



Latvijas Lauksaimniecības universitāte  
Latvia University of Agriculture



Mg.oec. Romēna Šulca

**LATVIJAS PAŠVALDĪBU  
IEKŠĒJĀ AUDITA SISTĒMAS  
ATTĪSTĪBAS IESPĒJAS**

**DEVELOPMENT OPPORTUNITIES  
FOR THE LATVIAN LOCAL GOVERNMENTS'  
INTERNAL AUDIT SYSTEM**

promocijas darba  
**KOPSAVILKUMS**  
ekonomikas doktora (Dr. oec.) zinātniskā grāda iegūšanai

**RESUME**  
of the Ph.D. Thesis  
for the scientific degree of Dr.oec.

**JELGAVA 2010**

## INFORMĀCIJA

**Promocijas darbs izpildīts** Latvijas Lauksaimniecības universitātes Ekonomikas fakultātē

**Doktora studiju programma** – Agrārā un reģionālā ekonomika, apakšnozare Reģionālā ekonomika.

**Promocijas darba zinātniskā vadītāja** – Dr.oec. **Ingrīda Jakušonoka**, Latvijas Lauksaimniecības universitātes profesore, Grāmatvedības un finanšu katedras vadītāja, LLMZA locekle.

**Promocijas darba zinātniskā aprobācija noslēguma posmā:**

- apspriests un aprobēts Latvijas Lauksaimniecības universitātes Ekonomikas fakultātes Grāmatvedības un finanšu katedras, Uzņēmējdarbības un vadības katedras, Ekonomikas katedras un Informācijas tehnoloģiju fakultātes akadēmiskā personāla pārstāvju kopsēdē 2010. gada 30. jūnijā;
- atzīts par pilnībā sagatavotu un pieņemts 2010. gada 19. jūlijā.

**Oficiālie recenzenti:**

1. **Inta Brūna** - Dr.oec., LU profesore, Latvijas Universitāte, Ekonomikas un vadības fakultāte, Grāmatvedības un auditā katedras vadītāja, promocijas padomes eksperts;
2. **Ruta Šneidere** - Dr. oec, docente, Latvijas Universitāte, Ekonomikas un vadības fakultāte, LR Grāmatvežu asociācijas valdes priekšsēdētāja;
3. **Toomas Haldma** - Dr. oec., profesors, Tartu universitāte (Igaunija), Ekonomikas un Biznesa administrācijas fakultāte.

**Promocijas darba aizstāvēšana** notiks LLU Ekonomikas nozares Agrārās un reģionālās ekonomikas apakšnozaru Promocijas padomes atklātā sēdē 2010. gada 12. novembrī Jelgavā, Svētes ielā 18, 212. auditorijā, plkst.10:00.

Ar promocijas darbu **var iepazīties LLU Fundamentālajā bibliotēkā**, Lielā iela 2, Jelgavā un <http://llufb.llu.lv/llu-theses.htm>.

**Atsauksmes sūtīt** Promocijas padomes sekretārei Svētes ielā 18, Jelgavā, LV -3001; tālrunis 63025170, e-pasts: [anita.auzina@llu.lv](mailto:anita.auzina@llu.lv); Atsauksmes vēlams sūtīt skenētā veidā ar parakstu.

**Padomes sekretāre** – Dr.oec. Anita Auziņa, LLU asoc.profesore.

Promocijas darbs izstrādāts ar **Eiropas Sociālā fonda** atbalstu.

# **INFORMATION**

**Ph.D. thesis has been developed** at the Faculty of Economics, Latvia University of Agriculture.

**Doctoral study program** – Agrarian and Regional Economics, regional Economics sub-division.

**Scientific adviser of the Ph.D. Thesis** – Dr.oec. **Ingrīda Jakušonoka**, professor of Latvia University of Agriculture, member of Promotion Council of Latvia University of Agriculture, Branch of Economics, Subdivision of Regional Economics.

**Scientific approbation of the Ph.D. Thesis at the final stage:**

- Discussed and apporobated at the meeting of the representatives of the academic staff from the Department of Accounting and Finances, Department of Business Administration and Management and Department of Economics of Faculty of Economics and the Department of Management Systems of the Faculty of Information Technologies of Latvia University of Agriculture on Juny 30, 2010.
- Approved as completed and accepted on July 19, 2010.

**Official reviewers:**

1. **Inta Brūna** - Dr.oec., professor, University of Latvia, Faculty of Economics and Management, Head of Department of Accounting and Audit, PhD council expert;
2. **Ruta Šneidere** - Dr.oec, docent, University of Latvia, Faculty of Economics and Management, LR Accountants association Chairperson of the Board;
3. **Toomas Haldma** - Professor of Accounting, Dean, PhD, University of Tartu, Faculty of Economics and Business Administration.

**The defence of the Ph.D. thesis** will take place at the open meeting of the Promotion Council of Latvia University of Agriculture, Subdivision of Agrarian and Regional Economics of the Discipline of Economics at 10:00, November 12 of 2010 Room No. 212, Latvia University of Agriculture, Faculty of Economics, Svetes iela 18, Jelgava.

Ph.D. thesis is available for the reviewing at the LUA Fundamental Library, at Lielā iela 2, Jelgava and <http://llufb.llu.lv/llu-theses.htm>.

You are welcome to send Your **comments, signed and in a scanned form** to the secretary of the Promotion Council - Svētes iela 18, Jelgava, LV-3001; e-mail: [anita.auzina@llu.lv](mailto:anita.auzina@llu.lv); phone (+371) 63025170

**Secretary of the Promotion Council** – **Anita Auziņa**, Dr.oec., asoc.professor of Latvia University of Agriculture.

PhD paper is worked out with the **European Social Fund** financial support.

## SATURS

<b>IEVADS.....</b>	<b>12</b>
1. IEKŠĒJĀ AUDITA VĒSTURISKIE UN TEORĒTISKIE ASPEKTI.....	17
2. IEKŠĒJĀ AUDITA INSTITUCIONĀLĀ UN TIESISKĀ SISTĒMA .....	22
3. PAŠVALDĪBU BUDŽETA RĀDĪTĀJU UN IEKŠĒJĀ AUDITA IZVEIDOŠANĀS KOPSAKARĪBU NOTEIKŠANA AR KLĀSTERA METODI.....	24
4. IEKŠĒJĀ AUDITA NEPIECIEŠAMĪBAS UN ATTĪSTĪBAS IESPĒJU IZVĒRTĒJUMS .....	29
5. PAŠVALDĪBU IEKŠĒJĀ AUDITA ATTĪSTĪBAS IESPĒJU ALTERNATĪVU IZVĒRTĒJUMS AR HIERARHIJAS METODES PALĪDZĪBU.....	40
6. PAŠVALDĪBU IEKŠĒJĀ AUDITA ATTĪSTĪBAS MODEĻA IZVĒLES SHĒMA .....	50
<b>GALVENIE SECINĀJUMI .....</b>	<b>63</b>
<b>GALVENĀS PPROBLĒMAS UN RISINĀJUMI .....</b>	<b>67</b>
<b>SLĒDZIENI UN ATZINUMI.....</b>	<b>69</b>
<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>70</b>
1. HISTORICAL AND THEORETICAL ASPECTS OF INTERNAL AUDIT .....	76
2. INTERNAL AUDIT INSTITUTIONAL AND LEGAL SYSTEM .....	81
3. DETERMINING THE INTERCONNECTION OF LOCAL GOVERNMENT BUDGET INDICATORS AND INTERNAL AUDIT FORMATION WITH THE CLUSTER METHOD.....	83
4. EVALUATION OF THE NEED FOR INTERNAL AUDIT EXIGENCE AND ITS DEVELOPMENT OPPORTUNITIES.....	89
5. EVALUATION OF LOCAL GOVERNMENT INTERNAL AUDIT DEVELOPMENT OPPORTUNITIES WITH THE HIERARCHY METHOD ....	101
6. OPTION SCHEME FOR THE LOCAL GOVERNMENT INTERNAL AUDIT DEVELOPMENT MODEL.....	111
<b>MAIN CONCLUSIONS .....</b>	<b>125</b>
<b>MAIN PROBLEMS AND POSSIBLE SOLUTIONS .....</b>	<b>129</b>
<b>CONCLUSIONS AND FINDINGS.....</b>	<b>131</b>

# PUBLICITĀTE UN INFORMĀCIJA PAR PĒTĪJUMU REZULTĀTU APROBĀCIJU

Ekonomikas zinātņu maģistre Romēna Šulca savu promocijas **darbu “Latvijas pašvaldību iekšējā auditā sistēmas attīstības iespējas”** ir izstrādājusi laika periodā no 2006. Līdz 2009. gadam LLU Ekonomikas fakultātes Ekonomikas katedrā LLU profesores, Dr.oec. Ingrīdas Jakušonokas vadībā.

Pētījuma rezultāti ir publicēti LZP atzītos zinātniskos, periodiskos izdevumos 6 rakstos:

1. Šulca R. (2010) Internal audit in the local governments of the Republic of Latvia: perspectives of development. **In:** *8th Annual International Conference on Accounting*. Athens : Athens Institute for Education and Research. ISSN (iesniegts publicēšanai)
1. Šulca R. (2010) Internal audit in the local governments of the Republic of Latvia. **In:** *New Socio-Economic Challenges of Development in Europe*. Riga : University of Latvia. ISSN 1752-0452(iesniegts publicēšanai).
2. Šulca R. (2010) Internal Audit Exigence and Development Opportunities Evaluation. **In:** *“Science and studies of accounting and finance: problems and perspectives”*. Kaunas : Lithuanian University of Agriculture. (ISSN 2029-1175) (iesniegts publicēšanai)
3. Šulca R. (2010) Internal Audit Historical And Theoretical Aspects iesniegts publicēšanai *Journal of International Research Publications: Economy & Business*, Bulgaria: Bulgarian Academy of Sciences. ISSN 1313-8006 (iesniegts publicēšanai)
4. Šulca R., Deniņš A. (2008) Pašvaldību iekšējā audita loma pašvaldības resursu lietderīgas izmantošanas un pakalpojuma sniegšanas caurspīdīguma nodrošināšanā. **No:** *Starptautiskā zinātniskā konference „Finances un grāmatvedība: teorija un prakse, pētījumi”*. Rīga : LU, 94.-100.lpp. ISBN
5. Šulca R. (2007) Institutional monitoring as a management instrument. *Humanities and social sciences Latvia: Dynamic development of production factors*, Vol.1(50), P.183-197. ISSN

## Pārējās publikācijas par promocijas darba tēmu

Šulca R., Jakušonoka I., Graudiņa A. (2007) Finanšu risku vadīšana lauksaimniecības uzņēmumos un uzņēmējsabiedrībās. **No:** *Lauksaimniecības un pārtikas risku vadīšana: monogrāfija*. Latvijas Lauksaimniecības universitāte. LR ZM Pārtikas un veterīnārais dienests. RTU Modelēšanas un imitācijas kat. Jelgava : LLU, 158.-185.lpp. ISBN

Savus pētījumu rezultātus doktorante Romēna Šulca ir prezentējusi 10 starptautiskās zinātniskās konferencēs un 3 semināros.

## Konferences

1. Internal Audit Exigence and Development Opportunities Evaluation. 7.starptautiskā zinātniskā konference “*Science and studies of accounting and finance: problems and perspectives*”, Lietuvas Lauksaimniecības universitāte, Kauņa, 2010.gada 26. novembrī. (*pieteikta dalība*)
2. Internal audit in the local governments of the Republic of Latvia: perspectives of development. *8th Annual International Conference on Accounting. Athens Institute for Education and Research*, Athens, Greece, 5-8 July 2010.
3. Internal audit in the local governments of the Republic of Latvia. *New Socio-Economic Challenges of Development in Europe*. University of Latvia, Riga, Latvia, October 7-8 October 2010.
4. Monitoringa sistēmas nodrošināšana novadu pašvaldībās: problēmas, riski, perspektīvas. *11. Starptautiskā konference “Revīzija, nodokļi un grāmatvedība”*. Rīga, 2009. gada 11. decembris.
5. Iekšējā audita prakse Latvijas pašvaldībās. *4. gadskārtējā konference “Iekšējā audita prakses mūsdienu aktualitātes”*. Rīga, Iekšējo auditoru institūts, Latvijas komercbanku asociācija, 2009. gada 10. septembris, Rīgā.
6. Jaunākie pētījumu rezultāti par iekšējo auditu Latvijas pašvaldībās. *Starptautiskā konference “Jaunākie pētījumu rezultāti par iekšējo auditu”*. Iekšējo auditoru institūts, Brisele, Beļģija, 2009. gada 13. oktobris.
7. Co-operation of internal and external audit in public sector: problems and perspectives. *6th Annual International Conference on Accounting*. Athens Institute for Education, Athens, Greece, 7-8 July 2008.
8. Pašvaldību iekšējā audita loma pašvaldības resursu lietderīgas izmantošanas un pakalpojuma sniegšanas caurspīdīguma nodrošināšanā. *Starptautiskā zinātniskā konference “Finances un grāmatvedība: teorija un prakse, pētījumi”*. LU, Rīga, 2008. gada 18. - 19. septembris.
9. Iekšējais audits Latvijas publiskā sektorā. *Starptautiskā konference “Iekšējā audita nākotne 2008”*. Iekšējo auditoru institūts, Brisele, Beļģija, 2008. gada 14. oktobris.
10. Iekšējā auditora un ārējā revidenta sadarbības iespējas pašvaldībā. *9. Starptautiskā konference “Revīzija, nodokļi un grāmatvedība”*. Rīga, 2007. gada 14. decembris.

## **Semināri**

1. Zemgales attīstības aģentūra - ESF apmācības programmas izstrāde un apmācības semināru novadīšana Zemgales reģionā “*Par efektīvu finanšu vadību, grāmatvedības uzskaiti un iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšanu ESF projektos*”, 2006. gada 7. augustā. Apmācībās piedalījās: Bauskas, Dobeles, Jelgavas, Jēkabpils, Aizkraukles rajonu un Jēkabpils pilsētas pašvaldību grāmatveži. Vidzemes attīstības aģentūra - ESF Projekta “Vidzemes reģionālās atbalsta sistēmas veidošana un kapacitātes stiprināšana Mūžizglītības stratēģijas ieviešanai”.
2. Apmācību programmas izstrāde un apmācības semināru novadīšana “*Efektīva finanšu plānošana un vadība Eiropas Sociālā fonda projektos*”, 2007. gada 8. februāris. Apmācības programmas mērķis bija pilnveidot pašvaldību darbinieku zināšanas un iemaņas finanšu plānošanā un vadībā Eiropas Savienības struktūrfondos – Eiropas Sociālā fonda projektos.
3. Vidzemes attīstības aģentūra - ESF Projekta ietvaros “*Vidzemes reģionālās atbalsta sistēmas veidošana un kapacitātes stiprināšana Mūžizglītības stratēģijas ieviešanai*”. Apmācību programmas izstrāde un apmācības semināru novadīšana “*Risku vadības process kā efektīvs finanšu vadības instruments ES struktūrfondu projektos*”, 2007. gada 15. marts.

## **Studiju kursi**

Romēna Šulca pārstāv Latvijas Lauksaimniecības Universitāti Ekonomikas fakultāti Grāmatvedības fakultāti kā vieslektors (2000-2010).

1. *Iekšējais audīts* (2.0 KP) – Izvēle studiju programma LLU EF maģistra studiju programmas “Ekonomika” (IKK kods 4531003) apakšprogrammas “Finances un kredīts” un apakšprogrammas “Grāmatvedība un uzskaites teorija” studentiem/: pilna/ nepilna laika 2. kursam 3. semestrī.
2. *Risku vadīšanas process* (2.0 KP) - Obligāta studiju programma LLU EF maģistra studiju programmas “Ekonomika” (IKK kods 4531003) apakšprogrammas “Finances un kredīts” un apakšprogrammas “Grāmatvedība un uzskaites teorija” studentiem/: pilna laika 1. kursam 2. semestrī, nepilna laika 2. kursam 3. semestrī.

## **Pētnieciskā pieredze**

Romēna Šulca pārstāv starptautisku auditorkompāniju AS “BDO” (2000-2010) un kā revidente ir veikusi Finanšu gada pārskata revīzijas, vadības auditus, funkciju auditus, iekšējos auditus Gulbenes novada domē, Kandavas novada domē, Ķekavas novada domē, Līgatnes novada domē, Rīgas domē, Salaspils novada domē no 2003. gada līdz 2010. gadam. Darba gaitā tika novērtēta iekšējās kontroles piemērotība un efektivitāte risku samazināšanā pašvaldības pārvaldībā, darbībās un informācijas sistēmās attiecībā uz finanšu un operatīvās informācijas ticamību un konsekvenči, darbību efektivitāti un lietderību, kā arī aktīvu aizsardzību un atbilstību normatīvajiem aktiem un līgumiem. Izstrādātie ieteikumi bija vērsti uz iekšējās kontroles sistēmas uzlabošanu pašvaldībās un bija apspriesti ar pašvaldības vadību.

## **Atsauksmes**

Pētījuma rezultāti aprobēti vairākās pašvaldībās, no kurām saņemtas pozitīvas atsauksmes: Salaspils novadu domes Talsu novadu domes.

Pētījuma rezultāti aprobēti vairākās institūcijās, no kurām saņemtas pozitīvas atsauksmes:

- Ingūna Sudraba, Valsts kontroliere, LR Valsts kontrole.
- Ilvija Grūba, Iekšējā audita padomes priekšsēdētāja, profesionālās biedrības "Iekšējo auditoru institūts" valdes locekle, "Pricewaterhouse Coopers SIA" vecākā konsultante.
- Nata Lasmane, Iekšējā audita departamenta direktore, Finanšu ministrija.
- Andris Jaunsleinis, Priekšsēdis, Latvijas pašvaldību Savienība.

## **Dalība profesionālā asociācijā**

Latvijas Iekšējā auditoru Institūta biedrs (reģistrācijas nr. 1495972) no 2009. gada.

# PUBLICITY AND INFORMATION ON RESEARCH RESULTS APPROBATION

Economical sciences master degree owner Romēna Šulca its Ph.D. Thesis "**Development Opportunities for the Latvian Local Governments' Internal Audit System**" has been worked out from 2006 till 2009 in the Latvian University of Agriculture, Faculty of Economics, Department of Economics in the prof. Dr. oec. Ingriða Jakušonoka supervision.

The results of the Ph.D. Thesis are published in LCS acknowledged, scientific publications in 5 scientific proceedings:

1. Šulca R. (2010) Internal audit in the local governments of the Republic of Latvia: perspectives of development. *8th Annual International Conference on Accounting*. Athens Institute for Education and Research, Athens, Greece (*in printing*).
2. Šulca R. (2010) Internal audit in the local governments of the Republic of Latvia. *New Socio-Economic Challenges of Development in Europe*. University of Latvia, Riga, Latvia (*in printing*).
3. Šulca R., Deniņš A. (2008) Role of local government internal audit in ensuring efficient use of resources and services. *International scientific conference Finances and accounting: theory and practice, studies*. LU, Riga, pp. 94.-100.
4. Šulca R. (2007) Institutional monitoring as a management instrument. Humanities and social sciences, Riga, pp.183-197.
5. Šulca R., Jakušonoka I., Graudiņa A. (2007) Financial risk management in agricultural enterprises and companies. Monograph Agriculture and food sector risk management. LLU, Jelgava, pp. 158-185.

The content of Ph.D. Thesis was presented by the author at 9 scientific conferences and 3 seminars:

## Conferences

1. Internal Audit Exigence and Development Opportunities Evaluation. *International scientific conference "Science and studies of accounting and finance: problems and perspectives"*, Lithuania University of Agriculture, Kaunas, Lithuania, 26. November 2010.
2. Internal audit in the local governments of the Republic of Latvia: perspectives of development. *8th Annual International Conference on Accounting*. Athens Institute for Education and Research, Athens, Greece, 5-8 July 2010.
3. Internal audit in the local governments of the Republic of Latvia. *New Socio-Economic Challenges of Development in Europe*. University of Latvia, Riga, Latvia, 7-8 October 2010.
4. Monitoring system ensuring in local municipalities: problems, risks and perspectives. *11th International conference "Audit, taxes and accounting"*. Riga, 11 December 2009.

5. Internal audit practice in Latvian local governments. *4th annual conference “Internal audit practice today actualities”*. Riga, Internal auditor institute, Association of Latvian Commercial banks, 10 December 2009. Riga.
6. Newest research results on internal audit in Latvian local governments. *International conference “Newest research results on internal audit,,*, Internal auditors institute, Brussels, Belgium, 13 October 2009.
7. Co-operation of internal and external audit in public sector: problems and perspectives. *6th Annual International Conference on Accounting*. Athens Institute for Education and Research, Athens, Greece, 7-8 July 2008.
8. Role of local municipality internal audit in ensuring efficient use of resources and services. *International scientific conference “Finances and accounting: theory and practice, studies”*. LU, Riga, 18-19 September 2008.
9. Internal audit in public sector of Latvia. *International conference “Future of internal audit 2008”*. Internal auditors institute, Brussels, Belgium, 14 October 2008.
10. Cooperation possibilities of internal and external auditor in local governments. *9<sup>th</sup> annual international conference “Audit, taxes and accounting”*. Riga, 14 December 2007.

### Seminars

1. Zemgale region development agency - ESF training programme development and training courses conduction in Zemgale region *“Effective financial management, accounting and internal control system ensurance in ESF projects”*. 7 August 2006. In the training accountants from Bauska, Dobele, Jelgava, Jēkabpil, Aizkraukle districts and Jēkabpils city took part.
2. Vidzeme region development agency - ESF project *“Vidzeme regional support system development and capacity strengthening for Lifelong learning strategy introduction”*. Training programme development and training seminar conduction *“Effectie financial planning and managment is ESF projects”*. 8 February 2007. Aim of the training programme is to improve financial pllanning and management knowledge and skills in EU funded projects for local municipiplaities, NGO, educational institution staff and inhabitants.
3. Vidzeme region development agency - ESF project *“Vidzeme regional support system development and capacity strengthening for Lifelong learning strategy introduction”*. Training programme development and training seminar conduction ***“Risk management process as effective financial management instrument in EU structural funds projects”***. 15 March 2007.

## **Study courses**

Romēna Šulca represents Latvian University of Agriculture, Faculty of Economics, Accounting department as associate professor (2000-2010).

1. *Internal audit (2.0 CP)* – Optional study programme for students of LLU EF master study programme “Economics” (IKK code 4531003) sub-programme “Finances and credit” and sub-programme “Accounting and inventory theory” in 2<sup>nd</sup> year 3<sup>rd</sup> semester.
2. *Risk Management process (2.0 CP)* - Mandatory study programme for students of LLU EF master study programme “Economics” (IKK code 4531003) sub-programme “Finances and credit” and sub-programme “Accounting and inventory theory” /: for full time students in 1<sup>st</sup> year 2<sup>nd</sup> semester, for partial time students in 2<sup>nd</sup> year 3<sup>rd</sup> semester.

## **Scientific experience**

Romēna Šulca represents international auditor company AS “BDO” (2000-2010) and as auditor has completed financial annual report audit, management audit, function audit, internal audits in Gulgene, Kandava, Ķekava Līgatne, Rīga, Salaspils local governments from 2003 till 2010. In the audits internal control system and effectiveness on risks reducing was assessed, actions and information in systems about financial and operative information validity and consequence was evaluated, as well active defence and coherence to regulations and legal acts was assessed. Recommendations were directed against internal control system improvement in local governments and were discussed with the local government management.

## **References**

Research results are approved in several local governments and from several positive references were gained: Kandava, Riga, Salaspils, Talsu local governments.

Research results are approved in several public institutions and from several positive references were gained:

- Ilvija Gruba, Internal audit board chairman, professional association "Internal auditor institute" member of the board, "Pricewaterhouse Coopers Ltd" senior consultant.
- Inguna Sudraba Auditor General of the Republic of Latvia, The State Audit Office of the Republic of Latvia.
- Nata Lasmane Director of Internal Audit Department, Ministry of Finance Republic of Latvia.
- Andris Jaunsleinis Chairman, The Latvian Association of Local and Regional Governments.

## **Participation in professional associations.**

Latvian Internal Auditors Institute member (registration no.1495972) from 2009

## IEVADS

### **Tēmas aktualitāte un pētījuma nepieciešamība**

Iekšējās kontroles sistēmas izveide ir būtisks jautājums pašvaldībās, lai veicinātu pašvaldībām izvirzīto mērķu sasniegšanu ekonomiskā un efektīvā veidā. Iekšējie auditori, izvērtējot iekšējās kontroles sistēmas un sniedzot ieteikumus to pilnveidošanā, nodrošina atbalstu pašvaldības vadītājam visaptverošas un efektīvas iekšējās kontroles sistēmas izveidē. Kopumā pašvaldības vadītāji, Reģionālās attīstības un pašvaldību lietu ministrija, Valsts kontrole, ārējie revidenti, iekšējie revidenti, Eiropas Savienības finanšu līdzekļu uzraudzības institūcijas pārstāvji atbalsta efektīva iekšējā audita sistēmas izveidi pašvaldībās, samērojot izdevumus ar iespējamiem ietaupījumiem, kas var rasties, uzlabojot un pilnveidojot izveidotās iekšējās kontroles sistēmas.

Promocijas darba pētījuma virziena izvēli noteica vairāki būtiski faktori – Latvijas pētnieki, valsts institūcijas un pašvaldības pārstāvji. Iekšējie un ārējie auditori tikpat kā nav pētījuši iekšējās kontroles un iekšējā audita jautājumus pašvaldībās. Šī joma ir atstāta nepamatoti neievērota, un paveras iespēja pētīt iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšanas un iekšējā audita jautājumus pašvaldībā.

Latvija sadalīta 5 reģionos, kuros ietilpst 109 novadu pagasti un 9 pilsētas, kas ietver 118 pašvaldības. Pēc iedzīvotāju skaita tās var grupēt šādi: ļoti lielas - 4%, lielas - 16%, vidējas - 48% un mazas - 32%.

Latvijā iekšējā audita attīstības pirmsākumi ir datējami ar 1999. gadu. Viens no pirmajiem pētījumiem par iekšējo auditu pašvaldībās ir 2000. gadā sagatavotā pirmā "Latvijas pašvaldību audita vienību rokasgrāmata". Šis darbs bija divpusējs projekts starp Dānijas Iekšlietu un veselības ministriju un Latvijas Reģionālās attīstības un pašvaldību lietu ministriju. Pētījuma mērķis bija attīstīt un uzlabot pašvaldību audita sistēmu Latvijā, tai skaitā iekšējā audita dienestus, lai panāktu pašvaldību resursu izmantošanas un pakalpojumu nodrošināšanas produktivitāti un caurspīdīgumu (Latvijas pašvaldību audita vienību rokasgrāmata, 2000).

2002. gada 4. decembrī stājās spēkā Iekšējā audita likums. Šo laiku var uzskatīt par iekšējā audita attīstības sākumpunktu publiskajā sektorā - ministrijās un valsts iestādēs. Par iekšējā audita nepieciešamību Latvijas pašvaldībās ir diskutēts jau kopš 2003. gada, kad starptautiskajā konferencē "Audits 2003" viens no referentiem izvirzīja domu par iekšējo auditu kā jebkuras pašvaldības vadības instrumentu konkurenčspējas pilnveidošanai. Jau 2004. gadā tika saņemti un izmantoti Eiropas Savienības Strukturālo fondu līdzekļi un attiecīgo ministriju iekšējā audita struktūrvienības veica iekšējās pārbaudes pašvaldībās, kuras tos saņēmušas. Tajā laikā pašvaldībās iekšējā audita nebija. Gan Eiropas Savienības eksperti, gan ministriju iekšējā audita pārstāvji uzskatīja, ka iekšējās kontroles sistēmas strādātu efektīvāk, ja pašvaldībās būtu izveidotas iekšējā audita struktūrvienības vai strādātu iekšējais auditors. Arī ārējie revidenti uzskatīja, ka likumdevējiem jāiestrādā grozījumi likumos par iekšējā audita nepieciešamību pašvaldībās, nosakot, ka iekšējais auditors pašvaldībās ir obligāts. Līdz 2001. gadam šos pienākumus veica revīzijas komisijas. Veicot grozījumus likumā "Par pašvaldībām", šis nosacījums tika svītrots. Dažās

pašvaldībās tās bija nozīmīgas, citās tās bija formālas. Ārējie revidenti ir vienīgie, kuri ienāca pašvaldībās un ar revīzijas procedūru palīdzību pārliecinājās, vai pašvaldībā ir izstrādāta iekšējās kontroles sistēma. Vairumā gadījumu tika secināts, ka tā nedarbojas efektīvi.

Pirmās iekšējā audita nodalas sāka veidoties 2005. gadā galvenokārt lielo pilsētu pašvaldībās, kā Rīga, Ventspils, Jelgava u.c. Dažās pašvaldībās arvien darbojas Revīzijas komisijas (Daugavpils).

2005. gadā Eiropas Savienības eksperti (SIGMA) izteica savu nostāju, ka IA pašvaldībās jānosaka ar likumu, izmantojot Finanšu ministrijas iekšējā audita departamenta (IAD) izstrādātās rokasgrāmatas, norādījumus un metodes atbilstoši tam, kā to izmanto valsts pārvalde. 2009. gadā no 118 pašvaldībām 17 pašvaldībās ir iekšējā audita vienības, kas ir tikai 14%.

Pētījuma rezultāti kalpos vietējo pašvaldību vadītājiem un amatpersonām kā informācijas avots metodiskās bāzes izstrādei un palīdzēs izprast pašvaldību iekšējā audita priekšrocības labas pārvaldības nodrošināšanai.

Pētījuma gaitā izmantots plašs literatūras avotu klāsts: monogrāfijas, rakstu krājumi, statistiski izdevumi, žurnālu raksti, konferenču materiāli, likumu krājumi, standarti un citi normatīvi dokumenti, rokasgrāmatas, metodiski līdzekļi, aptauju rezultātu publikācijas, promocijas darba ietvaros veiktās aptaujas un intervijas.

Pasaules zinātnieku pētījumi ir apjomīgi, bet ir sarežģīti tos tematiski sagrupēt, jo vienā pētījumā dažkārt ir iekļautas vairākas jomas. Pētījumi par pašvaldību iekšējo auditu nav tik plaši pieejami kā pētījumi par valsts pārvaldes iekšējo auditu (tomēr tajos autori runā arī par vietējām pašvaldībām). Valsts pārvaldes sistēma daudzos aspektos attiecas arī uz pašvaldībām, tomēr svarīgi ir izvērtēt būtiskās atšķirības.

Zinātnisko, akadēmisko un arī praktiku publikāciju izpēte atklāj, ka Latvijā pētniecības darbs par šo tēmu tikpat kā nav veikts. Tikai epizodiski pašvaldības iekšējais audits īpaši tiek uzsvērts saistībā ar Eiropas Savienības struktūrfondu apguvi, akcentējot, ka pašvaldībai jānodrošina iekšējā kontrole, lai analizētu darbības efektivitāti un lietderīgumu, nodrošinātu finanšu atskaišu ticamību, atbilstību likumiem un noteikumiem.

Pasaulei ir daudz zinātnisko pētījumu par iekšējā audita attīstību un vēsturi, par iekšējās kontroles definīciju, būtību, iekšējās kontroles pamatelementiem, modeļiem un iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšanu, kontroles pielietošanas praktiskiem aspektiem un par iekšējā audita teorētiskām pamatnostādnēm: Sawyer L.B. (1964, 1970), Alberecht W.S., Howe K. R., Marshall B.R. (1985), Kenneth A. (1985), Chambers A.D., Selim G.M., Vinten G. (1987), Chambers A.D. (1992, 1995), Taylor D.H., Glezen G.W. (1994), Graham W.P. (1995), Roth J. (1997), Wade K., Wynne A. (1999), Mutchler J., Chang S., Prawitt D. (2001), Pickett K.H. Spencer (2001), Aelim Georgers M., Sudarsanam S., Lavine Michael K. (2002), Frigo M.L. (2002), Sawyer.J.D., Dittenhofer A.M., Scheiner H.J. (2005), Nieuwlands H. (2006), Reding.F., Sobel J., Anderson L., Head J., Ramamoorti S., Salamasick M., Riddle C. (2007), Parveen P.G., Frank L.M. (2008), Linnas R. (2008), Rupsys R. (2009).

Vairākas profesionālās organizācijas veikušas plašus pētījumus par dažādiem iekšējā audita jautājumiem, kas skar gan privāto, gan publisko sektoru, tomēr par pašvaldību iekšējo auditu pētījumu ir salīdzinoši maz, parasti tie pastarpināti tiek

pieminēti, runājot par publisko sektoru. Tie ir ļoti nozīmīgi un vērā ņemami, jo šos pētījumus veic dažādu valstu pētnieku – iekšējā audita ekspertu, profesionālu un izglītības speciālistu – grupa: Iekšējo auditoru institūts (IAI), Starptautiskās Grāmatvežu federācijas Starptautiskā Auditēšanas un apliecināšanas standartu padome (IAASB), Starptautiskā augstāko revīzijas iestāžu organizācija (INTOSAI), Publiskā iekšējā finanšu kontroles ekspertu grupa (PIFC), ASV Trīdveja komisijas atbalsta organizācija (COSO), Kanādas Zvērinātu grāmatvežu institūts, Atbalsts vadības un pārvaldības uzlabošanai (SIGMA), Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (OECD) u.c.

Daži autori ir veikuši pētījumus par audita izveidošanās vēsturiskajiem aspektiem Latvijā. Tie ir vispārīgi pētījumi par audita attīstību, un jautājumi par iekšējo auditu tajos apskatīti visai šauri. Iepazīstoties ar Latvijas zinātnieku pētījumu materiāliem, var secināt, ka ir vairāki pētījumi *par audita un iekšējās kontroles attīstības vēsturiskajiem aspektiem, par iekšējā audita un iekšējās kontroles teorētiskajiem jautājumiem un par iekšējo un ārējo auditoru sadarbību*: Brūna I. (1994, 1999, 2002), Mālderis G. (2001, 2002, 2008), Ponomarjovs A. (2004, 2005). Atsevišķas publikācijas ir Biernim M. (1999), Blaževicai J. (2000), Černajam R. (1999, 2001), Rutkim. A. (2003), Bolei J. (2005), Klaviņai L. (2006), Movsisjanai A. (2006), Temerovai - Allenai A. (2006), Strazdinam P. (2004, 2006, 2007, 2008), Saļnikovai N. (2008), Grubai I. (2009), Lasmanei N. (2005, 2009), Faitušai I. (2010).

Zinātniskajā literatūrā latviešu valodā šīs tēmas pagaidām nav plaši un detalizēti izstrādātas.

**Pētījuma objekts:** iekšējās kontroles sistēma un iekšējais audits.

**Pētījuma priekšmets:** iekšējā audita attīstība pašvaldībās.

Izvēlētā temata izpēte, vērtējums un tā aktualitātes argumentācija noteica promocijas darba hipotēzi.

**Promocijas darba hipotēze:** iekšējais audits kā pašvaldības pārvaldības instruments ļauj identificēt pašvaldības darbības uzlabojumus, mazināt riskus un veicina pašvaldības ekonomisku resursu izlietošanu.

**Promocijas darba mērķis** ir, izvērtējot iekšējā audita situāciju Latvijas pašvaldībās, izstrādāt galvenos iekšējā audita attīstības virzienus un pamatojumu tā izveides modeļa izvēlei.

**Pētījuma mērķa sasniegšanai risināti vairāki uzdevumi:**

- izpētīt un izanalizēt iekšēja audita vēsturisko attīstību, teorētiskos un praktiskos aspektus pasaule un Latvijā;
- salīdzināt un izpētīt iekšējā audita institucionālās sistēmas un tiesiskos aspektus pasaule un Latvijā;
- ar klasteranalīzes palīdzību izvērtēt pašvaldību atšķirības pēc ekonomiskiem kritērijiem;
- noskaidrot un izanalizēt pašvaldību vadītāju, iekšējo un ārējo auditoru, ekspertu viedoklus par iekšējā audita nepieciešamību pašvaldībās;
- izvērtēt un pieņemt lēmumu par iekšējā audita efektivitātes palielināšanu un attīstības iespējām pašvaldībā;
- izstrādāt pašvaldību risku novērtēšanas matricu un zaudējumu novērtēšanas metodoloģiju;

- izstrādāt pašvaldību iekšējā audita attīstības virzienus, modeļa izvēles shēmu un ekonomisko pamatojumu.

**Darba mērķa sasniegšanai, uzdevumu izpildīšanai un izvirzītās hipotēzes pierādišanai izmantoti šādi avoti un materiāli:**

- Eiropas Komisijas normatīvie dokumenti;
- Latvijas Republikas likumi, Ministru kabineta noteikumi un citi normatīvie akti;
- Latvijas Republikas Centrālās statistikas pārvaldes, Latvijas Republikas Ekonomikas ministrijas, Latvijas Republikas Reģionālās attīstības un pašvaldību lietu ministrijas, Latvijas Republikas Finanšu ministrijas, Pašvaldību dati;
- ārvalstu un Latvijas zinātnieku publicēto pētījumu rezultāti par promocijas darba tematu;
- apkopotie anketēšanas dati, ekspertu vērtējumi un sniegtā informācija;
- teorētiskā un analītiskā literatūra un citi informācijas avoti, kuri iekļauti literatūras sarakstā.

**Darba uzdevumu risināšanai lietotas vairākas metodes:**

- *monogrāfiskā metode*, lai būtu iespējams interpretēt pētījuma rezultātus, pamatojoties uz esošajām zinātniskajām atziņām un teorijām;
- *analīzes un sintēzes metodes*, lai izpētītu problēmu elementus un formulētu sakarības;
- *zinātniskās indukcijas metode*, lai no atsevišķiem elementiem vai faktiem izveidotu zinātniskus pieņēmumus un kopsakarības;
- *zinātniskās dedukcijas metode*, lai loģiski sistematizētu un izskaidrotu empīriskos datus;
- *aptaujas metode* – anketēšana un statistiskās analīzes metodes - aprakstošā statistika, sakarību analīze, lai raksturotu esošo iekšējā audita pieredzi pašvaldībās, kā arī noskaidrotu dažādus viedokļus;
- *aptaujas metode – intervēšana*, lai veiktu iekšējās kontroles sistēmas rezultatīvo rādītāju analīzi;
- *kластera analīzes metode*, lai sagrupētu pašvaldības pēc pašvaldību budžeta ieņēmumu un izdevumu rādītājiem;
- *hierarhijas analīzes metode*, ekspertu lēmumu pieņemšanas metode, lai noskaidrotu iekšējā audita sistēmas attīstības iespējas Latvijas pašvaldībās;
- *risku vadības metodes* – risku matrica - risku kvalitatīvās novērtēšanas metode, bīstamības indeksu metode, zaudējumu novēršanas metode, lai pamatotu iekšējā audita funkciju nepieciešamību;

Datu matemātiskai apstrādei izmantota Statistical Package for Social Sciences programma (SPSS versija Statistics 17.0), bet datu grafiskai atveidei izmantota Microsoft Office diagrammu programma Vision 2007.

**Pētījuma novitātes:**

Definēta iekšējās kontroles sistēmas būtība pašvaldībās un sniepta pašvaldību iekšējā audita definīcija.

Analizēta Latvijas iekšējā audita attīstība un izdalīti tās vēsturiskie posmi.

Pirma reizi salīdzināta pašvaldību iekšējā audita attīstība Baltijas valstīs.

Pirma reizi izvērtēta Latvijas valsts pārvaldes sektora iekšējās kontroles un iekšējā audita sistēma laika periodā no 2000. gada līdz 2009. gadam.

Noteiktas kopsakarības starp iekšējā audita izveidošanos pašvaldībās un pašvaldību budžeta ieņēmumu un izdevumu rādītājiem, izmantojot klasteranalīzes metodi.

Apzinātas un izvērtētas pašvaldību iekšējā audita sistēmas attīstības iespējas un problēmas, kā arī novērtēti tās rezultatīvie rādītāji.

Izvērtētas Latvijas pašvaldību iekšējā audita attīstības iespējas, un, izmantojot ekspertu vērtējumu hierarhijas analīzi, pieņemts lēmums par piemērotāko alternatīvu.

Izstrādāta pašvaldību risku novērtēšanas matrica un zaudējumu novērtēšanas metodoloģija.

Izstrādāti iespējamie pašvaldību iekšējā audita sistēmas izveides virzieni un modeļa pamatojums pašvaldības resursu vadības pilnveidošanai.

### **Pētījuma zinātniskais nozīmīgums**

Promocijas darbā ietvertie pētījumi ir oriģināli un būtiski papildina reģionālās ekonomikas teorētisko bāzi. Novērtētas un apzinātas pašvaldības iekšējā audita sistēmas problēmas un to ietekme uz labas pārvaldības struktūras izveidošanu. Apkopota un zinātniski pamatooti izvērtēta pasaules un Latvijas pieredze par iekšējā audita sistēmu kā pašvaldības iekšējās kontroles sistēmas izveidošanas instrumentu.

### **Pētījuma tautsaimnieciskais nozīmīgums**

Izstrādāti priekšlikumi tiesiskajam regulējumam iekšējā audita sistēmas izveidošanai, darbībai un koordinēšanai Latvijas pašvaldībās. Promocijas darba rezultātus varēs izmantot, izstrādājot iekšējā audita sistēmu un metodiku pašvaldībās, kā arī tālākas koncepcijas izstrādei par iekšējās kontroles sistēmas nostiprināšanu pašvaldībās.

### **Promocijas darba saturs**

Promocijas darba struktūra veidota atbilstoši hipotēzei, mērķim un uzdevumiem un sastāv no sešām nodaļām.

**Pirmajā nodaļā** ir izpētīti, analizēti un izvērtēti iekšējās kontroles un iekšējā audita teorētiskie aspekti, to vēsturiskā attīstība, plaši atspoguļojot teorētiskās atziņas, diskusijas, vērtējumus.

**Otrajā nodaļā** ir apkopota un analizēta iekšējā audita institucionālās sistēmas attīstība pasaulei un Latvijā, raksturoti valsts pārvaldes, tai skaitā pašvaldību, iekšējā audita jomu reglamentējošie normatīvie un tiesiskie pamatprincipi.

**Trešajā nodaļā** ar klasteranalīzes metodi ir sagrupētas pašvaldības pēc pašvaldību budžeta ieņēmumu un izdevumu rādītājiem un noskaidroti, vai ir sakarības starp iekšējā audita izveidošanos pašvaldībās un pašvaldību budžeta rādītājiem.

**Ceturtajā nodaļā** ir noskaidrotas un izvērtētas iekšējā audita attīstības iespējas Latvijas pašvaldībās un sniegtas tā nepieciešamības izvērtējums pašvaldību vadītāju, iekšējo un ārējo auditoru un ekspertu skatījumā.

**Piektais nodaļā** ir izmantota hierarhiju analīzes metode, ar tās palīdzību noskaidrots ekspertu viedoklis par iekšējā auditā efektivitātes palielināšanu un attīstības iespējām pašvaldībā.

**Sestais nodaļā** ir izstrādāti pašvaldību iekšējā auditā attīstības virzieni un modeļa izveides kritēriji, kas balstīti uz situācijas, problēmu un attīstības analīzes rezultātiem.

Noslēguma daļā iekļauti slēdzieni, svarīgākie secinājumi, definētas problēmas un formulēti ieteikumi to risinājumiem. Sniegta atbilde par izvairītās hipotēzes patiesumu vai maldīgumu.

### **Pētījuma aizstāvamās tēzes**

1. Iekšējais audits pašvaldībās identificē un samazina riskus, veicina efektīvu un ekonomisku resursu izmantošanu, pašvaldības funkciju sekmīgu izpildi, ārējo regulu un atbilstošas iekšējās politikas un kārtības ievērošanas nodrošināšanu precīzas, drošas finanšu un darījumu informācijas saņemšanu.
2. Institucionālā, metodiskā un tiesiskā bāze valsts pārvaldei ir pamats pieredzes nodošanai pašvaldību sektoram.
3. Pašvaldībās, kurās ir iekšējais audits, prevalē pašvaldības ar salīdzinoši augstākiem ieņēmumiem uz 1 iedzīvotāju un vidējiem nodokļu ieņēmumiem, tas pierāda, ka, palielinoties ieņēmumu plūsmai, rodas objektīva nepieciešamība pēc stingrākas iekšējās kontroles, un viens no galvenajiem instrumentiem ir iekšējais audits.
4. Iekšējā audita izveidi pašvaldībās ir noteikuši dažādi faktori: pašvaldības izpratne par iekšējo auditu, tiesiskais regulējums, iekšējā audita metodoloģija, finanšu un cilvēku resursi.
5. Iekšējā audita pakalpojuma piesaiste no ārpuses šobrīd var nodrošināt efektīvāku iekšējo auditu pašvaldībās.
6. Nosakot iekšējā audita funkciju apjomu un struktūrvienības izveidi, jāņem vērā pašvaldības risku novērtējuma rezultāti un audita pakalpojumu izmaksu līmenis, kas jāsamēro ar ieguvumiem.

## **1. IEKŠĒJĀ AUDITA VĒSTURISKIE UN TEORĒTISKIE ASPEKTI**

Nodaļu veido 38 lapas, 5 tabulas un 10 attēli.

Nodaļā izpētīts iekšējais audits un iekšējā kontrole, šo terminu teorētiskā raksturošana tiek papildināta ar vēsturiskās attīstības analīzi, lai skaidrotu šo procesu nepieciešamību un atspoguļotu, kā tie laika gaitā mainījušies, kā arī to, kāda specifika tiem ir mūsdienās. Termina „*iekšējais audits*“ un „*iekšējā kontrole*“ būtības raksturošanai izmantota teorētiskās literatūras analīze, tādējādi plaši atspoguļojot teorētiskās diskusijas, atziņas un vērtējumus. Kā galvenās analizējamās vienības tiek izvirzītas:

- terminu definīcijas, to kopīgie un atšķirīgie elementi;
- vēsturiskā attīstība un īpatnības mūsdienās;
- abu sistēmu priekšrocības, saistot teorētisko skatījumu ar ārvalstu pieredzi;

- dažādie modeļi, pieejas un metodes.

Minētās analīzes vienības raksturootas trīs līmeņos – valsts, pašvaldību un privātajā. Tā iespējams parādīt atšķirīgās pieejas privātajā un publiskajā sektorā, īpaši izceļot publiskā sektora specifiku, kas arī ir šī darba mērķis.

Nodalā sniegs salīdzinošs vērtējums par iekšējā un ārēja auditora sadarbību, raksturojot galvenos ieguvumus, ko dod rezultaīva sadarbība. Tāpat izpētītas Latvijas iekšējā audita attīstības tendences, veidots vēsturiski hronoloģisks sadalījums. Raksturoti dažādu pētnieku, ekspertu un organizāciju sniegtie vērtējumi par iekšējās kontroles un iekšējā audita attīstību Igaunijā un Lietuvā, veidojot apkopojumu hronoloģiskā secībā. Salīdzinātas publiskā sektora iekšējās kontroles sistēmas un iekšējā audita attīstības situācija Baltijas valstīs un sniegs kopsavilkums, kas atspoguļo pozitīvās un negatīvās tendences. Līdz šim Latvijā nav veikts šāds apkopojošs pētījums, un tas ir uzskatāms par darba novitāti.

Vēstures pētījumu rezultāti liecina, ka iekšējais audits ir attīstījies līdzīgi ekonomikai - pakāpeniski, bet sistemātiski. Visā pasaulei ir plaši pētījumi par iekšējā audita attīstību un vēsturi. Vieni no zināmākajiem iekšējā audita pētniekiem ir Chambers A.D., Selim G.M., Vinten G. (1987), Chambers A.D. (1992, 1995), Sawyer J. D., Dittenhofer A.M., Scheiner H. J. (2005), Reding F., Sobel J., Anderson L., Head J., Ramamoorti S., Salamasick M., Riddle C. (2007), Rupsys R. (2009).

Dažadas profesionālās organizācijas veikušas plašus pētījumus par iekšējā audita vēsturiskajiem aspektiem. Tie ir ļoti nozīmīgi un vērā ņemami, jo šos pētījumus parasti veic dažādu valstu pētnieku – iekšējā audita ekspertu, profesionāļu un izglītības speciālistu – grupa: Iekšējo auditoru institūts (IAI), Starptautiskās Grāmatvežu federācijas Starptautiskā Auditēšanas un apliecināšanas standartu padome (IAASB), Starptautiskā Augstāko revīzijas iestāžu organizācija (INTOSAI), Publiskā iekšējā finanšu kontroles ekspertu grupa (PIFC), ASV Trīdveja komisijas atbalsta organizācija (COSO), Kanādas Zvērinātu grāmatvežu institūts (CoCo), Atbalsts vadības un pārvaldības uzlabošanai (SIGMA), Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (OECD) u.c.

Latvijas pētnieki nav pievērsušies iekšējā audita vēstures pētījumiem par pasauli un Latviju. Atsevišķi pētījuma autori - Brūna I. (1994), Mālderis G. (2001, 2002, 2008), Ponomarjovs A. (2004, 2005) - ir veikuši pētījumus par audita izveidošanās vēsturiskajiem aspektiem Latvijā. Tie ir vispārīgi pētījumi par audita attīstību, un jautājumi par iekšējo auditu tajos apskatīti visai šauri. Šobrīd nav pētījuma par iekšējā audita vēsturisko attīstību Latvijā. Promocijas darbā veiktie pētījumi, kas saistīti ar pašvaldību iekšējo auditu, ir novitātes un dos iespēju šo tēmu turpmāk pētīt vēl plašāk un detalizētāk.

2010. gadā tika aizstāvēts Linnas R. (2008) doktora darbs par iekšējo audita attīstību Igaunijas mazajās pašvaldībās. Promocijas darba autore ir iepazinusies ar autora publikācijām un izmantojusi konkrētā pētījuma rezultātus, lai salīdzinātu, kā šos jautājumus risina mūsu tuvākie kaimiņi Baltijas reģionā.

Izvērtējot dažādu autoru pētījumus, audita attīstības vēsture tiek iedalīta vairākos posmos atkarībā no audita mērķiem, audita izmantojamām metodēm utt. Par attiecīgo posmu robežām bieži vien autori norāda konkrētu gadu, kas sakrīt ar kādu nozīmīgu notikumu sabiedrības ekonomiskajā dzīvē.

Apkopojojā ārvalstu zinātnieku pētījumus par iekšējā audita attīstību, var secināt, ka līdztekus ekonomikai pakāpeniski, bet sistemātiski ir attīstījies arī iekšējais audits. Tā vēsturiskajā attīstībā hronoloģiski var izcelt svarīgākos notikumus **7 vēsturiskajos posmos:**

1. Audita pirmsākumi un termina „auditus” (no lat. val. – `*klausīšanās*`) lietošana (3500 g.p.m.ē.).
2. Audita kā profesijas pirmsākumi, pirmo reizi tiek minēts revidenta amats (13. gadsimts).
3. Mūsdienu auditā pirmsākumi (16. - 17. gadsimts).
4. Tiesisko aktu izveides pirmsākumi (19. gadsimts).
5. Audita metodoloģijas pirmsākumi (pēc I Pasaules kara).
6. Iekšējo auditoru institūta izveide un darbības uzsākšana (1941. gads – 1980. gadu beigas).
7. Iekšējā auditā definēšana, tā tiesisks un institucionāls regulējums (1990. gadu sākums līdz mūsdienām).

Apkopojojā vairāku autoru veiktos pētījumus, sniegti promocijas darba autores veidots hronoloģiski vēsturisks apskats.

Iekšējā audita izveide Latvijā sākas 1999. gadā, kad tiek izveidota Iekšējo auditoru institūta Latvijas nodaļa. Turpmākajā **IA attīstībā autore izdala 3 vēsturiskos posmus:**

1. **posms ir laika periods no 1999. gada līdz 2005. gadam:** 1999. gada 5. oktobrī pieņemti pirmie Ministru kabineta noteikumi (Nr.342 “Noteikumi par iekšējo auditu”). *Nodibināta Iekšējo auditoru institūta Latvijas nodaļa.* Pieņemts Iekšējā auditā likums, un izveidota normatīvo dokumentu bāze iekšējā auditā sistēmas ieviešanai un darbībai visā valsts pārvaldē.
2. **posms ir no 2006. gada līdz 2009. gadam** - Iekšējā auditā darbības pilnveidošana un valsts pārvaldes iekšējā auditā darbības virzienu maiņa.
3. **posms no 2010. gada līdz mūsdienām** - Iekšējā auditā likuma precīzēšana, terminu un likuma mērķa saskaņošana ar Iekšējā auditā profesionālās prakses standartiem, IA struktūrvienību ieviešanas principu un funkciju noteikšana attiecībā uz ārvalstu finanšu palīdzību u.c.

Iekšējā auditā sistēmas izveidi valsts pārvaldē kopumā var uzskatīt par veiksmīgu soli iestāžu darba pilnveidošanā, iespējamo trūkumu un nepilnību atklāšanā un novēršanā, kas skar ne tikai iestādes finanšu sistēmas, bet arī kopējo pārvaldi un vadību, personāla vadību, iestādes kvalitatīvas darbības nodrošināšanu, dokumentu reģistrāciju, informācijas tehnoloģiju, valsts pasūtījuma un citas katrai iestādei specifiskas sistēmas.

Valsts pārvaldes tiesiskā un metodiskā bāze ir pamats pašvaldību iekšējā auditā turpmākai attīstībai. Latvijas iekšējā auditā attīstības virzieni ir jārisina kompleksi kā publiskam sektoram, jo tik mazai valstij kā Latvijai nav efektīvi, lietderīgi un galvenais ekonomiski izstrādāt milzīgas normatīvo aktu metodiskās bāzes, kas pilnībā netiek pielāgotas reālai darbībai un nenodrošina kvalitatīvu rezultātu.

Iekšējā kontrole („*controle*” – franču val. – `*novērošana, salīdzināšana, pretnostatīšana*`) ir viena no pārvaldīšanas pamatfunkcijām. Tā laika gaitā ir ievērojami paplašinājusi savas darbības jomas (piemēram, risku identificēšana, novērtēšana un uzraudzība), iekļaujot arī aspektus, kurus ir ietekmējuši ekonomiskie apstākli, lai novērstu krāpšanās iespējamību. Nav nozīmīgu pētījumu par iekšējo kontroli pašvaldības

sektorā, jo galvenokārt zinātnieki ir pētījuši valsts sektoru. Prakse apliecina, ka pašvaldības sektors kā publiskā sektora sastāvdaļa ir saistīta ar līdzīgām problēmām kā valsts sektorā, bet tomēr ir dažas iezīmes, kas ir raksturīgas tikai pašvaldībām, kā, piemēram, iedzīvotāju skaits un budžeta lielums, kā arī politiskie lēmumi. Arī Latvijas valsts institūcijas un pašvaldības pārstāvji, iekšējie auditori, ārējie auditori un pētnieki nav pievērsušies iekšējās kontroles jautājumiem pašvaldībās. Autore uzskata, ka šī joma nepamatoti atstāta neievērota un ir lietderīgi veikt padziļinātu pētījumu par pašvaldību iekšējās kontroles sistēmām. Atkarībā no pārvaldes līmeņa izšķir trīs kontroles veidus, kas darbojas noteiktam mērķim, veicot noteiktus uzdevumus: grāmatvedības kontrole, iekšējā kontrole, finanšu un saimnieciskās darbības kontrole. Tikai sākot ar 1990. gadu, tiek izveidoti iekšējās kontroles modeļi. Mūsdienās pamatā izšķir trīs iekšējās kontroles modeļus: COSO, CoCo, COBIT. Publiskais sektors kopš 2001. gada izmanto iekšējās kontroles modeli COSO, kas ir ietverts INTOSAI vadlīnijās.

Iekšējā kontrole privātā sektorā, valsts pārvaldes un pašvaldības sektorā ir jāizprot atbilstoši tās specifikai. Iekšējās kontroles mērķis publiskajā sektorā ir nodrošināt saprātīgu apliecinājumu tam, ka sabiedrības līdzekļi tiek izmantoti paredzētajam nolūkam.

Promocijas darba galvenais subjekts ir vietējā pašvaldība (iekšējais sektors), tāpēc darbā atspoguļotas atšķirības iekšējās kontroles definīcijās privātajam un publiskajam sektoram: valsts pārvalde un pašvaldība.

Autores izstrādātā definīcija: **iekšējā kontrole pašvaldībās ir darbības, kas nodrošina, ka finanšu sistēmām, uz kurām ir balstīti pašvaldībām pieejamie līdzekļi, ir pietiekami izstrādātas kontroles procedūras, lai tās praktiski dotu iespēju sekot līdzekļu patiesai izlietošanai.**

Pašvaldībām vispiemērotākā ir **uz riska vadību pamatota iekšējā audita pieeja**, jo tā nodrošina finanšu un saimnieciskās darbības kontroli.

1. tabula

### Iekšējā audita pieeju attīstība

Laika periods	Audita pieeja	Raksturojošie kritēriji
Pirms 1980.gada	Uz kontroli pamatots audits	Vērsts, lai apstiprinātu atbilstību esošajiem likumiem, noteikumiem, politikai, principiem Lai testētu un apstiprinātu iegrāmatotās finanšu bilances Lai pārbaudītu, vai pamata kontroles darbības, kas paredzētas darījumu uzsākšanai, reģistrācijai, apstrādāšanai un atskaitei, funkcione, kā plānots
20.gs. 80.gados	Uz procesu pamatots audits	Vērsts, lai saprastu īpašos uzņēmējdarbības vai operāciju mērķus, izpētītu šo mērķu sasniegšanai izmantoto pozitīvo pieredzi un noteiktu, cik iedarbīgi un efektīvi process konkrētajā brīdī atbilst šiem mērķiem
20.gs. 90.gados	Uz riska novērtējumu pamatots audits	Vērsts, lai saprastu uzņēmējdarbību, identificētu un novērtētu galvenos uzņēmējdarbības riskus, un novērtētu, cik iedarbīgi esošā kontrole un procedūras šos riskus samazina līdz pieņemamam līmenim
20.gs. 90. gadu beigas	Uz riska vadību pamatots audits	Vadības izpratne par riska gadījumiem, kontroli, un cik sekmīgi viņi šos riskus pārvalda

Avots: autores veidots apkopojums pēc Sobel P. J. et. al. (2007)

Uz riska vadību pamatotas audita pieejas izmantošana nekavē iekšējo auditoru veikt agrākas paaudzes veida auditus. Uz riska vadību pamatota audita pieeja var noteikt, lai īpaši iekšējā audita projekti ievērotu vienu no tradicionālākajām pieejām.

Uz riska vadību pamatota audita pieeja ir optimālākais līdzeklis, kas var sniegt pašvaldības vadībai vēlamo pārliecību, tas ir, ka galvenās pašvaldības problēmas iespējams kontrolēt, nodrošinot to pieņemamu līmeni. Ja tradicionālākas audita pieejas var joprojām izmantot konkrētiem projektiem, uz riska vadību pamatota visaptveroša pieeja ļauj iekšējam auditoram maksimāli palielināt audita procesa rezultātā iegūto vērtību un optimizēt šim procesam veltīto resursu izmantošanu.

Pamatojoties uz nepieciešamību ievērot IA neatkarības un objektivitātes principus, autore ir izstrādājusi pašvaldības iekšējā audita definīciju: **Iekšējais audits pašvaldībā** ir iekšējā auditora neatkarīga, objektīva darbība, kas ir vērsta uz risku vadības, kontroles un pārvaldības pasākumu uzraudzību un pilnveidošanu pašvaldībā, lai nodrošinātu ekonomisku, efektīvu un lietderīgu pašvaldības finanšu līdzekļu izlietošanu, finansiālās darbības likumību, finanšu līdzekļu un mantas apsaimniekošanu atbilstoši pašvaldības lēmumiem un iedzīvotāju interesēm.

Latvijā nav pietiekami novērtēta sadarbība starp iekšējiem un ārējiem auditoriem, arī iespējamie ieguvumi, kuru rezultātā palielinās audita darbības ekonomiskums, efektivitāte un lietderība.

Izmantojot literatūras analīzi kā pētniecības metodi, darba autore raksturojusi dažādu pētnieku, ekspertu organizāciju sniegtos vērtējumus par iekšējās kontroles un iekšējā audita attīstību Latvijā, Igaunijā un Lietuvā un apkopojuši to hronoloģiskā secībā, atspoguļojot pozitīvās un negatīvās tendences. Baltijas valstīs pašvaldību administratīvi teritoriālais iedalījums ir ļoti atšķirīgs. **Latvijā** ir 118 pašvaldības, kurās ietilpst 9 pilsētas un 109 novadu pagasti, pēc iedzīvotāju skaita tās var klasificēt kā ļoti lielas (4%), lielas (16%), vidējas (48%), mazas (32%). **Igaunijā** ir 227 pašvaldības, tajās ietilpst 33 pilsētas un 194 lauku pašvaldības (klasificējamas kā mazas vai ļoti mazas). **Lietuvā** ir 60 pašvaldības, pēc iedzīvotāju skaita tās var klasificēt kā ļoti lielas.

Apkopojot **Baltijas valstīs** esošās situācijas izvērtējumu par iekšējo auditu pašvaldībās, var secināt, ka **pastāv ļoti līdzīgas problēmas un attīstības tendences: likumdošana nenosaka obligātu Iekšējā audita ieviešanu pašvaldībās** (izņemot Lietuvā), **metodikas izstrāde, iekšējo auditoru apmācība, kompetence, sertifikācijas process, finanšu un cilvēku resursu trūkums, neatkarību un objektivitāti traucē politiskie lēmumi, nav pietiekamas izpratnes par iekšējā audita priekšrocībām** un ieguvumiem.

Veiktais vēsturiskais un teorētiskais pētījums ļauj autorei izdarīt apkopojošus secinājumus un palīdz pamatot izvirzīto hipotēzi, akcentējot svarīgākos principus (lietderība, saimnieciskums, efektivitāte), uz kuriem balstīta **IA attīstība**.

## **2. IEKŠĒJĀ AUDITA INSTITUCIONĀLĀ UN TIESISKĀ SISTĒMA**

Nodaļu veido 29 lapas, 2 tabulas un 9 attēli.

Darba autore vispirms sniedz savus pētījuma rezultātus par iekšējā audita institucionālās sistēmas attīstības procesiem pasaulē.

Iekšējā audita institucionālās sistēmas izpētes rezultātā autore secina, ka IAI darbība starptautiskajā praksē ir vērsta uz iekšējā audita struktūras un pilnvarošanas mehānisma pilnveidi, auditoru darba kvalitātes un kvalifikācijas paaugstināšanu. IA institucionālo attīstību pasaulē var iedalīt trīs posmos:

1. posms (1941-1979) - Iekšējā audita institucionālās sistēmas pirmsākumi.
2. posms (1980 - 1990) - Metodoloģijas attīstība.
3. posms (1990 - 2008) - Standartizācijas attīstība.

**Par iekšējā audita institucionālās sistēmas izveidošanu Latvijā** var runāt tikai **no 1999. gada**, kad saskaņā ar 1999. gada 5. oktobra Ministru kabineta noteikumiem Nr.342 “Noteikumi par iekšējo auditu” izveidojās valsts pārvaldes institūcijās - ministrijās un tām pakļautajās iestādēs - iekšējā audita struktūrvienības. Vienlaikus izveidojās Iekšējo auditoru institūta Latvijas nodaļa.

Pētījumā sniepts analītisks apkopojums par valsts pārvaldes, tajā skaitā pašvaldības, iekšējā audita jomu reglamentējošiem normatīvajiem un tiesiskajiem aktiem, kas nosaka valsts pārvaldes iekšējā audita sistēmu Latvijā. Pētījuma autore analizēja, izvērtēja un apkopoja galvenās pārmaiņas Iekšējā audita likumā un norādīja, kādi faktori noteica Iekšējā audita likuma attīstību laika periodā no 2002. gada līdz 2010. gadam. Iekšējā audita likuma attīstību valsts pārvaldē iedala 3 posmos, kad notikušas būtiskas pārmaiņas Iekšējā audita likuma attīstībā. Pieejā, analizējot normatīvo bāzi, balstīta uz diviem kritērijiem, kā reglamentējošie normatīvie akti ietekmē valsts pārvaldes, tajā skaitā pašvaldības, iekšējā audita jomu un kā tie nodrošina, veicina vai kavē valsts pārvaldes, tajā skaitā pašvaldības, iekšējā audita tiesiskās sistēmas izveidošanu. Izvērtēta pašvaldību iekšējā audita struktūrvienību nolikumu atbilstība standartam un Ētikas kodeksam. Latvijas pašvaldību Iekšējā audita nolikumi nav pietiekami saskaņoti ar IASPPS un Ētikas kodeksa prasībām. Pētījuma rezultāti parādīja, ka nevienā no nolikumiem nav minēta atsauce uz IA definīciju, Ētikas kodeksu un standartu ievērošanu.

Iekšējā audita profesionālās prakses starptautiskie standarti, iekšējā audita definīcija un Ētikas kodekss piemērojams privātajam un publiskajam sektoram. Iekšējā audita profesionālās prakses starptautiskie standarti tiek pilnveidoti atbilstoši izvērtētajai iepriekšējai pieredzei, ko apkopo Iekšējo auditoru institūts, nemot vērā ekonomisko situāciju pasaulē, risku pārvaldības procesos un krāpšanas novēršanas pasākumus u.c.

Izmantojot Latvijas Iekšējo auditoru institūta datus un citus avotus, pētījumā apkopotas institūta darbības galvenās jomas laika periodā no 2000. gada līdz 2009. gadam. Pamatojoties uz salīdzinošo analīzi, iespējams skaidri atainot *galvenās darbības jomas*, kuru risināšanā iesaistīts institūts:

- *iekšējo auditoru apvienošana;*
- *Ētikas kodeksa un IAPPSS pieejamība latviešu valodā;*

- *CIA sertifikāta iegūšana;*
- *apmācību, kursu organizēšana.*

Esošās situācijas izpēte parāda, ka gandrīz 9 gadu valsts pārvaldes iekšējā audita attīstībā vērojamas vairākas problēmas, ko nav izdevies atrisināt visu šo laika periodu, piemēram, *vakanču trūkums, personāla mainība, augsts faktiski patēriņtais vidējais dienu skaits uz vienu auditu (tikai ap 70% ieteikumu tiek ieviesti), nepilnīgs plānošanas process (tikai 57% plānotie auditi), neplānotu konsultāciju augsts īpatsvars (40%) u.c.*

Šobrīd valsts pārvaldē sertifikācija nav obligāta prasība, lai pildītu iekšējā auditora pienākumus. Līdz ar to vairumā gadījumos iekšējā audita struktūrvienībās auditori darbu uzsāk bez zināšanām un pieredzes iekšējā audita jomā. Finanšu ministrijai ir jāpilnveido valsts pārvaldes iekšējo auditoru sertifikācijas sistēma. Viens no risinājumiem ir sertifikāciju noteikt kā obligātu prasību, lai pildītu iekšējā auditora pienākumus, īpaši iekšējā auditā struktūrvienības vadītājam. Valsts pārvaldē iekšējās kontroles sistēmas izveidošana, iekšējā audita struktūrvienību izveide, auditoru pienākumi, audita veikšanas kārtība un metodoloģija ir noteikta Iekšējā audita likumā, Ministru kabineta noteikumos. Pētījuma autore uzskata, ka publiskā sektora iekšējā audita standartu izstrāde Latvijas Republikā ir nepieciešama. Spēkā esošie normatīvie dokumenti - likumi, noteikumi, rīkojumi - tomēr nerada pilnvērtīgu metodisko bāzi, kas atbilstu standartu pielietošanas pamatprincipiem.

Iekšējais audita likums **neattiecas uz pašvaldībām, izņemot, ja pašvaldība un tās padotības iestādes ir saņēmušas Eiropas Savienības finanšu līdzekļus**, tad pašvaldība nosaka iekšējā audita sistēmu un metodiku. Nekur nav reglamentēts, kādai jābūt iekšējā audita sistēmai pašvaldībās un kāda ir iekšējā audita metodika, likuma izpratnē tas nav atrasināts jautājums, līdz ar to faktiski nav tiesiska regulējuma un vienādas pieejas.

Galvenie rezultaīvie rādītāji, kas sniedz zināmu priekšstatu par iekšējās kontroles sistēmas novērtējumu pašvaldībās, ir finanšu revīzijas ziņojumi, ko sniedz ārējie auditori un arī Valsts kontrole. **Pašreizējā situācijā iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšana paliek katras pašvaldības vadītāja atbildība.**

Institucionālā, metodiskā un tiesiskā bāze valsts pārvaldei ir pamats pieredzes nodošanai pašvaldību sektoram, papildinot atsevišķus pamatprincipus, piemēram, pārvaldības, risku vadības, un nosakot faktoru svarīgumu. Jautājums ir ļoti aktuāls, nepieciešama politiskā griba ķemt vērā uz nākotni vērstos riskus (budžeta samazināšanās, krāpšanās, korupcija) un nodrošināt ekonomiskuma, saimnieciskuma un lietderības principus. Šo risku novēršanu var panākt, izstrādājot normatīvos aktus un IA dokumentus, kas ļauj gūt pārliecību par pašvaldības resursu pārvaldišu pēc labākās prakses principiem. Tuvāko dažu gadu laikā kā viens no svarīgākajiem attīstību veicinošajiem pasākumiem Latvijā ir jārealizē IA vadītāju kvalifikācijas prasību paaugstināšana un obligātās sertifikācijas ieviešana.

**Pasaules IA institūciju attīstības izpētes rezultāti apliecinā hipotēzē izvirzīto pieņēmumu, ka IA darbība pamatojas uz Iekšējā audita profesionālās prakses starptautiskiem standartiem, kuros tiek ietverti specifiski jautājumi, kas raksturīgi publiskā sektora struktūrai, piemēram, finanšu pārvaldība, risku vadība un finanšu resursu lietderības iekšējā kontrole.**

### **3. PAŠVALDĪBU BUDŽETA RĀDĪTĀJU UN IEKŠĒJĀ AUDITA IZVEIDOŠANĀS KOPSAKARĪBU NOTEIKŠANA AR KLĀSTERA METODI**

Nodaļu veido 9 lapas, 2 tabulas un 6 attēli.

Iekšējā audita struktūrvienības nepieciešamību un tās funkciju apjomu lielā mērā nosaka, pašvaldības budžeta ieņēmumu un izdevumu apjoms (t.sk. nodokļu ieņēmumi). Izvērtējot pašvaldības rīcībā esošo finanšu resursu apjomu, tiek noteikts riska līmenis atkarībā no kura izvēlas atbilstošo iekšējā audita funkciju apjomu un realizēšanas paņēmienus. Izmantojot klasteranalīzes metodi, ir noskaidrotas kopsakarības starp pašvaldību budžeta ieņēmumiem uz 1 iedzīvotāju (LVL), tajā skaitā nodokļu ieņēmumiem uz 1 iedzīvotāju (LVL), budžeta izdevumiem 1 iedzīvotāju (LVL) un iekšējā audita izveidošanu pašvaldībās.

Lai noskaidrotu, vai ir kopsakarības starp iekšējā audita izveidošanos pašvaldībās un pašvaldību budžeta ieņēmumu un izdevumu rādītājiem, darbā ir lietota klasteranalīzes metode. Darbā izmantots hierarhiskais algoritms. Tālākā faktoru atlase tika veikta ar dispersiju analīzi (ANOVA), kas ietilpst SPSS for Windows statistisko datu apstrādes sistēmas moduļa “Klasteru analīze” sastāvā. Veicot šādu datu analīzi, pētījumā izskatīti vairāki klasterizācijas varianti.

Veicot šādu datu analīzi, pētījumā izskatīti vairāki klasterizācijas varianti, un sadalījums 5 klasteros izrādījās vispiemērotākais un labākais. Darba autore nonāca pie rezultāta, kas sastāv no 5 klasteriem, ko veido 5 pašvaldību grupas pēc 3 ekonomiskajiem rādītājiem (ieņēmumi uz 1 iedzīvotāju (ien\_1cil), izdevumi uz 1 iedzīvotāju (izd\_1cil) un nodokļu ieņēmumi uz 1 iedzīvotāju (nodien\_1)). Sākotnējās datu apstrādes klasteru centru sadalījumu skat. 3. pielikuma 1. tabulā. Precīzējot gala rezultātu, klastera centri sadalījās šādi (skat. 2. tab.):

2. tabula  
**Gala klastera centri**

Kritērijs	Klasters				
	1	2	3	4	5
IEN_1CIL	585.18	621.46	1050.74	460.00	782.97
IZD_1CIL	580.30	615.08	1009.80	518.47	808.70
NODIEN_1	398.90	193.73	309.60	202.98	248.40

*Avots: autores konstrukcija un aprēķini, izmantojot SPSS datorprogrammu*

Ir šādi rādītāji: klasteru centri, attālumi no katra objekta līdz klastera centram, attālumi starp klasteriem, kā arī dispersiju analīzes rezultāti, pēc kuriem var analizēt faktoru ietekmes pakāpi klasterizācijas procesā. Iegūtie klasteru savstarpējie attālumi (skat. 3. tab.) liecina par klasteru savstarpējo sakarību, tuvāk esošie klasteri pie jauna

sadalījuma var pāriet nākošajā līmenī, un tie var veidot jaunus klasterus vai klasteru grupas.

3. tabula

### Attālumi starp klasteru centriem

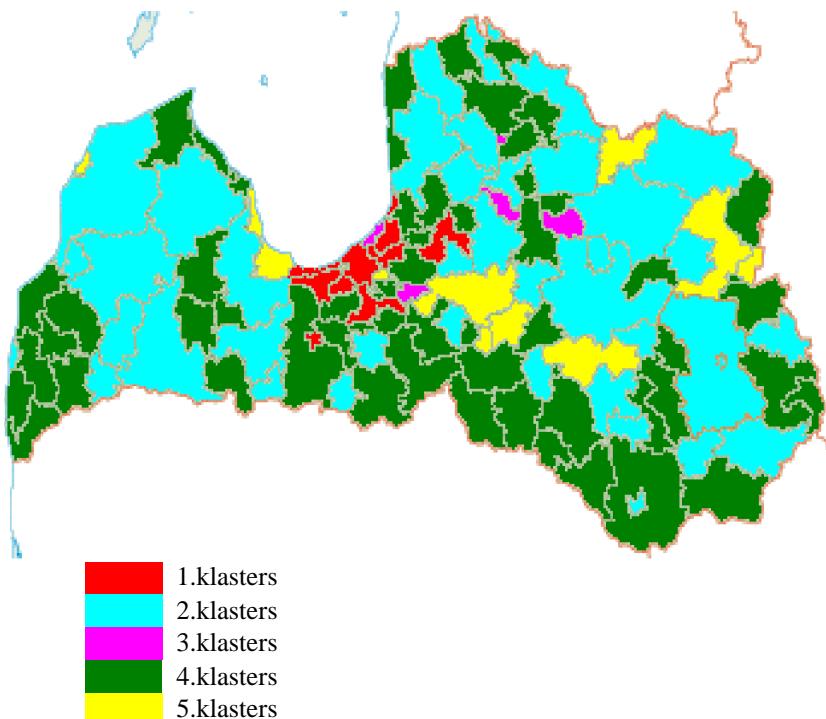
Klasters	1	2	3	4	5
1	x	211.23	639.68	240.57	337.54
2	211.23	x	594.57	188.38	258.00
3	639.68	594.57	x	775.72	340.42
4	240.57	188.38	775.72	x	436.58
5	337.54	258.00	340.42	436.58	x

Avots: autores konstrukcija un aprēķini, izmantojot SPSS datorprogrammu

Arī F tests (ANOVA) norāda uz klasteru būtiskuma līmeni (Sig. = 0,000) visiem rādītājiem (skat. 5. pielikuma 1. tabulu). Hierarhiskās klasteranalīzes rezultātā var redzēt, kā sadalās pašvaldību skaits pa klasteriem un kādam klasterim pieder pašvaldība. Salīdzinot 5 klasteros sagrupētās 118 pašvaldības, tās tika novērtētas šādi:

- 1. klasters** - 10 pašvaldības, ar vidējiem rādītājiem;
- 2. klasters** – 40 pašvaldības, ar vidēji augstiem rādītājiem;
- 3. klasters** - 5 pašvaldības, ar loti augstiem rādītājiem;
- 4. klasters** - 53 pašvaldības, ar zemiem rādītājiem;
- 5. klasters** - 10 pašvaldības, ar augstiem rādītājiem.

Klasteros sagrupēto pašvaldību izvietojums un koncentrētība atspoguļota, pielietojot kartogrāfisko metodi (skat. 1. att.). Kartogrāfiskā metode ļauj atspoguļot klasteros ietilpstoto pašvaldību robežas.



Avots:*autores pētījums un konstrukcija*

#### 1. att. Klasteru teritorīlais izvietojums Latvijas pašvaldībās 2010. gada

*Pirmajā klasterī* ir apvienojušās 10 pašvaldības, kas ir 8.5% no visām pašvaldībām. Pamatā no kurām 9 pašvaldības atrodas *Rīgas reģionā*: Rīga, Jūrmalas pilsētas, Ādažu, Babītes, Garkalnes, Ķekavas, Mārupes, Saulkrastu, Siguldas novadi un Zemgales reģionu pārstāv Jelgava. Pēc 3 ekonomiskajiem rādītājiem (ieņēmumi uz 1 iedzīvotāju (ien\_1cil), izdevumi uz 1 iedzīvotāju (izd\_1cil) un nodokļu ieņēmumi uz 1 iedzīvotāju (nodien\_1)) 1. klasteris raksturojas ar vidējiem rādītājiem. Tomēr jāatzīmē, ka 1. klasteris raksturojas ar visaugstākajiem nodokļu ieņēnumiemiem uz 1 iedzīvotāju (398LVL), kas raksturo pašvaldību finanšu kapacitāti.

*Otrajā klasterī* ir apvienojušās 40 pašvaldības, kas ir 34% no visām pašvaldībām. Tajā ietilpst trīs pilsētu pašvaldības: Daugavpils, Liepāja un Rēzekne. Pēc 3 ekonomiskajiem rādītājiem 2. klasteris raksturojas ar vidēji augstiem rādītājiem (ieņēmumi uz 1 iedzīvotāju (ien\_1cil), izdevumi uz 1 iedzīvotāju (izd\_1cil)). Tomēr raksturojas ar viszemākiem nodokļu ieņēnumiemiem uz 1 iedzīvotāju (193LVL), kas raksturo zemū pašvaldību finanšu kapacitāti.

*Trešais klasters* raksturojams ar visaugstākajiem ieņēnumiemiem un izdevumiem uz 1 iedzīvotāju, kā arī augsti ir nodokļu ieņēmumi uz 1 iedzīvotāju (309LVL). Te

ietilpst 5 pašvaldības: Valmieras pilsēta, Cēsu, Ikšķiles, Carnikavas un Jaunpiebalgas novadi, kas sastāda 4% no visām pašvaldībām.

*Ceturtajā klasterī* ir apvienojušās 53 pašvaldības, kas ir 45% no visām pašvaldībām. Pēc 3 ekonomiskajiem rādītājiem 4. klasteris raksturojas ar zemiem rādītājiem.

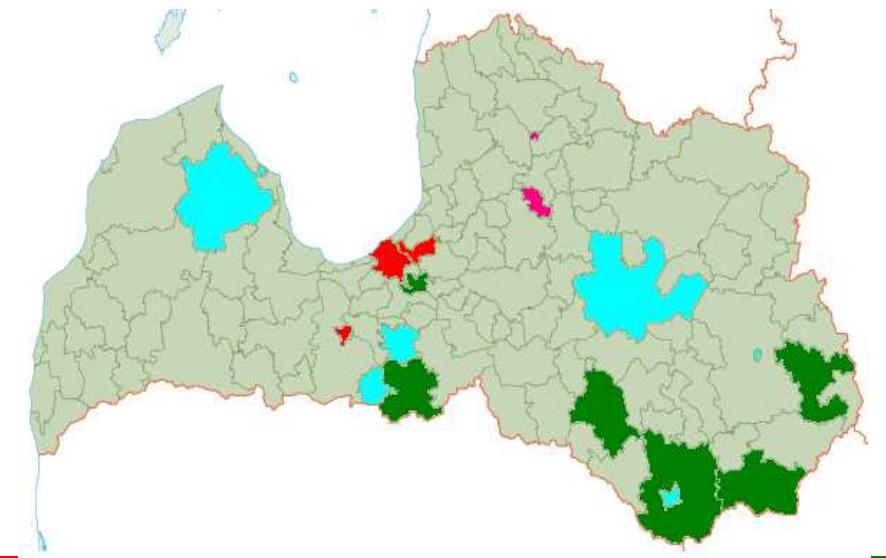
*Piektajā klasterī* ir apvienojušās 10 pašvaldības, kas ir 8.5% no visām pašvaldībām. Te atrodas tikai viena pilsētas pašvaldība Ventspils. Šo klasteri raksturo zemi nodokļu ienēmumi uz 1 iedzīvotāju (248LVL) un augsti ienēmumi un izdevumi uz 1 iedzīvotāju.

Kopumā varam secināt, ka no 118 pašvaldībām lielākais īpatsvars ir sagrupējies divos klasteros: 2. klasterī 34% (ar vidēji augsti rādītājiem) un 4.klasterī 45% (ar zemiem rādītājiem), kas sastāda 79 % no kopējā īpatsvara.

Aptaujājot 118 pašvaldības, pētījuma autore noskaidroja, ka pēc 2009. gada 1. jūlija tikai 17 pašvaldībās tiek veikts iekšējais audits. Iegūtie dati sasaistīti ar klastera analīzes rezultātiem, lai noskaidrotu, kādos klasteros ir izvietojušās tās pašvaldības, kurās darbojas iekšējais audits, un kādas ir galvenās pazīmes, kas raksturo šīs pašvaldības.

Rezultāti pētījuma autorei ļāva secināt, ka **17 iekšējā audita struktūrvienības pašvaldībās ir izvietojušās šādos klasteros** (skat. 2. att.):

- **1. klasterī 3 pašvaldības:** Jelgavas, Rīgas pilsētas, Garkalnes novads.
- **2. klasterī 6 pašvaldības:** Daugavpils, Rēzeknes pilsētas, Iecavas, Madonas, Rundāles, Talsu novadi.
- **3. klasterī 2 pašvaldība:** Valmieras pilsēta, Cēsu novads.
- **4. klasterī 6 pašvaldības:** Daugavpils, Bauskas, Jēkabpils, Ludzas, Krāslavas, Salaspils novadi.



1. klasters	2. klasters	3. klasters	4. klasters
Rīga	Daugavpils	Cēsu novads	Daugavpils novads
Garkalnes novads	Rēzekne	Valmiera	Bauskas novads
Jelgava	Iecavas novads		Krāslavas novads
	Madonas novads		Ludzas novads
	Rundāles novads		Jēkabpils novads
	Talsu novads		Salaspils novads

Avots: autores pētījums un konstrukcija

## 2. att. Pašvaldību (ar iekšējo auditu) klasteru teritoriālais izvietojums 2010. gadā

Kopumā varam secināt, ka no 118 pašvaldībām lielākais īpatsvars pašvaldības, kurās ir iekšējais audits pārstāv pamatā divus klasterus: 2. klasteri (ar vidēji augstiem rādītājiem) un 4.klasteri (ar zemiem rādītājiem). Jāatzīmē, ka nemazs nav pārstāvēts 5. klasteris (ar augstiem rādītājiem). Tātad līdzekļus iekšējā audita funkciju nodrošināšanai ir spējušas atrast pašvaldības ar ievērojami atšķirīgiem budžeta ieņēmumu un izdevumu rādītājiem uz 1 iedzīvotāju.

Pētījuma rezultāti parādīja, ka, palielinoties budžeta ieņēmumu apjomam, rodas objektīva nepieciešamība pēc stingrākas iekšējās kontroles un iekšējā auditā.

Pašvaldību rīcībā esošo finanšu resursu apjoma un iekšējā auditā izveidošanas kopsakarību izpētes rezultāti atbilst izvirzītajai hipotēzei un sniedz pārliecību, ka, palielinoties budžeta ieņēmuma apjomam, iekšējais audits kļūst par svarīgu instrumentu risku vadībai.

## 4. IEKŠĒJĀ AUDITA NEPIECIEŠAMĪBAS UN ATTĪSTĪBAS IESPĒJU IZVĒRTĒJUMS

Nodaļu veido 38 lapas, 10 tabulas un 22 attēli.

Lai noskaidrotu, kādas ir iekšējā audita attīstības iespējas Latvijas pašvaldībās un kā iesaistītie interesenti vērtē to nepieciešamību, tika veikta aptauja, ar kurās palīdzību apkopoti dažādu respondentu grupu viedokļi (skat. 4. tab.).

4. tabula

### Respondentu grupu raksturojums

<b>Respondentu grupa</b>	<b>Ģenerālkopas lielums</b>	<b>Izlases lielums</b>	<b>Papildus raksturojums</b>
Pašvaldību pārstāvji, kurās nav iekšējā audita	101	21	Iedzīvotāju skaits 20 000 - 50 000 – pārstāvētas 5 pašvaldības Iedzīvotāju skaits 5 000 - 20 000 – pārstāvētas 16 pašvaldības
Pašvaldību pārstāvji, kurās ir iekšējais audits	17	15 (izlases īpatsvars 30.5%)	Iedzīvotāju skaits no 50 000 – pārstāvētas 2 pašvaldības Iedzīvotāju skaits 20 000-50 000 – pārstāvētas 9 pašvaldības Iedzīvotāju skaits 5 000-20 000 – pārstāvētas 4 pašvaldības
Iekšējie auditori	149	16 (izlases īpatsvars 10.7%)	Iekšējo auditoru institūta biedri
Zvērinātie revidenti	170	16 (izlases īpatsvars 9.4%)	Latvijas zvērināto revidēntu asociācijas biedri
Eksperti	6	6	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Iekšējā audita padomes priekšsēdētāja, profesionālās biedrības "Iekšējo auditoru institūts" valdes locekle, SIA "PricewaterhouseCoopers" vecākā konsultante</li> <li>▪ Reģionālās attīstības un pašvaldību lietu ministrija, Valsts sekretāre</li> <li>▪ Reģionālās attīstības un pašvaldību lietu ministrija, Juridiskais departaments, Tiesiskuma uzraudzības nodaļas vadītājs</li> <li>▪ Reģionālās attīstības un pašvaldību lietu ministrija, iekšējā audita departamenta direktors</li> <li>▪ Latvijas Pašvaldību Savienība, priekšsēdis</li> <li>▪ Finanšu ministrija, Centrālā Finanšu Līguma Aģentūra, direktora vietniece programmu vadības jautājumos, Programmu vadības un uzraudzības departamenta direktore</li> </ul>

Avots: autores veidots apkopojum

Aptaujāto respondentu grupas: pašvaldību vadītāji, iekšējie un ārējie auditori, zvērinātie revidenti, eksperti. Aptaujas anketās iekļauto jautājumu tematiskie bloki balstīti uz iepriekšējās nodaļās veikto analīzi par iekšējo auditu un veidot i ar mērķi noskaidrot:

- pašvaldību iekšējā auditu nepieciešamību, tā ieguvumus un trūkumus;
- pašvaldību iekšējā auditu kavējošos faktorus un to novēršanas iespējas;
- iekšējā auditu ieviešanas pieredzi konkrētās Latvijas pašvaldībās;
- pašreizējos riskus iekšējā auditā attīstībai Latvijas pašvaldībās.

Nodaļā ir apkopoti aptaujas rezultāti par iekšējā auditā attīstības iespējām pašvaldībās, kā arī izvērtētas problēmas, riski un izstrādāti risinājumi.

Pētījuma autorei, balstoties uz respondentu atbildēm, bija iespēja gūt priekšstatu *par pašvaldību iekšējā auditā stiprajām un vājajām pusēm, apkopot problēmu grupas un rast tām atbilstošus risinājumus.*

Turklāt izmantots viens no mūsdienās populāriem aptaujas veidiem – elektroniskā aptauja. Šādas piejas izvēli noteica elektroniskās aptaujas priekšrocības, t.i., nav intervētāju kontroles (tā gluži vienkārši nav iespējama), nav arī intervētāja ietekmes uz respondentu, tāpat ir zems sociālās vēlamības līmenis, un šāda veida aptauja nav dārga (Kristapsone, 2008). Turklāt arī pašiem respondentiem, kuri ikdienā ir aizņemti ar savu tiešo pienākumu pildīšanu, šāda anketas aizpildīšana ir pieejamāka un vieglāka.

Vienkāršas gadījuma izlases bez atkārtojumiem aprēķināšanai izmanto 1. formulu.

$$n = \frac{t^2 S_v^2 N}{t^2 S_v^2 + \Delta_v^2 N} \quad (1)$$

kur

$n$  - izlases apjoms;

$\Delta_v$  - relatīvā biežuma robežkļūda jeb pieļaujamais būtiskuma līmenis;

$S_v^2$  - dispersija;

$t$  - varbūtības koeficients;

$N$  - konkrētais respondentu skaits.

Alternatīvās pazīmes dispersiju aprēķina, izmantojot 2. formulu.

$$S_v^2 = v(v-1) \quad (2)$$

kur

$v$  - relatīvais biežums izlasē (Krastiņš, Ciemiņa, 2003).

Ja 2. formulu ievieto 1. formulā, iegūstam jaunu 3. formulu (Krastiņš, Ciemiņa, 2003).

$$n = \frac{t^2 N \nu (1 - \nu)}{t^2 \nu (1 - \nu) + \Delta_\nu^2 N} \quad (3)$$

Izlases relatīvā biežuma  $\nu$  vērtēšana, izmantojot tā standartkļudu un robežkļudu, un nominālo vai Stjūdenta sadalījumu, ir pamatota tad, ja izlases relatīvais biežums ir 0.5 (Krastiņš, Ciemiņa, 2003). Varbūtības koeficients ( $t$ ), kas atbilst varbūtībai 0.95, pētāmās izlases gadījumā ir 1,96. Pieļaujamais būtiskuma līmenis  $\Delta_\nu$  pie varbūtības 0.95 ir 0.05.

Aptaujas īstenošanai tika izveidotas trīs anketas dažādām respondentu grupām: pašvaldību pārstāvjiem, kurās nav iekšējā audita (Anketa A), pašvaldību pārstāvjiem, kurās ir iekšējais audits (Anketa B), iekšējiem auditoriem, zvērinātajiem revidēntiem un ekspertiem no valsts pārvaldes iestādēm (Anketa C). Šādu anketu izmantošana pētījuma gaitā nodrošina iegūto rezultātu salīdzināšanu, turklāt ir iespējams atklāt, kādas problēmas ir kopīgas visām iesaistītajām pusēm un ar kādiem šķēršļiem saskaras katras respondentu grupa atsevišķi. Būtībā šāda pētniecības pieeja ļāva atklāt *pētāmās problēmas daudzšķautīgajino raksturu un rast tai atbilstošus risinājumus*. Darba autores mērķis pētījuma ietvaros bija ne vien iegūt pēc iespējas vairāk respondentu viedokļu, bet gan apkopot dažādos viedokļus, lai atainotu to daudzveidību.

Ekspertri pētījumam tika atlasīti, nemot vērā šādus kritērijus:

- ekspertha kompetences līmenis;
- ekspertha orientēšanās pašvaldības iekšējā auditā;
- ekspertha spēja pētāmās problēmas analizēt un sintezēt;
- ekspertha augstas morālās īpašības, sabiedrības uzticamība ekspertam.

Kopumā pētījumā aptaujāti 74 respondenti. Respondenti pārstāv dažādas iesaistītās organizācijas: valsts pārvaldes iestādes, pašvaldības, Latvijas Pašvaldību Savienību, auditorkompānijas, Latvijas zvērināto revidēntu asociāciju, Iekšējo auditoru institūtu, Iekšējā audita padomi.

Kā aprēķina piemērs tiek parādīts vienai respondentu grupai. Pamatojoties uz pētījuma rezultātiem, no 118 pašvaldībām 17 pašvaldībās ir iekšējais audits. Līdz ar to, ievietojot 3. formulā skaitlus, tiek aprēķināts nepieciešamais minimālais izlases apjoms, lai iegūtie dati reprezentētu ģenerālkopu.

$$n = \frac{1.96^2 * 17 * 0.5 * (1 - 0.5)}{1.96^2 * 0.5 * (1 - 0.5) + 0.05^2 * 17} \approx 16$$

Tātad, lai iegūtie anketēšanas rezultāti būtu attiecināmi uz ģenerālkopu, aprēķināts nepieciešamais respondentu skaits izlasē (skat. 5. tab.).

**Nepieciešamā respondentu skaita aprēķins**

<b>Respondentu grupa</b>	<b>Ģenerālkopas lielums</b>	<b>Izlases lielums</b>	<b>Nepieciešamais respondentu skaita izlasē</b>
Pašvaldību pārstāvji, kurās nav iekšējā audita	101	21	79*
Pašvaldību pārstāvji, kurās ir iekšējais audits	17	15	16
Iekšējie auditori	17	16	16
Zvērinātie revidenti	17	16	16
Eksperti	6	6	5

\*izlases lielums netika koriģēts pēc pagastu pašvaldību apvienošanas novados, kas samazināja pašvaldību skaitu un palielināja prasību pēc izlases lieluma.

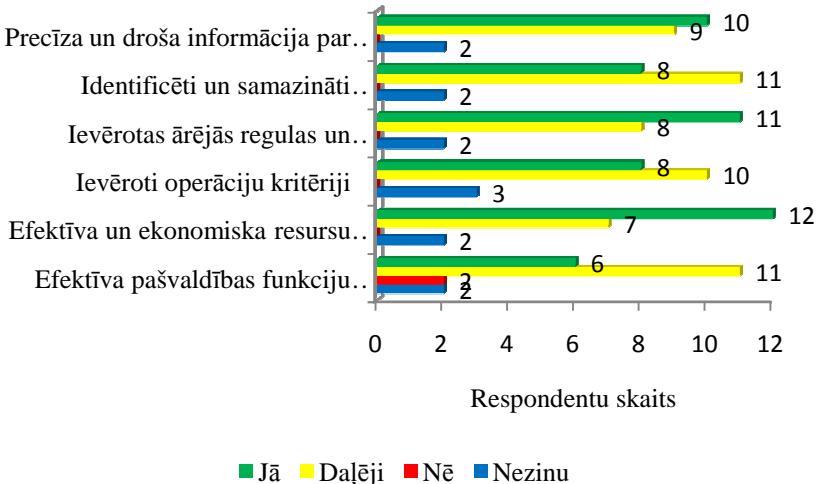
Avots: autores aprēķini un veidots apkopojums

Anketās ir iekļauti dažādu jautājumu veidi: nestukturēto atbilžu jautājumi (atvērtie, bez iepriekš sagatavotiem atbilžu variantiem) un strukturēto atbilžu jautājumi. Strukturēto atbilžu jautājumi ir skalas veida izvēles atbildes. Visās anketās strukturēto jautājumu vērtēšanā ir izmantota Likerta skala. Galējie punkti šajās skalās parasti ir ar nozīmi „pilnībā piekrītu” un „pilnībā nepiekīru”. Respondenti norādīja viņu viedokli un attieksmi, izvēloties atbildi no 1. līdz 5. kategorijai. Atsevišķos jautājumos Likerta skala ir modificēta, un respondentiem piedāvātas 3 atbilžu kategorijas – „jā”, „dalēji”, „nē”.

Visas aptaujas anketas dažādām respondentu grupām ir veidotas ar strukturētajiem jautājumiem.

Ir uzdoti vienādi jautājumi, lai apstrādes gaitā viedokļi būtu salīdzināmi, tādējādi atklājot uzskatu atšķirības un kopīgās tendences, un arī specifiski jautājumi, kas izriet no aptaujātās grupas respondentu kompetences jomas. Atvērtie jautājumi ir uzdoti pašvaldību pārstāvjiem, kurās ir iekšējais audits (Anketa B), lūdzot sniegt savu viedokli par iekšējā audita ieviešanas procesu konkrētā pašvaldībā un ar to saistītajām problēmām un risinājumiem.

Viena no respondentu grupām, kā jau tika minēts, ir eksperti. Eksperti aptaujāti individuāli, un, līdzīgi kā citām respondentu grupām, arī viņiem tika izsūtītas elektroniskas anketas, tajās eksperti sniedza savas atbildes, izmantojot konkrētus skaitļus.

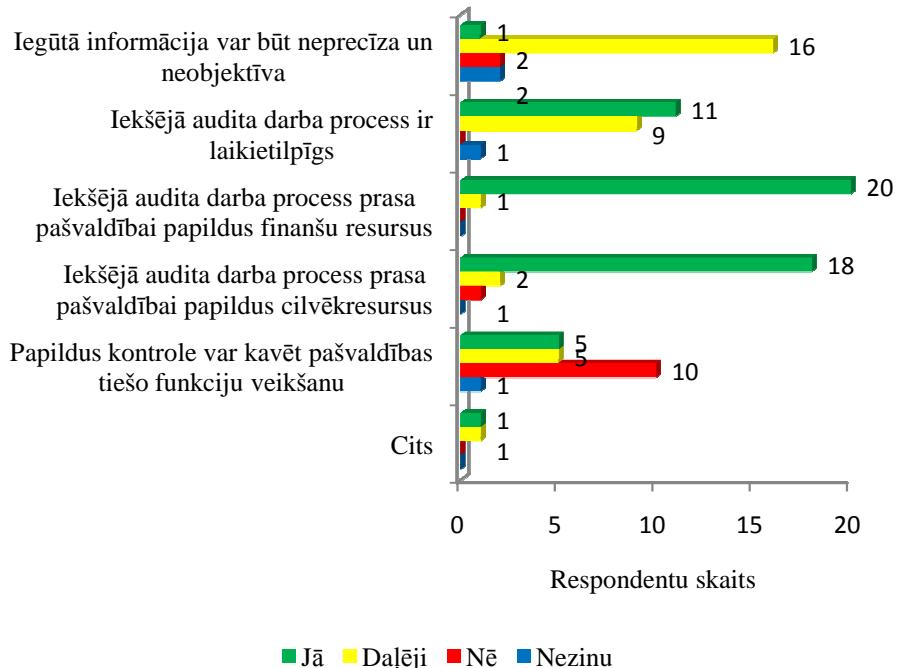


Avots: autores pētījums un konstrukcija, izvērtējot katru gadījumu n=21

### 3. att. Ieguvumi no iekšējā audita pašvaldības pārstāvju vērtējumā

Iekšējā audita nepieciešamību pašvaldības pārstāvji vērtē diezgan līdzīgi. Lielākā daļa (18 respondentu) atzīst, ka audits ir nepieciešams pašvaldības darbā, tas liecina par visai nopietnu izpratni attiecībā uz šiem jautājumiem. Taču ir arī tādi respondenti (2), kuri neuzskata pašvaldībā par nepieciešamu iekšējā audita darbu.

Kā redzams 3. attēlā, visbūtiskākie ieguvumi no iekšējā audita respondentu vērtējumā ir saistīti ar finanšu resursiem: *iekšējais audīts nodrošinātu efektīvu un ekonomisku resursu izmantošanu*, ko atzīst 12 respondenti no visiem aptaujātajiem, un *precīzu un drošu informāciju par finansēm un operācijām*, ko atzīst 10 respondenti no visiem aptaujātajiem. Šie rezultāti liecina, ka respondenti iekšējo auditu galvenokārt saista ar *finanšu sakārtošanu un grāmatvedības kontroli pašvaldībā*. Taču kā ļoti būtisks ieguvums (11 respondenti) arī *uzsvērta ārējo regulu ievērošana un atbilstoši tām sakārtota iekšējā politika*, tādējādi iekšējam auditam tiek piešķirta ne tikai *kontroles funkcija*, bet arī *pašvaldības iekšējās politikas regulācijas funkcija*.

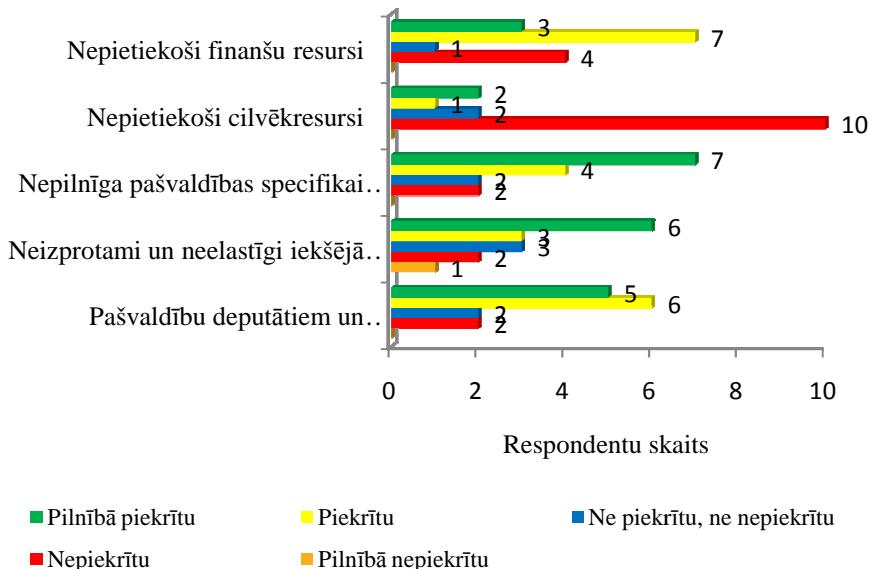


Avots: autores pētījums un konstrukcija, izvērtējot katru gadījumu n=21

#### 4. att. Iekšējā audita trūkumi pašvaldības pārstāvju vērtējumā

Kā redzams 4. attēlā, vairākums respondentu atzīst, ka *iekšējais audits prasa pašvaldībai papildu finanšu resursus* (20 respondenti) un *cilvēkresursus* (18 respondenti), kas pašreiz varētu būt izšķirīgs iemesls, kāpēc iekšējo auditu pašvaldībās neievieš. Šo divu trūkumu vērtējumā vērojama *loti liela respondentu vienprātība*. Līdzīgi ir arī ar citu faktoru: 16 respondenti par daļēju trūkumu uzskata *no iekšējā audita iegūtās informācijas neprecīzitāti un neobjektivitāti*. Būtībā salīdzinoši liela daļa respondentu tādējādi norāda, ka iekšējo auditu varētu ietekmēt subjektīvi faktori un, iespējams, arī *iekšējo auditoru nepietiekama kvalifikācija*, kas jau iepriekšējās nodaļās tika atzīta kā iespējams riska faktors iekšējam auditam. Netieši šīs atbildes norāda arī uz to, ka pašvaldību pārstāvji īsti neuzticas iekšējam auditam. Turpretim *pozitīvs* ir fakts, ka gandrīz puse aptaujāto (10 respondenti) pilnībā noliedz, *ka šāda papildu kontrole varētu kavēt pašvaldības tiešo funkciju veikšanu*.

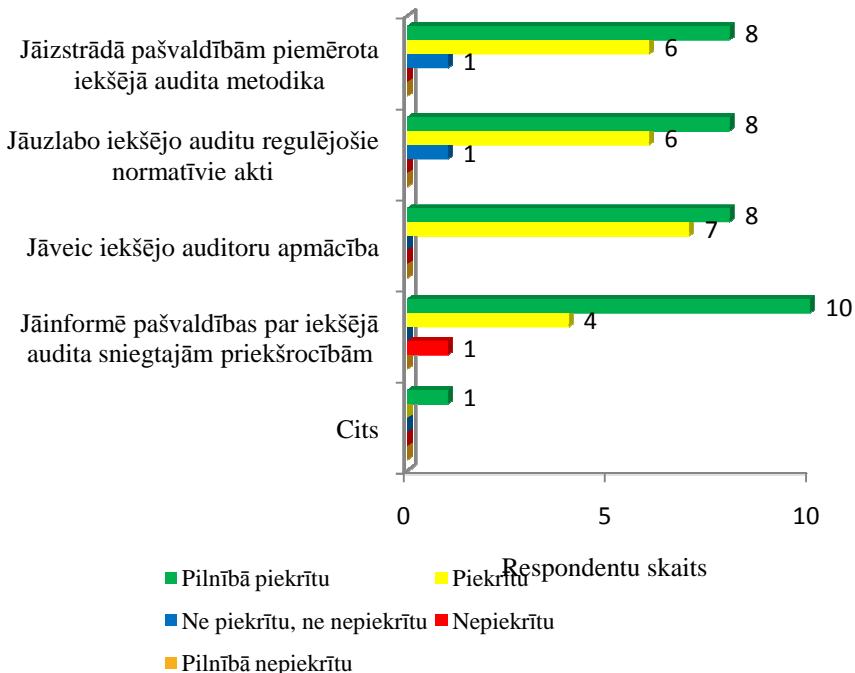
Pašvaldību pārstāvju, kurās tiek veikts iekšējais audits, viedokļi par tā nepieciešamību ir vienprātīgi: *visi no 15 aptaujātajiem atzīst, ka iekšējais audits ir nepieciešams*.



Avots: autores pētījums un konstrukcija, izvērtējot katu gadījumu n=15

#### 5. att. Respondentu vērtējums par faktoriem, kas kavē iekšējā audita attīstību Latvijas pašvaldībās kopumā

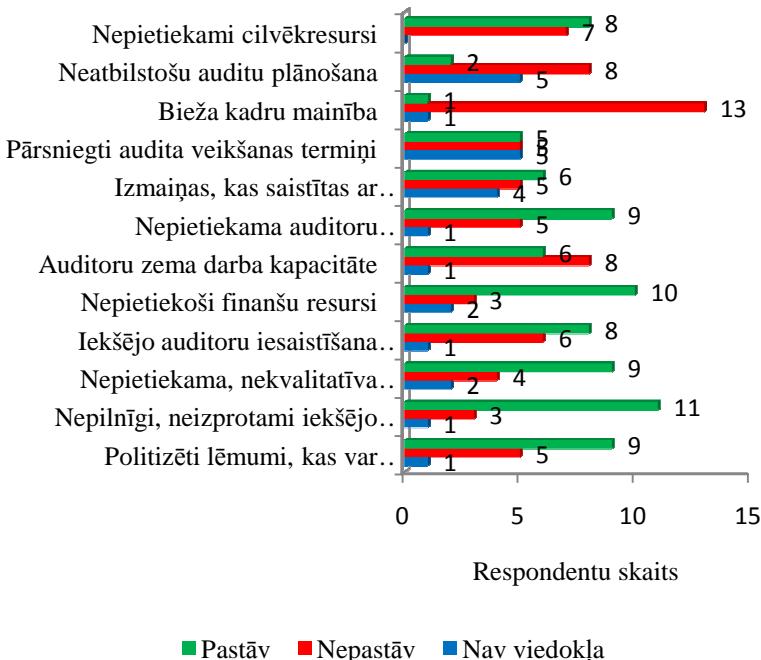
Kā redzams 5. attēlā, vērtējot iekšējā audita izveides kavējošos faktorus pašvaldībās, respondentu viedokļi ir visai atšķirīgi. Savukārt ieteikumos respondenti pauž vienprātību (skat. 6. att.). Turklat gandrīz visi uzskata, ka nepieciešams uzlabot gan metodiku, gan normatīvos aktus, gan auditoru apmācību, gan pašvaldības pārstāvju informētību, tādējādi netieši tiek norādīts, ka trūkumi ir visās minētajās jomās.



Avots: autores pētījums un konstrukcija, izvērtējot katru gadījumu n=15

#### 6. att. Pasākumi iekšējā auditā sistēmas attīstībai pašvaldībās respondentu skatījumā

Lielāka daļa respondentu (10) pilnībā piekrīt, ka pašvaldības nepieciešams informēt par iekšējā audita sniegtajām priekšrocībām, tādējādi apliecinot jau iepriekš minēto, ka *pašvaldības deputātiem un darbiniekiem trūkst izpratnes par iekšējā auditā lietderīgumu*. Cilvēkfaktors tiek uzsvērts kā viens no iekšējo auditu kavējošajiem aspektiem, kas izteikti parādās dažādos jautājumos. Tādējādi iespējams secināt, ka iekšējā auditā attīstība pašvaldībās atkarīga gan no objektīviem, gan subjektīviem faktoriem, tas ir, cilvēku attieksmes.



*Avots: autores pētījums un konstrukcija, izvērtējot katru gadījumu n=15*

#### 7. att. Iekšējā auditā realizāciju ietekmējošie riski pašvaldības pārstāvju vērtējumā

Kā redzams 7. attēlā atainotajos aptaujas datos, *ielākā daļa respondentu kā riskus iekšējam auditam atzīst šādas problēmu grupas: nepietiekami finanšu resursi, nepietiekama auditoru kompetence, apmācība un darba kvalitāte, nepilnīgi normatīvie akti, kā arī jau minētie politizētie lēmumi, kas raksturīgi pašvaldībām.*

Visas aptaujāto respondentu grupas atbalsta iekšējā auditā veikšanu pašvaldībās, tādējādi apliecinot izpratni par tā nepieciešamību. Turklāt pilnīga vienprātība par to ir dažādiem iesaistītajiem subjektiem: gan pašvaldību pārstāvjiem, gan iekšējiem auditoriem un zvērinātiem revidentiem.

**Pašvaldību iekšējā audita ieguvumi indeksu izteiksmē respondentu skatījumā**

Ieguvumi	Pašvaldības pārstāvju, kurās nav iekšējā audita, vērtējums	Iekšējo auditoru vērtējums	Zvērināto revidēntu vērtējums
Precīza un droša informācija par finansēm un operācijām	0.47	0.31	0.25
Identificēti un samazināti iespējamie riski līdz minimumam	0.38	0.56	0.56
Ievērotas ārējās regulas un atbilstoša iekšējā politika un kārtība	0.52	0.50	0.43
Ievēroti operāciju kritēriji	0.38	0.25	0.37
Efektīva un ekonomiska resursu izmantošana	0.57	0.12	0.18
Efektīva pašvaldības funkciju izpilde	0.19	0.25	0.12

Avots: autores pētījums un konstrukcija

Respondentu viedokļos *par iekšējā audita ieguvumiem* (skat. 6. tab.) vērojamas nelielas atšķirības: iekšējie auditori un zvērinātie revidēnti vairāk uzsver *iespēju identificēt un samazināt riskus* (0.56), taču pašvaldību pārstāvjiem būtiskāks ieguldījums šķiet *efektīva un ekonomiska resursu izmantošana* (0.57). Zvērinātie revidēnti *iespēju iegūt precīzu un drošu informāciju par finansēm un operācijām* nevērtē tik augstu kā pašvaldību pārstāvji, kuru indeksu vērtības ir attiecīgi 0.25 un 0.47.

Kā *būtisks trūkums* pašvaldību iekšējam auditam ir nepieciešamie *papildus cilvēkresursi*. Visaugstāk to novērtējuši pašvaldību pārstāvji (0.80), taču arī iekšējie auditori un revidēnti pauž līdzīgu nostāju (0.56). Turpretim iekšējie auditori un zvērinātie revidēnti lielākoties noliedz, ka papildus kontrole varētu kavēt pašvaldības tiešo funkciju veikšanu: indeksu vērtības ir attiecīgi (-0.75) un (-0.87). Pašvaldību pārstāvji šo faktu noliedz retāk, un līdz ar to indeksa vērtība ir salīdzinoši augstāka (-0.23). Viņi vēl īpaši uzsver iekšējā audita procesa laikietilpīgumu, kas tiek vērtēts kā samērā būtisks trūkums (indeksa vērtība 0.52). Lai gan respondentu viedokļi par iekšējo auditu izveides kavējošiem faktoriem bija diezgan atšķirīgi, viņu ierosinājumi to novēršanai ir samērā līdzīgi, jo *pilnīgi visi uzsver nepieciešamību gan uzlabot metodiku, gan normatīvos aktus, gan veikt iekšējo auditoru apmācību, gan informēt pašvaldības par iekšējā audita priekšrocībām* (skat. 7. tab.).

**Faktori, kas kavē iekšējā auditā attīstību Latvijas pašvaldībās indeksu izteiksmē dažādu respondentu grupu skatījumā**

Faktori	Pašvaldības pārstāvju, kurās nav iekšējā audita, vērtējums	Pašvaldības pārstāvju, kurās ir iekšējais audits, vērtējums	Iekšējo auditoru vērtējums	Zvērināto revidēntu vērtējums
Nepietiekami finanšu resursi	1.00	0.60	0.50	-0.06
Nepietiekami cilvēkresursi	0.57	-0.33	-0.12	0.25
Nepilnīga pašvaldības specifiskai piemērota iekšējā audita darba metodika	0.47	1.06	0.00	0.18
Neizprotami un neelastīgi iekšējā audita regulējošie normatīvie akti	0.33	0.73	-0.12	0.25
Pašvaldību deputātiem un darbiniekiem nav izpratnes par iekšējā audita lietderīgumu	0.42	0.93	1.25	1.50

Avots: autores pētījums un konstrukcija

*Zvērinātie revidēnti par būtiskiem riskiem atzīst vairākus: nepietiekamo auditoru kompetenci (0.62), auditoru zemo darba kapacitāti (0.56), nepietiekamo un nekvalitatīvo auditoru apmācību (0.56), kā arī politizētu lēmumus, kas var ietekmēt iekšējā audita darbību (0.56). Iekšējie auditori uzsver neatbilstošu auditu plānošanu un politizētos lēmumus kā vērā nēnamus riskus.*

Kopumā, izvērtējot respondentu viedokļus par risku ietekmi uz iekšējo auditu, var secināt, ka vairāk līdzīgi ir pašvaldības pārstāvju un iekšējo auditoru viedokļi, turpretim zvērinātie revidēnti izsaka daudz atšķirīgākus vērtējumus, kas liecina arī par viņu atšķirīgo skatījumu uz apskatīto problemātiku kopumā.

Iekšējā audita risku vērtējumā eksperti vienprātīgi atzīst biežo personāla mainību, nepietiekamos finanšu resursus un nepietiekamu un nekvalitatīvu auditoru apmācību, kas apliecinā jau iepriekš minēto, ka lielākās problēmas eksperti saskata cilvēkresursos. Kā liecina dati, arī finanšu resursu trūkums ir pietiekošs drauds iekšējā audita attīstībai. Daļa ekspertu atzīst arī citu risku iespējamu ietekmi.

Apkopojoj visu respondentu viedokļus par darbībām, **kas būtu jāveic, lai attīstītu audita sistēmu pašvaldībās**, autore secina, ka starp respondentiem vērojama viedokļu vienprātība:

- jāinformē pašvaldības par iekšējā audita sniegtajām priekšrocībām;
- jāveic iekšējo auditoru apmācība;
- jāizstrādā pašvaldībām piemērota iekšējā audita metodika;
- jāuzlabo iekšējo auditu regulējošie normatīvie akti.

Apkopojoši respondentu vērtējumu par **iekšējā audita ietekmējošiem riskiem**, viedokļi bija dažādi. Visi respondenti uzskata, ka pašvaldību IA darbībā pastāv vairāki riski:

- *nepietiekama auditoru kompetence un pieredze;*
- *politizēti lēmumi, kas var ietekmēt iekšējā audita darbību;*
- *nepietiekami finanšu resursi;*
- *nepietiekama, nekvalitatīva auditoru apmācība.*

Dažādu grupu respondenti *atšķirīgi vērtē iekšējā audita riskus:*

- *pašvaldībās, kurās ir iekšējais audīts, par nozīmīgu risku uzskata, ka ir nepilnīgi, neizprotami iekšējo auditu regulējošie normatīvie akti;*
- *iekšējie auditori par būtiskiem riskiem uzskata neatbilstošu auditu plānošanu; pārsniegti audita veikšanas termiņi; iekšējo auditoru iesaistīšana neplānotos auditos; izmaiņas, kas saistītas ar struktūrvienību funkcijām, reformām;*
- *tikai zvērinātie revidenti par būtiskiem riskiem uzskata biežu personāla mainību un auditoru zemo darba kapacitāti, pēdējam nepiekrit pašvaldībās esošie iekšējie auditori;*
- *iekšējie auditori un zvērinātie revidenti kopīgi atzīst, ka risku rada izmaiņas, kas saistītas ar struktūrvienību funkcijām un reformām.*

Visi respondenti uzskata, ka gandrīz *nepastāv risks, kas saistīts ar nepietiekamiem cilvēkresursiem.*

Nozares ekspertu grupa vienprātīgi uzskata, ka galvenie riski, kas ietekmē iekšējā audita attīstību pašvaldībās, ir:

- *nepietiekami finanšu resursi,*
- *bieža personāla mainība,*
- *nekvalitatīva auditoru apmācība,*
- *nepietiekami cilvēkresursi,*
- *nepietiekama auditoru kompetence un pieredze;*
- *politizēti lēmumi, kas var ietekmēt iekšējā audita darbību;*
- *auditoru zemā darba kapacitāte.*

**Visu aptaujāto respondentu grupu atbalsts iekšējā audita izveides nepieciešamībai pašvaldībās un akcentētie iekšējā audita svarīgākie ieguvumi (iespēja identificēt un samazināt riskus, efektīva un ekonomiska resursu izmantošana u.c.) apstiprina autores izvirzīto hipotēzi.**

## **5. PAŠVALDĪBU IEKŠĒJĀ AUDITA ATTĪSTĪBAS IESPĒJU ALTERNATĪVU IZVĒRTĒJUMS AR HIERARHIJAS METODES PALĪDZĪBU**

Nodaļu veido 21 lapas, 2 tabulas un 14 attēli.

Nodaļā, izmantojot hierarhijas metodi, ir veikta pašvaldību iekšējā audita efektivitātes palielināšanas un attīstības iespēju izvērtēšana un, izmantojot eksperta vērtējumu, ir pieņemts lēmums par iespējamo alternatīvu, kas izvērtēta pēc divu līmeņu kritērijiem. Apkopojoši promocijas darbā veiktos pētījuma rezultātus, izvirzītas šādas alternatīvas: *pašreizējā stāvokļa saglabāšana, lēmumu par iekšējo auditu pieņem*

*pašvaldība, jāpiesaista iekšējā audita pakalpojums no ārpuses uz noteiktu laiku tikai konkrētu uzdevumu veikšanai, nav nepieciešams iekšējais audits, iekšējais audits jānosaka ar likumu. Balstoties uz veiktajiem pētījumiem, ir izstrādāts pamatojums piemērotākā pašvaldības iekšējā audita attīstības modeļa izvēles shēmas izstrādei.*

Ekspertru aptauja tika veikta 2009. gada decembrī un 2010. gada janvārī. Kopumā savu vērtējumu deva 9 eksperti.

Lai zinātniski pamatotu ekspertru darbu un apstrādātu ekspertru vērtējumu rezultātus, izmantota amerikāņu matemātiķa Saati T. hierarhiju analīzes metode (The Analytic Hierarchy Process). Hierarhiju analīzes metodes algoritms pielāgots iekšējā audita efektivitātes palielināšanas un attīstības iespēju izvērtēšanai pašvaldībās. Hierarhiju analīzes metodes pamatā tiek izdalīti četri līmeni. *Pirmajā līmenī* tiek izvirzīts mērķis - *iekšējā audita efektivitātes palielināšana un attīstības iespējas pašvaldībās*. *Otrajā līmenī* piedāvātas piecas kritēriju grupas:

1. nodokļu maksātāju intereses;
2. pašvaldību intereses;
3. reģionu intereses;
4. valsts intereses;
5. ES intereses.

*Trešajā līmenī* tiek piedāvātas pašvaldību iekšējā audita efektivitātes palielināšanas un attīstības iespējas variantu vērtēšanas kritēriji.

Nodokļu maksātāju interešu grupas galvenie vērtēšanas kritēriji ir šādi:

- *sabiedrībai sniegto pakalpojumu kvalitātes nodrošināšana* - pašvaldībai jānodrošina nodokļu maksātājam sniegto pakalpojumu kvalitāte, to pilnveidojot un sistemātiski uzraugot;
- *visu funkciju efektīva izpildes nodrošināšana* – pašvaldības kompetencē ir pēc iespējas efektīvāk organizēt visu funkciju izpildi, tas ir, autonomās, pārvaldes un citas funkcijas, kas ir noteiktas likumā “Par pašvaldībām”. Nodokļu maksātāju vajadzības un ērtība ir visu funkciju pamatā;
- *racionāla un lietderīga pašvaldības finanšu līdzekļu izlietošana un apsaimniekošana* – lai izpildītu savas funkcijas, pašvaldībām ir pienākums racionāli un lietderīgi apsaimniekot pašvaldības kustamo un nekustamo īpašumu, kā arī atbilstoši apstiprinātajam pašvaldības budžetam izlietot paredzētos finanšu līdzekļus. Nodokļu ieņēmumi dod pašvaldībai iespēju savas funkcijas realizēt, tāpēc sistemātiska kontrole par nodokļu maksātāju līdzekļu izlietojumu sniedz lielāku pārliecību par tiesiskuma ievērošanu pašvaldības kompetences ietvaros;
- *iekšējās kontroles sistēmas kvalitātes un efektivitātes pilnveidošana* – iekšējās kontroles sistēmu organizē tā, lai nodrošinātu pašvaldības mērķu īstenošanu, resursu aizsardzību, kontroles pasākumu izveidošanu un uzturēšanu, kā arī lai sniegtu attiecīgas pašvaldības vadītājam pamatoitu pārliecību, ka:
  - pašvaldība uzdevumus izpilda atbilstoši saviem darbības mērķiem un saskaņā ar pašvaldībā noteikto kārtību un plāniem;
  - pašvaldība darbojas efektīvi, pilnībā ievērojot normatīvajos aktos noteiktās prasības;
  - pašvaldības darbības riskus pastāvīgi uzrauga un novērtē;

- pašvaldības resursi ir nodrošināti pret zaudējumiem (MK noteikumi Nr.466 par iekšējās kontroles sistēmas izveidošanas pamatprasībām, 2003).
- *komercdarbības vides uzlabošana* – pašvaldībām viena no funkcijām ir sekmēt saimniecisko darbību attiecīgajā administratīvajā teritorijā, rūpēties par bezdarba samazināšanu (Likums par pašvaldībām, 1994).

Pašvaldību interešu grupā ir iekļauti dažādi vērtēšanas kritēriji, kas atklāj būtiskākās pašvaldību interešu jomas:

- *pašvaldības darbības efektivitātes paaugstināšana* – pašvaldībai sava darbība jāorganizē pēc iespējas efektīvāk, lai uzlabotu sabiedrībai sniegtu pakalpojumu pieejamību un kvalitāti;
- *saimniecisko, ekonomisko un finanšu risku samazināšana* – pašvaldības saimnieciskā, ekonomiskā un finansiālā darbība ir saistīta ar vairākiem riskiem, kā, piemēram, politisko risku, budžeta samazināšanos, nodokļu ieņēmumu samazināšanos, tāpēc svarīgi, lai pašvaldības rīcībā būtu savlaicīga informācija, kas ļautu izstrādāt pasākumus, kas novērstu iepriekš minētos riskus pirms to iestāšanās;
- *negatīvo sociālo, ekonomisko un politisko sekū samazināšana* – jebkura pašvaldība saskaras ar problēmām, kas tiešā veidā ietekmē trīs jomas: sociālo, kas ir tieši saistīta ar iedzīvotāju sociālo garantiju nodrošināšanu un to uzlabošanu, ekonomisko, kas nodrošina ikvienu iedzīvotāja un uzņēmēja spēju aktīvi iesaistīties komercvides veidošanā, un politisko, kas skar tiešā veidā jebkuru lēmuma pieņemšanu pašvaldībā;
- *labas pārvaldības principu nodrošināšana* - pašvaldībai jāievēro labas pārvaldības princips, kas ietver atlātību pret privātpersonu un sabiedrību, datu aizsardzību, taisnīgu procedūru īstenošanu saprātīgā laikā un citus noteikumus, kuru mērķis ir panākt, lai pašvaldības ievērotu privātpersonas tiesiskās intereses;
- *nodokļu ieņēmumu palielināšana* - galvenie pašvaldību ieņēmumi, kas raksturo pašvaldību finanšu kapacitāti, ir nodokļu ieņēmumi, tāpēc, lai pildītu savas funkcijas, pašvaldībām ir pienākums iekasēt un administrēt nodokļus un nodevas. Pašvaldībām, pildot savas funkcijas, ir tiesības ieviest vietējās nodevas un noteikt to apmērus, lemt par nodokļu likmēm un atbrīvošanu no nodokļu maksāšanas. Pašvaldībām šos nodokļu ieņēmumus veido atskaitījumi no trim valsts nodokļiem: no nekustamā īpašuma nodokļa (100% nodoklis nonāk tās pašvaldības budžetā, kurās teritorijā īpašums atrodas), no iedzīvotāju ienākuma nodokļa (apmēram 80% nonāk tās pašvaldības budžetā, kurā ienākumu saņemējs deklarējis savu dzīvesvietu), no izložu un azartspēļu nodokļa (25% no nodokļa ienāk tās pašvaldības budžetā, kur spēļu zāle atrodas), kā arī pašvaldības budžetā tiek ieskaitīts viss nodoklis no vietējā mēroga izlozēm.

Reģionu intereses aptver plašu darbības lauku, svarīgākie kritēriji ir šādi:

- *reģionālās attīstības plānošanas, vadības, finansēšanas, uzraudzības un novērtēšanas procesa pamatprincipu ievērošana* – reģionu attīstība ir cieši saistīta ar pašvaldībām un to iespējām finansiāli nodrošināt savu attīstību. Pašvaldības mērķis ir panākt stabilāku finanšu ieņēmuma bāzi. Jāņem vērā, ka mazo pašvaldību viena no lielākām problēmām ir nodrošināt pietiekamu

pakalpojumu izpildes apjomu, jo tām trūkst finanšu resursu ilgtspējīgai un stabilai attīstībai;

- *pašvaldības teritorijas ilgtspējīga un līdzsvarota attīstība* – pašvaldības izstrādā savas teritorijas attīstības programmu un plānojumu, nodrošinot šīs programmas realizāciju un teritorijas plānojuma administratīvo pārraudzību;
- *reģionāli sociāli ekonomiskā attīstība/ekonomiski aktīvo uzņēmumu palielināšana* – reģionu atšķirības vienmēr pastāvēs, bet reģionu kapacitāti var veicināt ekonomiski aktīvu uzņēmumu atbalstišana, nodrošinot infrastruktūru, kā arī cilvēkresuru piesaistīšana. Pašvaldībām veicinot labvēlīgu komercvides veidošanos, nostiprinās reģionu attīstību;
- *pašvaldību kopbudžetu ieņēmumu palielināšana* - pašvaldību budžetu ieņēmumu rādītāji atspoguļo pašvaldībām pieejamo finanšu līdzekļu apjomu to funkciju īstenošanai un attīstībai. Salīdzinot pašvaldību budžeta rādītājus, ir iespējams noteikt pašvaldību iespēju atšķirības, lai nodrošinātu to funkciju īstenošanu;
- *konkurētspējīgu pašvaldību veicināšana* – katras pašvaldība cenšas izveidot tādu darbības modeli, kas nodrošina efektīvu darbības sistēmu, kuras pamatā ir izstrādāta koordinēta rīcības politika, izvirzītas darbības prioritātes un piešķirti finanšu resursi.

Valsts intereses vienmēr būs galvenā prioritāte, jo jebkurš no izvirzītajiem kritērijiem ir svarīgs, lai valsts intereses tiktu ievērotas atbilstoši normatīvajos dokumentos noteiktajām prasībām. Valsts interešu grupā tika izvirzīti sekojoši kritēriji:

- *nodrošināt uzraudzību par pašvaldību rīcību ar finanšu līdzekļiem un īpašumu* – pašvaldību pienākums ir racionāli un lietderīgi apsaimniekot pašvaldības kustamo un nekustamo īpašumu. Pašvaldība nodrošina finanšu revīziju veikšanu, lai kontrolētu, vai pašvaldībai piešķirtie finanšu līdzekļi, kustamais un nekustamais īpašums tiek apsaimniekots atbilstoši domes lēmumiem un iedzīvotāju interesēm. Valsts intereses uzrauga Valsts kontrole, kas savas kompetences ietvaros kontrolē pašvaldībām piešķirto finanšu līdzekļu izmantošanas lietderīgumu un likumību (Likums par pašvaldībām, 1994);
- *pašvaldību budžetu ieņēmumu iekasēšanas, uzskaites un kontroles nodrošināšana* – pašvaldību ekonomiskais pamats ir manta, tai skaitā finanšu resursi, kas veidojas no juridisko un fizisko personu nodokļu maksājumiem pašvaldības budžetā, valsts budžeta dotācijām un mērķdotācijām, kredītiem, vietējām nodevām un citiem maksājumiem. Iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšana ir viens no priekšnosacījumiem, kas rada pārliecību par ieņēmumu iekasēšanas, uzskaites un kontroles procedūru pareizību, precizitāti, pilnīgumu (Likums par pašvaldībām, 1994);
- *gada pārskata sagatavošanas prasību ievērošana* – finanšu revīziju veikšanai, revīzijas pārskatu sagatavošanai un atzinuma sniegšanai par saimnieciskā gada pārskatu pašvaldība ne retāk kā reizi gadā uzaicina auditorfirmas vai zvērinātus revidētus, kuru darbu apmaksā no attiecīgās pašvaldības budžetā paredzētajiem līdzekļiem (Likums par pašvaldībām, 1994). Valsts kontroles revīzijas mērķis ir arī pārbaudīt, vai pašvaldības saimnieciskā gada pārskats visos būtiskajos aspektos saskan ar finanšu pārskatiem, kā arī izvērtēt

pašvaldības saimnieciskā gada pārskatā uzrādīto darījumu atbilstību tiesību aktos noteiktajam;

- *grāmatvedības organizācijas, uzskaites atbilstības ievērošana atbilstoši normatīvo aktu prasībām* – normatīvs nosaka, ka grāmatvedībā uzskatāmi atspogulojami visi pašvaldības saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas pašvaldības mantiskajā stāvoklī. Grāmatvedību kārto tā, lai trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par pašvaldības finansiālo stāvokli bilances datumā, darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatētu katra saimnieciskā darījuma sākumu un norisi. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Grāmatvedībai ir jānodrošina ieņēmumu un izdevumu norobežošana pa pārskata periodiem (Likums Par grāmatvedību, 1992);
- *pašvaldību finansēšanas sistēmu pilnveidošana* – pašvaldības ekonomiskais pamats ir stabila finanšu ieņēmumu bāze. Lai nodrošinātu pašvaldības augstāku autonomijas līmeni, ir nepieciešams meklēt finansēšanas avotus, kas ļautu pašvaldības finansēšanas sistēmu pilnveidot. Viens no šādiem finansēšanas avotiem ir Eiropas Savienības finanšu līdzekļu piesaiste.

ES interešu grupā tika izvirzīti tie kritēriji, kas ir svarīgi saistībā ar ES finanšu līdzekļu saņemšanu, administrēšanu, izlietošanu atbilstoši Eiropas Savienības un Latvijas Republikas noteiktajiem normatīvajiem dokumentiem:

- *Eiropas Savienības finansēto programmu finanšu līdzekļu izlietošanas prasību ievērošana* – projekta līguma ietvaros veiktajiem maksājumiem jāatbilst ar projektu saistošo dokumentu nosacījumiem un prasībām;
- *Eiropas Savienības fondu vadības un kontroles sistēmas darbības efektivitātes nodrošināšana* – Eiropas Savienības fondu vadības un kontroles sistēmu veido, ņemot vērā institūcijas lielumu, funkciju apjomu, dažādību un sarežģītību, risku lielumu saistībā ar katru darbības sfēru, pārvaldes centralizācijas pakāpi, kā arī citus faktorus, kas ir būtiski konkrētās institūcijas funkciju īstenošanā Eiropas Savienības fondu vadības un kontroles nodrošināšanai (MK noteikumi Nr.524 Eiropas Savienības fondu vadības un kontroles sistēmas izveidošanas prasības, 2007);
- *finanšu vadības principu - saimnieciskuma, lietderības un efektivitātes - ievērošana* - budžeta apropiācijas izlieto saskaņā ar pareizas finanšu vadības principu, tas ir, ievērojot saimnieciskuma, lietderības un efektivitātes principus. Saimnieciskuma princips nosaka, lai resursi, ko pašvaldības lieto savas darbības veikšanai, būtu pieejami noliktajā laikā, pienācīgā apjomā un kvalitātē un par labāko cenu. Lietderības princips saistīts ar labāko attiecību starp izmantotajiem resursiem un sasniegto rezultātu. Efektivitātes princips ir saistīts ar konkrētu nosprausto mērķu un paredzēto rezultātu sasniegšanu (Padomes regula (EK) Nr.1605/2002 par finanšu noteikumu ievērošanu..., 2002);
- *efektīva iekšējā auditā sistēmas izveidošana un nodrošināšana* – efektīvai iekšējā auditā sistēmai jāpalīdz novērtēt iekšējās kontroles sistēma pašvaldībā, kas ietver risku vadības, kontroles un pārvaldības pasākumu kopumu, par kura

izveidošanu ir atbildīgs pašvaldības vadītājs un kura uzdevums ir nodrošināt pastāvīgu, ekonomisku, efektīvu un lietderīgu pašvaldības darbību (Likums par iekšējo auditu, 2010);

- *risku vadības procesa pilnveidošana* - risks ir jāanalizē no ekonomiskā viedokļa, salīdzinot tā ierobežošanas izmaksas ar iespējamo atdevi. Kopumā, analizējot riskus, ir jādomā nevis par riska likvidēšanu, bet par tā ierobežošanu apzināti zemā līmenī.

*Ceturtajā līmenī* tiek piedāvāti pašvaldību iekšējā audita efektivitātes palielināšanas un attīstības iespējas varianti - *alternatīvas*, kas jānovērtē pēc otrā un trešā līmeņa kritērijiem. Apkopojot promocijas darbā veiktos pētījuma rezultātus, izvirzītas šādas alternatīvas:

- *pašreizējā stāvokļa saglabāšana* – šobrīd nav noteikts ar likumu, ka pašvaldībā būtu obligāti jāievieš iekšējais audits, izņemot, ja pašvaldība ir saņemusi ES finanšu līdzekļus, tai saskaņā ar likumu “Par iekšējo auditu” jānosaka iekšējā audita sistēma un metodika. Praksē šī likuma norma netiek pietiekami ievērota, jo nav definēti konkrēti kritēriji par pašvaldību iekšējā audita sistēmas izveidošanu un nav izstrādātas iekšējā audita metodikas vadlīnijas. Likums “Par pašvaldībām” nosaka, ka var veidot Revīzijas komisijas, kuras praksē pilda noteiktus uzdevumus, ko nosaka pašvaldības vadība un kas ir nepieciešami finanšu revīzijas veikšanai;
- *lēmumu par iekšējo auditu pieņem pašvaldība* – ņemot vērā, ka pašvaldības atšķiras gan pēc iedzīvotāju daudzuma, gan pēc budžeta lieluma, tad pašvaldība var izvērtēt iekšējās kontroles sistēmas līmeni un pieņemt lēmumu atbilstoši veiktajam izvērtējumam vai piesaistīt vienu iekšējo auditoru, vai izveidot iekšējā audita struktūrvienību;
- *jāpiesaista iekšējā audita pakalpojums no ārpuses uz noteiktu laiku tikai konkrētu uzdevumu veikšanai* – pašvaldība, izvērtējot finanšu un cilvēku resursu pieejamību, pieņem lēmumu katrā konkrētā gadījumā, nepieciešamības gadījumā piesaistot iekšējā audita pakalpojumus;
- *nav nepieciešams iekšējais audits* – iekšējās kontroles sistēmas izveidošanu, tās pārraudzību un uzlabošanu nodrošina pašvaldība bez iekšējā audita;
- *iekšējais audits jānosaka ar likumu* – likuma mērķis būtu noteikt tiesisko regulējumu iekšējā audita sistēmas izveidošanai, darbībai un koordinēšanai pašvaldībā.

Iekšējā audita efektivitātes palielināšanas un attīstības iespējas pašvaldībās *vērtēja* šādi *eksperti*:

- 1) Gaida Kalniņa, LLU EF Grāmatvedības un finanšu katedras profesore, Dr.oec un zvērināta revidente,
- 2) Aivars Putniņš, Auditoru kompānijas AS ”BDO” zvērinātais revidents,
- 3) Ilvija Grūba, Iekšējā audita padomes priekšsēdētāja, profesionālās biedrības ”Iekšējo auditoru institūts” valdes locekle, ”Pricewaterhouse Coopers SIA” vecākā konsultante,
- 4) LR Valsts kontrole, Revīzijas, metodoloģijas, analīzes un attīstības departamenta pārstāvis,

- 5) Reģionālās attīstības un pašvaldību lietu ministrija, Audita departamenta pārstāvis,
- 6) Kandavas novada domes pārstāvis,
- 7) Salaspils novada domes pārstāvis,
- 8) Finanšu ministrijas Centrālās Finanšu Līguma Aģentūras pārstāvis,
- 9) Romēna Šulca, Mg.oec., starptautiskas auditorkompānijas AS “BDO” auditore.

Eksperi tika izvēlēti tā, lai tie pārstāvētu visas piecas interešu grupas, kuras var sniegt savu profesionālo novērtējumu saistībā ar iekšējā audita efektivitātes palielināšanu un attīstības iespējām pašvaldībās.

Eksperiem vispirms bija jāsalīdzina visu variantu vērtēšanas kritēriju grupas pa pāriem attiecībā pret kopējo mērķi, kas parādās pirmajā līmenī, izmantojot vai pielietojot 9 ballu vērtēšanas sistēmu. Kritēriju grupu salīdzināšanas rezultātus katrs ekspersts ierakstīja tabulā, kas izveidota matricas formā (skat. 8. tab.).

8. tabula

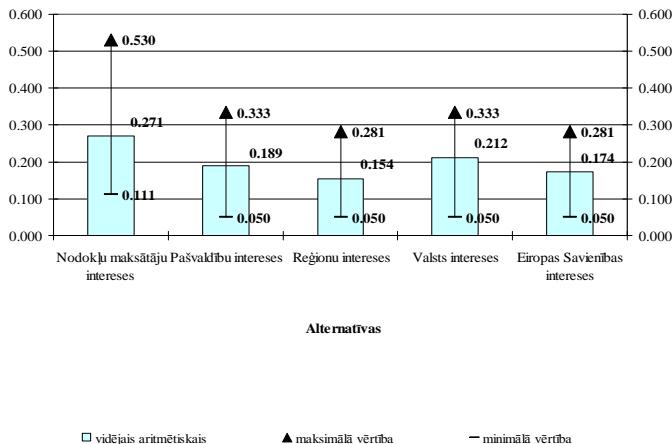
#### **Eksperta B 2. līmeņa kritēriju (subjektu interešu) vērtējums – prioritāšu noteikšana**

Kritēriju grupas	Nodokļu maksātāju intereses	Pašvaldību intereses	Reģionu intereses	Valsts intereses	Eiropas Savienības intereses	Ipašvektora komponentes	Prioritāšu vektora komponentes
Nodokļu maksātāju intereses	1	5	5	3	3	2.95	0.46
Pašvaldību intereses	1/5	1	1	1/3	1/3	0.47	0.07
Reģionu intereses	1/5	1	1	1/3	1/3	0.47	0.07
Valsts intereses	1/3	3	3	1	1	1.25	0.19
Eiropas Savienības intereses	1/3	3	3	1	1	1.25	0.19
$\lambda =$	5.073						
SI=	0.018						
SV=	<b>1.12</b>						
SA=	0.016						

*Avots: autores aprēķini pēc eksperta vērtējuma*

Eksperta viedoklis tiek pārbaudīts ar saskaņotības indeksa (SI) palīdzību, salīdzinot to ar varbūtējo vai teorētisko saskaņotības indeksu (SV) un tādējādi nosakot saskaņotības attiecību (SA).

Izdalot saskaņotības indeksu SI=0.018 ar atbilstošās matricas varbūtējo saskaņotību SV=1.12, aprēķinām saskaņotības attiecību SA=0.016, kas ir ļoti labi (skat. 7. tab.). Saskaņotības attiecībai ir jābūt mazākai par 10% vai 0.10. Atsevišķos gadījumos (lielākām matricām) var pieļaut 20%, bet ne lielāku.



*Avots: autores pētījums un konstrukcija*

#### 8.att. Ekspertu vērtējums par iekšējā audita attīstības iespējām pašvaldībās pa kritēriju (interesu) grupām

Katrai kritēriju grupai bez attiecīgo prioritāšu vektora koordināšu vidējā aritmētiskā vēl ir parādīta tā minimālā un maksimālā vērtība (skat. 8. att.). Kā redzams, vismazākā amplitūda starp minimālo un maksimālo prioritātes vektora koordināti ir kritēriju grupām "Valsts intereses" (29%) un "Reģionu intereses", "Eiropas Savienības intereses" (36%) nozīmē, ka eksperti viedokļi šajos jautājumos bija vairāk saskaņoti. Vislielākais variācijas koeficients bija "Pašvaldību interesēm" (52%), kas liecina, ka pusei ekspertu viedokļi dalījās.

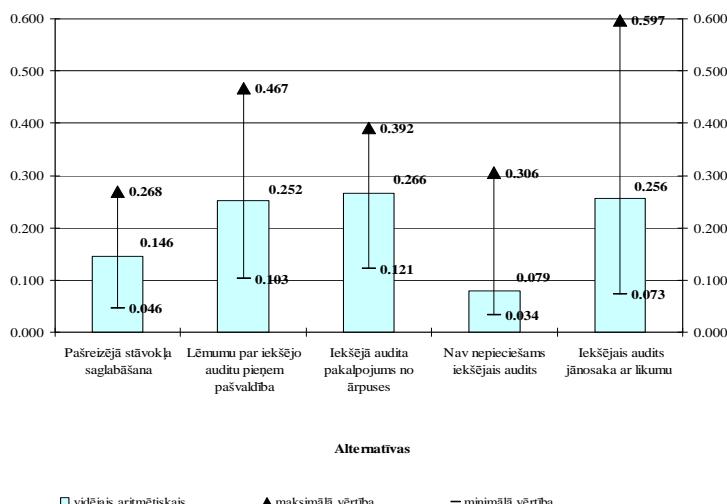
Eksperti izvērtēja arī 5 alternatīvos pašvaldību iekšējā audita efektivitātes palielināšanas un attīstības iespēju variantus ar katru no 25 kritērijiem.

Par kritēriju „Nodokļu maksātāju intereses” augstāko vidējo vērtējumu ir ieguvis variants, ka lēmumu par iekšējo auditu pieņem pašvaldība (0.27), tomēr eksperti turpat līdzās izvirza arī otru variantu, kas paredz, ka jāpiesaista iekšējā audita pakalpojums no ārpuses uz noteiktu laiku tikai konkrētu uzdevumu veikšanai (0.25), zemāko vērtējumu saņēmis variants, kas paredz pašreizējā stāvokļa saglabāšanu. Mazākās ekspertu viedokļu atšķirības bija attiecībā uz variantu, ka jāpiesaista iekšējā audita pakalpojums no ārpuses uz noteiktu laiku tikai konkrētu uzdevumu veikšanai (40%). Tas apliecinā, ka eksperti saprot - pašvaldībās ir ierobežoti finanšu resursi un varbūt visās pašvaldībās nav nepieciešams iekšējais audits, bet tās var izmantot alternatīvu, pērkot konkrētu pakalpojumu noteikta uzdevuma veikšanai, kas ļauj piesaistīt augsti kvalificētus speciālistus un saņemt kvalitatīvu pakalpojumu ar augstu pievienoto vērtību. Jāatzīst, ka pašvaldības ir ļoti atšķīgas gan pēc iedzīvotāju skaita, gan pēc budžetiem, to arī parādīja darbā izmantotās klastera metodes rezultāti. Tāpēc

katras pašvaldības kompetences ietvaros ir izveidot tādu iekšējās kontroles sistēmu, kas visefektīvāk nodrošinātu kontroli par pašvaldības finanšu līdzekļu izlietošanu atbilstoši apstiprinātajam budžetam un tāmēm, kā arī ļautu kontrolēt, vai pašvaldības finanšu līdzekļi, kustamā un nekustamā manta tiek apsaimniekota atbilstoši pašvaldības lēmumiem un nodokļu maksātāju interesēm.

Kopējais vērtējums pēc visiem 25 kritērijiem ir atveidots diagrammā (skat. 9. att.). *Ekserti tomēr uzskata, ka jāpiesaista iekšējā audita pakalpojums no ārpuses uz noteiktu laiku tikai konkrētu uzdevumu veikšanai (0.26).* Vismazāk ekspertu viedokļi atšķirās par šo alternatīvu (31%). Ekserti, kuri pieņēma lēmumu par alternatīvu, pārstāvēja nodokļu maksātāju, ES un daļa arī ārējo revidēntu intereses.

Ekserti uzskata, ka nodokļu maksātāja interešu labā visoptimālākā alternatīva ir iekšējā audita piesaistīšana no ārpuses, kas ļauj samazināt izmaksas pašvaldībai pie esošās ekonomiskās situācijas valstī. Pašvaldību budžeti gan 2009. gadā, gan 2010. gadā ir samazinājušies, un jebkuras jaunas struktūras izveide prasa papildus finanšu resursus, tāpēc svarīgi nevis atteikties no iekšējā audita funkciju veikšanas, bet saskaņot iespējamos zaudējumus ar ieguvumiem, izmantojot ekonomiskāko alternatīvu.



*Avots: autores pētījums un konstrukcija*

#### 9. att. Pašvaldību iekšējā audita attīstības iespēju alternatīvu globālie prioritāšu vektori

Tomēr jāpiebilst, ka neviens no alternatīvām neiegava pārliecinošu ekspertu novērtējumu. Ekserti vienādi novērtējuši divas alternatīvas, kas paredz, ka lēmumu par iekšējo auditu var pieņemt pašvaldība un ka iekšējais audits ir jānosaka ar likumu (0.25). Ekspertu viedokļi attiecībā uz alternatīvu, kas paredz, ka lēmumu pieņem pašvaldība, atšķirās vairāk (41%), bet attiecībā uz trešās alternatīvas izvēli ekspertu

viedokļos vienprātības bija vēl mazāk (58%). Eksperti, kuri pieņēma lēmumu par alternatīvu, kas paredz, ka lēmumu pieņem pašvaldība, pārstāvēja valsts, reģionu, pašvaldību intereses. Savukārt eksperti, kuri pieņēma lēmumu par alternatīvu, kas paredz, ka iekšējais audits ir jānosaka ar likumu, pārstāvēja ārējo un iekšējo revidēntu intereses.

**Pētījuma darba autore uzskata, ka to apstiprina arī iepriekšējā nodaļā analizētie aptaujas rezultāti, ka visas pašvaldības šobrīd nav pilnībā gatavas ieviest iekšējo auditu, kā galvenos traucējošos faktorus minot finanšu resursu un kvalificētu speciālistu nepieiekamību.**

Izvēlētie eksperti pārstāvēja atšķirīgas interešu jomas, un hierarhiju analīze parādīja, ka ekspertu viedokļi bija samērā atšķirīgi, tas ir izskaidrojams ar to, ka eksperti, izvērtējot visus kritērijus un esošās situācijas nepilnības, izvēlējās to alternatīvu, kas sasniegta visrezultatīvākos rādītājus attiecībā uz iekšējā audita veikšanu pašvaldībās. Ekspertu vērtējums pilnībā atbilst esošajai situācijai, jo katrai alternatīvai ir savi ieguvumi un trūkumi.

**Pētījuma autore uzskata, ka iekšējais audits var veicināt iekšējās kontroles sistēmas nodrošināšanu un palīdzēt pašvaldības vadībai to rezultatīvi veikt.**

Hierarhiju analīzes metodes rezultāti pilnībā apliecinā, ka visi eksperti uzskata - iekšējais audits pašvaldībās ir nepieciešams, bet jautājums paliek atklāts, kādu no alternatīvām izvēlēties un vai tai ir jābūt vienai. Pētījuma autore uzskata, ka noteicošais ir nodrošināt efektīvu iekšējā audita darbību ar mērķi palīdzēt pašvaldības vadībai. Šī pētījuma rezultātiem ir praktiska nozīme, tie ir reprezentatīvi, jo eksperti pārstāvēja visas interešu jomas: nodokļu maksātāju, pašvaldību, reģionu, valsts, ES.

#### **Kopumā pētījuma autore secina:**

1. Vērtējumā par pašvaldību iekšējā audita efektivitātes palielināšanas un attīstības iespēju kā galvenos kritērijus eksperti min:
  - sabiedrībai sniegtu pakalpojumu kvalitātes nodrošināšana;
  - pašvaldības darbības efektivitātes paaugstināšana;
  - pašvaldību kopbudžeta ieņēmumu palielināšana;
  - nodrošināt uzraudzību par pašvaldību rīcību ar finanšu līdzekļiem un mantu;
  - Eiropas Savienības finansēto programmu finanšu līdzekļu izlietošanas prasību ievērošana.
2. Pēc hierarhiju analīzes metodes rezultātiem ekspertu viedokļi bija samērā līdzīgi attiecībā uz trīs alternatīvām: iekšējā audita pakalpojums no ārpuses uz noteiktu laiku tikai konkrētu uzdevumu veikšanai; iekšējais audits ir jānosaka ar likumu; lēmumu par iekšējo auditu var pieņemt pašvaldība.
3. Ekspertu lielāka vienprātība bija par labu alternatīvai - iekšējā audita pakalpojuma piesaiste no ārpuses uz noteiktu laiku tikai konkrētu uzdevumu veikšanai, kas, pēc ekspertu domām, šobrīd var nodrošināt efektīvāku iekšējo auditu pašvaldībās un ir viena no optimālākām iekšējā audita attīstības iespējām.
4. Izvērtējot pašvaldību iekšējā audita attīstības iespēju alternatīvas, hierarhiju analīzes metode ļava izvērtēt četru līmeni kritērijus, trešajā līmenī izvirzot

pašvaldību iekšējā auditā efektivitātes palielināšanas un attīstības iespēju variantu vērtēšanas kritērijus nodokļu maksātāju interešu griezumā.

Pētījuma rezultāti apliecināja darba hipotēzē ietverto iedzīvotāju interešu nozīmīgumu, jo ekspertu vērtējumā augstākais vidējas prioritātes vērtējums tika dots kritēriju grupai “nodokļu maksātāju intereses” un kritērijam “sabiedrībai sniegto pakalpojumu kvalitātes nodrošināšana”.

## 6. PAŠVALDĪBU IEKŠĒJĀ AUDITA ATTĪSTĪBAS MODEĻA IZVĒLES SHĒMA

Nodaļu veido 23 lapas, 7 tabulas un 6 attēli.

Nodaļā izstrādāti pašvaldību iekšējā auditā attīstības virzieni un modeļa izvēles kritēriji, kas balstīti uz situācijas, problēmu un attīstības analīzes rezultātiem. Tieks ņemti vērā tādi faktori kā pašvaldības risku novērtējums, to radīto zaudējumu smagums, pašvaldības auditā struktūrvienības izveides iespējamās izmaksas un auditora amata aprakstā iekļautās funkcijas un pienākumi u.c.

Pašvaldību iekšējā auditā attīstības modeļu izveides mērķis ir samazināt nenoteiktību par iekšējā auditā attīstību nākotnē, tāpēc iegūtā informācija ir zinātniski pamatota ar aptaujas, ekspertmetodes, klastera, hierarhijas metodēm, izveidota risku matrica, pamatojoties uz pētījumu rezultātu analīzē pieņemtajiem lēmumiem, izmantotas arī zaudējumu novērtēšanas metodes u.c. Ir analizētas iespējamo lēmumu īstenošanas sekas.

Uz iepriekš veikto pētījumu pamata darba autore ir izstrādājusi pašvaldību iekšējā auditā risku vadības procesa metodisko pieeju, lai pilnvērtīgāk izvērtētu iekšējā auditā ietekmējošos faktorus pašvaldībās un noteiktu piemērotāko modeli iekšējā auditā attīstībai. Pētījuma autore izmantoja risku kvalitatīvās novērtēšanas metodi - *risku matricas* sastādīšanu.

Matricas lauki ir sadalīti četrās krāsu grupās, kas papildus ir raksturotas ar vienu no četriem burtiem. Šie burti ir aizgūti no angļu ekonomiskajā literatūrā pieņemtajiem riska līmeņa apzīmējumiem. Izvērtējot riska varbūtības un seku smagumu, nosaka turpmāko rīcības plānu:

- *E (extreme)- ārkārtējs risks* - nepieciešama tūlītēja rīcība, piemēram, neturpināt riskanto darbību līdz brīdim, kad riska līmenis nav reducēts;
- *H (high) - augsts risks* - nepieciešama augstākā līmeņa vadības darbība;
- *M (moderate) - vidējs risks* - ir jānosaka vadības pienākumi;
- *L (low) - zems risks* - tiek kontrolēts ar ikdienišķām procedūrām.

Tālāk darba autore pielieto *bīstamības indeksu metodi* pēc risku identifikācijas un reģistrācijas, kuru iesāk ar lielumu piešķiršanu jeb dimensiju noteikšanu. Autore lieto punktu sistēmu. Novērtēšanas principi ir apkopoti 9. tabulā.

Bīstamības indeksu metodes pamatā ir *risku faktora novērtēšana pēc trīs kritērijiem*:

- *risku varbūtība* - vērtējot risku, tiek novērtēta risku iestāšanās varbūtība;

- *risku ietekmes laiks* - šis faktors raksturo laika periodu, kas būtu nepieciešams pašvaldībai, lai samazinātu riska ietekmi, veicot atbilstošus pasākumus. Ja ietekme ir pēkšņa, pašvaldība var uz to tikai reaģēt. Riska ietekmes laika noteikšana nozīmē riska definēšanu saistībā ar tā ietekmes pakāpi uz pašvaldības stratēģiju;
- *zaudējumu smagums* - to parasti nosaka pašvaldības specifika (pēc lieluma un budžeta apjoma), līdz ar to katra pašvaldība var noteikt savu smaguma skalu.

9. tabula

### Punktu sistēma risku lieluma noteikšanā

Nr.	Sistēmas sastāvdaļa	Paskaidrojums			
1	Risku varbūtība	Raksturojošie kritēriji			
		Punktu sk.	Raksturojums	Piemērs	
		1	Loti reti	Reizi 24 mēnešos	
		2	Reti	Reizi 6 - 12 mēnešos	
		3	Periodiski	Reizi 3-5 mēnešos	
		4	Atkārtoti	Reizi mēnesī	
2	Risku ietekmes laiks	Raksturojošie kritēriji			
		Punktu sk.	Raksturojums	Piemērs	
		1	Var iestāties ilgā laika periodā, nodrošinot iespējas ierobežot ietekmi	Par riska iestāšanos ir zināms jau vairākus mēnešus iepriekš (likumdošanas izmaiņas)	
		2	Iestājas ātri, bet ietekme parādās vairākos atskaites periodos. Iepriekšēja brīdinājuma iespējas ir ierobežotas	Notikums, kam seko izmaksas noteiktā laika periodā (pakalpojuma atsaukšana, pakalpojuma pārtraukšana )	
		3	Iestājas pēkšņi, ietekme ir jūtama uzreiz	Bez brīdinājuma (negaidīts notikums)	
		Raksturojošie kritēriji			
3	Zaudējumu smagums	Punktu sk.	Raksturojums	Piemērs	
		1	Mazi zaudējumi	< 1 000 LVL	
		2	Lieli zaudējumi, bet ne materiālie	< 10 000 LVL	
		3	Minimālais materiālo zaudējumu līmenis	Lielajām pašvaldībām > 10 000 LVL	
		4	Lieli finansiālie zaudējumi	Lielajām pašvaldībām > 100 000 LVL	
		5	Katastrofiskie zaudējumi	> 100 000 LVL	

Avots: autores veidota tabula un pētījums

Kopējais punktu skaits katram risku faktoram tiek noteikts (Šuškeviča, 2002), pielietojot sekojošu formulu:

$$P_{kopā} = (P_{riska\ varbūtība} + P_{riska\ ietekmes\ laiks}) \times P_{zaudējumu\ smagums} \quad (4)$$

kur

P - punktu skaits saskaņā ar 8. tabulā atspoguļoto punktu sistēmu.

Pēc kopējā punktu skaita noteikšanas *riski tiek iedalīti pēc prioritātēm*. Tā rezultātā tiek identificēti būtiskākie risku faktori, kam būtu jāpievērš īpaša uzmanība (Petere, Voronova, 2003). Šajā posmā pašvaldības vadībai jāsāk meklēt risinājumi šo būtiskāko risku vadīšanai. Tikai un vienīgi pēc risku prioritāšu noteikšanas pašvaldībai ir vērts ieguldīt ievērojamus līdzekļus risku modelēšanai.

*Būtiskākie risku faktori tiek sadalīti divās kategorijās:*

- *viegli vadāmie riski* – pašvaldībai pazīstamie riski; to vadībai, pašvaldības personālam jau ir nepieciešamās zināšanas un pierede;
- *stratēģiskie riska faktori* – pašvaldībai nepazīstamie; var izraisīt nepieciešamību pēc ievērojama finansējuma un būtiskām izmaiņām pašvaldības stratēģiskajos virzienos.

Tālāk pētījuma autore pielieto *Zaudējumu novērtēšanas metodi*. Šīs metodes būtība ir tāda, ka zaudējumu rašanās varbūtību aprēķināšanai tiek analizēti visi statistiskie dati, kas attiecas uz pašvaldībā īstenoto operāciju rezultativitāti (Vedja, 2002). Riski tiek sagrupēti risku zonās.

Tiek izdalītas piecas risku pamatzonas:

- *bezrisku zona*;
- *minimālā risku zona (pieļaujamā)*;
- *paaugstinātā risku zona (pieļaujamā)*;
- *kritiskā risku zona*;
- *katastrofālā (nepieļaujamā) risku zona*.

Bezriska zona 0-D. Šai zonā zaudējumi nav gaidāmi. Iegūstami vismaz aprēķinātie ieņēmumi, bet, pašvaldībai izpildot līguma (darījuma) prasības, teorētiski ieņēmumi nav ierobežoti. Risku koeficients K1=0.

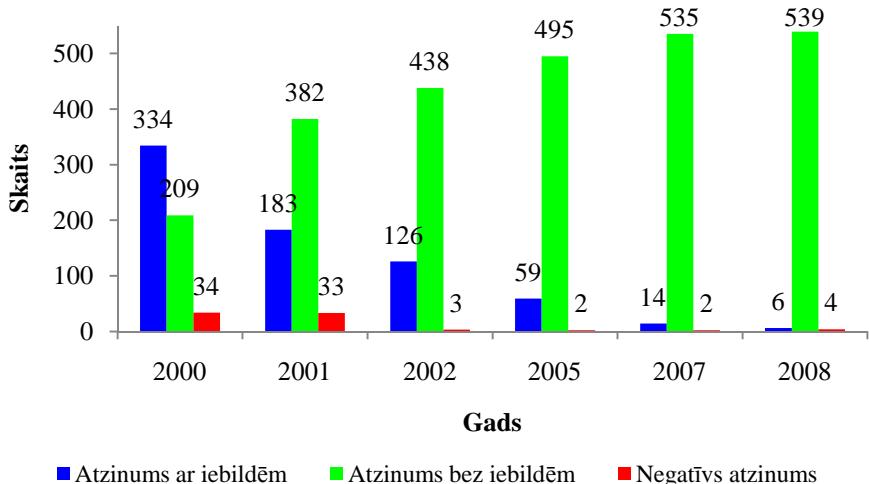
Minimālā risku zona 0-A< 0-A. Zonai raksturīgs samērā zems zaudējumu līmenis, kas nepārsniedz ieņēmumu lielumu intervālā 0-A. Risku koeficients šajā zonā K2=K0-A1. Pašvaldība riskē ar to, ka sliktākajā gadījumā neiegūs ieņēmumus un nevarēs segt saistības. Visbiežāk būs gadījumi, kad strādās uz „0” vai ar nelieliem ieņēmumiem.

Paaugstinātā risku zona A1-B1<0-B. Zonai raksturīgs zaudējumu līmenis, kas summāri nepārsniedz aprēķināto ieņēmuma lielumu vai ir vienāds ar to. Risku koeficients K3=KA1-B1. Pašvaldība riskē ar to, ka sliktākajā gadījumā spēs segt tikai visus izdevumus, bet labākajā gadījumā (reti) iegūs niecīgus ieņēmumus, ar ko nevarēs nokārtot ne saistības, ne arī attīstīt pašvaldību.

Kritiskā risku zona B1-C1<0-C. Šajā zonā iespējamie zaudējumi ir lielāki par aprēķinātiem ieņēmumiem, bet vissliktākajā gadījumā var sasniegt visu ieņēmumu robežu. Risku koeficients K4=KB1-C1. Šajā risku zonā vēl saglabājas nelielas cerības turpināt darbību, paredzot ievērojamu daļu pašvaldību funkciju nodošanu privātajam sektoram.

Katastrofālā (nepielaujamā) risku zona C1-D1<0-D. Šīs zonas robežas iespējamie zaudējumi pārsniedz kritisko līmeni un savā maksimālajā izteiksmē var sasniegt pašvaldības mantiskā stāvokļa vērtību. Katastrofālais risks neizbēgami novērpaši tikt galā (Vedla, 2002).

Šīs metodes priekšrocība ir tās vienkāršais aprēķins, kas ļauj riskus sadalīt kategorijās un tādējādi veikt pirmējo riska pretpasākumu novērtējumu. Tā ir salīdzinoši vienkārša un ātri ļauj izanalizēt dažādu pašvaldību riska pakāpi, tādējādi novērtējot risku un palīdzot pieņemt lēmumu.



Avots: autores pētījums un aprēķini pēc Valsts kontroles Revīzijas ziņojumiem par LR gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem (2000-2008) datiem

#### 10. att. Zvērinātu revidēntu novērtējums par pašvaldību gada pārskatiem no 2000. līdz 2008.gadam

Pētījuma rezultātā tika izpētīti un izanalizēti Valsts Kontroles Revīzijas ziņojumi par gada pārskatiem un pašvaldības budžeta izpildi laika periodā no 2000. gada līdz 2008. gadam, lai identificētu un novērtētu riskus, kas atspoguļoti šajos ziņojumos. Finanšu revīziju veikšanai, revīzijas pārskatu sagatavošanai un atzinuma sniegšanai par saimnieciskā gada pārskatu pašvaldība ne retāk kā reizi gadā uzaicina auditorfirmas vai zvērinātus revidēntus, kuru darbu apmaksā no attiecīgās pašvaldības budžetā paredzētajiem līdzekļiem (Likums par pašvaldībām, 1994), un revīzijas rezultāti atspoguļoti 10. attēlā.

Pētījuma rezultātā tika apkopoti Valsts Kontroles revīzijas konstatējumi, secinājumi un ieteikumi par laika periodu no 2006. gada līdz 2008. gadam. Valsts Kontrole riskus ir iedalījusi pēc šādām prioritātēm: augsts, vidējs un zems. Tieks identificēti būtiskākie riska faktori, kam būtu jāpievērš īpaša uzmanība:

- augsta prioritāte:* pārskata sagatavošanas pareizība un grāmatvedības uzskaitē, tiesību normu pārkāpumi, ilgtermiņa ieguldījumi, kreditori;
- vidēja prioritāte:* budžeta ieņēmumi un izdevumi;
- zema prioritāte:* izdevumi dienesta transportlīdzekļu izmantošanai, sakaru pakalpojumu izdevumi, nodevu ieņēmumu uzskaitē.

Darba autore veica risku analīzi un novērtējumu, lai pierādītu nepieciešamību pašvaldības vadībai nodrošināt būtiskāko risku vadīšanu, jo tikai pēc risku prioritāšu noteikšanas pašvaldībai ir pamats ieguldīt šim mērķim ievērojamus līdzekļus (skat. 10. tabulu).

10. tabula

### Risku raksturojums un novērtējums

Riska prioritāte			Sākotnējā riska novērtējums				Iekšējās kontroles novērtējums	Atlikušā riska novērtējums
Riska veids	Risks	Riska ID numurs	Riska varbūtība	Riska ietekmes laiks	Zaudējumu smagums	Bistamības indekss		
1	2	3	4	5	6	7=(4+5)*6	8	9=7-8
Augstas prioritātes	Tiesību normu pārkāpumi	R1	5	1	4	24	2	22
	Ilgtermiņa ieguldījumi	R2	5	2	3	21	2	19
	Pārskata sagatavošanas pareizība	R3	4	1	4	20	2	18
	Grāmatvedības uzskaitē	R4	5	2	3	21	3	18
	Kreditori (aizņēmumi)	R5	3	1	4	16	3	13
Vidējas prioritātes	Budžeta ieņēmumi un izdevumi	R6	4	2	3	18	3	15
Zemas prioritātes	Izdevumi dienesta transportlīdzekļu izmantošanai	R7	4	3	1	7	4	3
	Sakaru pakalpojumu izdevumi	R8	4	3	1	7	4	3
	Nodevu ieņēmumu uzskaitē	R9	3	2	2	10	4	6

Avots: autores aprēķini un apkopojums

Risku sākotnējais novērtējums tiek veikts, lai noteiku konkrēta riska ietekmi uz pašvaldības darbību. Risku varbūtības un riska ietekmes laika summas reizinājums ar zaudējuma smagumu ir vērtība, kas izteikta kā bīstamības indekss un norāda uz riska līmeni, ko pašvaldība ir spējīga un vēlas uzņemties, t. i., risku pieņemšanas līmenis. Bīstamības indeksa pielietojums grafiski ir attēlots 11. attēlā. Tas parāda risku iedalījumu zonās, kas raksturo risku pieņemšanas līmeni, jo augstāks bīstamības indekss, jo nevēlamāks ir risks, jo lielāka uzmanība jāpievērš risku samazināšanai.

Zaudējumi				Ieguvumi				
5.	4.	3.	2.	1.				
D <sub>1</sub>	C <sub>1</sub>	B <sub>1</sub>	A <sub>1</sub>	0	A	B	C	D
Katastrofālā riska zona	Kritiskā riska zona- R1, R3, R5	Paaugstinātā riska zona- R2, R4, R6	Minimālā riska zona- R9	Beziska zona - R7, R8				
<b>Pielaujamā riska zona – „risku pieņemšanas līmenis”</b>								

Avots: autores aprēķini un apkopojums

### 11. att. Pašvaldību risku zonas raksturojums

Risku zonēšana tiek veikta, nemot vērā gan zaudējuma smagumu, gan risku bīstamības indeksu, pieņemot, ka:

- beziska zonas zaudējumu smagums ir 1 ;
- minimālās risku zonas zaudējumu smagums ir 2;
- paaugstinātās risku zonas zaudējumu smagums ir 3;
- kritiskas risku zonas zaudējumu smagums ir 4;
- katastrofālās risku zonas zaudējumu smagums – 5.

Pašvaldības ieņēmumi un izdevumi, kas atrodas beziska zonā labvēlīgos apstākļos, efektīvi apsaimniekojot pašvaldību finanšu resursus, var sniegt pašvaldībai iespēju ekonomēt izmaksas vai gūt papildus budžeta ieņēmumus, tādējādi efektīva risku vadība sniedz noteiktus ieguvumus.

Darba autore iesaka novērtētos riskus atspoguļot trīs līmeņu risku matricā:

- *H (high) - augsts risks;*
- *M (moderate) - vidējs risks;*
- *L (low) - zems risks.*

Riski tiek aranžēti, nemot vērā riska iestāšanās varbūtības un seku reizinājumu. Trīs līmeņu risku matrica ir atspoguļota tabulā (skat. 12. attēls).

Varbūtība	Sekas				
	1	2	3	4	5
5	L	M	H	H	H
4	R7, R8	M	R6	R3	R1
3	L	R9	M	R5	R2, R4
2	L	L	M	M	M
1	L	L	L	L	L

*Avots: autores veidots attēls*

## 12. att. Pašvaldību risku matrica

Izvērtējot riska varbūtības un seku smagumu, nosaka turpmāko rīcības plānu. Jāņem vērā, ka iekšējais audits nav atbildīgs par risku pārvaldības procesa ieviešanu un uzturēšanu. Iekšējais audits neatkarīgi pārbauda un novērtē, kā riski tiek pārvaldīti, pārbauda kontroles atbilstību un pārliecinās, kā kontroles strādā. Iekšējā audita funkciju nepieciešamību apliecina augstas prioritātes risku pārsvars.

Ja pašvaldība nav ieviesusi risku vadības procedūras, tās var pielietot atsevišķus uz riska vadību pamatotā iekšējā audita elementus. Izvēloties iekšējā audita funkciju apjomu, pašvaldībai jāveic risku novērtējums, kas savukārt prasa kvalificēta speciālista iesaistīšanu šajā darbā. Ja pašvaldības speciālistu kvalifikācija un pieredze ir nepietiekama risku novērtēšanai un iekšējā audita programmas izstrādei, nepieciešams šo pakalpojumu lūgt sertificētai auditorkompānijai vai auditoram, un, pamatojoties uz viņu vērtējumu, veikt lēmuma pieņemšanu. Bez tam pašvaldības vadībai var būt atšķirīgi tolerances līmeņi attiecībā pret katru no riskiem. Pat ja tolerance nav skaidri formulēta, ir svarīgi saprast, ko pašvaldības vadība uzskata par nepieciešamu uzlabot savu funkciju izpildē un ekonomiskā līdzekļu apsaimniekošanā.

Pat ja pašvaldība nav sākusi izskatīt risku vadības konceptus, fundamentālie *uz riska vadību pamatotā iekšējā audita komponenti* tomēr piemērojami turpmāk norādītajos gadījumos:

- *Visām pašvaldībām ir savi mērķi, kas būtu jāņem vērā, pieņemot iekšējā audita plānošanas un resursu piešķiršanas lēmumus.*
- *Visas pašvaldības sastopas ar šķēršļiem, kas kavē gūt vēlamos rezultātus, tāpēc būtiska nozīme ir šo šķēršļu izpratnei un lēmumu pieņemšanai par to pārvaldību.*
- *Pat ja tas tiek vai netiek noteikts, pašvaldības vadībai ir atšķirīgi tolerances līmeņi attiecībā pret katru no riskiem. Ja tolerance nav skaidri formulēta, ir svarīgi saprast, ko pašvaldības vadība uzskata par pieņemamu saistībā ar izņēmumiem un kļūdām.*
- *Sapratne par to, kā riski tiek vērtēti un kā pašvaldības vadība šos pasākumus kontrolē, sniedz iekšējam auditoram lielāku pārliecību attiecībā uz riska vadības iedarbīgumu arī nākotnē.*

- *Ne visas darbības pievērš uzmanību risku kontrolei un samazināšanai. Tāpēc riska minimizācija ir daļa no iekšējā audita plāna.*

Apkopojojot iepriekš veiktā pētījuma rezultātus, autore pašvaldību iekšējā audita attīstības modeļa izvēli dala četros posmos:

- 1. posms - pašvaldībās esošā iekšējā audita būtības, īpatnību un attīstības tendenču analīze;*
- 2. posms – savstarpēji saistītu pašvaldības iekšējā audita sakarību pētīšana;*
- 3. posms – respondentu un ekspertu viedokli par pašvaldību iekšējā audita attīstības iespējām un šo rezultātu apkopošana;*
- 4. posms – pieņemamo lēmumu sekū zinātniski pamatota izvērtēšana, ietverot risku novērtējumu.*

**Alternatīvas.** Visi risinājumi ir atkarīgi no katras pašvaldības. Jo lielāka pašvaldība, kur auditējamo jomu un vienību ir daudz, jo nepieciešamāka ir atsevišķa struktūrvienība, bet mazākās pašvaldībās šīs funkcijas varētu veikt viens cilvēks. Iekšējo auditu var veikt viens iekšējais auditors, bet nepieciešama piemērota metodika, kas atbilstu šādai situācijai. Tomēr, domājot par rentablu rezultātu, **lielākajām pašvaldībām nepieciešamas profesionālas audita vienības, mazajām - ārpakalpojumi.**

Mazās pašvaldībās, t.i., 37 pašvaldībās, kurās iedzīvotāju skaits ir līdz 5 000 un mazs pašvaldības budžets, pietiek ar ārējo auditu.

Savukārt, izveidojot iekšējā audita funkciju kā obligātu, pašvaldībās tiktu mazināti korupcijas un iespējamās krāpšanas riski, kā arī tiktu stiprināta un efektīvāk veidotos iekšējās kontroles funkcija, nodrošinot pašvaldību vadītājiem gan pārliecību par esošo kontroles vidi, gan konsultāciju pakalpojumus par risku vadību. Šobrīd ir jāizvērtē šīs funkcijas iedibināšanas nepieciešamība valsts budžeta samazinājuma apstākļos, kā arī rūpīgi jāizvēlas labākais modelis, veidojot detalizētu vairāku variantu analīzi.

**Risinājumi. 1. Iekšējo auditu regulējošo normatīvo aktu pilnveidošana.** FM ar RAPLM jāizstrādā saprātīga *stratēģija*, kādā veidā un ar kādiem līdzekļiem sniegt IA pakalpojumus mazās un lielās pašvaldībās *rentablākā veidā*. Jāizstrādā *politikas dokumenti* par IA vietējo pašvaldību jomai, šis dokumenti būtu kā priekšnoteikums attiecīgo normatīvo aktu pieņemšanai. Šāds politikas dokuments varētu aplūkot tādus jautājumus kā IA pārskatu sagatavošana un sniegšana RAPLM, iekšējās kontroles sistēmas prasības, iekšējā audita darbības formas u.c.

Likums par iekšējo auditu paredz, ja pašvaldība ir saņēmusi ES finanšu līdzekļus, tai jānosaka iekšējā audita sistēma un metodika pašvaldībā un tās padotības iestādēm, bet nekur nav atrunāts, kādai jābūt šai iekšējā audita sistēmai un ko sevī ietver metodika, tāpēc jābūt grozījumiem normatīvajos aktos, kas tieši nosaka iekšējā audita sistēmas izveidošanas priekšnosacījumus un metodikas izstrādi. Balstoties uz šīm izmaiņām, visām pašvaldībām būs iespēja pieņemt lēmumu, vai izveidot iekšējo auditu pašvaldībā, neskaitoties uz to, vai pašvaldība ir vai nav saņēmusi ES finanšu līdzekļus. Sadarbībā ar FM, RAPLM un IAI *jāizstrādā pašvaldību iekšējā audita sistēmas izveidošanas rokasgrāmata*, kurā jāietver:

- *iekšējā audita sistēmas apraksts;*
- *iekšējā audita struktūrvienības nolikuma paraugs;*

- *iekšējā auditora amata apraksts;*
- *iekšējā auditā metodika.*

## **2. Metodikas izstrāde piemērojama pašvaldības darbības specifikai.**

Lai gan iekšējam auditam ir ļoti daudz pozitīvu iezīmju un ietekmes uz pašvaldības darbu, tomēr jāuzsver, ka pastāv nepilnības, kuras būtu nepieciešams novērst iekšējā auditā procesā. *Lielākoties šīs nepilnības tiek saistītas ar vienotas pašvaldības lielumam un specifikai atbilstošas metodikas izstrādi.*

Nepieciešams ar Iekšējo auditoru institūta starpniecību izveidot komisiju ar pieredzes bagātiem auditoriem, lai varētu izstrādāt metodiku no prakses un pieredzes, kas būtu aktuāla visiem pašvaldības iekšējiem auditoriem. Likumdošana, kas attiecas uz pašvaldībām, mainās straujāk, nekā spēj to ieviest praksē, tāpēc vajadzētu izveidot komisiju vai iekšējo auditoru komisiju, kas neskaidros jautājumus jau izanalizē un var dot skaidrojumu. Viens no risinājumiem būtu tāds, ka šādas konsultatīvas funkcijas uzņemtos Reģionālās attīstības un pašvaldību lietu ministrijas Audita departaments, kas palīdzētu pašvaldību iekšējiem auditoriem rast risinājumus vai atrast pieredzējušus iekšējos auditorus, kuri spētu sniegt kvalitatīvus risinājumus, īpaši pašvaldībām, kurās strādā viens iekšējais auditors. Šāda veida konsultācijas var būt kā **ārpakalpojums** un dotu pietiekami efektīvu skaidrojumu un ieteikumus dažādu problēmu risinājumiem. Jāņem vērā, ka 2009. gadā ļoti samazinājās iekšējo auditoru skaits valsts pārvaldē, bet šie resursi šobrīd netiek pilnvērtīgi izmantoti, bet starp tiem ir apmācīti iekšējie auditori ar zināmu pieredzi, kuru pienesums pašvaldības sektoram būtu tikai ieguvums.

Valsts pārvaldes institūcijās iekšējā audita metodika ir izstrādāta atbilstoši Iekšējā audita profesionālās prakses starptautisko standartu prasībām. Papildinot atsevišķas specifiskas jomas, kas ir atšķirīgas no valsts pārvaldes, var izveidot metodisko bāzi pašvaldībai, kam ir jau iestrādes un pārbaudītās lietas praksē. Iesaistot Finanšu ministrijas Iekšējā audita departamentu, Reģionālās attīstības un pašvaldību lietu ministrijas Audita departamentu, Valsts kontroles Revīzijas, metodoloģijas, analīzes un attīstības departamentu, Iekšējo auditoru institūtu, ārējos revidentus, Latvijas Pašvaldību Savienību un pašvaldību pārstāvus, īpaši tās pašvaldības, kurās jau darbojas iekšējais audits, jāizveido darba grupa, kura izanalizētu esošo situāciju un kopīgi izstrādātu izmaiņas Iekšējā audita likumā un ar to saistītajos normatīvajos dokumentos, kā arī izstrādātu atbilstošu metodisko bāzi, kas veicinātu iekšējā audita darbu pašvaldībās. Iekšējā audita metodikai jābūt vienkāršai, labi izprotamai, lai ar to varētu strādāt pašvaldības, kurās ir iekšējā audita vienība un viens iekšējais auditors.

**3. Iekšējo auditoru apmācība.** Iekšējo auditoru institūts sniedz plašas apmācības iespējas jebkuram no iekšējiem auditiem, un galvenais, ka šīs apmācības vada pieredzējuši iekšējie auditori, kuri spēj teorētiskās zināšanas sasaistīt ar praktiskām. Tā, piemēram, 2009. gadā IAI piedāvāja pašmāju lektoru kursus par šādām tēmām: Risku pārvaldības audits, Publiskās iestādes stratēģijas audits, Kvalitātes vadības audits, Iekšējā audita veikšana atbilstoši IIA standartiem, Informācijas tehnoloģiju audits un Projektu vadības audits. Izdevumi par apmācībām ir pieejami jebkuram iekšējam auditoram, tā, piemēram, iepriekš minēto kursu cena ir 25.00 LVL (IAI biedriem) un 30.00 LVL (pārējiem interesentiem). Lielāka problēma

vērojama pašos auditoros, kuros ir pārāk zema motivācija rūpēties par savu kvalifikāciju un profesionālo pilnveidi.

#### **4. Pašvaldību informēšana par iekšējā audita sniegtajām priekšrocībām.**

Būtisks iekšējā audita attīstību veicinošs faktors ir pašvaldību informētība par iekšējā audita priekšrocībām. Liels ieguldījums šeit būtu ārējo auditoru iesaistīšanās, kuri var profesionāli izskaidrot iekšējā audita priekšrocības un pamatot, ka tā ieguvumi ir samērojami ar izdevumiem, kā arī kopējā sadarbība ar iekšējiem auditoriem dotu lielāku ieguvumu pašvaldībai, kaut arī iekšējie auditori ir saistīti ar visu pašvaldību aktivitāšu - gan finansiālo, gan nefinansiālo - aspektiem. Ārējie auditori galvenokārt saistīti ar pašvaldības finansiālajiem aspektiem. Koordinācijas nepieciešamība ar katru dienu klūst arvien izteiktāka. Iekšējo auditoru darbu var uzskatīt par auditora iekšējās kontroles procesa elementu. Tomēr iekšējā auditora darbu nevar aizstāt ar ārējā auditora darbu. Ārējam auditoram jāsaglabā neatkarība no pašvaldības kā klienta, un iekšējam auditoram jānodrošina objektivitāte saistībā ar pašvaldības struktūrvienībām un tās padotības iestādēm.

Latvijas Pašvaldību Savienības rīcībā ir žurnāls "Logs", kas sniedz plašu informāciju par dažādām jomām, un šeit paveras iespējas sniegt ieskatu atsevišķu pašvaldību pieredzē iekšējā audita jomā un konkrētu problēmu risināšanā, kā arī profesionāļu Iekšējo auditoru institūta biedru sagatavotus materiālus par iekšējā audita jautājumiem, kas interesētu pašvaldības vadītājus. Plašu ieguldījumu šeit varētu sniegt konsultantu kā ārējo revidēntu sagatavotie materiāli par viņu pieredzi un nostāju attiecībā uz iekšējā audita nepieciešamību pašvaldībās, kā tieši ārējie revidēnti vērtē sadarbību ar iekšējiem revidēntiem.

Reģionālās attīstības un pašvaldību lietu ministrijas (RAPLM) mērķi ir veicināt rīcībspējīgu pašvaldību attīstību, kvalitatīvu pakalpojumu pieejamību visā Latvijā un iedzīvotāju līdzdalību savas teritorijas attīstībā, kā arī pašvaldību darbību pārraudzību saskaņā ar tiesību aktos noteiktajiem uzdevumiem (MK noteikumi Nr.698). RAPLM Audita departaments varētu būt kā konsultants un palīgs, piesaistot zināmus ekspertus iekšējā audita jomā.

Iekšējo auditoru institūts sadarbībā ar Finanšu ministrijas Iekšējā audita departamentu (FM IAD), Reģionālās attīstības un pašvaldību lietu ministrijas Audita departamentu, ārējiem revidēntiem un Latvijas Pašvaldību Savienību vērš savu darbību trīs virzienos:

- izstrādāt un izdot metodisku materiālu gan elektroniskā veidā, gan kā bukletu, kas izskaidrotu ūsi un detalizēti iekšējā audita būtību un tā piemērojamību pašvaldībām, kā arī par iekšējo audita pakalpojumu pieejamību, iespējamo pakalpojumu daudzveidību, parādot ieguvumus;
- atvērt RAPLM vai LPS mājas lapā sadalu par tematu iekšējā audita pieredze pašvaldībās: problēmas, risinājumi, ieguvumi;
- organizēt IAI sadarbībā ar pašvaldību vadītājiem, FM IAD, ārējiem auditoriem, RAPLM un LPS pārstāvjiem seminārus pašvaldību vadītājiem par iekšējā audita iespējām pašvaldībās. Semināra vai apmācības kursa finansēšanas avots varētu būt ESF finanšu līdzekļi.

## **Ekonomiskais pamatojums.**

**1. alternatīva. Iekšējā audita pakalpojuma izmaksas no ārpuses uz noteiktu laiku tikai konkrētu uzdevumu veikšanai.** Pašvaldība, izvērtējot finanšu un cilvēkresursu pieejamību, pieņem lēmumu nepieciešamības gadījumā piesaistīt iekšējā audita pakalpojumus. Darba autore izlases veidā izvēlējās *divas pašvaldības*, kuras raksturojošie kritēriji ir šādi (skat. 11. tabulu):

11. tabula

### **Ekonomiskais pamatojums iekšējā audita pakalpojuma izmaksām no ārpuses uz noteiktu laiku tikai konkrētu uzdevumu veikšanai**

Raksturojošie kritēriji	Pašvaldība A	Pašvaldība B
Novads	<i>Liels novads – pašvaldība, kurā iedzīvotāju skaits pārsniedz 20 000</i>	<i>Vidēji liels novads – pašvaldība, kurā iedzīvotāju skaits ir no 5000 līdz 20 000</i>
Iestāde	<i>Ļoti liela iestāde – iestāde, kurā nodarbināti vairāk nekā 500 darbinieki</i>	<i>Liela iestāde – iestāde, kurā nodarbināti 201 – 500 darbinieki</i>
Struktūrvienības	<i>Vidējas struktūrvienības – 5 – 10 darbinieki</i>	<i>Mazas struktūrvienības – līdz 4 darbiniekim</i>
Budžeta izdevumi (2010)	10 840 272 LVL	5 582 145 LVL
Līguma priekšmets	Funkciju audits	Funkciju audits
Līguma summa	2 420 LVL	1 815 LVL
Kopējās izmaksas	<b>Aptuveni 0,03% no kopējiem budžeta izdevumiem</b>	<b>Aptuveni 0,04% no kopējiem budžeta izdevumiem</b>

Avots: *autores pētījums, aprēķini un veidota tabula*

Samazinoties budžeta ieņēmuma apjomam, iekšējā audita izmaksu īpatsvars palielinās, lielās pašvaldībās tas var veidot no 0.02 līdz 0.03% no kopējiem budžeta izdevumiem, vidēji lielās pašvaldībās ap 0.04 līdz 0.05% un mazās pašvaldībās šis īpatsvars var būtiski pārsniegt 0.05% līmeni. Šādos gadījumos pašvaldībai būtu jāpiesaista *iekšējā audita pakalpojuma izmaksas no ārpuses uz noteiktu laiku tikai konkrētu uzdevumu veikšanai*, jo 0.05 % izmaksu īpatsvars budžeta izdevumos varētu tikt uzskatīts par samērojamu ar ieguvumiem, ko sniedz iekšējā audita rezultātā veiktie uzlabojumi pašvaldību funkciju izpildē.

**2. alternatīva. Lēmumu par iekšējo auditu var pieņem pašvaldība.** Pašvaldības atšķiras gan pēc iedzīvotāju daudzuma, gan pēc budžeta lieluma, tad pašvaldība var izvērtēt iekšējās kontroles sistēmas līmeni un pieņemt lēmumu atbilstoši veiktajam izvērtējumam, vai piesaistīt vienu iekšējo auditoru vai izveidot iekšējā audita struktūrvienību. Darba autore ir izstrādājusi un aprēķinājusi viena iekšējā auditora izmaksas pašvaldībai, ņemot par pamatu 2010. gada 1. jūnija MK noteikumus Nr. 500 „Valsts un pašvaldību institūciju amatu katalogs”, kas nosaka

vienotu amatu klasifikācijas sistēmu un amatu klasificēšanas kārtību valsts un *pašvaldību* institūcijās. Amatu klasifikācijas sistēma ir izveidota, lai izstrādātu darba samaksas sistēmu, kā arī veicinātu personāla vadību un attīstību. Amatu klasifikācijas sistēmas pamatā ir valsts un pašvaldību institūciju amatu katalogs. Amatu katalogā ir sniepts amatu saimju un apakšsaimju apraksts, līmeni raksturojums, kā arī attiecīgajiem amatiem atbilstošo pamatpienākumu apraksts. Saimē un apakšsaimē amatus sadala pa līmeņiem, kas raksturo galvenās atšķirības starp vienas saimes amatiem, nemot vērā pienākumu sarežģību, atbildību un vadības funkcijas (MK noteikumi Nr.500 Valsts un pašvaldību institūciju amatu katalogs, 2010). **Iekšējais audits pieder 15. amatu saimei.** Šajā saimē ietilpst amati, kuru veicēju pienākums ir iekšējā auditā veikšana un iekšējo un ārējo auditu, un Valsts kontroles revīziju ieteikumu ieviešanas uzraudzības nodrošināšana.

Amatu katalogā *iestādes*, nemot vērā darbinieku skaitu, tiek iedalītas šādi:

- *loti maza iestāde* – iestāde, kurā nodarbināti mazāk par 10 darbiniekiem;
- *maza iestāde* – iestāde, kurā nodarbināti 10 – 50 darbinieki;
- *vidēja iestāde* – iestāde, kurā nodarbināti 51 – 200 darbinieki;
- *liela iestāde* – iestāde, kurā nodarbināti 201 – 500 darbinieki;
- *loti liela iestāde* – iestāde, kurā nodarbināti vairāk nekā 500 darbinieki;
- *īpaši liela iestāde* – iestāde, kurā ir nodarbināti vairāk nekā 2500 darbinieki, kā arī tās padotības iestādēs nodarbināti vairāk nekā 1000 darbinieki.

Amatu katalogā *novadu pašvaldības*, nemot vērā iedzīvotāju skaitu, tiek iedalītas šādi:

- *mazs novads* – pašvaldība, kurā iedzīvotāju skaits ir līdz 5000;
- *vidēji liels novads* – pašvaldība, kurā iedzīvotāju skaits ir no 5000 līdz 20000;
- *liels novads* – pašvaldība, kurā iedzīvotāju skaits pārsniedz 20000.

Iestādē ir šādas struktūrvienības:

- *maza struktūrvienība* – līdz 4 darbiniekiem;
- *vidēja struktūrvienība* – 5 – 10 darbinieki;
- *liela struktūrvienība* – 11 – 20 darbinieki;
- *loti liela struktūrvienība* – vairāk nekā 20 darbinieki

(MK noteikumi Nr.500 Valsts un pašvaldību institūciju amatu katalogs, 2010).

Darba autore izlases veidā izvēlējās *pašvaldību A*, kuras raksturojošie kritēriji ir šādi:

- *liels novads* – pašvaldība, kurā iedzīvotāju skaits pārsniedz 20000;
- *loti liela iestāde* – iestāde, kurā nodarbināti vairāk nekā 500 darbinieki;
- *vidēja struktūrvienība* – 5 – 10 darbinieki;

2010. gadā (uz gada sākumu) – budžeta izdevumi 10 840 272 LVL.

**3. alternatīva. Iekšējais audits ir jānosaka ar likumu.** Likuma mērķis būtu noteikt tiesisko regulējumu iekšējā auditā sistēmas izveidošanai, darbībai un koordinēšanai pašvaldībā. Ekonomiskais pamatojums atspoguļots tabulās (skat. 12.tab.un 13. tab.).

**Iekšējā auditora izmaksas uz 1.0 slodzi pašvaldībā A**

<b>Izmaksas 1. gadam</b>		
<b>Darba samaksa</b>		
<b>Izmaksu postenis</b>	<b>Izmaksas,LVL</b>	<b>Pamatojums</b>
Darba alga (ieskaitot darba devēja VSAOI 24.09%)	10 751.15	$722+0.2409*722=895.92*12\text{mēn.}=10 751.15 \text{ LVL}$
<b>Darba vietas aprīkošana</b>		
Biroja tehnika - dators, printeris	750	
Mēbeles	500	
<b>Komunālo pakalpojuma izmaksas</b>		
Elektrība, apkure, telefons	500	
<b>Kopā</b>	<b>12 501.15</b>	<b>Kopējās izmaksas veido <b>0.11%</b> no kopējiem budžeta izdevumiem</b>

Avots: autores aprēķini un pētījums

**Iekšējā auditora struktūrvienības izmaksas pašvaldībā A**

<b>Izmaksas 1. gadam</b>		
<b>Izmaksu postenis</b>	<b>Izmaksas,LVL</b>	<b>Pamatojums</b>
Darba alga ( II ) (ieskaitot darba devēja VSAOI 24.09%)	12 642.28	$849+0.2409*849=1 053.52*12\text{mēn.}=12 642.28 \text{ LVL}$
Darba alga ( III ) (ieskaitot darba devēja VSAOI 24.09%)	10 751.15	$722+0.2409*722=895.92*12\text{mēn.}=10 751.15 \text{ LVL}$
Darba alga ( IV ) (ieskaitot darba devēja VSAOI 24.09%)	7 475.18	$502+0.2409*502=622.93*12\text{mēn.}=7 475.18 \text{ LVL}$
<b>Darba vietas aprīkošana</b>		
Biroja tehnika - dators, printeris	2250	
Mēbeles	1500	
<b>Komunālo pakalpojuma izmaksas</b>		
Elektrība, apkure, telefons	800	
<b>Kopā</b>	<b>35 418.61</b>	<b>Kopējās izmaksas, kas veido <b>0.32%</b> no kopējiem budžeta izdevumiem</b>

Avots: autores aprēķini un pētījums

Autores veiktie pētījumi ļāva izdarīt slēdzienu, ka, ņemot vērā tādus faktorus kā pašvaldības risku novērtējums, to radīto zaudējumu smagums, iekšējā audita struktūrvienības izveides iespējamās izmaksas, var ieteikt pašvaldībām izvērtēt ekonomiskāko iekšējā audita funkciju realizēšanas variantu ar vismazākajām

izmaksām, un kā piemērotāko alternatīvu var rekomendēt iekšējā audita pakalpojuma piesaisti no ārpuses uz noteiku laiku konkrēta uzdevuma veikšanai.

Efektīvai iekšējā audita sistēmai ir **jābūt ar samērojamiem izdevumiem un iespējamiem ietaupījumiem**, kas var rasties, uzlabojot un pilnveidojot izveidotās iekšējās kontroles sistēmas.

Apkopojot visus pētījuma rezultātus, var secināt, ka visi risinājumi ir atkarīgi no pašvaldības. Alternatīvas izvēli nosaka pašvaldības lielums, tomēr rentabls rezultāts būs sasniegts, ja profesionālas audita vienības būs lielākajām pašvaldībām, ārpakalpojumi - mazajām.

Izveidojot iekšējā audita funkciju kā obligātu, pašvaldībās tiktu mazināti korupcijas un iespējamās krāpšanas riski, kā arī tiktu stiprināta un efektīvāk veidotos iekšējās kontroles funkcija, nodrošinot pašvaldību vadītājiem pārliecību par esošo kontroles vidi un risku vadību.

Galvenie risinājumi, kas veicinātu iekšējā audita attīstības iespējas pašvaldībās, ir iekšējo auditu regulējošo normatīvo aktu pilnveidošana, metodikas izstrāde piemērojama pašvaldības darbības specifikai, iekšējo auditoru apmācība, pašvaldību informēšana par iekšējā audita sniegtajām priekšrocībām.

Pētījuma rezultāti apliecina, ka, nemot vērā tādus faktorus kā pašvaldību risku novērtējums, to radīto zaudējumu smagums, iekšējā audita struktūrvienības izveides iespējamās izmaksas, kā piemērotāko alternatīvu var ieteikt iekšējā audita pakalpojuma piesaisti no ārpuses uz noteiku laiku konkrēta uzdevuma veikšanai, kas saskan ar ekspertu vērtējumu un autores sniegtā ekonomisko pamatojumu.

## GALVENIE SECINĀJUMI

1. Iekšējā audita izveide Latvijā sākās 1999. gadā, kad tiek izveidota Iekšējo auditoru institūta Latvijas nodaļa. Turpmākajā IA attīstībā autore izdala 3 vēsturiskos posmus:
  - 1. posms ir laika periods no 1999. gada līdz 2005. gadam: pieņemts Iekšējā audita likums un izveidota normatīvo dokumentu bāze iekšējā audita sistēmas ieviešanai un darbībai visā valsts pārvaldē,
  - 2. posms ir no 2006. gada līdz 2009. gadam - Iekšējā audita darbības pilnveidošana un valsts pārvaldes iekšējā audita darbības virzienu maiņa,
  - 3. posms no 2010. gada līdz mūsdienām: Iekšējā audita likuma precizēšana, terminu un likuma mērķa saskaņošana ar Iekšējā audita profesionālās prakses standartiem, IA struktūrvienību ieviešanas principu un funkciju noteikšana attiecībā uz ārvalstu finanšu palīdzību u.c.
2. Pašvaldībām vispiemērotākā ir uz risku vadību pamatota iekšējā audita pieeja, jo tā palīdz pašvaldības vadību pārliecināt, ka iekšējā audita darbības tiek vērstas uz jomām, kas tiešām ir būtiskas un sabiedrībai vērtīgas, un ka iekšējā audita resursi tiek izmantoti lietderīgi.

3. Pamatojoties uz nepieciešamību ievērot IA neatkarības un objektivitātes principus, autore ir izstrādājusi pašvaldības iekšējā audita definīciju: Iekšējais audits pašvaldībā ir iekšējā auditora neatkarīga, objektīva darbība, kas ir vērsta uz risku vadības, kontroles un pārvaldības pasākumu uzraudzību un pilnveidošanu pašvaldībā, lai nodrošinātu ekonomisku, efektīvu un lietderīgu pašvaldības finanšu līdzekļu izlietošanu, finansiālās darbības likumību, finanšu līdzekļu un mantas apsaimniekošanu atbilstoši pašvaldības lēmumiem un iedzīvotāju interesēm.
4. Latvijā nav pietiekami novērtēta sadarbība starp iekšējiem un ārējiem auditoriem, kā arī iespējamie ieguvumi, kuru rezultāts palielina audita darbības ekonomiskumu, efektivitāti un lietderību.
5. Apkopojot Baltijas valstīs esošās situācijas izvērtējumu par iekšējo auditu pašvaldībās, var secināt, ka pastāv ļoti līdzīgas problēmas un attīstības tendences: likumdošana nenosaka obligātu Iekšējā audita ieviešanu pašvaldībās (izņemot Lietuvā), metodikas izstrāde, iekšējo auditoru apmācība, kompetence, sertifikācijas process, finanšu un cilvēkresursu trūkums, neatkarību un objektivitāti traucē politiskie lēmumi, nav pietiekamas izpratnes par iekšējā audita priekšrocībām un ieguvumiem.
6. Iekšējā audita institūta Latvijas nodaļa darbu uzsāka 1999. gadā, apvienojot iekšējā audita profesionālus. Dažu gadu laikā kā viens no svarīgākajiem attīstību veicinošajiem pasākumiem Latvijā IA vadītāju kvalifikācijas prasību paaugstināšana un obligātās sertifikācijas ieviešana.
7. Latvijas pašvaldību Iekšējā audita nolikumi nav pietiekami saskaņoti ar IASPPS un Ētikas kodeksa prasībām. Pētījuma rezultāti parādīja, ka nevienā no nolikumiem nav minēta atsauce uz IA definīciju, Ētikas kodeksu un standartu ievērošanu.
8. Esošās situācijas izpēte parāda, ka gandrīz 9 gadu valsts pārvaldes iekšējā audita attīstībā vērojamas vairākas problēmas, ko nav izdevies atrisināt visu šo laika periodu, piemēram, vakanču trūkums, personāla mainība, augsts faktiski patērētais vidējais dienu skaits uz vienu auditu (tikai ap 70% ieteikumu tiek ieviesti), nepilnīgs plānošanas process (tikai 57% plānotie auditi), neplānotu konsultāciju augsts īpatsvars (40%) u.c.
9. Valsts pārvaldē iekšējās kontroles sistēmas izveidošana, iekšējā audita struktūrvienību izveide, auditoru pienākumi, audita veikšanas kārtība un metodoloģija ir noteikta Iekšējā audita likumā, Ministru kabineta noteikumos. Pētījuma autore uzskata, ka publiskā sektora iekšējā audita standartu izstrāde Latvijas Republikā ir nepieciešama. Spēkā esošie normatīvie dokumenti - likumi, noteikumi, rīkojumi - tomēr nerada pilnvērtīgu metodisko bāzi, kas atbilstu standartu pielietošanas pamatprincipiem.
10. Iekšējā audita likums neattiecas uz pašvaldībām, izņemot, ja pašvaldība un tās padotības iestādes ir saņēmušas Eiropas Savienības finanšu līdzekļus, tad pašvaldība nosaka iekšējā audita sistēmu un metodiku. Nekur nav reglamentēts, kādai jābūt iekšējā audita sistēmai pašvaldībās un kāda ir iekšējā audita metodika, likuma izpratnē tas nav atrasināts jautājums, līdz ar to faktiski nav tiesiska regulējuma un vienādas pieejas.

11. Nepieciešama politiskā griba ņemt vērā uz nākotni vērstos riskus (budžeta samazināšanās, krāpšanās, korupcija) un nodrošināt ekonomiskuma, saimnieciskuma un lietderības principus. Šo risku novēršanu var panākt, izstrādājot normatīvos aktus un IA dokumentus, kas lauj gūt pārliecību par pašvaldības resursu pārvaldīšanu pēc labākās prakses principiem.
12. Klasteru analīzes rezultāti parādīja, ka no 17 pašvaldībām, kurās ir iekšējais audits, 1. klasterī atrodas 3 pašvaldības, 2. klasterī - 6 pašvaldības, 3. klasterī - 2 pašvaldības, 4. klasterī - 6 pašvaldības. Tātad līdzekļus iekšējā audita funkciju nodrošināšanai ir spējušas atrast pašvaldības ar ievērojami atšķirīgiem budžeta ieņēmumu un izdevumu rādītājiem uz 1 iedzīvotāju. Pētījuma rezultāti parādīja, ka, palielinoties budžeta ieņēmumu apjomam, rodas objektīva nepieciešamība pēc stingrākas iekšējās kontroles un iekšējā auditā. To apliecinā klasterizācijas rezultāti: 1. klasterī ar vidējiem budžeta ieņēmumiem un izdevumiem uz 1 iedzīvotāju ir 3 pašvaldības, 2. klasterī ar vidēji augsti ieņēmumiem – 6 pašvaldības, 3. klasterī ar ļoti augsti ieņēmumiem – 2 pašvaldības, bet 4. klasterī ar zemiem ieņēmumiem – 6 pašvaldības.
13. Vīzas aptaujāto respondentu grupas (pašvaldību vadītāji, iekšējie un ārējie auditori, zvērinātie revidenti, nozares eksperti) atbalsta iekšējā auditā izveidošanu pašvaldībās.
14. Novērtējot trūkumus, kas traucē pašvaldībās izveidot iekšējo auditu, starp respondentiem valdīja viedokļu vienprātība, minot, ka iekšējā audita darba process prasa pašvaldībai papildus finanšu resursus un cilvēkresursus. Savukārt pašvaldības pārstāvji vēl atzīmē, ka iekšējā audita darba process ir laiktilpīgs. Iekšējie un ārējie auditori pilnībā nepiekrit, ka papildus kontrole var kavēt pašvaldības tiešo funkciju veikšanu, savukārt pašvaldības pārstāvji ir daudz piesardzīgāki šāda viedokļa paušanā.
15. Apkopojoši visu respondentu viedokļus par darbībām, kas būtu jāveic, lai attīstītu audita sistēmu pašvaldībās, autore secina, ka starp respondentiem vērojama viedokļu vienprātība:
  - jāinformē pašvaldības par iekšējā audita sniegtajām priekšrocībām;
  - jāveic iekšējo auditoru apmācība;
  - jāizstrādā pašvaldībām piemērota iekšējā audita metodika;
  - jāuzlabo iekšējo auditu regulējošie normatīvie akti.
16. Dažādu grupu respondenti atšķirīgi vērtē iekšējā audita riskus:
  - pašvaldībās, kurās ir iekšējais audits, par nozīmīgu risku uzskata, ka ir nepilnīgi un neizprotami iekšējo auditu regulējošie normatīvie akti;
  - iekšējie auditori par būtiskiem riskiem uzskata neatbilstošu auditu plānošanu; pārsmiegti audita veikšanas termiņi; iekšējo auditoru iesaistīšana neplānotos auditos; izmaiņas, kas saistītas ar struktūrvienību funkcijām, reformām;
  - tikai zvērinātie revidenti par būtiskiem riskiem uzskata biežu personāla mainību un auditoru zemu darba kapacitāti, pēdējam nepiekrit pašvaldībās esošie iekšējie auditori;
  - iekšējie auditori un zvērinātie revidenti kopīgi atzīst, ka risku rada izmaiņas, kas saistītas ar struktūrvienību funkcijām,

17. Pašvaldību iekšējā audita attīstīšana kā rezultatīvos rādītājus iekļauj :
- sabiedrībai sniegtu pakalpojumu kvalitātes nodrošināšanu;
  - pašvaldības darbības efektivitātes paaugstināšanu;
  - pašvaldību kopbudžeta ieņēmumu palielināšanu;
  - nodrošina uzraudzību par pašvaldību rīcību ar finanšu līdzekļiem un mantu;
  - Eiropas Savienības finansēto programmu finanšu līdzekļu izlietošanas prasību ievērošanu.
18. Galvenie slēdzini, kas ļāva autorei apstiprināt izvirzīto hipotēzi, ir šādi:
- veiktais vēsturiskais un teorētiskais pētījums ļauj autorei izdarīt apkopojošus secinājumus un palīdz pamatojot izvirzīto hipotēzi, akcentējot svarīgākos principus (liederība, saimnieciskums, efektivitāte), uz kuriem balstās IA attīstība;
  - pasaules IA institūciju attīstības izpētes rezultāti apliecina hipotēzē izvirzīto pieņēmumu, ka IA darbība pamatojas uz Iekšējā audita profesionālās prakses starptautiskiem standartiem, kuros tiek ietverti specifiski jautājumi, kas raksturīgi publiskā sektora struktūrai, piemēram, finanšu pārvaldība, risku vadība un finanšu resursu lietderības iekšējā kontrole;
  - pašvaldību rīcībā esošo finanšu resursu apjoma un iekšējā audita izveidošanas kopsakarību izpētes rezultāti atbilst izvirzītajai hipotēzei un sniedz pārliecību, ka, palielinoties budžeta ieņēmuma apjomam, iekšējais audits klūst par svarīgu instrumentu risku vadībai;
  - visu aptaujāto respondentu grupu atbalsts iekšējā audita izveides nepieciešamībai pašvaldībās un akcentētie iekšējā audita svarīgākie ieguvumi (iespēja identificēt un samazināt riskus, efektīva un ekonomiska resursu izmantošana u.c.) apstiprina autores izvirzīto hipotēzi;
  - izvērtējot pašvaldību iekšējā audita attīstības iespēju alternatīvas, hierarhiju analīzes metode ļāva noteikt četru līmeņu kritērijus, trešajā līmenī izvirzot pašvaldību iekšējā audita efektivitātes palielināšanas un attīstības iespēju variantu vērtēšanas kritērijus nodokļu maksātāju interešu griezumā. Pētījuma rezultāti apliecināja darba hipotēzē ietverto iedzīvotāju interešu nozīmīgumu, jo ekspertu vērtējumā augstākais vidējais prioritātes vērtējums tika dots kritēriju grupai “nodokļu maksātāju intereses” un kritērijam “sabiedrībai sniegtu pakalpojumu kvalitātes nodrošināšana”.

# GALVENĀS PPROBLĒMAS UN RISINĀJUMI

## Pirmā problēma

Pašvaldības vadībai trūkst izpratnes par iekšējā audita nepieciešamību gan lēmējvaras, gan izpildvaras līmenī. Vairākās pašvaldībās ekonomiskās krīzes un budžeta deficīta apstākļos iekšējā auditora šata vietu finanšu resursu ekonomēšanas dēļ deputāti izlēma likvidēt. Atsevišķas pašvaldības uzskata, ka iekšējais audits ir kā vēl viena papildus kontrole, tādējādi tas varētu apgrūtināt darba procesu.

### 1. risinājums

Pašvaldības ir jāinformē par iekšējā audita priekšrocībām. Lielis ieguldījums šeit būtu ārējo auditoru iesaistīšanās, kuri var profesionāli izskaidrot iekšējā audita priekšrocības.

### 2. risinājums

Iekšējo auditoru institūts sadarbībā ar Finanšu ministrijas Iekšējā audita departamentu (FM IAD), Regionālās attīstības un pašvaldību lietu ministrijas Audita departamentu, ārējiem revidentiem un Latvijas Pašvaldību Savienību varētu sadarboties trīs aspektos:

- izstrādāt un izdot metodisku materiālu, kas īsi un detalizēti izskaidrotu iekšējā audita būtību un tā piemērotību pašvaldībām, informētu par iekšējā audita pakalpojumu pieejamību un daudzveidību, norādot konkrētus ieguvumus;
- ievietot RAPLM vai LPS mājas lapā sadaļu par tematu „Iekšējā audita pieredze pašvaldībās: problēmas, risinājumi, ieguvumi”;
- organizēt IAI sadarbībā ar pašvaldību vadītājiem, FM IAD, ārējiem auditoriemi, RAPLM un LPS pārstāvjiem seminārus pašvaldību vadītājiem par iekšējā audita iespējām pašvaldībās. Semināra vai apmācības kursa finansēšanas avots varētu būt ESF finanšu līdzekļi.

## Otrā problēma

Likums neparedz obligātu iekšējā audita izveidi pašvaldībās, esošajā sistēmā viss atkarīgs no pašvaldības vadības. Šobrīd no 118 pašvaldībām tikai 17 ir iekšējā audita struktūrvienības, un pašvaldību kompetencē ir pieņemt lēmumu par konkrēto alternatīvu.

### Risinājums

Visi risinājumi ir atkarīgi no katras pašvaldības. Jo lielāka pašvaldība, kur auditējamo jomu un vienību ir daudz, jo nepieciešamāka ir atsevišķa struktūrvienība, bet mazākās pašvaldībās šīs funkcijas varētu veikt viens cilvēks. Taču, domājot par rentablu rezultātu, lielākajām pašvaldībām nepieciešamas profesionālas audita vienības, mazajām – ārpakalpojumi.

FM ar RAPLM jāizstrādā saprātīga stratēģija, kādā veidā un ar kādiem līdzekļiem sniegt IA pakalpojumus mazās un lielās pašvaldībās. Jāizstrādā dokuments par IA pašvaldībām. Tas ir būtisks priekšnoteikums vajadzīgo normatīvo aktu pieņemšanai. Šāds dokuments varētu aplūkot tādus jautājumus kā IA pārskatu

sagatavošana un sniegšana RAPLM, iekšējās kontroles sistēmas prasības, iekšējā audita darbības formas u.c.

### **Trešā problēma**

Lai gan iekšējam auditam ir ļoti daudz pozitīvu iezīmju un ietekmes uz pašvaldības darbu, tomēr jāuzsver, ka pastāv nepilnības, ko iekšējā audita procesā būtu nepieciešams novērst. Lielākoties šīs nepilnības tiek saistītas ar vienotas un pašvaldības lielumam un specifikai atbilstošas metodikas izstrādi.

### **Risinājums**

Ar Iekšējo auditoru institūta starpniecību nepieciešams izveidot pieredzes bagātu auditoru komisiju un sadarbībā ar FM, RAPLM izstrādāt pašvaldību iekšēja audita sistēmas rokasgrāmatu ar iekšējā audita sistēmas aprakstu, iekšējā audita metodiku, iekšējā audita struktūrvienības nolikuma paraugu, iekšējā auditora amata aprakstu.

### **Ceturta problēma**

Iekšējā audita attīstību Latvijas pašvaldībās kavē nepietiekami finanšu un cilvēkresursi, kā arī iekšējās motivācijas trūkums un nepietiekama personāla kompetence.

### **Risinājums**

Šobrīd ir jāizvērtē, kādu alternatīvu izmantot iekšējā audita funkciju nodrošināšanai, finansiāli jāpamato un jāizvēlas labākais izveides un finansēšanas modelis, veidojot detalizētu vairāku variantu analīzi.

Iekšējo auditoru institūts var sniegt plašas apmācības iespējas jebkuram iekšējam auditoram, piesaistot cilvēkus ar pieredzi darbā par iekšējo auditoru pašvaldībās.

## **SLĒDZIENI UN ATZINUMI**

1. Analizējot zinātnisko literatūru, izvērtējot iekšējā audita attīstības teorētiskos un metodoloģiskos aspektus, definēti pašvaldību iekšējās kontroles un pašvaldību iekšējā audita jēdzieni.
2. Pētījuma mērķis - izvērtēt iekšējā audita situāciju pašvaldībās un izstrādāt galvenos iekšējā audita attīstības virzienus un modeļu izvēles shēmu – ir sasniegts, un izvirzītā hipotēze apstiprināta.
3. Ar iegūtajiem rezultātiem būtiski papildināta un attīstīta reģionālās ekonomikas teorētiskā un praktiskā bāze, padziļināti izpētīta iekšējā audita attīstība, apkopota plaša pasaules un Latvijas informācija par iekšējā audita vēsturiskiem, teorētiskiem, institucionāliem un tiesiskiem aspektiem.
4. Lai nodrošinātu pašvaldību iekšējā audita mērķu sasaisti ar rezultatīvajiem rādītājiem, izvērtēti iekšējā audita riski un problemātiskie iekšējā audita ieviešanas aspekti. Apkopotu četru respondentu grupu viedokli (pašvaldību vadītāji, iekšējie un ārējie auditori, zvērinātie revidenti, nozares eksperti), lai izvēlētos piemērotāko iekšējā audita izveides modeli pašvaldībās.
5. Izmantojot klasteranalīzes metodi, veikta kopsakarību izpēte starp pašvaldību rīcībā esošo finanšu resursu apjomiem, riska līmeņiem un atbilstošu iekšējās kontroles un audita funkciju nepieciešamību. Ar hierarhiju metodes palīdzību izvērtēti un pamatooti iespējamo alternatīvu varianti iekšējā audita funkciju nodrošināšanai pašvaldībās.
6. Izstrādāti iespējamie pašvaldību iekšējā audita sistēmas izveides virzieni un modeļa izvēles shēma.

## **INTRODUCTION**

### **Topicality of the theme and research need**

The internal control system development is an important issue for local governments in order to achieve their aims in an economic, effective and efficient way. By assessing internal control systems and providing recommendations for improvement, internal auditors provide support to the head of the local government in the establishment of a comprehensive and effective internal control system. Overall, local governments' leaders, Ministry of Regional Development and Local Governments, State Control, external auditors, internal auditors, and the European Union's finance supervision institutions support establishment of an effective internal audit system in local governments, matching costs with potential savings that may arise through the improvement and enhancement of the internal control systems.

The selection of the research direction of the Ph.D. Thesis was determined by several important factors: Latvian researchers, government institutions and representatives of local governments. Internal and external auditors have very little studied internal control and internal audit issues in the local governments. This area has been left unnoticed, thus the opportunity to study the system of internal control assurance and internal audit issues in the local governments is provided.

Latvia is divided into five regions, comprising 109 counties and nine cities, which makes 118 local governments. By the population they can be grouped as follows: very large - 4%, large - 16%, medium-sized 48% and small - 32%.

The beginnings of internal audit development in Latvia date back to 1999. One of the first studies on the internal audit in local governments was "Latvian local governments internal audit handbook" prepared in 2000. This work was a joint project of the Ministry of Interior and Health of Denmark and the Ministry of Regional Development and Local Governments of the Republic of Latvia. The aim of this research was to develop and improve the local government audit system in Latvia, including internal audit services, to reach productivity and transparency of local government resources allocation and service provision (Latvijas pašvaldību audita vienību rokasgrāmata, 2000).

On 4 December 2002 the Internal Audit Law came into force. This period can be considered as a starting point for the development of internal audit in the public sector – ministries and public institutions. The need for the internal audit system in local governments has been discussed since 2003. In the international conference "Audit 2003" one of the speakers raised the idea of an internal audit as any local government's tool to improve its competitiveness. Already in 2004 European Union structural funds were received and used, and internal audit units of the respective ministries conducted internal inspections in local governments that had received these funds. At that time, internal audit in local governments did not exist. Both European experts and representatives of internal audit units in the ministries considered that internal control systems would work effectively if internal audit departments were set up in the local government or if they employed an internal auditor. External auditors also believed that legislators have to incorporate in the law amendments about the

need of internal audit in local governments, stating that internal auditors in local governments are mandatory. Till 2001 these duties were executed by audit commissions. Through amendments in the Law "On Local Governments", this provision was deleted. In some municipalities, these commissions were essential, but in others they were just a formality. Through audit procedures only external auditors verified that the local government had developed the internal control system. In most cases, it was concluded that it did not work effectively.

The first internal audit units began working in 2005, mainly in the large local governments such as Riga, Ventspils, Jelgava, a.o. In some municipalities audit commissions are still working (Daugavpils).

In 2005 the European Union experts (SIGMA) expressed their position that the IA in local governments must be stipulated by law, using the manuals, instructions and methods developed by the Internal audit department (IAD) of the Ministry of Finance according to how they are used in state administration. In 2009, 17 of 118 local governments had an internal audit unit, which is only 14%.

Research results will provide heads and officials of local governments with a resource base for the development of audit methodology and will help to understand the benefits of internal audit in providing good governance.

During the research a wide range of literature and various information sources were used: monographs, research papers, statistical data, journal articles, conference proceedings, codes of laws, standards and other regulatory documents, manuals, guides, publications of survey results, and questionnaires and interviews made by the author of this Thesis.

There is a lot of research on this topic in the world , but it is difficult to group them thematically because sometimes several areas are included in one study . Studies on the local government internal audit are not as widely available as the studies on government internal audit (although authors also refer to local governments). The national system of government in many respects also applies to local governments; however, it is important to assess the significant differences.

Scientific, academic and practitioners' publications show that research on this topic in Latvia is scarce. Only occasionally local governments' internal audit has been particularly highlighted in relation to the European Union Structural Funds, emphasizing that the local government has to ensure internal controls in order to analyze the effectiveness and efficiency, to ensure the reliability of financial reports and their compliance with laws and regulations.

In the world, there is much scientific research *on the development and history of internal audit, about the definition of internal control, the nature of the core elements and models of internal control, and assurance of the internal control system practical aspects of control application , and about theoretical guidelines of internal audit:* Sawyer L.B. (1964, 1970), Alberecht W.S., Howe K. R., Marshall B.R. (1985), Kenneth A. (1985), Chambers A.D., Selim G.M., Vinten G. (1987), Chambers A.D. (1992, 1995), Taylor D.H., Glezen G.W. (1994), Graham W.P. (1995), Roth J. (1997), Wade K., Wynne A. (1999), Mutchler J., Chang S., Prawitt D. (2001), Pickett K.H. Spencer (2001), Aelim Georgers M., Sudarsanam S., Lavine Michael K. (2002), Frigo M.L. (2002), Sawyer.J.D., Dittenhofer A.M., Scheiner H.J. (2005), Nieuwlands H. (2006),

Reding.F., Sobel J., Anderson L., Head J., Ramamoorti S., Salamasick M., Riddle C. (2007), Parveen P.G., Frank L.M. (2008), Linnas R. (2008), Rupsys R. (2009).

Several professional organizations have done extensive research on various internal audit issues affecting both private and public sector; however, studies about the local government internal audit are relatively few, and usually they are only mentioned in connection with the public sector. They are very important and significant as these studies are done by a researchers' group from different countries – internal audit experts, professionals, and education professionals: The Institute of Internal Auditors (IIA), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Public Internal Financial Control (PIFC), The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), the Canadian Institute of Certified Public Accountants, Management Support (SIGMA), Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), a.o.

Some authors have studied the historical aspects of internal audit development in Latvia. These are only general studies on the audit development and issues on internal audit are narrowly covered. Getting acquainted with the Latvian scientists' research materials, it can be concluded that there are several studies *on the historical aspects of audit and internal control development, on the theoretical issues of internal audit and internal control and on cooperation between internal and external auditors*: Brūna I. (1994, 1999, 2002); Mālderis G. (2001, 2002, 2008), Ponomarjovs A. (2004, 2005). Some publications belong to Biernis M. (1999), Blaževica J. (2000), Černajs R. (1999, 2001), Rutkis. A. (2003), Bole J. (2005), Kļaviņa L. (2006), Movsisjana A. (2006), Temerova - Allena A. (2006), Strazdiņš P. (2004, 2006, 2007, 2008), Saļnikova N. (2008), Gruba I. (2009), Lasmane N. (2005, 2009), Faituša I. (2010).

Latvian scientific literature of this topic is not yet well developed and detailed.

**The research object:** the system of internal control and internal audit.

**The research subject:** the development of internal audit in local governments. The exploration, evaluation and reasoning of the topicality of the chosen theme determined the hypothesis of the thesis.

**The hypothesis of the Ph.D. Thesis:** internal audit as local government management instrument allows identifying the improvement of local government work, reducing risks and encouraging local government's economic resources expenditure.

**The aim of the Ph.D. Thesis** is to assess the situation of internal auditing in the local governments and to establish the main development directions of internal audit and the scheme for model options.

**In order to achieve the aim, several objectives are addressed:**

- to explore and evaluate the historical development of internal audit, its theoretical and practical aspects worldwide and in Latvia;
- to compare and evaluate internal audit institutional systems and legal aspects worldwide and in Latvia;
- using cluster analysis method, to explore and evaluate local governments' differences by economic criteria;

- to identify and analyze the views of local leaders, internal and external auditors, and experts on the need for internal audit in local governments;
- to assess and decide on the increase of the internal audit efficiency and development opportunities in the local governments;
- to develop a local government risk assessment matrix and losses assessment methodologies;
- to develop local government's internal audit system development trends, model option schema and economic justification.

**To achieve the aim and the objectives of the Thesis and to prove the hypothesis, the following sources and materials are used:**

- The European Commission's legal documents;
- laws of the Republic of Latvia, regulations of the Cabinet of Ministers and other laws and regulations;
- data from the Central Statistical Bureau, Ministry of Economics, Ministry of Regional Development and Local Government, Ministry of Finance, local governments;
- research results published by foreign and Latvian scientists on the Thesis topic;
- collected data of the survey, expert assessments and information provided;
- theoretical and analytical literature and other sources of information included in the bibliography.

**In order to achieve the objectives, several methods are used:**

- *monographic method* – for interpreting the research results, based on current scientific knowledge and theories;
- *analysis and synthesis techniques* - to explore the elements of the problem and formulate the coherence;
- *scientific inductive method* - to form scientific assumptions and interconnection from individual elements or facts;
- *scientific deductive method* – to logically systematize and explain empirical data;
- *survey method* - survey and statistical analysis methods - descriptive statistics, correlation analysis to characterize the internal auditing experience in local government, as well as to clarify different points of view;
- *survey method – interviewing* for conducting the analysis of internal control system performance indicators;
- *cluster analysis method* - to determine whether there are correlations between the internal audit establishment and local government budget revenue and expenditure figures;
- *hierarchical method of analysis*, expert interview method - to establish the internal auditing system development opportunities in the local governments of Latvia;
- *risk management methods* - risk matrix - qualitative risk assessment method, hazard index method, damage prevention method in order to justify the need for internal audit function.

Mathematical processing of data was performed using Statistical Package for Social Sciences programme (SPSS version Statistics 17.0), but for data graphical reproduction Microsoft Office chart program Vision 2007 was used.

### **Research Novelties:**

1. The nature of the internal control systems is defined and the definition of local government internal audit is presented.
2. The internal audit historical development in Latvia is examined and historical development phases are specified.
3. For the first time the development of local government internal audit in the Baltic countries is compared.
4. For the first time Latvian public sector internal control and internal audit system in the period from 2000 to 2009 is examined.
5. With the help of the cluster method, it is clarified whether there is any correlation between the internal audit establishment and local government budget revenue and expenditure figures.
6. The internal audit system development problems and opportunities are identified and explored and the performance indicators are evaluated.
7. With the help of the hierarchical method, the experts' opinion on the internal audit efficiency and development potential in local governments is studied, and the decision about the most appropriate alternative is made.
8. The local government risk assessment matrix and the losses assessment methodology are developed.
9. Possible local governments internal audit system development directions and the model justification for the improvement of local government resources management are developed.

### **Scientific significance of the research**

The research of the Ph.D. Thesis is original and significantly supplements the theoretical framework of regional economics. Local government internal audit system problems and their impact on the establishment of good governance structures are assessed. Worldwide and Latvian experience in the internal audit system as a local government internal control system instrument is collected and scientifically evaluated.

### **Economic importance of the research**

Legal framework of the internal audit system establishment, operation and coordination in Latvian local governments is designed. Research results may be used in developing the internal audit system and methodology in the local governments, as well for further concept development about strengthening the internal control system in local governments.

**The Ph.D. Thesis is structured** in compliance with the hypothesis, the aim and the objectives, and the Thesis consists of six chapters.

**The first chapter** addresses the theoretical aspects of internal control and internal audit systems, their historical development, broadly reflecting theoretical cognitions, discussion and judgements.

**In the second chapter** information about internal audit institutional system development worldwide and in Latvia is aggregated and analysed, and the normative and legal fundamental principles regulating internal audit in state administration, inter

alia local governments are characterized. The local government's internal audit department's regulations compliance to Standards and Code of ethics is assessed.

**In the third chapter**, with the cluster method, local governments are grouped based on local government budget revenue and expenditure indicators and the connection between local government budget revenues per capita, including the tax revenues per capita, the budgetary expenditure per capita and the establishment of internal audit in local governments is clarified.

**In the fourth chapter** internal audit development opportunities for Latvian local governments are clarified and assessed, and the chapter provides the necessary evaluation from the point of view of municipal managers, internal and external auditors and experts.

**In the fifth chapter**, using a hierarchical method, local government internal effectiveness amplification and development assessment is done, and, through expert assessment, a decision on a possible alternative, which is evaluated at two levels of criteria, is offered. Summarizing the Thesis results, the following alternatives are posed: *in order to maintain the current status quo, the decision on internal audit is adopted by local government, internal audit service from the outside has to be attracted for specific time and only for specific tasks, internal audit is not needed, internal audit should be determined by law.* Based on the studies carried out, justification for the best local government internal audit development model option scheme design is developed.

**In the sixth chapter**, the local government internal audit system evolution trends and model formation criteria are developed, based on the results of the situation, problems and development analysis,. Such factors as the local government risk assessment, the seriousness of the losses, local government internal audit unit development potential costs and in auditor job description included functions and responsibilities, etc. are taken into account.

The concluding part of the Thesis consists of the findings and main conclusions, problems are defined and recommendations for their solutions are given. The answer to the fairness or falseness of the hypothesis is given.

#### **Research theses to be defended**

1. Internal audit in local governments identifies and reduces risks, ensures the legality of financial activities, encourages the economic use of resources for successful execution of local government's functions.
2. Institutional, methodological and legal basis in public administration is the basis for the exchange of experience to local governments.
3. Local governments with relatively higher earnings per capita and average tax revenues have established IA. It shows that with an increasing income stream, there is an objective need for tighter internal controls and one of the main tools is the internal audit.
4. Various factors have defined the establishment of internal audit in local governments: local government's understanding about internal audit, legal framework, the internal audit methodology, financial and human resources.
5. Outsourced internal audit services now can provide more effective internal audit in the local governments.

6. The results of the local governments' risk assessment and the costs of the audit service that are measured against the benefits should be taken into consideration when determining the scope of the internal audit functions and the development of an internal audit unit.

## 1. HISTORICAL AND THEORETICAL ASPECTS OF INTERNAL AUDIT

The chapter consists of 38 pages, 5 tables and 10 figures.

In this chapter the internal audit and internal control is explored, the theoretical characterization of the term is complemented with the analysis of the historical development in order to explain the necessity of these processes and to reflect how they have changed over time, as well as to explain the nature of their specifics today. Theoretical literature analysis is used to characterize the terms "internal audit" and "internal control", thus revealing the broad theoretical discussions, insights and reviews. The main units of analysis are set:

- *definitions of terms, their common and diverse elements;*
- *historical development and peculiarities nowadays;*
- *advantages of both systems, linking theoretical views with foreign experience;*
- *different models, approaches and methods.*

The above mentioned analysis units are described at three levels - national, municipal and private. In this way it is possible to show different approaches in the private and public sectors, with particular emphasis on public sector specifics, which is the aim of this study.

The chapter provides a comparative examination of the internal and external auditor cooperation, describing the main benefits of efficient cooperation. Also, the internal audit development in Latvia is examined, afterwards creating a historically chronological breakdown. Assessment of various researchers, experts and organizations on internal control and internal audit developments in Estonia and Lithuania are described and the summary of their chronological order is formed. Comparison of public sector internal control and internal audit development in the Baltic countries is done and the summary showing the positive and negative trends is given. So far in Latvia such a summary has not been performed and it can be regarded as novelty.

Historical research indicates that the internal audit has progressed with the economy - gradually, but systematically. Worldwide there is extensive research on the development and history of internal audit. Among the most well known researchers of internal audit are Chambers AD, Selim GM, Vinten, G. (1987), Chambers A.D. (1992, 1995), Sawyer, J. D., Dittenhofer A.M., H. Scheiner Q (2005), F. Reding, Sobel, J., L. Anderson, J. Head, S. Ramamoorti, Salamasick M., Riddle, C. (2007), Rupsys R. (2009).

Several professional organizations have done extensive research on the historical aspects of internal audit. They are very important and significant as these studies are done by a researchers' group from different countries - the internal audit

experts, professionals and education professionals: The Institute of Internal Auditors (IIA), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Public Internal Financial Control (PIFC), The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), the Canadian Institute of Certified Public Accountants, Management Support (SIGMA), Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), a.o.

Latvian researchers have not turned to the internal audit history research of the world and Latvia. Some authors - Brūna I. (1994), Mālderis G. (2001, 2002, 2008), Ponomarjovs A. (2004, 2005) - have carried out research on the historical aspects of audit formation in Latvia. These are general studies on the audit development and internal audit issues are narrowly examined. There is currently no study on the historical development of the internal audit in Latvia. Research performed in the framework of the present Ph.D. Thesis on local governments' internal audits are innovative and will give the opportunity to further explore this issue more widely and in more detail.

In 2010 a Ph.D. Thesis by R. Lynn (2008) on the internal audit development in Estonian small local governments was presented. The author of the present Thesis has read R. Lynn's publications and used the results of the study in order to compare how these issues are dealt in our immediate neighbouring country in the Baltic region.

In assessing the various authors' studies, audit development history is divided into several stages according to the audit objectives, applied audit methods etc. For the phase boundaries authors often show a specific year, which coincides with some indicative events in the economic life.

Summarizing the foreign studies on the development of internal audit, it is possible to conclude that alongside with the development of economy, internal audit has also developed gradually, but systematically. In its historical development it is possible to chronologically highlight the most important events **in seven historical stages:**

1. *beginnings of audit and the use of the term "auditus" (from Latin – listening) (3500 BC)*
2. *development of audit as a profession, the auditor's job mentioned for the first time (13th century)*
3. *beginnings of contemporary audit (16th-17th century);*
4. *establishment of the legal framework - (19th century);*
5. *origins of audit methodology - (after World War I);*
6. *development and launch of internal auditors institute (1941. – end of 1980ies);*
7. *defining of internal audit, its legal and institutional frameworks (early 1990ies - until today).*

Summarizing several authors' studies, the author of the present Ph.D. Thesis offers a chronological historical overview.

The establishment of internal audit in Latvia began in 1999 when the Institute of Internal Auditors Latvian Division was created. In the following development of IA, the author of the present Thesis distinguishes **three historical phases:**

- **the first stage is the time period from 1999 to 2005:** On October 5, 1999 the first regulations of the Cabinet of Ministers were adopted (No.342 “Regulations on Internal Audit”). *The Institute of Internal Auditors Latvian Division was created.* The Internal Audit Law was adopted and a base of normative documents on the internal auditing system implementation and operation in the entire national administration was established;
- **the second stage is from the 2006 to 2009:** improvement of the internal audit system and change of direction of the public administration internal audit system;
- **the third stage is from 2010 till nowadays:** Internal Audit Law clarification, harmonization of the terms and Law objectives with the internal audit professional practice standards, introduction of IA unit’s principles and defining their functions regarding the foreign financial assistance a.o.

The internal audit system development in public administration as a whole can be regarded as a successful step in the improvement of the institutional work, in detecting and preventing potential weaknesses and shortcomings which affect not only the institution's financial system, but also the overall governance and management, personnel management, the institution quality assurance activities, document registration, information technology, procurement, and other specific systems for each institution.

State administration legal and methodological basis is the basis for local government internal audit development. Latvian internal audit development directions have to be addressed in a complex way as for public sector, because for such a small country as Latvia it is not effective, useful and efficient to develop enormous methodological bases of legislation regulations which are not fully adapted to the real work and do not provide high-quality results.

Internal Control (*"contrôle"* in French - observation, comparison, comparing) is one of the management core functions. In the course of time it has considerably expanded its scope (e.g. risk identification, assessment and monitoring), including aspects that are affected by economic conditions to prevent fraud. There is no major study on internal controls in local governments, mainly because researchers have studied the public sector. Practice shows that the local governments as the public sector component are affected by similar problems as the public sector, but there are some features that are specific to local governments, such as the number of population, size of the budget and policy decisions. Latvian state institutions and local government representatives, internal auditors, external auditors and researchers have not concentrated on the matters of internal control in local governments either. The author of the present Ph.D. Thesis believes that this area is unduly left unnoticed and it is appropriate to carry out an in-depth study of the local government's internal control systems. Depending on the level of government, it is possible to define three forms of control that operate for a particular purpose, carrying out specific tasks: accounting control, internal control, financial and operational control. Only from 1990 internal control models are set up. Today, the following types of internal control models can be distinguished: COSO, CoCo, and COBIT. Since 2001 the public sector uses COSO internal control model, which is included in the INTOSAI guidelines.

Internal control in the private sector, public administration and local government sector has to be understood according to its specifics. Internal control objective in the public sector is to provide reasonable assurance that public funds are used for their intended purpose.

The main subject of the present Ph.D. Thesis is the local government (domestic sector), so the Thesis reflects the differences in the definitions of internal control for the private and the public sectors: public administration and local government.

The author's developed definition: **internal control in local governments is the activity which ensures that the financial systems on which local available resources are based are sufficiently developed control procedures which allow for the possibility to follow the fair use of funds.**

For local governments the best suited is **on risk management based internal audit approach** because it provides financial and operational control.

Table 1

### **Development of internal audit approaches**

<b>Time period</b>	<b>Audit approach</b>	<b>Descriptive criteria</b>
Before 1980	Control based audit	Directed to confirm compliance with applicable laws, regulations, policies, principles To test and validate the entered financial balance of the books To check whether the main control actions which are intended for business start up, registration, processing and reporting, function as planned
80ies of the 20th century	Process based audit	Intended to understand the specific business or operational goals, to explore the positive experiences used to achieve these goals and to identify how effectively and efficiently the process in the given time corresponds to these goals
90ties of the 20th century	Risk assessment based audit	Intended to understand the business, identify and assess key business risks and assess the effectiveness of existing controls and procedures in order to reduce the risks to acceptable levels
20th century, end of the 90ties	Risk management based audit	Management understanding about risk situations, control, and how well they manage those risks

*Source: author's created summary based on Sobel P. J. et. al. (2007)*

The risk management based audit approach does not prevent the internal auditors to carry out earlier generation type audits. The risk management based audit approach may be set up so that specific internal audit projects comply with one of the more traditional approaches.

The risk management based audit approach is the optimal tool which can provide local government management with the desired belief that the main local

government problems can be controlled by ensuring an acceptable level. If the traditional audit approach can still be used for specific projects, the risk management based comprehensive approach allows the internal auditor to maximize the gained values in the audit process and to optimize the dedicated resources for this process.

Based on the need to respect the IA principles of independence and objectivity, the author of the present Ph.D. Thesis has developed a local government internal audit definition: **Internal Audit of the local government is the internal auditor's independent, objective activity, which is focused on the supervision and development of risk management, control and management measures in the local government in order to ensure economic, efficient and effective utilization of local government financial resources, legality of financial activities and financial resources, proper estate management according to local government decisions and citizens' interests.**

In Latvia the cooperation between internal and external auditors is not sufficiently valued, nor the potential benefits, which would result in increased audit operational effectiveness, economy and efficiency.

Using literature analysis as a research method, the author of the present Ph.D. Thesis describes judgments provided by various researchers and experts about the organization of internal control and the development of internal audit in Latvia, Estonia and Lithuania, and has compiled them in chronological order, presenting the positive and negative trends. In the Baltic States local government administrative territorial divisions are very different. **In Latvia** there are 118 local governments, which include nine cities and 109 parishes. By the number of population they can be classified as very large (4%), large (16%), medium-sized (48%) and small (32%). **In Estonia** there are 227 local governments, comprising 33 cities and 194 rural (classified as small or very small) municipalities. **In Lithuania** there are 60 municipalities which by the number of population can be classified as very large.

**Summarizing the current situation in the Baltic countries**, it is possible to conclude that in local governments internal audits have **very similar problems and development trends:** *the national regulation does not define a mandatory internal audit implementation of the local governments (except Lithuania), methodology development, internal auditors' training, competence, certification process, lack of financial and human resources, independence and impartiality are distorted by political decisions, lack of understanding of the internal audit advantages and benefits.*

**The conducted historical and theoretical research allows the author to draw conclusions and helps to justify the hypothesis, emphasizing the key principles (efficiency, economy, effectiveness) upon which the development of IA is based.**

## **2. INTERNAL AUDIT INSTITUTIONAL AND LEGAL SYSTEM**

The chapter consists of 29 pages, 2 tables and 9 figures.

First, the author of the Ph.D. Thesis presents the research results on the internal audit institutional system development processes in the world.

In the research of the internal audit institutional system the author found out that the IAI activity in international practice focuses on the improvement of the internal audit structure and authorization mechanism, auditors' quality of work and qualification improvement. IA institutional development in the world can be divided into three phases:

*Phase 1 from 1941 till 1979 – origin of the internal audit institutional system;*

*Phase 2 from 1980 till 1990 – methodology development;*

*Phase 3 from 1990 till 2008 - standardization development.*

**Internal audit institute Latvian division started its work in 1999 uniting internal audit professionals. 1999.** On 5 October 1999 the Cabinet of the Ministers adopted the first regulations (No.342 "Regulations on the Internal Audit"). This is the time when internal audit units were formed in state institutions – ministries and their jurisdictional sections. The Internal auditors institute Latvia division was established alongside with it.

The research presents a review of state administration and local government internal audit regulating legal acts which define the internal audit system in state administration in Latvia. The author of the Ph.D. Thesis analysed, evaluated and summarized changes in the Internal Audit Law and indicated which factors determined the development of the Internal Audit Law in the period from 2002 to 2010. The development of the Internal Audit Law in public administration is divided into three periods during which there have been significant changes in the development of the Internal Audit Law. The approach in analyzing the regulatory framework is based on two criteria how legislation affects public administration, including local governments, internal audit sphere and how they provide, facilitate or hinder the development of the internal audit legal framework of the public administration, including local governments. Local government's internal audit unit's regulation compliance to the Standards and the Code of Ethics is analyzed. Latvian local government internal audit regulations are not sufficiently aligned with the requirements of IASPPS and the Code of Ethics. The research results showed that in none of the regulations there is reference to the IA definition, the Code of Ethics and the Standards.

The international standards of the internal audit professional practice, internal audit definition and the Code of Ethics apply to the private and the public sector. The international standards of the internal audit professional practice are improved according to the previous experience, which is collected by the Internal Audit Institute, taking into account the economic situation in the world, risk management processes, fraud prevention activities a.o.

Using Latvian Internal Auditors Institute data and other information sources, the research summarizes the main activities from 200 till 2009. Based on the comparative analysis, it is possible to clearly depict the main areas of activities in which the Institute is involved:

- *internal auditor's consolidation;*
- *Code of Ethics and IAPPSS availability in Latvian;*
- *obtaining the CIA certificate;*
- *organisation of trainings and courses.*

The analysis of the current situation shows that in almost nine years of the development of public administration internal audit, there are several problems which have failed to be resolved, and these problems are *lack of vacancies, staff turnover, high actually consumed average number of days per audit (only about 70% of recommendations are introduced), the planning process was incomplete (only 57% are planned audits), high proportion of unplanned consultations (40%),* a.o.

Currently, the state administration certification is not mandatory for performing internal auditor's functions. Consequently, in most cases, in internal audit units auditors commence work without the knowledge and experience in internal audit. The Ministry of Finance has to improve the state administration internal auditors certification system. One solution is to establish certification as a mandatory requirement to comply with the internal auditor's responsibilities, especially for the head of the internal audit unit. In Public administration the establishment of the internal control system, the establishment of the internal audit unit, auditor's duties, audit realization order and methodology are defined in the Internal Audit Law and regulations of the Cabinet of Ministers. The author of the Ph.D. Thesis believes that development of the public sector internal audit standards in Republic of Latvia is necessary. The existing normative documents - laws, regulations, orders – do not create a full methodological basis for meeting the basic principles of the Standards.

**Internal Audit Law does not apply to local governments, except where the local government and its subordinate authorities have received the European Union funds,** and in these cases the local government defines the internal audit system and methodology. Nowhere it is regulated what the internal audit system in the local government should be and what the internal audit methodology should be, the issue is not resolved in its legal meaning, thus no legal framework and equal access exist.

Key performance indicators, which give some idea of the internal control system evaluation in municipalities, are financial audit reports from external auditors and the State Audit Office. **In the current situation the provision of the internal control is the responsibility of each local government.**

Institutional, methodological and legal basis of public administration is the basis for the exchange of experience with local governments, just improving some basic principles, such as governance, risk management and determining the factor importance. The issue is very topical, but a political will is needed for taking into account the risks facing the future (budget reduction, fraud, corruption) and for ensuring economy, efficiency and effectiveness principles. This risk prevention can be achieved by developing legislation and IA documents that give some assurance of local government resources administration according to the best practice principles.

Over the next few years one of the most important development tasks which should be exercised in Latvia is increasing requirements for IA manager qualification increase and introduction of mandatory certification.

**World IA institutional development research results confirm the assumption raised in the hypothesis that the IA function relies on the professional practice of the international standards of internal audit, in which specific issues inherent to the public sector body, such as financial management, risk management, effectiveness of the internal control of financial resources, are included.**

### **3. DETERMINING THE INTERCONNECTION OF LOCAL GOVERNMENT BUDGET INDICATORS AND INTERNAL AUDIT FORMATION WITH THE CLUSTER METHOD**

The chapter consists of 9 pages, 2 tables and 6 figures.

The need for the existence of internal audit units and the scope of their functions to a large extent is determined by the municipal budget revenues and expenditures (in al. tax revenue). Evaluating the amount of financial resources that is at the disposal of the local governments, the risk level is determined from which the appropriate level of internal audit functions and exercise techniques is chosen. Using the cluster method coherence between the local budget income per capita (LVL), including the tax revenues per capita (LVL), the budgetary expenditure per capita (LVL) and the establishment of internal audit in the local government is clarified.

To determine whether there is any interaction between the internal audit development in local governments and the municipal budget revenue and expenditure figures, the *cluster method* is used in the research. The cluster method is a combination of methods that aims at grouping the research objects in the subgroups or clusters, based on the comparison of certain characterising parameters. Every research object is included only in one cluster. As a result of the cluster method they are classified so that objects of one cluster are similar on their characterising parameters but objects belonging to several clusters are different. The objective of the cluster method is grouping that would satisfy the optimal criterion (Boruks a.o., 2000). To analyse the activities of the local governments of Latvia and to compare these local governments, it was necessary to perform the grouping of all the studied objects according to particular criteria. In addition, from July 1, 2009 the territory of Latvia was divided into other administrative territories: 109 territories and 9 cities where the local governments rule. (*Administratīvo teritoriju un apdzīvoto vietu likums*, 2008). Hereinafter the term local government will be used to refer to them.

In the research the local government's income and expenditure indicators are used to reflect the resources available to the local governments to perform their functions and to develop. The comparison of the municipality budget figures allows determining the differences in the opportunities and the risks that local governments have in relation with administering a certain amount of financial resources.

Municipality budget figures for 2009 come from the budget report database of the State Treasury, State budget and municipality reports.

The clustering variables that are statistically significant were used in the research: *income per capita, expenditure per capita, tax revenues per capita*. Income and expenditure per capita characterise the resources available to the local government to execute their functions and further development. Whereas, tax revenues per capita characterises the financial capacity of the local government.

The cluster method comprises two algorithms: hierarchical and non-hierarchical. The hierarchical algorithm applies the methods of accruals and distribution, the non-hierarchical: Sequential Threshold, Parallel Threshold and Optimization methods (Rivža B., Rivža P. et.al., 1999).

In the research the hierarchical algorithm is used. At the beginning of applying the hierarchical cluster analysis method every case forms a separate cluster. Applying the hierarchical algorithm through an SPSS programme, the review of belonging is offered, which allows clarifying the sequence for cluster formation, as well as their optimal number (Boronenko, 2007).

The further factor selection was performed through analysis of variance (ANOVA) within the SPSS for Windows statistical systems data processing module "Cluster Analysis".

In performing such an analysis, several options for clustering were examined in the research. Distribution of local governments in 5 clusters appeared to be most appropriate. The author of the Ph.D. Thesis arrived at 5 clusters made of 5 local governments' groups based on 3 economic indicators (*income per capita (ien\_1cil), expenditure per capita (izd\_1cil)* and *tax revenues per capita (nodiens\_1)*). See Table 1 in Appendix 3 for the distribution of the cluster centres of the initial data processing. The final distribution of the cluster centres is presented in Table 2.:

Table 2  
**Final cluster centres**

Criterion	Cluster				
	1	2	3	4	5
IEN_1CIL	585.18	621.46	1050.74	460.00	782.97
IZD_1CIL	580.30	615.08	1009.80	518.47	808.70
NODIEN_1	398.90	193.73	309.60	202.98	248.40

*Source: author's construction and calculations applying SPSS programme*

The following indicators: cluster centres, distance from every object until the cluster centre, distance between the clusters, as well as the results of the variation analysis allow analysing the degree of factor impact in the clustering process . Distances between the clusters (see Table 3) prove the mutual interdependence of the clusters: at a new distribution neighbouring clusters may move to the next level and they can form new clusters or new cluster groups.

Table 3

**Distance between the cluster centres**

<b>Cluster</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1	x	211.23	639.68	240.57	337.54
2	211.23	x	594.57	188.38	258.00
3	639.68	594.57	x	775.72	340.42
4	240.57	188.38	775.72	x	436.58
5	337.54	258.00	340.42	436.58	x

*Source: author's construction and calculations applying SPSS programme*

The F-test (ANOVA) also indicates to the cluster significance level (Sig. = 0,000) for all indicators. The hierarchical cluster method presents the distribution of municipalities across clusters. Comparing 118 local governments grouped in 5 clusters, they were assessed as follows:

Cluster 1 - 10 local governments, with medium indicators;

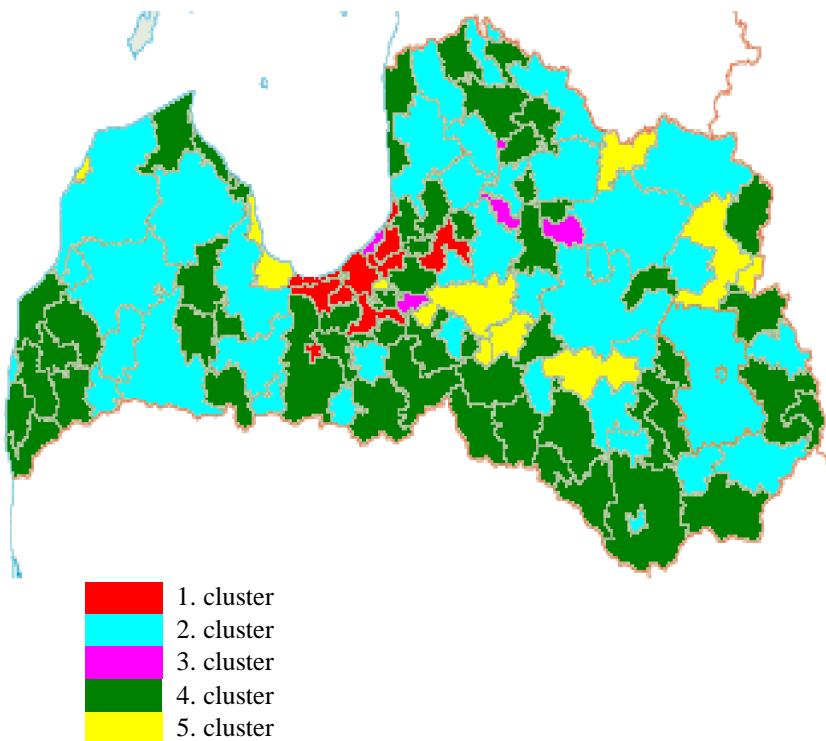
Cluster 2 – 40 local governments, with medium high indicators;

Cluster 3 – 5 local governments with very high indicators;

Cluster 4 – 53 local governments, with low indicators;

Cluster 5 – 10 local governments, with high indicators.

The placement and concentration of the local governments within the clusters is reflected applying the cartographic method (see Figure 1), which allows revealing the borders of the local governments included in the clusters.



*Source: author's research*

**Figure 1. Cluster territorial division in local governments (2010)**

*Cluster 1* comprises 10 local governments, which is 8.5% of the total. 9 of these local governments are located in the Riga region: Riga, Jurmala city, Adazi, Babite, Garkalne, Kekava, Marupe, Saulkrasti, Sigulda municipalities and Zemgale region is represented by Jelgava. According to the economic indicators (income per capita (ien\_1cil), expenditure per capita (izd\_1cil) and tax revenues per capita (nodien\_1)) Cluster 1 is characterised by the highest tax revenues per capita (LVL 398), which characterises the financial capacity of the local governments.

*Cluster 2* comprises 40 local governments, which is 34% of the total number. It comprises three city local governments: Daugavpils, Liepaja and Rezekne. According to the 3 economic indicators Cluster 2 is characterised by medium high indicators (income per capita (ien\_1cil), expenditure per capita (izd\_1cil)), but it has the lowest tax revenues per capita (LVL 193), which corresponds to a low financial capacity of the local government.

*Cluster 3* is characterised by the highest income and expenditure per capita, as well as high tax revenues per capita (LVL 309). It comprises 5 local governments: Valmiera city, Cesis, Ikskile, Carnikava and Jaunpiebalga territories, which comprises 4% of all the local governments.

*Cluster 4* comprises 53 local governments, which is 45% of the total number of local governments. According to the 3 economic indicators, Cluster 4 is characterised by low indicators.

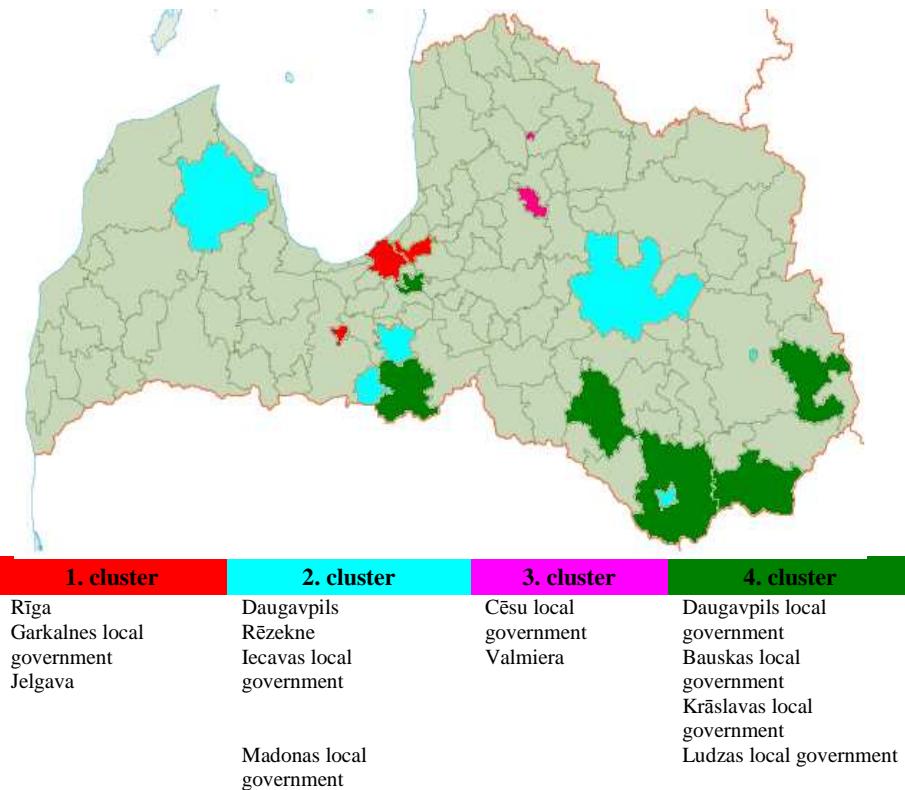
*Cluster 5* comprises 10 local governments, which is 8.5% of the total number. It comprises only one city local government – Venstspils. This cluster is characterised by low tax revenues per capita (LVL 248) and high income and expenditure per capita.

To sum up, it can be concluded that out of 118 local governments, the largest proportion is grouped in two clusters: 34% in Cluster 2 (with medium high indicators) and 45% in Cluster 4 (with low indicators), which comprises 79% of the total number of local governments.

Having surveyed 118 local governments, the author of the Ph.D. Thesis found out that after July 1, 2009 only 17 local governments perform internal audit. The data are linked with the results of cluster analysis to clarify in what clusters those local governments that perform internal audit are located and what the main features that characterise these local governments are.

The findings allowed the author of the Ph.D. Thesis to conclude that **17 internal audit units in local governments have been placed in the following clusters** (see Figure 2.):

- **3 local governments in Cluster 1:** Jelgava, Riga cities, Garkalne territory.
- **6 local governments in Cluster 2:** Daugavpils, Rezekne cities, Iecava, Madona, Rundale, Talsi territories.
- **2 local governments in Cluster 3:** Valmiera city, Cesis territory.
- **6 local governments in Cluster 4:** Daugavpils, Bauska, Jekabpils, Ludza, Kraslava, Salaspils territories.



*Source: author's research*

**Figure 2. Territorial distribution of the local governments (with internal audit) clusters (2010)**

Thus, it can be concluded that out of 118 local governments, the largest proportion of local governments with internal audit is represented in two clusters: Cluster 2 (with medium high indicators) and Cluster 5 (with high indicators).

**Results of the cluster analysis indicated that among 17 local governments that have internal audit units, 3 local governments are found in Cluster 1, 6 – in Cluster 2, 2 - in Cluster 3, 6 – in Cluster 4.** Thus, local governments with different budget income and expenditure indicators per capita have managed to find resources for providing the internal audit function. Research results indicated that when the budget income increases, an objective need for stronger internal audit and internal control also increases. The cluster results prove it: 3 local governments are in Cluster 1 with medium budget income and expenditure per capita, 6 local governments are in Cluster 2 with medium high income, 2 local

governments are in Cluster 3 with very high income and 6 local governments – in Cluster 4 with low income.

Results of the research of the interconnection between the amount of present financial resources and the formation of internal audit prove the hypothesis and contribute to the conviction that when the budget income increases the internal audit changes into an important risk management tool.

#### **4. EVALUATION OF THE NEED FOR INTERNAL AUDIT EXIGENCE AND ITS DEVELOPMENT OPPORTUNITIES**

The chapter consists of 38 pages, 10 tables and 22 figures.

In order to find out what the internal audit development opportunities for Latvian local governments are and how the involved stakeholders assess the need for them , a survey was launched, which helped to summarized respondents' views from different groups. Respondents' groups: local government leaders, internal and external auditors, certified auditors, experts (see Table 4).

Table 4  
**Characteristics of the respondents' groups**

Respondents' group	Size of the general cluster	Sample size	Additional characterization
Local government representatives, with no internal audits	101	21	Inhabitants 20 000 - 50 000 – 5 local governments represented Inhabitants 5 000 - 20 000 – 16 local governments represented
Local government representatives, with internal audits	17	15 (sample proportion 30.5%)	Inhabitants from 50 000 – 2 local governments represented Inhabitants 20 000-50 000 – 9 local governments represented Inhabitants 5 000-20 000 – 4 local governments represented
Internal auditors, Inter alia in the local governments	149	16 (sample proportion 10.7%)	Members of the Internal Auditors Institute
Certified auditors Inter alia in the local governments	170	16 (sample proportion 9.4%)	Members from the Association of Latvian Certified Auditors

Table 4 continued

Respondents' group	Size of the general cluster	Sample size	Additional characterization
Experts	6	6	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Internal audit board chairman, member of the board of the professional union "Internal Auditor's Institute", "PricewaterhouseCoopers" Ltd senior consultant</li> <li>▪ Ministry of the Regional Development and Local Governments, State Secretary</li> <li>▪ Ministry of the Regional Development and Local Governments, Legal department, Head of Rule of Law Monitoring Unit</li> <li>▪ Ministry of the Regional Development and Local Governments, Director of Internal Audit Department</li> <li>▪ Chairman of the Latvian Association of Local and Regional Governments</li> <li>▪ Ministry of Finance, Central Finance and Contracting Agency, Deputy Director in Programme Management Issues, Director of the Programme Management and Monitoring Department</li> </ul>

*Source: author's developed summary*

Question thematic units included in the questionnaires were based on the analysis of internal audit presented in the previous chapters and designed with an objective to find out:

- *the need for local government internal audit, its benefits and drawbacks;*
- *the factors impeding and obstructing local government internal audit and opportunities for their prevention;*
- *the internal audit implementation experience in particular local governments of Latvia;*
- *risks for internal audit development in local governments.*

The chapter summarizes the survey results about the internal audit development opportunities in local governments, as well as assesses problems and risks and offers solutions.

Based on the respondents' responses, the author of the Ph.D. Thesis had the opportunity to gain an insight in *the strengths and weaknesses of local internal audit, to summarize the problem groups and to find appropriate solutions to them.*

Moreover, one of today's popular survey forms was used – an e-survey. Such an approach was chosen because of the benefits of an online survey, i.e. the interviewer does not control (it is simply not possible), there is no interviewer effect on the respondents, there is a low level of social desirability, and this type of a survey is not

expensive (Kristapsone, 2008). Moreover, for respondents, who are busy in everyday work with their direct duties, the completion of this kind of a questionnaire is more accessible and easier.

For simple random sampling without repetition, formula 1 was used for calculations.

$$n = \frac{t^2 S_v^2 N}{t^2 S_v^2 + \Delta_v^2 N} \quad (1)$$

where

$n$  - sample size;

$\Delta_v$  - relative frequency of random error, or the permissible level of materiality

$S_v^2$  - dispersion;

$t$  - probability factor;

$N$  - specific number of respondents.

Alternative features of the dispersion are calculated using formula 2.

$$S_v^2 = v(v-1) \quad (2)$$

where

$v$  - the relative frequency of sample (Krastiņš, Ciemiņa, 2003).

If the 2nd formula is inserted in the 1st formula, we obtain a new - the 3rd formula (Krastiņš, Ciemiņa, 2003).

$$n = \frac{t^2 N v (1-v)}{t^2 v (1-v) + \Delta_v^2 N} \quad (3)$$

The sample relative frequency of  $v$  valuation, using the standard error and random error, and nominal or Student distribution is justified if the sample relative frequency is 0.5 (Krastiņš, Ciemiņa, 2003). The probability factor ( $t$ ), which corresponds to the probability of 0.95, in the studied sample is 1.96. The permissible level of significance  $\Delta_v$  at the probability 0.95 is 0.05.

To carry out the survey, three questionnaires were developed for three different groups of respondents: local government representatives, with no internal audits (Form A), local government representatives, with internal audit (Form B), internal auditors, certified auditors and experts from state institutions (Form C). Such a questionnaire survey in the course of research provides results for comparison, and it is possible to detect the problems that are common to all the parties involved, as well as what obstacles they face in each respondent group separately. In essence, this approach allowed to *detect the multidimensional nature of the investigated problems and to find appropriate solutions*. The author of the Ph.D. Thesis aimed not only at getting as many views of respondents as possible, but also at gathering the views to reflect their diversity.

Experts were selected on the basis of the following criteria:

- *expert's competence level;*

- *expert's ability to orientate in local government internal audit;*
- *expert's ability to analyse the researched problems;*
- *experts of high moral standing, the public credibility in the expert.*

Overall, 74 respondents were interviewed. Respondents represent a variety of organizations involved: public administration institutions, local governments, Latvian Association of Local Regional Governments, audit companies, the Latvian Association of Certified Auditors, Internal Auditors Institute, Internal Auditors Board.

The calculation example is shown for one of the respondents' groups. Based on the findings of the research, 17 local governments out of 118 have internal audit. Thus, putting figures in 4.3 formula the required minimum sample size is calculated for the data obtained to represent the general cluster.

$$n = \frac{1.96^2 * 17 * 0.5 * (1 - 0.5)}{1.96^2 * 0.5 * (1 - 0.5) + 0.05^2 * 17} \approx 16$$

Thus, for the obtained survey findings to be relevant to the general cluster, the required number of respondents in the sample is estimated (see Table 5).

**Table 5  
Calculation of the required number of respondents**

Respondents' group	Size of the general cluster	Sample size	The required number of respondents in the sample
Local government representatives, with no internal audits	101	21	79*
Local government representatives, with internal audits	17	15	16
Internal auditors	17	16	16
Certified auditors	17	16	16
Experts	6	6	5

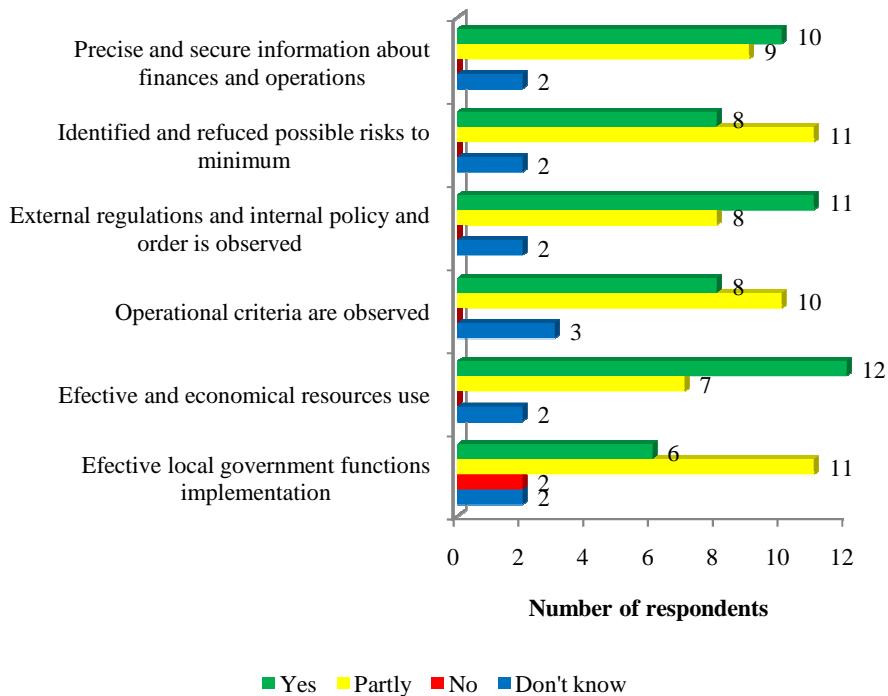
\* the sample size was not corrected after the consolidation of local parishes in districts, which reduced the number of local governments and increased the demand for the sample size.

*Source: author's calculations and developed summary*

Questionnaires included questions of various types: unstructured response questions (open, with no pre-prepared multiple-choice), and structured response questions. Structured response questions offered a scale of multiple choice answers. To assess the structured answers Likert scale was used in all questionnaires. The extreme points of these scales are usually "completely agree" and "completely disagree". Respondents indicated their opinion and attitude in choosing a response from the first to fifth category. In some questions Likert scale was modified, and respondents were offered three response categories - "yes," partly "," no."

All the questionnaires for different respondents' groups contained structured questions. The same questions were asked, thus during the processing time opinions were comparable and presented the differences and common trends, and also contained specific questions arising from the respondents' area of expertise. Open questions were asked to local government representatives, with internal audit (Form B) asking for their opinion on the internal audit process implementation in the local governments and its associated problems and solutions.

One of the respondents' groups, as already mentioned, is experts. Experts were interviewed individually, and, like other groups of respondents, they were sent electronic questionnaires, where experts gave their responses using specific figures.



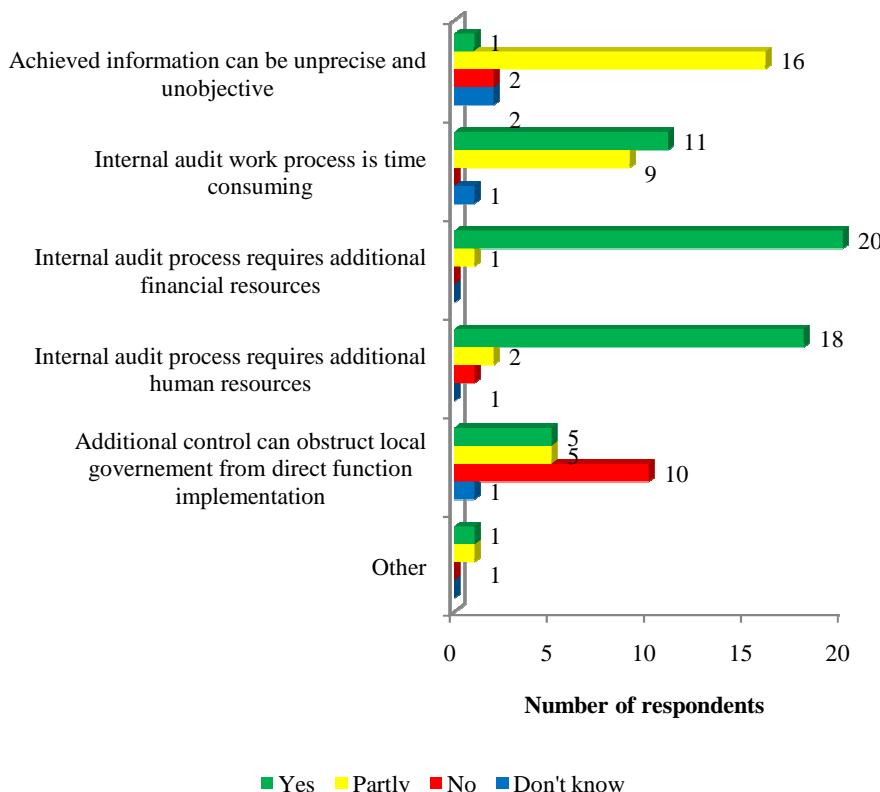
*Source: author's research, analysing each case n=21*

**Figure 3. Benefits from internal audit in the local government's representatives' evaluation**

Need for the internal audit in local government is evaluated as fairly similar. Most of the respondents (18) recognize that the audit is necessary for local government's work and shows a very serious understanding of these issues. But there

are also respondents (2) who consider that in local governments there is no need for internal audit work.

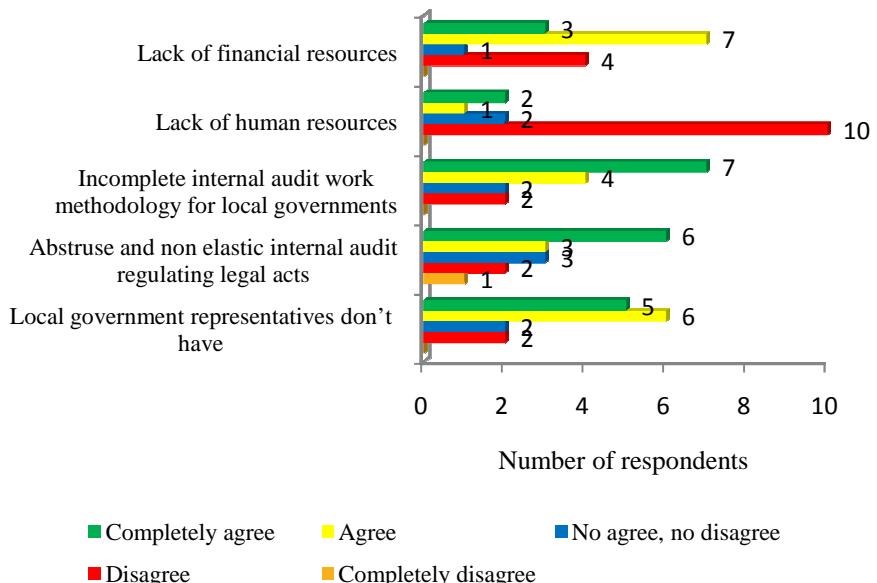
As presented in Figure 3, according to the respondents' views, the most significant benefits of the internal audit are related to financial resources: *the internal audit ensures efficient and economic use of resources*, which is admitted by 12 respondents from all, and *an accurate and reliable information on the finances and operations*, which is admitted by 10 respondents from all. These results testify that respondents mainly tie internal audit with the *alignment of financial and accounting control* in the local government. But as a very important benefit (11 respondents) is also emphasized the *compliance to the external regulations and a respectively arranged internal policy*; thus, the internal audit is assigned not only the control function, but also the *local government's internal policy management function*.



Source: author's research analysing each case n=21

**Figure 4. Weak points of the internal audit in the view of local government's representatives**

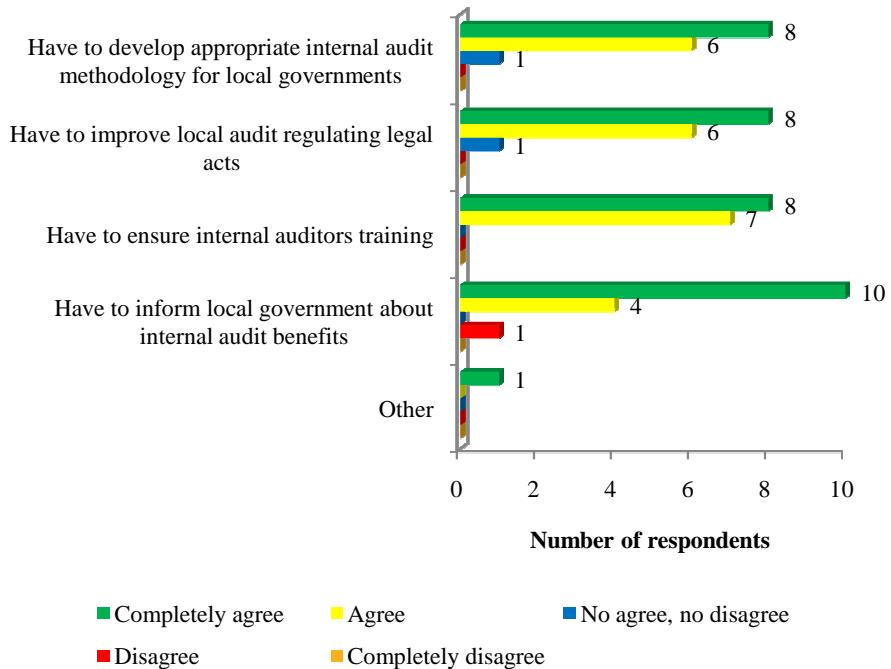
As Figure 4 indicates, the majority of respondents recognized that the *internal audit in the local governments require additional financial resources* (20 respondents) and *human resources* (18 respondents), which now could be a decisive reason why the internal audit in local governments is not introduced. In the assessment of these two weak points *large consensus among respondents* can be observed. Likewise, with another factor: 16 respondents consider *information gained from internal audit is inaccurate and not objective* as a partly weak point. Essentially, a relatively high proportion of respondents observe that internal audit could be affected by subjective factors and, possibly, the internal *auditors' lack of qualifications*, which in the previous chapters of the Thesis has already been recognized as a possible risk factor for the internal audit. Indirectly, these responses also indicate that the local governments' representatives really do not trust the internal audit. In contrast, a positive fact is that nearly half of the respondents (10 respondents) completely deny that *such additional controls could obstruct local government to perform direct functions*. Representatives of local governments in which internal audit is carried out views on its necessity is unanimous: *all of the 15 respondents recognize that the internal audit is necessary*.



Source: author's research analysing each case n=15

**Figure 5. Respondents' assessment of factors which hamper the development of internal audit in the local governments of Latvia**

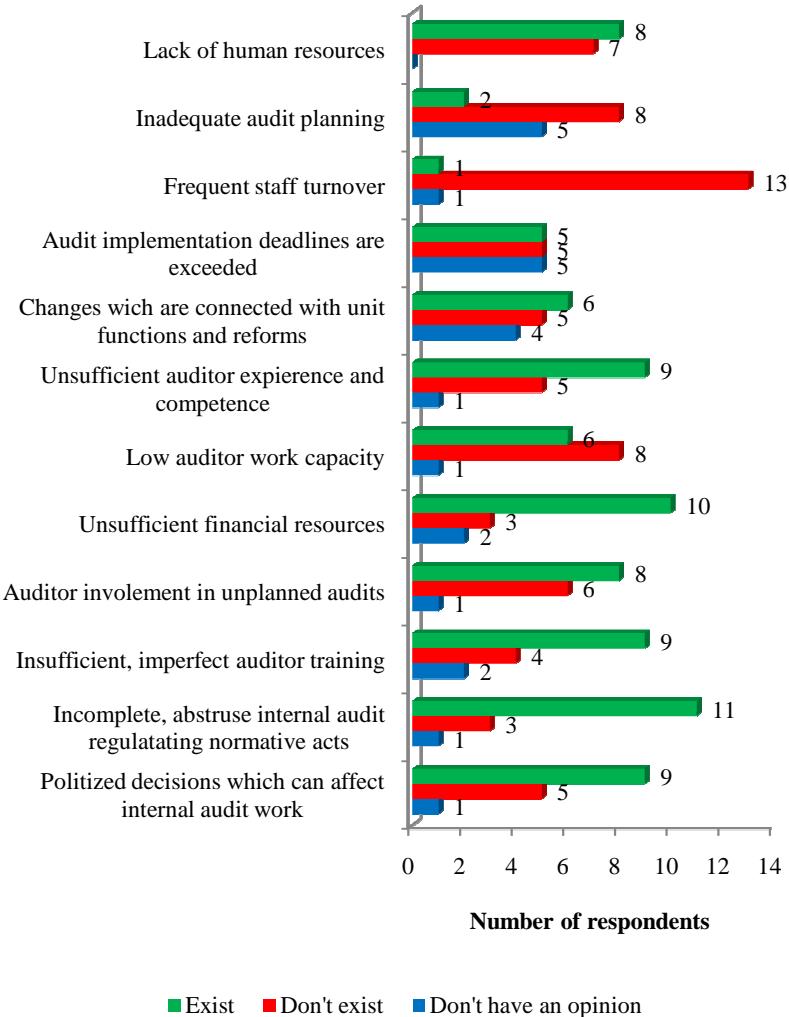
As indicated in Figure 5, in the assessment of factors which hamper the development of internal audit in the local governments, respondents' views are quite different. However, they express the consensus in recommendations (see Figure 6.). Moreover, almost all of them said that it is necessary to *improve the methodology, the laws and regulations, the training of auditors and local government's representatives awareness*, and therefore it indirectly indicates that there are weak points in all these areas.



Source: author's research analysing each case n=15

**Figure 6. Measures for the development of the internal audit system in local governments in the respondents' view**

Most of the respondents (10) fully agree that it is necessary to inform local governments about the benefits of internal audit, thereby confirming the previously said that the *local government representatives and staff lack understanding about the effectiveness of internal audit*. Human factors are highlighted as one of the aspects of internal audit obstacles in terms of appearing on various issues. Thus, it can be concluded that the development of internal audit in local governments depends on both objective and subjective factors, i.e. human attitudes.



*Source: author's research analysing each case n=15*

**Figure 7. Risks affecting the realisation of internal audit as viewed by the local government representatives**

As shown in Figure 7, most respondents recognize the following problems as risks of internal audit: *insufficient financial resources, lack of auditor's expertise, training and work quality, inadequate laws and regulations, as well as politicized decisions* that are specific to local governments.

*All respondents supported the idea that internal audit has to be carried out in local governments*, which indicates to the awareness of its necessity. Moreover, a complete consensus on this is among various involved parties, both government representatives and internal auditors and certified accountants.

Table 6  
**Benefits of local government internal audit in indexes ratio  
in the view of the respondents**

Benefits	Local government representatives, with no internal audits	Internal auditors' assessment	Certified auditors' assessment
Precise and secure information on finances and operations	0.47	0.31	0.25
Identified and reduced potential risks to minimum	0.38	0.56	0.56
External regulations and appropriate internal policy and rules are observed	0.52	0.5	0.43
Operational criteria are observed	0.38	0.25	0.37
Effective and economic use of resources	0.57	0.12	0.18
Effective implementation of local government functions	0.19	0.25	0.12

*Source: author's research*

Respondents' perceptions of the *benefits of internal audit* (see Table 6.) present minor differences: the internal auditors and certified auditors emphasized the *opportunity to identify and reduce risks* (0.56), but for the local government representatives a profound contribution is *effective and economic use of resources* (0.57). Certified auditors do not value *obtaining accurate and reliable information on the finances and operations* as high as local government representatives, the index values of 0.25 and 0.47 respectively.

A *significant weakness* of local government internal audit is the necessary *additional human resources*. This factor was top rated by local government representatives (0.80), but also internal auditors and certified auditors expressed a similar viewpoint (0.56). In contrast, internal auditors and certified auditors largely deny that additional control would hinder the execution of the direct functions of local governments: the index values of (-0.75) and (-0.87). Local Government representatives more seldom deny this fact, and thus the index value is relatively higher (-0.23). They further emphasize that the internal audit process takes time, which is regarded as a rather significant weakness (index value of 0.52). While respondents' views on weaknesses on the establishment of internal audit were quite different, their suggestions to overcome them were quite similar, as *everyone stresses the need for*

*better methodologies and regulations, carrying out internal auditors' training, and informing the local government about the benefits of the internal audit* (see Table 7).

Table 7

**Factors that hinder the development of internal audit in Latvian local governments in terms of various indices as viewed by different groups of respondents**

Factors	Local government representatives, with no internal audit assessment	Local government representatives, with internal audit assessment	Internal auditors' assessment	Certified auditors' assessment
Insufficient financial resources	1.0	0.6	0.5	-0.06
Insufficient human resources	0.57	-0.33	-0.12	0.25
Insufficient internal audit method for local governments needs	0.47	1.06	0.0	0.18
Inconceivable and inelastic legal acts regulating internal audit	0.33	0.73	-0.12	0.25
Local government representatives and staff do not have understanding about the necessity of internal audit	0.42	0.93	1.25	1.5

*Source: author's research*

*Certified auditors recognize several risks as significant: lack of auditing expertise (0.62), low level of auditors' work capacity (0.56), and the lack of qualitative auditor training (0.56), as well as politicized decisions that may affect the internal audit function (0.56). Internal auditors emphasize the inadequate audit planning and politicized decisions as a significant risk.*

Overall, assessing respondents' views on the risk impact on the internal audit it is possible to conclude that, opinions of local government representatives and internal auditors are more alike, while the certified auditors expressed a lot of mixed assessment, which also indicates to a difference in their perspective on the problems considered in general.

*In risk assessment internal audit experts unanimously recognize the frequent staff turnover, inadequate financial resources and insufficient and low quality auditor training, thus confirming the previously stated that most experts see problems in*

*human resources*. As data indicated, lack of financial resources is also a threat to the internal audit progress. Majority of experts also recognize the potential impact of other risks.

Summarizing all of the respondents' views on **actions that should be taken to develop an audit system for local governments**, it is possible to conclude that respondents agree on the need to:

- inform the local governments about the benefits of internal audit;
- train internal auditors;
- develop adequate internal audit methodology;
- improve the internal audit regulatory laws.

Summarizing the respondent's assessment on the risks affecting internal audit showed that opinions were different. All of the respondents consider that there are several risks in local government IA activities:

- lack of audit expertise and experience;
- politicized decisions that may affect the internal audit activity;
- insufficient financial resources;
- insufficient, low quality auditor training.

Different groups of respondents variously assess the internal audit risks:

- in local governments, with internal audit, a significant risk is incomplete, incomprehensible internal audit regulatory laws;
- internal auditors consider inadequate audit planning, the fact that audit performance exceeds the time limits, the internal auditors' involvement in unexpected audits which is related with changes in functions and reforms as principal risks;
- only certified auditors consider frequent staff turnover and low work capacity of the auditors as significant risks, but local government internal auditors do not agree with the latter;
- internal auditors and certified auditors jointly recognize that risks are caused by the changes related to the functions and reforms of structural units.

All respondents considered that almost no risk can be associated with insufficient human resources.

The industry expert group unanimously believes that the key risks that affect the development of internal audit in local governments are:

- insufficient financial resources,
- frequent staff turnover,
- low quality auditor training,
- insufficient human resources,
- insufficient auditor competence and experience;
- politicized decisions that may affect the internal audit activity;
- auditors working at low capacity.

**All groups of respondents support the establishment of internal audit in the local governments, and stress the key benefits of internal audit (the opportunity to identify and reduce risks, effective and economic use of resources, a.o.), thus confirming the author's hypothesis.**

## **5. EVALUATION OF LOCAL GOVERNMENT INTERNAL AUDIT DEVELOPMENT OPPORTUNITIES WITH THE HIERARCHY METHOD**

The chapter consists of 21 page, 2 tables and 14 figures.

Using the hierarchy method, the local government internal effectiveness amplification and development assessment is performed and presented **in the fifth chapter**, and, through expert assessment, a decision on a possible alternative, which is evaluated at two level criteria, is offered. Summarizing the research results, the following alternatives are posed: *in order to maintain the current status quo, the decision on internal audit is adopted by local government, internal audit service from the outside has to be attracted for specific time and only for specific tasks, internal audit is not needed, internal audit should be determined by law*. Based on the performed studies, justification for the best local government internal audit development model option scheme design is developed.

The expert survey was conducted in December 2009 and January 2010. Overall, the assessment was given by nine experts.

To scientifically justify experts' work and to process experts' review results, American mathematician Saat T. hierarchy analysis method (The Analytic Hierarchy Process) was used. The algorithm of the hierarchy analysis method is adapted for evaluating the increase of the internal audit effectiveness and development opportunities in local governments. The hierarchy analysis method is based on four levels. *In the first level the goal is set – to increase the efficiency of internal audit and development opportunities for local governments. The second level offers criteria in five groups:*

1. Taxpayers' interests.
2. Local governments' interests.
3. Regions' interests.
4. State interests.
5. EU interests.

*In the third level* the evaluation criteria of the increase of local government internal audit effectiveness and the variant for development opportunities are offered.

*Taxpayers' interest group* key evaluation criteria are the following:

- *public service quality assurance* - the local government must ensure the service quality to taxpayers, developing and systematically monitoring it;
- *effective enforcement of all the functions* – it is in the competence of the local government to organize as possible effectively the execution of all the functions, i.e. autonomous, administrative and other functions, which are stipulated by the law "On Local Governments". Taxpayers' needs and convenience are of the basis of all the functions;
- *rational and effective utilization and management of local government financial resources* - in order to fulfil its functions, local authorities are obliged to rationally and effectively manage the local government's movable and immovable property, as well as according to the approved budget, to use the

financial resources provided. Tax income allows local governments to exercise their functions, therefore the systematic control on the use of taxpayer funds provides greater confidence about the rule of law compliance within the competencies of local governments;

- *improvement of the quality and effectiveness of the internal control system* - the internal control system is organized so as to ensure that local governments objectives are reached, resources are protected, control measures are designed and maintained, as well as local government management is provided reasonable assurance that:
  - the local government fulfils its tasks according to the operational objectives in accordance with the local government's adopted procedures and plans;
  - the local government operates efficiently, in full compliance with regulation requirements;
  - the local government's operating risks are constantly monitored and evaluated;
  - the local government resources are protected against losses (the Cabinet of Ministers Regulation No.466 On the Basic Requirements on Establishing an Internal Control System, 2003).
- *improvement of the business environment* - one of the functions of local governments is to promote economic activities in their territory, taking care of reducing the unemployment (Law on Municipalities, 1994).

Local government interest group comprises a variety of evaluation criteria which reveal the key interest areas of local governments:

- *improving the efficiency of local government operations* – local government should organize its activities as efficiently as possible in order to improve the public access to services and their quality;
- *business, economic and financial risk reduction* – local government financial, economic and financial activity is associated with several risks, such as political risk, budget reductions, tax revenues decline, therefore it is important that local governments have timely information in order to develop measures which will remove the above-mentioned risks before their occurrence;
- *reduction of negative social, economic and political consequences* - any government faces problems which have a direct impact on three areas: social, which is directly related to providing and improving social security to the population, economic, which provides every citizen and entrepreneur with the ability to actively engage in the formation of a commercial environment, and the political field, which directly affects the decision of any local government;
- *ensuring good governance* - the local government has to consider good governance principles which include openness to individuals and society, data protection, fair implementation of procedures within a reasonable time and other regulations aimed at making the local government respect the legitimate interests of the individuals;

- *increasing tax revenues* - the main local government revenue, which is characterized by local financial capacity, is the tax revenue, therefore performing its functions, local governments are required to collect and administer taxes and fees. In the performance of these functions local authorities have the right to impose local taxes and determine their amount; decide on tax rates and exemption from taxes. For local governments this tax revenue consists of deductions from the three state taxes: the estate tax - 100% tax gets into the budget of the municipality in whose territory the property is located, from the personal income tax - about 80% of tax gets into the municipal budget, the lotteries and gambling tax - 25% of the tax comes in the budget of the municipality, in which the gaming hall is located, as well as the entire tax from the local lotteries is transferred to the municipal budget.

Regional interests cover a broad scope, and the most important criteria are:

- *Regional development planning, management, financing, monitoring and evaluation process fundamental principles adherence* - regional development is closely linked with local governments and their ability to contribute financially to their development. Local government aims to achieve a more stable financial income base. It has to be noted that for the small local governments one of the major challenges is to ensure adequate performance of the service level, because they lack financial resources for sustainable and stable development;
- *sustainable and balanced development of the local government area* – local governments develop their own area development programs and planning, ensuring the program implementation and planning administrative supervision;
- *regional socio-economic development / increasing of economically active enterprises* - regional differences always exist, but the region capacity can promote active support to business, providing infrastructure, and attract human resources. Contributing to a better commercial environment formation local governments strengthen the regional development;
- *local government general budget revenue increase* - municipal budget revenue performance reflects local funds available to the implementation and development of their functions. Comparing local government budget figures, it is possible to determine local government resource differences, in order to ensure the implementation of their functions;
- *the promotion of competitive local governments* - each local government shall endeavour to create a business model that provides an effective operational system which is based on a coordinated action policy, priorities set out and allocated financial resources.

National interests will always be a top priority in any of the criteria as it is important that the national interests are met in accordance with the requirements of normative documents. Public interest group raised the following criteria:

- *to provide the oversight on local government actions with funds and property* - the local government's obligation is rational and appropriate management of its movable and immovable property. The local government provides a financial audit in order to control whether financial resources, movable and

immovable property is managed in accordance with the local government's decisions and citizens' interests. National interests are supervised by the State Control which in its jurisdiction controls the usefulness and legality of government funds (Law on Local Governments, 1994);

- *local government budget revenue collection, accounting and control* - local government economic basis is the property, including financial resources, which is derived from the tax payments of legal and natural persons to the local government budget, government grants and earmarked grants, loans, local taxes and other charges. Ensuring internal control systems is one of the preconditions, which should provide a reasonable assurance on the correctness, accuracy and completeness of revenue collection, accounting and control procedures (Law on Local Governments, 1994);
- *Annual Report preparation according to the requirements* – for financial auditing, auditing and reporting and opinion giving on the financial statements in the local governments at least once per year local governments invite auditors companies or certified auditors, the work shall be paid from the municipal budget funds (Law on Local Governments, 1994). The task of the State Control is to examine whether the local government financial year report, in all material respects, corresponds to the financial statements, as well as to examine compliance of the local government financial transactions recorded on the statements according with the requirements laid down in the law;
- *accounting organization, registration compliance with the requirements of legal acts* – legal acts define that the accounts have to clearly reflect all economic transactions of the local government and every fact or event that creates a change in local government property conditions. Accounting is done so that the third party could obtain a true and clear picture of the local government's financial position at the balance date on the activity results, cash flows in the given period, as well as to establish the beginning of each financial transaction and operation. The accounting information provided should be fair, comparable, timely, meaningful, understandable and complete. The accounting must provide the revenue and expenditures segregation by the reporting periods (the Law on Accounting, 1992);
- *improvement of the local government funding system* - local government has a strong economic basis for the financial revenue base. To ensure local government with a higher level of autonomy, it is necessary to seek funding sources that would allow local governments to improve the funding system. One such funding source is the European Union's funding.

*In the EU interests group* criteria were raised that are important with the EU funds reception, administration and use as provided by the normative documents of the European Union and the Republic of Latvia:

- *the European Union funded programme use of funds according to the requirements* - payments made under a project contract must meet the conditions and requirements which are stated in the project documentation;
- *ensuring the effectiveness of the European Union funds management and control system* - the European Union funds management and control system is

made, taking into account institution's size, function scope, diversity and complexity, the risks associated with each activity, management centralization degree, as well as other factors, that are relevant to the particular organization in the implementation of European Union funds control (MC regulations No.524 on the European Union Funds Management and Control System Requirements, 2007);

- *Observance of financial management principles - economy, efficiency and effectiveness* - the budget appropriations are used in accordance with sound financial management principles, i.e., the economy, efficiency and effectiveness. The principle of economy requires that the resources of local governments which they use for their activities are made available at the proper quantity and quality and the best price. The principle of efficiency is associated with the best proportion between resources and results achieved. The principle of effectiveness is associated with a specific set of objectives and intended results (Council Regulation (EC) No. 1605/2002 on financial rules ..., 2002);
- *Establishment and ensuring of an effective internal audit system* - an effective internal audit system should help to assess the internal control system in the local government, which includes risk management, control and management activities package for creation of which the local government manager is responsible and whose role is to provide a permanent, economic, efficient and effective work of the local government (Law on Internal Audit, 2010);
- *Improving the risk management process* - the risk must be analyzed from the economic point of view, comparing its cost limits with the potential returns. Overall, during the analysis of risks it is necessary to think not about risk elimination, but about the risk limitation at a deliberately low level.

In the fourth level there are offered options to municipalities to increase the effectiveness of internal audit and development options – *alternatives* which have to be assessed according to the second and third-level criteria. Summarizing the research results, the following options are set:

- *Maintaining the current state* – at the moment it is not required by law that local government would be obliged to introduce internal audit, unless the local government has received EU funding, and then according to the Law on Internal Audit it should define the internal audit system and methodology. In practice, this rule of law is not respected enough as specific criteria for local government internal audit system are not defined, and methodology guidelines are not developed. The law "On Local Governments" states that local governments may form the Audit Commissions, whose practice is based on performing certain tasks which are set by the local government management and focused on the financial audit implementation;
- *Decision to adopt an internal audit is made by the local government* - given that local governments are different both in population and in budget size, then the local government can assess the internal control system level and make a decision whether to attract one internal auditor or to establish an internal audit unit;

- *outsource the internal audit service for determined time period and only for specific tasks* - assessing the availability of financial and human resources availability, the local government decides in each case, if it is necessary to attract the internal audit services;
- *internal audit is not necessary* - internal control system development, monitoring and improving is done by the local government without the internal audit;
- *internal audit determined by law* - the aim of the law would be to establish the legal framework for the development, operation and coordination of the internal audit system in the local government.

Internal audit efficiency improvement and development opportunities for local governments were *assessed* by the following *experts*:

- 1) Gaida Kalniņa, LLU EF Accounting and Finances Department, professor, Dr.oec and certified auditor,
- 2) Aivars Putniņš, auditor company "BDO", certified auditor,
- 3) Ilvija Grūba, Internal audit board chairman, member of the board of the professional association "Internal Auditors Institute", "Pricewaterhouse Coopers Ltd", senior consultant,
- 4) The State Audit Office of the Republic of Latvia, Audit, Methodology, Analysis and Development Department representative,
- 5) Ministry of Regional Development and Local Governments, Audit Department representative,
- 6) Kandava Region Local Government representative,
- 7) Salaspils Region Local Government representative,
- 8) The Ministry of Finance of the Republic of Latvia, The Central Finance and Contracting Agency representative
- 9) Romēna Šulca, Mg.oec., auditor in the international auditing company JSC "BDO".

Experts were chosen so as to represent the interests of all five groups which can provide a professional assessment of the internal audit efficiency and development potential in local governments.

The experts first had to compare all the variants of evaluation criteria groups in pairs with respect to the common goal that appears at the first level, applying a 9-point rating scale. Each expert wrote the outcomes of the criteria group comparisons in a table set up in a matrix form (see Table 8).

Table 8

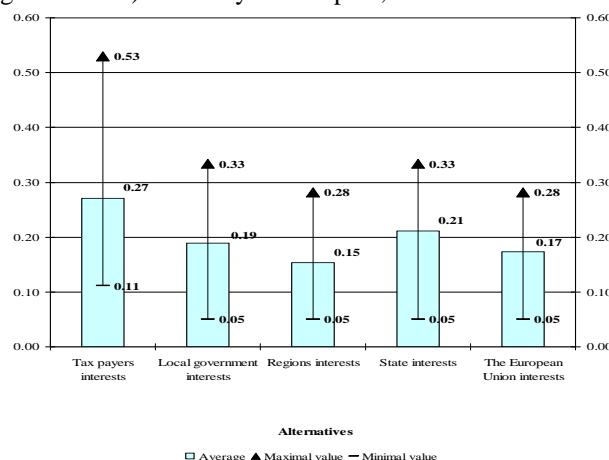
**Expert B's assessment of the 2nd level criteria (subject interests–defining priorities)**

Criteria groups	Tax payers' interests	Local governments' interests	Regions' interests	State interests	EU interests	Particular vector components	Priority vector components
Tax payers' interests	1	5	5	3	3	2.95	0.46
Local governments' interests	1/5	1	1	1/3	1/3	0.47	0.07
Regions' interests	1/5	1	1	1/3	1/3	0.47	0.07
State interests	1/3	3	3	1	1	1.25	0.19
EU interests	1/3	3	3	1	1	1.25	0.19
$\lambda =$	5.073						
SI=	0.018						
SV=	<b>1.12</b>						
SA=	0.016						

*Source: author's research based on expert's assessment*

The expert opinion is tested by the consistency index (SI), by comparing it with the potential or theoretical consistency index (SV), and thus determining the consistency ratio (SA).

Dividing the consistency index  $SI = 0.018$  with the corresponding matrix probable consistency  $SV = 1.12$ , coherence relations were calculated:  $SA = 0.016$ , which is very good (see Table 7). Coherence ratio must be less than 10%, or 0.10. In some cases (larger matrices) 20% may be accepted, but not more.



*Source: author's research*

**Figure 8. Expert assessment of the internal audit development opportunities in local governments by the criteria (interest) groups**

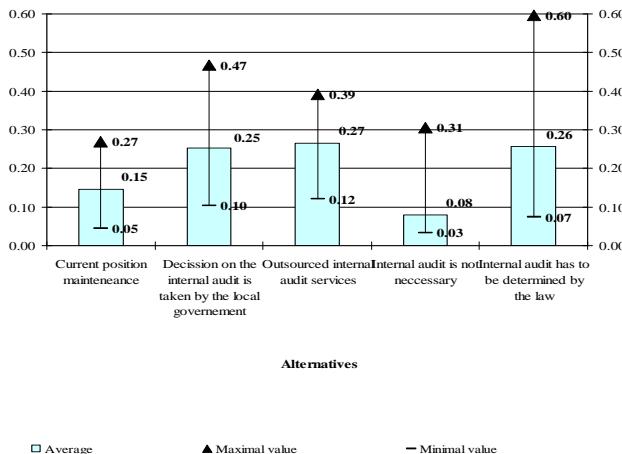
For each group of criteria, in addition to the arithmetic average of the prioritization vector coordinates, its minimum and maximum value is also displayed (see Figure 8). Obviously, the smallest range between the minimum and maximum priority vector of the coordinates is for criteria groups "Public interests"(29%), and "Regional interests". "The European Union's interests" (36%) means that the experts' views on these issues were more consistent. The highest coefficient of variation was for "Local interests"(52%), where half of the experts shared their views.

The experts also examined five alternative variants for increasing the effectiveness of local government internal audit and the development potential variants with each of the 25 criteria.

For criterion "Taxpayer's interest "the highest average rating is to the variant that decision about the internal audit has to be adopted in local governments (0.27), but besides this, experts also nominated the second variant, which requires that the internal audit service has to be attracted from outside for a specific time period and only for certain tasks (0.25). The option which defines that the current situation has to be preserved received the lowest rating. The smallest difference in the experts' opinions was for the version that local governments have to attract the internal audit service from the outside for a fixed period and only for specific tasks (40%). This proves that experts understood - local government authorities have limited financial resources, and perhaps in all the municipalities there is no necessity for the internal audit, but they may use an alternative, buying a specific service for specific tasks, which allows to attract highly skilled professionals and receive high quality services with high added value. It has to be admitted that local governments are very different both in terms of population and the budgets, which was also proved by the results of the applied cluster method. Therefore, it is in each local government's competence to establish a system of internal control which would ensure the most effective control of the spent funds, according to the approved budget and estimates, as well as to ensure control over the local government financial resources, movable and immovable property, whether its funds are managed according to the local government decisions and the interests of the taxpayers.

Total assessment across all 25 criteria is represented in figures (see Figure 9.). *Experts, however, think that local governments have to outsource the internal audit service for a specific time period and only for specific tasks, (0.26).* For this alternative experts' views differed least (31%). Experts, who decided on the alternative, represented the taxpayers, the EU and part of the external auditors' interests.

Experts believe that for taxpayers' interests an optimal alternative is to outsource internal audit, allowing the local government to reduce costs, which is important in the current economic situation in the country. Local government budgets have decreased both in 2009 and 2010, and establishment of any new structures requires additional financial resources, therefore it is important not to abandon the internal audit function, but to harmonize the potential loss with the benefits, using the most economical alternative.



*Source: author's research*

**Figure 9. Global priority vectors of local government internal audit development alternatives**

However, it should be noted that none of the alternatives win an overwhelming expert assessment. Experts assessed two alternatives equally, the one that provides that the local government can make a decision on the internal audit and that the internal audit has to be determined by the law (0.25). Experts' opinions concerning the alternative that the decision can be made by the local government differed more (41%), while for the third alternative the experts' opinions were even less unanimous (58%). Experts who decided on the alternative that the decision has to be made by the local government, represented national, regional and local interests.

In contrast, experts who decided on the alternative which provides that the internal audit is determined by the law represented the of the interests of external and internal auditors.

**The author of the present Ph.D. Thesis considers that the above is also confirmed in the previous chapter where the survey results were analyzed and it was revealed that all municipalities are not fully prepared to implement internal audit, mentioning lack of financial resources and qualified human resources as main hampering factors.**

The selected experts represented different areas of interest and the hierarchy analysis showed that experts' opinions were quite different, which can be explained with the fact that having assessed all the criteria and the shortcomings of the current situation experts then chose the alternative which would bring the most fruitful outcomes related to the implementation of the internal audit in local governments. Expert assessment is in

full compliance with the existing situation, since each alternative has its advantages and disadvantages.

**The author of the present Ph.D. Thesis believes that internal audit can contribute to the internal control system and help to ensure its implementation for local governments.**

Results of the hierarchy analysis method fully confirm that all the experts believe that the internal audit in local governments is necessary, but the question remains open, which of the alternatives to choose from, and whether it has to be one. The author of the Ph.D. Thesis considers that the main point is to ensure effective internal audit activity, whose aim is to help the local government management. This results of this research are of practical importance, they are representative, as the experts represented all areas of interest: tax payers, local, regional, national and EU level.

**To summarize, the research author concludes:**

1. In the expert assessment on increasing the effectiveness of internal audit in local governments and on development opportunities experts mentioned the following as the major criteria:
  - public service quality assurance;
  - improving the efficiency of government operations;
  - increase of local government general budget revenue;
  - providing oversight on government actions with financial resources and property;
  - the utilization of European Union-funded program financial resources according to the requirements.
2. According to the results of the hierarchy analysis method, the expert opinions were fairly similar for three alternatives: the internal audit has to be outsourced for a determined time period and only for specific tasks, internal audit should be determined by law, the decision on internal audit may be made by the local government.
3. However, the experts more agreed in favour of the alternative - internal audit service can be outsourced for a determined time period and only for specific tasks, which in experts opinion may now allow the local governments to ensure more effective internal audit services, and it is one of the optimal internal audit development opportunities.
4. In assessing the alternatives for the opportunities of the local government internal audit development, the hierarchy analysis method made it possible to examine the four level criteria, in the third level proposing to local governments to increase the effectiveness of the internal audit and potential development options to measure taxpayers' interests.

**Research results confirmed the hypothesis about the importance of population's interests, because according to the expert assessments, the highest average priorities rating was assigned to the criterion group "taxpayers' interests" and the criterion "public service quality assurance."**

## **6. OPTION SCHEME FOR THE LOCAL GOVERNMENT INTERNAL AUDIT DEVELOPMENT MODEL**

The chapter consists of 23 pages, 7 tables and 6 figures.

In this chapter local government internal audit development directions and model selection criteria are analysed, and they are based on situation, problem and development analysis. Also such factors as the local government risk assessment, the severity of the damages, potential costs of local government internal audit unit development, functions and responsibilities included in the auditor's job description a.o. are taken into consideration.

The aim for creating the local government internal audit development scenario is to reduce uncertainty about the future of the internal audit development. Thus, the resulting information is scientifically based on surveys, expert methods, cluster and hierarchy methods, the risk matrix, the loss assessment methods, a.o. Possible consequences of decision implementing are analyzed.

Based on previous studies, the author of the Ph.D. Thesis has developed a local government internal audit risk management process methodological approach in order to better assess the factors influencing internal audit in local governments and to identify the most appropriate model for the internal audit progress.

The author of the Ph.D. Thesis applied the qualitative method for assessing risks - the *risk matrix composition*.

Matrix fields are divided into four colour groups, which, in addition, are described with one of four letters. These letters are borrowed from the risk level codes accepted in English economic literature. Assessment of the risk probability and consequence severity defines the future action plan:

- *E (extreme)*- *an exceptional risk* - immediate action is needed, for example, not to pursue the risky activity until the risk level is not reduced;
- *H (high)* - *high risk* - the need for top-level management activities;
- *M (Moderate)* - *medium risk* - management responsibilities should be defined;
- *L (low)* - *low risk* - is controlled by the routine procedures.

Further, the author uses the *hazard index method* for risk identification and registration, which starts with the definition of the grant size or dimension definition. The author uses a points system whose evaluation principles are summarized in Tab. 9.

The hazard index method is based on *risk factor assessment of three criteria*:

- *risk likelihood* – in risk assessment risk probability occurrence is evaluated;
- *risk impact time* - this factor is characterized by a period of time which is required to the local government to reduce the impact of the risk, taking appropriate measures. If the effect is sudden, the local government can only react. Risk impact timing means defining the risk in terms of its impact degree on the local government strategies;
- *heavy losses* - it is usually defined by the local government nature (size and budget size), so that each municipality may determine its severity scale.

Table 9

## Point system for risk degree determination

Nr.	System element	Explanation		
1	Risk probability	Descriptive criteria		
		Score	Description	Example
		1	Very rare	Once in 24 months
		2	Rare	Once in 6 - 12 months
		3	Periodical	Once in 3-5 months
		4	Reiterative	Once a month
2	Risk impact time	Descriptive criteria		
		Score.	Description	Example
		1	Can enter in the long time of the period, ensuring possibilities to limit influence	About the risk entrance into the force is known several months before (changes in the legal acts)
		2	Enter into the force rapidly, but the impact appears in several reporting periods. Prior warning possibilities are limited.	Event which is followed with expenditures in defined period of time (service cancellation, suspension)
		3	Enter into the fore unexpectedly, impact can be felt immediately	Without prior notice (unexpected event)
		Descriptive criteria		
3	Losses severity	Score	Description	Example
		1	Small losses	< 1 000 LVL
		2	Big losses but immaterial	< 10 000 LVL
		3	Minimal material losses level	For big local governments > 10 000 LVL
		4	Big financial losses	For big local governments > 100 000 LVL
		5	Catastrophic losses	> 100 000 LVL

Source: author research

The total score for each risk factor is determined using the following formula (Šuškeviča, 2002),

$$P_{total} = (P_{risk\ probability} + P_{risk\ impact\ time}) \times P_{losses\ severity} \quad (4)$$

where: **P**- score according to the defined point system in Table 8.

After determining the total score, the *risks are allocated according to the priorities*. As a result, *key risk factors that should receive special attention are identified* (Pettere, Voronova, 2003). At this stage the local government management should begin to seek solutions for the risk management of these key risks. Only after

the risk prioritization it is worth for the local government to invest considerable resources in risk modelling.

*Key risk factors* are divided into two categories:

- *easily managed risks* – risks known to the local government; the local government staff already have the necessary knowledge and experience to manage them;
- *strategic risk factors* – risks unknown to the local government; may cause the need for substantial funding and significant changes in the local government's strategic directions.

Further the author of the Ph.D. Thesis uses the *Losses valuation method*. The principle of this method is that for loss appearance likelihood calculation all the statistical data concerning the effectiveness of operations implemented by the local government are analyzed (Vedla, 2002). Risks are grouped into risk areas.

*Five basic risk areas* are distinguished:

- *risk free area*;
- *minimum risk area (tolerable)*;
- *high risk areas (tolerable)*;
- *critical risk area*;
- *catastrophic (unacceptable) risk area*.

Risk-free zone 0-D. In this area the damage is not expected. The minimum estimated amount of revenue is obtained, but for the local government performing contract (transaction) requirements, in theory, revenue is not limited. Risk factor K1 = 0.

Minimal risk zone 0-0-A  $\leq A$ . The zone is characterized by a relatively low level of losses that do not exceed the amount of revenue in the range of 0-A. Risk module in this zone K2 = K0-A1. Local government in this area runs the risk that in the worst scenario it will not gain earnings and will not be able to cover the liabilities. Most often there will be instances where they work on the "0" or poor income.

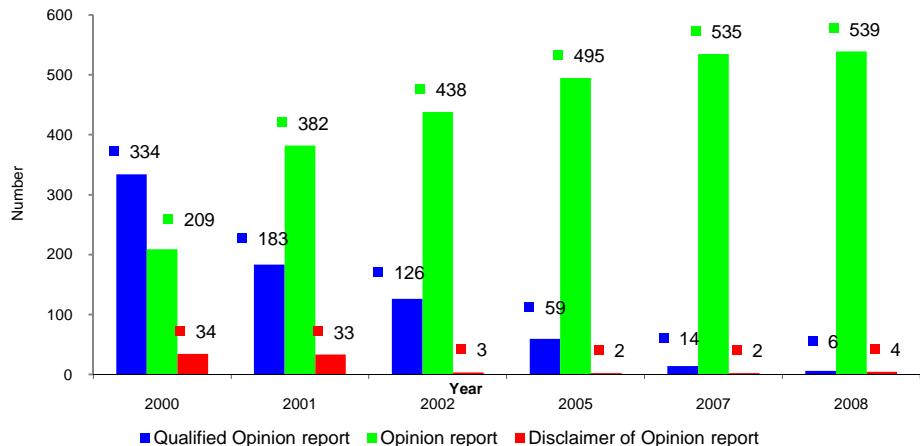
High risk areas A1-B1-B  $\leq 0$ . The zone is characterized by the loss rate which, taken together, shall not exceed the estimated income levels or is equivalent with them. Risk module K3 = KA1-B1. The local government runs the risk that in the worst scenario, it will be possible only to cover all the expenses, but the best scenario is (rare) that it will have small revenue, which will not settle the liability, nor develop the local government.

The critical risk area B1-C1-C  $\leq 0$ . In this area, the possible loss is greater than the calculated income, but in the worst scenario it can reach the entire revenue limit. Risk module K4 = KB1-C1. However, in this risk area still remains some hope to continue the work providing a significant part of local government functions to the private sector.

Catastrophic (unacceptable) risk zone C1-D1  $< 0-D$ . Within these areas the potential loss exceeds a critical level and its maximum can be achieved in terms of local government property values. Catastrophic risk inevitably leads the local government to huge financial problems with which the local government itself can no longer cope.

The advantage of this method is its simple calculation that allows risks to categorize and thus make the risk primary countermeasure assessment. It is relatively

simple and allows for rapid analysis of various local government risks, thus helping to assess the risk and to make a decision.



*Source: authors research based on the State Control audit reports on LR annual report about state and local governments' budget accomplishment data (2000-2008)*

**Figure 10. Certified auditors' assessment on local government annual reports from 2000 to 2008.**

The State Control audit reports on annual reports and the local government budget accomplishment for the period from 2000 to 2008 were evaluated and analysed in order to identify and assess risks that are presented in these reports. For financial auditing, auditing and reporting and opinion on the financial statements of the local government at least once a year the local government invites an auditor company or certified auditors, whose work shall be paid from the local government's budget funds (Law on Local Governments, 1994) and the audit results are shown in Table 10.

In the result of the research the findings of the State Control audit, conclusions and recommendations for the period from 2006 to 2008 were summarized. The State Control has divided risks according to the following *priorities: high, medium and low*. Key risk factors that should be given special attention are identified:

- *high priority*: the accuracy of reporting and accounting, violations of legal acts, long-term investments, creditors;
- *medium priority*: the budget revenue and expenditures;
- *low priority*: expenses for the use of official vehicles, communications costs, toll revenue records.

The author of the Ph.D. Thesis performed the risk assessment and analysis in order to prove the necessity for local government management to ensure the main risk management, as only after determining the risk priorities, the local governments has the justification for investing notable funding for this aim (see Table 10).

Table 10

## Risk description and assessment

Risk priority		Risk nature	Risk ID number	Initial risk assessment				Internal control assessment	Remaining risk assessment
Risk priority	Risk			Risk probability	Risk impact time	Losses severity	Danger index		
1	2	3	4	5	6	7=(4+5)*6	8	9=7-8	
High priority	Violation of legal acts	R1	5	1	4	24	2	22	
	Long-term investments	R2	5	2	3	21	2	19	
	Report preparation accuracy	R3	4	1	4	20	2	18	
	Accounting	R4	5	2	3	21	3	18	
	Creditors (loans)	R5	3	1	4	16	3	13	
Moderate priority	Budget revenues and expenditures	R6	4	2	3	18	3	15	
Low priority	Expenditures for the official use of vehicles	R7	4	3	1	7	4	3	
	Communication services expenditures	R8	4	3	1	7	4	3	
	Toll revenue records	R9	3	2	2	10	4	6	

Source: author's calculations and summary

The initial risk assessment is performed to determine the impact of the specific risk on the work of the local government. The multiplication of the risk probability and the sum of the risk impact time with the value of the losses severity is the value expressed as a danger index and it indicates to the risk level that the local government is capable of and willing to accept, i.e. the risk acceptance level. The application of the danger index is graphically presented in Figure 11. It presents the division of risks into zones that characterise the risk acceptance level. The higher the danger index, the less desirable is the risk and the more attention should be paid to risk reduction.

Losses				Benefits			
5.	4.	3.	2.	1.			
D <sub>1</sub>	C <sub>1</sub>	B <sub>1</sub>	A <sub>1</sub>	0	A	B	C D
<b>Catastrophic risk area</b>	<b>Critical risk area - R1, R3, R5</b>	<b>High risk area - R2, R4, R6</b>	<b>Minimal risks are - R9</b>	<b>Free of risks area - R7, R8</b>			
<b>Admissible risk area – „risk acceptance level”</b>							

Source: author's calculation and summary

Figure 11. Description of local government risk areas

Risk zoning is made taking into account both losses severity and risk danger index, assuming that:

- *risk-free area losses severity is 1 ;*
- *minimal risk area losses severity is 2;*
- *high risk area losses severity is 3;*
- *critical risk area losses severity is 4;*
- *catastrophic risk area losses severity is 5.*

In favourable conditions, the local government revenue and expenditures which are in the risk-free area, through effective management of local government financial resources, may provide the local government with the opportunity to save costs or obtain additional budget revenues; thus, effective risk management will provide certain benefits.

The author of the Ph.D. Thesis suggests presenting the assessed risks in a three level matrix:

- *H (high) – high risk ;*
- *M (moderate) - moderate risk;*
- *L (low) – low risks.*

Risks are ranged according to the risk occurrence probability and consequences multiplication. The three level matrix is presented in Figure 12.

Probability	Consequences				
	1	2	3	4	5
5	L	M	H	H	H
4	R7, R8	M	R6	R3	R1
3	L	R9	M	R5	R2, R4
2	L	L	M	M	M
1	L	L	L	L	L

*Source: author's research*

**Figure 12. Local governments' risk matrix**

In assessing the risk probability and severity of consequences the future action plan is defined. It has to be noted that the internal audit is not responsible for the risk management process, implementation and maintenance. Internal audit independently verifies and assesses how risks are managed, checks the controls and verifies their compliance. The internal audit function needs to confirm the presence of high-priority risk dominance.

If the local government has not introduced the risk management procedures, it may use some on the risk management-based internal audit elements. Choosing the internal audit function volume, the local government has to carry out risk assessment, which requires skilled professional involvement in this work. If the qualification and experience of the local government specialist is inadequate for risk assessment and internal audit programme development, it is necessary to outsource this service from a certified auditor company or an auditor, and based on their assessment, to make a decision. In addition, local government management may have different tolerance levels against each of the risks. Even if the tolerance is not clearly defined, it is important to understand what the local government's management consider as necessary in improving the performance of their functions and economic resources management.

Even if the local government has not started to review risk management concepts, fundamental of risk management based internal audit components, however, are applicable in the following cases:

- All local governments have their own objectives, which should be taken into account when making the internal audit planning and resource allocation decisions.
- All local governments are confronted with obstacles to get the desired results; therefore, understanding of these obstacles and decision-making about their management are essential.
- Local government's management has different tolerance levels against each of the risks even if it is or is not set. If the tolerance level is not clearly defined, it

is important to understand what the local government management considers as acceptable in relation to exceptions and errors.

- Understanding on how risks are assessed and how the local government controls the management of these measures provides the internal auditor with greater assurance regarding the effectiveness of risk management in the future.
- Not all activities focus on risk control and reduction. Therefore, minimization of the risk is part of the internal audit plan.

Summarizing the results of the research, the author of the Ph.D. Thesis distinguishes four stages of the local government internal audit development model selection:

*Stage 1 – analysis of the nature, characteristics and development trend analysis of the internal audit present in the local government;*

*Stage 2 – evaluation of mutually bound local government internal audit coherence;*

*Stage 3 – opinions of respondents and experts on the development opportunities of local government internal audit and the aggregation of those findings;*

*Stage 4 –scientifically based assessment of the consequences of the decisions made, including risk assessment.*

**Alternatives.** All the solutions depend on the local government itself. The larger the municipality, where the scope of the audited entity is bigger, the greater the need for a separate audit entity, but in smaller local governments such functions can be performed by one person. Internal audit can be performed by one internal auditor, but appropriate methodology to meet such a situation is required. However, thinking of a profitable outcome, **larger local governments require a professional audit unit, smaller - outsourcing.**

In small local governments, i.e. 37 local governments with a population of up to 5000 and a small local government budget, it would be sufficient to use external audit.

In turn, creating an internal audit function as a mandatory, corruption and potential fraud risks in local governments would be diminished, as well as strong and effective internal control function development would be encouraged, thus providing the mayors with both the conviction about the existing control environment and advisory services on risk management. It is now necessary to assess need to introduce the function in the conditions when the state budget is reduced, as well as the best design and financing model should be carefully selected through a detailed analysis of several options.

**Solutions. 1. Development of internal audit legal acts.** The Ministry of Finance of the Republic of Latvia Internal Audit Department together with the Ministry of Regional Development and Local Governments has to develop a reasonable *strategy*, how and by what means to provide IA services to small and large municipalities in the most *cost effective way*. They have to develop a *policy document* about IA in local governments. This document is a necessary precondition for the adoption of relevant laws and regulations. This policy document could deal with such issues as IA report preparation and presentation to the Ministry of Regional

Development and Local Governments, internal control system requirements, internal audit forms of action etc.

The Law on Internal Audit provides that if the local government has received EU funding, it has to establish an internal audit system and methodology for the local government and its subordinate institutions, but nowhere is stipulated what this internal audit system should look like, what methodology it has to include; therefore, there have to be changes in regulations, which directly determine the prerequisites for establishing the internal auditing system and for developing methodologies. Based on these changes, all local governments will have the opportunity to decide whether to establish the internal audit in the local government, irrespective of whether they have or have not received EU funding. In collaboration with the Ministry of Finance of the Republic of Latvia Internal Audit Department and the Ministry of Regional Development and Local Governments, IAI has to *create an internal government audit system development Guide*, which includes:

- *description of the internal audit system;*
- *internal audit unit statute model;*
- *internal auditor's job description;*
- *internal audit methodology.*

## **2. Methodology development which would be adaptable for local government work specifics.**

Although internal audit has many positive features and impact on local government work, there are also gaps which would require preventing in the internal audit process. *In general, these failures are linked to a single municipality size and appropriate methodology development specifics.*

With the Institute of Internal Auditors interventions it is necessary to form a commission of experienced auditors in order to develop a methodology from practice and experience that would be topical for all local government internal auditors. Legislation relating to local governments is changing faster than it is possible to implement in practice, so it is necessary to create a commission or an internal audit committee which analyzes the issues raised and can explain them to others. One of the possible solutions would be that such advisory function is undertaken by the Ministry of Regional Development and Local Governments Audit Department, and it could assist the local government internal auditors to find solutions or to find experienced internal auditors who are able to provide qualitative services, especially to local governments where one internal auditor works. These kind of consultations can be **outsourced** and it would be effective enough to give an explanation and recommendations to the various problem solutions. It has to be taken into account that in 2009 the number of internal auditors in public administration decreased, but these resources are not fully used as among them there are trained internal auditors with some experience, whose contribution to local governments would be a benefit.

In public institutions the internal audit methodology has been developed as provided by the internal audit professional practice international standards. Adding some specific areas that are different from the public state institutions, it is possible to set up a methodological framework for local governments, which is already tested in

practice. Involving the Ministry of Finance of the Republic of Latvia Internal Audit Department, the Ministry of Regional Development and Local Government Audit Department, the State Audit Office Methodology, Analysis and Development Department, Institute of Internal Auditors, external auditors, the Latvian Association of Local and Regional Governments and local government representatives, particularly from the local governments in which internal audit already operates, a working group has to be set up, which could analyze the current situation and jointly develop amendments to the Internal Audit Law and related legal acts and regulations, as well as develop an appropriate methodological base, which would promote the internal audit work of local governments. It has to be admitted that the internal audit methodology must be simple, comprehensible, with which the local government internal audit units and one internal auditor could work.

**3. Training of internal auditors.** The Institute of Internal Auditors provides broad training opportunities for any of internal audit specialists, and the main thing is that this training is led by experienced internal auditors who are able to link theoretical knowledge with practical. So, for example in 2009, IAI offered domestic lecturer courses on the following topics: Risk Management Audit, the Public Authority Strategy Audit, and Quality Management Audit, Internal Audit carried out in accordance with IIA Standards, the Information Technology Audit and Project Management Audit. Costs for these courses are affordable to any internal auditor, for example the above mentioned course price is 25.00 LVL for IAI members and 30.00 LVL for others. Problem is more in the internal auditors who have low motivation to take care of their qualification and professional development.

**4. Local government information on internal audit benefits.** A serious internal audit development factor is local government's awareness of the benefits of internal audit. Major contribution here would be the involvement of external auditors, who can professionally explain the benefits of internal audit and justify how the benefits are commensurate with the expenditure, and overall cooperation with the internal auditors would give greater benefits to the local governments, while internal auditors are associated with all municipal activities - both financial and non-financial aspects. External auditors are mainly related to local government's financial aspects. The need for coordination with each passing day becomes more pronounced. Internal auditors' work may be regarded as the internal control process element. However, the internal auditor's work cannot be replaced by an external auditor's work. An external auditor has to maintain independence from the local government as a client, and the internal auditor has to ensure impartiality in relation to local government units and its subordinate bodies.

The Latvian Association of Local and Regional Governments has a newsletter "Logs" that provides extensive information on different areas, and this is the opportunity to provide information on the experience of separate internal audit units in local governments and on specific problem solving, as well as professional members of the Institute of Internal Auditors can prepare materials on the internal audit issues in which local government leaders are interested. Wide range of investment here could be provided by consultants and external auditors as they can prepare materials on their

experience and position the need for internal audit in local governments, materials on how external auditors evaluate the cooperation with internal auditors.

The aims of the Ministry of Regional Development and Local Government *are to promote capacitated development of the local governments, availability of qualitative service in Latvia and citizen participation in the development of their territory, as well as to monitor local government's work* as provided by legal acts (Cabinet Regulations No.698). The Ministry of Regional Development and Local Governments Audit Department might serve as a consultant and assistant in attracting experts to the internal audit sphere.

The Institute of Internal Auditors, in cooperation with the Ministry of Finance of the Republic of Latvia Internal Audit Department, the Ministry of Regional Development and Local Government Audit Department, the external auditors and the Latvian Association of Local and Regional governments have to expand their activities in three directions:

- *develop and issue guidance material* in electronic form and as a booklet to explain briefly and in detail the nature of internal audit and its adjustability to local governments, as well as internal audit services availability, the potential diversity of the service, demonstrating the benefits;
- *launch on the Ministry of Regional Development and Local Governments or the Latvian Association of Local and Regional Governments website* a section on internal audit experience in local governments: challenges, solutions and benefits;
- IAI in collaboration with local leaders, the Ministry of Finance of the Republic of Latvia Internal Audit Department, the external auditors, representatives of the Ministry of Regional Development and Local Governments and the Latvian Association of Local and Regional Governments, the Latvian Association of Local and Regional Governments has to *organize* seminars for mayors of municipalities on the internal audit opportunities. The source of funding the seminar or the training course could be the ESF funding.

## Economic justification

**1st alternative. The internal audit service costs from the outside for a determined time period and only for specific tasks.** Assessing the available financial and human resources, the local government decides in each case and, if it is necessary, involves the internal audit services. The author of the Ph.D. Thesis randomly chose a *local government A* with the characterizing criteria:

- *large area* – local government with the population more than 20,000;
- *very important institution* - which employs more than 500 employees;
- *medium-size body* - 5-10 employees;
- *in 2010 (the beginning)* - the budget expenditure LVL 10,840,272;
- *Agreement purpose* - function audit;
- *Agreement cost* - LVL 2,420;
- *Total costs*, representing approximately **0.03% of total budget expenditure**.

The author randomly chose a *local government B* with the characterizing criteria:

- *medium-size area* – local government with the population 5,000 – 20,000;
- *large institution* – the institution which employs 201-500 employees;;
- *small unit* – up to four employees;
- *in 2010 (at the beginning)* – Budget Expenditure LVL 5,582,145;
- *Agreement purpose* – function audit;
- *Agreement costs-* LVL 1,815;
- ***Total costs, representing approximately 0.04% of total budget expenditure.***

The decrease in the budget revenue makes an increase in the amount of internal audit costs, and for large local governments, it may form from 0.02 to 0.03% of total budget expenditures, in medium large local governments around 0.04 to 0.05% and in small local governments this share may substantially exceed the 0.05% level. In such cases, the local government has to attract the *internal audit service costs from the outside for a fixed period and only for specific tasks*, as 0.05% cost share of budgetary expenditure can be regarded as commensurable with the benefits of internal audit results in the improvement of the local government's functions.

**2nd alternative. Decision on internal audit can be made by the local government.** Local governments vary in both the size of the population and budget size, and the local government can assess the level of internal control systems and to decide according to the evaluation carried out, to attract one internal auditor or to establish an internal audit department. The author of the present Thesis has developed and estimated the cost of the internal auditor for the local government on the basis of the Cabinet of Ministers Regulations No. 500 "State and Local Government Institutions Positions List" of June 1, 2010, which establishes a common job classification and the position grading system of the national and local government institutions. The job classification system is set up to develop a payment system and to promote personnel management and development. The job classification system is based on the state and local government body's position directory. Descriptions of the positions of families and subfamilies, as well as the positions corresponding to the basic description are given in the position's directory. Positions of the families and subfamilies are distributed over the levels that characterize the main differences between single family's offices, taking into account the complexity of the duties, responsibilities and management functions (CM Regulations No.500 on State and Local Government Bodies Position Directory, 2010). The internal auditor belongs to the 15th position family. This family comprises positions that holders of which are obliged to conduct an internal audit, internal and external audit and monitor implementation of the recommendations of the State Control audit.

Taking into account the number of employees, *institutions* in the directory are divided as follows:

- *very small institution* – institution which employs less than 10 employees;
- *small institution* – institution which employs 10-50 employees;
- *medium-size institution* – institution which employs 51-200 employees;

- *large institution* – institution which employs 201 to 500 employees;
- *very large institution* – institution which employs more than 500 employees;
- *especially very large institution* – institution which employs over 2,500 staff and its subordinate institutions employing more than 1000.

Taking into account the number of population, *local governments* in the positions directory are divided as follows:

- *small region* – a local government with a population of up to 5,000;
- *medium-size region* – a local government with a population from 5,000 to 20,000;
- *large region* – a local government with a population exceeding 20,000

An Institution has the following units:

- *Small unit* - up to four employees;
- *medium unit* – 5–10 employees;
- *large unit* – 11–20 employees;
- *very large unit* – more than 20 employees.

(CM Regulations No.500 on State and Local Governments' Institutions Positions Directory, 2010).

The author of the Ph.D. Thesis randomly chose a *local government A* with the characterizing criteria:

- *large region* – local government with a population exceeding 20000;
- *a very large institution* - which employs more than 500 employees;
- *medium unit* - 5-10 employees;
- *in 2010 (at the beginning of the year)* – the budget expenditure LVL 10,840,272 (see Table 11 and 12).

Table 11  
**Internal auditor costs for 1.0 load in local government A**

Salary		
Cost description	Costs, LVL	Explanation
Salary (including employer VSAOI 24.09%)	10 751.15	$722+0.2409*722=895.92*12m.=10 751.15 \text{ LVL}$
Work place equipment		
Office equipment - computer, printer	750	
Furniture	500	
Public services costs		
Electricity, heat, telephone	500	
<b>Total</b>	<b>12 501.15</b>	Total costs form <b>0.11% of the total budget expenditures.</b>

Source: authors calculations and research

Table 12

**Internal audit unit costs in local government A**

<b>Costs for year 1</b>		
<b>Cost description</b>	<b>Costs, LVL</b>	<b>Explanation</b>
Salary (II) (including employer VSAOI 24.09%)	12 642.28	$849+0.2409*849=1 053.52*12m.=$ $=12 642.28 \text{ LVL}$
Salary (II) (including employer VSAOI 24.09%)	10 751.15	$722+0.2409*722=895.92*12m.=$ $=10 751.15 \text{ LVL}$
Salary (II) (including employer VSAOI 24.09%)	7 475.18	$502+0.2409*502=622.93*12m.=$ $=7 475.18 \text{ LVL}$
<b>Work place equipment</b>		
Office equipment - computer, printer	2250	
Furniture	1500	
<b>Public services costs</b>		
Electricity, heat, telephone	800	
<b>Total</b>	<b>35 418.61</b>	Total costs form <b>0.32% from total budget expenditures.</b>

*Source: authors research*

**3rd alternative. Internal audit has to be determined by law.** The aim of the law would be to provide a legal framework for the establishment, operation and coordination of the internal audit system in the local government. The author's research allowed to draw the conclusion that, taking into account such factors as the local government risk assessment, the severity of the losses, the internal audit unit establishment potential costs, local government authorities may be recommended to assess the economic realization of the internal audit function with the least cost option, and the best alternative would be to outsource the internal audit service for a determined time period and a particular task.

An effective internal audit system **should be commensurable with the costs and potential savings** that may result from the enhancement and improvement of internal control systems.

Summarizing all the results of the research, it is possible to conclude that all solutions depend on the local government. The choice of the alternative is determined by the size of the local government; however, a profitable outcome will be achieved when a professional audit unit will be present in the large local governments, while outsourced in the small ones.

Creating an internal audit function as a mandatory, corruption and potential fraud risks would be eliminated in the municipalities, and the internal control function would develop as more strengthened and effective, ensuring the mayors' conviction of the control environment and risk management.

The main options enhancing the internal audit development opportunities in local governments are development of the internal audit normative acts, development of a methodology which is applicable to local government activities,

**training of internal auditors and local government information on the benefits of the internal audit.**

**Research results confirm that, taking into account such factors as the local government risk assessment, the severity of the losses, the internal audit unit establishment potential costs, the best alternative would be to outsource the internal audit service for a determined time period and for a particular task, which is consistent with the expert assessments and the author's provided economic justification.**

## **MAIN CONCLUSIONS**

1. Establishment of internal audit in Latvia began in 1999 when the Institute of Internal Auditors Latvian Division was created. In the following development of IA, the author distinguishes three historical periods:
  - the first stage is the time period from 1999 to 2005: the Internal Audit Law was adopted and a base of normative documents on the internal auditing system implementation and operation in the entire national administration was established;
  - the second stage is from the 2006 to 2009: the improvement of the internal audit system and change of direction of the public administration internal audit system;
  - the third stage is from 2010 till nowadays: clarification of the Internal Audit Law, harmonization of the terms and law objectives with the internal audit professional practice standards, introduction of IA unit's principles and defining functions regarding the foreign financial assistance a.o.
2. For local governments, the best suited is the risk management-based internal audit approach, because it helps to convince the local government management that the internal audit activities are directed to areas which are really important and valuable to society, and that internal audit resources are used effectively.
3. Based on the need to respect the independence and objectivity of IA principles, the author of the Ph.D. Thesis has developed a local government internal audit definition: Internal audit in the local government is an internal auditor's independent and objective activity, which is focused on risk management, control and supervision and improvement of management measures in the local government with the aim to ensure economic, efficient and effective expenditure of the local government's financial resources, the legality of financial activities and financial resources, property management according to the local government's decisions and citizens' interests.
4. In Latvia cooperation between internal and external auditors is not sufficiently valued, nor the potential benefits, which at the end would result in increased audit operational economy, effectiveness and efficiency.

5. Summarizing the current situation analysis of the internal audit in the local governments in the Baltic countries, it is possible to conclude that there are very similar problems and trends: the law does not require a mandatory internal audit implementation in the local governments (except for Lithuania), methodology development, training of internal auditors, competence, the certification process, lack of financial and human resources, independence and impartiality are hindered with political decisions, lack of understanding on the internal audit advantages and benefits.
6. Latvian Internal Audit Institute Division started to work in 1999, bringing together internal audit professionals. Over the next few years introduction of increasing Latvian IA manager qualification requirements and introduction of mandatory certification have been one of the most important contributors to the development of internal auditing.
7. Internal audit regulations of Latvian local government are not sufficiently aligned with IASPPS and the Code of Ethics. Research results showed that in none of the regulations reference to the IA definition, the Code of Ethics and Standards can be found.
8. The current situation analysis shows that for almost nine years there have been several problems in the internal audit at the state administration level which are have not been resolved, and these problems are the lack of vacancies, staff turnover, high actually consumed average number of days per audit (only about 70% of recommendations are introduced), incomplete planning process (only 57% planned audits), high proportion of unplanned consultations (40%), a.o.
9. At the level of public administration the establishment of the internal control system, internal audit units, internal auditor's responsibilities, audit implementation procedure and methodology are stipulated in the Internal Audit Law and Regulations of the Cabinet of Ministers. The author of the Ph.D. Thesis believes that developing the public sector internal audit standards in Latvia is necessary. The existing normative documents - laws, regulations, orders – do not found a full methodological basis to meet the basic principles of the standards.
10. Internal Audit Law does not apply to local governments, except for the cases when then local government and its subordinate institutions have received the European Union funds. In these cases the local government shall determine the internal audit system and methodology. Nowhere it is regulated what the internal audit system in local governments should look like and what the internal audit methodology should be. In the comprehension of the law it is an unsolved issue, so actually there is no legal framework or common approach.
11. A Political will is needed to take into account the risks facing the future (budget reduction, fraud, corruption) and to ensure economy, efficiency and effectiveness principles. Thus, risk prevention can be achieved by developing legal acts and IA documents that give some assurance about local

government's resources management according to the best practice principles.

12. Results of the cluster analysis indicated that among 17 local governments that have internal audit units, 3 local governments are found in Cluster 1, 6 – in Cluster 2, 2 - in Cluster 3, 6 – in Cluster 4. Thus, local governments with different budget income and expenditure indicators per capita have managed to find resources for providing the internal audit function. Research results indicated that when the budget income increases, an objective need for stronger internal audit and internal control also increases. The cluster results prove it: 3 local governments are in Cluster 1 with medium budget income and expenditure per capita, 6 local governments are in Cluster 2 with medium high income, 2 local governments are in Cluster 3 with very high income and 6 local governments – in Cluster 4 with low income.
13. All groups of respondents (local government executives, internal and external auditors, certified auditors, experts) support the establishment of internal audit in local governments.
14. In assessing the limitations that prevent local governments to establish internal audit, respondents shared a similar opinion, which states that the internal audit work process requires additional financial and human resources from the local government. The local government representatives also admit that the internal audit work is a time-consuming process. Internal and external auditors completely disagrees with the opinion that additional controls may hinder the implementation of the direct local government functions, while local government representatives are more cautious expressing such an opinion.
15. Summarizing all of the respondents' views on actions that should be taken to develop an internal audit system in local governments, the author concludes that among unanimity of the respondents' opinions can be observed:
  - authorities should be informed about the benefits of the internal audit;
  - training of internal auditors has to be carried out;
  - adequate internal audit methodology has to be developed;
  - the internal audit regulatory laws have to be improved.
16. Different groups of respondents evaluate the internal audit risks differently:
  - local governments, with internal audit, consider the internal audit of the regulatory laws are incomplete, incomprehensible as a significant risk;
  - internal auditors consider inadequate audit planning, the fact that audit performance exceeds the time limits, the internal auditors' involvement in unexpected audits, changes related to institution functions and reforms as principal risks;
  - only certified auditors consider frequent staff turnover and low work capacity of the auditors as significant risks; local governments' internal auditors do not agree with the latter;
  - the internal auditors and certified auditors jointly recognize that the risk is also changes related to institution's functions.

17. The development of local government internal audit include the following as performance indicators:
- quality of public services;
  - improving the efficiency of government operations;
  - increase of local government general budget revenue;
  - providing a supervision on government actions with financial resources and property;
  - utilization of the European Union-funded program financial resources according to the requirements.
18. The Main conclusions which justified the hypothesis are:
- the performed historical and theoretical research allows the author to make summarizing conclusions and to justify the hypothesis, emphasizing the main principles (efficiency, effectiveness and economy) on which IA development is based;
  - results of the world IA institution development analysis confirm the assumption proposed in the hypothesis that IA work is based on the internal audit Professional practice standards which contain specific issues which are common to public administration such as financial management, risk management, internal control of financial resources;
  - analysis of the establishment of financial resources and internal audit of local governments gives assurance that in increased budget revenue situations internal audit is an important tool for risk management;
  - all respondent groups support the establishment of internal audit in local governments and emphasize the benefits of the internal audit (possibility to identify and reduce risks, effective an economic use of resources, etc.), which confirms the author's proposed hypothesis;
  - assessing the possible internal audit development alternatives, the hierarchy analysis method allowed assessing four level criteria, placing the increase of the internal audit effectiveness and evaluation of the alternatives of development opportunities across the interests of tax payers at the third criteria level. Research results confirmed the significance of inhabitants' interests included in the hypothesis of the Thesis, as in experts' evaluations the average priority assessment was given to the criteria group "tax payers' interests" and to the criterion "ensuring quality of public services".

# **MAIN PROBLEMS AND POSSIBLE SOLUTIONS**

## **First problem**

Local government management lacks understanding of the necessity of internal audit at both the decision-making and the executive level. In several local governments in the economic crisis and budget deficit conditions the position of the internal auditor is abolished due to the decision of the local government's members to save financial resources. Some local authorities consider that internal audit is one more additional control, so it could hinder the work process.

### **First Solution**

Local authorities should be informed about the benefits of internal audit. Major contribution here would be the involvement of external auditors who could professionally explain the benefits of internal audit.

### **Second solution**

Institute of Internal Auditors, in cooperation with the Ministry of Finance Internal Audit Department (IAD FM), the Ministry of Regional Development and Local Government Audit Department, the external auditors and the Latvian Association of Local and Regional Governments could work in three ways:

- develop and publish a guidance material, which briefly and in detail explains the nature of internal audit and its suitability for local authorities, informs about the availability and diversity of internal audit services, naming specific benefits;
- include on MRDLG or LPS website a section about "Internal Audit experience in local governments: challenges, solutions and benefits";
- IAI in collaboration with local government leaders, MoF IAD, the external auditors, representatives of the MRDLG and LPS organize seminars for local government's mayors about the capabilities of internal audit. The seminar or the training course can be funded by ESF funding.

## **Second problem**

The law does not oblige the establishment of internal audit units in local governments, therefore in the existing system everything depends on government leadership. Currently, out of 118 municipalities, only 17 have internal audit departments, local governments have jurisdiction to decide on the alternative.

### **Solution**

All the solutions depend of the municipality itself. The larger the municipality, where the audited area is bigger, the much bigger the necessity for a separate entity, but in smaller local governments these functions can be performed by one person. However, thinking about a profitable outcome, the larger local governments have to establish a professional audit unit, but smaller – outsource the internal audit services.

The Ministry of Finance together with the Ministry of Regional Development and Local Governments have to develop a reasonable strategy how and by what means to provide internal audit services to the small and large local governments. The document on the internal audit in local governments has to be developed. This is an essential prerequisite for the necessary legislation adoption. Such a document would

address such topics as reporting and presentation of the results of internal audit to the MRDLG, requirements of the internal control system, internal audit action forms etc.

### **Third problem**

Although internal audit has many positive features and impact on the work of local governments, there are also weaknesses in the internal audit process which would be necessary to prevent. In general, these failures are associated with the development of a single and local government size and specifics-appropriate methodology.

#### **Solution**

With the help of the Institute of Internal Auditors it is necessary to create an experienced audit committee and in cooperation with the MoF and the MRDLG to develop a local government internal audit manual with a description of the internal audit system, internal audit methodology, the internal audit unit statute model, the internal auditor's job description.

### **Fourth problem**

Internal Audit in Latvian local governments has not developed because of the insufficient financial and human resources.

#### **Solution**

It is now necessary to consider which alternative to use for ensuring internal audit functions, the financial options have to be considered and the best design and financing model should be selected through a detailed analysis of several options.

The Institute of Internal Auditors can provide extensive training opportunities for any of the internal auditors, attracting people with experience to work as internal auditors in local governments.

## **CONCLUSIONS AND FINDINGS**

1. Analysing the scientific literature and examining the theoretical and methodological aspects of the internal audit development, local government internal control and internal audit concepts are defined.
2. The aim of the Ph.D. Thesis - to assess the situation of internal audit in the local governments and to develop the main development directions of internal audit and the scheme for model options - has been achieved and the hypothesis is confirmed.
3. The results substantially supplement and develop the theoretical and practical basis of regional economy, examine in depth the development of internal audit, summarize wide world and Latvian information about the historical, theoretical, institutional and legal aspects of internal audit.
4. To ensure the link of local government's internal audit objectives with performance indicators, internal audit risks and the problematic aspects of the implementation of internal audit are evaluated. Views from respondents in four groups (local leaders, internal and external auditors, certified auditors, industry experts) are summarized in order to select the most appropriate model for the establishment of internal audit in local governments.
5. Using the cluster method, the analysis of interrelationship between local government financial resources, risk levels and appropriate internal audit and control function exigency is performed. Using the hierarchy method, possible alternative options for ensuring the internal audit function in local governments is evaluated.
6. Possible development directions and patterns for local internal audit systems are developed.