

SIGMA

Подкрепа за процеса на
усъвършенстване на държавното
управление в страните от
Централна и Източна Европа

Общо разпространение

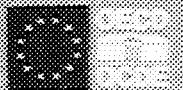
OCDE/GD(96)16

УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ В СЪВРЕМЕНАТА ДЪРЖАВНА АДМИНИСТРАЦИЯ:

ОПИТЪТ НА РАЗЛИЧНИ СТРАНИ

ПУБЛИКАЦИЯ НА СИГМА №. 4

Съвместна инициатива на
ОИСР/ЦССП и Програмата ФАР на Европейската комисия,
финансирана предимно от ФАР/Европейска комисия



**УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ В СЪВРЕМЕНАТА ДЪРЖАВНА
АДМИНИСТРАЦИЯ: ОПИТЪТ НА РАЗЛИЧНИ СТРАНИ**

ОРГАНИЗАЦИЯ ЗА ИКОНОМИЧЕСКО СЪТРУДНИЧЕСТВО И РАЗВИТИЕ

Париж, 1996 г.

28378

Документът се разпространява в оригиналния си вид и чрез OLIS

Превод от английския текст на изданието, който е официална версия на този сборник, озаглавен "Управленски контрол в съвременната държавна администрация: опитът на различни страни". © OECD, 1996

Молби за получаване право на разпространение или превод на цялото или на част от това издание се приемат на адрес: Head of Publications Service, OECD, 2, rue Andre-Pascal, 75775 Paris Cedex 16, France.

Изложените в това издание идеи не са официални виждания на Европейската комисия, на страните-членки на ОИСР или на страните от Централна и Източна Европа, участващи в Програмата.

ПРОГРАМАТА СИГМА

Програмата СИГМА (SIGMA) е създадена, за да подкрепя процеса на усъвършенстване на държавното управление в страните от Централна и Източна Европа. Тя е съвместна инициатива на Центъра за сътрудничество със страните в преход (ССЕТ) на ОИСР (OECD) и Програмата ФАР на Европейската комисия (EC/PHARE) и се финансира предимно от ФАР. ОИСР и някои от страните-членки в нея също подпомагат тази инициатива. СИГМА оказва подкрепа за реформите в държавната администрация, извършващи се в Централна и Източна Европа.

ОИСР - Организацията за икономическо сътрудничество и развитие, е междуправителствена организация, обединяваща 26 демократични страни с развита пазарна икономика. Центърът на ОИСР осъществява координация в предоставянето на консултации и помощ по различни въпроси на икономическата реформа в страните от Централна и Източна Европа и в бившия Съветски съюз. Програмата ФАР на Европейската комисия оказва безвъзмездна финансова помощ на своите партньори в Централна и Източна Европа, за да могат след време те да поемат задълженията на членството в Европейския съюз.

Създадена през 1992 г., СИГМА функционира като част от Управлението "Държавна администрация" (PUMA) на ОИСР, което предоставя информация и експертни анализи по въпросите на държавното управление на висшите ръководители от страните-членки на ОИСР и подпомага контактите и обмяната на опит между ръководителите в държавния сектор. Чрез Управление "Държавна администрация" СИГМА предлага на единайсет страни ценни познания, натрупани в нейните многогодишните изследвания и практика.

Правителствата на страните-участнички и Секретариатът на СИГМА си сътрудничат в създаването на работни програми, предназначени да увеличат възможностите за подобряване на държавното управление в съответствие с приоритетите на всяко правителство и задачите на СИГМА. Тази инициатива разчита на мрежа от ръководни кадри с опит в държавната администрация, които извършват консултантски услуги и сравнителни анализи на различни системи на управление. СИГМА работи в тясно сътрудничество и с други международни организации - спонзори, подпомагащи административните реформи и демократичното развитие.

В дейността си СИГМА се стреми да улеснява сътрудничеството между отделните правителства, като подпомага изграждането на мрежи от служителите в държавните администрации в Централна и Източна Европа, а също така между тях и колегите им в страните-членки на ОИСР.

Дейността на СИГМА обхваща шест области: реформата на държавните институции, управлението на разработване на политиката, управлението на разходите, управлението на държавната администрация, административния надзор и информационното обслужване.

ПРЕДГОВОР

Настоящето издание представлява ръководство, предназначено за служителите в държавните администрации и върховните контролни институции (ВКИ) на страните от Централна и Източна Европа (СЦИЕ), пред които стои задачата да изградят ефективни структури на контрол, съответстващи на техните демократични пазарни икономики.

Изданието може да бъде използвано и при провеждането на семинари по въпросите на управленския контрол, които програмата СИГМА ще продължи да предлага на националните държавни администрации и ВКИ при интерес от тяхна страна.

В този сборник, посветен на въпросите на управленския контрол, вниманието е съсредоточено върху една концепция и съвкупност от процедури, които през последните десетилетия се превърнаха в основи на ефективното управление на организации както в държавния, така и в частния сектор. С модернизацията на управлението в държавния сектор на СЦИЕ висшето ръководство на отрасловите министерства, финансовите министерства и ВКИ насочват усилията си към изграждане на "архитектура" от контролни системи и контролни институции, които без да са прекалено скъпи, да работят достатъчно резултатно и да тласнат напред процеса на преход към демократично общество и пазарна икономика. СИГМА вярва, че идеите, съдържащи се в понятието "управленски контрол" ще бъдат ценен принос към диалога между тези три групи.

За разлика от традициите в повечето СЦИЕ, в почти всички страни-членки на ОИСР основната отговорност за контрола е възложена на прякото ръководство, докато ВКИ действа като фактор за засилване на управленския контрол и като инстанция, която чрез извършването на проверки потвърждава вече осъществен контрол. Статитиите, включени в настоящето издание, илюстрират значителните различия в подходите на отделните страни-членки на ОИСР в областта на управленския контрол и разкриват многобройните слабости и грешки, с които той, подобно на други управленски функции, неизбежно се сблъска. В същото време те доказват валидността на основната концепция, особено в период, когато навсякъде правителствата се опитват максимално да децентрализират своята дейност.

Статиите имат за цел да разкрият реални примери за прилагането на принципите, залегнали в "Указания за разработване на стандарти за вътрешен контрол", публикувани от Международната организация на върховните контролни институции (ИНТОСАЙ). СИГМА благодаря на ИНТОСАЙ за разрешението им да отпечатат Указанията под формата на Приложение към изданието, което улеснява справката с въпросните стандарти. Всички статии правят препратки към номерираните параграфи на Указанията, обозначени по следния начин (I, пар. xxx).

СИГМА изказва благодарност на изтъкнатите автори на тези статии, чиито имена се посочват в следващите глави. Бихме искали да благодарим също на г-н Януш Войчеховски - председател на Сметната палата на Полша, който оказа съдействие за този проект, като ни предостави експерти от своята организация за подбора на темите и прегледа на първоначалните варианти на статиите.

Г-н Ричард Алън, доскоро служител на Министерство на финансите на Обединеното кралство, участва като ръководител на проекта, поемайки тази задача от инициатора на проекта - г-н Грейм Кърби, след завръщането му в Канада. Изказваме

благодарност както за техните координиращи усилия, така и за интересните статии, които написаха. Комплектуването на отделни, колкото и добри статии в едно цялостно издание, е сложна задача. В нашия случай тя не би била осъществена без съдействието на г-жа Доран Лъосеркл - редактор на английското издание, АРШИТЕКСТ - преводач на френското издание, г-жа Мари-Лор Оне - редактор на френското издани и г-жа Натали Лукашевич, г-жа Джоун Левинс и г-жа Алисън Милт от Секретариата на СИГМА.

Нито СИГМА, нито авторите на статиите биха желали написаното в този сборник от статии да се приема като своеобразен "модел". По-скоро се надяваме, че изложените идеи и описаните случаи на успехи и неуспехи ще помогнат на нашите колеги в СЦИЕ да анализират собствените си нужди от контрол и да разработят системи и методи, съответстващи на техните традиции и цели.

Лорънс О'Тул

Съветник, Управление на разходите

СИГМА

СЪДЪРЖАНИЕ

УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ В СЪВРЕМЕННАТА ДЪРЖАВНА АДМИНИСТРАЦИЯ: ОПИТЪТ НА РАЗЛИЧНИ СТРАНИ

ПРЕДГОВОР	5
УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ В СЪВРЕМЕННАТА ДЪРЖАВНА АДМИНИСТРАЦИЯ	9
Кратко изложение	9
1. Въведение	11
2. Различни определения на понятието "вътрешен контрол"	12
3. Съдържание и обхват на управленския контрол	13
4. Ограничения на системите на управленски контрол, прилагани в практиката	15
5. Принципи и стандарти на ИНТОСАЙ	17
6. Прилагане на стандартите на ИНТОСАЙ в Европейския съюз	19
7. Връзка между управленския контрол и "новото държавно управление".....	19
8. Техники за проверка, наблюдение и оценка на системите на управленски контрол	21
9. Сравнение на практиката и опита на различни страни	22
10. Заключение	28
УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ В РАБОТАТА НА ЦЕНТРАЛНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ: ШВЕДСКАТА ГЛЕДНА ТОЧКА	29
Кратко изложение	29
1. Рамка на управленския контрол в Швеция	31
2. Външен контрол чрез независими професионални проверки	34
3. Управленски контрол в учрежденията на централната администрация	36
Засилване на вътрешноведомствения контрол	41
4. Аспекти на управленския контрол в договарянето на доставки	42
5. Заключение	50
УПРАВЛЕНСКИЯТ КОНТРОЛ: ГЛЕДНАТА ТОЧКА НА РЪКОВОДИТЕЛЯ.....	51
Кратко изложение	51
1. Въведение	52
2. Управлена информация и управленски контрол	52
3. Контролни потребности на ръководителите	53
4. Казус 1: Канадска агенция за международно развитие	54
5. Казус 2: Комитет за управление на националната собственост в района на столицата	65
6. Заключение	70
УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ: РОЛЯТА НА ЦЕНТРАЛНИТЕ ИНСТИТУЦИИ (Канада)	71
Кратко изложение	71
1. Рамка на управленския контрол в Канада	73
2. Главни отговорности на централните институции	77
3. Как се разработва управленският контрол в Канада	80
4. Фактори, влияещи върху управленския контрол в Канада.....	87
УПРАВЛЕНСКИЯТ КОНТРОЛ В ХОЛАНДИЯ: ЗАКОНЪТ ЗА СОЦИАЛНАТА ЗАЩИТА	91
Кратко изложение	91
1. Рамка на управленска контрол в Холандия	93
2. Управленски контрол и Законът за социалната защита	96
3. Основни аспекти на прилагането на Закона за социалната защита	98

ПРИМЕРИ ОТ ПРОГРАМАТА ЗА ПЪТНО СТРОИТЕЛСТВО (Германия).....	107
Кратко изложение	107
1. Рамка на управленския контрол в Германия	109
2. Системи на контрол в Германия	111
3. Управленски контрол - вътрешни проверки	113
4. Значение на управленския контрол за външните проверки	113
5. Управленски контрол в администрацията на пътното строителство.....	114
6. Заключение.....	126
УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ В ОБЛАСТТА НА СЕЛСКОТО СТОПАНСТВО (Дания)	127
Кратко изложение	127
1. Увод.....	128
2. Рамка на управленския контрол в Дания.....	128
3. Администрация в сектора на датското селско стопанство	131
4. Управленски контрол в администрацията при осъществяването на пазарна интервенция.....	133
5. Управленски контрол върху използването на субсидии за структурни промени	139
6. Управленски контрол върху прехвърлянето на отговорности по прилагане на селскостопанската политика.....	140
7. Управленският контрол като политическо и социално явление.....	141
РОЛЯТА НА ВЪТРЕШНОВЕДОМСТВЕНИТЕ ПРОВЕРКИ В СИСТЕМИТЕ НА УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ В ДЪРЖАВНИЯ СЕКТОР: ГЛЕДНАТА ТОЧКА НА СЪЕДИНЕНИТЕ ЩАТИ	144
Кратко изложение	144
1. Рамка на управленския контрол в САЩ	146
2. Вътreshноведомствен контрол в държавната администрация на САЩ	150
3. Законова рамка на вътрешния контрол	151
4. Ръководни правила за вътreshноведомствен контрол	155
5. Обсег на задълженията на вътreshния контрол	157
6. Ограничения в управленския контрол и вътreshноведомствените ревизии.....	164
7. Скандалът с Министерството на жилищното развитие и териториалното развитие	165
8. Предимства и недостатъци на системата на контрол, упражнявана от главните инспектори.....	168
9. Заключение.....	170
РОЛЯТА НА ВЪНШНИЯ ИНСПЕКТОР В СИСТЕМИТЕ НА УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ НА ДЪРЖАВНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ В ОБЕДИНЕНОТО КРАЛСТВО	172
Кратко изложение	172
1. Рамка на управленския контрол в Обединеното кралство	174
2. Роля на Националната сметна палата	177
3. Връзки между Националната сметна палата, Комисията по държавните сметки и Министерството на финансите.....	183
4. Методи за проверка на системите на управленски контрол	187
5. Значението, което се придава на системите на управленски контрол	192
6. Заключение.....	194

УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ В СЪВРЕМЕНАТА ДЪРЖАВНА АДМИНИСТРАЦИЯ

ВЪВЕДЕНИЕ

от
Ричард Алън¹

Кратко изложение

Управленският контрол представлява съвкупност от процедури, които се приемат за една от основните характеристики на ефективното управление на различни по големина организации, както в държавния, така и в частния сектор в страните от целия свят.

Включените в това издание статии са посветени на същата тема, която се третира и в "Указания за разработване на стандарти за вътрешен контрол", публикувани през юни 1992 година от Международната организация на върховните контролни институции - ИНТОСАЙ. Указанията съдържат четири общи и шест специализирани стандарта, на основата на които могат да се градят системи за ефективен управленски контрол.

Управленският контрол може накратко да бъде определен като организация, методи и процедури, прилагани с цел да се гарантира, че правителствените програми ще постигнат очакваните от тях резултати; че ресурсите за изпълнението на тези програми съответстват на поставените от организациите цели и задачи; че програмите са защитени от разхищения, измама и лошо управление; и че вземането на решения се основава на получаването, поддържането, отчитането и използването на надеждна и своевременна информация.

В настоящето издание акцентът е поставен по-скоро върху механизмите и процедурите на контрол, които трябва да се вградят в системите на дадена организация, за да се обезпечи в значителна степен изпълнението на целите на висшето ръководство, а не върху разработването и прилагането на управленски информационни системи, които, според нас, общо взето добре се разбират в страните от Централна и Източна Европа (СЦИЕ). Отделните статии разкриват примери на управленския контрол в най-различни области на държавния сектор - пътно строителство, оказване на международна помощ и социално дело, в страни с различна конституционна уредба и култура, с различни политически и законодателни структури и традиции в организацията на държавната администрация. Те изследват значението на управленския контрол за ръководителя и финансовия инспектор и разглеждат ролята на отделни държавни институции, в това число министерството на финансите или на бюджета, върховната контролна институция и други централни институции, в разработването и реализацията на системите на управленски контрол.

¹ Авторът е икономист, заместник-министр на британското Министерство на финансите до 1995 година. След това е работил като консултант на Световната банка, ОИСР и Британската администрация за международно развитие (British Overseas Development Administration) и като съветник на правителството на Бахрейн.

Ефективният управленски контрол несъмнено е от първостепенно значение за успешната работа на държавните организации - и като защита срещу разхищения, злоупотреби и измама, и като средство, гарантиращо правилно изпълнение от страна на организацията на начертаната от висшето ръководство политика. Въпреки това и най-стритко разработените системи на контрол съдържат известни ограничения, което до известна степен се дължи на факта, че макар да позволяват на висшето ръководство да контролира организацията, тези системи не контролират самото ръководство. Изиска се постоянна бдителност, за да не се позволи системите на контрол да бъдат подкопани от случаи на измама или от неспособност да се реагира на различни промени в обстоятелствата и в работните процедури.

Изграждането на ефективни процедури за управленски контрол по принцип е трудно във всяка организация. Колкото по-сложни са системата на държавно управление и взаимоотношенията с други области на икономиката, толкова по-сложен и широкообхватен управленски контрол е необходим. Нещо повече - в статиите, включени в изданието, се подчертава основният извод, че макар всички разглеждани страни да прилагат - експлицитно или имплицитно, повечето от стандартите на ИНТОСАЙ, това става по различни начини, в зависимост от техните конституционни особености и културни характеристики. Не съществува един-единствен модел, който да е приложим за всички страни, нито пък универсален модел за тенденцията на развитие на тези контролни системи във времето. Това вероятно важи и за СЦИЕ, както е валидно за страните, чийто опит се проследява.

Областите, в които особено ясно проличават различията между разглежданите страни, включват определението и ролята на вътрешния контрол; до каква степен е централизиран или децентрализиран управленският контрол; дали се оповестява чрез първично законодателство, нормативни актове или административни процедури; дали управленският контрол е неразделна част от управлението на организацията и структурата, натоварена с вземане на решения, или се осъществява от независими звена извън прякото управление; а също така и конституционното положение и роля на върховните контролни институции и степента, до която те функционират независимо от правителството.

1. Въведение

Предмет на това издание са една концепция и съвкупност от процедури, които през последните десетилетия бяха възприети като основни принципи на ефективното управление в големи и малки организации.

Добрите системи за управленски контрол са изключително важни за успешната работа на дадена организация. Благодарение на тях ръководителите могат да бъдат сигурни, че действително се изпълняват процедурите и процесите, необходими за доброто управление на ресурсите на организацията - финансови, кадрови, информационно-технологично оборудване, помещения, дълготрайни активи и пр., а ако не - да предприемат коригиращи действия. Едва тогава висшето ръководство може да съсредоточи вниманието си върху въпросите, за които отговаря - бизнес стратегията, планирането и реализацията на различните дейности.

Съществуват различия в терминологията, която се използва в отделните страни и организации. Статийте за системите и процедурите на управленски контрол имат за предмет същата тема, третирана и в "Указания за разработване на стандарти за вътрешен контрол" на ИНТОСАЙ, в които се предлагат основни принципи и стандарти, върху които могат да се градят ефективни системи на управленски контрол. В Указанията (Приложение I) тази група дисциплини се разглежда като "вътрешен контрол", а не като "управленски контрол". Какъвто и термин да се използва, важното е, че описаните принципи и процедури могат и вероятно ще бъдат използвани под една или друга форма в организации от държавния и частния сектор в редица страни по света. Някъде ги възприемат като форми на контрол, вградени в управленските системи и процеси. Другаде ги определят като саморегулиращи се или автоматизирани процеси. Извън страните с развита икономика обаче те не се схващат и окачествяват като вградена управленска функция. Целта на изданието е да помогне за постигането на тази цел.

През последните 25 години понятието "управленски контрол" стана неразделна част от науката и практиката на управление в страните-членки на ОИСР, въпреки че, подобно на други управленски функции, и този въпрос е предмет на много спорове и разногласия.

Традиционното определение в университетските учебници гласи, че функциите на ръководителя са "да планира, организира, контролира, ръководи и мотивира". Глава II на Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 9) доразвива третата от тези функции:

Управленският контрол ... е рамката на организацията - всички планове, методи, процедури и практически действия, които са необходими на служителите, за да постигнат целите на организацията".

Указанията на ИНТОСАЙ формулират стандарти за изграждане и проверяване на управленския контрол. За разлика от тях, включените в изданието статии имат за цел да представят конкретни примери на осъществен контрол, да покажат неговото значение за ръководителя и финансовия инспектор и да обсъдят ролята на различните държавни институции в определянето и прилагането на системите за управленски контрол.

Останалата част от тази въстъпителна статия е посветена на съществените различия в определянето и употребата на някои понятия, свързани с управленския контрол (например вътрешен контрол); неговото съдържание и обхват на управленския контрол; ограниченията на използваните на практика системи на управленски контрол; основните моменти в Указанията на ИНТОСАЙ; сходните указания на Европейския съюз; връзката между управленския контрол и така нареченото "ново държавно управление"; техниките за проверяване на управленския контрол и оценка на неговата ефективност; както и съпоставка на практиката и опита на различни страни на базата на информацията и анализа, съдържащи се в следващите статии. В края се прави кратко заключение.

Различни определения на понятието "вътрешен контрол"

При внимателен прочит на статиите в изданието се забелязват някои различия в определението и употребата на основните понятия. Това важи най-вече за определението на понятието "вътрешен контрол". Срещата на експерти от ЕВРОСАЙ през септември 1994 година на тема "Върховната контролна институция и връзката й с вътрешния контрол" стигна до заключението:

Няма стандарт на ИНТОСАЙ, който да определя вътрешния контрол. Също така няма определение за вътрешен контрол, което да се съдържа в международните стандарти.

В Обединеното кралство например вътрешният контрол се определя от британския Институт на вътрешноведомствените ревизори (UK Institute of Internal Auditors) като "независима служба в рамките на дадена организация, създадена за да следи и оценява нейната дейност в помощ на организацията". Подходът и стандартите на британската Национална сметна палата (British National Audit Office) по отношение на вътрешноведомствения контрол на министерства и държавните учреждения са същите, като тези за частния сектор.

В Съединените щати Институтът на вътрешноведомствените ревизори (US Institute of Internal Auditors) използва определение за вътрешен контрол, сходно с това на Обединеното кралство, а именно:

... независима оценителна дейност, установена в рамките на дадена организация в помощ на организацията. Това е управленски контрол, който функционира като измерва и оценява ефективността на други видове контрол.

Все пак в своята статия Хейвънс отбелязва, че "сложната структура и разнообразните функции на правителството на САЩ наложиха процедури на вътрешен контрол, които се различават в много отношения от процедурите в частния сектор". Неговата статия подробно разглежда причините и последиците от тези различия.

Докато в повечето страни вътрешният контрол е част от системата на управленски контрол на дадена организация, в Германия това не е така, както посочва Шпарберг в своето изследване:

В... Германия вътрешният контрол е част от външния контрол. Макар вътрешноведомственият контрол да представлява неразделна част от дейността на държавните учреждения, вътрешните инспектори приемат професионални и технически указания само от Федералната сметна палата (ФСП). Те се отчитат единствено пред ФСП и нямат право да изпълняват други професионални разпореждания. Ето защо вътрешноведомственият контрол в Германия се нарича "предварителен контрол", но не в смисъл на "a priori контрол", а защото той извършва своите проверки преди ФСП.

Като цитира и други примери за различия в определенията и подходите, докладът на Срещата на експерти от ЕВРОСАЙ отбелязва, че във Франция и Италия "вътрешният контрол се разбира като обхващащ определени аспекти от дейността на вътрешните ревизори - например на експерт-счетоводителите и на инспекторите във Франция, които изпълняват основни функции в контрола върху разходите". Докато в страни като Полша се приема, че "вътрешният контрол включва и някои (държавни) управителни и надзорни органи, които освен за контрола върху държавните разходи отговарят и за контрола върху техническите стандарти и въпросите на безопасността. В други страни, например в Румъния, вътрешният контрол обхваща и контролните органи, действащи в рамките на търговски организации. Това отразява правомощията на върховната контролна институция ... , освен от държавните институции да изисква отчет и от тези органи".

2. Съдържание и обхват на управленския контрол

Управленският контрол може накратко да бъде определен като организация, методи и процедури, прилагани с цел да се гарантира, че правителствените програми ще постигнат очакваните резултати; че ресурсите, използвани за изпълнението на тези програми, съответстват на заложените цели и задачи на въпросните организации; че програмите са защитени срещу разхищения, измама и лошо управление; и че при вземане на решения се получава, поддържа, отчита и използва надеждна и своевременна информация.

Важно е управленският контрол да се разглежда не като отделна система, съществуваща сама по себе си, а като контролен механизъм, интегриран в системите, които обслужват целия цикъл на планиране, бюджетиране, управление, счетоводно отчитане и проверяване. Тези системи трябва да допринасят за ефективността и цялостта на всеки етап от този цикъл и да осигуряват непрекъсната обратна връзка с ръководството.

Както посочва г-н Макриндъл в своята статия, една от основните задачи и достойнства на ефективната система за управленски контрол е да увеличи способността на ръководителите да управляват, да даде простор на управленския им потенциал и да играе ролята на положителна сила за постигане целите на организацията. Подобен контрол прави ръководителите лично отговорни, но не бива да се приема като ограничение върху свободата им да вземат решения в областите, за които са им делегирани правомощия.

Управленският контрол не гарантира нито ефективността на правителствените програми, нито отсъствието на разхищения, измама или лошо управление. В същото време той е средство за управление на рисковете, свързани с правителствените програми и дейности. Контролът трябва да бъде подходящ, ефективен от гледна точка на разходите и съпроводен с точен анализ и оценка на рисковете. Разработени са съвременни техники за управление на рисковете, които професионално да подпомогнат министерствата и учрежденията в тази област.

Управленският контрол може да се разглежда в два аспекта:

- управленски информационни системи, необходими на ръководителите, за да осъществяват управлението на организацията, да следят за напредъка и качеството на извършваните дейности и да оценяват резултатите и постиженията на организацията;
- методите, системите, процедурите, делегирането на правомощия и пр., вградени в процесите на организацията, които в значителна степен осигуряват изпълнение на поставените от ръководителите цели.

Ние считаме, че първата от тези теми в общи линии добре се разбира в СЦИЕ. Ето защо в това издание акцентът е поставен върху втората тема - механизми и процедури на контрол, а не върху управленските информационни системи.

В своята статия Кърби описва връзката между двета аспекта по следния начин:

За управлението на различните дейности е необходима информация, получавана както от самата организация, така и от източници извън нея. Част от тази информация се отнася до използването на ресурсите, а друга част засяга въпроси като доставката на стоки и оказването на услуги или промени в "потребностите" на клиентите. Управленската информация е неразделна част от управленския контрол, но не всеки контрол зависи от предоставянето на информация, за да бъде ефективен.

В повечето организации ефективните системи на управленски контрол са изградени върху презумпцията, че всеки ръководител отговаря и се отчита за качественото и своевременното изпълнение на ръководените от него дейности и програми, за контрола върху използваните ресурси и за създаването на предпоставки, които да гарантират, че тези дейности и програми се управляват коректно и в съответствие със законовите изисквания, разпоредбите и указанията на централните институции (Министерски съвет, Министерство на финансите и Сметна палата).

В глава I на Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 1) се изказва подобно твърдение:

Вътрешният контрол е инструмент за управление, чието използване в значителна степен гарантира изпълнение на поставените от ръководството цели. Следователно ръководителите носят отговорност за адекватността и ефективността на структурите на вътрешния контрол. Ръководителят на всяка държавна организация трябва да направи необходимото за създаване на подходяща структура на вътрешен контрол, за нейното периодично преразглеждане и осъвременяване с цел поддържането на ефективността ѝ.

Важен елемент на всяка подобна структура би следвало да бъде една ефективна система за "ранно предупреждение", която да дава сигурност, че ръководителите на организацията и ръководителите на отделните ресори получават своевременна и точна информация, когато възникват проблеми, и че те ще бъдат държани отговорни посредством подходяща система на контрол, а където е необходимо - и чрез налагането на санкции и наказания. Подобни защитни процедури са много важни за всички организации - и в държавния, и в частния сектор, тъй като когато неуспехите на системата могат да бъдат скъпо струващи и катастрофални.

Друго основно изискване към добре планираните управленски контролни системи е, че те трябва да предоставят на висшето ръководство достоверна и навременна информация за най-важните аспекти на работата, включително финансови данни. Кърби подчертава, че това предполага системите на управленски контрол да бъдат разработени на повтарящ се принцип, като се започне от най-високото ниво на организацията:

Необходимо е да се наблюдават текущите и вероятните бъдещи нужди на висшето ръководство, да се определят средствата за събиране на нужната информация и този механизъм, заедно с механизмите, необходими за други контролни системи, да се интегрира и предостави за ползване на ръководителите. Най-накрая трябва да се създаде механизъм за превръщане на решенията на ръководството в конкретни действия.

3. Ограничения на системите на управленски контрол, прилагани в практиката

Ефективният управленски контрол несъмнено е от първостепенно значение за успешната работа на държавните организации - и като защита срещу разхищения, злоупотреби и измама, и като средство, гарантиращо правилно изпълнение от организацията на начертаната от висшето ръководство политика. Все пак се изисква постоянна бдителност, както посочва Хейвънс, защото дори най-стриктно разработената контролна система може да се окаже неефективна при промяна на обстоятелствата и работните процедури.

Има и други ограничения за ефективността на управленския контрол. Хейвънс дава за пример програмата "Медикеър" на САЩ. Поради нейния обхват и сложност - десетки милиона операции ежегодно, се е оказало невъзможно да се разработят ефективен управленски контрол и процедури за ревизии, които със сигурност да предотвратяват и откриват злоупотребите. Също толкова трудни за контролиране са системите за договаряне и доставки в сектора на военната отбрана. Нещо повече, Хейвънс отбелязва, че дори добре планираният управленски контрол изпълнява предназначението си само ако служителите се подчиняват на изискванията на контролната система, а ръководството реагира на сигналите за нередности. Много лесно контролът може да създаде фалшиво чувство за сигурност. Това важи както за държавния, така и за частния сектор. Например в добилия широка популярност неотдавнашен случай със сингапурския клон на банка "Берингс" стана ясно, че надзорниците не са предприели никакви коригиращи действия,

след като са получили сигнали, че един от дилърите извършва операции, надхвърлящи определените от банката лимити. За сравнително кратък период огромните загуби, нанесени от дилъра - в размер на стотици милиони английски лири, доведоха банката до състояние на неплатежоспособност.

Хейвънс посочва и друга възможна слабост на системите на управленски контрол. Тези системи са предназначени да дадат достатъчна увереност на висшето ръководство, че всички нива на организацията следват политиката на ръководството и защитават финансовите й интереси. И все пак, макар да позволяват на ръководителите да контролират организацията, те не контролират самите ръководители, които, ако пожелаят, могат сравнително лесно да заобиколят или провалят системата на управленски контрол. В частния сектор са наблюдавани много случаи, когато ръководителите незаконно присвояват големи суми от активите на компанията. В някои случаи това се разкрива едва когато компанията се обяви за неплатежоспособна. В държавния сектор също има документирани подобни случаи. Хейвънс дава за пример скандала с Министерството на жилищното строителство и териториалното развитие (МЖСТР) на САЩ (Department of Housing and Urban Development), разкрит в края на 80-те години, когато се разбра, че корупцията в Министерството е обхванала и най-високите нива на управление:

В определени кръгове стана известно, че министърът на жилищното строителство и териториалното развитие заедно със или под влияние на своя изпълнителен заместник е разпределял средствата по програмата под формата на политически услуги. Инвеститорите, желаещи да получат одобрение на проектите си от МЖСТР, са разбрали, че начинът да постигнат това е да наемат за "консултант" лице, чийто политически връзки му осигуряват достъп до министъра или неговия заместник. По молба на консултанта министърът или заместникът му или одобрявали проекта или наредждали на други служители в МЖСТР да направят това.

Разгледаните в изданието три конкретни случая разкриват сходни примери за уязвимостта на системите на управленски контрол, прилагани в Дания, Холандия и Германия, съответно в областта на програми за селското стопанство, социалното дело и пътното строителство. С примера от опита на Германия Шпарберг показва от какво значение е разработването на силен управленски контрол за решаването на редица проблеми в областта на пътното строителство. На практика постигането на ефективен контрол в тази област се е оказало трудно поради следните проблеми:

- фиксиране на цените, при което участниците в търг на държавно учреждение се споразумяват помежду си кой ще представи най-ниската оферта и с какви (пописки) цени ще представят оферти другите участници;
- нередности в процедурите за сключване на договори, при които например след изтичането на срока за представяне на офертите, но преди присъждането на договора участниците могат да се опитат да променят офертите си в своя полза;
- тайно споразумяване, при което отговорен държавен служител от министерството или учреждението, което ще присъди договора, и участник в търга тайно си сътрудничат, за да осигурят на дадената фирма предимство пред конкурентите в процедурата по присъждане на договора.

В статията на Лашмар, посветена на опита на Обединеното кралство, се привеждат подобни примери от последните години за области, в които системите за управленски контрол са се оказали незадоволителни и са причинили значителни загуби на националния бюджет. Тези примери включват програмата за строителство на Министерството на от branata, контрола върху митниците и вноса, пред назначен да регулира презграничното купуване на стоки, както и плащанията при прекратяване на трудови договори от страна на Министерството на здравеопазването. В статията си за Канада Кърби привежда два примера за федерални служби - Канадската агенция за международно развитие и Комитета за управление на националната собственост в района на столицата. И в двата случая се е наложило да се назначи ново ръководство и чрез въвеждането на нови системи на управленски контрол да се решат сериозни проблеми, свързани с измами и некомпетентност.

4. Принципи и стандарти на ИНТОСАЙ

Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 4 и пар. 18-62) формулират четири общи и шест специализирани стандарта, които отделните страни могат да използват като рамка при определяне и разработване на своите системи на управленски контрол.

Общите стандарти, предложени от ИНТОСАЙ, са следните:

- Структурите на управленски контрол трябва в разумна степен да гарантират, че основните цели ще бъдат постигнати.**

[*"В разумна степен"* означава, че разходите за управленски контрол не трябва да надвишават получената изгода.]

- Ръководителите и служителите трябва при всички обстоятелства да се отнасят положително към управленския контрол и да го подкрепят.**

[Това показва, че за постигането на тази цел от решаващо значение е ръководителите на най-високо ниво да съумеят да дадат подходящ "тон" отгоре.]

- За дейността на всяко министерство/учреждение/служба трябва да се наблюдават или разработват конкретни цели на контрола, които да са подходящи, изчерпателни, разумни и да са интегрирани в общите цели на организацията.**

[За да се разработят конкретни цели на контрола, ИНТОСАЙ препоръчва на организациите да групират дейностите в една обща категория "периодично повтарящи се" и след това да ги класифицират като управленски, оперативни (или дейности по програмата), финансови (бюджети, парични потоци, активи и пасиви и друга финансова информация) и административни (спомагателни функции като библиотечна служба, обработка и разнасяне на пощата, печатна база и снабдяване).]

- Ръководителите трябва непрекъснато да наблюдават своята дейност и да предприемат бързи мерки при всяко разкриване на нередни, неикономични, неефикасни и неефективни действия.

[Наблюдението включва разглеждане на въпроси, повдигнати от констатации при ревизии и проверки, и препоръки на вътрешни и външни инспектори, за да се набележат необходимите коригиращи действия.]

Специализираните стандарти са следните:

- Структурата на (управленски) контрол и всички операции и по-значими действия трябва да бъдат ясно документирани, а документацията трябва да бъде лесно достъпна за проверка.
- Операциите и по-значимите действия трябва да бъдат своевременно отчитани и подходящо класифицирани.
- Операциите и по-значимите действия трябва да бъдат одобрявани и изпълнявани само от лица, които действат в рамките на своите правомощия.
- Основните задължения и отговорности по одобряването, обработката, отчитането и проверката на операциите и действията трябва да бъдат разпределени между отделни лица.
- Трябва да се създаде компетентен надзор, за да се осигури изпълнение на целите на управленския контрол.
- Достъпът до ресурсите и документацията следва да бъде ограничен само за упълномощени лица, отговорни за тяхното съхранение или ползване. За да се осигури отчетност, е необходимо периодично да се сравняват ресурсите с техния документиран размер, за да се провери съответствието между тях. Уязвимостта на конкретния актив ще определи честотата на сравняване.

В Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 5-6) се отбележва, че тези стандарти могат да бъдат:

... приложими във всички структури на държавните организации. Те могат да се разглеждат като необходим минимум от приемливи стандарти, които организациите следват при създаването на своя вътрешноведомствен контрол, а ревизорите използват като критерии при проверяването на структурата на вътрешния контрол. Представените стандарти не изразяват нови идеи. Много от тях вече са част от дейността на държавните организации. Новото е, че тук те са представени като цялостна рамка.

През 1992 година председателството на Комитета по вътрешен контрол на ИНТОСАЙ премина от Сметната палата на САЩ (General Accounting Office) към Сметната палата на Унгария. Този комитет продължава да работи върху идеите, формулирани в Указанията, които вече са преведени на няколко езика. Изготвена е библиография на системите на управленски контрол по света. На конгреса на ИНТОСАЙ, проведен в Кайро през септември 1995 година, беше одобрен по-нататъшен план за работата на Комитета по вътрешен контрол. Той предполага през следващите три години да се издадат конкретни указания за прилагането на стандартите за контрол.

5. Прилагане на стандартите на ИНТОСАЙ в Европейския съюз

През месец септември 1993 година върховните контролни институции на страните от Европейския съюз (ЕС) публикуваха практически указания за проверка на различни европейски дейности. Те са с по-ограничен обхват и съдържание в сравнение с Указанията на ИНТОСАЙ, но имат по-голямо практическо значение за организацията, които ги използват. Указанията на ЕС определят вътрешния или управленския контрол като съвкупност от всички инструменти, процедури, методи и системи, прилагани от една организация, за да се гарантира, че тя ще спазва налаганите отвън и отвътре правила и изисквания (закони, разпоредби, управленски директиви и пр.); че няма да разхища ресурси, за да могат извършваните операции да бъдат икономични, резултатни и ефективни; и че ще предоставя надеждна финансова и управленска информация.

В Европейските указания се обръща особено внимание на прилагането на общата селскостопанска политика на ЕС. В тази област възникнаха сериозни проблеми, свързани с липсата на контрол и случаите на масови злоупотреби, които бяха разследвани и документирани от Европейската сметна палата. Указанията на ЕС дори съдържат допълнение към стандартите за проверка относно нарушенията, породени от измама. Важно е да се разработи ефективна мрежа на управленски контрол върху операциите, свързани с програми на ЕС или бюджетни финансирания. Тези мерки на контрол трябва да се прилагат както на ниво Европейска общност, така и на национално равнище. На практика това не е лесно постижимо, както става ясно и от статията на Елм-Ларсен, посветена на датския опит в областта на контрола.

6. Връзка между управленския контрол и "новото държавно управление" (new public management)

Реформите в държавния сектор, често наричани "новото държавно управление" (НДУ), акцентират повече върху постигането на определени резултати (икономичност, резултатност и ефективност), отколкото върху изпълнението на установени правила и разпоредби. Особено се наблюга върху следните моменти:

- вниманието на ръководството да се пренасочи от използване и контролиране на човешките ресурси, капитала и другите фактори за производство към набелязване и оценяване на резултатите от работата на организацията;

- ръководителите да бъдат оставени да управляват, като се намали контрола върху тях и като им се предостави по-голяма отговорност за вземане на решения относно програмите и ресурсите, които управляват;
- за сметка на по-голямата гъвкавост да се увеличи отговорността посредством такива механизми като сключването на договори за постигане на определени резултати и отчитането им.

Този подход съдържа два компонента. Първият се състои в това, че се прави известен компромис между съблюдаването на определени правила и процедури и прилагането на различни мерки за постигане на по-добри резултати от организацията. Например ако се съкратят процедурите, предвидени за одобряване на държавни проекти за капитални инвестиции, вероятно ще се увеличат рисковете от нередности, но пък от друга страна ще се намалят разходите. Управлението на риска включва разработването на съответни правила, макар самите рискове да не се премахват. Вторият компонент се заключава в това, че механизмите за вътрешен контрол и външните надзорни или контролни органи трябва да пренастроят дейността си, като се стремят чрез разследванията си не просто "да вършат работата" на тези организации, а да ги направляват.

Някои страни, особено тези с "англосаксонски" традиции в управлението, са изпреварили другите страни в прилагането на принципите на новото държавно управление. В тези страни процедурите и системите за управленски контрол ще трябва само да бъдат видоизменени, за да се адаптират към НДУ (Вж. статиите за Канада и Обединеното кралство).

Основната идея на всичко това е, че ефективният управленски контрол е от първостепенно значение, независимо дали системите за управление са централизирани или децентрализирани. Контролните системи очевидно ще претърпят промяна, когато организациите започнат да децентрализират своите управленски структури. В процеса на децентрализация новият ръководител, упълномощен да управлява организацията, ще трябва да поеме своята отговорност за осигуряване ефективността на контролните системи. В Предговора към Указанията на ИНТОСАЙ се казва:

... с увеличаване сложността на държавното управление интересът към управленския контрол нараства. Поради усложнеността ръководителите нямат възможност да проверяват дали всеки отделен служител изпълнява правилно своите задачи. Много правителства търсят начини да направят работата си по-икономична, резултатна и ефективна, като в същото време контролират дефицита и дълговете. Това в много случаи налага да се реорганизират стари структури, да се ревизират стари процедури, да се дава повече свобода на ръководителите и да се разчита все повече на автоматизираните технологии. В подобна окръжаваща среда структурата на ефективен управленски контрол може в значителна степен да гарантира, че целите, поставени от ръководството, се изпълняват.

7. Техники за проверка, наблюдение и оценка на системите на управленски контрол

По света се използват най-различни техники и методи за проверка на управленските контролни системи, за наблюдение и оценка на тяхната ефективност. В някои страни законодателните изисквания са под формата на конкретни предписания. Например в САЩ ръководителите на държавни учреждения са задължени да представят годишен доклад и оценка на системите на управленски контрол на своята организация. Други страни имат разпоредби, които не са с толкова изричен и задължителен характер. Някои от тези страни са със силно децентрализирани системи, при които ръководителите на държавни организации имат значителна свобода в разработването на своите системи на управленски контрол, но външните контролни органи и/или парламентът имат значителни контролни правомощия.

Не е възможно да се предложат "стандартизиирани" техники за проверка на управленския контрол. В различните страни се използват различни модели. Повечето системи на управленски контрол са съчетание от:

- предварителен контрол, при който извършваните операции не само следва да се одобряват от съответния отговорник или ръководител, но и да се заверяват от по-висш служител;
- текущ контрол, при който се проверяват бюджетните разчети или извършването на определени услуги по установлен график;
- последващ контрол, при който се проверяват и оценяват резултатите и ефективността на съвкупност от действия, разходи или прилагани методи.

Важно е да се направи разграничение и между вътрешен и външен контрол, въпреки че поради изброените по-горе причини, това разграничение често е мъгляво (например в Германия). Това отчасти се дължи на липсата на международно прието определение за вътрешен контрол. В много страни от степента на надеждност на управленските контролни системи на дадено министерство или държавно учреждение зависи какъв подход на контрол ще избере външният инспектор. Ако една правителствена организация покаже, че действително прилага ефективни правила за вътрешен контрол, съчетани със строг и ясно установлен управленски контрол, външният инспектор може да реши да се довери на системата на управленски контрол и по този начин да избегне необходимостта от обширна и подробна проверка.

Когато оценява ефективността от управленския контрол на дадена организация, външният инспектор обикновено извършва редица проверки. Благодарение на Лашмар те са описани и включват следните стъпки:

- основна информация за организацията - географско местоположение; тип операционни системи и компютъризиирани функции; външно окръжение (например законова и нормативна рамка); организация и управление; личен състав и др.;
- оценка на финансия контрол, упражняван върху факторите на производство; извършване на операциите; резултати; защитеност на компютърните системи, включително от промяна на информацията; процедури за електронна обработка на данните и др.;

- описание на счетоводните системи на организацията, по-конкретно дали се води задоволителна счетоводна документация и дали системите осигуряват достатъчно "ревизионни следи";
- набелязване на основния вид контрол за всяка част на счетоводството, например сравняване на фактурите с направените плащания; одобряване на операции от упълномощените лица; контролни проверки на чекове и съпътстваща документация; съпоставка на банкови сметки и др.;
- откриване на сериозни слабости в контрола - например ако в една отчетна област не се прилага нито един от основните видове контрол;
- вземане на решение за преодоляване на нередностите в даденото министерство или учреждение.

За да извършват проверка и оценка на ефективността на управленския контрол, самите организации (в това число и вътрешния контрол) и външните инспектори използват различни източници на информация. Те включват:

- познанията на отделните ръководители, получени от практическия им опит в управлението на програми и ресурси;
- вътрешни управленски справки;
- отчети за финансата система, изгответи от дадено министерство, от външен инспектор или от друг орган;
- оценки на програми;
- парламентарни или конгресни доклади;
- доклади на Сметната палата, включващи проверки, инспекции, проучвания, разследвания и пр.;
- планове на министерството или учреждението (в някои страни те са подобни на бизнес или корпоративните планове, изгответи от повечето търговски дружества).

В идеалния случай контролът би следвало да бъде тясно свързан с управленската структура на организацията и с планирането и изпълнението на програмите, за които тя отговаря. В статията на Хагвал например се описват шведските държавни организации, в които по традиция управленският контрол се е извършвал под формата на предварителен контрол от специални звена, отделени от самата ресорна организация. В днешно време обаче, в резултат на процеса на децентрализация в Швеция, контролът е вграден в самата ресорна организация.

8. Сравнение на практиката и опита на различни страни

Авторите на статиите бяха помолени да представят основните характеристики на системите на управленски контрол в техните страни, ръководейки се от следните шест въпроса:

- Кои организации - от държавния сектор или извън него, отговарят за разработването и оповестяването на стандарти за управленски контролни системи?

- Законово ли са уредени тези стандарти или са административно определени? Как се оповестяват? До каква степен на ръководителите на държавни организации е позволено да бъдат гъвкави в адаптирането на тези стандарти към собствените им управлениски нужди?
- Каква е ролята на върховната контролна институция и на другите централни ведомства (по-специално министерството на финансите) в оповестяването на стандартите за управлениски контрол, в проследяването на нарушения срещу тях и в насърчаването на подобрения в тази област?
- До каква степен отделните страни прилагат общите и специализираните стандарти, препоръчани в Указанията на ИНТОСАЙ?
- Как се наблюдава и оценява работата на системите на управлениски контрол? Каква е ролята на вътрешния и външния контрол в този процес? Доколко ефективни (и рентабилни) са тези системи?
- Какви са използваните на практика процедури, гарантиращи, че ръководителите и служителите наистина разполагат с необходимите ресурси, умения и програми за квалификация, за да прилагат ефективно системите на управлениски контрол?

Всички страни, разгледани в това издание, в общи линии спазват - имплицитно, ако не експлицитно, принципите и стандартите за управлениски контрол, съдържащи се в Указанията на ИНТОСАЙ. В същото време обаче е ясно, че съществува голямо разнообразие в начините, по които отделните страни разработват, оповестяват и прилагат на практика своите контролни системи. Това отчасти отразява различията в конституционната уредба (например дали страната има парламентарна система на управление - както в европейските държави, или система, основаваща се на разделението на властите - както в САЩ), и отчасти - огромното разнообразие от политически, законодателни и културни влияния и структури на държавно управление. По-нататък са описани някои от основните различия.

Канада

В Канада официалната отговорност за управлениския контрол е възложена на Финансовия съвет, който консулира и наставлява министерствата и учрежденията по въпросите на счетоводното и финансовото управление. През последните години Финансовият съвет въведе повече гъвкавост в прилагането на управлениския контрол в отрасловите министерства, давайки си сметка за възможните рискове. Той се стреми да увеличи отговорността на министерствата и учрежденията за сметка на по-голямата децентрализация, в духа на споменато по-горе "ново държавно управление". Тази промяна в подхода доведе до насочване на вниманието повече върху разработването на отделни рамки за планиране на дейността, качество на услугите и финансова отговорност, отколкото върху създаването на нова контролна рамка.

Институцията, която отговаря за наблюдение и оценка на управлениския контрол, е самото министерство или учреждение. Всяко министерство има свое собствено звено за вътрешен контрол и оценка, което се отчита пред ръководителя на организацията или пред контролна комисия. Сметната палата също има значително влияние - нейната роля е

да оценява от името на Парламента ефективността на управленския контрол и да докладва за нередностите, както и да предлага възможности за усъвършенстване на контрола. На тези доклади се дава публичност и интересът към тях в Парламента е голям (особено в Комисията по бюджета), а освен това те могат да бъдат и стимул за министерствата да преодолеят грешките, а за Финансовия съвет - да усъвършенства рамката си за управленски контрол.

Дания

Датската система е силно децентрализирана. Министерството на финансите изготвя за другите министерства и учрежденията широка рамка от правила и указания относно счетоводните процедури и управленския контрол и след това изисква от тях да разработят свои собствени подробни системи. Служба към Министерството на финансите предоставя счетоводни услуги на държавния сектор. Разработените от министерствата (учрежденията) системи на управленски контрол са отворени за контрола на обществото. Няма централизирана система за наблюдение или оценка на ефективността на контролните системи в отделните министерства. Обикновено това става чрез процедурите за вътрешен контрол на министерството (учреждението). Също така няма централна институция, която да разпространява информация или препоръки за "най-добре действащи" системи. Сметната палата обаче може да докладва пред Комисията по бюджет към Парламента всякакви нередности в системите на управленски контрол, разкрити по време на редовните финансови проверки на министерства и учреждения.

Германия

Германската система на управленски контрол силно се различава от системата в другите страни, разгледани в изданието. Правителството не предписва никакви правила за разработване и разпространение на стандарти за управленски контролни системи. Всеки сектор на държавното управление и всяка държавна организация отговаря за разработването на свои правила на управленски контрол. Предвид йерархичната структура на германската държавна администрация, правомощията за вземане на решения са разделени между отделните нива на управление. Обикновено една по-висша инстанция може да нареди на по-нисша инстанция да въведе конкретни системи на управленски контрол и да проверява прилагането им. На практика този подход дава доста голяма гъвкавост на държавните организации в разработването на системи на управленски контрол, които да отговорят на собствените им нужди.

Федералната сметна палата (Bundesrechnungshof) играе важна роля в този процес, като спомага действително да бъдат разработени ефективни системи на управленски контрол. Ако по време на редовните си проверки в държавните организации Сметната палата открие слабости в управленския контрол, тя може да направи препоръки за промяна на съществуващата практика. Макар да няма законово право да задължи организацията да изпълни тези препоръки, Сметната палата упражнява силно влияние и в

изключителни случаи може да докладва своите констатации пред Парламента. Нещо повече - тя използва своето влияние, за да прокара управленски контрол във всички правила и разпоредби, отнасящи се до работата на държавните организации. Това е възможно, тъй като според германската система преди да се приемат административните разпоредби относно изпълнението на Закона за федералния бюджет (разпоредбите за държавните и общинските разходи), трябва да се извършат консултации със Сметната палата. В рамките на обичайните си проверки Сметната палата изисква строго прилагане на разпоредбите за управленски контрол.

Холандия

Най-висшата инстанция за управленски контрол в държавното управление на Холандия е законодателният орган - Парламентът, както е посочено в Закона за бюджета и счетоводството. Парламентът създава и инструментите за управленски контрол в други законодателни актове - например Закона за националното благосъстояние. Според Закона за бюджета и счетоводството Министерството на финансите отговаря за формулирането на общи стандарти за счетоводство и управленски контрол. Отрасловите министерства обаче трябва да разработят конкретните процедури, като най-висшестоящият служител (главният секретар) е пряко отговорен за качеството и ефективността на системите на своето министерство. Във всяко министерство има и Контролна комисия, която отговаря за финансовото управление, управленски контрол и вътрешните ревизии. В средата на 80-те години в резултат на изнесени факти за широкоразпространени нередности в системите на управленски контрол, бе предприета реформа в държавния бюджет. Това доведе до съществени подобрения в управленския контрол, в процедурите за вътрешни ревизии и в разпространението на финансова информация между отделните министерства и между правителството и Парламента.

Холандската Сметна палата (*Algemene Rekenkamer*) не е изрично задължена да разработва и разпространява стандарти за управленски контрол. В същото време Сметната палата непряко е свързана с работата на управленските контролни системи, тъй като те са основните обекти на нейните проверки. Тя разглежда своята роля в по-общ аспект, а именно да подобрява резултатността и ефективността на държавните функции, а не ограничено погледнато - само да контролира държавните приходи и разходи. Ето защо финансовите проверки, извършени през последните няколко години от Сметната палата, обхващат както административните системи, така и финансовото управление. На практика проверките на Сметната палата се основават преди всичко на констатациите на службите за вътрешен контрол на отрасловите министерства.

Швеция

Според критериите на ОИСР Швеция има необичайна и силно децентрализирана система на държавно управление. По-малко от 1 процент от държавните служители

работят в министерства, а 99 процента - в учреждения, които до голяма степен са независими от министерствата.

Правителството издава общи указания за управленски контрол под формата на нормативни актове. Въпреки това цялостната отговорност за финансовото управление и контрола върху учрежденията е възложена на Шведската национална сметна палата (RRV), която по този начин играе много по-силна роля, отколкото в други страни. Важна част от работата на Сметната палата в областта на финансовото управление е разработването на конкретни и подробни стандарти за управленски контрол за всяко учреждение. След това учрежденията трябва да разработят процедури на контрол, които да осигурят изпълнението на тези изисквания. Ръководителят на всяко учреждение има задължението да наблюдава и оценява ефективността на учрежденските системи на управленски контрол, които са обект на редовни проверки от страна на Сметната палата. Когато се разкрият нередности или се повдигнат въпроси, имащи принципен характер или важно практическо значение, Сметната палата може да реши да информира правителството. Парламентът също често изисква информация за проверките на Сметната палата.

Обединено кралство

Основните органи, занимаващи се със системите на управленски контрол в Обединеното кралство, са Министерството на финансите (Treasury), Националната сметна палата (National Audit Office) Комисията по държавните сметки (Public Accounts Committee). Министерството на финансите има задачата да реши как ще се контролират държавните разходи като цяло; Националната сметна палата извършва външен контрол върху изразходването на държавни средства от централната администрация; а Комисията по държавните сметки е натоварена от името на Парламента с функцията да наблюдава дали се осъществява подходящ контрол върху държавните разходи.

Основното средство, чрез което Министерството на финансите оповестява стандартите за управленските контролни системи, е ръководство със заглавие "Счетоводство на държавната администрация" (Government Accounting). В него са формулирани принципите на отчитане и системите на управленски контрол в целия спектър от дейности в държавния сектор. Конкретното изпълнение на тези указания е от компетенциите на министерствата и учрежденията. Ръководство определя и първостепенната роля на най-висшия отговорен служител (служителят с най-висш ранг в министерството или учреждението), в този процес, който носи лична отговорност за точността и редовността на финансите и счетоводното отчитане, за разумното и икономично управление, за избягването на разхищения и ненужни разходи и за ефективното използване на ресурсите на организацията.

Националната сметна палата може, в процеса на извършване на редовните си финансови проверки, да обърне внимание на слабости в системите на управленски контрол на дадено министерство или учреждение, ако е на мнение, че те имат неблагоприятен ефект върху сметките на организацията. Тя също извършва и проверки за ефективното използване на ресурсите, една от основните цели на които е да установи

дали на практика действат сигурни системи на управленски контрол, които да гарантират икономичност, резултатност и ефективност. Комисията по държавните сметки често използва тези доклади за питания към висшия отговорен служител по повдигнатите въпроси. След това Комисията публикува своите констатации заедно с препоръки за понататъшни действия. Много често тези констатации подсказват необходимостта от усъвършенстване на системите на управленски контрол.

Съединени щати

Подходът на САЩ към управленския контрол е силно фрагментарен.

Някои основни разпоредби се съдържат в Конституцията (например отчитане на държавните приходи и разходи). Други видове управленски контрол са уредени в отделни закони, приети от Конгреса. Между тях са създаването на Сметна палата (General Accounting Office) и Министерство на кадрите и управлението (Office of Personnel and Management), което регулира държавната политика и практика в областта на кадрите. Приети са и други закони, изискващи извършване на финансови ревизии и ежегодно оценяване на управленския контрол.

Теоретично погледнато централните институции в САЩ би трябвало да играят много по-голяма роля в разработването на ефективен управленски контрол, отколкото в други страни, поради факта, че висшите ръководни постове в правителствените учреждения се заемат от политически назначени служители, които са на служба за ограничен период от време и нямат почти никакъв практически опит в управлението на държавни организации. На фона на тези обстоятелства в много случаи централните институции не отговарят на изискванията за създаване на ефективна система на управленски контрол. Друг проблем е, че Конгресът силно защитава своята власт над оперативните учреждения и много често с действията си ги предпазва от "намесата", извършвана според него, а и според тези учреждения, от централните институции.

До неотдавна проверката на управленския контрол на дадено учреждение бе до голяма степен отговорност на самото учреждение, като понякога се допълваше от действията на Сметната палата. И все пак тези процедури бяха подкрепени от два закона. Законът от 1982 г. за финансовата отговорност на ръководителите на федералната администрация (Federal Managers Financial Integrity Act) изисква от всеки ръководител на учреждение да извърши ежегодна оценка на системите на управленски контрол на учреждението, да докладва резултатите пред Президента и Конгреса и да прави препоръки за коригиране на слабостите. Законът за финансовите ръководителите на главните учреждения (Chief Financial Officers Act) изисква ежегодно да се извършват финансови проверки на 24-те най-големи учреждения, като докладът от тях трябва да включва и оценка на управленския контрол.

9. Заключение

Статиите в този сборник съдържат полезна информация за системите на управленски контрол в различни страни и начина, по който се проверява и наблюдава и оценява тяхната ефективност. Очевидно е, че не съществува универсален модел или подход, приложим във всички случаи. Това вероятно важи и за страните от Централна и Източна Европа, както важи за разгледаните тук страни. Въпреки че повечето страни са приели -експлицитно или по-често имплицитно, основните принципи и стандарти на ИНТОСАЙ, те са били адаптирани към конкретните им конституционни, политически, законодателни и културни особености.

Особено силно изразени са различията между отделните страни в следните области:

- определението и ролята на вътрешния контрол;
- до каква степен управленският контрол в отделните страни е децентрализиран в съответствие с принципите на "новото държавно управление";
- до каква степен контролът се определя чрез първично законодателство, нормативни актове или административни процедури;
- до каква степен управленският контрол е вграден пряко в решенията относно програмите за държавни разходи, или е самостоятелна функция;
- конституционният статут и ролята на върховните контролни институции и до каква степен те са независими от правителството.

Изграждането на ефективна структура на управленски контрол е труден процес. Колкото по-сложни са системата на държавно управление и взаимоотношенията с други области на икономиката, толкова по-сложен и широкообхватен управленски контрол е необходим. Нещо повече, както посочва Хейвънс в своята статия, и най-добре замислените закони или административни разпоредби могат да имат обратен ефект. Например Законът за главните инспектори (Inspector General Act) имаше за цел да засили функциите на вътрешния контрол и разследването в САЩ, като задължи Председателя на Сметната палата да се отчита пред Президента и Конгреса. Вместо това обаче този закон създаде отношения на разделена лоялност и противоположни интереси.

УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ В РАБОТАТА НА ЦЕНТРАЛНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ: ШВЕДСКАТА ГЛЕДНА ТОЧКА

от
Ян Хагвал²

Кратко изложение

Основната идея, върху която се гради шведската система, е, че гражданите трябва да имат доверие в работата на централната администрация и да могат критично да я наблюдават. Децентрализацията в дейността на централната администрация бе извършена с цел учрежденията да заработят по-резултатно, а процесът на вземане на решения да се приближи до отделния гражданин. По закон всички учреждения служат на гражданите и при поискване им предоставят информация за своята дейност. Управленският контрол в учрежденията следва да защитава това право.

Досега управленският контрол в учрежденията се извършваше до голяма степен като предварителен контрол от специални звена извън ресорната организация (роверяващи например дали дадена сметка може да се плати, дали определен размер субсидии могат да бъдат преведени на конкретни получатели и пр.). Днес контролът най-често е вграден в ресорната организация и обслужва по-широки цели.

Шведската национална сметна палата (ШНСП) отговаря за външния контрол върху дейността на централната администрация. Предвид ограничените ресурси инспекторите трябва да анализират рисковата ситуация, да определят приоритетните области, да преразглеждат, ако е необходимо, плановете за проверки, и колкото е възможно по-резултатно да ги извършват. Освен това, за да могат учрежденията да извлекат по-голяма полза от проверката, необходимо е да се засили професионалното сътрудничество между външния и вътрешноведомствения контрол. Правителствена разпоредба от 1995 година, задължава най-големите учреждения и групи учреждения да поддържат вътрешен контрол, отговарящ на определени изисквания.

Докладите от проверките на ШНСП са адресирани към най-ниското ниво, от което със сигурност може да се очаква, че ще предприеме ефективни действия. Правителството се уведомява само при сериозни случаи - например ако учреждението, в което е извършена проверка, реагира твърде бавно и винаги, когато са засегнати принципите и

² Като ръководител на отдел в Шведската национална сметна палата, авторът отговаря за контрола върху всички държавни учреждения, намиращи се под управлението на Министерството на финансите. Най-важните от тях са Националната агенция по дълга, Шведските митници и Националната данъчна администрация. Авторът е работил по различни въпроси в областта на финансите и държавното управление, които са му били възлагани от Министерство на финансите, Министерство на здравеопазването и социалните грижи и Министерство на труда. Последният му доклад до Правителството е резултат от работата му като председател на комисия през 1994 година, която се е занимавала с нуждата от усъвършенстване на управленския контрол в централните държавни учреждения.

общия интерес. Напоследък Парламентът често изисква информация за проверките на ШНСП.

Що се отнася до дейностите, свързани с доставянето на стоки и услуги на учрежденията, важно е да се подобри общия контрол, с който разполага ръководството, в няколко насоки - плановете и бюджетите, оценките, уменията и квалификацията на занимаващите се с тази дейност служители, документацията. Проверявайки управленския контрол в учрежденията, външните инспектори помагат на ръководството да увеличи способността си да контролира процесите по снабдяването и доставките и да си създаде по-добра представа за свързаните с тях механизми.

За да се прилага успешно децентрализираният подход при доставките, трябва да има разбиране за нуждата от контрол на ръководството, компетентни звена в учрежденията, разполагащи с необходимите експерти в тази област и основни умения по финансови/административни въпроси. По отношение на договарянето на доставките в сектора на централната администрация, от учрежденията се очаква да изпълняват определени изисквания, между които са: прилагане на търговски принципи, конкурентно начало и обективност.

1. Рамка на управленския контрол в Швеция

Контрол върху работата на централната администрация

Важна предпоставка за ефективен контрол върху работата на централната администрация в Швеция е фактът, че тя се извършва при значителна откритост и достатъчна възможност за проверяване. Всеки има право да следи и критикува работата на администрацията. По правило правителствените и ведомствените документи се регистрират, за да може обществеността да има достъп до тях. Те се засекретяват само при определени, изрично посочени и законово установени принципи. От голямо значение е те да останат непроменени, дори и с приемането на Швеция в Европейския съюз. Свободните и независими средства за осведомяване трябва да имат възможност да следят и критикуват работата на централната администрация. Осветлявайки действията на правителството, те насърчават спазването на закона и ефективността. Това на свой ред изисква плурализъм в средствата за осведомяване и силна защита, която да гарантира свободата на медиите от политически контрол.

Парламентът дава отчасти политическа оценка на работата на централната администрация чрез Постоянната конституционна комисия (Standing Committee on the Constitution), подкрепяна от избрани измежду депутатите инспектори. Те работят съвместно с малка организация, състояща се от петдесет професионални инспектори. Целта на тази организация е да помогне на постоянните комисии в Парламента да бъдат по-ефективни в оценяването на работата на централната администрация. Освен това, в някои случаи канцеларията на парламентарния арбитър оказва съдействие на граждани, които искат да отстоят правата си пред институциите.

По-голямата част от професионалните ресурси за контрол върху централната администрация е съсредоточена в ШНСП, която отговаря за редовните външни проверки върху сметките и управленските контролни системи на всички учреждения на централната администрация. Министърът на правосъдието изпълнява ролята на парламентарния арбитър в изпълнителната власт, но той има и допълнителни функции, които не включват административен контрол.

Организацията на държавното управление в Швеция се различава от тази в повечето други страни. Централното държавно управление на Швеция се характеризира с много малки министерства. Под 1 процент от служителите в централната администрация, наброяващи общо 300 000 души, работят в министерства. Учрежденията, над които се разпореждат министерствата, са в голяма степен независими от тях. Учрежденията на централната администрация самостоятелно вземат решения в случаите, когато трябва да се приложи закона или да се упражни държавната власт. Всяко учреждение, ръководено от главен директор, отговаря за ежедневната си работа пред правителството, а на практика - пред ресорния министър.

Разработване и оповестяване на управленския контрол

Шведското правителство издава разпоредби, като подзаконови актове, които имат важно значение за управленския контрол в учрежденията. Тези разпоредби формулират основните цели на контрола. Правителството има колективното задължение да направи всичко необходимо, за да може контролът в независимите учреждения на централната администрация да бъде в съответствие с решенията на Парламента. Разделението на дейностите на централната администрация в Швеция на "възложителски функции", изпълнявани колективно от правителството, и "изпълнителски функции", осъществявани от независимите учреждения на централната администрация означава, че дейностите на централната администрация са силно децентрализирани. Смята се, че това обстоятелство засилва нуждата от контрол в шведската администрация.

Ролята на централните учреждения

Швеция има необичайна система, която се състои в това, че цялостната отговорност за финансовото управление и контрола в областта на държавното управление е възложена на една организация - Шведската национална сметна палата. Тя определя основните счетоводни стандарти за всички учреждения. Задължение на учрежденията е да изпълнят тези стандарти, а след това ШНСП проверява техните сметки. Друга важна част от работата на ШНСП в областта на финансовото управление е разработването на стандарти за управленски контролни системи в учрежденията на централната администрация. Стандартите се публикуват в ръководства за счетоводните системи на учрежденията. Тези стандарти се разработват, определят и издават от ШНСП. След това, чрез извършваните от нея проверки, ШНСП следи дали учрежденията спазват приетите стандарти. Освен това ШНСП предоставя на правителството своевременна информация, която то използва при вземане на решения по икономически и бюджетни въпроси. Тя подпомага и работата на учрежденията чрез своите проверки и съвети.

На ръководителите на държавните учреждения им е позволена известна гъвкавост в приспособяването на стандартите към собствените им управленски нужди. Някои специализирани стандарти са задължителни, например за специалните финансови операции. От друга страна, всяко учреждение решава до голяма степен самостоятелно какви стандарти за управление на човешките ресурси да възприеме в рамките на установени финансови параметри. По-долу са разгледани най-важните шведски стандарти за учрежденията.

Най-напред, правителствените разпоредби, посочени по-горе, създават обща рамка от указания за всички държавни учреждения. Учрежденията трябва да ръководят дейността си по такъв начин, че да отговарят на някои изисквания, формулирани от правителството във връзка с решения на Парламента. Те се съдържат в следните документи:

- описание на главните задължения и отговорности на всички учреждения;

- конкретни указания за задълженията и отговорностите на всяко учреждение;
- разрешение за извършване на разходи, изпращано ежегодно на всяко учреждение, в което се посочват предоставените на учреждението средства и конкретните задачи, които могат да се променят през годините;
- задължение на всяко учреждение да представя годишен счетоводен отчет и информация за финансовото състояние и резултатите на учреждението.

Второ, по-конкретни и подробни указания се дават на учрежденията относно изготвянето и представянето на бюджетите и относно процедурите на управленски контрол, които трябва да прилагат. Тези указания се издават предимно от ШНСП и допълват общата рамка.

Трето, всяко учреждение трябва да разработи свои собствени процедури на управленски контрол, които да осигурят изпълнението на споменатите по-горе изисквания. Те следва да включват например инструкции за организацията на работата, определяне отговорността на отделните ръководители и разработване на годишни бюджети и оперативни планове.

Съпоставка с Указанията на ИНТОСАЙ

Шведските учреждения са въвели стандарти, подобни на тези, формулирани в Указанията на ИНТОСАЙ за стандарти на вътрешен контрол. За учрежденията е много важно да имат гаранция, че годишните задачи на правителството ще бъдат изпълнени в рамките на закона и на предоставените средства. Наред с другите си важни аспекти управленският контрол в учрежденията включва и връзката между намеренията на правителството и оперативните цели, които са си поставили учрежденията, компетенциите и конкретните отговорности в рамките на учрежденията, както и използването на такъв метод на работа в учрежденията, който да дава максимални резултати и да свежда до минимум риска от сериозни грешки и нередности.

Наблюдение и оценка на системата на управленски контрол

Ръководителят на учреждението отговаря за наблюдението и оценката на резултатите от управленския контрол съгласно посочените по-горе стандарти, които са сравними със стандартите в Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 1). Освен това ШНСП, като външен контролен орган проверява и редовността и ефикасността. Значението на вътрешноведомствения контрол непрекъснато се увеличава и сега за него се използват повече ресурси, отколкото преди. Звената за вътрешен контрол имат за цел да повишат качеството на този контрол, особено в по-големите учреждения. Правителството реши, че от 1995 година нататък всички големи и важни учреждения ще трябва да поддържат функция на вътрешноведомствен контрол, отговарящ на определени изисквания (виж ч. 3, подзаглавие "Засилване на вътрешно-ведомствения контрол").

Ресурси, умения и квалификация за прилагането на управленски контролни системи

За да се създаде и приложи на практика една ефективна система на управленски контрол, са необходими професионално подгответи кадри, които да са в състояние да прилагат теоретичните принципи на организацията и да оценяват разработени за тази цел модели. Голяма част от работата на ШНСП е свързана с разработването на програми за усъвършенстване на ръководители и служители на индивидуално и на групово ниво. Учрежденията оказват съдействие в този процес, като използват по най-ефективен начин експертите, с които разполагат. Управленските контролни системи продължават да бъдат насочени най-вече към финансовите въпроси, но ситуацията се променя и все повече внимание се отделя на резултатите от работата.

По-голямата свобода на учрежденията в управлението на средствата, съчетана с широка децентрализация, увеличава тяхната отговорност и нуждата от професионални умения. В същото време от учрежденията се очаква да положат по-големи усилия, за да постигнат задоволителни резултати. Тези обстоятелства влияят върху предмета на проверките на ШНСП. В близките години резултатите на учрежденията ще бъдат от първостепенно значение при извършваните проверки.

2. Външен контрол чрез независими професионални проверки

Правомощия на ШНСП за извършване на проверки

Колективното вземане на решения от правителството, заедно с пълния обществен достъп до всички документи, свързани с работата на учрежденията, намалява рисковете при вземане на решения за работата на правителството. Като се имат предвид тези обстоятелства и фактът, че централната администрация е силно децентрализирана, може да се каже, че най-големи рискове се крият в дейността на учрежденията на централната администрация. ШНСП е упълномощена да проверява държавни учреждения, както и фирми и фондации на централната администрация, чийто брой непрекъснато се увеличава. През 1994 година ШНСП разполагаше с 260 инспектори, което означава по-малко от един инспектор на хиляда държавни служители.

ШНСП е силно независима от учрежденията във всички основни аспекти, тъй като обикновено нейните проверки изцяло се финансират от правителството. По този начин няма финансово обвързване между ШНСП и проверяваните учреждения. В това отношение ШНСП се различава от частните одиторски фирми, които имат финансови отношения с организациите, които проверяват. Като автономна институция и независим орган за контрол, ШНСП прави проверки без участието на правителството, на основата на общоприетите стандарти за контрол и на свой собствен професионален кодекс.

Независимостта на проверките е решаваща за доверието в ШНСП като контролен орган. Това е важна предпоставка и за нейните международни инициативи, особено за отношенията ѝ с други върховни контролни институции.

Проверките на ШНСП включват редовни прегледи на годишните отчети на учрежденията, както и проучвания на причините, които пречат за ефективното и ефикасното използване на ресурсите в държавния сектор. Също така тя предоставя на Парламента, правителството и учрежденията информация, която им помага за повишаване на ефективността при вземане на решения.

През последните години чрез контролната си дейност ШНСП оказа значителна помощ на правителството и проверяваните учреждения. Изразходваните усилия в това отношение бяха много повече от общите препоръки, които обикновено се дават след извършване на проверка. Причината за това изместване на акцента е, че ШНСП си поставя за цел чрез проверките си да подкрепи и доразвие резултатите от широкомащабните мерки, предприети за подобряване на работата, контрола и отчитането на дейността на централната администрация. Основната задача на ШНСП е проверката, но тя прави също и препоръки, там където, според нея, определени действия могат да дадат добър ефект (I, пар. 80). Това задължава много инспекторите - и по отношение на професионалните им умения, и по отношение на коректността им в упражняването на тяхната професия.

По-голяма част от учрежденията вече прилагат подходящи счетоводни системи. Преходът към новия финансов контрол върху учрежденията, ориентиран към резултатите, протича по-гладко, отколкото се очакваше. Все пак се отбележва, че управленските контролни системи продължават да имат недостатъци и по-нататък те са конкретно описани. Често те се дължат на факта, че финансовата отговорност е децентрализирана или че учреждението е в процес на закриване. Възникват въпроси, които търсят решение - снабдяването в държавния сектор, финансовите операции, упражняването на допълнителните професии от държавните служители и пр.

Проверките

Конкретните теми на проверките, които следва да получат приоритет, се определят чрез анализ на рисковете. Този процес е от голямо значение, тъй като осъдните ресурси за контрол трябва да се използват ефикасно. Проверката трябва да следва правилна контролна процедура - например обхватът ѝ да бъде достатъчен и да са приложени солидни професионални принципи. Критериите за определяне на значимите операции и изложеността на рискове, както и, разбира се, опитът на ангажираните в проверката инспектори, са фактори, влияещи върху начина на извършване на проверката. ШНСП отделя все повече време за разработване на по-добри методи за оценка на използваните подходи на проверка.

Всяка част от проверката внимателно се планира. В плана на проверката се посочват най-важните проблеми, които ще бъдат проучвани, уменията, които проверяващият екип, трябва да притежава, необходимия период от време, датата, до която трябва да приключи проверката, разходите, вътрешния отчет, доклада до провереното учреждение и до правителството.

Проверката започва да се подготвя много преди посещението в самото учреждение. ШНСП получава добър достъп до текущите сметки на учреждението посредством мрежи за електронна обработка на данните. Те се анализират, а съмнителните операции се отбелоязват. Събира се и друга налична информация за учреждението. Сравняват се сметките на различните звена и отдели. Изготвя се списък от въпроси, които ще бъдат зададени по време на посещението. И така нататък.

Систематичният подход намалява необходимото време за работа в самото учреждение. Престоят там се използва за интервюта и за проучване на различни документи с цел да се потвърди или отхвърли това, което разкриват текущите сметки и другата информация. Времето се използва и за преглед на управленските контролни системи, особено на начина на тяхното прилагане.

Най-накрая се отчитат резултатите от проверката. Принципът е, че отчетът трябва да е адресиран към най-ниското ниво, което със сигурност ще предприеме корективни действия. Правителството се информира само при сериозни случаи, ако например провереното учреждение реагира твърде бавно, както и във всички случаи, когато са засегнати принципите и общия интерес. Днес Парламентът често изисква информация за проверките на ШНСП.

3. Управленски контрол в учрежденията на централната администрация

Последици от политиката на децентрализация

Днес работата на централната администрация се извършва при различна степен на независимост, както по отношение на финансирането, така и по отношение на поставяните цели. Конкретното определяне на ресурсите е изключение. Целите, които учрежденията на държавната администрация следват в своята работа, се основават на политическите цели, поставени от Парламента. За всяка дейност има показатели, които позволяват да се сравняват и проследяват резултатите от нея. Децентрализацията на работата на централните институции е въведена с цел учрежденията да заработят по-ефикасно и решенията да се приближат към отделния гражданин.

В миналото контролът в рамките на дадено учреждение се извършваше до голяма степен чрез предварителния контрол, който осъществяваха специални звена извън ресорната организация (те проверяваха например дали дадена сметка може да бъде платена, дали определен размер субсидии следва да бъдат предоставени на конкретни получатели и пр.). Днес контролът най-често е вграден в ресорната организация. Децентрализацията на отговорността за изразходване на предвидените средства е свързана с децентрализация на контролната система. Ръководителят на дадено звено може да одобри плащане, само ако има заверен документ, ако плащането се отнася до сферата на отговорност на това звено и ако то не надхвърля тавана, определен от по-висшестоящ служител. Това се отнася и за предварителния, и за последващия контрол. Освен това последващият контрол се извършва все по-често чрез външни проверки, т. е. чрез проверки, които са независими от организацията.

Една от основните характеристики на управленския контрол е, че информацията за сметките и работата на учреждението се използва, за да се добие вярна и точна представа за реалната ситуация и да се разкрият и коригират грешките и проблемите. С развитието на технологиите за електронна обработка на данни, контролът разшири своя обхват. Днес управленският контрол обхваща всички дейности в учреждението и ръководството има възможност непрекъснато да наблюдава и анализира дейностите и да предприема ако е необходимо корективни мерки. Политиката на децентрализация, ограниченияте налични ресурси и растящата необходимост от проверка на резултатите - всичко това засилва нуждата от управленски контрол, както се подчертава и в Предговора към Указанията на ИНТОСАЙ.

Началникът на учреждението, отчитащо се пред съответното министерство, е задължен да създаде необходимите предпоставки, за да могат намеренията на Парламента и правителството да бъдат изпълнени според изискванията на закона, отпуснатите средства да бъдат правилно използвани и различните дейности да бъдат отчетени вярно и коректно. За да се постигне това, необходимият контрол трябва да се вгради в организацията, системите и работните процедури на учреждението, както и в отношението на служителите в учреждението, така че да се подобри управлението на активите и да се подобри управленския контрол. Ръководителите на учрежденията трябва да познават структурата на управленската контролна система и целите, които преследва контролът (I, пар 3).

Недостатъци

Ръководителите на учреждения би трявало да разширят управленския контрол върху поверените им дейности, за да могат да изпълнят изискванията, наложени от непрекъснато усложняващите се работни процеси. ШНСП непрекъснато дава препоръки в тази насока, които включва в своите външни проверки и в докладите си до правителството относно финансовото и административното състояние на работата на централната администрация.

По-нататък се прави кратък преглед на редица проблеми, довели до значителни рискове в работата на учрежденията, които не са решени по подходящ начин посредством управленския контрол. Разглеждат се актуални въпроси на контрола, най-вече в областта на финансите и счетоводството. По този начин се дава представителна картина за съществуващите рискове в работата на централните институции. Рисковете са от такъв вид, че практически могат да бъдат преодолени във всички аспекти чрез разширяване на контрола в съответствие със специализираните стандарти, формулирани в Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 4). Справедливо е да се отбележи, че много учреждения вече са предприели действия срещу нередностите, като подобряват своя управленски контрол.

Контрол върху използването на субсидии

Субсидиите следва да се използват по предназначение. Случвало се е следното: субсидии по проекти за териториално развитие, които са задача на общинските административни съвети, неправилно са били насочвани за финансиране на разходи за вътрешната администрация, за пренасочване на самата дейност на общинските административни съвети и пр. В областта на технологиите, регионалната политика и разработването на нови източници за енергия системите на контрол са незадоволителни. Те не могат да предотвратят предоставянето на субсидии на неподходящи получатели и използването им за други цели. Освен това са забелязани нередности в контрола, когато държавни субсидии са били разпределени от организации извън сектора на централната администрация. Децентрализацията и/или прехвърлянето на правомощия увеличават трудностите по създаване на подходящ контрол върху използването на субсидии.

Въз основа на наблюденията на ШНСП правителството задължи учрежденията да изплатят субсидиите, които са били неправилно изразходвани. Това стана, като се намалиха годишните бюджетни суми за работни заплати на учрежденията, допуснали тези грешки. ШНСП даде препоръки на правителството как да подобри своите указания за разпределение на субсидии.

Контрол върху финансовите операции

Децентрализацията често води до прехвърляне на отговорността върху нови субекти, като правото за извършване на финансови операции се дава на служители, нямащи опит в тази област. Отговорността за управление на ликвидни активи, възлизащи понякога на милиони крони, може да бъде прехвърлена от малка група лица на десеторно повече хора, които не са достатъчно квалифицирани или чиято квалификация е съвсем различна от необходимата за този вид работа. Тази промяна значително увеличава риска от извършване на плащания на неподходящи получатели по неподходящо време, без официално одобрение или за неправилна, а дори и неуместна цел. Това не означава, че се поставя под въпрос самата децентрализация, а по-скоро се изтъква нуждата от строг управленски контрол.

В свои доклади от проверки през 1993 и 1994 година ШНСП обърна внимание на този проблем, особено в учреждения, чиято структура е сходна със структурата на една група - учреждение-майка и регионални и местни дъщерни учреждения, понякога стигащи до няколкостотин на брой. ШНСП отбелаяза, че учрежденията са подобрili своя контрол, въпреки че ще са необходими още мерки. Тя следи отблизо този проблем, но не смята, че правителството трябва да въведе специални мерки в това отношение.

Противоречие на интересите и други подобни ситуации

Обичайно е за служител да има задачи или интереси, излизящи извън рамките на работата му в учреждението. Децентрализацията и/или прехвърлянето на отговорности и правомощия увеличават рисковете от противоречие на интересите и други подобни

ситуации. Такава ситуация може да възникне, когато държавни служители в хода на изпълнението на своите задължения се влияят неблагоприятно от страничните си ангажименти. Това важи особено за университетите и техническите институти, където много служители се занимават и с друга дейност. Възможно е например университетски служители да притежават фирми, които да са в делови отношения с техните университети. При такива проблематични ситуации може да се очаква, че при провеждането на търгът на служителите, представляващи своите университети, ще дадат предимство на собствените им фирми пред другите конкуренти. Доверието на обществото в държавните служители може да бъде разклатено от подобни проблематични противоречия на интересите, ако ръководството на учреждението не е способно да приложи в своята вътрешноведомствената система разпоредбите на Закона за администрацията (Administrative Act), регулираща противоречията на интересите. Тези противоречиви интереси, както и упражняването на странична заетост, продължават да бъдат сериозен проблем, особено в университетите.

При проверка в един от университетите на страната, извършена през 1994 година, ШНСП накара университета да разследва в пълна степен проблема и да осигури действително спазване на съществуващите правила. Университетът назначи специално лице, което да проучи проблема. Ръководството на университета разработи и нови директиви, засилващи съществуващите правила. Към Кабинета на правителството бе сформирана специална група по въпроса за страничната заетост, която да изгответя предложения за правителствени решения относно въвеждането на по-строги правила за упражняването на такава заетост в цялата образователна сфера. Предложенията ще се основават на резултатите от проверките на ШНСП.

Надеждност на системите за електронна обработка на данни (ЕОД)

Учрежденията твърде много разчитат на своите системи за обработка на данни. Това създава големи рискове за надеждността на данните, използвани във финансовото отчитане и пр. И днес е валиден фактът, че в учрежденията много често познанията и уменията, свързани с обработката на данни, са, запазена изключително за специални звена/системи област на действие. От това какви изисквания ще се поставят към тези звена по отношение начина на работа и резултатите зависи и контролът върху операциите и производствените потоци. Такава ситуация може лесно да възникне, ако другите служители в организацията не са в състояние да следят и преценяват дали занимаващите се с обработка на данни са изпълнили достатъчно точно и качествено своите задължения. Съществува рисковът, че липсата на познания и умения в тази област у останалата част на организацията и особено сред ръководството може да доведе до ситуация, при която изискванията към звеното за обработка на данни да бъдат твърде елементарни. За да се засили управленския контрол, ръководството трябва непрекъснато да оценява с помощта на независими експерти по обработка на данните системите, програмите и процедурите за тестване.

Динамичните промени в законодателството и разпоредбите, отнасящи се до дадена практическа област, също налагат динамични промени в процедурите за обработка, в системата за обработка на данни и в механичния контрол на системата. Възможно е да се избегнат проблемите, ако се променят процедурите за обработка и преди започването на оперативните процедури се извършат различни тествания. Ако това не се извърши както трябва, има опасност да се появят грешки, а оттам и проблеми, например с контрола върху финансовите резултати. Резултати, основаващи се на невярна или подвеждаща информация, могат на свой ред да доведат до погрешни решения. Управленската контролна система трябва да включва контрол, гарантиращ точността на информацията, въз основа на която ще се вземат решения.

Централното правителство направи инвестиции в големи системи за обработка на данни за данъчната администрация и за схемите на социалното осигуряване, както и за управлението на частни и държавни фондове. Почти всяко учреждение използва обработката на данни като инструмент за финансово управление, за проследяване развитието на проектите и за много други цели. Често повтарящ се проблем е, че твърде много служители имат право на достъп до тези системи. Въпросът с картите за достъп също представлява затруднение, тъй като малко внимание се обръща на мерките за сигурност. Например възможно е картите да се оставят в терминалите. Това излишно увеличава риска от некоректно използване на информацията от обработката на данните и от нейното унищожаване или изопачаване. В повечето учреждения сигурността на процедурите за достъп, свързани със системите за обработка на данни, е недостатъчна.

Една от най-важните задачи на ШНСП е да проверява системите за ЕОД в учрежденията. Както се вижда от горепосоченото, ШНСП е забелязала недостатъци в упражняването на подходящ контрол върху системите за ЕОД. Освен това ШНСП нареди да се извърши пълно тестване на системите за ЕОД преди пускането им в действие, да се осигури защита на процедурите за достъп до системите за ЕОД и пр.

Системите за ЕОД представляват стратегически и многоаспектен въпрос, с който се занимава правителството. Отделните учреждения не са в състояние, в краткосрочен план, със собствени сили да проучат и решат всички проблеми, свързани с този въпрос. ШНСП сформира специална група, чиято задача е да подпомага контрола върху системите за ЕОД в учрежденията. Тази група работи заедно с другите инспектори от ШНСП. На базата на задълбочените проверки на ШНСП в тази област сега правителството може да предприема по-сериозни мерки по отношение на ЕОД.

Контрол върху дейности, засягащи няколко учреждения/институции

Трудно е да се упражнява контрол там, където в решаването на един въпрос се намесват повече от едно учреждения. Това се обяснява с липсата на яснота докъде свършва отговорността на едно учреждение и откъде започва отговорността на друго. Може да се стигне до нежелани финансови последици за институциите на централната администрация. Например една фирма, която е платила по-голям от необходимия данък върху добавената стойност, може да си го възстанови данъка от съответната данъчна

служба, дори ако има дългове към други централни държавни институции. При добър управленски контрол и без нови законодателни мерки проблемите, свързани с неплатени дългове, могат значително да бъдат намалени.

Особено важно е да се поддържа добър управленски контрол, когато централните институции се закриват или преструктурират. Понеже това представлява изключителна ситуация, има опасност учреждението да не разполага със задоволителни процедури, например за разпродажба на активите. В един конкретен случай разпродажбата на тези активи бе поета от търговския отдел на учреждението. Промяната на ролята - от купувач в продавач (при това недостатъчно опитен), създаде ситуация, при която операциите по разпродажбата изложиха учреждението на значителни търговски рискове. В допълнение към това погрешни процедури по фактурирането доведоха до грешки в отчитането на получените приходи.

Изхождайки от наблюденията на ШНСП, правителството разпореди следното: когато фирми са задължени да извършат определени плащания, например данък върху добавената стойност върху внос на стоки, Шведските митници трябва много бързо да придвижат този въпрос към данъчните власти. Само тези учреждения могат да уредят различните видове плащания между държавните институции и частните фирми. Правителството постигна голям напредък, като разреши на данъчните власти да се намесват в ранния етап на този процес и да удържат държавните вземания срещу исковете за възстановяване на данъци от фирмите.

Договаряне

Слабостите във ведомствените системи за договаряне на стоки и услуги представляват съществен проблем. Все пак трудностите по договарянето имат различна острота. Много действия бяха предприети за подобряване на процедурите, но затруднения все още има. В част 4 на настоящата статия подробно се описва процедурите за доставки и създаването на съответни управленски контролни системи и се отбележват основни слабости в този процес. Различните контролни процедури в този процес се сравняват и със стандартите, съдържащи се в Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 4).

Швеция въведе много по-строги и широкообхватни правила за държавни доставки, съответстващи на тези, които се прилагат в Европейския съюз. Едно от тях например предвижда възможността учреждението-купувач да бъде задължено отначало да започне процедурите за доставка или да плати значително обезщетение на ощетен участник в търга. Новите условия поставят още по-големи изисквания към ръководството на учрежденията и към ШНСП за анулиране на договори за доставки, които не са в съответствие с въведените правила.

Засилване на вътрешноведомствения контрол

Гореизброените проблеми са отразени в обичайните доклади до учрежденията, в които е извършена проверка. Някои учреждения предприеха съответни действия. ШНСП

вече години наред обръща внимание на подобни проблеми. Това накара правителството през 1994 г. да възложи на ШНСП да проучи необходимостта от мерки за подобряване на управленския контрол в държавните учреждения. Аз бях натоварен да извърша това проучване, което продължи от май до декември 1994 година. В резултат на него правителството издаде наредба, задължаваща най-големите учреждения и групи учреждения да въведат вътрешноведомствен контрол, който да отговаря на определени изисквания (I, пар. 74,78,84 и 85). Ето някои от тях:

- вътрешноведомственият контрол трябва да проверява как учреждението извършва надзор върху своите системи, процедури и организация и как изпълнява задълженията си по отношение на отчетността;
- управителните органи на учрежденията, в някои случаи главният директор на ведомството, трябва да одобряват годишния план за ревизии;
- планът трябва да е изгoten на основата на анализа на вътрешноведомствения контрол за онези дейности, които са най-застряшени от значителни грешки;
- планът може да се одобри само след провеждане на консултации с ШНСП;
- вътрешноведомственият контрол трябва да се извършва в съответствие с общоприетите професионални стандарти;
- вътрешноведомствените инспектори трябва да съобщават своите наблюдения пред управителния орган на учреждението или, ако няма такъв, пред главния директор на ведомството.

Тази правителствена наредба ще задължи учрежденията да прилагат по-сериозен контрол и да работят с по-голяма сигурност. Тя по никакъв начин не отменя управленския контрол в отделната организация или на друго място.

4. Аспекти на управленския контрол в договарянето на доставки

ШНСП е на мнение, че шведският опит, особено в договарянето на доставки, е приложим към други страни, независимо от различията в законодателството и нормативните разпоредби. ШНСП е насочила вниманието си най-вече към договарянето на консултантски услуги от учрежденията. Тази област разкрива нарастващата зависимост на учрежденията от технологически усложнената окръжаваща среда. Тази среда трябва да бъде управлявана и използвана по най-добър начин, наред с другото и чрез професионално договаряне на експертни услуги, каквито от време на време са необходими за работата на учрежденията. В много отношения механизъмът на доставките и свързаните с него проблеми се отнасят в еднаква степен до договаряне и на стоки и на услуги. Все пак опитът показва, че повече затруднения за държавните учреждения създава контролът върху договарянето на услуги.

Като външен контролен орган ШНСП играе съществена роля в последващия контрол върху дейността на централната администрация. Все пак е много важно и самото учреждение да се отнася сериозно към последващия контрол като част от своя управленски контрол.

Договарянето на доставки в цифри

В края на 80-те години сключените договори за доставки от учрежденията на централната администрация, държавните корпорации и държавните и общинските предприятия възлизаха на обща стойност 100 милиарда шведски крони, т. е. повече от 50 % от потреблението и инвестициите в този сектор.

Правителството поставя пред учрежденията общи изисквания за ефективност на разходите, което е важен въпрос при договарянето на стоки и услуги. Вниманието, което се отделя от страна на учрежденията, е продуктувано между другото и от често среяната в национален и международен план дискриминация при договарянето на стоки и услуги. Оценки на Европейската комисия, направени в края на 80-те години, показваха, че в резултат на протекционистичната политика гражданите на страните-членки на ЕС са плащали годишно около 40 милиарда ЕКЮ повече за държавните доставки в своите страни. В проучване, извършено от шведското правителство в началото на 90-те години, се посочва, че съществува потенциал за увеличаване на ефективността - между 10 и 50 %, който може да се реализира чрез засилване на конкуренцията в договарянето.

Конкуренцията е израз на прилагането на търговските принципи и играе важна роля в дейността на централната администрация. Всички финансови въпроси трябва да се решават в рамките на приложимите разпоредби от Закона за държавните доставки (Public Procurement Act), на основата на солидни търговски принципи и без излишни забавяния.

Участие в пазара на доставките

На пазара се предлагат все по-modерни стоки и услуги. Това от своя страна изиска все по-висока квалификация на служителите в централната администрация, отговарящи за доставките. Доставчиците предлагат пакети от стоки и услуги - например образование и обучение в комбинация с компютри и компютърни системи. Непрекъснато се увеличава гамата от услуги, предлагани от консултанти по въпросите на организацията, реклами агенции, счетоводни фирми и други. Съществуват големи различия в качеството на услугите. Тази ситуация създава тенденции в цените, които трудно могат да се следят и анализират.

Сложността на стоките и услугите налага учрежденията да изразходват доста усилия за проучване и анализиране на пазара и на участниците в него, за изследване възможностите на учреждението само да свърши работата си и за избор между различни алтернативи. Офертите на доставчиците трябва не само да бъдат сравнявани на основата на конкуренцията, но и да бъдат критично проучвани. В същото време е важно да се има предвид и комбинираният ефект от сътрудничеството между клиенти и доставчици. Съвместната работа на клиенти и доставчици понякога е за предпочитане пред развирането на умения и знания, необходими, за да се определи кои продукти трябва да се използват. Освен това децентрализацията в работата на учрежденията изиска от ръководството още по-строг надзор върху договарянето на доставките.

Съществен елемент в управленския контрол на учрежденията е осигуряването на задоволително функциониране на механизмите на договаряне на доставките. Това означава, че всяко учреждение следва да даде препоръки и информация на своите ръководители и други служители от този ресор относно начина на извършване на договарянето - информация, изясняваща значението на разпоредбите в Закона за държавните доставки и конкретизираща правилата, които следва да бъдат директно прилагани в процеса на договаряне. Ръководството на учрежденията трябва да направи необходимото за практическото прилагане на този закон.

Етапи в процеса на договаряне на консултантски услуги

В Рамка 1 са представени отделните етапи на договарянето от гледна точка на контрола като пример се дава използването на консултантски услуги от учрежденията. Трябва да се изтъкне, че учрежденията следва да използват консултанти главно като специалисти или за решаване на временни проблеми с кадрите. Избраният пример може да се разглежда и на фона на увеличаващия се процент на услугите в общия размер на шведските държавни доставки (който понастоящем е над 50 % от общия обем), и в контекста на относително трудно осъществимия управленски контрол върху договарянето на консултантски услуги.

Управленският контрол включва общ контрол върху договарянето и специализиран контрол, свързан с различните етапи от процеса на договаряне - от откриването на дадена потребност до проверката на постиженията и оценката на резултатите от консултациите, както и надзора върху тези видове контрол. Описаната програма за контрол не покрива всички аспекти, но се основава на онези фактори, които в течение на времето са доказали, че са най-важните, и върху които трябва да се упражнява контрол при договарянето на консултантски услуги.

По-нататък се разглеждат процедурите на договаряне, използвани в организациите. В ШНСП инспекторите започват своята проверка, като най-напред разглеждат въпросите по договарянето в контекста на цялостната контролна система на учрежденията. В зависимост от конкретните обстоятелства ШНСП може да реши да провери надзора, който учреждението извършва върху своите контролни дейности, как то прилага своя общ контрол или как функционира контролът на учреждението върху някои етапи от процедурите на договарянето. Програмата изцяло съответства на стандартите, изложени в Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 4).

Рамка 1.Управленски контрол и договаряне на консултанти

Изброените по-долу видове контрол трябва да бъдат проверявани от квалифицирани служители, които се ползват с доверието на ведомственото ръководство.

Общ контрол

Планове, бюджети и пр.

Два от основните инструменти за контрол върху договарянето на доставки са процесите на планиране и бюджетиране. Чрез използването на бюджетната рамка се извършва разпределение на ресурсите за заплати и закупуване на стоки и услуги между различни звена в учрежденията. Целта е учрежденията да извършват своята дейност ефективно. Самите звена трябва да са в състояние да влияят върху начина, по който отпуснатите им ресурси се използват. Договарянето на доставки трябва да е ефективно от гледна точка на разходите.

Необходими са някои ограничения върху използването от звената на ресурси за доставки и те трябва да бъдат отразени в плановете, бюджетите и други документи за взети решения. Политиката на учреждението за това дали то само ще извърши определена услуга или ще наеме външен изпълнител трябва да се спазва, а договорите, подписани от даден ръководител или звено от името на учреждението, не трябва да надхвърлят определени лимити. В своите указания до учрежденията правителството прехвърли правото за определяне на тези лимити на самите учреждения. Ако те бъдат превишени, отговорността се поема от служителя с по-висок ранг от ръководителя на звеното. Дори когато отделните звена извършват по-обикновено договаряне, което не е свързано с формални процедури, съществуват лимити. Учрежденията трябва да използват съгласувани планове за покупки, а компютрите и другото по-сложно оборудване за обработка на данните, трябва централно да се доставят в учрежденията, за да се избегнат нарушения в оперативния ред и други проблеми, свързани с въвеждането на компютри и системи за поддръжката им в дейността на учрежденията.

Основен принцип при договарянето е, че един човек не може сам да отговаря за няколко важни функции в процеса (I, пар. 4). Такива важни функции са изготвянето на тръжните документи, отварянето на оферти, оценката на оферти, съставянето на договорите, извършването на плащанията и отчитането. Освен това различните етапи на процеса на договаряне трябва да се съгласуват през цялата година.

Контрол и оценка на резултатите от дейността на консултантите

Консултант, нает от дадено учреждение, не може съвсем самостоятелно да изпълнява своята задача. Учреждението трябва да предвиди ресурси за контрол, за да има гаранции, че резултатите от работата на консултанта ще бъдат задоволителни.

Проверката и оценката на консултантската работа трябва да е съсредоточена върху най-важните аспекти на всяка консултантска задача. Трябва да се води регистър на всички използвани консултанти. Той трябва да включва името на консултанта, целта на възложената работа, действителния срок на извършването й, сравнен с периода по договор, оценката на резултатите и почасовия хонорар за услугите. Оценката на консултантската работа е важен изходен момент в планирането на постоянните дейности на учрежденията.

Въпроси, свързани с квалификацията и опита

Ръководството на учреждението има задължението да осигури на учреждението достъп до кадри с подходящ опит и квалификация (I, пар. 28-31). Мотивацията на кадрите е много важна част от отговорностите на ръководството. Управленската контролна система трябва да гарантира, че опитът и квалификацията на кадрите съответстват на съществуващите нужди. Тя трябва да играе активна роля и в развитието на отделните дейности, за да се увеличава тяхната ефективност. Договарянето е област, в която предлагането на умения и опит добива голямо значение за редица учреждения, поради факта, че в началото на 1995 година влезе в сила нов Закон за държавните доставки, който, естествено, трябва да бъде прилаган професионално. Законът е много по-конкретен от предшестващите го разпоредби и включва санкции за неправилно договаряне на доставките. Тези нови обстоятелства означават значителна промяна в процедурите на договаряне, включително нуждата от по-голям контрол.

Рамка 1.Управленски контрол и договаряне на консултанти (продължение)

Наред с другите си функции управленската контролна система трябва да изясни и как ръководителите, отговарящи за назначаването и усъвършенстването на кадрите, ще прилагат стратегията на ръководството за осигуряване на кадри с необходимите умения и опит по всички ресори на организацията. Освен чрез обучение и квалификация уменията могат да се усъвършенстват и чрез професионални напътствия относно работните задължения, чрез нови задачи и чрез програми за обмяна на опит между учреждения със сходни дейности. Възможността да се използват усъвършенствани умения показва колко високо те се ценят.

Документиране

Процесът на договаряне трябва да бъде добре документиран (I, пар. 4 и чл. 43 - 47). Необходима е процедура на договаряне, напълно задоволителна за да се проучи дали механизмите за общ и специфичен контрол функционират добре. Документирането трябва да обхваща всички етапи на процеса на договаряне, които са показани в програмата за контрол и те да бъдат лесно достъпни за преразглеждане.

Специализиран контрол върху различните етапи от процеса на договаряне

Решение за договаряне на външни услуги

Преди да се вземе това решение, трябва внимателно да се изследват алтернативите за осигуряване на външни консултантски услуги. Например - възможно ли е да се реши проблема чрез пренасочване на вътрешни ресурси или е необходимо да се наемат допълнителни специалисти? Учреждението трябва да изхожда от позицията, че обикновено е много скъпо да се разчита на консултанти като средство за подсилване на съществуващия потенциал. Учреждението трябва да отделя време за контролиране на работата на консултанта. В противен случай той няма да може да изпълни правилно възложеното му задание.

Избор на формата на договаряне

Когато се договарят консултантски услуги, учрежденията често се затрудняват да дадат ясно и пълно описание на услугите на желаещите да участват в търга. Това още повече налага следните изисквания: процесът на организиране и провеждане на търга да следва официално регламентирани процедури, да бъде документиран и да включва преговори с участниците в търга. Когато става дума за малки суми пари в ситуации, където бързо трябва да се вземе решение, или където се намесват други важни съображения, договарянето трябва да следва опростената процедура на Закона за държавните доставки.

Документация за участниците в търга относно договаряните услуги

Документацията трябва да бъде максимално ясна и изчерпателна. Тя трябва да очертава обхвата на заданието и да посочва съответните търговски и административни условия. Ако е трудно да се даде ясно и изчерпателно описание на заданието, учреждението следва да извърши договарянето на няколко етапа.

Обявяване на търга

Учреждението-купувач трябва да използва предлаганите възможности за конкуренция на стоките или услугите, които са предмет на тръжната процедура. Към участниците в търга трябва да се подхожда обективно; да се приемат оферти от толкова доставчици, колкото е необходимо, имайки предвид характера на заданието и съществуващата конкуренция на пазара.

Рамка 1.Управленски контрол и договаряне на консултанти (продължение)

Проучване на офертите и участниците в търга и избор на консултант

Проучването трябва да става на основата на тръжните документи, на получените от консултантите предложения и на обстоятелствата, които може да са възникнали в процеса на преговорите с участниците. При извършването на подбора трябва да се имат предвид цената и други важни критерии, които се предполага, че ще доведат до най-добри резултати. Решението включва също и опознаване на отделните консултанти, участващи в процедурата. Преди да приемем дадена оферта, учреждението трябва да се убеди, че кандидатът е сериозен. Това означава да се проверят неговите способности за водене на търговска дейност, да се получат доказателства, че данъчните му задължения са изплатени и пр. Мотивите за подбора трябва да се впишат в протокола от търга или в други подобни документи.

Договорът и договорните условия

Условията на договора трябва да регламентират всички съществени въпроси между учреждението и консултантската фирма, наета за конкретната задача. Това намалява възможността от недоразумения относно това, което действително е било решено във връзка с договора. Договорните условия за възложената на консултанта работа не трябва да противоречат на тръжните документи и на направената оценка на офертите.

Отчитане пред клиента

Договорът трябва да предвижда междинни и окончателни отчети на консултанта, в устна и в писмена форма.

Плащания

Плащанията трябва да се извършват след като консултантът е предал окончателния си отчет, освен ако в договорните условия не е предвидено друго. Ведомственият служител, упълномощен да се занимава с този въпрос, трябва да одобри плащанията, но само за онези договорени задачи, които действително са извършени и одобрени. Плащанията се разрешават, ако за тях има съответните фактури с печат на датата на получаване, ако са за конкретна цел и ако са одобрени за плащане от друг служител.

Осчетоводяване

Процедурата по договарянето на доставки трябва да бъде осчетоводена според утвърдените счетоводни принципи. С други думи, осчетоводяването трябва да бъде текущо, пълно, точно, сравнимо и подходящо за определената цел (I, пар. 4).

Основни слабости при договарянето на консултанти

Когато разработват своите планове и бюджети, учрежденията обръщат търде малко внимание на въпроса колко ефективно ще бъдат използвани разходите за наемане на консултанти и за осигуряване на други услуги и стоки. В много учреждения използването на консултанти е непланирано явление, продуктувано от моментна необходимост, макар че за подобни услуги се изразходват значителни средства. Търде рядко се обобщава обратната информация от конкретния опит с използването на

консултанти, което не позволява да се правят по-задълбочени оценки на системите и процедурите за договаряне.

За плащанията и счетоводството е установена подробна процедура за специализиран контрол. Въпреки това при анализ на финансата информация, съдържаща се в счетоводните отчети, е възможно да се разкрият значителни отклонения от очакваните резултати. Това може да бъде сигнал за скрити, а понякога и съмнителни обстоятелства, които са основание за засилване на управленския контрол. Понякога се установява, че лицето, отговарящо за договарянето, и наетият консултант са в родствени отношения или имат други връзки помежду си, че на купувача се предлагат значителни облаги или подаръци или че се проявява предпочтение или дискриминация спрямо определени фирми или определени райони. Важна задача на управленския контрол е да се бори против тези и други прояви на корупция.

Друга цел на управленската контролна система е да въведе ред в документацията на учрежденията. Получаването на обратна информация се затруднява там, където има значителни недостатъци в документацията. Това е особено сериозно при сегашната ситуация, в която предишният Закон за държавните доставки е заменен с нов закон, основаващ се на по-различната нормативна уредба на Европейския съюз относно държавните доставки. Нарушенията на разпоредбите трябва да се откриват и премахват. При неспазване на новия закон, съдът може да издаde заповед за спиране на процедурата по договаряне или да накара учреждението-купувач да плати обезщетение.

Засега управленските контролни системи не са осигурили необходимите за съвременния етап умения в областта на доставките. Обучението и програмите за квалификация във връзка с новата нормативна система се оказват недостатъчни. Тези програми бяха въведени твърде късно, като се има предвид датата на влизане в сила на новия закон.

Като външен контролен орган, ШНСП изиска управленският контрол, осъществяван като последващ контрол, да се извърши систематично и аналитично (I, пар 76 и 77). Днес това не е достатъчно. Много е важно например да се тръгне от добре обосновани хипотези за потенциалните рискове в дейността по договаряне. Хипотезите следва да се проверяват, като се сравняват и оценяват процедурите в отделните фази на процеса на договаряне. Този вид последващ контрол е илюстриран в следващата част.

Последващ контрол при използването на консултанти

Най-напред трябва да се определят структурите в учреждението, при които има най-големи рискове. Това може да стане по три различни признака: характеристика на доставките, слабости на доставките и организация.

- *Характеристика на доставките* - доставки за големи суми, дългогодишни отношения с доставчиците, стратегически важни доставки и доставки, които в практиката са доказали, че създават проблеми.

- *Слабости на доставките* - трудно проверими и много на брой фактури, няколко различни вида разходи, голям брой доставчици, по-особен начин на фактуриране, издаване на пълномощни, специализирани дейности и прехвърляния по сметки.
- *Организация* - Дейността е силно зависима от закупените системи за обработка на данни; за най-съществената част от дейността, освен собствените служители се използват и високо платени външни консултанти; не се обръща внимание на цялостната финансова или административна квалификация; направени са изменения във финансовите системи, които създават проблеми; променени са условията, в които се извършва дейността, в резултат на реорганизация, смяна на ръководители, незаети ръководни постове или промени в учреждението.

Второ, трябва да се формулират въпросните хипотези относно онези ведомствени структури, при които има най-големи рискове. Например дали стратегическите доставки са направени съгласно съответните работни планове; дали търговските съображения имат решаващо значение, особено за по-важните доставки; дали финансовият контрол е на задоволително ниво и дали доставките са правилно отчетени.

Трето, необходимо е да се извършат проверки по повдигнатите въпроси. За тази цел учрежденията могат да разглеждат процеса на договаряне като поредица от следните десет етапа:

- изготвяне на тръжните документи;
- обявяване на търга;
- оценка/преговори;
- данъчен контрол;
- договор/поръчка;
- контрол върху извършването на доставката;
- обработка на фактурите;
- извършване на плащането;
- осчетоводяване;
- отчет и пр.

Четвърто, констатациите от последващия контрол трябва да се трансформират в практически мерки, които да доведат до прилагането на задоволителни стандарти в процеса на договаряне.

Заключение

Години наред ШНСП критикува учрежденията за тяхното недостатъчно спазване на търговските принципи, принципите на конкурентното начало и обективността в процедурите по договаряне за държавната администрация. Съществуват още възможности за подобрения в областта на държавните доставки, които могат да бъдат постигнати с прилагането на по-профессионален подход към управленския контрол в учрежденията.

УПРАВЛЕНСКИЯТ КОНТРОЛ: ГЛЕДНАТА ТОЧКА НА РЪКОВОДИТЕЛЯ

от

Г. М. Кърби³

Кратко изложение

Настоящата статия разкрива случаи от опита на висш ръководител, изпълнявал различни функции в две съвсем различни организации, считани от външните органи за неконтролируеми. Конкретните примери показват как може да се създаде среда, в която контролът да играе положителна роля, как да се определят факторите, спомагащи за съществуването на такава контролна среда, например разработването на стратегия и промяната в подхода към дадена административна дейност или работна програма.

Значителни усилия и ресурси се изискват от страна на ръководството, за да се коригират нередностите в контрола на една организация, но ползата от такава инвестиция е огромна: повишава се ефективността на програмите, усъвършенства се процесът на вземане на решения, по-резултатно се използват ресурсите, нараства доверието на обществото към организацията и самочувствието на нейните служители.

В някои области управленският контрол е с по-административен характер и се отнася до въпроси като защитата и управлението на ресурсите: кадри, информация и дълготрайни финансови и материални активи. Другаде той е с по-оперативен характер и е свързан с реализацията на програми, със задоволяването на потребностите от осигуряване на продукти и услуги. Тъй като организациите се различават по своята същност, нуждите им от управленски контрол също са различни, както се вижда от примерите за двете конкретни организации.

Висшето ръководство е инстанцията, която трябва да определи каква информация ще му е необходима, за да контролира дейността на организацията и за да е уверено, че управленските контролни системи обхващат всички нива. Обикновено такава увереност може да даде едно ефективно работещо звено за вътрешноведомствен контрол и подходяща система за оценка на управлението. Цитираните примери показват как може да се постигне това.

Управлението е голямо предизвикателство, но то може да бъде и забавно. Огромно удовлетворение носи работата на висок пост в организация, която се гордее със стила си на работа, има репутация на ефективно работеща и в която използването на ресурсите винаги се преценява внимателно от гледна точка на очакваните бъдещи изгоди.

³ Авторът е президент на Корпорацията за икономическо развитие на Отава-Карлтън - частна организация, отговаряща за планирането и осъществяването на програмата за икономическо развитие на четвъртата най-голяма административна област в Канада. Преди това е заемал различни постове в 12 държавни организации, две частни компании и две международни организации, работил е и като независим консултант.

1. Въведение

В тази статия управленският контрол се разглежда от позицията на висшия ръководител. Обсъждат се причините, които изискват необходимостта от контрол на висшето ръководство да бъде разбрана от цялата организация и те се илюстрират с два примера от личния опит на автора - като вътрешноведомствен финансов инспектор на организация за оказване на международна помощ и като изпълнителен директор на комитет за управление на държавно недвижимо имущество.

Въпреки че в статиите се набляга преди всичко на необходимостта от управленски контролни системи в държавната администрация, същите потребности и принципи съществуват и се прилагат и в държавните предприятия и в частния сектор. Да се управлява означава да се осъществява надзор, да се анализират резултатите и да се използват отново в различните дейности, за да се следи цялостната работа и да се спазват изискванията за правилни административни процедури съгласно препоръките на "Указанията за разработване на стандарти за вътрешен контрол" на ИНТОСАЙ (I, пар. 72).

2. Управленска информация и управленски контрол

В една добре управлявана организация висшето ръководство може да бъде уверено, че са налице процедури и механизми за правилно управление на ресурсите - финанси, кадри, материални активи и информация. Механизмите за контрол върху ресурсите включват вътрешноведомствени ревизии и управленски проверки. Докладите от тях или гарантират на ръководителите, че всичко се развива нормално или, ако не е така, им позволят да предприемат коригиращи действия. По този начин ръководителите могат да се съсредоточат върху стратегическото и оперативното планиране и извършването на практическите дейности.

За управлението на дейността е необходима информация, получавана както от самата организация, така и от източници извън нея. Част от информацията се отнася до използването на ресурсите, а друга засяга въпроси като доставката на стоки и извършването на услуги или промените в потребностите на "клиентите". Управленската информация е неразделна част от управленския контрол, но не всеки контрол зависи от предоставянето на информация, за да бъде ефективен.

В някои организации процедурите и механизмите за управление на ресурсите са неефективни и съществува опасност, ако това вече не е факт, от разхищение, неправилно използване или присвояване на ресурсите. В такива случаи са необходими значителни усилия от страна на ръководството и другите служители, за да се премахнат нередностите, а това отнема внимание и енергия, които иначе биха могли да бъдат насочени към практическата дейност. Ползата, която може да се извлече от ефективното използване на ресурсите, оправдава тези коригиращи усилия.

3. Контролни потребности на ръководителите

Въпреки че всички управленски контролни системи имат общи елементи - контрол върху финансите, кадрите и материалните запаси, всяко предприятие има специфични особености на контрола, отнасящи се до неговата роля, време, среда на действие и приоритети. Именно тази специфика определя някои от контролните потребности на ръководителите. Независимо дали работят в частния или в държавния сектор, целите на тяхната организация и плановете за осъществяването им отразяват средата, в която те извършват дейността си, приоритетите, които са определени, и ресурсите, с които разполагат. Нещо повече, ръководителят с най-висок ранг в организацията е този, който определя насоките на дейността на всички останали ръководители. За тази цел той трябва да разполага с надеждна и своевременна информация не само за финансовите и други основни показатели, които са от интерес за всички ръководители, но също и за фактори, които имат решаващо значение за успешната работа на организацията в конкретния момент (I, пар. 32).

Следователно и директорът на рудник, и министърът на земеделието, и изпълнителният директор на компания за производство на космически апарати, и управителят на голям магазин еднакво са отговорни за управлението на своята организация, но се нуждаят от различна информация, за да я управляват, тъй като е различна дейността на всяка от тези организации, а освен това информацията обикновено се променя с времето. Необходимите за работата на магазина сведения вероятно ще включват продажбите, състоянието на материалните запаси, бракуваната стока и др.; необходимата за министъра информация, ще се отнася до парламентарни въпроси, етапа на изготвяне на документи за конкретни политически мерки и важна оперативна информация за приоритетни области, например изпълнението на специална програма за субсидиране на селското стопанство.

Първостепенното значение и променливият характер на потребностите на ръководството налагат системите на управленски контрол да се разработват на повтарящ се принцип, като се започне от най-високото ниво на организацията. Необходимо е да се набележат текущите и вероятните бъдещи нужди на висшето ръководство, да се определят средствата за събиране на нужната информация и този механизъм, заедно с механизмите, необходими за други контролни системи, да се интегрира и предостави за ползване на ръководителите. Най-накрая трябва да се създаде механизъм за превръщане на решенията на ръководството в конкретни действия.

От техническа гледна точка също е много важно потребностите на ръководството да бъдат определени в ранния етап от процеса на създаване на контролни и информационни системи. Съвременните компютърни системи са много мощни и могат да обработват и представят разнообразна по вид информация от едни и същи изходни данни. Все пак те зависят от точното проектиране на данните и тяхната кодировка в базата данни. След като е създадена кодировката на данните, често пъти е много трудно да се добавят нови понятия и нови типове информация към системата.

Поради голямата си ангажираност ръководителите от най-висок ранг обикновено нямат време да следят работата на управленската контролна система. Често те осъществяват надзор "по изключение", което означава, че оставят на другите да наблюдават и контролират рутинните операции и управлението на организацията и само при необходимост се намесват в тези дейности. Отделните ръководители имат различно разбиране за времето, когато настъпва тази "необходимост" - някои предпочитат да бъдат информирани по-рано отколкото други при забелязване на отклонения от плана или при възникване на проблем.

Повечето висши ръководители определят много точно информацията, която желаят да имат на разположение. Тези изисквания обаче подлежат на промяна, тъй като се отнасят до онези области на организацията, които са уязвими към даден момент и до приоритетите на деня.

Възможно е контролните системи, наложени от двама различни ръководители за една и съща дейност, да бъдат съвсем различни, но и двете да са ефективни. Не е задължително стилът на управление да бъде идентичен, важно е принципите да са едни и същи. Тези принципи са формулирани много ясно в Указанията на ИНТОСАЙ.

4. Казус 1:Канадска агенция за международно развитие (CIDA)

Канадската агенция за международно развитие (KAMP) е главният орган на канадското правителство, занимаващ с планирането и предоставянето на помощ за други страни. Когато постъпих на работа в агенцията през 1982 г., тя развиващо дейност в около 80 страни, в управителните ѝ съвети имаше представители на всички регионални банки за развитие, подпомагаше около 15 международни агенции за развитие и около 400 неправителствени организации, като CARE,Червения кръст и World University Services of Canada.По това време бюджетът на KAMP беше около 2.4 млрд. канадски долара (к. д.) годишно. В Отава работеха близо 1200 души, а в чужбина 400.Програмата на агенцията бе разделена на четири части:

- двустранна програма, с бюджет 1.2 млрд. к. д. и 1200 действащи проекта в 60 страни;
- многостраница програма с бюджет общо 800 млн. к. д., която включваше програма за оказване на спешна помощ в размер на 20 млн. к. д., участие в 15 международни агенции за международна помощ в размер на 250 млн. к. д. и в международни банки за развитие в размер на 350 млн. к. д., програма за помощ с храни, възлизаша на 120 млн. к. д. и други, не толкова мащабни дейности за останалата част от бюджета;
- специални програми с бюджет около 120 млн. к. д., между които помощ за около 400 малки и големи неправителствени организации, фонд за развитие на търговско сътрудничество между Канада и третия свят и разходи за управление на всички дейности по оказване на помощ, които не могат да бъдат причислени към другите две програми;
- административна програма с бюджет около 150 млн. к. д. за заплатите и възнагражденията на служителите и всички други административни разходи, свързани с провеждането на програмите за международна помощ.

От 1982 до 1986 г. аз бях заместник-председател и главен инспектор на КАМР, директор по финансовите и информационните въпроси, разполагах с 245 души персонал и отговарях също за административното обслужване на вътрешноведомствения контрол. В качеството си на главен инспектор на агенцията, бях председател на Комисията по договорите, която ежегодно сключваше договори за около 260 млн. к. д., бях член на Комисията по вътрешен контрол, бях официалното лице за контакти с централните правителствени институции, занимаващи се с управленската политика на министерствата, и отговарях за връзките с председателя на Сметната палата на Канада.

Моите изисквания от гледна точка на управленския контрол се определяха и от функциите ми, и от приоритетите, които ми бяха възложени от председателя. Освен това като директор по информационните въпроси трябваше да задоволявам изискванията на ръководителите в агенцията, свързани с управленския контрол и информацията.

Малко преди идването ми в агенцията бяха разкрити няколко сериозни скандали за измама. Сметната палата бе извършила задълбочена проверка и бе разкритикувала агенцията за използването на неправилни процедури и слаб контрол върху ресурсите; разходите в края на годината изглеждаха безразборни и безрезултатни; беше проектирана и почти разработена крупна интегрирана информационна система. Нещо повече, финансите служители в агенцията нямаха добра репутация, смяташе се, че са неотзвчиви, некомпетентни и като цяло не подкрепят оперативните отдели. Парламентът също бе изразил съмнения относно коректността на процедурите за присъждане на договори.

По това време имах доста обширен управленски опит, но не и в областта на развитието на страните от третия свят. Програмите за развитие не бяха моя лична отговорност, но очевидно управленските контролни системи трябваше да обхванат и тази област, тъй като тя бе най-застрашена от липса на контрол. Затова първата ми стъпка бе да извърша "анализ на уязвимостта" (I, пар. 32). Това представляваше преглед на онези операции и дейности на агенцията, чийто характер ги превръща в потенциални рискови области. Това не са области, където средствата могат, със случайни или умишлени действия, да бъдат изгубени, отклонени, неправилно използвани или незаконно присвоени; анализът на уязвимостта определя също и областите, които крият политически рискове. Държавните служители обикновено са запознати с тези области - това са операции, при които грешките, неточностите или незаконните действия не водят до значителни загуби на средства, но причиняват неприятности на правителството. Добър пример за това е социално-ориентираното жилищно строителство. Ако предлагането на жилища по дадена социална програма е ограничено, а жилищата се раздават на кандидатите на основата на привилегии, а не според действителните им нужди или трудовия стаж, държавата няма да загуби много ресурси, но ако се разбере за тази порочна практика престижът на правителството ще бъде накърнен..

Преди да опиша някои от системите, които бяха създадени за контрол върху рисковите области, трябва да изтъкна, че шансовете ми за успех почиваха не само върху собствената ми решителност и енергия, но и върху подкрепата, която получих от председателя и първия заместник-председател на агенцията (I, пар. 25). Нещо повече, цялата агенция бе обезпокоена и дори смутена от факта, че председателят на Сметната

палата в доклада си бе дал толкова лоша оценка в резултат на извършената изчерпателна проверка, а след три години се очакваше нова, последваща проверка (I, пар. 80). Служителите на агенция искаха следващия път да покажат по-добри резултати (I, пар. 25). На последно място, доверието на канадското общество в неговата Агенция за международно развитие бе разклатено от разкритията на Сметната палата и не можехме да бъдем сигурни, че обществеността ще продължи да възлага на КАМР управлението на значителна част от своите данъци. Ако КАМР не подобрее своето управление, тя можеше да престане да съществува.

Факторът обществено доверие е важен за всяка организация, независимо дали е в частния или в държавния сектор. Обикновено добрият управленски контрол не се забелязва от хората, но лошият винаги се забелязва и води до накърняване на престижа, а оттам и на доверието в организацията (I, пар. 19).

Управление на проекти и защита на средствата по проектите

Една от най-уязвимите области беше двустранната програма. Както бе отбелязано, в около 60 страни действаха 1200 двустранни проекта. Няма съмнение, че тези страни са измежду най-корумпиранные в света, а КАМР изразходваше за тях 1.2 млрд. к. д. годишно. Проектите включваха средства за заплати на служителите в чужбина, договори с местни изпълнители, оборудване, предназначено за строителство, управление и надзор, включително превозни средства и друго имущество.

Срещах се с ръководителите на двустранната програма - и на групово равнище, и индивидуално, за да ги убеждавам, че ако не въведат в работата си надеждни системи на контрол, биха поставили под заплаха не само собствените си програми, но и самата агенция, а също и за да им предложа своето съдействие (I, пар. 25).

Имайки тяхната подкрепа, аз прехвърлих към всеки един от четирите отдела, занимаващи се с двустранната програма, по един ръководител и няколко помощници от моето управление. Те бяха физически преместени в самите отдели и бяха инструктирани да се запознаят подробно с проектите, страните и личния състав на отделите. Нещо повече, те или техен заместник (I, пар. 31) трябваше да посещават веднъж в годината представителството на агенцията във всяка страна. Процедурата, която трябваше да следват по време на престоя си, бе точно определена и включваше преглед на управлението на всички по-големи проекти, сметките и процедурите на представителството и няколко посещения на обекти, за да получат доказателства, че информацията от счетоводните документи съответства на действителното състояние (I, пар. 34 и 58). Всяка мисия завършваше с доклад до местния ръководител на представителството, с копия до мен и ръководителя на отдела (I, пар. 59). Представителството трябваше да изпраща доклади, описващи какви мерки са били предприети за решаване на проблемите, установени в резултат на тези мисии, а последващи мисии проверяваха дали тези мерки действително са били предприети.

Въпреки че в Указанията на ИНТОСАЙ се споменава за необходимостта от подобно проследяване на постигнатите резултати, значението на тази процедура трябва да се подчертава. Както известието за очакваното повторно посещение на председателя на Сметната палата бе стимул за агенцията да подобри своя управленски контрол, така последващите визити на вътрешноведомствените ревизори или проследяването от даден ръководител на предприетите действия могат да накарат отговорните лица да започнат бързи и ефективни действия за коригиране на липсата на управленски контрол.

Докато продължаваха мисиите, аз и моят екип бяхме в постоянна тясна връзка със служителите от вътрешноведомствения контрол, които трябваше да се намесят веднага, щом възникнха подозрения, че се извършват незаконни дейности (I, пар. 78).

В резултат на срещите ми с ръководителите на двустранната програма, организирахме специален курс по финансов мениджмънт за всички отговорници по проекти. Това бе направено с цел тези, които вече ръководеха проекти, да разберат в кои отношения предстоящите проекти могат бъдат уязвими и да пострадат от злоупотреби и лошо управление и да им се покаже как да накарат своите екипи да въведат на практика процедури, гарантиращи защита на проектните ресурси. С други думи ние осигурихме достатъчна подготовка на ръководителите на проектите, за да могат те да поемат отговорността за своя собствен управленски контрол (I, пар. 58 и 72). Освен това със съгласието на Отдела за човешки ресурси, служителите от моя екип предприеха процедура по наемане на кадри за проектите, чито задължения да включват управление на ресурсите (I пар. 31). След като обучението и назначението на нови кадри започнаха да дават резултати, екипът ми вече можеше да проверява само процедурите и контрола, а не самите операции.

Вътрешноведомственият контрол, чийто годишен план за проверки беше доста обширен, се отчиташе направо пред председателя (I, пар. 54). Въпреки че "разделението на задълженията" обикновено предполага намаляване на риска в стратегически области на важни операции, такова разделение е от значение и при контрола. Изпълнителният директор на една организация се нуждае от независим и обективен надзор върху контрола (I, пар. 13-15 и 78), както и от уверения, че и най-високопоставените служители изпълняват задълженията си, включително контролните си задължения. Един от най-успешните начини за постигане на това е създаването на независимо и обективно звено за вътрешноведомствен контрол. В моя случай тази независимост и обективност не попречиха на възможностите за плодотворно сътрудничество между вътрешния контрол и моя екип.

Вътрешноведомственият контрол работеше много ефективно и сериозно, но тъй като работата му обхващаща централата на КАМР и представителствата в 60 страни, те бяха в състояние приблизително веднъж на пет години да посещават всяка страна. Поради тясното си сътрудничество с нас те можеха да включват в графика си извънредни мисии, когато това бе необходимо (I, пар. 74). С натрупването на опит в разследването на предполагаеми криминални дейности нарастваше и ролята на инспекторите в укрепването на управлението на проектите. Ние изпращахме вътрешноведомствените ревизори на специални курсове, с цел да придобият познания в разпознаването на различни незаконни

дейности; също така започнахме да използваме квалифицирани съдебни инспектори, в случаите, когато имаше подозрения за извършена измама.

Целта ни беше не само да разкриваме незаконните действия, но и да предотвратяваме по-нататъшни подобни случаи. Невероятно е колко бързо спират незаконните действия, когато техните извършители или изкушаващите се да ги извършат усетят, че шансовете да бъдат разкрити, са много високи [I, пар. 60 (3)].

Управление на разходите в края на годината

Канадското правителство публично обяви намеренията си да заделя бюджет за международна помощ в размер на 0.5 процента от БНП. Докато аз работех в агенцията, канадската икономика бележеше непрекъснат растеж и всяка година бюджетът ни се увеличаваше, не защото ние искахме увеличение, а защото икономиката растеше с по-бързи темпове от очакваното, и поради тези ускорени темпове понякога в средата на годината внезапно бюджетът ни биваше увеличен. За един главен инспектор и неговия екип получаването на повече средства от предвиденото е ситуация, предизвикваща смесени чувства.

Ситуацията се усложняваше и от още един фактор - несигурността на графиците за проектите. Всяка година се правеха разчети на бюджета за всеки един от тези 1200 двустранни проекти и разходите по всеки от тях се обвързваха с план-програма за съответния проект - правилни процедури за управленски контрол върху проекта във всяка организация (I, пар. 32). Проблемът бе, че понякога, по съвсем основателни причини, не можеше да се следва графикът и парите оставаха неусвоени. В началото на годината не беше възможно да кажем кой проект ще изостане от графика, но от опит знаехме, че със сигурност ще има изоставащи проекти. Така още в началото на годината знаехме, че значителна част от средствата за двустранни проекти ще остане неизразходвана в края на годината. В учрежденията на канадската администрация, с малки изключения, средствата, неизразходвани към края на бюджетната година, "изгарят", т. е. престават да бъдат на разположение и не могат да бъдат използвани.

Първата ни задача беше да определим, въз основа на миналия си опит, колко средства обикновено остават неизползвани за целите, предвидени първоначално. Анализът показва, че това са между 8 и 12 процента, но не по-малко от 8 процента, които по времето, когато аз работех в агенцията, се равняваха на 96 miliona k. d.!

Първата ни стъпка за преодоляване на този проблем бе да убедим хората от отделите в двустранната програма, че ще бъде много разумно, ако успеем да накараме ръководството да предвиди допълнителни средства в размер на 8 процента от бюджета за двустранни проекти, т. е. да се разработят допълнителни проекти на стойност 8 процента от бюджета. Очевидно ако всички проекти се развиваха по график, ние щяхме "да разорим банката", но статистически погледнато, при наличието на 1200 текущи проекти, вероятността за това бе минимална. На служителите от програмата за двустранни проекти им бе трудно да разберат статистическото основание за това, но след като се убедиха в

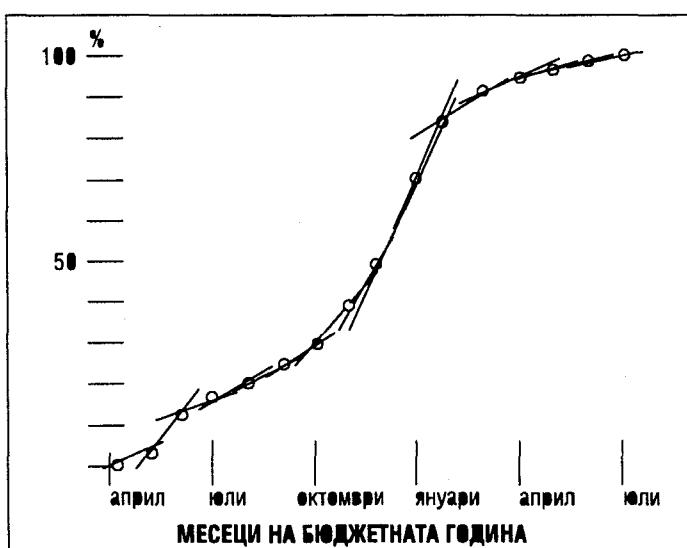
неговия смисъл, получихме разрешение от централните институции да започнем допълнителни двустранни проекти на стойност 8 процента от бюджета (I, пар. 68).

След това използвахаме данните от проектите, за да създадем модел на извършването на плащания през една типична финансова година. За тази цел използвахме данните от предишните три години и намирахме техните средни стойности, като по този начин различията между отделните години се свеждаха до минимум. На фигура 1 е показана подобна схема.

Финансовата година (от 1 април до 31 март) започна твърде бавно след получаването на бюджетите за новите проекти. Повечето бюджетни средства бяха вече ангажирани за договоряне на стоки и услуги, но плащанията се забавяха, тъй като за доставките бе необходим срок от няколко месеца. Със започването на сезона на летните почивки настъпи допълнително забавяне, тъй като интересът на служителите към проектите бе изместен от семейния интерес към пълноценното използване на училищната ваканция и хубавото време. (Служителите от двустранната програма често пътуваха в командировки по три седмици и отсъстваха от централата до шест месеца годишно.)

В действителност плащанията започнаха да се извършват през септември, когато пристигнаха основните доставки по договорите. На този етап от финансовата година ръководителите на проекти внимателно следяха графиците и изпълнението на план-програмите, за да могат отрано да предвидят закъсненията по проектите и да информират по-висшестоящите ръководители за налични средства, които биха могли да се отпуснат на други звена (I пар. 39). Предвид забавянето на плащанията и наблизаването на края на годината се наложи да се направи преразпределение на ресурсите. Финансовите разпоредби на канадската администрация позволяват изплащането на фактури за определен срок след края на годината, при условие, че стоките са били доставени или услугите са били извършени преди края на годината; по този начин плащанията продължиха до месец юни на следващата финансова година.

Фигура 1. Схема на плащанията №.1, двустранна програма



Ние имахме пълното основание да търсим ефикасен начин за максимално изразходване на предоставените ни бюджети. Нашият министър отдаваше голямо значение на необходимостта да се изразходват 0.5 % от БНП за подобна международна дейност. Съществуващата също толкова основателна причина да не надвишаваме бюджета си, а именно че това щеше да противоречи на Закона за управление на държавните финанси (The Financial Administration Act)(I, пар. 3). Ето защо бе необходимо да разполагаме с много точна информация за средствата, които изразходваме.

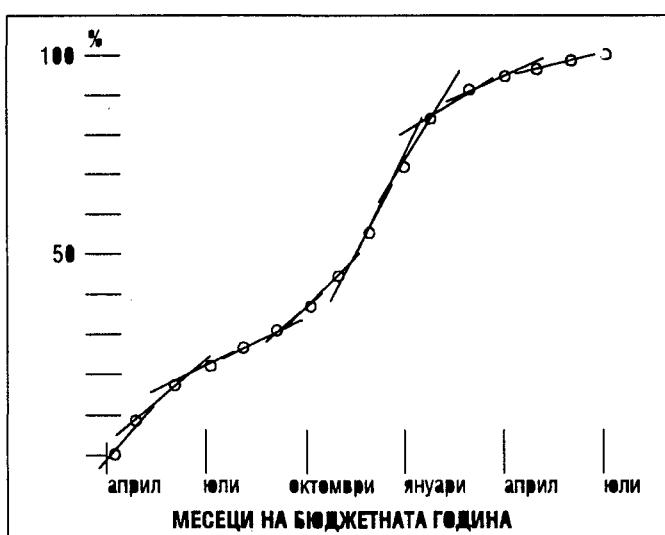
За да се коригира липсата на контрол върху плащанията в края на годината, трябваше да се промени цялостният подход към бюджетното управление (I, пар. 73). Разпределението на бюджетните средства трябваше да става по-рано, необходимо бе да се разрешава свръхпредвиждане на бюджетни средства и да се получава ранно предупреждение за отклонения от "идеалната" схема на плащанията. След като тези стъпки бяха предприети и натрупахме известен опит в прилагането на новите процедури, достигна се до нова схема на извършване на плащанията (вж Фигура 2).

Не бяха преодолени всички разминавания с предварително определения план, но плащанията започнаха да се извършват с по-последователни темпове и станаха предсказуеми и контролирани. Докато аз бях на работа в агенцията, създаденият от нас управленски контрол за надзор върху плащанията ни позволи да приключваме годината със средно между 800 хил. и 2 млн. к.д. неизползвани ресурси- около 0.05% от нашия бюджет.

Способността ни да осъществяваме такъв строг контрол и управление отчасти се дължеше на факта, че финансовите данни се въвеждаха в новата ни счетоводна система директно от лицата, отговарящи за операциите, като по този начин разполагахме със своевременна и точна информация по всяко време (I, пар. 1).

Ние разработихме не само схемата на двустранната програма като цяло, но и отделните схеми за всеки от четирите отдела в рамките на програмата. Нашите месечни отчети под формата на анализи, изготвяни най-късно шест дни след края на месеца, имаха по-конкретна насоченост и осигуряваха на висшето ръководство текуща информация за тенденциите и отклоненията от плана (I, пар. 39).

Фигура 2. Схема на плащанията №.2, двустранна програма



Обикновено отчетът за средствата по даден двустранен проект включваше:

- действително извършените и планираните плащания, както и остатъка от средства, които ще бъдат изплатени;
- действителното и планираното разпределение на средствата, както и остатъка от средства, който трябваше да се разпредели;
- сравнение на всяка от по-горните точки с изпълнението от предишната година;
- причините за всяко отклонение от плана, ако са известни;
- препоръки за коригиращи действия.

Информация относно пътуванията, заплатите и прочие също се предоставяше и анализираше.

Същата информация се представяше под формата на графики и в писмен вид и за двустранната програма като цяло, и за всяка една от другите програми на агенцията. Отчетът за бюджета на административната програма съдържаше много подробности: пътувания, посрещане, заплати, информатика и пр. Месечният ни доклад имаше обем около трийсет страници, първата от която представляваше резюме на значителните отклонения от плана и съдържаше препратки към подробностите. По този начин председателят и всички други служители се запознаваха с финансовото състояние на агенцията само дни след края на месеца. Те можеха задълбочено да проучват подробностите и да взимат решения относно промените, необходими за изпълнението на оперативния план (I, пар. 19).

Договаряне на стоки и услуги

Процедурите по договаряне в агенцията се контролираха от комисия от заместник-председатели, които наред с отговорността за цялостния процес, бяха натоварени и със задачата да преглеждат всички покани за участие в търг, преди те да бъдат публикувани (I, пар. 39). Поканата за участие в търг представлява предложение до всички заинтересовани доставчици или до избрана група от тях да представят пред агенцията оферти, в които да опишат как и на каква цена предлагат да изпълнят конкретно искане, независимо дали е за доставка на стоки или за оказване на услуги.

Основните процедури в процеса на договаряне бяха формулирани в ръководство, издадено от Финансовият съвет на Канада, който е част от системата на министерски съвети в канадската администрация. Част от Секретариата към Финансовия съвет осъществяваше надзор върху процеса на договаряне, но се даваше и известна свобода на действие при изпълнението на процедурите (I, пар. 68).

Към агенцията се отправяха критики, че използва система, която е неясна и трудна за разбиране; че е склонна да работи с големи и утвърдени компании; че предпочита компании, чието седалище се намира в географска близост до централата на КАМР; че твърде бавно извършва процедурите по одобряване и присъждане на договорите и че отговорниците по проектите проявяват субективизъм и предпочтения към определени

доставчици. След няколко месеца работа в комисията се убедих в основателността на тези критики.

Предприехме коригиращи действия, като променихме процедурите за регистрация на доставчиците и за представяне на офертите. След това изготвихме указания, които разпратихме до всички граждани и фирми в нашите списъци и изпратихме една група на обиколка из Канада, за да разяснява как трябва да се попълват документите за участие и как функционира компютъризираната система за подбор (I, пар. 45). Извличането на информация по време на демонстрациите даваше възможност на присъстващите да се запознаят с действието на системата и да разберат логиката на компютърното търсене. Даваха се и разяснения за механизма, по който офертите се оценяват, след като бъдат получени. Това помогна на потенциалните доставчици да придобият представа за начина, по който могат да разкрият в най-добра светлина областите на своя интерес и опита си и как да представлят офертите си, така че да имат по-големи шансове за успех.

По това време целта ни беше да създадем процедури и документация за договаряне, които да бъдат опростени, открыти и последователни, и да ги популяризират; искахме да спечелим доверието на участниците в тях, независимо дали те са доставчици или отговорници по проекти от агенцията, (I, пар. 20). Знаехме, че веднъж вградили контрола в механизма на договаряне, след това ще можем да се съсредоточим върху изпълнението на другите ни цели. Основната система трябваше да бъде функционираща, за да не се налага по-късно да се инвестират значителни средства или време за коригиране на действието й.

Едновременно с преразглеждането и "привеждането в ред" на базите данни за доставчиците, ние преработихме и документа, чрез който нашите служители щяха да обявяват поканата за участие в търг. Дотогава различните отдели следваха различни процедури, имаха различни документи за обявяване на търг и различни виждания за необходимата информация. Поставихме строги ограничения върху "извънредните" покани за участие, които комисията можеше да одобрява и наложихме изискването цялата документация за комисията да бъде получавана от нейните членове най-малко три дни преди заседанията.

Ние предложихме, а председателят прие да се определят планови цифри за броя на договорите, които ще се присъждат на малки фирми и на фирми с недостатъчно голям опит (I, пар. 32).

Създадохме база данни за проследяване на тенденциите в географското разпределение на договорите и система за контрол върху периода от време от вземането на решение за сключване на договор до действителното му присъждане (I, пар. 39).

Преразгледахме правомощията на служителите да одобряват покани за участие в търг без оценката на комисията и формата на доклада, който трябваше да се представи на комисията, включващ списък на всички договори, одобрени по този начин (I, пар. 22).

Въведохме система за получаване на сведения кога дадени фирми или граждани са получавали повече от определен брой договори или договори на обща стойност над

определен размер. Чрез нея се информирахме и за броя и вида на получените оплаквания относно присъдени договори и одобрени сделки, надхвърлящи определения ни от Финансовия съвет лимит, за придвижването на които се изискваше неговото одобрение (I, пар. 68).

Комисията заседаваше всяка седмица и разглеждаше молби от служителите за получаване на разрешение за обявяване на търг. Документацията за заседанията включваше също информация за контрола и седмична статистика, а всяко тримесечие се изготвяха доклади, в които се очертаваха тенденциите и се набелязваха потенциални рискови области (I, пар. 39). Ето как най-накрая бе създадена и заработи нашата управленска контролна система в областта на договарянето.

Управление на информацията

Управлението на няколко хиляди проекта, осъществяващи се едновременно и придържащи се в различна степен към първоначалния план, е възможно да се извърши ръчно. Управлението на свързаните с тях разходи и ефекта им върху цялостното счетоводство и бюджети също е възможно да се извърши без помощта на компютърни системи, но броят на необходимия за тези функции персонал и вероятността от грешки се увеличават извънредно много.

При моето идване КАМР разполагаше с няколко елементарни автоматизирани системи. Отчитаха се слабостите и необходимостта от подобрения и бе започнат голям проект за създаване на релационна база данни, която да подпомогне управлението на всички аспекти от дейността на агенцията. В миналото е имало доста неуспешни опити да се разработят автоматизирани системи и нашите служители се бяха научили от грешките, най-важната от които бе да не се опитват едновременно да постигнат твърде много неща.

В резултат на това още в началото се взеха някои решения за ограничаване на обхвата и функцията на системата. Едно от тях например беше да не се разработва модул за висшето ръководство - погрешна стъпка, както се оказа в последствие, а да се разработи системата по модули, като първият от тях да бъде за финансово и проектно управление.

Създаването на модул за управление на финансите беше сложна задача и трудно се стигна до етапа на въвеждане на данни. Все пак самото разработване не беше толкова трудно, колкото реализацията. Модулът трябваше да свързва проектите с финансово-счетоводната система, тъй като в бъдеще и двете системи щяха да използват едни и същи данни за различни цели. Предишните системи обаче нямаха почти никаква връзка помежду си - едната от тях отчиташе напредъка по проектите според точките от план-програмата, докато другата отчиташе финансовите разходи на базата на договорите.

Важно бе да запазим контролните връзки между предишната и новата финансова система. Старите системи за управление на проекти съдържали основните бюджетни данни, но не установяваха достатъчно връзки между план-програмите и бюджетите. Първоначално обединяването на тези две системи в релационна база данни завърши с

провал. Проблемът не беше, че предишните системи даваха лоши резултати, тъй като всяка от тях работеше доста ефективно. Но те нямаха връзка помежду си. Ръководителите на проектите знаеха на какъв етап се намират техните проекти, но не можеха да ги свържат с бюджетната система на агенцията; финансова администрация знаеше какво е състоянието на договорите и разпределените средства, но не можеше да ги свърже с проектите. Това никога не беше създавало проблеми, тъй като винаги се намираха достатъчно свободни пари, за да се покрият дефицитите, а управлението в края на годината засягаше бюджета, а не изпълнението на проектите.

Липсата на обвързаност можеше да се реши, но бе необходимо да се преразгледа всеки проект в портфейла на агенцията, да се установи неговото състояние и връзката му с първоначалния бюджет, да се създадат нови взаимоотношения между план-програмите и бюджетите и да се въведе цялата тази информация в базата данни и в същото време да се запази цялостта на първоначалните сметки и бюджети. Това изискваше около една година работа и причини значително забавяне в окончателното приемане на новата система. Все пак без тези усилия нямаше да успеем да приключим работата си по управлението на разходите в края на годината.

В процеса на създаването на системата трябваше да решим проблема с дефинирането, съхранението и сигурността на данните и още много други въпроси, изискващи строг контрол, за да може окончателната система да запази своята цялост и надеждност.

Ефектът от решението да не разработваме системен модул за задоволяване на информационните потребности на висшето ръководство се почувства скоро след като новата система бе успешно въведена в експлоатация. Председателят на агенцията поиска информация за броя на проектите, които по някакъв начин се отнасяха до жените в третия свят. Тъй като никой не беше натоварен със задачата да проучи от какъв вид информация ще се нуждаят ръководителите на организацията и понеже не очаквахме подобно запитване, информацията не беше предвидена в структурата на базата данни и не беше събирана при работата по всеки проект, в резултат на което не беше въведена в новата система. Председателят придаваше приоритетно значение на този въпрос и затова се наложи отново да се преразгледат всички проекти, да се създаде нова структура на базата данни и да се въведе, провери и анализира допълнителна информация. Тази операция можеше да се извърши едновременно с работата на новата система, но за създаването на новата категория бяха изразходвани стотици хиляди долара.

През 1984 г. председателят на Сметната палата на Канада отново посети агенцията, за да извърши втора изчерпателна проверка. Знаехме, че не всичко необходимо е направено за подобреие на управлението, но се гордеехме с вече постигнатото. Когато обсъждахме работната програма за проверката, успяхме да убедим Сметната палата, че в доклада си ще трябва да спомене не само онova, което остава да се направи - това беше официална и задача, но и да признае заслугите ни за извършеното. Докладът, който бе публикуван през 1995 г. разкриваше едновременно и слабостите ни, и постиженията ни.

5. Казус 2 - Комитет за управление на националната собственост в района на столицата (The National Capital Commission)

Комитетът за управление на националната собственост в района на столицата отговаря за стопанисването на по-голямата част от федералното недвижимо имущество в района около столицата, което не се използва от държавната администрация или от правителството в тяхната ежедневна дейност. Този регион обхваща територията между границите на провинциите Онтарио и Квебек и включва градовете Отава, Хъл и голяма площ около тях.

По време на работата ми в комитета, неговите активи се състояха от 800 сгради, включително пет служебни резиденции, между които тази на генерал-губернатора и на министър-председателя, 100 км панорамни пътища, 250 км асфалтирани алеи за отдих, резерват от 40 000 хектара, по-голямата част от който беше дива природа, 17 000 хектара крайградски и градски паркове и голям брой мостове, подпорни стени, мантинели и прочие. Комитетът отговаряше също за къмпинг зони, брегове, екологични демонстрационни центрове, ски писти, игрища за голф и други подобни елементи от инфраструктурата на неговата територия. Правомощията на комитета включваха право на разпореждане със земята, външното проектиране на всички федерални земи и сгради, включително тези на администрацията, благоустройството, развитие на столицата в дългосрочен план и управление на националните фестивали в региона на столицата.

Комитетът разполагаше с личен състав, чийто брой варираше сезонно, но във върховите моменти достигаше 1500 души. При идването ми през 1986 година бюджетът бе 130 млн. к. д., от които 30 млн. к. д. бяха приходи от наеми, разрешителни, входни такси и пр. През следващите четири години поради бюджетни съкращения той беше намален с 25 процента.

Аз бях главен изпълнителен директор на комитета от 1986 до 1990 г. Задълженията ми бяха да управлявам цялостната му дейност. Отчитах се пред председателя - енергичен ръководител с двугодишен стаж на този пост, който напълно подкрепяше необходимостта от усъвършенстване на управлението и пое отговорността за външните отношения и за разработването на дългосрочна програма за столицата (I, пар. 25).

Комитетът имаше репутация на некомпетентна организация, демонстрираща високомерие и нежелание за сътрудничество. Моят предшественик бе обвинен в измама, а наложените бюджетни съкращения изискваха да пренасочим своята дейност и от институция, изграждаща столицата, да се превърнем в институция, поддържаща съществуващата база. Всичко това обезсърчаваше служителите.

Управленският контрол от гледна точка на главния изпълнителен директор

Постъпвайки на работа в една организация, която се опитва да преодолее последиците от действията на предишния, уличен в злоупотреби директор, изискваше

коренно да се промени виждането на организацията за функциите и приоритетите на моята длъжност. Служителите трябваше да разберат, че новото ръководство не само ще "прочисти" организацията от процедурите, позволили извършването на злоупотреби, но и ще проявява голям интерес към начина, по който те вършат своята работа (I, пар. 29 и 30). Това означаваше, че ще се получава информация за текущата дейност и налагаше да се преразгледат основно контролните системи, както и да се дефинира отново информацията, която трябваше да ми се предоставя за контролни нужди (пар. 39).

С цел да установя тези нови отношения, реших, че в първоначалния период ще трябва да управлявам на микро равнище, тоест ще изисквам много подробна информация за всички важни дейности в комитета и няма да се съсредоточавам върху изключенията, оставяйки други да се занимават с подробностите.

Проведох срещи с ръководителите на отделните направления - финанси, автомобилен парк, материални запаси, договори, личен състав, планиране, организация на фестивалите, недвижимо имущество и управление на природните ресурси, и съвместно с тях набелязахме мерките, които трябва да предприемат, за да сложат ред в своите сфери на дейност. Освен това определихме критериите, по които ще се измерва постигнатия напредък, поставихме срокове за изпълнението на план- програмите и уточнихме целите, към които ще са насочени усилията им (I, пар. 32).

Наехме няколко студенти по информатика втори курс, които проведоха при нас практиката си (практически занятия между академичните курсове). Студентите са с много по-творческо мислене и са значително по-евтино платени от компютърните специалисти с опит. На един от тях бе възложена задачата да разработи за мен система за контрол на решенията. Това беше ръководство, или автоматизирана система, която трябваше да регистрира факта, че на определена бъдеща дата даден документ или действие ще трябва да се преразгледа и на съответната дата да напомни това на потребителя (I, пар. 60). При моята система за контрол на решенията, когато сутрин включвах компютъра си, първото нещо, което се появяваше на екрана, бе списък на действията или на документите, които трябва да бъдат преразгледани този ден. Системата позволяваше да изпращам по електронен път моите бележки по тези въпроси до служителите, отговарящи за конкретните задачи, и да изисквам от тях сведения. Те можеха или да ми отговорят по електронната поща, или да ми изпратят необходимия доклад, документ или сведение. След това актуализирах системата и давах следващата дата, на която даденият въпрос да се появи отново на екрана ми. Имаше период, когато системата ми съдържаше 140 различни позиции. Някои биваха преразглеждани веднъж на няколко седмици, други веднъж на тримесечие, а имаше и въпроси, които се ревизираха веднъж годишно. Те бяха от различен характер - финансов отчет, ремонт на покрива на резиденцията на министър-председателя, подготовка за провеждане на голям фестивал.

Висшето ръководство бързо възприе тази процедура и когато им съобщавах, че въвеждам нов въпрос в моята система и бяхме определили конкретна дата, те вкарваха тези въпроси в своите системи, но с по-ранна дата, за да си напомнят, че ще изисквам от тях сведения.

Този механизъм за контрол на решенията, съчетан с обикновените отчети, например по финансови или кадрови въпроси, представляваше моята система за управленски контрол. Бе по-усложнена от системите, използвани от други ръководители, но при тогавашните обстоятелства бе необходима.

Управление на недвижимото имущество

Преходът от "изграждане" към "поддържане" на нашето имущество се усложнява от факта, че ни липсваше нужния опит (I, пар. 49). Дотогава ремонтни дейности са били предприемани само по необходимост, а не по предварителен план. Нещо повече, когато е трявало да се извърши ремонт, намирали са се пари за това. Сега, предвид бюджетните съкращения, ситуацията се беше променила. Още една подробност - знаехме, че голяма част от построената инфраструктура е била изградена приблизително по едно и също време и че скоро щеше да настъпи момента, когато ще са необходими основни ремонти. Управлението на портфейла ни от недвижимо имущество бе доста хаотично.

И този път беше ясно, че не можем да въведем система на контрол, преди да създадем солидна база за управление и да проектираме точна, систематизирана и изчерпателна база данни за нашето имущество. Успяхме да постигнем това, като създадохме група от 15 души, специалисти в областта на пътищата, сградите, парковете и използването на земята, които през следващите 18 месеца посещаваха отделните обекти от нашето имущество, оценяваха тяхното състояние и въвеждаха своите констатации в информационната система. Едновременно с това друга малка група проучваше литературата по тези въпроси и се консултираше с експерти, за да може да определи оптималното време за поддръжка на всеки вид недвижимо имущество, както и финансовите последици, които биха възникнали, ако не се осигури такава поддръжка. Тази информация също беше включена в базата данни (I, пар. 40). Най-накрая резултатите от работата на групата от специалисти бяха преобразувани в десетгодишна инвестиционна стратегия за поддръжка. Едва тогава базата данни за недвижимото ни имущество и методът ни на поддръжка наистина разполагаха с необходимите контролни системи.

Оттук нататък всяка година в годишния ни план и в бюджета ни се включваха съответните проекти от плана за поддръжка. При забавяне на проекти или недостиг на средства, започвахме с най-неотложните нови проекти и променяхме плана според обстоятелствата. През годината се изпращаха доклади на комитета и на висшето ръководство с информация за хода на предприетите през годината ремонтни дейности и препоръки за случаите, когато работата не следваше графика (I, пар. 38). (Както и в КАМР, ние разработвахме проекти с малко по-висока стойност от бюджета ни, за да компенсираме евентуални закъснения). Всяка година отделните обекти се посещаваха от експерт, който проверяваше дали състоянието му не се е променило повече от очакваното. Нашата система за управление на недвижимото имущество вече работеше.

Приходи от наеми

Голяма част от сградите на комитета бяха отдадени под наем като частни жилища, магазини и търговски обекти, складове и ферми. Съществуваща прилична база данни за договорите за наем, цените на наемите и постъпленията от тях (I, пар. 4), но управлението на имуществото създаваше значителни трудности.

Обикновено не се изготвяха доклади за просрочията, а действията, които се предприемаха в такива случаи, не се ръководеха от определена политика. И тук контролните системи трябваше да изчакат решаването на други управленски проблеми. Първата ни стъпка бе да изгответим документ за стратегия, отнасящ се до такива въпроси като неплатените наеми, ремонтите, които трябва да бъдат извършени след нанасянето на нов наемател, както и стандартите, които ще се прилагат при ремонтите на различни категории сгради (I, пар. 40). След одобряването на процедурите, наемателите биваха запознати с тях, а при изтичане на сроковете по наемните договори, се добавяха нови условия в съответствие с новите процедури. Освен това наемите се сравняваха с тези в частния сектор и постепенно се изравняваха с тях.

Започнахме да изготвяме месечни доклади за постъпленията, просрочията с различен период, разходите за ремонти, изтичането на договорите за наеми и свободните сгради за отдаване под наем. Когато преценихме, че е необходимо, извършихме промени в някои от процедурите. В месечните доклади се наблюдаваха проблемните области и се даваха препоръки за коригиращи действия.

Управление на резервати

Собствеността върху големи площи паркове и гори изискваше флората и фауната в тях да бъдат ефективно управлявани. Понякога равновесието между двете се нарушаваше и се налагаше да предприемаме конкретни действия. Ще цитирам два примера.

Резерватът на комитета в по-голямата си част представляваше дива и труднодостъпна природа. Първоначално управлението на горските ресурси изискваше да се правят огледи пеша, което е бавно и недостатъчно ефективно средство за надзор. Въздушните наблюдения са скъпи, а летателните апарати трябва да са съоръжени със специално оборудване. Например последиците от замърсяването и сушата могат да се видят най-добре с инфрачервена фотография. Започнахме да използваме спътникови снимки за контрола и управлението на горите. Получихме цветни и инфрачервени спътникови снимки за петте предшестващи години и създадохме процедура оттук нататък ежегодно да получаваме нови снимки. Сега промените и тенденциите можеха сравнително лесно да се видят и да се предприемат поправителни мерки.

Резерватът бе любимо място за бобрите и макар бобърът да е един от символите на Канада, за грижещите се за горските ресурси те могат да се превърнат в истинска напаст, когато популациите им се увеличат твърде много. Те не само силно намаляват броя на дърветата, но бентовете им наводняват големи терени и унищожават намиращите се върху тях дървета. Бобрите са добри строители на бентове, бързо откриват пробивите

и ги поправят. Все пак понякога бентовете се късат, а това може да има сериозни последствия за инфраструктурата, поверена на Комитета, и за други съоръжения. Пътищата ни често биваха заливани от водите на скъсал се бент.

Въпреки че спътниковите снимки ни бяха от голяма полза при откриването на нови вирозе, често бе твърде късно да спасим наводнените дървета. Благодарение на непрекъснатите наблюдения на уязвимите терени успяхме да забележим строителството на нови бентове, да уловим бобрите и да ги преместим извън зоната на резервата. Потрудно ни беше да решим какво да предприемем, когато те увеличаваха височината на своите бентове, наводнявайки по този начин по-големи площи. Ние не искахме да разрушим всички стени, само да ограничим общата площ на наводненията и общия брой на популацията от бобри. Един от специалистите ни по защита на горите намери решение. Поставихме пластмасова тръба с диаметър 10 см и дължина 7 м в стената, като краят, намиращ се във вира, бе на 4 м разстояние от нея; тръбата бе наклонена нагоре и стигаше точно до повърхността на водата. Ако бобрите се опитаха да увеличат височината на бента, той щеше да "протече" и колкото и да се опитват, нямаше да могат да спрат изтичането на водата. Много скоро те се умориха от опитите си да увеличат височината и миграха на други места. Ето че контрол може да се прилага и към управлението на бобри!

Кореспонденция

Всеки ден комитетът получаваше по около 100 писма - от хората, живеещи в този район, от министри, от други държавни организации и т. н., които третираха най-различни въпроси, от дивите животни до отпускането на нови бюджетни средства. При постъпването ми на работа в комитета, за пощата се грижеше централен секретариат, който я разпращаше до съответните служители и след това преглеждаше отговорите на писмата, които трябваше да се подпишат от председателя или от мен; те отговаряха за това изходните писма да имат подходяща форма, да съдържат необходимата информация и да бъдат подгответи за подпись. Нямаше система за регистриране на писмата и някои или оставаха без отговор, или им се отговаряше след дълго закъснение.

Пазарът предлага различни системи за обработка на кореспонденцията; тази, която ние закупихме и инсталирахме, бе подходяща за дейността ни. Разработихме процедури, отнасящи се до срока за даване на отговор; типовете писма, които ще подписват служителите от различните нива; действията, които трябва да се предприемат, когато например на едно писмо не може да се отговори в рамките на определения срок. След това въведохме в действие системата. Когато отговорът се забавяше, на съответния служител се изпращаше напомнително съобщение, а месечните доклади съдържаха статистика за начина, по който всеки отдел е изпълнил задълженията си относно кореспонденцията.

И в този случай управленският контрол трябваше да изчака, докато се създаде подходяща база данни и се определят съответните процедури.

6. Заключение

Управлението не е възможно без контрол. Всеки аспект от дейността на една организация може да бъде контролиран. Ръководителите са тези, които трябва да определят до каква степен и в каква форма ще се извършва контролът. В организация с дългогодишно добро управление и подходящи системи на контрол може да не се извършват толкова интензивни проверки и прегледи, както в организация, която се опитва да превъзмогне последиците от едно лошо управление. Все пак и в най-стабилните и добре ръководени организации се използват системи, които дават на ръководството гаранции, че всичко се развива нормално и че всички системи изпълняват своите функции.

Когато идвайки в една организация с нездоволително управление, участвуши в преодоляването на недостатъците и наблюдаваш как резултатите се подобряват, удовлетворението е голямо. Печалбата от инвестициите в доброто управление е много висока и тя се измерва не само с финансови постижения, но и с гордостта на служителите и с уважението, което те си спечелват.

УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ: РОЛЯТА НА ЦЕНТРАЛНИТЕ ИНСТИТУЦИИ

(Канада)

от

Джеймс Маккриндъл⁴

Кратко изложение

В тази статия се разглежда ролята на централните институции в създаването на рамка на управленски контрол в държавните учреждения, като се изхожда предимно от опита на Канада. Някои страни използват подобни процедури, докато други прилагат специфични методи за разработване и оповестяване на рамката за ефективен управленски контрол, например посредством върховните контролни институции или чрез конкретни законови предписания.

Водещата роля на канадските централни институции в областта на управленския контрол е в духа на традицията, възникнала преди около 125 години, малко след като Канада получи своята независимост. Освен че определят насоките на финансовото управление и управлението на разходите и човешките ресурси, те предоставят и консултации на Кабинета посредством министър-председателя и от негово име управляват държавната администрация. Последната функция е нещо различно от управлението на правителствените програми, което естествено е задължение на министрите.

Някои централни институции, като например Финансовия съвет (Treasury Board), се отчитат пред канадското правителство, други отговарят пряко пред законодателната власт. Най-важните сред втората група са Сметната палата на Канада (Office of the Auditor General) и Комисията за държавните служители (Public Service Commission), чиято цел е да защитава принципа на зачитане на личните качества при подбора на кадрите, т. е. да не допуска дискриминация при назначаването и служебното повишаване на държавните служители.

Въпреки че канадските централни институции не са разработили действителна рамка за управленски контрол, повечето от характеристиките на управленския контрол, съдържащи се в "Указанията за разработване на стандартите за вътрешен контрол" на ИНТОСАЙ, се съдържат в канадското законодателство и в предписанията на нейните централни институции. Извършените неотдавна реформи в държавния сектор, относящи се до качеството на услугите, отговорността и по-широкото използване на информационни технологии също са в съответствие с принципите на ИНТОСАЙ.

Председателят на Сметната палата има значително влияние върху управленския контрол, въпреки че официално няма задължения за неговото разработване и прилагане. Чрез своите доклади до Парламента и независимите си проучвания върху най-добрите

⁴ Джеймс Маккриндъл, висш служител във Финансовия съвет на Канада, понастоящем е преподавател в Университета Ватерло. Той е бивш заместник-председател на Канадската сметна палата и е отговарял за ръководството на финансовото управление и контрол за министерствата на федералната администрация.

постижения в Канада и в другите страни, той оказва ценна помощ на централните институции и отделните министерства за подобряването на техния контрол.

Въпреки че председателят на Сметната палата оценява като задоволителен вътрешноведомствения контрол в Канада и подкрепя осъществените неотдавна реформи, той открыто изрази загрижеността си за недостатъчното внимание от страна на централните институции към въпросите на управленския контрол, особено по отношение на механизмите, осигуряващи необходимата отчетност в условията на предоставените по-големи отговорности на министерствата.

1. Рамка на управленския контрол в Канада

Правомощия за управленски контрол

Парламентът е най-висшата инстанция за управленски контрол в канадската държавна администрация. Той е върховният законодателен орган и всички други делегирани от него законодателни правомощия имат второстепенен характер. Подчинявайки се единствено на Конституцията и на Хартата за правата и свободите, Парламентът има право да приема всякакви закони по свой избор. В същото време той е делегирал широки правомощия на изпълнителната власт, което осигурява на правителството значителна свобода в изпълнението на неговите отговорности.

Законът за управление на държавните финанси (The Financial Administraton Act) е законодателната основа за управленския контрол. Той включва редица стандарти за контрол, но по-важното е, че съдържа законовото изискване за създаването на постоянен комитет от министри, наречен Финансов съвет (Treasury Board), отговарящ за всички въпроси, свързани с държавната администрация. Той е независим от Министерството на финансите, но работи постоянно в тясно сътрудничество с него и отговаря за всички аспекти на разходната част на бюджета.

Това изискване е необично, тъй като създаването на комитети на министри, известни като комитети на Кабинета, е обикновено прерогатив на министър-председателя, а не на Парламента. Това е така, защото според канадската традиция държавната администрация и свързаните с нея разходи и контрол са първостепенна задача на правителството. Въщност това законодателно изискване бе въведено за пръв път преди 125 години, малко след като Канада получи своята независимост.

Законът за управление на държавните финанси (ЗУДФ) предвижда също Финансовият съвет (ФС) да се председателства от един от отговорните министри в правителството и да включва още четирима министри. Министърът на финансите е по задължение член на съвета, тъй като неговите препоръки и решения имат важно значение за вътрешното планиране и бюджетните процедури в държавната администрация. Тази практика е трайно установена; тя насырчава министрите във Финансовия съвет по време на обсъжданията да подчиняват собствените ресорни интереси в полза на колективните държавни интереси.

Разработване и оповестяване на управленския контрол

С изключение на някои форми на контрол с общо приложение, съдържащи се в ЗУДФ, контролът в по-голямата си част е регламентиран от законодателя в отделни закони, отнасящи се до конкретни правителствени програми, например събирането на данъци и мита. Повечето форми на управленски контрол, включени в рамката за цялата държавна администрация, не са законово регламентирани. Те се разработват и оповестяват под формата на предписания и указания на ФС.

Предписанията на ФС имат статут на нормативни разпоредби, докато указанията съдържат препоръки или примери за успешна реализация. Макар да не са задължителни,

указанията често се използват от инспекторите като стандарти на контрола. Инспекторите не биха имали нищо против използването на други, вариантни указания, стига те да са също толкова резултатни и ефективни.

Предписанията и указанията на ФС се оповестяват в "Ръководство на Финансовия съвет", предназначено за министерствата. ФС издава също и "Справочник за ръководителите", в който на популярен език са описани основните форми на управленския контрол, с които трябва да е запознат всеки ръководител. Съдържащата се в тези и други подобни документи на ФС информация вече е достъпна чрез информационните мрежи на министерствата и учрежденията и може да се ползва от администрацията и гражданите под формата на компакт диск.

Ролята на централните институции

Освен поста председател на Финансовия съвет, ЗУДФ съдържа разпоредби и за длъжността секретар на Финансовия съвет, който има ранг и правомощия на първи заместник-министр, т. е. на най-високопоставения служител в едно министерство. Това доведе до създаването на централна институция, наречена Секретариат на Финансовия съвет (Treasury Board Secretariat), който представлява административният орган на Финансовия съвет за разработване и прилагане на рамката на ФС за управленски контрол в министерствата. Това е в съответствие с указанието на ИНТОСАЙ тази отговорност да бъде възложена на централна организация, чито правомощия се простират над различни държавни учреждения (I, пар. 64).

Въпреки че председателят на Сметната палата официално не е упълномощен или отговорен за управленския контрол, той има значително влияние за разработването и оповестяването му. Това е така, защото освен че оценява от името на Парламента адекватността на управленския контрол и докладва за нередностите или възможностите за подобрения в тази насока, той извършва обширни проучвания на примерите за ефективно действащ контрол в Канада и по света и публикува резултатите от тях в периодични отчети до Парламента. Тези изследвания, както и интересът към тях в парламентарните комисии, предимно Комисията по бюджета (the Public Accounts Committee), са стимул за ФС непрекъснато да подобрява своята рамка на управленски контрол.

Комисията за държавните служители (the Public Service Commission)-независима институция, отчитаща се пред Парламента, определя предписанията за назначаване и развитие на кадрите в държавната администрация. В нейната дейност са вградени елементи на управленски контрол, между които санкции и изисквания за извършване на проверки.

Съпоставка с Указанията на ИНТОСАЙ

Стандартите на ИНТОСАЙ не са систематично включени в рамката на управленски контрол на Канада. Все пак ФС е разработил няколко отделни по-малки рамки за всяка функционална област на управлението, например ръководство и указания за финансово

управление (счетоводство, контрол и отчитане), управление на разходите (съставяне на бюджети и отчитане на изпълнението), управление на договарянето, управление на риска, управление на човешките ресурси и т. н. Съществуват подобни функционални рамки и за вътрешноведомствения контрол и оценката на програмите.

Освен това с цел да допринесе за по-доброто разбиране на контролните задължения на ръководството, секретарят на Финансовия съвет е издал нови указания за контролните функции в държавните организации. Те се определят като съвкупност от най-важните вградени в работния процес процедури, които всяка организация трябва да прилага, за да може:

- да управлява финансовите рискове;
- да предвижда финансовите последици от решенията, преди те да бъдат взети;
- да проследява и отчита финансовите операции и резултатите от всички финансови решения;
- да предотвратява измами, финансова небрежност, нарушаване на финансовите правила и принципи и загуба на активи.

Наблюдение и оценка на управленските контролни системи

Държавният служител с най-висок ранг в едно министерство обикновено се нарича първи заместник-министр (ПЗМ). Той се отчита пред своя министър за ежедневното управление на министерството, за изпълнението на набелязаните от министъра приоритети и за качеството на предоставяните на министъра препоръки за дейността. Освен това той се отчита пред министър-председателя за цялостните си управленски резултати, оценявани ежегодно на базата на критериите на ФС. Въпреки различията в използваната терминология, областите, за които се отнасят някои от критериите, са сходни с тези в Указанията на ИНТОСАЙ за стандарти на управленския контрол. Министър-председателят получава от централните институции съвети за управленската дейност на всеки първи заместник-министр.

В отговорностите на ПЗМ за осъществяване на управленски контрол се включва и задължението ежегодно да подписва с директора по финансовите въпроси Представително писмо (Letter of Representation) до Финансовия съвет и Сметната палата, удостоверяващо точността и надеждността на отчетените финансови резултати на министерството за изтеклата година. Всяко от тези удостоверителни писма се използва от Секретариата на Финансовия съвет (СФС) при изготвянето на годишния финансов отчет на правителството и от председателя на Сметната палата при извършването на проверка върху този отчет. Годишните финансови отчети съдържат счетоводни сметки, по които председателят на Сметната палата дава официално становище, удостоверяващо дали те разкриват вярно финансовото състояние на правителството.

Всяко министерство има също собствена структура за вътрешноведомствен контрол и групи за оценка, които обикновено се отчитат направо пред ПЗМ или пред контролна комисия, председателствана от ПЗМ. Приема се, че техните доклади имат

обществен характер и затова са достъпни за законодателната власт и всички граждани. Следвайки стандартите на ФС, тези групи имат задължението да извършват независими оценки, сходни с тези на председателя на Сметната палата, с изключение на това, че докладите им се изготвят по поръчка на висшето изпълнително ръководство, а не на Парламента.

В допълнение към наблюдението и оценката, извършвани от министерствата и Сметната палата, понякога правителството назначава независими проверки, или чрез Финансовия съвет, или чрез специални експертни комисии извън държавната администрация. Тези доклади са предмет на голям интерес от страна на средствата за масово осведомяване и опозицията, както и от учебни заведения и други заинтересовани страни, и продължават да се цитират и обсъждат години след публикуването им. Пример за това е Кралската комисия по финансово управление и отчетност (Royal Commission on Financial Management and Accountability), която издаде официален доклад с многобройни препоръки за подобряване на управлението и контрола от страна на държавната администрация.

Ресурси, умения и квалификация за използване на управленски контролни системи

Когато служителите на Секретариата на Финансовия съвет разглеждат проекторазходите на министерствата, те се стремят да не допуснат, поради преразпределения и съкращения на бюджета, ограничаване на възможността за поддържане на подходящ управленски контрол от министерствата. Например те могат да решат да не спрат дадена административна мярка, ако сметнат, че това ще доведе до неприемливи рискове за контрола. Пример за това е искането на едно министерство чековете за заплати на служителите да се раздават не от финансовия отдел, а от отдел "Личен състав". Тези чекове се изготвят от Централната служба за плащания на канадската администрация (Receiver General) и се разпращат до финансовите отдели, които трябва да ги раздадат. Макар че това искане можеше да спести административно време и разноски, СФС не го прие, защото то щеше да влезе в противоречие с основния стандарт за контрол - разделение на задълженията (I, пар. 55), тъй като служителите от отдел "Личен състав", които ще изготвят ведомостите за заплати, биха имали контрол върху чековете.

СФС изготвя професионални стандарти за тези, които се занимават със счетоводни и финансово-контролни функции. Негови служители участват в комисии по назначаване и развитие на кадрите, които оценяват компетентността на всички кандидати за ръководни финансови, контролни и надзорни длъжности в цялата държавна администрация.

СФС играе водеща роля и в привличането на кадри в администрацията от университетите и в разработването на програми (квалификация и пренасочване), предназначени за финансови експерти, вътрешноведомствени ревизори и специалисти, извършващи оценка на програми. Освен това той организира курсове за квалификация на ръководители на структури в много функционални области, например управление на

финансите, рисковете и проектите. Тези дейности са в съответствие с общите стандарти на ИНТОСАЙ за гарантиране на коректността и компетентността на тези, които отговарят за управленския контрол (I, пар. 28).

2. Главни отговорности на централните институции

В тази част на статията се разглеждат отговорностите на централните институции, предимно от гледна точка на канадския опит. Важно е да се отбележи, че в различните страни обхватът и правомощията на централните институции зависят от различни фактори, например разделението на правомощията между законодателната и изпълнителната власт и между националната, държавната и общинската администрации.

Когато законодателният орган е делегирал ограничени права на изпълнителната власт и по-голямата част от контрола произтича от закони и разпоредби, приети от Парламента, не е необходимо централните институции да бъдат много силни. Парламентът може да реши, че ръководството и наблюдението на управленския контрол ще се осъществяват по-ефективно от независим орган, отчитащ се пряко пред него, като например върховната контролна институция.

Тъй като канадската система предоставя значителна свобода на действие на изпълнителната власт, администрацията се нуждае от централни учреждения, които да й помогат да осъществява своята роля на "координатор" на всички административни дейности. Това е в съгласие и с една канадска конвенция, според която министрите носят лична отговорност за своите министерства и колективна отговорност, като подчинени на министър-председателя, за управлението на цялата държавна администрация.

Много важна цел на централните учреждения в Канада е разработването на институционални ценности или методи на работа, които да се познават и спазват от всички ръководители и служители в държавната администрация, независимо от характера на техните програми. Всички държавни служители в Канада се приучват да съблюдават високи норми на благоразумие и коректност в техните ежедневни отношения и работа. Естествено наследстването на подобни ценности от централните ведомства влияе благоприятно върху ефективния управленски контрол, а и в Указанията на ИНТОСАЙ се подчертава значението, което има подкрепата на служителите в организацията за ефективния управленски контрол (I, пар. 24).

Въпреки че няма универсален модел на организация и функции на централните институции в различните страни, държавните администрации със сходна на канадската юрисдикция, имат три основни функции. Те се разглеждат по-нататък.

Консултиране на министър-председателя и кабинета

Въпреки че министър-председателят, подобно на други министри, има на свое разположение малък самостоятелен екип, чийто състав се подбира по-скоро по политически критерии, а не според принципите на държавната служба, той се подпомага и от централните институции. Те предоставят на министър-председателя на Канада и на

Кабинета анализи и консултации по въпросите на политиката съгласно по-горе конвенция за колективната отговорност на кабинета в определени области, надхвърляща интересите на отделните министерства.

Информацията и съветите, предоставяни от централните ведомства на министър-председателя, са в подкрепа най-вече на следните негови функции:

- изглеждане на разногласията/постигане на консенсус между министрите по въпроси, поставени за решаване пред кабинета;
- определяне на цялостната организационна структура на държавната администрация и на компетенциите на отделните министерства (за което той има значителни правомощия);
- назначаване и надзор върху висшите държавни служители в министерствата и учрежденията.

Информацията и съветите, предоставяни на Кабинета от централните учреждения, са отражение на неговата колективна отговорност за следните области:

- организация и управление на държавната администрация;
- отношенията между федералното правителство и провинциите;
- изготвяне на бюджетите и управление на разходите.

Един неотдавнашен пример за предоставяне на съвети е свързан с обявяването на масово съкращение с 45 000 души на служителите в държавната администрация, което да се извърши в продължение на три години (това представлява 45 % от общия бройна служителите, но в някои министерства процентът е много по-голям). Преди да бъде обявено това решение, централните учреждения изказаха мнението си на министър-председателя и определения за извършването на тази операция комитет от министри относно действията, които трябва да се предприемат и разходите, които ще са необходими, за да се поощрат голям брой държавни служители да приемат ранното напускане и пенсиониране. Те изразиха виждането си и за евентуалния цялостен ефект върху административното обслужване на населението (предимно на основата на информация, получена от предложението на конкретно министерство за съкращаване на персонала).

Що се отнася до отговорността на централните учреждения, резултатите от работата им се измерват с качеството на предоставяните от тях съвети. Макар понякога да е трудно те да бъдат оценени, има случаи, когато ефектът им е съвсем явен, както в споменатия по-горе пример. След обявяването и началния етап от изпълнението на плана за съкращение, се оказа, че реакцията към поощренията за напускане е много по-голяма от очакваната, което показа, че препоръчаните от централните учреждения поощрения са били твърде щедри. Резултатът беше ненужно високи разходи и проблеми в административното обслужване поради недостиг на служители за кратък период.

Централните институции правят препоръки и за най-добрите кандидатури за висшите постове в държавните учреждения, както и за назначаването на генерални директори в държавните предприятия, известни в Канада като "корпорации на короната" (Crown Corporations).

Те играят важна роля и като консултанти за връзките между федералното правителство и провинциите, както при обсъждането на важни проекти за промяна на Конституцията, така и при съставянето на дневния ред за редовните срещи на министър-председателя с първите министри на десетте провинции.

Друга важна отговорност на централните учреждения е управлението на държавната администрация. Макар да е по-малко афиширана, тази функция също е много важна и реална. Трябва да се отбележи, че тя се отнася до управлението на държавната администрация, а не на правителството. Изпълнява се от най-висшестоящият държавен служител на Канада, който се отчита пряко пред министър-председателя и неговата длъжност се нарича секретар на Личния съвет (Clerk of the Privy Council). Всъщност секретарят е първи заместник (Deputy Head) на министър-председателя.

Парламентът и Финансовият съвет са органите, които одобряват законите и процедурите, регулиращи всички дейности на държавната администрация, но най-важните предложения за реформи в управлението на администрацията произлизат от секретаря на Личния съвет. Признава се, че именно той е този, който ръководи осъществяването на реформите, след тяхното одобряване от Кабинета. Например негова е заслугата за създаването на концепцията и за първоначалната реализация на една от най-важните реформи в историята на канадската държавна администрация, известна под името "Държавна администрация 2000" (Public Service 2000). Тя има за цел създаването на по-modерна държавна администрация, ориентирана към обслужването и използваща най-съвременните и ефективни методи на управление. Освен че ръководи изпълнението на реформата, секретарят на Личния съвет подготвя и официален годишен доклад до министър-председателя за постигнатия напредък в реализацията на целите на реформата "Държавна администрация 2000".

Управление на човешките ресурси

Ролята на работодател на всички държавни служители може да се изпълнява от едно централно учреждение, обикновено по силата на специално създаден за целта закон. Тази роля включва определяне на условията за работа в държавната администрация и класификация на различните нива на възнаграждение. Освен това едно централно учреждение може да представлява правителството в колективните преговори с профсъюзите и да разработва общи за всички министерства програми за обучение и развитие на кадрите. В Канада тези функции се изпълняват от Финансовия съвет.

Централните учреждения на държавната администрация обикновено нямат задължението да разработват стандарти и правила за назначаване на кадри, тъй като законодателят е предпочел тази роля да се изпълнява от негов орган, за да се запази принципа на зачитане на личните качества, т. е. да се гарантира, че държавните служители ще бъдат назначавани на основата на тяхната квалификация, а не на политическите им контакти или други субективни критерии. В Канада това учреждение се нарича Комисия за държавните служители (вж част 1).

Изготвяне на бюджетите и управление на разходите

Тази функция има вътрешен и външен аспект. Тя включва надзор върху финансовите операции на държавата, осъществяван посредством добро финансово управление: разработване на проектобюджета на правителството, контрол върху държавните заеми и управлението на дълга, управление на банковите операции на администрацията, както и разработване и прилагане на законовата и регулативна рамка за данъчното облагане, включително митническите налози. Управлението на разходите е тясно свързано с управлението на бюджета. То включва разработване и прилагане на правителствена система за оценка на проекторазходите на министерствата и разпределение на ресурсите на основата на правителствените приоритети и бюджетния план; консолидиране наисканията за отпускане на средства, които се отправят към правителството, и представяне на разходната част на проектобюджета или на разчетите за одобрение в Парламента. В Канада това е част от колективната отговорност на Кабинета, тъй като според Конституцията разходната част на проектобюджета не може да бъде изменяна от Парламента, който може да провали проектобюджета, само ако свали правителството.

В много страни Министерството на финансите е отделна организация, изпълняваща функции на централна институция за управление на паричните потоци, държавния дълг, системата на централните плащания и бюджетното отчитане. В случая с Канада предписанията и стандартите за тези функции се определят от Министерството на финансите и от Финансовия съвет, докато действителните операции се извършват от обслужващо ведомство - Централна служба за плащания.

Други функции

Освен вече установените функции централните учреждения в Канада имат и някои други административни отговорности, относящи се до области като централното договаряне на доставки за държавната администрация и процедурите, свързани с информационните технологии. Тези дейности са от централно значение, тъй като от тях зависи осъществяването на цели, валидни за цялата администрация. Както бе споменато в част 1, дейности от рода на договарянето също се подчиняват на конкретни стандарти за управленски контрол, разработени от ФС. ИНТОСАЙ е на мнение, че този вид административни дейности съставляват една от групите функции, за които са необходими стандарти за контрол (I, пар. 35).

3. Как се разработва управленският контрол в Канада

В тази част по-подробно са разгледани въпросите, които са представени в резюме в част 1 и до известна степен в част 2, относящи се до разработването на управленския контрол от централните учреждения на канадската държавна администрация.

Законодателна основа на управленския контрол

Законодателството е основата на канадския управленски контрол. В част 1 бе посочено, че Законът за управлението на държавните финанси е основният законодателен

акт, върху който се гради управленския контрол, тъй като той изисква от правителството да създаде специален орган - Финансовия съвет, който да разработва и оповестява контрола за държавните учреждения. В закона са указаны и някои конкретни форми на контрол. Например ЗУДФ съдържа следните разпоредби за контрол върху разпределението на финансови средства:

Договор ... който предвижда извършване на плащане, се счита за невалиден ... ако няма достатъчно свободни остатъчни средства ... по време на финансата година, през която е влязъл в сила договорът.

Първият заместник-министр трябва ... по предписание на Финансовия съвет, да разработва процедури за контрол върху разпределението на средствата и да поддържа документация за резултатите от него.

Този текст забранява на администрацията да сключва договори (да прави разпределение на средствата) с външни лица, ако Парламентът не е гласувал пари за тази цел; той изисква също ПЗМ на всяко учреждение да извърши подходящо осчетоводяване и контрол на разпределените средства в съответствие с указанията на Финансовия съвет.

Парламентът също предписва контрола, който има за цел да запази принципа на разделение на задълженията (I, пар. 54):

Плащане не може да се извърши... без ... упълномощено от съответния министър лице да е удостоверило ... че работата е била извършена...

Разходи по даден бюджетен кредит не могат да се извършват, освен по искане на ... упълномощено от съответния министър лице.

Всяко плащане ... трябва да се извърши под ръководството и контрола на в съответната форма и с необходимата заверка, както е предписано от Финансовия съвет.

Заслужава си да се отбележи, че по-горе цитираната фраза "по предписание на Финансовия съвет" се среща често в канадските закони и смисълът ѝ е да придае на предписанията на ФС статут на правни разпоредби.

Предписанията на ФС по горепосочените закони подчертават строгото разделение на задълженията (I, пар. 54). Всеки министър трябва да възложи на преките разпоредители по всеки бюджет отговорността да удостоверяват, че фактурираните стоки и услуги действително са получени и съответстват на поръчката по отношение на качество и цена. Министърът трябва да възложи и на независимите финансови експерти (които не участват в договарянето на доставките) да: 1) удостоверяват, че към фактурата са приложени необходимите документи, като например заявката за доставка и подписаната разписка за получаване, че подписът на ръководителя е действителен и че извършените разходи са отнесени към съответната сметка; и 2) изготвят и подписват действителното платежно нареждане. Освен това предписанията на ФС изискват Централната служба за плащания да удостоверява истинността на подписа на платежното нареждане преди да издаде чека.

Освен разпоредби от този вид, съдържащи се в ЗУДФ, важни форми на контрол се регламентират и в други закони. Например Законът за държавните служители предписва контрол върху човешките ресурси, който не позволява да се създават нови нива на възнаграждение без одобрението на Финансовия съвет. Съществуват и други закони, отнасящи се до контрола върху конкретни правителствени програми, който е различен от контрола върху цялата администрация, упражняван от Секретариата на Финансовия съвет. Такива са Законът за националното здравеопазване и Законът за митниците и акцизите. Специалните закони имат предимство пред ЗУДФ и указанията на ФС, което понякога създава проблеми за инспекторите, тъй като при извършването на проверки за законосъобразност те трябва да установят кой вид контрол има предимство.

До края на 70-те години задълженията и отговорностите на председателя на Сметната палата бяха регламентирани в ЗУДФ. Вече има отделен Закон за председателя на Сметната палата, който недвусмислено определя независимостта на Сметната палата от правителството. Освен това законът дава право на Сметната палата да бъде независим работодател, свободен от ограниченията на Закона за държавните служители, като по този начин председателят на Сметната палата е в състояние да предлага по-високи заплати от тези в останалата част на администрацията, с което да привлича компетентни инспектори в своята институция. Законът упълномощава Сметната палата да извърши проверки за резултатността на мерките, които се прилагат от администрацията и процедурите, които се използват от министерствата, за оценка на ефективността на техните програми. Това правомощие е изцяло в областта на управленския контрол.

Контрол, произтичащ от законодателството

При разработването на управленския контрол първата задача на Финансовия съвет е да осигури изпълнението на вече съществуващите в законодателството стандарти на контрол. Всъщност много от законовите контролни стандарти изрично изискват получаването на указания от ФС относно тяхното прилагане, тъй като съдържат уговорки от рода на "по предписание на Финансовия съвет", цитирани по-горе.

Ролята на ФС е да спомогне за по-доброто разбиране и правилното прилагане на тези задължителни изисквания, за да се изпълнят целите, за които са били създадени. Освен това той следи отделните изисквания да се формулират по такъв начин, че да се допълват взаимно, а да не си противоречат (I, пар. 11). Например един стандарт на контрол, съдържащ се в текст на закон, забранява изразходването на собствени средства от министерствата без разрешение от законодателя, докато друг стандарт предоставя специални правомощия на министерствата за изразходване на постъпленията от продажбата на неизползваното имущество. В този случай в Ръководството на Финансовия съвет се обяснява, че второто правомощие обезсила първото. С цел да се избегнат проблемите, свързани с интерпретацията на стандартите, ФС извършва редакция на първоначалните текстове на разпоредбите, изгответи от законодателя.

При разработването и оповестяването на рамката от стандарти Финансовият съвет има също задачата да даде подробни указания на министерствата, за да могат те да осмислят систематично законовите изисквания. Задължително е например да се спазват

едни и същи счетоводни принципи, за да се прилага единен сметкоплан в цялата държавна администрация. Макар това изискване да не е законово регламентирано, то трябва да се съдържа в указанията на Финансовия съвет, за да се спазят разпоредбите на ЗУДФ, според които администрацията представя заверени годишни счетоводни отчети. В противен случай няма да е възможно да се обобщават всички финансови операции, извършвани от държавната администрация.

След като се определят целите на процедурите за изпълнение на всеки закон, експерт от Секретариата на Финансовия съвет трябва да реши колко подробни да бъдат директивите за прилагане. В някои случаи са достатъчни само общи указания; в други методът на прилагане може да е от особено важно значение и следователно трябва да бъде разписан в процедурата. Например законов стандарт за контрол, забраняващ извършването на плащания без одобрение от законодателя не изиска допълнителни указания, докато за прилагането на стандарт, който гласи, че администрацията трябва да отчита счетоводно и задълженията, които биха възникнали при определени обстоятелства, може да са необходими по-подробни указания, тъй като става въпрос за доста сложна област, която не се разбира напълно от повечето държавни служители.

В зависимост от законовата разпоредба, указанията на ФС до министерствата относно изпълнението на всеки отделен закон могат да имат рестриктивен характер - например министерствата да нямат право да отписват дълг, надвишаващ определена сума без одобрението на ФС; или пък разрешителен характер, когато на учрежденията се дава право да взимат такса за ползването на някакъв обществен обект. И в двата случая, с цялата си отговорност за управленския контрол ФС оценява риска от евентуално неизпълнение или злоупотреба, или пък обратно, възможността, която предоставя стандартът, и след това изготвя съответното предписание.

Секретариатът на Финансовия съвет прецени, че когато става дума за отписване на дългове съществува значителен риск това да стане преди да са направени сериозни усилия за събирането им. Затова ФС предписа, че преди да извършат отписване на дълг, министерствата трябва да изпълнят редица задължителни процедури, между които създаване на комисия, чиято роля е съгласно установени от ФС критерии да оспорва всяко предложение на министерството за отписване на дълг, за да се гарантира, че са били предприети всички възможни мерки за събирането на дълга. В случая с таксите ФС реши, че министерствата трябва да бъдат насырчавани да получават такси за ползването на различни обекти и затова въведе стимул, изразяващ се в правото им при следващото разпределение на бюджета да получават кредити в размер на реализираните допълнителни приходи от таксите.

Контрол, произлизащ от централните институции

Освен предписанията, осигуряващи изпълнение на законовите стандарти за контрол, ФС има право да въвежда и допълнителни предписания в рамките на общите си правомощия за осигуряване на добро управление. За тази цел той определя дали има слабости по отношение на: 1) защитата на ресурсите от загуби, причинени от разхищения, злоупотреби и лошо управление, грешки, измами и нередности (I, пар. 7); и

2) съответствието между съществуващите предписания и потребностите и възможностите на сегашната и предполагаемата бъдеща среда, включително приоритетите и целите на сегашното правителство.

Превантивният контрол очевидно е функция на риска. Предписанията за контрол върху риска са разработени на основата на вероятността за настъпване на дадено нежелателно събитие (каква е вероятността то да се случи?) и ако настъпи, какви ще бъдат последиците от него (сериозна парична загуба или неудобна ситуация, накърняваща престижа на държавната администрация и правителството?).

Там където рисковете са по-големи, е оправдано да се инвестират повече средства за превантивен контрол, отколкото в областите с по-малки рискове. От друга страна ФС се стреми да изготви такива предписания, които от гледна точка на разходите да са възможно най-ефективни (I, пар. 12). Например неговото предписание за контрола върху заверките и плащанията предвижда върху някои операции да се извършва по-слаб контрол, отколкото върху други. В него се съдържат най-общи указания за контрола, който трябва да се осъществява в министерствата. Когато една фактура е от известен и сериозен доставчик, като например телефонната компания, не е необходимо тя да бъде подробно проверявана, дори когато сумата е голяма, докато фактура за сравнително малка сума от нов и непроверен доставчик трябва да бъде прегледана внимателно. Освен това ФС насырчава министерствата да използват съвременни техники, например метода на статистическата извадка за обработката на цели партиди фактури. Тези методи не са толкова скъпи и често са по-надеждни.

В отговор на новите или променящи се обстоятелства и в духа на инициативата "Държавна администрация 2000" правителството официално обяви, че значително ще намали разходите за контрол, като предостави по-голяма отговорност на министерствата. В резултата на това ФС увеличи делегираните правомощия на министерствата, като промени правовете за одобрение, например долларовата стойност на договорите, изискващи предварително одобрение от ФС. За съжаление при неотдавнашен анализ се разбра, че броят на търговете за държавни доставки е намалял, което показва, че вероятно някои министерства са злоупотребили с новите си права. Ето защо Секретариатът на Финансовия съвет свика срещи с ръководителите на въпросните министерства, за да се установят причините за намаления брой на договорите. Ако се докажат злоупотреби, това ще бъде отразено в оценката за работата на ръководителите (вж Част 1, подзаглавие "Наблюдение и оценка на управленските контролни системи").

Също в отговор на промените, когато правителството реши да бъде пионер в използването на информационни технологии, ФС одобри нова наредба (което не е официално предписание), позволяваща на министерствата да "заемат" средства от един централен резерв и да ги инвестират в нови технологии при условие, че ще изплащат заема с реализираните по този начин спестявания. В действителност при сега използваните счетоводни процедури в държавната администрация, министерствата не могат нито да получават заеми, нито да инвестират средства, затова заемането и инвестирането в този случай се извършва чрез вътрешни преразпределения в рамките на предоставените от закона права. Когато правителството премине изцяло на счетоводство

на основата на прираста (обявено за 2000-та година), тези обикновени търговски процедури ще могат да се прилагат без да са необходими симулации, които са по-малко ефективни и по-рисковани.

Използване на информационни технологии за извършване на по-добър и по-ефективен контрол

Стремежът към използване на нови информационни технологии поставя пред Секретариата на Финансовия нови предизвикателства по отношение на контрола. Този стремеж идва както от ръководителите в държавния сектор, които чрез технологиите искат да намалят разходите и да подобрят обслужването, така и от тези, които имат търговски отношения с правителството, например банки и големи корпорации, използващи модерни технологии. Разбира се администрацията и нейните ръководители непрекъснато получават предложения от големи доставчици на хардуер, софтуер и телекомуникационни услуги. В отговор на тези предизвикателства ФС насъкоро разработи и издаде нови предписания за получаването на разрешения и потвърждения по електронен път, както и редица стандарти за обмяна на данни и електронен трансфер на парични средства. С одобрение на Парламента той направи промени и в ЗУДФ, за да се разрешат плащанията, получаването, трансфера и депозирането на парични средства изцяло по електронен път; досега тези операции изискваха физически доказателства като документи или компютърна лента.

Секретариатът на Финансовия съвет е на мнение, че контролът е по-ефективен, когато е вграден в обичайните управленски дейности, а не се налага отвън и съответно не се възприема като бреме. Технологиите улесняват този процес. Така например в канадските министерства сега се извършва експеримент с една експертна система за командировки. Тя позволява пълна автоматизация на издаването на разрешения и други документи за служебни пътувания, контролът върху които е голямо бреме за административните ръководители. Новата система изиска държавният служител да попълни молба за командировка на компютъра си и да изпълни всички процедури само с едно просто натискане на бутона на мишката, отговаряйки на серия елементарни въпроси. Ако той избере вариант, за който не е упълномощен, на екрана се появява съобщение, посочващо правилото, което не позволява да се извърши въпросното действие. Ако може да се получи допълнително разрешение от началника на пътуващия служител, програмата разяснява на кандидата как да го получи чрез електронната процедура за получаване на разрешения. Пример за такова допълнително разрешение е когато трябва да се наеме по-голяма кола, отколкото позволяват обичайните процедури.

За няколко минути пътуващият служител попълва молбата за командировка и получава всички данни за цената, разрешението и правомерността на искането си. Тази експертна система за командировки след това става основата за бързо попълване на молбата за получаване на командировъчни средства и за проверката на тяхната основателност. Възможно е да се приведе и обратният аргумент, ако се замени тази система с правила за ползване на дневни командировъчни разходи, контролът ще бъде по-добър. Този аргумент би означавал реорганизация на целия процес, каквато Секретариатът на Финансовия съвет би трябвало да предприеме, преди да препоръча

използването на нови технологии. Всъщност той постъпи точно така и извърши пилотно проучване в едно от министерствата, което показа, че методът на дневните командировъчни разходи е по-малко ефективен, тъй като при него значително се увеличават общите разходи за пътуване.

Освен експертните системи за контрол се разработват и други проекти за използване на информационни търговски техники, като обмяна на данни и трансфер на парични средства по електронен път. При тези автоматизирани механизми за контрол също се получават разрешения и потвърждения по електронен път и те са съпроводени от подходящи методи за сигурност като шифриране и дешифриране с помощта на лични и обществени пароли. Подобно на експертните системи, те също дават възможност за по-добър контрол, тъй като се намалява вероятността от грешки, защото информацията се въвежда в системата само веднъж, а не няколко пъти от различни лица и организации.

Контролът, осъществяван чрез т. нар. "електронни търговски операции" е много по-удобен от ръчния контрол или частичния компютърен контрол. Той осигурява и по-добро управление на паричния поток, което е друг важен вид контрол. Канадската държавна администрация използва този контрол за: 1) събиране на данъци в размер на милиарди долара, при което фирмите и физическите лица вече могат да представят данъчна информация и да извършват съответните плащания или да си възстановяват данъчния кредит по електронен път; 2) събиране на удържките върху заплатите в размер на милиарди долари, при което големите работодатели трябва да представят по електронен път всички удържани суми в долари и съпътстващата информация за удържаните суми - данъка върху общия доход на всеки служител, задължителните отчисления за пенсионно осигуряване и вносите за фонд "Безработица"; и 3) изпращане на поръчки до доставчици по електронен път, без да се използва каквато и да е документация, проследяване изпълнението на доставките, приемно-предавателни протоколи, разрешения за извършване на плащането.

Като се има предвид необходимостта от намаляване на разходите и същевременно от подобряване на обслужването и контрола, появата на новите технологии е благоприятно събитие, тъй като те предлагат различни възможности за осъществяване на по-добър и по-ефективен контрол. Тук споменах само някои от предимствата, но макар досега да не е имало значителни неуспехи, съществува известно опасение, че в желанието си да използват нови технологии някои министерства може прекалено прибързано да въведат изцяло нови големи системи или да направят промени в съществуващите, без да обрнат необходимото внимание на проектирането на вградени контролни функции в съответствие със стандартите на ФС.

Задоволяване на изискванията за специчен контрол в отделните министерства

Секретариатът на Финансовия съвет не разработва изолирано своите предписания. Той провежда широки консултации с министерствата, които ще ги прилагат, за да се убеди в тяхната разумност и ефективност и, което е много важно за децентрализираните институции, че те ще бъдат достатъчно гъвкави, за да могат да се използват при различни

обстоятелства. Секретариатът на ФС се консултира и с професионални асоциации като например институти на счетоводителите, за да е сигурен, че използва най-съвременните и практични методи за постигане целите на предписанията за контрол. При значителни промени в предписанията, той често се съветва с председателя на Сметната палата, но винаги с разбирането, че каквото и виждания да изрази той, те няма да се отразят на правото му да извърши независима проверка върху предписанието, след като то бъде приложено.

Секретариатът на Финансовия съвет отделя голямо внимание на изискванията на отделните министерства за специален контрол или на основателните им молби да бъдат изключени от общата рамка на управленски контрол. Това доказва, че поради различния характер на правителствените програми и дейности много често се налага някои от видовете контрол, които са в юрисдикцията на ФС, да бъдат адаптирани към конкретните нужди. Ако едно министерство успее да докаже, че освобождаването му от контрол ще подобри изпълнението на програмата или ще спести средства в дадена ситуация, СФС се опитва да задоволи исканията, при условие, че не се създават значителни допълнителни рискове.

СФС показва, че е склонна да проявява гъвкавост в своите предписания в случая с едно министерство, което значително забавяше депозирането на големи парични суми от далечни източници, тъй като според разпоредбите на ФС подобни трансфери трябва да се правят само веднъж на пет дни, за да се спестят трансферните разходи. Това правило обаче е било установено по време, когато подобни парични трансфери се правеха за много малки суми. Както изтъкна и министерството, разходите на администрацията за лихви бяха много по-големи, отколкото разходите за трансфер, а освен това рисък от кражба се увеличава, когато такива големи суми се държат на едно място. Ето защо ФС освободи министерството от задължението да спазва това правило.

В други случаи появата на нови обстоятелства в някои министерства принуждават ФС да търси законодателна промяна, ако исканите изменения не са в рамките на неговите правомощия. Пример за това са споменатите по-горе промени в ЗУДФ, извършени с цел да се улесни електронната банкова дейност. Първоначално такива промени в контрола се правеха единствено за да се даде възможност на данъчната администрация да извършва електронни търговски операции и по този начин да реализира значителни спестявания и да подобри обслужването на клиентите. По-късно подобни искания бяха отправени и от много други министерства.

4. Фактори, влияещи върху управленския контрол в Канада

Отговор на промените

За да се отговори на промените в окръжаващата среда, е необходимо непрекъснато да се усъвършенства управленският контрол, както се посочва и в Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 15). Засега ситуацията в Канада не е напълно задоволителна. Макар че теоретично някои от последните управленски реформи трябваше

да заздравят управленския контрол, в действителност председателят на Сметната палата е много загрижен за реалното състояние на тази дейност.

Както бе споменато в Част 2, последните реформи в сектора на държавното и общинското управление бяха съсредоточени върху подобряване обслужването на населението. Изходна точка в усилията за постигане на тази цел е предоставянето на по-големи правомощия на ръководството, съчетани с по-голяма отговорност. За да се осъществи това, е необходимо да се определят по-ясно правомощията и да се въведе по-добро планиране и отчитане на резултатите. В това отношение СФС разработи и оповести специални рамки за:

- планиране на дейността, според която министерствата се задължат да представят годишни стратегически планове, съдържащи най-общи разяснения за начина, по който възнамеряват да постигнат програмните цели и резултати, и за метода, по който ще измерват тези резултати (досега министерствата представяха подробни планове за отделните разходни статии и дейности и смятаха, че това дава стимул на ФС да ги управлява отгоре на микро-равнище);
- качество на услугите, изискваща министерствата да отделят повече внимание на качеството на услугите, предоставяни на гражданите или в някои случаи на ведомството от гледна точка на тяхната достъпност, удобство и цена (а от тази тази година се включва и изискването министерствата да публикуват своите стандарти за обслужване);
- финансовата отговорност, определяща критериите за различни категории на управлението (които министерствата могат да приспособят към своите собствени програми и специфични обстоятелства), с цел да се осигури финансова отчетност отдолу нагоре, като се започне от отделното ведомство и се стигне до Парламента (представляващ всички данъкоплатци като цяло).

Отговорност за рамката на управленски контрол

Рамката за отговорностите, разработена от ФС, включва и нови критерии за съответните отговорности на министерствата към Финансовия съвет (които им помагат да изпълнят изискванията на неговите предписания) и отговорността на ФС по отношение на качеството и ефективността на неговите рамки. Например ако председателят на Сметната палата установи, че министерствата срещат големи трудности в прилагането на дадено предписание на ФС, това значи, че в самата рамка има грешки или пък че не се контролира по подходящ начин.

Един от последните значими примери за отговорността на ФС се отнася до злоупотреба с предписанието за съкращаване на държавни служители чрез предоставяне на специални поощрения за напускане. Вместо да съкратят работни места, министерствата използваха тази разпоредба, за да уволнят служители, които по тяхна преценка работеха непродуктивно, но тяхната работа си оставаше и трябваше да се върши. Когато парламентарната Комисия по държавните сметки, чиято основна функция е

да оценява докладите на председателя на Сметната палата по въпросите на управленския контрол, се запозна с неговия доклад на тази тема, тя потърси отговорност от секретаря на ФС за липсата на контрол, който да ограничи ефекта от неспазването на предписанията (в продължение на три години), струващ на данъкоплатците стотици милиони долара. Макар че този въпрос не беше публично разискван, може да се каже, че грешката в предписанието се състоеше в това, че при съставянето му не беше взета под внимание основателната нужда на министерствата да съкратят служителите, които работят непродуктивно.

Програма за използване на информационните технологии

Наред с новите рамки Секретариатът на ФС публикува и програма за подобряване работата на държавната администрация чрез използване на информационни технологии. Този документ е адресиран към държавните учреждения и обществеността и формулира редица принципи, стандарти и цели, свързани с по-широкото използване на информационни технологии за подобряване ефективността и качеството на вътрешната администрация (в рамките на министерствата) и на услугите, които министерствата предоставят на гражданите. В Предговора на Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 1), се признава необходимостта да се разчита все повече на автоматизираните технологии.

Програмата набляга най-вече върху използването на нови методи от типа на реорганизация на процесите като предпоставка за инвестиране в информационни технологии. Предвижда се и широко сътрудничество с частния сектор и другите нива на администрацията при разработването и използването на информационните технологии за подобряване на ефективността и услугите. За да се постигнат тази и други цели на програмата, бяха създадени няколко комисии и съвети, един от които е Консултивен съвет за информационен прогрес (Advisory Council on the Information Highway).

Идеята на програмата за съвместна работа с частния сектор и другите нива на администрацията е похвално. Наред с възможностите, които предлага, тази инициатива поставя и сериозни предизвикателства пред СФС по отношение на новия управленски контрол, поради съществуващите големи рискове. Ръководителите в държавната администрация, които се заемат с тези задачи, често са с недостатъчна квалификация или опит в управлението на договори, проекти и рискове, за да гарантират, че интересите на администрацията ще бъдат изцяло защитени. Освен това администрацията няма законовото право да се ангажира с подобно сътрудничество без разрешение от Парламента, тъй като според канадското законодателство съдружникът отговаря изцяло за дълговете на другите участници в проекта. Следователно ръководителите трябва да са сигурни, че съвместните инициативи не водят до юридическа обвързаност между съдружниците.

Насърчаване на самоконтрол у ръководителите

Въпреки че тази цел не е официално регламентирана, рамките, целящи да модернизират държавната администрация, би трябвало да допринесат за разработване на по-добра рамка за управленски контрол, тъй като те изискват по-голяма отговорност и отчетност във всяко министерство и насърчават използването на нови, съвременни методи, които помагат на ръководителите сами да се контролират, вместо да бъдат надзорявани от централните институции и от експерти в министерствата. Ръководителите вече започват да използват експертни информационни системи и методи за получаване на потвърждения и разрешения по електронен път, позволяващи им да взимат компетентни решения, без да е необходимо да познават в подробности административните процедури.

Осъвременяването на контрола и идеята за самоконтрол променят и самата роля на централните институции по отношение на министерствата: от ръководна тя вече става подпомагаща, насочваща и координираща. Централните институции полагат големи усилия за насърчаването на ръководителите да се самоконтролират, вместо да бъдат контролирани отгоре. Общо взето тяхната цел преди всичко е да дават напътствия за най-добрите прилагани на практика процедури на управленски контрол в съответствие със законодателната рамка и съществуващите цели и намерения на правителството. Преходът от силен централизиран контрол към самоконтрол от страна на ръководителите е ясно посочен в Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 1).

Загриженост на председателя на Сметната палата

По принцип председателят на Сметната палата на Канада подкрепя реформата "Държавна администрация 2000" и произлизашите от нея различни инициативи. Въпреки това той изрази пред Парламента загрижеността си, че централните институции не са разработили специална рамка за контрол върху тези реформи. Въпреки че не се позовава на ИНТОСАЙ, на практика той е за прилагането на рамката за управленски контрол, разработена от ИНТОСАЙ, към държавната администрация на Канада.

Той смята също, че макар съществуващият контрол досега да е бил достатъчно надежден, той вече не съответства на сегашната среда. Според него въпреки, че делегираните по-големи правомощия и ориентирания към резултатите контрол би трябвало да осигурят по-добро обслужване на гражданите, те съдържат и по-големи рискове, ако не са съпроводени от солиден и добре осмислен управленски контрол. Председателят на Сметната палата има сериозни опасения относно съществуващия според него дисбаланс между независимост и отговорност и все още не е открил механизмите за подобряване на отговорността - предимно чрез информационните системи в министерствата, които могат да покажат как ръководителите използват по-големите си правомощия за вземане на решения.

**УПРАВЛЕНСКИЯТ КОНТРОЛ В ХОЛАНДИЯ: ЗАКОНЪТ
ЗА СОЦИАЛНАТА ЗАЩИТА**

от

**Кристиане Е. П. М. ден Хутинг-Стивънс
Хени С. де Фос-Къорселман⁵**

Кратко изложение

Статията, посветена на холандския Закон за социалната защита (ЗСЗ), описва организацията на управленски контрол в конкретно ведомство - Министерството на труда и социалните грижи, която позволява министърът на труда и социалните грижи, който по закон е задължен да определя, оценява и ако е необходимо, да прави промени в политиката на правителството в социалната сфера, да поеме отговорност за разходите и за тяхното отчитане пред Парламента.

Прилагането на ЗСЗ е добър пример за процеса на определяне на отговорностите, който е част от административната организация, включваща различни инструменти на управленски или вътрешен контрол. Този процес започва с отпускането от Парламента на бюджет за изпълнение на Закона за социалната защита, който се предоставя за разпореждане на министъра на труда и социалните грижи. Както става ясно от статията, управленският контрол е вграден в цялостната законова и административна структура на програмата, а отговорностите на участващите в нейното изпълнение са ясно определени.

На основата на Закона за социалната защита общините отпускат помощи на лицата, имащи право на тях. Правото за получаване на тези помощи, индивидуалните критерии за размера им, както и изискванията за представяне на необходимите документи се определят чрез държавен указ. Всичките 630 общини на Холандия получават авансово месечни субсидии от министерството, които се изчисляват по установена формула за разходите и се оценяват от министерството с помощта на стандартни процедури и анкетни листове.

Всяка година държавни консултанти от името на министерството извършват различни проверки на общините, за да установят как се прилага на практика ЗСЗ. Те осъществяват своята дейност съгласно утвърдени работни указания и изготвят доклад по стандартни показатели. Освен това те представят и годишен доклад, съдържащ информация за всички важни аспекти и по-значителни проблеми в прилагането на програмата. Това се прави с цел докладите да се използват за оценка и ако е необходимо, за промени в политиката на централното правителство относно Закона за социалната защита.

⁵ Кристиане Е. П. М. ден Хутинг-Стивънс е дипломиран експерт-счетоводител. От 1992 г. работи като ръководител на проект в холандската Сметна палата (Algemene Rekenkamer). Преди това има няколко години стаж в одиторска фирма. Хени С. де Фос. Къорселман е експерт-счетоводител. От 1993 г. работи като старши инспектор в холандската Сметна палата. Преди това е работила няколко години в специализираната служба за контрол в Организацията за обществено здравеопазване.

В допълнение към това законът задължава общинския финансов инспектор да представя отчет, който се прилага към счетоводния отчет на общината. Министърът е разработил допълнителен протокол за проверка на контрола, осъществяван от общинския инспектор върху изпълнението на ЗСЗ, за да се увери, че предоставените средства са били използвани по предназначение. Тази процедура вече е част от управленския и вътрешния контрол на Министерството на труда и социалните грижи.

Министерството определя окончателния размер на субсидиите въз основа на справките-декларации за фактическите разходи и резултатите от работата на държавните консултанти и общинския инспектор. След това службата за вътрешноведомствен контрол проверява счетоводните сметки и съответните административни процедури и съставя доклад, чиято цел е да потвърди, че инструментите за управленски контрол на министерството отговарят на изискванията за контрол.

Тези мерки позволяват на министъра да поеме отговорност за бюджетните разходи и да се отчита за тях пред Парламента.

1. Рамка на управленския контрол в Холандия

Правомощия за управленски контрол

Парламентът е най-висшата инстанция за управленски контрол в холандската държавна администрация. Най-важният закон в това отношение е Законът за бюджета и счетоводството, но има и други закони, в които Парламентът е регламентирал инструменти на управленския контрол. Един от тях е разглежданият Закон за социалната защита.

Законът за бюджета и счетоводството възлага важни функции на Министерството на финансите в областта на управленския контрол. То трябва да разработва инструменти и указания за управленски контрол за другите министерства. Тъй като тези правила и разпоредби са много общи, на министерствата се предоставя известна гъвкавост в прилагането им.

Разработване и оповестяване на управленския контрол

Министерството на финансите, съвместно с вътрешни и външни инспектори, е разработило ръководства, съдържащи стандарти за счетоводно отчитане и управленски контрол. Те периодично се осъвременяват съгласно препоръките на "Указанията за разработване на стандарти за вътрешен контрол" на ИНТОСАЙ (I, пар. 66).

Всяко министерство има главен секретар, чиято роля е определена законодателно (чрез кралски указ). Той е най-висшествоящият държавен служител в министерството и отговаря за кадрите, финансите, администрацията и управлението. Всяко министерство има и директор по финансовите и счетоводните въпроси, който отговаря за създаването и въвеждането на управленски контрол в министерството. Главният секретар, директорът по финансовите въпроси и счетоводството, началникът на службата за вътрешноведомствен контрол, заедно с началниците на всички управлениния образуват Комисия по контрола. Тя играе важна роля в разработването и осъществяването на управленския контрол в цялата организация и се занимава с въпроси на финансовото управление, управленския и вътрешния контрол.

Службата за вътрешноведомствен контрол участва и в утвърждаването на изготвените от Министерството на финансите правила и разпоредби.

Ролята на Сметната палата и централните институции на Холандия

Холандската Сметна палата (Algemene Rekenkamer) не е официално задължена да разработва стандарти за управленски контрол. В същото време обаче тя участва косвено във функционирането на управленските контролни системи, тъй като основните обекти на нейните проверки са системите на управленски контрол. Ето защо в резултат на направените от Сметната палата (СП) препоръки, понякога се правят изменения в указанията на Министерството на финансите.

В холандската конституция е казано само, че Сметната палата отговаря за контрола върху държавните приходи и разходи. Висшата контролна институция разглежда като първостепенна задача подобряването на работата на държавната администрация и за тази цел редовно представя пред правителството и Парламента резултатите от своите проверки. За да гарантира, че парите на данъкоплатците се изразходват по най-добрия възможен начин, СП разкрива недостатъците и посочва възможностите за подобрения.

Холандската сметна палата има пълна свобода при вземане на решения за проверки. Тази независимост отчасти се дължи на факта, че членовете на Управителния съвет имат пожизнен мандат и не могат да бъдат освобождавани и сменяни с други при смяна на правителството.

Съпоставка с Указанията на ИНТОСАЙ

Общите и специализираните стандарти в Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 4 и 5) само имплицитно се съдържат в програмите за ревизии на вътрешноведомствените служби за контрол и в ръководствата, разработени от Министерството на финансите, тъй като последните вече съществуваха, когато Указанията на ИНТОСАЙ бяха приети през 1992 г. Холандската Сметна палата участва в разработването на Указанията на ИНТОСАЙ.

Проверка и оценка на управленските контролни системи

Службите за вътрешноведомствен контрол в министерствата отговарят за проверката и оценката на управленските контролни системи. Някои от техните доклади се обсъждат в Комисията по контрол.

Най-отдавнашната и най-важната дейност на Сметната палата е осъществяването на финансов контрол, наричан още контрол върху законосъобразността. Неговата основна задача е одобряването на държавния бюджет. През последните няколко години този вид проверки започнаха да се прилагат и към администрацията и финансовите управления на ведомствата. В действителност проверките на Сметната палата се основават преди всичко на констатациите на вътрешноведомствената служба за контрол в проверяваната организация. С помощта на оценителна процедура Сметната палата установява дали може да разчита на становищата и доклада на службата за вътрешноведомствен контрол в министерството (I, пар. 83 и 84). Напредъкът в тази област през последните десет години е огромен.

В средата на 80-те години министерствата имаха големи проблеми поради слабия управленски контрол в тях, което доведе до значителни забавяния в представянето на годишните счетоводни отчети и в извършването на проверките. Последните разкриха доста нередности. В много случаи бе трудно да се установи дали разходите са били направени съгласно действащите закони и разпоредби. Извършена беше реформа в счетоводството на държавната администрация, отчасти под ръководството на Сметната палата (I, пар. 66), която имаше за цел:

- да подобри административните процедури и управленския контрол в министерствата;
- да засили вътрешноведомствения контрол (контрола в министерствата);
- да ускори разпространението на (финансова) информация както в рамките на федералното правителство, така и между правителството и Парламента;
- да усъвършенства процедурата по представяне на бюджета.

Тази реформа доведе до големи подобрения в областта на администрацията, контрола и счетоводното отчитане. Сега счетоводните отчети се правят ежегодно, проверяват се от вътрешноведомствения ревизор, който изготвя и ревизорски доклад. Понастоящем процедурите на управленски контрол във всички министерства отговарят на минимума от задължителни изисквания.

Сметната палата оповестява своите констатации в докладите си. Министърът на финансите изготвя консолидиран бюджет на всички министерства, който представлява държавният бюджет и след това го представя за одобрение на Сметната палата. Ако въз основа на проверките за законосъобразност възникнат някакви възражения, те трябва да бъдат разгледани преди Парламентът да е одобрил държавния бюджет.

Признаването на даден разход за основателен от Сметната палата не означава, че средствата са били целесъобразно изразходвани. За тази цел СП извършва проверки върху резултатите, чрез които установява дали средствата са използвани правилно от гледна точка на максимална икономичност, ефикасност и ефективност. Сметната палата се стреми в проверките си да постига баланс между контрола върху законосъобразността и контрола върху резултатите.

За проверките върху резултатите няма законово определени санкции. Въпреки това Сметната палата може да публикува своите заключения и да продължи да упражнява контрол върху даден министър, като проследява резултатите от направената проверка.

Ресурси, умения и квалификация за прилагането на управленските контролни системи

Всяко министерство трябва да осигури на своите кадри необходимите за изпълнението на задълженията им ресурси и квалификация. Това означава, че всяко министерство трябва да разполага с ръководствата и указанията на Министерството на финансите. Но още по-важно е да се назначат най-добрите кадри. Ето защо е необходимо за всяка длъжност да се определи необходимата квалификация и да се предоставят достатъчно средства за наемане на необходимия персонал. Главният секретар на всяко министерство отговаря за политиката по назначаване на кадри. Министерството на финансите организира обучение по практическото използване на ръководствата и указанията за управленски контрол.

2. Управленски контрол и Законът за социалната защита

Чрез представянето на един конкретен казус, тази статия доказва как управленският контрол в едно министерство може да се организира по такъв начин, че да даде възможност на министъра да проверява разходите и да ги отчита пред Парламента. (Проверките на Сметната палата се основават предимно на управленския контрол.) Става дума за помошите, предвидени в Закона за социалната защита. Това са най-големите социални помощи, изплащани от общините, и заедно с помошите по Закона за семейните надбавки, които се отпускат от специална служба, те са обект на най-строг контрол от страна на министерството. Други видове помощи (за безработица, болест и инвалидност) се предоставят от независими организации на работодатели и служители, като отчисленията се правят от заплатите.

Преди да разгледаме използваните процедури не е излишно да направим преглед на бюджетната система, да обясним основните характеристики на помошите, предвидени по Закона за социалната защита, и да представим в общи линии този закон.

Бюджетната система

Министерствата или държавните учреждения са част от централната администрация. Те помагат на отделните министри да изпълняват отговорностите си по най-добрая възможен начин. Всяко министерство отговаря за осъществяването на важни обществени функции, например за здравеопазването на населението (Министерство на здравеопазването, благосъстоянието и спорта) или за поддържане на националната инфраструктура (Министерство на транспорта и комуникациите).

В Холандия всеки министър разполага с годишен бюджет за финансиране на предварително определени дейности. В края на годината той отчита пред Парламента бюджетните разходи. Финансовата отговорност на министерствата е основен принцип на холандската демократична система.

С цел да се осигури финансовата им отговорност, холандските министерства са задължени да създадат такава административна организация и управленски контрол, които да им позволят да контролират и отчитат разходите по предоставения бюджет.

Целеви субсидии

Целеви субсидии се наричат конкретно определени средства, предоставяни от държавата на общините, които се предвиждат и вписват в годишния бюджет на съответното министерство.

"Целеви субсидии" е събирателно понятие за онези плащания от държавата към по-нисшестоящи организации, които обикновено имат конкретно предназначение, определено от централното правителство. Организациите, които ги получават, не могат свободно да разполагат с тях и да ги използват по свое усмотрение. Те трябва да спазват указанията и разпоредбите, отнасящи се до всеки конкретен вид субсидия. Всъщност

тяхната свобода на действие е ограничена в рамки, установени в съответните закони и разпоредби. В Холандия това е известно като "съвместно управление" - по-нискостоящите организации изпълняват своите функции в името на държавата, а тя определя правилата, които те трябва да спазват в своята дейност. Важно е да се отбележи обаче, че макар по-нисшестоящите организации да отговарят за изпълнението, държавата - в частност министерството, което разпределя субсидиите - отговаря за целесъобразността и законосъобразността на извършваните разходи. Както бе отбелязано, тези разходи се вписват в разходната част на бюджета, който министерството ежегодно изпраща на Парламента.

По принцип целевите субсидии се отпускат като авансови плащания с последваща корекция. Окончателното определяне на субсидиите от министерството и изравняването на разликата (положителна или отрицателна) става постфактум, тоест след като община е отчела изразходването на субсидиите.

Закон за социалната защита

Законът за социалната защита е в сила от 1 януари 1965 г. С въвеждането му правителството пое задължението финансово да подпомага всеки холандски гражданин, който не може да осигури своя жизнен минимум. Този закон представлява последно средство за социална защита, което кандидатите могат да използват, ако нямат право на други социални помощи. През 1994 година 510 000 души получиха финансова помощ по силата на Закона за социалната защита.

Прилагането на Закона за социалната защита и контролът върху него са сложни процеси. Първоначално неговото функциониране беше просто и помощите за всички, имащи право на тях, се определяха на основата на еднакви критерии. След средата на 80-години вследствие на промени в закона размерът на помощите бе поставен в зависимост от индивидуалните обстоятелства за всеки получател. По този начин се получиха големи различия в размера на предоставяните помощи. Преди да бъдат изплатени средствата, трябва много точно да се определи категорията, в която попада потенциалният получател. Понякога могат да възникнат злоупотреби или грешки, тъй като различните категории дават право на различни по размер помощи.

Очаква се за 1995 година средствата по Закона за социалната защита да възлязат на повече от 11 милиарда гулдена, от които 90 % ще бъдат предоставени от държавния бюджет, а 10 % - от общините.

Цялостната отговорност за прилагането на Закона за социалната защита се поема от министъра на труда и социалното дело. Той съответно е отговорен и за надзора върху прилагането на закона от общините. Министърът трябва да се отчита пред Парламента за своята надзорна дейност и за всички приходи и разходи, основаващи се на Закона за социалната защита, включени в бюджета на министерството. Освен това той е задължен по закон да определя, разработва и оценява политиката на правителството в областта на социалното осигуряване. Тази отговорност се определя по следния начин:

Правителството (в случая Министерството на труда и социалните грижи) отговаря за общото равнище на социалната защита, за съобразяване на помощите за социална защита с рамката на националната политика и за осигуряване най-доброто възможно изпълнение на нормативните актове на централно равнище.

Основата на управленския контрол върху Закона за социалната защита са самият закон и свързаните с него отговорности на министерството.

3. Основни аспекти на прилагането на Закона за социалната защита

Изпълнение

По силата на Закона за социалната защита ежемесечно общините получават авансови суми, предназначени за финансиране на помощите, които те от името на държавата изплащат на правоимащите граждани. Министерството изчислява месечната авансова сума на основата на приблизителен разчет на разходите, изготвен от съответната община.

Общините отговарят за изплащането на помощите по Закона за социалната защита. Освен това те имат задължението периодично да проверяват дали при промяна на индивидуалните обстоятелства на дадено лице не се налага корекция в размера на получаваната от него помощ. Нещо повече, те трябва да работят активно с подпомаганите по този закон граждани и да ги насърчават в намирането на работа с цел да се намали броя на получаващите помощи за социална защита.

Окончателното изравняване на авансовите суми, получени от общините, става впоследствие. За тази цел в рамките на определен срок след изтичането на годината всяка община представя на министерството справка-декларация за фактическите разходи, към която се прилага и доклад на общинския инспектор. Министерството оценява декларацията и след това определя разликата между действителните разходи и авансово отпуснатите суми и я изплаща на общината или я изисква обратно от нея.

Министърът на труда и социалните грижи отчита дейността на министерството в своя годишен счетоводен отчет, в който са представени и всички приходи и разходи по Закона за социалната защита. Както бе посочено, годишните счетоводни отчети на министерствата съдържат и доклади на вътрешноведомствените ревизори.

За да може министърът да даде отчет за приходите и разходите, произтичащи от Закона за социалната защита, той трябва да е сигурен, че те са точни и законосъобразни. Това от една страна означава, че съдържащата се в счетоводния отчет на министерството информация относно Закона за социалната защита трябва да е вярна и точна, а от друга - че приходите и разходите съответстват на разпоредбите на Закона и на други отнасящи се до тях нормативни актове.

Процедурата, която следва Министерството на труда и социалните грижи, включва три основни етапа:

- авансово отпускане на средства от министерството за общините (отговорността е на приското ръководство);
- оценка и окончателно определяне на действителните разходи въз основа на констатациите на общинския инспектор и работата на държавните консултанти (отговорността е на приското ръководство);
- проверка на бюджетната сметка на министерството от вътрешноведомствената служба за контрол (отговорността е на служителите).

По-нататък подробно се разглеждат първите два етапа. Свързаните с тях процедури, които министерството трябва да следва, са формулирани в официални документи (I, пар. 43). Те посочват в кой момент какви действия трябва да се предприемат, кои отдели и служби имат отношение към този процес и как трябва да се документират извършваните действия.

Тези процедури включват различни видове вътрешноведомствен контрол, например: пряк надзор, разделение на функциите, водене на документация и пр. Приското ръководство има задължението да създаде и приложи на практика тези процедури. В духа на Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 2) структурите за управленски контрол в разумна степен гарантират на министъра, че се изпълняват поставените цели, а именно извършване на правилни, икономични, ефикасни и ефективни операции, отговарящи на изискванията на закони, разпоредби и указания на ръководството.

Някои от основните инструменти за управленски контрол, използвани от министъра за осъществяване на вътрешен контрол, са:

- Държавен указ, определящ правото за получаване на помощи за социална защита, индивидуалните обстоятелства, влияещи върху размера на помощите, и изискванията за представяне на необходимите документи;
- Указания за обработка на молбите, описващи процедурните стъпки, които трябва да се следват от всички общински служители;
- работни инструкции, предназначени за държавните консултанти по социалното осигуряване, позволяващи им да установят дали общината е действала законосъобразно (за справка гореспоменатия Държавен указ);
- стандарт за съдържанието на доклада, изготвян от държавните консултанти по социално осигуряване;
- матрица на разходите, по която се определя размера на сумите, които авансово ще се отпускат на общините;
- Протокол за контрола върху прилагането на Закона за социалната защита, предназначен за общинските инспектори;
- стандарт за съдържанието на доклада, изготвян от общинския инспектор;
- стандартни процедури и въпроси за вътрешноведомствена оценка на авансово предоставяните суми;

- стандартни процедури и въпроси за вътрешноведомствена оценка на действителните разходи;
- стандарт за честотата и степента на осъществявания вътрешноведомствен контрол;
- мандат на службата на вътрешноведомствен контрол.

Службата за вътрешноведомствен контрол също участва в разработването на описанията и стандартите и след това проверява дали са спазени необходимите процедури.

Авансово отпускане на средства

На 630-те общини в Холандия ежемесечно авансово се отпускат целеви средства. Оценяването на представените от общините разчети на приблизителните разходи и определянето на сумите, които ще бъдат авансово отпуснати, се извършва по сравнително лесен начин. Ако общините са изпълнили определени задължителни изисквания и приблизителните разчети на разходите отговарят на очакванията, авансовите суми се определят въз основа на предварителните изчисления на разходите. Министерството трябва да одобри извършването на плащанията.

Мерките за вътрешен контрол имат за цел:

- плащанията да се извършват само след като се направи оценка на разчетите за разходи;
- средствата да се привеждат на общината, за която са предвидени;
- да се води точен и пълен отчет за авансово предоставените суми;

При авансовото отпускане на средства почти няма рискове поради няколко причини. Първо, става дума за рутинна и сравнително прости дейност, включваща само няколко по-сложни оценителни процедури, която освен това е и автоматизирана. Второ, всякакви грешки в изчисленията и изплащането на авансовите суми могат да бъдат коригирани с помощта на последващото изравняване. На последно място, законовите разпоредби за определяне на авансовите плащания са малко на брой и спазването им не представлява трудност.

Изчисляване на разходите и окончателно определяне на субсидиите

Дейността на министерството

Както бе споменато, действителното изплащане на помошите по Закона за социалната защита се извършва от общините. Министерството само осъществява надзор върху плащанията. С помощта на различни инструменти то може да установи дали дадена община е спазила изискванията на различните закони и разпоредби. Използваните инструменти включват:

- надзор и контрол, осъществяван от държавните консултанти, въз основа на който те изготвят доклад по образец за всяка представена от общините справка-декларация за фактическите разходи;
- контрол от инспекторите в общините, въз основа на който те изготвят доклад, прилаган към справката-декларация за фактическите разходи.

На основата на получената от процедурите за контрол информация министерството е в състояние да определи окончателния размер на субсидиите. Много важно е да се осъзнае значението на процедурите за контрол. Благодарение на тях министърът може да отчита пред Парламента разходите на средства, предоставени от министерството за общините. Преди да определи окончателния размер на субсидиите, министерството трябва подробно да се информира за действията на общините. Това означава да получи отговор на редица въпроси:

- Законни ли са действията на общините от гледна точка на Закона за социалната защита?
- Отпусканите от общините помощи по Закона за социалната защита действително ли се изплащат на лицата, имащи право на тях?
- Точния размер на полагащите им се помощи ли получават тези, които имат право на тях?
- Приложени ли са доклади на инспекторите от всички общини към справките-декларации за фактическите разходи?
- Изчерпателно и вярно ли са попълнени справките-декларации за фактическите разходи и одобрени ли са от общините?
- Вярно и своевременно ли се отчитат авансовите плащания и изравняванията в справката-декларация за фактическите разходи?
- Включените в декларацията действителни разходи наистина ли са по Закона за социалната защита?
- Правилно ли се отчитат всички разходи, например възстановените средства, които са били неправилно изплатени?
- Благоприятно ли е становището на инспектора, изразено в доклада, приложен към справката-декларация за фактическите разходи и няма ли допълнителни забележки, които да дават повод за неблагоприятна оценка? В случай, че докладът на инспектора е неблагоприятен, взети ли са подходящи мерки?

Министерството отговаря на тези въпроси, като черпи информация от работата на държавните консултанти и общинските инспектори.

Контролът върху изразходването на субсидиите и окончателното им определяне съдържа много рискове, най-вече поради сложността на закона и възможностите за злоупотреби и грешки. Освен това различните административни разпоредби, действащи в различните общини допълнително затрудняват задачата на министерството.

Ролята на държавните консултанти

За да може да контролира прилагането на Закона за социалната защита от общините, министърът на труда и социалните грижи е назначил 180 държавни консултанти по въпросите на социалното осигуряване, които работят в цялата страна. Те се обучават в процеса на работата; някои са юристи, други са специалисти в областта на държавна администрация. Основните им задачи са:

- да проверяват прилагането на Закона за социалната защита;
- да уведомяват министерството при важни обстоятелства, изискаващи неговата бърза намеса;
- да обсъждат с общините различни въпроси на политиката;
- да осъществяват координация с външни институции, които в по-голяма или по-малка степен имат отношение към Закона за социалната защита.

Следвайки работните указания за своята дейност, държавните консултанти оценяват как общините прилагат закона и дали решенията, които взимат, съответстват на действащите правила. Всички общини ежегодно се проверяват по този начин. Най-напред консултантите извършват "кабинетно проучване" на писмената информация, предоставяна на министерството, което им позволява да определят в кои общини се налага да се извърши по-задълбочено разследване.

В резултат на "кабинетното проучване" и други допълнителни разследвания консултантите изготвят доклад по образец, който се прилага към справката-декларация за фактическите разходи на всяка община. Освен това те правят препоръки, които или са адресирани към конкретна община, или са с по-общ характер. Централно внимание в тези доклади се отделя на въпроса дали общините спазват задължителните изисквания при прилагането на закона (I, пар. 24). Както бе споменато, съществува голям риск от злоупотреби и грешки. Изчисленията на равнището на злоупотребите варират. Така например през 1993 година според няколко проучвания те бяха между 7 и 25 % от разходите. В Закона за социалната защита и в правилника за неговото прилагане, изгotten от Министерството на труда и социалните грижи, се казва, че общините трябва да полагат големи усилия за предотвратяването на злоупотреби и грешки и в случай че не изпълняват правилно задълженията си, субсидиите им ще бъдат намалявани. Освен това са предвидени санкции за лицата, опитващи се да си служат с измама. Общината може да намали и дори да спре помощите им, а неправомерно получените средства трябва да бъдат върнати.

Освен тези годишни доклади, имащи важно значение за окончателното определяне на субсидиите за общините, консултантите трябва да изготвят и годишен доклад, в който да описат всички важни моменти и по-значителни затруднения в прилагането на закона, с цел да се оценят и ако е необходимо, да се променят мерките, предвидени по Закона за социалната защита (I, пар. 38). Тези доклади помагат също на министъра да отговори на различните реакции на холандските граждани.

На последно място, държавните консултанти провеждат и извънредни проучвания по теми, които обикновено се определят от министерството, относящи се до конкретни аспекти от прилагането на закона. Те изготвят ежегодно и план за дейността си през следващата година.

Проверка от общинския инспектор

За министерството е много важно да знае дали общините спазват процедурите и управляват добре своите финанси, тъй като именно процедурите са в основата на представяната от тях справка-декларация за фактическите разходи. Министерството обаче не прави тази проверка само. Според холандската конституция всяка община е задължена да изготвя годишен счетоводен отчет, който заедно със съответните административни процедури, се проверява от инспектор. Той прилага своя доклад към счетоводния отчет на общината.

За министерството е от особено значение как общинските инспектори осъществяват този законово регламентиран контрол и как изготвят своите доклади. То трябва да е сигурно, че отпусканите по ЗСЗ субсидии за общините се изразходват правилно, и по-конкретно че справката-декларация за фактическите разходи е вярна-достоверна и законосъобразна. За тази цел министерството е разработило допълнителни правила за проверка на контрола, осъществен от общинския инспектор. Обичайният контрол, основаващ се на Закона за местното самоуправление, определящ отговорностите на общинските органи, е недостатъчен. Допълнителните правила са формулирани в Протокола за контрол върху Закона за социалната защита, съдържащ конкретни разпоредби за този закон и изискващ съставянето на доклад от инспектора, който да се прилага към справката-декларация за фактическите разходи. В резултат на това контролната процедура, извършвана от общинския инспектор, вече е неразделна част от управленския и вътрешния контрол на Министерството на труда и социалните грижи.

Докладът на общинския инспектор, който се прилага към справката-декларация за фактическите разходи се основава на проучване на управленския и вътрешния контрол в общината, на създадената административна организация и на това колко често общината е проверявала правото на лицата да получават помощи. Министерството вече е получило отговор от държавните консултанти на въпроса дали общината спазва законите и наредбите.

Окончателно изравняване на субсидиите

Въз основа на докладите от държавните консултанти и общинските инспектори Министерството на труда и социалните грижи прави оценка на получените от общините справки-декларации за фактическите разходи. За тази цел то използва поредица от стандартни въпроси. Ако се забележат някакви нередности или неточности, декларацията за разходите може да бъде коригирана или да се предприемат допълнителни стъпки.

Конкретните мерки са подробно описани в официален документ, с който са запознати всички общини (I, пар. 38).

Окончателният размер на субсидиите се определя от финансовия отдел на министерството (I, пар. 54), като се извършват следните действия:

- уведомява се общината;
- авансовите суми се прехвърлят от откритата за тази цел специална сметка;
- разликата между действителните разходи и авансовите плащания се изплаща на общината или се изисква обратно от нея;
- плащането или възстановяването на сумата се обработва във финансовия отдел.

В допълнение към това могат да се наложат и допълнителни условия. Например ако държавният консултант е открил нередности в дадена община, тя може да представи своята справка-декларация за фактическите разходи, но се задължава да промени определени аспекти от своята дейност. Назначава се последваща проверка и ако общината не желае да сътрудничи, част от субсидията може по-късно да бъде обратно изискана, например при изчисляването на справката-декларация за следващата година. През 1994 г. министерството приложи такива мерки в 65 случая и субсидиите за тези общини бяха намалени с около 10 млн гулдена (0.1 %).

Оценка на вътрешноведомствения ревизор

Службата за вътрешноведомствен контрол (обслужваща министъра) извършва ежегодна проверка на счетоводната система на министерството и изготвя доклад, който се прилага към отчета на Министерството на труда и социалните грижи. Във финансовите документи на министерството се правят съответните счетоводни записи, които са основата на годишния счетоводен отчет, представян от ревизора пред Парламента. За да може да направи оценка на разходите по Закона за социалната защита, вътрешноведомственият ревизор трябва да изпълни следните действия:

- Преглед на изпълнението на бюджета. Той проверява дали всички разходи и приходи са законни и дали счетоводните сметки отговарят на изискванията. Под "законност" се разбира спазването на всички законови разпоредби при изпълнението на закона.
- Авансови плащания. Вътрешният ревизор проверява дали министерството правилно е изчислило авансовите суми и дали е налице съпътстващата документация. След това той установява дали авансовите суми са били правилно обработени във финансовия отдел.
- Окончателно определяне размера на плащанията. Най-напред вътрешноведомственият ревизор оценява процедурите и качеството на извършената от държавните консултанти работа. След това проверява дали държавният консултант и министерството са предприели съответните действия по отношение на нередности в общините.

Целта на този контрол е да потвърди, че министерството е използвало по подходящ начин работата на държавните консултанти, тоест че са изпълнени изискванията за вътрешен контрол.

Вътрешноведомственият ревизор проверява работата на общинските инспектори по доклада и справките-декларации за фактическите разходи и за целите на вътрешния контрол. Работата на общинските инспектори е от голямо значение за министерството като цяло и особено за вътрешноведомствения ревизор.

Вътрешноведомственият ревизор прави ежегодна оценка на функционирането на вътрешния контрол чрез проверки на определен брой общини (около 10 процента). Тези проверки се състоят в провеждане на дискусия за запознаване със ситуацията, преглед на документацията, заключителна дискусия и изготвяне на доклад.

Обичайната проверка може да се замени с "частична оценка", ако са изпълнени следните изисквания:

- В предходната година е извършено обичайното проучване и констатациите от него позволяват на службата за вътрешноведомствен контрол да използва доклада на общинския инспектор, без да е необходимо да се предприемат допълнителни мерки.
- Няма информация (например от докладите на държавните консултанти), че ситуацията през година, която ще се проверява, се е променила или влошила.
- Докладът на общинския инспектор е одобрен. (Ако не е одобрен, възможно е общинският инспектор да не е изпълнил добре задълженията си и в такива случаи инспекторът от министерството търси причините за неодобрението на доклада.)
- Констатациите от други процедури на контрол не съдържат информация, че ситуацията се е влошила. Има се предвид както прегледа на работата на държавните консултанти от страна на вътрешноведомствената служба за контрол, така и проверката на установените в министерството процедури. Въпреки че оценката на тези две дейности цели най-вече откриването на слабости в работата на общинските инспектори, тя може да разкрие и по-особени ситуации. След това се взема решение дали е наложително да се извърши пълна проверка на документацията по тези въпроси.

Въз основа на различните проверки и "частичната оценка" службата за вътрешноведомствен контрол оценява надеждността на доклада на общинския инспектор, приложен към справката-декларация за фактическите разходи, а също така и процедурите, използвани в неговата работа.

Накратко, вътрешноведомственият ревизор определя до каква степен общинските инспектори спазват изискванията на закона и на други нормативни актове при извършването на проверки. Освен това той трябва да прецени доколко докладите на общинските инспектори отразяват вярно тяхната работа, дали съдържат всички констатации, които биха били от интерес за министерството и дали посочват информация за последствията от техните заключения.

Най-накрая вътрешноведомственият ревизор оценява действията на министерството по отношение на справките-декларации за фактическите разходи. Тук важното е да се провери доколко самото министерство е спазило установените процедури. Ако са разкрити нередности, били ли са предприети необходимите мерки и правилно ли е била определена окончателната сума на субсидиите?

При проверката на счетоводното отчитане се използват обичайни стандарти, част от които е проверката на авансово отпусканите субсидии и разходи по Закона за социалната защита. Двата основни въпроса в този случай са дали приходите и разходите в бюджета на министерството са направени съгласно действащите закони и разпоредби и дали съответстват на счетоводната система на министерството.

ПРИМЕРИ ОТ ПРОГРАМАТА ЗА ПЪТНО СТРОИТЕЛСТВО

(Германия)

от

Д-р Детлев Шпарберг¹

Кратко изложение

Във Федерална република Германия управленският контрол в държавната администрация е задача както на самото ръководство, така и на външните проверки, извършвани от Федералната сметна палата (Bundesrechnungshof), която осъществява надзор върху създаването и прилагането на ефективни системи на управленски контрол в администрацията.

В администрацията по пътно строителство управленските контролни системи определят финансови граници за всички важни решения; винаги когато тези граници се надхвърлят, се изисква допълнително разрешение.

Изключително важно е да се прилагат ефективни системи на управленски контрол при присъждането на договори, тъй като незаконните действия в тази област се увеличиха много през последните години. Опитът ни показва, че от строг управленски контрол се нуждаят три вида фалшификации: фиксиране на цените, промени в резултатите от търговете и тайни споразумения.

Работата по проекти за държавно строителство се възлага на участник в търга, представил най-ниска оферта. Когато участниците се споразумяват помежду си кой ще представи най-ниската оферта, те подкопават състезателния характер на търга и заблуждават институцията, която присъжда договора. Фиксирането на цените на практика води до завишаване на цените по договорите, стигащо до 40 % над реалните пазарни цени. Администрацията засилва управленския контрол, за да предотврати фиксиране на цените. Федералната сметна палата (ФСП) се е ангажирада сериозно с този проблем и посвещава голяма част от работата си на него.

Преди да бъдат присъдени договорите, отделните участници в търга често се опитват да променят офертите си. В Германия съществуват специални разпоредби за сключване на договори, които предписват как трябва да се присъждат договорите. Съвсем скоро ФСП извърши широкообхватна проверка на процедурите по обявяване на търгове и присъждане на договори за проекти в областта на строителството. Проверката разкри различни нередности в процедурите и в управленския контрол в проверените учреждения. Около 40 % от офертите съдържаха нередности, криещи сериозна опасност от несправедливо провеждане на търговете.

¹В качеството си на член на Федералната сметна палата авторът отговаря за контрол върху разходите в пътното строителство в Германия. Изложените тук виждания са лично мнение и не ангажират Федералната сметна палата.

Тайно споразумение означава, че отговорен държавен служител от учреждението, което ще присъди договора и участник в търга тайно си сътрудничат, за да осигурят на дадената фирма предимство пред другите конкуренти в процедурата по присъждане на договора. Напоследък този вид непозволено сътрудничество между организатори и участници зачести, тъй като планирането в областта на строителството стана по-сложен процес, а контролът върху него не е адекватен. Подобни случаи на измама могат да бъдат забелязани само от специалисти с високи професионални умения. Ето защо все повече нараства ролята на управленския контрол за предотвратяване на подобна практика. За въпросните служители ще бъде все по-трудно да влизат в тайни споразумения с участници в търга, ако бъде наложено строго спазване на всички правила и разпоредби, а тяхното прилагане се следи от управленския контрол. Освен това, понеже им е известно, че рисъкът от разкриване се е увеличил, много служители се въздържат да се ангажират с такива незаконни действия, които могат да доведат до отрицателни последствия.

Друга важна област от голямо финансово значение е изплащането на фактури. Тези фактури съдържат огромно количество подробни изчисления и изискават щателен преглед. С цел максимално да затрудни допускането на грешки и измами, германската администрация е създала няколко системи на управленски контрол. Принципите, съдържащи се в тях, не са валидни само за областта на пътното строителство; те са в общи линии еднакви за всички администрации. Основният принцип на управленски контрол тук е строгото разделение на отговорностите. Във всяка отделна операция участват най-малко двама, а обикновено и повече от двама служители, като всеки има различна и точно определена отговорност. Това прави невъзможно даден служител да извърши плащане без участието на други служители.

Подходящият управленски контрол е много важен за дейностите в пътното строителство, а разбира се и за други области. Макар в германските учреждения от сектора на пътното строителство вече да се прилага една много добра и широкообхватна система на управленски контрол, непрекъснатият надзор е крайно необходим. Той е преди всичко задължение на ръководството, а освен това е в негов интерес, тъй като една строга система, правилно прилагана, е единствената възможна гаранция за безпроблемното функциониране на администрацията.

1. Рамка на управленския контрол в Германия

В тази част са представени основните характеристики на структурата на управленски контрол в Германия. С цел да се улесни сравнителното представяне на практиката в различни страни, в това въведение се разглеждат шест основни области.

Правомощия за управленски контрол

В Германия няма институция, която да е задължена да разработва и оповестява стандарти за системи на управленски контрол в държавните организации. Всяко министерство и всяка държавна организация отговарят за своя собствен управленски контрол и за създаването на системи на управленски контрол. Все пак като се има предвид структурата на държавната администрация (описана по-долу), основната отговорност за разработването и оповестяването на стандарти за управленски контролни системи в държавните организации се възлага на по-високите нива на администрацията.

Разработване и оповестяване на управленския контрол

Стандартите за управленски контрол не са установени със закон. Те могат да се определят от конкретната администрация в зависимост от нейното ниво във властта. Тъй като германската система е йерархична, правомощията за вземане на подобни решения са разделени между различните нива на администрацията. Така една инстанция от по-ниско ниво може да създаде управленски контролни системи за сферата на нейната отговорност, една държавна организация от по-високо ниво - за подчинените на нея администрации, и едно министерство - за всички държавни организации под негово управление. Следователно системите на управленски контрол се определят от дадена администрация, за да бъдат използвани от самата нея или от всички подчинени на нея организации.

Йерархичната структура също оказва влияние върху въвеждането на системи на управленски контрол. Обикновено една по-висша инстанция може да нареди на по-нисша инстанция да въведе конкретни системи на управленски контрол и да надзира тяхното прилагане.

Тази система дава на ръководителите на държавни организации достатъчно гъвкавост в приспособяването на стандартите към техните собствени управленски нужди. Винаги досега по-нисшите администрации са имали право по собствена инициатива да въвеждат управленски контролни системи и от тях не е имало сериозни оплаквания за липса на гъвкавост.

Ролята на централните институции

Федералната сметна палата (ФСП) - върховната контролна институция на Германия, няма законово право вследствие на извършена проверка да издава указания или разпореждания на държавната администрация. По време на обичайните си проверки тя

преценява управленските контролни системи, като за тази цел може да извърши и специални проверки. Тя проверява дали са създадени необходимите ефективни управленски контролни системи и дали те правилно се прилагат. Тези проверки също показват дали самата администрация използва своите управленски контролни системи, за да следи отговаря ли работата ѝ на съответните стандарти. ФСМ проверява също и прилагането на различни счетоводни процедури, управлението на човешките ресурси и надеждността на автоматизираните системи за обработка на данни.

Въз основа на резултатите от проверките ФСП прави препоръки на съответната администрация и/или министерство. Администрацията сама решава дали да изпълни или не тези препоръки. При сериозни случаи, когато препоръките не се изпълняват, ФСП може да извести за това Парламента чрез годишния си доклад или в извънреден доклад до Парламента или парламентарна комисия.

Общо взето централните институции като Министерството на финансите нямат по-големи правомощия в това отношение отколкото ФСП. Тяхна задача е по-скоро бюджетирането и отчитането, и в по-малка степен - действителното изпълнение на различни дейности и надзора върху изпълнението с помощта на системите на управленския контрол.

Придържане към Указанията на ИНТОСАЙ

В общи линии германската държавна администрация изцяло следва подготвените от ИНТОСАЙ "Указания за разработване на стандарти за вътрешен контрол". Разбира се, винаги има случаи, при които управленските контролни системи са недостатъчни или не се прилагат изцяло. Някои от тях са описани по-нататък. Все пак, доколкото ФСП разполага с информация за това, няма области, изцяло лишени от управленски контролни системи, каквито се изискват от ИНТОСАЙ.

Наблюдение и оценка на управленските контролни системи

Ръководството е основният потребител на управленски контролни системи. Ето защо би следвало на първо място самото то да наблюдава функционирането на тези системи. Още повече че вътрешно-ведомствените ревизии проверяват дали се прилагат системите на управленски контрол. Ролята на външния контрол, осъществяван от ФСП, е описан по-горе.

ФСП не разполага с механизъм за наблюдение на различните управленски контролни системи в германската държавна администрация. Освен това няма и специализиран отдел, отговарящ за въпросите на управленските контролни системи. По този начин всеки отдел отговаря за управленските контролни системи в проверяваната от него администрация. Все пак резултатите от различни проверки създават общото впечатление, че управленските контролни системи в Германия работят ефикасно и са ефективни от гледна точка на разходите. Досега ФСП не се е сблъсквала с действително неефективни или скъпи системи на управленски контрол и просто няма основания за упреци към държавната администрация в това отношение.

Ресурси, умения и квалификация за прилагане на управленски контролни системи

Всяка администрация трябва да направи необходимото, за да е сигурна, че ръководителите и служителите разполагат с ресурси, умения и програми за квалификация, без които не биха могли да прилагат ефективни управленски контролни системи. Ако има недостиг на служители, този въпрос трябва да се отнесе към повишестоящата администрация, която на свой ред ще го насочи към съответното министерство. Ако и въпросното министерство е на мнение, че са нужни още служители, то трябва да включи този проблем в бюджетните си разчети за следващата година. Програмите за квалификация обикновено също са отговорност на дадената администрация. Различни държавни институции или частни компании, субсидирани от правителството, предлагат достатъчно и ефикасно обучение за държавни служители.

2. Системи на контрол в Германия

Във Федерална Република Германия има две основни нива на контрол и няколко различни поднива.

Административен контрол

Годишните бюджетни разчети са законовата основа върху която администрацията управлява очакваните постъпления и разходите. По този начин годишните разчети на бюджета ограничават администрацията и дават право на Правителството, Парламента и Федералната сметна палата /ФСП/ да упражняват контрол върху нея.

Управленски контрол

Самата администрация е задължена да упражнява надзор върху действията си в собствен интерес. Това тя извършва преди всичко чрез управленски контрол. Основната задача на управленския контрол е да осъществява надзор върху целесъобразността и законността на действията на администрацията. Това става чрез:

- Предварителен контрол, или проверки *a priori*. Предварителният контрол разглежда административните и финансови действия преди те да бъдат извършени. Това означава, че всички действия или само някои от тях трябва да бъдат заверени от ръководителя на администрацията или от негов представител.
- Текущ контрол: Това е обичайният управленски контрол на административното ръководство, чрез който администрацията упражнява надзор върху себе си. Той включва както финансови аспекти (изпълнение на бюджетните разчети), така и административни или управленски характеристики (изпълнение на графиците).
- Последващ контрол, или проверки *a posteriori*: Последващият контрол представлява проверка "постфактум". Това е главно контрол на ефективността, контрол върху постигнатото или преглед на резултатите. Той е от изключително важно значение за администрацията, за да е наясно дали постигнатите резултати

съответствуват на първоначалните или на коригираните планове, дали въпросните дейности трябва да се променят и дали има някакви емпирични данни, които могат да се използват в бъдеще.

Вътрешен контрол

В повечето страни вътрешният контрол е част от управленската система за контрол. Той е управленски инструмент за надзор върху посочените по-горе цели, даващ увереност, че администрацията функционира както трябва. Във Федерална република Германия вътрешният контрол е част от външния контрол. Въпреки че вътрешноведомственият контрол е неразделна част от дейностите на държавните учреждения, инспекторите, които го извършват, следват професионалните и технически указания единствено на ФСП. Те се отчитат само пред ФСП и не могат да изпълняват други професионални разпореждания. По тази причина вътрешният контрол в Германия се нарича предварителен контрол, но не в смисъла на *a priori* контрол, а защото се извършва преди проверките на ФСП.

Вътрешният контрол в областта на пътното строителство е съсредоточен главно върху финансовите ревизии и проверките по редовността на финансовите операции. След като фактурите се изплатят от централизираната федерална парична служба те се събират и изпращат на съответната служба по вътрешноведомствен контрол. Ревизорите, извършващи вътрешен контрол, обикновено веднъж годишно проверяват фактурите в своята служба или на място в съответната местна служба .

Вътрешноведомственият контрол е много важен за ръководството, тъй като актът от вътрешната ревизия може да разкрие общи слабости. Все пак, както вече отбелязахме ръководството не може да използва вътрешноведомствените ревизори за целите на управленския контрол.

Външен контрол

Външният контрол се извършва от ФСП, която е независим държавен орган, натоварен с функцията да извърши проверки на държавните дейности и операции, да докладва своите констатации и да дава съвети и препоръки на изпълнителната власт на основата на опита си от проведените проверки. През 1995 година нейните инспектори (480 на брой - около 410 инспектори и 70 члена на Палатата) е трябвало да проверят, разходи за около 500 милиарда германски марки.

Както вече отбелязах по-горе Федералната сметна палата прави проверките си с помощта на ревизорите от вътрешноведомствения контрол. Но дори с тяхната помощ разходите не могат да се проверят по най-изчерпателния начин.

Политически контрол

Всяка година бюджетните разчети се обсъждат и одобряват от Парламента. Това дава възможност на Парламента да упражнява политически контрол върху Правителството, тъй като Парламентът отпуска средствата, необходими на Правителството да изпълнява своите програми.

Този политически контрол се упражнява най-вече от Бюджетната комисия. ФСП присъства на нейните заседания и дава съвети на тази важна комисия на базата на своя опит от ревизиите. Друга форма на политически контрол се упражнява по-нататък от Комисията по държавните сметки, която е подкомисия на Бюджетната комисия. Тази комисия, в която ФСП има право на изказване, се занимава с докладите на ФСП.

3. Управленски контрол - вътрешни проверки

Вътрешноведомственият контрол често се смесва с управленския контрол. Все пак вътрешните проверки не трябва просто да се приравняват към управленския контрол в държавните учреждения или към контрола върху дадена организация, който обхваща всички форми на оперативния или управленския контрол в рамките на организацията. Управленският контрол служи като инструмент и подкрепа на висшето ръководство и гарантира, че дейността се извършва съобразно изискванията.

Дори когато е ефикасен, управленският контрол не може да замени независимите и изчерпателни вътрешни проверки, чийто предмет е от по-общ характер. От друга страна, вътрешните проверки също не могат да заменят управленския контрол. Те имат различни цели и различни начини за тяхното осъществяване. Управленският контрол е насочен повече към ежедневния контрол на рутинните операции и ефикасността и ефективността на извършваната работа. В германската система вътрешните проверки обикновено са съследоточени върху ревизия на касата и проверка на точното водене на сметките. Обикновено за проверка на ефикасността и ефективността остава твърде малко време.

4. Значение на управленския контрол за външните проверки

ФСП има широка законова власт за упражняване на контрол върху управлението на федералните финанси, така че да не останат области извън финансовия контрол. Все пак на практика не е възможно да бъде извършен всестранен контрол предвид на обема на годишния бюджет на Федералната република и на общия брой на държавните служители от една страна, и на броя на инспекторите, работещи за ФСП, от друга, дори ако се вземат предвид вътрешноведомствените инспектори, които подпомагат ФСП при извършването на проверки.

Дори когато в проверките си ФСП използва метода на статистическите извадки, тя не е в състояние да покрие целия диапазон от различните подотчетни обекти. Ето защо този метод не позволява да се изработи изчерпателно становище за редовността на федералните финансни операции.

Следователно е необходимо да се намали както броя, така и предмета на проверките. В съответствие със Закона за федералния бюджет ФСП може по свое усмотрение да ограничи обхвата на проверките и да се въздържи от проверка на определени сметки. Това намаляване на контролната дейност не трябва да се извършва произволно, а по определен ред и професионално.

Кое намаляване на контролната дейност обаче е правилно? Кои области могат да бъдат изключени от проверките без потенциално да се причинят вреди? Отговорът на тези въпроси води автоматично до управленския контрол. ФСП може да намали своя контрол в тези области, където е убедена, че управленският контрол функционира правилно и е в състояние да разкрие евентуални грешки и слабости в действията на администрацията. Това е показател за голямото значение на ефикасния управленски контрол за външните проверки, извършвани от ФСП.

ФСП се занимава с управленския контрол по два начина. Първо, тя използва своето влияние, за да осигури всички правила и разпоредби, относящи се до работата на държавната администрация, да бъдат включени в правилника за управленски контрол. Това е възможно, защото според германската система е необходимо да се извършат консултации с ФСП преди да бъдат приети административните разпоредби относно изпълнението на Закона за федералния бюджет; а когато става дума за разходи обикновено се позовават на този закон. Тази важна процедура дава право на ФСП да се намеси на един по-ранен етап и евентуално да предотврати неприемливи решения.

Второ, при редовните си проверки ФСП има задачата да установи дали стриктно се спазват правилата за управленски контрол. Освен това тя преценява дали управленските контролни системи трябва да бъдат подобрени или опростени.

5. Управленски контрол в администрацията на пътното строителство

Юридическият статут на държавните органи по пътно строителство

Преди да навлезем в подробностите на управленския контрол, упражняван от органите по пътно строителство, трябва да се разясни какъв е юридическият статут на тези служби и цялостната дейност по изграждането на пътища в Германия.

Когато се дискутира проблема за пътната мрежа, имам предвид само федералните междуградски пътища, които се поддържат от федералното правителство. Федералните междуградски пътища - федералните аутобани и магистрали - са предназначени да обслужват трафика на дълги разстояния. Освен това съществуват и местни, или общински пътища, за които отговарят отделните провинции (Lander). Основната разлика е в тяхното финансиране. Федералните междуградски пътища, с малки изключения, се финансират от федералното правителство (вж. таблица 1). Другите се финансират от провинциите, градовете или общините, в зависимост от това кой отговаря за тях. Естествено начинът на финансиране влияе върху извършвания контрол. Тъй като ФСП е отговорна за проверката на федералните разходи, тя отговаря за контрола върху федералните междуградски пътища.

Въпросът кой плаща за тези главни пътища е сравнително прост. По-труден е въпросът кой ги строи и поддържа.

Германия е федерална република, тоест конституционен съюз, в който както федерацията, така и отделните провинции са юридически лица. Заедно, те образуват Федерална република Германия. В германската конституция е записано, че Федералната република е собственик и строител на федералните междуградски пътища и тя е натоварена със задачите по изграждането и развитието на федералните аутобани и магистрали. В тази област Федералната република има законодателна власт, която е уредена в Закона за федералните пътища. Тя включва всички правни въпроси като например класификация, спецификация, подновяване на класификацията и обединяване на федералните междуградски пътища, както и отговорност по изграждането, общественото и специалното ползване, правните отношения и финансирането на тези пътища.

Все пак за планирането, изграждането и поддържането на федералните междуградски пътища отговарят съответните провинции. В това отношение те действуват от името на Федералната република и отговарят за всички административни въпроси. Това означава, че те създават служба или система от служби за изграждането и поддържането на тези пътища. Съответно, те поемат административните разходи за тези служби, за техните заплати и т. н. Те също така поемат разходите за планиране на пътищата, които могат да бъдат значителни. Федералната република плаща действителните разходи по изграждането, включително материалите, придобиването на земята и разходите за работна ръка, заедно с една допълнителна сума от 3 процента за материални разходи по време на фазата на планирането.

Провинциите са независими при изпълнението на своите задължения. Но Федералната република, в случая Федералното министерство на транспорта все пак има право да определя основните правила и да дава указания при някои отделни случаи. Това става рядко и обикновено общите правила се разработват съвместно с представители на отделните провинции. Съществуват няколко комисии, съставени от експерти на Федералната република и съответните провинции, които се занимават с всички проблеми по изграждането на пътищата и съгласуват решенията. Обикновено на тези срещи присъствува и ФСП и поради това има възможност в ранния етап на този процес да даде своето мнение, на базата на опита си от проверките.

Тази система предлага някои преимущества, но има също така и някои недостатъци. Естествено за провинциите е по-съблазнително да използват федерални пари за изграждането например на пищни мостове и шумоизолиращи стени напоследък много популярни в Германия, които те не биха построили, ако трябваше да ги плащат със собствени средства.

Таблица 1. Задачи и отговорности при изграждането на федерални междуградски пътища

Класификация на пътищата	Собственост и финансови задължения за строеж и поддръжка		Администрация	
	междуселищни и магистрални връзки	международните връзки	междуселищни магистрални връзки	международните връзки
федерални аутобани				
федерални магистрали	федерално правителство	<80 000 ж. федерално правителство >80 000 ж. местни власти	провинция от името на федералното правителство	<80 000 ж. федерална провинция >80 000 ж. местни власти

Системата, чрез която провинцията действува от името на Федералната република, има значение за проверките на ФСП. Тъй като службите за изграждане на пътищата не се издържат от федералното правителство, ФСП не може да проверява тяхната администрация, включително нейната ефикасност и ефективност. Тя може само да критикува администрацията, ако открие отрицателни последици върху федералните разходи. За контрола върху други аспекти отговаря сметните палати на съответните провинции. Все пак техният основен интерес естествено е разходите за провинциите да бъдат колкото е възможно най-ниски; а не да се изразходват по-малко федерални пари. Поради това, когато ФСП прави проверки на управленския контрол в службите за изграждане на пътища, тя среща някои трудности.

Планиране

В областта на пътното строителство планирането е от особено важно значение не само заради самите пътища, а и поради големите разходи по изграждането им като например при мостовете и тунелите. По време на планирането се вземат важни решения за окончателните разходи за пътищата. Традиционно ФСП е предоставяла контрола върху планирането на самата администрация по пътно строителство.

В процедурата по планиране на пътищата има вградена система за управленски контрол поради ограниченията в правомощията за планиране. Обикновено за планирането на федерални пътища отговарят най-нискостоящите органи по пътно строителство в провинциите. В миналото администрациите по пътно строителство обикновено са извършвали тази задача със собствените си служители, но в последно време, особено в новите провинции, където има недостатъчно квалифицирана работна сила, службите предпочитат да сключват договори за планиране с външни инженерни фирми. С

подадения от външните експерти продукт по-нататък службата процедира както с другите документи по планирането.

Тези служби използват система на ограничения на правомощията и принципа на двойната проверка и двойното подписване. Само обикновените решения и тези за незначителни разходи се вземат от служителите с по-нисък ранг. Но и техните решения трябва да бъдат проверени и одобрени от ръководителя или дори от началника на службата.

До определени граници най-нискостоящите власти могат да извършват планирането със свои собствени сили. Ако се излезе извън тези граници, по-висшата инстанция трябва да прегледа и одобри планирането, но отново до определени граници. Ако те бъдат надскочени, се намесва следващата инстанция в йерархията, обикновено министерството на съответната провинция. Границите варират в зависимост от вида на проекта, който трябва да бъде планиран и провинцията, в която ще бъде осъществен. Освен това Федералното министерство на транспорта е установило допълнителни ограничения и ако те бъдат надхвърлени, въпросът трябва да се отнесе до Федералното министерство. Таблица 2 показва границите, при които е необходимо одобрение на по-високо ниво.

Таблица 2. Различни нива за проверка и одобряване на първоначалните проекти - Федерално министерство на транспорта

Проект	За одобрение
Изграждане, разширяване и подобряване на федералните магистрали (проект) с обща стойност над:	20 милиона герм. марки
Изграждане на мостове (клас 60/30) с обща дължина (измерена по оста на пресечения път) над:	50 метра
Изграждане на тунели с вътрешна дължина над:	80 метра
Изграждане на допълнителни строителни конструкции (напр. чрез конструкции и задържащи стени) с обща стойност над:	5 милиона герм. марки
Ремонт, реконструкции и подсилване на пътната настилка над:	5 милиона герм. марки
Нови детелини за съществуващите федерални аутобани и магистрали с двойни платна	винаги

Тази вградена система за управленски контрол има за цел да гарантира, че няма да се планира изключително скъпо или ненужно строителство и че пътищата ще се изграждат по най-ефикасния и икономичен начин. Това е изключително важно сега, тъй като федералният бюджет за ново пътно строителство е значително намален, а списъкът на пътищата, които трябва да бъдат изградени става все по-дълъг. В същото време съпротивлението на еколозите към новите пътни конструкции става все по-силно. Те настояват за скъпоструващи тунели или за също толкова скъпи отклонения или най-

малкото за дълги шумозаглушителни стени, а в някои случаи, но все по-често за специални тунели или мостове за животните.

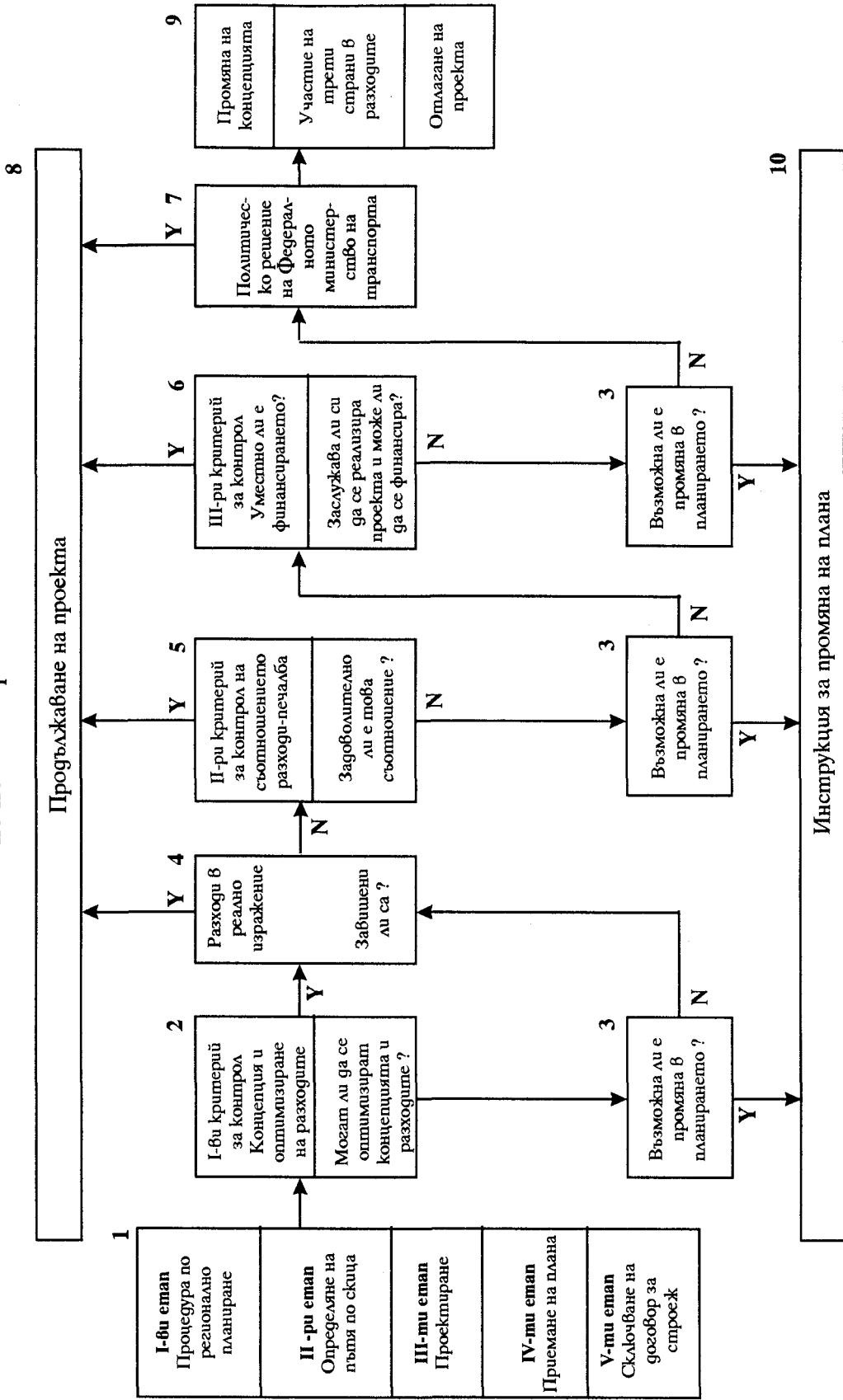
При своите проверки ФСП установи, че тази система на управленски контрол има редица слабости. Много често по-ниското административно ниво умишлено занижава разходите по планиран проект за да остане в рамките на оторизираните й граници. Ако по-висшите инстанции изобщо научат за тази процедура, обикновено вече е много късно да се променят нещата.

ФСП също е на мнение, че при тези граници не се взема под внимание факта, че и по-малките проекти биха могли да доведат до значително разхищение на пари. В един от случаите тя разкри и разкритикува изграждането на малък пешеходен мост за сумата от почти 5 милиона германски марки, въпреки че и 0.5 милиона германски марки биха стигнали за мост с подобно предназначение. Тъй като сумата е била под установената от министерството граница, за проекта не се е изисквало разрешение от него. Такъв вид проблеми биха се избегнали, ако се приемат относителни, а не абсолютни граници. Федералното министерство на транспорта би трябвало да калкулира средните разходи за различните видове строителство и да изисква представяне на тези проекти, които превишават с определен процент средните разходи. Този въпрос все още се разисква.

В резултат на своите ревизии ФСП често критикува Федералното министерство на транспорта затова, че не винаги спазва принципите за ефикасност и икономичност когато одобрява по-големите проекти. Междувременно министерството е разбрало значението на управлението на разходите и съвсем насъкло въведе нова система за това. (вж. фигура 1 и таблица 3). Целта е да се уеднаквят начините на проверяване на всички проекти, засягащи министерството. Това е инструмент в рамките на министерството за извършване на по- внимателен преглед на разходите и по-стрiktно отношение към тях, за да се избегне на един по-ранен етап строежа на изключително скъпи проекти.

Управление на разходите

Схема на проверката на разходите по даден проект в Генералната дирекция по пътно строителство



Източник: Федерално министерство на транспорта, Глобна дирекция по пътно строителство

**Таблица 3. Резюме от Федералното министерство на транспорта
за контрола върху разходите**

Област 1	Контрол върху разходите обикновено има на всеки етап от планирането. Контролът на всеки етап се осъществява по различно време.
Област 2	Първи критерий за контрол Видът и броят на критериите за контрол зависят от статута на съответния план. Концепцията и разходите трябва да се оптимизират за дейностите от петте етапа.
Област 3	Повтарящи се въпроси по контрола като всеки път се увеличава значението на намаляването на разходите.
Област 4	Сравнение на действителните разходи по съответния проект с разходите, съобразно изискванията на плана, и с разходите при последната проверка на разходите по проекта като се вземе под внимание цялостната промяна на разходите по строителството. Всеки път когато разходите превишават индекса е нужен засилен контрол, особено за проекти, при които увеличението на разходите е с повече от 5% над общото увеличение на разходите.
Област 5	Втори критерий за контрол Контрол или установяване на действителното отношение разходи-печалба като се вземат под внимание увеличените разходи и възможните промени в ползването на пътя.
Област 6	Трети критерий за контрол Проекти с нездадоволително отношение разходи-печалба, при които разходите не могат да бъдат намалени чрез ново планиране, изискват допълнителна проверка за да се реши дали все още си заслужава да бъдат изградени. За това решение има установени подробни и точни критерии.
Област 7	За проектите, за които се реши, че не си заслужава да се изграждат е необходимо политическо решение (вж. област 6).
Област 8	Ако проектът трябва да се продължи, министерството дава своето одобрение на съответната провинция.
Област 9	Показват се възможни решения в резултат на преглед на провежданата политика.
Област 10	Инструкции на министерството за промяна на плана, за да се намалят разходите.

Планира се тези проверки на разходите по проекта да се извършват за всички проекти, за които се изиска одобрение от министерството. Според член 7 на Закона за федералния бюджет "анализите на отношението разходи-печалба се извършват с цел да се наблюдават подходящи мерки със значително финансово значение". Федералното министерство на транспорта прилага този принцип при всички проекти за изграждане на пътища. То проверява дали планираната цел може да бъде постигната икономично, ефикасно и ефективно, дали се налага промяна и дали да се продължи проекта.

Министерството е убедено, че този вид управленски контрол на основата на принципите за икономичност, ефикасност и ефективност е постоянна задача.

Предоставяне на договори

Това е област, в която добрият управленски контрол е решаващ. Години наред ФСП е смятала, че назначаването на държавни служители с добри заплати и осигурена работа ще ни предпази до голяма степен от измами и престъпни манипулации. Все пак, особено напоследък стана ясно, че за съжаление това не е така. Моят контролен отдел започна да си сътрудничи с Федералните картелни служби и с различни служби за разследване на престъпността, за да се обединят възможностите ни и различия опит, който имаме. ФСП няма право да проверява частната компания, на която е бил присъден договора. Тя може да проверява само документацията в местните служби по строителство, които не винаги съдържат доказателства за измами. Документите на въпросната частна компания също трябва да бъдат проверени и сравнени и макар това да е от компетенциите на службите за разследване на престъпността, за тях е доста трудно да разследват тези компании. Затова сътрудничеството е взаимоизгодно.

Тъй като престъпните действия показват слабостите на системата, нашите констатации би трябвало да подобрят системата на управленски контрол. Това е един непрекъснат процес. Ние публикуваме нашите доклади, които съдържат забележки и препоръки относно подобряването на управленския контрол. Едва след няколко години, когато се върнем в същата служба при друга проверка, ние можем да установим дали тя действително е подобрila своята система.

Нашият опит от проверките ни подсказва, че в тази област има три основни вида фалшификации, които изискват строг управленски контрол:

- фиксиране на цени
- промени в резултата от търговете
- тайни споразумения

Фиксиране на цени

Договор за проект в държавното строителство - за изграждане на сгради или пътища, се присъжда на участника, представил най-ниска оферта на базата на явна конкуренция. Ако участниците се споразумеят помежду си кой да предложи най-ниската оферта и на какви по-високи цени другите ще представят своите предложения, те опорочават конкурса и заблуждават инстанцията, която ще присъди договора. Опитът показва, че такова фиксиране на цените може да доведе до увеличение на цените по договора до 40 процента над пазарните цени. Според германските закони фиксирането на цените е забранено и такава незаконна практика се преследва и наказва.

За институцията, обявяваща конкурса, е почти невъзможно да установи дали цените са фиксираны по този начин, тъй като пазарните цени варират в широк диапазон, а

участниците в конкурса прикриват фиксираните цени като определят произволни цени, превишаващи предварително определената най-ниска граница. Обикновено фиксирането на цени се установява чрез вътрешна информация, например от чиновници, които са недоволни от компанията. Такъв беше случаят с нас скоро разкрития картел за фиксиране на цени от голям брой компании, произвеждащи оборудване за климатични инсталации. Тези компании бяха глобени от Федералните картелни служби с 50 милиона германски марки.

Институцията, присъждаща договора, би могла да предотврати фиксирането на цени като избегне ситуация, при която има ограничен брой участници. Публичната покана за участие в конкурс е единственото ефективно средство, защото дава възможност на всяка компания да се състезава за договора. Освен това службата, обявила конкурса трябва да е сигурна, че участниците в него няма да влязат във връзка помежду си чрез доставчика на даден продукт.

Наскоро моята служба прегледа в национален мащаб процедурите по присъждане на договори в областта на закупуването на пътни знаци, съоръжения за пътна маркировка и защитни бариери. За тези дейности Федералното правителство изразходва повече от 400 милиона германски марки на година. Научихме, че само около една трета от всички договори са били присъдени при истинска конкуренция и че пазарът се доминира от малко на брой компании. Настояхме провинциите значително да подобрят своите процедури по присъждане на договори. Това наложително изисква засилването на управленския контрол в институциите.

Първо, системата за присъждане на договори трябва да се подобри, за да стане по-трудно или дори невъзможно да се присъждат договори без истинска конкуренция. Това може да се постигне, като се въведе задължително одобряване на договорите от по-висшестоящ служител или от още едно лице; или пък договорите да се присъждат от специална комисия. Ако всички договори преминават през такъв вид прегледи, то неправилните процедури биха били поне по-бързо откривани и съответно предотвратявани в бъдеще.

Второ, хората, които присъждат договорите, би трявало периодично да бъдат премествани в други служби или най-малкото към други отговорности в рамките на същата служба. В няколко случая престъпното свързване между служителя, отговарящ за присъждането на договора, и участника е продължавало години наред. Редовната смяна на едни служители с други би попречило на установяването на подобни връзки.

Има първоначални признания за значителни подобрения след публикуването на нашия доклад. Тази година ние правим проверки на контрола, за да установим ефекта от нашия доклад върху управленския контрол в това отношение. Надяваме се да установим, че тези системи са подобрени, за да могат да се усъвършенстват и процедурите по присъждане на договори.

Промени в резултите от търговете

След приключване на срока за приемане на молби за участие, но преди присъждането на договора, много често отделните участници се опитват да сменят своите оферти. Участник, който не е представил най-ниската оферта, може по-късно да се опита да намали своята цена с цел да получи договора. От друга страна, участникът предоставил най-ниската оферта, може да се опита да я промени като завиши общата сума, така че тя почти да се изравни със следващата. Нито едно от тези действия не е разрешено; те не отговарят на принципите на конкуренцията и в дългосрочен план нанасят щети на Федерацията. Тяхното извършване може да доведе до съдебно преследване за измама и фалшифициране на документи.

В Германия има много подробни разпоредби за сключване на договори, които определят как трябва да се присъждат договорите. Процедурата по присъждането на договорите обхваща периода от приемането на офертите, предложени от участниците, до присъждането на договора на този с най-добра оферта. Тези процедури определят например какви подробности трябва да съдържат офертите, как да се процедира със затворените пликове с предложенията, каква да бъде процедурата по отварянето им и как да се проверяват и оценяват офертите.

Освен това тези правила позволяват докато трае процедурата да се упражнят различни видове управленски контрол. По време на отварянето, проверката и оценката на офертите следва да се води протокол. По този начин може да се следи доколко действителното присъждане на договора съответствува на законовите изисквания. В някои провинции отговорността за отделни части на процедурата по присъждане на договори се възлага на специален отдел, който се занимава главно с формалните изисквания за отваряне на офертите. С цел да се определи дали процедурата е правилно изпълнена се подготвя контролен списък с няколко въпроса. Този списък също представлява инструмент на управленския контрол.

Съвсем наскоро ФСП извърши широкообхватна проверка на процедурите за публично обявяване и присъждане на договори за строителни проекти. Тази проверка разкрива различни слабости както по процедурата, така и по управленския контрол в отделните институции.

Проверката на ФСП показва, че до 40% от офертите съдържат нередности, които биха могли значително да увеличат опасността от неприемливо извращаване на принципа на конкурентното начало. Някои оферти съдържат, например, празен формуляр вместо описание на услугите, а в други - при описание им има празни страници. В някои случаи в офертите не са вписани исканите стандартни цени, така че е било възможно цените да се попълнят по-късно. Понякога офертите са се съхранявали на места, които не се заключват и не се пазят; по този начин до маркирането на офертите са имали достъп лица, които нямат право на това преди датата на откриването на търга и те биха могли да маркират и други документи. Много често участниците са представяли допълнителни оферти и са се позовавали на тях в съпровождащото писмо като тези допълнителни

оферти не са били нито споменати при открития конкурс, нито са били отбелязани в протоколите.

Всички тези несъвършенства, дори да изглеждат несъществени и маловажни, могат лесно да доведат до изопачаване на процедурите по търга и да окажат сериозно отрицателно финансово въздействие. Все пак ние установихме, че обикновено администрацията не е достатъчно убедена в значението на управленския контрол в това отношение. Само постоянният управленски контрол може да подсили прилагането на стриктни принципи при извършване на търговете, а спазването на тези правила е един от най-ефикасните методи за предотвратяване на фалшификациите в тази област.

За да се избегнат такива случаи на измама, ФСП задължи администрацията да съхранява заключени оферти до присъждане на договора и отблизо да наблюдава служителите, натоварени с тази дейност. Нещо повече, беше въведено разследване на всички промени в реда за подаване на оферти, станали между датата на подаване и датата на присъждане на договора. В резултат на докладите от проверките ФСП очаква да види подобрения в тази област.

Тайни споразумения

Тайно споразумение означава, че отговорен държавен служител от учреждението или институцията, която ще присъди договора, тайно си сътрудничи с участник в търга за да му осигури предимство пред конкурентите в процедурата по присъждане на договора. Например планирането може да бъде специално разработено за конкретна компания, да се впишат несъответстващи количества или умишлено да бъдат изключени някои спецификации. Тъй като за тях е предупредена само една компания, тя съответно може да предвиди това в оценките за разходите и по този начин да предложи най-ниската оферта спрямо тези на останалите участници. В един от случаите определен диаметър на тръбите, посочен в тръжните документи, не е съответствувал на плановете. По тази причина осведоменият участник е имал възможност да предложи много ниска цена за тях, тъй като е знал, че няма да бъдат използвани.

В Германия тази форма на незаконно сътрудничество между изготвящия плана и участника в търга се увеличи значително в последните години, тъй като планирането в областта на строителството стана много по-сложно и не беше контролирано по подходящ начин. Такъв вид измама може да бъде разкрита само от специалисти с висока квалификация. Тъй като въвлечените в тази практика откриват все по-хитри и разнообразни методи, трудностите по събирането на доказателства за използването ѝ нарастват непрекъснато.

Поради тези причини управленският контрол, предназначен да предотврати такава практика придобива все по-голямо значение. Отговорността за различните етапи на строителния проект - планиране, обявяване на търга, присъждане на договора и извършване на работата - следва да се поема от различни служители. На всеки етап трябва да се проверява, ако е необходимо, с помощта на споменатия по-горе контролен

списък, дали процедурите за сключване на договори, включително и принципите за присъждане на договора, са били стриктно спазвани. По този начин престъпното влизане в тайно споразумение значително се затруднява, тъй като опасността да бъде открито при следващия или някой от следващите етапи става по-голяма.

Ако управленският контрол се засили и се използва за да се съблюдава стриктното прилагане на всички правила и разпоредби, влизането в сътрудничество по престъпен начин ще стане много трудно за съответните служители. В допълнение може да се каже, че много служители ще бъдат предпазени от въвличането им в нелегитимни дейности, когато знаят за увеличаващия се риск да бъдат разкрити, както и за възможните отрицателни за тях последици.

Финансово управление

Друга изключително важна област с голямо финансово значение е изплащането на фактури. Фактурите, които съдържат голямо количество подробни изчисления трябва да бъдат щателно прегледани и изплатени. За да се затрудни максимално извършването на грешки и измами, германската администрация е създала няколко системи на управленски контрол като принципите им са валидни не само за пътното строителство; те до голяма степен се доближават до използваните и в другите администрации.

Когато пристигне една фактура, съответният служител трябва да я провери. Най-напред това обикновено е инспекторът, извършващ проверката на място. Той сравнява количеството, отбелязано във фактурата с това в регистрите, които води и осъвременява по време на строителния процес. Освен това той сравнява цените, отбелязани във фактурата с тези в договора. След това ги преглежда неговият ръководител в рамките на своите правомощия. След като се коригират грешките, ако има такива и се променят крайните суми в случай че това се налага, фактурата се подписва от упълномощения за тази цел служител, който отбелязва, че тя е изрядна по форма и съдържание. Това е необходимо условие за отпускане на средствата.

След като се установи, че фактурата е изрядна по форма и съдържание, тя се изпраща във финансовия отдел на службата за пътно строителство. Началникът на финансовия отдел ръководи службата и носи отговорност за правилното изпълнение на бюджета. Той и неговият състав, отново в рамките на техните правомощия, проверяват фактурата по различни начини. Фактурата трябва да е вече заверена от упълномощия за тази цел служител, че е изрядна по форма и съдържание, изчисленията трябва да са правилни, а сумата за изплащане да бъде в границите на предвидената сума. Ако всичко това е правилно, ръководителят на финансовия отдел подписва фактурата и потвърждава, че тя е финансово и аритметично точна.

Едва тогава фактурата може да бъде изпратена на федералната парична служба за да се изплати. Касиерът трябва да провери дали документът съдържа всички необходими подписи на отговорните лица според техните правомощия. За тази цел той има списък на тези лица, в който са посочени както правомощията, така и подписите им.

Основният принцип на управленския контрол на този последен етап при изпълнението на проекта е стриктното разделяне на правомощията. Във всяка отделна операция участват най-малко двама, а обикновено и повече служители, като всеки има различна и точно определена отговорност. Това прави невъзможно даден служител да извърши плащане без участието на други служители.

6. Заключение

Изложеното до тук показва значението на правилния управленски контрол в областта на пътното строителство, а естествено и в други области. Въпреки че германските служби за изграждане на пътища имат много добра и всестранна система на управленски контрол, постоянният надзор върху стриктното спазване на правилата е изключително важен. На първо място това е задължение на ръководството. Освен това то в най-голяма степен е заинтересовано, защото стриктната, правилно прилагана система за контрол е единствената възможна гаранция за безпроблемното функциониране на администрацията.

В Германия вътрешноведомствените ревизии обикновено не включват управленския контрол. По тази причина е особено важно органът за външен контрол да съсредоточи своите усилия върху ефикасността на тези системи и да включи тази област в своите проверки. Въпросът много често се пренебрегва при провеждането на обичайните проверки, но не защото липсва интерес, а поради ограниченото време и многобройните задачи, включени в тях. ФСП трябва да проверява разходите на най-високо ниво, а също и различните технически, правни и екологични проблеми, които възникват в дейността на пътното строителство. Независимо от това инспекторите трябва да обърнат внимание на значението на управленския контрол като извършват специални проверки по тази тема или най-малкото да я включват в техния редовен външен контрол.

УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ В ОБЛАСТТА НА СЕЛСКОТО СТОПАНСТВО

(Дания)

от

Ролф Елм-Ларсен¹

Кратко изложение

В тази статия се разглеждат два аспекта на управленски контрол, представени нагледно чрез разходите на администрацията в областта на селското стопанство в Дания. Първо, управленският контрол е средство за регулиране на влиянието на някои групи със специален интерес по изпълнението на (селскостопанската) политика; единият от описаните случаи разкрива незадоволителния управленски контрол върху отпускането на субсидии за отглеждане на говеда по програма на Европейския съюз. Отпускането на средствата е било предоставено на националната администрация. Второ, изясняват се проблемите, присъщи на всяка административна система с няколко нива, както в случая със селскостопанската политика на Европейския съюз (ниво Европейска общност и ниво отделна страна). Тези проблеми също са илюстрирани, както с помощта на случая с отглеждането на говеда, така и с този за наличните складове за интервенция на датския пазар.

Системата на управленски контрол в Дания е изключително гъвкава и една от тези, при които отговорността за управленския контрол може да се предостави на отделни държавни институции. Датската администрация в селскостопанския сектор има три нива. Първото е политическо и включва министъра и министерството. Второто е административно и е съставено от четири институции на изпълнителната власт. Към третото ниво принадлежат изследователските институти по селското стопанство. Особеност на селскостопанска система в Дания е нейната тясна връзка с групите по интереси в селското стопанство.

В Дания администрацията в селскостопанския сектор зависи от организацията на пазарите в Европейския съюз и от националната структура на устройство. Някои права са предоставени на групите с интереси в селското стопанство. За всяка от тези управленски сфери председателят на Сметната палата е докладвал за неподходящи или неефективни системи на управленски контрол.

Когато законодателно програмите са подчинени на повече от едно административно ниво (например на ниво Европейски съюз и на национално ниво), е възможно да има различие на цели и интереси между двете нива и по тази причина техните очаквания относно управленския контрол също може да не съвпадат. Управленският контрол би трябвало да е изграден по такъв начин, че да не се създава конфликти на интереси между различните нива. Освен това би трябвало той да работи за предотвратяване на прекомерно силното влияние на заинтересованите групи върху държавната администрация.

¹Авторът има 20-годишен опит в държавния контрол и е ръководител на отдел в Сметната палата на Дания. Той чете лекции по въпросите на контрола в Университета по икономика в Копенхаген и по икономика в Датския колеж за държавна администрация. Възгледите, изразени в тази статия не ангажират институциите, към които той принадлежи.

1. Увод

Целта на тази статия, основана преди всичко на датския опит, е да покаже какво може да се научи от една проверка на управленския контрол в администрацията на селското стопанство. Нейният стремеж е да допринесе за развитието на най-добрата управленска практика в този сектор.

Тук понятието управленски контрол е използвано в смисъла, определен в "Указанията за стандартите на вътрешен контрол" на ИНТОСАЙ, по-късно разширено в рамките на сътрудничеството в областта на контрола между страните на ЕС¹. Контролните институции от Европейския съюз публикуваха указания за извършване на проверки по дейностите на ЕС. Тяхната цел е стандартите за контрол на ИНТОСАЙ, прилагани към управленския контрол, да станат по-действени.

Чрез примерите от работата на Датската сметна палата (Danish Office of the Auditor General) в статията се показва как се откриват слабости в системите на управленски контрол в областта на селското стопанство. Освен това се посочват възможните рискове при slab или липсващ управленски контрол. Описаните случаи подчертават значението на управленския контрол за регулиране или за промяна на влиянието на групите със специални интереси при прилагането на (селскостопанската) политика. Второ, те показват значението на управленския контрол в административна система с повече нива, особено когато се отнася за Европейския съюз (ЕС) и националните структури.

Краткото представяне на някои аспекти от административната структура на датското селско стопанство има за цел да постави примерите в управленски контекст. Датската селскостопанска политика има две основни опорни точки - организацията на пазарите в ЕС и националната структура на устройство. Особеност на датската система е да се предоставят управленски пълномощия на някои групи със специални интереси.

2. Рамки на управленския контрол в Дания

Основания и развитие на процедурите за управленски контрол

Според Закона за счетоводството (Accounting Act), който определя институционалната рамка, в която се изработват и приемат счетоводни наредби и стандарти. Парламентът упълномощава Министъра на финансите да определи правилата на държавното счетоводство. Следователно Министърът на финансите носи отговорност за развитието на принципите на държавната счетоводна практика, включително и управленския контрол. За тази цел Министърът на финансите е публикувал указания как различните министерства и държавни организации да си изработят собствени правила за счетоводство, включително и за управленския контрол. На базата на тези общи принципи

¹Одиторски стандарти на ИНТОСАЙ. Насоки за прилагане в Европейската общност. В помощ на контролните дейности в Европейската общност. Одобрени след проучване на практиката по прилагането им от Контактния комитет на президентите на Върховните контролни институции на Европейската общност. 29 септември 1993 год.

всяко министерство и държавна организация трябва да създадат свои правила за водене на счетоводството и за управленски контрол, като след това са задължени да го прилагат.

Законът за счетоводството и разпоредбите, издадени от Министъра на финансите се публикуват в датския "Държавен вестник". Разпоредбите, на които се подчиняват отделните министерства и държавни учреждения в съответствие с датския Закон за свобода на информацията са обществено достояние.

Принципите, на които се основават задължителната счетоводна практика и управленския контрол в датския държавен сектор са много гъвкави. Това е необходимо, тъй като разпоредбите трябва да се изпълняват, както от институции с много сложни икономически задачи и структури и хиляди държавни служители като например Министерството на от branата, така също и от държавни учреждения с много проста структура, малък брой служители и малки разходи.

От една страна може да изглежда опасно да се даде право на министерствата да определят основните правила за тяхната счетоводна практика². От друга, Сметната палата е констатирала, че няма практически доказателства за злоупотреба на тази основа. В действителност министерствата и държавните организации са явно по-склонни да следват счетоводните разпоредби, които те самите са определили.

Тъй като проблемът за злоупотреби е значителен за селскостопанската политика на Европейската общност, на него е отделено специално внимание от гледна точка на управленския контрол. В резултат на това към европейските общи указания за управленски контрол (вж. уводната част на сборника) е прибавен раздел със стандартите за проверка на нередностите, за да се противодейства на измамите. Ефикасният управленски контрол, както на нивото на Общността, така и на национално ниво е задължителен за предпазване от нередности и измами.

Роля на централните институции

Една държавна организация, която се отчита пред Министерството на финансите, извършва счетоводни услуги за голяма част от държавния сектор. Понастоящем Министерството на финансите не следи за прилагането на държавното счетоводство и управленския контрол. Всеки министър отговаря за създаването на необходимия управленски контрол и за спазването на неговата ефикасност.

В своята дейност Датската сметна палата (ДСП) оценява ефикасността на системите на управленски контрол. Тя докладва на Комисията по обществените сметки (Public Accounts Committee) важни констатации относно липсващи или неефикасни системи на управленски контрол. Критиките, съдържащи се в докладите от проверките до известна степен посочват, каква би трявало да бъде най-добрата практика. По тази

². Тази ситуация предполага явлението "клопка на уредбата", което означава, че регулиращите промишлености в действителност определят информацията, която управляващите изискват от тях в ущърб на интересите на потребителите. Дейвид Мейтън, "Финансови доклади в обществения сектор и нуждата от информация", Финансово счетоводство и управление, т. 8, N 4 стр. 323.

причина докладите на Председателя на Сметната палата заедно с бележките на Комисията по обществените сметки се разпространяват в целия държавен сектор. До този момент нито Министърът на финансите, нито Председателят на Сметната палата са формулирали ясно най-добрата практика.

Съпоставка с Указанията на ИНТОСАЙ

Общите и специализирани стандарти за управленски контрол, които се съдържат в "Указанията на ИНТОСАЙ" (I, параграфи 4 и 5) не са специално въвеждани в датското законодателство за държавното счетоводство. Въпреки това много техни елементи (документация, отчитане, разрешения), присъстват в законодателството и във вътрешните правила за счетоводните процедури на държавните организации.

Общите стандарти на ИНТОСАЙ засягат отношението на ръководството към управленския контрол (подкрепа, пълна защита и компетентност). Все пак по същество те са доста неточни и е трудно да бъдат идентифицирани в законодателството за държавното счетоводство. На практика те се използват от Председателя на Сметната палата, когато проверява управленския контрол в датските държавни институции.

Наблюдение и оценка на системите за управленски контрол

В Дания няма специално държавно подразделение за оценка на управленския контрол. Всяко ръководство трябва да оцени ефикасността на системата на управленски контрол чрез своите служби за вътрешноведомствен контрол. Това задължение е ясно определено в договореностите между Председателя на Сметната палата и Министъра на съответното министерство за упражняване на вътрешноведомствен контрол.

Наблюдението и оценката на управленския контрол е техника, която се използва от Сметната палата когато се правят финансови проверки на държавните сметки.

За администрацията в сектора на селското стопанство оценката на датските системи за управленски контрол се прави както от Европейската комисия, така и от Европейската Сметна палата.

Ресурси, умения и квалификация, необходими за извършване на управленски контрол

В Дания няма общи изисквания, които да гарантират, че ръководството и служителите имат ресурси, умения и квалификация, необходими за ефективното действие на системите за управленски контрол. Вместо това, са съставени подходящи спецификации на принципа *ad hoc* за най-големите държавни организации. Все пак беше преценено, че е по-добре да има специфични уредби, подходящи за всеки отделен държавен сектор. Гъвкавостта и икономичността също представляват аргументи за преимуществата на децентрализираните изисквания за квалификация.

3. Администрация в сектора на датското селско стопанство

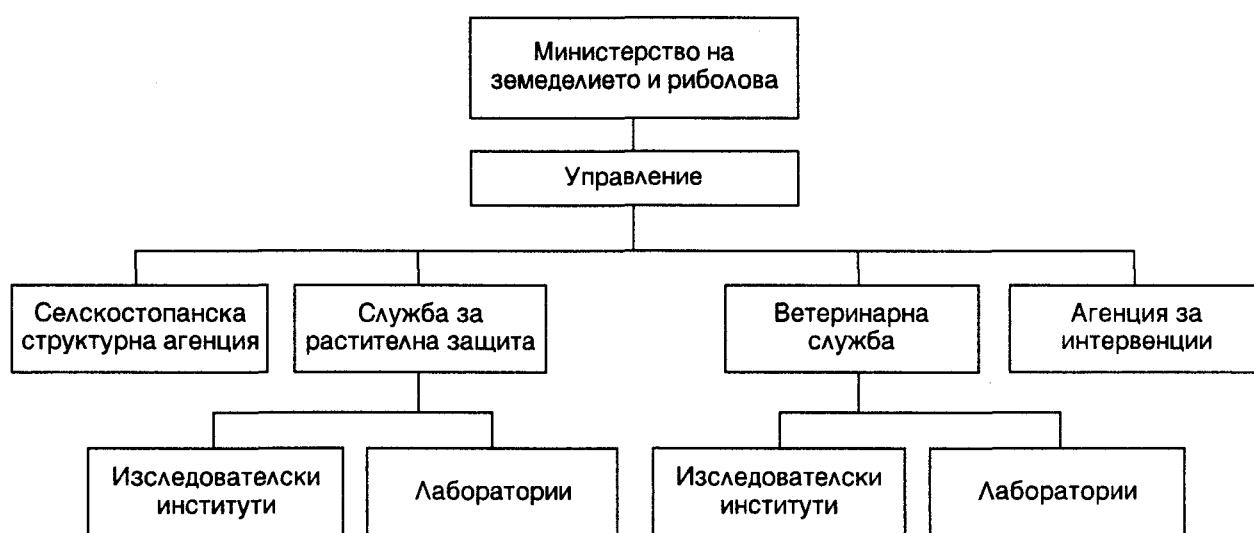
Прилагането на селскостопанската политика в Дания (както по отношение на ЕС, така и по отношение на националната селскостопанска политика) се осъществява посредством тясното сътрудничество между Министерството на земеделието и групите с интереси в селското стопанство.

Министерство на земеделието

Основната цел на Министерство на земеделието е да насърчава рентабилното производство и оборота в селскостопанския сектор като същевременно гарантира, че земеделските дейности са в рамките, определени от компетентните органи. Задача на Министерството е да упражнява административни и контролни функции в тази област. Освен това то отговаря за спазване на съответните международни изисквания за сектора, за стимулиране на селскостопанската дейност и за работата на изследователските и експериментални групи.

Министерството е разделено на три управленски нива. Първото е политическо, съставено от самия министър и от малобройните служители в ведомството. Второто е административно и управленско, чито задачи се изпълняват от действащите организации - Селскостопанска структурна агенция, Ветеринарна служба, Датската агенция за интервенции и Селскостопанска служба за растителна защита. Третото ниво се състои от изследователските институти на Министерството и лабораториите за диагностика. Основната структура на Министерството на земеделието е показана на фигура 1.

фиг. 1 Структура на датското Министерство на земеделието



Основната задача на Селскостопанска структурна агенция е да управлява субсидиите и да следи за разпоредбите, относящи се до насърчаване на

производителността, подобряване на качеството на продукцията и разработването на нови методи за производство и на нови продукти. Тя също така насърчава дейностите, с които се подобрява земеделската среда и съдействува за адаптиране и развитие на нови експлоатационни структури в селскостопанските области.

Главна задача на Селскостопанската служба за растителна защита е, чрез различни контролни мерки да следи, дали качеството на семената е достатъчно добро, за да стимулира растителната и животинската продукция и износа ѝ и дали тя отговаря на нуждите на консуматорите. Част от разходите на тази служба се финансираат от фермерите и от предприятията, които използват нейните услуги за контрол.

Ветеринарната служба отговаря за осигуряване на производство на здрави животни за запазването на животинската храна безопасна и здравословна до закупуването ѝ от консуматорите, а също и за правилните контролни процедури при износ на живи животни и животински продукти. В по-голямата си част дейностите за производство на месо и за търговия с живи животни се финансираат от кланиците и производителите.

И Селскостопанската служба за растителна защита, и Ветеринарната служба имат много изследователски институти и лаборатории.

В Дания, управлението на пазара за селскостопански продукти в рамките на ЕС се извършва от Датската агенция за интервенции, която носи отговорност за изчисляването и изплащането на субсидиите от Европейската селскостопанска фондация (European Agricultural Foundation - FEOGA). Освен това тя управлява гаранциите под формата на компенсации и мерки за регулиране на пазара, включително премии и субсидии за производството и за производителите. Агенцията също така купува, съхранява и продава продуктите, включени в програмите на Европейската общност за интервенция на пазара.

Датската агенция за интервенции носи крайната отговорност за планирането и координацията на управленския контрол в рамките на организацията на пазарите в Общността. Прилагането им се извършва главно от Службата за растителна защита и от Ветеринарната служба със съдействието на митническите и данъчните служби.

Организации със специални интереси

В датското селско стопанство има три земеделски организации, които са обединени в Селскостопански съвет. Една от главните му задачи е да поддържа интересите на селското стопанство в Парламента, правителството и централната администрация. По традиция в Дания организациите със специални интереси в селското стопанство имат голямо влияние върху формирането на политиката в този сектор и участват активно в неговото управление. В някои специфични области съгласно разпоредбите, утвърдени от Министъра на земеделието управлението е поверено на групите със интереси (вж. раздел 6).

Влиянието или властта на групите с интереси в земеделието се засилва от обстоятелството, че средноголемите ферми, които са най-многобройни, са били и продължават да бъдат тясно свързани с Либералната партия - проевропейска партия с

либерален икономико-политически профил. Асоциацията на дребните фермери по традиция е свързана с Радикал-либералната партия, която от години поддържа равновесието в датския парламент, тъй като е със своите социално-либерални идеи в центъра на датската политическа сцена.

На теория, а и както беше вече описано, системата е разделена на две отделни сфери: групите със специални интереси в селското стопанство и администрацията. Въщност, в действителност, системата има много общи точки корпоративната демокрация, която предполага участие на групите със специални интереси в процеса на формиране и прилагане на политиката. Това има последици върху управленския контрол, свързани с управлението на субсидиите, помощите и други разходи в селското стопанство.

4. Управленски контрол в администрацията при осъществяването на пазарна интервенция

Датската селскостопанска политика е част от селскостопанската политика на Европейския съюз, една от основните цели на която е стабилизирането на пазарите за селскостопански продукти (Договор на ЕИО, чл. 39). Създадената общоевропейска организация на пазарите за селскостопански продукти се стреми да подпомогне постигането на тази цел; тя включва уреждането на такива въпроси като регулиране на цените, подпомагане едновременно на производството и на продажбата на различни стоки, уреждане на съхраняването им и на плащанията, а също и споразумения за стабилизиране на вноса и износа (Договор на ЕИО, чл. 40).

Следващите два примера посочват трудностите на управленския контрол в Дания³ в рамките на общоевропейската организация на пазарите. На фигура 2 е показана системата за контрол на селскостопанските разходи на Европейския съюз.

³. Проблемът не засяга само Дания. В Обединеното Кралство Националната сметна палата е докладвала, че слабостите на различните видове управленски контрол (управление, счетоводство и личен състав) обуславят съществени рискове, които биха могли да имат материални последици за финансовото отчитане и за съответствието с разпоредбите на Европейската общност. Национална сметна палата, Комисия по интервенция в селскостопанската продукция: управление, отчетност и предотвратяване на измами, Лондон, 1990 год. HMSO

фиг. 2 Контрол върху селскостопанската интервенция на ЕС



Незаводовителен управленски контрол върху възнагражденията (субсидийните плащания) за отглеждане на говеда

Организацията на ЕС за селскостопански продукти има за цел да предоставя значителна подкрепа за доходите на производителите. Това се отнася, например, за механизмите за интервенция, чрез които отделните страни-членки на Съюза увеличават своите покупки с цел подкрепа на производителите, когато пазарните цени спаднат под определено равнище.

През 1987 година общата пазарна организация за говеждо месо беше променена по начин, при който такива покупки не започват при цената за интервенция, а само когато пазарната цена спадне с определена сума под цената, при която се интервенира. За да се неутрализира произтичащото от това спадане на доходите на производителите, временно се приема разпоредба за отпускане на премии на производителите, които отглеждат телета до достигане на определена възраст или тегло. На страните-членки беше дадена възможност да изберат един от двата предложени модели за изчисляване и отпускане на субсидии: страните-производителки можеха да получат премия за живи животни на

възраст най-малко на девет месеца (модел ферма) или за животни за клане с тегло 200 кг (модел кланица). Определената премия е била 25 ЕКЮ за мъжко животно (говеда). Дания избра модела ферма. Паричното възнаграждение се е изплащало за мъжки животни, най-малко на шест месеца по време на подаване на молбата като производителят гарантира, че ще ги отглежда във фермата още три месеца. Такъв период е бил необходим, за да се провери дали животните действително съществуват. Програмата е била управлявана от Датската агенция за интервенция, а проверките за удостоверяване съществуването на животните са били правени от Ветеринарната служба.

През 1987 г. и 1988 г. Датската агенция за интервенция е получила около 33 000 молби, от тях 31 800 са били приети за общо 266 000 животни. Ветеринарната служба е извършила 1 743 проверки и е открила 564 нарушения на наредбата. Най-честите нарушения са били липса на маркировка на ухото за идентифициране на животните; продажба на животните преди края на определения период или дори преди подаване на молбата. Следователно, една трета от проверените молби са били отхвърлени. Това показва, че спрямо общия брой на подалите молби около 20 miliona датски крони са били изплатени под формата на премии при ситуации, в които са били нарушени изискванията. Според разпоредбите на ЕС, в резултат на тези открития би трябвало да бъде анулирана цялата сума, а ЕС да откаже да компенсира вече извършените плащания по времето, когато законовите разпоредби не са били правилно приложени.

Сметната палата е извършила преглед на системата на управленския контрол и е установила, че Министерство на земеделието би трябвало да засили контрола и да въведе законови санкции, за да насърчи правилното прилагане на разпоредбите. Нещо повече, тя е установила, че при избора на модел ферма министерството не е пресметнало достатъчно добре административните последици, включително и контролните аспекти на наредбата. Комисията по обществените сметки е привлечла вниманието върху нездадоволителния контрол и наказания при прилагането на разпоредбата и е разкритикувала администрацията на министерството поради риска да се загубят субсидиите от ЕИО⁴.

От 1989 г. Дания преминава към модела кланица, при който възнаграждението се получава в кланицата за животни, които отговарят на определените изисквания за тегло. Така се избягва проблемът, съществуващ при модела ферма да се плащат няколко пъти възнаграждения за едно и също животно. Въз основа на поставената маркировка кланиците записват информация за всеки производител и изпращат на Агенцията за интервенции броя заклани животни, за които трябва да се получат субсидии. След като се възприема модела кланица Ветеринарната служба само проверява дали отделният производител има възможности за угояване на заяления брой животни. При тази

⁴Парламентарна комисия по обществените сметки. Сравнение на бюджетните и отчетените цифри в държавните сметки за 1987 год. - доклад (*Beretning om sammenholderse af bevillingen og regnskabstal i Statsregnskabet for 1987*), Копенхаген, 1989 год. стр. 51-53

процедура отделните производители не трябва да определят за колко животни желаят да получат възнаграждение⁵.

През февруари 1989 година Европейската комисия е поискала от Селскостопанска агенция да изпрати доклада на Сметната палата за специалното възнаграждение на производителите на говеда. Това искане е било свързано с приключването на сметките за гаранцията на Европейската селскостопанска федерация (FEOGA) за 1987г. Освен това комисията е поискала от Дания да обясни защо не е бил увеличен броят на контролните посещения за премиите през 1987 г., предвид констатираните резултати от предишните контролни посещения. На основата на отговора на датските власти комисията е съобщила, че през 1989 г. ще бъдат извършени корекции в сумата на субсидиите по сметките както за 1987 г., така и за 1988 г. След нови преговори комисията е потвърдила намалението на субсидиите, но Дания не е отнесла въпроса до съда на ЕС⁶.

Дания е предпочела да не иска възстановяване на сумите от производителите, които неправилно са получили възнаграждения, тъй като не е изглеждало възможно това да се извърши в реални условия. В резултат Министерството на земеделието е трявало да поиска от парламента допълнителни средства за покриване на тези разходи.

Обобщение

Групите със специални интереси в селското стопанство имат естествен интерес от такава организация на контрол, която би донесла най-голяма икономическа изгода за възможно най-голям брой техни членове и то колкото е възможно по-бързо. За тази цел селскостопанската промишленост желае да използва своето политическо и административно влияние. Въпреки че въпросната програма е била насочена главно към производителите на говеждо месо, фермерите с икономически интереси в производството на мляко заслужават специално внимание. От млечните породи най-разпространени в Дания са кравите от порода Джърси, а за мъжките животни за разплод е характерно, че е необходимо относително по-дълъг период докато достигнат 200 кг. По тази причина, избирайки модела ферма, селскостопанските организации биха могли да постигнат най-голяма подкрепа за своите членове. Освен това, по този начин е било невъзможно да се определи сигурна база за контрол и не е съществувал икономически риск за получилите поддръжката.

По този въпрос Министерството на земеделието е попаднало в деликатна ситуация как да определи своята лоялност: от една страна, то е поело отговорността да се осигури ефикасно и законосъобразно управление на субсидиите; от друга, министерството

⁵Парламентарна комисия по държавните сметки, Окончателни мнения за състоянието на сметките за финансовата 1988 година (Endelig betoenkning over statsregnskabet for finansaret 1987), Копенхаген, 1990 год., стр. 60-61

⁶Парламентарна комисия по обществените сметки, Окончателни мнения за държавните сметки за финансовата 1988 година (Engelig betoenkning over statsregnskabet for finansaret 1988), Копенхаген, 1991 год. стр. 40-41

несъмнено е било повлияно от групите със специални интереси, чиято цел е да се получат възможно най-много средства от ЕС. Вероятно министерството е преценило, че има незначителен риск ЕС да не одобри сметките, тъй като контролната намеса на ЕС по необходимост е ограничена до минимален брой проверки. Следователно слабата система за управленски контрол при модела ферма може да се обясни с факта, че селскостопанските организации са имали голямо влияние върху Министерството на земеделието при избора на модел. В същото време ролята на министерството е била двойна: на ръководна и контролна инстанция, от една страна, и на подкрепящ селскостопанската промишленост, от друга. Този "коктейл" предлага изключително лоша основа за създаването на ефективни системи за управленски контрол.

Управленски контрол в администрацията на системата за интервенция чрез складовата мрежа

Програмите на ЕС за интервенция на пазарите предвиждат възстановяване на страните-членки на:

- разходите за покупка на селскостопански продукти;
- разходите по съхраняване в складовете;
- разходите за продажба на складирани продукти.

Всеки закупен селскостопански продукт се отразява в описа на Агенцията за интервенции по неговата счетоводна стойност, която се намалява с влошаването на качеството по време на съхраняването му. Разликата между цената, на която е закупен продукта и счетоводната му стойност веднага се възстановява от ЕС.

Всички разходи, свързани със съхраняването (товарене, транспортиране, разтоварване, съхранение, ново натоварване, експедиране) се изплащат от Комисията на ЕС. Загубите на страните-членки от лихви за инвестираните суми, докато продуктите са на склад също се компенсират от Комисията на ЕС.

И накрая, когато продуктите се продадат от склада продажната цена се сравнява със счетоводната стойност в отчета на Агенцията за интервенция. Ако при препродажбата има загуба, Комисията на ЕС я покрива, а ако има печалба, тя отива в приход на Комисията на Европейския съюз.

В доклад за Комисията по обществените сметки Датската Сметна палата е представила резултатите от свое изследване на управлението и контрола в използваните за програмата на ЕС складове⁷ в Дания. Този доклад съдържа оценка на вътрешноведомствения контрол при управлението на европейската организация на пазарите в Дания. Една част от изследването е била посветена на интервенцията върху пазарите за зърно и говеждото месо.

⁷Парламентарна комисия по обществените сметки, Доклад N 13/92 за управлението и контрола на складовете в Дания, свързани с програмата на ЕС, Копенхаген, 1994 год.

Сметната палата е отбелязала в резюме, че Датската агенция за интервенции не действа ефикасно, отчасти защото използва съвсем малко ресурси за контролна дейност, и отчасти заради непрекъснатото отлагане да се въведе електронна обработка на данните. Това наблюдение подкрепя обяснението на Датската агенция за интервенции, че няма възможност задоволително да се справи със специалните случаи.

Липсата на управленски контрол проличава от факта, че досега в търговията със зърно не са съществували указания как да се решават отделни случаи. Това освен всичко друго означава, че Датската агенция за интервенции е приемала и закупувала количества, които в значителна степен са превишавали първоначално предложените. Агенцията не е разполагала с процедури, за да е сигурна, че не е превишена максималната граница за индивидуални запаси. В допълнение на това тя не е разполагала с точна информация за местопредназначението на съхраняваното зърно и по тази причина не е имало достатъчен управленски контрол за разходите, свързани с неговото транспортиране. По-нататък е констатирано значително несъответствие във вид на двойни плащания, свързани с разходите по пренасянето на стоката вътре и извън складовете, както и изплащане на магазинаж след изтичане на крайния срок за преместване от складовете.

Относно разходите по съхраняването на говеждо месо в хладилници са констатирани значителни противоречия в цените, които не биха могли да бъдат оправдани от разликите в качеството на условията за съхранение. Освен това при сключване на отделните договори, не е имало изяснена база за определяне на цената за съхраняване на говеждото месо в хладилниците. Складовите разписки, попълвани на ръка в Датската агенция за интервенции не са били запазени до определената дата и проверката за съхранение на месото е била направена на основата на складовите документи на самите хладилници. И накрая проучванията са показвали, че не всички началници на складове са представили счетоводни отчети или пък, че представените отчети не са били отново проверени от агенцията за да ги сравни със своите собствени складови описи. Поради това проверките на управленския контрол за съхраняването на зърно и говеждо месо за интервенции на пазара са разкрили множество слабости.

Общи забележки

Проверките за контрол върху административните процедури и ревизиите на средствата за интервенции се различават в зависимост от това дали се извършват от европейски или от национални институции.

Проверката на управленския контрол от националните контролни институции цели преди всичко да установи дали националната агенция за интервенция е рентабилна, а предявените искове се разглеждат по най-ефикасния начин за да има минимални загуби за националния бюджет.

Изпълнението на изискванията на Европейската комисия и на Европейската Сметна палата предполага по-подробно и взискателно определяне на целите на управленския

контрол. Тези две европейски институции подчертават значението на съответствието на управленския контрол с разпоредбите на Общността в цялата им сложност⁸.

Посочените по-горе случаи показват интереса към създаването и въвеждането на необходимите системи за управленски контрол. Това е единственият начин да се осигури надеждност на административната система.

5. Управленски контрол върху използването на субсидии за структурни промени

Една от целите на Договора на ЕИО (член 39) е да се повиши производителността в селското стопанство "като се насърчава техническия прогрес, и се обезпечава рационално развитие на селскостопанското производство, максимално се използват производствените и най-вече работната сила", за да осигури на селскостопанските производители и техните работници приемлив стандарт на живот. За постигането на тази цел беше подписано общо споразумение за пазарите на селскостопански продукти (Договор на ЕИО, чл. 40.2). За да се подпомогне това споразумение за общ пазар, могат да се създадат една или няколко фондации за селско стопанство. Успоредно с това, страните-членки също биха могли, в определени граници да отпускат субсидии за подкрепа на селското стопанство.

Производителност и ефективност

Управленският контрол би трявало да допринася за увереността, че дейността на проверявания обект се извършва икономично, че е производителна и ефективна, което би дало гаранции, че се прилага правилна политика.

Следващият пример се отнася до проучванията през 1994 г. на Сметната палата относно производителността и ефективността на Селскостопанска структурна агенция във връзка с управлението на две сродни програми: първо, част от програмата за субсидии на ЕС за поощряване и приспособяването на селскостопанските структури; второ, националните разпоредби за субсидии за развитие на селскостопански продукти в областта на технологиите за хранителни продукти в рамките на програмите за изследване и развитие⁹.

Сметната палата е изчислила и сравнила производителността при тези две системи за субсидии. За да извърши това, тя е определила броя на индивидуалните случаи на субсидии спрямо разходите за управление на всяка спогодба. За трите проучвани години е наблюдавано спадане на производителността през първата година и след това

⁸Роджър П. Леви, "Контрол и отчетност при функциониране на множество агенции: Случаят със селскостопанска политика на Общността в Обединеното кралство" Финансова отчетност и управление, том 10 (1), февруари, 1994 год. стр. 65-75

⁹Парламентарна комисия по обществените сметки, Доклад N 7/93 относно производителността и ефективността на Селскостопанския съвет в управлението на някои субсидирани области, Копенхаген, 1994 год.

увеличение през следващите години. Изследването не е посочило причините за промяната на производителността.

При анализа на ефективността е била направена оценка на възможностите на организацията да действува бързо, просто и надеждно.

Бързината на реакциите при индивидуалните случаи може да се оцени чрез отношението между същността и продължителността на действието. Изследването на Сметната палата показва, че при някои случаи тези действия се разпростират върху по-дълги периоди отколкото изглежда оправдано от същността на случаите.

Простотата предполага третирането на отделните случаи да става като се избягват всички ненужни формалности. Но изследването е показвало, че преди да се вземе решение, се е наложило документите да се разглеждат по няколко пъти, защото и за двете изследвани програми желаещите да получат субсидии е трявало да предоставят допълнителни документи по различни поводи.

Надеждността се определя като способност на организацията да определи, ограничи и изясни случая така, че да се вземе правилно решение. И тук отново е било отбелязано, че Селскостопанският съвет не е отговорил на изискванията, очаквани от него.

На базата на изследването на Сметната палата, Комисията по обществените сметки е заявила, че организацията на Селскостопанския съвет би трявало да се понесе сериозна критика и е поискала от Сметната палата да извърши по-подробно изследване.

Оценката на Сметната палата е била предназначена да покаже дали управленският контрол на Селскостопанска структурна агенция действува ефикасно, за да не допусне основни слабости в икономичността, производителността и ефективността на проверяваните дейности. След изследването на системата и последвалите по-подробни проучвания на управленския контрол на агенцията, ДСП е стигнала до заключението, че администрацията на агенцията не използва утвърдените практики на добрата държавна администрация.

6. Управленски контрол върху прехвърляне на отговорностите по прилагане на селскостопанската политика

Дания има утвърдени традиции в упълномощаването на заинтересованите организации или други подобни извън правителствената йерархия да прилагат селскостопанската политика.¹⁰

От 50-те години на нашия век се събира малък данък върху износа и другите продажби на селскостопански продукти. Доходът се предоставя на селскостопанските организации чрез система от фондове, за да се финансираат селскостопански проекти. Някои фондове получават пари и от данъците върху собствеността, плащани от

¹⁰ Юрген Грюнегард Кристенсен, "Корпоративност, административни режими и лошо управление на обществените средства", доклад, представен на смесената работна среща на Европейската комисия за новите форми на държавна корупция, Лейден, 1993 год.

фермерите. Други частично се финансираат от държавни субсидии. Съгласно този административен режим през 1989 г. селскостопанските организации са боравели с около 1.2 милиарда датски крони или 0.2 милиарда щатски долара.

Тази система за събиране на средства се основава на многогодишни политически споразумения между земеделските организации и Министерството на земеделието. Тези споразумения винаги са били ратифицирани от парламента чрез закон или бюджетни решения. Изглежда не е имало конфликти между Министерството на земеделието и организацията със специални интереси относно управлението на тези фондове.

Тази система на преотстъпване на управлението се критикува от Кристенсен (вж. бележка 10) поради:

- изместване на целите;
- неясно отчитане и липса на финансова прозрачност;
- разширяване на пълномощията на Селскостопанския съвет и предоставяне на права на други организации;
- липса на достъп на Сметната палата до сметките на подизпълнителите.

Прилагането на селскостопанската политика от упълномощени за тази цел организации не дава възможност да се използват процедури и други мерки, които в достатъчна степен да гарантират, че операциите се извършват правилно, икономично, ефикасно и ефективно. Не би могло да се документира, че упълномощената администрация е опазила ресурсите от загуби поради разхищения, лошо управление, грешки и други нередности или че стриктно се е придържала към законите и разпоредбите (I, пар. 3). Липсата на правилен управленски контрол е довела до остра критика от страна на Председателя на Сметната палата и на Комисията по обществените сметки.¹¹

На основата на тази критика правителството е било принудено да назначи съдия, който да разследва делегирането на отговорности от Министерството на земеделието. Целта е била да се разследва законовата отговорност на участниците в управлението на средствата. След приключване на разследването не са предприети никакви по-нататъшни стъпки, за да се изяснят или коригират тези действия. По-късно Министерството на земеделието е реорганизирано и е подобрен управленският контрол.

7. Управленският контрол като политическо и социално явление

От описаните по-горе примери може да се направи обобщението, за голямото значение на управленския контрол за предпазване от разрастване на влиянието на групите със специални интереси върху прилагането на селскостопанската политика и за необходимостта от управленски контрол в административните системи с няколко нива.

¹¹ Парламентарна комисия по държавните сметки, Доклад N 2/89 върху финансовите средства, наложите и финансирането на селското стопанство, градинарството и риболова (Beretning om finansierings-, og afgifts-og sikringsfonde for landbrug, and fishing), Копенхаген 1990 год.

Управленският контрол като регулатор на влиянието на групите със специални интереси

Посочените примери показват какво значение има наличието на системите на управленски контрол като защита срещу неуместното влияние на групите със специални интереси.

Управлението на едно демократично правителство се характеризира с това, че в решенията му не би трябвало да доминират необективни съображения, включително и специална ориентация към заинтересовани групи. В общи линии управленският контрол е средство за гарантиране, както на правилното финансово отчитане, така и на законосъобразното и ефективно държавно управление.

Опитът на Дания показва, че нуждата от подходяща система на управленски контрол е особено важна ако заинтересованите групи имат власт/влияние при първоначалното формиране на политиката или ако участват в прилагането на тази политика.

Когато администрацията има такава добра система за управленски контрол, рисковете от нередности, свързани с отношението към групите със специални интереси, са минимални. Това съответно увеличава надеждността на финансовото отчитане на администрацията.

По тези причини управленският контрол може да се смята за основен елемент в създаването на модерна демократична администрация.

Управленски контрол в системите с няколко нива

Повечето от обсъжданите случаи се отнасят за административна система с няколко нива: висше административно ниво (ниво Европейски съюз или национално ниво), което изгражда, регулира и наблюдава основните функции на административната система; и второ ниво, което е отговорно за прилагането им (национална група или група със специални интереси).

Първото ниво очаква от второто да действа в съответствие с целите и правилата на административната система, която то е разработило. Второто ниво иска да има гаранции, че тяхното изпълнение ще бъде действително извършено и за тази цел създава система на управленски контрол.

Ако обаче двете нива действат, целейки максимално да увеличат своя собствен икономически интерес, ситуацията се променя. Тогава има опасност от конфликт на интересите при прилагането на управленския контрол на различните нива. Второто ще се опита да извлече максимална икономическа изгода и да намали до минимум разходите за управленския контрол. Само ако съществува опасност от загуба на икономическа изгода, второто ниво ще има интерес да насърчи ефективността на управленския контрол.

Поради по-малкия обем на информация, първото административно ниво е в по-слаба позиция при оценката на ефективността на системата на управленския контрол във

второто ниво. От друга страна, първото ниво управлява механизмите за компенсации и би могло да ги разработи по начин, при който ще се засили управленският контрол от второто ниво¹², включително със стимули и санкции за подобряване на работата му.

И накрая когато ЕС е първото ниво, а националната администрация - второто ниво, това има особен ефект върху Върховната контролна институция. Европейската сметна палата е задължена да действа в подкрепа на целите и политиката на ЕС, но е зависима в значителна степен от работата на националната върховна контролна институция. Националната върховна институция трябва да проверява дали законодателството на ЕС се прилага в страните-членки дори, когато националната администрация има интерес да интерпретира това законодателство по най-благоприятния за страната начин. Националната върховна контролна институция, по мое мнение, има задължение да действа в съответствие с професионалните правила, дори когато за кратко време това е в противоречие с интереса на собствена й страна. В рамките на един по-продължителен период това поведение създава по-добра отправна точка за преговорите между страните-членки на ЕС. Добре функциониращата администрация и високопрофесионалните проверки създават основата за надеждността на националната позиция при водене на преговори.

¹². Този въпрос е разработен от Ролф Елм-Ларсен, "Връзката между проверките на икономичността, ефективността и рентабилността и разходите по операциите и теорията за институциите", доклад, представен на петата Конференция за международни сравнителни изследвания по въпросите на държавното счетоводство, Париж, май 1995 год.

**РОЛЯТА НА ВЪТРЕШНОВЕДОМСТВЕНИТЕ ПРОВЕРКИ В СИСТЕМИТЕ НА
УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ В ДЪРЖАВНИЯ СЕКТОР:
ГЛЕДНАТА ТОЧКА НА СЪЕДИНЕНИТЕ ЩАТИ**

от

Хари С. Хейвънс⁸

Кратко изложение

По традиция правителството на Съединените щати¹ има инцидентен, фрагментарен и непоследователен подход към управленския контрол. Това се обяснява, поне отчасти, с разделението на властите в структурата на правителството на САЩ. Съвсем малко са областите, в които контролната дейност е регламентирана със закон. В повечето случаи развитието на системите на управленския контрол е предоставено изцяло на личната преценка на учрежденията² в държавния сектор. В исторически план, централните институции³ не са имали водеща роля в тази област, а оперативните учреждения, оставени сами на себе си, не са й отдавали голям приоритет.

Последните инициативи сочат, че този фрагментарен подход би могъл да се промени. През 1982 г. Конгресът въведе изискване да се прави годишна оценка на управленския контрол в учрежденията. То бе подсилено от последвалото изискване, валидно от началото на 1996 г., според което 24-те най-големи учреждения трябва да публикуват заверени годишни счетоводни отчети заедно с акт за констатациите, включващ оценка на контрола. Съвсем наскоро, през 1995 г. изпълнителната власт издаде ново ръководство, съобразено с "Указанията за разработване на стандартите за вътрешен контрол" на ИНТОСАЙ, с което се подчертава значението на ефективния управленски контрол.

⁸ Хари С. Хейвънс е работил като Заместник-председател на Сметната палата на САЩ от 1980 г. до пенсионирането му през 1993 г. Преди да заеме този пост е работил в Министерството на управлението и бюджета (1964-74 г.) и като директор на отдела за анализ на програмите към Сметната палата (1974-1980 г.). Изложените в тази статия възгледи са лично мнение на автора и не ангажират Сметната палата.

¹ Тази статия разглежда въпроса за управленския контрол във федералното правителство на Съединените щати. Тъй като всеки от 50-те щата има своя собствена конституция, закони и административна практика този въпрос може да не засяга с еднаква сила или да не стои по същия начин в различните щати.

² Терминът "учреждение" тук се използва за да се идентифицират оперативните учреждения на държавната власт. То би трявало да се разбира така, че да включва правителствените департаменти (наричани "министерства" в други страни), както и независимите учреждения или други административни организации.

³ Терминът "централни управлени" се използва за да се идентифицират организацията на изпълнителната власт, които дават насоки за работата на оперативните учреждения. Съществуват множество такива централни управлени, но в настоящата статия се имат предвид най-вече са Министерството на управлението и бюджета, Министерството на финансите и Министерството на кадрите и управлението.

Тези инициативи отразяват благоприятна промяна на насоката и поведението, но на този етап е твърде рано да се предвидят последиците от тях в дългосрочен план. Още повече, че и най-добрият управленски контрол има ограничения. Ръководителите, които желаят да го сторят, биха могли да го сведат до нула или да го заобиколят, както показва опитът в САЩ и затова те трябва да се проверяват редовно, за да се гарантира, че той продължава да е ефективен дори в променящата се оперативна среда.

Вътрешноведомствената контролна функция би трябало да бъде важен елемент на управленската контролна структура. За разлика от органите за външен контрол като например Сметната палата (General Accounting Office), които служат на различни учреждения извън организацията и най-вече на Конгреса, вътрешноведомствените контролни органи по традиция обслужват ръководителите на учреждението.

Държавният контрол в Съединените щати е по-трудно осъществим заради програмите, според които правителството възстановява сумите по разходите за стоки и услуги, предоставени на държавния сектор или при отпускането на помощи от името на правителството. Това налага инспекторите да проверяват управленския контрол като на държавните доставчици и агенти, така и контролната структура на учреждението. При наскоро направените проверки се установи, че сериозните проблеми в контролната среда на организацията, с които работи правителството, продължават.

През 1978 г. Конгресът промени структурата на вътрешноведомствения контрол. В повечето учреждения беше назначен главен инспектор (Inspector General). Главните инспектори са в доста трудна ситуация, тъй като са част от учреждението, но от друга страна имат доста голяма независимост и отговорната функция да докладват на външни инстанции. От тях се очаква да извършват проверки на действията и програмите на учрежденията, както традиционно се упражнява вътрешноведомствен контрол, но докладват за резултатите както на Конгреса, така и на ръководителите на учреждението. Освен това главните инспектори трябва да проверяват счетоводните отчети на учреждението така, както се упражнява външен контрол.

Този подход създава доста проблеми. Външните задължения стават преобладаващи за сметка на традиционно извършвания вътрешноведомствен контрол. И по-конкретно, разкриването на отделни случаи на закононарушения, които са предмет на особен интерес от страна на Конгреса, получава по-голямо внимание, отколкото засилването на управленския контрол, с който биха могли да се избегнат злоупотреби.

Най-общо казано, американският подход към управленския контрол има редица слабости. Настоящите усилия да се подобри контролната дейност са обещаващи, но техният успех изисква поемане на ангажимент за по-продължителен период от време, а в системата на американското управление е доста трудно да се гарантиране един постоянен ангажимент.

1. Рамка на управленския контрол в САЩ

Трудно е да се обобщи практиката в тази област защото няма обединяваща тема. В действителност при създаването и управлението на различните видове системи на управленски контрол, както и в строгостта при прилагането им има голямо разнообразие.

Правомощия за управленски контрол

Правомощията за създаване или упражняване на управленски контрол - или каквато и да е друга управленска практика - произтичат от конституцията на Съединените щати, според която законодателната власт се упражнява от Конгреса. Нито един служител не може да предприема действия, противоречащи на Конституцията или на приетите от Конгреса чрез конституционни процедури закони. Тази законодателна власт все пак е ограничена от правото на вето на Президента върху предложените закони и от правото на съдебната власт да установи дали приетите закони отговарят или не на изискванията в Конституцията. В рамките на тези ограничения Конгресът, действуващ според конституцията, е основният източник за делегиране на правомощия за всякакъв вид управленски контрол. Все пак много често той предоставя тези свои правомощия на служители от изпълнителната власт като приема закони, с които изрично или косвено ги натоварва с тази дейност.

Разработване и оповестяване на управленския контрол

Фрагментарният подход в САЩ към управленския контрол се характеризира с най-разнообразните начини, по които се създава. Именно в Конституцията се съдържат някои основни видове управленски контрол, въпреки че малко американци си дават сметка за това поради начина, по който са определени. Например в нея се постановява, че събирането на данъците и изразходването на държавните средства трябва да става само в съответствие със законите, гласувани от Конгреса. Освен това се посочва, че трябва да се прави годишен отчет за държавните приходи и разходи.

Чрез конкретни закони, приети от Конгреса, бяха въведени и някои други видове управленски контрол, например създаването на Сметната палата като върховна контролна институция и Министерството на кадрите и управлението (Office of Personnel Management) за регулиране дейността на държавните служители. Други закони бяха приети с цел да се регламентират финансовите проверки и годишните оценки за управленския контрол, както и например, да се регулират процедурите по сключване на договори с правителството.

Президентът, който е начало на изпълнителната власт и централните управленски институции, действащи от негово име, имат известни отговорности, свързани с управленския контрол като например назначаването на висши служители и регулирането на държавната счетоводна практика.

И накрая, всяко учреждение, ако няма други специални разпореждания, отговаря за различните елементи на управленската контролна структура. Повечето учреждения имат

доста голяма свобода на действие при решаването на тяхната организационна структура като сами определят, както изискванията към подчинените служители, така и техните отговорности, подбират подходящите за тези места кандидати и определят вътрешните процедури по изпълнение на задълженията им.

Роля на централните институции

На теория централните институции на САЩ би трябвало да играят много по-съществена роля за развитието на ефективен управленски контрол, отколкото тези в повечето други страни. Ръководните кадри в оперативните учреждения (най-често стоящи до три-четири нива по-ниско в организацията) обикновено са служители, назначени по политически причини и се задържат там за кратко време (средно малко повече от две години). Тези служители по принцип се избират на основата на техните политически пристрастия; често те имат малък, а понякога изобщо им липсва опит в управлението, и то най-вече в държавни организации.

При тези условия създаването на ефективен управленски контрол изисква строго ръководство извън учреждението. И най-вече е нужен постоянен твърд ангажимент от страна на централните институции, на които президентите на страната, последователно, са поверявали главните управленски отговорности на изпълнителната власт. Доскоро този ангажимент липсваше почти изцяло, както и също толкова необходимата подкрепа от Конгреса за да е ефективен управленски контрол. Например стандартите за отчитане на финансовите операции съществуват от много години, но те са предназначени най-вече да подпомагат годишното изпълнение на бюджета и годишния отчет на държавните финанси, който се изисква от Министерството на финансите, а не за да се получат надеждни данни за разходите, необходими за управлението на учреждението. Едва в последното десетилетие усилията се насочват към такива основни елементи на счетоводните процедури като създаването на главна счетоводна книга в държавните учреждения.

Подобна е и практиката, установена повече от век, да се направлява отблизо назначаването на държавни служители. Първоначалното намерение е било да се изолират държавните служители от неуместно политическо влияние, а решенията за персонала да се основават на обективна преценка на способностите на кандидатите. Все пак много ръководители дълго време са смятали, че системата набляга повече на формата, а не на същността и по тази причина е станало трудно да се иска от подчинените да отговарят за тяхната работа. Сега се правят усилия да се коригира този проблем.

Министерството на управлението и бюджета (Office of Management and Budget) неведнъж, в продължение на години, е привличало вниманието върху нуждата от засилване на управленския контрол. Все пак неговите призови не са били придружени от дългосрочен ангажимент или ресурси, за да се постигнат по-значителни резултати. Надяваме се, че новият акцент, който МУБ поставя върху този въпрос ще донесе по-трайни резултати.

За да се разбере слабата работа на централните институции в САЩ при развитието на ефективен управленски контрол трябва да се признае, че техните ръководни кадри също са били избираны на основата на политическата им преданост, а не според управленските им способности и опит и също са били сменяни бързо. Освен това Конгресът ревниво е защитавал своите права върху оперативните учреждения и често е действувал с цел да ги изолира от това, което той (и учрежденията) са смятали за "намеса" на централните институции. В този смисъл на централните институции (и особено на МУБ) се гледа като на изпълнители на президентските политически цели, а не като на политически неутрални защитници на най-добра управленска практика. В действителност централните ведомства, естествено, имат политически, но също така и управленски отговорности и много често е трудно да се поддържа равновесие между тези две роли.

Съпоставка с Указанията на ИНТОСАЙ

Правителството на САЩ определя управленския контрол като организация, политика и процедури, използвани от учрежденията, за да се гарантира, че:

- програмите постигат очакваните от тях резултати;
- използването на ресурсите е в съответствие с целите на учреждението;
- програмите и ресурсите са защитени от загуби, измами и лошо управление;
- законите и разпоредбите се спазват;
- подходяща и своевременна информация се получава, съхранява, отчита и използва за вземане на решения⁴.

Това определение и придружаващото го разяснение изцяло съответстват на указанията на ИНТОСАЙ. Правителството на САЩ (и особено тази част от него, която отговаря за контрола) твърдо подкрепиха развитието на указанията на ИНТОСАЙ и одобриха публикуваните резултати. За съжаление, дори най-искреното убеждение за значението на управленския контрол не води веднага до ефективни системи на контрол. Освен това разликата между реториката и реалността вероятно не се отнася единствено за Съединените щати.

Наблюдение и оценка на системите на управленския контрол

Доскоро оценката на управленския контрол в учрежденията се даваше основно от самите учреждения, рядко допълвана от проверки на Сметната палата. През 1982 г. Конгресът прие Закон за финансовата отговорност на ръководителите на федералната администрация (Federal Managers Financial Integrity Act),⁵ според който всеки ръководител на учреждение трябва да извършва годишна оценка на управленския контрол в рамките на

⁴ Министерство на управлението и бюджета на САЩ, "Управленска отчетност и контрол", Циркулярно писмо N A-123, Преработено на 21 юни 1995 г.

⁵ Федерален закон за финансовата отговорност на ръководителите, "Държавно право" 97-255,31 Сборник със закони на САЩ 3512.

учреждението, да докладва за резултатите на Президента и Конгреса и да съставя план на действие за коригиране на всички открити съществени слабости. Този закон беше подсилен от Закона за финансовите ръководители на главните учреждения (Chief Financial Officers Act)⁶, според който се изисква годишна финансова проверка на 24-те най-големи учреждения, а ревизионният акт да съдържа и оценка на управленския контрол.

Ресурси, умения и квалификация за прилагането на управленски контролни системи

Уменията и всеотдайността на отговарящите за различните аспекти на управленската контролна структура до голяма степен определят тяхната ефективност. Неопитността и малкия опит, типични за ръководителите на учрежденията означава, че те обикновено имат малки склонности или възможности значително да допринесат за управленската система на учреждението. Съзнавайки това Конгресът прие закони, чрез които се създават нови постове с потенциално голямо значение за управленския контрол на повечето учреждения, а именно главни инспектори (Inspectors General) и главни финансови инспектори (Chief Financial Officers), и се конкретизира квалификацията, която се изисква от кандидатите за тези постове. Изглежда, че това има значителен ефект. Стандартите не са много строги и политическите съображения все още играят значителна роля при подбора на тези служители. Още повече, че държавните заплати не са конкурентни спрямо тези в частния сектор за такъв вид отговорности и затова понякога е трудно да се привлекат личности с желаните качества.

Техническите умения, нужни на работещите върху системите на управленски контрол, по принцип могат да се научат, но инвестициите на държавата в този вид обучение са нередовни. Сметната палата например е направила най-големи инвестиции за професионалното обучение на своите инспектори и е оказала значителна помощ при обучението на други ревизори от държавната администрация. Множество правителствени и университетски програми предлагат други видове подходящо обучение. Решението за използването на тези програми е предоставено на учрежденията, които трябва да покрият разноските от своя собствен бюджет. Общоприето е учрежденията да дават малко значение на това обучение. Все пак в повечето области необходимите умения се придобиват в самата работата.

Делът на ресурсите, предназначени да подобрят управленския контрол, в повечето случаи се определя по преценка на ръководството на учреждението. Само в редки случаи се отделят средства за дейности по управленския контрол, например за финансирането на операциите по създаване на главни инспекции.

⁶ Закон за ръководителите на главните учреждения, "Държавно право" 101-576,31 Сборник със закони на САЩ 901 (б), 3515.

2. Вътрешноведомствен контрол в държавната администрация на САЩ

В Съединените щати е общоприето схващането, че функцията за вътрешноведомствен контрол представлява както управленски контрол, така и средство, с което ръководството може да се увери, че другите видове управленски контрол действуват ефективно.

Сравняване на вътрешноведомствения с външния контрол

Ролята на организацията за вътрешен контрол е много по-различна от тази на външния инспектор, въпреки че те би трябвало да си сътрудничат, където е възможно. Основната функция на външния инспектор е да служи на външни на организацията органи със законен интерес към нейните дейности. В частния сектор например, първата отговорност на външния инспектор е даде достатъчно гаранции, че публикуваният отчет за финансовото изпълнение и състояние на компанията е благонадежден.

В държавния сектор отговорностите на външния инспектор естествено са много пошироки. В Съединените щати например, Сметната палата отговаря не само за оценката по надеждността на счетоводните отчети на учрежденията, но също така и за преценяването от името на Конгреса на икономичността, ефикасността и ефективността на действията на тези учреждения, както и тяхната законосъобразност. Следователно ролята на Сметната палата е да проверява работата на учреждението съобразно целите, поставени от Конгреса. Те могат да се различават в голяма степен от интереса на ръководството на учреждението.

От друга страна се смята, че вътрешноведомственият ревизор отговаря преди всичко пред ръководството на организацията. Институтът за ревизори по вътрешен контрол (Institute of Internal Auditors) определя по следния начин понятието вътрешноведомствен контрол:

... дейност за независима оценка в рамките на една организация с цел да служи на тази организация. Става дума за контрол на ръководството, който има за задача да измери и оцени ефективността на другите видове контрол.⁷

Произход на вътрешноведомствения контрол

Вътрешноконтролната функция първоначално се е появила в частния сектор, когато ръководителите на големите компании са разбрали, че годишната проверка от външните инспектори не е достатъчна гаранция за точността на рутинните финансови данни, използвани от тях при вземане на оперативни решения, а също че тя не може да ги предпази от злоупотреби или от кражби на част от служителите в компанията. Тези ръководители разбират, че за да се отговори на нуждите на висшия ръководен състав на

⁷ Цитирано в О. Рей Уaitингтън и кол. (1992 г.) "Принципи на контрола", 10-то изд. Ричард Д. Ървин, Инс. Бостън.

компанията трябва да се създаде друг вид контрол. Така се ражда концепцията за службите на вътрешноведомствен контрол, които да са независими от оперативните и финансови компоненти на компанията и да докладват на висшия изпълнителски състав и на борда на директорите.

Първоначално, усилията на вътрешноведомствените ревизори се съсредоточават почти изключително върху проверката на финансовия контрол и осигуряването на точност на вътрешнофинансовите отчети. С времето вътрешноведомственият контрол приема отговорности, обхващащи целия спектър на управленския контрол. Ръководителите вземат решения на основата на много и различни видове данни, както финансови, така и нефинансови. Важните оперативни доклади могат да дадат информация за материалното имущество (например за части), за оперативните графици и отклоненията от тях, за качеството на изделията и т. н. Жизнено важно е тези доклади да бъдат своевременни и надеждни. Оценката на надеждността на тези доклади и на информационната система, която ги съставя става задължение на вътрешноведомствения контрол. С времето техните задължения се разпространяват и върху оценка на съвместимостта с политиката на организацията и определяне на ефективността на политиката и процедурите на компанията.

Вътрешноведомствен контрол в държавния сектор

Развитието на функцията за вътрешноведомствен контрол в държавния сектор се извършва по подобен начин. Първоначално вътрешноведомственият контрол се съсредоточава изключително върху проверка на счетоводните системи и финансовия контрол и осигурява надеждността на финансовите отчети. Постепенно неговите задължения се разширяват и обхващат други въпроси от значение за ръководителя на учреждението и висшето ръководство, включително надеждността на докладите за вътрешна употреба и съответствието на действията на отделните единици с политиката на ръководството. Постепенно сложността на структурите и различните функции в държавния сектор на САЩ води до такава практика на вътрешния контрол, която в много области се различава от тази в частния сектор.

3. Законова рамка на вътрешния контрол

Службите за вътрешноведомствен контрол съществуват в много учреждения от дълги години. Първоначално повечето се създават с правомощията на ръководителите на учреждението да изградят неговата организационна структура. Често причина за създаване на такива единици става някакъв голям вътрешен управленски проблем, например разкриването на злоупотреби, измами, корупция или натиск от контролни институции като Сметната палата и Министерството на управлението и бюджета. До 70-те години в повечето учреждения вътрешноведомственият контрол е подчинен на началника на административния отдел, който е отговарял също и за бюджета и за счетоводния отчет на учреждението. Обикновено ръководителят на отдела за вътрешноведомствен контрол е

бил държавен служител от кариерата, често от Сметната палата, с многогодишен опит в контролната дейност.

Създаване на длъжността главен инспектор

През 1978 г. Конгресът приема Закон за главните инспектори, който променя организацията на вътрешноведомствените служби за контрол⁸. С този закон почти във всички учреждения се създава длъжността главен инспектор. В 30 учреждения главните инспектори се назначават от Президента и повечето трябва да бъдат одобрени от Сената. Те могат да бъдат уволнени от този пост само от Президента, който трябва да представи своите основания за това пред Конгреса. В други 30 учреждения, предимно по-малки, главните инспектори се назначават от ръководителя на учреждението, който също така има правото да ги уволнява, но трябва писмено да обясни своето действие до Конгреса.

Законът изиска главните инспектори да се избират без оглед на политическите им пристрастия, само на основата на показаните възможности в областта на счетоводството, контрола, финансовите анализи, законите, управленските анализи, държавната администрация и разследванията. В по-големите учреждения те трябва да имат ранг, равен на зам.-министр (Assistant Secretary) в министерствата. При всички случаи се изиска главният инспектор да има пряк достъп до ръководителя на учреждението. Въпреки това ръководителят на учреждението има само "общи" правомощия за надзор върху дейността на главния инспектор и няма право да му пречи да извършва проверки и разследвания, които главният инспектор смята за необходими. С тези разпоредби се е целяло да се осигури достатъчна независимост на главния инспектор от оперативните компоненти на учреждението, за да може да изпълнява ефективно своите задължения. Покъсно тази независимост е задълбочена с изискването да се отдели бюджета на главния инспектор от останалата част за учреждението.

Задължения на главните инспектори

Главните инспектори имат две основни задължения. Първото е функцията за вътрешноведомствен контрол, поверена на заместник-главен инспектор по проверките. Другата е разследване по обвинения от заместник-главния инспектор за разкриване на лошо ръководство или други нарушения на законите и разпоредбите. Такива отдели са съществували и преди в повечето учреждения, но обикновено са били отделени от вътрешноведомствения контрол.

Със Закона за главните инспектори се променя и начина на изготвяне на докладите. Преди да бъде приет, вътрешноведомствените ревизори са докладвали резултатите от своята работа само в учреждението. Обикновено докладите се представляли на началника на администрацията, който е съобщавал най-важните разкрития на ръководителя на учреждението. Все пак ревизорите винаги са имали право да докладват

⁸ Закон за главните инспектори, 1978 г. Държавни закони 95-452,92 Stat.1101.

директно на ръководителя на учреждението, когато това се налага, ако например докладът съдържа неблагоприятни разкрития, засягащи началника на администрацията. Обикновено вътрешноведомствените ревизори неформално са предоставяли резултатите от своята работа на Сметната палата с цел да се намали дублирането на усилия.

Съгласно Закона за главните инспектори, главният инспектор трябва директно да представя всички доклади на ръководителя на учреждението и да предоставя пълна текуща информация на Конгреса за своята работа. Той е задължен да представя два пъти годишно на ръководителя на учреждението доклад за контролната и инспекторска работа. Ръководителят на учреждението трябва да предаде този доклад на Конгреса с евентуални коментари, които той иска да добави в рамките на 30 дни. Ако главният инспектор открие "особено сериозни или очебийни проблеми", те незабавно трябва да бъдат докладвани на ръководителя на учреждението, който в рамките на седем дни трябва да представи доклада на Конгреса. На ръководителя на учреждението не е разрешено да променя съдържанието на който и да е доклад на главния инспектор.

Двойственост на ролите

Това двойно отчитане е било предвидено с намерение да се защити независимостта на главния инспектор. Все пак то също така е целяло познаването на основните проблеми, открити от главния инспектор, да не бъде ограничено в рамките на учреждението, а да се оповестят нашироко, за да се разрешат бързо. Каквито и да са основанията, изискването да се докладва на Конгреса ясно променя ролята на вътрешноведомствения контрол (както и на службата за разкрития) - от обслужваща изключително нуждите на висшето ръководство на учреждението в обслужваща много поширок аудитория. Това значително променя възгледите, както на ръководителите на учреждението за функцията на вътрешно ведомствените ревизори, така и на заинтересованите от нея външни страни, особено тези в Конгреса. Задължението да докладва на Конгреса повдига въпросите за границата, до която упражняващите вътрешен контрол могат с право да бъдат разглеждани като "служители на организацията" според описанietо, дадено от професионалната организация на вътрешноведомствените ревизори.

Нарастващият интерес на Конгреса към вътрешноведомствения контрол и другите дейности, поверени на главните инспектори може да се измери с честотата, с която в последно време главните инспектори се явяват пред комисиите на Конгреса, за да поставят въпросите, засягащи управлението на техните учреждения. Например през първото полугодие на 1995 г. главният инспектор в Министерството на териториалното развитие и жилищното строителство (Department of Housing and Urban Development), едно сравнително малко учреждение, но с дългогодишни проблеми в управлението, се е явявал четири пъти пред различни конгресни комисии, за да представи своите виждания по някои от тези проблеми.

Нов акцент върху управленския контрол

Освен отговорностите, определените в Закона за главните инспектори, последвалите законодателни актове увеличават техните задължения. Според Федералния закон за финансовата отговорност на ръководителите, ръководителят на всяко учреждение трябва да оценява адекватността и ефективността на управленския контрол всяка година и да докладва резултатите от тази оценка пред Конгреса. Ако тази оценка разкрива съществени слабости, докладът на учреждението трябва да съдържа и действията, които предприема или планира да предприеме за отстраняване на проблема. В доклада също трябва конкретно да се изложи дали финансата система на учреждението е в съответствие с всички държавни изисквания, определени от Министерството на управлението и бюджета.

За оценката, която се изиска съобразно Федералният закон за финансовата отговорност на ръководителите отговаря ръководството на учреждението, а не ревизорите. Всеки началник трябва да направи оценка на управленския контрол за всяка от функциите под негово ръководство като използва съветите на отговарящите за вътрешния контрол, които преглеждат резултатите в полза на ръководителя на учреждението. Това се прави с цел началниците да разберат контролните системи, за които отговарят, както и значението да поддържат тяхната ефективност. Въпреки че вътрешноведомствените ревизори не носят пряка отговорност за тази оценка, те играят жизненоважна роля като посочват проблемите, които биха могли да останат незабелязани и предлагат начини за засилване на слабия контрол.

Годишни финансови проверки

Правителството на САЩ няма традиция да публично проверени счетоводни отчети като тези, които се изискват от повечето големи компании в частния сектор. Държавните корпорации са едно от главните изключения. По-малко на брой в сравнение с повечето други страни, но от края на 40-те години от тях се изиска да представят проверени счетоводни отчети. По онова време повечето проверки на държавните корпорации са се извършвали от Сметната палата; днес повечето се извършват от частни счетоводни фирми и само понякога качеството им се проверява от Сметната палата.

Според последните промени в Закона за главните финансови инспектори, от края на 1996 г. от 24-те най-големи държавни институции и учреждения се изиска да публикуют проверени счетоводни отчети. Освен това Министерството на финансите трябва да издаде обобщени отчети за тези учреждения през 1997 г. Сметната палата трябва да провери обобщените отчети като има право на избор да провери която и да е такава институция. Учрежденията, с които Сметната палата няма пряко да се занимава трябва да бъдат проверени от техните главни инспектори.

Разпоредбите за извършване на проверки в учрежденията все още са в процес на развитие. Тъй като на Сметната палата липсват кадри за извършване на всички тези проверки, тя възнамерява да се съредоточи върху обобщените отчети и върху ключовите

компоненти на някои от най-големите институции като например Министерството на финансите и Министерството на от branата.⁹ В някои от учрежденията се разчита на главните инспектори за цялостната проверка. В други главните инспектори ще сключат договори с частни счетоводни фирми да извършат проверките или ще си поделят работата с такива фирми.

Активното участие на главните инспектори в годишните финансови проверки показва още веднъж двойнствената им роля. Проверката на държавните счетоводните отчети на една организация обикновено се разглежда като задължение на контрольори, които са независими от проверяваната организация. Това е работа на външен инспектор, а не на вътрешноведомствения ревизор. Сметната палата е решила, че главните инспектори, които са назначени от Президента и трябва да докладват на Конгреса са достатъчно независими, за да изпълнят тази функция. Все пак за главните инспектори може да се окаже трудно да балансират тази отговорност с традиционната роля на вътрешноведомствения контрол, който предоставя "услуги на организацията".

4. Ръководни правила за вътрешноведомствен контрол

Прилагане на разделението на властите

Оповестяването на стандарти по различни въпроси, отнасящи се до финансовото управление става още по-сложно поради разделението на властите в управлението на САЩ. Сметната палата - външен държавен контролен орган, се намира в законодателната област на властта и има право да издава стандарти за счетоводство и проверки във федералните органи. Но тя няма право да изисква спазването на тези стандарти, а само може да докладва за случаите на несъответствия с тях. Висшите служители в изпълнителната власт много често възприемат възгledа, че стандартите, издадени от Сметната палата трябва да се разглеждат като пожелание, а не като задължение. Стандартите на Сметната палата за проверки в държавния сектор¹⁰ са широко приети не само от Федералното правителство, но и от инспекторите в правителствата на щатите в САЩ, както и от държавни контролни институции в други страни.

Естествено, главните инспектори са в изпълнителната власт като нямат правомощията на Сметната палата да определят стандарти. Според Закона за главните инспектори от тях се изисква да спазват стандартите за контрол на Сметната палата като това изискване не се оспорва от изпълнителната власт. В действителност при някои обстоятелства като проверки на безвъзмездни помощи за щата и местното правителство, инструкциите на изпълнителната власт подсилват изискването инспекторите да се съобразяват със стандартите на Сметната палата. Въпреки това, ако се съди по предишно

⁹ Поради бюджетни ограничения в Правителството на САЩ, Сметната палата извършва съкращение на състава си, който от около 5 200 человека в началото на 90-те години трябва да достигне до около 3 500 человека в края на 1997 г.

¹⁰ "Държавни одиторски стандарти за контрол", 1994 г. Преглед, Сметна палата на САЩ, юни 1994 г. Тази публикация често се нарича "Жълта книга".

съдебно решение на несвързан със стандартите въпрос¹¹, има голяма вероятност това изискване в Закона за главните инспектори да бъде оспорено, тъй като съдът би могъл да постанови, че е антиконституционно поsegателство върху принципа за разделение на властите.

Други начини за създаване на стандарти

В други области подходът за създаване на стандарти е малко по-различен. Изпълнителната власт категорично е отхвърлила правомощията на Сметната палата да издава счетоводни стандарти за държавната администрация. От една страна, Министерството на управлението и бюджета е заявило своето намерение да състави свои собствени счетоводни стандарти без да се съобразява с тези на Сметната палата и да изиска от учрежденията да се съобразяват само със стандарти на министерството. В усилието си за постигане на взаимоизгоден компромис, Сметната палата и Министерството на управлението и бюджета са се споразумели да създадат отделен орган - Надзорна комисия по счетоводни стандарти (Federal Accounting Standards Advisory Board) (НКСС), в която да са представени Сметната палата, Министерството на управлението и бюджета, Министерството на финансите, някои големи учреждения и не-правителствени експерти, за да създадат нови счетоводни стандарти за държавната администрация. Тогава, ако предложените стандарти се одобрят, те трябва да се обнародват и приведат в действие от Министерството на управлението и бюджета. НКСС трябва да завърши своята работа до края на 1995 г. или най-късно в началото на 1996 г.

Подходът, възприет към стандартите за управленски контрол е друг вариант на този модел. Както и в останалите случаи Сметната палата е издала стандарти¹², но е съмнително дали взетите за изпълнението им мерки отиват по-далеч от основанието да се критикува някое учреждение, което не ги спазва. Наскоро Министерството на управлението и бюджета издаде свои инструкции за управленски контрол в държавните учреждения (Вж. бележка 4). Въпреки че тези стандарти са издадени от Министерството на управлението и бюджета, то категорично е подчертало, че са направени изключително на основата на стандартите на Сметната палата. От всички разгледани начини моделът чрез постигане на консенсус, използван в опита за създаване на счетоводни стандарти (ако се окаже успешен) изглежда най-добрият начин за създаване на стандарти, независимо от времето, нужно за вземане на такова решение.

¹¹ Боушър срещу Сайнър, 106 Върховен съд 3181 (1986 г.) Върховният съд постановява, че Сметната палата е част от законодателната власт и е противоконституционно Конгресът да й даде право да издава заповеди, налагащи образци за намаляване на разходите на изпълнителната власт.

¹² Стандарти за вътрешноведомствен контрол във федералното правителство, Сметна палата на САЩ, 1983 г. Тази публикация често се нарича "Зелена книга".

5. Обсег на задълженията на вътрешния контрол

Сложни финансови връзки

Задълженията на вътрешния контрол в държавния сектор на САЩ до голяма степен са повлияни от разнообразните и сложни финансови връзки между правителството и другите организации. По принцип службата по вътрешноведомствен контрол е отговорна за проверката на всички аспекти от операциите на учреждението и ресурсите, които са му поверени.

Относително малко са стоките и услугите, за които правителството плаща и действително се произвеждат или предоставят от държавни служители. Например държавните финанси имат значителен дял в националните служби по здравеопазване, но само малка част от тези услуги се предлага на държавни служители. Повечето хора получават услуги от независими здравни организации. Федералният дял в разходите на тези организации се плаща от посредници. В някои случаи това са частни застрахователни компании. В други щатското правителство ползва услугите на застрахователна компания, която е негов собствен посредник в отношенията със здравните организации.

По подобен начин почти всички помещения и оборудването, сега използвани от държавните служители се изпълняват съгласно договори с компании от частния сектор. Сградите на държавните учреждения например са построени (а често и поддържани) от частни предприемачи. Още по-важно е, че оръжията, използвани от военните подразделения и оборудването за изследване на въздушното пространство, което използва НАСА (National Aeronautics and Space Administration), са изцяло произведени от частни компании с договори от правителството.

Проверка на управленския контрол в здравеопазването

Сложните финансови връзки значително ограничават потенциалната отговорност на вътрешноведомствения контрол в учреждението, защото по принцип ревизорът би трявало да провери целия поток от федерални средства до евентуалния получател. Програмата за медицинско обслужване "Медикеър", с която се финансираат здравните услуги за възрастни, например, се управлява от Администрацията за финансиране на здравеопазването (Health Care Financing Administration) в рамките на Министерството на здравето и хуманитарните услуги (Department of Health and Human Services). Инспекторът от МЗХУ, който се опитва да оцени управленския контрол върху тази програма още при започването на ревизията се сблъска с контрола, извършван от Администрацията за финансиране на здравеопазването. Освен това той трябва да провери управленския контрол в застрахователните компании, които действуват като посредници, а такава има във всеки един от 50-те щата.

Цели на ревизията

При посредниците ревизорът трябва да оцени надеждността на начините за предпазване от допълнителни неуместни разноски, които иска независимата здравна организация, като например разходи за неизвършени услуги, представляващи измама или пък предоставени на пациент, който не се нуждае от тях, както и разходи, превишаващи определените лимити или разходите за услуги, предоставени на един пациент, които се плащат за друг. Ако се прецени, че тези предпазни мерки са недостатъчни, една цялостната ревизия на теория ще изисква да се провери управленския контрол на действително извършващите здравните услуги, а те са хиляди.

Стратегия на ревизията

Ограничните ресурси правят невъзможни ревизиите от този род. Министерството на здравето и хуманитарните услуги има само няколкото ин ведомствени финансови ревизори, които отговарят за инспектирането на разходи за хиляди милиарди долара. "Медикеър" е само една от многото програми, които те проверяват, а оценката на управленския контрол - само една от многото задачи на служителите, които се занимават с финансирането в здравеопазването. При ревизия на програмата "Медикеър" трябва да се подхodi много по-конкретно.

Ако се основава на минал опит, на съдържанието на програмата и на финансовите подбуди, породени от това съдържание, най-вероятно е ревизорът да тръгне от хипотезата, че ако съществуват слабости, те биха могли да се открият в контролната дейност на посредниците и на предоставящите здравните услуги. Затова той може да реши да провери само някои контролни дейности на Администрацията за финансиране на здравеопазването, като например системите за таксуване и плащане. Все пак той ще обсъди с ръководителите на администрацията тяхната неформална оценка за контрола при посредниците и някои от най-големите организации за здравни услуги, като например най-големите болници. След това ревизорът ще избере няколко посредника, най-вероятно около 5,6 от 80-те или повече страни по договора, отговарящи за изпълнението, плащанията и претенциите към "Медикеър", за сравнително по-подробна проверка на контрола.

Откриване на доказателства

Ако ревизорът открие слабости в управленския контрол на посредниците, това единствено показва, че е възможно федералните средства да са неправилно изразходвани без това да е разкрито. Няма доказателства, че действително има злоупотреба. За да убеди останалите, че проблемът е реален и заслужава коригиращи действия, ревизорът трябва да събере доказателства, за действителна измама или загуба на пари. За да получи тези доказателства той трябва да провери дейността на здравните организации (лекари, болници, аптеки и т. н.) и хонорарите, които са дали основание за възстановяване на средствата от посредника.

Ревизорът ще трябва да прегледа документацията на някои страни по договорите като търси разнообразни начини, чрез които (на базата на предишен опит) смята, че е възможно неправилно да са използвани федералните средства. Много от изплатените суми по програмата "Медикеър" са въз основа на диагнозата на лекаря за болестта. Затова ревизорът трябва да търси случаи, при които са записани по-серииозни диагнози (водещи до по-високо заплащане) без да са оправдани от наличната информация като изучи използваните от болницата процедури за уточняване на диагнозата при граничните случаи. Ревизорът също ще трябва да търси доказателства за измама, обикновено във формата на допълнителни разходи за услуги, които не са извършени или за пациенти, които никога не са преглеждани.

Предлагане на решения

След като ревизорът е намерил доказателства за слаб контрол, а ако е възможно и за действителни загуби в резултат на този слаб контрол, той ще трябва да предложи и начини за отстраняване на проблема. Понякога това може да е просто смяна на процедурата. Например посредниците, които извършват плащанията по "Медикеър" да записват данните на автоматизирани системи чрез мрежа от компютри. Тогава те могат да извършват разнообразни проверки, с които често може да се разкрият неоправдани плащания. Ако се използват статистически тестове, с тях могат да се определят кои лекари постоянно се отклоняват от нормата за броя прегледани пациенти и поставят по-серииозни диагнози. Такива аномалии са сигнал за възможни злоупотреби. С такъв подход ограниченията налични ресурси за всеобхватни ревизии на здравните организации могат да се използват за случаите, при които има най-голяма вероятност да бъдат открити злоупотреби или измама.

Управленски контрол и съдържание на програмата

Все пак понякога откритият проблем е толкова съществен, че рядко може да се разреши само с промени на процедурата. Структурата на системата за здравеопазване в САЩ, при която десетки хиляди независими здравни организации получават доходи основно във вид на възнаграждения за предоставени услуги, но които не се плащат от самите пациенти, а от множество трети лица (предимно застрахователни компании), я правят податлива на злоупотреби. Няма надежден начин например да се открие лекар, който рядко допълва своя доход с разходи за пациенти "фантоми" или като преувеличава диагнозата.

Създаването на управленски контрол, с който надеждно да се откриват такъв вид злоупотреби вероятно ще струва повече, отколкото злоупотребите, които би могъл да предотврати. Освен това контролът може да бъде толкова досаден, че да възпрепятства медицинския състав при изпълнението на легитимните му задължения.

Ограничения на контрола

С това не искам да кажа, че управленският контрол по програми като "Медикеър" не е ефективен, а само че при него има известни ограничения. До определена степен е необходимо да се разчита най-вече на честността на повечето хора, които участват в системата, на заплахата от строги санкции, ако се установят злоупотреби с нея и на редица видове управленски контрол (включително техники като статистически тестове и непредвидени случайни проверки на документацията на здравните организации), които гарантират в достатъчна степен, че ще бъдат открити очевидните нарушения. При тези обстоятелства няма съмнение, че злоупотребите ще продължават, но ще бъдат намалени до "приемливи" нива.

Настоящата ситуация

За съжаление в настоящия момент програмата "Медикеър" е далеч от достигането на такива приемливи нива. Следващите забележки са от доклад, изгoten наскоро от Сметната палата:

През 1992 г. ние докладвахме, че програмата "Медикеър" е една от няколкото правителствени програми, които съдържат възможности за загуби, измами, злоупотреби и лошо управление. Проблемите, които отбелязахме включват недостиг на средства на предлагашите здравни услуги, за да обработят претенциите по "Медикеър" и да се упражни контрол върху измамите, злоупотребите и слабостите на Администрацията по финансиране на здравеопазването при управлението на страните, включени в програмата "Медикеър", грешна политика на плащанията и слаб контрол при фактурирането. Оттогава Администрацията по финансиране на здравеопазването е направила различни уставни и административни промени с цел да се отстранит повечето проблеми. Въпреки това тези заслужаващи внимание подобрения все още не са достатъчни за да се защити "Медикеър" от продължаващите финансови загуби.¹³

Докладът отбелязва, че "днес "Медикеър" плаща много повече по нещателно прегледани искания, отколкото когато и да било през последните пет години" и че "недостатъчното финансиране спира развитието на нови контролни дейности, за да се защити програмата от злоупотреби с огромни средства". Очевидно е, че "Медикеър"- програма, за която през 1994 г. федералното правителство е изразходвало 162 милиарда щатски долара много далеч от прилагането на подходящ управленски контрол.

Програмата "Медикеър" е една от най-трудните ситуации, пред която се изправят вътрешноведомствените ревизори. Има много участници, финансовите взаимоотношения между тях са много сложни, а финансовите им намерения не предполагат доброволното

¹³ "Претенции към "Медикеър" GAO/HR-95-8, Сметна палата на Съединените щати, февр. 1995 г.

въвеждане на ефективен управленски контрол. За съжаление подобни ситуации се откриват при повечето социални програми, изпълнявани от федералното правителство.

Проверка на управленския контрол при договорите в областта на от branата

Договори на основата на производствените разходи

С различни, но също толкова сериозни проблеми се сблъскват вътрешно-ведомствените ревизори, които работят по програми за предоставяне на стоки за ползване от държавната администрация. В това отношение типичен случай е Министерството на от branата (Department of Defense). Както вече отбелязахме, почти всички оръжия се закупуват от частни компании, които ги доставят по договори. В повечето случаи тези договори се разглеждат при слаба или никаква конкуренция. По принцип в договорите се предвижда плащането на изпълнителя по договора да стане по един от следните два начина. В някои случаи цената се определя на базата на разчетите на изпълнителя по договора за производствените разходи. В други договорът предвижда плащанията на компанията да се извършат основно на базата на действителните разходи при производството на стоките. (Усилията да се промени практиката за закупуване на сложни оръжейни системи като се използват търгове и фиксирани цени претърпяха решителен провал.)

Зависимост от данните на изпълнителя по договора

При сключване на такъв вид договори администрацията става до голяма степен зависима от информацията на компанията, когато трябва да прецени колко да ѝ плати. Затова е особено важно разходите на компанията (реални или предварително разчетени) да бъдат точно съобщени. Общото правило обаче е, че в интерес на компанията е да завиши данните за предполагаемите и действителните разходи. И тук, както и при програмата "Медикеър", скептицизъм на проверяващите относно предоставените от компанията данни е оправдан.

От дълги години Министерството на от branата се бори с този проблем. То е създало собствен орган за контрол - Служба за ревизии на договорите в областта на от branата (Defense Contract Audit Agency), чийто състав наброява около 4 000 служители със специфичната задача да ревизират договорите на обща стойност около 100 милиарда щатски долари годишно¹⁴ в областта на от branата.

¹⁴ Това предполага, че всеки ревизор трябва да проверява договори за около 25 милиарда щатски долара. Действително извършените ревизии са значително по-малко, тъй като СРДОО извършва и ревизии на договори от името на други служби като например НАСА.

Проверки на разчетите на разходите

По отношение на договорите, при които цените се определят на основата на разчетите на разходите, Службата за ревизии на договорите в областта на от branata (СРДОО) проверява надеждността на разчетите за разходите на компанията. По време на преговорите за договора е малко вероятно компанията вече да е определила например окончателна цена за компоненти, които се купуват от друга фирма (подизпълнител). Тази цена се определя в допълнителни преговори между двете компании, след като е бил одобрен основният договор. Бъдещият главен изпълнител по договора може да базира своите разчети на предишни покупки на подобни компоненти или на ценова листа, представена от предполагаемия подизпълнител. Все пак главният изпълнител по договора има възможност да преговаря за значителна отстъпка от ценовата листа, потенциално увеличавайки значително печалбите, предвидени при първоначалното договаряне.

Когато ревизорите на СРДОО проверяват тези договори, те трябва да преценят дали предложените от главния изпълнител като основа за договаряне разчети на разходите, са били "приемливи" или не. Ако изпълнителят е имал основание да предположи, че ще получи отстъпки от подизпълнителя по договора и не е разкрил това по време на преговорите, то тогава вписаната в договора цена ще бъде "изопачена" и правителството ще има право да плати по-ниска цена.

Проверката на отделни договори за неправилни цени е необходима дори само като бариера срещу злоупотребите, но изиска титанична работа за да се реши проблема. Подобър е подходът да се провери дали изпълнителите по договорите използват приемлив метод за разчет на разходите. Повечето големи изпълнители на държавни договори имат създадени системи за предвиждане на разходите. Ресурсите на СРДОО могат да се използват по подходящ начин, за да се определи дали тези системи се опират на приемливи техники и контрол за оценка на разчетите и така да се предотврати проблема с неправилните цени. Това включва например коефициент на вероятността (на базата на предишен опит) подизпълнителите да предоставят значителна отстъпка от цената още в ценовата листа.

СРДОО инвестира значителни ресурси за оценяването и подобряването на системите за предвиждане на разходите. Резултатите от тези усилия са окуражаващи, но непостоянни. През 1995 г. Сметната палата докладва следното:

Наскоро проверихме 30 компании, с които Министерството на от branata е сключило договори, но СРДОО смята, че системите им за оценка на разчетите на разходите са много рискови. Според СРДОО тези изпълнители по договори имат общо 117 съществени слабости в системите за предвиждане на разходите. Установихме, че усилията на изпълнителите да коригират тези слабости са не са еднакви. Въпреки, че при 19 от 30-те изпълнители по договори са отстранени ... всички съществени недостатъци, при останалите 11 има съществени слабости, които средно са съществували за период от 3.8 години. Неуспехът своевременно

да се отстранят тези слабости създава много проблеми на Министерството на от branата, вкл. повишени разходи и забавяне присъждането на договори¹⁵.

Проверка на действителните разходи

Договорите, при които правителството възстановява суми на изпълнителя за действително направени разходи изискват друг вид управленски контрол и са предмет на други проверки. И в този случай правителството е зависимо от изпълнителя и от неговата система за осчетоводяване на разходите, заради данните, според които се извършват плащанията по договора.

Сумите, отразени в отчетите за разходите на изпълнителя трябва да съдържат само разходи, които са разрешени по договора. Най-често се откриват два вида грешки. Едната е приписване на разходи за проект на Министерството на от branата, които в действителност се използват за друга цел. Например заплатите и надниците на работниците могат да се отнесат към проекта за периоди от време, по което те не са работили по него. За избягване на тези грешки, ревизорите на СРДОО обикновено проверяват системата за осчетоводяване на разходите на компанията и най-вече управленския контрол, чието предназначение е да гарантира, че всички разходи са предназначени за съответния проект.

Друга честа грешка в отчетите за разходите е включването на суми, които според договора не трябва да бъдат възстановени. Повечето договори, основани на разходите дават възможност на изпълнителя да иска правителството да му изплати не само преките му разходи по проекта, а и част от редийните разноски на компанията. Беше доказано, че това също е проблем, защото не всички редийни разноски са възстановими.

Федералните закони и разпоредби специално забраняват включването на някои видове разходи като например за лобиране и за развлекателни прояви в общия "сбор" от редийни разноски. Възможно е да се изключат и други редийни разноски ако не са необходими за дейността. Федералното законодателство изиска изпълнителите по държавните договори да имат изградени системи за откриване и изключване на неразрешените разходи от представените за възстановяване редийни разноски. Все пак изпълнителите имат финансов интерес да не преследват много строго този проблем. Резултатите могат да се видят от следните забележки в представен наскоро доклад на Сметната палата:

"За съжаление тези системи не работят така добре, както би трявало. В продължение на години ние и СРДОО отправяхме въпроси за законността на изразходването на милиарди долари, включени в редийните разноски на изпълнителите по договори.

¹⁵ "Управление на договорите в областта на от branата", GAO/HR-95-3, Сметна палата на САЩ, февруари 1995 г.

Досегашната ни дейност показва, че включването на нерегламентирани разходи към режийните разноски на изпълнителя до голяма степен се дължи на слабостите в процедурите, чрез които се отделят тези неразрешени разходи.¹⁶

Тези примери сочат, че отговорностите на вътрешноведомствения ревизор не завършват непременно в границите на държавното учреждение, в което той работи. Ако парите изтичат от това учреждение към друга група като например изпълнител по договори или към друго държавно ниво, а изплатените суми зависят от извършената работа на другата страна, то вътрешноведомственият ревизор може да бъде натоварен с проверката и на другата страна. Защитата от злоупотреби, загуби и измама може в много по-голяма степен да зависи от управленския контрол на трета страна, а не от този в самото учреждение.

6. Ограничения в управленския контрол и вътрешноведомствените ревизии

Присъщи ограничения

За едно учреждение, управленският контрол е основно средство, както за предпазване от злоупотреби и измама, така и за да се гарантира, че политиката на ръководството се прилага надеждно в организацията. Вътрешноведомствените ревизии имат основно значение за оценяване на ефективността на контрола и за откриване на случаите, при които този контрол е бил нарочно или случайно заобиколен. Въпреки това се налага непрекъсната бдителност, защото променящите се обстоятелства и оперативни процедури могат да направят неефективна дори и най-добрата система на контрол.

Съществуват и други ограничения за ефективността на управленския контрол. Както и в примерите от програмата "Медикеър", при една сложна програма с милиони сделки годишно не е възможно да се създаде управленски контрол върху разходите и процедури за ревизии, с които да се предотвратят надеждно или да се разкрият периодични злоупотреби от сравнително малък мащаб. Още повече, че дори добре изграденият управленски контрол служи на целите, за които е създаден само, ако персоналът е съгласен с него и ръководството се отзовава на докладваните аномалии.

Например при неотдавнашния случай със сингапурския клон на банка "Берингс" стана ясно, че надзорниците не са предприели никакви корективни действия, след като са получили сигнали, че един от дилърите извършва операции, надхвърлящи определените от банката лимити. За сравнително кратък период от време огромните загуби, нанесени от дилъра, доведоха банката до състояние на неплатежоспособност. Ако управленският контрол и информацията, предоставена от него се пренебрегнат, той не само е безполезен, а и вреди, защото дава фалшиво чувство за сигурност. Но има и друго, дори

¹⁶ Пак там.

още по-значимо ограничение за възможностите на управленския контрол да предпазва от злоупотреби.

Злоупотреби на висшето ръководство

Управленският контрол е предназначен да даде надеждна гаранция на висшето ръководство, че неговите подчинени следват политиката на ръководството и пазят финансовите интереси на организацията. Той дава възможност на висшето ръководство да упражнява контрол върху организацията.

За съжаление контролът лесно може да претърпи неуспех заради самите ръководителите. В частния сектор има много примери, при които висшето ръководство заобикаля системите на управленски контрол, злоупотребява или присвоява големи суми от активите на компанията. Рухването на американската индустрия за жилищни спестявания и заеми (Savings and loan associations) разкри много такива пропуски на контролната дейност.¹⁷

7. Скандалът с Министерството на жилищното строителство и териториалното развитие

За съжаление неспособността на управленския контрол да предотврати престъпления на висшето ръководство беше показана и в държавния сектор. "Скандалът с МЖСТР" е преди всичко история за това, как политици заобикалят нормалните учреденски процедури и системите на управленски контрол, за да отклонят осъдните ресурси на учреждението в полза на политически влиятелни приятели.

Предистория

Министерството на жилищното строителство и териториалното развитие (Department of Housing and Urban Development) е относително малко ведомство, създадено през 1965 г. с цел да работи с различни програми, предназначени да се насърчи строителството на жилища, особено за семейства със скромни доходи и да се подпомогнат финансово общините. Характеризирало се е със слабо управление и чести случаи на корупция. Първоначално на корупция са се поддавали предимно служители от местните служби на МЖСТР (или частните изпълнители по договори, действащи като агенти на МЖСТР), които тайно са се споразумявали с работещите във ведомството с цел измама на федералното правителство. През 80-те години обаче при едно рязко

¹⁷ Индустрията за спестявания и заеми е обхващала от голям брой финансови институции, които много са се доближавали до банките, с изключение на това, че са били предназначени да финансират продажбата на жилища. Депозитите са били гарантирани от федералното правителство и рухването на индустрията през 80-те години довежда до загуби от няколкостотин милиарда долара за сметка на правителството.

отклонение от този модел, корупцията достига до най-висшите управленски нива на Министерството на жилищното строителство и териториалното развитие.

Елементарно незаконно присвояване

Скандалът с МЖСТР обхваща различни злоупотреби, разкрити към края на 80-те години и разглеждани като доказателство за некомпетентността и корумпираността на ръководството на министерството. Един от несвързаните с политическа корупция случаи например се отнася за посредник, който продава собственост на МЖСТР. Вместо да предостави постъпленията на МЖСТР той ги оставя за себе си. И най-елементарният управленски контрол би открил този факт незабавно. Вместо това кражбите продължават определен период от време и понякога достигат до няколко милиона долара.

Политически манипулации

Сам по себе си този случай вероятно би бил просто още един пример на непочтеност от страна на тези, с които е работило учреждението. Обаче той е свързан с почти едновременното разкриване на политически мотивирана корупция на висшите служители в МЖСТР. През 80-те години МЖСТР се оглавява от група ръководители, които са избрани заради своята политическа преданост, а не заради управленските си качества или познания по програмите на министерството. Някои от тези личности несъмнено стават предани и добри ръководители. Но други не успяват да го сторят и вместо това предпочитат да обслужват финансовите интереси на политическите си съюзници извън администрацията.

Политическите манипулации, свързани с програмите на МЖСТР, са били улеснени от два фактора. Първо, ръководството на министерството, а дори и целият сектор на изпълнителната власт, са били враждебно настроени към програмите на МЖСТР. Направените няколко предложения да се спрат тези програми са били отхвърлени от Конгреса. При това положение изпълнителната власт е била слабо заинтересована да ръководи ефективно програмите.

Вторият фактор се отнася до същността на някои от програмите на МЖСТР. Министърът на жилищното строителство и териториалното развитие фактически има пълна лична свобода при избора на един или друг проект за програмите. В някои кръгове става общоизвестно, че министърът, работещ с или под влиянието на първия заместник министър (Executive Assistant), е готов да отклони средства от програмата за политически изгоди. Инвеститорите, искащи проекта им да бъде одобрен от МЖСТР са научили, че успехът им зависи от намирането на "консултант" - личност, чийто политически връзки му дават достъп до министъра или неговия заместник. По молба на консултанта министърът

или неговият заместник одобряват проекта или инструктират други служители от министерството да го направят.¹⁸

Роля на главните инспектори

Нереалистично е да се мисли, че управленският контрол може да бъде ефективна защита срещу корупцията на висшето ръководство, особено ако програмата по същността си е уязвима, поради пропуски в съдържанието. Независимо от това, прегледът на работата на главния инспектор в МЖСТР през този период е особено поучителен, най-вече предвид неговата предполагаема независимост съгласно Закона за главните инспектори.

Главният инспектор е бил причина за първоначалното разкриване на корупцията през пролетта на 1989 г.¹⁹ Обаче този доклад набляга на политическата манипулация при одобряването на проекта от по-нискостоящ служител (генерален директор), а не на корупцията на върха. Особено показателно е, че докладът е бил издаден много след като отговорният министър е престанал да изпълнява длъжността, а е очевидно, че началото на проблема датира поне от 1984 г.

Не се знае точно защо главният инспектор не е успял да провери този въпрос по-рано. Политическата манипулация при одобряване на проекти е била широкоизвестна в МЖСТР през този период. Няма доказателства, че главният инспектор е бил замесен, а докладите му за шестмесечието показват, че той е изразил загриженост за слабостите на контрола в министерството и уязвимостта на програмите. Докладите са насытени с примери за тези проблеми. Но за всеки един от случаите изразите на беспокойство са придружени с твърдения, че МЖСТР прави усилия да коригира проблемите, усилия, които очевидно никога не са се увенчали с някакъв успех.

Възможно обяснение за двусмислеността на главния инспектор при докладване на проблемите в управленския контрол (а може би и за неуспешния опит да провери проблема с политическата манипулация при одобряване на даден проект) е, че той искрено е вярвал, че ръководството на МЖСТР е поело ангажимента да подобри процедурите и контрола, а евентуалните грешки са били по-скоро отклонения, а не част от модел на лошо управление. Все пак това обяснение се опровергава от факта, че уверенията продължават година след година, въпреки очевидният неуспех да се реализират обещаните подобрения.

¹⁸ За по-големи подробности около скандала с МЖСТР може да се види "Злоупотреби и лошо управление в МЖСТР", Доклад на Комисията по държавно управление в Камарата на представителите на САЩ, Служебен доклад 101-977,1 ноември 1990 г. и "Финансов отчет и препоръки" на Подкомисията по разследванията, Комисията по банково дело, жилищно строителство и градоустройствство, Сенат на САЩ, ноември 1990 г.

¹⁹ "Томас Т. Демери, Раздел 8, Програма за умерено възстановяване", Доклад за разследвания, Главен инспекторат, Министерство на жилищното строителство и териториалното развитие, N HM 1-1054, 17 април 1989 г.

Разделение между лоялност и отговорности

По-вероятно обяснение са противоречията в лоялността, създадени със Закона за главните инспектори. Дали според традицията на вътрешноведомствения контрол лоялността на главния инспектор да е преди всичко към организацията? Ако е така, главният инспектор би трявало да бъде безкомпромисен в рамките на учреждението, особено когато изтъква значението на управленския контрол, но и предпазлив в своите публични изказвания. Дали главният инспектор трябва да бъде лоялен към Президента, който го назначава и може да го освободи от длъжност без предупреждение? Това също предполага предпазливост в публичните изказвания, особено ако се е знаело, че тогавашният Президент не е показал особен интерес към управленските въпроси, а само силна преданост към политическите си приятели. Или пък да прояви лоялност към Конгреса, на когото трябва да докладва и който определя неговия бюджет? Това предполага по-настойчива публична изява, особено при отделните случаи на престъпления, към които Конгресът проявява голям интерес.

Изглежда главният инспектор в Министерството на жилищното строителство и териториалното развитие се е опитал да проправи собствен път през тези видове лоялност без да засегне когото и да било. Той е докладвал отделни случаи на закононарушения, представляващи интерес за Конгреса, но не е отправил никаква критика към ръководството на МЖСТР и по този начин не е уязвил чувствата на политическите лидери към изпълнителната власт. Явно, главният инспектор се е опитвал да убеди министъра в необходимостта от по-строг контрол, но е отстъпил пред нежеланието му за по-задълбочено разглеждане на този въпрос. Това далеч не е подходяща позиция за инспектор, но също така е справедливо да се изтъкне, че би трявало да си невероятно силна личност, за да постъпи по друг начин като се има предвид създадения със Закона за главния инспектор конфликтен характер на лоялността.

8. Предимства и недостатъци на системата на контрол, упражнявана от главните инспектори

Повече от 15 години изминаха от приемането на Закона за главните инспектори. Логично е да се пристъпи към оценка на разумността на този закон. Много наблюдатели заключиха, че въпреки добрите намерения на Закона за главните инспектори и някои важни резултати, постигнати от тях, в закона, а също и в действията на създадената с негова помощ организация има определени основни недостатъци.²⁰

В негова защита може да се каже, че Законът за главните инспектори увеличава независимостта на следователите и вътрешноведомствените инспектори като им дава възможност да представят докладите си извън организацията. По този начин се увеличава публичната прозрачност, която съчетана с независимия бюджет позволява на главните

²⁰ За по-общирна оценка на дейността на главните инспектори вж. Пол С. Лайт (1993 г.) "Контрол върху правителството: главни инспектори и изисквания за финансова отговорност, Института "Брукингс", Вашингтон, Д. С.

инспектори да изразходват успешно средствата, отпускани за персонала. Все пак тяхната независимост далеч не е пълна. Президентът има власт да освобождава главните инспектори, както през 1981 г. това масово направи президентът Рейгън. Поради това главните инспектори са изправени пред конфликт на лоялности, които могат да направят нещата доста неловки.

Разкриване на злоупотреби и измама

В определена степен средствата за главните инспектори се използват ефективно. Службите на главните инспектори (които включват както ревизори, така и следователи) са открили и огласили много случаи на злоупотреба от страна на служители или представители на правителството. В повечето случаи, дори когато има признания за умишлени закононарушения се налагат само административни наказания. Отчасти това отразява трудностите да се открият доказателствата, необходими за издаване на присъда, но също така нежеланието на прокурорите да се занимават с повечето случаи, освен с най-фрапиращите, заради ограниченията, на техните средства и капацитета на съдилищата и затворите.

Подобряване на контрола

От друга страна, напредъкът в подобряването на управленския контрол, който може да предотврати закононарушения е много бавен. Това е очевидно от продължаващите проблеми в МЖСТР, програмата "Медикеър" и доставките за Министерството на от branata. Още не е ясно дали насърко предпrietите инициативи (ФЗФОРи НКСС) ще ускорят процеса. Причините за доста неефективната дейност на главните инспектори в тази област могат да бъдат обяснени с подбуди, създадени от изискванията за двойното им отчитане.

Интереси на Конгреса

Тъй като самите главни инспектори са установили значението на своята роля да обслужват определени среди в Конгреса, те са разбрали и че законодателите в САЩ смятат, че политически е много по-изгодно (предвид на перспективата да бъдат преизбрани) да разкрият индивидуалните случаи на измама в рамките на държавните програми, отколкото да се подобри управленския контрол, чрез който те биха могли да се избегнат. Законодателят стимулира главните инспектори да му представят случаите на отделни закононарушения, но отдава малко или никакво внимание на докладите, изтъкващи слабости на управленския контрол.²¹ Очевидно е, че по тази или по друга причина главните инспектори наблюват на търсенето на отделни случаи на закононарушения за сметка на засилването на управленския контрол.

²¹ Има и изключения като представителите на законодателната власт, приели законите за финансовата отговорност на ръководителите и за ръководителите на главните учреждения.

Перспективи за промяна

Тъй като и в настоящия момент главните инспектори, поне частично, са отговорни пред Конгреса, вероятността в близко време да се промени практиката да се отделя по-голямо внимание на отделните случаи е малка. Също така не е много вероятно в близко бъдеще радикално да се промени структурата им. Главните инспектори са си създали репутация на пазители на справедливостта, което прави много трудна възможността да се покаже нуждата от промяна. Конгресът, между другото, продължава да бере плодовете в политически план от създадените в настоящия момент приоритети и би имал малък интерес да ги промени.

Най-вероятните източници за засилване на управленския контрол без съмнение са Федералният закон за финансова отговорност на ръководителите и Закона за ръководителите на главните учреждения, към които се прибавя загрижеността на ръководството на изпълнителната власт да пристъпи към сериозна реформа. Обединяването на тези две условия би могло да доведе до преориентация на приоритетите на главните инспектори или, при неуспех, до създаване на нова единица, чието предназначение ще бъде да подобри управлението, включително и да засили контрола.

Администрацията на Клинтън провъзгласи своята дълбока загриженост за ефективното управление. Сега остава да покаже, че е достатъчно силна политически, за да действува съобразно този ангажимент, независимо от преобладаващото в Конгреса мнозинство от опониращата партия. Освен политическата опозиция, реформата в управлението, включително и по-засиления управленски контрол, среща и друга пречка. Контролът струва пари, поне в краткосрочен план, а при настоящото състояние на бюджета е много трудно да се намерят средства. Каквото и да се мисли за това краткосрочно виждане, изкушението да се намалят средствата за подобряване на управлението, както и за много други нужди е доста сильно. Занапред перспективите да се обърне подобаващо внимание на управленския контрол в администрацията на САЩ, в най-добрая случай са несигурни.

9. Заключение

Ефикасността на управленския контрол е основна за доброто функциониране на всяка организация. Вътрешноведомственият контрол представлява жизненоважен елемент за всяка ефикасна система на управленски контрол, отчасти поради обстоятелството, че тя е способна да открие и възпрепре злоупотребите, но най-вече заради възможността да оцени ефективността на другите елементи на системата на контрол.

Както това е показано чрез примерите за Съединените щати, създаването на ефикасна структура на управленски контрол е много трудно. Колкото е по-сложна административната структура и нейните връзки с другите компоненти на икономиката, толкова по-сложен и тромав е необходимият контрол, а за вътрешноведомствените инспектори става още по-трудно да определят най-добрая начин, по който биха могли да

използват ограничените си ресурси за контрол. Още повече, че дори и законите с най-добрите намерения могат да имат обратен ефект. Законът за главните инспектори, който е имал за цел да засили вътрешноведомствената контролна дейност и разследванията като ги направи отговорни пред Президента и Конгреса, вместо това е довел до разделяне, а потенциално и до противопоставяне на лоялността.

И накрая, колкото и да са важни, системите на управленския контрол, които предполагат силна вътрешноведомствена организация на контрола, никога не могат да осигурят абсолютна гаранция. За да бъде ефикасен, управленският контрол трябва да бъде строг и постоянен, дори когато са на дневен ред други по-важни задачи. Трябва да се работи непрестанно за неговото усъвършенстване, за да бъде ефикасен дори и в променящата се оперативна среда. Всяка система на управленски контрол - включително и вътрешноведомственият контрол - може да претърпи неуспех, ако висшето ръководство има такива намерения. В крайна сметка, системата на управленски контрол може само да помогне на ръководителите; тя не може да замени тяхната компетентност и почтеност.

РОЛЯТА НА ВЪНШНИЯ ИНСПЕКТОР В СИСТЕМИТЕ НА УПРАВЛЕНСКИ КОНТРОЛ НА ДЪРЖАВНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ В ОБЕДИНЕНОТО КРАЛСТВО

от

Дъдли Лашмар⁹

Кратко изложение

Националната сметна палата (NAO: National Audit Office), която се оглавява от Председател (Comptroller and Auditor General), е върховната институция за контрол в Обединеното кралство и като такава отговаря за външната проверка на разходите на централната администрация.

Министерството на финансите (Treasury) е правителствена институция, която отговаря за разработването и оповестяването на системите на управленски контрол в рамките на държавната администрация.

Националната сметна палата е напълно независима от изпълнителната власт, дори когато е представена от Министерството на финансите или от държавната администрация като цяло. Председателят, избран от Парламента, отговаря за избора на членовете на Националната сметна палата и докладва на Парламента посредством Комисията по държавните сметки (Public Accounts Committee), която е парламентарна комисия с членове - представители на всички политически партии.

Основната задача на Националната сметна палата е да представя отчет на Парламента - чрез заверка на сметките на министерствата и проверки на икономическата рентабилност, че събирането и изразходването на държавните средства и управлението на ресурсите се извършват надеждно и ефикасно.

Конкретните системи на управленски контрол в рамките на държавната администрация не се определят от законодателството, а от Министерството на финансите. Изработеното от него ръководство под заглавие "Счетоводство на държавната администрация" (Government Accounting) е главната база, върху която държавните учреждения разработват управленски системи на контрол съобразени с общите насоки и отчитащи собствените им оперативни нужди.

Това ръководство определя също така и отговорностите на главния финансов директор (Accounting Officer), който е най-висшестоящият служител в държавните учреждения, отговарящ за надеждното функциониране на управленския контрол в тях. Главният финансов директор може да бъде извикан пред Комисията по държавните

⁹ След като е получил диплома за експерт-счетоводител авторът е работил в продължение на много години във вътрешноведомствения контрол на различни предприятия преди да постъпи на работа в Националната сметна палата през 1987 год., в която е инспектор.

сметки за да даде отчет за икономичното, ефикасно и ефективно използване на средствата в съответното министерство.

Добрите системи за управленски контрол, изградени в рамките на държавната администрация в Обединеното кралство са в съответствие с "Указанията за разработване на стандарти за вътрешен контрол" на ИНТОСАЙ. Националната сметна палата следва тези насоки като гарантира адекватността по принцип и ефективността на практика на управленския контрол в държавните учреждения.

Националната сметна палата посочва отклоненията и слабостите в системите на управленския контрол в писма с препоръки, които изпраща на съответното министерство и в докладите от проверките за икономичност, ефективност и целесъобразност и др. адресирани до Парламента.

Националната сметна палата подхожда организирано и систематично към оценката на управленския контрол като планира в подробности всеобхватни процедури за контрол и използва прецизни техники за изработка на докладите си. Освен това този подход дава възможност да се разчита на държавните учреждения, които имат строг управленски контрол, включително и ефективни вътрешноведомствени проверки. Това позволява на Националната сметна палата да осъществява по-ефикасни и икономични външни проверки.

1. Рамка на управленския контрол в Обединеното кралство

В това въведение са разгледани накратко основните характеристики на системите на управленския контрол в държавната администрация на Обединеното кралство. Понататък те се описват, обединени под няколко заглавия.

Правомощия за управленски контрол

Законите за Хазната и Службата за проверки (Exchequer and Audit Department Acts) от 1866 и 1921 г. са законовото основание за парламентарен контрол върху разходите. Тези закони не определят в подробности управленския контрол, но дават рамката, която позволява да се изградят и усъвършенстват с времето тези системи.

Роля на централните институции

Основните институции, които се занимават със системите на управленския контрол в Обединеното кралство са Министерството на финансите, Националната сметна палата и Комисията по държавните сметки.

Министерството на финансите е правителственото учреждение, което отговаря за управлението на държавните приходи и носи основната отговорност при определянето на начините за контрол върху държавните разходи като цяло.

Националната сметна палата, оглавявана от Председател е върховната институция за финансов контрол в страната и като такава отговаря за външната проверка на държавните разходи на централната администрация.

Комисията по държавните сметки е съставена от парламентаристи. Нейният състав отразява политическите партии, представени в Камарата на общините - избираемата камара на Парламента. Комисията е натоварена от името на Парламента да упражнява надзор върху поддържането на надежден контрол при изразходването на държавните средства.

Председателят на Националната сметна палата е изцяло независим от правителството. Той се избира от Камарата на общините по предложение на министър-председателя със съгласието на председателя на Комисията по държавните сметки. По традиция той е член на най-голямата опозиционна партия. Председателят на Националната сметна палата докладва на Парламента посредством Комисията по държавните сметки; нито той, нито неговите служители са зависими от някое министерство. Той избира членовете на Сметната палата и определя техния брой, чин, възнаграждение и другите условия за работа. По-голяма част от 750-те служители са висококвалифицирани счетоводители или са в процес на придобиване на такава квалификация.

Разходите на Националната сметна палата се определят от Парламента. Комисия, съставена изцяло от членове на Парламента разглежда финансовия план на Националната сметна палата и представя съгласувания бюджет за одобрение от Парламента. Освен това

тази комисия назначава независим експерт-счетоводител от частния сектор, за да провери сметките и икономическата рентабилност на дейността на Националната сметна палата.

Разработване и оповестяване на управленския контрол

Министерството на финансите носи отговорността за разработването и оповестяването на стандарти за системите на управленски контрол в държавната администрация. Това се осъществява чрез ръководството по "Държавно счетоводство" което служи като указание за счетоводните и контролни процедури, от които трябва да се ръководят отделните учреждения.

Ръководството по държавно счетоводство определя принципите, на които се основават системите на управленски контрол в държавната администрация и осигурява подробна информация за начина, по който отделните ведомства трябва да представят своите сметки. Освен това то определя отговорностите, включително и тези, свързани с управленския контрол на главния финансов директор - най-висшия служител в дадено министерство или учреждение, задължен да подпомага министъра.

Основната същност на длъжността на главния финансов директор е личната му отговорност за точността и правилността на държавните сметки, за които той отговаря, за правилното им водене, за предпазливото и икономично управление на средствата с цел да се избегнат загуби и ненужни разходи и за ефикасното и ефективно използване на всички налични ресурси.

Главният финансов директор може да бъде повикан пред Комисията по държавните сметки за да даде отчет за икономичното, ефикасното и ефективното използване по целесъобразност на ресурсите на съответното министерство.

В съответствие с изискванията на ръководството по държавно счетоводство, Министерството на финансите връчва на всеки главен финансов директор меморандум, в който се описват тези и други негови задължения. Освен това ръководството съдържа подробни указания как главния финансов директор, да изпълнява по най-добрия начин отговорностите, залегнали в меморандума.

От особено значение за управленския контрол в държавната администрация е указаната в меморандума процедура, която трябва да се следва, ако даден министър пренебрегне съвет на главния финансов директор по точността или изправността на сметките или по въпроса за разширяването на неговите отговорности, за да се гарантира икономичното, ефикасно и ефективно управление. Съответните документи трябва да бъдат изпратени на Председателя на Националната сметна палата, който може, на свой ред, да докладва проблема пред Комисията по държавните сметки.

Освен това според меморандума главният финансов директор отговаря за създаването на вътрешноведомствена контролна служба в рамките на съответното министерство.

Наблюдение и оценка на управленските контролни системи

Освен оповестяването на стандартите за управленски контрол, в рамките на задълженията на Министерството на финансите е и да наблюдава тяхното изпълнение и да насърчава прилагането на най-добрата практика. Но това не се извършва в подробности, тъй като прилагането на указанията на Министерството на финансите до голяма степен е предоставено на отделните министерства и учреждения. Въпреки това те трябва да получат одобрение от Министерството на финансите по някои въпроси като например при превишаване на бюджетните разходи, при случаите на измама, а също и преди да направят разходи по значителни проекти.

Ресурси, умения и квалификация за прилагане на управленските контролни системи

Служителите на министерствата се назначават според изискванията на Кодекса за възнагражденията и задълженията на държавните служители (Civil Service Pay and Service Code). В него се разглеждат подробно всички изисквания и условия за работа на държавните служители, включително въпросите за назначаването им, служебните повишения и уволнения, както и възможностите за повишаване на квалификацията им.

В меморандума за отговорностите на главния финансов директор се казва също, че "главният финансов директор трябва да бъде сигурен, че разпоредбите за делегиране на права насърчават доброто управление и че е обграден от нужния персонал с подходящо балансириани умения и квалификация. Това изиска внимателен подбор и усъвършенстване на персонала, както и достатъчни гаранции за необходимите специални умения."

Съпоставка с указанията на ИНТОСАЙ

Обединеното кралство разполага с добре разработени стандарти за системите на управленски контрол в държавната администрация, които съответствуват на указанията на ИНТОСАЙ. В следващите части се разглежда подробно:

- ролята на Националната сметна палата за проверка на качеството на системите на управленския контрол в държавната администрация и насърчаване на използването им;
- връзката между Националната сметна палата, Комисията по държавните сметки и Министерството на финансите за насърчаване на добрата практика в тази област, включително оповестяване и оценка на стандартите;
- методите за проверка на системите за контрол;
- значението на системите на управленски контрол според Националната сметна палата, Комисията по държавните сметки и Министерството на финансите.

2. Роля на Националната сметна палата

В тази част се разглежда ролята на Националната сметна палата за проверка на качеството на системите на управленския контрол в държавната администрация и насърчаване на тяхното прилагане.

Британската НСП е създадена през 1983 г. със Закона за Сметната палата (National Audit Act). Въпреки това проверките на дейността на държавната администрация в Обединеното кралство имат дълга история. Първият Главен инспектор на Хазната е назначен още през 1314 г., а ръководеният от него Инспекторат-към Хазната и Службата за проверки (Exchequer and Audit Department) орган и прародител на днешната Национална сметна палата, е създаден през 1866 г.

Днес основната задача на Националната сметна палата е да дава отчет пред Парламента дали държавните средства се събират и изразходват правилно и ефикасно и по какъв начин се управляват ресурсите. Тя гарантира на Парламента, сметка по сметка, че парите са целесъобразно изразходвани и правилно отчетени. Освен това, за някои конкретни случаи, Националната сметна палата докладва на Парламента за постигнатата икономическа рентабилност.

В рамките на своята дейност Националната сметна палата търси начини да отговори на тези задачи като подпомага отделните държавни учреждения да подобрят финансовия контрол и да постигнат по-добра икономическа рентабилност.

На свой ред ресурсите на НСП също са поравно разделени между дейностите по финансовите проверки и проверките за икономическа рентабилност. И двата вида дейности предполагат проверка на системите на управленски контрол и насърчаване на тяхното подобряване.

Финансови проверки

Дейността на Националната сметна палата по финансовите проверки обхваща заверката на счетоводните отчети на всички министерства, учреждения и голям брой държавни органи. Освен това НСП проверява редица международни отчети, включително и такива на институции на Организацията на Обединените нации. Въпреки че в тази статия се разглежда, предимно с илюстративна цел, работата на Националната сметна палата по контрола в държавните учреждения, все пак е важно да се отбележи, че през последните 13 години в Обединеното кралство бяха предприети някои коренни реформи в начина, по който държавната администрация извършва тази дейност. Тези промени имат влияние върху упражняването на управленски контрол в рамките на държавната администрация и върху ориентацията и приоритетите в работата на Националната сметна палата.

В основата на тези реформи стои инициативата за финансово управление (Financial Management Initiative) от 1982 г. Нейната цел е да се подобри управлението в държавната администрация като се гарантира, че всички ръководители познават поставените им задачи и начина, по който ще се оценяват техните резултати, имат ясно определени

отговорности за да използват по най-добрая начин своите ресурси, както и необходимата информация, квалификация и съвети за да упражняват ефективно тези свои отговорности.

Инициативата "Следващи стъпки" (Next Steps Initiative), въведена през 1988 г. има за цел да предостави по-ефикасни и ефективни услуги с наличните ресурси в полза на данъкоплатците, клиентите и служителите чрез постепенно създаване на институции, натоварени с изпълнителните функции на държавната администрация. Най-важното в тази инициатива е:

- убеждението, че министерствата трябва да се концентрират върху стратегическото управление, а не върху ежедневен контрол без на практика да има такъв;
- назначаване на компетентни изпълнителски кадри в учрежденията, измежду или извън държавните служители, за изпълнение на работата;
- насърчаване за цялостното използване на свободата в управлението и на инициативите в рамките на министерствата и учрежденията като се делегират максимални права на местното управление;
- изработване на рамков документ за всяко учреждение, в който се определят целите и задачите на учреждението, очакваната производителност и резултати, както по отношение на количеството, така и по отношение на качеството на основата на ясно определени показатели.

Създаването на изпълнителните учреждения, в които сега работят повечето държавните служители и разкриването на други не-министерски държавни органи засилиха още повече нуждата от запазване на приетите стандарти за извършване на обществените дейности.

В този период на промени Националната сметна палата с посредничеството на Комисията по държавните сметки е докладвала за редица сериозни слабости в административните и финансовите системи и в контрола на министерствата и другите държавни органи. По тази причина през 1994 г. Комисията по държавните сметки публикува доклада "Правилно водене на държавната дейност" (The Proper Conduct of Public Business), в който се резюмират тези слабости и се прави списък с мерките, които държавните органи трябва да имат предвид за да се избегне риска от такива пропуски в бъдеще. В доклада слабостите се групират в следните четири категории:

- нездадоволителен финансов контрол;
- неспазване на правилата;
- нездадоволително стопанисване на държавните средства и активи;
- недостатъчна икономическа рентабилност.

Една от най-често срещаните слабости, отбелязана в третата категория е пропускът на министерствата да упражняват ефикасен надзор над дейността на държавните не-министерски органи, които те финансираят и управляват, което е довело до неоткриване на загуби и нередности. За да се реши този проблем в списъка с мерките се посочва, че главните финансни директори трябва да определят основната информация, от която се

нуждаят за това как държавните не-министерски органи извършват своята дейност и да са сигурни, че я получават и използват.

В друг пример за потенциалния ефект от прехвърляне на отговорността за управленския контрол се изтъква опасността от превишаване на правомощията на ръководителите в тези учреждения. В списъка с мерките се посочва, че председателят на изпълнителното учреждение и управителният съвет трябва да са сигурни, че висшите изпълнителски кадри разбират ясно своите индивидуални отговорности.

Ето защо освен финансовия контрол, при който се заверяват счетоводните отчети на отделните министерства, учреждения и други държавни органи, Националната сметна палата има задача да изследва и проблемите, посочени в по-горните категории, които не винаги оказват съществено влияние върху отчетите, но са важни за запазване на държавните средства и за правилното извършване на държавните дейности.

Проверката на отчета на дадено министерство е една възможност за Председателя на НСП да изрази писмено мнението си за годишното финансово състояние на дадено министерство и доколко представения отчет правилно отразява разходите и приходите спрямо, гласувания от Парламента бюджет и дали тези средства са законосъобразно и целесъобразно използвани.

Въпреки, че Председателя на Националната сметна палата може да констатира слабости в управленския контрол, от него не се изисква да засяга този въпрос при заверката на отчетите. Но той може да привлече вниманието върху слабости от този род, ако те влияят отрицателно на отчета.

При упражняване на дейността си Националната сметна палата е задължена:

- да получи достатъчно надеждни и сигурни доказателства по най-ефективен начин, поддържащи становището й за проверката;
- да прилага стандартите за контрол, основани на действуващите норми в счетоводната професия на Обединеното кралство като държи сметка за стандартите на Международната федерация на счетоводителите и ИНТОСАЙ;
- да наблюдава строго и упражнява надзор за съответствието със стандартите и процедурите за контрол.

За да се изрази становище за годишния счетоводен отчет на дадено министерство, на първо време трябва да се планира проверка на баланса на съответното ведомство. Освен другите проблеми, НСП трябва да познава достатъчно добре министерството и неговата дейност, включително и системата на управленски контрол, създадена в него.

Доброто познаване на министерството и на неговата дейност дава възможност да се извърши ефикасна и ефективна проверка и да се дадат конструктивни съвети за системата на управленски контрол. В частност това предполага познаване на контролната среда, в която работи министерството. Контролната среда обхваща условията, в които се извършва счетоводството и се създава, прилага и функционира управленският контрол.

Националната сметна палата трябва да констатира дали контролната среда като цяло е благоприятна за надеждни счетоводни системи и ефективен управленски контрол. Сред важните критерии за оценка са има ли правилно разделение на задълженията на всеки служител в министерството и дали отговорностите им са ясно определени.

Техниките за проверка на системите на управленски контрол се разискват подробно по-нататък. Все пак в рамките на планираната проверка се прави оценка на управленския контрол, прилаган във всяка счетоводна област. Счетоводната област се състои от операции или баланси със следните характеристики:

- да се генерира от една и съща система и да са подложени на един и същ начин на контрол;
- да могат да се проверяват от едни и същи тестове за контрол;
- да имат една и съща склонност към грешки и същата степен на чувствителност.

Така например разходите за заплати, плащанията на доставчиците, наличността в брой и салдата по банкови сметки, както и сумите, дължими на кредиторите, обикновено имат характеристики, които ги поставят в отделни счетоводни области.

Обхватът на контрола във всяка счетоводна област, заедно с оценката на контролната среда определят в голяма степен подхода и обхвата на проверката, която трябва да бъде предприета.

Ако на даден етап в процеса на проверката, независимо дали това ще бъде при планирането, контрола или в крайния етап, се появят основателни съмнения относно ефективността на счетоводната система или на управленския контрол, те трябва незабавно да бъдат докладвани на ведомството. Обикновено това се извършва под формата на констативен акт с препоръки, адресиран до висш служител, в което се привлича вниманието върху съществените слабости в системите на счетоводния или управленски контрол, открити по време на проверката.

Но откритите при проверката проблеми се отразяват в констативния акт само след подробно обсъждане, включително и на икономическата ефективност на предложените препоръки, за да се подобрят системите на счетоводния и управленски контрол с висшето ръководство на министерството.

Националната сметна палата иска отговор за действията, които министерството възнамерява да предприеме в резултат на, формулираните в акта констатации и препоръки.

Когато НСП открие съществени нередности или неточности или не може да получи достатъчно доказателства за да стигне до заключението, че такива не съществуват, Председателят на НСП се въздържа от мнение и описва причините за това в доклад до Парламента. При по-сериозни проблеми Комисията по държавните сметки може да реши да извика главния финансов директор да даде отчет за разходите. След това с доклад на Комисията се определят областите, в които трябва да се предприемат оздравителни мерки.

Например в доклада на Председателя на Националната сметна палата за министерството, упълномощено да предоставя правна защита (роверяват се държавните средства, предназначени да покрият разходите за юридически съвети или процедури на частни лица) се посочва, че над една трета от подалите молби не са представили документи, посочващи техните приходи. Освен това Националната сметна палата е констатирала, че министерството не винаги спазва разпоредбите за разглеждане на такива молби. Като се имат предвид ограничените доказателства за съответствие с разпоредбите за оказване на юридическа помощ Председателят на НСП се е въздържал от мнение по отчета. След проверката, извършена от Националната сметна палата се приемат нови разпоредби, с които се изисква всички молби за правна помощ да се регистрират като се посочат причините, поради които дадена молба се приема или отхвърля.

Проверката на отчетите, която извършва Националната сметна палата гарантира на Парламента, че: сметките се водят според съответните счетоводни изисквания и принципи; цифрите, записани в тях са точни; средствата са отпуснати на съответните министерства и са използвани за целите, за които са предвидени от Парламента и всички операции са извършени след получаване на съответните разрешения.

Но дейността на Националната сметна палата за финансов контрол не спира до тук. Освен проверката на отчетите, тя трябва да упражнява контрол върху министерствата, учрежденията и другите държавни организации, финансиирани от държавните фондове дали спазват най-добрите стандарти за извършване на финансовите операции. В някои случаи тази дейност може да завърши с представяне на доклад до Парламента.

В доклад на Националната сметна палата, например, се посочва измама за сумата от 175 000 лири стерлинги на компания, която е действувала като представител на Дирекцията по националното наследство (Department of National Heritage). Тази измама отчасти е била извършена поради основни слабости на управленския контрол. Дирекцията е реагирала бързо, правилно и решително. В резултат по-голяма част от сумата е била възстановена, а процедурите по финансовия контрол - засилени.

Проверки за икономическа рентабилност

Националната сметна палата извършва проверки за икономичност, ефективност и ефикасност на управлението, които обхващат всички основни аспекти на приходите и разходите и използването на ресурсите от държавните учреждения. Определението за икономичност, ефикасност и ефективност е дадено в Част 4. Целите на Националната сметна палата при проверките за икономическа рентабилност са следните:

- да определи дали на място са изградени стабилни системи за управленски контрол, гарантиращи икономичност, ефикасност и ефективност на управлението;
- да провери доколко добре действат системите и контрола и дали дават необходимата информация на ръководителите, за да упражняват задоволителен надзор върху дейността;

- да оцени на основата на предварително определени критерии дали е осигурена икономическа рентабилност;
- да направи препоръки за да се подобри финансовия контрол и икономическата рентабилност.

Подборът на темите за проверките се основава на систематичен преглед и непрекъснато наблюдение върху дейностите на държавните учреждения с цел да се състави годишен стратегически план, определящ потенциалните области за проучване от Националната сметна палата за период от пет години. Планът насочва към области, в които са съсредоточени значителни ресурси, рисъкът за икономическата рентабилност е най-голям и намесата на НСП би могла да бъде от полза.

При окончателното подготвяне на тази работна програма се имат предвид предложенията, направени от Комисията по държавните сметки. Все пак окончателният избор на областите за проучване се определя единствено от Председателя на Националната сметна палата - факт, подчертаващ независимостта на институцията.

Проектите за доклади се обсъждат с министерството, за което се отнасят, за да се гарантира точност и компетентност и да се потвърди, че представянето им е балансирано и честно. Целта на докладите е да бъдат конструктивни и реалистични, подплатени със сигурни доказателства и насочени към практически препоръки. Чрез тях се очакват подобрения, а не само да се направи списък с минали грешки.

През финансовата 1994-95 г. Националната сметна палата е представила в Камарата на общините и е публикувала 50 доклада за икономическата рентабилност. В докладите се разглеждат такива проблеми като храненето в болниците, снабдяването на войската и приватизацията на държавни предприятия.

Многобройни са въпросите, повдигнати в тези доклади. Например в доклада на Националната сметна палата за институцията, отговаряща за митниците и контрола по вноса, се отбелязва податливостта към измама в рамките на ведомството, свързана с редовната работа с големи парични суми и забранени стоки с осигурен, но незаконен пазар, като наркотици, порнография и огнестрелни оръжия. Националната сметна палата е разследвала вътрешноведомствените измами за период от пет години, както и ефикасността на контрола, предназначен да ги предотвратява и открива. Тя е установила, че контролът в учреждението функционира добре. Все пак в доклада са намерили място някои специфични препоръки като формиране на служба от специално подгответи служители да открива рисковете от измама и да извършват редовни проверки за да се гарантира, че няма измама.

Комисията по държавните сметки използва докладите за икономическа ефективност на Националната сметна палата като основание да се зададат въпросите, повдигнати в доклада на главния финансов директор на министерството. След това комисията публикува своите констатации и препоръки за по-нататъшни действия. Най-често се наблюга на нуждата от подобряване на системите на управленски контрол.

Правителството дава отговор на констатациите и препоръките на комисията като набелязва действията, които трябва да бъдат предприети в меморандум, публикуван от

Министерство на финансите. Националната сметна палата следи за въвеждането на тези мерки и предупреждава Парламента в случай, че резултатите са незадоволителни. Така се затваря кръгът на финансовата подотчетност.

3. Връзки между Националната сметна палата, Комисията по държавните сметки и Министерството на финансите

В тази част се разглеждат връзките между Националната сметна палата, Комисията по държавните сметки и Министерството на финансите за насърчаване на добрите системи за управленски контрол, както и за тяхното огласяване и оценяване.

За разбирането на тези връзки основно значение има фактът, че Националната сметна палата е напълно независима от Правителството докато Министерството на финансите е част от изпълнителната власт. Тази независимост на НСП ѝ позволява от името на Парламента да осигурява важна връзка във веригата на отчитане и стопанисване на държавните средства. Комисията по държавните сметки работи в тясно сътрудничество със Националната сметна палата и използва нейните доклади за да настоява за подобрения. Правителството приема почти всички нейни препоръки.

Министерство на финансите

Задачата на Националната сметна палата е да даде на Парламента гаранции, информация и съвети за начина, по който държавните учреждения използват и отчитат парите на данъкоплатците. Главната функция на Министерството на финансите е да управлява тези средства. Сред неговите основни стратегически задачи да поддържа държавните разходи на равнище, което подобрява икономическата им рентабилност, както и да усъвършенства рамката за ефективно и ефикасно управление на държавния сектор.

Концентрирайки се върху успешното изпълнение на тези задачи, Министерството на финансите се стреми да запази обща рамка за държавното счетоводство, от която да става ясно как се използват ресурсите и да се дава ефективен отчет пред Парламента. Тази рамка е определена в ръководството "Държавно счетоводство" (Government Accounting), споменато вече по-горе. Съветите, които то съдържа са с широк спектър. Например в него се посочва споразумението между Комисията по държавните сметки и Министерството на финансите за необходимостта да се регламентират правомощията за дейностите на всички държавни учреждения и организации. Освен това в него са включени и други процедури, съгласувани с Комисията по държавните сметки, например уведомяване на Парламента за сключването на нови дългове или отпускане на помощи от държавата. То дава и указания за счетоводните системи и оперативните процедури, които министерствата трябва да спазват в интерес на доброто управление, например воденето на регистри за реклами.

Отговорността за въвеждането на системите на управленския контрол, описана подробно в ръководството, се носи от главния финансов директор на съответното

министерство. Особено полезен в работата на главния финансов директор при изпълнението на неговите задължения е вътрешноведомственият контрол.

Министерството на финансите изисква от финансовия директор да осигури необходимите разпоредби за да може службата по вътрешноведомствен контрол да изпълнява задачите, стандартите и практиката, определени в изданието на МФ "Ръководство за въвеждане на вътрешноведомствен контрол в държавната администрация" (Government Internal Audit Manual).

Вътрешноведомственият контрол представлява независима преценка в рамките на министерството, която чрез измерване и оценяване на ефективността на системите на управленски контрол, предоставя важна информация за тяхното действие на финансовия директор и висшия ръководен състав .

Отговарящият за вътрешноведомствения контрол трябва да има достатъчно опит, висок ръководен пост и за предпочитане, професионална квалификация, съответстваща на вътрешно-ведомствената контролна дейност. При неговия избор министерствата, които имат огромни разходи трябва да искат одобрение от Министерство на финансите. Същото се отнася и за продължителността на мандата на службата за вътрешноведомствен контрол.

Според ръководството за създаване на вътрешноведомствен контрол в държавната администрация точните отговорности на службата по вътрешен контрол се определят от главния финансов директор. Ръководителят на службата има прям достъп до него и може директно да му изпраща докладите от проверките в случаите, когато например съществени препоръки не са получили нужното внимание от отговорните ръководители. Главният финансов директор отговоря за предприемане на своевременните и ефективни действия, за които се настоява в тези доклади, както и за признаването и поемането на рисковете в резултат на бездействие.

Комисия по държавните сметки

Комисията по държавните сметки е основана през 1861 г. като една от мерките, която би дала възможност на Парламента да упражнява по-добър контрол върху държавните разходи. Основната ѝ задача е била да проверява и периодично да докладва за сметките по сумите, отпуснати от Парламента, както и за други сметки, които по нейна собствена преценка трябва да се представят на Парламента.

При създаването ѝ, основната цел на Комисията по държавните сметки е била да бъде самата тя сигурна, че разходите се отчитат редовно и правилно. Комисията е запазила интереса си към тези въпроси, но го е развита по-нататък. Все пак понастоящем тя се занимава основно с въпросите, свързани с икономичността, ефикасността и ефективността така, както са определени в докладите на Националната сметна палата за контрол на икономическата рентабилност.

Комисията по държавните сметки се избира от Камарата на общините за период, еднакъв с мандата на Парламента. Тя се състои от не повече от 15 и най-малко от 4 члена,

избрани от всички политически партии. Тя има право да извиква лица, да иска документи и доклади и да прави посещения извън Парламента. Въпреки че извършваните от нея проверки обикновено се ограничават до държавните служители, при случай тя може да изслушва и частни лица.

Комисията по държавните сметки упражнява своите функции неутрално и се опитва да работи без да взема страна; почти винаги постига единодушие, независимо какво е правителството в момента. Въпреки че комисията няма изпълнителна власт и може само да дава препоръки или да изразява мнение, нейните доклади имат значителна тежест. По въпросите, засягащи парламентарния контрол на разходите препоръките ѝ обикновено се приемат от Правителството.

Национална сметна палата

Принципите, лежащи в основата на връзките на Националната сметна палата с Комисията по държавните сметки и Министерството на финансите бяха вече описани в частта за ролята на НСП. От особено значение е пълната независимост на Националната сметна палата от двете институции.

За да подпомогне държавните учреждения да подобрят финансовия контрол и да получат по-добра икономическа рентабилност, Националната сметна палата прави оценка на техните системи на управленски контрол. Техниките за тази оценка бяха обсъдени в Част 4, включително и връзката ѝ със службите за вътрешноведомствен контрол в държавните учреждения.

В рамките на финансовите проверки, които извършва, Националната сметна палата дава съвети и подпомага държавните учреждения да подобрят финансовото си управление и счетоводство чрез ежедневни контакти. Някои от най-важните въпроси са предмет на обсъждане в писмените ѝ констатации с препоръки, от които през 1994-95 г. тя е изпратила 350.

Друга мярка за ефективността на Националната сметна палата е степента, в която са приети заключенията и препоръките в нейните доклади от проверките на икономическата рентабилност и свързаните с тях доклади на Комисията по държавните сметки. През 1994-95 г. правителството е приело 95% от препоръките на комисията.

Понякога тези препоръки имат отражение, далеч надхвърлящо въпросния случай. За да се илюстрират връзките между Националната сметна палата и Министерството на финансите при оповествяване на стандарти за управленски контрол може да се посочи един пример от доклад на НСП за голям проект за помощ за развитие в чужбина. Този доклад съдържа събитията, довели до решението да се предостави финансова помощ на проект за хидроелектрическата централа в Пергау, Малайзия. Това е било най-значителната сума, която някога е била предоставяна от министерство за един единствен проект. Докладът е бил посветен основно на ролята на главния финансов директор за постигане на икономическа рентабилност. В този случай той е подчертал пред съответния министър, че той лично трябва да отговаря за осигуряването на предпазливото и

икономично разходване на средствата по проекта. Главният финансов директор е смятал, че предоставянето на средства за проекта за хидроелектроцентрала в Пергау не отговаря на тези условия. По тази причина прави заключение, че проектът не би трявало да се подкрепи. Въпреки това министърът решава, че помощта трябва да бъде отпусната поради поетите от Обединеното кралство задължения и му дава указания да направи разходите.

След доклада на Националната сметна палата относно проекта за хидроелектрическа централа в Пергау, правителството решава, че когато даден министър пренебрегне съвета на главния финансов директор за икономичност, ефективност и ефикасност на разходите, съответният доклад трябва да се изпрати незабавно на Председателя на НСП. Това решение представлява сериозна промяна.

За да се завърши тази част е важно да се отбележи влиянието на Европейския съюз върху управленския контрол. Законодателството на Европейската общност е пренесено в законодателството на Обединеното кралство. Най-често то се прилага чрез нормативен акт (statutory instrument), предложен на Парламента в съответствие със Закона за Европейската общност (European Communities Act). В някои случаи, обаче, новият закон на Общността се включва в проектозакон за изменения и допълнения на съществуващото национално законодателство.

Съобразно с това чрез проверките на управленския контрол от Националната сметна палата трябва да се осигури съответствие между законодателството на Обединеното кралство и на Европейския съюз. Сравнително добре известен е примерът за продажбата на държавните автомобилни предприятия "Роувър" на "Бритиш Аероспейс", извършена от правителството през 1988 г. При проверката на Националната сметна палата за икономическа рентабилност се разкрива, че при тази продажба правителството е отпуснало допълнителни държавни субсидии за 38 miliona лири стерлинги без да съобщи на Европейската комисия, а това се е изисквало преди отпускането на държавна помощ за промишлеността.

Националната сметна палата е докладвала пред Комисията по държавните сметки за размера на тази допълнителна субсидия, както и за пропуска да се получи предварително разрешение. Комисията е трябвало да реши дали "Бритиш Аероспейс" да върне на правителството допълнителните субсидии. В крайна сметка Европейският съд решава, че сумата трябва да бъде изплатена.

4. Методи за проверка на системите на управлениски контрол

В тази част се разглеждат методите за проверка на системите на управлениски контрол, които Националната сметна палата използва във финансовите проверки и тези за икономическата рентабилност.

Финансов контрол

Доверието, което може да се окаже на системите за управлениски контрол в дадено министерство е основно при определянето на подхода за проверка на дейностите в него. По тази причина на етап планиране на проверката е необходимо да се направи преглед на този контрол. Това изиска да се направи оценка на средата, в която се извършва финансия контрол в министерството по описания по-долу начин:

- *Получаване на обща информация:* Характеристика на организацията; вид на действуващите системи (ръчна, компютъризирана); подробности за компютъризираните функции (производител/модел, подробности за компютърната програма, надеждност на системите, подробности за финансовите приложения).
- *Подробно разглеждане на ключовите характеристики на средата за извършване на счетоводната дейност:* Външна среда (законова и нормативна рамка, надзор от Парламента/министри, съществуваща конкуренция в дейностите и т. н.); организация и управление (определенни нива за разрешаване на разходите, разделение на задълженията и т. н.); култура на организацията и персонал (управление на служителите, обучение, назначаване и продължителност на заемане на поста и т. н.).
- *Оценка на финансия контрол:* Изиска се отговор с да или не на сбор от въпроси, отнасящи се до обработката на операциите, включваща: входящ контрол (напр. дали в указанията са описани подробно процедурите за получаване на разрешение за операциите); контрол по процедурите (напр. има ли процедури, с които да се установи, че всички операции са изпълнени правилно); краен контрол (напр. сравнена ли е производителността спрямо разходите от бюджета); контрол върху сигурността на компютърната система (напр. контролира ли се правилно физическия достъп до терминалите и компютрите) и контрол върху последвалите промени (напр. изцяло ли са проверени осъвременените системи преди въвеждането им). На основата на отговорите на тези въпроси инспекторът преценява дали средата, в която се упражнява финансият контрол е много надеждна, надеждна, задоволителна или незадоволителна.
- *Оценяване на счетоводната система:* След като прегледа накратко счетоводната система инспекторът трябва да отговори на два ключови въпроса. Дали счетоводната документация се води правилно? Осигурява ли системата необходимата последователност за подпомагане на проверките (следователността на свързаните части от доказателства, посочващи как проверявящите цифри са получени от първоначалните операции)?
- *Идентифициране на счетоводните области:* Инспекторът трябва да установи всяка отделна счетоводна област в министерството и да провери като използва малък брой операции дали се осчетоводява в съответствие с описаните по-горе системи.
- *Идентифициране на основните видове контрол:* Инспекторът трябва да провери основните видове контрол, използвани във всяка счетоводна област в

министерството. Например при разплащанията е най-вероятно да има следните видове основен контрол: сравняване на фактурите с плащанията; има ли необходимия подпис за заверка при осъществяване на всяка операция; проверка на чековете и придружаващите ги документи; сравняване с банковите извлечения и стриктно контролиране на достъпа до непопълнените чекове.

- *Откриване на сериозни слабости при контрола:* След извършване на описаната по-горе работа, инспекторът трябва да открие евентуални сериозни слабости на контрола като например липса на някой от основните видове контрол в дадена счетоводна област. На този етап се определя дали трябва да се изпрати писмено констатиране с препоръки до главния финансов директор на министерството, за да се изяснят някои сериозни слабости в контрола и вероятното им влияние върху резултата от проверката в области, в които няма достатъчно сведения за ревизорите.

На основата на тази работа инспекторът трябва да направи първоначална оценка на управленския контрол във всяка счетоводна област и способността да се предотвратят сериозни грешки. Един проблем се определя като "сериозен", ако неговият пропуск или лоша преценка могат доведат до намеса на Парламента, тъй като до него се адресира становището на Председателя на Националната сметна палата за счетоводния отчет на министерството.

Тази оценка за стриктността на управленския контрол, заедно с това доколко е вероятно да се допуснат сериозни грешки, се използва за да се реши какъв подход ще използва Националната сметна палата при проверката на операциите от всяка счетоводна област.

На основата на резултатите, получени в процеса на планирането на проверката, Националната сметна палата може да реши, че строгият контрол и незначителният рисък да се допуснат сериозни грешки позволява да се премине към проверка на икономическата рентабилност като се опира на управленския контрол.

Работата на службата за вътрешноведомствен контрол също може да окаже влияние върху това решение на Националната сметна палата. Например ако вътрешноведомствените ревизори извършват проверки върху управленския контрол, които показват, че счетоводните системи са надеждни и НСП може да провери част от тяхната работа, обикновено е по-ефикасно да се възприеме стратегия за проверки, която се основава на управленския контрол. В такъв случай инспекторът се нуждае от доказателства, че работата на вътрешноведомствения контрол е достатъчна, за да може да се опре на получените от него резултати.

Тези процедури включват получаване на доказателства за: професионална компетентност, независимост и обективност на вътрешноведомствените ревизори; обсега и дейността им; адекватността на работата им; съответствието с целите на проверката от НСП и релевантността спрямо отчетната година.

Ако случаят може да се отнесе към извършване на проверка за икономическа рентабилност на основата на управленския контрол в министерството, трябва да се разгледа как действува този контрол преди Националната сметна палата да намали обхвата на проверките, които иначе би трявало да осъществи.

Проверката на управленския контрол за съответствие има за цел да открие доказателства, че системите за вътрешноведомствен контрол се прилагат според предписанията. Основната проверка цели да даде доказателства, че информацията, която се съдържа в счетоводните документи е пълна, точна и вярна или че счетоводният отчет на министерството е проверен.

Резултатите от проверките на Националната сметна палата за съответствие на системите на управленски контрол в учрежденията показват, че понякога този контрол не действува толкова ефективно, колкото се предвижда. В такъв случай може да се наложи НСП да преразгледа първоначалната оценка на управленския контрол, направена в процеса на планиране на проверката. Тогава трябва да се предприемат допълнителни проверки за да се компенсира липсата на контрол, а откритите сериозни слабости да се отбележат в акта за констатации с препоръки до главния финансов директор на министерството.

Системите на управленски контрол се проверяват и чрез другата дейност на Националната сметна палата. Така се разширява финансовия контрол, който тя упражнява върху държавния бюджет. Тук става дума например за непрекъснат надзор върху дейностите на министерствата за да се гарантира, че те съответстват на наредбите и другите нормативни актове, включително на ръководството по "Държавно счетоводство".

Когато този надзор покаже, че има нужда от по-задълбочена проверка, инспекторът проверява някои области като например рисковете, свързани с неподкупността, законността и редовността при опазването и контрола на активите.

Резултатите от тези проверки обикновено се докладват на главния финансов директор на министерството по същия начин, както и изпращането на акт за констатации с препоръки вследствие на осъществената от Националната сметна палата проверка на счетоводните отчети.

Проверки за икономическа рентабилност

Въпреки, че проверките на Националната сметна палата могат да включват въпроси по същността на финансова дейност, по аналогия с широкото тълкуване на "управленския контрол" в "Указанията за разработване на стандарти за вътрешен контрол" на ИНТОСАЙ, тези проблеми се разглеждат предимно при проверките за икономическа рентабилност.

В Закона за Сметната палата от 1983 г. се посочва, че Председателят на Националната сметна палата може да извършва проверки за икономичността, ефикасността и ефективността, с които държавните учреждения използват своите ресурси при изпълнение на функциите им. Все пак в закона не се определя какво се има предвид под икономичност, ефикасност и ефективност. Използваните от НСП определения се основават на взаимодействието между следните елементи:

- Цели: Това, което министерството се опитва да постигне.
- Данни: Финансовите, човешки и материални ресурси, използвани или консумирани от дадено учреждение.
- Дейности: Функциите, чрез които учреждението превръща ресурсите в готови продукти.
- Резултати: Продуктът от дейността във вид на стоки, услуги и други резултати.
- Ефект: Влиянието на готовите продукти върху постигането на целите и техният по-широк ефект върху други програми, проекти или области.

Икономичността, ефикасността и ефективността се определят по следния начин:

- Икономичност: минимални разходи на ресурси, използвани за дадена дейност като се има предвид съответното качество.
- Ефикасност: Връзката между резултатите във вид на стоки, услуги и др. и ресурсите, използвани за производството им. Една ефикасна дейност създава максимален готов продукт при даден изходен продукт или минимален изходен продукт за даден краен продукт
- Ефективност: Степента, до която са били изпълнени целите и връзката между очаквания и действителния ефект от дейността.

В рамките на целите на проверките за икономическа рентабилност Националната сметна палата установява и дали изградените на място системи на управленски контрол са стабилни и как действат в държавното учреждение, за да се осигури икономичност, ефикасност и ефективност. В резултат на недостатъци в управленския контрол, дейността на проверяваното министерство може да бъде със слаба икономическа рентабилност.

Освен икономическата рентабилност, Националната сметна палата избира въпроси за проучване на основата и на други критерии като например:

- С какви суми се борави?
- Могат ли те да бъдат проверени?
- Намесен ли е Парламентът или обществеността?
- Какъв е рисъкът от неуспех на изследването?
- Правилен ли е определеният график?
- Ще има ли промяна или ефект след провеждане на изследването?

Изборът на въпроси за проучване се прави задължително от Председателя на НСП. Веднъж определена темата, се предприема детайлното й планиране, за да се достигне до систематичен подход при проверката. Така планираното проучване на икономическата рентабилност представлява част от предварителното проучване на темата, която ще се изследва.

На този етап е необходимо да се установят в широки граници потенциалните слабости в основните системи на контрол или в прилаганите от министерството процедури и, използвайки тази информация да се оценят вероятните резултати и заключенията от една пълна проверка, както и перспективите за ефективен доклад.

Предварителното проучване определя методологията, която ще се използва и гарантира естеството на доказателствата и тяхното наличие в подкрепа на пълното изследване. Освен това то показва очакванията на НСП от предложеното пълно изследване и какъв ще бъде неговият принос за икономическата рентабилност във въпросното министерство. Тези съображения подпомагат решението за основателността на едно пълно изследване.

Когато се приема пълно изследване, Националната сметна палата трябва да бъде сигурна, че събранныте доказателства от проверките на място са:

- Уместни: информацията трябва да се основава на последните налични данни и да има логична връзка с третирания проблем.
- Надеждни: доказателствата трябва да бъдат възможно най-точни, валидни и пълни, получени чрез използването на разумни техники за проверка.
- Достатъчни: доказателствата трябва да бъдат достатъчни, за да се направи заключение като това на инспектора и от друго лице, способно да даде оценка.

Всяка от изброените по-долу категории на доказателства, получени при проверка на икономическата рентабилност, може да се отнеса за системите на управлениски контрол, действуващи в министерството с цел да осигурят икономичност, ефикасност и ефективност:

- Документални: доказателства от досиета на документи, доклади за управлението, министерски постановления, практически указания, инструкции на персонала и т. н.
- Аналитични: доказателства, получени при изследване и оценка на данни, събрани в процеса на проверката като например сравнения, анкети и статистически извадки, както и факти и цифри, получени с различни количествени техники.
- Свидетелски: доказателства, получени от други чрез устни или писмени показания, в отговор на анкети и интервюта на инспекторите. Към тях могат да бъдат включени и становища на ръководите на министерството, в които се дават обяснения, разяснения, начина на мислене и намеренията им.
- Материални: доказателства, получени от прякото наблюдение над служителите, собствеността или дейностите.
- Преглед на документацията: основен източник за документалните доказателства е проверката на досиетата и на документите.
- Анализ: представлява преразглеждане на събранныте вече доказателства и формулиране на нови като се използват статистически методи и компютърно моделиране.
- Интервю: средство, което се използва за получаване на свидетелски показания. Ако устните показания са съществени за разследването, се изисква писмено потвърждение от интервюирания за казаното по време на интервюто.
- Наблюдение: документиране на материални доказателства, получени по време на наблюдението. Може също да се наложи да бъдат потвърдени, например чрез снимки.
- Документи от външни източници: документите, издадени извън проверяваното министерство също може да са ценен източник за документални доказателства,

като например публикувани икономически анализи и доклади на Националната статистическа агенция, Европейския съюз, ОИСР, Обединените нации, върховните контролни институции на други страни и т. н. Често е оправдано да се използват чуждестранни източници и документи, едновременно с тези от Обединеното кралство.

- Специализирана помощ: обхватът и дълбочината на проверките за икономическа рентабилност могат да се засилят, ако се използват специалисти в проучваните области. Възможни източници са консултантски фирми, академични и професионални органи, изследователски организации и видни специалисти.
- Изследване на пазара: това предполага да се възложи проучване на специализирана фирма или да се използва състава на Националната сметна палата. То би могло да даде полезни доказателства за получените резултати при изпълнението на програми или проекти на министерствата, особено когато очакваният ефект е насочен към определени или лесни за идентифициране групи от населението.

5. Значението, което се придава на системите на управленски контрол

Тази част разглежда значението, което се придава на системите за управленски контрол от Министерството на финансите, Комисията по държавните сметки и Националната сметна палата. От казаното до тук е ясно, че при отсъствие на задоволителни системи на управленски контрол главните финансови директори не винаги могат да узнаят за сериозни грешки и нередности в техните министерства.

Националната сметна палата има полза от силен управленски контрол, включващ ефективни служби за вътрешноведомствен контрол в рамките на проверяваното министерство, защото надеждността на този контрол ѝ позволява да предприеме по-ефективна и с по-малко разходи външна проверка. Един от начините да се покаже значението на управленския контрол е да се оцени отражението на слабия или неправилен контрол. Последиците от слабостите в системите на управленския контрол могат да се илюстрират чрез примери, взети от насокоро извършени проверки от НСП. Най-добре е тези примери да се групират около общите цели на управленския контрол.

В Указанията на ИНТОСАЙ (I пар. 3) управленският контрол се определя като контрол, който гарантира в разумна степен осъществяването на следните 4 основни цели:

... повишаване на правилността, икономичността, ефикасността и ефективността на операциите и качеството на продуктите и услугите според задачите на организацията...

От доклада на Националната сметна палата за проверката на икономическата рентабилност от дейността по работна програма на Министерството на от branата за разширяване на подводни инсталации се установява, че разходите са увеличени с 72 % в реално изражение (около 800 miliona лири стерлинги), а срокът за реализацията ѝ е бил удължен с 12 месеца. В доклада на НСП се изброяват редица слабости на управленския контрол, които съдействуват за увеличаване на разходите и удължаване на срока. Например по-голямо внимание е трябало да се обърне на контрола върху някои промени

по проекта, най-вече по отношение на конфигурацията на инсталациите, като се изчислят разходите по тяхното прилагане. Присъждането на договори на базата на непълни проекти е направило невъзможно упражняването на контрол върху разходите. Комисията по държавните сметки е заключила, че основните поуки са валидни и за други проекти на държавните учреждения. Това включва създаването още от самото начало на интегрирана структура на управленски контрол с ясно определени средства за комуникация, подходящи разпоредби за докладване и стриктен контрол. Комисията по държавните сметки е препоръчала също така да се съблюдава строга дисциплина при извършване на разходите и непрекъснат надзор върху плащанията на доставчиците, които трябва да стават след като услугите действително се направят.

... запазване на ресурсите от загуби поради разточителство, злоупотреби, лошо управление, грешки и измама, както и от други нередности...

Едно от основните заключения на Националната сметна палата от финансовата проверка на учреждението, отговарящо за митниците и контрола по вноса е, че увеличението на трансграничните покупки през 1993 г. е довело до намаляване на приходите с 200 miliona лири стерлинги. Загубите са били причинени от легален внос за лична употреба. Все пак малки, но съществени загуби са били причинени от вноса и незаконната продажба на алкохол и тютюн без да се плащат действащите в Обединеното кралство данъци. За да се справи с тази ситуация министерството е натоварило данъчните инспектори да открият и преследват лицата, ангажирани в този вид контрабандна дейност.

... да се спазват законите, разпоредбите и указанията на ръководството...

Финансовата проверка в Министерството на здравеопазването, извършена от Националната сметна палата през 1993-94 г. е показвала, че министерството не спазва винаги разпоредбите, поради което Председателят й се е въздържал от заверка на отчетите. Той е посочил, че обезщетенията, изплащани на служители, които напускат министерството, вероятно надхвърлят правомощията на здравните власти.

... да се изготвят и пазят данните от финансовите и управленски проверки и да се огласяват честно и своевременно в докладите.

От основно значение за Министерството на финансите, Комисията по държавните сметки и Националната сметна палата е изискването министерствата да пазят точна и пълна счетоводна документация за всички техни операции. В случай, че счетоводната документация не се води правилно, Парламентът не може да бъде сигурен във верността на годишните счетоводни отчети на министерствата. Съответно няма начин да провери дали средствата, отпуснати на министерствата се използват за целите, за които са предназначени от Парламента. За щастие в последно време Председателят на Националната сметна палата не е имал повод да се въздържи от становище за отчета на дадено министерство поради лошо водене на счетоводната документация.

6. Заключение

В заключение е важно да се припомни, че Националната сметна палата е напълно независима от изпълнителната власт, включително и от Министерството на финансите. Министерството на финансите определя принципите за управленски контрол и осигурява тяхното прилагане с помощта на главните финансови директори.

Като върховен контролен орган в Обединеното кралство, Националната сметна палата стриктно спазва изискванията в Указанията на ИНТОСАЙ (I, пар. 80-85). Чрез проверки на счетоводните отчети и на икономическата рентабилност тя оценява на практика целесъобразността и ефективността на управленския контрол в държавните учреждения. С констативни актове до министерствата и доклади за икономическата рентабилност и др. до Парламента, НСП подчертава несъответствията и слабостите в системите на управленския контрол. При оценката на управленския контрол тя използва систематичен и структуриран подход чрез задълбочена подготовка и планиране на проверките, обширни процедури за проверка и ясно определени разпоредби за изготвяне на докладите.

Ясно е, че Националната сметна палата има интерес да бъде сигурна, че държавните учреждения прилагат строг управленски контрол и имат ефективни служби за вътрешноведомствен контрол, тъй като това ѝ позволява да извършва с по-малко разходи по-ефикасни външни проверки.

ПРИЛОЖЕНИЕ

ИНТОСАЙ

Указания за разработване на стандарти за вътрешен контрол

Публикувани от

Комисията за разработване на стандарти за вътрешен контрол

Международна организация на Върховните контролни институции

Юни 1992 год.

ПРЕДГОВОР

Вътрешноведомственият контрол отдавна представлява интерес за членовете на Международната организация на Върховните контролни институции (ИНТОСАЙ). Този интерес датира от Конгреса, проведен през 1974 г., когато бяха обсъдени необходимостта от вътрешноведомствен контрол и значението на системите за неговото извършване. Оттогава интересът към него нараства непрекъснато заедно с усложняването на държавната администрация. Тази сложност не дава възможност на ръководството да провери точното изпълнение на задачите от всеки служител. Много правителства търсят начини за предоставяне на по-икономични, ефикасни и ефективни услуги и да упражняват контрол върху дефицита и дълга. Това често предполага реорганизация на структурите, преразглеждане на старите процедури за да се даде по-голяма свобода на ръководителите и да се увеличи използването на автоматизирани технологии по информатика. В такава среда ефективната структура за вътрешноведомствен контрол може да предостави разумни гаранции, че целите на ръководството са изпълнени.

Комисията за изработване на стандарти за вътрешен контрол беше формирана с цел да се засили финансовото управление и да се създаде по-прецизно водене на счетоводните документи в държавния сектор. По време на разработването на тези документи Комисията е разбрала, че тези стандарти и указания могат да се прилагат от всички ръководители, а не само от финансовите ръководители и разширява сферата на действие за да се обхванат всички държавни операции. По тази причина изразът "вътрешноведомствен контрол", използван в тези документи не се ограничава само до традиционния финансов контрол и свързаните с него други видове административен контрол, а се покрива с по-широкото понятие управленски контрол.

Страните-членки, участвали в този проект са:

- Австрия, Сметна палата
- Египет, Централна организация по контрола
- Испания, Сметна палата
- Съединени Американски щати, Сметна палата
- Танзания, Дирекция по контрола
- Франция, Сметна палата
- Чили, Главна служба по контрола
- Ямайка, Главна служба по контрола
- Югославия, Служба за обществен контрол

Те определиха четири основни области, в които те смятат, че указанията са необходими, за да се изпълнят целите на комисията. Тези области са следните:

- концепции и цели на вътрешноведомствения контрол;
- минимален брой стандарти за вътрешноведомствен контрол, които всяка страна би могла да използва като рамка за разработването на специфична вътрешноконтролна структура;
- въвеждане на структурата за вътрешноведомствен контрол;
- периодичен надзор за ефективността на вътрешноконтролната структура.

Всеки член на комисията е направил изследвания в една от тези четири области. Статиите от отделните изследвания бяха комбинирани в проектодокумент, който беше обсъден от членовете на комисията и представен на всички членове на ИНТОСАЙ за коментарии. Тези дискусии, както и коментарите дадоха възможност на комисията да разбере прилагането на вътрешноведомствения контрол при различните системи на управление.

Комисията откри, че докато в системите на държавно управление има големи разлики, то стандартите за вътрешноведомствен контрол в общи линии са еднакви. Този документ е опит да се обхванат тези стандартите и да се представи постигнатия консенсус за тези, които е желателно да се използват от всяка специфична структура на вътрешноведомствен контрол. Държавното управление може да използва тези стандарти за създаването на структура за ефективен вътрешен контрол. Финансовите инспектори могат да ги използват при оценката на тези структури.

Комисията би искала да изкаже своята благодарност на изброените по-долу страни заради това, че споделиха своите знания и опит в областта на вътрешноведомствения контрол и отделиха време да отговорят на молбата й да дадат коментарии по повдигнатите въпроси:

Австрия	Норвегия
Белгия	Обединено кралство
Белиз	Пакистан
Ботсвана	Панама
Германия	Перу
Дания	Португалия
Зимбабве	Санта Лучия

Индия	Сиера Леоне
Ирландия	Тунис
Италия	Турция
Йемен	Унгария
Канада	Филипини
Катар	Финландия
Колумбия	Хаити
Коста Рика	Холандия
Мавритания	Чехословакия
Мексико	Швейцария
Нова Зеландия	Южна Африка

След като ги допълни с коментарии, Управителният съвет одобри отпечатването на стандартите на своята 35-та сесия (октомври 1991 г., Вашингтон, D.C.). Това е един "жив" документ, който отразява настоящите тенденции за изграждане, въвеждане и оценяване на вътрешноведомствените структури за контрол.

Чарлз Баушер

Председател на Сметната палата на Съединените щати

Председател на Комисията за разработване на стандарти за вътрешен контрол

СЪДЪРЖАНИЕ

ПРЕДГОВОР	195
Част I	199
ПРЕГЛЕД НА КОНЦЕПЦИИТЕ ЗА ВЪТРЕШНОВЕДОМСТВЕНИЯ КОНТРОЛ, ЦЕЛИ И СТАНДАРТИ	
Общи стандарти.....	200
Специализирани стандарти.....	200
Част II	202
ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ОГРАНИЧЕНИЯ НА ВЪТРЕШНОВЕДОМСТВЕНИЯ КОНТРОЛ	
Определение и цели	202
Ограничения за ефективността на вътрешноведомствения контрол	203
Част III	204
ОБСЪЖДАНЕ НА СТАНДАРТИТЕ ЗА ВЪТРЕШНОВЕДОМСТВЕН КОНТРОЛ	
Общи стандарти	204
Специализирани стандарти.....	208
Част IV	212
СЪЗДАВАНЕ НА РАМКА ЗА СТРУКТУРИТЕ НА ВЪТРЕШНОВЕДОМСТВЕН КОНТРОЛ	
Част V	214
ВЪВЕЖДАНЕ И НАБЛЮДЕНИЕ НА СТРУКТУРИТЕ НА ВЪТРЕШНОВЕДОМСТВЕНИЯ КОНТРОЛ	
Отговорности на ръководителите	214
Отговорности на Върховната контролна институция	216

Част I

ПРЕГЛЕД НА КОНЦЕПЦИИТЕ ЗА ВЪТРЕШНОВЕДОМСТВЕНИЯ КОНТРОЛ, ЦЕЛИ И СТАНДАРТИ

1. Вътreshноведомственият контрол е управленски инструмент, който дава сигурност на ръководителите, че поставените от тях цели се изпълняват. Следователно ръководството отговаря за адекватността и ефективността на структурите за вътreshноведомствен контрол. Ръководителят на всяка държавна организация трябва да следи за въвеждането на подходящи структури за вътreshноведомствен контрол, както и за тяхното оценяване и осъвременяване, за да се гарантира тяхната ефективност.

2. Върховната контролна институция също отговаря за осигуряването на подходящ вътreshноведомствен контрол. Тя трябва да подкрепя и поддържа:

- създаването на конкретни организационни структури за вътreshноведомствен контрол във всяко държавно учреждение на основата на стандартите, представени в този документ;
- оценка на тази структура за да има сигурност, че контролът се извършва така, както се очаква и е подходящ за получаването на желаните резултати.

3. Тъй като ръководството на всяка организация в рамките на държавната администрация е изцяло отговорно за изграждането на подходящи структури за вътreshноведомствен контрол и за тяхното въвеждане, от особено голямо значение е то да разбира същността на вътreshноведомствените структури и целите, които трябва да изпълняват. Структурата за вътreshноведомствен контрол се определя като плановете на една организация, включително и мисленето на ръководството, методите, процедурите и другите действия, които дават достатъчна увереност, че се изпълняват следните основни цели:

- насърчаване извършването на изрядни, икономични, ефикасни и ефективни операции и предоставяне на качествени продукти и услуги съответстващи на задачите на организацията;
- опазване на ресурсите от загуби поради разхищения, злоупотреби, лошо управление, грешки, измами и други нередности;
- спазване на законите, разпоредбите и указанията на ръководството;
- разработване и съхраняване на надеждни финансови и управленски данни и честното и своевременното им оповестяване в доклади.

4. Стандартите, които следват, образуват рамката на структурата за вътreshноведомствен контрол и се подразделят на общи и специализирани стандарти.

Общи стандарти

Гаранции в разумна степен: Структурите на вътрешно ведомственият контрол тряба в разумна степен да гарантират, че посочените по-горе в стандартите общи цели ще бъдат изпълнени.

Подкрепа: Ръководителите и служителите трябва при всички обстоятелства да се отнасят положително към вътрешноведомствения контрол и да го подкрепят.

Коректност и компетентност: Ръководителите и служителите трябва да бъдат коректни като личности и професионалисти и да имат такова ниво на компетентност, което би им позволило да разберат значението на разработването, прилагането и поддържането на добър вътрешноведомствен контрол за да бъдат осъществени неговите общи цели.

Цели на контрола: За дейността на всяка организация трябва да се наблюдават или разработват конкретни цели на контрола, които да са подходящи, изчерпателни, разумни и да са интегрирани в общите цели на организацията.

Проверка на контрола: Ръководителите трябва непрекъснато да контролират своята дейност и да предприемат бързи ответни мерки при всяко разкриване на нередни, неикономични, неефикасни и неефективни действия.

Специализирани стандарти

Документация: Структурата за вътрешноведомствен контрол и всички операции и по-значими събития трябва да бъдат ясно документирани, а документацията трябва да бъде лесно достъпна за проверка.

Своевременно и подходящо отчитане на операциите и събитията: Операциите и по-значимите събития трябва да бъдат своевременно отчитани и подходящо класифицирани.

Одобрение и изпълнение на операциите и събитията: Операциите и по-значимите събития трябва да бъдат одобрявани и изпълнявани само от лица, които действуват в рамките на своите правомощия.

Разделение на задълженията: Основните задължения и отговорности по одобряването, обработката, отчитането и проверката на операциите и действията трябва да бъдат разпределени между отделните лица.

Надзор: Трябва да се осигури компетентен надзор, за да се осигури изпълнение на целите на вътрешноведомствения контрол.

Достъп до ресурсите и документацията: Достъпът до ресурсите и документацията следва да бъде ограничен само до упълномощени лица, които ще бъдат отговорни за тяхното съхранение или ползване. За да се осигури отчетност, е необходимо периодично да се сравняват ресурсите с техния документиран размер, за да се провери съответствието между двете. Уязвимостта на конкретния актив ще определи честотата на сравняване.

5. Тези стандарти се прилагат от всички организации на държавната администрация. Те могат да се разглеждат като необходим минимум от приемливи стандарти, които организацията следват при създаването на своя вътрешноведомствен контрол, а инспекторите използват като критерии при проверката на структурата за вътрешноведомствен контрол.

6. Представените стандарти не изразяват нови идеи. Много от тях вече са част от дейността на държавните организации. Новото е, че тук те са представени като цялостна рамка. По-нататък в този документ се обсъждат подробно определенията и ограниченията на вътрешноведомствения контрол, стандартите за разработване на вътрешен контрол, определянето на неговата рамка, въвеждането и наблюдението на структурите за вътрешноведомствен контрол.

Част II

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ОГРАНИЧЕНИЯ НА ВЪТРЕШНОВЕДОМСТВЕНИЯ КОНТРОЛ

Определение и цели

7. Структурите за вътрешноведомствен контрол се определят като плановете на една организация, които включват мисленето на ръководството, методите, процедурите и другите действия, които дават достатъчна сигурност, че целите се изпълняват. Тези цели са следните:

- насърчаване извършването на изрядни, икономични, ефикасни и ефективни операции и предоставяне на качествени продукти и услуги, съответстващи на задачите на организацията;
- опазване на ресурсите от загуби поради разхищения, злоупотреби, лошо управление, грешки, измами и други нередности;
- спазване на законите, разпоредбите и указанията на ръководството;
- разработване и съхраняване на надеждни финансови и управленски данни и честното и своевременното им оповествяване в доклади.

8. Това определение на структурите за вътрешноведомствен контрол и техните цели имат широкообхватна насоченост за да покрият всички държавни операции. Все пак, вътрешноведомственият контрол се организира и определя по различни начини. Текстът, който следва има характер само на насочваща информация.

9. Класификацията на вътрешноведомствения контрол в зависимост от ролята му в структурата на организацията често дава възможност според по-общите категории на управленския контрол да се подраздели на административен и на счетоводен контрол. Управленският контрол обикновено се разглежда като обхващащ всички видове контролни дейности. Той представлява рамката на организацията - всички планове, методи, процедурите и практически действия, необходими на служителите за да постигнат целите на организацията. Управленският контрол е съставен от процедури и документи, относящи си до процеса на вземане на решения, от които служителите се ръководят при изпълнението на разрешените дейности за да се постигнат целите на организацията. Счетоводният контрол обхваща процедурите и документацията, които се отнасят до опазване на активите и надеждността на финансовите документи.

10. Вътрешноведомственият контрол се класифицира също и според функцията, която му е определена: да предпазва от грешки (например чрез разделение на задълженията и необходимите разрешения); да открива грешки (например чрез изработване на работни стандарти за откриване на отклонения от действителните резултати); да коригира откритите грешки (например като се възстановят неправилно изплатените допълнителни суми на даден доставчик) или да компенсира слабия контрол в случаите на висок риск от загуби, когато е необходим допълнителен контрол.

11. На практика, разграничаването на тези категории и видове често е трудно, защото една ефективна структура на вътрешноведомствен контрол трябва да съдържа елементи от всички тях. Дори описанието на всяка категория за контрол може да варира в зависимост от лицето. Все пак независимо каква е организацията и определението на вътрешноведомствения контрол, неговите категории не трябва да се разглеждат като алтернативни. Те би трявало взаимно да се допълват. Всеки вид контрол има своите

предимства и недостатъци и заради това ефективната структура на вътрешен контрол използва набор от различни видове, за да се компенсират недостатъците на всеки отделен вид контрол.

12. За да бъде ефективен вътрешноведомственият контрол трябва да отговаря на следните три основни критерии:

- Да бъде подходящ (което означава най-подходящият контрол на подходящото място и пропорционален на предполагаемия рисък).
- Да функционира според плановете по един и същ начин за целия период (т.е. стриктно да се спазва от всички служители и да не бъде заобикалян при отсъствие на главните ръководители или при по-голям обем работа).
- Да бъде икономичен (което означава, разходите за прилагането му да не превишават печалбата от него).

Ограничения за ефективността на вътрешноведомствения контрол

13. Нито една структура за вътрешноведомствен контрол, колкото и конкретизирана и обширна да е тя, не може да гарантира сама по себе си ефикасността на администрацията, пълната и точна документация или защита от измами, особено когато тези, които ги извършват заемат авторитетни или доверени постове. Вътрешноведомственият контрол, който се основава на разделението на отговорностите също може да бъде неефективен, когато има постигнато тайно споразумение между отделни личности. Също така може да се злоупотреби с контрола върху предосставените правомощия от този, който ги упражнява; често ръководството е склонно да не зачита контрола, който именно то е създало. Не е реалистично да се поддържа структура за вътрешноведомствен контрол само за да се избегне риска от загуби, тъй като най-вероятно той ще струва повече, отколкото би била печалбата от него.

14. Тъй като зависи от човешкия фактор, всяка структура за вътрешноведомствен контрол подлежи на грешка в концепцията, в преценката или интерпретацията, неправилно разбиране, небрежност, умора или разсеяност. Въпреки че компетентността и коректността на персонала, който създава и управлява системата, могат да бъдат контролирани чрез подбор и обучение, то тези две качества могат и да се променят в резултат на натиск отвън или отвътре в организацията. Още повече, че каквато и да е компетентността на служителите контролът, който те извършват може да стане неефикасен, ако не разбират правилно функциите си в процеса на контрола или предпочетат да ги пренебрегнат.

15. Промени в организацията и отношението към управлението могат да окажат дълбоко влияние върху ефективността на структурата за вътрешноведомствен контрол и на служителите в нея. Ето защо ръководството трябва непрекъснато да наблюдава и осъвременява контрола, да съобщава промените на служителите и да дава пример като се придържа към този контрол.

Част III

ОБСЪЖДАНЕ НА СТАНДАРТИТЕ ЗА ВЪТРЕШНОВЕДОМСТВЕН КОНТРОЛ

16. Създаването на стандарти за вътreshноведомствен контрол е особено необходимо за държавната администрация, предвид нейния мащаб, разнородност, обем на операциите, многобройност на отчетите, както и големият брой правила, разпоредби и закони. Тъй като управлението и контролът на държавните ресурси и програми се осъществява чрез законови разпоредби, необходими са стандарти за ръководство и осигуряване на съответствие

17. Стандартите за вътreshноведомствен контрол са разделени в две категории: общи и специализирани. Заедно те определят минимално приемливото ниво за функционирането на една структура за вътreshноведомствен контрол. Те трябва да се използват като критерии както за създаване, така и за оценка на вътreshноведомствения контрол. Тези стандарти се прилагат за всички функции на управленския контрол и на администрацията и не би трявало да се ограничават до финансовите операции. Те се използват и при всички системи, независимо дали са автоматизирани или ръчни.

Общи стандарти

18. Общите стандарти се състоят от разумни гаранции, подкрепа, коректност и компетентност, цели и проверка на контрола. Те създават подходящата среда за контрол в рамките на организацията.

Гаранции в разумна степен

19. Структурите за вътreshноведомствен контрол трябва да гарантират в разумна степен, че основните цели ще бъдат постигнати.

20. Гаранциите в разумна степен съответстват на задоволителна степен на доверие при дадени съображения за разходи, печалба и риск. Да се определи доколко са разумни гаранциите означава да се направи преценка. При извършването и ръководителите трябва:

- да определят рисковете, присъщи на операциите и допустимата степен на риска при различни обстоятелства;
- да оценяват риска както количествено, така и качествено.

21. Гаранциите в разумна степен предполагат, че разходите за вътreshноведомствен контрол не трябва да превишават получената изгода. Разходите представляват финансовото измерение на използваните ресурси за осъществяването на специфична цел и икономическото измерение на пропуснати възможности като например отлагане на операциите, влошаване качеството на услугите или на производителността, спадане на морала на служителите. Ползата се измерва със степента, до която е намален риска да не се изпълни определена цел. Като примери могат да се посочат повишената възможност да

се открият измами, разхищения, злоупотреби или грешки; предпазването от незаконни дейности или засилването на спазването на законите.

22. Създаването на вътрешноведомствен контрол, който предлага добро съотношение между разходите и ползата като намалява риска до приемливо ниво, изисква от ръководителите да разбират ясно общите цели, които трябва да се постигнат. Ръководителите на държавната администрация могат да изграждат системи с изключителен контрол в определена област на техните действия, която обаче да влияе отрицателно на други дейности. Например, служителите могат да се опитат да заобиколят тежки процедури, неефективни операции или да причинят закъснения, а ако отговорностите не са добре разграничени да направят невъзможно откриването на счето-водно отговорните лица. Така ползата от изключително строгия контрол в една област може да се отрази на увеличаването на разходите в други сектори на дейността.

23. В текста, който следва е даден пример за неефикасни действия. Местната служба на държавна организация е била натоварена с изпълнението на строителен проект за хора без жилища. Всяка промяна спрямо първоначалния договор, независимо от техническия и финансовия й ефект, е трябвало да се одобри от централната администрация с цел да се контролират разходите и качеството на строителството. Тази процедура забавя изпълнението на строителния проект, което може да доведе до увеличаване на разходите и да навреди на хората, които е трябвало да получат жилища. За да се подобри ефикасността, централната администрация би могла да предостави правомощия за вземане на решения за незначителни промени в договора на местната служба. Централната организация пак би могла да упражнява подходящ контрол върху разходите и качеството на строежа като същевременно се избегне забавянето.

Подкрепа

24. Ръководителите и служителите трябва да се отнасят положително към вътрешноведомствения контрол при всички обстоятелства и да го подкрепят.

25. Висшите служители формират това отношение, което се отразява върху всички аспекти от действията на ръководството. Ангажирането и подкрепата на висшето държавно ръководство и на парламентаристите засилва положителното отношение. То би могло също така да се укрепва от ръководителите, които трябва да изградят строг контрол върху действията, засягащи организацията на учреждението, работата на персонала, надзора, комуникациите, опазването и използването на ресурсите чрез системи за редовно осчетоводяване, наблюдение и отчитане; като търсят предложения от страна на служителите на всички нива и цялостното по-добро управление. Ръководството може да покаже своята подкрепа за по-добра система на вътрешноведомствен контрол като постави ударението върху значението на независими и обективни проверки в избрани области, за да се подобри качеството на работата и като реагира на информацията от вътрешните проверки.

26. Служителите трябва да спазват вътрешноведомствения контрол и да предприемат мерки за повишаване на неговата ефикасност. Подкрепата задължително ще засегне качеството на работата, а в резултат на това и качеството на вътрешноведомствения контрол. Когато той систематично е основен приоритет на ръководството, това създава и насърчава положителното отношение и подкрепа.

27. Ангажирането на ръководството чрез "даване на тон от върха" е от основно значение за поддържане на положително отношение и подкрепа за вътрешноведомствения контрол в организацията.

Коректност и компетентност

28. Ръководителите и служителите трябва да притежават лична и професионална коректност и ниво на компетентност, което им позволява да разберат значението на изграждането, въвеждането и поддържането на добър вътрешноведомствен контрол и да изпълняват неговите общи цели.

29. Ръководителите и служителите трябва да поддържат и демонстрират (1) лична и професионална етика и морални ценности; (2) ниво на компетентност, което е необходимо за да гарантира ефективни и ефикасни резултати, и (3) разбиране за вътрешноведомствения контрол, достатъчно за ефективното изпълнение на задълженията им:

30. Много елементи влияят върху коректността на ръководители и служители. "Даването на тон от върха" е много важно. На определени интервали трябва да се напомнят задълженията на служителите и то в рамките на действащия кодекс на поведение, който се формира от висшето ръководство. Съветите и оценката на работата също са важни. Общата оценка на резултатите би трябвало да се основава на преценката на голям брой особено важни фактори, включително въвеждането и поддържането на ефективен вътрешноведомствен контрол.

31. Решенията за назначаване и управление на кадрите трябва да бъдат съобразени с изискванията за подходящо образование и професионален опит за да могат служителите да изпълняват поставените им задачи. След тяхното назначаване трябва да им бъде осигурено общо и специално обучение по време на работа. Ръководителите и служителите, които добре разбират вътрешноведомствения контрол и са готови да поемат отговорността за него, са от жизнено значение за една ефективна структура на контрол.

Цели на контрола

32. За дейността на всяко министерство/учреждение/служба трябва да се наблюдат или разработят конкретни цели на контрола, които да са подходящи, изчерпателни, разумни и да са интегрирани в общите цели на организацията.

33. Целите са положителните резултати, които ръководството се опитва да достигне или обратното - отрицателни ефекти, които то се опитва да предотврати. Тези цели трябва да бъдат избрани по такъв начин, че да съответствуват на спецификата във

всяка дейност и същевременно да бъдат съвместими с общите цели на вътрешноведомствения контрол, изброени в пар. 7, които би трябвало да се определят от централната администрация на министерството или учреждението или с нормативен акт.

34. За да се разработят специалните цели на контрола, всички операции трябва да се групират в по-общи категории. След това в рамките на всяка по-широва категория операциите трябва да се обединят в една или повече общи групи от редовно повтарящи се операции (като напр. идентификация, класификация, записване и отчитане на информацията), необходими за обработката на конкретна операция (трансакция) или на дадено действие. Това прегрупиране трябва да съответства на организационната структура на учреждението и подразделянето на отговорностите в него.

35. Операциите в дадено учреждение обикновено могат да се класифицират по-общо както следва:

- Управленически дейности, които обхващат общата политика и планирането, организацията и функциите на контрол.
- Програмни (оперативни) дейности, свързани със задачите на учреждението.
- Финансови дейности, които обхващат традиционните области на контрол като бюджет, потока на средствата (приходи и разходи), свързаните с тях активи и пасиви и финансовата информация.
- Административни дейности, които осигуряват условия за изпълнението на основната задача на учреждението като библиотечните услуги, обработката и подразделението на пощата, печатните услуги и снабдяването.

36. За да се разработят задачите на контрола трябва да се определят и анализират групите повтарящи се дейности. Например повтарящите се дейности, свързани с покупките на материални активи (административна дейност), трябва да включват (1) определяне на необходимите стоки (2) избор на доставчик, (3) поръчка на стоките, (4) получаването им и (5) контрол върху качеството. Една от целите на контрола, която трябва да се постигне в тези случаи е да се одобрят само тези искания за материали, които отговарят на управленските критерии. Друга цел би могла да бъде да се приемат само поръчаните стоки.

37. Очевидно е, че изброените по-горе общи категории влизат във взаимодействие помежду си и трябва да бъдат определени и целите за контрол на това взаимодействие. Например въпреки че посоченият по-горе пример разглежда административна дейност, плащането на фактурите е финансова дейност, а използването на стоките може да се смята за оперативна дейност. Следователно тези категории трябва да си взаимодействуват за да се упражнява правilen контрол върху плащането и отчитането на разходите.

Наблюдение над контрола

38. Ръководителите трябва непрекъснато да наблюдават своята дейност и да предприемат бързи мерки при всяко разкриване на нередни, неикономични, неефективни и неефикасни действия.

39. Наблюдението на операциите гарантира постигането на желаните от вътрешноведомствения контрол резултати. То трябва да бъде неразделна част от методите и процедурите, избрани от ръководителите за да контролират операциите и да са сигурни, че дейностите отговарят на целите на организацията. Наблюдението включва реакция спрямо заключенията и препоръките от проверката на вътрешноведомствените и външните инспектори с цел да се определи какви коригиращи мерки са необходими.

Специализирани стандарти

40. Специализираните стандарти представляват механизми или процедури, чрез които се постигат целите на контрола. Без да се ограничават само до тях, те включват специалната политика, процедури, планове на организацията (включително разделението на задълженията) и вътрешни разпоредби (като заключване и противопожарни аларми). Контролът трябва да дава разумни гаранции, че целите на вътрешноведомствения контрол непрекъснато се постигат. За да бъде извършено това, той трябва да бъде ефективен и ефикасен и да бъде разработен да функционира не самостоятелно, а като система.

41. За да бъде ефикасен, контролът трябва да постига на практика целите, които са му поставени. Набор от различни видове контрол, предназначен да действува в неавтоматизирана среда може да не е ефективен в автоматизирана среда. Затова избраният вид контрол трябва да обхваща средата, за която се предполага, че е създаден и да функционира, както се очаква от него. Що се отнася до ефективността, контролът трябва да бъде изграден така, че да се извлича максимална полза с минимални усилия. Контролът, на който се проверява ефективността и ефикасността трябва да бъде реално действуващ и да се оценява за даден период от време за да е сигурно, че постоянно се прилага.

42. Следващите видове контрол се използват за изграждането на регламентирана и ефективна структура на вътрешноведомствения контрол. Специфичните методи и процедури, които се обсъждат в рамките на всеки от тях не са пълни и тук се посочват само като примери.

Документация

43. Структурата на вътрешноведомствения контрол и всички операции и по-значими действия трябва да бъдат ясно документирани, а документацията трябва да бъде лесно достъпна за проверка.

44. Организацията трябва да разполага с писмени доказателства за (1) структурата на вътрешноведомствения контрол, включително за целите и процедурите за контрол и (2) всички аспекти, отнасящи се до по-значими действия и операции. Освен това документацията трябва да бъде на разположение и лесно достъпна за преглед от юрьолномощените служители и органите за контрол.

45. Документацията за структурата на вътрешноведомствения контрол трябва да позволява идентификация на структурата и политиката на организацията, на работите и

категории и свързаните с тях цели и процедури за контрол. Тези елементи трябва да се съдържат в документи като указания на ръководството, административната политика, ръководства за процедурите и счетоводството.

46. Документацията за операциите или по-значимите действия трябва да бъде пълна и точна и да дава възможност за възпроизвеждане на всяка операция или действие (и свързаната с тях информация) от започването им, преминавайки през начина на осъществяване и да се достигне до завършването им.

47. Документацията за вътрешноведомствения контрол, операциите и по-значимите събития трябва да имат ясна цел, да допринасят за постигането на целите на организацията и да бъдат полезни на ръководителите при контрола на техните действия, както и на ревизорите и другите лица с отношение към анализа на операциите. Документация без ясна цел затруднява ефикасността и ефективността на една организация.

Своевременно отчитане и подходящо класифициране на операциите и по-значимите действия

48. Операциите и по-значимите действия трябва да бъдат своевременно отчитани и подходящо класифицирани.

49. За да може информацията да запази своята актуалност и стойност за ръководителите, които контролират действията и вземат решения, операциите и по-значимите събития трябва да бъдат своевременно отчитани. Това се отнася за целия процес или продължителността на операцията или действието, включително (1) приемането и разрешението, (2) всички етапи на процеса и (3) окончателното класифициране в сумарен отчет. Това се отнася и до бързата актуализация на цялата документация за да отговаря на изискванията.

50. Правилната класификация на операциите и по-значимите действия е необходима и за да се даде гаранция на ръководителите, че предоставената им информация е надеждна. Правилната класификация означава да се организира и предостави в подходящ вид информацията, от която се изготвят докладите, графиците и счетоводните отчети.

51. Своевременното и правилното записване на информацията гарантира, че цялата информация, която се използва от организацията в подкрепа на нейните действия и вземане на решения, е навременна и надеждна.

Одобряване и изпълнение на операциите и по-значимите действия

52. Операциите и по-значимите действия трябва да бъдат одобрявани и изпълнявани само от лица, които действуват в рамките на своите правомощия.

53. Ръководителите решават да разменят, пренасочат, използват или отпуснат ресурси за специфични цели при специфични условия. Одобрението е основното средство, гарантиращо, че са предприети само правилни операции и действия в съответствие с желанието на ръководството. Одобрението, документирано и ясно предадено на ръководителите и служителите, трябва да съдържа специфичните условия и срокове, при които е дадено съгласието. Съобразяването с условията за даване на одобрение означава служителите да изпълняват своите задължения според указанията и в границите, определени от ръководството и законодателството.

Разпределение на задълженията

54. Основните задължения и отговорности по одобряването, обработката, отчитането и проверката на операциите и действията трябва да бъдат разпределени между отделни лица.

55. За да се намали риска от грешки, загуби или незаконни действия, както и риска да не бъдат открити, нито едно лице или служба не трябва да има право да контролира всички ключови етапи на дадена операция или действие. Задълженията и отговорностите по-скоро трябва да бъдат последователно поверявани на определен брой отделни лица за да се гарантира извършването на ефективни проверки и да се осигури равновесие. Ключовите задължения съдържат одобряване и записване на операциите, издаване и получаване на активи, извършване на плащания и съответната им проверка и контрол. Влизането в тайни споразумения би могло да намали или унищожи ефективността на тази техника за вътрешноведомствен контрол.

56. Една малка организация би могла да има недостатъчен брой служители за да въведе изцяло тази техника. В този случай ръководството трябва да има предвид рисковете и да ги компенсира с други видове контрол. Редуването на служителите би могло да гарантира, че за прекалено продължителен период от време нито един от тях няма да се занимава с ключовите аспекти на операциите или действията. Друг начин да се избегне риска е да се настоява или да се задължат служителите да излизат в полагаемия им се годишен отпуск.

Надзор

57. Трябва да се създаде компетентен надзор, за да се осигури изпълнение на целите на вътрешноведомствения контрол.

58. Надзорниците трябва да проверява и според случая, да одобрява работата на техните служители. Освен това те са задължени да им осигурят необходимото ръководство и обучение, за да се гарантира, че грешките, загубите и незаконните действия са сведени до минимум, а конкретните указания на ръководителите са разбрани и изпълнени.

59. За да се възложи, прегледа и одобри работата на даден служител е необходимо:

- да се определят ясно задълженията, отговорностите и границите на компетенциите на всеки член на персонала;
- да се преглежда систематично до необходимата степен работата на всеки член от персонала;
- да се одобрява в критични моменти работата му за да сегарантира, че напредва според предвижданията.

60. Възлагането, прегледа и одобрението на работата на персонала трябва да резултира в подходящ контрол върху дейностите им, който да включва: (1) спазване на одобрените процедури и изисквания; (2) откриване и отстраняване на грешки, неправилно разбиране и лоша практика; (3) възпиране от извършване на незаконни действия или повтарянето им и (4) проверка на ефикасността и ефективността на действията. Предоставянето на правомощия за надзор не освобождава надзорника от задължения и отговорности.

Достъп и отговорност за ресурсите и документацията

61. Достъпът до ресурсите и документацията следва да бъде ограничен само за упълномощени лица, отговорни за тяхното съхранение или ползване. За да се гарантира отчетността, е необходимо периодично да се сравняват ресурсите с техния документиран размер с цел да се осигури съответствието между тях. Уязвимостта на конкретния актив ще определи честотата на сравняване.

62. Ограниченият достъп до ресурсите намалява риска от неразрешено използване или загуби за държавната администрация и подпомага изпълнението на указанията на ръководителите. Степента на ограниченията зависи от уязвимостта на конкретния ресурс и потенциалния риск от загуби, които трябва да се оценяват периодично. Ограниченият достъп до силно подложени на увреждане документи като например чекови книжки може да се осъществи по следните начини:

- като се съхраняват заключени в каса;
- като се постави последователен номер на всеки документ;
- като се държат отговорни лицата, натоварени да ги опазват.

63. Когато се определя уязвимостта на даден актив, трябва да се има предвид неговата стойност, потенциалния риск от загуби или неправилна употреба и доколко лесно може да бъде транспортиран или заменен с друг.

Част IV

СЪЗДАВАНЕ НА РАМКА ЗА СТРУКТУРИТЕ НА ВЪТРЕШНОВЕДОМСТВЕН КОНТРОЛ

64. Създаването и оповестяването на широко възприето от държавната администрация определение за структурата на вътreshноведомствения контрол, за целите, които тя трябва да постигне и стандартите, които трябва да се спазват при създаването ѝ, би трявало да се повери на специална институция. Тази отговорност би могла да се възложи чрез конституционен или друг законов текст на централна институция, чийто правомощия се простират над различни държавни учреждения.

65. В някои страни законодателите ще фиксираят общите цели, които трябва да постигнат структурите за вътreshноведомствен контрол и ще оставят на отговорната централна институция да определи стандартите. В други, законодателите ще определят чрез законодателни актове специфичните видове контрол за някои операции.

66. След като се определят правомощията, Върховната контролна институция трябва да играе жизненоважна роля за създаването на структурата на вътreshноведомствения контрол. Тази роля ще бъде пряко или непряко осъществявана, изцяло в зависимост от законовия мандат на Върховната контролна институция и организационната структура на системите на управленски контрол в страната. Ако отговорността се повери на друга, а не на Върховната контролна институция, тя би трябало систематично да търси нейните съвети и напътствия.

67. Ако Върховната контролна институция отговаря за оповестяването на стандартите, трябва да се направи ясно разграничаване между тях и специфичните процедури за вътreshноведомствен контрол, които ще бъдат въведени от всяка организация. Върховната контролна институция има интерес да се гарантира, че в организациите, които тя проверява съществува задоволителен вътreshноведомствен контрол. Въпреки това е важно и необходимо да се поддържа неговата независимост. Затова Върховната контролна институция не би трябало да поема отговорност за въвеждането на специфични процедури за вътreshноведомствен контрол, в която и да е от организациите, които проверява. Това изцяло е работа на ръководителите им. Все пак е подходящо и в някои страни се изисква Върховната контролна институция да дава своето мнение за ефективността на мерките по вътreshноведомствения контрол и да прави препоръки за подобряването им. Това може да се извърши без да се губи независимостта, тъй като отговорността за определянето и въвеждането на мерките за контрол отново ще бъде поета от ръководителите на проверяваните организации.

68. За различните централни организации може да се окаже подходящо да възприемат до определена степен изграждане на вътreshно ведомствен контрол, който да се спазва от всички тях. В някои случаи контролът може да бъде съвсем специфичен (например по въпроси, свързани със събирането на приходите, присъждането на договори, спецификациите за компютъризираните информационни системи и управлението на човешките ресурси). В други области, особено свързаните с

управленския контрол, той би могъл да бъде по-общ. Но при каквато и да е ситуация, вътрешноведомственият контрол трябва да дава възможност на ръководството за преценки и инициативи, целящи да се подобри икономичността, ефикасността и ефективността.

69. Отговорната централна организация трябва периодично да преразглежда стандартите за вътрешноведомствен контрол и да прави необходимите изменения. Стандартите за вътрешноведомствен контрол и техните изменения трябва да бъдат изцяло документирани и бързо разпространени сред организацията, за които се отнасят.

70. Когато специализираните стандарти и процедури законодателно се оповестяват, те не трябва да бъдат много рестриктивни. Те би трябвало да позволяват гъвкавост на ръководителите в промяната на процедурите при промяна на оперативната среда. В противен случай, вътрешноведомственият контрол може да остане демодиран и неефикасен, докато се стигне до промени в законодателството. Спецификата на структурата на вътрешноведомствения контрол трябва периодично да се преразглежда и да се обновява, за да може да отговори на промените в средата на организацията.

Част V

ВЪВЕЖДАНЕ И НАБЛЮДЕНИЕ НА СТРУКТУРИТЕ НА ВЪТРЕШНОВЕДОМСТВЕНИЯ КОНТРОЛ

71. Върховната контролна институция трябва да насърчава и подкрепя въвеждането на вътreshноведомствен контрол от ръководителите. Това може да стане като ги запознае със задълженията им да въведат и наблюдават структурите на контрол. Освен това Върховната контролна институция трябва да проверява тези структури и да гарантира, че контролът е подходящ за постигане на желаните резултати.

Отговорности на ръководителите

72. Както вече беше отбелоязано в тази статия, вътreshноведомственият контрол е управленски инструмент. Отговорност за въвеждането и наблюдението на действията на специфичния вътreshноведомствен контрол се носи от ръководителите. Дори в страните, в които специфичният контрол се определя от законодателната власт, отговорността на ръководителите за въвеждането и наблюдението му не е по-малка. Всички те трябва да са наясно, че основното условие за упражняване на тяхната контролна дейност върху организацията и нейните цели, действия и ресурси е стабилната структура на вътreshноведомствен контрол. И те трябва да приемат отговорността за това.

73. За да се създаде, изгради и поддържа ефективна структура на вътreshноведомствен контрол, ръководителите трябва да разберат целите, които тя трябва да постигне. Законите могат да дадат общо разбиране за вътreshноведомствения контрол и целите за постигане чрез него. Те биха могли също така да начертаят политиката на ръководителите при въвеждане и наблюдение на тези структури и да определят дали са подходящи.

74. Често ръководителите създават служба за вътreshноведомствен контрол като част от цялата вътreshна контролна структура. Въпреки че вътreshноведомствените ревизори могат да бъдат много полезни при обучението на кадрите и консултирането по вътreshноведомствения контрол, те не могат да заменят стабилната структура на такъв контрол.

75. Стандартите за вътreshноведомствен контрол, които преди това обсъдихме в настоящата статия изискват от ръководителите непрекъснато да наблюдават своите действия. Качеството на вътreshноведомствения контрол може да се оцени по-формално, ако от ръководителите се изиска периодична оценка и доклад, гарантиращи че контролът, за който те отговарят е подходящ и функционира според планираното. Тези периодични оценки могат да се изискват по най-различен начин. Например те могат да станат част от управленската политика или да се изискват административно от централна институция, натоварена с наблюдението върху цялостната отговорност на държавната администрация. Ефективно средство също така е законов текст, изискващ от ръководителите да правят годишна оценка на вътreshноведомствения контрол и да докладват на законодателния

орган за (1) ефективността и ефикасността му при постигане на техните цели и задачи и (2) плановете им за коригиране на откритите слабости.

76. Дори в страните, където специфичните процедури за вътрешно ведомствен контрол са определени от законодателя, ръководителите са задължени да открият неефективния и неефикасен контрол, който би струвал или струва повече отколкото ползата, която би трябвало да допринася. Периодичен доклад, предоставян от ръководството на законодателния орган - освен докладите до ръководството и централната организация - би могъл да даде допълнителна гаранция, че ръководството отеля на вътрешноведомствения контрол нужното внимание за да съдейства за ефективност и ефикасност на действията.

77. Тези оценки би трябвало да се правят съобразно последователни процедури, отговарящи на минимално ниво за приемливост. Ръководителите трябва да имат ясен план за периодична оценка на вътрешноведомствения контрол, за докладите по проблемите и за коригиране на слабостите. Ще цитираме някои от процедурите, които могат да се използват за тази цел: (1) разделяне на организацията на отделни звена; (2) определяне на програмата и административните функции на всяко звено; (3) оценка на общата среда за контрол и уязвимостта на всяка програма и действие към загуби, разхищения, закононарушения или неуспех при реализирането на поставените цели; (4) планиране и график за оценките на вътрешноведомствения контрол в рамките на избрана програма и функции; (5) оценка и проверка на ефективността на вътрешноведомствения контрол в рамките на определена програма или функции; (6) определяне и график за коригиращите действия, когато се налагат такива и (7) отчитане на резултатите от цялостната оценка и коригиращите действия, които трябва да се предприемат.

78. Ръководството може също така да използва службата за вътрешно ведомствен контрол да го подпомага при наблюдението на ефективността на контрола. Близостта на вътрешноведомствените ревизори до ежедневните операции, им позволява най-общо да оценяват непрекъснато адекватността и ефективността на вътрешния контрол и степента, до която те съответстват на тях. Ревизорите са задължени да съобщават на ръководителите за всякакъв вид несъответствия във вътрешноведомствения контрол и за всяко нарушение на служителите, както и областите, в които е необходимо да се направят подобрения. Освен това те трябва да определят процедурите за осигуряване на предварително и последващо отчитане на констатациите от вътрешните ревизии и външните проверки за да се гарантира, че ръководителите са правилно адресирали и решили проблемите, които са им били посочени.

79. Веднага щом се открие някаква слабост, трябва да се предприемат корективни мерки, които биха могли да засегнат няколко нива в административната йерархия. Корективните мерки могат да налагат промяна на действуващи закони, преразглеждане на стандартите и процедурите за вътрешноведомствен контрол от централните организации или преразглеждане на структурата на вътрешноведомствения контрол от ръководството.

Отговорности на Върховната контролна институция

80. Върховната контролна институция трябва да концентрира своята дейност върху оценката на съответствието по принцип и на практика на ефективността на съществуващия вътрешноведомствен контрол в проверяваните организации. Където се установи, че контролът е недостатъчен, слабостите, техните причини и възможни резултати трябва да бъдат изцяло документирани и независимо съобщени на проверената организация. При обсъждане на контрола с ръководителите, инспекторът може да си позволи да използва термина "управленски контрол" вместо "вътрешноведомствен контрол" за да подсили схващането, че въпросите по контрола са много по-широки от традиционния вътрешноведомствен контрол. Препоръките за коригиране на ситуацията също трябва да се направят и формално, и неформално. Преди да направи тези препоръки Върховната контролна институция би трябвало да потърси начин да се запознае със становището на проверяваната организация и да гарантира, че тези препоръки са подходящи и практически приложими. В частност стойността на въвеждането на предложените контролни мерки трябва да бъде свързана с риска, характерен за общата ситуация.

81. В някои страни държавни организации се проверяват от частни одиторски фирми. В тези случаи одиторите и професионалните организации, към които те принадлежат трябва да дават съвети и да правят препоръки за вътрешноведомствения контрол в организациите, които те проверяват.

82. При оценка на вътрешноведомствения контрол проверяващите трябва да имат предвид следните етапи:

- да се определи значението и чувствителността на програмата, упражняваният контрол върху която се оценява;
- да се прецени податливостта на ресурсите на злоупотреби, неуспеха да се постигнат целите и несъответствието на законите и разпоредбите;
- да се определи и разбере съответстващият вътрешноведомствен контрол;
- да се определи какво се знае вече за ефективността на контрола;
- да се оцени адекватността на концепцията за контрола;
- да се определи чрез различни проверки дали е ефективен този контрол;
- да се съобщат оценките за вътрешноведомствения контрол и да се обсъдят необходимите корективни действия.

83. Върховната контролна институция трябва да гарантира, че съществуващият в ключовите звена на проверяваните дейности вътрешноведомствен контрол е задоволителен. Ако няма задоволителен контрол, ръководството не може да открие сериозни грешки и слабости, а работата на Върховната контролна институция става по-трудна поради необходимостта от разширяване на обхвата на проверката, увеличаване броя на заетите в нея инспектори и необходимото допълнително време. Все пак е малко вероятно ограничено време и другите налични ресурси да позволят задълбочена проверка на проекти, действия и операции. Със слаб вътрешноведомствен контрол и ограничен обхват на проверките много неща могат да се извършат неправилно без да бъдат открити от ръководството или от Върховната контролна институция.

84. Върховната контролна институция също има интерес да е сигурна, че където е необходимо съществуват стабилни служби за вътрешноведомствен контрол. Тези служби представляват важен елемент от вътрешния контрол като дават възможност непрекъсно да се подобряват действията на организацията. В някои страни обаче на вътрешноведомствените служби за контрол може да не им достига независимост, да са слаби или въобще да не съществуват. В тези случаи Върховната контролна институция би трябвало, където е възможно, да предоставя помощ и указания за създаването и развитието им. Тази помощ може да се състои в предоставяне на нейни служители, организиране на семинари, разпространяване на материали за обучение и изработване на методология и работни програми.

85. Освен това е необходимо Върховната контролна институция да развива добри работни връзки с вътрешноведомствените служби за контрол с цел да обменят опит и познания и да могат взаимно да се допълват. Тази връзка може да се усъвършенства като се включат наблюденията на вътрешноведомствените служби и когато е възможно да се признае техния принос в доклада от външната проверка. Върховната контролна институция трябва да изработва процедури за оценка на вътрешните служби за контрол, за да определи степента на тяхната надеждност. Силният вътрешноведомствен контрол би могъл да намали работата й по проверките и с негова помощ да се избегне дублирането на работата. Върховната контролна институция трябва да има осигурен достъп до докладите на вътрешноведомствените ревизори, до свързаните с тях работни документи и до информацията в ревизионните актове.

