrāmatas. |
| Pakalpojumu kvalitātē balstītie rīki | <ul style="list-style-type: none"> • Profesionālā uzraudzība; • Pakalpojumu kvalitātes pārbaude. |
| Klientu attiecību pieejā balstītie rīki | <ul style="list-style-type: none"> • Klientu sūdzības un to analīze; • Klientu attiecību vadība; • Informācija publiskajā telpā un masu medijos. |

Ieviešot iekšējās kontroles sistēmu, ir ieteicams pārbaudīt institūcijā esošo kontroles mehānismu atbilstību. Šim nolūkam iesakām izmantot vairākus kontroles kritērijus, kas izstrādāti balstoties uz Jaunzēlandē izstrādātajām vadlīnijām iekšējās kontroles novērtēšanai ²⁵.

Kontroles kritēriji iekšējās kontroles videi:

1. Iestādē izmantojamām iekšējām rīcībpolitikām un vadlīnijām ir jānodrošina atbilstoša pieeja un vide iekšējās kontroles mehānismu izmantošanai;

²⁵ Financial Management – Departmental Internal Control Evaluation.

<http://www.treasury.govt.nz/publications/guidance/mgmt/dice/criteria/fm-dice-feb11.pdf>



2. Iestādes kontroles vides pieejai ir jābūt atbilstošām iestādes funkcijām, funkciju sarežģītībai, identificētajiem riskiem un iestādes iepriekšējās darbības novērtējumam;
3. Iestādes iekšējie normatīvie dokumenti, vadlīnijas, un pieejas tiek atbilstoši uzturētas un izskaidrotas personālam, no kura tiek sagaidīts, ka normatīvie dokumenti, vadlīnijas un pieejas tiks ievērotas.
4. Periodiska pārbaude veicina pārliecību, ka aktivitātes notiek atbilstoši iestādes funkcijām, pieejamajiem resursiem, identificēto risku profilu un iekšējās kontroles sistēmas ietvaru;
5. Periodiska pārbaude nodrošina, ka iestādē tiek īstenota risku vadības politika, un sniedz pārliecību par to, ka risku vadība tiek izmantota lēmumu pieņemšanā.

Kontroles kritēriji iekšējās kontroles sistēmas uzraudzībai:

1. Iekšējās kontroles monitoringa pieeja un dažādās metodes ir definētas iestādes procesos.
2. Monitorings tiek veikts regulāri, un tas sniedz pārliecību, ka iekšējās kontroles procedūras un aktivitātes darbojas kā plānots.
3. Izņēmumi ir tiek identificēti un atrisināti noteiktā laika periodā ar kontroles vides atbalstu.

Kontroles kritēriji risku vadībai:

1. Pastāv saistība starp iestādes risku vadības uzdevumiem, sistēmām un procesiem un augstāk stāvošās institūcijas sagaidīto.
2. Risku vadības process ir plānots, apstiprināts, dokumentēts un izskaidrots personālam, lai sekmētu integrētu risku vadību.
3. Tiek izmantots sistemātisks process, lai noteiktu risku vadības sasniegumus un risku vadībai nepieciešamos resursus.
4. Risku vadība ir daļa no vadības funkcijām.



5. Uz iekšējās kontroles sistēmu tieši neattiecināmās rekomendācijas.

Pētījuma ietvaros izkristalizējās arī vairāki ieteikumi, kas nav tieši saistīti ar iekšējās kontroles sistēmu. Taču tie var būtiski ietekmēt iestāžu efektīvu funkcionēšanu, tāpēc būtu apsveramas to ieviešanas perspektīvas.

5.tabula. Uz iekšējās kontroles sistēmu tieši neattiecināmie ieteikumi

| N.p.k. | Ieteikums, tā satura izklāsts | Ieteikuma ieviešanas perspektīva |
|--------|---|---|
| 1. | Ieteicams definēt jēdzienu „pakalpojums”, nosakot pakalpojuma kritērijus balstoties uz Balto grāmatu par vispārējās nozīmes pakalpojumiem ²⁶ . | Šis ieteikums ir ieviešams īstermiņa (līdz 1 gadam), jo precīzs jēdziena definējums ir priekšnosacījums precīzākiem aprēķiniem par pakalpojumu pašizmaksu. |
| 2. | Ieviest vadības grāmatvedību publiskās pārvaldes institūcijās, lai iegūtu gan pilnīgāku priekšstatu par pakalpojumu pašizmaksu, gan arī lai prognozētu institūcijai nepieciešamos finanšu resursus funkciju izpildei. | Šis ieteikums pēc būtības ir jāievieš kopā ar iepriekšējo ieteikumu – definēt jēdzienu „pakalpojums”. tā nodrošinot sasaisti starp publiskās pārvaldes sniegtajiem pakalpojumiem un šo pakalpojumu finansēšanai nepieciešamajiem resursiem. Vienlaikus, šis ieteikums ir būtisks finanšu resursu taupīšanas un kontroles kontekstā, kā arī lai iegūtu precīzu informāciju par veicamo funkciju izmaksām. Taču, vadības grāmatvedības ieviešanā jāņem vērā arī iestādes lielums un ar to saistītā izmaksu efektivitāte. Tāpēc, par šo ieteikumu ir nepieciešama ieinteresēto pušu diskusija. |

²⁶ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. White Paper on services of general interest. Brussels, 12.5.2004., COM(2004) 374 final.



| | | |
|----|---|--|
| 3. | Pārskatīt dokumentu aprites kārtību, veicinot lielāku iestāžu vadītāju atbrīvošanu no lielākoties formālām darbībām dokumentu sagatavošanā un paredzot iespēju tās deleģēt citiem darbiniekiem. | Šī ieteikums pēc būtības paredz vadītājiem tiesības iekšējās kontroles sistēmas ietvaros deleģēt dokumentu parakstīšanas tiesības citiem darbiniekiem. |
| 4. | Izvērtēt iekšējā audita stratēģijas, novēršot dublēšanos ar Valsts kontroli. | Ņemot vērā iekšējā audita funkcijas koncentrēšanu ministrijās, iestāžu attieksmes maiņu pret šādu iekšējo auditu un lielas uzmanības veltīšanu finanšu jautājumu auditēšanai, kuru paralēli veic arī Valsts kontrole, ir lietderīgi diskutēt ar Valsts kontroli par auditējamo jomu un pieeju sadalījumu, lai novērstu dublēšanos un paplašinātu iekšējā audita iespējas iedziļināties iestāžu pamatfunkciju auditēšanā. |



