



SIGMA

Podpora na zlepšenie práce vlády
a menežmentu v krajinách strednej
a východnej Európy

Slovakia
K všeobecnej distribúcii
OCDE/GD(96)16

KONTROLA RIADENIA V MODERNEJ VLÁDNEJ ADMINISTRATÍVE: NIEKTORÉ POROVNÁVACIE METÓDY

DOKUMENTY SIGMA: č. 4



Spoločná iniciatíva
OECD/CCET/ a EC/PHARE
financované z väčšej časti EC/PHARE

Všeobecná distribúcia

OCDE/GD(96)16

**KONTROLA RIADENIA V MODERNEJ VLÁDNEJ ADMINISTRATÍVE:
NIEKTORÉ POROVNÁVACIE METÓDY**

ORGANIZÁCIA PRE EKONOMICKÚ SPOLUPRÁCU A ROZVOJ

Paríž 1996

28378

Kompletný originálny formát dokumentu sa nachádza v OLIS

PROGRAM SIGMA

SIGMA - Podpora na zlepšenie práce vlády a menežmentu v krajinách strednej a východnej Európy - spoločná iniciatíva Centra OECD pre spoluprácu s transformovanými ekonomikami a EC/PHARE, financovaná z väčšej časti EC/PHARE. Zdroje takisto poskytl OECD a niektoré členské štáty. SIGMA poskytuje pomoc reformným snahám vo verejnej administratíve v krajinách strednej a východnej Európy.

OECD- Organizácia pre ekonomickú spoluprácu a rozvoj - je to medzivládna organizácia pozostávajúca z 26 demokracií s rozvinutou trhovou ekonomikou. Centrálné kanály OECD radia a poskytujú pomoc na širokom poli ekonomických prípadov transformujúcich sa krajín v strednej a východnej Európe a v krajinách bývalého Sovietskeho zväzu. EC/PHARE poskytuje grant financujúci podporu svojim partnerským krajinám strednej a východnej Európy do takej miery, že sú schopné plniť povinnosti vyplývajúce z členstva v Európskom spoločenstve.

Založená v roku 1992, SIGMA operuje v Službe verejného menežmentu OECD /PUMA/. PUMA poskytuje informácie a expertné analýzy o tvorbe nariadení pre verejný menežment v členských krajinách OECD a uľahčuje kontakt a výmenu skúsenosti medzi menežermi verejného sektoru. SIGMA, pomocou programu PUMA, ponúka jedenástim krajinám bohaté technické vedomosti zozbierané po mnohých rokoch štúdií a práce.

Participujúce vlády a sekretariát SIGMy pružne spolupracujú na zavádzaní pracovných programov navrhnutých na posilnenie kapacít na zlepšenie vládnutia v súlade s prioritami každej vlády a s poslaním SIGMy. Iniciatíva je závislá na sieti skúsených verejných administrátorov poskytujúcich poradenské služby a porovnávacie analýzy medzi rôznymi systémami menežmentu. SIGMA zároveň úzko spolupracuje ďalšími medzinárodnými prispievateľmi propagovaním administratívnych reforiem a demokratického rozvoja.

SIGMA svojou prácou prikladá dôraz na uľahčenie spolupráce medzi vládami. To zahŕňa poskytovanie podpory v logistike formovania sietí verejných administratívnych praktikantov v strednej a východnej Európe a medzi týmito praktikantmi a ich doplnkami v členských štátoch OECD.

Aktivity SIGMy sú rozdelené do šiestich oblastí: reforma verejných inštitúcií, Menežment vytvárania nariadení, menežment výdavkov, menežment verejných služieb, administratívny prehľad a informačný servis.

Preklad z anglických textov, ktoré sú oficiálnym znením tejto publikácie s názvom: Kontrola v modernej vládnej administratíve: Niektoré porovnávacie metódy, Copyright OECD, Paris, 1996

Žiadosti o povolenie reprodukovat' alebo o preklad časti alebo celého materiálu musia byť zaslané:

Head of Publications Service, OECD, 2, rue André-Pascal, 75775 Paris Cedex 16, France

Názory vyjadrené v tejto publikácii nereprezentujú oficiálne názory Rady, členských krajín OECD alebo krajín strednej a východnej Európy, ktoré sa podieľajú na programe.

PREDSLOV

Zámerom tejto publikácie je poskytnúť referenčný nástroj pre predstaviteľov vládnej administratívy a vrchných auditných inštitúcií (SAI) krajín strednej a východnej Európy (KSVE), ktoré sa zaujímajú o vybudovanie efektívnych štruktúr kontroly vhodných pre ich demokratickú trhovú ekonomiu.

Táto publikácia je zároveň pomôckou pre semináre týkajúcich sa kontroly riadenia, ktoré bude program SIGMA naďalej poskytovať národným administratívam a SAI na požiadanie.

Predmet tohto dokumentu, Kontrola riadenia, sa zameriava na koncept a súbor praktík, ktoré boli objavené v posledných dekádach a základ pre efektívne riadenie organizácie vo verejnom a v súkromnom sektore. Ako pokračuje modernizácia menežmentu vo verejnom sektore v KSVE, vrchní riadiaci pracovníci na úrovni ministerstiev, ministerstva financií a SAI hľadajú možnosti vybudovania "architektonického" systému kontroly a kontrolných inštitúcií, ktoré budú dosahovať uspokojivé výsledky bez veľkých finančných nárokov, a ktoré zároveň posunú dopredu proces premeny demokratického trhu. SIGMA verí, že myšlienky zakotvené v Kontrole riadenia budú užitočným prínosom k dialógu medzi týmito tromi skupinami.

Na rozdiel od tradícií vo väčšine KSVE, mnohé krajiny OECD kladú primárny dôraz za zodpovednosť nad kontrolou na plecía vrchného menežmentu, zatial' čo SAI hrá dôležitú úlohu ako "promotér" upevnenej kontroly riadenia a vyhodnocuje, pomocou auditných štúdií, kontroly na mieste. Dokumenty v tejto publikácii poukazujú na veľmi široké spektrum spôsobov v členských krajinách OECD na zavedenie kontroly riadenia, ako i iných funkcií riadenia, a demonštráciu mnohých nedostatkov a chýb. Takisto ilustrujú podstatu platnosti konceptu, hlavne v obdobiach, kedy sa vlády pokúšajú decentralizovať operácie v čo najväčšej miere.

Zámerom tohto dokumentu je poskytnúť živé príklady princípov uložených Pravidlami štandardnej vnútornej kontroly, ktoré vydala Medzinárodná organizácia vrchných auditných inštitúcií (INTOSAI). SIGMA ďakuje organizácii INTOSAI za povolenie uverejnenia Pravidiel ako prílohy. Údaje v tomto dokumente sú referenčne označené podľa číselných údajov v Pravidlách používajúc nasledovný formát (I, para. xxx).

SIGMA ďakuje váženým autorom týchto dokumentov, ktorí sú následovne uvedení. Radi by sme zároveň poďakovali p. Januszovi Wojciechowskému, prezidentovi Poľskej kontrolnej komory, ktorý podporil tento projekt poskytnutím služieb expertov z jeho kancelárie na pomoc pri výbere námetov a usporiadaní dokumentov od autorov.

Pán Richard Allen, súčasne ako tajomník Jej veličenstva (UK), pracoval ako menežér projektu, po tom ako sa p. Graeme Kirby, iniciátor projektu, vrátil do Kanady. Obom by sme radi poďakovali za ich koordinačnú výpomoc ako aj za ich vynikajúce príspevky. Premena príspevkov na takúto publikáciu je veľmi komplexná úloha, a nebolo by sa to podarilo bez spolupráce pa. Doranne Lecercle ako anglického editora, ARCHTEXTE ako francúzskeho prekladateľa, pa. Marie-Laure Onnee ako francúzskeho editora a pa. Nathalie Lukasiwicz, pa. Joan Levins a pa. Alison Millot zo sekretariátu SIGMA.

Nie je v záujme SIGMy alebo autorov, aby sa táto publikácia stala "modelovou". Skôr dúfame, že vytvorené myšlienky a príbehy o úspechoch a neúspechoch pomôžu našim kolegom v KSVE analyzovať ich vlastné potreby kontroly a pomôžu navrhnuť systémy a spôsoby, ktoré budú vhodné vzhľadom na ich tradície a aspirácie.

Lawrence J O'Toole

Poradca

SIGMA

OBSAH

KONTROLA RIADENIA V MODERNEJ ŠTÁTNEJ SPRÁVE: NIEKTORÉ POROVNÁVACIE PRAKTIKY

PREDSLOV	4
KONTROLA RIADENIA V MODERNEJ ŠTÁTNEJ SPRÁVE	9
Zhrnutie	9
1. Úvod	11
Rozdiely definície: interný audit	12
2. Koncept a zámer kontroly riadenia	12
3. Obmedzenia systému kontroly riadenia v praxi	14
4. INTOSAI - princípy a štandardy	15
5. Aplikácie štandardov INTOSAI v EÚ	16
6. Vzťah medzi kontrolou riadenia a "novým verejným menežmentom"	17
7. Techniky auditorstva, monitoringu a vyhodnocovania systémov kontroly riadenia	17
8. Porovnania praktík a skúseností v rôznych krajinách	19
9. Záver	22
KONTROLA RIADENIA V CENTRÁLNYCH VLÁDNYCH AKTIVITÁCH:	
ŠVÉDSKA PERSPEKTÍVA	23
Zhrnutie	23
1. Rámec prác kontroly riadenia vo Švédsku	24
2. Externé kontroly nezávislými profesionálnymi auditmi	26
3. Kontrola riadenia v centrálnych úradoch	27
Upevňovanie interného auditu	31
4. Aspekty kontroly riadenia na poli obstarávania	31
KONTROLA RIADENIA: PERSPEKTÍVA VYŠŠÍCH ÚRADNÍKOV	39
Zhrnutie	39

1. Úvod	40
2. Informácie riadenia a kontroly riadenia	40
3. Potreby kontroly vyšších výkonných pracovníkov	40
4. Prípád 1: Kanadská agentúra pre medzinárodný rozvoj	41
5. Prípád 2: Národná kapitálová komisia	50
6. Záver	53

KONTROLA RIADENIA: ÚLOHY CENTRÁLNYCH ÚRADOV

(Kanada)	54
Zhrnutie	54
1. Rámec prác pre kontrolu riadenia v Kanade	55
2. Všeobecná zodpovednosť centrálnych úradov	57
3. Rozvoj kontroly riadenia v Kanade	60
4. Faktory ovplyvňujúce kontrolu riadenia v Kanade	64

PRÍPAD ZÁKONA NÁRODNEJ STAROSTLIVOSTI

(Holandsko)	67
Zhrnutie	67
1. Rámec prác pre kontrolu riadenia v Holandsku	68
2. Kontrola riadenia a národná starostlivosť	69
3. Hlavné body zavedenia národnej starostlivosti	71

PRÍPADY PROGRAMOV BUDOVANIA CIEST

(Nemecko)	77
Zhrnutie	77
1. Rámec prác pre kontrolu riadenia v Nemecku	79
2. Systém kontroly v Nemecku	80
3. Kontrola riadenia - interný audit	81
4. Dôležitosť kontroly riadenia pre externý audit	82

5. Kontrola riadenia v administratívne budovania ciest	82
6. Záver	92

PRÍKLADY V ADMINISTRATÍVE POĽNOHOSPODÁRSTVA

(Dánsko)	93
Zhrnutie	93
1. Úvod	94
2. Rámec prác pre kontrolu riadenia v Dánsku	94
3. Administratíva poľnohospodárstva v Dánsku	95
4. Kontrola riadenia v administratívne trhovej intervencie	98
5. Kontrola riadenia v administratívne grantov na štrukturálne zmeny	102
6. Kontrola riadenia delegovanú administratívu pre poľnohospodársku politiku	102
7. Kontrola riadenia ako politický a sociálny fenomén	103

ÚLOHA INTERNÉHO AUDITU V SYSTÉMOCH KONTROLY RIADENIA VO VLÁDE:

PERSPEKTÍVA SPOJENÝCH ŠTÁTOV	106
Zhrnutie	106
1. Rámec prác pre kontrolu riadenia v USA	108
2. Interný audit vo vláde USA	110
3. Zákonný rámec prác interného auditu	111
4. Orientácia pravidiel interného auditu	113
5. Rozsah zodpovednosti interného auditu	114
6. Obmedzenia kontroly riadenia a interného auditorstva	118
7. HUD škandál	119
8. Silné a slabé stránky systému IG	121
9. Záver	122

ÚLOHA EXTERNÉHO AUDITU V SYSTÉMOCH KONTROLY RIADENIA VO VLÁDE:

PERSPEKTÍVA ANGLICKA	124
Zhrnutie	124
1. Rámec prác pre kontrolu riadenia v Anglicku	125
2. Úloha Národného auditného úradu	127
3. Vzťah medzi NAO, Výborom verejných účtov a ministerstvom financií	131
4. Techniky auditorstva systému kontroly riadenia	133
5. Stále hodnoty systémov kontroly riadenia	137
6. Záver	138
ANNEX: INTOSAI Pravidlá štandardov vnútornej kontroly	139
Zoznam užitočných termínov	158

KONTROLA RIADENIA V MODERNEJ ŠTÁTNEJ SPRÁVE:

ÚVOD

napísal

Richard I.G. Allen¹

Zhrnutie

Kontrola riadenia je súbor praktík, ktoré sa stali uznávané ako jeden zo základných prvkov efektívneho riadenia organizácie bez ohľadu na jej veľkosť, vo verejnom aj v súkromnom sektore, na celom svete.

Dokumenty zahrnuté v tomto vydaní pokrývajú ten istý predmet ako *Pravidlá štandardnej vnútornej kontroly*, vydané v júni 1992 Medzinárodnou organizáciou vrchných auditných inštitúcií (INTOSAI). Tieto pravidlá navrhujú štyri všeobecné štandardy a šesť podrobných štandardov, na ktorých sa zakladá efektívny systém kontroly riadenia.

Kontrola riadenia sa môže v krátkosti definovať ako organizácia, pravidlá a postupy, ktoré pomáhajú zabezpečovať vládny program dosiahnuť očakávané výsledky, že zdroje použité na splnenie týchto programov sú zhodné s uvedenými zámermi a objektívnymi organizácie, že tieto programy budú chránené pred zneužitím, podvodom a zlým nakladaním, a že budú podané spoľahlivé a správne načasované informácie, ktoré budú poskytnuté a použité k následnému rozhodovaniu.

Táto publikácia sa zameriava skôr na kontrolné mechanizmy a postupy, ktoré musia byť zabudované do organizačného systému aby poskytovali dostatočnú istotu, že hlavné objektívy vedenia budú dosiahnuté, než na navrhovanie a aplikovanie riadiaceho informačného systému, ktorý je ako veríme, všeobecne správne pochopený v KSVE. Zahrnuté štúdie poskytujú príklady kontroly riadenia v rôznych oblastiach verejného sektoru - ako napríklad pri budovaní ciest, zahraničnej pomoci, sociálnej podpory - a v krajinách s rôznym konštitučným a kultúrnym základom, politickou a legislatívnou štruktúrou a tradíciami verejných služieb. Štúdie skúmajú dôležitosť kontroly riadenia pre vedúceho pracovníka a audítora a rozoberajú úlohy rôznych vládnych inštitúcií - vrátane ministerstva pre rozpočet alebo financie, vrchnú auditnú inštitúciu (SAI), a iné centrálné inštitúcie - pri rozvoji a zavádzaní systému kontroly riadenia.

Efektívne kontroly riadenia sú jasne nevyhnutné pre úspech a dobrý stav vládnych organizácií, pre zabezpečenie proti znehodnoteniu, zneužitiu a podvodu a ako prostriedok zabezpečujúci, že pravidlá uložené vedúcimi pracovníkmi sú správne zavádzané do organizácie. Napriek tomu, aj ten najlepšie modelovaný systém kontroly má svoje obmedzenia, sčasti aj preto, lebo zakaľ čo umožňujú riadiacim pracovníkom kontrolovať organizáciu, samotných riadiacich pracovníkov nekontroluje. Je potrebná neustála kontrola, aby sa zabezpečilo, že systém nepodlieha procesu podvodu alebo nezareagovania pri zmene podmienok a operačných postupov.

Vybudovanie efektívnych postupov kontroly riadenia je zložitá v akejkol'vek organizácii. Čím je zložitejší systém vlády a medzi-vzťahov s inými odvetviami ekonomiky, tým širšie a zložitejšie je kontrola riadenia. Naviac, dokumenty tu predložené, zvyrazňujú kľúčový bod, že všetky uvedené krajiny aplikujú väčšiu časť INTOSAI štandardov jasne a bezvýhradne, rôznymi cestami, v závislosti od konštitučných a kultúrnych charakteristík. Ani jeden model kontroly riadenia sa nedá aplikovať na všetky krajiny, a takisto neexistuje jedinečný patent pre tieto systémy kontroly v závislosti od času. Toto platí pre KSVE ako aj pre krajiny tu uvedené.

Oblasti, kde sú rozdiely medzi uvedenými krajinami výnimočne výrazné, zahrňujú definíciu úlohy interného auditu, stupeň centralizácie alebo decentralizácie kontroly riadenia, stupeň kontroly cez primárnu legislatívu, regulácie opierajúce sa o legislatívu, alebo administratívne postupy, až pokiaľ kontrola riadenia formuje celistvú časť riadenia organizácie a rozhodovaciu štruktúru. Alebo sú kontroly vykonávané nezávislými oddeleniami mimo dosahu vedenia, že pracujú nezávisle od vlády.

¹Autor, ekonóm, zastával funkciu zástupcu sekretariátu ministerstva financií Jej veličenstva v Londýne do roku 1995. Potom pracoval ako poradca pre Svetovú banku, pre OECD, pre Britskú administratívu rozvoja v zámorí a ako poradca vlády štátu Bahrain.

1. Úvod

Táto časť sa zameriava na koncept a súbor praktík, ktoré boli uznané v posledných dekádach ako jeden zo základných kameňov efektívneho riadenia organizácie, malej i veľkej.

Dobrá systém kontroly riadenia je nevyhnutný pre dobre fungujúcu organizáciu. Dovoľuje vedúcim pracovníkom dôverovať, že postupy a procesy vedenia zdrojov organizácie - finančné, personálne, vybavenie, umiestňovanie, kapitálové vybavenie, atď. - sú na mieste a sú efektívne, ak nie, tak vedia zabezpečiť nápravu. Hlavné vedenie sa tak môže sústrediť na otázky, za ktoré je zodpovedné - obchodná stratégia, plánovanie a zavádzanie operácií.

Použitá terminológia je rôzna od organizácie tak ako aj od krajiny. Dokumenty o systémoch kontroly riadenia a postupov sa týkajú toho istého predmetu ako Pravidlá štandardnej vnútornej kontroly INTOSAI, ktoré predkladajú množstvo základných princípov a štandardov, ktoré sú základom efektívnych systémov kontroly riadenia. Tieto Pravidlá (viď príloha) uvádzajú túto disciplínu ako "interné kontroly" namiesto "kontroly riadenia". Akýkoľvek je použitý termín, opísané princípy a praktiky majú podobné použitie, v jednej alebo druhej forme, vo verejnom a súkromnom sektore kdekokoľvek na svete. Niekedy môžu byť opísané ako integrované kontroly zabudované do procesov a systému riadenia. V iných prípadoch môžu byť opísané ako samo regulovateľné alebo automatické procesy. Okrem krajín s rozvinutou ekonomikou, nemali by byť konceptované a kodifikované ako integrované riadiace funkcie. Táto publikácia je vytvorená na dosiahnutie tohto zámeru.

Za posledných 25 rokov, koncept "kontroly riadenia" sa stal časťou vedy a praxe riadenia v členských krajinách OECD. Napriek tomu podlieha mnohým rozporom a ťažkostiam, koncepčným a praktickým, ako aj iným funkciám riadenia.

Tradičná školská obchodná definícia hovorí, že funkcie vedúceho pracovníka sú "plánovať, organizovať, kontrolovať, riadiť a motivovať". Kapitola II Pravidiel INTOSAI (I, para. 9) na základe tohoto vypracováva:

Kontroly riadenia ...sú rámcom práce organizácie - všetky plány, predpisy, postupy a praktiky potrebné pre zamestnancov na dosiahnutie objektívov organizácie.

Pravidlá INTOSAI definujú súbor štandardov na modelovanie a audit kontroly riadenia. Dokumenty tu zahrnuté sú namierené na zvýraznenie ich dôležitosti smerom k vedúcemu pracovníkovi a audítorovi. Prejednávajú úlohy uplatňované rôznymi vládnymi inštitúciami definovaním a zavádzaním systémov kontroly riadenia.

Zámerom tohto úvodného dokumentu je diskusia o dôležitých rozdieloch pri definícii a používaní určitých konceptov, ktoré sa vzťahujú na kontrolu riadenia (napr. interný audit), koncept a zámer kontroly riadenia, limitáciu systému kontroly riadenia v praxi. Hlavné body Pravidiel INTOSAI, spoločné pravidlá v EÚ, vzťah medzi kontrolou riadenia a tzv. "novým verejným riadením", techniky auditorstva kontroly riadenia a vyhodnocovanie ich efektívnosti, a rozdielne praktiky a skúsenosti v rôznych krajinách, náčrt informácií a analýza sú zahrnuté v tomto dokumente. Nasleduje krátke zhrnutie.

Rozdiely v definícii: interný audit

Pozorné čítanie v tomto dokumente odhaľuje určité diferencie v definícii a užívaní kľúčových konceptov. Konkrétne sa to týka definície interného auditu. Experti na mítingu "Vrchná auditná inštitúcia a jej vzťah k internému auditu" v septembri 1994 sa zhodli že:

Neexistuje INTOSAI štandard, ktorý by definoval interný audit. Takisto neexistuje definícia interného auditu, ktorá by obsahovala medzinárodné štandardy.

V Anglicku, napríklad, je interný audit definovaný Anglickým inštitútom pre interné auditorstvo ako "nezávislá vyhodnocovacia funkcia založená vo vnútri organizácie na skúmanie a vyhodnocovanie jej aktivít ako služby organizácii". Prístup Britskej národnej auditorskej kancelárie k štandardom vzťahujúcim sa na interný audit vládnych oddelení a kancelárií je zrkadlom pre organizácie v súkromnom sektore.

V USA, Americký inštitút interných auditorov používa definíciu interného auditu podobnú ako v Anglicku:

...nezávislé vyhodnocovacia aktivita vo vnútri organizácie ako služba samotnej organizácii. Je to kontrola vedenia, ktorej funkciou je meranie a vyhodnocovanie efektívnosti inej kontroly.

Ale ako p. Havens v jeho príspevku v tomto dokumente poznamenáva, "komplexná štruktúra a rôzne funkcie vlády USA viedli k interným auditorským praktikám, ktoré sú v mnohom rozdielne od tých, ktoré prebiehajú v súkromnom sektore". Jeho príspevok podrobne opisuje príčiny a dôsledky týchto rozdielov.

Zakiaľ čo vo väčšine krajín je interný audit časťou organizačného systému kontroly riadenia, nie je tomu tak v Nemecku. Pán Sparberg na to poukazuje vo svojej štúdií:

V Nemecku je interný audit časťou externého auditu. Interný audit tvorí celistvú časť aktivít administratívnych kancelárií, interní auditori sú subjektom profesionálneho a technického dozoru FCA (Nemecká vrchná auditná inštitúcia). Zodpovedajú výhradne FCA a neprijímajú žiadne iné odborné príkazy. Preto sa interný audit v Nemecku nazýva "pred audit", nie vo význame *a priori* audit, ale pretože vykonávajú audit pred FCA.

Citovaním ďalších príkladov o rozdieloch v definícii a prístupe, správa expertov zo stretnutia EUROSAI poznamenáva, že vo Francúzku a Taliansku, interný audit zahŕňa aspekty internej kontroly, ako sú verejní účtovníci a inšpektori vo Francúzku, ktorí vykonávajú kľúčové funkcie pri kontrole výdavkov, zakiaľ čo v krajinách ako Poľsko, interný audit zahŕňa určité (štátne) regulačné a dozorné zbory, ktoré okrem kontroly verejných výdavkov sú zodpovedné za kontroly technických noriem a bezpečnosť pri práci. Inde, napr. v Rumunsku, interný audit sa rozširuje o kontrolu kancelárií, ktoré operujú vo vnútri komerčných spoločností, reflektujú takto silu Vrchnej auditnej inštitúcie ...oznamovať tieto spoločnosti ...štátnym inštitúciám.

2. Koncept a zámer kontroly riadenia

Kontrola riadenia môže byť v krátkosti definovaná ako organizácia, nariadenia a postupy používané na pomoc pri zabezpečovaní vládnych programov, na dosiahnutie ich zámerov tak, že zdroje použité na dosiahnutie týchto programov sú v súlade s vytýčenými cieľmi a objektívmi zodpovednej organizácie, že tieto programy a zdroje sú chránené pred znehodnotením, podvodom a nesprávnym nakladaním, a že spoľahlivé informácie budú dosiahnuté, udržiavané, oznamované a použité pri rozhodovaní.

Je dôležité aby kontroly riadenia boli videné nie ako separátny systém s vlastnými právami, ale ako kontrolný mechanizmus, ktorý sa má integrovať do systému pre celý cyklus plánovania, rozpočtovania, riadenia, účtovania a auditorstva. Systém by mal podporovať efektívnosť a integritu každého stupňa tohto cyklu a poskytovať neustálu podporu riadiacim pracovníkom.

Ako McCrindell poukazuje vo svojom príspevku, jedným z hlavných objektívov síl efektívneho systému kontroly riadenia by malo byť posilňovanie schopností riadiacich pracovníkov riadiť, uvoľňovať ich manažérskeho potenciál a konať ako pozitívna sila na dosiahnutie cieľov a objektívov organizácie. Takéto kontroly pomáhajú jednotlivým manažérom a nemali by pôsobiť ako prekážka pri slobodnom rozhodovaní v oblastiach, pre ktoré im bola delegovaná autorita.

Kontrola riadenia negarantuje efektívnosť vládnych programov, ani nevylučuje znehodnotenie, podvod alebo zlé nakladanie, ale je prostriedkom na ovládanie rizika, ktoré je asociované s vládnymi programami a operáciami. Kontroly musia byť vhodné a efektívne vzhľadom na výdavky a podporenú vhodnou analýzou miery rizika. Zložité techniky riadenia rizika boli vyvinuté na poskytovanie odbornej podpory vládnym ministerstvám a kanceláriám v týchto oblastiach.

Na kontroly riadenia sa dá pozeráť ako na dva aspekty:

- riadiaci informačný systém nevyhnutný na usmerňovanie práce organizácie, na monitorovanie progresu a kvality operácií a vyhodnocovanie výsledkov a výkonu organizácie,
- nariadenia, systémy, postupy, delegovanie autority, a atď., ktoré sú zavádzané do procesu organizácie na poskytovanie vhodnej záruky, že objektívny vedenia budú dosiahnuté.

Veríme, že prvá z týchto tém je vo všeobecnosti dobre pochopená v KSVE, a zameriame sa na druhú, konkrétne na kontrolné mechanizmy a postupy skôr ako na riadiace informačné systémy.

Kirby vo svojom príspevku opisuje vzťah medzi týmito dvoma aspektmi:

Manažment operácií vyžaduje obdržanie informácií z oboch pohľadov, z vnútra organizácie a zvonku. Niektoré tieto informácie sa týkajú využívania zdrojov a niektoré sa týkajú takých prípadov, ako je poskytovanie tovarov a služieb alebo zmien v potrebách "zákazníkov". Informácie riadenia je časťou kontroly riadenia, ale nie všetky kontroly vyžadujú poskytovanie informácií na dosiahnutie efektivity.

Efektívny riadiaci kontrolný systém vo väčšine organizácií začína očakávaním, jednotliví riadiaci pracovníci sú zodpovední za kvalitu a načasovanosť operácií a programov, ktoré riadia, za kontrolu nákladov na zdroje, ktoré využívajú, a za zabezpečenie, že ich operácie a programy sú riadené integrálne a v súlade s legálnymi požiadavkami, reguláciami a smericami vydanými centrálnymi kancelármi (napr. kancelária predsedu vlády, ministerstvo financií alebo rozpočtu a vrchná auditná inštitúcia).

Kapitola I Pravidiel INTOSAI (I, para. 1) hovorí podobne:

Interná kontrola je nástrojom manažmentu používaným na dosiahnutie vhodnej záruky, že objektívny vedenia budú dosiahnuté. Takže zodpovednosť za adekvátnu a efektívnu štruktúru internej kontroly má vedenie. Vedúci každej vládnej organizácie musí zabezpečiť zavedenie vhodnej štruktúry internej kontroly, jej revízie a jej obnovovanie aby sa udržala jej efektívnosť.

Dôležitou časťou takejto štruktúry by mal byť efektívny systém "prvej výzvy", ktorý by pomáhal všetkým riadiacim pracovníkom, vedúcim alebo na nižších pozíciách treba obdržať včas a presnú informáciu o chybe, za ktorú by boli pracovníci bráni na zodpovednosť a kde je to potrebné, aj uložením sankcií a pokút. Ochranné postupy tohto druhu sú nevyhnutné pre všetky organizácie, vo verejnom aj v súkromnom sektore, pretože ak sa vyskytne chyba v systéme, následky môžu byť veľmi nákladné a deštruktívne.

Ďalšia nevyhnutná požiadavka dobre navrhnutého systému kontroly riadenia je, aby poskytoval vedúcim pracovníkom pravdivé a načasované informácie, vrátane finančných dát o kľúčových aspektoch výkonu. Dôležitosť takehoto zavedenia, zdôrazňuje Kirby, je v tom, že systémy kontroly riadenia musia byť vyvíjané tak, aby sa opakovali, počínajúc vedením organizácie:

Dnešné, a je veľmi pravdepodobné, že aj v budúcnosti, potreby väčšiny vrchných vedúcich pracovníkov musia byť identifikované, musia byť vyvinuté prostriedky na zhromažďovanie potrebných informácií. Tento proces, spolu s ostatnými pre iné systémy kontroly riadenia, musí byť integrovaný a poskytnutý väčšine vrchných riadiacich pracovníkov k použitiu. Proces musí byť zavedený tak, aby premenil rozhodnutia vrchných riadiacich pracovníkov v akciu.

3. Obmedzenia systému kontroly riadenia v praxi

Efektívne systémy kontroly riadenia sú jasne nevyhnutné pre vládne organizácie, ako ochrana proti znehodnoteniu, zneužitiu a podvodu a ako prostriedok zabezpečujúci, že nariadenia uložené vedením budú vhodne zavedené do organizácie. Ako poukazuje Havens, je potrebná kontinuálna ostrážitosť, pretože zmena podmienok a operačných postupov môže zmeniť na neefektívny aj ten najpozornejšie modelovaný systém kontroly.

Existujú aj ďalšie limitácie efektívnosti kontroly riadenia. Havens cituje príklad programu zdravotníckej starostlivosti Medicare v USA. Vďaka jeho veľkosti a zložitosti - desiatky miliónov transakcií ročne - sa ukázalo nemožné vyvinúť efektívne kontroly riadenia vzhľadom na náklady a auditné postupy so spoľahlivou prevenciou alebo detekciou podvodu. Obstarávanie a kontraktovanie v zbrojnom priemysle je podobne ťažké kontrolovať. Havens poukazuje, že aj ten najlepší modelovaný systém kontroly riadenia slúži svojmu účelu iba vtedy, ak personál spĺňa požiadavky systému kontroly a vedenie reaguje na správy o možných výkyvoch. Je jednoduché, aby kontrola dostala nesprávny význam bezpečnostnej služby. To platí pre verejný aj pre súkromný sektor. Napríklad, v mohutne publikovanom nedávnom prípade Singapúrskeho oddelenia banky Barings, supervízori (dozorcovia) nezakročili po oznámeniach, že jeden z bankových obchodníkov pracuje nad limity ustanovené bankou. Obchodník za veľmi krátky čas spôsobil enormné škody - niekoľko miliónov libier - čo malo za následok krach banky.

Havens poukazuje na ďalšie potenciálne slabosti systémov kontroly riadenia. Systémy majú za úlohu podávať vhodnú zábezpeku vedúcim pracovníkom, že na všetkých úrovniach organizácie sa plnia nariadenia menežmentu a dozerá sa na finančné záujmy organizácie. Ale aj keď dovoľujú vedúcim menežérom kontrolovať organizáciu, samotných vedúcich pracovníkov nekontrolujú. Kontroly riadenia môžu byť relatívne veľmi ľahko obídené alebo zmarené vedúcimi pracovníkmi, ak k tomu oni inklinujú. V súkromnom sektore, máme možnosť sa presvedčiť, koľkokrát si vedúci pracovníci neprávom prisvojili veľké sumy patriace spoločnosti. V niektorých prípadoch sa na to prišlo až potom, čo bola spoločnosť vyhlásená za nesolventnú. Takisto aj vo verejnom sektore sú zdokumentované niektoré prípady. Havens opisuje "HUD škandal" v USA v 80. rokoch, kde korupcia na Ministerstve výstavby a územného rozvoja (HUD) zasiahla najvyššie vedenie:

V určitých kruhoch sa stalo všeobecne známe to, že minister, pracujúci s výkonným asistentom alebo pod jeho vplyvom, považoval poukazovať fondy programu na politické účely ako prejav náklonnosti. Investorom, ktorí potrebovali povolenie na projekt, bolo známe že cesta k úspechu vedie cez najatie "konzultanta", niekoho, koho politické konexie vedú k ministrovi alebo k jeho asistentovi. Na konzultantovu žiadosť, minister alebo jeho asistent projekt schválil alebo inštruoval iných vedúcich pracovníkov ministerstva aby tak vykonali.

Tri prípady v tejto publikácii opisujú zraniteľnosť systémov kontroly riadenia v Dánsku, Holandsku a v Nemecku, programov v poľnohospodárstve, sociálnej podpory a pri výstavbe ciest. V štúdiu o Nemecku, napríklad, pán Sparberg poukazuje na dôležitosť vývoja silnej kontroly riadenia, ktorá sa potýka s množstvom problémov v oblasti výstavby ciest, kde dosiahnuť efektívnu kontrolu v praxi je zložité z dôvodu:

- fixovania cien, kde uchádzači o vládnu zákazku rozhodnú medzi sebou kto podá najnižšiu ponuku a ostatní uvedú cenu (vyššiu) svojej ponuky,

- nedostatkov pri procese obstarávania kontraktov, kde napríklad, po vypršaní lehoty na podanie ponuky, ale ešte pred udelením kontraktu, navrhovatelia sa pokúšajú zmeniť svoju ponuku k vlastnému prospechu,

- záverov, keď zodpovedný verejný činiteľ z oddelenia udeľujúceho kontrakty a ponúkajúci tajne spolupracujú tak, aby zabezpečili pre spoločnosť konkurenčnú výhodu pri udeľovaní zákazky.

Podobne, pán Ashmar vo svojej štúdii podáva niekoľko príkladov z oblastí, kde sa systémy kontroly riadenia stali neadekvátnymi, čo malo z následok ťažké straty pre národný rozpočet. Sem spadá aj program práce ministerstva obrany, colníc a kontroly importu na regulovanie nákupu na hraničných prechodoch, a platby pri ukončení zamestnania prevádzané ministerstvom zdravotníctva. V Kanade Kirby poukazuje na dva príklady federálnych kancelárií - Kanadská agentúra pre medzinárodný rozvoj a Národná kapitálová komisia - kde bol premiestnený nový menežment aby odstránil vážne problémy podvodov a neefektívnosti zavedením nových systémov kontroly riadenia.

4. INTOSAI - princípy a štandardy

Pravidlá INTOSAI (I, para. 4 a paragrafy 18-62) ukladajú štyri všeobecné štandardy a šesť podrobných štandardov ako rámec prác, ktoré sú krajinám doporučované pri modelovaní a rozvíjaní ich systémov kontroly riadenia.

Všeobecné štandardy, ktoré INTOSAI navrhuje:

- **Štruktúra kontroly riadenia musí poskytovať dostatočnú záruku, že všeobecné objektívy budú dosiahnuté.**

/"Dostatočná záruka" znamená, že náklady na kontrolu riadenia nepresiahnu dosiahnutý zisk./

- **Vedúci pracovníci a zamestnanci musia neustále dodržiavať a dokazovať pozitívne a podporné chovanie voči kontrolám riadenia**

/Toto poukazuje na fakt, že záväzok väčšiny vedúcich pracovníkov o ideálnom súlade je kľúčový na dosiahnutie tohto objektívu./

- **Špecifické objektívy kontroly musia byť identifikované alebo vyvinuté pre každú aktivitu ministerstva, oddelenia, agentúru a musia vhodne zapadať a opodstatnene obsiahnuť a byť integrované medzi všeobecné objektívy organizácie.**

/Na rozvinutie špecifických objektívov kontroly INTOSAI doporučuje, aby organizácie zoskupili operácie, ktoré sa opakujú a potom kategorizovali tieto zoskupenia do aktivít menežmentu, programov alebo operačných aktivít, finančných aktivít (rozpočty, tok fondov, aktív a pasív, a iných finančných informácií), a administratívnych aktivít (podporné funkcie ako napr. knižná služba, doručovanie pošty a donáška, výtlačky a obstarávanie).

- **Vedúci pracovníci musia kontinuálne monitorovať ich operácie a promptne zareagovať pri objavení neregulárnych, neekonomických, nevýkonných a neefektívnych operácií.**

/Monitorovanie zahŕňa adresovanie prípadov a doporučení auditným prieskumom oznámeným internými alebo externými audítormi na určenie aké korekčné zákroky sú potrebné./

Podrobné štandardy sú nasledovné:

- Štruktúra kontroly riadenia a všetky transakcie a významné kroky musia byť jasne dokumentované a dokumentácia musí byť kedykoľvek pripravená na preskúmanie.

- Transakcie a významné kroky musia byť promptne zaznamenané a vhodne klasifikované.

- Transakcie a významné kroky musia byť autorizované a vykonávané iba tými osobami, ktoré konajú v rámci svojich právomocí.

- Kľúčové povinnosti a zodpovednosti pri autorizovaní, procesovaní, zaznamenávaní a preskúmaní transakcií a krokov musia byť rozdelené medzi jednotlivých pracovníkov.

- Musí byť poskytnutý kompetentný dozor, aby sa zabezpečilo dosiahnutie objektívov kontroly riadenia

- Prístup k zdrojom a záznamom musí byť vyhradený iba pre autorizovaných jednotlivcov, ktorí sú k tomu poverení. Na zabezpečenie tohoto, zdroje musia byť periodicky porovnávané so zaznamenanými množstvami, aby sa určil ich súlad. Frekvencii porovnávaní by mala byť podmienená zraniteľnosť aktív.

Pravidlá INTOSAI (I, paragrafy 5-6) poznamenávajú, že tieto štandardy musia byť:

...aplikovateľné pre všetky vládne oddelenia. Môžu byť videné ako minimálne akceptovateľné štandardy, ktorými sa organizácia riadi pri zavedení interných kontrol a poskytuje kritéria pre auditorov pri audite štruktúry internej kontroly. Štandardy tu predstavené nie sú nové. Mnohé z nich sú súčasnosti inkorporované do vládnych operácií. Ale ich prezentácia v podobe rámca prác nová byť môže.

Od roku 1992 Riaditeľstvo výboru vnútornej kontroly INTOSAI prešlo zo Všeobecného účtovacieho úradu USA na vrchnú auditnú inštitúciu Maďarska. Tento výbor pokračuje v rozvoji myšlienok zahrnutých v Pravidlách, ktoré boli preložené do mnohých jazykov. Tak sa pripravil životopis systémov kontroly riadenia pre celý svet. Kongres INTOSAI, ktorý sa konal v Caire v septembri 1995, vytýčil plány pre budúcnosť Výboru internej kontroly, včetně vydania podrobných pravidiel zavádzania štandardov kontroly v priebehu nasledujúcich troch rokov.

5. Aplikácie štandardov INTOSAI v EÚ

Vrchné auditné inštitúcie krajín EÚ vydali v septembri 1993 súbor zavedených pravidiel používaných pri auditoch v Európe. Tieto pravidlá sú o niečo užšie čo do rozsahu a definície ako tie, ktoré sú uvedené v Pravidlách INTOSAI, čím sú operatívnejšie pre organizáciu. Definujú internú kontrolu alebo kontrolu riadenia, ako použiť všetky inštrumenty, postupy, metódy a systémy na zabezpečenie dosiahnutia dodržiavania externe i interne uložených pravidiel a požiadaviek (zákony, regulácie, menežerske direktívy, atď.) na ochranu zdrojov, aby operácie boli ekonomické, výkonné a efektívne, čo bude poskytovať spoľahlivé finančné a menežerske informácie.

Európske pravidlá sa zameriavajú hlavne na administratívu Spoločnej poľnohospodárskej politiky EÚ. V tejto oblasti sa vyskytli vážne problémy z dôsledku chýbajúcej kontroly a prípady veľkých podvodov, ktoré boli skúmané a dokumentované úradmi ako Európsky súd auditorov. Pravidlá EÚ zahrňujú prílohu, ktorá sa týka štandardov pre auditovanie neregularít vzniknutých podvodom. Je dôležité rozvinúť efektívnu sieť kontroly riadenia, ktorá by pojednávala o transakciách založených na programoch EÚ alebo rozpočtovom odbremeňovaní. Toto platí na úrovni Spoločenstva ako aj na úrovni jednotlivých štátov. Nie je to jednoduché dosiahnuť to v praxi, ako poukazuje Elm-Larsen v štúdiu o Dánsku.

6. Vzťah medzi kontrolou riadenia a "novým verejným manažmentom"

Reformy vo verejnom sektore sa často nazývajú ako "nový verejný manažment" (NVM) zameriavajúci sa na vykonávanie (ekonómia, výkon, efektívnosť) skôr ako na dodržiavanie predpísaných procesov a regulácií. Silné zameranie je na tieto úlohy:

- odvrátiť zameranie manažmentu od používania kontrolných a ľudských zdrojov, kapitálu a iných vstupov na identifikáciu a meranie výstupov organizácie,
- umožniť vedúcim pracovníkom riadiť znížením počtu kontrol nad nimi a ponechaním im väčšiu zodpovednosť pri rozhodovaní o programoch a zdrojoch, s ktorými narábajú,
- výsledkom tejto zvýšenej pružnosti je zlepšenie účtovania pomocou mechanizmov ako kontraktovanie na určitý výkon.

Tomuto prístupu sú vlastné dva komponenty. Jedným z nich je určitá nerovnováha medzi splňaním definovaných príkazov a postupov a opatreniami na zvýšenie výkonu organizácie. Napríklad, redukovaním predpísaných postupov pri schvaľovaní vládnych kapitálových investičných projektov môže zvýšiť riziko zneužitia, ale na druhej strane znižuje náklady. Ovládnutie takéhoto rizika zahŕňa vývoj postupov, ktoré nakladajú s týmto rizikom, aj keď ho nedokážu eliminovať. Druhým je zmena zamerania vyšetřovania interných kontrolných mechanizmov a externých auditných úradov z "karhania" na "kormidlovanie" príslušnej organizácie.

Niektoré krajiny, hlavne tie s "Anglo-Saskou" tradíciou vládnutia, si prisvojili princípy NVM viac ako iné. V týchto krajinách si postupy a systémy kontroly riadenia vyžadujú modifikácie, aby sa mohli adaptovať na NVM (pozri napr. dokument o Kanade alebo Anglicku).

Výsledkom tejto správy je, že efektívna kontrola riadenia je nevyhnutná, či už je systém riadenia centralizovaný alebo decentralizovaný. Kontrolné systémy sa musia adaptovať ak organizácia decentralizuje svoju riadiacu štruktúru. V procese decentralizácie je úlohou nového posilneného riadiaceho pracovníka, aby na seba zobral určitú časť zodpovednosti za efektívnosť kontrolného systému. V úvode Pravidiel INTOSAI sa poznamenáva:

...záujem o kontrolu riadenia sa zvýšil, keď sa vládny manažment stal viac komplexnejším. Táto zložitosť nedovoľuje manažmentu sledovať správnosť vyplnenia úlohy každého zamestnanca. Veľa vlád hľadá cesty ako poskytovať ekonomickejšie, výkonnejšie a efektívnejšie služby a kontrolovať deficit a dlh. Toto často zahŕňa reorganizáciu starej štruktúry, revíziu starých postupov, povoliť viac slobodného rozhodovania manažérom a zvýšenie spoľahnutia sa na automatické technológie. V takomto prostredí efektívna štruktúra kontroly riadenia poskytuje dostatočnú záruku, že ciele vedenia budú dosiahnuté.

7. Techniky auditorstva, monitoringu a vyhodnocovania systémov kontroly riadenia

Krajiny využívajú veľmi rozdielne techniky a postupy pri auditovaní systémov kontroly riadenia, ich monitorovaní a vyhodnocovaní ich efektívnosti. V niektorých krajinách, legislatívne požiadavky sú veľmi detailované a predpisové. Napríklad v USA vedúci pracovníci vládnych kancelárií sú povinní podávať ročnú správu, ktorá vyhodnocuje systém kontroly riadenia organizácie. Iné krajiny používajú menej formálne, menej striktné pravidlá. Niektoré majú vysoko decentralizovaný systém, kde vedúci pracovníci vládnych organizácií majú síce dostatočnú slobodu pri modelovaní ich vlastného systému kontroly riadenia, ale externé auditné organizácie a/alebo parlament majú silné kontrolné právomoci.

Môžeme doporučiť i "neštandardné" techniky auditovania kontroly riadenia. Praktiky sa líšia z krajiny na krajinu. Väčšina systémov kontroly riadenia zahŕňajú spoločne:

- pred-auditné kontroly, napríklad, transakcií vyžadujúcich si autorizáciu nielen relevantného supervízora /dozoru/ alebo manažéra, ale takisto aj podpisy viacerých vrchných riadiacich pracovníkov,

- priebežné kontroly, kde sú verifikované odhadované rozpočty alebo výkon služieb podľa časového rozvrhu,
- post-auditné kontroly, kde výsledná efektívnosť činností, výdavkov alebo nariadení sú monitorované a vyhodnocované.

Je dôležité rozlišovať interný audit a externý audit, pre príčiny opísané skôr, toto rozlíšenie je niekedy nejasné (ako v Nemecku), sčasti preto, že neexistuje medzinárodne dohodnutá definícia interného auditu. V mnohých krajinách, spoliehajú sa na systémy kontroly riadenia ministerstva alebo vládneho úradu je základom pri rozhodovaní, ktorý auditný postup si externý auditor vyberie. Kde vládna organizácia je schopná demonštrovať, že má zavedené efektívne interné auditné postupy, spolu s prísnymi, dobre zavedenými kontrolami riadenia, externý auditor sa môže rozhodnúť, či sa spolieha na systém kontroly riadenia alebo zvolí podrobný a detailný externý audit.

Pri skúmaní efektivity kontroly riadenia organizácie externý auditor väčšinou prevedie niekoľko testov. Lashmar ich nasledovne opisuje a prikladá niekoľko krokov:

- základné informácie o organizácii: geografické umiestnenie, druh operačných systémov a počítačových funkcií, externé prostredie (ako je legálny a regulačný rámec prác), organizácia a manažment, personálne záležitosti, atď.
- zavedenie finančnej kontroly na vstupoch, procesovanie transakcií, výstupy, zabezpečenie počítačov vrátane obnovovania dát systému, postupy procesovania elektronických dát, atď.
- opis účtovacieho systému organizácie, hlavne či je dodržiavané adekvátne zaznamenávanie účtov a či systém poskytuje adekvátne auditné posúdenie.
- identifikácia kľúčových postupov, ktoré sú operatívne pre každú oblasť účtovníctva v organizácii, ako je zhoda faktúr a platieb, transakcie autorizované prislúchajúcim podpisom, kontrola šekov a dodatočnej dokumentácie, správnosť bankových účtov, atď.
- identifikácia vážnych nedostatkov kontroly, napr. kde neexistuje kontrola v oblasti účtovníctva.
- rozhodovanie ako postupovať nedostatky ministerstvu alebo zodpovedajúcemu úradu.

Pri monitorovaní a vyhodnocovaní efektívnosti kontroly riadenia, samotné organizácie (vrátane interných auditných funkcií) a externí audítori využívajú široký rozsah zdrojov informácií. Sem spadajú:

- vedomosti jednotlivých manažérov získané pri dennom riadení programov a zdrojov,
- interné prehľady manažmentu,
- prehľady finančných systémov pripravené ministerstvom alebo externým auditorom alebo iným úradom,
- vyhodnocovanie programov,
- správy parlamentu alebo kongresu,
- SAI správy, vrátane auditov, inšpekcií, prehľadov, vyšetrení, atď.
- plány vypracované ministerstvom alebo úradom - v niektorých krajinách sú podobné obchodným alebo korporáčnym plánom pripravených komerčnými spoločnosťami.

V ideálnom prípade by mali byť kontroly úzko integrované do štruktúry manažmentu organizácie a do plánovania zavádzania programov, za ktoré je organizácia zodpovedná. Hagvallova štúdia napr. predstavuje prípad Švédskej vládnej organizácie, v ktorej boli tradične prevádzané kontroly riadenia vo forme preauditov špeciálnymi jednotkami, ktoré boli separované od línie organizácie. Dnes, ale ako časť decentralizačného procesu vo Švédsku, kontroly sú zabudované do línie samotnej organizácie.

8. Porovnanie praktík a skúseností v rôznych krajinách

Autori dokumentu boli požiadaní opísať hlavné znaky systémov kontroly riadenia v ich krajinách na základe nasledujúcich šiestich otázok:

- Ktoré organizácie, vo vnútri alebo mimo vlády, sú zodpovedné za rozvoj a rozširovanie štandardov systémov kontroly riadenia ?

- Sú tieto štandardy uložené legislatívne alebo administratívne definované? Ako sú rozširované? Aké množstvo flexibility bolo uložené vedúcim vládnymi organizáciami na adaptáciu štandardov podľa ich vlastných potrieb ?

- Aké sú respektívne úlohy SAI a iných centrálnych agentúr (hlavne ministerstva financií) v rozširovaní štandardov kontroly riadenia, monitorovania činností proti nim a propagácii najlepších praktík ?

- Do akej miery krajiny zaviedli všeobecné a detailné štandardy doporučované Pravidlami INTOSAI ?

- Ako je vykonávané monitorovanie a vyhodnocovanie systémov kontroly riadenia ? Aká je úloha interného a externého auditu v tomto procese ? Aká je efektívnosť (aj v závislosti na nákladoch) systémov?

- Aké opatrenia boli zavedené na zabezpečenie potrebných zdrojov, skúseností a prípravných programov pre manažérov a pracovníkov na operovanie s efektívnym systémom kontroly riadenia ?

Všetky krajiny sprehľadnené v tomto dokumente vo všeobecnosti súhlasia, implicitne ak nie explicitne, s princípmi a štandardmi pre kontrolu riadenia, ktoré sú opísané v Pravidlách INTOSAI. Aj tak je jasné, že tu existujú uváženiahodné rozdiely v cestách, akými sa v rôznych krajinách rozvíja, rozširuje a operuje systém kontroly v praxi. Toto sčasti reflektujú konštitučné rozdiely (napr. v krajine, ktorá má parlamentný systém vládnutia, ako v Európe, alebo systém zložený na separovaní právomocí, ako v USA), sčasti veľký rozdiel medzi politickými, legislatívnymi a kultúrnymi vplyvmi a štruktúrou riadenia verejných služieb. Niektoré z hlavných rozdielov sú opísané nasledovne.

Kanada

Formálnu zodpovednosť za kontrolu riadenia v Kanadskej vláde má štátna finančná správa - Treasury Board, ktorá vykonáva poradenstvo a určuje pravidlá pre ministerstvá a úrady v otázkach účtovania a finančného manažmentu. V posledných rokoch, štátna finančná správa zaviedla viac pružnosti do aplikácie kontroly riadenia na úrovni ministerstva, uvedomujúc si takto zvýšené riziko. Zámerom bolo zvýšenie spoľahlivosti ministerstiev a úradov namiesto širšej decentralizácie - rozvoju "nového verejného manažmentu", ktorý sme už spomínali. Táto zmena v prístupe mala za následok zvýšenie významu rozvoja separátnym rámcom prác pre obchodné plánovanie, kvalitu služieb a spoľahlivosti ako na vytvorenie nového rámca prác kontroly.

Zodpovednosť za monitorovanie a vyhodnocovanie výkonu kontroly riadenia má samotné ministerstvo alebo úrad. Každé ministerstvo má vlastnú auditnú a vyhodnocovaciu skupinu, ktorá podáva správy vedeniu organizácie alebo auditnému výboru. Všeobecná auditorská kancelária má takisto značný vplyv: jej úlohou je ukladať, v mene parlamentu, adekvátne množstvo kontrol riadenia a podávať správy o nedostatkoch a možnostiach zlepšenia. Tieto správy sú verejnými dokumentmi, priťahujú značnú pozornosť v parlamente (hlavne vo Výbore verejných účtov) a môžu podnietiť ministerstvá k zamedzeniu nedostatkov a/alebo štátnu finančnú správu, aby vylepšila svoj rámec prác pre kontrolu riadenia.

Dánsko

Dánsky systém je veľmi decentralizovaný. Ministerstvo financií vydáva široký rámec pravidiel a nariadení pri účtovných postupoch kontrolách riadenia pre ministerstvá a úrady, ktoré sú potom povinné vyvinúť ich vlastný detailný systém. Úrad ministerstva financií poskytuje účtovnícke služby pre vládny sektor. Systém kontroly riadenia vyvinutý ministerstvami alebo úradmi podliehajú verejnému preskúmvaniu. Neexistuje centralizovaný systém na monitorovanie alebo vyhodnocovanie efektívnosti kontrolných systémov jednotlivých ministerstiev - to sa bežne vykonáva cez procesy interných auditov toho ktorého ministerstva - a neexistujú žiadne centrálna ustanovenia na rozširovanie informácií alebo poradenstva o "najlepšej cene". Všeobecná auditorská kancelária musí podávať správy Výboru verejných účtov o nedostatkoch v systéme kontroly riadenia zistených pri bežnom finančnom audite ministerstiev alebo úradov.

Nemecko

Nemecký systém kontroly riadenia sa veľmi líši od systémov krajín opísaných v tomto dokumente. Nie je tu predpísané usporiadanie uložené vládou, ktoré rozvíja a rozširuje štandardy systému kontroly riadenia. Každý vládny sektor a každá vládna organizácia je zodpovedná za rozvoj svojich vlastných pravidiel kontroly riadenia. Podľa hierarchickej štruktúry Nemeckej verejnej administratívy, autorita rozhodovania je rozdelená medzi rôzne úrovne administratívy. Vyššia postavená autorita je zvyčajne v pozícii inštruktora pre nižšie autority pri zavádzaní špecifického systému kontroly riadenia a dohliadaní pri jeho aplikovaní. Tieto postupy zdá sa že poskytujú dostatočnú pružnosť, v praxi, vládnym organizáciám pri modelovaní systému kontroly riadenia, ktorý bude vyhovovať ich vlastným požiadavkám.

Federálny auditný dvor (Bundesrechnungshof) hrá dôležitú úlohu pri zabezpečovaní rozvoja efektívneho systému kontroly riadenia organizácií. Ak Dvor objaví nedostatky v kontrole riadenia počas bežného auditu vo vládnej organizácii môže navrhnúť zmeny v postupoch, ale nemá legálnu autoritu na presadenie týchto návrhov. Dvor má veľmi veľký vplyv a, v extrémnych prípadoch, podáva správy parlamentu o iregularitách. Navyiac využíva svoj vplyv na ubezpečenie sa, že všetky pravidlá a regulácie týkajúce sa výkonu vládných organizácií obsahujú náležité opatrenia pre kontrolu riadenia. Je to možné vďaka tomu, že v Nemeckom systéme sa s Dvorom konzultuje pred zavedením administratívnych regulácií do Kódu federálneho rozpočtu (regulácie obsahujúce verejné výdavky). Dvor okrem svojich bežných auditov zabezpečuje, že zavedené regulácie týkajúce sa kontroly riadenia sú striktné dodržiavané.

Holandsko

Podľa Rozpočtového a účtovného zákona, najvyššou autoritou kontroly riadenia v holandskej vláde je legislatívna autorita parlamentu. Parlament poskytuje inštrumenty kontroly riadenia i ďalšou legislatívnou formou (napr. Zákon o národnej podpore). Ministerstvo financií má zodpovednosť, vyplývajúcu z Rozpočtového a účtovného zákona, za ukladanie hlavných štandardov pre finančné účtovanie a kontrolu riadenia. Hlavné ministerstvá majú za úlohu vytvoriť detailné postupy, a spolu s najvyšším verejným činiteľom (generálnym tajomníkom) sú priamo zodpovedné za kvalitu a efektívnosť systémov ministerstiev. Každé ministerstvo má svoj Auditný výbor, ktorý je zodpovedný za finančný menežment organizácie, kontrolu riadenia a audit zložky. V polovici 80. rokov, nasledujúcu evidenciu široko rozsiahlych nedostatkov v systémoch kontroly riadenia, bola zavedená "Reformná operácia vládných účtov". Výsledkom bolo výrazné zlepšenie kontroly riadenia, auditne procesy na oddeleniach, a cirkulácia finančných informácií vo vláde a medzi vládou a parlamentom.

Holandský auditný dvor (Algemene Rekenkamer) nemá formálnu úlohu pri rozvoji alebo rozširovaní štandardov kontroly riadenia.

Napriek tomu je Dvor nepriamo začlenený do výkonu systémov kontroly riadenia, pretože jeho audity sa zakladajú na systéme. Na jeho úlohu sa treba pozerat' zoširoka, hlavne pri zlepšovaní efektívnosti a výkonu vládnych funkcií, nepreveruje iba jednoducho príjmy štátu a jeho výdavky v úzkom slova zmysle. Finančné audity vykonávané Dvorom za posledné roky boli rozšírené a zahŕňajú administratívny systém a finančný menežment. V praxi sú audity Dvora založené najmä na zisteniach internej auditnej služby samotných ministerstiev.

Švédsko

Podľa štandardov krajín OECD, má Švédsko nezvyčajne a široko decentralizovaný systém centrálnej vlády. Menej ako jedno percento verejných pracovníkov pracuje na ministerstvách, 99 percent sú zamestnancami kancelárií, ktorým bol daný vysoký stupeň autonómie vo vzťahu k ministerstvám.

Vláda vydáva široké pravidlá kontroly riadenia vo forme regulácií, ktoré sa opierajú o legislatívu. Na druhej strane, hlavnú zodpovednosť za finančný menežment a audit kancelárií má Švédska národná auditná kancelária (RRV), ktorá tu hrá dôležitejšiu úlohu ako vo väčšine krajín. Dôležitou úlohou finančného menežmentu RRV je rozvoj špecifických a detailných štandardov kontroly riadenia pre jednotlivé kancelárie. Kancelárie majú potom za povinnosť vyvinúť kontrolné postupy potrebné na zabezpečenie plnenia týchto požiadaviek. Riaditeľ každej kancelárie je zodpovedný za monitorovanie a vyhodnocovanie efektívnosti systému kontroly riadenia kancelárie, ktoré podliehajú bežným auditom RRV. Ak sa vyskytnú nedostatky, alebo ak sa jedná o významný principiálny alebo praktický prípad, RRV môže rozhodnúť, či bude informovať vládu. Navyiac, parlament sa často dožaduje informácií o auditoch vykonaných RRV kanceláriou.

Anglicko

Hlavné úrady, ktoré sa zaoberajú systémami kontroly riadenia v Anglicku sú Štátna finančná správa, Národný auditný úrad (NAO) a Výbor verejných účtov (PAC). Štátna finančná správa je vládny úrad zodpovedný za určovanie, ako ako by mali byť verejné výdavky kontrolované. NAO je za externý audit verejných výdavkov centrálnej vlády, a PAC je zodpovedný, v mene parlamentu, za dohliadanie nad vhodnou kontrolou nad verejnými výdavkami.

Hlavnými prostriedkami, ktorými štátna finančná správa rozširuje štandardy systémov kontroly riadenia je manuál nazvaný *Vládne účtovanie*. Tento manuál zahŕňa princípy vládneho účtovania a systémy kontroly riadenia široké pola vládnych aktivít, zakiaľ čo detailné zavedenie pravidiel je prenechané na oddelenia a kancelárie. Manuál takisto definuje kľúčovú úlohu pracovníka vykonávajúceho účtovanie - najvyšší verejný činiteľ na ministerstve alebo kancelárii - ktorý má osobnú zodpovednosť za správnosť a regularitu financií a účtov organizácie, za hospodárnu a ekonomickú administráciu, za vyhýbanie sa znehodnocovaniu a mimoriadnym situáciám a za výkonné a efektívne využívanie zdrojov organizácie.

NAO pri svojej pravidelnej auditnej práci môžu usmerniť svoju pozornosť na nedostatky v systéme kontroly riadenia oddelenia alebo kancelárie, ak sa domnieva že majú vplyv na účty organizácie. NAO vykonáva takisto prešetrovania hodnoty finančných výdavkov, čo je jedným z hlavných objektívov na určenia, či zavedený systém kontroly riadenia zabezpečuje hospodárnosť, efektívnosť a výkonnosť. PAC často využíva tieto správy ako základ pri overovaní vzniknutých prípadoch. Potom Výbor publikuje výsledky šetrenia spolu s doporučeniami pre budúcnosť. Výsledky často upozorňujú na potrebu zlepšenia systémov kontroly riadenia.

USA

Prístup v USA ku kontrole riadenia je veľmi rozčlenený. Niektoré základné opatrenia (napr. účtovanie vládnych príjmov a výdavkov) sú zahrnuté v ústave. Iné kontroly riadenia sú špecificky riadené zákonmi vydané Kongresom. Sem spadá aj vytvorenie Všeobecnej účtovacej kancelárie (GAO) ako vrchnej auditnej inštitúcie, a Úradu pre personál a menežment, ktorý reguluje otázky nariadení praktík a nariadení pre vládny personál. Takisto ďalšie otázky týkajúce sa finančných auditov a ročných výdavkov kontroly riadenia sú podchytené v zákonoch.

Teoreticky by mali centrálné úrady V USA hrať oveľa dôležitejšiu úlohu pri rozvoji efektívneho systému kontroly riadenia ako v iných krajinách. Je to preto, lebo do väčšiny vedúcich riadiacich pozícií vo vládnych úradoch sú určení pracovníci na základe politickej príslušnosti, s krátkym funkčným obdobím, a s malou alebo žiadnou praktickou skúsenosťou s riadením vládnej organizácie. Napriek tomu vo vedení, po ktorom centrálna kancelária vyžadujú vytvorenie efektívneho systému kontroly riadenia, boli často objavené vážne nedostatky. Ďalším problémom je že Kongres úzkostlivo chráni ich autoritu pred operujúcimi agentúrami a často ich izoluje od toho, čomu sa v týchto úradoch hovorí, interferencie medzi centrálnymi úradmi.

Až donedávna, audit úradov kontroly riadenia bol výhradne zodpovednosťou úradov, niekedy podporený auditom GAO. Aj tak boli tieto postupy upevnené dvoma zložkami v legislatíve. Zákon o Federálnej riadiacej integrite z roku 1982 nariaďuje každému vedúcemu úradu previesť ročné vyhodnotenie systému kontroly riadenia organizácie a podať správu prezidentovi Kongresu, včetně doporučení na odstránenie nedostatkov. Zákon o vrchných finančných úradníkoch požaduje ročný finančný audit 24. najväčších úradov, spoločne s auditnou správou zhrňujúcou úlohy kontroly riadenia.

9. Záver

Dokumenty v tejto publikácii zhrňujú veľmi cenné informácie o operáciách kontroly riadenia v rôznych krajinách a spôsoby, ako sa efektivita týchto systémov audituje a vyhodnocuje. Je jasné, že neexistuje jednotný model, ktorý by sa dal aplikovať vo všetkých prípadoch. Toto platí pre KSVE, ako ja pre krajiny tu uvedené. Napriek tomu, mnoho krajín adoptovalo - explicitne, alebo častejšie implicitne - kľúčové princípy INTOSAI. Ich štandardy boli prispôbosené tak, aby sa dali aplikovať podľa konštitučných, politických, legislatívnych a kultúrnych charakteristík tej ktorej krajiny.

Oblasti, v ktorých sú rozdiely v prístupoch rôznych krajín obzvlášť markantné, sú:

- definícia a úloha interného auditu.
- rozsah decentralizácie kontroly riadenia v súlade s princípmi "nového verejného menežmentu",
- rozsah, ktorým kontroly sa rozširujú pomocou prostriedkov primárnej legislatívy, regulácie opierajúce sa o legislatívu, alebo administratívne postupy,
- rozsah, po ktorý sa kontroly riadenia zabudovávajú priamo do rozhodnutí o programoch vládnych výdavkov alebo sú budované nezávisle,
- konštitučný štatút a úloha vrchných auditných inštitúcií a rozsah ich nezávislého operovania od vlády

Vybudovanie efektívnej štruktúry kontroly riadenie je zložitá. Čím je komplikovanejší systém vlády a jej prepojenia s ďalšími článkami ekonomie, tým sa vyžaduje komplikovanejší a širší systém kontroly riadenia. Naviac, ako Havens poukazuje vo svojom príspevku, i dobre myslená legislatíva alebo administratívne opatrenia môžu mať opačný efekt. Všeobecný inšpekčný zákon, napríklad, mal za úlohu upevniť funkcie vyšetrovania interného auditu v USA tak, že urobil vrchných inšpektorov priamo zodpovedných prezidentovi Kongresu. Napriek tomu ich rozdelil a vytvoril konfliktívne potenciály.

KONTROLA RIADENIA V CENTRÁLNYCH VLÁDNYCH AKTIVITÁCH: ŠVÉDSKA PERSPEKTÍVA

napísal

Jan Hagvall²

Zhrnutie

Fundamentálnym objektívom Švédskeho systému je, aby občania mali dôveru v aktivity centrálnej vlády a mali možnosť ich kriticky hodnotiť. Decentralizácia centrálnych vládnych aktivít bola vykonávaná so zámerom, aby boli úrady viac výkonné a proces rozhodovania sa preniesol bližšie k občanovi. Podľa zákona, všetky úrady slúžia občanom a poskytujú im na požiadania informácie o svojich aktivitách. Kontrola riadenia v úradoch musí zabezpečovať toto právo.

Švédsky národný auditný úrad (RRV) je zodpovedný za externý audit v centrálnom vládnom sektore. Keďže zdroje sa zúžili, autori musia analyzovať rizikové situácie, identifikovať auditované prípady, ktoré by mali byť prioritné, uvažovať o potrebe auditných plánov a vykonávať auditnú prácu čo najefektívnejšie. Navyiac, umožniť úradom čo najväčší prospech z auditného šetrenia a zväčšiť profesionálnu spoluprácu medzi internými a externými funkciami. Vládne nariadenie prijaté v roku 1995 ukladá väčším kanceláriám a úradom udržiavať interné auditné funkcie na zabezpečenie určitých výhradných požiadaviek.

Auditné správy RRV sú adresované najnižším úrovniam, čo zabezpečí efektívne kroky. Vláda je informovaná vo vážnejších prípadoch, ak auditovaná kancelária reaguje pomaly, a tam kde sa to týka princípov a všeobecného záujmu. V súčasnosti sa parlament často informuje o auditoch prevedených RRV.

Čo sa týka výkonu obstarávania v úradoch, je dôležité zlepšiť všeobecné kontroly, ktoré menežment má s ohľadom napríklad na plány, rozpočet, vyhodnocovanie, zručnosti a kvalifikácie personálu, dokumentáciu. Hodnotením kontroly riadenia v úradoch, externí audítori prispievajú k zabezpečeniu schopnosti menežmentu monitorovať proces obstarávania a zlepšenie chápania procesu s tým spojeným.

Ak má byť decentralizované obstarávanie úspešné, musí menežment a kompetentné jednotky v úradoch s vhodnou expertízou na poli obstarávania a so základnými skúsenosťami vo finančných a administratívnych postupoch medzi týmito jednotkami, kontrole rozumieť. Úrady musia spĺňať požiadavky aplikácie komerčných princípov konkurencie kvôli objektivite pri procese obstarávania v centrálnych úradoch.

²Ako riaditeľ auditov vo Švédskom národnom auditnom úrade, je autor zodpovedný za audity vo všetkých vládnych úradoch, ktoré sú v kompetencii ministerstva financií. Národný dlžobný úrad, Colný úrad a Národné daňové predstaviteľstvo sú jedným z najdôležitejších úradov. Autor sa podujal na špeciálnu úlohu na poli financií a administratívy v mene ministerstva financií, Zdravotných a sociálnych záležitostí a Práce. Jeho posledná správa pramení z práce komisie, ktorú viedol v roku 1994, ktorá sa zaoberala potrebami zlepšenia v kontrolách riadenia v centrálnych vládnych úradoch.

1. Rámec prác kontroly riadenia vo Švédsku

Kontrola aktivít centrálnej vlády

Jedným z dôležitých predpokladov efektívnej kontroly aktivít centrálnej vlády vo Švédsku je kapacita na ich vykonávanie s dostatočnou otvorenosťou a širokými možnosťami inšpekcie. Každý jednotlivec by ma byť schopný kriticky vyhodnocovať vládne aktivity. Dokumenty vlády a úradov sú podľa zákona registrované, aby mala verejnosť k nim prístup. Utajenosť materiálov môže byť zavedená iba na jasne špecifikovaných poliach, čo je zákonom uložené. Je dôležité udržať tieto princípy nezmenené, aj pri vstupe Švédska do EÚ. Slobodné a nezávislé médiá musia byť schopné podrobovať centrálnu administratívu kritickej skúške. Svetlo, ktoré vrhajú na vládne aktivity zabezpečuje plnenie zákona a efektivitu. A naopak, toto si vyžaduje pluralitu v médiách a silnú obranyschopnosť na udržanie slobody médií proti politickej kontrole.

Politické úlohy centrálnych úradov vlády uložené parlamentom sú sčasti vykonávané Trvalým ústavným výborom a s podporou auditorov vybraných medzi členmi parlamentu. Parlamentní auditori sú podporovaní malými auditnými organizáciami, ktoré pozostávajú z nie viac ako 50 profesionálnych auditorov. Úlohou tejto organizácie je umožniť rôznym trvalým výborom parlamentu hrať výkonnejšiu úlohu pri ukladaní úloh vládnyim úradom. Navyiac, v individuálnych prípadoch, úrad parlamentného ombudsmana poskytuje pomoc občanom, ktorí si želajú uplatniť svoje práva proti týmto úradom.

Väčšina centrálnych vládnych profesionálnych auditných zdrojov je uložené v RRV, ktorý je zodpovedný za pravidelný externý audit účtov a systémov kontroly riadenia vo všetkých centrálnych úradoch. Kancelár spravodlivosti je vládnyim ekvivalentom parlamentného ombudsmana, ale navyiac má niekoľko úloh, ktoré nezahŕňajú kontroly administratívy.

Vládne organizácie vo Švédsku sú najviac odlišné od väčšiny krajín. Švédska centrálna vládna administratíva je charakteristická veľmi malými ministerstvami. Menej ako jedno percento z 300 000 zamestnancov centrálnej vlády pracuje na ministerstvách. Kancelárie pracujúce na rôznych poliach v kompetencii ministerstiev majú vysoký stupeň nezávislosti od ministerstiev. Centrálna vládna kancelária sú zodpovedné za utváranie vlastných rozhodnutí v prípadoch kde sa aplikuje zákon a vykonáva verejnú autoritu. Každá kancelária, vedená generálnym riaditeľom je zodpovedná vláde a v praxi denne príslušnému ministrovi.

Rozvoj a rozširovanie kontroly riadenia

Švédska vláda rozširuje nariadenia, ako legislatívu druhého stupňa, ktoré sú dôležité pre kontrolu riadenia úradov. Tieto nariadenia ukladajú hlavné ciele kontroly. Vláda je kolektívne zodpovedná pred parlamentom za zabezpečenie kontroly v centrálnych úradoch a za jej priebeh v súlade s rozhodnutiami parlamentu. Rozdelenie aktivít centrálnych úradov vo Švédsku na "nákupnú funkciu", za ktorú je vláda zodpovedná kolektívne, a na nezávislé vládne centrálna "výkonné úrady" znamená, že aktivity centrálnej vlády boli široko decentralizované. Touto podmienkou sa zvyšuje potreba kontroly vo vnútri Švédskej administratívy.

Úloha centrálnych úradov

Švédsko má nezvyčajný systém, kde úplná zodpovednosť za finančný menežment a auditorstvo vo vnútri vládneho sektoru leží na jedinej organizácii RRV. RRV určuje základné účtovné štandardy pre všetky úrady. Úrady sú zodpovedné za zavádzanie týchto štandardov a RRV vykonáva audit ich účtov. Ďalšou vitálnou časťou práce RRV na finančnom menežmente je vývoj štandardov pre systémy kontroly riadenia v centrálnych úradoch.

Štandardy sú publikované ako pravidlá a inštrukcie pre účtovný systém úradov. Tieto štandardy sú vyvinuté, definované a vydávané RRV. Následne potom RRV zabezpečuje, že úrady spĺňajú schválené štandardy prostredníctvom auditných činností. Navyiac, RRV poskytuje vláde čerstvé informácie, ako základ pre rozhodnutia o ekonomických a rozpočtových otázkach. Takisto podporuje činnosť úradov cestou auditov a poradenských služieb.

Riaditelia vládnych úradov majú určité množstvo flexibility na adaptáciu štandardov na ich vlastné potreby. Niektoré detailné štandardy sú povinné napríklad v prípadoch špeciálnych finančných operácií. Na druhej strane, závisí od samotného úradu, rozhodnúť o svojich štandardoch menežmentu ľudských zdrojov, v rámci daného finančného limitu. Najdôležitejšie štandardy vo Švédsku pre úrady sú uvedené nižšie.

Za prvé, vládne nariadenia spomenuté hore, poskytujú veľmi všeobecný rámec prác a pravidiel pre všetky úrady. Od úradov sa očakáva riadiť svoje aktivity tak, aby spĺňali určité povinnosti uložené vládou v súlade s rozhodnutiami parlamentu obsiahnuté v nasledovnej dokumentácii:

- výkaz všetkých hlavných povinností a zodpovedností všetkých úradov,
- špecifické inštrukcie o povinnostiach a zodpovednostiach každého úradu,
- autorizácia výdavkov každoročne zasielaná pre každý úrad, ktorá špecifikuje fondy úradu a popisuje špecifické úlohy, ktoré sa môžu meniť z roka na rok,
- povinnosť každého úradu vypracovať každoročne zúčtovanie a poskytnúť informácie o finančnom plnení a výdavkoch úradu.

Za druhé, špecifickejšia a detailnejšia pozornosť sa prikladá príprave a prezentácii účtov a o postupoch kontroly riadenia, ktoré úrady zaviedli. Táto pozornosť vychádza z RRV a dopĺňa všeobecný rámec prác.

Za tretie, od každého úradu sa očakáva, že vyvinie vlastné postupy kontroly riadenia, aby sa zabezpečilo splnenie požiadaviek opísaných hore. Sem by mali spadať takisto, napríklad, inštrukcie ako by mala byť organizovaná práca úradu, rozmiestnenie zodpovedností jednotlivých menežerov a produkcia ročných vyúčtovaní a plánovaných činností.

Porovnanie s Pravidlami INTOSAI

Švédske úrady zaviedli podobné štandardy tým, ktoré sú zakotvené v Pravidlách INTOSAI v Štandardoch internej kontroly. Je vitálne pre tieto úrady zabezpečiť, aby každoročné požiadavky vlády boli v súlade so zákonmi a voľnými fondami. Medzi inými dôležitými aspektmi, kontrola menežmentu úradov pokrýva prepojenie medzi vládnymi zámermi a cieľmi úradných aktivít, kapacitu a explicitné línie zodpovednosti vo vnútri úradov, plnenie úloh úradom takým spôsobom, ktorý by maximalizoval výsledok a minimalizoval riziko dôležitých chýb a nesprávností.

Monitorovanie a vyhodnocovanie systémov kontroly riadenia

Vedúci úradu je zodpovedný za monitorovanie a vyhodnocovanie výsledkov kontroly riadenia podľa štandardov uvedených vyššie, ktoré sú porovnateľné s Pravidlami INTOSAI (I, para. 1). Navyiac, RRV ako externý auditor, prevádza audit regulárnosti a výkonnosti. Dôležitosť interného auditu rastie a v súčasnosti dostáva viac zdrojov ako v minulosti. Interné auditné tímy majú za úlohu prispievať ku kvalite kontroly, špeciálne vo väčších úradoch. Vláda rozhodla, že od roku 1995, veľké a dôležité úrady budú povinné vykonávať funkcie interného auditu s určitými vyhradenými charakteristikami (pozri sekciu 3, časť "Upevňovanie interného auditu").

Zdroje, zručnosti a príprava na zavádzanie systémov kontroly riadenia

Na zostavenie a ovládanie efektívneho systému kontroly riadenia je potrebné disponovať profesionálne vyškoleným personálom, ktorý bude schopný využívať teóriu organizácie a vyhodnocovať modelové situácie za týmto účelom. RRV sa zaoberá a pracuje na vývoji programov pre menežerov a personál, na individuálnej aj skupinovej úrovni. Úrady takisto spolupracujú využívaním expertov čo najefektívnejšie. Systémy kontroly riadenia sa stále zameriavajú na finančné otázky, ale situácia sa mení a stále viac sa prihliada na dosiahnuté výsledky.

Väčšia nezávislosť úradov, čo sa týka nakladania s fondami, v kombinácii so širokou decentralizáciou, kladie väčšie požiadavky na ich vlastnú zodpovednosť a profesionálne zručnosti. Zároveň sa od úradov očakáva vyvinutie väčšieho úsilia na dosiahnutie uspokojivých výsledkov. Tieto podmienky majú vplyv na zameranie auditov RRV. V blízkej budúcnosti, výsledky dosiahnuté úradmi budú hlavným zameraním auditov.

2. Externé kontroly nezávislými profesionálnymi auditmi

Auditný mandát RRV

Kolektívne rozhodnutia vlády, kombinované s voľným prístupom verejnosti ku všetkým dokumentom o aktivitách úradov, neutralizujú, na miestach kde sa zapája do práce vláda, riziko spojené s rozhodovaním na tejto úrovni. Naproti tomu a počítajúc s extenzívnou decentralizáciou vlády môžeme hovoriť, že s najväčším rizikom sa uvažuje pri aktivitách centrálnych úradov. Auditný mandát RRV pokrýva vládne úrady a rastúce množstvo vládných spoločností a fundácií. V roku 1994 malo RRV 260 auditorov, t.z. menej ako jeden auditor na tisíc vládných zamestnancov.

RRV je podstatne nezávislá od úradov vo všetkých dôležitých aspektoch, keďže jej audity sú plne financované vládou. Navyiac neexistuje finančné prepojenie medzi RRV a auditovanými úradmi. V tomto aspekte sa RRV odlišuje od súkromných auditných firiem, ktoré majú finančné prepojenie so spoločnosťami, kde vykonávajú audit. Ako autonómna agentúra a nezávislý auditor, RRV vykonáva audity bez zapojenia vlády, na základe všeobecne akceptovaných auditných štandardov a vlastného profesionálneho kódu.

Nezávislosť auditov RRV je rozhodujúca pre dôveru v RRV ako auditnú spoločnosť. Je to takisto dôležitá a nevyhnutná podmienka v medzinárodnom meradle, hlavne vo vzťahu s inými vrchnými auditnými inštitúciami.

Audity RRV zahrňujú pravidelné hodnotenie ročných správ úradov. RRV takisto vypracováva štúdie, ktoré sa zameriavajú na prekážky efektívneho a výkonného užívania zdrojov vo vládnom sektore. Poskytuje parlamentu, vláde a úradom informácie, ktoré im umožňujú robiť také rozhodnutia, ktorá zvyšujú efektívnosť.

V období posledných rokov sa auditná práca RRV môže charakterizovať ako rozsiahla pomoc vláde a auditovaným úradom. Úsilie vyvinuté v tomto smere je oveľa väčšie ako vo všeobecnom poradenstve, ktoré by malo byť poskytované vždy v spojení s auditom. Príčina tejto zmeny zamerania je tá, že audit takisto zahŕňa úlohy podporovania a na základe takto dosiahnutých výsledkov sa vytvárajú vhodné podmienky na zlepšenie operatívosti, kontroly a zúčtovania aktivít centrálnych úradov. RRV vykonáva svoju najdôležitejšiu úlohu - auditovanie, ale takisto poskytuje poradenstvo tam, kde je zrejmé že to bude mať požadovaný efekt (I, para. 80). To si vyžaduje väčšie nároky na auditorov, rešpektujúc ich profesionálne skúsenosti a ich integritu vo výkone ich profesie.

Veľké množstvo úradov má zavedený vlastný systém účtovania. Prechod na nový finančný, na výsledok orientovaný systém kontroly bol jemnejší ako sa očakávalo. Napriek tomu boli zaznamenané nedostatky v systéme kontroly riadenia, ktoré sú popísané ďalej.

Často sa spájajú s faktom, že finančná zodpovednosť bola decentralizovaná alebo že úrad bol zatvorený. Vznikli otázky ako napríklad o verejnom obstarávaní, finančných operáciách, zamestnaní na polovičný pracovný úväzok verejných pracovníkov, atď.

Auditná práca

Konkrétne auditné prípady, ktorým sa dala prioritá sú identifikované analýzou miery rizika. Tomuto procesu sa prikladá veľká dôležitosť, keďže obmedzené auditné zdroje musia byť efektívne využívané. Audit musí vychádzať z dobrej auditnej praxe, čo znamená, že záber auditu musí byť dostatočný a musia sa aplikovať na základe profesionálnych princípov. Kritérium významu operácií a miera rizika a samozrejme skúsenosti audítora, to sú faktory, ktoré ovplyvňujú prístup auditu. RRV stále venuje viac času na zlepšenie metód prístupu auditu.

Každá časť auditu je pozorne plánovaná. Auditný plán špecifikuje najdôležitejšie problémy, ktoré sa majú prešetrovať, potrebná skúsenosti auditného tímu, množstvo požadovaného času, dátum ukončenia auditného šetrenia, náklady a vyhotovenie internej správy a správ pre auditovaný úrad a pre vládu.

Audit je dobre pripravený ešte pred samotnou návštevou v úrade. Cestou sieťového systému elektronického spracovania dát (EDP), má RRV dobrý prístup k aktuálnym stavom účtov úradov. Tieto sú analyzované a sporné transakcie sú poznamenané. Takisto ďalšie dostupné informácie o úrade sú zhromažďované. Porovnávajú sa účty medzi rôznymi oddeleniami na úrade. Pripraví sa zoznam otázok, na ktoré sa hľadá odpoveď počas návštevy. A tak ďalej.

Tento systematický prístup minimalizuje čas strávený na úrade. Návšteva sa využíva na rozhovory a štúdium rôznych dokumentov na verifikáciu alebo odmietnutie, podľa momentálneho stavu účtov a ďalších informácií. Čas sa takisto venuje preskúmvaniu systému kontroly riadenia, špeciálne jeho zavádzanie.

Nakoniec sa vypracuje správa o audite. Základom pri podávaní výslednej správy je to, že musí byť adresovaná najnižšiemu stupňu, aby sa zabezpečilo riešenie. Vláda je informovaná iba vo vážnych prípadoch, ak auditovaný úrad reaguje pomaly, a vo všetkých prípadoch týkajúcich sa princípov a všeobecného záujmu. V súčasnosti si parlament často žiada informácie o RRV audite.

3. Kontrola riadenia v centrálnych úradoch

Následky decentralizácie

V súčasnosti sú aktivity centrálnych úradov vykonávané s určitou dávkou slobodného rozhodovania s ohľadom na financie a objektívy. Podrobná regulácia zdrojov je výnimočná. Objektívy činností centrálnych úradov sú založené na politických objektívoch uložených parlamentom. Pre každú činnosť umožňujú indikátory kontrolu a na základe jej výsledkov pokračovanie v činnosti. Decentralizácia činností centrálnych úradov bola vykonávaná za tým účelom, aby boli úrady výkonnejšie a preniesli rozhodovanie bližšie k samotnému občanovi.

Kontroly prevádzané vo vnútri úradov boli v minulosti vykonávané veľmi zoširoka cestou pred-kontroly špeciálnymi jednotkami, ktoré neboli časťou organizácie (napr. overenie preplatenia účtu, vyplatenie grantov určeným príjemcom, atď.). V súčasnosti sa často kontroly zabudovávajú do organizácie. Decentralizácia zodpovednosti za užívanie rozpočtových zdrojov je napojená na decentralizovaný kontrolný systém. Vedúci jednotky môže schváliť platbu iba v tom prípade, ak je k nej pripojený doporučovací lístok, ak sa platba týka oblasti, za ktorú je jednotka zodpovedná a ak je pod hornou úrovňou určenou nadriadeným pracovníkom. Toto platí pre pred-kontrolný aj pre nasledovný kontrolný proces. Následne, pokračujúce kontroly sú väčšinou vykonávané externým auditom, čo znamená, prešetrovanie nezávislé od organizácie.

Dlhé obdobie bola základným ukazovateľom informácia o účtoch organizácie, čo malo podať pravdivý a spravodlivý obraz o výkone, kde sa ukázali chyby a problémy, ktoré bolo potrebné napraviť. Po rozvoji technológie elektronického procesovania dát a telekomunikácie, kontroly sa rozšírili. V súčasnosti sa kontrola riadenia zaoberá všetkými činnosťami organizácie. Menežment dnes môže neustále monitorovať a analyzovať aktivity, vrátane opravných krokov. Politika decentralizácie, limitované zdroje a zvyšovanie požiadaviek na rast prispievajú k väčším potrebám kontroly riadenia, tak ako to podčiarkuje predslov k Pravidlám INTOSAI.

Generálny riaditeľ, podáva správy príslušnému ministrovi, ktorý má hlavnú zodpovednosť za zabezpečenie intencií parlamentu a vlády v zmysle zákona, za vyčlenené fondy a správne nakladanie s nimi, a za všetky aktivity vykonávané spravodlivým a korektným spôsobom. Na dosiahnutie tohoto je potrebné zabudovať nevyhnutné kontroly do organizačného systému úradu, do pracovnej rutiny ako aj do správania vo vnútri úradu tak, aby sa vykonávala správna administrácia aktív a dodržiavala vhodná kontrola riadenia. Vedúci úradov musia rozumieť štruktúre systémov kontroly riadenia a cieľom, ktoré musia kontroly dosiahnuť (I, para. 3).

Nedostatky

Je potrebné aby vedúci úradov rozšírili kontrolu riadenia na aktivity, za ktoré sú zodpovední, aby splnili stanovené požiadavky, týkajúce sa aktivít, ktoré sú čoraz komplexnejšie. Ako rada tu posluží opakovaný prostriedok RRV externých kontrol úradov a ich správy pre vládu o finančnom a administratívnom stave aktivít centrálnych úradov.

Krátky prehľad o počte problémov, ktoré prinášajú značné riziko v aktivitách úradov a s ktorými sa doteraz neuvažovalo na potrebnom priestore počas kontroly riadenia, je uvedený nižšie. Poskytuje informáciu o súčasných prípadoch kontroly, najmä však finančné a účtovné prípady. Takisto poskytuje reprezentatívny obraz o súčasnom riziku v aktivitách centrálnych úradov. Riziko takého typu, s ktorým sa pracovalo je v podstate vo všetkých dôležitých aspektoch rozšírenia kontroly v súlade so štandardami uloženými Pravidlami INTOSAI (I, para. 4). Je dôležité poznamenať, že mnoho úradov už začalo pracovať na odstránení nedostatkov zlepšovaním kontroly riadenia.

Nakladanie s grantami

Fondy grantov sa musia využiť nato, na čo boli určené. Napríklad, grant na projekt regionálneho rozvoja, za ktorý sú zodpovedné okresné administratívne rady, boli nesprávne pridelené od financovania výdavkov internej administratívy až po krytie vlastných aktivít okresných rád a atď. Kontrolné systémy na poliach technológie, regionálnej politiky a novej energetickej technológie sú nedostatočné. Nie sú schopné preventívne reagovať pri postúpení grantu nekvalifikovanému príjemcovi a zabezpečiť ich náležité využitie. Následne boli zistené nedostatky v kontrole, kedy mimovládna organizácia bola využitá na distribúciu vládnych grantov. Decentralizácia alebo takéto delegovanie zvyšuje ťažkosti pri výstavbe vhodnej kontroly na nakladanie s grantami.

Na základe pozorovaní RRV, vláda požaduje od úradov spätnú platbu grantov, ktoré boli nesprávne pridelené. Toto sa vykonáva redukciou ročných dávok pre štáb a administratívu úradov, ktoré urobili takúto chybu. RRV takisto radí vláde ako zlepšiť direktívy administrácie grantov.

Nakladanie s finančnými transakciami

Decentralizácia často vedie k transferom zodpovedností a autorizáciám pri vedení finančných transakcií na personál, ktorý nie je navyknutý na prácu v tejto oblasti. Zodpovednosť pri nakladaní s likvidnými aktívami, ktoré môžu niekedy narásť do výšky niekoľkých miliónov švédskych korún, sa môže preniesť zo zručného, centrálné lokalizovaného personálu na desať-násobné množstvo ľudí, ktorí sú nedostatočne kvalifikovaní, alebo ktorých kvalifikácia je úplne odlišná od tých, ktorí sú potrební na takúto úlohu. Táto zmena výrazne zvýšila riziko vyplatenia platby nesprávnym príjemcom, zároveň bez formálneho povolenia, alebo na nesprávny a tak možno ešte nevhodnejší účel. To však ale neznamená spochybňovanie decentralizácie, ale pozornosť sa ukladá na potrebu striktnej kontroly riadenia.

RRV obrátil pozornosť na tento problém v auditných správach v rokoch 1993 a 1994, hlavne v prípadoch úradov so štruktúrou, ktorá môže byť prepojená na skupinu, ktorá je sesterským úradom so stovkami regionálnymi a miestnymi podriadenými úradmi. Takisto poznamenal, že úrady zlepšili svoju kontrolu, ale ďalšie opatrenia sú ešte potrebné. RRV pozoruje tento problém, ale už to nie je ten problém, pre ktorý by RRV nabádal vládu, aby zaviedla špeciálne opatrenia.

Konflikt záujmov a obdobné situácie

Zamestnancom úradu sa bežne stáva, že ich úlohy alebo záujmy presahujú ich prácu v úrade. Decentralizácia alebo delegovanie právomocí vytvára väčšie riziko konfliktu záujmov a obdobných situácií. Jednou zo situácií, ktorá môže vzniknúť, je ak je verejný činiteľ, počas výkonu svojej služby, nevhodne ovplyvnený záležitosťami, ktoré vykonáva vo voľnom čase. Toto platí najmä na univerzitách alebo technických inštitútoch, kde zamestnanci majú často druhé zamestnanie. Napríklad, zamestnanci univerzít sú majiteľmi spoločností, ktorých obchodné záležitosti sa spájajú s ich vlastnou univerzitou. Také situácie, ktoré sú sami o sebe otáznе, môžu znamenať, že zamestnanci v mene ich univerzitných zložiek prejavujú náklonnosť v procese verejnej súťaže. Dôvera verejnosti vo verejných činiteľov môže byť otrasená problémami konfliktov záujmov, ak manažment úradu nie je schopný aplikovať pravidlá Administratívneho zákona o konflikte záujmov do systému kontroly riadenia úradu. Konflikt záujmov a zamestnania na polovičný úväzok stále spôsobuje vážne problémy, hlavne na univerzitách.

Pri audite jednej z univerzít v krajine ukončenom v roku 1994, RRV uložil univerzite zmapovať v plnom rozsahu tento problém a zabezpečiť dodržiavanie existujúcich pravidiel. Univerzita poverila špeciálne pracovníka na prešetrenie tohoto problému. Manažment univerzity takisto pripravil nové direktívy, ktoré sa zameriavajú na existujúce pravidlá. Ministerská rada vytvorila špeciálnu skupinu zaoberajúcu sa zamestnaniami tohto druhu, za účelom vytvorenia návrhov prísnejších pravidiel pre vládu na poli vzdelávania. Návrh sa bude zakladať na výsledkoch auditu RRV.

Spolahľivosť systému EDP

Úrady majú tendenciu byť príliš závislé na funkciách procesovania dát a to zväčšuje riziko spoľahlivosti na dáta používané vo finančnom účtovaní. Do dnešného dňa platí, že expertíza spracovania dát úradov je často exkluzívnou záležitosťou špeciálnych jednotiek/funkcií. Požiadavky kladené na tieto jednotky, čo sa týka produkcie a výkonu môžu ovplyvniť kontrolu transakcií a prúd produkcie. Táto situácia sa môže ľahko vyskytnúť ak je zvyšok organizácie neschopný sledovať a určiť, či funkcie spracovania dát boli vykonané s patričnou opatrnosťou a kvalitou. Je tu riziko, že chybná expertíza bez napomenutia úradu a najmä jeho manažmentu, povedie k situácii, kde budú požadované oveľa jednoduchšie funkcie procesovania dát.

Na zabezpečenie posilnenia kontroly riadenia by manažment mal zaviesť neustále vyhodnocovanie systémov, programov a testovacích postupov, s pomocou nezávislých expertov na spracovanie dát.

Rýchle zmeny v legislatíve a regulácii súvisiacej s oblasťou politiky majú za dôsledok požiadavku na rýchle zmeny v rutinných procesoch systémov procesovania dát a mechanickej kontroly systému. Je možné vyhnúť sa problémom cestou zmien rutinných procesov a rôznych testovacích procesov pred započatím operačných postupov. Chyba správneho výkonu môže viesť k podstatnému riziku poruchy a z toho vyplývajúcich problémov napríklad vo výslednej kontrole. Výsledky založené na nesprávnej alebo chybnej informácii môžu viesť k chybným rozhodnutiam. Systémy kontroly riadenia musia zahŕňať kontroly, ktoré by zabezpečovali správnosť informácií, na ktorých sa zakladajú rozhodnutia.

Centrálne vládne investovala do obširného systému procesovania dát pre administratívu vyberania daní sociálneho poisťovacieho systému ako aj do administrácie súkromných alebo vládnych fondov. Prakticky každý úrad používa procesovanie dát ako nástroj pre finančnú administráciu, pokračujúce projekty a na mnoho iných účelov. Súčasne je ale problém to, že príliš veľa zamestnancov má všeobecné právo na vstup do týchto systémov. Denné narábanie s prístupovými kartami spôsobilo problém, že príliš málo pozornosti sa venuje potrebe bezpečnosti. Napríklad, karty sa môžu zabudnúť v terminále. To v nepotrebnéj miere zvyšuje riziko, že informácie z procesovania dát budú využité nesprávnym spôsobom a že informácia sa stratí alebo bude pozmenená. Vo všeobecnosti, bezpečnosť pri vstupe do systémov procesovania dát je v mnohých úradoch vadná.

Jednou z najdôležitejších úloh RRV je prešetrovanie EDP systému úradov. Ako sme hore uviedli, RRV pozoruje nedostatky vo výkone vhodnej kontroly systémov EDP. RRV takisto vyžaduje testovanie EDP systémov pred započatím ich operatívosti, zabezpečenie bezpečnosti rutinného vstupu do EDP systému, atď.

Funkcie EDP systémov je strategickou a komplikovanou záležitosťou, s ktorou sa musí vláda zaoberať. Jednotlivé úrady nie sú schopné krátkodobo, vzhľadom na svoje zdroje, prešetrovať a riešiť všetky problémy s týmto spojené. RRV založil špeciálnu skupinu na posilnenie systémov EDP úradov. Táto skupina spolupracuje a auditormi RRV. Tak môže vláda uplatniť silnejšie pravidlá na poli EDP na základe hĺbkových auditov RRV v tejto oblasti.

Kontrola v spracovaní prípadov, ktoré majú vplyv na viaceré úrady/inštitúcie

Ukázalo sa, že kde sú prípady spracovávané viac ako jedným úradom, je ťažké dodržať dostatočnú kontrolu. Vysvetlenie je možné nájsť v pochybnosti, kde končí zodpovednosť jedného úradu a kde začína zodpovednosť druhého. Situácia môže vyústiť do nešťastných finančných následkov pre centrálnu vládu. Napríklad spoločnosť, ktorá zaplatila veľké poplatky na daň z pridanej hodnoty môže dostať tieto platby späť od daňového úradu aj keď má podližnosti voči iným vládnym úradom. Dobrou kontrolou riadenia spolu s novými legislatívnymi opatreniami sa môžu problémy týkajúce sa nezaplatených dlhov výrazne znížiť.

Je veľmi dôležité vykonať dobrú kontrolu pri uzatváraní alebo pri zmene štruktúry centrálnych úradov. Keďže toto je výnimočná situácia, existuje tu riziko, že úrad nebude mať zvyčajné záznamy pri predaji aktív. V jednom prípade predajom aktív bola poverená nákupná kancelária úradu. Transformácia z nákupcu na menej skúseného predajcu vytvorila situáciu, že transakcie predaja boli vystavené vážnemu obchodnému riziku. Na dôvažok chybné účtovanie malo za následok chyby pri účtovaní získaných príjmov.

Na základe pozorovaní RRV vláda v súčasnosti podmieňuje v prípadoch splatnosti platieb firiem, napríklad platieb DPH na dovážaný tovar, aby Švédsky colný úrad takýto prípad urýchlene postúpil úradom vyberajúcim dane. Iba tieto úrady sú schopné objasniť rôzne platby medzi vládnymi úradmi a súkromnými firmami. Vláda vykázala značný zisk povolením daňovým úradom vstúpiť do procesu predčasne a odčítať to, čo je spoločnosť dlžná, od požadovanej sumy za navrátenie platby dane.

Obstarávanie

Nedostatky v systéme úradov pri obstarávaní tovarov a služieb spôsobujú vážny problém. Navyše, vážnosť problémov pri obstarávaní je viacero. Vyvinulo sa veľké úsilie na zlepšenie procesu, napriek tomu ťažkosť je stále veľá. Sekcia 4 podáva podrobnú správu o procese obstarávania a založení relevantného systému kontroly riadenia. Podčiarkuje takisto hlavné nedostatky v procese obstarávania. Rôzne kontrolné procesy sú takisto v súlade so štandardami Pravidiel INTOSAI (I, para. 4).

Švédsko v poslednom čase zaviedlo prísnejšie a obsiahlejšie pravidlá verejného obstarávania, ktoré korešpondujú s tými, ktoré sú platné v EÚ. Prísnejšie sankcie znamenajú, okrem iného aj to, že obstarávajúci úrad môže byť prinútený obnoviť obstarávací proces alebo zaplatiť spôsobené škody nesprávnemu ponúkatelovi. Nové podmienky zvýšili požiadavky na menežment úradov a takisto aj na RRV na anulovanie obstarávania, ktorého proces nie je v súlade s pravidlami.

Upevňovanie interného auditu

Problémy hore opísané boli oznámené regulárnym spôsobom auditovaným úradom. Niektoré z nich zaujali vhodné stanovisko. Na druhej strane, RRV sa zaoberá podobnými problémami niekoľko rokov. To viedlo v roku 1994 vládu k tomu, aby poverila RRV prešetrením potrebných opatrení na zlepšenie kontroly riadenia vo vládných úradoch. Bol som zodpovedný za prešetrovanie, ktoré sa konalo od mája do decembra 1994. Výsledkom štúdie je vládne nariadenie, ktoré požaduje po väčších úradoch a skupinách úradov zaviesť funkcie interného auditu, ktoré budú splňať určené požiadavky (I, paragrafy 74, 78, 84 a 85).

To zahŕňa:

- interný audit hodnotí vykonané kontroly systémov úradov, ich rutinných praktík a ich organizácie, ako plnia povinnosti v oblasti účtovania,
- rady úradov, v niektorých prípadoch generálny riaditeľ úradu, musia schváliť ročný auditný plán,
- plán musí byť založený na analýze, vykonanej interným auditom, tých činností kde je najväčšie nebezpečenstvo podstatných nedostatkov
- k schváleniu plánu môže dôjsť až po konzultáciách s RRV,
- interný audit sa musí vykonávať v súlade so všeobecne akceptovanými odbornými štandardami,
- interní audítori musia podávať správy z ich pozorovaní rade úradu, alebo jeho generálnemu riaditeľovi.

Vládne nariadenia prinúti úrady pracovať s viacerými kontrolami a väčšou bezpečnosťou. Regulácia v žiadnom prípade nenahrádza kontrolu riadenia v úrade.

4. Aspekty kontroly riadenia na poli obstarávania

RRV verí, že skúsenosti Švédska, špeciálne na poli obstarávania, môžu byť aplikované v iných krajinách, napriek diferenciam v legislatíve a iným reguláciám. RRV sa sústredilo hlavne na poradenstvo pri obstarávaní. Táto oblasť ilustruje zvýšenú závislosť úradov na komplexnom technologickom prostredí. Toto prostredie musí byť riadené a využívané čo najlepším spôsobom, medzi inými aj odborným obstarávaním špeciálnych služieb, ktoré môžu byť potrebné z času na čas pre činnosť úradov. V každom prípade, proces obstarávania a problémy s tým spojené, platia rovnako v prípade tovarov i služieb, i keď skúsenosti ukazujú, že pre vládne úrady je zložitejšie administrovať obstarávanie služieb.

Ako externý audítor, RRV má významnú úlohu v pokračujúcich kontrolách vládných činností. Ako aj príklady dokazujú, je veľmi dôležité pre každý úrad brať vážne pokračujúce kontroly ako časť ich kontroly riadenia.

Obstarávanie v číslach

Na konci 80. rokov výsledná suma procesu obstarávania centrálnych úradov, vládnych korporácií a verejných spoločností bola odhadovaná na 100 miliárd Švédskych korún, čo znamená viac ako 50% spotreby a investícií v tomto sektore.

Vláda uložila všeobecné požiadavky na úrady čo sa týka efektívnosti vzhľadom na náklady, čo je vážnou otázkou pri obstarávaní tovarov alebo služieb. Dôraz pri obstarávaní má svoj základ, medzi iným, v domácich i medzinárodných skúsenostiach s diskrimináciou pri procese obstarávania. Odhady vypracované Radou Európy ukazujú, že ako dôsledok ochranných opatrení, občania členských štátov zaplatili navyše okolo 40 mld. ECU ročne na verejnom obstarávaní vo svojich krajinách. V štúdiu vypracovanej vládou na začiatku 90. rokov vo Švédsku sa uvádza potenciál pre zvýšenie výkonnosti - odhadovaný medzi 10 - 50 percentami - realizovateľný zvýšením konkurencie pri obstarávaní.

Konkurencia je vyjadrenie aplikácií komerčných princípov a hrá významnú úlohu v činnosti vlády. Vo všetkých finančných záležitostiach sa musí postupovať v rámci platných pravidiel Zákona o verejnom obstarávaní, založených na obchodných princípoch a bez zbytočného zdržiavania.

Správanie na trhu obstarávania

Trh ponúka stále komplexnejšie tovary a služby. To, naopak, zvyšuje požiadavky na kvalifikáciu nákupcov pre vládne úrady. Dodávateľ ponúka balík tovarov a služieb, ako napríklad vzdelávanie a prípravu s kombináciou počítačov a ich inštaláciou. Okruh služieb ponúkaný poradcami úradov, reklamnými agentúrami, účtovníckymi firmami a inými stále rastie. Kvalita služieb je takisto rôzna. Situácia vytvorila trend nákladov, ktoré je ťažké sledovať a analyzovať.

Komplexnosť tovarov a služieb núti úrady venovať veľké úsilie pri sledovaní a analyzovaní ponuky na trhu, ktorí dodávatelia sú na trhu, skúmanie, akú časť práce môže úrad vykonať sám a výber medzi alternatívami. Ponuky dodávateľov musia byť podrobené nie len konkurencii ale aj kritickému hodnoteniu. Zároveň je dôležité si uvedomiť výsledný efekt spolupráce medzi klientom a dodávateľom. Integrovaná spolupráca medzi klientmi a dodávateľmi je často preferovanejšia pre rozvoj expertízy, ktorý produkt by mal byť použitý. Za ďalšie, decentralizované aktivity úradov zvyšujú požiadavky na menežment na sprísnenie dohľadu nad obstarávaním.

Významným elementom v kontrole riadenia úradov je zabezpečenie spoľahlivého procesu obstarávania. To znamená, že každý úrad by mal poradiť a informovať svojich menežerov a ďalších zodpovedných za obstarávanie, ako by komerčné obstarávanie malo prebiehať. Podat' informácie, ktoré by vyjasňovali význam opatrení Zákona o verejnom obstarávaní a dávali by konkrétnu formu špecifickým pravidlám, ktoré musia byť aplikované v procese obstarávania. Menežment úradov musí zároveň zabezpečiť uplatnenie tohoto zákona.

Podrobná metóda obstarávania poradenských služieb

Časť 1 popisuje verejné obstarávanie a jeho rôzne fázy z perspektívy kontroly, s pomocou príkladu využitia poradcov úradov pre svoju činnosť. Je dôležité poznamenať, že úrady by mali využívať poradcov hlavne ako špeciálne zdroje alebo na vyriešenie dočasných problémov kapacity.

Vybraný príklad môže byť videný aj ako protipól rastu proporcií služieb v celkovom procese obstarávania vo Švédsku, ktorý v súčasnosti pozostáva z viac ako 50%, a ako príklad relatívnych ťažkostí pri kontrole riadenia v procese obstarávania poradenských služieb.

Kontrola riadenia zahŕňa všeobecné kontroly obstarávania a špecifické kontroly so vzťahom na rôzne časti reťazca obstarávania od identifikácie potreby napredovania a vyhodnotenia poradenských vstupov, ako aj superrevíziu takejto kontroly. Opísaný program kontroly nepokrýva všetky aspekty, ale je založený na faktoroch, ktoré sa po čase ukázali ako najdôležitejšie a na ktorých by mala byť vykonaná kontrola obstarávania poradenských služieb.

Skúsenosti úradov v procesoch obstarávania sú opísané nižšie. Audítori RRV začínajú audit uvážením otázok obstarávania v kontexte celkového kontrolného systému úradov. Záleží na podmienkach v každom individuálnom prípade, RRV sa rozhodne pre prešetrovanie superrevízie úradu nad kontrolnou činnosťou, jej vzťah ku všeobecnej kontrole, alebo ako úrad kontroluje určité sekcie obstarávacieho reťazca. Program je v plnom súlade so štandardami Pravidiel INTOSAI (I, para. 4).

Časť 1. Kontrola riadenia a obstarávanie poradcov

Nasledovné kontroly musia byť vykonávané pod dohľadom kvalifikovaného personálu, ktorý má dôveru menežmentu úradu.

Všeobecné kontroly

Plány, rozpočty, atď.

Dva hlavné inštrumenty obstarávania sú plánovacie a rozpočtové procesy. Využitím ročného rozpočtového rámca prác sú zdroje určené pre rozličné jednotky v úradoch na mzdy a nákup tovarov a služieb. Zdroje musia byť rozložené medzi jednotkami s ohľadom na efektívne využitie pri výkone činností úradu. Samotné jednotky musia byť schopné ovplyvniť ako budú využívať im určené zdroje. Obstarávanie musí byť efektívne vzhľadom na náklady.

Určité obmedzenia sú potrebné pri využívaní zdrojov jednotkami na obstarávanie a musia byť začlenené do plánov, rozpočtov a ďalších rozhodujúcich dokumentov. Plán úradu, ktorý určuje pokiaľ si vie zabezpečiť službu sám, alebo kde využiť externých kontraktorov musí byť dodržiavaný a kontrakty podpísané vedúcim jednotky v mene úradu nesmú prekročiť špecifikovanú hornú hranicu sumy. Právo na určenie týchto limitov bolo delegované úradom vládou vo svojich inštrukciách. Za sumu nad hornou hranicou preberá zodpovednosť priamy nadriadený vedúceho jednotky. Takisto existujú horné hranice pre jednotky i v prípadoch jednoduchšieho alebo menej formálnejšieho obstarávania. Úrady musia využívať hromadné nákupné zmluvy. Počítače a ďalšie špeciálnejšie zariadenia na spracovanie dát musia úrady obstarávať centrálné, aby sa vyhli operačným nezrovnalostiam a problémom pri zavádzaní počítačov a podporných systémov pri výkone činnosti.

Jedným zo základných pravidiel je, že za viacero kľúčových funkcií v procese obstarávania nesmie byť zodpovedná iba jedna osoba (I, para. 4). Písanie ponukových dokumentov, otváranie ponúk, vyhodnocovanie ponúk, kontrakty, platby a účtovanie sú kľúčové funkcie. Navyiac, rozličné časti obstarávacieho procesu by mali byť zvažované počas celého roku.

Kontrola a vyhodnocovanie vstupov poradcov

Poradca, ktorý bol najatý úradom by nemal vykonávať úlohu úplne samostatne. Úrad musí vyčleniť zdroje na kontrolné účely, aby zabezpečil uspokojivé výsledky poradcovej práce. Nasledovanie a vyhodnocovanie poradcu by sa malo koncentrovať na najdôležitejšie aspekty každého konzultovaného prípadu. Musí sa dodržiavať agenda o všetkých využitých poradcoch. Agenda musí obsahovať poradcovo meno, zámer úlohy, skutočné vyplnenie úlohy v porovnaní s periódou, na ktorú bol poradca kontraktovaný, vyhodnotenie výsledkov a hodinovú mzdu za poradcove služby. Vyhodnotenie vstupov poradcov je dôležitým počítačným bodom pre úrady pri plánovaní pokračujúcich aktivít.

Kvalifikácia a skúsenosti

Menežment úradov je zodpovedný za zabezpečenie prístupu k vhodne skúsenému a kvalifikovanému personálu (I, paragrafy 28-31). Časťou tejto úlohy menežmentu je motivácia personálu. Systém kontroly riadenia musí zabezpečiť že dostupné skúsenosti a kvalifikácie korešpondujú s momentálnymi požiadavkami. To by malo zároveň hrať aktívnu úlohu pri rozvoji aktivít a ich efektívnejšieho zabezpečenia. V oblasti obstarávania je v súčasnosti zdroj skúseností a zručností dôležitou otázkou pre mnoho úradov, vzhľadom na Zákon o verejnom obstarávaní v platnosti od roku 1995, a tak musí byť zavedený samozrejme odborným spôsobom. Zákon o verejnom obstarávaní je oveľa viac detailnejší ako pravidlá v minulosti. Zahrňuje sankcie pri nesprávnom obstarávaní. Tieto nové podmienky znamenajú väčšie zmeny v procesoch obstarávania, vrátane väčšej potreby kontroly.

Systém kontroly riadenia, medzi iným, musí vyjasniť ako má byť stratégia menežmentu úradu pri zabezpečovaní personálu s vhodnou odbornosťou a skúsenosťami rozdelená medzi menežérov zodpovedných za doplňovanie personálu a rozvoj spolu so vzdelávaním a prípravou. Rozvoj odbornosti sa dá dosiahnuť cestou profesionálnej inštruktáže o výkone služieb, nových úloh, a výmenou programov medzi úradmi s podobným zameraním. Možnosť využitia zlepšenej odbornosti je merítkom, že odbornosť je vysoko hodnotená.

Časť 1. Kontrola riadenia a obstarávanie poradcov (pokr.)

Špecifické kontroly rôznych častí obstarávacieho procesu

Rozhodnutie o obstarávaní

Pred tým ako sa dospeje k rozhodnutiu alternatívy nákupu externých poradenských služieb musia byť pozorne preskúmané. Napr. je možné vyriešiť problém premiestnením vnútorných zdrojov alebo by mal byť zamestnaný nový personál? Úrad by mal začať na pozícii, že zvyčajne je nákladné spoľahnúť sa na poradcov ako na prostriedok upevnenia existujúcich zdrojov. Úrad musí venovať čas na kontrolu poradcovho vstupu. V opačnom prípade má poradca malé šance splniť úlohu správnym spôsobom.

Výber formy nákupu

Pri nákupe poradenských služieb je často ťažké pre úrad opísať jasne a úplne potrebné služby predajcovi. To zvyšuje potrebu viesť objednávací proces formálne regulovanou a zdokumentovanou formou a s podporou prejednávania s predajcom. Ak sa jedná o malé množstvá peňazí, v situáciách kde sa vyžaduje rýchle rozhodnutie alebo kde treba uvažovať s inými dôležitými podmienkami, nákup by mal byť prevedený podľa zjednodušenej formy špecifikovanej Zákomom o verejnom obstarávaní.

Dokumentácia pre predajcov vo vzťahu ku nakupovaným službám

Dokumentácia musí byť jasná a čo najkompletnejšia. Musí špecifikovať záber úlohy a indikovať aplikovateľné komerčné a administratívne podmienky. Kde je zložitá formulovať jasný a kompletný opis úlohy, úrad by mal prevádzať nákup vo viacerých etapách.

Pozvanie predajcov

Nakupujúci úrad musí využiť konkurenčné možnosti, ktoré existujú pre tovary a služby, ktoré sú objektom obstarávacieho procesu. Predajcovia musia byť vyberaní objektívne. Je nutné pozvať čo najväčší počet predajcov od dodávateľov, podľa podstaty úlohy a ponuky na trhu.

Hodnotenie predajcov, predajci a výber poradcu

Hodnotenie sa zakladá na dokumentoch predajcu, ponúk od poradcov a podmienok, ktoré by mohli vyplynúť počas jednania s predajcami. Selektívny proces musí brať ohľad na cenu a iné platné kritéria, ktoré musia vyústiť do najlepšieho výsledku. Toto rozhodnutie takisto počíta s postojom ku rôznym poradcom zahrnutým do procesu. Pred akceptovaním predajcu, sa musí úrad ubezpečiť, že predajca je serióznym. To znamená preskúmanie predajcových možností vykonávať obchodnú činnosť, zabezpečiť zaplatenie daňových poplatkov, atď. Príčiny výberu sa musia zahrnúť do predajcovho záznamu alebo iného podobného dokumentu.

Zmluva a zmluvné podmienky

Podmienky kontraktu musia regulovať významné body medzi úradom a poradenskou spoločnosťou pribranou na vyplnenie úlohy. To minimalizuje nedorozumenia, čo bolo vlastne predmetom kontraktu. Zameranie a podmienky kontraktu na poradenskú činnosť nesmú byť ani inak v rozpore s dokumentmi predajcu a vyhodnotením, ktoré prebehlo.

Správa zákazníkov

Podmienky podávania čiastkových a záverečných správ, ústne alebo písomne, musia byť špecifikované v kontrakte.

Časť 1. Kontrola riadenia a obstarávanie poradcov (pokr.)

Platby

Platby poradcovi musia byť prevedené po odovzdaní výslednej správy, ak sa nedohodli zmluvne iné podmienky. Pracovník úradu autorizovaný na tento prípad musí schváliť platby, ale iba za zmluvne dohodnutú prácu, ktorá bola kompletná a akceptovaná. Platby sa môžu schváliť iba ak sú v súlade s faktúrami, ktoré sú opečiatkované v deň príjmu a boli autorizované iným pracovníkom (I, para. 4). Ak sú platby relatívne veľké, môže sa vyžadovať dvojité autorizácia.

Účtovanie

Obstarávací proces musí byť riadne zúčtovaný v súlade so všeobecnými pravidlami účtovania. Inými slovami, účtovanie musí byť priebežné, kompletne, presné, overiteľné a musí odpovedať svojmu účelu (I, para. 4).

Vážnejšie slabosti procesu obstarávania poradcov

Úrady pri vypracovávaní plánov a rozpočtov prikladajú málo pozornosti otázkam efektívnosti vzhľadom na náklady využívania poradcov i iných druhov obstarávania. Pre mnoho úradov je využitie poradcov neplánovaný a *ad hoc* fenomén, a tak sa minie veľká časť prostriedkov na tieto služby. Skúsenosti z minulosti získané z individuálnych prípadov obstarávania poradcov hovoria o minimálnej námahe vynaloženej zavedením opakovacích systémov a rutín pri obstarávaní.

Pre platby a účtovanie je dobre založený proces regulovaných a detailných finančných kontrol. Napriek tomu, analýzy finančných informácií o účtoch nám môžu poskytnúť príklady vážnych odchýlok od očakávaných výsledkov. To môže byť znakom niekedy otázných podmienok, ktoré by mali motivovať upevnenie kontroly riadenia. Z času na čas sa objavia nevhodné alebo rodinné zväzky medzi osobou zodpovednou za prijatie a prijatým konzultantom, cenné dary alebo zvýhodnenia poskytnuté nákupcovi, a takisto dôkazy o prílepšovaní alebo diskrimináciu niektorých spoločností v určitých oblastiach. Dôležitou úlohou kontroly riadenia je pracovať proti takýmto i iným typom korupcie.

Ďalšou úlohou systémov kontroly riadenia je zaviesť poriadok v dokumentácii úradov. Kde má dokumentácia vážne nedostatky, vyhľadávanie informácií je oveľa ťažšie. Obzvlášť vážna je situácia, kedy je starý Zákon o verejnom obstarávaní nahradzovaný novým zákonom zakladajúcim sa na v niečom odlišnej regulácii EÚ ohľadom verejného obstarávania. Porušenia regulácií musia byť odhalené a odstránené. Ak na to nový zákon nestačí, súdy musia vydať príkaz na zastavenie obstarávacieho procesu alebo nariadiť nakupujúcemu úrady zaplatiť spôsobené škody.

Systémy kontroly riadenia nezabezpečujú odbornosť, ktorá je v súčasnosti potrebná na poli obstarávania. Vzdelávanie a príprava na nový systém regulácií sú nedostatočné. Tieto programy boli zavedené dosť neskoro, z pohľadu na moment kedy bol zavedený nový Zákon.

Ako externý auditor, RRV očakáva od kontroly riadenia, vo forme pokračujúcej kontroly, že bude prevádzaná systematickým a analytickým spôsobom (I, para. 76 a 77). Dnes nestačí ani toto. Je dôležité, napríklad, začať od dobre založenej hypotézy o riziku začleneného do obstarávacích činností. Hypotézu by mali byť testované porovnávaním a vyhodnocovaním procesov v relevantných fázach obstarávacieho procesu. Tento typ pokračujúcej kontroly je ilustrovaný v nasledujúcej sekcii.

Pokračujúce kontroly pri využívaní poradcov

Po prvé by mali byť identifikované vysoko-rizikové jednotky úradu. Tieto oddelenia môžu byť identifikované podľa troch rôznych kategórií: nákupný profil, zraniteľnosť pri nákupe a organizácia.

- *Nákupný profil*: nákupy za väčšie sumy, dlhotrvajúci vzťah s dodávateľom, strategicky dôležité nákupy a nákupy, s ktorými zo skúseností bývajú problémy.

- *Zraniteľnosť pri nákupe*: faktúry, ktoré je ťažké skontrolovať, veľké množstvá faktúr, mnoho druhov rôznych nákladov, odchýlky modelových príkladov pri faktúrovaní, presúvanie zodpovednosti, špecializované činnosti a transfery účtovania.

- *Organizácia*: Činnosť je vysoko závislá na službách procesovania nákupných dát, podstata činnosti zamestnávajúca nákladných poradcov v spojení s vlastným personálom, zlyhanie všeobecnej odbornosti finančnej a administratívnej, zavedenie zmien do finančného systému čo spôsobilo problémy, reorganizácia, rotácia manažérov, neobsadené vedúce miesta alebo zmeny v úrade vytvorili nové podmienky pre činnosť.

Za druhé, je to relevantná hypotéza o vysoko rizikových oddeleniach, napríklad, či sú strategické nákupy vedené v súlade s aplikovaným plánom činnosti, či komerčné zváženie má rozhodujúcu dôležitosť, hlavne v prípadoch väčších nákupov, či sú finančné kontroly akceptovateľnej kvality a obstarávanie je správne zúčtované.

Za tretie, je testovanie opýtaných otázok. Zavedenie týchto testov úradom pomáha zväžiť, či obstarávací proces pozostáva z nasledovných desiatich krokov:

- dokumenty predajcu,
- pozvanie predajcu,
- vyhodnotenie/rokovanie,
- daňová kontrola,
- zmluva/objednávka,
- kontrola dodávok,
- spracovanie faktúr,
- platba,
- účtovanie,
- správa, atď.

Za štvrté je to preklad pozorovaní pokračujúcich kontrol na opatrenia vedúce k uspokojivým štandardom obstarávania.

Záver

Po mnoho rokov, RRV vyjadroval pripomienky týkajúce sa ťažkosti úradov pri plnení požiadaviek týkajúcich sa aplikácie komerčných princípov a aplikácie princípov konkurencie a objektivity v procese obstarávania v centrálnych úradoch. Je tu ešte stále veľa miesta na zlepšovanie na poli verejného obstarávania ešte stále je potrebné zaviesť odbornejší prístup kontroly riadenia v zainteresovaných úradoch.

KONTROLA RIADENIA: PERSPEKTÍVA VYŠŠÍCH ÚRADNÍKOV

napísal

G. M. Kirby³

Zhrnutie

Tento príspevok poukazuje na skúsenosti vyššieho úradníka pri výkone dvoch rôznych funkcií vo dvoch rozdielnych organizáciách, ktoré sú považované vonkajšími autoritami, stojace mimo kontroly. Použitím príkladov sa ukáže ako je možné vytvoriť prostredie, kde kontrola hrá pozitívnu úlohu, ako identifikovať faktory, ktoré povolia primeranému kontrolnému prostrediu existovať, ako aj definície nariadení a korektúry prístupov k administratívnej činnosti alebo k operačnému programu.

Korektúra nedostatkov kontroly si môže vyžadovať značné zdroje a úsilie od časti menežmentu, ale návratnosť takejto investície je vysoká, čo sa týka výkonnosti programov, zlepšenie rozhodovacieho procesu, efektívnosti využívania zdrojov, dôvery verejnosti v organizáciu a sebavedomia jej zamestnancov.

Niektoré kontroly riadenia sú administratívneho charakteru a týkajú sa prípadov ako je ochrana a nakladanie so zdrojmi personálu, informácií a kapitálových aktív, finančných alebo naturálnych. Iné sú vo svojej podstate operatívnejšie a sú asociované s programovou činnosťou, požiadavkami na tovary a služby. Pretože podstata organizácií je rôzna, aj ich kontrola riadenia si vyžaduje rôzne potreby, ako nám ukáže príklad dvoch organizácií.

Je zodpovednosťou väčšiny vyšších menežérov definovať informácie, ktoré potrebujú pri kontrole operácií spoločnosti a aby sa sami uistili, že systémy kontroly riadenia sú účinné. Zabezpečenie je zvyčajne poskytnuté efektívnym interným auditom organizácie a adekvátnym systémom prehľadov menežmentu. Opäť aj tu budú uvedené príklady, ako sa to dá dosiahnuť.

Menežment môže byť výzvou ale aj zábavou. Zaujímajúc vyššie postavenie v organizácii, ktorá je pyšná na spôsoby ako vykonáva svoju činnosť, organizácia o ktorej je verejnosť presvedčená že je efektívna a kde sa využitie zdrojov vždy opatrne balansuje s dosiahnutými výsledkami, poskytuje veľkú satisfakciu.

³ Autor je prezidentom Korporácie pre ekonomický rozvoj Ottawa-Carleton, súkromnej spoločnosti zodpovednej za plánovanie a zavádzanie ekonomických rozvojových plánov vo štvrtej najväčšej metropolitnej oblasti v Kanade. Jeho predchádzajúce pôsobenia zahŕňajú 12 postov vo vládnych inštitúciách, vo dvoch súkromných spoločnostiach a dvoch medzinárodných organizáciách, ako aj prácu súkromného poradcu.

1. Úvod

Tento príspevok hodnotí kontrolu riadenia z perspektívy vyššieho riadiaceho pracovníka. Dva príklady autorovej osobnej skúsenosti poukazujú na príčiny potreby kontroly najvrchnejších riadiacich pracovníkov. Sú to skúsenosti a organizácie pre medzinárodnú pomoc a vrchného operačného funkcionára agentúry vlastniacej reálne aktíva.

Aj keď záber dokumentov tejto publikácie je na potrebu systémov kontroly riadenia vo vláde, také isté potreby a tie isté princípy platia pre korporácie patriace štátu a pre súkromný sektor. Z definície vyplýva, že menežment si vyžaduje monitorovaciu činnosť a analýzu výsledkov a ich uplatňovanie späť do operácií na udržanie kroku a plnenie požiadaviek uspokojivých administratívnych praktík, ako to doporučujú *Pravidlá štandardov pre internú kontrolu INTOSAI* (I, para. 72).

2. Informácie riadenia a kontrola riadenia

V dobre fungujúcej organizácii, vrchní výkonní pracovníci si môžu byť istí, že postupy a procesy potrebné na zabezpečenie základného menežmentu zdrojov organizácie - financie, personál, materiál, reálne aktíva a informácie - sú zavedené a sú efektívne. Proces kontroly zdrojov začleňuje interný audit a podklady menežmentu, ktoré poskytujú správy, ktoré alebo ubezpečujú výkonných úradníkov, že všetko beží v poriadku alebo ak nie, tak im povoľuje zaujať opravné stanoviská. Výkonní pracovníci sa tak môžu koncentrovať na strategické a operatívne plánovanie a na zavádzanie operácií.

Menežment operácií si vyžaduje informácie z vnútra i zvonka organizácie. Niektoré z týchto informácií sa týkajú využívania zdrojov a niektoré sa týkajú prípadov ako je napríklad poskytovanie tovarov alebo služieb alebo zmeny v potrebách ich "zákazníkov". Informácie menežmentu sú integrálnou časťou kontroly menežmentu, ale nie všetky kontroly si vyžadujú poskytovanie informácií na to aby boli výkonné.

V niektorých organizáciách, postupy riadenia zdrojov a ich procesy sú neefektívne, a zdroje sú ohrozené, alebo sú znehodnotené, nesprávne použité alebo ukradnuté. Takéto prípady si vyžadujú veľkú dávku úsilia vrchných výkonných i iných pracovníkov na opravu týchto nedostatkov, a to odsáva energiu a pozornosť, ktorá sa mohla zamerať na operácie. Potenciálny zisk z úsilia o efektívne využívanie zdrojov je znakom úsilia o nápravu, ktoré sa vyplatilo.

3. Potreby kontroly vyšších výkonných pracovníkov

Aj keď všetky systémy kontroly riadenia budú mať spoločné prvky, ako sú finančné, personálne a inventárne kontroly, každá spoločnosť má charakteristiky, ktoré sú jedinečné čo do úloh, času, operačného prostredia a priorít. Práve táto jedinečnosť určuje niektoré z potrieb kontroly vyšších výkonných pracovníkov. Či už títo pracovníci operujú v súkromnom alebo verejnom sektore, ciele ich organizácie a ich plány na dosiahnutie týchto cieľov reflektujú prostredie v ktorom operujú, priority ktoré boli ustanovené a zdrojov, ktoré majú k dispozícii. Naviac, riaditeľ týchto výkonných pracovníkov poskytuje direktívy pre všetkých ostatných menežérov v spoločnosti. Na poskytovanie direktív, musí mať tento riaditeľ pravdivé, načasované informácie týkajúce sa nie len finančných alebo iných štandardných indikátorov záujmu všetkých menežérov, ale takisto aj informácie o faktoroch, ktoré sú kľúčové pre dobrý chod spoločnosti v danom čase (I, para. 32).

Napríklad, prezident uhoľnej bane, štátny tajomník ministerstva poľnohospodárstva, výkonný riaditeľ vesmírnej spoločnosti a riaditeľ veľkého obchodu, všetci riadia operácie spoločnosti, ale základná informácia ktorú potrebujú k riadeniu je rozdielna, z dôvodu špecifického charakteru ich spoločnosti, a za ďalšie, táto sa z času na čas mení.

Zakiaľ čo pre maloobchod by táto informácia zahŕňala dáta o predaji, skladových zásobách, atď., pre štátneho tajomníka to budú parlamentné otázky, štatút dokumentov pripravujúcich nariadenia a kľúčové operatívne informácie o prioritných oblastiach ako je zavedenie špeciálneho poľnohospodárskeho vedľajšieho programu.

Hlavnú úlohu pre väčšinu vrchných výkonných pracovníkov hrajú potreby a ich meniaci sa charakter, čo si vyžaduje nevyhnutnosť budovania systému kontroly riadenia od vrchu opakujúcim sa spôsobom. Súčasné a pravdepodobne i budúce potreby väčšiny vrchných výkonných pracovníkov musia byť identifikované, musí byť rozvinutý systém pochopenia prostriedkov zhromažďovania potrebných informácií. Tento proces, spolu s inými potrebnými pre iné kontrolné procesy musí byť integrovaný a poskytnutý väčšine vrchných manažérov na užívanie. Nakoniec musí byť zabezpečený proces, ktorý premení rozhodnutia vrchného manažmentu na činy.

Takisto z technických príčin je potrebné identifikovať potreby vrchných výkonných pracovníkov už v počiatočných procesoch zavádzania kontroly a informačných systémov. Moderné počítačové systémy sú veľmi schopné, môžu manipulovať a prezentovať mnoho rôznych informácií z totožných dát. Ale tieto systémy závisia na presnej definícii dát a ich kódovania v databáze. Po založení kódovacieho bloku, je často veľmi zložitá pridávať nové termíny a nové druhy informácií do systému.

Požiadavky na vrchných výkonných pracovníkov sú často tak náročné, že nemajú čas monitorovať ani najzákladnejšie prvky systému kontroly riadenia. Často "riadia bez výhrad", t.z. že nechávajú iným monitorovanie a kontrolu rutinných operácií a administráciu spoločnosti a zapoja sa do takýchto činností iba ak je to potrebné. Čo sa považuje za "potrebné", to závisí od jednotlivca - niektorí si želajú byť oboznámení s objavením sa problémov a odchýlok od plánu skôr ako druhý.

Väčšina vrchných výkonných pracovníkov sa vyjadruje veľmi špecificky o informáciách, ktorá mu musia byť poskytované na zváženie. Tieto požiadavky sa môžu meniť, keďže sa týkajú oblasti zraniteľnosti spoločnosti v určitom čase alebo podľa priorit dňa.

Systémy kontroly riadenia uložené dvoma rôznymi manažermi pre rovnakú činnosť môžu byť veľmi rozdielne, ale oba môžu byť veľmi efektívne. Štýly manažmentu nemusia byť rovnaké - iba princípy. Veľmi jasne je to podčiarknuté v Pravidlách INTOSAI.

4. Prípady: Kanadská agentúra pre medzinárodný rozvoj

Kanadská agentúra pre medzinárodný rozvoj (CIDA) je hlavným orgánom Kanadskej vlády pre plánovanie a doručovanie zahraničnej pomoci. Keď som ja nastúpil do agentúry v roku 1982, bola aktívna v asi 80. krajinách, mala predstaviteľov v riaditeľských radách vo všetkých regionálnych rozvojových bankách, podporovala okolo 15 multilaterálnych rozvojových agentúr a okolo 400 mimovládnych organizácií, ako je CARE, Červený kríž, Svetové univerzitné služby Kanady. V tom čase bol rozpočet CIDA okolo 2.4 mld CAD ročne. Zamestnávala okolo 1200 zamestnancov v Ottawe a 400 v zámorí. Program agentúry bol rozdelený do štyroch častí:

- bilaterálny program, s rozpočtom okolo 1.2 mld CAD a 1200 aktívnych projektov v 60 krajinách,
- multilaterálny program, s celkovým rozpočtom okolo 800 mil. CAD, s pohotovostným plánom s 20 mil CAD, príspevky do asi 15 multilaterálnych pomocných agentúr s 250 mil. CAD a do bánk pre medzinárodný rozvoj s 350 mil. CAD, program potravinovej pomoci so 120 mil. CAD a ďalšie minoritné programy so zvyškom rozpočtu.
- špeciálne programy, s rozpočtom okolo 120 mil. CAD, ktoré podporovali asi 400 malých a veľkých mimovládnych organizácií, ktoré sa zaoberajú propagáciou spolupráce a obchodu medzi Kanadou a obchodom tretieho sveta, a ktoré bežne riadili všetky pomocné aktivity, ktoré sa nedali vtesnať do druhých dvoch programov,
- administratívny program, s rozpočtom okolo 150 mil. CAD na pokrytie plátov a poistení zamestnancov a zvyšku administratívnych nákladov spojených s prevádzaním programov pomoci.

Bol som vice-prezidentom a kontrolórom CIDA od roku 1982 do 1986. Bol som vedúci finančný a informačný pracovník s personálom 245 osôb a tak isto som mal zodpovednosť za administratívnu podporu funkcií interného auditu. Ako kontrolór som predsedal kontraktačnému výboru agentúry, ktorý udeľoval kontrakty za viac ako 260 mil. CAD ročne a tak isto som pracoval vo výbore interného auditu, tak isto som bol oficiálne zodpovedný za kontrakty s centrálnymi úradmi, ktoré boli zodpovedné za menežment pravidiel ministerstiev. Bol som tak isto zodpovedný za vzťahy s Generálnym audítorom Kanady.

Moje vlastné potreby kontroly boli určené spoločne s mojimi funkciami a prioritami, ktoré mi určil prezident. Za ďalšie, ako vedúci informačný pracovník som bol zodpovedný za dohľadanie nad požiadavkami kontroly riadenia a poskytovania informácií pre všetkých riadiacich pracovníkov agentúry.

V tom čase, keď som nastúpil do agentúry sa odohralo niekoľko veľkých škandálov. Generálny audítor Kanady previedol podrobný audit a bol veľmi kritický na zdroje kontroly a postupy agentúry, koncoročné výdavky boli považované za neefektívne, a zároveň veľký integrovaný systém informácií bol konečne definovaný a začal jeho rozvoj. Naviac, finančný personál agentúry mal poškodenú reputáciu, pretože bol považovaný za nezodpovedný, nevykonný a vo všeobecnosti nepodporoval operačné oddelenia. Parlament tak isto vyšetroval korektnosť procesu udeľovania kontraktov.

Moje menežerske skúsenosti boli v tom čase dosť rozsiahle, ale nemal som žiadne skúsenosti s rozvojom tretieho sveta. Nebol som zodpovedný za rozvojové programy, ale bolo evidentné, že systémy kontroly riadenia musia pokrývať túto oblasť, keďže predstavovali najväčší potenciál pre stratu kontroly. Mojm prvým krokom bolo započatie "analýzy zraniteľnosti" (I, para. 32). Bolo to mapovanie tých operácií a aktivít agentúry, ktorých charakter predstavoval potencionálne znaky nebezpečenstva. Ale neboli to jediné miesta, kde náhodne alebo úmyselne, mohlo dôjsť k stratám zdrojov, ich rozptýleniu, nesprávnemu využitiu alebo zneužitiu. Analýza zraniteľnosti tak isto identifikovala body, ktoré boli potencionálne politicky nebezpečné. Verejní činitelia sú zvyčajne oboznámení s týmito oblasťami - operácie, kde chyby, nepresnosti alebo ilegálna činnosť nespôsobujú vážne finančné straty, ale stavajú vládu do chúlостivých situácií. Sociálne bývanie je toho dobrým príkladom. V prípade limitovaného množstva sociálnych bytov, ktoré nie sú poskytované kvalifikovaným žiadateľom na základe ich potrieb alebo poradníka, ale na základe protekcie, tým štát neprichádza o zdroje, ale verejné povedomie o takomto protekcionizme je veľmi zahanbujúce pre vládu.

Ešte pred opísaním niekoľkých systémov, ktoré boli zavedené na poskytovanie kontroly na nebezpečných miestach, bolo by vhodné poznamenať, že moje šance na úspech pri vylepšovaní kontroly riadenia nespočívali iba v mojom vlastnom odhodlaní a energii, ale tak isto aj od podpory, ktorú som dostal od prezidenta a vyššieho vice-prezidenta agentúry (I, para. 25). Naviac celej agentúry sa dotklo a cítila sa takpovediac zahanbená, že výsledkom podrobného auditu bola veľmi poľutovaniahodná správa Generálneho audítora, a očakával sa pokračujúci audit v nasledujúcich troch rokoch (I, para. 80). Personál agentúry chcel zlepšiť tento stav (I, para. 26). Dôvera kanadskej verejnosti v jej agentúru pre zahraničný rozvoj bola otrasená odhaleniami Generálneho audítora. Ochota verejnosti poverovať CIDA spravovaním významnej časti jej daní už nebola taká samozrejmá. Ak by sa nezlepšil menežment v CIDA hrozil zánik agentúry.

Faktor dôvery verejnosti je veľký pre akúkoľvek organizáciu, súkromnú alebo verejnú. Dobrú kontrolu riadenia verejnosť neregistruje, ale zlá má zvyčajne za následok stratu dôvery v organizáciu (I, para. 19).

Riadenie projektu a ochrana aktív projektu

Oblasť bilaterálneho projektu je jednou z najzraniteľnejších. Ako bolo poznamenané 1200 bilaterálnych projektov bolo prevádzaných asi v 60 krajinách. Tieto krajiny patria medzi bezpochyby najviac skorumpované na svete, a CIDA na ne vydala ročne 1,2 mld. CAD. Projekty zahrňovali fondy, z ktorých sa vyplácal lokálny personál a lokálne kontraktované práce, materiál na stavby, administratívu a monitorovanie, vrátane vozidiel a zariadení všetkého druhu.

Stretával som sa s bilaterálnymi vice-prezidentami - v skupinách alebo jednotlivo - aby som ich presvedčil, že ohrozovali nie iba ich vlastné programy, ale aj samotnú agentúru ak nezavedú adekvátne systémy kontroly všetkých operácií a ponúkol som im moju spoluprácu (I, para. 25).

S ich podporou som určil jedného vyššieho pracovníka a niekoľkých asistentov do každého zo štyroch bilaterálnych oddelení. Tieto osoby boli fyzicky umiestnené na oddeleniach a mali inštrukcie zoznámiť sa s projektami, krajinami a personálom oddelení. Naviac oni alebo kvalifikovaný podriadený (I, para. 31), mali za povinnosť navštíviť úrady krajiny aspoň raz ročne. Procedúra, ktorú museli absolvovať zatiaľ čo bol pozorne vyznačený a zahrnutý prehľad administrácie väčších projektov, postupov a účtovania úradov a niekoľko návštev priamo na mieste slúžila na zabezpečenie toho, že čo uvádzali účtovné knihy bolo skutočnosťou (I, para. 58). Každá návšteva sa končila správou pre miestneho vedúceho úradu v krajine a jednou kópiou pre mňa a vice-prezidenta oddelenia (I, para. 59). Správy, v ktorých sa vyznačovali kroky naprávajúce akékoľvek problémy identifikované ako výsledok týchto návštev museli byť zaslané úradom do centrály, a nasledovná návšteva overovala či sa tieto kroky vykonali.

Potreba tejto pokračujúcej aktivity môže byť v rozpore s Pravidlami INTOSAI, ale musíme sa zamerať na jej dôležitosť. Tak ako oznamovaný návrat Generálneho audítora znamenal pre agentúru iniciatívu na zlepšenie kontroly riadenia, tak isto bol návrat interných audítorov alebo pokračujúcich aktivít riadiaceho pracovníka zábezpečou okamžitej a efektívnej korektívnej činnosti v nedostatkoch kontroly riadenia.

Počas týchto návštev môj personál a ja, sme boli v úzkom spojení s personálom interného auditu, ktorý bol požiadaný, aby sa zapojil hneď ako sa objavili možné ilegálne aktivity (I, para. 8).

Ako výsledok mojich stretnutí s bilaterálnymi vice-prezidentami sme započali špeciálny kurz pre vedúcich projektov o finančnom menežmente. Tento bol dizajnovaný tak, aby upozornil tých, ktorí sú vo vedení projektu na skutočnosť, že ich nový projekt môže byť zraniteľný podvodom, alebo nesprávnym riadením a ukázať im ako poskytovať prostriedky pre personál na zabezpečenie ochrany zdrojov projektu. Inými slovami, zabezpečili sme, že menežéri projektu boli adekvátne pripravení a mohli byť zodpovední za ich vlastné kontroly riadenia (I, para. 58 a 72). Naviac, moja dohoda s oddelením ľudských zdrojov, môj personál bol zahrnutý do procesu priberania personálu pre projekt, ktorého povinnosti zahŕňali riadenie zdrojov (I, para. 31). Po započatí tohto prípravného procesu a po pribratí personálu, môj personál sa mohlo zamerať na postupy a kontroly a nemusel tým už pracovať na prechodnej úrovni.

Interný audit, ktorý mal rozsiahly ročný auditný plán, podával správy priamo prezidentovi (I, para. 54).

Ak sa "rozdelenie povinností" všeobecne používa na zredukovanie rizika v kľúčových bodoch transakcií, tá istá separácia je dôležitá v kontrole. Vedúci operačný pracovník organizácie potrebuje nezávislé a objektívne monitorovanie kontroly (I, para. 13 - 15 a 78), ako aj zabezpečenie toho, že aj tí najvyšší pracovníci si plnia svoje povinnosti, vrátane ich kontrolných povinností. Nezávislá a objektívna organizácia interného auditu je najobecnejšou a najefektívnejšou cestou ako sa toto dá dosiahnuť. Jej nezávislosť a objektivita bola rešpektovaná a nemala vplyv na potenciál plnohodnotnej spolupráce medzi interným auditom a mojim personálom.

Personál interného auditu bol efektívny a dôkladný, ale pri pokrývaní vedenia CIDA a 60 úradov v zahraničí mohol navštíviť každú krajinu iba raz za 5 rokov. Naša blízka spolupráca im dovoľovala naplánovať si výnimočné návštevy, keď sa to zdalo nevyhnutné (I, para. 74). Zapojenie audítorov do upevňovania projektu menežmentu sa vystupňovalo, keď sme získali skúsenosti v pozorovaní podozrivých kriminálnych činností. Pre personál interného auditu, sme zabezpečili špeciálny kurz na rozoznávanie ilegálnych aktivít a naviac sme začali zapájať trénovaných zahraničných audítorov na prípadoch pri podozrení z podvodu.

Naším zámerom bolo nielen odhaľovať ilegálne aktivity, ale tak isto aj ich prevencia. Bolo zaujímavé ako rýchlo ilegálne praktiky prestali, keď tí, ktorí sa ich zúčastňovali, alebo to mali v úmysle zacítili, že šance pristihnúť sú veľmi vysoké (I, para. 60 (3)).

Menežment koncoročných výdavkov

Kanadská vláda verejne oznámila úspešné dosiahnutie rozpočtu pre zahraničnú pomoc vo výške 0.5% z HDP. Za mojej prítomnosti v agentúre ekonómia Kanady sa zvyšovala a každým rokom sa zvyšoval aj náš rozpočet. Nie preto, že by sme žiadali o zvýšenie, ale rástla národná ekonomika. Ak ekonomika rástla rýchlejšie ako sa očakávalo, niekedy sme dostali nečakané zvýšenie rozpočtu v polovici roka. Pre kontrolóra a jeho personál, to znamená vypočuté prosby za viac peňazí ako očakával.

Nasledoval komplikujúci faktor, a bola to neurčitost' rozvrhu termínov projektu. Každý rok bol rozpočet pre 1200 bilaterálnych projektov odhadovaný a výdavky na každý z nich sa odvíjali od relevantného rozvrhu projektu - správny postup pre každý projekt kontroly riadenia v akejkoľvek organizácii (I, para. 32). Ťažkosťou bolo niekedy, z opodstatnených príčin, že sa rozvrh nedal dodržať a tak zostali peniaze nepreinvestované. Na začiatok roka bolo nemožné určiť, ktorý projekt bude zaostávať za rozvrhom, ale dalo sa dosť jasne povedať, že pri niektorých sa to stane. Takto už na začiatku roka sme vedeli, že značné množstvo peňazí na bilaterálne projekty sa do konce roka neminie. V Kanadskej vláde platí, s malými výnimkami, že fondy nepreinvestované do konca rozpočtového roku "prepadli", čo znamenalo, že sa už nedali použiť.

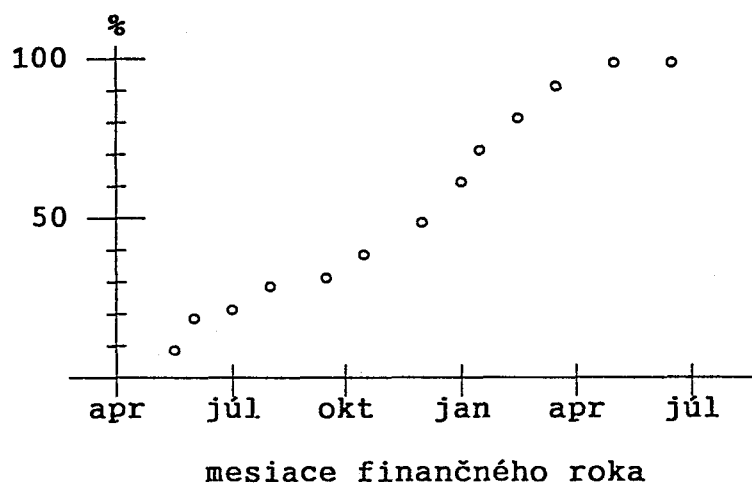
Našou prvou úlohou bolo určiť na základe skúseností z minulosti, koľko peňazí zvyčajne ostalo neminutých na účely, na ktoré boli pôvodne určené. Historické analýzy ukazovali, že to bolo niekde medzi 8 až 12%, ale najmenej 8%, čo predstavovalo v časoch mojej pôsobnosti 96 mil. CAD !

Naším prvým krokom na nápravu bolo presvedčiť bilaterálny personál, že za krokmi nútiacimi authority prekročiť fondy o 8% nad bilaterálny rozpočet malo opodstatnenú logiku, čo znamenalo započítať prídavné projekty v hodnote ekvivalentnej 8% z rozpočtu. Je jasné, že ak by každý projekt dodržal rozvrh, tak by sme "rozbili bank", ale štatisticky, šance pri 1200 projektoch boli minimálne. Personál mal ťažkosti s pochopením štatistického základu, ale keď sa raz presvedčili, my sme dostali potrebnú autoritu od centrálnych úradov na započatie prídavných bilaterálnych projektov v hodnote 8% z rozpočtu (I, para. 68).

Potom sme využili tie isté dáta historického projektu na založenie typického vyplácačieho vzoru pre typický finančný rok. To sa vykonalo spriemerovaním dát za posledné tri roky, aby sa variácie z roka na rok minimalizovali. Výsledok vyzeral podobne ako Náčrt 1.

Finančný rok (od 1. apríla do 31. marca) sa začína pomerne pomaly, podľa pridelovania rozpočtov na nové projekty. Väčšie rozpočtové záväzky sú vykonané kontraktovaním tovarov a služieb, ale vyplatenie prebehlo pomaly, pretože veľa objednávok si vyžaduje niekoľko mesiacov na dodávku. Ďalšie spomalenie je počas dovolenkovej sezóny v lete, kedy je nad záujem personálu o projekty povýšený záujem rodinné záležitosti využitím prázdnin v škole a dobrého počasia. (Bilaterálny personál cestoval každoročne na troj až šesť týždňové dovolenky mimo svojej základne.) Zrýchlenie zaznamenané v septembri, kedy sa rozbehnú najväčšie dodávky pre kontrakty. V tomto bode finančného roku, menežéri pozorne sledujú rozvrh projektu a dosiahnuté medzné úrovne, aby mohli identifikovať čo najskôr omeškanie projektov a môcť tak informovať vyšších riadiacich pracovníkov, že fondy je možné poskytnúť niekde inde (I, para. 39). Takto s približujúcim sa koncom roka sa preruší vyplácanie a nastane relokácia fondov. Finančné regulácie kanadskej vlády povoľujú výplatu faktúr počas krátkeho obdobia v novom roku, vždy ak boli tovary a služby dodané ešte v predchádzajúcom roku, takto sa platby prevádzajú až do júla nasledujúceho finančného roku.

Náčrt 1. Profil vydávania peňazí 1, bilaterálny program



Existovala legitímna potreba niekoľkých efektívnych prostriedkov čo najväčšmi možnej expanzie našich rozpočtov. Naš minister považoval medzinárodnú činnosť pracujúcu s 0,5% HDP za dôležitú. Tak isto existovala rovnako legitímna príčina neprekročiť rozpočet, čo by odporovalo Zákonom o finančnej administratíve (I, para. 3). Z toho dôvodu sme potrebovali veľmi presné informácie o vyplácaní prostriedkov.

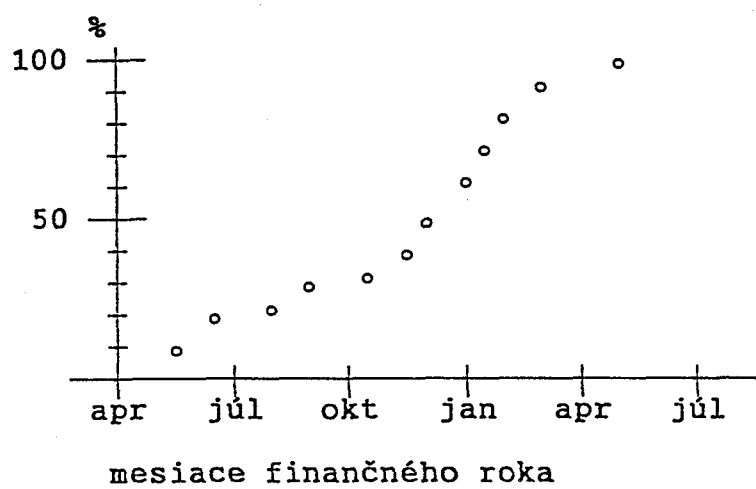
Korektúra nedostatkov kontroly nad koncoročným vyplácaním si vyžiadalo zmenu k celkovému prístupu k rozpočtovému menežmentu (I, para. 73). Rozpočtové záväzky museli byť urobené v predstihu, nadrozpočtové fondy museli byť povolené a bolo potrebné skoré varovanie o odchýlke od "ideálneho" výplatného profilu. Po zavedení týchto krokov a nabratí nejakých skúseností v zavádzaní týchto nových praktík, nový výplatný profil bol dosiahnutý (náčrt 2).

Neodstránili sme všetky variácie, ale krivka vyplácania bola ustálenejšia a bola predvídateľnejšia a kontrolovateľnejšia. Kontrola riadenia, ktorú sme zaviedli na monitorovanie vyplácania nám umožňovali v priemere ukončiť rok s nevyčerpanými 800 tis. až 2 mil. CAD z nášho rozpočtu za obdobie môjho pôsobenia. To predstavovalo asi 0,05% z nášho rozpočtu.

Čiastočne, za našu kapacitu poskytovať tak podrobnú kontrolu a menežment sme vďačili faktu, že finančné dáta boli zavádzané do nášho nového účtovacieho systému priamo zodpovednými za transakcie, čím sa zabezpečovalo načasovanosť a presnosť našich informácií po celý čas (I, para. 1).

Nerozvinuli sme iba celkový profil bilaterálnych programov, ale aj pre každý z našich štyroch z bilaterálnych oddelení. Naše mesačné správy, ktoré poskytovali analýzu 6 dní po skončení mesiaca, boli ostrejšie zamerané a poskytovali vrchným riadiacim pracovníkom informáciu o súčasnom stave a trende odchyľovania sa od plánu (I, para. 39).

Náčrt 2. Profil vydávania peňazí 2, bilaterálny program



Typická správa o fondoch projektu bilaterálneho oddelenia musí poskytovať:

- aktuálne a plánované vyplácanie fondov a rozdiel, ktorý má byť vyplatený
- aktuálne a plánované záväzky fondov a rozdiel,
- porovnanie oboch s výkonom v minulom roku,
- príčiny, ak sú známe, od plánu,
- odporúčané korektívne činnosti.

Ďalšie informácie o cestovaní a mzdách a atď. boli tak isto poskytnuté a analyzované.

Tá istá informácia bola poskytnutá v grafickej a písomnej forme pre bilaterálne programy ako celok, a pre všetky ostatné programy agentúry. Rozpočtová správa administratívneho programu obsahovala mnoho podvstupov ako sú prípady cestovania, ubytovania mzdy a informatika. Naša mesačná správa mala asi 30 strán, na prvej strane bol sumár výrazných odchýlok od plánu s referenciou od plánov. Prezident a zvyšok personálu boli oboznámení veľmi krátko po skončení mesiaca, o finančnom štatúte agentúry. Mohli sa zaoberať detailami do hĺbky ako si zvolili a boli v pozícii vydávať rozhodnutia o zmenách potrebných na dosiahnutie operačného plánu (I, para. 19).

Kontraktovanie tovarov a služieb

Na kontrakčný proces agentúry dohliadal výbor vice-prezidentov, ktorí boli nielen zodpovedný za celý proces, ale tak isto preskúmavali všetky návrhy pred tým ako boli vydané (I, para. 39). Žiadosť o ponuku bola pozvánkou pre všetkých dodávateľov alebo skupiny vybranej z nich. Predložené návrhy vysvetľovali agentúre ako a za akú cenu sú schopní splniť špecifické potreby, alebo poskytnúť tovary a služby.

Hlavné prvky kontrakčného procesu boli zhrnuté do manuálu, ktorý vydáva Rada štátnej finančnej správy Kanady, čo je výborom ministrov a tvorí časť systému Kabinetného výboru kanadskej vlády. Tento kontrakčný proces bol monitorovaný Sekretariátom finančnej správy, ale obsahoval vážny stupeň závislosti zavedenia tohto procesu (I, para. 68).

Agentúra bola kritizovaná, že jej systému nebolo dobre rozumieť, keďže bol náchylný uprednostňovať veľké a skúsené spoločnosti, uprednostňoval spoločnosti, ktorých centrály boli geograficky blízke centrále CIDA, za dlhé obdobia na schválenie a vydanie projektu a za protekčné uprednostňovanie niektorých dodávateľov časťou pracovníkov na projekte. Niekoľkomesačná skúsenosť vo výbere ma presvedčila o správnosti tejto kritiky.

Začali sme korektívnou činnosťou redefinovaním metódy registrácie zoznamu našich dodávateľov a ich ponúk. Potom sme pripravili manuál, ktorý sme rozoslali všetkým jednotlivcom a spoločnostiam na zozname a vyslali skupinu, ktorá v celej Kanade prezentovala spôsob vyplňovania formulárov a ako pracuje selektívny počítačový systém (I, para. 45). Demonštráciou počítačového vyhľadávania sa umožnilo účastníkom prezentácií vidieť systém v činnosti a porozumieť logike vyhľadávania. Tak isto sa vysvetľoval proces vyhodnocovania návrhov. To pomohlo potencionálnym dodávateľom pochopiť ako najlepšie špecifikovať svoje oblasti záujmu a skúseností a ako podávať návrh s lepšimi šancami na úspech.

Naším objektívom v tom čase bolo založiť, dokumentovať a oboznamovať s procesom obstarávania, ktorý by bol jednoduchý, transparentný a stály. Chceli sme pokračovať na procese, ktorému by užívatelia, či už to boli dodávatelia alebo pracovníci na projektoch agentúry, mohli dôverovať (I, para. 20). Vedeli sme, že kontroly zabudované do systému by nám umožňovali koncentrovať sa na zabezpečenie cieľov a iných objektívov. Základný systém musí byť funkčný, pred tým ako sa investuje veľké množstvo času a peňazí do pokusov napraviť jeho operatívnosť.

Paralelne s revíziou a "čistením" databázy dodávateľov sme zaviedli revidovaný formulár žiadosti na započatie požadovaných kontraktov. V minulosti mali rôzne oddelenia rôzne postupy, a každý z nich mal vlastnú ideu o tom, aké informácie sú potrebné. Tak isto sme zaviedli striktné obmedzenia na "havarijné" požiadavky, ktoré by boli akceptované výborom a vyžadovali aby všetkým členom výboru bola poskytnutá dokumentácia minimálne 3 dni pred stretnutím.

Navrhli sme, a dostali schválenie od prezidenta určitý počet kontraktov, ktoré by boli dané malým a neskúseným spoločnostiam (I, para. 32).

Založili sme databázu, ktorá by nám umožňovala monitorovať trendy geografického rozloženia kontraktov a systém umožňujúci monitorovanie časového obdobia, ktoré ubehlo medzi požiadavkou na kontrakt až po presné vydanie kontraktu (I, para. 39).

Previedli sme revíziu personálu, ktorý mal možnosť schvaľovania bez prejednávania s výborom a formu správ, ktoré boli prezentované výboru so zoznamom všetkých kontraktov takto schválených (I, para. 22).

Založili sme systém, ktorý by nás informoval keby spoločnosti, alebo jednotlivci dostali viac ako určitý počet kontraktov alebo ich celková hodnota prekročovala určitú hranicu. Tak isto nás informoval o počte a druhu pripomienok k schváleným žiadostiam a o schvaľovaní transakcií, ktoré prekročovali limity, ktoré nám boli delegované štátnou finančnou správou a vyžadovali si následné schválenie pred tým ako sa s prípadom dalo ďalej pracovať (I, para. 68).

Výbor sa stretával týždenne a revidoval žiadosti nášho personálu o autorizáciu vydania žiadosti o návrh. Dokumentácia stretnutia tak isto zahŕňala informácie o kontrole a štatistiku za uplynulý týždeň. Štvrťročné správy vyznačovali trendy a identifikovali potencionálne nedostatkové body (I, para. 39).

Tak sme konečne postavili a zaviedli systém kontroly riadenia pre kontraktačné funkcie.

Informácie menežmentu

Riadiť niekoľko tisíc projektov súčasne, s rozdielnou výkonnosťou v porovnaní s plánom, sa dá prevádzať i manuálne. Riadiť výdavky a ich vplyv na záverečné účtovanie a rozpočet je takisto možné bez pomoci počítačového systému, ale tak rastie množstvo personálu vykonávajúceho určité funkcie a s tým aj možnosť chyby.

Keď som nastúpil do CIDA, existovali niektoré základné automatizované systémy. Ich nedostatky a potenciál na zlepšenie bol evidentný, a započali sa väčšie projekty na založenie databázy, ktoré by pomáhala v riadení rôznych druhov operácií agentúry. V minulosti snahy o rozvoj automatizovaného systému v kanadskej vláde boli neúspešné a náš personál sa musel pozorne učiť predošlé lekcie. Sem patrilo aj neskúšať urobiť príliš veľa naraz.

Výsledkom bolo niekoľko skorých rozhodnutí o zameraní a definícii systému. Rozhodlo sa, že sa nebude vyvíjať modul pre vrchný menežment - ako sa ukázalo bolo to nesprávne rozhodnutie - ale rozvíjať systém po moduloch, a prvým z nich mal pre finančný a projektový menežment.

Rozvoj modulu pre finančný menežment bol komplikovaný a bolo ťažké určiť miesto, kde by mali byť dáta zaznamenávané. Napriek tomu vývoj modulu bol oveľa menej komplikovaný ako jeho zavádzanie. Musel byť schopný porovnávať projekt so systémom finančného účtovania, keďže v budúcnosti sa využívali rovnaké dáta pre rôzne účely. No zdalo sa, že neexistujú spoločné body medzi týmito dvoma základnými systémami - keďže jeden z nich porovnával projekt s vytýčenými medzníkmi, zatiaľ čo druhý porovnával finančné výlohy s kontraktom.

Bolo nevyhnutné udržať auditné procesy medzi minulým a novým systémom. Staré systémy riadenia projektov obsahovali základné rozpočtové údaje, ale vytvorili niekoľko spoločných bodov medzi medzníkmi a rozpočtami. Na začiatku porovnanie oboch systémov vo vzťahu k databáze bolo neúspešné. Problémom nebolo klasické porovnávanie "nič dnu, nič von", v čom bol predchádzajúci systém vysoko efektívny.

Napriek tomu nebolo možné nájsť prepojenie medzi nimi. Menežéri projektov vedeli v akom štádiu sa nachádza ten ktorý projekt, ale neporovnávali ich s rozpočtovým systémom agentúry, zakiaľ čo finančná administratíva vedela určiť štádiám kontraktov a ich plnenie, ale neboli schopní porovnať ich s projektom. Situácia sa nikdy nevyhrotila do vážneho problému, pretože vždy bol dostatok voľných peňazí na pokrytie nedostatkov a menežment sa staral o koncoročný rozpočet a nie o splnenie projektu.

Riešenie neexistujúcich prepojení si vyžadovalo preskúmanie každého projektu v portofóliu agentúry, založením ich štatútov a vzťahu k originálnemu rozpočtu, vytvorením nových vzťahov medzi medzníkmi a rozpočtami, vloženie všetkých dát do databázy, zakiaľ čo sa zároveň ochraňovala integrita pôvodného účtovania a rozpočtov. Výsledkom bol asi rok práce, ktorý spôsobil veľké zdržanie pri konečnom akceptovaní nového systému. Ale je jasné, že bez tohto úsilia naša práca na riadení koncoročných výdavkoch by nebola uskutočniteľná.

Zároveň sme sa museli starať o definície, nakladanie s dátami a o ich bezpečnosť a o mnoho iných prípadov, ktoré si vyžiadali podrobné riadenie, ak mal byť finálny systém dôveryhodný a integrovaný.

Po zavedení a úspešnom fungovaní nového systému sme nepocíťovali vplyv rozhodnutia nepokračovať s modulovým systémom na zabezpečenie informácií pre vrchný menežment. Prezident agentúry požiadal o informáciu o množstve projektov, ktoré mali nejakým spôsobom vplyv na ženy v krajinách tretieho sveta. Keďže nikto nemal zodpovednosť zisťovať aké informácie budú potrebovať vrchní riadiaci pracovníci, a keďže nikto nepočítal s takouto žiadosťou, informáciu nebolo možné dostať z dôvodov kódovacieho systému dát a aj preto, že nebola zhromažďovaná pri revízii dát každého projektu a tak nebola zaradená do nového systému. Keďže túto oblasť prezident považoval za prioritnú, každý projekt musel byť prehliadnutý ešte raz, zaviedlo sa nové kódovanie, zaradili sa nové dáta, preverené a analyzované. Toto bolo možné previesť paralelne s riadnym fungovaním nového systému, ale zavedenie novej kategórie stálo niekoľko sto tisíc dolárov.

V roku 1984 Generálny audítor Kanady sa obrátil na agentúru, aby previedla jeho druhý súhrnný audit. Vedeli sme že ešte veľa práce nás čaká na kompletizácii zlepšenia riadenia, ale boli sme hrdý na už dosiahnuté výsledky. Prejednávaním programu práce na audite, sme boli schopní presvedčiť Úrad generálneho audítora aby sme nemuseli podávať správy o tom, čo ešte musíme vypracovať, ale dostali sme aj kredit za už vykonanú prácu. Správa, ktorá bola vydaná v roku 1985 podávala vyvážené informácie o našich nedostatkoch a o dosiahnutých výsledkoch.

5. Prípad 2: Národná kapitálová komisia

Národná kapitálová komisia administruje väčšinu z federálnych aktív v Národnej kapitálovej oblasti, ktoré neboli využité administratívou alebo vládou pri denných operáciách. Národná kapitálová oblasť sa rozkladá na hraniciach provincií Ontario a Quebec a zahŕňa mestá Ottawa a Hull, ako aj rozsiahlu oblasť okolo týchto dvoch miest.

Za mojej prítomnosti, aktíva Komisie predstavovalo asi 800 budov, vrátane piatich oficiálnych rezidencií, ako sú rezidencia Generálneho guvernéra a ministerského predsedu, 100 km ciest, 250 km asfaltových rekreačných dráh, 40 000 ha prírodného parku, väčšinou divjej prírody, 17 000 ha prímestských a mestských parkov mnoho mostov, podporné steny, ploty, atď. Komisia takisto spravovala pozemky pre campingy, pláže, prírodopisné demonštračné centrá, lyžiarske dráhy, golfové ihriská a podobné aktivity na svojich územiach.

Medzi zodpovednosťami Komisie patrilo riadenie využívania pozemkov a vonkajší vzhľad všetkých federálnych pozemkov a budov, vrátane administratívnych, územného plánovania, dlhodobého plánovania kapitálu a poriadanie národných festivalov v Národnej kapitálovej oblasti.

Personál Komisie dosahoval počet 1500 osôb, so sezónnymi odchýlkami. Pri mojom nástupe mala rozpočet 130 mil. CAD, z ktorých 30 mil. CAD boli poplatky od prenajímateľov, za povolenia, poplatky za vstupné, atď. V priebehu ďalších štyroch rokov bol náš rozpočet zredukovaný o 25%.

Ja som pracoval ako Vedúci operačný pracovník Komisie od roku 1986 do 1990. Mojou povinnosťou bolo riadiť všetky jej operácie. Správy som podával riaditeľovi, ktorý zastával svoje miesto asi dva roky. Plne podporoval potrebu zlepšenia riadenia a zbral si na zodpovednosť riadenie externých vzťahov a dlhodobé predpovede kapitálu (I, para. 25).

Komisia bola pokladaná za arogantnú, nefunkčnú a neefektívnu organizáciu. Môj predchodca bol odsúdený za podvod. Rozpočtové redukcie si vyžadovali reorientáciu Komisie z inštitúcie, ktorá budovala kapitál, na inštitúciu ktorá si potrebovala uchovať štruktúru a kde bol personál vysoko demoralizovaný.

Kontrola riadenia pre vedúceho operačného pracovníka

Môj príchod do organizácie, ktorá sa snažila spamätať z následkov podvodov, ktoré spôsobil môj predchodca, si vyžadoval väčšie zmeny vo vnímaní funkcií a priorit na mojej pozícii. Personál musel pochopiť, že "nová metla" prišla vymiesť praktiky, ktoré povoľovali podvod, ale takisto, že niekto sa bude veľmi zaujímať ako si vykonávajú svoju prácu (I. para. 29 a 30). To znamenalo dostávať informácie o súčasných aktivitách a potreby väčších revízií kontrolného systému ako aj redefinície informácií, ktoré mi majú byť poskytované na kontrolu (I, para. 39).

Aby som dosiahol tieto nové vzťahy, rozhodol som začať mikro-kontrolu hneď po nástupe do funkcie. To znamenalo, že som si najprv vyžiadal veľmi podrobné informácie o všetkých významných činnostiach vo vnútri Komisie, namiesto prenechania detailov iným a zaoberať sa výnimočnými situáciami.

Stretol som sa s vrchným personálom zodpovedným za financie, užívanie motorových vozidiel, inventár, kontrakty, personál, plánovanie, organizácie festivalov, nehnuteľnosti a prirodzené zdroje riadenia a dohodol som sa s nimi na krokoch ako zaviesť poriadok do týchto oblastí. Takisto sme definovali indikátory, ktoré by monitorovali progres, uložili medzníky a dátumy dosiahnutia určitých výsledkov, a rozhodli sme o očakávaných "výstupoch" ich úsilia (I, para. 32).

Zamestnali sme študentov druhého ročníka počítačových vied, ktorí chodili k nám na prax, alebo pracovali v rámci akademických možností. (Študenti majú oveľa väčšiu predstavivosť a sú neporovnateľne lacnejší ako skúsení počítačovi odborníci.) Jeden z nich dostal úlohu vytvoriť pre mňa "približovací" systém. Je to manuál alebo automatizovaný systém záznamu faktov, že niektoré dokumenty alebo činnosti musia byť preverené v špecifikovanom budúcom čase a upozorní užívateľa na tento dátum (I, para. 60). Môj približovací systém pracoval tak, že keď som zapol počítač ráno po príchode do kancelárie, prvé čo sa objavilo na monitore bol zoznam činností alebo dokumentov, ktoré musia byť opäť prehladané v ten deň. Systém mi umožňoval kopírovať moje poznámky o prípade a poslať ich elektronickou poštou zodpovednej osobe a požiadať ju o správu. Mohli odpovedať buď elektronickou poštou alebo zaslať mi potrebnú správu, dokument alebo predmet. Tak som mohol do systému uviesť posledné informácie a uložiť nový dátum, kedy sa mala správa objaviť na mojej obrazovke. v jednom momente som mal 140 rôznych prípadov v systéme. Niektoré sa vracali po niekoľkých týždňoch, niektoré štvrťročne, niektoré raz za rok. Prípady boli rôzne: finančné správy, oprava strechy na rezidencii predsedu vlády, plán väčšieho festivalu, atď.

Môj vrchný personál si čoskoro zvykol na systém a keď som im oznámil že ukladám do systému ich prípad a dohodli sme sa na termíne, oni si uložili prípad do systému so skorším dátumom, ktorý im mal pripomenúť, že budem požadovať od nich správu.

Tento systém, v kombinácii s konvenčnými správami o finančných alebo personálnych otázkach, bol základom pre môj systém kontroly riadenia. Bol oveľa podrobnejší ako systém iných vrchných riadiacich pracovníkov, ale v týchto podmienkach bol nevyhnutný.

Riadenie reálnych aktív

Prechod z "budovania" na "udržiavanie" našich aktív bol veľmi komplikovaný, pretože nám chýbali potrebné skúsenosti (I, para. 49). V minulosti sa opravy vykonávali iba vtedy, keď boli potrebné, nepredvidali sa. Navyše, keď už boli opravy potrebné, stáli viac peňazí. Vďaka skrátenému rozpočtu sme s týmto už ďalej nemohli počítať. Vedeli sme, že veľký objem infraštruktúry bol dokončený v rovnakom čase, a že v určitom bode budú potrebné väčšie opravy. Riadenie portfólia našich reálnych aktív sa stávalo hazardným.

Opäť nebolo možné zaviesť kontrolný systém z akiaľ nebol položený základ manažmentu a databáza vlastníctva našich aktív nebola presná, ustálená a kompletná. To sa dosiahlo založením tímu 15 osôb, vrátane špecialistov na cesty, konštrukcie, parky a na využívanie pôdy, ktorí strávili nasledujúcich 18 mesiacov návštevami všetkých aktív, zaznamenania ich stavu a zapísaním nálezov v detailnej elektronickej forme. Zároveň malá skupina študovala literatúru a konzultovala s expertmi, aby určila optimálny čas údržby každého typu nehnuteľnosti a finančné následky nedodržania načasovanej údržby. Táto informácia bol a takisto uložená do databázy (I, para. 40). Nakoniec boli výsledky vyšetrovacej skupiny transformované do 10-ročnej investičnej stratégie údržby. Tak sme založili databázu a postup údržby, ktorý zahŕňoval potrebný kontrolný systém.

V každom nasledujúcom roku náš ročný plán a tomu zodpovedajúci rozpočet zahŕňoval relevantné projekty z nášho plánu údržby. Keď sa projekty oneskorovali alebo nebol dostatok zdrojov, započali sme iba najurgentnejšie projekty a prestavali plán vzhľadom na zmeny. Počas celého roku boli správy zasielané Komisii a vrchnému vedeniu ohľadom progresu vykonávaných prác v priebehu roka s upozorneniami kedy nebol postup prác v súlade s plánovanými termínmi (I, para. 38). (Tak ako v CIDA, začali sme projekty s vyššími nákladmi ako bol náš rozpočet, pretože sme počítali s nejakými oneskoreniami.) Každý rok bola každá nehnuteľnosť navštívená expertom, ktorý sa ubezpečil, že jej stav sa nezmenil v mnohom od očakávania. Náš kontrolný systém reálnych aktív tak začal fungovať.

Poplatky za prenájom

Mnoho z 800 budov patriacich Komisii bolo prenajatých na bývanie, na obchodné a komerčné zariadenia, sklady a farmy. Existovala postačujúca databáza prenájmov, výšky prenájmu a platieb (I, para. 49), ale manažment prenájmov spôsoboval značné ťažkosti.

Správy o nedoplatkoch neboli vždy po ruke a postupy na korektúru nedoplatkov sa nezakladali na žiadnych predpisoch. Opäť aj tu musel kontrolný systém vyčkať na vyriešenie iných problémov kontroly. Naším prvým krokom bolo pripravenie predpisového dokumentu, ktorý by pojednával o úkonoch v prípadoch nedoplatkov za prenájom, renovácií pri nast'ahovaní nového nájomníka a normy pre renováciu podľa triedy budovy (I, para. 40). Po schválení dokumentu, boli všetci nájomníci oboznámení s novými nariadeniami a pri platení prenájmu boli zavedené nové podmienky na základe nových nariadení. Navyše boli prenájmy porovnané s cenami v súkromnom sektore a postupne sa vyrovnávali na ich úroveň.

Dostávali sme mesačné správy o platiach, nedoplatkoch, výdavkoch na renovácie, termínoch splatenia prenájmov a voľných priestoroch. V prípade potreby sa previedli zmeny v niektorých nariadeniach. Mesačné správy obsahovali sumár problémových oblastí, doporučenia na nápravu.

Manažment prírodného okolia

Vlastníctvo obrovských pozemkov a lesov si vyžadovalo zodpovednosť za efektívny manažment fauny a flóry. Niekedy dochádzalo k nerovnováhe pri výkone činností s nimi. Napádajú ma dva príklady.

Prírodný park Komisie bol väčšinou nie veľmi prístupná a divá príroda. Manažment lesných zdrojov si bežne vyžadoval peší prieskum. Je to veľmi náročné na čas a nie veľmi efektívny spôsob monitorovania. Vzdušné pozorovania sú veľmi drahé a vyžadujú si prieskumné lietadlo so špeciálnym vybavením.

Napríklad, následky znečisťovania sucha sa dajú najlepšie vidieť na infračervenej fotografii. Začali sme využívať satelitné fotografie na kontrolu a menežment lesov. Dostali sme farebné a infračervené fotografie za posledných päť rokov a započali proces na obdržanie nových každoročne. Zmeny a trendy sú takto dostatočne jasne viditeľné a je možné vyvíjať nápravnú činnosť.

Prírodný park je najobľúbenejším miestom pre bobrov. Bobor je symbolom Kanady a v miestach kde sa populácia rozrastala pôsobil škodlivo na lesné zdroje. Bobor nielen že skláti veľké množstvo stromov ale zakladá si priehradu, ktorými zaplavuje obrovské územia ničí v oblasti všetky stromy. Bobry sú veľmi výkonní stavitelia priehrad a veľmi rýchlo odhaľujú prieniky v nich a odstraňujú ich. Ale priehradu niekedy prasknú, občas s vážnymi následkami pre infraštruktúru Komisie. Naše cesty boli často odplavené ako následok prasknutia takejto priehradu.

Napriek tomu, že satelitné fotografie nám veľmi pomáhali pri zisťovaní nových priehrad, bolo už príliš neskoro na záchranu zaplavených stromov. Časté pozemné prieskumy náhodne vybraných oblastí zvyčajne pomohli identifikovať stavbu nových priehrad a bobry mohli byť odchytené a prenesené s oblasti parku. Bolo o čosi ťažšie vedieť čo robiť, ak bobry zvýšili výšku priehradu a tak zaplavili ešte rozsiahlejšiu oblasť. Nechceli sme zničiť každú priehradu, iba obmedziť celkovú zaplavenú plochu a celkovú populáciu bobrov. Jeden člen personálu rezervácie našiel riešenie. 10 cm plastická trubica asi 7 m dlhá bola zavedená do priehradu, kolmo na jej stenu. Jeden koniec trubice vo vzdialenosti asi 4 m od priehradu v zatopenej časti vyčnieval nad hladinu vody. Ak sa bobry pokúsili zvýšiť priehradu, nazhromaždená voda pretekala trubicou von z priehradu. Čoskoro sa bobry unavili a prestali sa snažiť o zvýšenie hladiny a presunuli sa inam. Kontrola sa dá zaviesť aj do menežmentu bobrov!

Korešpondencia

Komisia bežne dostávala asi 100 listov denne od verejnosti, ministerstiev, iných vládnych organizácií a atď. ohľadom všetkých možných záležitostí od prírodných až po rozmiestňovanie rozpočtov. Keď som nastúpil ja, centrálny sekretariát zabezpečil, že všetka pošta bola zaslaná konkrétnemu pracovníkovi a tak prehliadnuté listy sa vrátili na podpis riaditeľovi alebo mne v správnej forme, obsahujúce potrebné informácie a boli pripravené na podpis. Nejestvoval systém vyhľadávania listov, a na niektoré nebolo nikdy odpovedané alebo až po dlhom omeškani.

Na trhu je veľa systémov vyhľadávania listov a ten najvhodnejší bol zakúpený a nainštalovaný. Boli zavedené nové systémy a regulácie ohľadom času odpovedania na list, druhov korešpondencie, na ktoré mohli odpovedať rôzni pracovníci na rôznych úrovniach, postupov ak sa na list nedalo odpovedať v určenom čase.

Personálu boli zasielané upomienky ak boli odpovede oneskorené a podávali sa štatistické správy o každom oddelení a jeho výkone zodpovedností za korešpondenciu.

Opäť musela kontrola riadenia počkať na zavedenie vhodnej databázy a definície relevantných nariadení.

6. Záver

Nejestvuje menežment bez kontroly. Každý druh činnosti organizácie môže byť kontrolovaný a je zodpovednosťou menežérov posúdiť rozsah a formu kontroly. Organizácie a dlhoročnou skúsenosťou s dobrým menežmentom a vhodnými kontrolami môžu byť menej závislé na menej intenzívnejších preverovaniach a bilancovaniach ako tie, ktoré sa preberajú z obdobia zlého menežmentu. Napriek tomu aj tie najpevnější a dobre fungujúce organizácie musia mať systém na zabezpečenie dobrého chodu a že všetky navrhnuté systémy pracujú ako boli zavedené.

Je to veľké zadost'účinenie nastúpiť do organizácie s neadekvátnym menežmentom a participovať na oprave chýb a sledovať zlepšovanie výkonu. Návratnosť investície v dobrý menežment je vysoká a je realizovaná nielen po finančnej stránke ale po stránke sebavedomia zamestnancov a vybudovaného rešpektu, ktorý im prislúcha.

KONTROLA RIADENIA: ÚLOHY CENTRÁLNYCH ÚRADOV

(Kanada)

napísal

James Q. McCrindell⁴

Zhrnutie

Tento príspevok sa zameriava na úlohu centrálnych úradov pri zavádzaní rámca prác pre kontrolu riadenia vo vládných ministerstvách, najmä z Kanadskej perspektívy. Zatiaľ čo niektoré krajiny používajú podobné praktiky, iné využívajú rôzne prostriedky na vývoj a rozširovanie efektívneho rámca prác kontroly riadenia, napríklad, používaním vlastných vrchných auditných inštitúcií alebo detailným predpisom zákona.

Zodpovednosť vedenia centrálnych úradov v Kanade za kontrolu riadenia sa zakladá na tradičných úlohách starých približne 125 rokov, čoskoro po dosiahnutí nezávislosti v Kanade. Tak ako poskytujú vedenie pre finančný menežment a menežment výdavkov a ľudských zdrojov, tieto úrady radia Kabinetu cestou ministerského predsedu a jednájú v jeho mene pri riadení verejných služieb. Táto posledná úloha sa odlišuje od riadenia vládných programov, za ktoré sú pravdaže zodpovedné ministerstvá.

Dodatočne k centrálnym úradom ako je štátna finančná správa, ktorá sa zodpovedá Kanadskej vláde, sú tu úrady, ktoré sa zodpovedajú priamo legislatíve. Najhlavnejší je medzi nimi je Úrad generálneho audítora, najvyššia auditná inštitúcia v Kanade, a Komisia verejných služieb, ktorá slúži na ochranu princípov zabezpečujúcich korektnosť v procese obstarávania a postup vládných zamestnancov.

I keď centrálny úrady v Kanade nevyvinuli presný rámec prác pre kontrolu riadenia, mnoho z charakteristík kontroly riadenia obsiahnutých v Pravidlách pre štandardy internej kontroly INTOSAI sú časťou Kanadskej legislatívy a nariadení centrálnych úradov. Posledné reformy vo verejnom sektore v Kanade, ktoré sa týkajú kvality služieb, spoľahlivosti a širšieho využitia informačnej technológie, sú takisto v súlade s princípmi INTOSAI.

Kanadský Generálny audítor má značný vplyv na kontrolu riadenia, ale nemá formálnu zodpovednosť za ich vývoj a zavádzanie. Svojimi správami legislatíve a jeho nezávislým skúmaním najvýhodnejších praktík v Kanade i na celom svete, Generálny audítor poskytuje centrálnym úradom a individuálnym ministerstvám výdatnú podporu pri zlepšovaní kontroly.

Zatiaľ čo Generálny audítor verí, že základné interné kontroly sú dobré a vo všeobecnosti podporuje súčasné reformy, verejne vyjadril nedostatok pozornosti, ktorú venuje kontrole riadenia časť centrálnych úradov, hlavne čo sa týka podľa jeho názoru neadekvátne prostriedky spoľahlivosti pri zvýšenej delegácii zodpovedností ministerstiev.

⁴ James Q. McCrindell, vrchný výkonný pracovník štátnej finančnej správy Kanady, je v súčasnosti členom Univerzity Waterloo. Bol zástupcom Generálneho kontrolóra Kanady, zodpovedný za centrálny riadenie a vedenie finančného menežmentu a kontroly federálnych ministerstiev.

1. Rámec prác pre kontrolu riadenia v Kanade

Autorita pre kontrolu riadenia

Parlamentná legislatíva je najvyššou autoritou kontroly riadenia v Kanadskej vláde. Je to vrchná legislatívna autorita a všetky ňou delegované právomoci sú jej podriadené. Zodpovedný iba pred Ústavou a Kapitolou práv a slobôd, parlament má právomoc vydávať zákony podľa výberu. Zároveň deleguje široké právomoci výkonným pracovníkom. Tak má vláda široké pole pôsobnosti pri výkone svojich zodpovedností.

Zákon o finančnej administrácii (FAA) je legislatívnym základom pre kontrolu riadenia. Tento zákon obsahuje množstvo štandardov kontroly, ale možno to najdôležitejšie je vyžadovanie permanentného výboru vládnych ministerstiev, nazývaného štátna finančná správa (TB), ktorý je zodpovedný za všetky prípady týkajúce sa administrácie verejných služieb. Oddelená od ministerstva financií, ale v úzkej každodennej spolupráci, je TB zodpovedná za všetky aspekty rozpočtu výdavkov.

Táto legislatívna požiadavka je nezvyčajná, keďže založenie výborov ministrov je jednoznačne výsada ministerského predsedu a nie legislatívy. To zvyrazňuje Kanadskú tradíciu, že administratíva verejných služieb, výdavky a s tým spojené kontroly musia byť hlavným záujmom vlády. Skutočne prvé legislatívne požiadavky boli po prvý krát zavedené pred 125. rokmi, nedlho na to, ako Kanada získala nezávislosť.

FAA takisto vyžaduje, aby bol niektorý vrchný minister vlády vymenovaný za Prezidenta štátnej finančnej správy a správa by obsahovala ďalšie štyri ministerstvá. Minister financií je uznaný ako *ex officio* člen rady, z dôvodov vážnosti jeho alebo jej rozhodnutí alebo doporučení o vládnom internom plánovaní a rozpočtových procesoch. Tieto vážne dôvody podporujú ministrov v štátnej finančnej správe odložiť záujmy vlastného portfólia a uprednostniť kolektívny záujem vlády počas rokovaní štátnej finančnej správy.

Rozvoj a rozširovanie kontroly riadenia

S výnimkou niektorých široko aplikovateľných kontrol obsiahnutých v Zákone o finančnej administrácii, väčšina legislatívnych kontrol sa separovanými zákonmi sa vzťahujú na špecifické vládne programy, ako je napr. vyberanie daní a služby. Väčšina kontrol riadenia, ktoré tvoria široko-vládny rámec prác nie sú zahrnuté v legislatíve. Tieto kontroly sú vyvíjané a rozširované vo forme nariadení a pravidiel štátnej finančnej správy.

Tieto nariadenia majú štatút regulácií podporovaných legislatívou, kdekoľvek tieto pravidlá poskytujú návod alebo príklady najlepšieho využitia. Zatiaľ čo tieto pravidlá nie sú povinné, často sú využívané audítormi ako štandardy. Ale žiaden audítora nebude kritizovať využitie alternatívy k týmto pravidlám, stále ak budú rovnako výkonné a efektívne vzhľadom na náklady.

Pravidlá a nariadenia TB sú rozširované Manuálom štátnej finančnej správy na ministerstvá. TB takisto vydáva *Menežérsku príručku*, ktorá podčiarkuje, netechnickým jazykom, najdôležitejšie kontroly riadenia, s ktorými by sa mal menežér oboznámiť. Informácie, ktoré sú obsiahnuté v tejto príručke a v podobných dokumentoch TB sú dnes dostupné i v elektronickej forme cestou vládnych a ministerských informačných sietí. Mimo vlády a pre verejnosť sú dostupné na CD ROM.

Úloha centrálnych úradov

Tak ako si vyžiadala FAA určenie prezidenta TB, takisto zaviedla miesto Sekretára TB s právomocami všetkých zástupcov ministrov, ktorý je najvyšší verejný činiteľ na ministerstve. To viedlo k zavedeniu centrálného úradu pod názvom Sekretariát štátnej finančnej správy (TBS), ktorý je administratívnym nástrojom Kabinetu výboru štátnej finančnej správy na rozvoj a podporu rámca prác kontroly riadenia TB vládnych ministerstiev. Je to z dôsledku dodržania návrhu INTOSAI, že táto zodpovednosť by mala byť daná centrálnej organizácii s autoritou vo viacerých vládnych organizáciách (I, para. 64).

Zakiaľ čo Generálny auditor Kanady nemá formálnu autoritu alebo zodpovednosť za kontrolu riadenia, má vážny vplyv na jej rozvoj a rozširovanie. V mene legislatívy, okrem odhadu adekvátnosti kontroly riadenia a zaznamenávania všetkých nedostatkov alebo možností zlepšenia, prevádza extenzívny prieskum kontroly riadenia v Kanade alebo v zahraničí a výsledky poskytuje legislatíve v periodických správach. Tieto publikované štúdie a záujem, ktorí vyvolajú v legislatívnych výboroch - najmä vo výbore verejných účtov - stimulujú štátnu finančnú správu k zlepšeniu rámca prác ich kontroly riadenia.

Komisia verejných služieb, nezávislá organizácia zodpovedajúca sa parlamentu, reguluje proces priberania personálu a jeho povyšovanie. Prvky kontroly riadenia sú zabudované do jeho operácií, vrátane sankcií a auditných požiadaviek.

Porovnanie s Pravidlami INTOSAI

V Kanade nie sú štandardy INTOSAI systematicky zavádzané do rámca prác kontroly riadenia. Napriek tomu má TB v platnosti niekoľko oddelených pod-rámcov pre každú operatívnu oblasť riadenia. Napríklad má dostatočne súvislé smery a pravidlá pre finančný menežment (finančné účtovanie, kontroly a podávanie správ), menežment výdavkov (rozpočtovanie a zaznamenávanie výkonnosti), menežment obstarávania, menežment rizika, menežment ľudských zdrojov a atď. Má takisto podobný rámec prác pre interný audit a vyhodnocovanie programov.

Naviac sa tajomník štátnej finančnej správy snaží o zlepšenie chápania zodpovednosti menežmentu za kontrolu cestou vydávania nových pravidiel o kontrolných funkciách vo vládnych organizáciách, ktorý je opísaný ako jednoduchý, integrovaný proces, ktorý musí mať miesto v každej organizácii na:

- riadenie finančných rizík,
- pochopenie finančného zaťaženia vydaného rozhodnutia,
- vhodné sledovanie a účtovanie finančných transakcií a výsledkov finančných rozhodnutí,
- ochranu pred podvodom, finančnou nedbalosťou, porušením finančných pravidiel a princípov a stratu aktív.

Monitorovanie a vyhodnocovanie systémov kontroly riadenia

Vo všeobecnosti, na každom ministerstve, najvrchnejší verejný činiteľ má pozíciu námestníka. Námestník je zodpovedný ministrom za každodenné riadenie ministerstva, zavádzanie ministrových priorít a za kvalitu nariadení vydaných ministrom. Naviac je zodpovedný ministerskému predsedovi za vlastnú činnosť, ktorá je mu ukladaná každoročne na základe kritérií štátnej finančnej správy. I keď je použitá rozdielna terminológia, niektoré z týchto kritérií pokrývajú tie isté oblasti ako štandardy INTOSAI pre kontrolu riadenia. Centrálné úrady informujú ministerského predsedu o riadiacej činnosti každého námestníka.

Časťou jeho zodpovedností za kontrolu riadenia je povinnosť podpisovať spolu s vrchným finančným pracovníkom Reprezentačný list štátnej finančnej správe a Generálnemu auditorovi, potvrdzujúc presnosť a spoľahlivosť zaznamenaných finančných výsledkov ministerstva za prave končiaci sa rok. Každý z týchto listov je podkladom pre tajomníka štátnej finančnej správy pri príprave ročnej finančnej správy a pre Generálneho audítora pri jeho audite. Tieto výročné finančné správy obsahujú finančné údaje, na základe ktorých si Generálny auditor vytvorí oficiálny auditný názor, či správne reprezentujú finančné postavenie vlády.

Každé ministerstvo má vlastné skupiny vyhodnocovania a interného auditu, ktoré bežne podávajú správy priamo námestníkovi ministra. Ich správy sa považujú za verejné dokumenty a tak sú poskytované legislatíve a aj širokej verejnosti.

Pracujúc na základe štandardov štátnej finančnej správy /ŠFS/, tieto skupiny sú zodpovedné za vypracovanie nezávislých prehľadov podobných tým, ktoré prevádza Generálny auditor, s tým rozdielom, že ich správy slúžia top menežmentu a nie legislatíve.

Okrem monitorovacích a vyhodnocovacích činností vykonávaných ministerstvami a Generálnym auditorom, vláda niekedy nariadi nezávislé prieskumy, buď cestou ŠFS alebo špeciálnymi komisiami expertov z mimo ministerskej oblasti. Takéto prieskumy vzbudzujú vážnu pozornosť médií a parlamentnej opozície, ako aj vzdelávacích inštitúcií a iných zainteresovaných skupín, a slúžia ako referencia na diskusie po dobu mnohých rokov od vykonania. Posledným príkladom je Kráľovská komisia finančného menežmentu a účtovania, ktorá vydala verejnú správu uvádzajúcu rozsiahle doporučenia pre zlepšenie menežmentu a kontroly vo vláde.

Zdroje, skúsenosti a príprava na zavádzanie systémov kontroly riadenia

Po prehladnutí plánu výdavkov ministerstiev sa personál sekretariátu ŠFS snažil o záruku, že krátenie rozpočtu alebo relokácia nepoškodí schopnosti ministerstiev dodržať adekvátne kontroly riadenia. Napríklad nepodporia schválenie vypustenia niektorého administratívneho kroku, ktorý by mal za následok neprípustné riziko kontroly. Príkladom je požiadavka ministerstiev na distribúciu výplatných šekov zamestnancov personálom namiesto pracovníkmi finančnictva. Tieto šeky, ktoré sú pripravované Generálnym príjemcom (Centrálne výplatné kancelária Kanadskej vlády), sú zaslané finančným pracovníkom na distribúciu. I keď by táto požiadavka ušetrila určitý administratívny čas, sekretariát ŠFS ju neakceptoval, pretože by odporovala základným štandardom kontroly o oddelení povinností (I, para. 55), keďže by takto pracovníci personálneho oddelenia, ktorí pripravujú výplatné informácie mali kontrolu nad vypísanými šekmi na základe im dostupných informácií.

Sekretariát ŠFS uložil odborné štandardy pre tých, ktorí vykonávajú účtovanie a funkcie finančnej kontroly. Jeho výkonní pracovníci sú členmi rád pre povyšovanie a prijímanie, ktoré technické kompetencie pre všetkých kandidátov na vrchné finančné, auditné a vyhodnocovacie funkcie určené vládou.

Sekretariát ŠFS hrá takisto hlavnú úlohu pri vládnom obsadzovaní z univerzít a v rozvojových programoch (príprava a opätovné zamestnanie) miest finančných pracovníkov, interných auditorov a personálu pre program vyhodnocovania. Navyše poriada prípravné kurzy pre operačných menežérov v mnohých výkonných oblastiach, ako sú financie, riziko a projektovanie menežmentu. Tieto aktivity sú v súlade s Pravidlami INTOSAI, zabezpečujúce integritu a kompetenciu zodpovedných za kontrolu riadenia (I, para. 28).

2. Všeobecná zodpovednosť centrálnych úradov

Táto časť v krátkosti pojednáva o zodpovednosti centrálnych úradov, hlavne z kanadskej perspektívy. Je dôležité si uvedomiť, že rozsah a právomoc centrálnych úradov závisí v tej ktorej krajine od rôznych faktorov, ako je rozdelenie právomocí medzi legislatívou a exekutívou, a medzi národné, štátne a mestské vlády.

Tam kde je výkonným pracovníkom legislatívou limitovaná delegácia a väčšina kontrol vyplýva zo zákona a regulácie sú prevádzané legislatívou, tam je menšia potreba silných centrálnych úradov. Legislatíva môže takisto rozhodnúť, že smer a monitorovanie kontroly riadenia môže byť lepšie vykonávaná nezávislou organizáciou, ako je Vrchná auditná inštitúcia (SAI), ktorá podáva správy priamo.

Keďže kanadská tradícia deleguje podstatnú voľnosť výkonným pracovníkom, centrálné vládne úrady sú schopné efektívne vykonávať svoju všeobecnú úlohu pri všetkých vládnych operáciách. Je to takisto dôsledok Kanadskej dohody, že ministri sú individuálne zodpovední za svoje ministerstvá a kolektívne, ministerskému predsedovi, za vedenie celej vlády.

Významným objektívom centrálnych úradov je podporovať inštitučné hodnoty alebo cesty operácií, ktoré musia byť zrozumiteľné a nasledované všetkými verejnými riadiacimi pracovníkmi a zamestnancami, bez ohľadu na podstatu ich programu. Všetci verejní činitelia v Kanade sú oprávnení riadiť sa podľa vysokých nárokov na opatrnosť a bezúhonnosť v ich každodennom správaní a činnosti. Podporovanie týchto hodnôt je samozrejme veľmi užitočné pre efektívnu kontrolu riadenia a Pravidlá INTOSAI prikladajú veľkú dávku dôležitosti podporovaciemu postojovi pri hĺbkových kontrolách riadenia (I, para. 24).

I keď nejednotný model organizácie a služieb centrálnych úradov, tri významné body sú často spoločné pre vlády s podobnou jurisdikciou ako je v Kanade. Sú opísané nižšie.

Poradcovia predsedu vlády a kabinetu

Predseda vlády, podobne ako ďalší ministri, majú malú súkromnú kanceláriu vykonávajúcu viac politické ako verejné činnosti, je zároveň podporovaný centrálnymi úradmi vo vnútri verejnej administratívy. Tieto vykonávajú analýzy nariadení a rád Kanadskému ministerskému predsedovi a takisto kabinetu podľa dohody (pozri hore) tým spôsobom, že v určitých prípadoch má kabinet kolektívnu zodpovednosť pre vyšujúcu ich vlastné portfólio.

Informácie a rady centrálnych úradov ministerskému predsedovi sú určené hlavne na podporu jeho úlohy pri:

- prejednávaní nezhôd medzi ministerstvami v prípadoch, ktoré budú predstavené kabinetu na rozhodnutie,
- určení celkovej štruktúry organizácie vlády určovaní kompetencií medzi ministerstvami (kde využíva svoju čiastočnú voľnosť pri rozhodovaní),
- menuje a riadi väčšinu vyšších verejných úradníkov na ministerstvách a na úradoch.

Informácie a rady centrálnych úradov kabinetu reflektujú, ako také, ich kolektívnu zodpovednosť v Kanade za:

- organizáciu a menežment verejných služieb,
- federálno-okresné vzťahy,
- menežment rozpočtov a výdavkov.

Nedávny príklad kolektívnej zodpovednosti sa týkal oznámenia o masívnej redukcii počtu verejných zamestnancov o 45 000 zamestnancov v priebehu troch rokov (asi 15% z celkového množstva, ale na niektorých ministerstvách oveľa viac). Pred týmto oznámením, centrálné úrady poskytli svoje rady ministerskému predsedovi a výboru ministrov, ktorý mal na starosti tento prípad, o tom, čo by podporilo veľké množstvo verejných činiteľov akceptovať skorší odchod a odchod do dôchodku. Takisto poskytli rady o možnom všeobecnom dopade na služby verejnosti (hlavne na základe informácie, ktorú dostali od jednotlivých ministerstiev pri návrhu na redukciiu personálu).

S ohľadom na spoľahlivosť centrálnych úradov, ich výkon je posudzovaný na základe ich kolektívneho poradenstva. I keď výsledky ich poradenstva je niekedy ťažké uvádzať do praxe, často sú veľmi jasné, ako sa ukázalo na predchádzajúcom prípade. Následne po oznámení a rýchlym zavedení plánu redukcii počtu personálu sa zistilo, že odpoveď na podnety na odchod bola oveľa väčšia ak sa očakávalo, čo bol znak toho, že podnety centrálnych úradov boli príliš štedré. Výsledkom bolo nadmerné zvýšenie nákladov a problémy pri výkone verejných služieb z príčin nedostatku personálu v krátkom čase.

Centrálné úrady poskytujú takisto radu o najvhodnejších kandidátoch na vrchné miesta vo verejných službách ako aj na pozície vedúcich výkonných pracovníkov v štátnych podnikoch, známych pod názvom Kanadské Kráľovské korporácie.

Takisto hrajú dôležitú úlohu poskytovaním rád vo vzťahoch medzi federálnymi okresmi, buď na väčších projektoch zmeny ústavy alebo na agende menežmentu pri regulárnych stretnutiach ministerského predsedu s 10. okresnými premiérmi.

Ďalšou kľúčovou zodpovednosťou centrálnych úradov je menežment verejných služieb. I keď je menej verejne zodpovedná funkcia, nie je o nič menej dôležitá. Je nutné poznamenať, že táto zodpovednosť sa týka menežmentu verejných služieb a nie vlády. Vo vedení je najvyšší verejný činiteľ Kanady, ktorý je zodpovedný priamo ministerskému predsedovi a má funkciu Úradníka štátnej rady. V podstate je to zástupca ministerského predsedu.

Zakiaľ čo legislatíva a štátna rada schvaľujú zákony a predpisy, ktoré ovládajú široké aktivity verejných služieb, väčšina dôležitých reformných návrhov ovplyvňujúcich menežment verejných služieb pochádza z kancelárie Úradníka štátnej rady. Úradník je určený ako osoba, ktorá vedie zavádzanie týchto reforiem po ich schválení kabinetom. Na príklad, Úradník predstavil a viedol zavedenie jednej z najdôležitejších reforiem v histórii Kanadských verejných služieb pod názvom Verejné služby 2000. Zameral sa na inovovanejšie, služobne orientované verejné služby, užívajúce najmodernejšie a najefektívnejšie metódy riadenia. Popri zavádzaní reforiem, takisto pripravuje výročnú verejnú správu adresovanú ministerskému predsedovi o progrese, ktorý sa vykonal na dosiahnutie objektívov projektu Verejné služby 2000.

Menežment ľudských zdrojov

Centrálny úrad môže plniť úlohu zamestnávateľa všetkých verejných činiteľov, zvyčajne pod špecifickou legislatívou prijatou za týmto účelom. To zahŕňa určenie podmienok a pravidiel v zamestnaní vo verejných službách a jeho klasifikácia platovej úrovni. Navyiac môžu byť činné pri vyjednávaní v mene vlády s odbormi pri vývoji rozvojových programov, ktoré sú bežné na všetkých ministerstvách. V Kanade má túto zodpovednosť štátna finančná rada.

Centrálne úrady by vo vláde nemali mať zodpovednosť za štandardy a pravidlá pri dosadzovaní personálu, keďže legislatíva preferuje vlastný úrad na vykonávanie tejto úlohy, na zabezpečenie sledovania hlavných princípov, čo znamená zabezpečiť obsadenie verejných činiteľov na základe ich kvalifikácie a nie ich politických kontaktov alebo iných prostriedkov. V Kanade sa tento úrad nazýva Komisia pre verejné služby (pozri sekciu 1).

Menežment rozpočtovania a výdavkov

Táto úloha má externé i interné zameranie. Znamená to dohľad nad finančnými záležitosťami krajiny cestou daňového menežmentu, ako je rozvoj návrhov vlády na rozpočet, monitorovanie riadenia služieb vládnych pôžičiek a dlžôb, menežment bankovníctva vlády a poradenstvo a dodržiavanie legálneho rámca prác zdaňovania, vrátane colných povinností. Menežment výdavkov je spätý s daňovým menežmentom a zahŕňa rozvoj a dodržiavanie vládneho systému revízie plánov výdavkov ministerstiev a umiestňovania zdrojov na základe vládnych priorít a daňového plánu. Takisto zahŕňa konsolidáciu požiadaviek vládnych výdavkov a poskytuje výdavky na Rozpočet a Odhady na schválenie legislatíve. V Kanade je to časťou kolektívnej zodpovednosti kabinetu, pretože podľa ústavnej dohody Odhady nemôžu byť vylepšované parlamentom, ktorý môže premeniť Odhady iba tak, že prehlasuje vládu.

V mnohých krajinách je ministerstvo financií oddelená organizácia operujúca ako centrálny úrad pre riadenia hotovosti, riadenia dlžôb, centralizovaného výplatného systému a daňového účtovníctva. V prípade Kanady, predpisy a štandardy pre tieto funkcie sú uložené ministerstvom financií a štátnou finančnou správou, zakiaľ čo vlastné operácie sú prevádzané úradom nazývaným Generálny príjemca Kanady.

Iné

Naviac k týmto spravodlivo uloženým úlohám, majú centrálné úrady v Kanade i niekoľko iných administratívnych zodpovedností, ako je centrálna obstarávanie a pravidlá o technológii informácií. Funkcie ako tieto sú centrálna, z dôvodov potreby dosiahnutia určitých objektívov vlády. Ako sa spomína v Sekcii 1, funkcia ako obstarávanie podliehajú takisto špecifickým štandardom menežmentu štátnej finančnej správy. INTOSAI rozoznáva, že všetky tieto druhy administratívnych aktivít tvoria jedno zo zoskupení, pre ktoré sú štandardy kontroly nevyhnutné (I, para. 35).

3. Rozvoj kontroly riadenia v Kanade

Táto časť sa zakladá na celkovom opise zo Sekcie 1 a v určitom rozsahu aj zo Sekcie 2. Detailnejšie opisuje ako sa rozvíjajú kontroly riadenia v niektorých centrálnych úradoch Kanadskej vlády.

Legislatívne základy kontroly riadenia

Legislatíva je základom pre kontrolu riadenia v Kanade. V Sekcii 1 je uvedené, že Zákon o finančnej administrácii je hlavnou legislatívou pre kontrolu riadenia, ako to vyžaduje vláda na určenie špecifickej autority štátnej finančnej správy, na rozvoj a rozširovanie kontroly pre vládne ministerstvá. Legislatíva ale ďalej predpisuje určité podrobné kontroly zo zákona. Napríklad, FAA obsahuje nasledovné ustanovenia na kontrolu finančných záväzkov:

Žiaden kontrakt ...podliehajúci platbe by nemal vstupovať do platnosti ...ak nie je dostatok naviazaných fondov ... v období finančného roku ...v ktorom by mal kontrakt vstúpiť do platnosti.

Zástupca ...musí, ak to predpisuje štátna finančná správa, zaviesť opatrenia viesť záznamy týkajúcich sa kontroly finančných záväzkov.

Tento text zakazuje vláde uzatvárať kontrakty (záväzky) s druhými spoločnosťami, ak neboli schválené peniaze legislatívou za týmto účelom, takisto predpisuje každému zástupcovi ministerstva viesť vhodné účtovanie a kontrolu záväzkov, v súlade s pravidlami štátnej finančnej správy.

Legislatíva takisto predpisuje kontroly zabezpečujúce princípy separácie povinností (I, para. 54).

Žiadna platba nesmie byť prevedená ...zakiaľ čo ...osoba ...autorizovaná samotným ministrom nepotvrdí, ...že práca bola vykonaná...

Žiadne obvinenie nesmie byť vznesené proti privlastneniu, dokiaľ o to nepožiadala osoba ...autorizovaná samotným ministrom...

Každá platba ...musí byť vykonaná pod vedením a kontrolou ...vo forme a v skutočnosti takým spôsobom, aký predpisuje štátna finančná správa.

Je vhodné poznamenať si frázu "spôsobom, aký predpisuje štátna finančná správa", ktorá je bežne prítomná v Kanadských zákonoch, čoho výsledkom je dať nariadeniam štátnej finančnej správy štatút regulácií, ktoré sa opierajú o legislatívu.

Predpisy štátnej finančnej správy, vyplývajúce zo zákona, sa upriamujú na striktné rozdelenie služobných povinností (I. para. 54). Každý minister musí určiť riadiaceho pracovníka so zodpovednosťou za rozpočet a za potvrdenie, že faktúrované tovary a služby boli dodané a prevedené o objednanom termíne a v objednanej kvalite. Minister musí takisto určiť nezávislého finančného pracovníka (nezapojeného do nákupných transakcií) zodpovedného za: a) potvrdenie, že faktúra obsahuje potrebnú dokumentáciu, ako je správna objednávka a podpísaný dodací list, že podpis riadiaceho pracovníka je správny a že výsledný účet je v poriadku a v súlade s prechádzajúcim schválením výdavku, a za aa) prípravu a podpis platnej výzvy k platbe. Naviac, predpisy štátnej finančnej správy požadujú od Generálneho prijemcu (Vládna kancelária platieb) vhodné overenie podpisu na výzve k platbe pred vystavením šeku.

Okrem množstva predpisov FAA tohoto druhu, jestvujú ďalšie časti legislatívy, ktoré prevádzajú dôležité kontroly. Na príklad, Zákon o zamestnaní vo verejných službách, ktorý predpisuje množstvo kontrol ľudských zdrojov, na príklad, že žiadne nové platobné stupne nesmú byť zavedené bez povolenia štátnej finančnej správy. I ďalšie zákony sa týkajú kontroly vlastných vládnych programov, ktoré sú postavené proti vládnych kontrolám administrovaných Sekretariátom štátnej finančnej správy, ako je Zákon národného zdravia a Zákon o clách a spotrebnej dani. Takéto špecifické zákony majú ako precedens nariadenia FAA a štátnej finančnej správy. Niekedy to môže byť pre audítorov problematické, keď musia určiť, ktorá kontrola má kde precedens, pri výkone auditu súhlasov.

Až do neskorých 70. rokov, povinnosti a zodpovednosti Generálneho audítora spadali pod FAA. Dnes ale platí separátny Zákon Generálneho audítora, ktorý jasne určuje nezávislosť jeho úradu od vlády. Medzi iným, autorizuje Úrad Generálneho audítora byť separátnym zamestnávateľom, oslobodeným od reštrikcií Zákona o zamestnaní vo verejných službách, umožňujúc platiť vyššie mzdy ako vo zvyšku verejných služieb, aby bolo možné zamestnať kompetentných audítorov. Takisto dáva právo vykonávať audit výkonnosti vládnych operácií a postupov ministerstiev na zistenie efektívnosti ich programov. Tieto práva sú jasne v rámci kontroly riadenia.

Kontroly, ktoré vyplývajú z legislatívy

Pri rozvoji svojich kontrol riadenia, štátna finančná správa musí zabezpečiť zavedenie štandardov kontroly, ktoré existujú v legislatíve. V skutočnosti, mnoho zo štandardov legálnych kontrol si vyžadujú, aby štátna finančná správa poskytla návod na ich zavedenie, keďže obsahujú frázy ako napr. "ako môže štátna finančná správa predpisovať", ktoré sa objavili v texte hore.

ŠFS musí zabezpečiť, že tieto nariadené požiadavky legislatívy sú pochopené a vhodne zavedené, aby splnili svoj účel. Jej úlohou je takisto zabezpečiť, že rôzne požiadavky sú komunikované takým spôsobom, že doplňujú jedna druhú a nie pracujú proti sebe (I, para. 11). napr. jeden legislatívny štandard kontroly zakazuje míňať ministerstvám poplatky nimi vyberané bez legislatívnej autority, zakaľ čo druhý poskytuje ministerstvám špeciálnu autoritu k minúti poplatkov vzniknutých z predaja nadbytočného vlastníctva. V tomto prípade, ŠFS vykonáva počiatočné vysvetľovanie takýchto nariadení legislatívy pomáhajúc, aby legislatíva nevytvárala problémy pri interpretácii.

Úlohou správy pri rozvoji a rozširovaní rámca prác je takisto zabezpečiť, že detailné direktívy ministerstvám povoľujú ustálenú interpretáciu legislatívnych požiadaviek. Je napr. nevyhnutné, aby sa dodržiavali tie isté princípy účtovania na rôznych druhoch účtov vlády. I keď to nie je predpísané legislatívou, musí to byť časťou nariadení ŠFS, ak sa vyplníť požiadavka FAA o vypracovaní auditu vládnych finančných výpovedí. Inak by nebolo možné zabezpečiť ucelenosť finančných transakcií vo vláde.

Po určení nariadení objektívov v rámci legislatívy, expert zo ŠFS musí rozhodnúť o úrovni detailov potrebných pri zavádzaní týchto nariadení. V niektorých prípadoch, vyjadrenie objektívov nariadenia bude dostatočné, inde bude metóda zavedenia kľúčová a tak musí byť zahrnutá do nariadenia. Legislatívny štandard kontroly, ktorý zakazuje platbu bez autorizácie legislatívy nebude, možno potrebovať následnú elaboráciu, ak zavedenie štandardu bude uvádzať, že vláda bude dodržiavať účtovanie na preukázanie, že náhodné záväzky možno budú potrebovať usmernenie, keďže pokrýva oblasť, ktorá je veľmi komplikovaná a ešte nie je vcelku dobre pochopená väčšinou verejných činiteľov.

Závisiac od prostriedkov legislatívy, direktívy uložené ŠFS ministerstvám na dodržiavanie legislatívy môžu byť veľmi prísne, na príklad, podľa nariadenia ŠFS žiadne ministerstvo nesmie zrušiť dlh väčší ako X\$ bez súhlasu ŠFS. Naopak, iné zas povoľujú, napríklad, podľa nariadenia ŠFS, môže byť určované výška poplatku za užívanie určitej nehnuteľnosti. V každom prípade, správa s jej úplnou zodpovednosťou za kontroly riadenia počíta s rizikom neplnenia alebo obchádzania, alebo možnosti, ktoré štandard poskytuje a preto ukladá nariadenia podľa vhodnosti.

V prípade zrušenia dlžôb, ŠFS mala pocit, že existuje veľké riziko, že dlh bude odpísaný ešte pred vyčerpaním všetkých možností na jeho vyplatenie. Preto uložila nariadenie, ktoré vyžaduje od ministerstiev nasledovať striktné postupy pred odpísaním dlhu. Tieto postupy vyžadujú od každého ministerstva ustanoviť výbor na odpísanie dlhu, ktorého úlohou je prejsť všetky návrhy na ministerstve, podľa kritérií uložených ŠFS, aby bolo bezpečne jasné, že sa vynaložilo maximálne úsilie pri vymáhaní dlhu. V prípade ukladania poplatkov ŠFS verila, že ministerstvá musia byť podporované pri vyberaní poplatkov za užívanie nehnuteľností a na ten podnet poskytla ministerstvám kredit v nasledujúcom rozpočte za zvýšené príjmy dosiahnuté z poplatkov.

Kontroly vznikajúce na podnet centrálnych úradov

K nariadeniam zabezpečujúcich zavádzanie štandardov legislatívnej kontroly, má ŠFS autoritu určovať, aká nasledujúce nariadenia chce zaviesť v rámci svojej všeobecnej autority za účelom dobrého menežmentu. Zisťuje, či sa objavili nejaké nedostatky čo sa týka: a) ochrany zdrojov proti strate, zneužitiu, zlému nakladaniu, chybám a podvodom a neregularitám (I, para. 7), a aa) či súčasné nariadenia adekvátne vyjadrujú potreby a možnosti súčasného a nasledujúceho stavu, vrátane priorit a objektívov súčasnej vlády.

Zabezpečovacie a ochranné kontroly sú jasne rizikové funkcie. Predpisy jednajúce sa rizika sú založené na základe možnosti, že sa vyskytne nežiadúca okolnosť (aká je možnosť jej vyskytnutia) a následkov ak sa také niečo stane (bude to finančná strata alebo zahanbujúca situácia, ktorá poškodí reputáciu verejných služieb alebo vlády).

Vysoko rizikové situácie potvrdzujú väčšie investície do ochranných kontrol ako do menej rizikových. Na druhej strane, ŠFS sa snaží vytvárať čo najmenej nákladné nariadenia (I, para. 12). Napríklad, jej nariadenie o overovaní a kontrolách platieb povoľujú menšiu kontrolu nad niektorými transakciami ako iné. Jednoducho iba poskytuje všeobecné pravidlá, ako by mali oddelenia vykonávať kontrolu. Napríklad, navrhuje aby faktúra od známeho a spoľahlivého dodávateľa, ako sú telekomunikácie, podliehala jednoduchému preverovaniu i keď by sa jednalo o veľké sumy, zatiaľ čo faktúra na relatívne malú sumu od nového, ešte nepreskúšaného dodávateľa, by mala byť preverená veľmi opatrne. Navyše podporuje ministerstvá využívať modernú techniku, ako je štatistické porovnávanie na procesovanie množstva faktúr. Takéto postupy sú menej finančne náročné a často spoľahlivejšie.

Reakciou na nové alebo meniace sa prostredie, dôsledok programu Verejné služby 2000, vláda verejne oznámila, že bude postupne redukovať náklady na kontrolu budovaním spoľahlivejších ministerstiev. Následne ŠFS zvýšila delegáciu autorít ministerstvám úpravou limitov schvaľovania, ako je výška sumy kontraktov, ktorá si predtým vyžadovala schválenie ŠFS. Nanešťastie posledné analýzy ukazujú, že proporcia konkurenčných ponúk na vládne kontrakty sa znížila, čo indikuje, že niektoré ministerstvá pravdepodobne zneužívajú tieto nové delegácie. Ako výsledok, sekretár ŠFS usporiadal niekoľko stretnutí s námestníkmi ministerstiev, aby sa určila príčina zníženia počtu konkurenčných návrhov na kontrakty. Ak sa dokáže zneužitie, prejaví sa to v prehľade činnosti námestníkov (pozri Sekciu 1, pod názvom "Monitorovanie a vyhodnocovanie systémov kontroly riadenia").

Takisto čo sa týka reagovania na zmeny, po rozhodnutí vlády, že by mala mať vedúcu úlohu vo využívaní technológiu informácií, ŠFS schválila nové pokyny (nie oficiálne nariadenia), ktoré umožňujú ministerstvám "požičať si" fondy z centrálnych rezerv na investície do nových technológií, navrátenie ktorých bude pochádzať z ušetrenia v budúcnosti. V skutočnosti, podľa súčasných vládnych účtovacích procesov, ministerstvá si nemôžu ani požičať ani investovať. Ale toto požičiavanie a investovanie je simulované cestou interných relokácií v rámci legislatívnej autority. Keď vláda úplne prejde na rastúce účtovníctvo (oznamované na rok 2000), tieto bežné obchodné praktiky budú používané bez potreby simulácie, ktorá je menej efektívna a viac riziková.

Využívanie technológie informácií na lepšie a menej nákladné kontroly

Potreba využívania nových technológií informácií vytvorila pre ŠFS nové výzvy pre kontrolu. Táto potreba prichádza od menežérov vo verejnom sektore, ktorí chcú využívaním tejto technológie znížiť náklady a zlepšiť služby a od tých, ktorí obchodujú s vládou, ako sú banky a veľké spoločnosti, ktoré majú zložité technológie k dispozícii. Vláda a jej riadiaci pracovníci dostávajú neustále ponuky od veľkých hardwareových, softwareových i telekomunikačné systémy dodávajúcich predajcov. Ako odpoveď na tieto výzvy, ŠFS nedávno vyvinula a vydala nové nariadenie o elektronických autorizáciách a overovaniach a množstvo noriem o elektronických medziprenosoch dát a elektronických transferoch fondov. Takisto previedla, so súhlasom parlamentu, zmeny pre FAA na povoliujúce elektronické platby, príjmy, transfery a depozity fondov, v minulosti vyžadujúce fyzickú evidenciu alebo aspoň papierovú formu alebo pásku z počítača.

Sekretariát ŠFS verí, že kontroly sú efektívnejšie ak sú zabudované do normálnych menežérskych operácií, a nie pridávané a takto prijímané ako záťaž. Technológia uľahčuje veci. Na príklad, na Kanadských ministerstvách sa experimentuje so výnimočným softwarom cestovného systému. Tento systém umožňuje plno automatizovaný proces cestovných autorizácií a obstarávania, proces kontroly, ktoré boli veľmi zaťažujúce pre vládnych riadiacich pracovníkov, ktorí museli cestovať. Týmto systémom vládny cestujúci vyplňuje požiadavku na služobnú cestu prostredníctvom vlastného počítača a nasleduje jednoduché kroky "odkliknutím" myši na sériu otázok vo forme obrázkových ikoniek. Ak si cestujúci odklikne niečo, na čo nemá nárok, na monitore sa objaví správa a pravidlo, ktoré mu to nepovoľuje. Ak je možné dodatok autorizovať vyšším riadiacim pracovníkom, počítačový program ukáže na monitore, ako je to možné dosiahnuť elektronickou autorizáciou. Príkladom môže byť prenájom väčšieho auta ako je bežne povolené pravidlami.

V priemere cestujúci vyplní žiadamku na služobnú cestu, ktorá je plne ocenená, autorizovaná a v súlade so všetkými pravidlami v priebehu niekoľkých minút. Tento odborný cestovný systém neskôr poskytuje bázu pre rýchle vyplnenie sťažností a auditnej správy. Niektorí môžu namietat, že výhodnejšia kontrola je výmena cestovných pravidiel za diéty. Toto myslenie je v súlade s procesom zmeny konštrukcie, ktorú je Sekretariát ŠFS povinný previesť pred odporúčaním využitia nových technológií. ŠFS fakticky previedla túto pilotnú štúdiu na jednom z ministerstiev, ale ukázalo sa, že metóda diét je menej finančne efektívna, a má tendenciu zvýšiť celkové cestovné náklady.

Okrem využívania expertného systému kontroly, ďalšie projekty sa pripravujú na využívanie komerčných technológií, napríklad elektronická výmena dát a elektronický transfer fondov. Tieto automatizované kontrolné mechanizmy takisto používajú elektronickú autorizáciu a overovanie a sú podporované vhodnými bezpečnostnými metódami, ako je kódovanie a dekódovanie používaním súkromných a verejných kľúčov. Tak ako expertné systémy, poskytujú lepšiu kontrolu, pretože je tu menšia možnosť urobiť chybu, keďže informácia je vkladaná do systému iba raz, namiesto niekoľko násobného vkladania rôznymi osobami a organizáciami.

Kontroly, ktoré sú známe pod názvom "komerčná elektronika" sú oveľa jednoduchšie na ovládanie ako manuálne kontroly alebo zlomkové počítačové kontroly. Takisto poskytujú výhodnejší menežment hotovosti, čo je ďalšia dôležitá kontrola. Kanadská vláda ich využíva na: a) niekoľko miliardové daňové poplatky, korporáčnych alebo individuálnych daňových poplatníkov, ktorí sú teraz schopní poskytovať daňové informácie a k tomu príslušné platby alebo prijímať náhrady elektronickou cestou, aa) multi miliardové poplatky zrážok zo mzdy zamestnancov, kde veľkí zamestnávateľia musia poskytovať elektronicky celkové množstvo zrážok a ostatných detailov o množstvách zrážok, mená zamestnancov, daniach z príjmu, štátnych dávok a prídavkoch na poistné v nezamestnanosti, aaa) elektronické objednávky, bez papierovej dokumentácie, tovarov od dodávateľov, následovné dodávky, potvrdzovací dodací list, autorizácia a prevedenie platby.

Vďaka potrebe zredukovať náklady a zároveň zlepšiť služby a kontrolu, prichod lepšej technológie informácií je šťastne načasovaný, keďže poskytuje veľa kreatívnych ciest na zlepšenie a zlacnenie kontrol. Tu sa spomína iba niekoľko úspešných ciest. Zatiaľ sa neobjavili výrazné nedostatky, ale tieto môžu byť spôsobené nedočkavosťou a netrepezivosťou na rýchle využitie nových technológií na niektorých ministerstvách, zavedením nových väčších systémov alebo zmien na existujúcich príliš rýchlo, bez adekvátnej pozornosti pri modelovaní zabudovaných prvkov kontroly v súlade so štandardami ŠFS.

Reakcie na rôzne potreby kontroly ministerstiev

ŠFS nevyvíja svoje nariadenia v izolácii. Obširne konzultuje s ministerstvami, ktoré zavádzajú nové nariadenia, aby zabezpečila ich dôkladnosť a efektívnosť vzhľadom na náklady a, veľmi dôležité v decentralizovanom prostredí, aby boli dostatočne flexibilné v rôznych podmienkach. Takisto konzultuje s profesionálnymi asociáciami, ako sú účtovnícke inštitúcie, aby zabezpečila využívanie najmodernejších praktických prístupov na dosiahnutie objektívov nariadení kontroly. Pri významných zmenách nariadení konzultuje s Generálnym audítorom, ale vždy s ohľadom na to, že jeho alebo jej pohľad neovplyvní jeho alebo jej právo na nezávislý audit nariadenia po jeho zavedení.

Sekretariát ŠFS je veľmi pružná na požiadavky jednotlivých ministerstiev o špeciálnych potrebách kontroly alebo na spravodlivé výnimky z celkového rámca prác kontroly. Je to uznanie faktu, že rôznosť podstaty vládnych programov a operácií si vyžaduje úpravu niektorých kontrol, ktoré sú v jurisdikcii ŠFS. Ak niektoré ministerstvo môže dokázať, že upustenie od kontroly môže urýchliť ukončenie programu alebo ušetriť peniaze za danej situácie, ŠFS je schopná na to reagovať ak to neznamená ďalšie zvyšovanie rizika.

Sekretariát ŠFS preukázal flexibilitu svojich nariadení v prípade jedného ministerstva, ktoré sa podstatne oneskorovalo s depozitom väčších súm v hotovosti z odľahlých oblastí pretože, podľa nariadenia ŠFS, takéto transfery hotovosti sa prevádzali každých päť dní, aby sa ušetrili bankové poplatky za prevod. Toto nariadenie sa uviedlo keď sa jednalo ešte o malé sumy. Ako poukázalo ministerstvo, týmto nariadením sa vláda pripravovala o úroky z vkladov, ktoré boli vyššie ako náklady na transfery a navyiac, zdržiavanie väčších súm na jednom mieste zvyšovalo riziko možnosti krádeže. Toto ministerstvo dostalo výnimku z nariadenia od ŠFS.

V iných prípadoch nové smery rozvoja na určitých ministerstvách si niekedy vyžiadali od ŠFS hľadať cesty pre legislatívne zmeny, ak požadovaná zmena kontroly nebola v kompetencii ŠFS. Príkladom sú zmeny prevedené FAA na uľahčenie elektronického bankovníctva, ktoré boli spomenuté hore. Pôvodne tieto zmeny kontroly boli určené výhradne umožniť ministerstvu vyberajúcemu daňové poplatky používať komerčnú elektroniku na výrazné zníženie nákladov a na zlepšenie služieb zákazníkom. Neskôr i ďalšie ministerstvá požiadali o takúto autorizáciu.

4. Faktory ovplyvňujúce kontrolu riadenia v Kanade

Reakcie na zmeny

Potreby kontroly riadenia musia byť neustále inovované, aby dokázali reagovať na zmeny v prostredí, - bod zvýraznený v Pravidlách INTOSAI (I, para. 15). Momentálny stav v Kanade nie je úplne zadost'učňujúci. V každom prípade, zatiaľ čo nové riadiace reformy by mali, teoreticky, upevniť kontrolu riadenia, Generálny audítor Kanady sa vážne zaoberá momentálnou situáciou.

Ako sa spomenulo v Sekcii 2, reformy vo verejnom sektore v Kanade sa zamerali na zlepšenie služieb verejnosti. Kľúčovou témou je posilnenie riadenia spolu so zvýšením spoľahlivosti. Téma je podporovaná jasnejšou delegáciou a zavedením lepšieho plánovania reportovania o výkonnosti. Za týmto účelom, Sekretariát ŠFS vyvinul a rozširuje špecifický rámec prác na:

- obchodné plánovanie, ktoré požaduje po ministerstvách predkladanie ročných strategických plánov v hrubých rysoch, ako si predstavujú dosiahnutie programovaných výstupov a výkonov ako budú tieto výsledky merané (v minulosti boli poskytované detailné plány individuálnych výdavkov a aktivít, a ministerstvá mali pocit, že takto poskytli ŠFS podnet na ich "mikro riadenie" z centra),

- kvalitu služieb, ktorá si vyžaduje od ministerstiev zamerať sa na kvalitu služieb pre verejnosť - a vnútorne, kde sa dá aplikovať - čo sa týka ich dosiahnutia, načasovania a poskytovania (vrátane roka, v ktorom ministerstvo vydalo svoje štandardy pre služby),

- spoľahlivosť, ktorá poskytuje kritéria vo všeobecných kategóriách riadenia, (ktoré môže ministerstvo adaptovať do vlastných programov za vlastných podmienok) na zvyšovanie spoľahlivosti smerom hore cez každú ministerskú organizáciu a do šírky smerom na parlament (majúci vplyv na daňových poplatníkov na diaľku).

Spôľahlivosť rámca prác kontrol riadenia

Spôľahlivosť rámca prác ŠFS takisto zahŕňa nové kritéria pre respektívnu spoľahlivosť ministerstiev štátnej finančnej správy (vo všeobecnosti, na splnenie požiadaviek ŠFS, ktoré sa zameriavajú na rámec prác kontroly riadenia) a spoľahlivosti ŠFS čo sa týka kvality a efektívnosti jej rámca prác. Napríklad ak Generálny audítor zistí, že všetky ministerstvá majú ťažkosti so zavádzaním niektorého nariadenia ŠFS, indikuje to, že rámec prác má trhlinu alebo sú nedostatky v spôsobe, ktorým bol monitorovaný.

Posledným významným príkladom spoľahlivosti ŠFS bol prípad zneužívania nariadenia dočasného uvoľnenia z práce zamestnancov pri redukcii počtov zamestnancov a vyplácaní špeciálnych výplát pri odchode. Namiesto znižovania pracovných miest ministerstvá využívali toto nariadenie na uvoľňovanie neproduktívnych zamestnancov, ktorých práca ale musela byť aj tak vykonaná. Po prečítaní správy Generálneho audítora o tomto prípade Výborom verejných účtov, (legislatívny výbor zodpovedný najmä za prehľad správ Generálneho audítora o prípadoch kontroly riadenia) výbor bral na zodpovednosť sekretariát ŠFS za nemonitorovanie tejto situácie a znižovanie dôsledkov nedodržavania nariadenia (ktoré prebiehalo v období troch rokov) a ktoré stálo daňových poplatníkov niekoľko sto miliónov dolárov. I keď prípad neprepukol na verejnosť, je možné povedať, že nariadenie nebolo dokonalé, pretože nebralo do úvahy legitímnu potrebu ministerstiev zbavovať sa neproduktívnych zamestnancov.

Náčrt informačných technológií

Spolu s novými rámcami prác, sekretariát ŠFS vydal náčrt na zlepšenie vládnych služieb pomocou informačných technológií. Tento dokument vykresľuje, pre vládne ministerstvá a verejnosť, množstvo princípov, štandardov a cieľov na maximálne využitie informačnej technológie za účelom zlepšenia výkonnosti a kvality vo vnútri vlády (v rámci ministerstiev) a služieb ministerstiev verejnosti. Predhovor k Pravidlám INTOSAI (I, para. 1) uznáva potrebu väčšej dôvery v automatizované technológie.

Náčrt sa silne zameriava na využívanie nových techník, ako je proces rekonštrukcie, ako predpokladu investícií do informačných technológií. Zároveň predstavuje význam partnerstva so súkromným sektorom a ďalšie úrovne vlády na rozvoj a využívanie informačnej technológie na zlepšenie výkonnosti a služieb. Množstvo dôležitých výborov a rád bolo založených na dosiahnutie tohoto i iných cieľov náčrtu, ako je Poradná rada o informačných cestách.

Objektív náčrtu partnerstva medzi súkromným sektorom a inými úrovňami vlády je možné iba doporučiť. I keď zakaľ poskytuje nové možnosti, takisto predstavuje pre sekretariát ŠFS nové výzvy, pretože je s nimi spojené vysoké riziko. Vládni riadiaci pracovníci vstupujúci do týchto nových podmienok nie sú často dobre pripravení a skúsení na riadenie kontraktov, projektov i rizika, aby sa zabezpečili a ochraňovali záujmy vlády.

Takisto i vláda nie je poverená vstupovať do partnerstva bez parlamentárnej autorizácie, pretože podľa kanadského zákona je jeden partner plne zodpovedný za dlžoby oných partnerov na projekte. Riadiaci pracovníci si takto musia byť istí, že takto rozdelená spolupráca nie je výsledkom partnerstva v žiadnom legálnom zväzku.

Podporovanie vlastnej kontroly riadiacimi pracovníkmi

I keď sa tu neukladajú špecifické objektívy, tieto rámce prác na modernizáciu verejných služieb musia prispievať k zlepšeniu rámca prác kontroly riadenia. Je to preto, lebo vyžadujú jasnejšiu zodpovednosť a spoľahlivosť od každého ministerstva a podporujú využívanie nových, moderných nástrojov, ktoré pomáhajú manažérom kontrolovať samých seba namiesto byť kontrolovaní centrom ministerských expertov. Manažéri v súčasnosti, na príklad, začínajú využívať expertné informačné systémy a elektronické autorizačné a overovacie metódy, ktoré im umožňujú prijímať rozhodnutia bez potreby mať detailné vedomosti o administratívnych postupoch.

Táto modernizácia kontrol a koncept samo kontroly takisto mení úlohu centrálnych úradov s ohľadom na ministerstvá, čo smeruje od začleňovania do riadenia k umožňovaniu, vedeniu a koordinovaniu. Centrálné úrady sa aktívne snažia podporovať samo kontrolu manažérov namiesto uplatňovania kontroly z centra. Vcelku je to účelom hlavne poskytovať vedenie v najlepších kontrolných praktikách v súlade s legislatívnym rámcom prác a súčasnými objektívmi a cieľmi vlády. Tento prechod od centrálnej kontroly ku kontrole manažérmi je jasne uznávaný v Pravidlách INTOSAI (I, para. 1).

Záujem Generálneho audítora

Generálny audítor Kanady vo všeobecnosti podporuje program Verejné Služby 2000 a rôzne podnety, ktoré z neho vyplývajú. Napriek tomu vyjadril svoj nepokoj legislative, že centrálné úrady nerozvinuli špecifický rámec prác pre kontrolu, ktorý by reflektoval tieto reformy. I keď sa nedotýkal Pravidiel INTOSAI, v podstate obhajoval ich rámec prác pre kontrolu riadenia vlády v Kanade.

Zároveň má pocit, že existujúce kontroly, ktoré boli dostatočne spoľahlivé v minulosti, nezodpovedajú požiadavkám súčasného prostredia. Podľa jeho názoru, i cestou väčších delegácií autorít a na výsledok orientovaných kontrol sa dá dosiahnuť zlepšenie služieb verejnosti, prezentujú väčšie riziko ak nie sú podporované jasným porozumením kontrol riadenia. Najväčšie obavy vyjadril o nerovnováhu medzi autonómiou a spoľahlivosťou, keďže ešte nenašiel zlepšené prostriedky spoľahlivosti, hlavne cestou ministerských informačných systémov, ktoré poskytujú dôkazy o tom, ako spoľahlivo využívajú manažéri svoje väčšie právomoci o rozhodovaní.

PRÍPAD ZÁKONA NÁRODNEJ STAROSTLIVOSTI

(Holandsko)

napísali

Christianne E.P.M. den Houting-Stevens

Henny S. de Vos-Koerselman ⁵

Zhrnutie

Táto štúdia Zákona národnej starostlivosti v Holandsku poukazuje na to, ako sú kontroly riadenia špecifického ministerstva, ministerstva práce a sociálnych vecí, konštruované aby minister práce a sociálnych vecí, ktorý má legálnu zodpovednosť za formuláciu, vyhodnocovanie a možnú adaptáciu centrálnych sociálnych bezpečnostných nariadení, mal zodpovednosť za výdavky a následné zdôvodňovanie týchto výdavkov v parlamente.

Zavedenie Zákona národnej starostlivosti je dobrým príkladom procesu spoľahlivosti. Tento proces je časťou administratívnej organizácie, ktorá zahŕňa mnoho nástrojov kontroly riadenia alebo internej kontroly. Začína vtedy, keď minister práce a sociálnych vecí prijme od parlamentu rozpočet pre Zákon o národnej starostlivosti. Ako štúdia poukazuje, kontroly riadenia boli zabudované do celkovej legálnej a administratívnej štruktúry programu. Zodpovednosti zainteresovaných sú jasne indikované.

Na základe Zákona národnej starostlivosti, obce udeľujú granty osobám, ktoré na to majú nárok. Verejný výnos definuje "výberovosť", osobné podmienky ktoré ovplyvňujú úroveň prospechu a požadované štandardné dôkazy. Všetkých 630 obcí prijímajú mesačne dávky z ministerstva vo forme preddavkov. Veľkosť preddavku je založená na určitých pravidlách nákladov a je vyhodnocovaná ministerstvom štandardným procesom a dotazníkmi.

Štátni konzultanti, jednajúci v mene ministerstva, vykonávajú rôzne hodnotenia obcí každý rok na zistenie ako tieto obce zavádzajú Zákon národnej starostlivosti. Ich aktivity sú definované pracovnými inštrukciami a pripravujú štandardné správy. Takisto pripravujú výročné správy opisujúce akákoľvek alebo všetky výrazné rozvoje alebo zúženia exekutívnej praxe, ktoré musia byť vyhodnotené, a ak je to potrebné, musí byť prijaté centrálné nariadenie zo Zákona národnej starostlivosti.

Naviac, obecný audítor poskytuje legálne vyžadovanú správu, ktorá je pripojená k obecným finančným účtom. Minister vytvoril prídavný protokol na kontrolu obecnej auditorskej kontroly zavádzania Zákona národnej starostlivosti, na overenie, že dávky boli vhodne minuté. Tento proces sa stal časťou kontroly riadenia interných kontrol ministerstva práce a sociálnych vecí.

Ministerstvo určuje konečné množstvo dávok obciam na základe definitívnych výpovedí o nákladoch, využívajúc prácu štátnych konzultantov a obecných audítorov. Auditná služba oddelenia potom prevádza audit finančných účtov a relevantných administratívnych postupov a pripraví správu. Účelom tohoto je potvrdiť, že nástroje kontroly riadenia ministerstva sú v súlade s požiadavkami.

Tieto opatrenia dovoľujú ministrovi byť plne zodpovedným za výdavky z rozpočtu výklad výdajov pred parlamentom.

⁵ Christianne E.P.M. den Houting-Stevens je privilegovaná účtovníčka (RA), ktorá pracovala od roku 1992 ako projektový manažér na Holandskom auditnom súde (Algemene Rekenkamer). Predtým pracovala niekoľko rokov v externom auditnom úrade.

Henny S. de Vos-Koerselman je certifikovaná verejná účtovníčka (AA), ktorá pracovala od roku 1993 ako vrchný audítor na Holandskom auditnom súde. Predtým pracovala niekoľko rokov v špecializovanej auditnej divízii Organizácie sociálnej zdravotníckej starostlivosti.

1. Rámec prác pre kontrolu riadenia v Holandsku

Autorita pre kontrolu riadenia

Parlament je najvyššou úrovňou autority pre kontrolu v holandskej vláde. Najdôležitejším zákonom v tomto prípade je Zákon o rozpočte a účtovaní. Parlament takisto poskytuje nástroje na kontrolu riadenia v iných častiach legislatívy (ako je Zákon národnej starostlivosti, ako sa popisuje nižšie).

Zákon o rozpočte a účtovaní dáva ministerstvu financií špeciálnu úlohu v kontrole riadenia. Ministerstvo financií musí rozvinúť nástroje a inštrukcie pre kontrolu riadenia iných ministerstiev. Keďže tieto nariadenia a regulácie sú veľmi široké, ministerstvá majú určitú dávku flexibilitnosti pri výkone svojich zodpovedností.

Rozvoj a rozširovanie kontrol riadenia

Ministerstvo financií pripravilo manuály, ktoré ukladajú štandardy pre finančné účtovanie a kontrolu riadenia. Manuály sú vypracované v spolupráci s internými a externými audítormi. Z času na čas sú manuály vylepšované, podľa doporučení Pravidiel pre interné štandardy kontroly INTOSAI (I, para. 66).

Každé ministerstvo má generálneho sekretára, ktorého úlohou je definovaná legislatívou (Kráľovský rad). On alebo ona sú najvyšším verejným činiteľom na ministerstve a je zodpovedný za personálne, finančné, administratívne a riadiace otázky. Každé ministerstvo má takisto aj riaditeľ financií a účtovania, ktorý je zodpovedný za rozvoj a rozširovanie kontroly riadenia na ministerstve. Generálny sekretár, riaditeľ financií a účtovania, riaditeľ auditných služieb oddelení, spoločne s riaditeľmi všetkých divízií na ministerstve tvoria Auditný výbor. Tento výbor hrá dôležitú úlohu pri rozvoji a rozširovaní kontrol riadenia v celej organizácii. Finančný menežment, kontrolný menežment a audit oddelení sú prípady prejednávané týmto výborom.

Auditná služba oddelení je takisto zapojená do rozširovaní pravidiel a regulácií pripravených ministerstvom financií. Je audítori takisto poskytujú rady pri transformácii pravidiel do praxe.

Úloha Holandského auditného súdu a centrálnych úradov

Holandský auditný súd (Algemene Rekenkamer) nemá formálnu úlohu pri rozširovaní štandardov kontroly riadenia. Ale je nepriamo zahrnutý do výkonu systémov kontroly riadenia, keďže jeho audity sa zakladajú na systéme, čo znamená, že sú založené na systémoch kontroly riadenia. Preto Auditný súd môže poskytovať rady, ktoré môžu viesť a vylepšeniam v manuáloch ministerstva financií.

Holandská ústava jednoducho určuje, že Auditný súd je zodpovedný za audit štátnych príjmov a výdavkov. Auditný súd považuje zlepšenie fungovania vlády za svoju misiu, a túto misiu vykonáva pravidelným prezentovaním výsledkov auditov vláde a parlamentu. Identifikuje nedostatky a indikuje zábery na zlepšenie, všetko z pohľadu zabezpečujúceho čo najlepšie využitie peňazí daňových poplatníkov.

Holandský auditný súd je úplne slobodný v rozhodnutiach o vyšetrovaní. Jeho nezávislosť je zabezpečená sčasti faktom, že členovia rady sú menovaní doživotne. Nová vláda takto nemá možnosť ho rozpustiť a vymeniť ich za osoby podľa vlastného výberu.

Porovnanie s pravidlami INTOSAI

Všeobecné a detailné štandardy uložené v Pravidlách INTOSAI (I, para. 4 a 5) sú iba implicitné v auditných programoch auditnej služby oddelení a v manuáloch ministerstva financií, pretože manuály ministerstva a pravidlá existovali ešte pred schválením Pravidiel INTOSAI v roku 1992. Holandský auditný súd spolupracoval pri realizácii Pravidiel INTOSAI.

Monitorovanie a vyhodnocovanie systémov kontroly riadenia

Interná auditná služba každého ministerstva je zodpovedná za monitorovanie a vyhodnocovanie systémov kontroly riadenia. Niektoré z ich správ sú prejednávané Auditným výborom.

Najstaršou a najzákladnejšou činnosťou Auditného súdu je finančný alebo tzv. audit "regulárnosti". Hlavným zameraním auditu tohoto druhu je schválenie štátnych účtov. Za posledných pár rokov, tieto audity zároveň pokrývali administratívu a finančný menežment oddelení. V praxi, audity Súdu sú z veľkej časti založené na nálezoch internej auditnej služby auditovaného oddelenia. Súd využíva postup prehľadov na determináciu, kedy sa spoľahne na názory internej auditnej služby a jej správ (I, para. 83 a 84). Za posledných desať rokov sa vykonali výrazné zlepšenia v tejto oblasti.

V polovici 80. rokov boli ministerstvá sužované slabými kontrolami riadenia. Ako výsledok boli obrovské rezervy vo výročných finančných účtovaniach pri finančných auditoch. Audity, uskutočňované s obrovským omeškaním, poukázali na množstvo nedostatkov. Bolo často nejasné, či sa výdavky uskutočnili v súlade s platnými zákonmi a reguláciami. Čiastočne pod vedením Auditného súdu (I, para 66), začala tzv. "Operácia reforiem vládnych účtov", ktorá sa zamerala na:

- zlepšenie administratívnych postupov a kontroly riadenia na ministerstvách,
- upevnenie interného auditu (tu spomínaný ako audit oddelení)
- vydávanie obežných finančných informácií vo federálnej vláde a medzi vládou a parlamentom,
- zlepšenie rozpočtovej prezentácie.

Táto operácia mala za následok rozsiahle zlepšenia na poli administratívy, auditorstva a finančného účtovania. Bola auditovaná interným auditorom, ktorý takisto poskytol auditnú správu. Postupy kontroly riadenia teraz požadujú minimálne úpravy na všetkých ministerstvách.

Nálezy Súdu sú uvedené v jeho správe. Minister financií pripravuje spevnené účty pre všetky ministerstvá, ktoré tvoria štátne účtovanie, ktoré musia byť schválené auditným súdom. Námietky na regularitu auditov musia byť prejednané pred schválením štátneho účtu parlamentom.

Fakt, že Auditný súd pokladá výdaje za legitímne, ešte neznamená, že tieto peniaze boli vhodne minuté. Auditný súd takisto uskutočňuje audit výkonnosti. Tieto audity sa týkajú vlastného miňania peňazi v zmysle najväčšej ekonomie, efektívnosti a výkonnosti. Auditný súd hľadá presnú rovnovahu medzi regularitou a výkonom auditov.

V prípade auditov výkonnosti neexistujú štatutárne sankcie. Ale Auditný súd môže publikovať svoje nálezy a tak prenasledovať ministra prostriedkami pokračujúcich auditov.

Zdroje, skúsenosti a príprava na systémy kontroly riadenia

Každé ministerstvo musí zabezpečiť, aby jeho personál mal zdroje a skúsenosti na výkon svojej práce. To znamená, že manuály a pravidlá ministerstva financií by mali byť k dispozícii na každom ministerstve. Ale najdôležitejšie je zamestnať čo najlepších ľudí. Preto je potrebné definovať, aká kvalifikácia sú potrebné pre danú pozíciu a mať dostatok zdrojov na zamestnanie požadovaného personálu. Generálny sekretár každého ministerstva je zodpovedný za pravidlá prijímania. Ministerstvo financií organizuje prípravu na používanie manuálu a pravidiel kontroly riadenia.

2. Kontrola riadenia a Zákon národnej starostlivosti

Táto štúdia poskytuje príklad ako je základná kontrola riadenia ministerstva, aby si minister mohol overiť výdaje a podať správu parlamentu. (Audity Auditného súdu sa zakladajú hlavne na examinácii týchto kontrol riadenia.) Týka sa to dávok vyplácaných jednotlivcom podľa Zákona národnej starostlivosti, to sú najväčšie sociálne dávky pre obce, a spolu s dávkami podľa Zákona o

Detských dávok, (ktoré sú distribuované špeciálnymi agentúrami) podliehajú najintenzívnejšiemu preskúmvaniu ministerstvom. Iné schémy výdavkov (ako je nezamestnanosť, choroba, práceneschopnosť) sú vykonávané nezávislými organizáciami zamestnávateľov a zamestnancov, kde sa dávky určujú podľa zárobku.

Pred vysvetľovaním zahrnutého procesu, je užitočné prejsť rozpočtový systém, vysvetliť hlavné body špecifických dávok podľa Zákona národnej starostlivosti a poskytnúť všeobecný úvod k Zákonu.

Rozpočtový systém

Ministerstvá alebo vládne oddelenia sú časťou centrálnej vlády. Pomáhajú zodpovedným ministerstvám vykonávať ich prácu čo najlepšie. Každé ministerstvo má niekoľko úloh, ktoré sú pre spoločnosť dôležité ako celok, napríklad starostlivosť o verejné zdravie (ministerstvo zdravotníctva, starostlivosti a športu) alebo udržiavanie vhodnej infraštruktúry (ministerstvo dopravy a komunikácií).

V Holandsku je každému ministrovi pridelený určitý ročný rozpočet, ktorý by mal minúť na aktivity určené vopred. Na konci roku, minister musí vyložiť parlamentu výdaje z rozpočtu, princíp spoľahlivosti ministerstva je základom pre holandský demokratický systém.

Na zabezpečenie spoľahlivosti musia holandské ministerstvá založiť ich vlastnú administratívnu organizáciu a kontroly riadenia, aby sa zabezpečila kontrola účtovania a mienania z rozpočtu.

Špecifické dávky

Špecifické dávky je termín používaný pre určité príspevky štátu obciam, medzi inými, ktoré sú rozpočtované ročne a vstupujú do finančných účtov ministerstva.

"Špecifické dávky" je spoločným názvom pre platby od štátu pre authority nižšieho stupňa, ktoré sa všeobecne používajú na centrálne definované úlohy. Ako pravidlo, authority nižšieho stupňa nemôžu slobodne mieniť sumy, ktoré sa im zdajú vhodné. Musia sa pridrižovať aplikovateľných pravidiel a regulácií asociovaných pre každú dávku. Tieto zákony a regulácie určujú záber činnosti vo vnútri ich vlastného stupňa, pre ktorý majú voľnosť rozhodovania. V Holandsku je to známe ako "spolu-vládnutie": úlohy sa vykonávajú na nižšej úrovni ako je štát, a štát určuje pravidlá, ktorými sa musia authority nižšieho stupňa riadiť pri výkone úlohy. Je dôležité poznamenať, že i keď authority nižšieho stupňa sú zodpovedné za výkon, štát - v tomto prípade ministerstvo, ktoré určilo dávku - je zodpovedný za zabezpečenie, že takýto výdavok má svoje opodstatnenie a je legitímny. Tieto sú eventuálne, ako bolo poznamenané hore, zaznamenané ako výdavky vo finančných účtoch, ktoré ministerstvo posielá každoročne do parlamentu.

Zákon národnej starostlivosti

Zákon národnej starostlivosti vstúpil do platnosti 1.1.1965. So zavedením zákona si vláda zobrala na seba poskytovať finančnú asistenciu každému obyvateľovi Holandska, ktorý nemá prostriedky zabezpečujúce základné životné potreby. Zákon národnej starostlivosti je poslednou záchranou, a dávky zakladajúce sa na tomto zákone sú vyplácané iba ak nie je možné aplikovať iné dávky sociálneho zabezpečenia. V období roku 1994, približne 510 000 ľudí poberalo dávky zo Zákona národnej starostlivosti.

Zavedenie a kontrola Zákona národnej starostlivosti je komplexnou záležitosťou. Pôvodne bol zákon jednoduchý a dávky všetkým, ktorí mali nárok boli založené na rovnakých kritériách. Po zmenách od polovice 80. rokov úroveň dávok závisia od osobnej situácie príjemcu, takže sú veľmi rôzne. Predtým ako je dávka vyplatená, je potrebné určiť presne kategóriu, do ktorej príjemca spadá. Keďže jedna kategória poskytuje väčšie dávky ako druhá, niekedy dôjde k zneužitiu a nevhodnému využitiu.

V roku 1995 Zákon národnej starostlivosti stál viac ako 11 mld. NLG. 90% z toho je poskytovaných štátom a 10% obcami.

Celkovú zodpovednosť za Zákon národnej starostlivosti má minister práce a sociálnych vecí, ktorý je takisto zodpovedný za dozor nad spôsobom ako obce zavádzajú tento zákon. Minister musí podávať správu parlamentu o svojej dozornej činnosti a o všetkých výdavkoch a príjmoch na základe Zákona národnej starostlivosti vrátane finančných účtov ministerstva. Navyše je minister práce a sociálnych vecí legálne zodpovedný za formuláciu, rozvoj a vyhodnocovanie nariadení sociálnej starostlivosti. Táto zodpovednosť je opísaná nasledovne:

Vláda štátu /v tomto prípade ministerstvo práce a sociálnych vecí/ je zodpovedná za všeobecnú úroveň sociálnej starostlivosti, za adaptáciu úrovni sociálnej starostlivosti do rámca prác národných nariadení a za kvalitu centrálného zabezpečovania regulácií.

Zákon národnej starostlivosti a relevantné ministerské zodpovednosti sú základom pre proces kontroly riadenia používaných s ohľadom na tento zákon.

3. Hlavné body zavedenia zákona národnej starostlivosti

Výkon

Podľa zákona národnej starostlivosti, obce prijímajú dávky vopred od ministerstva každý mesiac. Tieto preddavky pokrývajú platby tým, ktorí majú na to nárok, a sú uskutočňované obcami v mene štátu. Ministerstvo kalkuluje každý mesiac, medzi inými vecami, preddavok na základe zoznamu provizórnych nákladov od obcí, ktorých sa to týka.

Obce sú zodpovedné za vyplácanie dávok podľa zákona národnej starostlivosti osobám, ktoré majú na to nárok. Navyše, musia periodicky overovať či je nutné pozmeniť dávky vzhľadom na dané podmienky jednotlivca. Ďalej obce aktívne vedú jednotlivcov prijímajúcich dávky aby si hľadali prácu a tak prestali využívať dávky zo zákona národnej starostlivosti.

Nasleduje konečné vyúčtovanie dávok prijatých obcami. Na koniec, každá obec podáva definitívnu správu o výdavkoch ministerstvu za určité obdobie na konci roku. Táto správa je sprevádzaná správou obecného audítora. Ministerstvo vyhodnotí správu, po ktorej je vyhodnotená finálna suma jednej alebo druhej strany. Rozdiel medzi konečnou sumou a sumou preddavkov je alebo obci vyplatený alebo od nej prijatý.

Minister práce a sociálnych vecí podáva výročnú správu o aktivitách ministerstva vo finančných účtoch, ktorá zahŕňa výdavky a príjmy zo zákona národnej starostlivosti. Ako sa spomenulo, finančné vyúčtovanie ministerstiev zahŕňa auditnú správu, vydanú audítorom oddelenia.

Aby bol minister schopný podať výklad o výdavkoch a príjmoch zo zákona národnej starostlivosti, musí si byť istý, že sú presné a legitímne. Presnosť znamená, že informácia pre zákon národnej starostlivosti obsahujúca finančné vyúčtovanie ministerstva je pravdivá a presná. Legitímna znamená, že výdavky a príjmy sú skutočne v súlade s legálnymi reguláciami zákona národnej starostlivosti a ďalších podstatných regulácií.

Postupy sledované ministerstvom práce a sociálnych vecí majú tri fázy:

- vydávanie preddavkov ministerstvom obciam (zodpovednosť: odpovedajúci menežment),
- vyhodnocovanie definitívnych nákladov a definitívna determinácia nákladov na základe nálezov obecného audítora a práce štátnych konzultantov (zodpovednosť: odpovedajúci menežment),
- overovanie finančných účtov ministerstva auditov oddelení (zodpovednosť: personál).

Prvé dve fázy sú prejednané nižšie. Postupy, ktoré musia byť nasledované ministerstvom boli uložené ako oficiálne dokumenty (I, para. 43), a indikujú bod po bode oddelenia a riaditeľstvá, ktorých sa to týka, kedy, prečo a aká činnosť musí byť uskutočňovaná, a ako to musí byť všetko zdokumentované.

Množstvo interných kontrol bolo zahrnutých do týchto programov. Príklady zahrňujú: vizuálny dozor, separáciu funkcií, záznamy, atď. Za vytváranie a dodržiavanie týchto postupov je zodpovedný príslušný menežment. V súlade s Pravidlami INTOSAI (I, para. 2), tieto štruktúry kontroly riadenia poskytujú ministerstvu dostatočnú záruku, že objektívny riadnych, ekonomických, výkonných a efektívnych operácií, ktoré sú v súlade so zákonmi, reguláciami a direktívami menežmentu, budú dosiahnuté.

Nasledujú niektoré z hlavných nástrojov kontroly riadenia používaných ministrom na dosiahnutie internej kontroly:

- verejný výnos, definujúci "nárokujúceho jednotlivca", osobné podmienky ovplyvňujúce úroveň dávok a požadované štandardy dôkazov,
- *Manuál spracovania nárokov* ukladajúci kroky v procese, ktorý musí byť sledovaný všetkými obecnými úradmi,
- predpísané pracovné inštrukcie pre štátnych konzultantov sociálnej starostlivosti za účelom určenia, či obec správne uplatňovala zákony a regulácie (týkajúci sa verejného výnosu spomínaného hore),
- stanovisko definujúce obsah správy štátnych konzultantov sociálnej starostlivosti,
- pravidlá nákladov na určenie množstva preddavkov pre obce,
- protokol pre obecných audítorov zákona národnej starostlivosti,
- stanovisko definujúce obsah správy obecného audítora,
- štandardné postupy a dotazníky pre vyhodnocovanie preddavkov oddelení,
- štandardné postupy a dotazníky pre oddelenie vyhodnocujúce definitívne podriadené náklady,
- stanovisko definujúce frekvenciu hĺbku prehľadu štruktúry internej kontroly,
- mandát služby auditu oddelení.

Služba auditu oddelení je takisto zahrnutá do tvorby opisov a stanovísk. Z toho dôvodu služba neskôr overuje, či požadované postupy boli dodržané.

Vydávanie preddavkov

Všetkých 630 obcí v Holandsku prijíma každý mesiac preddavky. Vyhodnocovanie nákladov poskytovaných obcami a určenie sumy preddavku na tomto základe je relatívne jednoduché. Ak obce dodržali určité formálne požiadavky a provizórne pravidlá nákladov paralelných očakávaní, preddavok je určený v súlade s provizionálnou kalkuláciou nákladov. Výplata preddavkov musí byť potvrdená ministerstvom.

Opatrenia interných kontrol sa zameriavajú na:

- platbu vopred až po vyhodnotení ukazovateľa nákladov,
- platbu vopred správnej obci,
- správne a kompletne účtovanie preddavkov vyplatených ministerstvom.

Vydávanie preddavkov je zbavené v podstate rizika pre množstvo príčin. Za prvé, táto činnosť je rutinná, relatívne jednoduchá, zahŕňa niekoľko komplexných vyhodnocovacích procesov a je značne automatizovaná. Za druhé, akékoľvek chyby pri kalkulovaní alebo vyplácaní preddavkov môžu byť opravené prostredníctvom stanoviska zaujatého po výkone. Nakoniec, legálnych pravidiel a regulácií na určenie preddavku je málo čo do počtu, a tak je jednoduché konať v súlade s nimi.

Vyhodnocovanie nákladov a definitívna determinácia príspevkov

Aktivity ministerstva

Ako bolo už spomenuté, obce vlastne vykonávajú zákon národnej starostlivosti, ministerstvo vystupuje iba v úlohe dozorca/výplatcu. S pomocou určitých nástrojov, môže ministerstvo určiť, či obec splnila požiadavky rôznych zákonov a regulácií. Použité nástroje zahŕňujú:

- dozor a kontrolu štátnymi konzultantmi, výsledkom ktorých je štandardná správa pre každý definitívne stanovisko nákladov určených obcami,
- kontrolu auditormi pracujúcimi v obciach, výsledkom ktorej je auditná správa, ktorá sprevádza výslednú správu o nákladoch.

Na základe informácií derivovaných z týchto kontrolných postupov, môže ministerstvo určiť definitívny príspevok. Je dôležité si uvedomiť, že kontrolné postupy sú kľúčové. Je tomu tak, pretože má ich iba minister, ktorý sa obracia na parlament pre výdavky, ktoré poskytuje ministerstvo obciam. Pred určením definitívnej dávky musí byť ministerstvo dobre informované o činnosti obce. To znamená, že veľa otázok musí byť zodpovedaných:

- Sú obce autorizované vykonávať činnosť, ktorú vykonávajú na základe zákona národnej starostlivosti?
- Sú dávky vyplácané obcami na základe zákona národnej starostlivosti určené tým, ktorí majú na to nárok?
- Ti, ktorí majú na to nárok, dostávajú od obcí správne množstvo?
- Bola k výslednej správe o nákladoch pripojená správa audítora a boli prijaté od všetkých obcí, ktorých sa to týka?
- Sú výsledné správy o nákladoch vyplnené kompletne a správne a boli správne autorizované obcami?
- Sú preddávky a urovnania zahrnuté vhodne a správne do výslednej správy o nákladoch?
- Výdavky zahrnuté do výslednej správy o nákladoch, patria skutočne pod zákon o národnej starostlivosti?
- Boli skutočne všetky príjmy, ako sú reklamácie a nesprávne vyplatené dávky, správne zaúčtované obcami?
- Jestvujú príjmy, ako sú napríklad pohľadávky, ktoré vznikli ako dôsledok nedostatkov alebo nedbalosti zo strany obcí?
- Je obsah auditnej správy, ktorá sprevádza výslednú správu o nákladoch pozitívny, a neobsahuje ďalšie komentáre, ktoré by ovplyvňovali pozitívny pohľad? Ak nie je auditná správa pozitívna, urobili sa príslušné opatrenia?

Ministerstvo odpovedá na tieto otázky na základe informácií od štátnych konzultantov a obecných auditorov.

Kontrola ako sú užívané príspevky a ich definitívna determinácia obsahuje mnoho rizík, vo veľkej miere i vďaka komplexnosti zákona a jeho citlivosti na podvod a zneužitie. Navyiac, rozdielnosť obcí a ich administratívnych nariadení komplikuje úlohy ministerstva.

Úloha štátnych konzultantov

Ministerstvo práce a sociálnych vecí určilo 180 štátnych konzultantov sociálneho zabezpečenia na zabezpečenie dozoru pri zavádzaní zákona národnej starostlivosti obcami. Pracujú na úradoch po celej krajine. Sú na prácu pripravení, niektorí z nich sú právnici, ďalší majú diplom z verejnej administratívy. Ich najdôležitejšie úlohy sú:

- kontrola uplatnenia zákona národnej starostlivosti obcami,
- upozornenie ministerstva na dôležité skutočnosti, na ktoré by malo urýchlene reagovať,
- prerokovať nariadenia s obcami,
- prerokovať externú koordináciu s inými inštitúciami, ktorých sa zákon národnej starostlivosti týka, vo väčšej alebo menšej miere.

Na základe ich pracovných inštrukcií, štátni konzultanti vyhodnocujú správnosť zavádzania zákona a určujú, či rozhodnutia vydané obcami korešpondujú s aplikovateľnými pravidlami. Tieto štúdie vykonávajú každoročne pre každú obec. V prvom rade vypracujú štúdiu úradu založenú na informácii zaslanej ministerstvu. Výsledky tejto štúdie určia, ktoré obce by mali byť ďalej prešetrené.

Výsledok ich správy a iných ďalších správ je zdrojom pre štandardnú správu, ktorá je priložená k výslednej správe o nákladoch pre každú obec. Navyiac, štátni konzultanti poskytujú rady, ktoré by mali byť určené iba pre jednu obec, ale môžu byť všeobecného charakteru. Či obce spĺňajú legálne nariadenia pri zavádzaní zákona je stredobodom správ štátnych konzultantov. (I, para. 24) Ako sme už spomenuli, je tu veľké riziko podvodu a zneužitia. Odhadovaná úroveň podvodov v systéme je veľmi rôzna. V roku 1993, čísla zakladajúce sa na niekoľkých štúdiách sa pohybovali od 7 do 25% z výdavkov. Zákon a ministerské nariadenia podčiarkujú, že obce by mali vyvinúť veľké úsilie pri vyhýbaní sa podvodu a zneužívaniu a ak svoju prácu nebudú riadne vykonávať, ich príspevky budú znížené. Takisto tí, ktorí sa pokúšajú o defraudáciu podliehajú sankciám. Obce môžu znížiť alebo zastaviť ich dávky a peniaze získané podvodom musia byť vrátené.

Spolu s týmito výročnými správami, ktoré sú nevyhnutné na finálnu determináciu množstva dávok poskytovaných obciam, konzultanti takisto vypracovávajú výročnú správu opisujúcu všetky výrazné rozšírenia alebo zúženia výkonných praktík, ktoré by mali byť vyhodnocované, a ak je to potrebné, prijať nariadenie zo zákona národnej starostlivosti. (I, para. 38) Tieto správy umožňujú ministrom odpovedať na reakcie holandskej verejnosti.

Nakoniec, štátni konzultanti vykonávajú *ad hoc* štúdie, o témach určených ministrom, ktoré hodnotia špecifické stránky zavádzania zákona. Takisto predkladajú ročný plán navrhujúci aktivity na nasledujúci rok.

Overovanie obecného audítora

Ministerstvo potrebuje vedieť, či obce nasledujú vhodné postupy a správne nakladajú s financiami v ich administratíve, keďže tieto sú základom pre definitívnu správu o nákladoch. Ministerstvo si to neoveruje samo. V Holandsku má každá obec povinnosť vyplývajúcu z ústavy zozbierať každoročne svoje finančné účty a spolu s ďalšími administratívnymi procesmi a dať si ich preskúmať auditorom, ktorý vypracuje správu, ktorá je pripojená k finančnému vyúčtovaniu obce.

Pre ministerstvo má spôsob práce obecných audítorov, ktorí vykonávajú túto legálne požadovanú kontrolu vypracovávajú správu, prirodzene kľúčový význam. Ministerstvo musí mať istotu, že príspevky poskytované obciam na základe zákona národnej starostlivosti sú správne používané, a hlavne musí mať istotu, že výsledná správa o nákladoch je presná, spoľahlivá a legitímna. Toto je tak dôležité, že ministerstvo práce a sociálnych vecí vytvorilo niekoľko regulácií na kontrolu obecného audítora. Bežná kontrola, na základe zákona poradného zhromaždenia (zákon miestnej vlády), ktorý definuje zodpovednosť miestnych autorít, nie je postačujúci. Tieto pravidlá navyiac sú uložené Protokolom zákona národnej starostlivosti, ktorý obsahuje špecifické regulácie zákona národnej starostlivosti a sú eventuálne výsledkom správy audítora, ktorá je priložená k výslednej správe o nákladoch. Ako výsledok týchto požiadaviek, tento kontrolný proces na strane obecného audítora je časťou kontroly riadenia a interných kontrol ministerstva práce a sociálnych vecí.

Správa obecného audítora, ktorá je priložená k výslednej správe o nákladoch je založená, medzi inými aj na štúdiu o kontrole riadenia obce a interných kontrolách, ich administratívnych nariadeniach a frekvencii previerok obcí o právach jednotlivcov na dávky. Otázka ministerstva, či sa obce správne riadia zákonmi a reguláciami tak bola zodpovedaná štátnymi konzultantmi.

Definitívne určenie príspevkov

Ministerstvo práce a sociálnych vecí vyhodnocuje výsledné správy o nákladoch poskytnuté obcami na základe správ štátnych konzultantov a obecného audítora. K tomu využíva štandardný zoznam otázok. Ak sú zaznamenané nesprávnosti alebo nejasnosti, výsledná správa o nákladoch môže byť podrobená oprave alebo ďalším krokom. Najvhodnejší spôsob je podrobne určený oficiálnym nariadením, na ktorý sú upozornené všetky obce. (I, para. 38) Definitívne určenie príspevkov je vypracované oddelením finančnej administratívy ministerstva. (I, para. 54) Nasledujú tieto kroky:

- obec je informovaná
- relevantné preddavky sú transferované mimo špeciálneho účtu, ktorý je na to určený
- rozdiel medzi konečnými nákladmi a preddavkom je vyplatený alebo uhradený späť,
- platba alebo pohľadávka je spracovaná finančnou administratívou.

Naviac určité podmienky musia byť uložené. Napríklad, ak štátny konzultant zistil nedostatky v obci, môže to znamenať, že výsledná správa o nákladoch je prijatá, ale obci je uložené vykonať zmeny v činnosti v niektorých aspektoch. Toto musí byť dodržané. Ak obec nespôsobuje, časť príspevku môže byť neskôr odobraná, napríklad pri kalkulácii výslednej správy o nákladoch. V roku 1994 ministerstvo pristúpilo k takýmto krokom v 65 prípadoch. Príspevky obciam, ktorý sa to týka boli skrátené o 10 mil. NLG (0.1%).

Auditný prehľad oddelení

Auditná služba oddelení (interný audit slúžiaci ministrom) vykonáva audit účtovania ministerstva a pripravuje správu doprevádzajúcu finančné účtovanie ministerstva práce a sociálnych vecí. Ako výsledok hore opísanej práce sú uskutočnené vhodné vstupy do finančných záznamov ministerstva, ktoré sú základom výročného účtovania ministerstva, o ktorých musí audítor podávať správu parlamentu. Na posúdenie výdavkov zakladajúcich sa na zákone národnej starostlivosti audítor oddelenia vykonáva nasledovnú prácu:

- Hodnotenie uvádzania rozpočtu: kontrola, či všetky prebehnuté výdavky a príjmy prešli testom legitimitnosti a či sú účty v súlade s reguláciami. Legitimitnosť je definovaná ako korektné pozorovanie uvádzania rozpočtu.
- Preddavky: audítor oddelenia overuje, či ministerstvo kalkulovalo preddavky správne a či sú vhodne podložené. Potom určí rozsah pokiaľ boli vyplatené preddavky správne procesované vo finančnom oddelení.
- Definitívna determinácia platby: za prvé, audítor oddelenia vyhodnocuje postupy a kvalitu práce, ktorá bola vykonaná štátnymi konzultantmi. Za ďalšie, audítor overuje, či štátny konzultant a ministerstvo zaujali správne stanovisko ohľadom nesprávnych činností v obciach.

Zámerom tejto kontroly je potvrdiť, či ministerstvo správne využíva prácu štátnych konzultantov, t. z. že požiadavky internej kontroly boli splnené.

Audítor oddelenia preskúša prácu vykonanú obecnými audítormi v prípade výslednej správy o nákladoch a o opatreniach internej kontroly. Práca obecného audítora je nesmierne dôležitá pre ministerstvo a konkrétne pre audítora oddelenia je veľmi podstatná.

Audítor oddelenia prešetruje každoročne funkcie internej kontroly vykonávaním prehľadov v určitom množstve obcí (asi u 10%). Tieto prehľady pozostávajú zo vstupnej diskusie, štúdie zložiek, záverečnej diskusie a správy.

Ak boli nasledovné požiadavky splnené, normálny prehľad môže byť vymenený za "limitované vyhodnotenie", ktoré je vykonávané pomocou zoznamu otázok:

- Normálny prehľad bol prevedený v minulom roku a nálezy boli také, že služba auditu oddelení môže využiť správu obecného audítora bez ďalších akcií.

- Nejestvujú indikácie (napríklad na základe správ štátnych konzultantov), že situácia v tomto kontrolnom roku sa zmení alebo zhorší.

- Obsah správy obecného audítora bol schválený. (Ak správa nebola schválená, je pravdepodobné, že obecný audítor si nevykonal prácu na úrovni, audítor oddelenia si často vyžiada viac informácií, prečo správa nebola schválená).

- Nálezy z iných overovacích procesov neindikujú, že situácia sa zhoršila. Toto sa týka prehľadu správy štátnych konzultantov auditnou službou oddelení a auditov postupov oddelení. Vyhodnotenie týchto dvoch procesov nie je v prvom rade zamerané na preukázanie slabosti obecných audítorov. Ale indikácie nezvyčajných situácií tomu môže nasvedčovať. Musí sa rozhodnúť, či v takýchto prípadoch je potrebný kompletný prehľad správy.

Zakladajúc sa na prehľadoch a "limitovaných vyhodnocovaniach", auditná služba oddelení vypracuje vyhodnotenie dôkladnosti správy audítora podloženej výslednými správami nákladov a procedurálnym vyhodnotením práce obecného audítora, ktoré je napojené na jej vlastné vyhodnotenie.

V krátkosti, audítor oddelení určuje rozsah dodržiavania legálnych a nariadených požiadaviek obecných audítorov vo svojich auditoch. Navyiac, audítor oddelení musí určiť, či správa obecných audítorov je dostatočným odrazom ich skutočných možností.

Takisto prešetruje, či obecní audítori zahrnuli všetky nálezy relevantné pre ministerstvo vo svojich správach a naznačili reakcie na tieto nálezy.

Nakoniec, audítor oddelení poskytuje ministerstvu návrhy na akcie ohľadom výsledných správ o nákladoch. Bodom pozornosti je tu rozsah, po ktorý samotné ministerstvo nasledovalo vhodné postupy. Ak sú objavené nedostatky, boli zaujaté vhodné stanoviská a boli definitívne príspevky určené správne ?

Prehľad finančných účtov sa zakladá na bežných štandardoch, ktorých overovanie preddavkov a výdavkov je časťou zákona národnej starostlivosti. Dve hlavné otázky sú, či výdaje a príjmy na finančných účtoch ministerstva splňajú platné zákony a regulácie, a či sú v súlade s účtovným systémom ministerstva.

PRÍPADY PROGRAMOV BUDOVANIA CIEST

(Nemecko)

napísal

Dr. Detlev Sparberg ⁶

Zhrnutie

V Nemeckej spolkovej republike, sa kontrola riadenia vo vládnej administratíve týka vlastného riadenia a externých auditov vykonávaných Federálnym auditným súdom (*Bundesrechnungshof*), ktorý vykonáva zavádzanie a aplikáciu efektívnych systémov kontroly riadenia v administratíve.

V administratíve budovania ciest systémy kontroly riadenia ukladajú finančné limity pre všetky relevantné rozhodnutia, a ďalšia autorizácia je nutná ak sú tieto limity prekročené.

Pri posudzovaní kontraktov je vhodný systém kontroly riadenia nevyhnutný, keďže kriminálna činnosť v tejto oblasti sa v súčasnosti stále zvyšuje. Naše skúsenosti ukazujú, že existujú tri hlavné typy manipulácií, ktoré si vyžadujú pevnú kontrolu riadenia: fixovanie cien, zmeny vo výsledkoch medzi konkurenčnými uchádzačmi a tajné dohovory.

Práca na vládnom projekte budovania je udelená najnižšej ponuke. Ak sa uchádzači dohodnú medzi sebou, kto dá najnižšiu ponuku, podrývajú konkurenciu a podvádzajú authority udeľujúce kontrakty. Skúsenosti ukazujú, že vďaka fixovaniu cien, môžu ceny kontraktov byť nad reálne ceny na trhu až o 40%. Administratíva upevňuje systémy kontrol riadenia aby zabránila fixovaniu cien. Federálny auditný súd je hlboko začlenený do tohto procesu a venuje veľkú časť svojej práce tejto záležitosti.

Predtým ako je kontrakt udelený, jednotliví uchádzači sa pokúšajú modifikovať svoje ponuky. Nemecko má veľmi detailné regulácie obstarávania kontraktov, ktoré určujú ako sú kontrakty udeľované. Tieto pravidlá umožňujú vykonávať kontroly riadenia počas celého procesu. V súčasnosti Federálny auditný súd vykonáva medzi-úrovňový audit verejných ponúk a procesov udeľovania procesov pri projektoch budovania. Audity odhaľujú rôzne nedostatky v procesoch ako aj v kontrole riadenia v začlenených kanceláriách. Vo viac ako 40% z nich boli zaznamenané nedostatky, ktoré vo veľkej miere zvyšujú nebezpečenstvo nespravodlivej konkurencie.

Tajné dohovory znamenajú, že zodpovedný verejný činiteľ pracujúci pre autoritu udeľujúcu kontrakty a uchádzač tajne spolupracujú na zvýhodnení spoločnosti v udeľovacom procese. V Nemecku, táto forma nezákonnej spolupráce medzi plánovačom a uchádzačom zaznamenala zvýšenie v posledných rokoch, pretože plánovanie na poli výstavby sa stáva čoraz komplexnejším a nebolo adekvátne monitorované. Takéto podvodné aktivity môžu byť objavené iba špecialistami s vysokou úrovňou technickej expertízy. A preto kontrola riadenia zabraňujúca takýmto praktikám je stále dôležitejšia. Ak sa zabezpečí prísne dodržiavanie pravidiel a regulácií a dozor cestou kontroly riadenia, pre pracovníkov zahrnutých do procesu bude možnosť tajného dohovoru sťažaná. Navyiac, uvedomenie si že odhalenie rizika sa zväčšilo odstraší mnohých zamestnancov od zapojenia sa do takýchto kriminálnych praktík v dôsledku negatívnych následkov.

Ďalšou kľúčovou oblasťou s veľkým finančným dopadom je úhrada faktúr. Tieto faktúry obsahujú obrovské množstvo podrobných kalkulácií a vyžadujú si pozorné preskúmanie. Nemecká administratíva založila niekoľko systémov kontroly riadenia aby sa sťažila možnosť urobenia chyby alebo podvodu. Zahrnuté princípy nie sú špecifické pre oblasť budovania ciest, platia všeobecne pre celú administratívu. Hlavným princípom kontroly riadenia je prísne oddelenie zodpovedností. V každom prípade najmenej dvaja a bežne viacerí pracovníci musia byť zapojení, každý z nich s dobre definovanými zodpovednosťami. To znemožňuje jednému pracovníkovi vykonať platbu, bez toho aby nemusel zapojiť iných pracovníkov.

Správna kontrola riadenia je dôležitá pre oblasť budovania ciest tak, ako aj pre ostatné oblasti. I keď v nemeckých úradoch pre budovanie ciest je veľmi dobrý a súhrnný systém kontroly riadenia, konštantný dozor je nevyhnutný. To je v prvom rade povinnosť menežmentu. Takisto je v záujme menežmentu, vzhľadom na striktnosť systému, vhodné aplikovanie, pretože je to jediná možná záruka bezchybného fungovania administratívy.

6 Autor, Členský radca Federálneho auditného súdu, je zodpovedný za výkon auditu výdavkov pri výstavbe ciest v Nemecku. Jeho vyjadrenia sú jeho vlastnými názormi, ktoré by nemali byť prisudzované Federálnemu auditnému súdu.

1. Rámec prác pre kontrolu riadenia v Nemecku

Táto sekcia opisuje hlavná charakteristiky nemeckej štruktúry kontroly riadenia. Na zabezpečenie formátu, ktorý by uľahčil porovnanie praktík v rôznych krajinách, úvodom je uvedených šesť základných oblastí.

Autorita kontroly riadenia

V Nemecku neexistuje všeobecná zodpovednosť za rozvoj a rozširovanie štandardov pre systémy kontroly riadenia vo vládných organizáciách. Každá vládna zložka a každá vládna organizácia je zodpovedná za svoju vlastnú kontrolu riadenia a za vytvorenie vlastného systému kontroly riadenia. Ale vďaka štruktúre nemeckej administratívy (opísanej dolu), hlavnú a rozhodujúcu zodpovednosť za rozvoj rozširovanie štandardov pre systémy kontroly riadenia vo vládných organizáciách musí byť umiestnený na vyššom stupni administratívy.

Vytváranie a rozširovanie kontrol riadenia

Štandardy kontroly riadenia nie sú uložené v legislatíve. Sú definované tou ktorou administratívou, v závislosti od úrovne jej autority. Pretože nemecká administratíva je hierarchická, autorita vydávať takéto rozhodnutia je rozdelená medzi rôzne úrovne administratívy. Takto môžu byť systémy kontroly riadenia založené autoritami na nižšom stupni v rámci oblasti zodpovedností, vládnu organizáciou na vyššom stupni pre tie administratívy, ktoré sú jej podriadené, alebo ministerstvom pre všetky vládne organizácie, ktoré vedie. Takto je systém kontroly riadenia definovaný administratívou, ktorej sa to týka, alebo pre jej vlastné použitie, alebo pre administratívy, ktoré sú jej podriadené.

Hierarchická štruktúra má takisto vplyv na zavádzanie systémov kontroly riadenia. Autorita na vyššom stupni je zvyčajne v pozícii inštruktora pre administratívy na nižšom stupni pri zavádzaní špecifických systémov kontroly riadenia a vykonáva dozor pri ich aplikácii.

Tento systém vo všeobecnosti prenecháva vedúcim vládnym organizáciám dostatočnú mieru flexibility pri adaptácii štandardov podľa ich vlastných potrieb kontroly. Zatiaľ mali administratívy nižšieho stupňa dostatok voľnosti pri pridávaní systémov kontroly riadenia podľa ich vlastnej iniciatívy a zatiaľ neboli zaznamenané väčšie sťažnosti na nedostatok pružnosti.

Úloha centrálnych úradov

Bundesrechnungshof, Federálny auditný súd (FCA), vrchná auditná inštitúcia Nemecka, nie je legálne v pozícii na vydávanie príkazov alebo inštrukcií administratíve ako výsledok auditu. Pri svojich bežných auditoch overuje systémy kontroly riadenia a môže vykonávať špecifické audity v tomto ohľade. V priebehu auditov overuje dostatočnosť efektívnosti systémov kontroly riadenia a či sú správne aplikované. Tieto audity overujú takisto či administratíva samotná používa jej vlastné systémy kontroly riadenia na monitorovanie jej vlastného výkonu so štandardami, ktorých sa to týka. FCA takisto overuje aplikáciu rôznych dôležitých štandardných pravidiel účtovania, menežment ľudských zdrojov a integritu automatických systémov spracovania dát.

Na základe výsledkov týchto auditov, FCA poskytuje rady auditovanej administratíve alebo ministerstvu, ktorého sa to týka. Rozhodnutie o nasledovaní týchto rád je na administratíve. Vo vážnych prípadoch, ak rady nie sú nasledované, FCA informuje parlament cestou svojich ročných správ alebo špeciálnou správou parlamentu alebo parlamentnému výboru.

Vo všeobecnosti, centrálné úrady ako je rozpočtový úrad ministerstva financií nemajú viac právomocí v tomto ohľade ako FCA. Viac sa starajú o rozpočtovanie a účtovanie a menej o skutočný výkon práce a monitorovanie výkonu cestou systémov kontroly riadenia.

Pridržiavanie sa Pravidiel INTOSAI

Všeobecne Pravidlá štandardov pre internú kontrolu INTOSAI boli plne zavedené v nemeckej administratíve. Niektoré z nich sú predstavené nižšie. Podľa vedomostí FCA nejestvujú oblasti, kde by kompletne chýbali systémy kontroly riadenia požadované Pravidlami INTOSAI.

Monitorovanie a vyhodnocovanie systémov kontroly riadenia

Menežment je hlavným užívateľom systémov kontroly riadenia. Preto v prvom rade samotný menežment musí monitorovať výkon týchto systémov kontroly riadenia. Navyiac interné audity hľadajú aplikáciu systémov kontroly riadenia v priebehu svojich auditov. Úloha externých auditov prevádzaných FCA je opísaná nižšie.

FCA nemá mechanizmus dohľadajúci na rôzne systémy kontroly riadenia v nemeckej administratíve. Navyiac nemá špecifickú sekciu zodpovednú za otázky systémov kontroly riadenia. Taktó je každý audit zodpovedný za systémy kontroly riadenia v administratíve, ktorú audituje. Na základe rôznych auditov celkový dojem je taký, že systémy kontroly riadenia v Nemecku sú efektívne a výkonné vzhľadom na náklady. FCA zatiaľ ešte nenarazila na skutočne neefektívny alebo nákladný systém kontroly riadenia a zdá sa, že neexistuje príčina kritizovať administratívu v tomto ohľade.

Zdroje, odbornosť a príprava na zavádzanie systémov kontroly riadenia

Každá administratíva musí zabezpečiť, že menežéry a personál majú potrebné zdroje, odbornosť a prípravné programy na efektívne nakladanie so systémami kontroly riadenia. Ak nie je dostatok personálu, musí na to byť upozornená administratíva vyššieho stupňa, ktorá na to upozorní ministerstvo, ktorého sa to týka. Ak sa toto ministerstvo domnieva, že sa vyžaduje viac personálu, musí túto požiadavku včleniť do návrhu rozpočtu na nasledovný rok. Prípravné programy sú zvyčajne zodpovednosťou tej administratívy, ktorej sa to týka. Rôzne vládne inštitúcie alebo súkromné spoločnosti poskytujú dostatočné a efektívne prípravy pre verejných činiteľov.

2. Systém kontroly v Nemecku

Nemecká spolková republika má dve hlavné úrovne kontroly s niekoľkými pod-úrovňami.

Administratívna kontrola

Odhady ročného rozpočtu sú legálnym základom, na ktorom administratíva riadi odhadované príjmy a platby. Týmto spôsobom odhad rozpočtu na rok uloží limity administratíve a umožňuje vláde, parlamentu a FCA kontrolovať administratívu.

Kontrola riadenia

Administratíva vo vlastnom záujme je donútená dozeráť na vlastnú činnosť. Vykonáva to v prvom rade cestou kontroly riadenia. Hlavnou úlohou kontroly riadenia je dozor legálnosti a regularity administratívy. To sa dosiahne cestou:

- Pred auditu alebo auditu *a priori*: pred audit preveruje administratívne alebo finančné činnosti pred ich vykonaním. To znamená, že všetky alebo určené činnosti si vyžadujú súhlasný podpis vedúceho administratívy alebo jej predstaviteľa.

- Priebežný audit: je to normálna kontrola riadenia administratívneho menežmentu, ktorou administratíva kontroluje samu seba. Obsahuje finančné aspekty (výkon odhadov rozpočtu) ako aj administratívne a riadiace prvky (plnenie časových rozvrhov).

- Post-audit alebo *a posteriori* audit: post-audit je audit po výkone. Je to hlavne audit výkonnosti, kontrola výsledkov alebo prehľad výsledkov. Je nesmierne dôležitý pre administratívu aby vedela, či sa výsledky dosiahli podľa načasovania alebo po úprave časového rozvrhu, či by mali byť aktivity na prípade modifikované a či sa tu vyskytujú nejaké empirické údaje pre budúce použitie.

Interný audit

Vo väčšine krajín je interný audit časťou systému kontroly riadenia. Je nástrojom menežmentu pre dozor nad hore uvedenými úlohami, na zabezpečenie toho, že administratíva funguje správne. V Nemeckej spolkovej republike je interný audit časťou externého auditu. Tak interný audit tvorí integrálnu časť aktivít administratívnych úradov interní audítori podliehajú iba profesionálnemu a technickému vedeniu FCA. Správy podávajú iba FCA a neprijímajú žiadne iné odborné príkazy. Preto je interný audit v Nemecku nazývaný pred audit, nie vo význame auditu *a priori*, ale preto lebo je vykonávaný pred auditom FCA.

Interný audit v oblasti budovania ciest sa všeobecne koncentruje na financie alebo regularitu. Potom ako centrálna federálna hotovostná kancelária zaplatila faktúry, tieto sú skompletizované a zaslané do auditného úradu, ktorého sa to týka. Interní audítori skontrolujú faktúry vo svojom úrade alebo idú na služobnú cestu do miestneho úradu, zvyčajne raz za rok.

Interný audit je veľmi dôležitý pre menežment, pretože správa interného auditu môže odhaliť vážne nedostatky. Ale ako sme už poznamenali, menežment nie je v pozícii využívať interných audítorov za účelom kontroly riadenia.

Externý audit

Externý audit je vykonávaný FCA, čo je nezávislá vládna kancelária, zodpovedná za preskúmavanie vládnych operácií a transakcií, za podávanie správ o svojich nálezočoch a za poradenstvo výkonnému oddeleniu na základe svojich auditných skúseností. Výdavky, na ktorých je potrebné vykonať audit personálom okolo 480 pracovníkov (asi 410 audítorov a 70 členov súdu) dosiahli v roku 1995 skoro 500 mld. DEM.

Federálny auditný súd vykonáva svoje audity s pomocou interných audítorov, ako sme spomenuli hore. Ale i za ich pomoci nie je možné prevádzať súhrnný audit výdavkov.

Politická kontrola

Odhady na rozpočet sú prerokované každoročne a sú odsúhlasované parlamentom. To umožňuje parlamentu vykonávať politickú kontrolu nad vládou, keďže parlament prideliť fondy, ktoré umožňujú vláde vykonávať plány, ktoré si vyžadujú výdavky.

Politická kontrola je špeciálne vykonávaná rozpočtovým výborom. FCA poriada stretnutia a radí tomuto dôležitému výboru na základe svojich auditných skúseností. Ďalšia forma politickej kontroly je vykonávaná neskôr Výborom verejných účtov, pod-výborom rozpočtového výboru. Tento výbor, v ktorom má FCA právo sa vyjadrovať, prejednáva správy FCA.

3. Kontrola riadenia - interný audit

Interný audit je často mylne zamieňaný s kontrolou riadenia. Ale interný audit nesmie byť jednoducho stavaný do roviny s kontrolou riadenia na vládnych oddeleniach alebo s kontrolou inštitúcie, čo zahŕňa všetky formy kontroly operácií a riadenia vo vnútri inštitúcie. Kontrola riadenia slúži ako nástroj a radiaca pomôcka pre vrchný menežment poskytovaním zabezpečenia, že aktivity sú vykonávané korektným spôsobom.

Kontrola riadenia, akokoľvek je účinná, nemôže nahradiť nezávislé a súhrnné preskúmanie interného auditu, ktorý musí brať do úvahy širšie a všeobecnejšie okolnosti. Na druhej strane, interný audit nemôže nahradiť kontrolu riadenia. Ich ciele a cesty na ich dosiahnutie sú rôzne. Kontrola riadenia je priamejšia na dennú kontrolu rutinných operácií a výkonu a efektívnosti vykonanej práce. V nemeckom systéme, interný audit sa bežne koncentruje na audit hotovosti a na overovanie správneho vedenia účtov. Na auditovanie výkonnosti a efektívnosti je zvyčajne málo času.

4. Dôležitosť kontroly riadenia pre externý audit

FCA má súhrnnú legálnu autoritu vykonávať audit federálneho finančného manažmentu, takže tu neexistujú oblasti, ktoré nepodliehajú auditu. Ale i tak kompletne auditné pokrytie je nemožné vzhľadom na veľkosť ročného rozpočtu Spolkovej republiky a celkovému množstvu verejných činiteľov na jednej strane a počtu auditorov zamestnaných FCA na strane druhej, i keď uvažujeme s internými auditormi, ktorí asistujú FCA pri jej auditnej práci.

Ani použitím jednotného prístupu auditovania nie je FCA schopná pokryť celý rad rozdielnych auditných subjektov. Preto táto metóda nedovoľuje predložiť súhrnnú výslednú správu a správnosti federálnych finančných transakcií.

Je preto potrebné redukovat' počet i druh auditov. V súlade s Federálnym kódom rozpočtu, FCA môže limitovať, podľa vlastného uváženia, záber auditu a zdržať sa auditovania špecifických účtov. Tieto redukcie auditu nesmú byť arbitrážne aplikované, ale správne a profesionálne.

Aká je redukcia auditu správna? Ktoré oblasti môžu byť vynechané bez potencionálneho zapríčinenia škody? Odpoveď na tieto otázky nás vedie automaticky ku kontrole riadenia. FCA môže zredukovať svoje audity v oblastiach, kde si sama vhodne zabezpečila funkcie kontroly riadenia a je v polohe vylúčiť možné chyby a nedostatky vo výkone administratívy. To je indikácia veľkej dôležitosti efektívnej kontroly riadenia ako externý audit vykonávaný FCA.

FCA nakladá dvoma spôsobmi s kontrolou riadenia. Za prvé, využíva svoj vplyv na zabezpečenie, že všetky pravidlá a regulácie týkajúce sa práce verejnej administratívy takisto obsahujú prostriedky kontroly riadenia. Je to možné preto, lebo v nemeckom systéme musí byť FCA konzultovaná pred schválením administratívnych regulácií týkajúcich sa zavádzania Federálneho kódu rozpočtu, a kedykoľvek sa to dotýka výdavkov, tento kód je bežne zahrnutý. Táto dôležitá regulácia umožňuje FCA zapojiť sa hneď od začiatku a umožňuje vyhnúť sa neakceptovateľným rozhodnutiam.

Za druhé, FCA počas svojich bežných auditov overuje či sú regulácie kontroly riadenia prísne dodržiavané. takisto preskúmava, či by systémy kontroly riadenia mali byť zjednodušené alebo vylepšené.

5. Kontrola riadenia v administratívne budovania ciest

Legálna situácia autorít budujúcich ciest

Pred ponorením sa do detailov kontroly riadenia autorít pri výstavbe ciest, je potrebné vysvetliť legálnu situáciu týchto úradov a celkovú činnosť budovania ciest v Nemecku.

Pri prerokovávaní ciest, dotýkam sa iba hlavných magistrálnych ciest udržiavaných federálnou vládou. Federálne hlavné magistrály - federálne diaľnice a federálne hlavné cesty - sú navrhované aby riešili diaľkovú prepravu. Lokálne alebo okresné cesty pre lokálnu dopravu, sú zodpovednosťou spolkových krajín (Länder). Hlavný rozdiel medzi nimi spočíva vo financovaní. Federálne hlavné cesty sú, s niekoľkými výnimkami, financované federálnou vládou (pozri tabuľku 1). Ďalšie sú financované štátmi, mestami alebo komunitami, ktokoľvek je už zodpovedný. Spôsob financovania má vplyv na auditovanie. Keďže FCA je zodpovedná za audit federálnych výdavkov, má takisto na starosti audit federálnych hlavných ciest.

Záležitosť, kto platí za tieto väčšie cesty je relatívne jednoduchá. Zložitejšia otázka je kto ich vybuduje a kto ich bude udržiavať.

Tabuľka 1. Úlohy a zodpovednosti pri výstavbe federálnych ciest

Trieda cesty	Vlastníctvo a finančná povinnosť za stavbu a údržbu		Administratíva	
	Vidiecke cesty	Medzimestské cesty	Vidiecke cesty	Medzimestské cesty
Federálne diaľnice	Federálna vláda	-	Länder v mene Federál. vlády	-
Federálne cesty		viac ako 80 000 obyvateľov Federálna vláda		nad 80 000 obyvateľov Fed. Länder
		menej ako 80 000 obyvateľov miestne autority		pod 80 000 obyvateľov miestne aut.

Nemecko je spolková republika, čo je konštitučná únia, kde je federácia a "Länder" - spolková krajina - legálnou inštitúciou. Spolu tvoria Spolkovú republiku. Nemecká ústava pokladá Spolkovú republiku za majiteľa a staviteľa federálnych hlavných ciest a určuje úlohu budovania a rozvoja federálnych diaľnic a hlavných ciest. V tejto oblasti má Federálna republika legislatívnu moc, čo je uvedené hlavne v Zákone o federálnych cestách a zahŕňa všetky legálne prípady, ako je klasifikácia, venovanie, reklasifikácia a zahrnutie federálnych hlavných ciest a zodpovednosti za budovanie, verejné užívanie a špeciálne užívanie, legálne vzťahy a financovanie týchto ciest.

Ale plánovanie, výstavba a údržba federálnych ciest je zodpovednosťou krajín, ktorých sa to týka. V tomto ohľade tieto konajú v mene Federálnej republiky, sú zodpovedné za všetky administratívne otázky. To znamená, že založia úrad alebo systém úradov pre výstavbu a údržbu týchto ciest. Následne znášajú administratívne náklady na tieto úrady a za mzdy a atď. Takisto znášajú náklady na plánovanie týchto ciest, ktoré môžu byť dosť náročné. Spolková republika platí výhradne za náklady stavby, vrátane materiálu, získania pozemkov a pracovné náklady, spolu s paušálnym nákladom vo výške 3% za náklady na materiál vo fáze plánovania.

Länder znáša svoje zodpovednosti nezávisle. Spolková republika, Federálne ministerstvo dopravy, je ale v pozícii vydávania všeobecných pravidiel a ukladania príkazov v jednotlivých prípadoch. To sa nestáva často a všeobecné pravidlá sú zvyčajne vydávané v spojení s predstaviteľmi spolkových krajín. Je tu niekoľko výborov pozostávajúcich z expertov reprezentujúcich Spolkovú republiku a Länder, ktorí prejednávajú problémy pri výstavbe ciest a dohadujú sa na riešeniach. FCA je zvyčajne reprezentovaná na týchto stretnutiach a je v pozícii predstaviť svoje stanovisko, založené na auditných skúsenostiach, hneď od začiatku.

Tento systém ponúka niekoľko výhod, ale i niekoľko nevýhod. Je, samozrejme, veľmi lákavé pre spolkovú krajinu využiť federálne peniaze na výstavbu napr. lepších mostov a odhlučňovacích stien, ktoré sú veľmi populárne v Nemecku, ako tých, ktoré stavajú za použitia vlastných fondov.

Systém, v ktorom Länder koná v mene Spolkovej republiky má následky, ktoré sú relevantné pre audity FCA. Keďže úrady budujúce cesty nie sú platené federálnou vládou, FCA nie je v pozícii auditovať ich administratívnu činnosť, vrátane efektívnosti a výkonu. Môže administratívu iba kritizovať ak nájde negatívne vplyvy na federálne výdaje. Audit iných aspektov je zodpovednosťou auditných súdov Länderu. Ich najväčším záujmom je samozrejme udržať náklady spolkovej krajiny čo najnižšie, aby sa federálne peniaze užívali čo najmenej. Takže keď FCA vykonáva audit úradov výstavby ciest stretáva sa tu s určitými ťažkosťami.

Plánovanie

V oblasti budovania ciest, má plánovanie špeciálnu dôležitosť, nie čo sa týka samotných ciest, ale s ohľadom na výdavok ktorý sa týka samotnej stavby, ako sú i mosty a tunely. Počas plánovacieho procesu je vydaných niekoľko dôležitých rozhodnutí a konečných nákladoch na cestu. FCA tradične uprednostňuje kontrolu administratívy budovania ciest a ich vlastných plánovacích aktivít.

Proces plánovania ciest má zabudovaný systém kontroly riadenia, vzhľadom na limity uložené plánovacou autoritou. Všeobecne stavebná autorita na najnižšom stupni v spolkovom štáte je zodpovedná za plánovanie federálnych ciest. V minulosti administratíva budovania ciest bežne vykonávala túto úlohu s vlastným personálom. Ale v súčasnosti, špeciálne v nových spolkových štátoch, kde je málo pracovnej sily a skúseností, úrady zvyčajne poskytujú kontrakty na plánovanie externým inžinierskym spoločnostiam. Produkt vypracovaný externými expertmi je neskôr spracovaný na úrade ako ďalšie plánovacie dokumenty.

Tieto úrady majú systém limitov autority a princíp dvojitej kontroly a dvojitého podpisu. Iba jednoduché a nie nákladné rozhodnutia sú vykonávané samotnými pracovníkmi na nižšom stupni. Bežne tieto rozhodnutia musia byť kontrolované a schválené ich nadriadenými alebo vedúcim úradu.

Až do určitého limitu, authority na nižšom stupni môžu vykonávať plánovanie v ich vlastnej kompetencii. Ak je limit prekročený, vyššia autorita musí preskúmať a schváliť plánovanie, opäť až po určitý limit. Ak ja tento je prekročený, nasledujúca hierarchická autorita, bežne je to Land (krajinský) minister, musí byť zapojený. Limity sú pohyblivé, závisia od druhu projektu, ktorý má byť naplánovaný a Land, v ktorom má byť situovaný. Navyiac, Federálne ministerstvo dopravy založilo ďalšie limity, a ak tieto sú prekročené, musí byť zapojené federálne ministerstvo. Tabuľka 2 ukazuje limity, kde sa vyžaduje vyšší súhlas.

Tento zabudovaný systém kontroly riadenia je založený na zabezpečenie, že žiadne nadmerné alebo neopodstatnené nákladné stavby budú naplánované, a že cesty sú budované tým najefektívnejším spôsobom. Dnes je toto nesmierne dôležité, keďže federálny rozpočet pre budovanie nových ciest sa zužuje a zoznam ciest, ktoré musia byť vybudované sa predlžuje. Zároveň, odpor ochrancov prírody voči budovaniu nových ciest sa stále zväčšuje. Vyžadujú nákladné tunely alebo rovnako nákladné obchádzky, alebo aspoň rozsiahle ochranné zvukové steny a niekedy, ale stále častejšie, špeciálne tunely alebo mosty pre zvieratá.

Pri výkone svojich auditov, FCA objavila niekoľko slabostí v systéme kontroly riadenia. Veľmi často administratíva na nižšom stupni podceňuje náklady plánovaného projektu aby ostala pod limitom, pre ktorý má autorizáciu. Vyššie authority sa dozvedia o takomto procese, ak vôbec, až keď je príliš neskoro na zmenu niečoho.

FCA sa takisto domnieva, že tieto limity neuvažujú s faktom, že i menšie projekty môžu znamenať vážnu stratu peňazí. V jednom prípade odhalila a kritizovala stavbu malého mosta pre chodcov v hodnote skoro 5 mil. DEM, i keď most za týmto účelom by stál iba okolo 0,5 mil. DEM. Keďže suma bola pod limitom uloženým ministerstvom, projekt si nevyžadoval povolenie od nadriadených. Takémuto druhu problémov sa dá vyhnúť založením relatívnych namiesto absolútnych limitov. Federálne ministerstvo dopravy musí kalkulovať náklady na niekoľko druhov stavby a požadovať predstavenie týchto projektov presahujúcich tieto priemerné náklady o určité percento. Tieto veci sú stále ešte predmetom diskusií.

Ako výsledok svojich auditov, FCA často kritizovala Federálne ministerstvo dopravy za to, že nie vždy sleduje princípy efektívnosti a ekonomiky pri schvaľovaní väčších projektov. Medzitým si ministerstvo uvedomilo dôležitosť menežmentu nákladov a iba nedávno zaviedlo nový systém menežmentu nákladov (pozri graf 1 a tabuľku 3). Jej účelom je zavedenie jednotnej cesty kontroly všetkých projektov, ktoré sa týkajú ministerstva. Je to nástroj vo vnútri ministerstva na dosiahnutie lepšieho prehľadu na náklady a lepšieho upozornenia na náklady aby sa predišlo, už na počiatku, stavbe príliš nákladného projektu.

Je plánované vykonávať kontroly nákladov projektov na všetkých projektoch, ktoré si vyžadujú schválenie ministerstva. Podľa sekcie 7 Federálneho rozpočtového kódu, "analýza nákladov-úžitkov musí byť vykonaná vhodným spôsobom pri zvážení finančnej dôležitosti". Federálne ministerstvo dopravy zavádza tento princíp do všetkých projektov budovania ciest. Overuje, či plánovaný cieľ môže byť dosiahnutý ekonomicky, efektívne a či si vyžaduje modifikáciu a či pokračovať v projekte. Ministerstvo si je dobre vedomé, že tento druh kontroly riadenia, založený na princípe ekonomie, efektívnosti a výkonnosti, je permanentnou úlohou.

Udeľovanie kontraktov

Toto je oblasť kde je dobrá kontrola riadenia nevyhnutná. Po dobu mnohých rokov si bola FCA istá, že jej systém zamestnávania verejných činiteľov s dobrými mzdami a veľmi bezpečnými kariérami nás uchráni pre podvodom a kriminálnou manipuláciou. Ale hlavne v poslednom čase, je stále viac jasná, že tomu nie je tak. Moje auditné oddelenie začalo spolupracovať s Federálnou kartelovou autoritou a s niekoľkými kriminálnymi vyšetrovacími oddeleniami na porovnanie s rôznymi skúsenosťami a možnosťami. FCA nemá právo vykonávať audit v súkromnej spoločnosti, ktorej bol udelený kontrakt. Môže jedine preskúmať zložky v miestnom stavebnom úrade, čo zvyčajne neodhalí dôkazy o podvode. Zložky súkromnej spoločnosti musia byť skontrolované a porovnané tak isto.

Tabuľka 2. Úrovnne autority pre kontrolu a schválenie prípravných návrhov ministerstva dopravy

Projekt	K schváleniu
Výstavba, rozšírenie a vylepšenie federálnych ciest (návrh) s celkovými nákladmi presahujúcimi:	DM 20 mil.
Výstavba mostov (trieda 60/30) s celkovou dĺžkou (merané po osi cesty) presahujúca:	50 metrov
Výstavba tunelov s vnútornou dĺžkou presahujúcou:	80 metrov
Výstavba ďalšej civilnej infraštruktúry (napr. štruktúry a zadržiavacie steny) s celkovými nákladmi presahujúcimi	DM 5 mil.
Oprava, rekonštrukcia a spevnenie cestného podkladu presahujúca:	DM 5 mil.
Nové vjazdy na existujúce federálne diaľnice federálne dvojprúdové cesty:	stále

I keď oddelenia kriminálneho vyšetrovania majú autoritu, je zložité pre nich vyšetrovať úrady. Spolupráca je preto vzájomne výhodná.

Pretože tieto kriminálne aktivity odhalia nedostatky systémov, naše objavy vedú k zlepšovaniu systémov kontroly riadenia. Je to pokračujúci proces. Vydávame správy, ktoré zahŕňujú pozorovania a návrhy týkajúce sa zlepšenia kontroly riadenia. - Iba po niekoľkých rokoch, keď opäť navštívime úrad v rámci nasledujúceho auditu, si môžeme preveriť, či úrad skutočne vylepšil svoj systém.

Naše auditné skúsenosti navrhujú, že v tejto oblasti sa vyskytujú tri hlavné oblasti manipulácie, ktoré si vyžadujú pevnú kontrolu riadenia:

- dohováranie cien,
- zmeny vo výsledkoch konkurenčných ponúk,
- tajný dohovor.

Dohováranie cien

Práca na vládnych stavebných projektoch, či už je to stavba budov alebo ciest, je pridelená najnižšej ponuke na základe otvorenej konkurencie. Ak sa ponúkatelia dohodnú medzi sebou, kto podá najnižšiu ponuku a ostatný ponúknu vyššiu cenu, podkopávajú konkurenciu a podvádzajú authority udeľujúce kontrakty. Skúsenosti ukazujú, že takéto dohováranie cien môže mať za následok vyššie ceny až o 40%. Podľa nemeckých zákonov je dohováranie cien zakázané, a takéto ilegálne praktiky sú prenasledované a penalizované.

Je skoro nemožné pre udeľujúci úrad zistiť, či ceny sú dohovorené takýmto spôsobom, keďže trh zaznamenáva veľkú fluktuáciu a ponúkatelia zatajujú dohováranie cien ponúkaním ceny, ktorá náhodne presahuje najnižšiu ponuku. Dohováranie cien je zvyčajne odhalené informáciami zvnútra, napríklad zamestnancami neuspokojenej spoločnosti. To bol prípad nedávno objaveného cenového kartelu veľkých spoločností, ktoré vyrábajú klimatizačné zariadenia. Tieto spoločnosti boli pokutované 50 mil. DEM Federálnou kartelovou autoritou.

Autorita udeľujúca kontrakty sa môže vyhnúť dohováraniu cien iba vyhnutiu sa situácii, kde je limitovaný počet ponúkateľov. Verejná súťaž je jediný efektívny spôsob, keďže umožňuje ktorejkoľvek spoločnosti podať ponuku na kontrakt. Navyše, úrad udeľujúci úrad musí zabezpečiť, aby sa ponúkatelia nedostali do kontaktu cez dodávateľa určitého produktu.

Môj úrad nedávno posudzoval na národnej úrovni praktiky udeľovania kontraktov na nákup dopravných značiek, práce na označovanie ciest a ochranných bariér. NA tieto veci federálna vláda míňa viac ako 400 mil. DEM ročne. Zistili sme že iba jedna tretina všetkých kontraktov bola otvorená širokej verejnosti, a tak iba malý počet spoločností dominuje na trhu. Upozornili sme Spolkový štát aby výrazne vylepšil ich praktiky pri udeľovaní kontraktov. To nevyhnutne znamená upevniť kontrolu riadenia na úradoch.

Za prvé, systém udeľovania kontraktov musí byť vylepšený aby sa sťažilo alebo úplne znemožnilo udelenie kontraktu bez vhodnej konkurencie. To je možné dosiahnuť vyžadovaním povolenia takýchto kontraktov od nadriadenej alebo druhej osoby, alternatívne, kontrakty by mali byť udeľované špeciálnym výborom udeľujúcim kontrakty. Ak by všetky kontrakty prešli takýmto prehľadom, nevhodné praktiky by boli prinajmenšom odhalené rýchlo a zabránilo by sa ďalším porušeniam.

Za druhé, osoby zahrnuté do udeľovania kontraktov by mali byť periodicky premiestňované do iných úradov alebo aspoň ich treba zbaviť zodpovednosti v tom istom úrade. V mnohých prípadoch, sa v priebehu niekoľkých vyvinie kriminálne prepojenie medzi oficiálne zodpovedným pracovníkom za udeľovanie kontraktov a ponúkatelom.

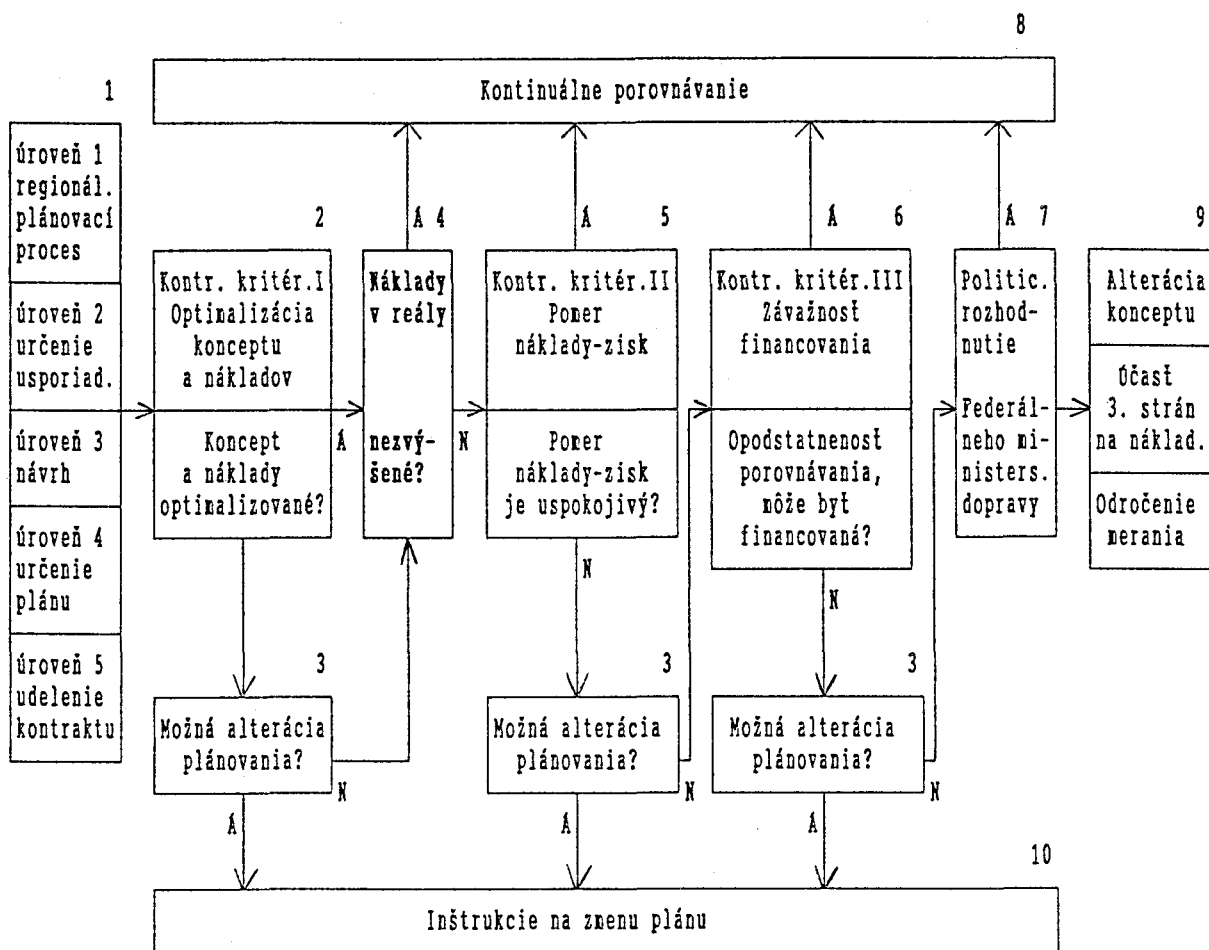
Tabuľka 3.

Suma nákladov na kontrolu Federálneho ministerstva dopravy

Časť 1	Náklady na kontrolu jestvujú obyčajne na každej úrovni plánovania. Každá úroveň má iné načasovanie kontroly.
Časť 2	Kontrolné kritérium I. Typ a číslo kontrolného kritéria záleží od štatútu plánovania. Koncept a náklady musia byť optimalizované pre aktivity na piatich úrovniach.
Časť 3	Opakovanie kontrolných otázok, po každé zvyšovať dôležitosť zníženia nákladov.
Časť 4	Porovnanie skutočných nákladov na projekt s plánovanými nákladmi a s poslednou kontrolou nákladov, s ohľadom na celkové zvyšovanie stavebných nákladov. Po každé keď náklady prekročia ukazovateľ, vyžaduje sa intenzívna kontrola nákladov, špeciálne pre projekty, kde sa náklady zvýšili o viac ako 5% zvýšeniu všeobecných nákladov.
Časť 5	Kontrolné kritérium II Kontrola alebo zavedenie aktuálneho pomeru nákladov a zisku, s ohľadom na zvýšené náklady a zmeny používania.
Časť 6	Kontrolné kritérium III Projekty s neadekvátnym pomerom nákladov a zisku, a pre ktoré sa nedá dosiahnuť vylepšenie nákladov, si vyžadujú ďalšie overovanie, aby sa určilo či sa ešte vyplatí pokračovať v stavbe. K tomuto rozhodnutiu boli zavedené detailné a presné kritéria.
Časť 7	Projekty, ktoré sa nevyplatí stavať podliehajú politickému rozhodnutiu (pozri Časť 6).
Časť 8	Ak má projekt pokračovať ministerstvo tým poverí krajinu, ktorej sa to týka.
Časť 9	Poukazuje na možné rozhodnutie, ako výsledok politického prehľadu.
Časť 10	Inštrukcie ministerstva na zmenu plánu za účelom zníženia nákladov.

Náklady menezmentu

Diagram kontroly nákladov projektu Generálneho riaditeľstva pre výstavbu ciest



Zdroj: Federálne ministerstvo dopravy, generálne riaditeľstvo výstavby ciest

Sú zaznamenané počiatočné znaky zlepšenia odkedy bola naša správa publikovaná. tento rok vykonávame kontrolný audit, ktorý dozerá na vplyv našej auditnej správy o kontrole riadenia v tomto ohľade. Dúfame, že nájdeme zlepšenia tohoto systému, ktorý povedie k zlepšeniam v praktikách udeľovania kontraktov.

Zmeny vo výsledkoch konkurenčných ponúk

Po vypršaní obdobia na podanie ponuky a predtým ako je kontrakt pridelený, jednotliví ponúkateľa sa často pokúšajú zmeniť svoju ponuku. Ponúkateľ, ktorý nepodal najnižšiu ponuku sa môže pokúsiť zredukovať ju, aby mu bol kontrakt pridelený. Na druhej strane ponúkateľ, ktorý ponúkol najnižšiu cenu sa môže pokúsiť zvýšiť svoju ponuku tak, že sa skoro vyrovná druhej najnižšej ponuke. Ani jedna z týchto praktík nie je povolená. Sú anti-konkurenčné a dlhodobo poškodzujú federáciu. Uchýlenie sa k nim, môže mať za následok stíhanie za podvod a falšovanie dokumentov.

Nemecko má veľmi detailné regulácie obstarávania kontraktov, ktoré ukladajú, ako majú byť kontrakty pridelené. Proces obstarávania kontraktov obsahuje od zbierania ponúk od ponúkateľov až po udelenie kontraktu úspešnému ponúkateľovi. Tieto procesy definujú, napríklad, ktoré detaily musia ponuky obsahovať, ako sa má nakladať s neotvorenými obáľkami obsahujúcimi ponuky, aký je postup pri otváraní obáľok a ako musia byť ponúkateľa preverení a vyhodnotení.

Tieto pravidlá takisto umožňujú výkon rôznych kontrol riadenia v rámci tohto procesu. Keď sa ponuky otvorí, musí byť urobený záznam o postupe. Takto je možné monitorovať ako v skutočnosti udeľovanie kontraktov nasleduje legálne požiadavky. V niektorých spolkových štátoch je zodpovednosť za niektoré časti procesu udeľovania kontraktov delegovaná špeciálnej sekcii, ktorá sa zaoberá formálnymi požiadavkami pri otváraní ponúk. Musí byť založený kontrolný zoznam ako nástroj kontroly riadenia, obsahuje niekoľko otázok, ktoré určujú či bol proces správne nasledovaný alebo nie.

V nedávnom čase FCA previedla krížový audit postupov verejných súťaží a udeľovania kontraktov na stavebné projekty. Audit odhalil viaceré nedostatky v procesoch a kontrole riadenia vo vnútri úradov.

Audit FCA ukázal, že 40% ponúk malo nedostatky, ktoré mohli zvýšiť nebezpečenstvo neprípustného marenia princípov konkurencie. Napríklad, niektoré ponuky obsahovali nevyplnené formuláre namiesto opisu služieb a niekde opis obsahoval čisté stránky. V niektorých prípadoch, ponúkateľa neuviedli požiadavku na štandardnú cenu, takže bolo možné vyplniť ceny neskôr. V niektorých prípadoch boli ponuky uskladnené v neuzamknutých miestnostiach bez dozoru, takže neautorizovaná osoba mohla mať prístup k ponukám a modifikovať ich alebo aspoň urobiť záznam o ich obsahu. Niekedy mali neautorizované osoby prístup k stroju označujúcemu ponuky v deň otvárania ponúk a tak označiť zároveň i iné dokumenty. Často ponúkateľa podali dodatočné ponuky a spomenuli ich vo svojom úvodnom liste, takže tieto dodatočné ponuky neboli ani spomenuté v procese otvárania ponúk a ani zaznamenané.

Všetky tieto nedostatky, i keď sa môžu zdať nedôležité alebo malicherné, môžu ľahko viesť k manipulácii konkurenčných postupov a môžu mať negatívny finančný vplyv. Ale i tak sme zistili, že administratíva nie je dostatočne uzrozmeneá o dôležitosti kontroly riadenia v tomto ohľade. Iba neustálou kontrolou riadenia je možné posilniť aplikáciu prísnych princípov súťaže a dodržiavanie týchto pravidiel je jednou z najefektívnejších metód prevencie pred manipuláciou v tejto oblasti.

Aby sa vyhlilo takýmto podvodným praktikám, FCA vedie administratívu, aby držala ponuky uzamknuté až do udelenia kontraktu monitorovala pracovníkov vo vedení. Navyše, bola zavedená zásada vyšetřovania zmien v postavení ponúk medzi dátumom vyhlásenia súťaže až po dobu udelenia kontraktu. FCA očakáva zlepšenia v tejto oblasti na základe výsledkov auditných správ.

Tajný dohovor

Tajný dohovor znamená, že zodpovedný verejný činiteľ z authority udeľujúcej kontrakt, alebo externé inžinierska kancelária pracujúca v jej mene, tajne spolupracuje s ponúkatelom a tak mu poskytuje konkurenčnú výhodu v udeľovacom procese. Na príklad, plánovanie môže byť prispôbené špecifickej spoločnosti, nesprávne množstvá môžu byť zámerne uvedené alebo určité špecifikácie môžu byť zámerne vynechané. Keďže iba jedna spoločnosť má o tom vedomie, môže takto vykonávať zmeny v odhadoch na náklady a tak podať nižšiu ponuku ako jej konkurenti. V jednom prípade, určitý priemer potrubia, špecifikovaný v dokumentoch nesúhlasil s plánom. Informovaný ponúkatel bol takto schopný ponúknuť veľmi nízku cenu za tento výrobok, keďže vedel že nebude použiteľný.

V Nemecku takáto forma ilegálnej spolupráce medzi plánovačom a ponúkatelom sa zvýšila pretože plánovanie v oblasti stavebníctva sa stalo komplexnejším a bolo neadekvátne monitorované. Takéto aktivity môžu byť odhalené iba špecialistom s vysokou technickou skúsenosťou. Keďže tí, ktorí sa venujú takejto činnosti vynášli ešte šikovnejšie a rozličnejšie metódy, stalo sa nesmierne ťažkým nájsť dôkazy o takejto činnosti.

Kontrola riadenia navrhnutá na prevenciu proti takýmto praktikám je preto stále viac a viac dôležitejšia. Zodpovednosť za rôzne kroky pri konštrukcii projektu - plánovanie, pozvanie do súťaže, udeľovanie kontraktu a výkon práce - musí byť zverené rôznym pracovníkom. Za každým krokom by malo byť overené, ak je to potrebné i pomocou kontrolného záznamu ako sme spomenuli hore, či proces obstarávania kontraktu, vrátane zásady udeľovania kontraktu, boli prísne dodržiavané. Týmto spôsobom sa stane kriminálny tajný dohovor ťažším, keďže nebezpečenstvo odhalenia pri nasledujúcom alebo v niektorom inom kroku je vysoké.

Ak je kontrola riadenia využitá na zavedenie a monitorovanie striktnej aplikácie všetkých pravidiel a regulácii, bude veľmi obtiažne pre zapojených pracovníkov kooperovať pri kriminálnej činnosti. Navyiac, vedomie zvýšeného rizika odhalenia a možné negatívne následky má preventívny vplyv na pracovníkov pri zapojení sa do ilegálnych aktivít.

Finančný manažment

Ďalšou kľúčovou oblasťou s veľkým finančným vplyvom je úhrada faktúr. Tieto faktúry, ktoré obsahujú enormné množstvo detailných kalkulácií, musia byť preskúmané a preplatené. Sťažnosť čo najviac podvody a chyby nemecká administratíva zaviedla niekoľko systémov kontroly riadenia, zásady ktoré neplatia iba pre výstavbu ciest, sú veľmi podobné i v iných administratívach.

Kedykoľvek príde nejaká faktúra zodpovedný pracovník ju musí preveriť. V prvom rade je to vedúci stavby, ktorý porovnáva údaje vo faktúre so svojim záznamom, ktorý dodržiava a rozširuje počas stavebného procesu. Takisto porovnáva ceny udané na faktúre, s tými ktoré sú udané v kontrakte. Jeho nadriadený to potom skontroluje, podľa pravidiel limitov authority. Po oprave akýchkoľvek chýb a úprave konečnej sumy, v prípade potreby, autorizovaná osoba faktúru podpíše, indikujúc takto, že je fakticky a technicky správna. Toto je predpoklad na preplatenie.

Po tom čo bola faktúra potvrdená, že je fakticky i technicky správna, je zaslaná na finančné oddelenie stavebného úradu. Vedúci finančného oddelenia je riaditeľom tejto kancelárie a zodpovedný za správny výkon rozpočtu. On a jeho personál, opäť na základe limitov authority, overujú faktúru viacerými spôsobmi. Faktúra musí byť potvrdená ako fakticky i technicky správna osobou, ktorá je tým poverená. Kalkulácia musí byť správna a suma, ktorá má byť vyplatená musí byť v rámci uložených limitov. Ak toto je všetko v poriadku, finančné oddelenie podpíše faktúru a tak potvrdí, že je finančne a aritmeticky v poriadku.

Iba potom môže byť faktúra zaslaná do federálneho výplatného úradu na výplatu. Pokladník sa musí uistiť, že dokument obsahuje všetky potrebné podpisy zodpovedných osôb, v závislosti od rozdielných autorizácií. Za týmto účelom má zoznam všetkých týchto osôb, s ich zodpovednosťami a podpismi.

Hlavnou zásadou kontroly riadenia v tomto finálnom kroku exekúcie projektu je striktná separácia zodpovedností. V každom prípade, najmenej dvaja, ale zvyčajne viacerí pracovníci musia byť zapojení, každý s odlišnou, dobre definovanou zodpovednosťou. To značí, že jeden pracovník nemôže odsúhlasiť platbu bez zapojenia ďalších.

6. Záver

Horeuvedená prezentácia poukazuje na dôležitosť správnej kontroly riadenia v oblasti budovania ciest a samozrejme i v iných oblastiach. I keď nemecké úrady pre budovanie ciest už majú veľmi dobrý a podrobný systém kontroly riadenia, permanentný dozor zabezpečujúci, že všetky pravidlá sa prísne dodržia, je nevyhnutný. Je to v prvom rade povinnosť menežmentu. Je to i v najlepšom záujme menežmentu, pretože striktný systém, vhodne zavedený, je jedinou možnou zárukou bezchybného fungovania administratívy.

V Nemecku interný audit zvyčajne nepokrýva kontrolu riadenia. Je preto nevyhnutné pre úrad externého auditu, aby sa koncentroval na efektívnosť týchto systémov a zahrnul ich do oblasti svojich auditov. Táto záležitosť je často nepovšimnutá v priebehu bežných auditov, nie z nedostatku záujmu, ale z dôvodov nedostatku času a obrovského rozsahu auditu. FCA musí prešetrovať vysokú úroveň výdavkov, ako ja množstvo technických, právnych a enviromentálnych problémov, ktoré vznikli v oblasti budovania ciest. Ale i tak sa musí pozornosť audítorov obrátiť na dôležitosť kontroly riadenia a potrebu vykonávať špeciálne audity týchto záležitostí alebo aspoň začleniť ich medzi bežné externé audity.

PRÍKLADY V ADMINISTRATÍVE POĽNOHOSPODÁRSTVA

(Dánsko)

napísal

Rolf Elm-Larsen⁷

Zhrnutie

Tento príspevok poukazuje na dva aspekty kontroly riadenia, ktoré sú ilustrované Dánskou administratívou výdavkov poľnohospodárstva. Za prvé, kontrola riadenia je nástrojom na reguláciu vplyvu skupín so špeciálnym záujmom o zavádzanie nariadení v poľnohospodárstve, jeden opísaný prípad odhaľuje neadekvátnu kontrolu riadenia prídavných platieb za býkov a juncov v programe EÚ, kde výkon bol delegovaný národným administratívam. Za druhé, indikuje problémy, ktoré vznikajú keď má administratívny systém viacero úrovní, ako je politika poľnohospodárstva v EÚ, európska úroveň a národná úroveň. Problémy sú ilustrované opäť na príklade býkov a juncov a prípadu intervencie skladov na dánskom trhu.

Dánsky systém kontroly riadenia je veľmi flexibilný, vhodný na delegovanie zodpovednosti za kontrolu riadenia individuálnej vládnej kancelárii. Dánska administratíva poľnohospodárstva má tri úrovne. Prvá je politická, a pozostáva z ministra a oddelenia. Druhá je administratívna, zložená zo štyroch výkonných úradov. Tretia úroveň sú poľnohospodárske výskumné inštitúcie. Špeciálnym znakom dánskeho poľnohospodárskeho systému je úzky vzťah s poľnohospodárskymi záujmovými skupinami.

V Dánsku poľnohospodárska administratíva podlieha trhovým nariadeniam EÚ a národným štrukturálnym opatreniam. Niektoré aspekty sú delegované poľnohospodárskym záujmovým skupinám. Vo vnútri každej z týchto administratívnych oblastí, Generálny auditor podáva správy a neadekvátnych alebo neefektívnych systémoch kontroly.

Ak programy legálne podliehajú pod viac ako jednu úroveň administratívy (ako je EÚ a národnej) objektívy a záujmy dvoch úrovní sa môžu odlišovať, a preto ich očakávania od kontroly riadenia sa nemusia zhodovať. Kontroly riadenia by mali byť navrhované tak, aby nevytvárali konflikty záujmov na rozdielnych úrovniach. Mali by takisto zabraňovať záujmovým skupinám nenáležite ovplyvňovať verejnú administratívu.

⁷ Autor, s 20 ročnými skúsenosťami vo verejnom audite, je riaditeľom divízie Úradu Generálneho audítora Dánska. Prednáša audit na Kodanskej obchodnej škole a ekonómiu na Dánskej škole verejnej administratívy. Pohľady vyjadrené v tomto príspevku, nie sú pohľadmi inštitúcií, s ktorými je v určitom vzťahu.

1. Úvod

Cieľom tohto príspevku, v podstate založenom na dánskej skúsenosti, je ukázať čo sa dá naučiť pri audite kontroly riadenia v poľnohospodárskej administratíve, snaží sa prispieť k rozvoju najlepších praktík v administratíve tohto sektoru.

Ako je to využité i tu, koncept kontroly riadenia pochádza z Pravidiel pre štandardy internej kontroly INTOSAI, neskôr rozšírených do konceptu pre auditnú spoluprácu vo vnútri EÚ.¹ Auditné inštitúcie EÚ vydali štandardy zavádzania pravidiel využívaných pri auditoch európskych aktivít. Tieto sú navrhované tak, aby sa auditné štandardy Pravidiel INTOSAI pre kontrolu riadenia stali operatívnejšími.

Príkladmi vyňatými z práce Dánskej kancelárie Generálneho audítora, tento príklad ukazuje ako audity odhalili nedostatky v systémoch kontroly riadenia v oblasti poľnohospodárstva. Takisto poukazujú na riziko keď sú kontroly riadenia slabé alebo absentujú. Opísané prípady vyznačujú dôležitosť kontroly riadenia pri regulácii alebo modifikovaní vplyvu záujmových skupín pri zavádzaní poľnohospodárskych regulácií. Za druhé poukazujú na dôležitosť kontroly riadenia v mnoho úrovňovom systéme, hlavne keď sú začlenené obe, EÚ i národná štruktúra.

Krátka vstupná prezentácia určitých aspektov administratívnej štruktúry Dánskeho poľnohospodárstva je navrhovaná na uloženie príkladov v administratívnom kontexte. Dánska poľnohospodárska politika má dva hlavné piliere, trhové úpravy EÚ a štrukturálne usporiadania. Výnimočnosťou Dánskeho systému je delegácia administratívy skupinám špeciálnych záujmov.

2. Rámec prác kontroly v Dánsku

Autorita a rozvoj procesov kontroly riadenia

Podľa vládneho Zákona o účtoch, ktorý špecifikuje inštitučný rámec prác pre rozvoj a poskytovanie regulácií a štandardov pre účtovníctvo, parlament autorizoval ministra financií ustanoviť pravidlá vládneho účtovania. Preto je to zodpovednosť ministra financií vyvinúť princípy praktík vládneho účtovania, vrátane kontroly riadenia. Minister financií preto vydal pravidlá inštruujuce diferentné ministerstvá a vládne úrady založiť si vlastné regulácie pre každú účtovnú aktivitu organizácie, vrátane kontroly riadenia. Na základe týchto všeobecných princíпов, každé ministerstvo alebo vládny úrad musí vyvinúť svoje vlastné pravidlá účtovných praktík a kontroly riadenia a je povinný zaviesť ich.

Zákon o účtoch a regulácie vydané ministerstvom financií sú publikované v Dánskom *Oficiálnom žurnále*. Pravidlá riadiace individuálne ministerstvá a vládne jednotky sú verejné, v súlade s Dánskym Zákonom o slobode informácií.

Princípy, na ktorých sú založené predpisové účtovné praktiky a kontroly riadenia v Dánskom vládnom sektore sú veľmi flexibilné. Je to potrebné, keďže regulácie musia byť dodržiavané inštitúciami s veľmi komplexnými ekonomickými úlohami a štruktúrou tisícov verejných činiteľov, ako je ministerstvo obrany, a vládny úradmi s jednoduchou štruktúrou, s málo zamestnancami a malými výdavkami.

Na jednej strane, môže sa zdať nebezpečné dať individuálnym ministerstvám právo ustanoviť si pravidlá riadiace ich vlastné účtovné praktiky. Na strane druhej, kancelária Generálneho audítora nezaznamenala empirické dôkazy o ich zásadnom zneužívaní. Fakticky sa zdá, že ministerstvá a vládne úrady inklinujú k nasledovaniu účtovných regulácií, ktoré si sami ustanovili.

Keďže problém podvodu má veľký význam v poľnohospodárskej politike EÚ, dostalo sa jej náležitej pozornosti s ohľadom na kontrolu riadenia. Ako výsledok, všeobecné Európske pravidlá kontroly riadenia (pozri úvodnú časť tohto príspevku) vrátane dodatku o štandardoch pre auditné neregulárnosti pochádzajúcich z podvodu. Na prevenciu proti neregularitám a podvodu, je veľmi dôležité, aby existovala efektívna kontrola riadenia na úrovni Komunity i na národnej úrovni.

Úloha centrálnych úradov

Vládny úrad zodpovedný ministerstvu financií poskytuje účtovné služby veľkej časti vládneho sektoru. V súčasnosti ministerstvo financií nemonitoruje zavádzanie praktík vládneho účtovania a kontroly riadenia. Každý minister je zodpovedný za zavedenie potrebných kontrol riadenia a monitorovanie ich efektívnosti.

V priebehu tejto práce kancelária Generálneho audítora vyhodnocuje efektívnosť systémov kontroly riadenia. Dôležité nálezy o chýbajúcom alebo neefektívnom systéme kontroly riadenia sú reportované Výboru verejných účtov. Kritika obsiahnutá v auditných správach navrhuje, do určitej miery, čo by bolo najlepším riešením. Z toho dôvodu, správy Generálneho audítora, spolu s poznámkami Výboru verejných účtov, sú rozširované vo vládnom sektore. Zatiaľ nebol explicitne formulovaný žiadený návod na najlepšie praktiky, ani ministrom financií ani Generálnym audítorom.

Porovnanie s pravidlami INTOSAI

Všeobecné a detailné štandardy kontroly riadenia obsiahnuté v Pravidlách INTOSAI (I, para. 4 a 5) neboli špecificky zavedené do dánskej legislatívy o vládnom účtovaní. Ale väčšinu prvkov je možné nájsť v legislatíve a v reguláciách o vládnom účtovaní. Detailné štandardy (dokumentácia, záznamy, autorizácia), sú časťou vládnej účtovacej legislatívy a interných regulácií vládnych úradov o účtovných procesoch.

Všeobecné štandardy INTOSAI sa týkajú postavenia menežmentu ku kontrole riadenia (podporné správanie, integrita a kompetencia). Sú možno trochu nepresné v podstate a ich ťažké identifikovať vo vládnej účtovnej legislatíve. V praxi sú užívané Generálnym audítorom počas monitorovania kontroly riadenia v dánskych vládnych úradoch.

Monitorovanie a vyhodnocovanie systémov kontroly riadenia

Žiadna špeciálna vládna jednotka nebola určená na vyhodnocovanie kontroly riadenia v Dánsku. Je zodpovednosťou menežmentu vyhodnocovať efektívnosť systémov kontroly riadenia cestou svojich interných auditov. Je jasné stanované v dohode o internom audite medzi Generálnym audítorom a ministrom vo vedení vládnej jednotky.

Monitorovanie a vyhodnocovanie výkonu kontroly riadenia je technikou užívanou kanceláriou Generálneho audítora pri výkone finančného auditu štátnych účtov.

V oblasti administratívy poľnohospodárstva rada Európy spolu s Európskym dvorom audítorov vykonávajú vyhodnocovanie dánskeho systému kontroly riadenia.

Zdroje, skúsenosti a príprava na zavádzanie kontroly riadenia

Dánsko nemá všeobecné prostriedky zabezpečujúce, aby menežment a personál mali potrebné zdroje, skúsenosti a prípravu na operovanie efektívneho systému kontroly riadenia. Naopak, špecifické úpravy boli vykonané na *ad hoc* základe v najväčších vládnych úradoch. Myslí sa tým, že je najlepšie mať špecifické úpravy vhodné pre ten ktorý vládny sektor. Flexibilita a efektívnosť vzhľadom na náklady sú takisto predkladané ako argumenty pre decentralizované prípravné usporiadanie.

3. Administratíva poľnohospodárstva v Dánsku

Zavádzanie pravidiel v poľnohospodárstve v Dánsku sa vykonáva cestou úzkej spolupráce - vo vzťahu k aspektom EÚ a národnej farmárskej politike - medzi ministerstvom poľnohospodárstva a záujmových skupín farmárov.

Ministerstvo poľnohospodárstva

Hlavným poslaním ministerstva poľnohospodárstva je propagovať výnosnú produkciu a obrat v poľnohospodárskom sektore, ako aj zabezpečenie, že farmárske aktivity sa vykonávajú v súlade s rámcom prác uloženým verejnými autoritami. Je úlohou ministerstva vykonávať administratívne a kontrolné funkcie v tejto oblasti. Navyše má zodpovednosť za relevantné medzinárodné požiadavky v sektore na podporu obchodu, na výskum a experimentálne aktivity.

Ministerstvo je rozdelené na tri administratívne úrovne. Prvá je politická úroveň, zložená z ministra a malého personálu oddelenia. Druhá je administratívna a riadiaca. Úlohy sú vykonávané operačnými organizáciami - Agentúra poľnohospodárskej štruktúry, Dánska intervenčná agentúra a Agentúra poľnohospodárskych plodín. Tretia úroveň spočíva z ministerských výskumných inštitúcií a diagnostických laboratórií. Základná štruktúra ministerstva poľnohospodárstva je ukázaná na obr. 1.

Hlavnou úlohou Agentúry poľnohospodárskej štruktúry je administrácia subvencií a regulačných zákonov zameraných na aktivity zvyšujúce poľnohospodársku produktivitu, zlepšovanie kvality výrobkov, vývoj nových produktov a výrobných metód. Takisto podporuje aktivity, ktoré zlepšujú environmentálne a prírodné podmienky v krajine a nabáda k adaptácii a rozvoju poľnohospodárskych štruktúr v sektore.

Hlavnou úlohou Agentúry poľnohospodárskych plodín je zabezpečiť, cestou rozličných kontrolných opatrení, že kvalita semien a zrna je uspokojivá a prispeje k rastlinnej a živočíšnej výrobe a k exportu a že uspokojí požiadavky spotrebiteľov. Časť výdavkov agentúry je pokrývaná farmármi a spoločnosťami, ktoré využívajú kontrolné služby agentúry.

Veterinárna agentúra má za úlohu zabezpečiť produkciu zdravých zvierat, udržiavanie bezpečnej a zdravej živočíšnej potravy pre spotrebiteľov a zabezpečiť vhodné kontrolné postupy pri exporte živých zvierat a živočíšnych výrobkov. Úlohy zahrňujúce mäsovú výrobu a obchod so živými zvieratami sú financované z väčšej časti bitúnkami a výrobcami.

Agentúra plodín a Veterinárna agentúra majú mnoho výskumných inštitúcií a laboratórií.

V Dánsku administratíva trhových úprav EÚ pre poľnohospodárske výroby je úlohou Dánskej intervenčnej agentúry, ktorá kalkuluje a vypláca subvencie z Európskeho poľnohospodárskeho fondu (FEOGA), takisto administruje garancie vo forme reštitúcií a trhovo-regulačných opatrení, vrátane vstupných úprav a úprav výroby a subvencií pre výrobcov. Navyše, intervenčná agentúra nakupuje, uskladňuje a predáva produkty začlenené do programov EÚ pre sprostredkovanie trhu.

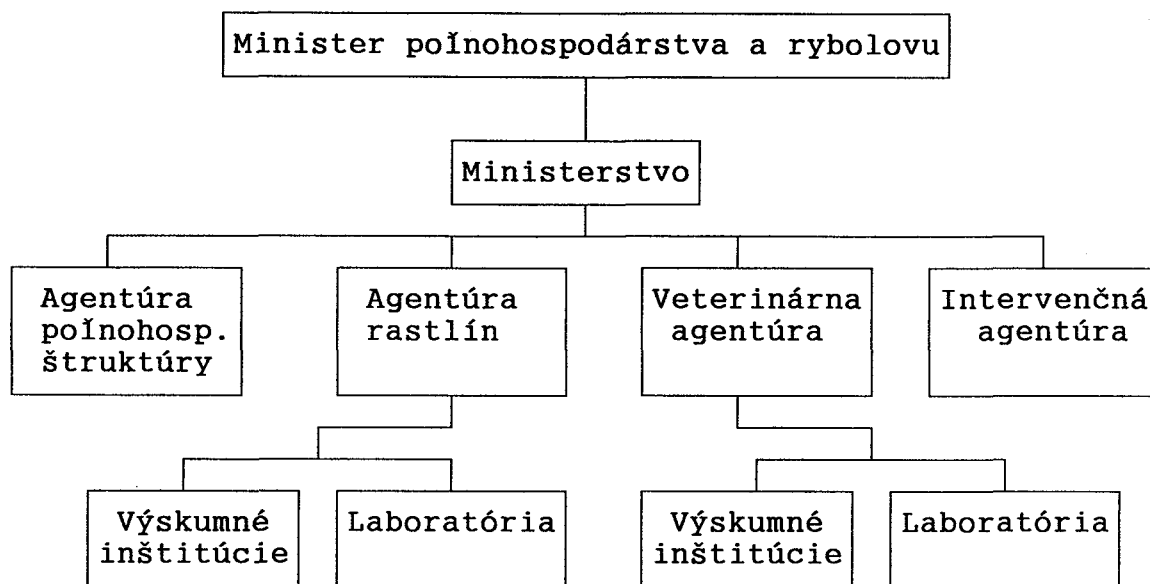
Dánska intervenčná agentúra má konečnú zodpovednosť za plánovanie a koordináciu kontroly riadenia pre trhové úpravy EÚ. Zavádzanie je vykonávané hlavne Rastlinnou agentúrou a Veterinárnou agentúrou, v spolupráci s daňovým a colným úradom.

Organizácie špeciálnych záujmov

Dánska agrikultúra má tri farmárske organizácie, ktoré sa spojili do Poľnohospodárskej rady. Jednou z jej posledných úloh je presadzovať poľnohospodárske záujmy v parlamente, vo vláde a v centrálnej administratíve. Tradične, poľnohospodárske organizácie špeciálnych záujmov v Dánsku majú veľký vplyv na formuláciu nariadení pre tento sektor, a prijali aktívnu úlohu v administratíve. V špecifických oblastiach, administratíva je delegovaná do farmárskych záujmových skupín podľa pravidiel ustanovených ministrom poľnohospodárstva (pozri sekciu 6).

Vplyv alebo moc farmárskych záujmových skupín bola posilnená faktom, že stredne veľké farmy, ktorých je najväčší počet, boli a sú úzko napojené na Liberálnu stranu, pro-európsku stranu s liberálnym ekonomickým profilom. Malé farmárske asociácie sú tradične napojené na Liberálnu stranu radikálov, ktorá už po dobu niekoľkých rokov určuje politickú rovnováhu v dánskom parlamente pretože je umiestnená v centre dánskej politickej scény so sociálno-liberálnymi ideami.

Obr. 1. Štruktúra Ministerstva poľnohospodárstva Dánska



Teoreticky, ako je opísané, je to systém kde špeciálny záujem a administratíva tvoria dve separované sféry. Ale v skutočnosti, systém má mnoho porovnávacích bodov s korporatívnou demokraciou, ktorá zahŕňa skupiny špeciálnych záujmov v procese formovania politiky a jej zavádzania. To má vplyv na kontrolu riadenia vzťahujúcu sa na administráciu grantov, podpôr a ďalších výdavkov na poľnohospodárstvo.

4. Kontrola riadenia v administratívnej trhovej intervencii

Dánska politika poľnohospodárstva je časťou spoločnej EÚ poľnohospodárskej politiky, ktorej jednou z úloh je stabilizácia trhov s poľnohospodárskymi produktmi (EEC Dohoda, článok 39). Ako pomoc na dosiahnutie tohto cieľa bol založená spoločná Európska dohoda o trhoch s poľnohospodárskymi produktmi. Začleňuje opatrenia pre prípady regulovania cien, podpora produkcie a predaja rôznych výrobkov, skladovanie a platobné úpravy, ako aj spoločné opatrenia na stabilizáciu dovozu a vývozu (EEU Dohoda, článok 40).

Nasledujúce dva príklady ilustrujú ťažkosti kontroly riadenia v administratívnej EÚ trhových opatrení v Dánsku³. Obrázok 2 ukazuje auditný systém poľnohospodárskych výdavkov v EÚ.

Neadekvátne kontroly riadenia odmiern (subvencií) pre býkov a junčov

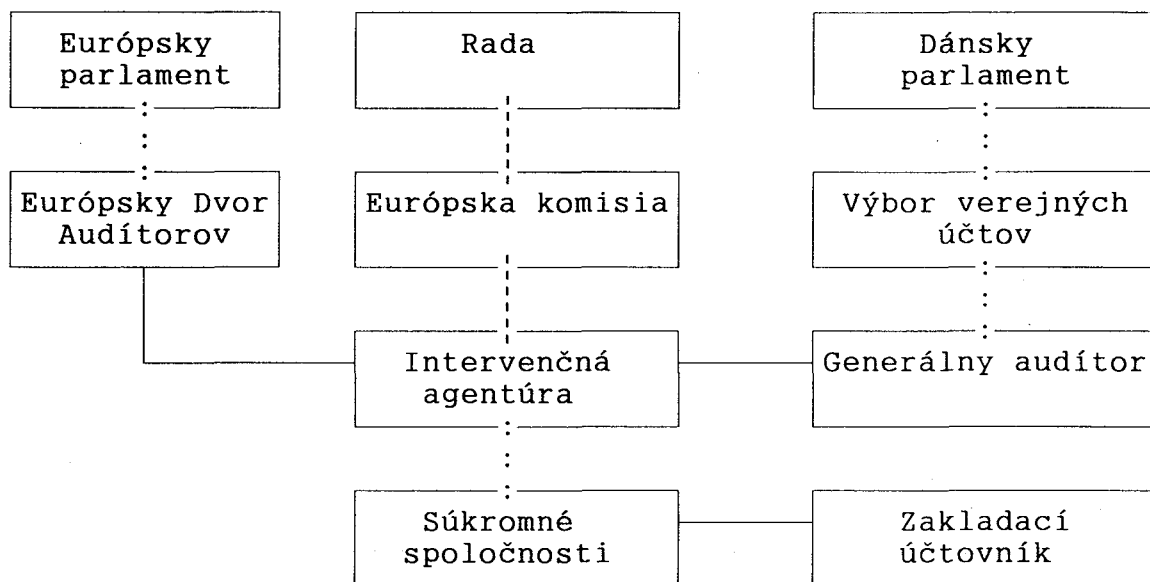
Účelom EÚ trhových regulácií pre poľnohospodárske produkty je poskytovanie významného nariadenia o podpore príjmov výrobcov. Toto platí, napríklad, pre intervenčný mechanizmus, ktorým individuálny členský štát poskytuje podporu na nákup, keď ceny na trhu v členských štátoch klesnú pod úroveň cenovej intervencie.

V roku 1987 sa zmenili trhové úpravy pre hovädzí dobytok tak, že takýto nákup bude započatý nie pri intervenčnej cene ale iba vtedy, keď trhovú cenu klesne pod intervenčnú cenu určitú hodnotu. Na vyrovnanie výsledného poklesnutia v príjmoch výrobcov bola pre výrobcov zavedená dočasná subvenčná úprava pre samčie dobytok, ktorý sa udržiaval až pokiaľ nedosiahol určitý vek alebo určitú váhu. Členské štáty si mohli vybrať z dvoch modelov pre kalkuláciu a dodanie subvencie, štáty mohli byť dostať subvenciu za živé zvieratá vo veku 9. mesiacov (farmársky model) alebo za zvieratá, ktoré mali zakáľaciu váhu 200 kg (model bitúnkov). Prídavok bol ustanovený na 25 ECU za zviera - samca (býka alebo junca). Dánsko si vybralo farmársky model. Prídavok bol za samcov, ktoré boli aspoň 6 mesiacov staré v čase aplikácie, a ktoré sa výrobca zaviazal držať na farme ďalšie tri mesiace. Toto referenčné obdobie bolo uložené vďaka potrebe overiť si, či zvieratá vôbec existovali. Dánska intervenčná agentúra administrovala program a overovacie kontroly vykonávala Veterinárna agentúra.

V rokoch 1987 a 1988, Dánska intervenčná agentúra prijala asi 33 000 žiadostí, z ktorých 31 800, týkajúcich sa 266 000 kusov dobytka, bolo schválených. Veterinárna agentúra previedla 1 743 auditných návštev a odhalila 564 porušení dohody. Najčastejším porušením bola absencia požadovanej individuálnej absencie identifikácie zvierat značkovanim uší, a predaj zvierat pred skončením referenčného obdobia alebo ešte pred požiadanim. takže tretina žiadostí, ktoré boli auditované bola zamietnutá. Premeniac to na celkový počet žiadateľov, znamená to že 20 mil. DKR v podporách bolo vyplatených v situácii, kde boli uložené podmienky porušené. Podľa EÚ regulácií, tieto nálezy mohli mať za následok anuláciu celkovej podpory a odmietnutie EÚ ako kompenzáciu za platby, ktoré boli prevedené v období, kedy legislatíva nebola správne zavedená.

Kancelária Generálneho audítora vykonala prehľad systémov kontroly riadenia a zistila, že ministerstvo poľnohospodárstva musí upevniť kontrolu a zaviesť legálne sankcie, aby sa zabezpečila správna aplikácia regulácií. Navyše zistila, že ministerstvo pri výbere farmárskeho modelu nevyhodnotilo dostatočne administratívne následky, vrátane kontrolného aspektu i opatrenia. Výbor verejných účtov upriamil pozornosť na neadekvátnosť kontroly a sankcií pri administrácii opatrenia a kritizoval administratívu ministerstva, že riskuje stratu subvencií EEC.⁴

Obr. 2. Audit poľnohospodárskej intervencie EÚ



Zákon -----
 Audit -----
 Správa

Od roku 1989 Dánsko zmenilo model na bitúnkový, kde je príplatok udelený za porážanie zvierat, ktoré dosiahli udelené váhové požiadavky. Tým sa vyhlo farmárskemu problému, ktorý dáva možnosť niekoľko násobného prevedenia platby za to isté zviera. Na základe značkovania uší bitúnky zaznamenávajú informácie každého výrobcu a zasielajú Dánskej intervenčnej agentúre informáciu o porážke zvierat, ktoré majú nárok na subvencie. Odkedy bol zavedený model bitúnkov, Veterinárna agentúra kontroluje, či má jednotlivý výrobca kapacitu na vykrmenie relevantného počtu zvierat. Na základe tohto opatrenia, individuálni výrobcovia nemusia stanoviť, za koľko zvierat chcú obdržať subvenciu.⁵

Vo februári 1989, EEC požiadala Poľnohospodársku agentúru o podanie správy Kancelárie Generálneho audítora o špeciálnych dávkach výrobcom dobytká. To sa stalo v spojení s uzatváraním účtov za rok 1987 pre záruku FEOGA. Ďalej si Rada vyžiadala vysvetlenie od Dánska, prečo sa počet kontrolných návštev za rok 1987 nezvýšil vzhľadom na výsledky prevedenej kontrolnej návštevy. Na základe odpovede Dánskych autorít, Rada oznámila v roku 1989, že úprava výšky subvencií bude vypočítaná na základe účtov z roku 1987 a 1988. Po následných jednaniach rada potvrdila redukciu subvencií a Dánsko neprednieslo prípad EÚ súdu.⁶

Dánsko sa rozhodlo nevyžadovať navrátenie subvencií za chybné vyplatenie podpory, keďže z praktického hľadiska sa to nezdalo ľahké. Ako výsledok bolo ministerstvo financií nútené vyžiadať ďalšie fondy od parlamentu na pokrytie týchto výdavkov.

Interpretácia

Skupiny špeciálnych záujmov v agrikultúre majú prirodzený záujem o kontrolné opatrenie, ktoré prinesie najväčší ekonomický úžitok najväčšiemu možnému počtu svojich členov v čo najkratšom čase. Za týmto účelom je poľnohospodárska industria schopná využiť svoj politický i administratívny vplyv. I keď spomínaný program bol určený hlavne výrobcom hovädzieho dobytká, nesmieme zabudnúť na farmárov s finančnými záujmami vo výrobe mlieka. Medzi stádom produkujúcim mlieko je v Dánsku Jerseyká krava široko rozšírená. Pre tento druh je charakteristické, že samcovi trvá relatívne dlhý čas na dosiahnutie 200 kg. Pri výbere farmárskeho modelu, poľnohospodárske organizácie mohli obdržať väčšiu podporu pre svojich členov. To takisto znemožnilo založiť pevný základ pre kontrolu, a zároveň, nebolo tu žiadne ekonomické riziko pre tých, ktorí dostávali podporu.

Ministerstvo poľnohospodárstva rozdelilo príslušnosti v tomto prípade: na jednej strane malo zodpovednosť za zabezpečenie, že administrácia poľnohospodárskych subvencií bude efektívna a v súlade so zákonom, na druhej strane, ministerstvo bolo nepochybne ovplyvňované skupinami špeciálnych záujmov, ktorých objektívom bolo obdržať čo najväčšie množstvo EÚ fondov. Ministerstvo pravdepodobne očakávalo, že je tu limitované riziko že účty nebudú schválené EÚ, keďže kontrolné intervencie EÚ sa limitujú na náhodné kontroly. Slabosť systému kontroly riadenia farmárskeho modelu je možné dokázať najmä na základe faktu, že poľnohospodárske organizácie mali obrovský vplyv na výber modelu ministerstva poľnohospodárstva. Zároveň, ministerstvo malo dvojitú úlohu: ako administrátora a kontrolnej autority na jednej strane a ako podporovateľa poľnohospodárskej industrie na strane druhej. Výsledkom bol zlý rámec prác na založenie efektívnych systémov kontroly riadenia.

Kontrola riadenia v administrácii intervenčných skladov

Všeobecný model programov trhových intervencií EÚ zabezpečuje, že členské štáty budú poberať podpory za nasledovné:

- náklady vo vzťahu k nákupu poľnohospodárskych produktov,
- náklady vo vzťahu k skladovaniu v skladoch,
- náklady predaja skladovaných produktov.

Nakúpený poľnohospodársky produkt je vzatý do evidencie Intervenčnej agentúry za katalógovú cenu, ktorá je znížená a uznáva zníženie kvality počas skladovania. Rozdiel medzi predajnou cenou a touto katalógovou cenou je okamžite uhradený z EÚ.

Všetky náklady spojené so skladovaním (nakladanie, transport, vykladanie, skladovanie, prekladanie, vyskladnenie) je preplatené Radou EÚ. Strata záujmu členských štátov o množstvo peňazí investovaných zakiaľ produkt leží v skladoch je takisto kompenzovaný radou EÚ.

Konečne keď sú produkty predané zo skladu za predajnú cenu odvodenú z katalógovej hodnoty v účtoch Intervenčnej agentúry. Ak sa zaznamená strata pri predaji EÚ ju pokryje, a ak sa predá so ziskom, tento je kreditovaný Rade EÚ.

Kancelária Generálneho audítora v správe Výboru verejných účtov prezentuje svoju kontrolu administratívy a kontroly intervenčných skladov pre program EÚ v Dánsku.⁷ Táto správa obsahuje vyhodnotenie interných kontrol administrácie EÚ trhových opatrení v Dánsku. Časť správy sa venovala intervenciám v zrne a hovädzom dobytku.

Kancelária Generálneho audítora záverom konštatovala, že Dánska intervenčná agentúra je neefektívna, sčasti pretože využíva málo zdrojov kontrola sčasti pre oneskorenie vznikajúce s neustálym neúspešným adaptovaním elektronického procesovania dát. Toto pozorovanie potvrdzuje vyjadrenie poskytnuté Dánskou intervenčnou agentúrou za jej neadekvátne nakladanie so špeciálnymi prípadmi.

Ako príklad chýbajúcej kontroly riadenia je postrádanie akýchkoľvek reálnych pravidiel, pre sektor obilnín nejestvovali vôbec, pre nakladanie s individuálnymi prípadmi. To znamenalo, medzi inými vecami i to, že Dánska intervenčná agentúra akceptovala a prijala počty, ktoré podstatne prekračovali počty počiatocne ponúkané. Dánska intervenčná agentúra nemala žiadne postupy na zabezpečenie, že maximálny limit pre individuálny sklad nebude prekročený. Navyiac chýbala presná informácia o mieste kde bude zrno uskladnené a takisto bola nedostatočná kontrola riadenia pre výdavky zapríčinené transportom zrna. Ďalej to boli vážne nedostatky vo forme dvojitého preplatenia, ktoré boli odhalené v spojení s nákladmi na premiestňovaní zrna von a dnu do skladov ako aj skladové náklady vyplácané i po vypršaní lehoty na vyskladnenie.

Čo sa týka nákladov na kapacitu studeného skladovania dobytká, boli zaznamenané výrazné cenové rozdiely, ktoré nemohli byť vysvetlené rozdielom v kvalite skladovacích podmienok. Navyiac, nebol jasný základ pre individuálne cenové usporiadania na skladovanie dobytká v studených skladoch. Údaje v skladovacích kartách, ktoré Dánska intervenčná agentúra vyplňovala rukou, neboli doplňované, takže kontrola počtov dobytká bola vykonávaná na základe vlastných zoznamov skladu. Nakoniec vyšetrovanie ukázalo, že nie všetci menežéri skladov poskytli výpisy o účtoch a navyiac, že poskytnuté výpisy o účtoch neboli porovnávané s agentúrnymi zoznamami skladov. Takže kontroly riadenia v administratíve intervenčných skladov pre zrno a dobytok odhalili mnoho nedostatkov.

Obecné poznámky

V závislosti od zapojenia programu EÚ alebo národných inštitúcií, prístup kontroly administratívnych postupov a auditov fondov použitých na intervenciu je rozdielny.

Audit kontroly riadenia národnými auditnými úradmi je navrhovaný tak, aby zabezpečil, že národná intervenčná agentúra je efektívna vzhľadom na náklady a obrat nárokov je čo najefektívnejší a jeho výsledkom sú minimálne straty pre národný rozpočet.

Plnením požiadaviek Rady Európy a Európskeho auditného súdu zahŕňa detailnejšie a náročnejšie úlohy pre kontrolu riadenia. Tieto dve Európske inštitúcie podčiarkujú dôležitosť kontroly riadenia administratívy dodržiavaním regulácií Rady vo všetkej jej komplexnosti.⁸

Horeuvedené prípady poukazujú na dôležitosť ustanovenia a zavedenia potrebných systémov kontroly riadenia. Je to jediný spôsob na zabezpečenie dôveryhodnosti administratívneho systému.

5. Kontrola riadenia v administratívne grantov na štrukturálne zmeny

Jedným z objektívov Dohody EEC (Článok 39) je zvýšenie poľnohospodárskej produktivity "propagovaním technického procesu a zabezpečením racionálneho rozvoja poľnohospodárskej produkcie a optimálneho využívania faktorov výroby, najmä práce", na zabezpečenie vhodného životného štandardu pre poľnohospodárskych výrobcov a ich zamestnancov. Na zabezpečenie tejto úlohy bolo uložené spoločné usporiadanie pre marketing poľnohospodárskych výrobkov (Dohoda EEC, Článok 40.2). Na podporu tohto spoločného trhového usporiadania by mal byť založený jeden z mnohých štrukturálnych fondov pre agrikultúru. Paralelne k tomu môžu členské štáty tak isto, v rámci určitých limitov, poskytnúť poľnohospodárstvu štátny grant.

Produktivita a efektívnosť

Kontroly riadenia musia napomáhať k zabezpečeniu, že obchodná činnosť jednotky, na ktorej je vykonávaný audit, je ekonomická, produktívna a efektívna, čo garantuje, že relevantné nariadenia boli zavedené.

Nasledovný príklad sa týka vyšetrovania Kancelárie Generálneho audítora v roku 1994 o produktivite a efektívnosti Poľnohospodárskej štrukturálnej agentúry v spojení s administráciou dvoch podobných programov: prvý ako časť EÚ podporného programu propagujúceho adaptáciu poľnohospodárskych štruktúr a druhý ako národné subvenčné opatrenia pre rozvoj produktov v poľnohospodárstve v rámci oblastí technológií potravín a rozvojových a výskumných programov.⁹

Kancelária Generálneho audítora kalkulovala a porovnávala produktivitu týchto dvoch podporných nariadení po určitom čase, vybraním určitého počtu jednotlivých prípadov subvencií a nákladov na administráciu nariadení. V priebehu troch rokov vyšetrovania sa zistilo, že produktivita klesla v prvom roku a v nasledujúcich stúpala. Štúdia neuvádza príčinu zmeny v produktivite.

Pri analýze efektívnosti bola vyhodnotená spôsobilosť organizácie konať rýchlo, jednoducho a spoľahlivo.

Rýchlosť pri konaní v jednotlivých prípadoch môže byť posudzovaná vzťahom medzi podstatou a dĺžkou trvania činnosti. Štúdia Kancelárie Generálneho audítora ukázala, v niektorých prípadoch, že činnosti pretrvávajúce dlhšie obdobie potvrdzujú podstatu prípadov.

Jednoduchosť v nakladaní s jednotlivými príkladmi je charakterizovaná nedostatkom nepotrebných formalít. V tomto bode štúdia poukázala na prípady, ktoré museli byť otvorené niekoľko krát pred tým ako sa dosiahlo rozhodnutie, pretože pri oboch vyšetrovaných programoch tí, ktorí žiadali subvencie museli predložiť dodatočný materiál niekoľko krát.

Spolahlivosť bola definovaná ako schopnosť organizácie identifikovať, limitovať a vyjasniť prípad tak, aby bolo o ňom rozhodnuté správne. Tu opäť možno pozorovať, že Poľnohospodárska rada nespĺnila požiadavky, ktoré sa od nej očakávali.

Na základe správy Kancelárie Generálneho audítora Výbor verejných účtov uviedol, že organizácia Poľnohospodárskej rady musí byť tvrdo kritizovaná a vyžiadal si od Kancelárie Generálneho audítora predložiť podrobnejšiu správu.

Vyhodnotenie Kancelárie Generálneho audítora malo dať odpoveď či kontroly riadenia Poľnohospodárskej štrukturálnej agentúry fungujú efektívne, takže nebudú zaznamenané väčšie nedostatky v ekonomických, produktívnych a výkonnostných aktivitách, ktoré budú auditované. Po preskúšaní systému a vykonaní ďalších hĺbkových štúdií o kontrole riadenia Agentúry, konštatovala, že administratíva Agentúry nenasledovala najvhodnejšie praktiky dobre verejnej administratívy.

6. Kontrola riadenia delegácie administratívy pre poľnohospodársku politiku

Dánsko má dlhú tradíciu v delegovaní zavádzania poľnohospodárskej politiky zainteresovaným organizáciám alebo iným organizáciám mimo vládnu hierarchiu.¹⁰

Od roku 1950 boli uložené nízke dane na vývoz alebo iný predaj poľnohospodárskych produktov. Príjmy boli vračané späť poľnohospodárskym organizáciám systémom fondov tak, aby boli peniaze poskytované na množstvo poľnohospodárskych účelov. Niektoré fondy dostávali tak isto peniaze z majetkových daní platených farmármi. Ďalšie boli z časti financované vládnyimi subvenciami. V roku 1989 bolo poskytnutých 1,2 mld. DKR resp. 0,2 mld. USD bolo poskytnutých poľnohospodárskym organizáciám v rámci tohoto administratívneho režimu.

Tento systém fondov bol založený na politických dohodách medzi farmárskymi organizáciami a Ministerstvom poľnohospodárstva za posledných niekoľko rokov. Tieto dohody boli vždy ratifikované parlamentom cestou zákona alebo rozpočtových rozhodnutí. Čo sa týka riadenia týchto fondov sa zdá, že nedochádza ku konfliktom medzi Ministerstvom poľnohospodárstva a organizáciami špeciálnych záujmov.

Christensen kritizoval tento systém delegovanej administratívy (pozri pozn. 10) v týchto bodoch:

- premiestnenie cieľov
- nejasné účtovné praktiky a chýbajúca finančná priehľadnosť
- ďalšia delegácia administratívy Poľnohospodárskou radou iným organizáciám
- blokovanie prístupu Kancelárie Generálneho audítora k účtom subkontraktorov.

Administrácia poľnohospodárskych nariadení tými, ktorým bola delegovaná, sa zdá, že nevyužíva procesy a iné opatrenia, ktoré by poskytovali dostatočné zabezpečenie ekonomických, efektívnych operácií. Nedá sa zdokumentovať, že delegovaná administratíva ochraňuje zdroje proti znehodnoteniu, zlému využitiu, chybám a iným nedostatkom alebo, že boli opatrne používané v súlade so zákonmi a reguláciami (I, para. 3). Nedostatok vhodnej kontroly riadenia mal za následok ťažkú kritiku Generálneho audítora a Výbor verejných účtov.¹¹

Na základe tejto kritiky bola vláda nútená určiť sudcu na vyšetrovanie delegácie zodpovedností Ministerstva poľnohospodárstva. Účelom bolo vyšetrovanie zodpovedností zahrnutých účastníkov pri administrácii fondov. Po ukončení vyšetrovania neboli vykonané žiadne legálne kroky, ktoré by objasňovali alebo vyvrátili takéto prípady. Ministerstvo poľnohospodárstva bolo neskôr reorganizované a kontrola riadenia bola zlepšená.

7. Kontrola riadenia ako politický a sociálny fenomén

Z horeuvedených prípadov je možné generalizovať dôležitosť kontroly riadenia pre prevenciu pred získaním výnimočného vplyvu špeciálnych záujmových skupín nad zavádzaním poľnohospodárskej politiky a potrebou kontroly riadenia v administratívnych systémoch s niekoľkými úrovňami.

Kontrola riadenia ako regulátor vplyvu špeciálnych záujmových skupín

Horeuvedené prípady poukazujú na dôležitosť zavedenia systémov kontroly riadenia na a ochranu proti nevhodným vplyvom špeciálnych záujmových skupín.

Pre menežment v demokratickej vláde je charakteristické, že rozhodnutia by nemali byť dominované neobjektívnymi uváženími, vrátane špeciálnych orientácií špeciálnych skupín. Všeobecne povedané kontrola riadenia je prostriedok zabezpečujúci nielen správne finančné nakladanie, ale tak isto zákony a efektívny menežment vo vláde.

Z dánskej skúsenosti, je možné vidieť, že potreba vhodného systému kontroly riadenia je najdôležitejšia ak záujmové skupiny majú moc/vplyv na počiatočnú determináciu politiky alebo ak sa zúčastňujú na zavádzaní tejto politiky.

Ak má administratíva vhodný systém kontroly riadenia, tak je riziko nedostatkov v nakladaní so záujmovými skupinami minimálne. To naopak zvyšuje dôveryhodnosť finančného stavu administratívy.

Pre tieto príčiny môže byť kontrola riadenia považovaná za základný kameň pri konštrukcii modernej demokratickej vlády.

Kontrola riadenia v systémoch s niekoľkými úrovňami

Mnoho z prípadov opísaných hore sa týka administratívneho systému s niekoľkými úrovňami, vyšší administratívny systém (EÚ alebo národný), ktorý modeluje, reguluje a dohliada nad hlavnými prvkami systému administratívy a druhá úroveň, ktorej úlohou je zavedenie (národný alebo špeciálna záujmová skupina).

Prvá úroveň očakáva od druhej úrovne, že sa bude správať v súlade s objektívmi a pravidlami administratívneho systému, ktorý navrhla. Druhá úroveň chce zabezpečiť dôveryhodnosť jej zavádzania administratívneho systému a za týmto účelom vytvára kontrolu riadenia.

Situácia sa mení, ak ale obe úrovne maximalizujú ich vlastný ekonomický záujem. Tak vzniká riziko konfliktu záujmov v administrácii kontrol riadenia na rôznych úrovniach. Druhá úroveň sa pokúsi maximalizovať ekonomický úžitok a minimalizovať náklady na kontrolu riadenia. Iba v prípade rizika, straty finančného prospechu, bude druhá úroveň mať záujem na propagovaní efektívnej kontroly riadenia.

Prvá administratívna úroveň, pretože má menej informácií, je v slabšej pozícii pri vyhodnocovaní efektívnosti systému kontroly riadenia druhej úrovne. Na druhej strane, prvá úroveň vládne štruktúre kompenzácií a môže ich navrhnúť takým spôsobom, aby posilnila kontrolu riadenia na druhej úrovni¹², vrátane využitia sankcií a podnetov na zlepšenie výkonu.

Konečne, ak je EÚ prvou úrovňou a národná administratíva druhou úrovňou, zaujímavá dynamika má vplyv na SAI. Európsky auditný súd je určený, aby podporoval ciele a politiku EÚ, ale z väčšej časti je závislý na národnej SAI. SAI musí preverovať či je legislatíva EÚ zavedená v členských štátoch a či má národná administratíva ekonomický záujem na interpretácii legislatívy EÚ k najlepšiemu úžitku vlastnej krajiny. Národné SAI, podľa môjho názoru má povinnosť správať sa v súlade s profesionálnymi štandardmi i v prípade, že je to krátkodobo nevýhodné pre záujmy vlastnej krajiny. Dlhodobá takéto správanie vytvára lepší štartovací bod pre členské štáty pri jednaniach s EÚ. Demonštráciou dobre fungujúcej administratívy a vysoko profesionálneho auditorstva vytvára základ pre dôveryhodnosť národného rokovacieho postoja.

POZNÁMKY

1. *Auditné štandardy INTOSAI. Návod EC na začleňovanie. Na použitie pri výkone auditných aktivít EC. Autorizované k používaniu ako testovací základ Kontaktným výborom prezidentov Vrchných auditných inštitúcií EC. 29 sept. 1993.*

2. Situácia navrhuje fenomén „regulátorného zachytenia“, t.z., že riziko, že regulátorne industrie budú skutočne určovať informáciu, ktorú si od nich vyžiadal regulátor, na poškodenie záujmov spotrebiteľov. David Mayston, „Finančné správy vo verejnom sektore a požiadavky na informácie“, Finančná spoľahlivosť a menežment, Vol. 8, č. 4, str. 323.

3. Tento problém sa nevyskytuje iba v Dánsku. V Anglicku NAÚ oznámil, že nedostatky rôznych typov kontroly riadenia (menežment, účtovanie a obsadzovanie) sú považované za prirodzené riziká, ktoré môžu mať materiálne následky na finančné správy a na plnenie regulácií EC. NAÚ, Intervenčná rada pre poľnohospodársku produkciu: Menežment, spoľahlivosť a prevencie podvodu, HMSO Londýn, 1990.

4. Parlamentný Výbor verejných účtov, Správa o porovnaní rozpočtovaných a účtovaných čísel štátnych účtov pre rok 1987, Kodaň, 1989, str. 51-53.

5. Parlamentný Výbor verejných účtov, Záverečné zamyslenie o verejných účtoch pre finančný rok 1987, Kodaň, 1990, str. 60-61.

6. Parlamentný Výbor verejných účtov, Záverečné zamyslenie o štátnych účtoch pre finančný rok 1988, Kodaň, 1991, str. 40-41.

7. Parlamentný Výbor verejných účtov, Správa č. 13/92 o administrácii a kontrole intervenčných skladov EÚ v Dánsku, Kodaň, 1994.

8. Roger P. Levy, „Audit a spoľahlivosť v prostredí kombinovaných úradov: Pripad spoločného nariadenia pre poľnohospodárstvo v Anglicku, Finančná spoľahlivosť a menežment, Vol. 10 (I), feb. 1994, str. 65-75.
9. Parlamentný Výbor verejných účtov, Správa č. 7/93, o produktivite a efektívnosti administratívy vo vybraných oblastiach podporovania, Kodaň, 1994.
10. Jorgen Gronnegaard Christensen, „Korporácie, administratívne režimy a zlé nakladanie s verejnými fondami“, dokument predložený na spoločnom workshope ECPR o nových formách verejnej korupcie, Leyden 1993.
11. Parlamentný Výbor verejných účtov, Správa č. 2/89 o finančných fondoch, odvodoch a zabezpečenia poľnohospodárstva, záhradníctva a rybolovu, Kodaň 1990.
12. Predmet je rozvinutý v dokumente, ktorý predstavil Rolf Elm-Larsen, „Vzťah medzi auditom hodnoty za peniaze a transakčnými nákladmi a úradnými teóriami“, ktorý predstavil na 5. konferencii o porovnávaní medzinárodných vládnych účtovných výskumoch, Paríž 1995.

ÚLOHA INTERNÉHO AUDITU V SYSTÉMOCH RIADENIA VO VLÁDE:

PERSPEKTÍVA USA

napsal

Harry S. Havens⁸

Zhrnutie

Vláda USA¹ má tradične náhodné zlomkové a nesystematické prístupy ku kontrolám riadenia. Vďaka tomu, aspoň čiastočne, separácii právomocí v štruktúre vlády USA. V málo oblastiach sú kontroly uložené zo zákona. Vo väčšine prípadov, je ale rozvoj systémov kontroly riadenia ponechaný na úradoch² a ich výkonných oddelení. Historicky centrálné úrady³ poskytovali slabé vedenie v tejto oblasti a operatívne úrady, odkázané na vlastné prostriedky, im poskytovali malú pozornosť.

Posledné iniciatívy navrhujú zmenu tohto rozdielného prístupu. V roku 1982 Kongres nariadil úradom, aby vykonávali ročný odhad ich kontrol riadenia. Toto bolo posilnené následnou požiadavkou, aby začiatkom roku 1996, 24 najväčších úradov predložili auditované finančné správy spolu s auditnou správou, ktorá bude zahŕňať uložené kontroly. V roku 1995 výkonné oddelenie vydalo nové pravidlá, v súlade s *Pravidlami pre štandardy internej kontroly* INTOSAI, ktorá znovu usmerňuje dôležitosť efektívnych kontrol riadenia.

Tieto iniciatívy reflektujú pozitívnu zmenu v smere a správaní, ale bolo by predčasné v tomto čase predpovedať ich dlhodobý vplyv. Navyše aj tie najlepšie kontroly riadenia majú svoje obmedzenia. Môžu byť napadnuté alebo podvrátené riadiacimi pracovníkmi, ktorým by mali slúžiť, ako ukazujú skúsenosti z USA a musia byť preskúmané pravidelne, aby sa zabezpečilo, že sú stále efektívne i v meniacom sa operačnom prostredí.

Funkcie interného auditu musia byť dôležitým elementom štruktúry kontroly riadenia. Interní audítori vlády USA majú tradične slúžiť riadiacim pracovníkom úradu. Naopak externí audítori, ako je Všeobecný účtovný úrad (GAO), ktorý slúži externým pozorovateľom, hlavne Kongresu.

Audit vlády je v USA sťažený programami, ktorými vláda vypláca iných za náklady vzniknuté pri poskytovaní tovarov a služieb vláde, alebo pri poskytovaní výhod vláde. To si vyžaduje od audítorov hodnotenie kontroly riadenia vládnych dodávateľov a agentov ako aj kontroly štruktúry vo vnútri úradu. Posledné audity odhalili pokračujúce vážne problémy v kontrolnom prostredí tých, s ktorými vláda obchoduje.

V roku 1987 Kongres zmenil štruktúru interného auditu. Vytvoril Generálnych inšpektorov (IG) vo väčšine úradov. Tí sú v nepohodnej pozícii, keďže sú časťou úradu, ale majú dostatočnú nezávislosť a dôležité externé spravodajské služby. Očakáva sa od nich vykonávať audit operácií a programov úradu spôsobom tradičných interných audítorov, ale svoje výsledky podávajú Kongresu, ako aj menežérom úradu. Tak isto sa od nich vyžaduje vykonávať audit finančných správ úradu spôsobom externých audítorov.

S týmto prístupom sa vyskytovali problémy. Externé povinnosti sa zdalo, že sú dominantné na úkor tradičného poslania interného audítora. Najmä individuálnym prípadom nesprávneho konania, o čo má Kongres špeciálny záujem, sa dostalo väčšej pozornosti ako upevňovaniu kontroly riadenia, ktorá by mohla predísť nedostatkom.

Celkovo prístup USA ku kontrolám riadenia má početné nedostatky. Úsilie v poslednom čase vynakladané na posilnenie kontroly sa zdá byť sľubné, ale jeho úspech si bude vyžadovať záväzok na dlhé obdobie, a dlhodobý záväzok pri systéme vlády USA je ťažké zabezpečiť.

9 Harry S. Havens pracoval ako Asistent Generálneho kontrolóra USA vo Všeobecnom účtovacom úrade USA od roku 1980 do odchodu do dôchodku v roku 1993. Predtým pôsobil v Úrade pre menežment a rozpočet USA (1964-74) a ako riaditeľ divízie pre programovú analýzu GAO (1974-80). Názory tu vyjadrené sú jeho vlastnými pohľadmi a nemali by byť prisudzované Všeobecnému účtovaciemu úradu.

1. Rámec prác kontroly riadenia v USA

Je ťažké generalizovať praktiky v tejto oblasti, pretože tu neexistuje jednotná téma. Je tu v podstate veľké množstvo rôznych vedení a manažmentov rôznych druhov systémov kontroly riadenia a ich dôkladného zavádzania.

Autorita pre kontrolu riadenia

Autorita na vytvorenie alebo na vyžiadanie kontrol riadenia, alebo iných administratívnych praktík, vyplýva z ústavy USA, ktorá zverila legislatívnu moc Kongresu. Činnosť každého verejného činiteľa musí byť v súlade s ústavou alebo zákonmi vydanými Kongresom. Tieto legislatívne právomoci sú ale limitované prezidentovým právom vetovať navrhnuté zákony a justičnou právomocou určiť, či vydané zákony spĺňajú ústavné požiadavky. Takže v rámci týchto limitov, Kongres pracujúci v súlade s ústavou, je základným zdrojom autority pre všetky kontroly riadenia. Ale i tak často delegoval túto autoritu pracovníkom výkonného oddelenia vydaním zákonov, ktoré im udeľujú explicitnú alebo implicitnú moc.

Rozvoj rozširovanie kontrol riadenia

Roztrieštený prístup USA ku kontrolám riadenia je typický rôznorodosťou ciest, akými sú tieto kontroly zakladané. Samotná ústava obsahuje niekoľko základných kontrol riadenia, ale iba málo Američanov by myslelo na tieto opatrenia v takýchto súvislostiach. Napríklad, ustanovuje že dane nesmú byť vyberané a verejné fondy užívané inak ako v súlade so zákonmi vydanými Kongresom. Takisto uvádza, že sa musí viesť ročné vyúčtovanie vládnych príjmov a výdavkov.

Ďalšie kontroly riadenia boli založené špecifickými zákonmi vydanými Kongresom. Toto zahŕňa vytvorenie Všeobecnej účtovnej kancelárie (GAO) ako vrchnej auditnej inštitúcie a Úrad manažmentu personálu (OPM) na reguláciu vládnych personálnych praktík. Ďalšie zákony boli vydané požadujúce finančné audity a ročné odhadovanie kontrol riadenia napríklad na regulovanie vládnych kontraktčných procesov.

Prezident, ako hlava výkonného oddelenia, a centrálné riadiace úrady pracujúce v jeho mene, majú určité kontrolné zodpovednosti. To začleňuje také záležitosti ako je vymenovávanie vrchných pracovníkov a reguláciu vládnych účtovných praktík.

Konečne, každý úrad, ak nie je určené inak, je zodpovedný za niekoľko prvkov v štruktúre kontroly riadenia. Väčšina úradov má dostatočnú slobodu rozhodovania o ich organizačnej štruktúre, určovaním kritérií podriadených pracovníkov a definovaním ich zodpovedností, výberom povinností na daných pozíciách a založením ich interných operačných procesov.

Úloha centrálnych úradov

Teoreticky centrálné úrady USA by mali hrať oveľa dôležitejšiu úlohu pri rozvoji efektívnych kontrol riadenia ako podobné úrady vo väčšine krajín. Vedúce kádre v operačných úradoch (bežne siahajúc tri až štyri úrovne nadol v organizácii) sú zvyčajne vymenovaní do úradov na základe politickej príslušnosti a pôsobia vo funkcii krátku dobu (priemerne niečo cez dva roky), a často majú málo, alebo žiadne riadiace skúsenosti, hlavne vo vládnych organizáciách.

V takomto prostredí vytváranie efektívnych kontrol riadenia si vyžaduje silné vedenie zvonku úradu. Hlavne si to vyžaduje neustále pevné odhodlanie časti centrálnych úradov, ktorým prezident delegoval zodpovednosť všeobecného manažmentu za výkonné oddelenie. Až do posledných období, takéto odhodlanie chýbalo, ako aj podobne potrebná podpora Kongresu pre efektívne kontroly riadenia. Napríklad, štandardy pre podávanie správ o finančných transakciách existovali mnoho rokov, ale boli navrhnuté na podporu ročného rozpočtového procesu a ročnej správy o vládom financovaní požadovanej ministerstvom financií, a nie na zabezpečenie poskytovania spoľahlivých údajov o výdavkoch potrebných pre riadenie úradu.

Iba v poslednej dekáde bolo vynaložené úsilie na také základné elementy účtovných procesov ako je navrhnutie štandardnej všeobecnej hlavnej knihy pre vládne úrady.

Podobne boli vládne personálne praktiky úzko regulované viac ako jedno storočie. Pôvodný zámerom bolo izolovať verejných činiteľov od nevhodného politického vplyvu a zabezpečiť, že rozhodnutia o otázkach personálu boli založené na objektívne posudzovaných schopnostiach konkurenčných kandidátov. Mnoho riadiacich pracovníkov ale verilo, že systém zameraný skôr na formu ako na podstatu sťažoval udržiavať podriadených zodpovedných za svoje výkony. V súčasnosti sa vyvíja úsilie na vyriešenie tohto problému.

Úrad pre menežment a rozpočet (OMB) neustále upozorňuje na potrebu upevnenia kontrol riadenia. Ale jeho správy neboli doplnené podporným záväzkom zdrojov potrebných na dosiahnutie významných výsledkov. Ostáva iba dúfať, že nové zameranie úradu na túto záležitosť prinesie trvalejšie výsledky.

Na pochopenie slabej výkonnosti centrálnych úradov USA pri rozvoji kontrol riadenia, musíme uznať, že ich vedúce kádre sú takisto vyberané na základe ich politickej príslušnosti, a nie ich riadiacich skúseností a že sa takisto veľmi často menia. Navyiac Kongres horlivo obraňuje svoju autoritu nad operačnými úradmi a často reaguje tak, aby ich izoloval od toho, čo považuje (a úrady takisto) za "interferencie" medzi centrálnymi úradmi. Na základe tohto kontextu sú centrálné úrady (a hlavne OMB) často považované za agentov prezidentových politických objektívov, a nie za politicky neutrálnych proponentov základných riadiacich praktík. V skutočnosti majú centrálné úrady politické i riadiace zodpovednosti a často je veľmi ťažké udržať rovnováhu medzi týmito dvoma úlohami.

Porovnanie s Pravidlami INTOSAI

Vláda USA definuje kontroly riadenia ako organizácie, plány činnosti a procesy využívané úradmi na zabezpečenie toho, že:

- programy dosiahnu ich vytýčené výsledky,
- využívanie zdrojov je v súlade s úlohou úradu,
- programy a zdroje sú chránené pred znehodnotením, podvodom a nesprávnym využitím,
- zákony a regulácie sú dodržiavané,
- spoľahlivá načasovaná informácia je obdržaná, udržiavaná, reportovaná a využitá na rozhodovanie⁴.

Táto definícia a jej spoločná orientácia je v plnom súlade s Pravidlami INTOSAI. Vláda USA (a špeciálne auditná komunita vo vnútri vlády USA) silne podporuje rozvoj Pravidiel INTOSAI a súhlasí s publikovanými výsledkami. Nanešťastie, i tá najúprimnejšia dôvera v dôležitosť kontrol riadenia nevyprodukuje okamžite efektívne kontrolné systémy. Rozdiel medzi rétorikou a realitou nie je v USA ničím výnimočným.

Monitorovanie a vyhodnocovanie systémov kontroly riadenia

Až na posledné obdobia, určovanie kontroly riadenia úradu bolo širokou zodpovednosťou úradu, dopĺňované náhodnými auditmi GAO. V roku 1982, Kongres vydal Federálny zákon o finančnej integrite riadiacich pracovníkov (FMFIA)⁵, ktorý vyžaduje od vedúceho každého úradu vykonávať ročné odhady kontrol riadenia vo vnútri úradu, podávať správu o výsledkoch prezidentovi a Kongresu a poskytnúť plán činnosti na nápravu akýchkoľvek materiálnych nedostatkov, ktoré boli objavené. Táto legislatíva bola posilnená Zákonom vedúcich finančných pracovníkov (CFOA)⁶, ktorý vyžaduje ročný finančný audit 24 najväčších úradov, s auditnou správou doplnenou o odhade kontrol riadenia.

Zdroje, skúsenosti a príprava na systémy kontrol riadenia

Skúsenosť a venovanie sa zodpovedných za rôzne aspekty štruktúry kontroly riadenia úzko určujú ich efektívnosť. Neskúsenosť a krátke obdobie zastávania funkcie, typické pre vedenie úradu, znamená zvyčajne slabú náchylnosť alebo malé možnosti významnej príspevku do riadiaceho systému úradu. Uznajúc to, Kongres vydal zákony vytvárajúce nové pozície s potencionálne veľkým významom pre kontrolu riadenia vo väčšine úradov - Generálni inšpektori a Vedúci finanční pracovníci - špecifikujú kvalifikácie požadované od kandidátov na tieto pozície. Účinky sa zdajú byť blahodárne. Štandardy nie sú ale veľmi prísne a politické považovanie hrá stále úlohu pri výbere týchto pracovníkov. Navyše mzdy vo vláde nie sú konkurenčné tým v súkromnom sektore na tejto úrovni zodpovednosti a to niekedy sťažuje pritiahnúť jednotlivcov požadovanej kvality.

Technické skúsenosti vyžadované od tých, ktorí pracujú na systémoch kontroly riadenia sú vo všeobecnosti tvrdé, ale vládne investície do takejto prípravy boli nepravidelné. GAO, napríklad, vykonalo väčšiu investíciu do profesionálnej prípravy svojich audítorov a poskytovalo značnú asistenciu pri príprave ďalších vládnych audítorov. Ďalšia relevantná príprava je poskytovaná cestou vládnych alebo univerzitných programov. Rozhodnutie o využívaní týchto programov je ponechané na úradoch, ktoré musia pokrývať výdavky z ich vlastného rozpočtu. Ako všeobecné pravidlo, úrady prikladajú relatívne nízku prioritu týmto prípravám. Vo väčšine oblastí sa preto skúsenosti nadobúdajú pri výkone povolania.

Úroveň zdrojov venovaných na zlepšenie kontrol riadenia je vo väčšine prípadov prenechaná na posúdenie vedeniu úradu. Iba v niekoľkých prípadoch, ako je financovanie operácií oddelení IG, sú fondy vyznačené na aktivity kontrol riadenia.

2. Interný audit vo vláde USA

Všeobecný názor v USA na interný audit je, že obsahom interného auditu je kontrola riadenia, a rozhodnutiami môže manažment určiť, či kontroly riadenia pracujú efektívne.

Interný versus externý audit

Úloha interných auditných organizácií je veľmi odlišná od organizácií externých audítorov, ale i tak by oba mali spolupracovať kedykoľvek je to možné. Primárne funkcie externého audítora je slúžiť tým, ktorí sú mimo organizácie s legitímnym záujmom o jej záležitosti. V súkromnom sektore, napríklad, prvou zodpovednosťou externého audítora je poskytovať dostatočnú záruku, že publikované správy o finančnej činnosti a stave spoločnosti sú spoľahlivé.

Vo vláde sú zodpovednosti externého audítora oveľa širšie. V USA je napríklad GAO zodpovedné nielen za odhadovanie spoľahlivosti finančných správ úradov, ale i za odhadovanie, v mene Kongresu, o ekonomickosti, efektívnosti a výkonnosti operácií týchto úradov a ich plnenie aplikovateľných zákonov a regulácií. Takže úloha GAO je zhodnotiť výkon úradu s ohľadom na objektívy, ktoré sú v záujme Kongresu. Tieto môžu byť veľmi odlišné od objektívov manažmentu úradu.

Na druhej strane, interný audítor je typicky videný ako primárne zodpovedný manažmentu organizácie. Inštitút interných audítorov definoval interný audit ako:

...nezavislú odhadovaciu činnosť založenú vo vnútri organizácie ako službu organizácii. Je to riadiaca kontrola, ktorá funguje meraním a vyhodnocovaním efektívnosti iných kontrol.⁷

Pôvody interného audítorstva

Funkcie interného auditu počiatočne vznikali v súkromnom sektore, keď si manažéri veľkých spoločností uvedomili, že výročný audit vykonaný externými audítormi ich nedostatočne ubezpečoval o presnosti rutinných finančných údajoch, ktoré využívali pri svojich operatívnych rozhodnutiach, a neslúžil ani ako prevencia pred podvodom alebo krádežami časti zamestnancov spoločnosti.

Tito manažeri si uvedomili, že ďalšie auditné zdroje musia byť zavedené aby splnili požiadavky top manažerov spoločnosti. Takto sa zrodil koncept interných auditných organizácií, nezávislých od operačných a finančných komponentov spoločnosti, ktoré podávali správy vrchným výkonným pracovníkom a riaditeľskej rade.

Na začiatku sa interní audítori typicky koncentrovali skoro výhradne na testovanie finančných kontrol na zabezpečovanie presnosti interných finančných správ. Po čase ale interní audítori získali zodpovednosti pokrývajúce celé spektrum kontrol riadenia. Manažeri vydávali svoje rozhodnutia na základe mnoho druhov údajov, finančných alebo nefinančných. Dôležité operačné správy môžu poskytovať informácie o fyzickom inventári (ako sú náhradné diely), operačných rozvrhov a odchýlok od nich, kvality výrobkov, atď. Je životne dôležité na týchto správach, aby boli načasované a spoľahlivé. Odhadovanie spoľahlivosti týchto správ, a informačných systémov, ktoré ich produkujú, sa stalo povinnosťou interných audítorov. Po čase boli opäť ich povinnosti rozšírené o odhadovanie plnení nariadení organizácie a o vyhodnocovanie efektívnosti nariadení a procesov spoločnosti.

Vládny interný audit

Evolúcia funkcií interného auditu vo vláde prebiehala podobným spôsobom. Na začiatku sa interní audítori koncentrovali skoro výhradne na testovanie účtovných systémov a finančných kontrol a zabezpečenie spoľahlivosti finančných správ. Postupne sa ich povinnosti rozširovali na ďalšie prípady týkajúce sa vedenia úradu a jeho vrchných riadiacich pracovníkov, vrátane spoľahlivosti interných operačných správ a plnenia riadiacich opatrení operačných jednotiek. Komplexná štruktúra a rôznorodé funkcie vlády USA viedla k tomu, že praktiky interného auditu sú v mnohom veľmi odlišné od praktík v súkromnom sektore.

3. Zákonný rámec prác interného auditu

Organizácie interného auditu existujú vo väčšine úradov už mnoho rokov. Väčšina bola počiatočne vytvorená pod hlavičkou všeobecnej autority vedúceho úradu za založenie organizačnej štruktúry úradu. Často inšpiráciou k založeniu takýchto jednotiek bol interný riadiaci problém, ako je odhalenie sprenevery, podvodu alebo korupcie, alebo tlaku nadriadených organizácií ako je GAO alebo OMB. Až do 70. rokov bola jednotka interného auditu podriadená vo väčšine úradov vrchnému administratívne pracovníkovi, ktorý bol zároveň zodpovedný za správy o rozpočtových a finančných funkciách úradu. Riaditeľom jednotky interného auditu bol zvyčajne verejný činiteľ, často pôvodne z GAO, ktorý mal mnoho rokov auditných skúseností.

Vytvorenie Generálneho inšpektora

V roku 1978 vydal Kongres Zákon o Generálnom inšpektorovi, ktorý zmenil organizáciu funkcií interného auditu.⁸ Tento zákon vytvoril pozíciu Generálneho inšpektora vo väčšine úradov. V 30. úradoch je GI vymenovaný prezidentom a musí byť potvrdený senátom. Z úradu môžu byť uvoľnení iba prezidentom, ktorý musí príčiny odvolania vysvetliť v Kongrese. V ďalších 30. úradoch, vo väčšine menších, je GI vymenovaný vedúcim úradu, ktorý má zároveň právomoc odvolania, ale musí to písomne vysvetliť Kongresu.

Zákon ukladá, že GI musí byť menovaný bez ohľadu na politickú príslušnosť a iba na základe integrity a preukázanej schopnosti v účtovníctve, auditorstve, finančných analýzach, zákonoch, analýzach manažmentu, verejnej administratívy alebo prešetrovaní. Vo väčších úradoch je ekvivalentná pozícia námestníka ministra. Vo všetkých prípadoch musí mať GI priamy vstup na vedúceho úradu. Ale vedúci úradu má iba "všeobecné" dozorné práva nad GI a má zakázané nepovoliť GI vykonanie auditného preverovania, ktoré GI uzná za potrebné. Tieto opatrenia boli ustanovené so zámerom zabezpečiť dostatočnú nezávislosť GI od operačných komponentov úradu a vykonávať svoje povinnosti efektívne. Táto nezávislosť je navyše posilnená požiadavkou, aby bol rozpočet GI udržaný oddelene od zvyšku úradu.

Zodpovednosti GI

GI má dve hlavné zodpovednosti. Jednou sú funkcie interného auditu, ktorý je vykonávaný asistentom GI pre audity (AGI). Druhou sú vyšetrovania údajných tvrdení o nesprávnom konaní alebo iných prekročeníach zákona a regulácií, podľa AGI pre vyšetrovanie. Takéto jednotky existovali i v minulosti vo väčšina úradov, ale vo všeobecnosti boli oddelené od interných auditorov.

Zákon o GI takisto zmenil úpravu podávania správ. Predtým ako je schválená, interní audítori bežne podávajú správy o výsledkoch ich práce iba pre vnútornú potrebu úradu. Zvyčajne boli správy prednesené vrchnému administratívemu pracovníkovi, ktorý predložil akékoľvek dôležité nálezy riaditeľovi úradu. Ale audítori mali vždy autoritu podávať správy priamo riaditeľovi úradu ak to bolo potrebné, v prípade že, napríklad, správa obsahovala nepriaznivé nálezy týkajúce sa vrchného administratívneho pracovníka. Zvyčajne interní audítori sa delili o výsledky svojej práce a informovali GAO aby sa minimalizovali duplikácie úsilia.

Podľa zákona o GI, je GI povinný poskytovať všetky správy priamo vedúcemu úradu takisto sa požaduje plne a načas informovať Kongres o svojej práci. GI je povinný dvakrát ročne poskytovať vedúcemu úradu správu o audite a inšpekčnej práci. Vedúci úradu musí postúpiť túto správu, spolu s možnými pripomienkami, ktoré si želá pripojiť, Kongresu do 30 dní. Ak GI odhalí "vážne alebo výnimočné problémy", musí podať o nich správu okamžite riaditeľovi úradu, ktorý musí postúpiť túto správu Kongresu do siedmich dní. Riaditeľ úradu nesmie meniť obsah správy GI.

Dvojmyselné úlohy

Dvojitá úprava podávania správ má za účel ochranu nezávislosti GI. No navyiac jej zámerom je zabezpečiť, že vedomosť o väčších problémoch odhalených GI by sa neobmedzilo iba na úrad, ale budú široko otvorené, aby sa mohli rýchlo vyriešiť. Akékoľvek sú už príčiny, požiadavka podávania správ Kongresu jasne zmenila úlohu jednotky interného auditu (a vyšetrovacích jednotiek takisto) od exkluzívnej služby pre potreby vrchného vedenia úradu až po širokú verejnosť. To podstatne zmenilo náhľady na funkcie interných auditorov zo strany menežerov úradu a zainteresovaných externých účastníkov, špeciálne Kongresu. Požiadavka, aby GI podávali správu Kongresu vznikla d'alsie otázky v akom rozsahu by mali byť interní audítori videní ako "služobníci organizácii", ako je to v ich náplni určenej profesionálnou organizáciou interných auditorov.

Rastúca dôležitosť kongresovej verejnosti interný audit a d'alsiu prácu GI demonštrovaná frekvenciou predstupovania GI pred výbormi Kongresu o prípadoch týkajúcich sa ich úradov. Napríklad, v prvej polovici roku 1995, GI pre ministerstvo bývania a urbanistického rozvoja (HUD), relatívne malý úrad ale s dlhotrvajúcimi problémami menežmentu, sa objavil pred rôznymi kongresovými výbormi aby vyjadrila jej pohľad na niektoré z týchto problémov.

Nový dôraz na kontroly riadenia

Spolu so zodpovednosťami uloženými zo zákona GI, d'alsia legislatíva pridala GI úlohy. FMFIA každý rok vyžaduje od vedúceho každého úradu odhadnúť adekvátnosť a efektívnosť svojich kontrol riadenia a o tomto odhade podať Kongresu správu. Ak tento odhad zahŕňa akékoľvek materiálne nedostatky správa musí obsahovať, čo úrad vykonal alebo má v pláne vykonať na nápravu problému. Správa musí takisto špecificky uvádzať či systém finančného menežmentu úradu spĺňa vládne požiadavky uložené OMB.

Odhad vyžadovaný FMFIA je zodpovednosťou riadiacich pracovníkov a nie auditorov. Každý riadiaci pracovník musí pripraviť odhad kontrol riadenia pre každú funkciu, za ktorú je zodpovedný, kde interní audítori poskytujú rady a prehľady o výsledkoch za účelom prospechu vedúceho úradu. Zámerom tohto je zabezpečiť aby riadiaci pracovníci rozumeli systémom kontrol za ktoré sú zodpovední a dôležitosť udržiavania ich efektívnosti. Zatiaľ čo interní audítori nie sú zodpovední za tento odhad, hrajú životne dôležitú úlohu pri poukazovaní na problémy, ktoré môžu ostať nepovšimnuté a navrhovaním ciest upevňovanie kontrol, ktoré sú neadekvátne.

Výročný finančný audit

Vláda USA nemá tradíciu vydávať auditované finančné správy podobné tým, ktoré sa vyžadujú vo väčšine veľkých súkromných spoločností. Korporácie vo vlastníctve vlády sú výnimkou. Čo do počtu je ich menej ako v iných krajinách, ale od konca 40. rokov sú povinné vydávať finančné správy. V priebehu času väčšina auditov vládnych korporácií bolo vykonaných GAO, dnes je väčšina vykonávaných súkromnými účtovnými spoločnosťami, a niekedy testovaných na kvalitu GAO.

Ako poslednú inováciu CFOA požaduje od 24 najväčších vládnych ministerstiev a úradov vydávať auditne finančné správy počínajúc koncom roka 1996, takisto vyžaduje od ministerstva financií vydanie zjednocovacích správ pre tieto úrady v roku 1997. GAO musí previesť audit zjednocovacích správ a môže si zvoliť vykonať akýkoľvek požadovaný audit úradu. GI sú povinní vykonať audit svojich úradov ak sa GAO rozhodne tak neurobiť.

Úpravy pre audit úradu sa stále vyvíjajú. GAO pri nedostatku zdrojov personálu na výkon všetkých auditov, plánuje koncentrovať sa na zjednocovacie správy a na kľúčové komponenty niektorých väčších úradov, ako je ministerstvo financií a ministerstvo obrany.⁹ V niektorých ďalších úradoch sa od GI očakáva vykonať kompletný audit. V iných GI najmú na vykonanie auditu súkromnú účtovnícku firmu alebo sa podelia o prevedenie auditu s podobnými firmami.

Rozsiahla účasť GI na výročných finančných auditoch ilustruje ich dvojitú úlohu. Audit verejných finančných správ organizácie je zvyčajne vidенý ako zodpovednosť auditorov, ktorí sú nezávislí od auditovanej organizácie. To je úloha externého audítora, nie interného. GAO určila, že GI, ktorí sú vymenovaní prezidentom a vyžaduje sa od nich podávať správy Kongresu, sú dostatočne nezávislí pre výkon svojich funkcií. Napriek tomu bude možno ťažké pre GI vyrovnať akoby-externé auditne zodpovednosti a tradičnou úlohou interného auditu poskytovaním "služieb organizácii".

4. Orientácia pravidiel interného auditu

Implikácie separácií právomocí

Rozširovanie štandardov pre rôzne prípady týkajúce sa finančného manažmentu sa stalo komplexnejším separáciou právomocí vo vláde USA. GAO, vládny externý auditor, je umiestnený do legislatívnej zložky vlády a je autorizovaný vydávať štandardy pre účtovníctvo a auditovanie vo federálnej vláde. Ale nemá inú moc na uplatňovanie týchto štandardov ako reportovanie inštancií o ich nedodržiavaní. Vrchní pracovníci vo výkonnom oddelení mali často názor, že štandardy rozširované GAO by mali byť považované za poradenské a nie povinné. Štandardy GAO pre vládne auditovanie¹⁰ sú široko akceptované, nie iba vo federálnej vláde ale takisto i audítormi v štátnych vláдах v USA a vládnyimi auditnými organizáciami v iných krajinách.

GI sú samozrejme umiestnení vo výkonnej zložke, ktorá nerozoznáva autoritu GAO na ukladanie štandardov. Zákon o GI špecificky vyžaduje od GI podrobiť sa auditným štandardom GAO a výkonná zložka nenapadla túto požiadavku. Naozaj za určitých okolností, ako pri výkone auditu grantov pridelených štátom a miestnym vládam, inštrukcie výkonnej zložky posilňujú požiadavku, aby audítori plnili štandardy GAO. Ale na základe dávneho rozhodnutia súdu v nevzťahujúcom sa prípade,¹¹ sa zdá, že ak by bola táto požiadavka Zákona GI napadnutá, súdy by rozhodli o neústavnosti porušenia doktríny o separácií právomocí.

Ďalšie cesty rozvoja štandardov

V iných oblastiach je prístup k rozvoju štandardov o niečo rozdielny. Výkonné oddelenie jasne odmietlo autoritu GAO na rozširovanie účtovných štandardov pre vládu. V jednom bode už OMB vyjadrilo svoj zámer vytvoriť vlastný súbor účtovných štandardov, bez ohľadu na už rozširované GAO, a vyžadovať od úradov plniť iba štandardy OMB. V snahe dosiahnuť vzájomne akceptovateľný kompromis, sa GAO a OMB dohodli na vytvorení separátneho úradu, Poradnej rady pre federálne účtovné štandardy (FASAB), so zastúpením OMB, GAO, ministerstva financií, niekoľkých väčších úradov a mimo vládnych expertov, na navrhnutie nového súboru účtovných štandardov pre vládu. Tieto navrhnuté štandardy budú potom, ak budú schválené, rozširované a uplatňované OMB. FASAB očakáva ukončenie svojej úlohy koncom roku 1995 alebo začiatkom roku 1996. Prístup s ohľadom na štandardy pre kontrolu riadenia je stále ďalšou variáciou modelu. Ako i v iných prípadoch, GAO vydalo štandardy¹², ale je nejasné či budú uplatnené, keďže je agentúra sama kritizovaná pre ich neplnenie. V poslednom čase OMB vydalo svoje vlastné inštrukcie pre vládne úrady o kontrole riadenia (pozri pozn. 4). Zatiaľ čo tieto štandardy boli vydané v rámci autority OMB, OMB jasne vyjadrila, že boli z veľkej časti odvodené od štandardov GAO. Ak vezmeme toto všetko do úvahy, pokus o vybudovanie modelovej dohody v oblasti štandardov účtovania (ak bude úspešný) je pravdepodobne výhodnejšou cestou pri budovaní štandardov, napriek času, ktorí si vyžaduje prijatie takéhoto rozhodnutia.

5. Rozsah zodpovednosti interného auditu

Komplexné finančné vzťahy

Povinnosti interného audítora vlády USA sú vo veľkej miere ovplyvňované rôznorodosťou a komplexnosťou finančných vzťahov, ktoré prebiehajú medzi vládou a rôznymi skupinami. V princípe, jednotka interného auditu je zodpovedná za hodnotenie všetkých aspektov operácií úradu a zdrojov, ktoré mu boli zverené.

Relatívne málo cieľov a služieb, za ktoré vláda platí sú skutočne vyprodukované alebo dodané vládnymi úradníkmi. Na príklad, vláda financuje veľkú časť národnej zdravotníckej starostlivosti, ale iba malá časť týchto služieb je vykonaná federálnymi zamestnancami. Väčšina ľudí prijíma tieto služby od nezávislých poskytovateľov národnej starostlivosti. Federálna časť poplatkov účtovaných týmito poskytovateľmi je vyplácaná cez prostredníkov. V niektorých prípadoch sú to súkromné poisťovacie spoločnosti. V ďalších je to štátna vláda, ktoré môže využiť poisťovaciu spoločnosť ako jej vlastného prostredníka na jednanie s poskytovateľmi zdravotníckej starostlivosti.

Podobne, prakticky všetky zariadenia a vybavenie používané vládnym personálom sú vyrobené podľa kontraktu so spoločnosťami v súkromnom sektore. Vládne budovy, napríklad, sú postavené (a často periodicky udržiavané) súkromnými kontraktormi. Dôležitejšie, zbrane využívané vo vojenskej službe a zariadenia pre výskum vesmíru používané Národnou aeronautickou a vesmírnou administratívou (NASA) sú všetky vyrobené súkromnými spoločnosťami podľa kontraktu vlády.

Auditovanie kontrol riadenia v zdravotníckej starostlivosti

Tieto komplexné finančné vzťahy enormne rozšírili potenciál zodpovednosti interného audítora úradu, pretože v princípe audítor musí examinovať celý prúd federálnych fondov eventuálnemu príjemcovi. Program Medicare, ktorý financuje nemocenské dávky pre starších ľudí, napríklad, je riadený Finančnou administratívou zdravotníckej starostlivosti (HCFA) z ministerstva zdravotníctva a humanitárnych služieb (HHS). Audítor HHS, ktorý sa snaží odhadnúť kontroly riadenia v tomto programe je iba na začiatku procesu, keď sa pozrie na kontroly vo vnútri HHS. Takisto musí examinovať kontroly riadenia poisťovacích spoločností, ktoré jednájú ako prostredníci, kde sú všetky zastúpené vo všetkých štátoch.

Objektivy auditu

Čo sa týka prostredníkov, audítor potrebuje odhadnúť spoľahlivosť záruk proti účtovaniu nesprávnych poplatkov nezávislým poskytovateľom zdravotníckej starostlivosti, ako sú podvodné poplatky za služby, ktoré pacientovi neboli poskytnuté, alebo boli poskytnuté nepotrebné, poplatky, ktoré presahujú určené limity alebo poplatky za služby poskytnuté jednému pacientovi a naučované inému. Ak sú tieto záruky posúdené ako nedostatočné, kompletný audit, teoreticky, by mal audítor vyžadovať na hodnotenie kontrol riadenia poskytovateľa zdravotníckej starostlivosti, ktorých sú ale tisíce.

Stratégia auditu

Obmedzené zdroje zabraňujú auditu takýmto spôsobom. HHS má len niekoľko sto interných audítorov, ktorí sú zodpovední za dohľad nad stovkami miliárd dolárov ročne. Medicare je iba jeden z programov, nad ktorým majú dozor a odhadovanie kontrol riadenia je iba jednou z mnohých úloh, ktoré má personál pokrývajúci financovanie zdravotníckej starostlivosti. Audit programu Medicare musí nabrat' oveľa ostrejší prístup.

Na základe skúseností z minulosti, model programu a finančných motívov vytvorených týmto modelom nahovára audítorom, že ak tu jestvujú nedostatky, tak budú najpravdepodobnejšie na strane kontroly prostredníkov a poskytovateľov zdravotníckej starostlivosti. Preto sa môže rozhodnúť prezrieť iba niekoľko kontrol vo vnútri HCFA, napríklad na systémy účtovania a platieb. Ale prejedná s manažérmi HCFA ich neformálne odhady na kontroly prostredníkov a niekoľkých väčších poskytovateľov zdravotníckej starostlivosti, ako môžu byť najväčšie nemocnice. Potom audítor vyberie niekoľko prostredníkov, pravdepodobne nie viac ako piatich z viac ako 80. kontraktorov, ktorí sú zodpovední za procesovanie, platbu a prehľad sťažností Medicare, na relatívne detailnú hodnotenie kontrol.

Vyhľadávanie dôkazov

Ak audítor objaví nedostatky v kontrolách riadenia prostredníkov, to iba demonštruje, že federálne fondy boli minuté nevhodne, bez povšimnutia. Nejestvuje dôkaz že skutočne prišlo k zneužitiu. Na to, aby audítor presvedčil svoje okolie, že problém je skutočný a vyžaduje si nápravnú činnosť, potrebuje dôkaz jasného podvodu alebo nesprávneho naloženia s peniazmi. Na zozbieranie týchto dôkazov musí vyhodnotiť aktivity poskytovateľov zdravotníckej starostlivosti (lekárov, nemocníc, farmácií, atď.) a poplatky, ktoré dostali preplatené od prostredníkov.

Audítor prezrie záznamy niekoľkých poskytovateľov, hľadaním množstva ciest (na základe predchádzajúcej skúsenosti) kde verí, že je možné, že federálne peniaze boli nesprávne využité. Mnoho Medicare úhrad je založených na základe diagnózy lekára o chorobe. Preto audítor môže zvoliť prípad s vážnejšou diagnózou (znamenajúcou väčšie poplatky) ako bola potvrdená na základe informácie z nemocnice a prešetří postupy nemocnice, aby sa potvrdila presnosť diagnózy vo vymedzených prípadoch. Audítor takisto bude vyhľadávať dôkazy podvodu, ktorý má bežne formu zmeny poplatkov za služby, ktoré neboli poskytnuté alebo za obsluhu pacienta, ktorého nikto nikdy nevidel.

Navrhovanie riešení

Ak už audítor zozbieral dôkazy slabej kontroly a, ak je to možné, dôkazy o skutočných stratách ako dôsledok týchto slabých kontrol, takisto sa od neho očakáva navrhnúť cesty riešení problémov. Niekedy to môže byť relatívne malá procedurálna zmena. Napríklad, sprostredkovatelia, ktorí majú na starosti platby Medicare používajú zložité počítače na záznam údajov do automatizovaných systémov. Takto môžu vykonávať rôzne testy, ktoré často odhalia indikácie možnej nesprávnej platby. Používaním štatistických testov môžu identifikovať lekárov, ktorí sa neustále odchyľujú od normálu, čo sa týka počtu ošetrovaných pacientov a vážností diagnóz.

Tieto anomálie poukazujú na možnosti zneužívania. Takýmto spôsobom je možné využiť limitované zdroje podrobnej examinácie poskytovateľov v prípadoch, kde zneužitie alebo podvod je najpravdepodobnejšie odhaliť.

Kontroly riadenia a navrhnutie programu

Niekedy je ale problém príliš zložitý aby sa dal okamžite vyriešiť procedurálnymi zmenami. Štruktúra systému zdravotníckej starostlivosti v USA, kde obrovské množstvo nezávislých poskytovateľov zdravotníckej starostlivosti dostávajú svoju mzdu v prvom rade vo forme poplatkov za poskytnuté služby, vyplácané nie jednotlivými pacientmi ale tretími osobami (hlavne poisťovacími spoločnosťami), robí tento systém zraniteľným. To isté platí i pre program Medicare. Štatistické testy môžu napomôcť odhaliť najvýraznejšie podvody, ale nie veľmi spoľahlivo odhalia lekára, ktorý si iba z času na čas zvýši svoj príjem neexistujúcim pacientom alebo nadhodnotením diagnózy.

Zavedenie kontrol riadenia adekvátnych na spoľahlivú detekciu tohoto typu podvodu je pravdepodobne nákladnejšie, ako preventívne kontroly, ktoré by takéto zneužitie odhalili. Navyiac, kontroly môžu byť tak dotieravé, že znemožnia zdravotníckemu personálu vykonávať svoje legitímne povinnosti.

Limitácie kontrol

Týmto sa nechce povedať, že kontroly riadenia sú neefektívne v programe ako je Medicare, ale iba to že majú svoje limitácie. V určitom bode je nutné spoľahnúť sa na ľudí, ktorí sa zúčastňujú na systéme, na hrozbu ťažkých postihov pre tých, ktorí sú odhalení a na súbore kontrol riadenia (vrátane takých techník ako sú štatistické testy a neoznamené náhodné examinácie záznamov poskytovateľov, ktoré poskytujú dostatočnú záruku, že najťažšie zneužitia budú odhalené. Za takýchto podmienok sa bude bezpochyby v podvodoch pokračovať, ale budú zredukované na "akceptovateľnú" úroveň.

Situácia v súčasnosti

Bohužiaľ program Medicare je dnes ešte ďaleko od dosiahnutia takejto akceptovateľnej úrovne. V poslednej správe GAO sa objavili tieto poznámky:

V roku 1992 sme uviedli, že Medicare bol jedným z vládnych programov, ktorý je považovaný za vysoko zraniteľný s ohľadom na nehospodárnosť, podvod, zneužitie a nesprávne nakladanie. Problémy, ktoré sme zaznamenali zahrňujú neadekvátne podklady sťažností Medicare týkajúce sa činností kontraktorov na kontrolu podvodu a zneužívania, nedostatkov menežmentu HCFA kontraktorov Medicare, chybné platobné ustanovenia a slabá účtovné kontroly. Odvtedy HCFA vykonalo niekoľko riadiacich a administratívnych zmien zameraných na nápravu týchto problémov. Napriek tomu i tieto hodnotné zmeny nie sú stále dostatočné aby ochraňovali Medicare pred neustálymi stratami.¹³

Správa pokračuje poznamenaním, že " Medicare dnes vypláca viac prípadov s menším počtom preverovania ako kedykoľvek za posledných päť rokov", a že "neadekvátne fondy zmrazili rozvoj nových kontrol na ochranu finančného prospechu Medicare". Zdá sa evidentné, že Medicare, program na ktorý federálna vláda minula v roku 1994 162 mld. USD, má ešte ďaleko od adekvátnych kontrol riadenia.

Medicare predstavuje jednu z najťažších situácií, s ktorými sa interný audítor stretne. Má mnoho participantov, ktorí majú zložitú finančnú vzťahy, a ich finančné zábery nie sú také, aby ich dobrovoľne nabádali k zavedeniu efektívnych kontrol riadenia. Bohužiaľ, podobná situácia je v mnohých ďalších sociálnych programoch operovaných federálnou vládou.

Auditovanie kontrol riadenia v kontraktoch pre obranu

Rozdielne, ale zhodné čo do vážnosti, má interný auditor problémy pri práci na programoch zahŕňajúcich obstarávanie tovarov na vládne používanie. Je to hlavne prípad ministerstva obrany (DOD). Ako bolo poznamenané skôr, všetky zbrane sú nakupované od súkromných spoločností, ktoré ich dodávajú na základe kontraktu. Vo väčšine prípadov sú tieto kontrakty dojednávané s minimálnou, ak vôbec, konkurenciou. Bežne kontrakt určuje spôsob platby kontraktorovi jedným z dvoch spôsobov. V niektorých prípadoch je cena dojednávaná na základe odhadu kontraktora nákladov na výrobu. V iných prípadoch kontrakt uvádza, že spoločnosť dostane zaplatené na základe nákladov, ktoré skutočne vzniknú pri výrobe výrobku. (Snahy o zmenu praktík nákupu zbrojného systému na základe konkurenčných ponúk a pevnej ceny úplne stroskotali).

Závislosť na údajoch kontraktora

Tieto obmedzovacie úpravy prenechali vládu v závislosti na informácii od spoločnosti pri posudzovaní koľko jej zaplatia, takže je nevyhnutné aby náklady spoločnosti (alebo odhadované náklady) boli uvádzané správne. Ako všeobecné pravidlo je v záujme spoločnosti nafúknuť správy o odhadovaných a presných nákladoch. Preto je auditorov skepticizmus, ako i v prípade programu Medicare, na mieste, čo sa týka dát poskytnutých spoločnosťou.

DOD zápasí s týmto problémom už mnoho rokov. Vytvorilo separátnu auditnú organizáciu, Agentúru pre audit kontraktov obrany (DCAA), s personálom okolo 4 000 osôb, ktorých špecifická misia je vykonávať audit kontraktov obrany v hodnote cez 100 mld. USD ročne.¹⁴

Audit odhadovaných nákladov

DCAA examínuje spoľahlivosť odhadov nákladov spoločnosti s ohľadom na kontrakty, pre ktoré je dojednávaná cena na základe odhadovania nákladov. Počas dojednávania kontraktu spoločnosť nezvykne napríklad uviesť definitívnu cenu za komponenty nakupované od iných firiem (od subkontraktora). Cena bude určená počas separátneho jednania medzi týmito dvoma spoločnosťami, o schválení prvotného kontraktu. Perspektívny prvotný kontraktor môže zakladať svoj odhad na predchádzajúcich nákupoch alebo podobných komponentoch alebo na cenníku vydanom subkontraktorom. Ale prvotný kontrakt je možno schopný dojednať výraznú zľavu z ceny na cenníku takže výrazné zvýši profit očakávaný v počiatočnom jednaní.

Keď audítori DCAA vyhodnocujú tieto kontrakty, musia posúdiť, či odhadované náklady poskytnuté prvotným kontraktorom ako základ pre jednanie sú "rozumné". Ak by kontraktor mohol očakávať obdržanie zľavy od subkontraktora a nezačlenil ich do jednania, cena uvedená v kontrakte bude "chybná" a vláda má nárok na zníženie ceny.

Hľadanie chybných cien v jednotlivých kontraktoch je potrebné, či už na odstrašenie podvodu, ale je veľmi ťažká a prácna cesta ako zaútočiť na problém. Lepší prístup je zabezpečiť aby kontraktori využívali lepšie metódy na odhadovanie nákladov. Veľká časť väčších vládnych kontraktorov používa systém odhadu nákladov. DCAA zdroje môžu byť vhodne využité na skúšku, či tieto systémy používajú vhodné odhadovacie techniky a kontroly na prevenciu proti vzniku problémom chybného oceňovania. To začleňuje, napríklad, faktor odzrkadľujúci možnosť, (na základe predchádzajúcej skúsenosti) že subkontraktor bude súhlasiť s výraznou zľavou.

DCAA investovala značné zdroje do odhadovania takýchto systémov odhadovania nákladov a hľadá cesty na ich zlepšenie. Výsledky týchto snáh boli povzbudzujúce ale kostrbaté. V roku 1995 GAO uviedla:

Nedávno sme prešliadli 30 DOD kontraktorov, ktorých DCAA označila, že majú vysoko-rizikový odhadovací systém. Podľa DCAA tieto kontraktori majú 117 výrazných nedostatkov v ich systémoch odhadujúcich náklady. Zistili sme, že výkon kontraktorov pri náprave týchto nedostatkov je veľmi nestály.

Deväťnásť z 30. napravili ...všetky svoje výrazné nedostatky, zvyšných 11 kontraktorov má podstatné nedostatky, ktoré trvajú v priemere 3.8 roka. Nevykonanie nápravy týchto nedostatkov vytvorili po čase mnoho problémov pre ministerstvo obrany, vrátane zvýšenia nákladov a oneskorení pri udeľovaní kontraktov. 15

Audit skutočných nákladov

Kontrakty za ktoré vláda vypláca kontraktorov za skutočné náklady prezentujú rozdielny súbor kontrol riadenia a auditných záležitostí. Opäť, vláda je závislá na kontraktorovi a jeho účtovacieho systému dát nákladov, na ktorých sa zakladá platba podľa kontraktu.

Sumy vyjadrené v kontraktorovej správe o nákladoch musia zahrňovať iba náklady schválené kontraktom. Dva druhy problémov sú často odhalené. Jedným je prisúdenie nákladov na projekt DOD, ktoré vznikli v podstate za iným účelom. Napríklad, zárobky a mzdy pracovníkov môžu byť pripočítané k projektu za obdobie počas ktorého nepracovali na projekte. Aby sa vyhlí týmto problémom, audítori DCAA bežne preskúmajú účtovný systém nákladov spoločnosti a hlavne kontroly riadenia, ktoré by mali zabezpečiť, že všetky náklady sú zahrnuté prislúchajúcemu projektu.

Ďalšou častou chybou je zahrnutie súm, ktoré nie sú schválené na preplatenie v kontrakte. Väčšina kontraktov založených na nákladoch povoľujú kontraktorovi účtovať vláde nie len za priame náklady na projekte ale aj za časť všeobecných nákladov spoločnosti. To sa ukázalo ako problematické, pretože nie všetky všeobecné náklady je povolené preplácať.

Federálne zákony a regulácie špecificky zakazujú určitý druh miňania, ako na intervencie a pohostenia, ktoré nepatrí do všeobecných nákladov, ktoré môžu byť vyúčtované na vládny projekt. Ďalšie všeobecné náklady môžu byť vyňaté, ak neslúžia výlučne účelom rokovania. Federálne regulácie vyžadujú, aby vládni kontraktori založili systémy, ktoré by identifikovali a vynímali nepripustné náklady z návrhov všeobecných nákladov. Ale kontraktori majú finančné dôvody na to, aby nenasledovali dôkladne tieto poznámky. Výsledok je možné vidieť na nasledovných výňatkoch zo správy GAO:

"Bohužiaľ tieto systémy nepracujú tak dobre ako by mohli. Po niekoľko rokov sme spolu s DCAA vyslovili otázku oprávnenosti miliárd dolárov začlenených do všeobecných nákladov predložených kontraktormi.

Naša práca poukazuje na to, že zahrnutie neoprávnených všeobecných návrhov malo za následok oslabenie procesov kontraktora na odhaľovaní neoprávnených nákladov."16

Tieto príklady ukazujú, že zodpovednosť vládneho interného audítora nie nevyhnutne končí za hranicou úradu kde pracuje. Ak sa peniaze prelievajú z tohto úradu inému, ako je kontraktor alebo iná vládna úroveň, a vyplácané sumy závisia od reportovanej výkonnosti druhej strany, interný audítor by mal mať možnosť preskúšať druhú stranu tak isto. Ochrana proti zneužitiu, podvodu a mrhaniu závisí oveľa viac na dodržiavaní kontrol riadenia druhej strany ako na tých, ktorí operujú vo vnútri úradu.

6. Obmedzenia kontroly a interného auditorstva

Prirodzené obmedzenia

Kontroly riadenia sú v úrade nevyhnutné, slúži ako záruka proti mrhaniu, zneužitiu a podvodu a ako prostriedky zabezpečujúce, že nariadenia vydané menežmentom sú vhodne zavádzané do organizácie. Interný audit je nevyhnutný pre zabezpečenie efektívnosti kontrol a na zisťovanie momentov, kedy sú kontroly obchádzané, či už zámerne alebo nie. Neustály dozor je nevyhnutný, ale vzhľadom na meniace sa podmienky a operačné procesy i tie najlepší kontrolný systém sa môže stať neúčinným.

Jestvujú i ďalšie limitácie efektívnosti kontrol riadenia. Ako ukázal príklad programu Medicare, je nemožné pre tak komplexný program zahrňujúci milióny transakcií každý rok, vyvinúť kontroly riadenia efektívne vzhľadom na náklady a auditné procesy, ktoré pôsobia spoľahlivo preventívne alebo odhalia občasný podvod v relatívne malom merítku. Navyše, i tie dobre navrhnuté kontroly riadenia slúžia svojmu účelu iba vtedy, ak personál dodržiava tieto kontroly a manažment odpovedá na reportované anomálie.

V nedávnom prípade singapúrskeho oddelenia banky Barings, je dokázané, že supervízori (dohliadač orgán) nezasiahali pri správach, že jeden z bankových obchodníkov operoval ďaleko za limitmi určenými nariadeniami banky. Straty zapríčinené týmto obchodníkom mali za relatívne krátky čas následok nesolventnosť banky. Ak sú kontroly riadenia a informácie ktoré poskytujú ignorované, sú viac ako nepoužiteľné, pretože môžu vytvárať falošný pocit bezpečnosti. Ale ešte je tu jedno, oveľa dôležitejšie, obmedzenie kapacity kontrol riadenia na predchádzanie podvodu.

Zneužívanie top manažérmi

Kontroly riadenia majú za úlohu poskytovať dostatočnú záruku top manažérom organizácie, že podriadené prvky organizácie rešpektujú nariadenia manažmentu a zabezpečujú finančné záujmy organizácie. Top manažérom umožňujú kontrolovať organizáciu, samotných manažérov nekontrolujú.

Nanešťastie kontroly môžu byť manažérmi ľahko ovládnuté. Súkromný sektor mal možnosť vidieť mnoho prípadov, kedy top manažéri, vyhnuť sa systémom kontroly riadenia firmy, spreneverili alebo zneužili obrovské sumy z aktív spoločnosti. Kolaps sporiteľní a pôžičkového priemyslu v USA odhalil mnoho takýchto zlyhaní kontrol.¹⁷

7. HUD škandál

Porúťovaniahodná neschopnosť kontrol riadenia pôsobiť preventívne pri nezákonnom počínaní top manažérov bola demonštrovaná vo vláde takisto. Škandál "HUD" je v podstate príbehom politických pracovníkov, ktorí obišli normálne procesy a kontrolu riadenia úradu na odvedenie i tak nepostačujúcich zdrojov úradu k úžitku politicky vplyvných priateľov.

Pozadie

Ministerstvo pre bývanie a urbanistiku (HUD) je relatívne malý úrad, založený v roku 1965 na operovanie množstva programov navrhnutých na podporu produkcie výstavby, špeciálne pre rodiny so skromnými prostriedkami a na poskytovanie asistencie mestám. Ministerstvo bolo známe slabým manažmentom a častými korupčnými epizódami. V minulosti do korupcií boli bežne zapojení zamestnanci v miestnych úradoch HUD (alebo súkromní kontraktori vystupujúci ako agenti HUD), ktorí sa tajne dohadovali s tými, čo jednali s HUD na defraudácii vlády. V 80. rokoch, ostrým odpichom od tohto modelu, korupcia zasiahla najvyššie miesta manažmentu HUD.

Jednoduché spreneverenie

HUD škandál zahrňoval niekoľko typov nezákonného počínania, ktoré boli odhalené na konci 80. rokov a videné ako dôkaz HUD nekompetencie a korupčného manažmentu. Jeden prípad, nenapojený na politickú korupciu, opisuje agentku nehnuteľností, ktorá bola autorizovaná na predaj majetku HUD. Namiesto postúpenia výťažku HUD, prenechala si ho na osobné užívanie. I tá najbežnejšia kontrola to musí okamžite odhaliť, namiesto toho, krádeže pokračovali nejaký čas a jednalo sa o niekoľko miliónov dolárov.

Politická manipulácia

Sám osebe, tento prípad by bol ostal iba jedným z príkladom nečestnosti časti tých, ktorých sa týkal. Bol ale prepojený s odhalením, v tom istom čase, politicky motivovanej korupcie vrchných výkonných pracovníkov HUD. V 80. rokoch bolo vedenie HUD dominované skupinou výkonných pracovníkov, ktorí boli menovaní na základe ich politickej príslušnosti a nie pre ich skúsenosti z riadenia alebo ich vedomostí o programoch HUD. Niektorí z nich sa stali skutočne oddaní a výkonní manažéri. Iní nie, a naopak, oddali sa službe finančným záujmom politických spojencov mimo vlády.

Politická manipulácia programov HUD bola uľahčené dvoma faktormi. Prvým bolo vedenie ministerstva a tomu, samozrejme, ako výkonnému oddeleniu ako celku, boli ľahostajné programy ministerstva. Niekoľko návrhov na ukončenie programov HUD bolo Kongresom zamietnutých. Takže výkonná zložka mala malý záujem o efektívne riadenie programov.

Druhým faktorom bol návrh niektorých HUD programov. V mnohých z nich mal minister skutočne kompletnú voľnosť konania čo sa týkalo výberu projektu. V určitých kruhoch sa bežne vedelo, že minister, pracujúci s alebo pod vplyvom svojho výkonného asistenta, bol pripravený uvoľniť fondy programov ako politické služby. Investori, ktorí chceli aby im HUD projekt schválilo, vedeli že cesta k úspechu vedie najatím si ako "poradcu" jednotlivca, ktorého politické styky mu umožňovali prístup k ministromi alebo jeho výkonnému asistentovi. Na poradcovu žiadosť, minister alebo jeho výkonný asistent alebo projekt schválili alebo inštruovali iných pracovníkov ministerstva aby tak urobili. 18

Úloha GI

Je nereálne myslieť, že kontroly riadenia môžu byť efektívnou obranou proti korupcii top manažmentu, špeciálne ak je program prirodzene zraniteľný z dôvodov chybného dizajnu. I tak je veľmi poučné pozrieť sa na výkon GI HUD počas tohto obdobia, špeciálne z pohľadu predpokladanej nezávislosti GI vyplývajúcej zo zákona o GI.

GI bol zodpovedný za počiatočné odhalenie korupcie na jar v roku 1989.¹⁹ Ale jeho správa sa zamerala na politickú manipuláciu schvaľovania projektov pracovníkom na nižšom stupni (asistent sekretára) a nie na korupciu na vrchole. Navyše, správa bol a vydaná omnoho neskôr ako zodpovedný sekretár odišiel z úradu a dnes je evidentné, že problémy začali najneskôr na začiatku roka 1984.

Nie je jasné, prečo GI urobil chybu a s hodnotením nezačal skôr. Politická manipulácia schvaľovania projektu bola známa vo vnútri HUD počas tohto obdobia. Nejestvujú dôkazy, že GI bol do toho zapojený a jeho polročné správy poukazovali na to, že mu boli známe nedostatky kontrol HUD a zraniteľnosť jeho programov. Správy sú plné referencií k týmto problémom. V každom prípade tieto vyjadrenia boli dopĺňované o snahách HUD napraviť problémy a snahy, ktoré nikdy nezaznamenali nejaký postup.

Jedno možné vysvetlenie pre rozporupnosť správ o problémoch kontrol riadenia (a možno aj chyba nepreskúmania problému politickej manipulácie pri schvaľovaní projektov) je, že skutočne veril, že manažment HUD sa skutočne venoval posilňovaniu procesov a kontrol a nejaké chyby sú iba odchýlkami z normálu a nie časťou modelových situácií nesprávneho riadenia. Toto vysvetlenie je ale vyvrátené faktom, že uisťovania pokračovali, rok čo rok, na demonštráciu nesplnenia sľúbených zlepšení.

Rozdelenie oddanosti a zodpovednosti

Lejšie vysvetlenie pravdepodobne spočíva v rozdelení oddanosti vytvorenej Zákonom o GI. Mala by prvoradá oddanosť GI spočívať vo vnútri organizácie, ako je to tradične u interného audítora? Ak áno, GI musí byť neústupný vo vnútri úradu, špeciálne pri urgovaní dôležitosti kontrol riadenia, ale rozvážny vo svojich verejných poznámkach. Mala by oddanosť GI spočívať v prezidentovi, ktorý ho vymenoval do funkcie a môže ho odvolať v ktoromkoľvek momente?

I toto nabáda k opatrnosti na verejnosti, najmä odvtedy, odkedy prezident neprejavil záujem o kontrolné otázky ale o silnú oddanosť k svojim politickým priateľom. Alebo by mal byť GI oddaný Kongresu, ktorému musí podávať správy a od ktorého závisí i jeho rozpočet? To všetko si žiada agresívnejší postoj na verejnosti, hlavne v jednotlivých prípadoch zlého konanie, po ktorých Kongres je tak žiadostivý.

Zdá sa GI HUD sa pokúšal pretláčať medzi týmito lojalnosťami, bez toho aby niekoho napadol. Oznamoval jednotlivé prípady nesprávneho konania v záujme Kongresu, ale znížil úroveň kritiky na HUD manažment, vyhnúc sa takto citlivosti politických lídrov vo výkonnej zložke. Zdá sa, že GI hľadal cestu ako presvedčiť ministra o potrebe silnejších kontrol, ale ustúpil pred ministrovým odmietaním vidieť prípad pod nátlakom. Ťažko takéto niečo bude vhodné správanie pre audítora, ale takisto správne poznamenať, že by si to vyžadovala nezvyčajne silnú osobnosť urobiť niečo iné, z pohľadu oddanosti vytvorených Zákonom o GI.

8. Silné a slabé stránky systému GI

Od zavedenia Zákona o GI ubehlo viac ako 15 rokov. Je oprávnené začať posudzovať rozvážnosť tejto legislatívy. Mnoho pozorovateľov sa zhodlo, že zatiaľ čo Zákon o GI bol dobre motivovaný a GI dosiahli niekoľko dôležitých výsledkov, je v zákone a v operáciách ktoré vytvoril niekoľko vážnych dier. 20

Dá sa povedať na jeho obranu, že Zákon o GI zvýšil nezávislosť vyšetrovateľov a interných audítorov poskytnutím im miesto na externé reportovanie. To im vynieslo širokú verejnú odhalenosť, ktorá spolu s nezávislými rozpočtami, umožnila GI úspešne konkurovať pri prijímaní personálu. Ale táto nezávislosť má ďaleko od úplnosti. Prezident si udržiava právo na ich odvolanie, ako to využil prezident Reagan *en masse* v roku 1981. GI sú postavení pred konfliktom lojality, čo iba komplikuje veci.

Odhalenie podvodu a zneužitia

Určitými prostriedkami sa zaručuje efektívne využívanie zdrojov GI. Kancelárie GI (vrátane audítorov a vyšetrovateľov) objavili a odhalili mnoho prípadov nezákonného počínania časti zamestnancov alebo agentov vlády. Vo väčšine prípadov, aj keď sa objavia indikácie kriminálneho počínania, sú uložené iba administratívne postihy. Šťastí aj to je dôkazom ťažkostí pri rozvoji evidencie potrebnej na odsúdenie, ale zároveň to reflektuje neochotu žalobcov nasledovať iné ako najvýnimočnejšie prípady z dôvodov vlastných limitácií zdrojov a kapacity súdov a väznic.

Zlepšovanie kontrol

Na druhej strane, progres pri zlepšovaní kontrol riadenia, ktorý by možno pôsobil preventívne na nesprávne počínanie je veľmi pomalý. Pokračujúce problémy na HUD, Medicare program a nákupy pre obranu sú toho dôkazom. Ešte stále nie je jasné, či posledné iniciatívy (FMFIA a CFOA) tento proces urýchlia. Príčina relatívne neefektívneho výkonu GI v tejto oblasti môže spočívať v motívoch vytvorených požiadavkou dvojitého reportovania.

Záujem Kongresu

Keďže GI sa ocitli ako stále viac slúžiaci verejnosti v Kongrese, naučili sa, že zákonodarcovia USA sú oveľa politicky spokojnejší (v termínoch ich perspektívy byť znovuzvolení) exponovaním jednotlivých prípadov zneužívania vládnych programov ako posilňovania kontrol riadenia, ktoré by tomu možno zabránili.

Zákondarcovia vyzývajú GI aby za nimi prišli s prípadmi individuálneho nezákonného počínania ale venujú malú alebo žiadnu pozornosť správam a slabých kontrolách riadenia.²¹ Potom sa zdá byť jasné, pre túto príčinu alebo ďalšiu, že GI sa zamerali na vyhľadávanie jednotlivých prípadov nesprávneho konania na úkor práce na posilňovaní kontrol riadenia.

Vyhliadky na zmenu

Teraz keď sú GI, aspoň čiastočne, zodpovední Kongresu, je nepravdepodobné, že zameranie sa na jednotlivé prípady sa zmení v krátkom čase. Takisto nie je pravdepodobné, že štruktúra GI zaznamená dramatické alterácie v najbližšej budúcnosti. GI si vyslúžili reputáciu strážcov počestnosti, ktorá sťažuje niekomu inému navrhovať potrebné zmeny. Navyiac, Kongres pokračuje v zožňaní politických odmien súčasného zamerania a bude mať malý záujem o zmenu priorit GI.

Najpravdepodobnejším zdrojom zvýšenia zamerania sa na kontrolu riadenia bude tlak FMFIA a CFOA, kombinovaný s tlakom na seriózne reformy menežmentu zo strany vedenia vo výkonnej zložke. Takáto kombinácia môže viesť k reorientácii priorit GI, alebo v prípade neúspechu, k vytvoreniu nových jednotiek venujúcich sa zlepšeniu menežmentu, vrátane posilňovania kontrol.

Clintonova administratíva nahlas vyjadrila silný záväzok k efektívnemu riadeniu. Či už má politickú silu pokračovať v tomto záväzku, daný Kongresu kontrolovanému inou stranou, to sa ešte uvidí. Navyiac k nožnej politickej opozícii reformy menežmentu, vrátane pevnejších kontrol riadenia, stoja pred ďalšou prekážkou. Kontrola stojí peniaze, aspoň krátkodobo, a peniaze je ťažké nájsť v dnešnom rozpočtovom prostredí. Akokoľvek krátkozraké sa to zdá, jestvuje silné pokušenie na skrátenie fondov pre zlepšenie spolu so všetkým možným. Zatiaľ sú výhľady na vhodné zameranie kontrol riadenia vo vláde USA prinajlepšom nejasné.

9. Záver

Efektívne kontroly riadenia sú nevyhnutné pre akúkoľvek úspešnú organizáciu. Interný audit je vitálnym komponentom efektívnych systémov kontroly riadenia, sčasti pre svoju schopnosť odhaliť a odstrašiť nesprávne konanie, ale čo je dôležitejšie, z dôvodov svojich schopností určiť efektívnosť ďalších elementov kontrolného systému.

Ako ukazuje skúsenosť z USA, budovanie efektívnej štruktúry kontrol riadenia je ťažké. Čím je komplexnejšia štruktúra vlády a jej vzťahov s ďalšími časťami ekonómie, tým komplikovanejšie a extenzívnejšie sú potrebné kontroly riadenia, a tým je ťažšie pre interného audítora posudzovať ako najlepšie aplikovať limitované auditné zdroje. Navyiac i tá dobre mierená legislatíva môže mať opačné účinky. Zákon o GI, ktorý mal v úmysle posilniť interný audit a vyšetrovacie funkcie tým, že musia byť predkladané prezidentovi a Kongresu, vytvoril takto rozdielne a potencionálne konfliktné lojality.

Konečne, akokoľvek už sú vitálne systémy kontroly riadenia, vrátane silných organizácií interného auditu, nikdy nebudú poskytovať absolútnu ochranu. Aby boli efektívne, kontroly riadenia musia byť zavádzané prísne a ustavične, i vtedy keď urgujúci čas navrhuje opak. Musia byť neustále vylepšované, aby sa zabezpečila efektívnosť v meniacom sa operačnom prostredí. Nakoniec všetky systémy kontroly riadenia, vrátane jednotiek interného auditu - môžu byť porazené top menežermi, ktorým majú pôvodne slúžiť. Vo finálnej analýze, systémy kontroly riadenia môžu menežérom iba slúžiť, ich kompetenciu a integritu zastúpiť nemôžu.

POZNÁMKY

1. Tento dokument sa týka kontroly riadenia vo federálnej vláde USA. Keďže všetkých 50 štátov má svoju vlastnú ústavu, zákony a administratívne praktiky, otázky kontroly riadenia môžu, ale nemusia byť zhodné.
2. Termín "úrad" je tu použitý na identifikáciu operatívnej organizácie vo výkonnej časti vlády. Jedná sa o "oddelenia" - ministerstvá, ako aj o nezávislé úrady a ďalšie administratívne organizácie.

3. Termín "centrálne úrady" identifikuje organizácie vo výkonnej časti, ktoré poskytujú návody na činnosť úradov. Existuje mnoho takýchto centrálnych úradov, ale tie, ktorých sa týka táto časť dokumentu sú Úrad pre menežment a rozpočet, ministerstvo financií a Úrad personálneho menežmentu.
4. Úrad pre menežment a rozpočet USA, "Spoľahlivosť menežmentu a kontroly" č. obežníka A-123, revidované 21. júna 1965.
5. Zákon o finančnej integrite federálnych menežérov z roku 1982, verejný zákon 97-255, 31 USA kód 3512.
6. Zákon o vedúcich finančných pracovníkoch, verejný zákon 101-576, 31 USA kód 901(b), 3515.
7. Uvedené v O. Ray Whittington, te al. (1992), Principles of Auditing - Princípy auditorstva, 10. edícia Richard D. Irwin Inc., Boston.
8. Zákon o GI z roku 1978, verejný zákon 95-452, 92 stat. 1101.
9. GAO, pod tlakom krátenia rozpočtu vo vláde USA, je v procese redukcie personálu z počtu 5200 pracovníkov zo začiatkov 90. rokov na očakávanú úroveň 3500 pracovníkov na konci roku 1997.
10. *Government Auditing Standards* - Vládne auditné štandardy - revidované v 1994, Všeobecný účtovací úrad USA, jún 1994. Táto publikácia je často nazývaná "Yellow book" - Žltá kniha.
11. *Bowsher proti Synar*, 106 Najvyšší súd 3181 (1986). Najvyšší súd určil, že GAO je časťou legislatívnej zložky a je protiústavné, aby Kongres hľadal možnosti splnomocniť GAO na vydávanie nariadení prikazujúcich redukcie výdavkov vo výkonnej zložke.
12. *Standards for Internal Controls in the Federal Government* - Štandardy pre interné kontroly vo federálnej vláde, Všeobecný účtovací úrad USA, 1983. Táto publikácia je často nazývaná "Green book" - Zelená kniha.
13. "Pripady Medicare", GAO/HR-95-8, Všeobecný účtovací úrad USA, február 1995.
14. To zahŕňa auditné pokrytie jedným auditorom za každých 25 mil. USD v kontraktach. Aktuálne pokrytie je o mnoho menšie, pretože DCAA zároveň vykonáva audit kontraktov pre iné úrady, napr. NASA.
15. "Menežment kontraktov pre obranu", GAO/HR-95-3, Všeobecný účtovací úrad USA, február 1995.
16. Rovnako ako bod 15.
17. Industria sporenia a pôžičok pozostávala z veľkého množstva finančných inštitúcií, ktoré sa v mnohom podobali bankám, s výnimkou toho, že ich prvotným zmyslom bolo financovanie kúpy domov. Depozitné splátky boli poistené federálnou vládou. Kolaps tejto industrie v 80. rokoch znamenal niekoľko sto miliardové straty pre vládu.
18. Pre podrobnejšie preskúmanie škandálu HUD pozri "Abuse and Mismanagement at HUD" - Zneužitie a zlé nakladanie v HUD, správu výboru o vládnych operáciách Snemovne reprezentantov USA, správa snemovne 101-977, 1. november 1990, a "Final Report and Recommendations" - Konečná správa a odporúčenia HUD/MOD REHAB Vyšetrovací výbor, Výbor o bankovníctve, bývaní a urbanistických záležitostiach, Senát USA, november 1990.
19. "Thomas T. Demery, kapitola 8 mierny rehabilitačný program", správa o vyšetrovaniach, Úrad GI, ministerstvo bytovej výstavby a urbanizácie, č. HM 1-1054, 17. apríla 1989.
20. Pre informáciu o rozsiahlejšom pridelení úloh GI pozri Paul C. Light (1993), *Monitorovanie vlády: GI a hľadanie spoľahlivosti*, The Brookings Institution, Washington D.C.
21. Výnimky sú jasné ako napr. zákonodarcari zodpovední za vydanie FMFIA a CFOA.

ÚLOHA EXTERNÉHO AUDÍTORA V SYSTÉME KONTROLY RIADENIA VO VLÁDE: PERSPEKTÍVA ANGLICKA

napísal

Dudley Lashmar⁹

Zhrnutie

Národný auditný úrad (NAÚ), vedený Kontrolorom a Generálnym audítorom, je vrchnou auditnou inštitúciou v Anglicku a ako také má externé auditné zodpovednosti za verejné výdavky centrálnej vlády.

Ministerstvo financií, je zodpovedné za rozvoj za rozširovanie systémov kontroly riadenia vo vláde.

NAÚ je úplne nezávislý od exekutívy, reprezentovanej ministerstvom financií alebo vládou ako celkom. Kontrolor a Generálny audítor, ktorý je menovaný parlamentom, je zodpovedný za vymenovávanie personálu do NAÚ a správy podáva parlamentu cestou Výboru verejných účtov, parlamentného výboru s členmi zo všetkých politických strán.

Prvoradou úlohou NAÚ je poskytovať spoľahlivosť parlamentu - potvrdzovaním účtov vládnych ministerstiev a vykonávaním kontroly obrázaných hodnôt za peniaze a za správne a efektívne vyberanie a míňanie verejných fondov a za menežment zdrojov.

Podrobné systémy kontroly riadenia vo vláde neboli uložené legislatívou, ale sú rozširované ministerstvom financií. Príručka ministerstva, *Vládne účtovanie*, je principiálnou bázou na ktorej vládne ministerstvá rozvinuli systémy kontrol riadenia navrhnuté na plnenie potrieb centrálneho riadenia i vlastných operačných potrieb.

Vládne účtovanie takisto definuje zodpovednosť Účtovacieho pracovníka, najvyššieho verejného činiteľa vládneho ministerstva za správnu operáciu kontrol riadenia ministerstva. Účtovací pracovník môže byť predvolaný pred Výbor verejných účtov na podanie správy o ekonomickosti, efektívnosti a výkonnosti, s ktorou boli zdroje ministerstva používané.

Dobre postavené systémy kontrol riadenia vo vláde Anglicka sú v zhodnom súlade s *Pravidlami štandardov internej kontroly* INTOSAI. Funkcie NAÚ sú v súlade s pokrývaním adekvátnosti v princípe a efektívnosti praxe kontrol riadenia vládnych ministerstiev.

Cestou zasielania dokumentov ministerstvám a ich vyhodnocovacích a ďalších správ parlamentu, NAÚ upozorňuje na neadekvátnosť a slabosť systémov kontroly riadenia.

⁹ Po udelení kvalifikácie zakladajúceho člena, autor strávil mnoho rokov v priemysle ako interný audítor pred nastúpením do Národného auditného úradu v roku 1987, kde pracoval ako auditný menežér.

NAÚ pristupuje systematicky a štruktúrne k vyhodnocovaniu kontrol riadenia, s podrobnými plánovacími úpravami, súhrnnými testovacími procesmi a dobre založenými reportovacími usporiadaniami. Jeho prístup zároveň umožňuje vkladanie dôvery na ministerstvá so silnými kontrolami riadenia, vrátane efektívneho interného auditu. Toto umožňuje vykonávať NAÚ výkonnejšie a efektívnejšie, vzhľadom na náklady, externé audity.

1. Rámec prác kontroly riadenia v Anglicku

Tento vstup zhrňuje kľúčové charakteristiky systémov kontroly riadenia vo vláde v Anglicku. Hlavné črty týchto systémov sú popísané nižšie pod niekoľkými názvami.

Autorita pre kontrolu riadenia

Legislatívnym základom pre parlamentnú kontrolu výdavkov sú Zákony ministra financií auditu od roku 1866 po rok 1921. Podrobné kontroly riadenia nie sú uložené v legislatíve, ale poskytujú základ pre systémy, ktoré musia byť v určitom čase rozvinuté a zlepšované.

Úloha centrálnych úradov

V Anglicku najdôležitejšími úradmi zaoberajúcimi sa systémami kontrol riadenia vo vláde je ministerstvo financií, Národný auditný úrad (NAÚ) a Výbor verejných účtov.

Ministerstvo financií je vládne oddelenie zodpovedné za riadenia verejných príjmov krajiny a má prvotnú zodpovednosť za určovanie, ako budú verejné výdaje ako celok kontrolované.

NAÚ vedený Kontrolorom a Generálnym audítorom, je vrchnou auditnou inštitúciou krajiny a ako taký, má zodpovednosť za externý audit verejných výdavkov centrálnou vládou.

Výbor verejných účtov je zložený z členov parlamentu. Jeho kompozícia odráža zastúpenie politických strán v dolnej snemovni - House of Commons, zvolenej komore parlamentu. Výbor je zodpovedný, v mene parlamentu, za dohliadanie nad vhodným dodržiavaním kontroly nad míňaním verejných fondov.

Kontrolor a Generálny audítor je úplne nezávislý od vlády. Je vymenovaný ako pracovník dolnej snemovne po správe ministerského predsedu adresovanej snemovni v súlade s riaditeľom Výboru verejných účtov, podľa tradície člen hlavnej opozičnej strany. Kontrolor a Generálny audítor podávajú správy parlamentu. Cestou Výboru verejných účtov, ani on ani nik z jeho personálu nie sú verejnými pracovníkmi zodpovedajúcimi sa vládnym ministrom. On vymenováva personál NAÚ a určuje ich počet, odstupňovanie, renumeráciu a ďalšie podmienky služby. Väčšina z jeho 750 členného personálu sú buď kvalifikovaní účtovníci alebo pripravení na profesionálne uznané účtovnícke kvalifikácie.

Náklady NAÚ sú hradené parlamentom. Komisia, pozostávajúca výhradne z členov parlamentu, preveruje finančné plány NAÚ a prezentuje schválený rozpočet na schválení parlamentu. Komisia takisto vymenováva nezávislého audítora zo súkromného sektoru na preskúšanie účtov NAÚ.

Rozvoj a rozširovanie kontrol riadenia

Je zodpovednosťou ministerstva financií rozvíjať a rozširovať štandardy pre systémy kontrol riadenia. Hlavné prostriedky, ktorými toto môže byť dosiahnuté bolo založenie manuálu, *Vládne účtovanie*, ktoré slúži ako návod v účtovných a kontrolných procesoch k používaniu vládnymi ministerstvami.

Manuál ukladá súbor princípov vládnutia systémov kontrol riadenia nad celým radom vládných aktivít a poskytuje detailnú informáciu o forme, v ktorej sú ministerstvá povinné vykonávať svoje účty. Takisto definuje zodpovednosti, vrátane tých, ktoré sa týkajú kontroly riadenia, Účtovacieho pracovníka, ktorý najvyšší verejný činiteľ vo vládnom ministerstve alebo úrade a ktorého povinnosťou je slúžiť ministrom vo vedení.

Tak isto definuje zodpovednosti, Účtovacieho pracovníka, ktorý je najvyšší verejný činiteľ vo vládnom ministerstve alebo úrade, a ktorého povinnosťou je slúžiť ministrovi vo vedení, vrátane tých, ktoré sa týkajú kontroly riadenia.

Podstatou úlohy Účtovacieho pracovníka je jeho osobná zodpovednosť za presnosť a regularitu verejného financii, za ktoré môže byť dotazovaný, za udržiavanie vhodných účtov, za presnú a ekonomickú administratívu, za vyhýbanie sa znehodnoteniu a extravaganciám a za efektívne a výkonné používanie dostupných zdrojov.

V súlade s manuálom, ministerstvo financií vybavuje každého Účtovacieho pracovníka memorandom, ktoré opisuje tieto i iné zodpovednosti. Manuál zároveň poskytuje podrobné pravidlá pomáhajúce Účtovaciemu pracovníkovi plniť si zodpovednosti zvýraznené v memorande.

So zvláštnou dôležitosťou kontrol riadenia vo vláde, memorandum ukladá procesy, ktoré musia byť nasledované, keď minister neprijme radu Účtovacieho pracovníka o vhodnosti alebo regularity vzťahujúce sa na širšie zodpovednosti Účtovacieho pracovníka za ekonomiu, efektivitu a výkonnosť. Relevantné dokumenty musia byť zaslané Kontrolorovi a Generálnemu audítorovi, ktorý môže obratom podať správu o prípade Výboru verejných účtov.

Memorandum takisto vyžaduje od Účtovacieho pracovníka zavedenie funkcií interného auditu.

Monitorovanie a vyhodnocovanie systémov kontroly riadenia

Tak ako rozširovanie štandardov kontroly riadenia je úlohou ministerstva financií aj monitorovať činnosť proti nim a presadzovať najvýhodnejšie praktiky. Podrobne to však nebolo vykonané, keďže zavedenie pravidiel ministerstva financií je prenechané vo veľkej miere na ministerstvá a úrady. Jednako ministerstvo požaduje od ďalších ministerstiev aby si vyžadovali schválenie prípadov týkajúcich sa rozpočtu alebo prekročenia a prípadov podvodu ako aj pred vydaním väčšieho výdavku na významnejší projekt.

Zdroje, skúsenosti a príprava na zavádzanie systémov kontrol riadenia

Personál ministerstva je zaviazaný pod Kódom Služieb, Podmienok a Verejných služieb. Detaily všetkých termínov a podmienok, za akých sú verejní činitelia zamestnaní, vrátane úprav ako je prijatie do zamestnania, postup a odvolanie ako aj poskytovanie prípravy.

Memorandum zodpovedností Účtovacieho pracovníka ukladá tak isto, že "Účtovací pracovník musí zabezpečiť, že úpravy delegácie podporujú dobrý menežment, a že on alebo ona sú podporovaní nevyhnutným personálom s vhodnou rovnováhou skúseností. Tak isto vyžaduje opatrný výber a rozvoj personálu ako aj dostatočné zabezpečenie špeciálnych skúseností a služieb.

Porovnanie s Pravidlami INTOSAI

Anglicko má dobre zavedené štandardy systémov kontroly riadenia v centrálnej vláde v zhodnom súlade s Pravidlami INTOSAI. Nasledovný výber poskytuje viac detailov o:

- úlohe NAÚ pri testovaní kvality systémov kontroly riadenia vo vláde a propagovaní ich využívania
- vzťahoch medzi NAÚ, Výborom verejných účtov a ministerstvom financií pri podporovaní vhodných praktík v tejto oblasti, vrátane rozširovania a vyhodnocovania štandardov
- technike auditovania systémov kontroly riadenia
- pochopení hodnoty systémov kontroly riadenia pre NAÚ, Výbor verejných účtov a ministerstva financií.

2. Úloha Národného auditného výboru

Táto sekcia zohľadňuje úlohu NAÚ pre testovanie kvality systémov kontroly riadenia vo vláde a propagovanie ich využívania.

NAÚ bol vytvorený Zákonom o národnom audite z roku 1983, ale audit verejného sektoru v Anglicku má dlhú históriu. Prvý Generálny kontrolor ministra financií bol vymenovaný v roku 1314 a Úrad Kontrolora a Generálneho audítora - ministra financií a Auditného oddelenia a predchodcu NAÚ - bol založený v roku 1866.

Prvoradou úlohou NAÚ dnes je zodpovedanie sa pred parlamentom za správne a efektívne vyberanie a míňanie verejných fondov a za menežment zdrojov. To je vykonávané ubezpečovaním parlamentu, účet po účte, že peniaze sú míňané na účely, ktoré určil parlament. V NAÚ, vo vybraných prípadoch, tak isto podáva správu parlamentu o hodnotách obdržaných za tieto peniaze.

Pri výkone svojej auditnej práce, NAÚ sa snaží spĺňať tieto objektívy pomáhajúc vládnym ministerstvám zlepšovať finančnú kontrolu a obdržať lepšie hodnoty za peniaze.

Zdroje NAÚ sú rovnako rozdelené medzi ich finančnú auditnú prácu a ich preskúšanie spôsobom hodnota - za - peniaze. Oba typy práce zahŕňajú testovanie systémov kontroly riadenia a propagovanie ich zlepšení.

Finančný audit

Práca finančného auditu NAÚ pokrýva certifikáciu účtov všetkých vládných ministerstiev, výkonných úradov a veľkého množstva ďalších verejných úradov. Navyše NAÚ vykonáva audit množstva medzinárodných účtov, vrátane niekoľkých pripravených úradmi OSN. I keď sa tento dokument koncentruje za ilustratívnymi účelmi, na prácu, ktorú NAÚ vykonáva auditom vládných ministerstiev za posledných 13 rokov prebehlo niekoľko fundamentálnych reforiem v Anglicku vo výkone práce vlády. Tieto zmeny mali vplyv na výkon kontroly riadenia vo vláde a na smer a zameranie vlastnej práce NAÚ.

Počiatkom týchto reforiem bolo zavedenie Finančnej riadiacej iniciatívy v roku 1982. Jej cieľom bolo zlepšenie menežmentu vo vláde zabezpečením toho, že všetci riadiaci pracovníci vedeli aké sú ich objektívy a ako budú odhadované ich výsledky. Mali dobre definované ich zodpovednosti za čo najlepšie využívanie svojich zdrojov a potrebných informácií, prípravu a poradenstvo na efektívne vykonávanie svojej zodpovednosti.

K tomu nasledovala iniciatíva "Ďalšie kroky" z roku 1988, ktorá bola zameraná na efektívnejší a výkonnejší výkon služieb v rámci poskytnutých zdrojov v prospech daňových poplatníkov, zákazníkov a personálu cestou progresívneho vytvárania úradov na výkon exekutívnych funkcií vlády. Stredobodom pozornosti tejto iniciatívy bolo:

- presvedčenie, že vládne ministerstvá sa musia koncentrovať na strategické riadenia skôr ako na dennú "manuálnu kontrolu",
- vymenovávanie správnych vedúcich pracovníkov do úradov, ktoré mimo alebo v rámci verejnej služby vykonávali prácu,
- podporovanie plného využívania slobody v riadení a popud pre ministerstvá a úrady s maximálne možnou delegáciou ich operácií na lokálny menežment,
- založenie, pre každý úrad v rámci prác, ktorý ukladá ciele a objektívy úradu a jeho očakávané výkony a výsledky s ohľadom na kvantitu a kvalitu s presnými indikátormi výkonu.

S výkonnými úradmi v súčasnosti priamo zamestnávajúcimi väčšinu verejných činiteľov a s rastom mimovládnych verejných úradov, sa zvýšil ohľad na dodržiavanie vhodných štandardov pri výkone verejných služieb.

Počas tohto obdobia zmien NAÚ cestou Výboru verejných účtov, informoval o vážnych chybách v administratívnych a finančných systémoch a kontrolách v ministerstvách a iných verejných úradoch. V roku 1994 Výbor verejných účtov vydal správu "Správny výkon verejných služieb", ktorý zosumarizoval tieto nedostatky spolu so zoznamom bodov, ktorých sa musia verejné úrady pridržovať aby sa zabránilo riziku vzniku takýchto úpadkov v budúcnosti. Správa zoskupila nedostatky do týchto štyroch hlavných skupín:

- neadekvátne finančné kontroly,
- zanedbanie pravidiel
- neadekvátne spravovanie verejných peňazí a aktív,
- zanedbanie zabezpečenia hodnoty za peniaze.

Najčastejšie pozorovaný nedostatok pod predposledným názvom bolo zanedbanie vládnymi ministerstvami zavedenie efektívneho monitorovania mimovládnych verejných úradov, ktoré podporujú a sponzorujú, ktoré viedlo k neschopnosti odhalenia zneužívania a neregularít. Ako reakciu na to zoznam indikoval, že ministerskí Účtovnícki pracovníci musia identifikovať kľúčové informácie, ktoré potrebujú na zistenie ako mimovládne verejné úrady vykonávajú svoju prácu a zabezpečiť, že ich dostali a ich využívajú.

Ďalším príkladom potencionálneho impaktu na administratívu v kontrole riadenia je referencia o nebezpečenstve pre úrady s príliš dominantnými výkonnými riaditeľmi a vyššími výkonnými pracovníkmi. Zoznam uvádza, že riaditelia výkonných úradov a členovia rady musia zabezpečiť, aby výkonní riaditelia a vyšší výkonní pracovníci, rozumeli svojim individuálnym zodpovednostiam. Preto spolu s výkonom práce finančného auditu, vedúcu cez certifikáciu účtov ministerstiev, výkonných úradov a ďalších verejných úradov, práca NAÚ spočíva v preskúšaní prípadov začlenených do horeuvedených skupín, ktoré možno nemajú významný dopad na výsledné čísla účtov, ale ktoré sú dôležité pre ochranu verejných peňazí a pre správny výkon verejných služieb.

Audit účtov ministerstiev sleduje umožnenie Kontrolorovi a Generálnemu audítorovi písomne vyjadriť názor o výročnej finančnej správe ministerstva, či účty ministerstva presne prezentujú výdavky a príjmy peňazí, ktorých účel vyhranil parlament, a čím výdavky a príjmy boli aplikované za účelom určeným parlamentom a či sú v súlade s relevantnou legislatívou a ďalšími vládnymi reguláciami.

I keď názor Kontrolora a Generálneho audítora môže byť ovplyvnený nedostatkami v kontrolách riadenia nie je povinný poskytovať svoj názor o týchto kontrolách v rámci certifikačnej práce NAÚ, ale môže upriamiť pozornosť na akékoľvek nedostatky ak tieto majú opačný vplyv na účty.

NAÚ pri výkone svojej práce:

- dostáva relevantné dostatočné a spoľahlivé auditné dôkazy čo najefektívnejšou cestou na podporu auditného názoru,
- aplikuje auditné štandardy založené na účtovacích spôsoboch v Anglicku, tieto berie plne do úvahy najmä tie, ktoré sú vydané Medzinárodnou federáciou účtovníkov a INTOSAI,
- aplikuje prísne monitorovanie plnenia auditných štandardov a postupov

Za účelom vytvorenia názoru a výročných finančných správach ministerstva je nevyhnutné v prvom rade naplánovať audit ministerstva. Medzi iným toto si vyžaduje, aby NAÚ mal dostatočné vedomosti o aktivitách ministerstva vrátane vedomosti o systéme kontroly riadenia operujúcom na ministerstve.

Dobré pochopenie ministerstva a jeho aktivít umožňuje auditu, aby bol efektívny, výkonný a umožňujúci poskytnúť ministerstvu konštruktívnu radu o kontrole riadenia. Toto si hlavne vyžaduje vedomosti o kontrolnom prostredí, v ktorom ministerstvo operuje. Kontrolné prostredie sa skladá z podmienok, za ktorých sú účtovné postupy a kontroly riadenia ministerstva navrhované, zavedené a fungujúce.

NAÚ sa snaží konečne určiť či kontrolné prostredie je vo všeobecnosti nápomocné k spoľahlivým účtovacím systémom a efektívnym kontrolám riadenia. Medzi dôležité úvahy patrí to či ministerstvo má vhodnú separáciu služieb a či sú zodpovednosti personálu vhodne definované.

Techniky auditovania systémov kontroly riadenia sú zo širokej prejednávanej nižšie, ale, ako časť auditného plánovacieho výkonu, je vykonaný odhad kontrol riadenia operujúcich v každej účtovnej oblasti. Každá účtovná oblasť pozostáva z transakcií, alebo obrátov, ktoré majú nasledovné charakteristiky:

- sú generované tým istým systémom a podliehajú tým istým typom kontroly,
- je ich možné verifikovať rovnakým typom auditných testov,
- majú tú istú náchylnosť k chybám a rovnaký stupeň citlivosti.

Napríklad, mzdy, platby za materiál, hotovostné a bankové balansy a sumy dlžné kreditorom majú zvyčajne charakteristiky, ktoré ich odsúvajú do separovaných účtovných oblastí.

Rozsah kontrol operujúcich v každej účtovnej oblasti, kombinovaný s odhadom kontrolného prostredia má veľký význam pri určovaní prístupu a rozlohy auditných testov, ktoré musia byť vykonané, ak na akomkoľvek stupni auditného procesu, či už je to plánovanie, testovanie alebo ukončenie jednej úrovne, objavia sa fundamentálne pochybnosti o efektívnosti účtovacieho systému alebo kontrole riadenia, ktoré sú bezodkladne reportované ministerstvom. Zvyčajne je to vo forme listu vedenia adresovanému vrchnému pracovníkovi, ktorý sa zameriava na materiálne nedostatky v účtovanom a kontrolnom systéme identifikované počas auditu.

Prípady sú ale vyzdvihnuté v listoch vedenia iba po podrobnej diskusii s vrchným riadením ministerstva a vrátane uváženia efektívnosti vzhľadom na náklady navrhovaných odporúčaní na zlepšenie účtovného a finančného kontrolného systému.

NAÚ si žiada odpoveď indikujúcu činnosť, ktorú mieni ministerstvo vykonať vzhľadom na výsledky komentárov uvedených v liste vedenia.

NAÚ buď identifikuje materiálne nedostatky alebo nesprávnosti, alebo nie je schopný obdržať dostatočné dôkazy aby mohol záverom uviesť, že tieto neexistujú, Kontrolor a Generálny audítor kvalifikuje svoj auditný názor a vyjadrí jeho príčiny v správe parlamentu. Vážnejšie nedostatky môžu mať za následok dotazovanie Výboru verejných účtov u zodpovedného Účtovacieho pracovníka o výdavkoch. Správa Výboru potom identifikuje tie oblasti, kde je potrebné zaujať nápravné opatrenia.

Napríklad, správa Kontrolora a Generálneho audítora o ministerstve, ktoré je zodpovedné za poskytovanie legálnych podpôr (platby z verejných fondov na pomoc jednotlivcom na zabezpečenie nákladov na legálne poradenstvo alebo procesy) poukázala na to, že viac ako jedna tretina žiadateľov neposkytla zdokumentované dôkazy o svojich príjmoch. NAÚ ďalej uviedol, že ministerstvo nie vždy pracovalo v súlade s reguláciami sledovaním takýchto prípadov žiadateľov. S ohľadom na limitované dôkazy o plnení regulácií vzťahujúcich sa na pridelovanie legálnych podpôr, Kontrolor a Generálny audítor vyjadril k tomu svoj názor. Nasledujúci audit NAÚ určil nové regulácie, ktoré boli zavedené a vyžadovali ukladanie záznamov všetkých žiadateľov o legálnu podporu, poukazujúc na príčiny grantu alebo odmietnutie jednotlivých žiadateľov.

Auditom účtov NAÚ poskytuje parlamentu ubezpečenie, že účty sú v súlade so správnymi účtovnými požiadavkami a princípmi, čísla obsahujúce účty sú správne, fondy boli využité na služby a účely vytýčené parlamentom a transakcie obsahujú relevantné autorizácie.

Auditom finančnej práce NAÚ ale nekončí. Navyše k tomuto preskúšaniu účtov, NAÚ vykonáva prácu navrhnutú na testovanie, či vládne ministerstvá, úrady a ďalšie kancelárie podporované z verejných fondov dodržia najvyššie štandardy výkonu ich finančných prípadov. Niekedy táto práca môže kulminovať do správy pre parlament.

Napríklad, NAÚ podal správu o podvode za 175 tisíc libier v spoločnosti vystupujúcej ako agent pre ministerstvo národného dedičstva.

Tento podvod sčasti bol možný vďaka fundamentálnym nedostatkom v kontrole riadenia. Ministerstvo reagovalo rýchlo, správne a tvrdo. Výsledkom bolo zachránenie väčšej časti peňazí a finančné kontrolné procesy boli posilnené.

Examinácia hodnôt za peniaze

NAÚ vykonáva prešetrovanie hodnôt obdržaných za peniaze v ekonomii, ďalej hodnôt efektívnosti a výkonnosti, ktoré pokrývajú všetky väčšie aspekty výdavkov a príjmov a využívania zdrojov vládnych ministerstiev. Definícia ekonomie, efektívnosti a výkonnosti je uvedená v Sekcii 4. Objektívy previerok NAÚ hodnôt obdržaných za peniaze sú zamerané na:

- určenie, či sú základné systémy kontrol riadenia namieste, aby zabezpečovali ekonomickosť, efektívnosť a výkonnosť,
- preskúšanie ako dobre tieto systémy a kontroly operujú a či poskytujú menežmentu potrebné informácie na monitorovanie požadovaného výkonu,
- odhad, podľa vopred určených kritérií, či bola dosiahnutá hodnota za peniaze,
- poskytovanie rád vylepšujúcich finančné kontroly a hodnoty za peniaze.

Výber hlavných bodov vyšetrovaní je založený na systematickom prehľade a pokračujúcom monitorovaní aktivít vládnych ministerstiev a na vypracovaní ročných strategických plánov identifikujúcich potencionálne oblasti pre vyšetrovanie NAÚ v päťročných obdobiach. Plán sa koncentruje na oblasti kde sú zahrnuté najväčšie zdroje, kde jestvuje riziko posudzovania hodnoty za peniaze a kde si NAÚ pridáva hodnotu.

Pri finalizovaní výsledného programu práce do úvahy sa berie návrh Výboru verejných účtov. Ale konečný výber oblastí pre vyšetrovanie má na starosti Kontrolor a Generálny audítor, to je fakt ktorý podčiarkuje nezávislosť NAÚ.

Vydané správy sú prediskutované s ministerstvom, ktorého sa týkajú, aby sa zabezpečila presnosť a kompletnosť a na potvrdenie, že prezentácia je vyrovnaná a korektná. Správy sú cieleň tak, aby boli konštruktívne a realistické, podporené tvrdými dôkazmi a namierené smerom k praktickým radám. Sú namierené na vylepšenia, nestavajú iba na chybách v minulosti.

Vo finančnom roku 1994-95, NAÚ prezentoval dolnej komore 50 správ o hodnotách obdržaných za peniaze. Tieto správy examinujú prípady ak je dodávka stravy do nemocníc, obstarávanie v obrane a privatizácia národne vlastnených korporácií.

Príklad jedného prípadu vyzdvihnutého správou NAÚ ukazuje na ministerstvo, ktoré je zodpovedné za clá a dovozné kontroly, poukazuje na jeho zraniteľnosť voči interným podvodom, pretože pracujú s obrovskými sumami a so zakázaným tovarom a pripraveným, ale ilegálnym trhom, ako sú drogy, pornografia a zbrane. NAÚ sprehl'adnil interné podvody na ministerstve po dobu piatich rokov a adekvátnosť kontrol navrhnutých na prevenciu a detekciu interných podvodov. NAÚ zistil, že kontroly ministerstva boli dobré a fungovali. Ale i tak množstvo špecifických odporúčaní správy obsahovali, hlavne o tom, že by mala existovať príprava personálu na vyhýbanie sa riziku podvodu a o hodnotenie oblastí, kde sa podvod nevyskytuje.

Výbor verejných účtov využíva správy NAÚ o hodnotách obdržaných za peniaze ako základ pre dotazovanie Účtovacieho pracovníka ministerstva o prípadoch zahrnutých do správy. Potom Výbor publikuje svoje nálezy, spolu s radami k budúcej činnosti. Často poukazujú na potrebu vylepšenia systémov kontrol riadenia.

Vláda odpovedá na komentáre a rady Výboru uložením činnosti, ktorú navrhujú publikovať v memorande vydávanom ministerstvom financií. NAÚ sleduje tieto činnosti a podáva späť správy parlamentu ak je postup nedostatočný. To doplňuje cyklus spola'hlivosti.

3. Vzťah medzi NAÚ, Výborom verejných účtov a ministerstvom financií

Táto sekcia prejednáva vzťah medzi NAÚ, Výborom verejných účtov a ministerstvom financií na podporu dobrých systémov kontroly riadenia vrátane ich rozširovania a vyhodnocovania.

Základom porozumenia tohoto vzťahu je fakt, že NAÚ je totálne nezávislý od vlády, ale ministerstvo financií je časťou exekutívy. Táto nezávislosť povoľuje NAÚ, v mene parlamentu poskytovať dôležité pojítko v reťazi spoľahlivosti a spravovaní verejných fondov. Výbor verejných účtov úzko spolupracuje s NAÚ a používa jeho správy na propagovanie zlepšení. Vláda akceptuje skoro všetky jeho odporúčania.

Ministerstvo financií

Základnou úlohou NAÚ je poskytovať bezpečnosť, informáciu, rady parlamentu o spôsobe akým vládne ministerstvá využívajú peniaze daňových poplatníkov. Hlavnou funkciou ministerstva financií je riadenie týchto fondov. Medzi kľúčové, strategické objektívy ministerstva patrí udržiavanie užívania verejných fondov na takej úrovni, ktorá je stále povolená a zvyšuje hodnoty obdržané za peniaze a zlepšuje rámec prác pre efektívny a výkonný menežment verejného sektoru.

Stredobodom záujmu objektívov ministerstva je udržanie rámca prác pre účtovanie, ktorý ujasňuje ako sú zdroje využívané, ktorý poskytuje efektívnu spoľahlivosť pre parlament. Tento rámec prác je zahrnutý do manuálu, *Vládne účtovanie*, uvedenému hore. Poradenstvo, ktoré obsahuje, sa rozširuje na široké spektrum. Napríklad, obsahuje dohodu medzi Výborom verejných účtov a ministerstvom financií o potrebe všetkých aktivít vládnych ministerstiev a úradov pokrývať špecifickou štatutárnou autoritou. Takisto zahŕňa ďalšie procesy dohodnuté Výborom verejných účtov, napr. oboznamovať parlament s úmyslom vojsť do kontingentu záväzkov alebo do rozdávania darov. Zároveň poskytuje návod na účtovné systémy a operačné procesy, ktoré, v záujme dobrej administratívy ministerstvá musia brať do úvahy, napr. dodržiavaním registra neukončených prípadov.

Zodpovednosť za zavádzanie systémov kontroly riadenia podrobne opísaná v manuály je na Účtovacích pracovníkoch jednotlivých ministerstiev. Práca jednotky interného auditu ministerstva je dôležitou pomocou Účtovaciemu pracovníkovi pri plnení tejto úlohy.

Od Účtovacieho pracovníka vyžaduje ministerstvo, aby zabezpečil prípravy pre internú auditnú službu, ktorá sleduje objektívy, štandardy a praktiky uložené vo *Vládnom manuále pre interný audit* ministerstva.

Interný audit je nezávislé ohodnotenie vo vnútri ministerstva, ktoré meraním a vyhodnocovaním efektívnosti systémov kontroly riadenia, poskytuje Účtovaciemu pracovníkovi a ďalšiemu vrchnému personálu dôležitú informáciu o operácii systému kontroly riadenia ministerstva.

Vedúci interného auditu musí byť skúsená osoba, na vyššom stupni a najlepšie s profesionálnou kvalifikáciou relevantnou k internému auditu. Pre ministerstvá s väčšími výdavkami je potrebný súhlas ministerstva financií na vymenovanie, termíny referencií musia byť takisto schválené ministerstvom.

Podľa návodu poskytnutého *Vládnym manuálom pre interný audit*, presná zodpovednosť jednotiek interného auditu je určená Účtovacím pracovníkom. Vedúci interného auditu má priamy vstup na Účtovacieho pracovníka a môže sa obrátiť na neho alebo na ňu v prípadoch kedy, napríklad, významným radám a návrhom sa nedostalo adekvátnej pozornosti od zodpovedných menežérov. Účtovací pracovník je posledný zodpovedný za zabezpečenie rýchlych a efektívnych akcií, ktoré si vyžaduje správa.

Výbor verejných účtov

Výbor verejných účtov bol založený v roku 1861 ako jeden z nástrojov parlamentu na lepšiu kontrolu nad výdavkami verejných fondov. Jeho úlohou bolo preskúšavať a podávať správy, z času na čas, o účtoch súm pridelených parlamentom a ďalších účtoch pred parlament, ktoré Výbor považoval za vhodné.

Historicky, prvotným účelom Výboru verejných účtov bolo uspokojiť samého seba o účtovaní a regularite a správniosti výdavkov. Výbor verejných účtov si udržuje záujem o tieto veci a sleduje ich. Dnes sa ale Výbor zaoberá prípadmi vzťahujúce sa na ekonomiu, efektívnosť a výkonnosť a správami o hodnotách obdržaných za peniaze NAÚ.

Výbor verejných účtov je nominovaný dolnou snemovňou po dobu trvania parlamentu. Nemá viac ako 15 členov, kde už štyria stačia, aby bol uznášaniaschopný, pochádzajúci zo všetkých politických strán. Má právomoc predvolávať osoby, dožadovať sa dokumentov a záznamov a prevádzať návštevy mimo parlamentu. I keď bežne obmedzuje svoje vyšetrovania na vládných činiteľov, niekedy si vyžaduje prítomnosť súkromných osôb.

Výbor verejných účtov adaptoval usporiadané správanie vo svojej práci a snaží sa pracovať bez vášní, skoro vždy dosiahne jednotný pohľad, bez ohľadu na vládu pri moci. I keď Výbor nemá exekutívnu moc a môže poskytovať iba rady alebo vyjadrovať názory, jeho správam sa dostáva dôležitej vážnosti. V prípadoch týkajúcich sa parlamentnej kontroly výdavkov, jeho poradenstvo je zvyčajne vládou akceptované.

Národný auditný úrad

Zvýraznené princípy vzťahu NAÚ s Výborom verejných účtov a ministerstvom financií boli prejednané skôr a v sekcii o úlohe NAÚ. Výnimočnú dôležitosť má úplná nezávislosť NAÚ od ostatných dvoch úradov.

Pri hľadaní ciest ako pomôcť vylepšiť finančné kontroly vládných ministerstiev a obdržať väčšie hodnoty za peniaze, NAÚ vyhodnocuje systémy kontrol riadenia ministerstiev, techniky, ktoré sú prejednávané v Sekcii 4, vrátane vzťahu NAÚ s funkciami interného auditu vládných ministerstiev.

Ako časť finančného auditu NAÚ, jeho rady a asistencia vládnym ministerstvám pomáhajú zabezpečovať zlepšenia vo finančnom menežmente a spoľahlivosti v každodennom kontakte. Niektoré dôležitejšie prípady sú riešené riaditeľskými listami, ktorých v období rokov 1994-95 bolo zaslaných asi 350.

Ďalším prostriedkom efektívnosti NAÚ je úroveň akceptácie záverov a rád v správach NAÚ o hodnotách obdržaných za peniaze a v správach vzťahujúcich sa na Výbor verejných účtov. V rokoch 1994-95 vláda akceptovala 95% odporúčaní Výboru.

Tieto rady niekedy siahali až za prejednávaný prípad. Príklad, ktorý demonštruje vzťah medzi NAÚ a ministerstvom v rozširovaní štandardov kontroly riadenia, sa vzťahuje na správu vypracovanú NAÚ o veľkom projekte rozvoja v zámorí. Táto správa zvýraznila skutočnosti, ktoré viedli k rozhodnutiu poskytnúť finančnú pomoc hydro-elektrickému projektu v Pegau v Malajzii. Reprezentuje to najväčšiu sumu v hotovosti vôbec poskytnutú na jednu schému jedného vládneho ministerstva. Stredobodom pozornosti správy bola úloha Účtovacieho pracovníka pri usilovaní sa o hodnoty za peniaze. V tomto prípade sa Účtovací pracovník zamerl na ministra, že jeho zodpovednosťou bolo zabezpečiť, aby fondy pomoci boli administrované opatrne a ekonomicky. Veril, že poskytnutie fondov na hydroelektrárne v Pergau nesplní toto kritérium. Z toho vyplynul záver, že projekt by nemal byť podporený. Ale minister sa rozhodol, že pomoc bude poskytnutá, pretože je to záväzok Spojeného Kráľovstva a nariadil Účtovaciemu pracovníkovi uskutočniť výdavok.

Nasledujúc správu Výboru verejných účtov o projekte hydroelektrárne v Pergau, vláda akceptovala, že ak minister zamietol radu Účtovacieho pracovníka o ekonomike, efektívnosti a výkonnosti čerpania, relevantné dokumenty musia byť poskytnuté Kontrolorovi a Generálnemu auditorovi bezodkladne. To bola významná zmena.

Na ukončenie tejto sekcie, je dôležité poznamenať impakt (dosah) EÚ na kontrolu riadenia. Legislatíva EÚ je zahrnutá do legislatívy Anglicka. Najčastejšie je zavádzaná cestou štatutárnych inštrumentov uložených pred parlament podľa Zákona o EÚ. V niektorých prípadoch, nový zákon Rady je inkorporovaný návrhu zákona, ktorý vylepšuje existujúcu národnú legislatívu.

Podobne, audit NAÚ v kontrole riadenia vzťahujúci sa na Anglickú legislatívu zároveň zabezpečil jeho súlad s EÚ. Relatívne hojne publikovaný príklad tohoto bol vládny predaj v roku 1988 štátom vlastneného podniku Rover Group plc pre British Aerospace plc. Audit hodnoty za peniaze z predaja vykonaný NAÚ, odhalil že predaj zapojil ďalšie vládne subvencie v hodnote 38 mil libier, ktoré neboli reportované EÚ, ako sa to vyžaduje pred udelením štátneho grantu priemyslu.

Rozsah týchto prídavných subvencií a neobdržanie povolenia bolo oznámené NAÚ cestou Výboru verejných účtov. Rozhodnutie, či nejaké peniaze obdržané od British Aerospace s ohľadom na subvencie, by mali byť vrátené vláde, bolo prenechané na Rade. Európsky súd spravodlivosti posúdil, že áno.

4. Techniky auditorstva systémov kontroly riadenia

Táto sekcia predstavuje techniky auditorstva systémov kontroly riadenia používané NAÚ pri svojej auditnej finančnej práci a pri svojich vyšetrovaniach hodnôt za peniaze.

Finančný audit

Dôvera, ktorá môže byť vložená do systémov kontroly riadenia na ministerstva je fundamentálnou pri rozhodovaní o prístupe auditu transakcií ministerstva. Preto prehľad týchto kontrol musí byť prevedený na plánovanej auditnej úrovni. To si vyžaduje odhadnutie finančného kontrolného prostredia ministerstva, a to nasledovne:

- *Obdržaním podkladových informácií:* Organizačný prehľad, geografické lokácie, typy operačných systémov (manuálny, počítačový), všetky detaily o počítačových funkciách (značka počítača/model, detaily o počítačových programoch, spoľahlivosť systému, detaily o finančných aplikáciách).

- *Určenie kľúčových znakov prostredia účtu:* Externé prostredie (legálny a regulatórny rámec prác, dohľad parlamentu/ministrov, existencia konkurencie na poskytnutie obchodu, atď.), organizácia a menežment (definované úrovne pre autorizáciu výdajov, separácia povinností, atď.), a organizačná kultúra a personál (menežment personálu, príprava, nábor a udržiavanie, atď.).

- *Odhadovanie finančných kontrol:* Vyžadujú sa odpovede áno/nie na sériu otázok týkajúcich sa pokrývania a procesovania transakcií: kontrola vstupov (napr. opisujú manuály podrobne postupy pre autorizáciu všetkých transakcií?), postupy kontroly výstupov na zabezpečenie, že všetky transakcie boli správne procesované?, kontroly výstupov (napr. je obrat výstupov porovnávaný s rozpočtami?), kontroly bezpečnosti počítača (napr. je fyzický prístup do terminálových a počítačových miestností adekvátne kontrolovaný?), a kontroly nasledujúcich zmien (napr. sú nové dáta plne otestované pred zavedením?). Zakladajúc sa na odpovediach na tieto otázky, auditor odhadne či je prostredie finančnej kontroly veľmi silné/silné/dostatočné/slabé.

- *Opísanie účtovacieho systému:* Auditor v krátkosti zaznamená účtovný systém a potom musí odpovedať na dve kľúčové otázky: Sú účtovné záznamy správne vedené? Poskytujú systémy adekvátne auditné znaky (pokračovanie medzi spojenými časťami dôkazov demonštrujúcich ako boli auditované čísla derivované z originálnych transakcií)?

- *Identifikovanie účtovacích oblastí:* Auditor musí identifikovať každú oddelenú oblasť na ministerstve a overiť, testovaním malého množstva transakcií v každej, že tieto sú zúčtované v súlade so systémami opísanými hore.

- *Identifikovanie kľúčových kontrol:* Auditor musí identifikovať kľúčové kontroly, ktoré operujú pre každú účtovnú oblasť v ministerstve.

Například, pre oblasť platieb je bežné, že obsahuje nasledovné kľúčové kontroly: zhoda faktúr a platieb, všetky transakcie autorizované správnym podpisujúcim, dozorné prehliadky na šekoch a podpornej dokumentácie, zhoda bankových účtov a prísne kontrolovaný prístup k prázdny m šekom.

-Identifikácia vážnych nedostatkov v kontrole: Na základe výkonu práce opísanej hore, audítor musí identifikovať všetky závažné nedostatky kontroly, napríklad, chýbajúca kľúčová kontrola v účtovnej oblasti. Na tejto úrovni dochádza k rozhodovaniu, či menežérsky list by mal byť zaslaný Účtovaciemu pracovníkovi ministerstva zvyrazňujúc akékoľvek nedostatky kontroly a predpokladaný dopad, aký to môže mať na zámer auditu, napríklad, v oblastiach kde je nedostatok auditných stôp.

Na začiatku tejto práce, audítor je povinný vykonať počiatočné vyhodnotenie kontrol riadenia každej účtovnej oblasti a kapacitu prevencie materiálnej chyby v nich. Prípád je definovaný ako "materiál" ak jeho opomenutie alebo nesprávny výklad dostal parlament ako adresát názoru Kontrolora a Generálneho audítora o finančných správach ministerstva.

Tento odhad posilnenia kontrol riadenia, plus vyhodnotenie možnosti vyskytnutia sa materiálnej chyby, je využívaný na rozhodnutie aký prístup NAÚ zaujme pri audite transakcií každej účtovnej oblasti.

Na základe výsledkov plánovaného auditného výkonu, NAÚ môže rozhodnúť, že silné kontroly a nízke riziko materiálnych chýb im umožňuje vykonávať najefektívnejší, vzhľadom na náklady, audit, ktorý posilní dôveru kontrolám riadenia.

Práca auditnej jednotky na ministerstve môže tak isto ovplyvniť rozhodnutie NAÚ, či sa spoľahne na kontroly riadenia. Napríklad, ak interní audítori vykonávajú testy kontroly riadenia, ktoré vykazujú spoľahlivosť účtovných systémov, a ak NAÚ môže otestovať časť ich práce, vo všeobecnosti bude pre audit efektívnejšie adaptovať stratégiu kontrolnej spoľahlivosti. V takomto prípade audítor potrebuje dôkazy, že interný audit vykonal dostatok práce, aby umožnil audítorovi spoľahnúť sa na jeho výsledky.

Tieto procesy zahrňujú obdržanie dôkazov o stave odbornosti, nezávislosti a objektivite interných audítorov, o zámere a práci interných audítorov, adekvátnosti vykonanej práce, v dôležitosti auditných objektívov NAÚ a závažnosti ročných účtov.

Ak existuje prípad efektívneho auditu vzhľadom na náklady, ktorý sa spolieha na kontroly riadenia ministerstva, operácia takýchto kontrol musí byť otestovaná ešte predtým ako NAÚ môže pristúpiť k zredukovaniu úrovne dôležitých testov, ktoré by boli v opačnom prípade vykonané.

Testovanie vhodnosti kontrol riadenia má za účel poskytnúť auditné dôkazy, že interné systémy kontroly riadenia boli aplikované podľa predpisov. Dôležité testovanie prebieha za účelom poskytovať auditné dôkazy o kompletnosti, presnosti a správnosti informácie obsiahnutej v účtovných záznamoch alebo finančných správach auditovaného ministerstva.

Výsledky testovania NAÚ o vhodnosti systémov kontroly riadenia ministerstva môžu indikovať či tieto kontroly operujú tak efektívne ako by mali. V tomto prípade môže NAÚ vykonať revíziu počiatočného vyhodnotenia kontrol riadenia vykonaného počas jeho plánovanej auditnej práce. Ďalšie závažné testovanie musí byť vykonané na kompenzáciu nedostatkov a kontroly. Vážne nedostatky kontroly zistené počas ktoréhokoľvek testovania musia byť notifikované Účtovaciemu pracovníkovi ministerstva menežérskym listom.

Systémy kontroly riadenia sú taktiež auditované inou prácou vykonávanou NAÚ. Je to predĺženie finančného auditovania NAÚ vládnych účtov. Vyžaduje si napríklad neustále monitorovanie ministerstiev, aby sa zabezpečilo, že plnia štatutárne alebo iné regulácie, vrátane návodu poskytnutého *Vládny m účtovaním*.

Kde takéto monitorovanie indikuje potrebu hlbšieho testovania, audítor prezrie také oblasti ktoré sú napríklad rizikové na bezúhonnosť, legálnosť a regularitu ochrany a kontroly aktív.

Výsledky takýchto skúšok sú bežne reportované Účtovaciemu pracovníkovi ministerstva a to aj v prípade menežérskych listov ako výsledku auditnej práce NAÚ.

Examinácie hodnôt za peniaze

Keďže finančné audity NAÚ môžu zahŕňať prípady jednajúce hlavne o finančných kontrolách, jeho examinácie hodnôt za peniaze sa špeciálne dotýkajú prípadov analógiou širšej interpretácie "kontroly riadenia" uloženej pravidlami štandardov internej kontroly INTOSAI.

Zákon o národnom audite z roku 1983 hovorí, že Kontrolor a Generálny audítor môžu vykonávať skúšky ekonomie, efektívnosti a výkonu, s ktorým vládne ministerstvá využívajú svoje zdroje pri výkone funkcií. Zákon ale nedefinuje čo pod ekonomikou efektívnosťou a výkonom sa myslí. Definície užívané NAÚ sa týkajú medzivzťahov:

- Objektívy: čo chce ministerstvo dosiahnuť
- Vstupy: finančné, ľudské a fyzické zdroje, ktoré ministerstvo využíva a konzumuje
- Aktivity: funkcie, ktorými ministerstvo premieňa svoje zdroje na výstupy
- Výstupy: produkt aktivít vo forme tovarov, služieb a iných výsledkov
- Impakt: efekt výstupov na priamo dosiahnuté objektívy a ich širší vplyv na ďalšie programy alebo projekty alebo iné oblasti.

Ekonomia, efektívnosť a výkon sú definované nasledovne:

- Ekonomia: minimalizácia nákladov na zdroje využívaných na aktivity, majúci na zreteli vhodnú kvalitu.
- Efektívnosť: vzťah medzi výstupom vo forme tovarov, servisov a iných výsledkov, a zdrojov využitých na ich produkciu. Efektívna aktivita maximalizuje výstup za daný vstup, alebo minimalizuje vstup za daný výstup.
- Výkon: rozsah v akom boli objektívy boli dosiahnuté a vzťah medzi úmyselným impaktom a skutočným impaktom aktivity.

Ako časť svojich objektívov pri presúšaní hodnôt za peniaze, NAÚ ukladá či sú základné systémy kontroly riadenia na mieste, a ako tieto systémy a kontroly operujú vo vládných ministerstvách na zabezpečenie ekonomie, efektívnosti a výkonu. Zlyhanie kontrol riadenia môže mať za výsledok malú hodnotu za peniaze dosiahnuté ministerstvom.

Tak ako dotazovanie či existujú dôkazy nízkych hodnôt za peniaze, výber hlavných oblastí vyšetrovania NAÚ zahŕňa výberové kritériá ako sú:

- akého množstva peňazí sa to týka?
- môže byť audit vykonaný?
- týka sa to parlamentu a/alebo verejnosti?
- aké je riziko zanedbania kontrol?
- je časovanie správne?
- výsledok kontroly bude mať vplyv/rozdiel?

Nakoniec Kontrolor a Generálny audítor sa musí rozhodnúť pre selekciu hlavných oblastí skúšok. Po výbere subjektu, nasleduje podrobné plánovanie na zabezpečenie systematického prístupu auditu. Toto plánované prešetrovanie hodnoty za peniaze je časťou prípravnej štúdie kontrolovaného subjektu.

Na tejto úrovni je nevyhnutné zoširoka identifikovať potencionálne nedostatky hlavných systémov kontroly alebo postupov ministerstva a využívajúc túto informáciu odhadnúť najpravdepodobnejšie výsledky a nálezy kompletného auditného preverenia a získať podklady pre efektívnu správu.

Prípravná štúdia ukladá metódy, ktoré musia byť použité a zisťujú podstatu a možnosti dôkazov potrebných na podporu plného vyšetrovania.

Tak isto berie do úvahy, čo chce NAÚ dosiahnuť naplánovaným plným prešetrovaním a jeho príspevok k významným úspechom preverovania hodnôt za peniaze ministerstva. Takéto zváženie pomôže pri rozhodovaní či je plné prešetrovanie potrebné.

Pri výkone plného prešetrovania NAÚ zabezpečuje, že dôkazy zozbierané na tomto poli sú:

- relevantné: informácie musí byť založená na posledných dátach a musí mať logický, citlivý vzťah k prípadu.
- spoľahlivé: dôkazy musia byť čo najpresnejšie, najplateľnejšie a najkompletnejšie dosiahnuté využitím vhodných auditných metód.
- dostatočné: dôkaz musí byť dostatočný aby priviedol vhodnú osobu k tým istým záverom ako audítora.

Všetky nasledujúce kategórie dôkazov audítora hodnôt obdržaných za peniaze musia byť relevantné k systémom kontroly riadenia operujúce vo vnútri ministerstva na zabezpečenie ekonomie, efektívnosti a výkonu:

- Dokumentácia: Dôkazy zo zložiek dokumentov, manažérskych správ, ministerských podkladov, operačných manuálov, inštrukcií personálu.
- Analytickosť: dôkazy obdržané examináciou a posudzovaním dát vyzbieraných počas auditnej práce, napríklad porovnávanie, prehľady a vzorky ako aj fakty a čísla obdržané rôznymi kvantitatívnymi technikami.
- Svedectvá: Dôkazy obdržané od iných ústnymi alebo písomnými správami obdržaných ako odpoveď na auditne požiadavky alebo rozhovormi. Môžu zahŕňať správy ministerských pracovníkov podávajúc vysvetlenie, potvrdenie línií myslenia a jednania.
- Fyzické dôkazy: Dôkazy obdržané priamym pozorovaním ľudí, vlastníctva alebo aktivít.
- Preverka zložiek: Prvoradý zdroj dokumentačných dôkazov je preverenie dokumentov a zložiek ministerstva.
- Analýza: Zahŕňa evidenciu už zozbieranú a jej reformulovanie na dosiahnutie čerstvých dôkazov, užívaním techník ako je štatistika a počítačové modelovanie.
- Rozhovor: Prostriedok využívaný na zozbieranie svedeckých výpovedí. Kde je ústny dôkaz významný pre vyšetrovanie bude potrebné písomné potvrdenie záznamu rozhovoru dotazovaných.
- Pozorovanie: Záznam fyzickej evidencie obdržanej pozorovaním. Môže si vyžadovať podporné dôkazy ako sú fotografie.
- Externé dokumenty: Dokumenty pochádzajúce zvonku auditovaného ministerstva môžu tak isto poskytovať hodnotný zdroj dokumentujúcich dôkazov. Príklady poukazujú na publikované ekonomické analýzy a správy z vládneho štatistického úradu, EÚ, OECD, OSN, vrchných auditných inštitúcií iných krajín, atď. Kde často platné využívanie zámorských zdrojov a porovnaní ako aj tých, ktoré sú k dispozícii v Anglicku.
- Asistencia špecialistu: Záber a rozbor previerok hodnôt za peniaze môžu byť posilnené využitím špecialistov na hlavné body vyšetrovania. Možné zdroje sú konzultačné firmy, akademici, profesionálne úrady, výskumné organizácie a vybraní jednotlivci.
- Rozbor trhu: To zahŕňa vykonanie prehľadu špeciálnou firmou alebo prevedením prehľadu využitím personálu NAÚ. Môže poskytnúť hodnotné dôkazy o výsledkoch dosiahnutých programami alebo projektami vládnych ministerstiev, hlavne vtedy ak je zamýšľaný impakt nasmerovaný na definované alebo nedefinované skupiny.

5. Stále hodnoty systémov kontroly riadenia.

Táto sekcia sa pozerá na stálu hodnotu systémov kontroly riadenia pre ministerstvo financií, Výbor verejných účtov a NAÚ. Z predchádzajúceho je jasné že, bez vyhovujúcich systémov kontroly riadenia, Účtovnícky pracovníci by nemohli predvídať vážne chyby a neregularity na svojich ministerstvách.

NAÚ má úžitok zo silných kontrol riadenia, vrátane efektívnej jednotky interného auditu, na auditovanom ministerstve, pretože dôvera v tieto kontroly mu umožňuje vykonávať výkonnejšiu a efektívnejšiu, vzhľadom na náklady externý audit. Jednou cestou demonštrácie hodnoty kontroly riadenia je uvažovanie impaktu, keď sú takéto kontroly neadekvátne alebo chýbajú. Následky nedostatkov v systémoch riadenia môžu byť ilustrované príkladmi vyňatými z posledných prác NAÚ. Tieto príklady je najlepšie zhrnúť okolo všeobecných objektívov propagovaných kontrolami riadenia.

Pravidlá INTOSAI (I, para. 3) definujú kontroly riadenia ako také, ktoré poskytujú dostatočné zabezpečenie, že nasledovné štyri všeobecné objektívy budú dosiahnuté:

...Propagovanie správnych, ekonomických, efektívnych a výkonných operácií a kvality produktov a služieb v súlade s misiou organizácie...

Správa NAÚ o hodnotách za peniaze menežmentu ministerstva obrany o programe rozšírenia podmorských zariadení zistila, že finálne náklady sa zvýšili v reály o 72% (asi 800 mil. libier) a ukončenie bolo oneskorené o 12 mesiacov. Správa NAÚ citovala množstvo nedostatkov kontrol riadenia ako príspevok k zvýšeniu nákladov a k omeškaniu. Napríklad, viac pozornosti malo byť venované kontrole zmien návrhov, hlavne odhadovaniu z toho vyplývajúce zvýšenia nákladov. Udeľovanie kontraktov na základe nekompletných plánov podkopalo kontrolu nákladov. Výbor verejných účtov došiel k záveru, že množstvo kľúčových ponaučení je možné aplikovať i na iné projekty vládnych ministerstiev. To zahŕňa zavedenie súboru integrovaných štruktúr riadenia s jasne definovanými líniami komunikácie, adekvátnymi úpravami reportovania a silnej kontroly. Výbor verejných účtov zároveň doporučil silnú disciplínu nad nákladmi a úzke monitorovanie platieb kontraktorom za fyzický výkon.

...Ochrana zdrojov pred stratou vďaka plytvaniu, zneužívaniu, zlému nakladaniu, chybám a podvodom a iných neregularit...

Jedným z hlavných nálezov NAÚ finančného auditu ministerstva zodpovedného za clá a kontroly dovozov bolo zvýšenie pohraničných nákupov v roku 1993 a redukciu príjmov o 200 mil. libier. Tieto straty vznikli z legitímnych dovozov na osobnú spotrebu. Malá, ale významná strata vznikla z dovozu a ilegálneho predaja tabakových výrobkov a alkoholických nápojov bez platby dane v Anglicku. Ministerstvo odpovedalo na situáciu rozmiestnením daňových pracovníkov na vyhľadávanie a prenasledovanie tých, ktorí sú zapojení do tohto typu pašovania.

...Dodržiavanie zákonov, regulácií a direktív menežmentu...

Finančný audit NAÚ v roku 1993-94 na ministerstve zdravotníctva preukázal zanedbanie dodržiavania regulácií a mal za výsledok kvalifikáciu auditného názoru Kontrolora a Generálneho audítora. On uviedol, že platby personálu za dohodu o ukončení zamestnania môžu byť dôkazom, že presiahli právomoc autorít zdravotníctva.

...Rozvoj a dodržiavanie spoľahlivých finančných a riadiacich dát a správne uvádzanie týchto dát do časových správ.

Fundamentálnou dôležitosťou pre ministerstvo financií, Výbor verejných účtov a NAÚ je požiadavka, aby ministerstvá dodržiavali presné a kompletne účtovné záznamy o všetkých transakciách. Zanedbanie dodržiavania účtovných kníh znamenalo, že parlament nemohol dôverovať v presnosť výročných finančných správ ministerstva. Naviac, tu nejestvovali prostriedky zabezpečujúce, že peniaze určené ministerstvám boli využité podľa intencií parlamentu. Našťastie sa nevyskytli, v modernej dobe, situácie kedy by musel Kontrolor a Generálny audítor kvalifikovať finančné správy ministerstva vďaka zanedbaniu dodržiavania účtovných kníh účtov.

6. Záver.

V závere, je dôležité pamätať, že NAÚ je úplne nezávislý od exekutívnych funkcií vlády, vrátane ministerstva financií. Je na ministerstve financií, aby zaviedlo princípy kontroly riadenia a rozširovala ich Účtovníckym pracovníkom.

Zodpovednosti NAÚ, ako vrchnej auditnej inštitúcie Anglicka, úzko sledujú požiadavky Pravidiel INTOSAI (I, para. 80-85). Takže NAÚ v rámci svojich finančných auditov a auditov hodnoty za peniaze odhaduje adekvátnosť v princípe a efektívnosť v praxi kontrol riadenia vládnych ministerstiev. Cestou menežérskych listov ministerstvám a správami o hodnotách za peniaze i inými správami parlamentu, NAÚ poukazuje na neadekvátnosť a nedostatky systémov kontroly riadenia. Operuje systematický a štrukturálny prístup k vyhodnocovaniu kontrol riadenia s podrobnými plánovanými úpravami, súhrnné testovacie procesy a dobre zavedené úpravy reportovania.

Je jasné, že je v záujme NAÚ zabezpečiť operovanie vládnych ministerstiev silnými kontrolami riadenia, vrátane efektívnych jednotiek interného auditu, ako dôvery v tieto kontroly umožňujúce NAÚ vykonávať efektívnejšie a výkonnejšie, vzhľadom na náklady, externé audity.

ANNEX

INTOSAI

Pravidlá pre štandardy internej kontroly.

Vydal

Výbor pre štandardy internej kontroly

Medzinárodná organizácia vrchných auditných inštitúcií

Jún 1992

PREDHOVOR

Interná kontrola bola dlho záujmom členov Medzinárodnej organizácie vrchných auditných inštitúcií (INTOSAI). Tento záujem sa dá zaznamenať od Kongresu v roku 1974 kde sa diskutovalo o potrebe interného auditu a dôležitosti systémov internej kontroly. Odvtedy, záujem o interné kontroly vzrástol, keďže vládny menežment sa stal komplexnejším. Táto komplexnosť neumožňovala prehľad menežmentu o korektnosti úloh každého jednotlivého zamestnanca. Mnoho vlád hľadá cesty na poskytovanie ekonomických, efektívnych a výkonnejších služieb a na kontrolu deficitu a dlhu. To často zahŕňa reorganizáciu starých štruktúr, revíziu starých postupov, poskytujúc menežérom viac slobody a zvýšenie dôvery v automatizované technológie. V takom prostredí, štruktúra efektívnej internej kontroly môže poskytovať vhodné zabezpečenie, že objektívny menežmentu budú dosiahnuté.

Výbor pre štandardy internej kontroly bol založený na posilnenie finančného menežmentu a zavedenie viac zameranej spoľahlivosti vo verejnom sektore. Jeho cieľom je rozvoj pravidiel zavádzania a dodržiavania efektívnych interných kontrol. V čase vývoja tohto dokumentu, Výbor si uvedomil, že tieto štandardy a pravidlá sa dajú aplikovať pre všetkých menežérov, nie iba finančných, rozšíriť záber na pokrytie všetkých vládnych operácií. Preto, termín užívaný týmto dokumentom "interná kontrola" sa nelimituje na tradičný pohľad na finančné a s tým spojené administratívne kontroly, ale pokrýva široký koncept kontrol riadenia.

Na projekte sa zúčastnili nasledovné členské štáty:

- . Rakúsko, Auditný súd,
- . Chile, Úrad Generálneho kontrolora,
- . Egypt, Ústredná auditná organizácia,
- . Francúzsko, Účtovný dvor,
- . Jamaica, Úrad Generálneho audítora,
- . Španielsko, Tribunál účtov,
- . Tanzánia, Ministerstvo financií a auditu,
- . USA, Všeobecný účtovný úrad, a
- . Juhoslávia, Sociálny účtovný servis.

Členské krajiny identifikovali štyri oblasti, kde sa domnievajú, že pravidlá sú potrebné na dosiahnutie cieľov Výboru. Tieto oblasti sú:

- . koncepty a objektívy interných kontrol,
- . minimálny súbor štandardov internej kontroly, ktorý by mohla využiť ktorákoľvek krajina ako rámec prác na rozvoj špecifickej štruktúry internej kontroly,
- . zavádzanie štruktúry internej kontroly, a
- . periodické monitorovanie efektívnosti štruktúry internej kontroly.

Každý člen Výboru previedol výskum jednej z týchto oblastí. Jednotlivé výskumné dokumenty boli kombinované do výsledného dokumentu, ktorý členovia Výboru prejednali medzi sebou a predložili všetkým členom INTOSAI na komentár. Tieto diskusie a komentáre poskytli Výboru vnútorný pohľad do využívania interných kontrol rôznymi systémami vlád.

Výbor objavil, že akiaľ čo systémy vlád sú rôzne, štandardy pre silné interné kontroly sú vo všeobecnosti rovnaké. Tento dokument sa pokúša zachytiť tieto štandardy a predstaviť konsenzus žiadaných štandardov v ktorejkoľvek špecifickej štruktúre internej kontroly. Vládny menežment môže využiť tieto štandardy na zavedenie efektívnej štruktúry internej kontroly. Vládny audítori ich môžu využiť na pomoc pri vyhodnocovaní týchto štruktúr.

Výbor by rád poďakoval nasledovným krajinám za rozdelenie sa o vedomosti a skúsenosti v internej kontrole a za čas, ktorý venovali odpovediam na naše žiadosti o komentár.

Austrália	Holandsko
Belgicko	Nový Zéland
Belize	Nórsko
Botswana	Pakistan
Kanada	Panama
Kolumbia	Peru
Costa Rica	Filipíny
Československo	Portugalsko
Dánsko	Quatar
Fínsko	St. Lucia
Nemecko	Sierra Leone
Haiti	Juhoafrická Republika
Maďarsko	Švajčiarsko
India	Tunisko
Írsko	Turecko
Taliansko	Anglicko
Mauretánia	Jemen
Mexico	Zimbabwe

Po zahrnutí komentárov, Vládna rada schválila vydanie týchto štandardov na svojom 35. zasadaní (október 1991, Washington, DC). Je to "živý" dokument reflektujúci súčasné štandardy navrhovania, zavádzania a vyhodnocovania štruktúr interných kontrol.

Charles A. Bowsher

Generálny kontrolor USA

Riaditeľ, Výbor štandardov interných kontrol

OBSAHY

PREDHOVOR	142
Kapitola I	143
PREHLAD KONCEPTOV INTERNEJ KONTROLY, OBJEKTÍVOV A ŠTANDARDOV	
Všeobecné štandardy	143
Detailné štandardy	144
Kapitola II	145
DEFINÍCIA A LIMITÁCIE INTERNÝCH KONTROL	
Definícia a objektívy	145
Limitácie efektívnosti internej kontroly	146
Kapitola III	146
DISKUSIA O ŠTANDARDOCH INTERNEJ KONTROLY	
Všeobecné štandardy	147
Detailné štandardy	150
Kapitola IV	153
ZALOŽENIE RÁMCA PRÁC PRE ŠTRUKTÚRY INTERNEJ KONTROLY	
Kapitola V	154
ZAVÁDZANIE A MONITOROVANIE ŠTRUKTÚR INTERNEJ KONTROLY	
Zodpovednosti menežmentu	154
Zodpovednosti Vrchného audítora	156

PREHLAD KONCEPTOV INTERNEJ KONTROLY, OBJEKTÍVOV A ŠTANDARDOV

1. Interná kontrola je nástrojom menežmentu používanom na poskytovanie dostatočnej záruky, že objektívy menežmentu budú dosiahnuté. Preto zodpovednosť za adekvátnosť a efektívnosť štruktúry internej kontroly má menežment. Vedúci každej vládnej organizácie musí zabezpečiť, že vhodná štruktúra internej kontroly je zavedená, revidovaná a obnovovaná na udržanie jej efektívnosti.

2. Vrchná auditná inštitúcia má tak isto zodpovednosť za zabezpečenie adekvátnej internej kontroly. Musí podnecovať a podporovať

- zavedenie detailných organizačných štruktúr internej kontroly pre každú vládnu jednotku založených na štandardoch prezentovaných v tomto dokumente a

- vykonávať prehľady tejto štruktúry aby zabezpečila, že kontroly pracujú ako je naplánované a sú adekvátne na dosiahnutie požadovaných výsledkov.

3. Keďže sú konečne zodpovedné za adekvátnosť štruktúry internej kontroly a jej zavedenie, je dôležité, aby menežmenty všetkých organizačných jednotiek vo vláde porozumeli podstate štruktúry internej kontroly a objektívom interných kontrol, ktoré musia byť dosiahnuté. Štruktúra internej kontroly je definovaná podľa plánov organizácie, vrátane správania, metód, postupov a ďalších opatrení menežmentu, ktoré poskytujú dostatočnú záruku, že nasledovné všeobecné objektívy sú dosiahnuté:

- propagovanie správnych, ekonomických, efektívnych a výkonných operácií a kvalitných produktov a služieb v súlade s misiou organizácie,

- ochraňovanie zdrojov proti znehodnoteniu, zneužitiu, zlému nakladaniu, chybám a podvodom a ďalším neregularitám,

- dodržiavanie zákonov, regulácií a direktív menežmentu, a

- rozvíjanie a udržiavanie spoľahlivých finančných a menežérskych dát a správne uvádzanie týchto dát do časových správ.

4. Nasledovné štandardy formujú rámec prác pre štruktúru internej kontroly a boli kategorizované ako všeobecné štandardy a detailné štandardy.

Všeobecné štandardy

Primerané uistenie: Štruktúry internej kontroly poskytujú primerané uistenie, že Štandardy skôruvedených všeobecných objektívov budú dosiahnuté.

Podporné správanie: Menežéri a zamestnanci musia dodržiavať a demonštrovať pozitívne a podporné správanie k interným kontrolám po celý čas.

Integrita a kompetencia: Menežéri a zamestnanci musia mať osobnú a profesionálnu integritu a musia udržiavať stupeň spôsobilosti, ktorý im umožní pochopiť dôležitosť rozvoja, zavádzania a dodržiavania dobrých interných kontrol a plniť všeobecné objektívy interných kontrol.

Objektívny kontroly: špecifické objektívny kontroly musia byť identifikované alebo vyvinuté pre každú aktivitu organizácie a musia byť vhodné, súhrnné, opodstatnené a integrované do všetkých organizačných objektívov.

Monitorovanie kontrol: Menežéri musia kontinuálne monitorovať svoje operácie a reagovať rýchlo a zodpovedne na všetky nálezy o neregulárnych, neekonomických, neefektívnych a nevykonných operáciách.

Detailné štandardy

Dokumentácia: Štruktúra internej kontroly a všetkých transakcií významných udalostí musia byť jasne dokumentované, a dokumentácia musí byť pripravená k hodnoteniu.

Okamžité a vhodné zaznamenávanie transakcií a udalostí: Transakcie a významné udalosti musia byť okamžite zaznamenané a vhodne klasifikované.

Autorizácia a exekúcia transakcií a udalostí: Transakcie a významné udalosti musia byť autorizované a vykonávané iba osobami konajúcimi v zábere svojej autority.

Separácia povinností: Kľúčové povinnosti a zodpovednosti pri autorizovaní, procesovaní, zaznamenávaní a prehľadoch transakcií udalostí musia byť rozdelené medzi jednotlivcov.

Supervízia: Kompetentná supervízia musí byť poskytnutá na zabezpečenie, že objektívny internej kontroly sú dosiahnuté.

Vstup a spoľahlivosť zdrojov a záznamov: Prístup k zdrojom a záznamom musí byť obmedzený na autorizovaných jednotlivcov, ktorí sú zodpovední za ich využitie. Na zabezpečenie spoľahlivosti, zdroje musia byť periodicky porovnávané so zaznamenanými sumami na určenie ich zhody. Odhad zraniteľnosti musí byť determinovaný frekvenciou porovnávaní.

5. Tieto štandardy môžu byť aplikované na všetky vládne organizačné jednotky. Môžu byť videné ako minimálne akceptované štandardy, ktoré organizácia dodržiava pri inštituovaní interných kontrol a poskytujú kritéria pre auditorov pri audite štruktúry internej kontroly.

6. Štandardy prezentované tu nie sú nové myšlienky. Mnoho z nich je v súčasnosti inkorporovaných do vládnych operácií. Ich prezentácia ako rámca prác môže byť ale nová. Zvyšok tohto dokumentu detailnejšie prejednáva definíciu a limitácie internej kontroly, štandardy internej kontroly, zavedenie rámca prác pre interné kontroly a zavádzanie a monitorovanie štruktúr internej kontroly.

Kapitola II

DEFINÍCIA A LIMITÁCIE INTERNÝCH KONTROL

Definícia a objektívy

7. Štruktúry internej kontroly sú definované ako plány organizácie, vrátane správania, metód, postupov a prostriedkov manažmentu, ktoré poskytujú dostatočné zabezpečenie, že objektívy budú dosiahnuté. Tieto objektívy sú

- propagovanie správnych, ekonomických, efektívnych a výkonných operácií a kvalitných produktov a služieb v súlade s misiou organizácie,
- ochraňovanie zdrojov proti znehodnoteniu, zneužitiu, zlému nakladaniu, chybám a podvodom a ďalším neregularitám,
- dodržiavanie zákonov, regulácií a direktív manažmentu, a
- rozvíjanie a udržiavanie spoľahlivých finančných a manažérskych dát a správne uvádzanie týchto dát do časových správ.

8. Táto definícia štruktúr interných kontrol a ich objektívov je zámerne širokého rozsahu, aby pokryla všetky vládne operácie. Ale interné kontroly boli organizované a definované mnohými ďalšími spôsobmi. Nasledovný popis poskytuje referenčný bod.

9. Pri popise interných kontrol ich úlohami v organizačnej štruktúre, často boli organizované do širokých kategórií kontrol manažmentu, administratívy a účtovania. Kontroly riadenie sú často videné ako kompas pre všetky kontroly. Sú rámcom prác organizácie - všetky plány, nariadenia, procesy a praktiky potrebné pre zamestnancov na dosiahnutie objektívov jednotky. Administratívne kontroly sú tie procesné záznamy týkajúce sa rozhodovacieho procesu, ktorý vedie zamestnancov k výkonu autorizovaných aktivít dosahovaním objektívov organizácie. Účtovné kontroly pokrývajú postupy a týkajúcu sa dokumentáciu ohľadom zabezpečovania aktív a spoľahlivosti finančných záznamov.

10. Interné kontroly boli takisto kategorizované podľa svojho účelu: na prevenciu proti chybám (napríklad, zavedením produkčných štandardov na odhalenie rozdielov v skutočných výsledkoch), na opravu chýb, ktoré boli objavené (napríklad vybraním preplatku od predajcu), alebo na kompenzáciu za slabé kontroly, kde riziko straty je vysoké a sú potrebné ďalšie kontroly.

11. V praxi, rozdiel medzi týmito kategóriami a typmi je často ťažké rozoznať, pretože efektívna štruktúra internej kontroly si vyžaduje elementy pre každú jednu. I opisy každej kategórie kontroly môžu byť rozdielne. Odhliadnúc od toho, ako sú interné kontroly organizované alebo definované, nesmú byť myslené ako alternatívy jedna druhej. Musia byť komplementárne. Každá kontrola má výhody i nevýhody, preto efektívna štruktúra internej kontroly využíva zmiešané kontroly na kompenzáciu jednotlivých nevýhod individuálnych kontrol.

12. Aby boli efektívne, interné kontroly musia spĺňať tri základné kritéria:

- musia byť vhodné (t.z., že správnu kontrolu na správnom mieste, úmerná k vyplývajúcejmu riziku).
- musia fungovať konštantne ako sú plánované počas obdobia (t.z., že musia byť opatrne plnené všetkými zamestnancami a neobchádzané, keď nie je kľúčový personál prítomný alebo pri ťažkom pracovnom zaťažení).
- musia byť efektívne vzhľadom na náklady (t.z., že náklady na zavedenie kontroly nesmú presiahnuť derivovaný benefit).

Limitácie efektívnosti internej kontroly

13. Žiadna štruktúra internej kontroly, akokoľvek podrobná a súhrnná, nemôže sama o seba garantovať efektívnu administratívu a kompletne a presné záznamy alebo nepriechodnosť voči, podvodu, špeciálne ak zapojení majú pozície autority alebo dôvery. Interné kontroly závislé na oddelení povinností môžu sa ukázať ako neefektívne, ak dôjde ku kolízii niekoľkých zapojených jednotlivcov. Zároveň môže byť zneužitá autorizácia kontrol osobou, ktorej bola zverená autorita a manažment je často v pozícii, kedy prekračuje kontroly, ktoré zaviedol. Na udržanie štruktúry internej kontroly, ktorá by eliminovala riziko strát je nerealistické a stálo by pravdepodobne viac, ako je očakávané od derivovaného úžitku.

14. Pretože akokoľvek štruktúra internej kontroly závisí od ľudského faktoru, je náchylná na nedostatky v návrhu, chyby pri posudzovaní alebo interpretácii, nedorozumenie, nevhľadnosť, únavu alebo roztržitosť. Zatiaľ čo kompetencia a integrita personálu navrhujúceho a operujúceho systém môže byť kontrolovaná selekciou a prípravou, tieto kvality sa môžu poškodiť, vzhľadom na tlaky zvonku alebo zvnútra úradu. Navyše, bez ohľadu na to, aký je personál kompetentný, kontrola ktorou operujú sa môže stať neefektívna, ak nerozumejú presne jej funkciám v kontrolnom procese alebo sa rozhodnú ju ignorovať.

15. Organizačné zmeny a správanie manažmentu môže mať hlboký vplyv na efektívnosť štruktúry internej kontroly a na personál operujúci štruktúrou. Preto manažment potrebuje kontinuálne prehliadať a obnovovať kontroly, komunikovať zmeny personálu a uvedením príkladu pridrižovaním sa týchto kontrol.

Kapitola III

DISKUSIA O ŠTANDARDOCH INTERNEJ KONTROLY

16. Zavedenie náročných štandardov internej kontroly je potrebné, hlavne vo vláde, z pohľadu jej veľkosti, rozmanitosti, množstva transakcií, záznamov a pravidiel, regulácií a zákonov. Pretože štatutárne opatrenia vládnu nad riadením a kontrolou verejných zdrojov a verejných programov, štandardy, ktoré vládnu a zabezpečujú toto plnenie sú nevyhnutné.

17. Štandardy internej kontroly sú separované do dvoch kategórií: všeobecné štandardy a detailné štandardy. Spolu definujú rámec prác pre minimálnu úroveň akceptovateľnosti pre štruktúru internej kontroly vo funkcii. Musia byť použité ako kritérium pre rozvoj a vyhodnocovanie interných kontrol. Tieto štandardy internej kontroly platia pre všetky riadiace, operačné a administratívne funkcie a nemali by byť limitované na finančné operácie. Takisto platia pre všetky systémy, či už automatizované alebo manuálne.

Všeobecné štandardy

18. Všeobecné štandardy pozostávajú z dostatočnej záruky, podporného správania, integrity a kompetencie, kontrolných objektívov a monitorovacích kontrol. Spolu tvoria vhodné kontrolné prostredie vo vnútri organizácie.

Dostatočná záruka

19. Štruktúry internej kontroly sú na poskytovanie dostatočnej záruky, že všeobecné objektívy budú dosiahnuté.

20. Dostatočná záruka sa rovná uspokojivej úrovni dôvery po zvážení daných nákladov, zisku a rizika. Určenie aké zabezpečenie je dostatočné si vyžaduje posúdenie. Pri výkone tohto posúdenia, manažéri musia

- identifikovať prirodzené riziko v ich operáciách a akceptovateľné úrovne rizík počas meniacich sa podmienok a
- odhadnúť mieru rizika kvantitatívne i kvalitatívne.

21. Dostatočná záruka rozoznáva, že náklady internej kontroly nesmú prekročiť derivovaný zisk. Náklady týkajúce sa finančných opatrení zdrojov konzumovaných pri výkone špecifickej úlohy a ekonomické opatrenie stratenej možnosti, ako je omeškanie operácií, zníženie úrovne produktivity, alebo nízka morálka zamestnancov. Zisk je meraný stupňom, po aký je riziko zlyhania dosiahnutia vytýčeného objektívu zredukované. Príklady zahŕňujú zvýšenie možnosti detekcie podvodu, znehodnotenia, zneužitia alebo chyby, prevencia pred nevhodnou aktivitou, alebo posilnenie regulatórnych súhlasov.

22. Navrhovaním interných kontrol tak, že sú ziskové za zníženia rizika na akceptovateľnú úroveň si vyžaduje aby manažéri jasne porozumeli celkovým objektívom, ktoré majú byť dosiahnuté. Vládny manažéri môžu navrhnúť systémy s prebytočnými kontrolami v jednej oblasti ich operácií, ktoré majú opačný vplyv na ich operácie. Na príklad, zamestnanci sa môžu pokúsiť vyhýbať sa únavným procesom, neefektívne operácie môžu spôsobiť omeškania a oslabené zodpovednosti môžu sťažovať identifikáciu zodpovedných jednotlivcov. A preto zisk derivovaný z prebytočných kontrol v jednej oblasti môže byť príčinou zvýšenia nákladov pri iných aktivitách.

23. Príklad neefektívnych operácií pokračuje. Kancelária vládneho úradu je zodpovedná za stavebný projekt pre bezdomovcov. Akákoľvek odchýlka od pôvodného kontraktu, bez ohľadu na jej technický alebo finančný impakt, musí byť schválená hlavným vedením so zámerom kontrolovať náklady a kvalitu produktu. To spomaľuje postup stavebného projektu, čo môže zvýšiť náklady a poškodiť jedného alebo viacerých jednotlivcov, ktorým mala stavba slúžiť. Na zvýšenie výkonu, hlavné vedenie by malo delegovať autoritu na malé zmeny kontraktu na samotnú kanceláriu. Hlavné vedenie by stále malo adekvátnu kontrolu a nákladoch stavby a kvalite pri redukovani omeškaní.

Podporné správanie

24. Riadiaci pracovníci a zamestnanci musia dodržiavať a demonštrovať pozitívne a podporné správanie k interným kontrolám po celý čas.

25. Správanie je zavedené top menežmentom a je vyjadrené vo všetkých aspektoch činnosti menežmentu. Zapojenie a podpora vrchných vládnych pracovníkov a zákonodarcov podporí pozitívne správanie. Správanie bude takisto podporené menežermi zaviazanými dosahovaním silných kontrol činnosťami týkajúcimi sa organizácie úradu, praktikami personálu, dozorom, komunikáciou, ochranou a užívaním zdrojov systematicky, monitorovaním a reportovaním systémov, hľadaním návrhov od na zlepšenie od zamestnancov na všetkých úrovniach a všeobecným vedením. Menežment môže demonštrovať svoju podporu dobrých interných kontrol zameraním hodnoty nezávislého a objektívneho interného auditovania na identifikované oblasti na zlepšenie kvality výkonu a odpovedaním na informácie rozvinuté počas interných auditov.

26. Zamestnanci musia plniť interné kontroly a sledovať kroky na zlepšenie efektívnosti kontrol. Podporné správanie bude mať vplyv na kvalitu výkonu a ako výsledok, kvalitu interných kontrol. Ak sú interné kontroly konštantne vysokou prioritou menežmentu, menežment začne a podporí pozitívne a podporné správanie.

27. V konečnej analýze, záväzok menežmentu zavedením "poriadku tam hore" je kritický pre udržiavanie pozitívneho a podporného správania k interným kontrolám v organizácii.

Integrita a kompetencia

28. Menežéri a zamestnanci musia mať osobnú a profesionálnu integritu a musia udržiavať úroveň kompetencie, ktorá im umožní porozumieť dôležitosť rozvíjania, zavádzania a dodržiavania dobrých kontrol riadenia a splniť všeobecné objektívy interných kontrol.

29. Menežéri a ich personál musia dodržiavať a demonštrovať (1) osobnú a profesionálnu integritu a etické hodnoty, (2) úroveň zručností potrebných na zabezpečenie efektívneho a výkonného výkonu a (3) porozumenie interných kontrol dostatočne na efektívny výkon svojich zodpovedností.

30. Mnoho elementov má vplyv na integritu menežérov a ich personál. Súlad vo vedení je dôležitý. Personál by mal byť periodicky pripomínaný o svojich povinnostiach v rámci operatívneho kódu správania, ktorý prichádza z menežmentu. Poradenstvo a pochvala výkonu je takisto dôležitá. Celková pochvala výkonu musí byť založená na odhade mnohých kritických faktorov, vrátane zavádzania a dodržiavania efektívnych interných kontrol.

31. Prijímacie a obsadzovacie rozhodnutia musia začleňovať zabezpečenie, že jednotlivci majú vhodné vzdelanie a skúsenosti na výkon im pridelených prác. Už zamestnaný, jednotlivcovi musí byť poskytnuté potrebné formálne zaškolenie v práci. Menežéri a zamestnanci, ktorí dobre rozumejú interným kontrolám a sú ochotní byť za ne zodpovední sú životne dôležití pre efektívnu kontrolnú štruktúru.

Kontrolné objektívy

32. Špecifické kontrolné objektívy sú identifikované alebo rozvinuté pre každú činnosť ministra/ministerstva/úradu a musia byť vhodné, súhrnné, správne a integrované do celkových objektívov organizácie.

33. Objektívy sú pozitívnym vplyvy, ktoré chce menežment dosiahnuť a opačné podmienky/negatívne vplyvy, sú ktorým sa chce menežment vyhnúť. Objektívy by mali byť navrhované tak, aby sa hodili na špecifické operácie v každej činnosti, zakaiaľ čo sú v súlade s celkovými objektívmi internej kontroly, podobné tým predstaveným v paragrafe 7, ktoré by mali byť vopred uložené centrálnym ministerstvom/ministrom alebo v legislatíve.

34. Na rozvoj špecifických kontrolných objektívov všetky operácie musia byť najprv zoskupené do širokých kategórií. Potom v každej kategórii musia byť operácie zoskupené do jednej alebo viacerých súborov regulárne prebiehajúcich aktivít (ako je identifikovanie, klasifikácia, zaznamenávanie a reportovanie informácie), ktoré musia spracovať niektorú transakciu alebo udalosť. Tieto zoskupenia musia byť kompatibilné s organizačnou štruktúrou jednotky a jej rozdelenia zodpovedností.

35. Operácie úradu môžu byť často kategorizované nasledovne:

- **Aktivity menežmentu pokrývajúce všeobecné nariadenia a plánovanie, organizáciu a auditné funkcie.**
- **Programové (operačné) aktivity sú tie, ktoré sa vzťahujú na misiu úradu.**
- **Finančné aktivity pokrývajú tradičné kontrolné oblasti týkajúce sa rozpočtov, prelievanie fondov (príjmy a výdavky), príbuzné aktíva a pasíva a finančné informácie.**
- **Administratívne aktivity sú tie, ktoré poskytujú podporu pre primárnu úlohu úradu, ako je knižný servis, spracovanie pošty a doručovanie, tlač a obstarávanie.**

36. Na rozvoj objektívov kontroly musia byť identifikované a analyzované súbory aktivít. Napríklad, prebiehajúce aktivity asociované s obstarávaním materiálov (administratívna činnosť) by zahrňovali (1) identifikáciu potrebných predmetov, (2) selekciu predajcu, (3) kontaktovanie predmetov, (4) príjem predmetov a (5) kontrola kvality. Jedným z kontrolných objektívov, ktorý tu môže byť dosiahnutý je ten, že iba tie požiadavky na materiály, ktoré sú v súlade s kritériami menežmentu môžu byť schválené. Ďalším môže byť, že iba vyžiadané materiály môžu byť akceptované.

37. Je jasné, široké kategórie spomenuté hore na seba vzájomne vplyvajú, a kontrolné objektívy nad týmito vzájomnými vplyvmi musia byť takisto zavedené. Napríklad, zakaiaľ čo príklad uvedený hore bol považovaný za administratívnu činnosť, platba za materiály je finančnou činnosťou a používanie materiálov môže byť programová aktivita. Kategórie budú potrebovať vyúsťovať do vhodnej kontroly a záznamu platby.

Monitorovanie kontrol

38. Menežéri musia neustále monitorovať svoje operácie a konať rýchlo a zodpovedne na všetky nálezy neregulárnych, neekonomických, neefektívnych a nevykonných operácií.

39. Monitorovanie operácií zabezpečuje, že interné kontroly dosahujú požadované výsledky. Monitorovanie operácií musí byť zabudované do metód a procesov, ktoré menežéri zvolia na kontrolu operácií a zabezpečenie, že tieto činnosti spĺňajú objektívy organizácie. Monitorovanie zahŕňa adresné auditné nálezy a rady reportované internými a externými audítormi na určenie, aké nápravné činnosti sú potrebné.

Detailné štandardy

40. Detailné štandardy sú mechanizmy alebo procesy, ktorými sú kontrolné objektívy dosiahnuté. Zahŕňajú, ale neobmedzujú sa na, špecifické nariadenia, procesy, plány organizácie (vrátane separácie povinností) a fyzických opatrení (ako sú zámky a ohňové alarmy). Kontroly musia poskytovať dostatočné záruky, že objektívy internej kontroly budú neustále dosahované. Aby toho boli schopné, musia efektívne a výkonné a musia byť navrhnuté na prácu spoločne ako systém a nie jednotlivo.

41. Aby boli efektívne, kontroly musia vyplňať ich počiatočný účel v skutočnej aplikácii. Súbor kontrol navrhnutý na operovanie v manuálnom prostredí nemusí byť efektívny v automatizovanom prostredí. Preto vybrané kontroly to musia pokrývať a operovať podľa ich zámeru. Čo sa týka efektívnosti, kontroly musia byť navrhnuté aby derivovali maximálny benefit ri najnižšom úsilí. Kontroly testované na efektívnosť a výkonnosť by mali byť využívané a mali by byť vyhodnocované z času na čas, aby sa zabezpečilo, že sú stále používané.

42. Nasledovné kontroly sú široko používané pri navrhovaní správnych a efektívnych štruktúr internej kontroly. Špecifické metódy a procesy prejednávané vo vnútri jedna druhej nie sú vyčerpávajúce ale sú využívané ako príklady.

Dokumentácia

43. Štruktúra internej kontroly a všetkých transakcií a významných udalostí musia byť jasne dokumentované a dokumentácia musí byť pripravená na examináciu.

44. Organizácia musí mať písomný dôkaz (1) o jej štruktúre internej kontroly, vrátane jej objektívov a kontrolných postupov a (2) všetkých primeraných aspektov významných udalostí a transakcií. Zároveň, dokumentácia musí byť poskytnutá a jednoducho dostupná na previerku spôsobilým personálom a audítormi.

45. Dokumentácia štruktúry internej kontroly musí zahŕňať identifikáciu štruktúry a nariadení organizácie a je operačných kategórií a príbuzných objektívov a kontrolných postupov. To sa musí vyskytovať v dokumentoch ako sú direktívy menežmentu, administratívnych nariadení, návodov k postupom a účtovným manuálom.

46. Dokumentácia transakcií alebo významných udalostí musí byť kompletná a presná a musí umožňovať, aby každá transakcia alebo udalosť (a príbuzná informácia) mohla byť odvodená od začiatku, po dobu keď je v procese až po jej ukončenie.

47. Dokumentácia štruktúry internej kontroly, transakcií a významných udalostí musí mať jasný účel, prispievať k dosahovaniu objektívov organizácie a užitočná pre menežérov pri kontrole ich operácií a auditorom zapojených do analyzačných operácií. Dokumentácia bez jasného účelu bude prekážať efektívnosti a výkonnosti organizácie.

Okamžité a správne zaznamenávanie transakcií a udalostí

48. Transakcie a významné udalosti musia byť okamžite zaznamenané a správne klasifikované.

49. Transakcie a udalosti musia byť okamžite zaznamenané keď sa vyskytnú, ak informácia obsahuje relevantnosť a hodnotu pre menežment pri kontrolných operáciách pri vydávaní rozhodnutí. To platí pre celý proces životného cyklu transakcií alebo udalostí, vrátane (1) iniciácie a autorizácie, (2) všetkých úrovni procesu a (3) jej konečnej klasifikácie do sumárnych záznamov. To platí i pre okamžité doplňovanie dokumentácie na udržanie jej relevantnosti.

50. Správna klasifikácia transakcií a udalostí sa takisto vyžaduje na zabezpečenie, že spoľahlivá informácia je poskytnutá menežmentu. Správna klasifikácia je organizovanie a formátovanie informácie, z ktorej sú pripravované správy, rozvrhy a finančné správy.

51. Okamžité a správne zaznamenávanie informácie je nevyhnutné na zabezpečenie načasovanosti a spoľahlivosti všetkých informácií využitých organizáciou na podporu jej operácií a pri rozhodovaní.

Autorizácia a exekúcia transakcií a udalostí

52. Transakcie a významné udalosti musia byť autorizované a vykonané iba osobami, ktoré konajú v rámci svojej authority.

53. Menežment rozhoduje o výmene, transferoch, použití alebo o zverení zdrojov na špecifikované účely za špecifických podmienok. Autorizácia je prvoradým prostriedkom zabezpečujúcim, že iba platné transakcia a udalosti budú iniciované podľa zámerov menežmentu. Autorizácia, ktorá musí byť dokumentovaná a jasne komunikovaná menežérom a zamestnancom, musí obsahovať špecifické podmienky a termíny, za akých autorizácia musí byť vykonaná. Podriaďiť sa termínom autorizácie znamená, že zamestnanci vykonávajú svoje pridelené úlohy v súlade a direktívami a v rámci limitácií zavedenými menežmentom alebo legislatívou.

Separácia povinností

54. Kľúčové povinnosti a zodpovednosti pri autorizácii, procesovaní, zaznamenávaní a prehľadoch transakcií a udalostí musia byť rozdelené medzi jednotlivcov.

55. Na zredukovanie rizika chyby, znehodnotenia alebo chybných krokov a rizika neschopnosti spozorovania takýchto problémov, žiaden jednotlivec alebo sekcia nesmie kontrolovať všetky kľúčové úrovne transakcie alebo udalosti. Služby a zodpovednosti musia byť pridelené systematicky niekoľkým jednotlivcom, aby sa zabezpečili efektívne kontroly a zmeny. Kľúčové povinnosti zahŕňujú autorizovanie a zaznamenávanie transakcií, vydávanie a prijímanie aktív, výkon platieb a prehľady auditných transakcií. Kolízia môže ale zredukovať alebo zničiť efektívnosť tejto techniky internej kontroly.

56. Malá organizácia môže mať málo zamestnancov na plné zavedenie tejto techniky. V takýchto prípadoch, manažment si musí byť vedomí rizika a kompenzovať ho inými kontrolami. Rotácia zamestnancov môže pomôcť zabezpečiť, že ani jedna osoba neprerokúva kľúčové aspekty transakcií alebo udalostí po neobmedzene dlhú dobu. Takisto podporovanie a požadovanie ročných dovolení môže pomôcť zredukovať riziko.

Dozor

57. Kompetentný dozor poskytuje zabezpečenie, že objektívy internej kontroly sú dosiahnuté.

58. Supervízori (dohliadací orgán) musia prezrieť a schváliť, podľa vhodnosti, pridelenú prácu svojich zamestnancov. Takisto musia poskytnúť svojim zamestnancom potrebné pravidlá a prípravu na pomoc minimalizovať chyby, znehodnotenie a nesprávne konanie, a že špecifické direktívy manažmentu sú pochopené a dosiahnuté.

59. Pridelenie, prezretie a schválenie práce zamestnanca si vyžaduje

- jasné komunikovanie povinností, zodpovedností a počínanie pridelené každému členovi personálu,
- systematické prezeranie práce každého jednotlivca do potrebného rozsahu a
- v kritických bodoch prácu schváliť, aby sa zabezpečil jej správny chod.

60. Pridelenie, prezretie a schválenie práce personálu musí vyústiť do vhodnej kontroly ich činností, vrátane (1) nasledovania schválených procesov a požiadaviek, (2) odhalenia a odstránenia chýb, nedorozumení a nevhodných praktík, (3) odstránení nesprávnych úkonov alebo ich opakovaní sa a (4) prezeranie za účelom efektívnych a výkonných operácií. Delegovanie na túto prácu neznižuje zodpovednosť supervízora za tieto zodpovednosti a povinnosti.

Prístup a zodpovednosť za zdroje a záznamy

61. Prístup k zdrojom a záznamom musí byť limitovaný na autorizovaných jednotlivcov, ktorí sú zodpovední za ich opatrovanie alebo používanie. Na zabezpečenie spoľahlivosti musia byť zdroje periodicky porovnávané so zaznamenanými sumami, aby sa zistila ich zhoda. Zraniteľnosť aktív musí určiť frekvenciu porovnávaní.

62. Obmedzenie prístupu k zdrojom redukuje riziko neautorizovaného použitia alebo straty pre vládu a pomáha dosiahnuť direktívy menežmentu. Stupeň obmedzenia závisí od zraniteľnosti zdrojov a predpokladaného rizika straty, a oba aspekty by mali byť periodicky odhadované. Napríklad, obmedzený prístup a zodpovednosť za vysoko zraniteľné dokumenty, ako je kontrol a zásob, môže byť dosiahnutá

- uzavretí ich v trezore,
- určenie poradových čísel pre každý dokument a
- určenie opatrovacej zodpovednosti jednotlivých osôb.

63. Pri určovaní zraniteľnosti aktív musia byť brané do úvahy ich náklady, premiestniteľnosť, vymeniteľnosť a chápanie rizika straty alebo nesprávneho používania.

Kapitola IV

ZALOŽENIE RÁMCA PRÁC PRE ŠTRUKTÚRY INTERNEJ KONTROLY

64. Špecifická autorita musí byť určená na zodpovednosť za rozvoj a rozširovanie široko-vládnej definície štruktúry internej kontroly, objektívy, ktoré musia byť dosiahnuté touto štruktúrou a štandardy sledované pri modelovaní štruktúry internej kontroly. Táto zodpovednosť musí byť určená cestou konštitučných alebo legálnych ustanovení a daná centrálnej organizácii s autoritou cez viaceré vládne organizácie.

65. V niektorých krajinách zákonodarcia zavedú celkové objektívy, ktoré by štruktúry internej kontroly mali dosiahnuť, zakiaľ čo štandardy internej kontroly prenechávajú, aby boli zavedené zodpovednou centrálnou organizáciou. Inými slovami, zákonodarcia špecifické kontroly pre určité operácie uložia v legislatíve.

66. Ak je akákoľvek autorita poverená, Vrchná auditná inštitúcia má životne dôležitú úlohu pri rozvoji štruktúr internej kontroly. Táto úloha bude hraná priamo alebo nepriamo, vo väčšine v závislosti na legálnom mandáte Vrchnej auditnej inštitúcie a organizačnej štruktúre systému riadenia krajiny. Ak je zodpovednosť na niekom inom ako na Vrchnej auditnej inštitúcii, pripomienky a rady tejto inštitúcie musia byť brané ako samozrejmosť.

67. Kde je Vrchná auditná inštitúcia zodpovedná za rozširovanie štandardov, musí byť vyhranený jasný rozdiel medzi týmito štandardami a špecifickými postupmi internej kontroly, ktoré by mali byť inštituované každou organizáciou, o ktorú sa Vrchná auditná inštitúcia zaujíma, uistením sa, že dostatočné interné kontroly existujú v organizácii, ktorú audituje. Je ale dôležité a potrebné zabezpečiť nezávislosť. Vrchná auditná inštitúcia by preto nemala byť zodpovedná za zavádzanie špecifických postupov internej kontroly u ktorejkoľvek auditovanej organizácii. To je výlučne práca menežmentu. Ale bolo by vhodné, v niektorých krajinách je to povinné, keby Vrchná auditná inštitúcia mohla komentovať efektívnosť existujúcich kontrolných opatrení a poskytovať rady na zlepšenie. To sa môže uskutočniť bez straty nezávislosti, keďže zodpovednosť za rozhodovanie o zavádzaní kontrolných opatrení bude na menežmente auditovanej organizácie.

68. Bolo by možno vhodné pre niekoľko centrálnych organizácií zapojiť sa do určitej miery do zakladania interných kontrol, ktoré budú sledované všetkými úradmi. V niektorých prípadoch môžu byť kontroly veľmi špecifické (napríklad, v prípadoch týkajúcich sa vyberania poplatkov, udeľovania kontraktov, špecifikácie pre počítačové informačné systémy a menežment ľudských zdrojov). V iných oblastiach, hlavne tých, ktoré prejednávajú kontroly vedenia, by mali byť kontroly všeobecnejšie. V každom prípade, interné kontroly musia povoľovať výkon menežerskeho posudzovania a iniciatívy zameranej na zlepšenie ekonomie, efektívnosti a výkonnosti.

69. Zodpovedná centrálna organizácia musí vykonávať prehľad svoje štandardy internej kontroly a vykonať potrebné úpravy z času na čas. Štandardy internej kontroly a akékoľvek úpravy musia byť plne zdokumentované a okamžite poskytnuté všetkým organizáciám, pre ktoré platia.

70. Keď sú špecifické štandardy a procesy internej kontroly rozširované, legislatíva by namala byť veľmi reštriktívna. mala by umožniť menežerom flexibilitu pri modifikovaní procesov popri zmenách operačného prostredia. V opačnom prípade sa stanú interné kontroly zastaralé a neefektívne ešte pred vylepšením legislatívy. Špecifiká štruktúr internej kontroly musia byť periodicky prezerané a upravené tak, aby boli v súlade s meniacim sa prostredím organizácie.

Kapitola V

ZAVÁDZANIE A MONITOROVANIE ŠTRUKTÚR INTERNEJ KONTROLY

71. Vrchný audítor musí nabádať a podporovať menežment k zavedeniu interných kontrol. To sa môže vykonať výchovou menežmentu k ich zodpovednostiam za zavádzanie a monitorovanie kontrolných štruktúr. Vrchný audítor musí zároveň vykonať audit týchto štruktúr aby zabezpečil, že kontroly sú adekvátne na dosiahnutie požadovaných výsledkov.

Zodpovednosti menežmentu

72. Ako bolo už v tomto dokumente uvedené, interná kontrola je nástrojom menežmentu. Je zodpovednosťou menežmentu, že zavedie a bude monitorovať špecifické interné kontroly pre jeho operácie. I v krajinách, kde sú špecifické kontroly uložené v legislatíve, menežér nemá o nič menšiu zodpovednosť za zavádzanie a monitorovanie týchto kontrol. Všetci riadiaci pracovníci by si mali uvedomiť, že silné štruktúru internej kontroly sú základom pre ich kontrolu organizácie, jej účelu, operácií a zdrojov. Musia akceptovať za ne zodpovednosť.

73. Menežéri pri navrhovaní, zavádzaní a udržiavaní efektívnych štruktúr internej kontroly musia rozumieť, aké objektívy musia byť dosiahnuté. Legislatíva môže poskytnúť všeobecné porozumenie definície internej kontroly a objektívov, ktoré musia byť dosiahnuté. Zároveň môže prepísať nariadenia, ktoré musia menežéri nasledovať pri zavádzaní a monitorovaní ich štruktúr internej kontroly a reportovať adekvátnosť týchto štruktúr.

74. Menežment často zavádza jednotku interného auditu ako časť svojej štruktúry internej kontroly. Zatiaľ čo interní audítori môžu byť hodnotným zdrojom na vzdelávanie a poradenstvo o internej kontrole, interný audítor nesmie byť náhradou za silnú štruktúru internej kontroly.

75. Štandardy internej kontroly už objasnené v tomto dokumente vyžadujú od menežérov neustále monitorovanie svojich operácií. Kvalita interných kontrol môžu byť formálnejšie odhadnutá vyžadovaním periodického vyhodnocovania a podávania správ od menežérov, na zabezpečenie, že kontroly za ktoré sú zodpovední sú stále vhodné a pracujú ako bolo naplánované. Tieto periodické odhady menežmentu môžu byť realizované niekoľkými cestami. Môžu sa stať časťou nariadení menežmentu, alebo môžu byť mandátované administratívne centrálnou nadriadenou organizáciou poverenou celkovou zodpovednosťou za vládny menežment. Efektívnym prostriedkom je legislatívny mandát, ktorý vyžaduje od menežérov ročný odhad ich interných kontrol a informovanie legislatívneho úradu o (1) efektívnosti a výkonnosti interných kontrol pri dosahovaní ich cieľov a objektívov a (2) ich plány naprávať identifikované nedostatky.

76. I v krajinách, kde sú špecifické procesy internej kontroly dané legislatívou, menežéri majú povinnosť identifikovať neefektívne a nevýkonné kontroly, ktoré môžu alebo stoja viac ako prinesený úžitok, na ktorý sú navrhované. Periodické menežérske správy legislatívnemu úradu - spolu so správou menežmentu organizácie a centrálnej organizácii - poskytujú ďalšie čiastočné zabezpečenie, že menežment dáva interným kontrolám potrebnú pozornosť na podporu efektívnych a výkonných operácií.

77. Tieto vyhodnotenie musia byť vykonané v súlade so zhodnými, ktoré spĺňajú minimálne úrovne akceptovateľnosti. Menežment musí mať jasný plán na periodické vyhodnocovanie interných kontrol, reportovanie problémov a opravu nedostatkov. Typy postupov, o ktorých sa dá uvažovať zahŕňajú (1) k rozloženiu organizácie do komponentov, (2) identifikácia programov administratívnych funkcií v každom komponente, (3) odhadnutie všeobecného kontrolného prostredia a zraniteľnosť každého programu a aktivity dôvodov znehodnotenia, straty, privlastnenia a nedosiahnutia ďalších uložených objektívov, (4) plánovanie a rozvrhnutie vyhodnocovania interných kontrol vybraných kontrol a funkcií, (5) vyhodnocovanie a testovanie efektívnosti interných kontrol vo vybraných programoch a funkciách, (6) determinácia a rozvrhnutie nápravných činností tam, kde sú potrebné a, (7) reportovanie výsledkov celkového odhadu a nápravnej činnosti, ktorá má byť vykonaná.

78. Menežment môže zároveň využiť svoju internú auditnú jednotku na pomoc pri monitorovaní efektívnosti interných kontrol. Úzka späťosť interných auditorov s každodennými operáciami ich zvyčajne stavia do situácie kontinuálneho odhadovania adekvátnosti a efektívnosti interných kontrol a rozširovania vhodnosti. Interní auditori majú zodpovednosť pred menežmentom za oznámenie akýchkoľvek nedostatkov v internej kontrole a akékoľvek zanedbanie zamestnancov pridržiavať sa ich a za poradenstvo v oblastiach, ktoré potrebujú zlepšenie. Navyiac, musia zaviesť procesy na sledovanie skôr reportovaných interných a externých auditných nálezov, aby zabezpečili, že menežéri adekvátne pristúpili a vyriešili prípady, na ktoré boli upozornení.

79. Hneď po objavení nedostatkov, sa musí vykonať náprava, čo môže začleňovať niekoľko úrovní vládneho menežmentu. Náprava si môže vyžadovať zmenu existujúcich zákonov, od centrálnych organizácií revíziu štandardov a procesov internej kontroly a od menežmentu revíziu štruktúry internej kontroly.

Zodpovednosti Vrchného audítora

80. Vrchná auditná inštitúcia musí obrátiť svoju prácu na odhadovanie adekvátnosti v princípe a efektívnosti v praxi existujúcich interných kontrol v auditovanej organizácii. Kde sú tieto odhalené ako neadekvátne, nedostatky, ich príčiny a možné efekty musia byť plne dokumentované a okamžite komunikované auditovanej organizácii. Pri prejednávaní kontrol s menežmentom, audítor môže použiť termín "kontrola riadenia" namiesto "interná kontrola na posilnenie poňatia, že prípady kontroly sú oveľa širšie ako tradičné finančné kontroly. Môžu poskytnúť, formálne alebo neformálne rady na nápravu situácie. Pred poskytnutím týchto rád, Vrchná auditná inštitúcia musí poznať pohľady auditovanej organizácie a musí sa snažiť, aby tieto rady boli relevantné a praktické. Hlavne, náklady na zavedenie navrhovaných kontrolných opatrení musia byť vo vzťahu k riziku vlastnému prevládajúcej situácie.

81. V niektorých krajinách súkromní komerční audítori vykonávajú audit určitých vládnych organizácií. V takýchto prípadoch títo audítori a profesionálne skupiny, ku ktorým patria musia poskytovať rady a návrhy o interných kontrolách, ktoré auditované úrady musia zaviesť.

82. Pri odhadovaní interných kontrol audítori musia brať do úvahy nasledovné kroky:

- determinovať význam a citlivosť subjekt programu, na ktorý sú kontroly odhadované,
- odhad náchylnosti zneužitia zdrojov, zlyhanie dodržiavania objektívov a neplnenie zákonov a regulácií,
- identifikovať a rozumieť relevantným interným kontrolám,
- určiť, čo už je známe o efektívnosti kontroly,
- odhadnúť adekvátnosť modelu kontroly,
- určiť, pomocou testov, či sú kontroly efektívne a
- podávať správy o odhadoch internej kontroly a prejednať potrebné nápravné opatrenia.

83. Vrchná auditná inštitúcia musí zabezpečiť, že dostatočné interné kontroly sú prítomné v kľúčových bodoch auditných operácií. Bez dostatočných kontrol, menežment nemusí byť schopný odhaliť vážne chyby a nedostatky a práca Vrchnej auditnej inštitúcie bude oveľa ťažšia z dôvodov zvýšenia potreby na zameranie auditu, personálu a času. Povolený čas a ďalšie zdroje nezvyknú umožňovať oveľa viac ako limitované kontroly projektov, operácií a transakcií. So slabými internými kontrolami a limitovaným auditným rozsahom, mnoho vecí môže byť nesprávnych bez toho, aby boli odhalené menežmentom alebo Vrchnou auditnou inštitúciou.

84. Vrchná auditná inštitúcia má privilegované záujmy na ubezpečení, že silné jednotky interného auditu existujú tam, kde sú potrebné. Tieto auditné jednotky predstavujú dôležitý prvok internej kontroly neustálym poskytovaním prostriedkov na zlepšenie operácií organizácie. V niektorých krajinách, ale jednotky interného auditu môžu postrádať nezávislosť. V takých prípadoch Vrchná auditná inštitúcia musí, kdekoľvek je to možné, ponúknuť asistenciu a návod na zavedenie a rozvoj takejto spôsobilosti. Táto asistenciu môže zahŕňať pomoc alebo zapožičanie personálu, vedenie prednášok, poskytnutie prípravných materiálov a rozvoj metód a pracovných programov.

85. Vrchná auditná inštitúcia zároveň potrebuje rozvinúť dobré pracovné vzťahy s jednotkami interného auditu, takže skúsenosti a vedomosti môžu byť rozdelené a práca každého z nich môže byť dopĺňaná a podporovaná. Tento vzťah môže byť rozvinutý zahrnutím pozorovaní interného auditu a uznanie ich príspevkov do správ externého auditu, kedykoľvek je to vhodné. Vrchná auditná inštitúcia musí rozvinúť postupy na odhadovanie práce jednotiek interného auditu na určenie rozsahu v akom sa dá na ne spoľahnúť. Silná jednotka interného auditu môže zredukovať nevyhnutnú auditnú prácu Vrchnej auditnej práce a vylúčiť nepotrebné duplikácie práce. Vrchná auditná inštitúcia musí zabezpečiť prístup k správam interných auditorov príbuzným pracovným dokumentom a informáciu o auditnom výsledku.

Zoznam užitočných termínov

(Na doplnenie materiálu Riadiaca funkcia vedenia v modernej vládnej administratíve: niektoré porovnávacie metódy)

Zodpovednosť (povinnosť skladat' účty) je kľúčový pojem v teórii a praxi moderného menežmentu. Znamená, že menežéri majú stanovenú zodpovednosť za plnenie svojich povinností alebo úloh a za dodržiavanie pravidiel a noriem aplikovateľných na svojich funkciách. Osoba alebo orgán, ktorému menežér podlieha a zodpovedá za svoje akcie, je vyjadrená explicitne. Môže byť odmeňovaný za dobrý výkon, alebo znášať dôsledky nedostačujúceho výkonu. Menežér organizačnej jednotky má taktiež povinnosť skladat' účty za činnosti podriadeného personálu.

Vlády zavádzajúce reformy v štátnom menežmente sa všeobecne usilovali delegovať väčšiu pružnosť a samostatnosť na menežérov, ako prostriedok zlepšenia výkonnosti a účinnosti ich operácií. Keďže tým je daná menežérom väčšia právomoc robiť rozhodnutia podľa vlastného uváženia, reformy zahŕňali oveľa väčší dôraz na zodpovednosť ako prostriedok porovnávania a kontrolovania ako uplatňuje túto právomoc. V súvislosti s prácou, uskutočňovanou ministerstvami vlády azodpovednosť môže byť:

- **interná**, voči nadriadenému menežmentu, v ktorej sú menežéri hodnotení nepravidelnej báze pokiaľ ide o spôsob, ktorým uskutočňovali úlohy stanovené v ich popise práce, pričom zvyšovanie platu a alebo vyhliadky povýšenia často závisia na výsledku takýchto hodnotení (hodnotenie výkonu),

- **externá**, voči parlamentu, štátnym a ďalším centrálnym orgánom, takým ako napríklad SAI, tu je zodpovednosť za svoj vlastný výkon (a v prípade vyšších úradníkov za výkon organizácie, ktorú riadia).

Účtovné kontroly sú také postupy a dokumentácia, ktoré sa týkajú zabezpečenia aktív, uskutočňovania a zaznamenávania finančných transakcií a spoľahlivosti finančných záznamov. Často sú založené na normách vydaných Ministerstvom financií alebo SAI pre zabezpečenie porovnateľnosti účtovných metód na všetkých ministerstvách a dodržiavania zhody s národnými a/alebo medzinárodnými konvenciami.

Pozri taktiež Kontrola (1).

Administratívne tematické kontroly sa vzťahujú na nefinančné postupy a záznamy ministerstiev, ktoré zabezpečujú zhodu s pravidlami riadiacimi také aktivity, ako:

- menovanie, povyšovanie personálu a disciplinárne pokračovanie:
- verejné zaobstarávanie,
- rovnaké príležitosti pre minoritné skupiny,
- zaobchádzanie s korešpondenciou, atď.,
- cestovanie a zábava.

Pozri taktiež Kontrola (1).

Audit (revízia) sa môže uskutočňovať na uspokojenie požiadaviek menežmentu (interný audit), alebo zo strany SAI, alebo nezávislým auditorom menovaným SAI, na splnenie štatutárnych povinností (externý audit). Konkrétnou úlohou interného auditu je sledovať systémy riadiacej funkcie vedenia a referovať vyššiemu vedeniu menežmentu slabé stránky a odporúčané zlepšenia. Rozsah auditov sa medzi jednotlivými krajinami značne mení, a zahŕňa:

- **finančné audity**, pokrývajúce kontrolu a vykazovanie na finančných výkazoch, a kontrolu účtovných systémov, na ktorých sú takéto výkazy založené:

- **audity zhody alebo správnosti**, ktoré kontrolujú právnu a administratívnu zhodu, správnosť a korektnosť administratívy, finančné systémy a systémy riadiacej funkcie menežmentu, a

- **audity hodnoty za peniaze**, ktoré hodnotia riadiacu a operačnú výkonnosť (hospodárenie, výkonnosť a účinnosť) konkrétnych ministerstiev a agentúr (orgánov) pri využívaní finančných, personálnych a iných zdrojov pri plnení svojich cieľov. *Pozri taktiež* Kontrola (2).

Centrálne orgány sú tie organizácie vo výkonnej zložke, ktoré koordinujú aktivity riadiacich ministerstiev a orgánov a poskytujú im poradenstvo. Praktiky sa medzi jednotlivými krajinami veľmi líšia, ale všeobecne sa uvažuje, že centrálné orgány zahŕňajú:

- Ministerstvo financií,
- Úrad kabinetu, alebo ministerstvo asistujúce ministerskému predsedovi alebo rade ministrov pri tvorbe a koordinácii politiky, (v SR Úrad vlády),
- ministerstvo alebo orgán zodpovedný za tvorbu a koordináciu politiky v relácii k organizácii práce vo verejnom sektore,
- najvyššiu revíziu inštitúciu,
- Ministerstvo zahraničných vecí, v určitých oblastiach práce, takých ako politika na európsku integráciu.

Kontrola, kontroly (riadenie). Existujú dva významy relevantné pre menežment a administratívu:

1. Mechanizmy a prostriedky na vedenie, samoreguláciu, alebo kontrolné sledovanie, určené na zabránenie nešťastným náhodám, tak ako u pilota riadia lietadlo. Mnohé jazyky nemajú slová priamo ekvivalentné tomuto významu "kontrola". V niektorých krajinách, napríklad v Holandsku, si vypožičali a používajú anglické slovo na vyjadrenie tohoto významu kontroly.

2. Kontrolovať, overovať správnosť, podrobovať revízií, zo stredovekej latinčiny, "udržiavať kópiu účtov".

Hospodárenie, výkonnosť a účinnosť:

Hospodárenie znamená získavanie potrebných zdrojov (financie, personál, budovy, vybavenie, atď.) na uskutočňovanie aktivity pri najmenších nákladoch,

Výkonnosť znamená dosiahnutie maximálneho výsledku z danej úrovne zdrojov použitých na uskutočnenie činnosti, a

účinnosť znamená rozsah, do ktorého boli splnené uvádzané ciele v daných činnostiach.

Finančné hospodárenie pokrýva právne a administratívne systémy a postupy zavedené na umožnenie ministerstvám vlády a iným orgánom vykonávať svoje aktivity tak, aby zabezpečili správne využívanie verejných fondov, ktoré spĺňajú definované štandardy riadnosti a správnosti. Tieto aktivity zahŕňajú zvyšovanie príjmu, menežment a kontrolu verejných výdavkov a finančné účtovníctvo a vykazovanie, a v niektorých prípadoch menežment aktív.

Popis práce je sada úloh alebo aktivít, ktorú má vykonávať jednotlivec, ktorá vymedzuje činnosť daného pracovného miesta (alebo postavenia), ktoré zastáva takýto jednotlivec.

Riadiace funkcie vedenia sú organizácia, metódy a postupy použité na pomoc zabezpečenia, aby vládne programy dosahovali svoje zamýšľané výsledky, taktiež aby zdroje použité na splnenie týchto programov boli v súlade s uvádzanými zámermi a cieľmi príslušnej organizácie a programy boli chránené pred plytvaním, podvodom a zlým riadením. Tiež aby spoľahlivé a včasné informácie boli obdržané, udržiavané, referované a používané pre rozhodovanie.

Zodpovednosť menežmentu organizácie - a nie externého audítora je zaviesť a monitorovať systémy riadiacej funkcie vedenia. Avšak externý auditor by mal komentovať absenciu alebo primeranosť týchto systémov, keďže dôsledkom dobrých riadiacich funkcií vedenia je, že bude potrebné uskutočňovať menej podrobné revízie jednotlivých dokumentov a transakcií.

Termín interná kontrola, ako ho používa INTOSAI, je synonymný s riadiacou funkciou vedenia. *Pozri taktiež:* Účtovné kontroly, Administratívne kontroly, Kontrola (1).

Informačné systémy pre riadenie (MIS) sú to tie zdroje údajov a záznamov, ktoré sú držané na ministerstvách alebo agentúrach (orgánoch), ktoré sú určené ako spoločný fond informácií na pomoc menežérom pri uskutočňovaní ich záväzkov. Informačné systémy pre finančné riadenie (FIMS) - podmnožina MIS - sú považované za dôležité pre väčšinu ministerstiev a agentúr na lepšie riadenie ich zdrojov. Takéto systémy môžu tiež asistovať pri hodnotení výkonnosti programu, pri plánovaní pracovného zaťaženia a pri monitorovaní pokroku voči cieľom. Informačné systémy pre riadenie tvoria kľúčový prvok celkovej architektúry riadiacich funkcií vedenia.

Výsledky - vzťahuje sa na to, čo sa napokon dosiahlo činnosťou, na rozdiel od výstupov, ktoré sa týkajú oveľa priamejších alebo okamžitých cieľov. Napríklad *výsledkom* kampane náhodilých dychových testov vykonaných políciou môže byť pokles vo výskyte nehôd motorových vozidiel súvisiacich s pitím, zatiaľ čo *výstupmi* by mohol byť počet vodičov, obvinených z prekročenia legálneho limitu alkoholu. Často je obtiažne merať výsledky.

Výstupy - týka sa toho, čo sa vyprodukuje priamo alebo bezprostredne činnosťou. Výstupy, v závislosti na ich povahe, sa nemusia dať priamočiarne merať. Napríklad počet nemocničných prípadov ošetrovaných lekárom sa pravdepodobne bude ľahšie merať, napríklad správa o otázke politiky, predložená zdravotníckym administrátorom svojmu vedúcemu exekutívy alebo ministrovi, ktorú možno hodnotiť len kvalitatívnym a nevyhnutne subjektívnym spôsobom.

Hodnotenie výkonu je voči sade vopred určených kritérií výkonnosti a účinnosti, s ktorými jednotlivec plní odsúhlasené množstvo úloh. Takéto hodnotenia sa často používajú pri oceňovaní, čo by sa menežéri mali kvalifikovať na zvýšenie platu alebo povýšenie.

Meranie výkonu je hodnotenie voči sade vopred určených kritérií výkonnosti a účinnosti, s ktorými organizácia uskutočňuje konkrétnu činnosť alebo škálu činností. Organizácie môžu postaviť pravidelné ciele na konkrétne aspekty svojho výkonu - finančné výnosy, výkonnosť, kvalitu poskytovaných služieb, atď. - voči ktorým sa monitoruje a hodnotí ich výkon.

Hodnotenie programu je proces, ktorým sa aktivity podnikané ministerstvami a agentúrami oceňujú voči stanoveným cieľom alebo kritériám. Toto môže zahŕňať hodnotenie výsledkov programu. Hodnotenie programov sa môže uskutočňovať na pravidelnej báze. Môžu to byť interné hodnotenia, alebo ich môže uskutočňovať tretia strana, ako napríklad Ministerstvo financií, SAI, alebo externý konzultant.

