



# ĀRVALSTU PRAKSES APKOPOJUMS UN TĀS ANALĪZE

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

NIKOLO GRUPA



2011

# Ārvalstu pieredzes apkopojums iekšējās kontroles jomā

## Ievads

2011.gada 13.aprīlī Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (OECD) organizētajā seminārā „Iekšējā kontrole un iekšējais audits: publiskā sektora integritātes un atbildīguma nodrošināšana” (*„Internal control and internal audit: Ensuring public sector integrity and accountability”*) tika apskatītas jaunākās tendences iekšējās kontroles un iekšējā audita jomā OECD valstīs.

Šajā seminārā tika uzsvērts, ka iekšējā kontrole tiek aplūkots kā vienots, integrēts ietvars (angļu *Internal control- integrated framework*) „procesam, kuru ietekmē organizācijas vadība vai cits personāls, kura pienākumos ietilpst nodrošināt pārlicību par mērķu sasniegšanu šādās jomas: darbību efektivitāte un lietderība (angļu *effectiveness and efficiency*), finanšu datu uzticamību un atbilstība normatīvajiem aktiem un standartiem”<sup>1</sup>.

Seminārā ziņojumā tika secināts, ka:

- 1) publiskajā pārvaldē ir nepieciešams nodrošināt integritāti, caurskatāmību un atbildīgumu;
- 2) iekšējai kontrolei un iekšējam auditam piemīt preventīva loma korupcijas mazināšanā.

OECD iesaka aplūkot iekšējo kontroli kā „*instrumentu, procesu un atbalsta struktūru izmantošanu, lai a) nodrošinātu pakalpojumu kvalitatīvu sniegšanu sasniedzot plānotos rezultātus; b) pasargātu sabiedriskos līdzekļus no izšķērdēšanas; c) nodrošināt savlaicīgas un ticamas finanšu un vadības informācijas sniegšanu; d) nodrošināt atbilstību normatīvajiem aktiem un vadlīnijām*”. Turklāt OECD iesaka izmantot iekšējo kontroli-integrēto ietvaru katrā publiskās pārvaldes iestādē, tā nodrošinot salīdzināmu datu iegūšanu.

Saskaņā ar OECD veikto pētījumu 2010.gadā 91% no respondentiem (aptaujiņātās iestādes 12 OECD dalībvalstīs) izmanto iekšējo kontroli, kas sastāv no kontroles aktivitātēm, kontroles vides, risku novērtējuma un risku monitoringa, lai nodrošinātu ne tikai finanšu kontroli, bet arī aptver plašāku jautājumu loku, t.sk. ētikas kodeksu ievērošanu, kā arī krāpšanas un korupcijas novēršanas plānus <sup>2</sup>. Turklāt OECD ir secinājusi, ka formālas un visaptverošas iekšējās kontroles sistēma ir vissvarīgākais faktors, lai nodrošinātu iekšējā audita ieguldījumu iestādes vājo vietu identifikācijā, novēršanā un ziņošanā vadībai.

---

<sup>1</sup> Report. Internal Control and Internal Audit: Ensuring Public Sector Integrity and Accountability  
<http://www.oecd.org/dataoecd/48/18/47638204.pdf>

<sup>2</sup> Turpat, 12.lpp.

Savā ziņojumā OECD uzsver, ka iestādes vadības iesaistīšanās ir nozīmīgs iekšējās kontroles sistēmas efektivitāti ietekmējošs faktors. OECD pētījumā 87% respondentu norādīja, ka vadība ir atbildīga par iekšējās kontroles sistēmas izveidošanu; 84% uzskata, ka vadībai ir jābūt atbildīgai par risku vadību. Savukārt iekšējais audits tiek skatīts kā nozīmīgs instruments iekšējās kontroles un risku vadības ietvara formalizācijas pakāpes un veida ieteikšanai.

No OECD secinājuma izriet, ka iekšējo kontroles sistēmu vai ietvaru nav iespējams aplūkot atrauti no iekšējā audita prakses. Tādēļ balstoties uz OECD secinājumiem, ārvalstu prakse par iekšējās kontroles veidošanu tiek skatīta kontekstā ar iekšējā audita pieejām, pieņemot to, ka iekšējais audits iesaka un sniedz konsultācijas par iekšējās kontroles formalizāciju un formalizācijas veidu.

Ārvalstu prakses apkopojošā ziņojuma mērķis ir sniegt apkopojumu par piecu valstu pieredzi, analizējot to sešas kategorijās:

- 1) iekšējās kontroles sistēmas institucionālais ietvars;
- 2) iekšējās kontroles sistēmas tiesiskais ietvars;
- 3) iekšējās kontroles sistēmas pamatprasības;
- 4) iekšējās kontroles sistēmas darbībā izmantojamās metodes;
- 5) iekšējās kontroles sistēmas uzraudzība;
- 6) efektīvas iekšējās kontroles sistēmas kritēriji, kas ir definēti attiecīgajā valstī, un veiktās darbības efektīvas iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšanai.

# 1. Lielbritānija

## 1.1. Iekšējās kontroles sistēmas institucionālais ietvars

Lielbritānijā valsts pārvaldes institūciju iekšējās kontroles sistēmas efektīvas darbības nodrošināšanas politikas izstrāde atrodas Finanšu ministrijas (*HM Treasury*) pārziņā.

Lai nodrošinātu katras institūcijas iekšējās kontroles sistēmas efektīvu uzraudzību, par to atbildību nes īpaši iecelta amatpersona – *Accounting Officer*<sup>3</sup>. Viena no Atbildīgās amatpersonas funkcijām ir izmantot iekšējo un ārējo auditu sniegtos izvērtējumus, lai uzlabotu organizācijas iekšējās kontroles sistēmu un šīs sistēmas darbību. Atbildīgo amatpersonu katrā no valdības centrālajām institūcijām (ekvivalents Latvijā – nozaru ministrijas) apstiprina Finanšu ministrija. Ir iespējami gadījumi, kad Finanšu ministrija vienā institūcijā apstiprina vairākas Atbildīgās amatpersonas, tādā situācijā viens no tiem tiek iecelts kā Galvenā atbildīgā amatpersona (*Permanent Accounting Officer*). Padotības iestādēs Atbildīgo amatpersonu ieceļ nozares ministrija. Lai gan tas nav precīzi regulēts, parasti Atbildīgās amatpersonas statusu piešķir iestādes vadītājam, vai citai attiecīgās iestādes augsta ranga amatpersonai. Atbildīgā amatpersona izstrādā un personīgi paraksta ikgadējos ziņojumus un citus paziņojumus par iekšējās kontroles sistēmas funkcionēšanu. Šī amatpersona ir tieši atbildīga par attiecīgās institūcijas iekšējās kontroles sistēmas efektīvas darbības nodrošināšanu.

Turklāt iestāžu ikgadējos pārskatos Atbildīgā amatpersona ir tā, kura personīgi atskaitās par attiecīgajā iestādē esošās iekšējās kontroles sistēmas darbību par atskaites periodu, kas parasti ir iepriekšējais budžeta gads.<sup>4</sup> Saskaņā ar Finanšu ministrijas noteikto kārtību, iekšējās kontroles sistēmas pārskats ietver detalizētu informāciju par attiecīgajā periodā paveikto, kas kopā ar ikgadējo ziņojumu ir iesniedzama izskatīšanai ārējiem auditoriem. Turklāt būtiski, ka iekšējās kontroles sistēmas atskaites būtība ir sniegt pārskatu par jebkurām izmaiņām kontroles sistēmā attiecīgajā institūcijā.<sup>5</sup>

Viens no galvenajiem Atbildīgās amatpersonas uzdevumiem ir nepieciešamības gadījumā sniegt atskaites Parlamentam par:

- iestādes darbības sistemātiskumu un atbilstību kompetencēm;
- apdomīgu un taupīgu iestādes pārvaldīšanu;

<sup>3</sup> *Accounting Officer* terminam nav pieejams tiešs tulkojums latviešu valodā. Ņemot vērā minēto, šeit un turpmāk tekstā tiks lietots apzīmējums – Atbildīgā amatpersona.

<sup>4</sup> *Accounting Officer* attiecīgās iestādes ikgadējā pārskatā iekļauj atskaiti par iekšējās kontroles sistēmu atbilstoši Finanšu ministrijas (*HM Treasury*) sagatavotai atskaites formai. Atskaites forma pieejama: [http://www.hm-treasury.gov.uk/d/2011\\_12\\_annex\\_2.pdf](http://www.hm-treasury.gov.uk/d/2011_12_annex_2.pdf)

<sup>5</sup> *HM Treasury. Official Committee on Occupational Pensions: Corporate Governance Statement of Internal Control.* 21 February, 2001, p.4 [seen: 09.04.2011] Available on: <http://www.hm-treasury.gov.uk/Search.aspx?terms=Internal+control>

- izšķērdīgu un nepamatotu iestādes pārvaldīšanu (gadījumos, kad iekšējais vai ārējais audits ir konstatējis līdzekļu nepamatotu izlietojumu);
- efektīvu un produktīvu pieejamo resursu izmantošanu;
- iestādes vadību un personāla politiku.

Vienlaikus par pašas iekšējās kontroles sistēmas izveidi un tās ikdienas uzturēšanu atbild katras attiecīgās iestādes vadība. “Menedžeriem ir pienākums nodrošināt un garantēt atbilstošu instrumentu izveidi, lai būtu iespējams vadīt identificētos riskus bez audita norādes.”<sup>6</sup> Šis ir ļoti būtisks aspekts, jo tas nozīmē, ka pašai iekšējās kontroles sistēmai ir jāspēj laikus identificēt problēmas un ietvert mehānismus šo problēmu novēršanai. Ja audits (iekšējais vai ārējais) konstatē problēmu esamību iekšējās kontroles sistēmā, tad tas norāda, ka sistēma nav spējusi efektīvi darboties. Savukārt tas, ka paši vadītāji vai iestādes darbinieki identificē problēmu, drīzāk norāda, ka iekšējās kontroles sistēma pilda savu funkciju.

Būtiski, ka Atbildīgā amatpersona nav tā, kura izstrādā attiecīgās iestādes kontroles sistēmas ietvaru. Tas atrodas Padomes (angļu *Board*) atbildības sfērā. Padome, kas tiek izveidota katrā valsts pārvaldes iestādē, ir koleģiāla institūcija, kas:

- sekmē institūcijas stratēģisko mērķu sasniegšanu,
- sniedz konsultācijas mērķu sasniegšanai nepieciešamo finanšu un cilvēkresursu plānošanā,
- pārvalda iestādes resursus,
- uzrauga iestādes mērķu sasniegšanu,
- definē iestādes darbības standartus un vērtības, uz kuru pamata tā darbojas,
- izvērtē iespējamās darbības riskus,
- sekmē iestādes kapacitāti,
- uztur pārskatāmu, apdomīgu un efektīvu iekšējās kontroles sistēmu.<sup>7</sup>

Finanšu ministrijas izdotās vadlīnijas (angļu *Code of conduct*), nosaka, ka Padomes sastāvā ir jāiekļauj gan attiecīgas iestādes kompetences jomas pārzinoši eksperti, gan finansisti, gan personas, kurām ir pieredze pārmaiņu vadībā, ekspertīze darbības stratēģiju izstrādē, attīstībā un novērtēšanā. Ņemot vērā to, ka viena no Padomes kompetencēm ir iekšējās kontroles sistēmas izveide, tiek paredzēts, ka Padomei atbalstu sniedz arī auditu komiteja, par kuru detalizētāka informācija iekļauta sadaļas nobeigumā, un iekšējā audita struktūrvienība, kas darbojas saskaņā ar Valdības Iekšējā Audita standartiem.

Iekšējās kontroles jomā Padomes galvenie uzdevumi ir:

- atbilstoša ietvara izstrāde, lai varētu realizēt efektīvu kontroli un lai riskus būtu iespējams izvērtēt un vadīt;
- skaidra atskaitīšanās mehānisma izstrāde risku vadībai;
- nodrošināt, ka risku vadība atrodas atbilstoši kvalificēta personāla pārziņā.<sup>8</sup>

<sup>6</sup> HM Treasury. *Information for use by EU candidate countries on the UK system of public expenditure control*. [seen: 10.04.2011] Available on: <http://archive.treasury.gov.uk/pub/html/reg/euroexp/internaudit.html>

<sup>7</sup> HM Treasury. *Corporate Governance code for central government departments: Code of good practice*. July 2005, p.7 [seen: 09.04.2011] Available on: [http://www.hm-treasury.gov.uk/psr\\_governance\\_corporate.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_governance_corporate.htm)

Tāpat valsts pārvaldes institūcijās ir izveidota iekšējā audita struktūrvienība, kas darbojas kā autonoma struktūrvienība, kuras uzdevums ir izvērtēt iekšējās kontroles sistēmas efektivitāti. Iekšējais audits veic šādus pienākumus:

- analizē iekšējās kontroles sistēmu un izstrādā pārbaužu programmu;
- ziņo par pārbaužu rezultātiem un saviem secinājumiem un, ja nepieciešams, izstrādā ieteikumus kontroles sistēmas uzlabošanai;
- sniedz viedokli par attiecīgās iestādes iekšējās kontroles sistēmas uzticamību;
- garantē iekšējās kontroles sistēmas izvērtējumu.<sup>9</sup>

Savukārt ārējā audita funkciju Lielbritānijā veic Nacionālā audita birojs (NAO). Ārējā audita galvenie uzdevumi ir:

- ziņojumu sniegšana Parlamentam;
- ziņojumu sniegšana Atbildīgajai amatpersonai par audita laikā atklātajām problēmām, tai skaitā par iekšējās kontroles sistēmas nepilnībām;
- standartu formulēšana attiecībā uz ziņošanu par finanšu jautājumiem.<sup>10</sup>

Vienlaikus jāuzsver, ka mazākām publiskām institūcijām (Latvijas gadījumā – aģentūrām, pārvaldēm, inspekcijām u.tml.) ārējā audita pakalpojumus var sniegt arī privātā sektora auditori, taču tas nenozīmē, ka tie vispirms ar saviem audita ziņojumiem iepazīstina NAO. Tieši pretēji, arī privātā sektora auditori savus ziņojumus iesniedz attiecīgās iestādes vadītājam. Nacionālā audita biroja vadītāju amatā ieceļ Parlaments un tas ir atbildīgs Parlamentam, nevis valdībai.

Līdztekus iepriekšminētajam Lielbritānijā pastāv arī Audita komitejas, kuru primārais uzdevums ir sniegt konsultācijas Atbildīgajai amatpersonai par iekšējā vai ārējā audita ziņojumos norādīto. Audita komiteju izveido Padome, un tā darbojas saskaņā ar Finanšu ministrijas izstrādātu Audita komitejas rokasgrāmatu (angļu *Audit Committee Handbook*). Komitejas sastāvā ir jābūt vismaz trīs pārstāvjiem, un tās priekšsēdētājs nedrīkst būt attiecīgās iestādes pārstāvis, turklāt vismaz vienam no komitejas pārstāvjiem ir jābūt pieredzei finanšu jautājumos<sup>11</sup>.

Audita komiteju sanāksmēs, kuras notiek aptuveni trīs reizes gadā, piedalīties ir tiesīgi arī iekšējā un ārējā audita pārstāvji. Jāpiezīmē, ka Audita komitejas izveidošana nav obligāta, bet gan rekomendējoša. Kopumā auditu komitejas pilda konsultatīvas funkcijas, starp kurām ietilpst arī iekšējā audita plānoto pārbaužu un rezultātu izvērtējums, ārējā audita plānoto pārbaužu un to rezultātu izvērtējums. Audita komiteja izvērtē arī attiecīgās institūcijas atbildīgo amatpersonu rīcību attiecībā uz auditu secinājumiem, proti, vai rekomendācijas ir ieviestas.

---

<sup>8</sup> HM Treasury. *Corporate Governance code for central government departments: Code of good practice*. July 2005, p.13 [seen: 09.04.2011] Available on: [http://www.hm-treasury.gov.uk/psr\\_governance\\_corporate.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_governance_corporate.htm)

<sup>9</sup> HM Treasury. *Information for use by EU candidate countries on the UK system of public expenditure control*. [seen: 10.04.2011] Available on: <http://archive.treasury.gov.uk/pub/html/reg/euroexp/internaudit.html>

<sup>10</sup> HM Treasury. *Information for use by EU candidate countries on the UK system of public expenditure control*. [seen: 10.04.2011] Available on: <http://archive.treasury.gov.uk/pub/html/reg/euroexp/internaudit.html>

<sup>11</sup> HM Treasury. *Corporate Governance code for central government departments: Code of good practice*. July 2005, p.13 [seen: 19.04.2011] Available on: [http://www.hm-treasury.gov.uk/psr\\_governance\\_corporate.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_governance_corporate.htm)

## 1.2. Iekšējās kontroles sistēmas tiesiskais ietvars

Lielbritānijā nepastāv nacionāla līmeņa normatīvo aktu, kuros atsevišķi būtu atrunāta iekšējās kontroles sistēmas uzbūve, tomēr tas nav traucējis apzināties nepieciešamību pēc sekmīgi funkcionējoša kontroles mehānisma, kas primāri tomēr ir orientēts uz efektīvu pieejamo finanšu līdzekļu izlietojumu un to, vai tas, kā resursi ir tikuši izmantoti ir palīdzējis sekmīgi īstenot attiecīgās institūcijas darbības mērķus, prioritātes un uzdevumus.

Vienlaikus pastāv vairāki normatīvie akti, kas pastarpināti regulē efektīva atskaitīšanās mehānisma nepieciešamību. Piemēram, Informācijas atklātības likums (*Freedom of Information Act*) iesaka, kādu informāciju valsts pārvaldes iestādēm, atskaitoties par savas darbības rezultātiem, būtu vēlams publicēt savos gada vai pusgada pārskatos. Cita starpā, augstākminētais akts rekomendē publicējamo informāciju valdības departamentiem (ekvivalents Latvijā – nozaru ministrijas) un to padotībā esošajām institūcijām. Likums rosina padarīt publiski pieejamas “iekšējās komunikācijas vadlīnijas, kritērijus, pēc kādiem iestāde vadās lēmumu pieņemšanas procesā, iekšējās instrukcijas un citus dokumentus<sup>12</sup>”. Līdz ar to pastāv stimuli, kas sekmē ne tikai atskaitīšanās mehānismu, bet arī iestāžu iekšējo normatīvo aktu, procedūru un regulējuma publicēšanu, pie nosacījuma, ja iekšējo normatīvo aktu publiska pieejamība nevar potenciāli radīt kaitējumu institūcijas funkciju nodrošināšanai.

Lielbritānijas gadījumā, līdzīgi kā virknē citu anglosakšu valstu, nepieciešamība pēc iekšējās kontroles sistēmas izveides radās, analizējot notiekošos procesus privātajā sektorā. Šajā aspektā par izšķirošu kļuva tā saucamais Tērnbulas ziņojums (angļu val. – *Turnbull report*). Pašlaik saskaņā ar Finanšu ministrijas realizēto politiku, “Tērnbulas rekomendācijas ir saistošas valsts pārvaldei, neskatoties uz to, ka vide, kurā valsts pārvalde darbojas, ir ievērojami atšķirīgāka nekā vide, kurā darbojas privātā sektora kompānijas, kurām šis ziņojums bija arī adresēts<sup>13</sup>”.

Tērnbulas ziņojums ietvēra virkni rekomendāciju, kuras privātā sektora kompānijām būtu nepieciešams ieviest, lai veiktu efektīvu uzņēmuma darbības izvērtējumu un laicīgi spētu konstatēt problēmas kontroles sistēmas funkcionēšanā. Balstoties uz Lielbritānijas dažādu oficiālo dokumentu analīzi, valsts pārvaldei Finanšu ministrija kā īpaši būtiskas pasvītro vairākas ziņojumā ietvertās rekomendācijas, kā, piemēram, “valdei (vadībai) ir jāuztur visaptveroša iekšējās kontroles sistēma, lai nodrošinātu investoru ieguldījumu efektīvu izmantošanu, uzņēmuma vadītāji vismaz reizi gadā sagatavo pārskatu par iekšējās kontroles sistēmas efektivitāti, turklāt ziņojumā ir jāietver pārskats par visām iekšējās kontroles sistēmas sastāvdaļām, ieskaitot finanšu, darbības, atbilstības un riska menedžmentu. Viena no rekomendācijām norādīja, ka tajos uzņēmumos, kuros nav izveidota iekšējā audita struktūrvienība, vajadzētu šādu

---

<sup>12</sup>*Freedom of Information Act*. October 23, 2008. [seen:19.04.2011] Available on: [http://www.ico.gov.uk/upload/documents/library/freedom\\_of\\_information/detailed\\_specialist\\_guides/government\\_departments\\_v2.pdf](http://www.ico.gov.uk/upload/documents/library/freedom_of_information/detailed_specialist_guides/government_departments_v2.pdf)

<sup>13</sup>HM Treasury. *Information for use by EU candidate countries on the UK system of public expenditure control*. [seen: 10.04.2011] Available on: <http://archive.treasury.gov.uk/pub/html/reg/euroexp/internaudit.html>



iespēju apsvērt.<sup>14</sup> Šīs rekomendācijas, lai gan adresētas privātā sektora uzņēmumiem, novērtēja arī publiskā sektora institūcijas un, redzot nepieciešamību pēc stingrākas valsts pārvaldes institūciju kontroles mehānisma, arī publiskais sektors uzskatīja par nepieciešamu šīs rekomendācijas pielāgot un ieviest valsts sektorā.

Publiskā sektora institūciju iekšējās kontroles nodrošināšana un uzraudzība atrodas Finanšu ministrijas pārziņā. Finanšu ministrijas pienākumos ietilpst Atbildīgās amatpersonas nozīmēšana tiešās valsts pārvaldes institūcijās (ekvivalents – nozaru ministrijas Latvijā). Minētā funkcija ir minēta Valdības resursu un atskaitīšanās likumā (*Government Resources and Accounts Act*), kas stājies spēkā 2000.gadā.<sup>15</sup> Par ministriju pārraudzībā esošo institūciju atbildīgo amatpersonu nozīmēšanu ir atbildīga pati nozares ministrija. Atbildīgā amatpersona darbojas uz Finanšu ministrijas 2004.gada novembrī izdoto vadlīniju “Regularitāte, Atbilstība un Naudas vērtība” (*Regularity, Propriety and Value for Money*)<sup>16</sup> pamata.

### 1.3. Iekšējās kontroles sistēmas pamatprasības

Atbildīgās amatpersonas, kuru Lielbritānijas gadījumā var uzskatīt par vienu no būtiskākajiem posmiem iekšējās kontroles sistēmas efektīvas darbība garantēšanai, darbības standarti paredz nodrošināt noteiktas prasības, kas koncentrētas trīs jomās – pārvaldībā, lēmumu pieņemšanā un finanšu vadībā. Attiecībā uz pārvaldību Atbildīgajai amatpersonai jānodrošina, ka organizācijā:

- ir izveidotas un darbojas pārvaldes struktūras, kurām deleģēt lēmumu ieviešanas funkcijas;
- ir uzticama iekšējās kontroles sistēma, lai garantētu resursu lietderīgu izmantošanu;
- izturas pret saviem klientiem taisnīgi un godīgi.

Saistībā ar lēmumu pieņemšanas procesu Atbildīgajai amatpersonai pārstāvošajā iestādē ir jāspēj:

- sniegt ministram skaidrus, izsvērtus padomus par iekšējās kontroles sistēmas darbību un tās uzlabošanu;
- pieņemt lēmumus saskaņā ar attiecīgās organizācijas stratēģiju, mērķiem un uzdevumiem, vai likumdošanu;
- ievērot Finanšu ministrijas prasības par publisko resursu izmantošanas ierobežojumiem.

Visbeidzot attiecībā uz finanšu vadību, Atbildīgajai amatpersonai ir jāievēro sekojošais:

- izmantot iestādes resursus efektīvi, ekonomiski, izvairoties no izšķērdības;
- izmantot iekšējo un ārējo auditu, lai uzlabotu iestādes iekšējo kontroles sistēmu.<sup>17</sup>

<sup>14</sup> HM Treasury. *Corporate Governance: Statement of Internal Control*. December 22, 2000.

<sup>15</sup> HM Treasury. *Public spending and reporting: Legislation*. [seen:10.04.2011] Available on: [http://www.hm-treasury.gov.uk/psr\\_governance\\_accountingofficers.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_governance_accountingofficers.htm)

<sup>16</sup> Valdīnijas pieejamas: [http://www.hm-treasury.gov.uk/d/Reg\\_Prop\\_and\\_VfM-November04.pdf](http://www.hm-treasury.gov.uk/d/Reg_Prop_and_VfM-November04.pdf)

<sup>17</sup> HM Treasury. *Accounting Officers*. [seen:20.04.2011] Available on: [http://www.hm-treasury.gov.uk/d/mpm\\_ch3.pdf](http://www.hm-treasury.gov.uk/d/mpm_ch3.pdf)

Atbildība par iekšējās kontroles sistēmas uzturēšanu atrodas attiecīgās institūcijas vadības kompetencē. Saskaņā ar Lielbritānijas praksi, iekšējās kontroles sistēma ietver visu iestādē izveidoto sistēmu kopumu, kuras ir radītas, lai iespēju robežās garantētu organizācijas mērķu sasniegšanu, jo īpaši uzmanību pievēršot:

- iestādes īstenoto darbību efektivitātei;
- resursu ekonomiskai un efektīvai izmantošanai;
- saskaņai ar normatīvajiem aktiem, kas regulē attiecīgās politikas, kuras jomā(s) konkrētā iestāde darbojas;
- krāpniecības un korupcijas iespēju ierobežošanai attiecīgajā institūcijā;
- informācijas uzkrāšanai un publiskošanai.<sup>18</sup>

Risku vadība ir viena no iekšējās kontroles sistēmas sastāvdaļām. Lielbritānijā ir pieņemts, ka arī iekšējais auditors ar savu kompetenci var sadarboties ar iestādes amatpersonām risku vadībā, pārliecinoties, ka realizētās procedūras notiek saskaņā ar Tērbula vadlīnijām, kas ir *Institute of Chartered Accounts in England & Wales* izstrādātas vadlīnijas efektīvas iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšanai.

Atsevišķs regulējums pastāv arī iestāžu iekšējā audita standartiem. Iekšējā audita standarti ir atrunāti Valdības Iekšējā audita reglamentā (angļu *Government Internal Audit Manual*). Šajā dokumentā definētie standarti ir saistoši visās centrālās valdības institūcijās esošajām iekšējo auditu struktūrvienībām. Kopumā reglaments nosaka standartus desmit jomās.

- Mērogs – iekšējais audits aptver visu iekšējās kontroles sistēmu attiecīgajā iestādē, iekļaujot tās funkcijas, resursus, sniegtos pakalpojumus un atbildības jomu;
- Neatkarība – iekšējam auditam ir jābūt neatkarīgam, lai auditori varētu veikt savus pienākumus. Iekšējie auditori nedrīkst būt saistīti ar tām darbībām, par kurām tie veic auditus.
- Plānošana – iekšējā audita darbam jābūt plānotam.
- Audita pieeja – iekšējiem auditoriem ir jānodrošina, ka audita mērķi un metodes atļauj tiem sadalīt atbildību, lai izvērtētu iekšējo kontroles sistēmu. Turklāt audita ziņojumā ikvienai atklātai nepilnībai ir jābūt detalizēti pamatotai.
- Kontrole – iekšējā audita darbam ir jābūt kontrolētam visos tā darbību līmeņos, lai sasniegtu mērķus un nodrošinātu resursu ekonomisku un lietderīgu izmantošanu.
- Ziņošana – kopsavilkums par audita rezultātiem ir jāiesniedz attiecīgās iestādes Atbildīgajai amatpersonai.
- Profesionalitāte – auditoram savi pienākumi ir jāveic profesionāli.
- Attiecības – attiecības ar iestādes vadību, personālu, ārējiem auditoriem un citām iesaistītajām institūcijām ir jābalsta uz savstarpēju uzticēšanos, kompetenču sadalījumu un savstarpēju sadarbību.

---

<sup>18</sup>HM Treasury. *Information for use by EU candidate countries on the UK system of public expenditure control*. [seen: 10.04.2011] Available on: <http://archive.treasury.gov.uk/pub/html/reg/euroexp/internaudit.html>

- Personāla izveidošana – iekšējā audita veikšana ir jāuztic kompetentam personālam, un ir jāveic personāla rūpīga atlase.<sup>19</sup>

Atsevišķi noteikti standarti pastāv arī attiecībā uz iekšējo auditoru kvalifikācijas prasībām. Iekšējo auditoru sertificēšanu veic Iekšējo auditoru institūts (*Chartered Institute of Internal Auditors*), kas savā darbībā balstās arī uz starptautiskiem standartiem – Starptautiskā iekšējo auditoru institūta vadlīnijām.

#### 1.4. Iekšējās kontroles sistēmas darbībā izmantojamās metodes

Lielbritānijā iekšējās kontroles sistēma tiek novērtēta ar ziņojumu jeb izvērtējuma ziņojumu starpniecību, ko veic iekšējais audits vai ārējais audits. Pastāv divu veidu auditu ziņojumi – tā saucamie uzdevumu ziņojumi (angļu *Assignment Reports*) un ikgadējie ziņojumi. Uzdevumu ziņojumu izstrādi, ko parasti uzdot izstrādāt Atbildīgā amatpersona pēc iestādes amatpersonu lūguma, to saskaņojot ar Audita komiteju, veic pēc nepieciešamības. Uzdevumu ziņojumu mērķis ir veikt kādas konkrētas iekšējās kontroles sistēmas problēmas izvērtējumu. Savukārt ikgadējie ziņojumi ietver visaptverošu iekšējās kontroles sistēmas izvērtējumu.<sup>20</sup>

Papildus minētajam ikgadējos ziņojumos par iekšējās kontroles sistēmas funkcionēšanu izstrādā un personīgi paraksta iestādes Atbildīgā amatpersona. Šī amatpersona ir tieši atbildīga par attiecīgās institūcijas iekšējās kontroles sistēmas efektīvas darbības nodrošināšanu. (Papildus skat. 1.1.apakšpunktu šajā ziņojumā).

Vienlaikus, ņemot vērā, ka ikdienas līmenī iekšējās kontroles sistēmas darbības nodrošināšana atrodas iestāžu struktūrvienības vadības kompetencē, kuras uzdevums ir ikdienas darbā nodrošināt veikto darbību atbilstību iestādes iekšējās kontroles sistēmas prasībām, tā var tikt aicināta sniegt informāciju Padomei (skat., 1.1.apakšpunktu šajā ziņojumā) bez Atbildīgās amatpersonas starpniecības. Atskaitīšanās var ietvert ikmēneša atskaites ziņojumus, kā arī ikgadējās atskaites par esošo un plānoto resursu izlietojumu, esošo plānoto cilvēkresursu piesaisti u.tml. jautājumiem, ja Padome to pieprasa. Jautājuma, par ko atskaitīšanās tiek pieprasīta, raksturs ir atkarīgs konkrētām kompetencēm, par ko Padome atbild.

Atskaitīšanās princips pastāv arī attiecībā uz Audita komiteju, kuru izveido Padome. Attiecīgajai iestādei ir pienākums katru gadu sagatavot un nodrošināt publiski pieejamu ziņojumu par Audita komitejas darbu un tā rezultātiem.

<sup>19</sup> HM Treasury. *Information for use by EU candidate countries on the UK system of public expenditure control*. [seen: 10.04.2011] Available on: <http://archive.treasury.gov.uk/pub/html/reg/euroexp/internaudit.html>

<sup>20</sup> HM Treasury. *Good Practice Guidance: reporting*. July 2010, p.7 [seen: 20.04.2011] Available on: [http://www.hm-treasury.gov.uk/d/pss\\_GPG\\_reporting\\_jul10.pdf](http://www.hm-treasury.gov.uk/d/pss_GPG_reporting_jul10.pdf)

## 1.5. Iekšējās kontroles sistēmas uzraudzība

Kā iepriekš norādīts, atbildība par iestādes iekšējās kontroles sistēmas darbību atrodas Atbildīgās amatpersonas kompetencē. Attiecīgās iestādes ikgadējā ziņojumā tiek iekļautas Atbildīgās amatpersonas izstrādāts un ar parakstu apliecināts ziņojums par iekšējo kontroli (papildus sk. 1.1.apakšpunktu). Ziņojums tiek izstrādāts pēc Finanšu ministrijas apstiprinātas formas. Šajā ziņojumā Atbildīgajai amatpersonai ir jānorāda savas kompetences, jādefinē sava atbildības sfēra un tās robežas, tāpat ir jāsniedz apraksts par iestādē esošo iekšējās kontroles sistēmu, jāidentificē galvenās problēmas un jāiezīmē turpmākie darāmie darbi sistēmas funkcionētspējas uzlabošanai. Jāuzsver, ka Atbildīgā amatpersona uzņemas personīgu atbildību par attiecīgajā iestādē esošo iekšējās kontroles sistēmu un to, lai katru gadu par to tiktu sniegta atskaite. Šajā ziņojumā Atbildīgās amatpersonas uzdevums ir norādīt uz būtiskākajām iekšējās kontroles sistēmas vai kādas no tās posmiem nepilnībām. Identificējot to, kas būtu uzskatāms par būtisku nepilnību, Atbildīgajai amatpersonai ir jāvadās pēc šādiem apsvērumiem:

- Vai problēma var būtiski ietekmēt organizācijas mērķu sasniegšanu?
- Vai problēma var radīt finansiālus zaudējumus organizācijai?
- Vai Auditu Komiteja šo problēmu ir novērtējusi kā būtisku?
- Vai iekšējais un ārējais audits ir novērtējis šo problēmu par būtisku?
- Vai problēma, kā arī tās ietekme, potenciāli varētu radīt būtisku sabiedrības interesi vai nopietni kaitēt organizācijas reputācijai?<sup>21</sup>

Atbildīgās amatpersonas ziņojumu tālāk izskata Nacionālais audita birojs (angļu *National Audit Office*). Ir būtiski pasvītrot, ka ārējā audita galvenais fokuss tomēr ir uz finanšu kontroli, taču tā uzdevums ir arī sniegt rekomendācijas par kopējo iekšējās kontroles sistēmas funkcionēšanu.

## 1.6. Efektīvas iekšējās kontroles sistēmas kritēriji un veiktās darbības efektīvas iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšanai

Saskaņā ar Lielbritānijas praksi iekšējās kontroles sistēmai vajadzētu būt tādai, kas ir:

- 1.integrēta iestādes kopējā organizatoriskajā struktūrā;
- 2.spējīga ātri reaģēt uz iespējamajiem riskiem, kas rodas gan iestādes iekšienē, gan no ārējās vides ietekmes;
- 3.ietver pasākumus/aktivitātes, kas ļautu ātri ziņot atbildīgajām amatpersonām, proti, iestādes vadībai, par būtiskām iekšējās kontroles sistēmas disfunkcijām, tostarp informējot par veiktajiem pasākumiem problēmu novēršanā.<sup>22</sup>

Lielbritānijā pastāv Finanšu ministrijas izstrādāts ietvars iekšējā audita kvalitātes novērtējumam (angļu *Internal Audit Quality Assessment Framework*). Iekšējā audita

<sup>21</sup> HM Treasury. *Statement of internal control*. [seen:20.04.2011] Available on: [http://www.hm-treasury.gov.uk/d/mpm\\_annex4.15.pdf](http://www.hm-treasury.gov.uk/d/mpm_annex4.15.pdf)

<sup>22</sup> Financial Reporting Council. *Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combine Code*. October 2005, p.7 [seen:20.04.2011] Available on: <http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/Revised%20Turnbull%20Guidance%20October%202005.pdf>

kvalitātes novērtējuma ietvars ir izstrādāts ar mērķi nodrošināt kvalitatīvu iestāžu iekšējā audita darbības izvērtējumu, lai pārliecinātos, ka iekšējais audits funkcionē sekmīgi un spēj efektīvi veikt tā kompetencē esošos pienākumus. Ietvars palīdz novērtēt iekšējā audita efektivitāti trīs jomās – atbildīgo struktūru, spēju un rezultātu. Efektivitāti katrā no jomām noskaidro ar šādu septiņu kontroljautājumu palīdzību:

### Atbildīgās struktūras

#### 1.jautājums

a) Vai iestādē ir izveidoti mehānismi, kas:

- sekmē efektīvu iekšējo auditu?
- sekmē sadarbību starp Atbildīgo amatpersonu/Padomi/Audita komiteju un iekšējo auditu ar skaidri saprotamām un nodalītām kompetencēm?
- sekmē labas pārvaldības principa ievērošanu?

b) Vai Audita komiteja aktīvi risina risku, kontroles un pārvaldības jautājumus un izmanto iekšējā audita iesaisti minēto jautājumu risināšanā?

c) Vai iekšējam auditam ir nodrošināta pietiekama neatkarība savu pienākumu veikšanai?

### Spējas

2.jautājums. Vai iestādē ir izstrādāta iekšējā audita stratēģija, kurā ir skaidri noteikti iekšējā audita funkcijas, mērķi un atrunāts mehānisms, kā tie tiks sasniegti?

3.jautājums. Vai iekšējais audits atbilstoši plāno un attīsta nepieciešamās prasmes un zināšanas savu pienākumu veikšanai?

4.jautājums. Vai iekšējā audita darbības un pieejamie resursi veicina efektīvu iekšējā audita funkciju?

5.jautājums. Vai iekšējais audits pietiekami sadarbojas ar iestādes struktūrvienībām un rezultātā spēj sniegt Padomei drošu un ticamu informāciju?

### Rezultāti

6.jautājums. Vai audita rezultāti sniedz ieguldījumu iestādes darbības sekmēšanā?

7.jautājums.

a) Vai Atbildīgā amatpersona/Padome uzticas audita rezultātiem?

b) Vai iekšējā audita padomi noved pie izmaiņām organizācijas risku vadībā?<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> HM Treasury. *Internal Audit Quality Assessment Framework: A Tool for Departments*. December 2006, p.3 [seen: 20.04.2011] Available on: <http://www.hm-treasury.gov.uk/d/iaqaf.pdf>

## 2. Amerikas Savienotās Valstis

### 2.1. Iekšējās kontroles sistēmas institucionālais ietvars

ASV prakses analīze ļauj secināt, ka galvenais posms iekšējās kontroles sistēmas efektīvas darbības nodrošināšanai ir Valdības atskaitīšanās birojs (angļu *Government Accountability Office*), kas ir “neatkarīga bezpartejiska institūcija, kura strādā Kongresa labā. Šī institūcija nereti tiek saukta par “Kongresa sargsuni”, jo tās atbildības sfērā ir vērtēt, cik efektīvi federālās valdības institūcijas (ekvivalents ministrijām Latvijā) izlieto nodokļu maksātāju naudu. Valdības atskaitīšanās biroju vada ASV Galvenais kontrolieris (angļu *Comptroller General of the United States*), kuru uz 15 gadu termiņu ieceļ prezidents no Kongresa izvirzītu kandidātu vidus. Valdības atskaitīšanās birojam ir šādi pienākumi: auditēt ministriju veiktās darbības, lai noteiktu vai valdības līdzekļi tiek izlietoti efektīvi; ziņot, cik sekmīgi valdības politikas un programmas tiek ieviestas un vai tās sasniedz savus mērķus.<sup>24</sup> Valdības atskaitīšanās birojs veic ikgadēju federālo valdību iekšējās kontroles sistēmas auditu. Audita mērķis ir nodrošināt atskaitīšanos par resursiem un finanšu līdzekļu izlietojumu.<sup>25</sup>

Iestāžu līmenī par iekšējās kontroles sistēmas izveidi un uzturēšanu atbild attiecīgās iestādes vadītājs. Viņa pienākums ir nodrošināt iekšējās kontroles atbilstību federālās atskaitīšanās principiem, standartiem un prasībām. Iestāžu vadītāju uzdevums ir katru gadu novērtēt un ziņot prezidentam un Kongresam par to, vai viņu iestādēs izveidotās kontroles sistēmas funkcionē saskaņā ar noteiktajiem standartiem, kā arī ir jānorāda uz iekšējās kontroles sistēmas disfunkcijām.<sup>26</sup> Jānorāda, ka iestādes vadītājs savos spriedumos balstās uz iekšējā audita izvērtējumiem. Turklāt, iekšējā audita struktūrvienības ir izveidotas visu līmeņu pārvaldē - gan federālajās, gan štatu un vietējo pašvaldību iestādēs.<sup>27</sup>

Auditoru apmācību un sertifikāciju veic Iekšējo auditoru institūts (angļu *The Institute of Internal Auditors*). Izejot apmācību, auditoriem tiek piešķirta Sertificēta iekšējā auditora kvalifikācija. Pēc šīs kvalifikācijas iegūšanas, auditors var strādāt gan privātā, gan publiskā sektora institūcijās.<sup>28</sup>

---

<sup>24</sup> Government Accounting Office. [seen:01.04.2011] Available on: <http://www.gao.gov/about/>

<sup>25</sup> U.S. Government Accountability Office: Fiscal Year 2012 Performance Plan. [seen:01.04.2011] Available on: <http://www.gao.gov/new.items/d11343sp.pdf>

<sup>26</sup> GAO'S Policy and procedures manual for guidance of federal agencies. May 1993, p.7.1-2 [seen:01.04.2011] Available on: <http://www.gao.gov/decisions/ppm7.pdf>

<sup>27</sup> Friedman H. Gregory, Snyder R. Barry. *The Inspector General Community*. [seen: 19.03.2011] Available on: <http://www.ignet.gov/igs/igcommunity06.pdf>

<sup>28</sup> The Institute of Internal Auditors. [seen:01.04.2011] Available on: <http://www.theiia.org/certification/certified-internal-auditor/>



## 2.2. Iekšējās kontroles sistēmas tiesiskais ietvars

ASV pastāv vairāki nacionālā līmeņa normatīvie akti, kas regulē iekšējās kontroles sistēmu.

Federālo vadītāju finanšu integritātes likums (angļu *Federal Managers' Financial Integrity Act*), kas pieņemts 1982.gadā uzliek par pienākumu Valdības atskaitīšanās birojam formulēt iekšējās kontroles sistēmas standartus. Šie standarti sniedz vispārēju iekšējās kontroles sistēmas izveides un uzturēšanas ietvaru, kā arī tie palīdz identificēt iespējos riskus. Turklāt vismaz attiecībā uz šiem standartiem termins „iekšējā kontrole” ir sinonīms jēdzienam „vadības kontrole”, kas ietver visus iestādes darbības aspektus – plānošanas, finanšu un atbilstības.<sup>29</sup> Jāatzīmē, ka standartu ievērošana ir saistoša arī štatu valdībām un vietējām pašvaldībām. Standartu aktualizēšanu veicināja moderno tehnoloģiju revolucionāro ietekmi uz privāto kompāniju iekšējās kontroles sistēmām. Turklāt par būtisku motivējošo faktoru, kas sekmēja valdības reakciju uz standartu pārskatīšanu, kalpoja *Committee of Sponsorship Organizations of the Treadway Commission* (COSO) izstrādātais ziņojums „Iekšējā kontrole – Integrēts ietvars” (angļu *Internal Control – Integrated Framework*). Līdz ar to arī ASV, līdzīgi kā to apliecināja Lielbritānijas piemērs, iekšējās kontroles sistēmas jautājumiem valsts pārvalde pievēršās, balstoties uz pārmaiņām privātajā sektorā.

Valdības Darbības un Rezultātu likums (angļu *Government Performance and Results Act*), kas pieņemts 1993.gadā, uzliek par pienākumu katrai pārvaldes institūcijai formulēt skaidru misiju, noteikt stratēģiskos mērķus, vērtēt un ziņot par savas darbības rezultātiem. Līdzīgi kā Lielbritānijas gadījumā, arī ASV prakse liecina, ka iekšējās kontroles sistēmas būtiska daļa ir attiecīgās iestādes efektīva finanšu vadība. Turklāt to nosaka arī Vecāko Finanšu Amatiersonu likums (angļu *Chief Financial Officers Act*) (pieņemts 1990.gadā), paredzot, ka iestāžu finanšu vadības sistēmām ir jābūt izstrādātām saskaņā ar iekšējās kontroles standartiem. Savukārt 1996.gadā pieņemtais Federālo Finanšu Vadības Uzlabošanas likums (angļu *Federal Financial Management Improvement Act*) jau skaidri nosaka, ka iekšējās kontroles sistēmai ir jāsekmē finanšu vadības sistēmas uzlabošana.<sup>30</sup>

Kopumā iekšējās kontroles sistēmas normatīvais regulējums ir noteikts gan likumos, gan izpildvaras izdotos noteikumos (ekvivalents Latvijā – Ministru kabineta noteikumi), gan arī ir atrunāts standartos un dažādās vadlīnijās. Pie likumdošanas iniciatīvām kā būtiski jāatzīmē Atskaitīšanās un Audita likums (angļu *Accounting and Auditing Act*), kurš noteica, ka katras ministrijas administratīvajam vadītājam (kas Latvijas gadījumā būtu valsts sekretārs) ir jānodrošina, ka tā vadītajā iestādē iekšējās kontroles sistēma funkcionē saskaņā ar Valdības atskaitīšanās biroja noteiktajām vadlīnijām. Savukārt 1996.gada *Singe Audit Act Amendments* noteica, ka augstākminētie audita standarti ir

<sup>29</sup> United States General Accounting Office. Internal Control: Standards for Internal Control in the Federal Government. November 1999, p.1 [seen:01.04.2011] Available on: <http://www.gao.gov/archive/2000/ai00021p.pdf>

<sup>30</sup> United States General Accounting Office. Internal Control: Standards for Internal Control in the Federal Government. November 1999, p.2 [seen: 01.04.2011] Available on: <http://www.gao.gov/archive/2000/ai00021p.pdf>

saistoši arī štatu un vietējām pašvaldībām, kā arī bezpeļņas organizācijām, kuras saņem federālās valdības finansējumu. Paralēli likumdošanas aktiem pastāv arī standarti, kur svarīgākais no tiem ir jau pieminētais – Federālās valdības iekšējās kontroles standarts (angļu *Standards for Internal Control in the Federal Governments*). Standartā ir definēts iekšējās kontroles izveides un uzturēšanas ietvars un procedūra.<sup>31</sup> (Sīkāk par standartu skat. nākamajās sadaļās.)

### 2.3. Iekšējās kontroles sistēmas pamatprasības

Federālās valdības iekšējās kontroles standarti (angļu *Standards for Internal Control in the Federal Government*) nosaka, ka iekšējā kontrole ir daļa no iestāžu kopējās vadības, kuras mērķis ir nodrošināt, ka iestādes veiktās darbības ir efektīvas un iedarbīgas, finanšu atskaites ir precīzas, un ka darbības atbilst likumiem, regulām un profesionālajiem standartiem. Līdz ar to iekšējās kontroles sistēma ietver efektivitāti, iestādes iekšējās un ārējās vides kontroli, precīzu risku izvērtējumu (izvērtējot gan iekšējos, gan ārējos riskus, ar ko iestāde potenciāli var saskarties), sekmīga savu darbību kontrole, kas nozīmē, ka iestādes realizētajām darbībām/aktivitātēm ir jābūt saskaņā ar iestādes mērķi. Iekšējā kontrole ietver arī monitoringu, proti, iekšējās kontroles sistēmai ir jābūt pakļautai sistemātiskai un regulārai izvērtēšanai.

Ņemot vērā ASV Valdības atskaitīšanās biroja izstrādātos auditēšanas standartus, ASV nav noteikta obligāta prasība pārvaldes institūcijās izveidot īpašu iekšējā audita struktūrvienību, taču visbiežāk tādas ir izveidotas. Minētais standarts nosaka, ka “atsevišķas federālās, štatu vai vietējās pašvaldības iekļauj auditorus kā daļu no iestādes vadības funkciju nodrošināšanas. Šādā gadījumā iekšējam auditam ir jāspēj izpildīt šādas prasības:

- ir tieši pakļauts iestādes vadītājam;
- par audita rezultātiem ziņo iestādes vadītājam;
- ir nodrošināts audita funkcionāls nodaļums no pārējām iestādes struktūrvienībām;
- nedrīkst būt pakļauts politiskam spiedienam.<sup>32</sup>”

### 2.4. Iekšējās kontroles sistēmas darbībā izmantojamās metodes

ASV prakses analīze liecina, ka bez auditiem vai izvērtējumiem iestāde ir tiesīga veikt arī cita veida iekšējās kontroles sistēmas novērtējumu, taču arī tādā gadījumā veiktajam izvērtējumam ir jāatbilst Valdības atskaitīšanās biroja definētajiem standartiem (sīkāk par standartiem skat. 2.6.apakšnodaļā). Turklāt ir noteikts, ka iestāžu audits tiks novērtēts ne tikai finanšu izlietojums, bet arī veikts pārskats par iekšējās kontroles

<sup>31</sup> President's Council on Integrity and Efficiency and Executive Council on Integrity and Efficiency. *Quality Standards for Federal Offices of Inspector General*. October 2003, pp.38/43 [seen:01.04.2011] Available on: <http://www.ignet.gov/pande/standards/igstds.pdf>

<sup>32</sup> President's Council on Integrity and Efficiency and Executive Council on Integrity and Efficiency. *Quality Standards for Federal Offices of Inspector General*. October 2003, p.39 [seen:01.04.2011] Available on: <http://www.ignet.gov/pande/standards/igstds.pdf>



sistēmas darbību kopumā. ASV pastāv divu veidu iekšējās kontroles sistēmas izvērtējuma pieejas – *visaptverošā* un *mērķa pieeja*. Visaptverošās pieejas mērķis ir sniegt izvērtējumu par visu iekšējās kontroles sistēmu kopumā. Savukārt mērķa pieejas uzdevums ir izvērtēt kādu noteiktu iekšējās kontroles sistēmas sastāvdaļu, piemēram, informācijas plūsmu iestādē.<sup>33</sup>

Veicot iekšējās kontroles sistēmas izvērtējumu, pirmais uzdevums ir noteikt iespējamos riskus, ar ko iestāde sastopas un kas var traucēt iestādei sasniegt savus mērķus, var radīt neatbilstību likumiem, regulām un iestādes politikai kopumā. Savukārt nākamais solis ietver iekšējās kontroles sistēmas izvērtējumu. Galvenie soļi iekšējās kontroles sistēmas izvērtēšanā ir:

- iekšējās kontroles sistēmas identificēšana un izpratne;
- identificēt jau zināmos attiecīgās iekšējās kontroles sistēmas aspektus (šeit būtiska ir iepriekšējo izvērtējuma ziņojumu analīze);
- kontroles sistēmas piemērotības attiecīgajai iestādei izvērtējums;
- izvērtēt, vai kontroles sistēma tiek atbilstoši ieviesta;
- izvērtēt, vai jebkādas izmaiņas iekšējās kontroles sistēmas darbībā tiek atbilstoši dokumentētas.<sup>34</sup>

Turklāt pēdējais nav attiecināms tikai uz izmaiņām, bet arī kontroles sistēmas dokumentēšanu kopumā, jeb citiem vārdiem sakot – kontroles sistēmai ir jādarbojas uz kodificēta iekšējā regulējuma pamata, kas parasti ir instrukcijas, iekšējās kārtības, iekšējie noteikumi.

## 2.5. Iekšējās kontroles sistēmas uzraudzība

ASV pastāv trīs iekšējās kontroles sistēmas uzraudzības veidi – pastāvīgā uzraudzība, pašnovērtējuma izvērtējums un neatkarīgs ārējais izvērtējums. Pastāvīgā uzraudzība notiek nepārtraukti, kad iestāde pati veic kontroles sistēmas izvērtējumu un testēšanu, visas korekcijas iestrādājot kopējā kontroles sistēmā. Pašnovērtējuma izvērtējumus arī veic pašu iestāžu darbinieki, taču atšķirībā no pastāvīgās uzraudzības, kas tomēr ir orientēta uz visas kontroles sistēmas darbības novērtējumu, pašnovērtējuma kontrole izvērtē kādu noteiktu daļu, piemēram, finanšu plūsmu iestādē, vai kārtību, kādā iestādē notiek atskaitīšanās par padarīto u.tml. iekšējās kontroles aspektus. Turklāt pašnovērtējumu parasti veic par attiecīgo jomu atbildīgā iestādes struktūrvienība. Visbeidzot neatkarīgos ārējos pārskatus veic ārējie auditori.<sup>35</sup>

<sup>33</sup> United States General Accounting Office: Office of Policy. *Assessing Internal Controls in Performance Audits*. September 1990, p.13 [seen:01.04.2011] Available on: <http://archive.gao.gov/t2pbat9/142503.pdf>

<sup>34</sup> United States General Accounting Office: Office of Policy. *Assessing Internal Controls in Performance Audits*. September 1990, p.23 [seen:01.04.2011] Available on: <http://archive.gao.gov/t2pbat9/142503.pdf>

<sup>35</sup> President's Council on Integrity and Efficiency and Executive Council on Integrity and Efficiency. *Quality Standards for Federal Offices of Inspector General*. October 2003, pp.27 [seen:01.04.2011] Available on: <http://www.ignet.gov/pande/standards/igstds.pdf>

## 2.6. Efektīvas iekšējās kontroles sistēmas kritēriji un veiktās darbības efektīvas iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšanai

Federālo valdību iekšējās kontroles standarti ietver sešus galvenos standartus:

- organizācijas vides kontrole,
- risku izvērtējums,
- kontroles aktivitātes,
- kontroles aktivitātes, kas vērstas uz informācijas sistēmām,
- informācija un komunikācija,
- uzraudzība<sup>36</sup>.

Šie standarti ietver iekšējās kontroles kvalitātes minimālo līmeni, kā arī kalpo kā vadlīnijas atskaites mehānismam, proti, atskaitoties par iekšējās kontroles sistēmas darbību, šie standarti kalpo kā atskaites punkti. Tālāk tiks sniegts ieskats katrā no augstākminētajiem standartiem.

Vides kontrole ietver nosacījumu, ka iestādes vadība un iestādē nodarbinātie izprot iekšējās kontroles sistēmas būtību un apzinās tās nepieciešamību. Citiem vārdiem, šis standarts paredz, ka attiecīgās iestādes darbinieki redz pamatotu nepieciešamību iekšējās kontroles sistēmai un uztver to kā instrumentu sekmīgai sava darba izpildes nodrošināšanai. Saskaņā ar Valdības atskaitīšanās biroja noteikto, šī standarta ieviešanā izšķirošu lomu spēlē tieši iestādes vadība, kuras kompetencē ir darbinieku motivēšana, izskaidrojošais darbs par iekšējās kontroles sistēmas nepieciešamību, kā arī atbilstošas iestādes struktūras izveide, lai katrs darbinieks izprastu savu lomu iestādes mērķu sasniegšanā.

Otrs standarts ir risku izvērtējums, kas nozīmē, ka iestādes iekšējās kontroles sistēmai ir jāspēj identificēt riskus, ar kuriem attiecīgā iestāde var saskarties. Proti, kontroles sistēmai pēc būtības ir jābūt vērstai uz operatīvu risku atklāšanu un novēršanu. Minētais attiecas gan uz iespējamajiem riskiem, kas var rasties iestādes iekšienē, gan ārējās vides faktoru ietekmē. Efektīvs risku izvērtējums ir iespējams tikai pie nosacījuma, ja iestāde ir precīzi definējusi savu mērķi un uzdevumus tā sasniegšanai.

Trešais standarts paredz iekšējās kontroles aktivitātes, kas ietver visu to aktivitāšu kopumu, ar kuru starpniecību iekšējās kontroles sistēmas vide tiek veidota. Ar kontroles aktivitātēm tiek saprastas – procedūras, tehnikas, un mehānismi, ar kuru starpniecību tiek nodrošināta iestādes funkcionēšana, kā, piemēram, pārskati par iestādes darbību, cilvēkresursu plānošana un vadība, informācijas aprites kontrole, darbības rādītāju un indikatoru izveide, kompetenču sadale u.tml.

Īpašs standarts ir noteikts attiecībā uz informācijas sistēmas efektivitātes nodrošināšanu. Šī standarta būtība ir garantēt īpašu uzmanību iestādes informāciju sistēmas nepārtrauktības nodrošināšanai, ietverot gan informācijas uzkrāšanu par saviem klientiem, gan arī citiem aspektiem.

---

<sup>36</sup> United States General Accounting Office. *Internal Control: Standards for Internal Control in the Federal Government*. November 1999, p.7 [seen:01.04.2011] Available on: <http://www.gao.gov/archive/2000/ai00021p.pdf>

Kā piektais standarts ir noteikts informācija un komunikācija, kas nosaka, ka ikvienam iestādē strādājošajam ir jābūt viegli pieejamai informācijai, kas ļautu efektīvi veikt savus pienākumus, proti, savlaicīgas un operatīvas informācijas plūsma palīdz kvalitatīvi veikt savus pienākumus.

Savukārt pēdējais no standartiem paredz, ka ir nepieciešams veikt regulāru iekšējās kontroles sistēmas monitoringu, nodrošinot, ka atklātajām problēmām iekšējās kontroles sistēmas funkcionēšanā tiek pievērsta atbilstoša uzmanība, un pieņemts izvērts lēmums par sistēmas vispārējās darbības uzlabošanu. Šajā aspektā būtiska loma ir iestādes vadītājam, kura pienākums ir novērtēt auditu un citu pārskatu rezultātus, lemjot par darbībām, kas veicamas, lai ieviestu rekomendācijas.

Vienlaikus ir jāņem vērā, ka ASV tomēr ir nošķirti finanšu auditi, kuru primārais mērķis ir izvērtēt, vai attiecīgā iestāde ir lietderīgi un pamatoti veikusi piešķirto līdzekļu izlietojumu savu mērķu sasniegšanai, un darbības auditi (angļu *performance audits*), kuri ietver procedūru izvērtējumu, kādā veidā iestāde veic savu mērķu sasniegšanu, izskata iespēju un sniedz priekšlikumus par iestādes snieguma uzlabošanu, analizē kādas programmas izmaksas un ieguvumus, izvērtē, vai iestādes sniegtie piekalpojumi tik tiešām sasniedz savu mērķauditoriju u.tml.

### 3. Nīderlande

#### 3.1. Iekšējās kontroles sistēmas institucionālais ietvars

Nīderlandē 2003.gadā Korporatīvās pārvaldības komiteja (angļu *Corporate Governance Committee*) publicēja Nīderlandes korporatīvās pārvaldības kodeksu<sup>37</sup>, kurā tika uzsvērtas labas pārvaldības un labās prakses principu izmantošana ne tikai publiskajā sektorā, bet arī privātajā sektorā. Tiesa gan, normatīvais ietvars publiskās pārvaldes iestāžu iekšējai kontrolei tika noteikts jau 1990.gadā ar likumu "Valdības pārskatu likums" (angļu *Government Accounts law*), kas tika grozīts 2001.gadā. 2002. gadā Nīderlandē tika uzsākta iniciatīva, lai nodrošinātu to, ka iekšējā kontrole tiek skatīta ne tikai caur finanšu kontroles prizmu, bet arī caur darbības kontroles prizmu. Tādēļ iekšējais audits Nīderlandē veic gan finanšu auditu, gan arī darbības efektivitātes un ietekmes auditus, kaut gan par pēdējie nav ietverti normatīvajos aktos.<sup>38</sup>

Nīderlandē ir decentralizēta iekšējās kontroles sistēma, kur katra ministrija un iestāde ir atbildīga par sev piešķirtā budžeta izlietojumu. Tas nozīmē, ka katra iestāde veido savu iekšējās kontroles ietvaru, balstoties uz „Valdības pārskatu likumu”, kas pieprasa iestādēm nodrošināt visekonomiskāko un efektīvāko resursu izmantošanu. Saskaņā ar Valdības pārskatu likuma 20.panta 1.punktu iestāžu vadītāji ir atbildīgi gan par racionālu, gan lietderīgu valsts budžeta līdzekļu izmantošanu funkciju ieviešanā.

Finanšu ministrija nosaka iekšējā audita standartus un koordinē katras ministrijas iekšējos auditus. Katras iestādes audita struktūrvienības secinājumi par ministriju un iestāžu iekšējās kontroles sistēmas efektivitāti un atbilstību tiek nosūtīti Finanšu ministrijai un Audita tiesai, kuras tādā veidā var analizēt situāciju atsevišķās iestādēs un veidot ziņojumus par kopējām tendencēm valstī. Nīderlandē nozīmīga loma iekšējās kontroles sistēmas veidošanā ir arī parlamentam, jo parlamentam ir tiesības iepazīties ar informāciju, ko iekšējā audita struktūrvienības iesniedz Finanšu ministrijai un Audita tiesai.

Nīderlandes Audita tiesa ir tā institūcija, kas uzrauga iekšējās kontroles integrēta ietvara ieviešanu publiskajā pārvaldē.

Nīderlandes pieeja ir visnotaļ tipiska, ministriju un iestāžu audita struktūrvienības auditē finanšu vadības sistēmas un citas sistēmas, kuras iestādē ir identificētas. Saskaņā ar „Valdības pārskatu likumu”, auditējot finanšu vadības sistēmas, iekšējam auditam ir jānorāda uz iekšējās kontroles sistēmas vājajiem punktiem.

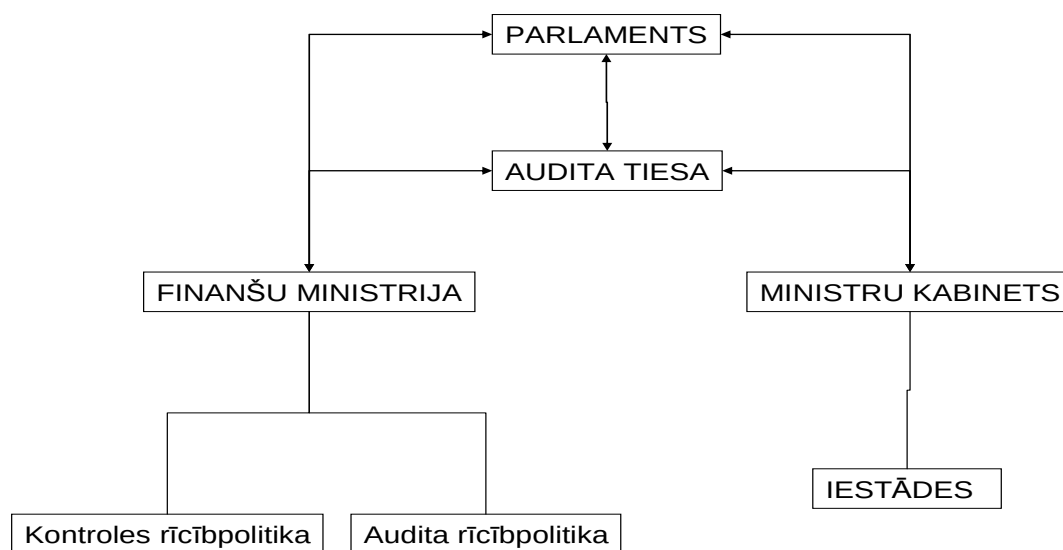
---

<sup>37</sup> Discussion paper. Risk Management and Internal Control Systems. Royal NIVRA. 2007.

[http://www.accountant.nl/readfile.aspx?ContentID=40032&ObjectID=372033&Type=1&File=0000021893\\_DiscussionPaper\\_RiskManagement.pdf](http://www.accountant.nl/readfile.aspx?ContentID=40032&ObjectID=372033&Type=1&File=0000021893_DiscussionPaper_RiskManagement.pdf)

<sup>38</sup> Sterk, Miekatrien, Bouckaert, Geert. *International audit trends in the public sector: a comparison of internal audit functions in the governments of six OECD countries finds similarities in legal requirements, organizational structure, and future challenges*. Institute of Internal Auditors, Inc. August 1, 2006

## 1. zīmējums. Iekšējās kontroles sistēmas institucionālais un iekšējā audita ietvars Nīderlandē



**Avots:** Peter Pennekamp and Boer de Jeanot. *Broadening audit perspective in government*. Ministry of Finance, The Netherlands. 2005.

### 3.2. Iekšējās kontroles sistēmas tiesiskais ietvars

Nīderlandē pastāv trīs pamatprincipi iekšējās kontroles izveidē:

- iestādes vadītāja atbildība par iestādē izveidoto iekšējos kontroles sistēmu, kurai jāatbilst labas pārvaldības principiem un Audita tiesas ieteikumiem;
- Audita tiesas ieteikumi iekšējās kontroles sistēmas uzlabošanai;
- vispārējā koordinācija un uzraudzība, ko veic Finanšu ministrija, koordinējot iestāžu iekšējo auditu struktūrvienības.<sup>39</sup>

Iekšējās kontroles sistēmas kontekstā svarīgākie dokumenti ir:

- Valdības pārskatu likums (apstiprināts 2001.gadā);
- Audita tiesas ieteikumi.

Valdības pārskatu likumā galvenā uzmanība ir pievērsta finanšu kontrolei, nosakot, ka *ex-ante* iekšējai kontrolei (darbības rakstura) jābūt nošķirtai no *ex-post* auditiem (novērtējoša rakstura). Darbības rakstura iekšējai kontrolei ir jābūt budžeta veidošanas procesa sastāvdaļai. Savukārt novērtējuma auditus veic iestāžu iekšējā audita struktūrvienības.

<sup>39</sup> *Internal Control Systems in Candidate Countries: Report to supreme audit institutions of central and eastern European countries, Cyprus, Malta, Turkey and European Court of Auditors*. (Volume 1, PIFC Expert Group, 2004), aplūkots 28.03.2011.

### 3.3. Iekšējās kontroles sistēmas pamatprasības

Saskaņā ar Nīderlandes audita tiesas ieteikumiem par labu pārvaldību (angļu *good governance*) iestāžu iekšējās kontroles sistēmai ir jānodrošina, ka:

- iestāžu darbība ir caurskatāma;
- iestādes atskaitās sabiedrībai;
- iestādes darbojas efektīvi un lietderīgi (angļu *efficient and effective*);
- iestādes ir atsaucīgas sabiedrības vajadzībām<sup>40</sup>.

Balstoties uz augstāk minēto, iestādēm ir jāizstrādā tādas iekšējās kontroles sistēmas, kas nodrošinātu labas pārvaldības principu ieviešanu.

„Valdības pārskatu likums” (*Government Accounts Act, 2001*) reglamentē valsts budžeta vadību gan kopumā valstī, gan atsevišķās iestādēs. Likumā ir noteikta valsts budžeta struktūra, pamatojums asignējumiem, budžeta veidošanas laika grafiks, jaunu budžeta iniciatīvu veidošana un to izmaksu tāmes. Saskaņā ar šo likumu ministrijās un iestādēs pastāv vienādi atskaitīšanās un kontroles standarti. Katra ministrija un padotības iestādes ir atbildīgas par iekšējo procesu vadību un darbības praksi, bet Finanšu ministrija veicina standartu ieviešanu ministrijās<sup>41</sup>.

### 3.4. Iekšējās kontroles sistēmas darbībā izmantojamās metodes

Saskaņā ar Nīderlandes Audita tiesas ieteikumiem par labu pārvaldību, iestādēm ir iespējas pašām izvēlēties metodes iekšējās kontroles nodrošināšanai, ja vien tās atbilst Audita tiesas ieteikumiem, normatīvajiem aktiem un nodrošina mērķu sasniegšanu.

Lai nodrošinātu iestāžu darbības caurskatāmību, iestādēm ir jāsniedz informācija tiem, kas ir ieinteresēti informācijas iegūšanā, kā arī jānodrošina, ka budžets un gada pārskati atbilst definētajiem standartiem. Tāpēc caurskatāmības nodrošināšanai iestādes veido procedūras aktīvās un pasīvas informēšanas politikas ieviešanai, kā arī nepieciešamās procedūras un kārtības informāciju tehnoloģiju izmantošanai sabiedrības informēšanai<sup>42</sup>. Savukārt attiecībā uz budžetu Audita tiesa savos ieteikumos ir noteikusi, ka iestādes budžeta pārskatiem ir jāsaturs nozīmīga, ticama un salīdzināma informācija. Tas nozīmē, ka no jebkura budžeta var izsecināt, ko iestāde ir izdarījusi, un cik ir maksājusi attiecīgā aktivitātē<sup>43</sup>.

<sup>40</sup> The Netherlands Cour of Audit. Essentials of good governance. 2005.

[http://www.courtofaudit.com/english/News/Audits/Bronnen/2005/12/Essentials\\_of\\_good\\_governance/Essentials\\_of\\_good\\_governance](http://www.courtofaudit.com/english/News/Audits/Bronnen/2005/12/Essentials_of_good_governance/Essentials_of_good_governance)

<sup>41</sup> Netherlands: Code of Good Practices on Transparency in Fiscal Policy.

<http://www.estandardsforum.org/netherlands/standards/code-of-good-practices-on-transparency-in-fiscal-policy> (Financial Standards Foundation), aplūkots 28.03.2011.

<sup>42</sup> The Netherlands Cour of Audit. Essentials of good governance. 2005.

[http://www.courtofaudit.com/english/News/Audits/Bronnen/2005/12/Essentials\\_of\\_good\\_governance/Essentials\\_of\\_good\\_governance](http://www.courtofaudit.com/english/News/Audits/Bronnen/2005/12/Essentials_of_good_governance/Essentials_of_good_governance) 5.lpp.

<sup>43</sup> Turpat, 6.lpp.

Audita tiesas ieteikumi paredz 5 iespējamās darbības, kas iestādēm ir jāveic, īstenojot atskaitīšanos sabiedrībai:

- Regulāra informācijas sniegšana sabiedrībai par budžeta izdevumiem;
- Iestādei uzticēto funkciju izmaksu ziņā efektīva (*efficient*) ieviešana, sasniedzot mērķi (*effectiveness*);
- Iestādes integritātes nodrošināšana;
- Iestādes spēja mācīties;
- funkcionējoša iekšējās kontroles sistēma.

Lai ieviestu šos principus, Audita tiesa uzskata, ka ir nepieciešami attiecīgi iekšējie normatīvie akti, procedūras un procesu apraksti. Turklāt iekšējās kontroles sistēmas funkcionēšanas atbilstības pakāpes noteikšanai ir nepieciešama iekšējā audita struktūrvienība<sup>44</sup>.

Lai nodrošinātu iestādes efektīvu, lietderīgu un sabiedrības vajadzībām atsaucīgu darbību, Audita tiesa uzskata, ka kvalitātes vadība sistēma ar tajā iestrādātiem nosacījumiem un procesiem sabiedrības aptaujas veikšanai ir būtisks priekšnosacījums, lai iestādes spētu noskaidrot sabiedrības vēlmes un gaidas<sup>45</sup>. Rīcībpolitikas plānošanu un ieviešanas jomā Audita tiesa uzskata, ka visaptveroša rezultatīvo rādītāju sistēma, ar kuras palīdzību tiek iegūti regulāri dati par progresu funkcijas nodrošināšanā, ir neatņemama iekšējās kontroles sistēmas sastāvdaļa.

„Valdības pārskatu likuma” ir precīzi definētas tās jomas, kurā ir jābūt ietvertām iekšējās kontroles sistēmā – darbību (angļu *operational*) vadība, finanšu vadība, materiālo vērtību vadība, datu un informācijas vadība. Valdības pārskatu likums nosaka, ka:

- 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;
- materiālo vērtību vadībai ir jābūt balstītai uz regularitāti, ticamību un auditējamību un ir jānodrošina maksimāla efektivitāte;
- datiem un informācijai, par kuru ir atbildīgi ministri (t.sk. arī iestāžu vadītāji) ir jābūt tādiem, lai tie kalpotu par vadības rīcību pierādījumiem un atbilstu efektivitātes, ticamības un auditējamības nosacījumiem, kā arī lai tiktu nodrošināta maksimāli efektīva (*efficient*) datu un informācijas vadība.

### 3.5. Iekšējās kontroles sistēmas uzraudzība

Ņemot vērā Nīderlandes pieeju iekšējās kontrolei, kur iekšējā kontrole tiek uzlūkota kā integrēts un visaptveroš mehānisms valsts budžeta izdevumu kontrolei, uzraudzībā vissvarīgākā loma ir iekšējam auditam.

<sup>44</sup> Turpat, 8.lpp.

<sup>45</sup> The Netherlands Cour of Audit. Essentials of good governance. 2005.

[http://www.courtofaudit.com/english/News/Audits/Bronnen/2005/12/Essentials\\_of\\_good\\_governance/Essentials\\_of\\_good\\_governance](http://www.courtofaudit.com/english/News/Audits/Bronnen/2005/12/Essentials_of_good_governance/Essentials_of_good_governance)

Budžeta gada beigās tiek auditēts budžeta izlietojums, kur iekšējais audits pārbauda, vai iestādes izdevumi ir snieguši ieguldījumu mērķa sasniegšanā. Līdz katra gada 15.martam, ministrijas sagatavo integrētu (ietverot arī savas padotības iestādes) finanšu ziņojumu, kurā izskaidro rīcībpolitikas katrā nozarē, norāda sasniegtos mērķus, veiktās darbības un izdevumus. Savukārt Finanšu ministrija šos ikgadējos ziņojumus apkopo, un finanšu ministrs tos iesniedz Nīderlandes Audita tiesai ne vēlāk kā katra gada 21.aprīlī <sup>46</sup>.

Savukārt iekšējo auditoru profesionālā uzraudzība tiek nodrošināta ar sertifikāciju, kuru veic Nīderlandes iekšējo auditoru institūts (angļu *The Dutch Institute of Internal Auditors*). Sertifikācijā tiek izmantoti starptautiski standarti – Starptautiskā iekšējo auditoru institūta profesionālās prakses vadlīnijas (angļu *IIA Professional Practices Framework*) un Starptautiskās augstāko audita institūciju organizācijas (angļu *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*) standarti. Sertifikācijas eksāmens sastāv no 4 daļām, kur 1.daļa ietver jautājumus par standartiem, iestādes pārvaldību un risku pārvaldību (10-20% no kopvērtējuma). Eksāmena 2.daļā ir iekļauti jautājumi par publiskās pārvaldes iestāžu auditēšanas praksi (35-45% no kopvērtējuma), 3.daļā ir jautājumi par auditā izmantojamajiem rīkiem un pieejām (20-25% no kopvērtējuma). Savukārt, 4.daļa jautājumu eksāmenā aplūko iekšējās kontroles vidi (20-25% no kopvērtējuma). Lai kārtotu eksāmenu, pretendentiem vispirms ir jāreģistrējas IIA Inc. datubāzē.<sup>47</sup>

### **3.6. Efektīvas iekšējās kontroles sistēmas kritēriji un veiktās darbības efektīvas iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšanai**

Nīderlandē par efektīvu tiek uzskatīta tā iekšējās kontroles sistēma, kura atbilst Valdības pārskatu likumam un Audita tiesas ieteikumiem par labu pārvaldību „*Essentials of good governance*” (skatīt 3.4.punktu).

---

<sup>46</sup> The implementation of audit and accounting for the budget.

[http://english.minfin.nl/Subjects/Budget/Budget\\_process/The\\_implementation\\_of\\_audit\\_and\\_accounting\\_for\\_the\\_budget](http://english.minfin.nl/Subjects/Budget/Budget_process/The_implementation_of_audit_and_accounting_for_the_budget) (Ministry of Finance), aplūkots 28.03.2011.

<sup>47</sup> Inhoud examen. <http://www.ii.nl/educatie/certificering/cgap/inhoud-examen> (Instituut van Internal Auditors, Nederland), aplūkots 11.04.2011.



## 4. Jaunzēlande

### 4.1. Iekšējās kontroles sistēmas institucionālais ietvars

Jaunzēlandē iekšējam auditam ir jābūt katrā individuālā valdības iestādē. Turklāt iekšējā audita struktūrvienība veic pašnovērtējumu, kas ietver iekšējo auditu un finanšu kontroli, kā arī vadīšanas ziņojumu un nozīmīgo rezultātu (angļu *output*) efektivitātes novērtējumu.

Katram publiskās pārvaldes iestādes vadītājam ir pienākums izveidot un uzturēt iekšējās kontroles procedūru sistēmu, kas nodrošina finanšu ziņojumu un informācijas uzticamību. Parasti šī atbildība ir deleģēta iestādes par finansēm atbildīgajai amatpersonai (t.i., finanšu vadītājs). Tomēr Jaunzēlandē gan iestādes vadītājs, gan par finansēm atbildīgā amatpersona paraksta oficiālo vadības ziņojumu, kas ir daļa no iestādes publiskā gada pārskata, kurā tiek ietverts arī finanšu pārskats un pakalpojumu novērtējums.<sup>48</sup> Jaunzēlandē iestādes ir ne tikai atbildīgas par budžeta izlietojumu, bet arī par to, lai būtu izveidotas iekšējās procedūras pašnovērtējuma veikšanai. Šajās procedūrās noteikti ir jāietver iekšējais audits un finanšu kontroles mehānismi, kā arī vadības pārskati un mērķu sasniegšanas efektivitātes novērtējums<sup>49</sup>.

Iestāžu izdevumus uzrauga Audita birojs (angļu *Audit Office*), kurš ne tikai seko līdzi iestāžu izdevumu likumībai, bet arī šo izdevumu lietderībai. Turklāt Audita biroja pienākumos ietilpst arī novērtēt, vai iestādes izstrādātā dokumentācija (procesu apraksti, kārtības, noteikumi, nolikumi) nodrošina pietiekamu iekšējo kontroli pār lēmumu pieņemšanu iestādēs.

### 4.2. Iekšējās kontroles sistēmas tiesiskais ietvars

Jaunzēlandē nepastāv ne likumi, ne regulas, kuras definē tieši iekšējai kontrolei un auditam saistošus principus. Iekšējā kontrole iestādēs tiek uzskatīta par vadības funkciju un sastāvdaļu saskaņā ar Jaunzēlandes Valsts sektora likumu (*New Zealand State Sector Act 1988*). Valsts sektora likums faktiski ir uzskatāms par normatīvo ietvaru iekšējās kontroles sistēmai.

Iestāžu vadītāji ir atbildīgi ministram par iestādes finanšu vadīšanu. Turklāt Valsts sektora likumā ir likts uzsvars uz to, ka iestāžu vadītājiem ir jābūt atbildīgam nozares ministram par efektīvu, lietderīgu un ekonomisku iestādes vadīšanu. Savukārt iestādes katru gadu Finanšu ministrijā iesniedz informāciju par iekšējās kontroles attīstības

---

<sup>48</sup> Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences In Implementing and Evaluating Internal Controls. <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1icexpe.pdf> (Internal Control Standards Committee), aplūkots 28.03.2011.

<sup>49</sup> Turpat, 14.lpp.

rezultātiem iestādēs.<sup>50</sup> Tāpat iestāžu vadītāju finanšu atbildība minēta arī 1989.gadā pieņemtajā Publisko finanšu likumā (*Public Finance Act 1989*), nosakot, ka iestādes vadītājs:

- ir atbildīgs par atbilstošas finanšu vadības sistēmas izveidošanu iestādē;
- nodrošina visu ar finansēm saistīto darbību likumību,

Savukārt, instrukcijā par Publisko finanšu likuma piemērošanu ir definēti nosacījumi iekšējās kontroles sistēmas ietvaram. Instrukcijas 6.1.punkts nosaka, ka iestāžu vadītāji ir atbildīgi par tādas iekšējās kontroles un atbildīguma sistēmas izveidošanu, kura tiek ieviesta, izmantojot procesus. Iestādes vadītāja atbildības jomā ietilpst:

- Finanšu vadības sistēmas izveidošana;
- Iekšējās kontroles sistēmas izveidošana un uzturēšana;
- Ieņēmumu un izdevumu vadības sistēmas izveidošana;
- Amatpersonu atskaitīšanās sistēmas izveidošana;
- Kontrole par materiālo vērtību iegūšanu, novērtēšanu, nodošanu lietošanā;
- Iepirkuma procedūru izveidošana;
- Personāla politikas izveidošana un ieviešana;
- Komandējumu politikas izveidošana un ieviešana;
- Risku vadība<sup>51</sup>.

#### 4.3. Iekšējās kontroles sistēmas pamatprasības

Jaunzēlandes Finanšu ministrija ir definējusi prasības iekšējai kontrolei iestādēs 2011.gadā izdotajās vadlīnijās – „Iestāžu iekšējās kontroles attīstība” (*Financial Management – Departmental Internal Control Evaluation Criteria*)<sup>52</sup>. Vadlīnijās ir definētas darbības, kādas jāveic iestādēm, lai nodrošinātu valsts budžeta lietderīgu un ekonomisku izlietojumu, un kā pār šīm darbībām ir jāatskaitās Finanšu ministrijai. Vadlīnijas kopumā nosaka elementus un kontroles kritērijus, kas izmantojami gan iekšējās kontroles veidošanai, gan arī iekšējās kontroles sistēmas auditēšanai. Tomēr jāatzīst, ka šajās vadlīnijās īpašs uzsvars likts uz finanšu vadību, tā reaģējot gan uz ekonomisko lejupslīdi pasaulē, gan arī uz OECD ieteikumiem „*Internal control and internal audit: Ensuring public sector integrity and accountability*”,

Atbilstoši Publisko finanšu likumam Valsts sektora likumam un vadlīnijām „Iestāžu iekšējās kontroles attīstība”, katrā iestādē ir jābūt izveidotai funkcionējošai iekšējās kontroles sistēmai. Tas nozīmē, ka galvenā pamatprasība ir iekšējās kontroles sistēmas darbība praksē. Tādēļ vadlīnijās „Iestāžu iekšējās kontroles attīstība” iekļautos kritērijus un metodes var izmantot, lai noteiktu iekšējās kontroles sistēmas attīstības stadiju.

<sup>50</sup> The Legal Framework for Budget Systems: An International Comparison.  
<http://www.oecd.org/dataoecd/48/48/35933542.pdf> (OECD Journal on Budgeting, Vol.4, Nr.3Special Issue), aplūkots 29.03.2011.

<sup>51</sup> 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), aplūkots 29.03.2011.

<sup>52</sup> Financial Management – Departmental Internal Control Evaluation.  
<http://www.treasury.govt.nz/publications/guidance/mgmt/dice/criteria/fm-dice-feb11.pdf>

#### 4.4. Iekšējās kontroles sistēmas darbībā izmantojamās metodes

2011.gada sākumā apstiprinātās vadlīnijas „Iestāžu iekšējās kontroles attīstība” definē kritērijus, kurus izmantojot iekšējā auditā, var noteikt, vai un kā iestādes iekšējās kontroles sistēma ir mainījusies. Saturiski vadlīnijas aptver kritērijus izmaiņu identificēšanas un ietekmes noteikšanai gan finanšu vadības jomā, gan arī iestādes pamatdarbību jomā. Vadlīniju piedāvāto kontroles kritēriju un metožu galvenais uzsvars ir uz procesiem un sistēmām iestādēs, kas nodrošina kvalitatīvu pakalpojumu sniegšana sabiedrībai. Vienlaikus vadlīnijās ietvertie kontroles kritēriji ir ļauj iestāžu vadītājiem iegūt informāciju par to, vai iestādēs iekšējās kontroles sistēma atbilst normatīvajām un administratīvajām prasībām.

Vadlīniju 21.punktā „Iekšējās kontroles mehānismi” ir precīzi definēti kritēriji iekšējās kontroles sistēmās izmantojamo metožu ticamībai.

Kontroles kritēriji iekšējās kontroles videi:

1. Iekšējās kontroles sistēma darbojas nepārtraukti, kas nodrošina vadības pārliecību par iestādes funkcionēšanu.

- Iestādē izmantojamām iekšējām rīcībpolitikām un vadlīnijām ir jānodrošina atbilstoša pieeja un vide iekšējās kontroles mehānismu izmantošanai;
- Iestādes kontroles vides pieejai ir jābūt atbilstošām iestādes funkcijām, funkciju sarežģītībai, identificētajiem riskiem un iestādes iepriekšējās darbības novērtējumam;
- 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.

2. Iekšējās kontroles mehānismu izvēlei un darbībai ir jāatspoguļo iestādes darba praksē un jānodrošina optimāli nosacījumi efektivitātes un lietderības ieviešanai, kas tiek regulāri pārbaudīts.

- Periodiska pārbaude veicina pārliecību, ka aktivitātes notiek atbilstoši iestādes funkcijām, pieejamajiem resursiem, identificēto risku profilu un iekšējās kontroles sistēmas ietvaru;
- 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 monitoringam:

Iekšējās kontroles monitoringa sistēma ir ieviests integrēts, sistemātisks iekšējās kontroles monitoringa process.

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

Kontroles kritēriji risku vadībai:

Risku vadība - iestādē pastāvošā iestādes riska vadības politika un procedūras, ietverot darbības nepārtrauktu plānošanu, ir precīzi formulētas. Risku identifikācija, novērtēšana un novēršana ir pastāvīgs process.

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

Kontroles kritēriji iekšējam auditam:

Iekšējais audits – iekšējā audita atbildība ir definēta. Ikgadējie iekšējā audita plāni ir attīstīti, apstiprināti. Iekšējais audits tiek vadīts atbilstoši pašreizējiem profesionālajiem standartiem un praksei.

- Iekšējā audita uzdevumi, mērķi, apjoms ir dokumentēti un vadības apstiprināti.
- Iekšējā audita apjoms aptver iestādes iekšējās kontroles sistēmu ar neierobežotu pieeju sistēmām un informācijai.
- Regulāri notiek tikšanās ar augstāko vadību, lai nodrošinātu pārliecību, ka iekšējā audita aktivitātes tiek mērķtiecīgi koncentrētas uz iestādes vajadzībām un riskiem.
- Iekšējā audita iesaiste iestādes komandas veidošanas procesā veicina iespēju, ka tiek identificēti riski un kontroles jautājumi saistībā ar nepieciešamajām izmaiņām kontroles sistēmā.
- Iekšējā audita loma, pienākumi un pilnvaras ir zināmas iestādes darbiniekiem.
- Iekšējā audita plānošanas process ir strukturēts, tajā notiek konsultācijas ar ieinteresētajām pusēm (ieskaitot ārējos auditorus), lai identificētu riska prioritātēm un vadības gaidas.
- Audita plānu un stratēģiju ir apstiprinājis vadītājs vai Audita komiteja (iestādes, kur tāda ir) un tas ir izveidots 3 -5 gadu periodam.
- Metodes, sistēmas un procedūras, ko izmanto iekšējais audits ir saskaņā ar profesionālajiem standartiem un labāko praksi, ietverot risku novērtēšanu, audita plānošanu, ziņošanu.
- Iekšējais audits neveic vadības aktivitātes, kas varētu ietekmēt audita objektivitāti.
- Pastāv procedūras, kurās ir ietverti nosacījumi, kā auditēt tās sistēmas, kuru izveidošanā ir piedalījušies iekšējie auditori.

#### **4.5. Iekšējās kontroles sistēmas uzraudzība**

Jaunzēlandē iekšējās kontroles sistēmas efektivitātes uzraudzībai tiek izmantots iekšējais audits, kura struktūrvienības ir izveidotas katrā iestādē. Iestādēm ir tiesības

izveidot konsultatīvas audita komitejas, kuras apstiprina audita plānu un seko līdzīgi gan audita ieteikumu ieviešanai, gan arī iekšējās kontroles sistēmas izaugsmes progresam.

Vadlīniju „Iestāžu iekšējās kontroles attīstība” 21.punktā ir minēti arī kritēriji, pēc kuriem var mērīt iestādē izveidotas audita komitejas efektivitāti:

- audita komitejas loma, uzdevumi, darba apjoms ir definēti un dokumentēti.
- audita komitejas locekļi nav iestādes darbinieki;
- audita komitejas locekļiem ir nepieciešamās prasmes un pieredze, lai īstenotu komitejas uzdevumus un ievērotu neatkarību komitejas darbā.
- audita komitejas vadītājs nav iestādes darbinieks.
- komitejas sēdes notiek vismaz trīs reizes gadā un definē ieteikumus iestādes kontroles vides uzlabošanai.
- komiteja apstiprina iekšējā audita plānu un ziņojumus, iestādes stratēģijas dokumentus un ārējā audita plānu.
- komitejai ir tiesības pieprasīt risku identifikāciju un risku novēršanu.
- audita komiteja regulāri novērtē iekšējā audita komandas darbu un ārējā audita procesu.
- iekšējā audita pārstāvji regulāri piedalās uz audita komitejas sēdēs, lai ziņotu par iekšējā audita statusu un savu aktivitāšu rezultātiem.

IIA The Institute of Internal Auditors New Zealand veic iekšējo auditoru sertifikāciju, un Jaunzēlandē nepastāv alternatīvas iekšējo auditoru sertifikācijas sistēmas. Tā kā IIA Jaunzēlandes struktūrvienība nodrošina auditoru sertifikāciju, tad attiecīgi šī organizācija sniedz arī informāciju par labo audita praksi, standartiem un vadlīnijām.<sup>53</sup>

#### **4.6. Efektīvas iekšējās kontroles sistēmas kritēriji un veiktās darbības efektīvas iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšanai**

Kā jau minēts 4.4. punktā, 2011.gada apstiprinātās vadlīnijas „Iestāžu iekšējās kontroles attīstība” (*Financial Management – Departmental Internal Control Evaluation Criteria*) nosaka, gan pamatprasības iekšējās kontroles sistēmai, gan arī definē iekšējās kontroles sistēmas efektivitātes kritērijus (skatīt 4.4.punktu šajā ziņojumā).

---

<sup>53</sup> Certified Internal Auditor (CIA) qualification. <http://www.iianz.org.nz/cia> (The Institute of Internal Auditors New Zealand), aplūkots 01.04.2011.

## 5. Vācija

### 5.1. Iekšējās kontroles sistēmas institucionālais ietvars

Vācija nav izņēmums no kopējās publiskās pārvaldes tendences - nodrošināt maksimālu kontroli pār valsts budžeta līdzekļu izlietojumu, lai tiktu sniegti gan augstas kvalitātes pakalpojumi, gan arī lai nodrošinātu resursu lietderīgu izmantošanu. 2008.gadā Vācijas Iekšlietu ministrija uzsāka programmu „Nākotnes skats: Inovācijas administrācijā“ (*Focused on the Future: Innovations for Administration*)<sup>54</sup>, kuras ietvaros ir īstenoti 57 projekti ar mērķi uzlabot publisko pārvaldi nacionālā līmenī. Projekti ir vērsti uz tādām jomām kā personāla plānošana, personāla vadība, stratēģiskā vadība, e-pārvalde, zināšanu vadība un centralizēta izmaksu samazināšana standartizētiem pakalpojumiem. Minētās programmas ieviešanas kontekstā ir tikusi pievērsta uzmanība arī iekšējās kontrolei vietai un lomai kā iestādēs, tā arī valstij piederošos uzņēmumos.

Vācijā par iekšējās kontroles sistēmu atbildīgs ir iestādes vadītājs, kurš, ņemot vērā normatīvos aktus, iestādē izveido kontroles sistēmu, ar kuras palīdzību tiek gan nodrošināta likumīga, efektīva un lietderīga budžeta līdzekļu izmantošana, gan arī kontrole pār administratīvām darbībām, lai samazinātu riskus, t.sk. korupcijas riskus.

Vācijā pastāv modelis, kurā iekšējā un ārējā audita funkcijas ir nosacīti integrētas. Tas nozīmē, ka iestādēs ir iekšējā audita struktūrvienības, kurām ir jāņem vērā tehniskie un profesionālie ieteikumi, ko noteikusi Vācijas augstākā audita institūcija – Federālā audita tiesa (vācu Rechnungshof), kas veic ārējā audita funkcijas.<sup>55</sup>

Vācijas Finanšu ministrija ir ne tikai atbildīga par valsts budžeta sagatavošanas procedūru, bet arī par *ex-ante* kontroli budžeta izdevumiem<sup>56</sup>. Iekšējās kontroles kontekstā jāmin arī Iekšlietu ministrija, kura ir atbildīga par publiskās pārvaldes rīcībspolitiku un vispārējo publiskās pārvaldes atbildīguma paaugstināšanu.

### 5.2. Iekšējās kontroles sistēmas tiesiskais ietvars

Līdz 1997. gadam normatīvajos aktos bija iestrādāta prasība, ka valsts amatpersonas izstrādā iekšējo finanšu kontroli *ex-ante* formā, aptverot iestādes ieņēmumus, maksājumus un saistības. Kopš 1997. gada šīs normatīvās prasības tika izņemtas no „Federālā budžeta likuma” (apstiprināts 1969.gadā) (vācu *Haushaltsgrundsatzgesetz*

---

<sup>54</sup> [http://www.verwaltung-innovativ.de/nn\\_684264/SharedDocs/Publikationen/Bestellservice/focused\\_\\_on\\_\\_the\\_\\_future,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/focused\\_on\\_the\\_future.pdf](http://www.verwaltung-innovativ.de/nn_684264/SharedDocs/Publikationen/Bestellservice/focused__on__the__future,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/focused_on_the_future.pdf)

<sup>55</sup> Diamond, Jack. *The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective*. IMF Working Paper WP/02/94, 2002

<sup>56</sup> Accountability and Control. Federal Republic of Germany.

[http://www.bundesfinanzministerium.de/nn\\_4314/DE/BMF\\_Startseite/Service/Downloads/Abt\\_II/23107\\_1,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_4314/DE/BMF_Startseite/Service/Downloads/Abt_II/23107_1,templateId=raw,property=publicationFile.pdf) (Bundesministerium der Finanzen), aplūkots 29.03.2011.

(HGrG)), tā uzsākot administratīvo reformu un izveidojot iekšējā audita struktūrvienības katrā iestādē, un attiecīgi liekot uzsvāru ne tikai uz finanšu vadību, bet arī uz risku vadību.

Iekšējās kontroles sistēmu Vācijā reglamentē:

- a) Federālais budžeta likums – reglamentē budžeta sagatavošanas procesu, budžeta sagatavošanas un izlietošanas procesā piemērojamās iekšējās un ārējās kontroles metodes un principus;
- b) Kopējo procedūru likums (pieņemts 2000.gadā) – nosaka, ka katrai iestādei ir jābūt formulētai misijai un stratēģiskajiem mērķiem, kā arī finanšu, personāla un kvalitātes kontroles sistēmām<sup>57</sup>.
- c) Korporatīvās pārvaldības likums (pieņemts 2010.gadā) nosaka prasības valsts uzņēmumu iekšējās kontroles sistēmai un pārvaldībai<sup>58</sup>.

### 5.3. Iekšējās kontroles sistēmas pamatprasības

Attiecībā uz iestāžu rīcību ar valsts budžeta līdzekļiem Vācija ir noteikts, ka:

- iestādei ir jānodrošina efektivitātes (*efficiency*) analīze liela apjoma projektiem un investīcijām, kā tas ir noteikts Federālajā budžeta likumā;
- Katrā iestādē ir jābūt par budžetu atbildīgajai amatpersonai, kura atskaitās vai nu nozares ministram vai attiecīgās iestādes vadītājam;
- Iestādes iekšējais audits pārbauda un sniedz informāciju vadītājam, vai ar iestādes finanšu vadību saistītās procedūras nodrošina valsts līdzekļu izmantošanu paredzētajiem mērķiem<sup>59</sup>.

Federālais budžeta likums paredz, ka Vācijas federālajās iestādēs ir jāveic finanšu auditi, atbilstības auditi un lietderības auditi. Iestāžu vadītājiem ir jānodrošina, ka iestāžu iekšējās kontroles sistēmas atbilst federālā budžeta vadības principiem un normatīvo aktu prasībām, kā arī iestādei uzticētās funkcijas tiek veiktas ar minimāliem resursiem<sup>60</sup>.

Federālā budžeta likuma J daļas 4.punkts nosaka šādas normas:

Federālā audita tiesa veicot auditu pārbauda, vai ir ievēroti šādi kritēriji – regularitāte, tiesiskā atbilstība un efektivitāte (*efficiency*). Auditi vienmēr ir administratīvo lēmumu *ex-post* pārbaudes ar uzsvāru uz efektivitāti (*efficiency*). Federālā Audita tiesa ir neatkarīga savos auditos, arī gadījumos, kad tiek pārbaudītas politiski nozīmīgas lietas un kuram

<sup>57</sup> The Legal Framework for Budget Systems: An International Comparison.

<http://www.oecd.org/dataoecd/48/48/35933542.pdf> (OECD Journal on Budgeting, Vol.4, Nr.3Special Issue), aplūkots 29.03.2011.

<sup>58</sup> German Corporate Governance Code. [http://www.corporate-governance-code.de/eng/download/kodex\\_2010/German-Corporate-Governance-Code-2010.pdf](http://www.corporate-governance-code.de/eng/download/kodex_2010/German-Corporate-Governance-Code-2010.pdf)

<sup>59</sup> Accountability and Control. Federal Republic of Germany.

[http://www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_4314/DE/BMF\\_Startseite/Service/Downloads/Abt\\_II/23107\\_1,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_4314/DE/BMF_Startseite/Service/Downloads/Abt_II/23107_1,templateId=raw,property=publicationFile.pdf) (Bundesministerium der Finanzen), aplūkots 29.03.2011.

<sup>60</sup> The Legal Framework for Budget Systems: An International Comparison.

<http://www.oecd.org/dataoecd/48/48/35933542.pdf> (OECD Journal on Budgeting, Vol.4, Nr.3Special Issue), aplūkots 29.03.2011.

var būt ietekme uz rīcībpolitiku. Federālajai Audita tiesai nav tiesību pārbaudīt rīcībpolitikas lēmumus un novērtējumus. Federālā Audita tiesa savā darbībā nodala ar pārskatiem saistītās pārbaudes (*account-related auditing*) no ar pārskatiem nesaistītās pārbaudes (*account-unrelated auditing*). Ar pārskatiem saistītās pārbaudes ietver federālās valdības budžeta un materiālo vērtību pārbaudi, pievēršot uzmanību uzskaites sistēmām. Ar pārskatiem nesaistītās pārbaudes ietver federālās valdības budžeta un ekonomisko vadību, pievēršot uzmanību riskiem, kuriem var būt finansiālās sekas (piemēram, iestāžu struktūrām, prasībām personālam, efektivitātes pārbaudēm).

#### 5.4. Iekšējās kontroles sistēmas darbībā izmantojamās metodes

Efektivitātes analīzes veikšanai iestādēs ir jāizmanto ekonomiskās analīzes metodes un jāizstrādā nepieciešamās procedūras analīzes veikšanai. Turklāt procedūrās ir jāparedz vairāku mērījumu izmantošana - atkarībā no analīzes mērķa. Tas nozīmē, ka iestādēs ir jābūt procedūrām un kārtībām, kuras paredz attiecīgā projekta specifisku ekonomisko pielietojumu un procedūrām, kas paredz vispārēju ekonomisko pielietojumu. Specifiska ekonomiskā pielietojuma gadījumā, iestādēs ir jāizmanto diskontētās naudas plūsmas metodes (piemēram, tagadnes vērtības aprēķināšana). Iestādes var izmantot arī salīdzināšanu ar citu iestādi (piemēram, izmaksu salīdzinājums vai iepirkuma salīdzinājums). Savukārt, projekta vispārējā ekonomiskā pielietojuma gadījumā, iestādei ir jāizstrādā tāda rezultatīvo rādītāju sistēma, lai noteiktu projekta ekonomisko ietekmi uz sabiedrību<sup>61</sup>.

Savukārt raugoties uz iekšējo kontroles sistēmu no risku (t.sk. korupcijas risku) perspektīvas, iestādes vadītājam ir jāvēro šādi aspekti:

- Darbinieku informētība un risku apzināšanās līmenis;
- Iestādes rīcības;
- Uzraudzība un līderības stils<sup>62</sup>.

Vadītājiem tiek ieteikts regulāri informēt darbiniekus par riskiem iestādē, lai vairotu darbinieku informētību. Savukārt iestādes rīcības risku novēršanai ietver tādu procedūru un iekšējo noteikumu izstrādāšanu, kas ierobežo amatpersonu rīcības brīvību lēmumu pieņemšanas procesā un ievieš t.s. „četrus acu principu”. Iestādes vadītājam ir jānodrošina arī uzraudzības sistēma, ar ko tiek saprasta dažādu kontroles mehānismu integrēšana vadības procedūrās un nejaušās izlases veidā veiktās pārbaudes, kas papildina regulārās iekšējā audita aktivitātes<sup>63</sup>.

---

<sup>61</sup> Accountability and Control. Federal Republic of Germany.

[http://www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_4314/DE/BMF\\_Startseite/Service/Downloads/Abt\\_II/23107\\_1,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_4314/DE/BMF_Startseite/Service/Downloads/Abt_II/23107_1,templateId=raw,property=publicationFile.pdf) (Bundesministerium der Finanzen), aplūkots 29.03.2011.

<sup>62</sup> Federal Ministry of Interior. Federal Government Directive Concerning the Prevention of Corruption in the Federal Administration of 30 July 2004.

[http://www.unodc.org/pdf/corruption/best\\_practice\\_ger\\_directive%20.pdf](http://www.unodc.org/pdf/corruption/best_practice_ger_directive%20.pdf)

<sup>63</sup> Turpat, 7-8.lpp.



Pie iekšējās kontroles sistēmas pamatprasībām, kas ir iedibinātas Vācijā, ir jāmin iestāžu risku vadība. Iestādēs ir jābūt risku vadības un monitoringa procesiem<sup>64</sup>, kas saistīts ar jaunu kontroles instrumentu izmantošanu Vācijas publiskajā pārvaldē. Tie ir pārņemti no privātā sektora. Vācijas iestādēm savā darbībā jāizmanto šādi instrumenti kā kontrollings un dubultā ieraksta grāmatvedības sistēma<sup>65</sup>.

### **5.5. Iekšējās kontroles sistēmas uzraudzība**

Iekšējās kontroles sistēmu pārbauda iekšējais audits. Auditus veic Vācijas Iekšējo auditoru institūts (vācu *Deutsches Institut für Interne Revision* e.V.; DIIR) sertificēti iekšējie auditori. DIIR atzīst, ka tā izvirzītie sertifikācijas kritēriji ir mazāk ambiciozi nekā Starptautiskā Iekšējo auditoru institūta (SIIA) formulētie. Lai pretendētu uz DIIR sertifikātu, pietiek ar viena gada pieredzi iekšējā auditā.<sup>66</sup> Vācijā ir iespēja pretendēt arī uz SIIA publiskā sektora iekšējā auditora sertifikātu (CGAP).

### **5.6. Efektīvas iekšējās kontroles sistēmas kritēriji un veiktās darbības efektīvas iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšanai**

Vācijā ir noteikti šādi iekšējās kontroles sistēmas efektivitātes kritēriji:

- likumīgums, kas nozīmē iekšējās kontroles sistēmas izveidi atbilstoši normatīvo aktu prasībām, kā arī to, vai iestādes iekšējie normatīvie akti ir lietderīgi un pamatoti;
- ekonomiskums – izveidotajai sistēmai no uzturēšanai viedokļa ir jābūt ekonomiskai, t.i. kontroles izmaksām ir jābūt samērojamām ar ieguvumiem;
- nākotnes drošība – kontroles sistēmai ir jānodrošina risku identifikācija un potenciālo problēmu novēršana; iekšējās kontroles sistēmai jābalstās uz risku vadību, lai nodrošinātu resursu, vides, iestādes procesu un informācijas sasaisti.
- efektivitāte un lietderīgums – iekšējās kontroles sistēmai ir jāsasniedz savs mērķis, kā arī jāpalīdz noteikt, vai iestādes vadības formulētais mērķis ir lietderīgi sasniegts<sup>67</sup>.

<sup>64</sup> Moderne Verwaltung : Innenrevision in der Bundesverwaltung.

[http://www.bmi.bund.de/DE/Themen/OeffentlDienstVerwaltung/ModerneVerwaltung/Innenrevision/innenrevision\\_node.html](http://www.bmi.bund.de/DE/Themen/OeffentlDienstVerwaltung/ModerneVerwaltung/Innenrevision/innenrevision_node.html) (Bundesministerium des Innern, 2009-2011), aplūkots 30.03.2011.

<sup>65</sup> The Budget System of the Federal Republic of Germany,

[http://www.bundesfinanzministerium.de/nn\\_1304/DE/BMF\\_\\_Startseite/Service/Downloads/Abt\\_\\_II/001,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_1304/DE/BMF__Startseite/Service/Downloads/Abt__II/001,templateId=raw,property=publicationFile.pdf)

<sup>66</sup> Der Interne Revisor. <http://www.diir.de/zertifizierung/interner-revisor-diir/> (Deutsches Institut für Interne Revision e.V.), aplūkots 11.04.2011.

<sup>67</sup> Moderne Verwaltung : Innenrevision in der Bundesverwaltung.

[http://www.bmi.bund.de/DE/Themen/OeffentlDienstVerwaltung/ModerneVerwaltung/Innenrevision/innenrevision\\_node.html](http://www.bmi.bund.de/DE/Themen/OeffentlDienstVerwaltung/ModerneVerwaltung/Innenrevision/innenrevision_node.html) (Bundesministerium des Innern, 2009-2011), aplūkots 30.03.2011.

## 6.Secinājumi

Analizējot apskatīto valsti pieredzi iekšējās kontroles ietvara veidošanā un ieviešanā, tika konstatēts:

- a. visās apskatāmajās valstīs iekšējā kontrole tiek aplūkota nesaraujamā saistībā ar iekšējo auditu;
- b. iekšējais audita sniegtais novērtējums un pārlicība par iekšējās kontroles sistēmas vājajām vietām un uzlabojumu plāniem ir būtiska sastāvdaļa, kas nodrošina iestāžu attīstību;
- c. iekšējās kontroles sistēmas attīstība tiek saistīta ar risku vadību.

Vienlaikus, jāuzsver, ka tomēr starp valstīm ir vērojamas atšķirības, kas izriet no šo valstu piederības pie dažādām administratīvo sistēmu tipiem. Šajā kontekstā – ASV, Lielbritānija un Jaunzēlande ir anglosakšu publiskās pārvaldes tips, Vācija un Nīderlande – kontinentālās Eiropas publiskās pārvaldes tips<sup>68</sup>.

---

<sup>68</sup> Demmke C. (et al), „Decentralisation and Accountability as Focus of Public Administration. Modernisation. EIPA, 2006.