

# S I G M A

Pagalba Centrinės ir Rytų Europos šalims gerinant vadovavimą ir valdymą

Bendra OECD/CCET ir EC/PHARE (Ekonominio bendradarbiavimo ir vystymo organizacijos /CCET ir Europos Komisijos/PHARE) iniciatyva

## **VALDYMO KONTROLĖ ŠIUOLAIKINIAME VALSTYBĖS ADMINISTRAVIME**

### **KAI KURIE LYGINAMIEJI METODAI**



## PROJEKTAS

### IVADAS

Šis leidinys yra informacinė priemonė Centrinės ir Rytų Europos šalių (CEEC) vyriausybės ir aukščiausių audito institucijų (SAI) pareigūnams, besirūpinantiems efektyvių kontrolės struktūrų, pritaikytų prie demokratinės rinkos ekonomikos sąlygų, sukūrimu.

Leidinyje taip pat gali padėti rengiant seminarus valdymo kontrolės tema, kuriuos SIGMA ir toliau, esant pageidavimui, siūlys šalių administracijoms bei SAI.

Nagrinėjant šio leidinio temą - valdymo kontrolę - dėmesys sutelkiamas į koncepciją ir priemonių kompleksą, kurie pastaraisiais dešimtmečiais buvo pripažinti tiek valstybinio, tiek privataus sektoriaus organizacijų efektyvaus valdymo pagrindu. CEEC valstybiniame sektoriuje vykstant valdymo modernizavimui, ministerijų, tame tarpe finansų ministerijų, ir SAI vadovybė siekia sukurti kontrolės sistemų ir kontrolės institucijų "architektūrą", kuri nereikalautų didelių išlaidų ir skatintų demokratinį perėjimą į rinkos ekonomiką procesą. SIGMA tikisi, kad siūlomos idėjos vaisingai prisidės prie ryšių tarp minėtų trijų grupių stiprinimo.

Priešingai daugelio CEEC tradicijoms, daugumoje OECD šalių didžiausia kontrolės našta uždedama ant tarpinių vadovų pečių, o SAI vaidina žymų skatinamąjį ir patvirtinamąjį vaidmenį atlikdamos kontrolės auditą vietoje. Šiame leidinyje pateikiami įvairūs OECD šalyse egzistuojantys požiūriai į valdymo kontrolės įgyvendinimą ir parodomos gausios (kaip ir kitose valdymo funkcijose) silpnosios vietos bei klaidos. Tačiau tuo pat metu išryškinamas koncepcijos gyvybingumas, kuris ypač svarbus dabar, kai šalių vyriausybės siekia kiek įmanoma labiau decentralizuoti operacijas.

Čia yra pateikiami realūs principų, išdėstytų "Vidaus kontrolės standartų direktyvose" (išleistose INTOSAI) pavyzdžiai. SIGMA dėkinga INTOSAI už leidimą perspausdinti "Direktyvas" kaip šio leidinio priedą. Kiekviename šio leidinio tekste pateikiamos nuorodos į šias "Direktyvas" tokia forma: X, xxx paragrafas.

SIGMA dėkoja šio leidinio autoriams už jų pateiktus tekstus. Taip pat norime padėkoti p. Janusz Wojciechowski, Lenkijos Aukščiausiųjų kontrolės rūmų prezidentui, kuris prisidėjo prie šio projekto pasiūlydamas savo ekspertų paslaugas temų atrinkimui ir autorių rankraščių patikrinimui.

P. Richard Allen, buvęs Jos Didenybės Izdo darbuotojas (Jungtinė Karalystė), perėmė projekto vadovo pareigas iš p. Graeme Kirby šiam grįžus į Kanadą. Abiems norime padėkoti už jų koordinacinę veiklą ir pateiktą puikią medžiagą. Tekstų, nors ir labai gerų, parengimas spaudai yra labai sunkus uždavinys; šiuo atveju jis nebūtų galėjęs būti įvykdytas be p. Doranne Lecercle (anglų k. redaktorės), ARCHITEXTE (prancūzų kalbos vertėju), p. Marie-Laure Onnee (prancūzų k. redaktorės) ir p. Nathalie Lukaszewicz, p. Joan Levins ir p. Alison Millot (SIGMA sekretoriato darbuotojų) pagalbos.

Nei SIGMA, nei autoriai nesiekia, kad ši knyga būtų priimama kaip "modelis". Veikiau tikimasi, kad pateiktos idėjos ir sėkmių bei nesėkmių aprašymai padės mūsų kolegoms iš CEEC analizuoti savus kontrolės poreikius ir kurti sistemas bei principus, atitinkančius jų šalių tradicijas bei siekius.

Lawrence J. O'Toole

Patarėjas išlaidų valdymo klausimais

SIGMA

## TURINYS

### VALDYMO KONTROLĖ ŠIUOLAIKINIAME VALSTYBĖS ADMINISTRAVIME: KAI KURIE LYGINAMIEJI METODAI

ĮVADAS .....	3
VALDYMO KONTROLĖ ŠIUOLAIKINIAME VALSTYBĖS ADMINISTRAVIME. ĮVADAS.....	9
Santrauka .....	9
1. Įžanga .....	11
2. Valdymo kontrolės koncepcija ir mastas.....	12
3. Praktiniai valdymo kontrolės sistemų apribojimai.....	14
4. INTOSAI principai ir standartai .....	15
5. INTOSAI standartų taikymas Europos Sąjungoje.....	16
6. Valdymo kontrolės ir “naujojo valstybės valdymo” santykis .....	17
7. Valdymo kontrolės sistemų audito, kontroliavimo ir vertinimo būdai.....	17
8. Įvairių šalių praktikos ir patirties palyginimas .....	19
9. Išvados .....	22
VALDYMO KONTROLĖ CENTRINĖS VYRIAUSYBĖS VEIKLOJE: ŠVEDIJOS PERSPEKTYVA. Jan Hagvall.....	24
Santrauka .....	24
1. Valdymo kontrolės sistema Švedijoje.....	26
2. Išorinė kontrolė - per savarankišką profesionalų auditą .....	28
3. Valdymo kontrolė centrinėse vyriausybės įstaigose .....	29
4. Valdymo kontrolės aspektai įsigijimų srityje.....	33
VALDYMO KONTROLĖ: VADOVAUJANČIO DARBUOTOJO POŽIŪRIS.....	40
Santrauka .....	40
1. Įvadas.....	41
2. Valdymo informacija ir valdymo kontrolė.....	41
3. Vadovaujančių darbuotojų kontrolės poreikiai .....	41
4. 1 atvejis: Kanados tarptautinio vystymo agentūra .....	42
5. 2 atvejis: Nacionalinė sostinės komisija.....	50

6. Išvados .....	53
<b>VALDYMO KONTROLĖ: CENTRINIŲ ĮSTAIGŲ VAIDMUO.....</b>	<b>54</b>
Santrauka .....	54
1. Valdymo kontrolės bazė Kanadoje.....	56
2. Bendrosios centrinių įstaigų pareigos.....	58
3. Kaip Kanadoje vystoma valdymo kontrolė.....	61
4. Faktoriai, veikiantys valdymo kontrolę Kanadoje .....	66
<b>“NACIONALINĖS GEROVĖS ĮSTATYMO” ATVEJIS (Niderlandai).....</b>	<b>69</b>
Santrauka .....	69
1. Valdymo kontrolės bazė Nyderlanduose .....	71
2. Valdymo kontrolė ir “Nacionalinės gerovės įstatymas”.....	73
3. Pagrindinės įstatymo įgyvendinimo kryptys .....	74
<b>ATVEJAI IŠ KELIŲ STATYBOS PROGRAMŲ SRITIES.....</b>	<b>81</b>
Santrauka .....	81
1. Valdymo kontrolės pagrindai Vokietijoje .....	83
2. Kontrolės sistema Vokietijoje .....	84
3. Valdymo kontrolė - vidinis auditas.....	86
4. Valdymo kontrolės reikšmė išoriniam auditui .....	86
5. Valdymo kontrolė kelių statybos administracijoje .....	87
6. Išvados .....	95
<b>ŽEMĖS ŪKIO ADMINISTRAVIMO ATVEJIS .....</b>	<b>96</b>
Santrauka .....	96
1. Įvadas.....	97
2. Valdymo kontrolės bazė Danijoje .....	97
3. Danijos žemės ūkio administravimas .....	99
4. Valdymo kontrolė rinkos intervencijos administravime .....	100
5. Valdymo kontrolė tvarkant dotacijas restruktūrizavimui .....	104
Našumas ir efektyvumas .....	104
6. Valdymo kontrolė žemės ūkio politikos vykdymo perduotų įgaliojimų srityje .....	105
7. Valdymo kontrolė kaip politinis ir socialinis reiškinys .....	106
<b>VIDINIO AUDITO VAIDMUO VYRIAUSYBINĖSE VALDYMO KONTROLĖS SISTEMOSE: JUNGTINIŲ VALSTIJŲ PERSPEKTYVA .....</b>	<b>109</b>
Santrauka .....	109
1. Valdymo kontrolės pagrindai JAV .....	111
2. Vidinis auditas JAV vyriausybėje .....	113

3. Įstatyminė vidinio audito bazė.....	114
4. Politinis vadovavimas vidiniam auditui .....	117
5. Vidinio audito pareigų mastas.....	118
6. Valdymo kontrolės ir vidinio audito ribotumai.....	122
7. Gyvenamųjų namų statybos ir urbanistikos departamento (“HUD”) skandalas.....	123
8. Vyriausiųjų inspektorių sistemos pranašumai ir trūkumai .....	125
9. Išvados .....	126
IŠORINIO AUDITORIAUS VAIDMUO VYRIAUSYBINĖSE VALDYMO KONTROLĖS SISTEMOSE: JUNGTINĖS KARALYSTĖS PERSPEKTYVA.....	129
Santrauka .....	129
1. Valdymo kontrolės pagrindas Jungtinėje Karalystėje.....	131
2. Nacionalinės audito tarnybos vaidmuo .....	133
3. Ryšiai tarp Tarnybos, Valstybinių sąskaitų komiteto ir Iždo.....	137
4. VKS audito metodai .....	139
5. Suvokiama VKS vertė .....	143
6. Išvados .....	144
PRIEDAS INTOSAI DIREKTYVOS DĖL VIDINĖS KONTROLĖS STANDARTŲ .....	146





# VALDYMO KONTROLĖ ŠIUOLAIKINIAME VALSTYBĖS ADMINISTRAVIME

## ĮVADAS

Richard I. G. Allen<sup>1</sup>

### Santrauka

Valdymo kontrolė - tai rinkinys priemonių, kurios visame pasaulyje yra pripažintos vienomis iš svarbiausių efektyvaus visų dydžių organizacijų (tiek valstybiniame, tiek privačiame sektoriuje) valdymo ypatybių.

Šiame leidinyje pateikta medžiaga apima tą pačią tematiką, kaip ir "Vidaus kontrolės standartų direktyvos", kurias 1992 m. birželio mėn. išleido Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (INTOSAI). Šiose "Direktyvose" siūlomi 4 bendrieji standartai ir 6 specialieji standartai, kuriais turėtų būti grindžiamos efektyvios valdymo kontrolės sistemos (VKS).

Valdymo kontrolę trumpai galima apibrėžti kaip organizaciją, politikos kryptis ir procedūras, padedančias užtikrinti, kad vyriausybės programos pasiektų numatytus rezultatus; kad šioms programoms skirti išteklių atitiktų nustatytus atitinkamų organizacijų tikslus; kad programose nebūtų eikvojimo, sukčiavimo ir "blogo" valdymo; kad būtų gaunama, saugoma, perduodama ir sprendimų priėmimui naudojama patikima bei savalaikė informacija.

Šiame leidinyje dėmesys pirmiausia sutelktas į kontrolės mechanizmus ir procedūras, kuriuos būtina įtraukti į organizacijos sistemas tam, kad būtų pasiekti vadovybės tikslai, o ne į valdymo informacijos sistemų projektavimą ir taikymą; manome, kad pastarosios sistemos CEEC šalyse gerai suprantamos. Studijose pateikiami pavyzdžiai, kaip valdymo kontrolė taikoma labai skirtingose valstybinio sektoriaus sferose, tokiose kaip kelių statyba, pagalba užsieniui ir socialinis gerbūvis ir skirtingos konstitucinės bazės, kultūrinės tradicijos, politinės sistemos, skirtingų visuomeninių funkcijų tradicijų šalyse. Analizuojama valdymo kontrolės reikšmė vadovui ir auditoriui, aptariamas įvairių vyriausybinių institucijų - tame tarpe finansų ministerijos, SAI ir kt. - vaidmuo rengiant ir įgyvendinant valdymo kontrolės sistemas.

Neabejotina, kad veiksminga valdymo kontrolė yra lemiamas faktorius siekiant vyriausybinių organizacijų sėkmės ir gerovės: ji užkerta kelią švaistymui, piktnaudžiavimui, sukčiavimui ir užtikrina tinkamą organizacijos vadovybės nustatytos politikos įgyvendinimą. Tačiau netgi kruopščiausiai parengtos valdymo sistemos turi apribojimus dalinai todėl, kad, įgalindamos aukščiausią vadovybę kontroliuoti organizaciją, jos nekontroliuoja pačios aukščiausios vadovybės. Reikalingas nuolatinis budrumas, kad nebūtų sukčiaujama arba nereaguojama į besikeičiančias aplinkybes ir procedūras.

---

<sup>1</sup> Autorius - ekonomistas, iki 1995 m. dirbo Jos Didenybės Iždo sekretoriaus pavaduotoju (Jungtinė Karalystė). Vėliau Pasaulio Banko, OECD ir Britanijos užsienio teritorijų vystymo administracijos konsultantu bei Bahreino vyriausybės patarėju.

Efektyvios valdymo kontrolės procedūros yra sunkiai diegiamos bet kurioje organizacijoje. Kuo sudėtingesnė valdymo sistema ir santykiai su kitomis ūkio dalimis, tuo platesnė ir sudėtingesnė turi būti valdymo kontrolė. Be to, čia pateiktoje medžiagoje pabrėžiama, jog svarbiausia yra tai, kad, nors daugelis apžvelgtų šalių taiko daugumą INTOSAI standartų, tai yra daroma labai skirtingais būdais, priklausomai nuo konstitucinių ir kultūrinių ypatybių. Visoms šalims negali būti taikomas vienas valdymo kontrolės modelis; nėra ir schemos, pagal kurią šios sistemos turėtų vystytis laikui bėgant. Tai galima pasakyti ir apie CEEC, ir apie čia apžvelgtas šalis.

Štai sritys, kuriose skirtumai tarp aptartųjų šalių yra ryškiausi: vidaus audito apibrėžimas ir vaidmuo; valdymo kontrolės centralizacijos ar decentralizacijos mastas; kontrolės įstatyminio įtvirtinimo mastas, įstatymais paremtos taisyklės ar administracinės procedūros; valdymo kontrolės, kaip neatsiejamos tam tikros organizacijos valdymo bei sprendimų priėmimo struktūros dalies, mastas arba jos, kaip nepriklausomų išorinių subjektų vykdomos veiklos, mastas; SAI konstitucinis statusas ir vaidmuo bei jų nepriklausomumo nuo vyriausybės laipsnis.

## 1. Įžanga

Šiame leidinyje dėmesys sutelktas į koncepciją ir kompleksą priemonių, kurios pastaraisiais dešimtmečiais buvo pripažintos efektyvaus tiek mažų, tiek didelių organizacijų valdymo pagrindu.

Gera VKS yra esminis dalykas tinkamai tvarkomoje organizacijoje. Ji leidžia vadovybei užtikrinti procedūrų bei procesų, būtinų tinkamam organizacijos išteklių (finansinių, darbo jėgos, įrangos ir t.t.) valdymui, buvimą ir efektyvumą, o jei reikia - imtis korektyvinių veiksmų. Tada vadovybė gali sutelkti visą dėmesį į tuos dalykus, už kuriuos ji yra atsakinga - verslo strategiją ir veiklos planavimą bei vykdymą.

Įvairiose šalyse ar organizacijose naudojama terminologija labai skiriasi. Čia pateikti tekstai apima tą pačią tematiką, kaip ir INTOSAI paskelbtos *“Vidaus kontrolės standartų direktyvos”*, kuriose pateikti esminiai principai bei standartai, kuriais turi būti grindžiamos efektyvios valdymo kontrolės sistemos. “Direktyvose” šio leidinio objektas apibrėžiamas kaip “vidaus kontrolė”, o ne “valdymo kontrolė”. Kokį terminą bevertotume, apibūdinti principai ir metodai turėtų būti viena ar kita forma naudojami viso pasaulio valstybinėse ir privačiose organizacijose. Kartais tai vadinama “integruota kontrole, įtraukta į valdymo sistemas ir procesus”; kitais atvejais — “savireguliuojamo ar automatizuoti procesai”. Tačiau neišvystytos ekonomikos šalyse tai negali būti konceptualizuojama ir įvardijama kaip integruota valdymo funkcija. Šiuo leidiniu siekiama padėti pasiekti šį tikslą.

Per pastaruosius 25 metus “valdymo kontrolė” tapo OECD šalių valdymo teorijos ir praktikos dalimi, nors ji tebekelia daug ginčų ir problemų - tiek konceptualių, tiek praktinių.

Tradicinis verslo mokyklose naudojamas apibrėžimas teigia, kad vadovo funkcijos yra “planuoti, organizuoti, kontroliuoti, vadovauti ir skatinti”. INTOSAI “Direktyvų” II skyrius (I, p. 9) išplečia šį apibrėžimą: “Valdymo kontrolė... yra organizacijos pagrindas - visi planai, politikos kryptys, procedūros ir metodai, reikalingi darbuotojams siekiant organizacijos tikslų.”

“Direktyvose” apibrėžiami valdymo kontrolės kūrimo ir audito standartai, tuo tarpu čia pateikta medžiaga siekiama duoti tokios kontrolės pavyzdžius, parodyti jos reikšmę vadovams ir auditoriams, aptarti įvairių valstybės institucijų vaidmenį apibrėžiant ir įgyvendinant valdymo kontrolės sistemas.

Šio įvadinio straipsnio medžiagoje aptariami žymesni skirtumai apibrėžiant ir naudojant kai kurias su valdymo kontrole susijusias koncepcijas (pvz. “vidaus auditas”); valdymo kontrolės koncepcija ir mastas; valdymo kontrolės sistemų apribojimai, pasitaikantys praktikoje; pagrindinės INTOSAI “Direktyvų” ypatybės; atitinkamos Europos Sąjungos direktyvos; ryšys tarp valdymo kontrolės ir vadinamojo “naujojo valstybės valdymo”; valdymo kontrolės audito metodai ir jų veiksmingumo vertinimas; skirtinga įvairių šalių patirtis ir naudojami būdai. Gale pateikiamos išvados.

### ***Apibrėžimo skirtumai: vidaus auditas***

Atidžiai perskaite šiam leidinyje pateiktą medžiagą, pastebėsite tam tikrus apibrėžimų ir pagrindinių koncepcijų vartojimo skirtumus. Tai ypač pasakytina apie vidaus audito apibrėžimą. EUROSAI ekspertų posėdyje tema “Aukščiausioji audito institucija ir jos santykis su vidaus auditu”, įvykusiame 1994 m. rugsėjo mėnesį, padaryta išvada, jog “Neegzistuoja INTOSAI standarto, apibrėžiančio vidaus auditą; tokio apibrėžimo nėra ir tarptautiniuose standartuose.”

Pvz., Jungtinės Karalystės Vidinių auditorių institutas vidinį auditą apibrėžia kaip “savarankišką vertinimo funkciją, veikiančią organizacijos viduje ir analizuojančią bei vertinančią jos veiklą, tuo jai pasitarnaujant”. Britanijos Nacionalinio audito biuro pozicija ir standartai, susiję su ministerijų ir kitų vyriausybinių institucijų vidaus auditu, atspindi privataus sektoriaus poziciją bei standartus.

JAV Vidaus auditorių institutas naudoja panašų vidinio audito apibrėžimą: “... nepriklausoma vertinimo veikla, funkcionuojanti organizacijos viduje ir jai tarnaujanti. Tai yra valdymo kontrolė, matuojanti ir vertinanti kitų kontrolės rūšių veiksmingumą.”

Tačiau p. Havens savo straipsnyje, įtrauktame į šį leidinį, pažymi, kad “sudėtinga JAV vyriausybės struktūra ir jos funkcijų įvairovė sąlygojo tokius vidaus audito metodus, kurie daug kuo skiriasi nuo privataus sektoriaus metodų.” Jis plačiai aptaria šių skirtumų priežastis bei pasekmes.

Tuo tarpu Vokietijoje vidinis auditas nėra organizacijos VKS dalis, kaip daugelyje šalių. Kaip savo darbe nurodo Sparberg: “Vokietijoje vidinis auditas yra išorinio audito dalis. Nors vidinis auditas sudaro neatsiejamą administracinių įstaigų veiklos dalį, vidiniams auditoriams profesine ir technine prasme vadovauja tik FCA /Vokietijos aukščiausioji audito institucija/. Jie atsiskaito tik šiai institucijai. Todėl vidinis auditas Vokietijoje vadinamas “prieš-auditu”, ne “a priori” prasme, o todėl, kad šie auditoriai atlieka savo darbą prieš FCA.”

Toliau cituojant apibrėžimų ir pozicijų skirtumus, EUROSAI ekspertų posėdžio ataskaitoje pastebima, jog Prancūzijoje ir Italijoje “vidinis auditas apibrėžia vidaus kontrolės aspektus, tokius, kaip valstybiniai apskaitininkai ir inspektoriai Prancūzijoje, kurie atlieka pagrindines išlaidų kontroliavimo funkcijas”, o tokiose šalyse, kaip Lenkija, “vidinis auditas apima tam tikrus /valstybinius/ reguliavimo ir priežiūros organus; greta valstybės išlaidų kontrolės, šie organai atsako už techninių standartų ir saugos kontrolę. Kitur, pvz. Rumunijoje, vidinis auditas apima ir kontrolės organus, veikiančius komercinėse firmose, ir išreiškia aukščiausios audito institucijos įgaliojimus pateikti ataskaitas tiek apie šiuos organus, tiek apie valstybines institucijas.”

## **2. Valdymo kontrolės koncepcija ir mastas**

Valdymo kontrolę galima trumpai apibrėžti kaip organizaciją, politikos kryptis ir procedūras, užtikrinančias, kad vyriausybės programos pasieks numatytus rezultatus; kad ištekliai, reikalingi šių programų įgyvendinimui, atitiktų nustatytus atitinkamų organizacijų tikslus; kad programos ir ištekliai būtų apsaugoti nuo švaistymo, sukčiavimo ir netinkamo valdymo; kad būtų gaunama, kaupiama, perduodama ir naudojama sprendimų priėmimui patikima bei savalaikė informacija.

Svarbu, kad į valdymo kontrolę būtų žiūrima ne kaip į atskiras, atsietas sistemas, bet kaip į kontrolės mechanizmus, turinčius būti integruotais į sistemas, aptarnaujančias ištisą planavimo, sąmatų sudarymo, valdymo, apskaitos ir audito ciklą. Sistemos turi padėti užtikrinti kiekvieno šio ciklo etapo veiksmingumą ir vientisumą bei grįžtamąjį ryšį su vadovais.

Kaip nurodo vienas iš šio leidinio autorių McCrindell, vienas iš pagrindinių efektyvios valdymo kontrolės sistemos tikslų sustiprinti vadovų sugebėjimą valdyti, panaudoti savo valdymo potencialą ir veikti kaip pozityvi jėga siekiant organizacijos tikslų. Tokia kontrolė padaro vadovus atskaitingais, tačiau neturi būti laikoma jų laisvės priimti sprendimus savo įgaliojimų sferoje apribojimu.

Valdymo kontrolė negarantuoja nei vyriausybės programų efektyvumo, nei to, kad bus išvengta švaistymo, sukčiavimo ar netinkamo valdymo. Tačiau ji yra priemone valdyti riziką, susijusią su vyriausybės programomis bei veikla. Kontrolė turi būti tinkama, rezultatyvi kaštų požiūriu ir paremta tinkama rizikos analize bei vertinimu. Buvo parengti sudėtingi rizikos valdymo metodai siekiant teikti profesinę paramą ministerijoms ir kt. vyriausybinėms institucijoms.

Galima laikyti, kad valdymo kontrolė turi du aspektus:

- valdymo informacijos sistemos, reikalingos vadovams, kad jie galėtų vadovauti organizacijos darbui, stebėti operacijų eigą ir kokybę, vertinti organizacijos veiklos rezultatyvumą;
- politikos kryptys, sistemos, procedūros, įgaliojimai ir kt. - kaip organizacijos veiklos dalis, užtikrinanti, kad vadovybės tikslai bus pasiekti.

Manome, jog pirmasis aspektas CEEC šalyse yra gerai suprantamas, todėl šiame leidinyje dėmesys sutelktas į antrąjį, būtent, kontrolės mechanizmus ir procedūras.

Kirby taip apibūdina santykį tarp šių dviejų aspektų: "Operacijų valdymas reikalauja informacijos, gautos tiek iš organizacijos vidaus, tiek iš išorės. Dalis šios informacijos susijusi su išteklių naudojimu, dalis - su prekių ar paslaugų tiekimu ar klientų poreikių pasikeitimu. Valdymo informacija yra neatskiriama valdymo kontrolės dalis, tačiau ne visoms kontrolės rūšims, siekiant jų efektyvumo, informacija yra būtina."

Efektyvi valdymo kontrolės sistema daugelyje organizacijų prasideda nuo supratimo, kad kiekvienas vadovas atsako ir atsiskaito už atitinkamų programų bei operacijų kokybę bei savalaikiškumą, už naudojamų išteklių kainos kontroliavimą ir už operacijų bei programų valdymo integralumą ir atitikimą visiems joms keliamiems reikalavimams.

Apie tai kalbama ir INTOSAI "Direktyvų" I skyriuje (I, p. 1): "Vidinė kontrolė yra valdymo įrankis, naudojamas norint užtikrinti vadovybės tikslų įvykdymą. Todėl atsakomybė už vidaus kontrolės struktūros tinkamumą ir veiksmingumą tenka vadovybei. Kiekvienos vyriausybės institucijos vadovas turi užtikrinti, kad būtų sukurta, tikrinama ir reikiamai atnaujinama tinkama vidaus kontrolės struktūra."

Svarbią tokios sistemos dalį turi sudaryti "ankstyvo įspėjimo" sistema, užtikrinanti, kad visi vadovai, tiek aukščiausieji, tiek tarpiniai, būtų laiku ir tiksliai informuojami apie nesėkmes ir kad būtų įtvirtintas jų atsiskaitomumas - tiek tinkamos kontrolės būdu, tiek taikant sankcijas ir nuobaudas. Tokios saugos procedūros svarbios tiek valstybinėms, tiek privačioms įstaigoms.

Kitas svarbus gerai sutvarkytos VKS reikalavimas yra tas, kad tokios kontrolės būdu vyriausieji vadovai gautų patikimą ir savalaikę informaciją, įskaitant finansinius duomenis, apie veiklos rezultatus. Kirby pabrėžia, kad VKS turi būti diegiamos pasikartojimo principu, pradedant nuo organizacijos viršaus: "Reikia nustatyti esamus ir būsimus vyresniųjų vykdomųjų darbuotojų

poreikius, išvystyti supratimą apie reikiamos informacijos rinkimo priemones. Turi būti nustatyta vyresniųjų vadovų sprendimų pavertimo veiksmais procedūra.”

### 3. Praktiniai valdymo kontrolės sistemų apribojimai

Vyriausybėms organizacijoms labai svarbu turėti efektyvias valdymo kontrolės sistemas - apsisaugant nuo švaistymo, piktnaudžiavimo bei sukčiavimo ir užtikrinant, kad organizacija tinkamai įgyvendins vadovybės nustatytą politiką. Kaip nurodo Havens, reikalingas nuolatinis budrumas, kadangi besikeičiančios aplinkybės ir eksploatacinės procedūros netgi rūpestingiausiai suplanuotą kontrolės sistemą gali padaryti neefektyvia.

Yra ir kiti VKS efektyvumo apribojimai. Havens pateikia JAV MEDICARE programos pavyzdį. Dėl jos masto ir sudėtingumo kasmet atliekama dešimtys milijonų operacijų - pasirodė neįmanoma išvystyti efektyvios valdymo kontrolės bei audito procedūrų, patikimai užkertančių kelią piktnaudžiavimui ar padedančių nustatyti jo atvejus. Taip pat sunku kontroliuoti ir aprūpinimo bei rangos sistemas karinėje/gynybos sferoje. Be to, Havens nurodo, kad netgi geriausiai organizuotos valdymo kontrolės sistemos tarnauja tikslui tik tada, jei darbuotojai laikosi kontrolės sistemos reikalavimų, o vadovybė reaguoja į pranešimus apie trūkumus. Nesunkiai gali atsirasti apgaulingas saugumo jausmas. Tai galima pasakyti ir apie valstybinį, ir apie privatų sektorius. Pvz., plačiai pagarsėjusiu Barings banko Singapūro filialo atveju, prižiūrintieji darbuotojai nesiėmė jokių veiksmų gaudami pranešimus, kad vienas iš banko darbuotojų veikia už banko nustatytų ribų. Per palyginti trumpą laiką šio darbuotojo sukelti nuostoliai - keli šimtai milijonų svarų sterlingų - atvedė banką į bankrotą.

Toliau Havens nurodo kitus potencialiai silpnas valdymo kontrolės sistemų vietas. Šios sistemos turėtų padėti užtikrinti, kad visuose organizacijos lygiuose yra laikomasi vadovybės politikos ir nepažeidžiami finansiniai organizacijos interesai. Tačiau šios sistemos, leisdamos vadovybei kontroliuoti organizaciją, nekontroliuoja jos pačios. Valdymo kontrolę gali palyginti lengvai apeiti ar "įveikti" tie vyriausieji vadovai, kurie linkę tai daryti. Privačiame sektoriuje buvo nemažai atvejų, kai tokie žmonės neteisėtai pasisavindavo dideles firmas priklausančias sumas. Kartais tai paaiškėdavo tik firmą paskelbus nemokia. Panašių atvejų yra buvę ir valstybiniame sektoriuje. Havens aprašo "HUD skandalą" JAV, kilusį 9 deš. pabaigoje, kai korupcija Gyvenamųjų namų statybos ir urbanistikos departamente (angl. HUD) pasiekė aukščiausius vadovybės lygius: "Tam tikruose sluoksniuose tapo žinoma, kad /HUD/ sekretorius, dirbdamas kartu su savo vykdomuoju padėjėju ar jo įtakoje, buvo linkęs skirstyti programos lėšas kaip politinio palankumo ženklą. Investitoriai, siekiantys projekto patvirtinimo HUD, patirdavo, kad tam reikia pasamdyti "konsultantų" asmenį, kurio politiniai ryšiai užtikrintų priėjimą prie sekretoriaus ar jo vykdomojo padėjėjo. Konsultanto prašymu pastarieji arba patvirtindavo projektą, arba nurodydavo tai padaryti kitiems HUD pareigūnams."

Trys šiame leidinyje aprašyti atvejai iš Danijos, Olandijos ir Vokietijos praktikos (atitinkamai iš žemės ūkio, socialinio gerbūvio ir kelių statybos sričių) yra valdymo kontrolės sistemų pažeidžiamumo pavyzdžiai, panašūs į aukščiau pateiktąjį. Pvz. Vokietijos atvejo tyrime Sparberg parodo, kokią reikšmę turi stiprios valdymo kontrolės išvystymas sprendžiant įvairias problemas kelių statybos srityje, kur pasirodė esą sunku įdiegti efektyvią kontrolę:

- kainų nustatymas, kur vyriausybės paskelbto konkurso dalyviai susitaria tarpusavyje, kas pateiks pasiūlymą už mažiausią kainą ir kokiomis (aukštesnėmis) kainomis pasiūlymus pateiks kiti;
- konkursinių procedūrų trūkumai, kai, pvz. dalyviai gali bandyti pakeisti savo pasiūlymą sau naudingesne linkme laikotarpiu tarp pasiūlymų pateikimo termino pasibaigimo ir konkurso nugalėtojo paskelbimo;

- suokalbis, kai atsakingas pareigūnas, dirbantis konkurso laimėtoją skelbiančiame skyriuje ar įstaigoje, ir konkurso dalyvis slapta susitaria dėl pranašumo suteikimo tam dalyviui skiriant laimėtoją.

Panašiai ir Lashmar Jungtinės Karalystės apžvalgoje pateikiami keli neseni pavyzdžiai iš sričių, kuriose valdymo kontrolės sistemos pasirodė esą neadekvačios ir todėl valstybės biudžetas patyrė didelius nuostolius. Tai ir Gynybos ministerijos darbo programa, pirkimą užsienyje reguliuojanti muitinių ir importo kontrolė, Sveikatos ministerijos mokamos išmokos nutraukus darbo sutartį. Kirby pateikia du Kanados federalinių įstaigų pavyzdžius: Kanados tarptautinio vystymo agentūra ir Nacionalinė kapitalo komisija, kur naujai paskirta vadovybė naujų valdymo kontrolės sistemų diegimo būdu turėjo spręsti rimtas sukčiavimo ir neefektyvumo problemas.

#### 4. INTOSAI principai ir standartai

INTOSAI "Direktyvose" (I, 4 ir 18-62 p.) nustatyti 4 bendrieji ir 6 specialieji standartai - kaip rekomenduojamas pagrindas šalims, kuriančioms ir vystančioms savo valdymo kontrolės programas.

Bendrieji standartai:

- **Valdymo kontrolės struktūros turi pagrįstai užtikrinti bendrųjų tikslų pasiekimą.**  
/„Pagrįstas užtikrinimas“ reiškia, kad valdymo kontrolės kaštai neturi viršyti gautos naudos./
- **Vadovai ir darbuotojai visada turi laikytis pozityvios ir remiančios pozicijos valdymo kontrolės atžvilgiu.**  
/Tuo norima pabrėžti, kad vadovybės pasiryžimas „duoti toną“ iš viršaus yra lemiamas dalykas siekiant šio tikslo./
- **Kiekvienai ministerijos/departamento/įstaigos veiklos rūšiai turi būti nustatyti konkretūs kontrolės tikslai, kurie turi būti tinkami, visapusiški, pagrįsti ir integruoti į bendruosius organizacijos tikslus.**  
/Rengiant konkrečius kontrolės tikslus INTOSAI rekomenduoja organizacijoms sugrupuoti savo veiklą į „reguliariai besikartojančios“ veiklos grupes, o tada suskirstyti į tokias kategorijas, kaip valdymo veikla, programų vykdymas (arba eksploatacinė veikla), finansinė veikla (sąmatos, pinigų srautai, turtas ir prievolės, kita finansinė informacija) ir administracinė veikla (pagalbinės funkcijos, tokios kaip bibliotekos paslaugos, korespondencijos apdorojimas, spausdinimas, tiekimas./
- **Vadovai turi nuolat kontroliuoti operacijas ir nedelsdami reaguoti į visus nustatytus veiklos nereguliarumo, neekonomiškumo, neefektyvumo atvejus.**  
/Į tokią kontrolę įeina audito iškeltų klausimų bei pateiktų rekomendacijų nagrinėjimas./

Specialieji standartai:

- Valdymo kontrolės struktūra ir visos operacijos bei svarbūs renginiai turi būti aiškiai dokumentuoti, o dokumentacija turi būti prieinama patikrinimui.
- Operacijos ir svarbūs renginiai turi būti nedelsiant registruojami ir reikiamai klasifikuojami.
- Operacijos ir renginiai turi būti vykdomi tik įgaliotų asmenų, veikiančių savo kompetencijos ribose.
- Pagrindinės pareigos ir atsakomybė sankcionuojant, apdorojant, registruojant ir tikrinant operacijas turi būti paskirstyta tarp atskirų asmenų.
- Reikalinga kompetentinga priežiūra užtikrinant valdymo kontrolės tikslų pasiekimą.
- Priėjimas prie išteklių ir dokumentų turi apsiriboti įgaliotais asmenimis, kurie atsiskaitytų už jų saugojimą ar naudojimąsi jais. Siekiant atskaitomybės reikia nuolat sutikrinti faktinius išteklių kiekius su nurodytaisiais dokumentuose; tikrinimo dažnumą apsprendžia turto pažeidžiamumo laipsnis.

“Direktyvose” (I, 5-6 p.) nurodoma, kad šie standartai turi būti: “... taikomi visiems organizaciniams vyriausybės padaliniams. Jie gali būti laikomi minimaliais priimtinais standartais, kurių organizacijos turi laikytis steigdamos vidaus kontrolę ir kuriuos auditoriai turi priimti kaip vidaus kontrolės struktūros vertinimo kriterijus. Pateiktieji standartai - tai ne naujos idėjos. Daugelis jų jau yra vyriausybės veiklos dalis. Tačiau jų, kaip pagrindo, pateikimas gali būti naujas.”

Nuo 1992 m. INTOSAI Vidaus kontrolės komisijai pirmininkauja Vengrijos aukščiausioji audito institucija, pakeitusi JAV Vyriausiąją kontrolės valdybą. Komisija toliau vysto idėjas, išdėstytas “Direktyvose”. Buvo parengta pasaulinė valdymo kontrolės sistemų bibliografija. INTOSAI Kongrese (1995 m. rugsėjo mėn., Kairas) suderinti tolimesni Komisijos darbo planai, tarp kurių numatytas ir detalių kontrolės standartų įdiegimo nurodymų parengimas per sekančius 3 metus.

## 5. INTOSAI standartų taikymas Europos Sąjungoje

1993 m. rugsėjo mėn. Europos Sąjungos šalių aukščiausiosios audito institucijos išleido nurodymų rinkinį, skirtą naudoti atliekant veiklos Europoje auditą. Šie nurodymai yra šiek tiek siauresnio pobūdžio, nei INTOSAI “Direktyvos”, ir turi daugiau eksploatacinę paskirtį. Juose vidaus arba valdymo kontrolė apibrėžiama kaip visos organizacijos naudojamos priemonės, procedūros, metodai ir sistemos siekiant užtikrinti visų nustatytų reikalavimų (išorinių ir vidinių) laikymąsi, ekonomišką ir efektyvią veiklą tinkamai panaudojant išteklius bei finansinės ir valdymo informacijos patikimumą.

Šiuose nurodymuose dėmesys sutelkiamas į bendrosios Europos Sąjungos žemės ūkio politikos vykdymą, nes žemės ūkis - tai sritis, kurioje dėl kontrolės stokos iškilo daug aštrių problemų ir pasitaikė stambaus sukčiavimo atvejų; pastaruosius tyrė Europos auditorių teismas. Prie nurodymų yra priedas, kuriame pateikti sukčiavimo atvejų audito standartai. Svarbu sukurti efektyvų valdymo kontrolės tinklą, skirtą Europos Sąjungos programų pagrindu vykdomoms operacijoms kontroliuoti, ir tokia kontrolė turi būti taikoma tiek Bendrijos, tiek nacionaliniu mastu. Bet praktikoje, kaip rodo Elm-Larsen pateikta Danijos atvejo studija, tai pasiekti nelengva.



## 6. Valdymo kontrolės ir “naujojo valstybės valdymo” santykis

Valstybinio sektoriaus reformose, dažnai vadinamose “naujuoju valstybės valdymu”, labiau pabrėžiama veiklos rezultatų (ekonomijos, našumo ir efektyvumo), o ne nustatytų taisyklių ir procesų laikymosi svarba. Pabrėžiama:

- vadovybės dėmesio centro pasikeitimas: nuo darbo jėgos, kapitalo ir kt. (“išteklių”) naudojimo bei kontrolės - prie organizacijos rezultatų identifikavimo ir įvertinimo;
- silpninant kontrolę, vadovams turi būti suteikta daugiau atsakomybės už sprendimų dėl jų vadovaujamų programų bei tvarkomų išteklių priėmimą;
- kompensuojant tokią didesnę laisvę, atskaitomybė stiprinama tokių mechanizmų, kaip sutarčių sudarymas ir ataskaitų pateikimas, dėka.

Šioje pozicijoje matome du elementus. Pirmiausia, yra tam tikras “susitarimas” tarp nustatytų taisyklių laikymosi ir priemonių gerinti organizacijos veiklos rezultatus. Pvz., tvirtinimo procedūrų, nustatytų valstybiniam kapitalo investicijų projektams, paprastinimas gali didinti klaidų darymo riziką, tačiau, kita vertus, turėtų sumažinti išlaidas. Rizikos valdymas - tai tam tikrų valdymo procedūrų išvystymas, nepašalinantis pačios rizikos. Antra, vidaus kontrolės mechanizmai ir išoriniai priežiūros ar audito organai turėtų daugiau siekti nukreipti atitinkamas organizacijas, o ne “barti” jas.

Pagrindinis dalykas čia yra tas, kad nepriklausomai nuo to, ar valdymo sistemos yra centralizuotos, ar decentralizuotos, svarbiausia yra valdymo kontrolės efektyvumas. Organizacijoms decentralizuojant savo valdymo struktūras kontrolės sistemas reikia adaptuoti. Įvykdžius decentralizaciją, naujus įgaliojimus gavusių vadovų pareiga bus prisiimti atsakomybę už kontrolės sistemų padarymą efektyviomis. “Direktyvų” žangoje sakoma, kad: “...susidomėjimas /valdymo/ kontrole išaugo valstybės valdymui tapus sudėtingesniu. Šis sudėtingumas neleidžia vadovams tikrinti kiekvieno tarnautojo užduočių teisingumo. Daugelis vyriausybių ieško būdų teikti ekonomiškesnes, našesnes ir efektyvesnes paslaugas bei kontroliuoti trūkumus bei skolas. Tai dažnai pareikalauja reorganizuoti senas struktūras, peržiūrėti senas procedūras, suteikti vadovams daugiau laisvės, plačiau diegti automatines technologijas. Tokioje aplinkoje efektyvi /valdymo/ kontrolės struktūra gali užtikrinti, kad vadovybės tikslai bus pasiekti.”

## 7. Valdymo kontrolės sistemų audito, kontroliavimo ir vertinimo būdai

Šalyse naudojami VKS audito bei jų efektyvumo kontroliavimo/vertinimo principai ir metodai labai skiriasi. Kai kuriose šalyse įstatyminiai reikalavimai yra smulkūs ir turi privalomąjį pobūdį. Pvz. JAV vyriausybinių įstaigų vadovai privalo pateikti metines ataskaitas ir organizacijos VKS įvertinimą. Kitose šalyse vyrauja ne tokia formali, mažiau taisyklėmis grindžiama tvarka. Kai kur sistemos yra labai decentralizuotos; vyriausybinių organizacijų vadovams duota nemaža laisvė kurti savas VKS, tačiau išorinis audito organas (ar organai) ir/ar parlamentas turi didelius tikrinimo įgaliojimus.

Negalime rekomenduoti jokio “standartizuoto” VKS audito metodų kompleksu, nes metodai įvairiose šalyse yra skirtingi. Į dauguma VKS įeina:

- priešauditinė kontrolė, kai, pvz., operacijoms turi duoti leidimą ne tik atitinkamas prižiūrėtojas ar vadovas, bet jos turi būti vizuojamos dar vieno aukštesniojo vadovo;
- viena laikė audito kontrolė, kai, pvz., pagal tam tikrą grafiką tikrinamos sąmatos ar paslaugų teikimas;
- poauditinė kontrolė, kai stebimi ir vertinami veiksmų komplekso, išlaidų ar politikos rezultatai ir efektyvumas.

Taip pat svarbu atskirti vidinį auditą ir išorinį auditą, nors dažnai šis skirtumas dėl aukščiau nurodytų priežasčių nėra ryškus (pvz. Vokietijoje), dalinai todėl, kad nėra nustatyto vieningo tarptautinio "vidinio audito" apibrėžimo. Daugelyje šalių ministerijos ar vyriausybės įstaigos VKS sistemų patikimumas yra lemiamas veiksnys sprendžiant, kokį audito metodą pasirinkti išorinis auditorius. Jei vyriausybė organizacija gali pademonstruoti, kad joje efektyviai funkcionuoja vidaus auditas ir griežta VKS, išorinis auditorius pagrindu gali pasirinkti VKS; tokiu atveju platus ir išsamus išorinis auditas tampa nereikalingas.

Vertindamas organizacijos valdymo kontrolės efektyvumą, išorinis auditorius paprastai taiko keletą patikrinimų. Žemiau jie yra apibūdinti Lashmar; į juos įeina šie veiksmai:

- pagrindiniai organizacijos duomenys; geografinė padėtis; operacinių sistemų ir kompiuterizuotų funkcijų tipai; išorinė aplinka (kaip, pvz., įstatyminė ir reglamentuojančioji bazė); organizavimas ir valdymas; personalo klausimai ir t.t.;
- išteklių finansinės kontrolės įvertinimas; operacijų apdorojimas; rezultatai; kompiuterių apsauga, įsk. sistemų atnaujinimą; elektroninės duomenų apdorojimo procedūros ir t.t.;
- organizacijos apskaitos sistemų aprašymas, ypač apskaitos dokumentų adekvatumo klausimas ir sistemų auditas;
- nustatymas, ar egzistuoja reikiama atskirų apskaitos sričių kontrolė: pvz., sąskaitų ir mokėjimų atitikimas; reikiamas operacijų vizavimas; reikiamas čekių ir pagrindžiamųjų dokumentų tikrinimas; banko sąskaitų atitikimas;
- reikšmingų kontrolės trūkumų nustatymas, pvz., kai neegzistuoja kurios nors apskaitos srities kontrolė;
- sprendimas, kaip atitinkamoje organizacijoje bus taisomi trūkumai.

Stebėdamos ir vertindamos valdymo kontrolės efektyvumą, tiek pačios organizacijos (tame tarpe ir vidinio audito funkcija), tiek išoriniai auditoriai naudojami įvairiais informacijos šaltiniais. Tai:

- vadovų žinios, sukauptos kasdieniniame darbe su programomis ir ištekliais;
- vadovų atliekami vidaus tikrinimai;
- finansinių sistemų tikrinimai, rengiami ministerijos, išorinio auditoriaus ar kitos institucijos;
- programų vertinimai;
- ataskaitos parlamentui ar kongresui;
- SAI ataskaitos, tame tarpe auditai, tikrinimai, apžvalgos, tyrimai ir kt.;
- ministerijos ar įstaigos parengti planai - kai kuriose šalyse jie panašūs į verslo ar kompanijos planus, rengiamus daugelio komercinių firmų.

Būtų idealu, jei kontrolė būtų integruota į organizacijos valdymo struktūrą ir į organizacijos vykdomų programų planavimą bei įgyvendinimą. Hagvall tyrime aprašomos Švedijos vyriausybės organizacijos, kuriose valdymo kontrolę tradiciškai vykdė atskiri specialūs organai ir ji turėjo priešauditinį pobūdį. Tačiau dabar, vysktant decentralizacijos procesui, kontrolė yra integruota į pačią organizaciją.

## 8. Įvairių šalių praktikos ir patirties palyginimas

Pateiktų tekstų autoriai buvo paprašyti apibūdinti jų šalių VKS remiantis šiais 6 klausimais:

- Kokios organizacijos vyriausybės viduje ar už jos ribų yra atsakingos už VKS standartų vystymą ir platinimą?
- Ar šie standartai yra nustatyti įstatymais, ar yra apibrėžiami administraciškai? Kaip jie vystomi? Kiek laisvės suteikiama vyriausybinių organizacijų vadovams pritaikant šiuos standartus savo organizacijos valdymo poreikiams?
- Kokie yra SAI ir kitų centrinių įstaigų vaidmenys (ypač finansų ministerijos) vystant valdymo kontrolės standartus, stebint jų laikymąsi ir skatinant dalinimąsi patirtimi?
- Kokiu mastu šalys įdiegė bendruosius ir specialiuosius standartus, rekomenduotus "Direktyvose"?
- Kaip stebimas ir vertinamas VKS rezultatyvumas? Koks vidaus ir išorinio audito vaidmuo šiame procese? Koks VKS efektyvumas ir kaštų rezultatyvumas?
- Kas daroma, kad būtų užtikrinta, jog vadovai ir darbuotojai turėtų išteklius, kvalifikaciją ir mokymo programas, reikalingus VKS efektyvumui užtikrinti?

Visos šiame leidinyje apžvelgtos šalys iš esmės laikosi "Direktyvose" pateiktų valdymo kontrolės principų ir standartų. Tačiau aišku ir tai, kad praktiniai būdai, kuriais šalys vysto ir naudoja savo kontrolės sistemas, yra labai įvairūs. Tai dalinai atspindi konstitucinius skirtumus (pvz. ar šalyje yra parlamentinė sistema, kaip Europos šalyse, ar įgaliojimų pasidalijimu grindžiama sistema, kaip JAV), dalinai politinių, įstatyminių bei kultūrinių įtakų ir valstybinės tarnybos valdymo struktūrų įvairovę. Kai kurie pagrindiniai skirtumai apibūdinti žemiau.

### *Kanada*

Kanadoje vyriausybėje formali atsakomybė už valdymo kontrolę tenka Iždo tarybai, kuri vadovauja bei konsultuoja ministerijas ir įstaigas apskaitos ir finansų valdymo klausimais. Tačiau pastaraisiais metais Iždo taryba teikia ministerijoms daugiau laisvės finansų valdymo srityje, atsižvelgdama į galimą riziką. Ji siekia didinti ministerijų ir įstaigų atsiskaitomumą mainais už didesnę decentralizaciją - aukščiau minėto "naujojo valstybės valdymo" vystymą. Šis pasikeitimas sąlygojo tai, kad dabar labiau vystoma ne bendra nauja kontrolės bazė, o atskiros verslo planavimo, paslaugų kokybės ir atsiskaitomumo sistemos.

Atsakomybė už valdymo kontrolės rezultatyvumo stebėjimą ir vertinimą tenka atitinkamai ministerijai ar įstaigai. Kiekviena ministerija turi savo vidaus audito ir vertinimo grupę, kuri atsiskaito organizacijos vadovui arba audito komisijai. Vyriausiojo kontrolieriaus tarnyba taip pat turi žymią įtaką: ji parlamento vardu vertina valdymo kontrolės adekvatumą ir pateikia ataskaitą

apie trūkumus bei darbo gerinimo galimybes. Tokios ataskaitos skelbiamos viešai, kelia nemažą parlamento (ypač Valstybės biudžeto komisijos) susidomėjimą ir gali paskatinti ministerijas šalinti trūkumus ir/ar Iždo tarybą gerinti savo valdymo kontrolės bazę.

### *Danija*

Danijos sistema yra labai decentralizuota. Finansų ministerija išleidžia apskaitos procedūrų ir valdymo kontrolės taisykles bei nurodymus ministerijoms ir įstaigoms; tuomet šios privalo parengti savo detalias sistemas. Finansų ministerijos padalinys teikia apskaitos paslaugas valstybiniam sektoriui. Ministerijų ir įstaigų parengtos VKS gali būti viešai tikrinamos. Nėra centralizuotos ministerijų VKS efektyvumo stebėjimo sistemos - tai paprastai atliekama naudojant atitinkamas ministerijos/įstaigos vidaus audito procedūras; taip pat nėra ir bendros sistemos, skirtos skleisti informaciją apie "geriausią patirtį". Tačiau Vyriausiojo kontrolieriaus tarnyba gali pranešti parlamentinei Valstybės biudžeto komisijai apie visus VKS trūkumus, nustatytus reguliariai atliekamų ministerijų/įstaigų finansinių auditų metu.

### *Vokietija*

Vokietijos valdymo kontrolės sistema labai išsiskiria iš kitų šiame leidinyje aptartų šalių tarpo. Vyriausybė nėra nustatiusi bendros VKS vystymo ir platinimo tvarkos. Kiekvienas vyriausybės sektorius ir kiekviena vyriausybė organizacija atsako už savo vidaus kontrolės procedūrų parengimą. Atsižvelgiant į hierarchinę Vokietijos valstybės valdymo struktūrą atsakomybė už sprendimų priėmimą yra paskirstyta tarp įvairių administracinių lygių. Aukštesniojo lygio vadovai paprastai turi teisę nurodyti žemesniojo lygio vadovams įdiegti tam tikras VKS ir prižiūrėti jų taikymą. Tokia tvarka suteikia vyriausybinėms organizacijoms pakankamą laisvę kurti VKS, atitinkančias jų poreikius.

Federaliniai audito rūmai (Bundesrechnungshof) vaidina svarbų vaidmenį užtikrinant, kad vyriausybės organizacijos parengtų efektyvias VKS. Reguliariai atliekamų vyriausybinių organizacijų auditų metu radę valdymo kontrolės trūkumų, jie gali rekomenduoti keisti tvarką. Nors jie neturi teisinių įgaliojimų priversti vykdyti šias rekomendacijas, kraštutiniais atvejais šie Rūmai gali pranešti parlamentui apie savo tikrinimų rezultatus. Be to, jie naudojami savo įtaka užtikrinant, kad visose taisyklėse ir nuostatuose, susijusiuose su vyriausybinių organizacijų veikla, būtų valdymo kontrolę reglamentuojančios sąlygos. Tai įmanoma, nes vokiškojoje sistemoje, prieš priimanč administracinius nuostatus, liečiančius "Federalinio biudžeto kodekso" (turinčius įtakos valstybės išlaidoms) įgyvendinimą, turi būti tariamasi su Federaliniais audito rūmais. Vykdydami reguliarius auditus, jie tikrina, ar yra griežtai laikomasi šių valdymo kontrolę reglamentuojančių nuostatų.

### *Niderlandai*

Aukščiausias valdymo kontrole užsiimantis organas Olandijos vyriausybėje yra parlamentas - taip nustatyta "Biudžeto ir apskaitos įstatyme". Parlamentas taip pat leidžia dokumentus, susijusius su valdymo kontrole. Pagal minėtą įstatymą Finansų ministerija atsako už plačių finansinės apskaitos ir valdymo kontrolės standartų nustatymą. Tačiau ministerijos turi parengti detalias procedūras; aukščiausiasis valstybės tarnautojas (generalinis sekretorius) atsiskaito už ministerijos sistemų kokybę ir efektyvumą. Kiekvienoje ministerijoje, be to, yra audito komisija,

atsakinga už organizacijos finansinį valdymą, valdymo kontrolę ir departamentinį auditą. Po to, kai 9 deš. viduryje buvo nustatyti dideli VKS trūkumai, buvo pradėta vykdyti valstybės biudžeto tvarkymo reformų programa. Jos dėka žymiai pagerėjo valdymo kontrolė, departamentinio audito procedūros, finansinės informacijos cirkuliacija vyriausybės viduje ir tarp vyriausybės bei parlamento.

Nyderlandų audito rūmai (Algemene Rekenkamer) formaliai neturi jokio vaidmens valdymo kontrolės standartų vystyme ar platinime. Tačiau Rūmai yra netiesiogiai susiję su VKS, nes jų atliekami auditai remiasi šiomis sistemomis. Audito rūmai savo vaidmenį traktuoja plačiai: gerinti vyriausybės funkcijų našumą ir efektyvumą, o ne vien tikrinti valstybės pajamas ir išlaidas siaurąja prasme. Todėl Rūmų atliekami finansiniai auditai pastaraisiais metais pradėjo apimti ir administracines sistemas bei finansinį valdymą. Šių Rūmų auditai praktikoje daugiausia remiasi ministerijų vidaus audito tarnybų turima informacija.

### *Švedija*

Vertinant OECD standartais, Švedijoje egzistuoja labai decentralizuota šalies valdymo sistema. Ministerijose dirba mažiau nei 1 proc. valstybės tarnautojų; 99 proc. dirba įstaigose, kurios turi didelę autonomiją ministerijų atžvilgiu.

Vyriausybė leidžia įstatymais paremtus nuostatus, kuriais turi vadovautis valdymo kontrolė. Tačiau bendra atsakomybė už įstaigų finansinį valdymą ir auditą tenka Švedijos nacionalinei audito valdybai, kurios vaidmuo yra didesnis, negu daugelyje kitų šalių. Svarbi šios tarnybos darbo finansinio valdymo srityje dalis yra specialių detalių valdymo kontrolės standartų parengimas kiekvienai įstaigai. Pačios įstaigos turi parengti kontrolės procedūras, būtinas užtikrinti šių reikalavimų įvykdymą. Kiekvienos įstaigos vadovas atsako už savo įstaigos VKS stebėjimą ir jų efektyvumo vertinimą; Nacionalinė audito valdyba nuolat atlieka VKS auditus. Radus trūkumus arba iškilus svarbiems principiniams ar praktiniams klausimams Nacionalinė audito valdyba gali informuoti vyriausybę. Be to, parlamentas dažnai prašo informacijos apie jos atliekamus auditus.

### *Jungtinė Karalystė*

Pagrindiniai šios šalies organai, užsiimantys VKS, yra Išdas, Nacionalinė audito valdyba ir Valstybės biudžeto komisija. Išdas yra vyriausybės padalinys, nustatantis, kaip turi būti kontroliuojamos valstybės išlaidos kaip visuma; Audito tarnyba atsako už išorinį valstybės išlaidų auditą; Biudžeto komisija parlamento vardu prižiūri, kad valstybės išlaidos būtų tinkamai kontroliuojamos.

Pagrindinė Išdo naudojama VKS platinimo priemonė yra vadovas, pavadintas "Valstybinė apskaita". Šiame leidinyje yra nustatyti apskaitos ir VKS principai, kuriais turi būti vadovaujamosi visoje vyriausybės veikloje, o jų įgyvendinimas paliekamas ministerijoms ir įstaigoms. Apibrėžiamas ir apskaitos pareigūno - aukščiausiojo valstybės tarnautojo ministerijoje ar įstaigoje - vaidmuo; jis asmeniškai atsako už savo organizacijos finansus ir ataskaitas, už protingą ir ekonomišką administravimą, už švaistymo ir išlaidumo išvengimą, už efektyvų organizacijos išteklių naudojimą.

Atlikdama reguliarius finansinius auditus, Nacionalinė audito valdyba gali atkreipti dėmesį į ministerijos ar įstaigos VKS trūkumus, jei ji laiko, kad šie trūkumai gali turėti neigiamą įtaką įstaigos biudžetui. Ji taip pat atlieka patikrinimus, kurių tikslas nustatyti, ar funkcionalia

efektyvios VKS, užtikrinančios ekonomiją, našumą ir efektyvumą. Valstybės biudžeto komisija, tikrindama ministerijos apskaitos pareigūno darbą, dažnai naudojasi šios valdybos ataskaitomis, ir skelbia gautus duomenis kartu su rekomendacijomis, kaip reikėtų gerinti darbą.

### *Jungtinės Valstijos*

JAV nėra vieningo požiūrio į valdymo kontrolę. Kai kurios pagrindinės nuostatos (pvz. vyriausybės atsiskaitymas už pajamas ir išlaidas) yra numatytos konstitucijoje. Kiti valdymo kontrolės aspektai reglamentuojami konkrečiuose Kongreso priimamuose įstatymuose, pvz. Vyriausioji kontrolės valdyba yra aukščiausiaji audito institucija; Personalo ir valdymo tarnyba reglamentuoja vyriausybės kadro klausimus. Yra priimti įstatymai, numatantys finansinių auditų vykdymą ir kasmetinius valdymo kontrolės įvertinimus.

Teoriškai centrinės įstaigos Jungtinėse valstijose turėtų vaidinti dar didesnę vaidmenį vystant efektyvią valdymo kontrolę, negu kitose šalyse, nes daugumą aukštesniųjų postų vyriausybines įstaigose užima politiniu būdu paskirti pareigūnai, kurių kadencijos laikotarpis ribotas ir kurie neturi vyriausybinių organizacijų valdymo patirties. Tokiomis sąlygomis dažnai jaučiama centrinių įstaigų vadovavimo kuriant efektyvią valdymo kontrolės sistemą stoka. Kita problema yra ta, kad Kongresas gina savo valdžią eksploatacinėms įstaigoms ir dažnai veikia tokiu būdu, kad izoliuotų jas nuo to, ką Kongresas ir jos pačios laiko centrinių įstaigų kišimusi.

Dar visai neseniai įstaigų valdymo kontrolės auditas buvo jų pačių pareiga, kartais papildant tai Vyriausiosios kontrolės valdybos atliekamais auditais. Tačiau šios procedūros buvo paremtos dviem naujais įstatymais. "Federalinių vadovų finansinės atskaitomybės įstatymas" (1982) reikalauja, kad kiekvienos įstaigos vadovas kasmet atliktų įstaigos VKS įvertinimą, praneštų apie šio įvertinimo rezultatus prezidentui ir Kongresui bei pateiktų rekomendacijas dėl trūkumų šalinimo. "Vyriausiųjų finansinių pareigūnų įstatymas" numato kasmetinį 24 didžiausių įstaigų finansinį auditą, į kurio ataskaitą turi įeiti valdymo kontrolės įvertinimas.

## **9. Išvados**

Šiame leidinyje pateiktuose darbuose yra daug vertingos informacijos apie įvairių šalių valdymo kontrolės procedūras ir apie tai, kaip tikrinamas ir vertinamas šių sistemų efektyvumas. Aišku, kad nėra vieningo modelio, kuris tiktų visais atvejais. Tai tikriausiai taikytina ir CEBC šalims. Nors daugelyje šalių tiesiogiai ar netiesiogiai yra įdiegti pagrindiniai INTOSAI principai ir standartai, jie yra modifikuoti pritaikant prie konkrečios šalies konstitucinių, politinių, teisinių ir kultūrinių sąlygų.

Skirtumai tarp šalių ryškiausi šiose srityse:

- vidinio audito apibrėžimas ir vaidmuo;
- mastas, kuriuo šalys yra decentralizavusios valdymo kontrolę pagal "naujojo valstybės valdymo" principus;
- kontrolės figūravimo pagrindiniuose įstatymuose, įstatymais paremtuose nuostatuose ar administracinėse procedūrose mastas;
- mastas, kuriuo valdymo kontrolė tiesiogiai integruota į vyriausybės išlaidų programas arba yra vystoma savarankiškai;
- SAI konstitucinis statusas ir vaidmuo bei jų nepriklausomybės nuo vyriausybės laipsnis.

Nelengva sukurti efektyvią valdymo kontrolės struktūrą. Kuo sudėtingesnė vyriausybės sistema ir tarpusavio ryšiai su kitomis ūkio dalimis, tuo sudėtingesnė ir platesnė valdymo kontrolė yra reikalinga. Be to, kaip savo studijoje nurodo Havens, gerus ketinimus turėję įstatymai ar administraciniai nuostatai gali turėti iškreiptą poveikį. Pvz., "Vyriausiojo inspektoriaus įstatymu" norėta sustiprinti vidinio audito ir tyrimo funkcijas Jungtinėse Valstijose padarant vyriausiuosius inspektorių atskaitingus prezidentui ir Kongresui. Tačiau tai sąlygojo susiskaldymą ir konfliktus lojalumo požiūriu.

# VALDYMO KONTROLĖ CENTRINĖS VYRIAUSYBĖS VEIKLOJE: ŠVEDIJOS PERSPEKTYVA

Jan Hagvall<sup>2</sup>

## Santrauka

Anksčiau įstaigose valdymo kontrolė dažniausia vyko "prieškontroline pavidalu"; ją vykdė specialūs tai įstaigai nepriklausantys organai (pvz. patikrinimas, kad sąskaita būtų apmokėta, kad tam tikro dydžio subsidijos būtų išmokėtos tam tikriems gavėjams ir t.t.). Dabar kontrolė dažnai yra integruota į organizaciją ir turi platesnius tikslus.

Švedijos nacionalinė audito valdyba yra atsakinga už išorinį auditą centrinės vyriausybės sektoriuje. Kadangi išteklių yra nedideli, auditoriai turi išanalizuoti riziką; nustatyti prioritetines audito sritis; jei reikia, peržiūrėti audito planus; ir kiek galima efektyviau atlikti audito darbą. Be to, kad įstaigos tikrai gautų naudą iš audito, reikėtų sustiprinti profesinį bendradarbiavimą tarp išorinės ir vidinės audito funkcijos. 1995 m. vyriausybės priimti nuostatai reikalauja, kad stambesnėse įstaigose ir jų grupėse būtų vidaus audito funkcija, atitinkanti tam tikrus nustatytus reikalavimus.

Nacionalinės audito valdybos ataskaitos yra adresuotos žemiausiajam lygiui; vyriausybė informuojama tik rimtais atvejais, kai patikrinta įstaiga reaguoja per lėtai arba kai paliečiami principiniai klausimai ir bendri interesai. Šiandien parlamentas dažnai prašo informacijos apie Valdybos atliekamus auditus.

Kai dėl tiekimo (aprūpinimo) veiklos įstaigose, svarbu gerinti planų ir sąmatų, atitinkamų darbuotojų kvalifikacijos, dokumentacijos kontrolę.

Tikrindami įstaigose veikiančią valdymo kontrolę, išoriniai auditoriai padeda vadovams kontroliuoti tiekimo darbą ir geriau suprasti čia vykstančius procesus.

---

<sup>2</sup> Būdamas Švedijos nacionalinės audito valdybos audito direktoriumi, autorius atsako už visų vyriausybinių įstaigų, priklausančių Finansų ministerijos sferai, auditą. Vienos iš svarbiausių šios sferos įstaigų yra Nacionalinė skolų tarnyba, Švedijos muitinių valdyba ir Nacionalinė mokesčių valdyba. Autorius yra vykdęs specialias finansų ir administravimo srities užduotis Finansų ministerijos, Sveikatos ir socialinių klausimų ministerijos ir Darbo ministerijos užsakymu. Paskutinė jo rengta ataskaita vyriausybei yra susijusi su jo vadovaujamos komisijos, analizavusios centrinių vyriausybės įstaigų valdymo kontrolės tobulinimo klausimus, darbu 1994 m. Pagrindinis tikslas, kurio siekiama Švedijos sistemoje, yra tas, kad piliečiai pasitikėtų centrinės vyriausybės veikla ir galėtų ją kritiškai analizuoti. Siekiant didesnio įstaigų efektyvumo ir sprendimų priėmimo proceso priartinimo prie paprasto piliečio buvo įvykdyta centrinės vyriausybės veiklos decentralizacija. Pagal įstatymus visos įstaigos tarnauja piliečiams ir jų pageidavimu pateikia visą informaciją apie savo veiklą. Šią teisę turi užtikrinti įstaigose funkcionuojanti valdymo kontrolė.



Jei tiekimas bus decentralizuotas, reikia užtikrinti, kad vadovai suprastų kontrolės principus, įstaigose būtų kompetentingi tiekimo reikalus išmanantys specialistai, būtų taikomi komerciniai ir konkurencijos principai.

## **1. Valdymo kontrolės sistema Švedijoje**

### ***Centrinės vyriausybės veiklos kontrolė***

Viena iš svarbiausių šios veiklos kontrolės prielaidų Švedijoje yra sugebėjimas vykdyti ją atvirai ir suteikiant galimybes patikrinimui. Visiems turi būti suteikta galimybė kritiškai tikrinti vyriausybės veiklą. Vyriausybė dokumentacija yra registruojama, taigi ji turi būti prieinama visuomenei. Slaptumo gali būti laikomasi tik esant aiškiai apibrėžtomis ir įstatymu nustatytoms priežastims. Labai svarbu, kad šie principai nepasikeistų ir Švedijai esant Europos Sąjungoje. Laisvos ir nepriklausomos masinės informacijos priemonės turi turėti teisę kritiškai analizuoti centrinės vyriausybės veiklą. Tai, kad jos nušviečia šią veiklą, padeda užtikrinti įstatymų laikymąsi ir efektyvumą. Savo ruožtu tai reikalauja masinės informacijos priemonių pluralizmo bei jų laisvės išsaugojimo politinės kontrolės atžvilgiu.

Parlamentas politiškai vertina centrinės vyriausybės veiklą per savo nuolatinę konstitucinę komisiją, kuriai padeda iš parlamento narių tarpo išrinkti auditoriai. Parlamentiniams auditoriams talkina nedidelė audito organizacija, apimanti mažiau, nei 50 profesionalių auditorių. Šios organizacijos tikslas yra įgalinti įvairias nuolatinės parlamentinės komisijas efektyviau vertinti centrinės vyriausybės veiklą. Be to, kai kuriais atvejais parlamentinio Ombudsman tarnyba teikia pagalbą piliečiams, siekiantiems apginti savo teises įstaigų atžvilgiu.

Didžioji dalis centrinės vyriausybės profesionalių audito išteklių sutelkta Nacionalinėje audito valdyboje, kuri yra atsakinga už reguliarių išorinių visų centrinės vyriausybės įstaigų biudžeto ir VKS auditą. Teisingumo kancleris yra parlamentinio Ombudsman ekvivalentas vyriausybėje, bet jis turi kai kurias papildomas pareigas, kurių negalima priskirti administracinei kontrolei.

Švedijos vyriausybės organizacija skiriasi nuo kitų šalių. Ministerijos yra labai mažos, ir jose dirba mažiau nei 1 proc. 300.000 centrinės vyriausybės tarnautojų. Įstaigos, veikiančios įvairiose ministerijų kompetencijose esančiose srityse, yra dideliu mastu nepriklausomos nuo ministerijų. Jos gali pačios priimti sprendimus tais atvejais, kurie susiję su įstatymų taikymu ir valstybės valdžios naudojimu. Kiekviena įstaiga, vadovaujama generalinio direktoriaus, atsiskaito vyriausybei, o už einamąjį darbą - atitinkamam ministrui.

### ***Valdymo kontrolės vystymas ir plėtra***

Švedijos vyriausybė platina nuostatus (antrojo lygio įstatyminius aktus), kurie yra svarbūs įstaigų vykdomai valdymo kontrolei ir kuriuose nustatomi pagrindiniai kontrolės tikslai. Vyriausybė yra solidariai atsakinga prieš parlamentą už tai, kad savarankiškose centrinės vyriausybės įstaigose vykdoma kontrolė atitiktų parlamento nutarimus. Centrinės vyriausybės veiklos padalinimas į "pirkėjo funkciją", už kurią solidariai atsako visa vyriausybė, ir savarankiškas "vykdymo įstaigas" reiškė žymią vyriausybės veiklos decentralizaciją. Ši aplinkybė, manoma, padidino kontrolės poreikį Švedijos administracijoje.

### ***Centrinių įstaigų vaidmuo***

Švedijos sistema neįprasta tuo, kad atsakomybė už valstybinio sektoriaus finansinį valdymą ir auditą atsako viena organizacija Nacionalinė audito valdyba. Ji nustato pagrindinius apskaitos standartus visoms įstaigoms. Įstaigos privalo įdiegti šiuos standartus, o Nacionalinė audito valdyba tada atlieka įstaigos finansinį auditą. Kita svarbi Valdybos darbo finansinio valdymo srityje dalis yra VKS standartų parengimas centrinėms vyriausybėms įstaigoms. Standartai skelbiami šioms

įstaigoms leidžiamose direktyvose ir instrukcijose. Valdyba taip pat privalo audito būdu užtikrinti, kad įstaigos savo veikloje laikytųsi patvirtintų standartų. Be to, Valdyba nuolat teikia vyriausybei reikiamą informaciją, kuria ši pasinaudoja priimdama sprendimus dėl ekonominės ir biudžeto politikos. Valdyba padeda įstaigoms savo auditais ir konsultacijomis.

Vyriausybinių įstaigų vadovai turi tam tikrą laisvę pritaikant standartus prie savo valdymo poreikių. Kai kurie specialieji standartai yra privalomi, pvz. specialių finansinių operacijų atveju. Kita vertus, įstaiga pati sprendžia dėl savo darbo jėgos išteklių valdymo standartų remdamasi savo finansinėmis galimybėmis. Svarbiausieji standartai yra šie:

Pirmiausia, minėtieji vyriausybės nuostatai yra tik pati bendriausia bazė vyriausybėms įstaigoms. Tikimasi, jog įstaigos tvarkys savo veiklą taip, kad būtų patenkinti tam tikri vyriausybės nustatyti reikalavimai, atitinkantys šiuose dokumentuose esančius parlamento nutarimus:

- pagrindinių visų įstaigų pareigų ir atsakomybės nustatymas;
- specialios kiekvienos įstaigos pareigų ir atsakomybės instrukcijos; - specialus pranešimas, kasmet siunčiamas kiekvienai įstaigai, kuriame nurodoma skiriamų lėšų suma ir užduotys, kurios kasmet gali kisti;
- įpareigojimas kiekvienai įstaigai pateikti metines ataskaitas ir informaciją apie finansinę veiklą bei jos rezultatus.

Antra, konkretesni ir smulkesni nurodymai duodami dėl sąskaitų rengimo bei pateikimo ir valdymo kontrolės procedūrų, kurias įstaigos turi įdiegti. Šiuos nurodymus paprastai duoda Nacionalinė audito valdyba.

Trečia, iš kiekvienos įstaigos yra tikimasi savų valdymo kontrolės procedūrų parengimo siekiant užtikrinti aukščiau nurodytų reikalavimų įvykdymą. Tokios procedūros - tai, pvz., nurodymai, kaip organizuoti įstaigos darbą, pareigų paskirstymas vadovams, metinių ataskaitų ir veiklos planų parengimas.

### ***Palyginimas su INTOSAI "Direktyvomis"***

Švedijos įstaigų įdiegtieji standartai yra panašūs į "Direktyvų" standartus. Svarbu, kad įstaigos įvykdytų vyriausybės reikalavimus laikydamosis įstatymų ir savo turimų lėšų ribose. Tarp daugelio svarbių VKS aspektų yra ir vyriausybės ketinimų bei įstaigos veiklos tikslų suderinimas, aiškus pareigų pasidalinimas įstaigoje, užduočių vykdymas pasiekiant kuo geresnių rezultatų ir iki minimumo sumažinant klaidų skaičių.

### ***VKS stebėjimas ir vertinimas***

Įstaigos vadovas atsako už valdymo kontrolės stebėjimą ir vertinimą laikantis minėtų standartų, prilyginamų INTOSAI "Direktyvoms" (I, p. 1). Be to, Nacionalinė valdyba, kaip išorinis auditorius, tikrina darbo sistemumą ir efektyvumą. Vidaus audito svarba didėja, jam dabar skiriama daugiau išteklių. Vidaus audito grupės turėtų prisidėti prie kokybės kontrolės, ypač didesnėse įstaigose. Vyriausybė nusprendė, kad nuo 1995 m. didelėse ir svarbiose įstaigose

turės būti vidaus audito funkcija, turinti tam tikras ypatybes (žr. 3 sk. "Vidaus audito stiprinimas").

### ***Ištekliai, kvalifikacija ir mokymas įgyvendinant VKS***

Siekiant sukurti ir naudoti efektyvią VKS, būtina turėti kvalifikuotą personalą, sugebanti taikyti organizacinę teoriją ir vertinti modelius. Nacionalinė valdyba skiria daug dėmesio vadovų ir darbuotojų vystymo programoms. Dirbama individualiai ir grupėmis. Įstaigos bendradarbiauja, siekdamos efektyviai išnaudoti turimus ekspertus. VKS dėmesio centre tebelieka finansiniai reikalai, tačiau padėtis keičiasi ir vis svarbesni tampa pasiekti rezultatai.

Didesnė įstaigų laisvė tvarkant lėšas ir plati decentralizacija kelia joms didelius reikalavimus atsakomybės ir profesinės kvalifikacijos požiūriu. Tuo pat metu tikimasi, kad įstaigos dės didesnes pastangas siekdamos gerų rezultatų. Šios aplinkybės apsprendžia tai, kad artimiausioje ateityje įstaigų rezultatai užims svarbiausią vietą Nacionalinės valdybos audituose.

## **2. Išorinė kontrolė - per savarankišką profesionalų auditą**

### ***Nacionalinės audito valdybos audito mandatas***

Kolektyviniai vyriausybės sprendimai ir visiškai visuomenės priėjimas prie įstaigų veiklą atspindinčios dokumentacijos, mažina riziką, susijusią su sprendimų priėmimu šiame lygyje. Atsižvelgiant į tai ir plačiai vykstančią centrinės vyriausybės decentralizaciją, galima pasakyti, jog didžiausia rizika yra centrinės vyriausybės įstaigų veikloje. Nacionalinės valdybos mandatas apima vyriausybės įstaigas ir vis didėjančią centrinės vyriausybės kompanijų bei fondų skaičių. 1994 m. Valdyboje dirbo 260 auditorių, t.y. mažiau nei vienas auditorius 1000-čiui centrinės vyriausybės tarnautojų.

Nacionalinė valdyba yra iš esmės nepriklausoma nuo įstaigų visais svarbiausiais atžvilgiais, nes jos auditai yra finansuojami vyriausybės. Taigi tarp Nacionalinės valdybos ir tikrinamų įstaigų nėra finansinių ryšių. Šia prasme nacionalinė valdyba skiriasi nuo privačių audito firmų, kurios tokius ryšius turi. Būdama autonomiška įstaiga ir nepriklausomu auditoriumi, Valdyba vykdo auditus nedalyvaujant vyriausybei, remdamasi bendrai priimtais audito standartais ir savo profesiniu kodeksu.

Nacionalinės audito valdybos atliekamų auditų savarankiškumas turi lemiamą reikšmę pasitikėjimui ja, kaip audito organu. Tai taip pat yra svarbi tarptautinės veiklos prielaida, ypač palaikant ryšius su kitomis SAI.

Nacionalinės valdybos auditai apima reguliarių įstaigų metinių ataskaitų tikrinimą. Valdyba taip pat atlieka tyrimus, kurių metu nustatoma, kokios yra efektyvaus išteklių naudojimo valstybiniame sektoriuje kliūtys. Ji teikia parlamentui, vyriausybei ir įstaigoms informaciją, padedančią šioms priimti sprendimus efektyvumui didinti.

Pastaraisiais metais Nacionalinės valdybos atliekamam audito darbui buvo būdinga plati parama vyriausybei ir tikrinamoms įstaigoms, gerokai pranokusi įprastinio konsultavimo ribas. Nacionalinė valdyba vykdo savo pagrindinę užduotį, bet taip pat teikia patarimus tada, kai laiko, kad tai turės poveikį (I, p. 80). Tai kelia didelius reikalavimus auditoriams - tiek jų kvalifikacijos, tiek sąžiningumo požiūriu.

Didžiojoje daugumoje įstaigų dabar įdiegtos tinkamos apskaitos sistemos. Perėjimas prie naujos finansinės ir į rezultatus orientuotos įstaigų kontrolės buvo sklandesnis, nei tikėtasi. Vis dėlto buvo pastebėta, kad žemiau apibūdintose VKS tebėra trūkumų, daugiausia susijusių su finansinės atsakomybės decentralizavimu arba įstaigos uždarymu. Iš kilo problemų, pvz., dėl valstybinio tiekimo, finansinių operacijų, valstybės tarnautojų antracilių pareigų ir pan.

### ***Audito darbas***

Audito prioritetai nustatomi rizikos analizės pagalba. Šis procesas labai svarbus, nes riboti audito išteklių turi būti efektyviai naudojami. Audito apimtis turi būti pakankama ir turi būti taikomi patikimi profesiniai principai. Audito požiūrį veikia tokie faktoriai, kaip svarbiausių operacijų nustatymas, rizikos galimybės, darbe dalyvaujančių auditorių patirtis. Nacionalinė audito valdyba skiria vis daugiau laiko audito požiūrio vertinimo metodams.

Kiekviena audito dalis rūpestingai suplanuojama. Audito plane pažymimos svarbiausios problemos, kurios bus tiriamos, reikiama audito grupės kvalifikacija, reikiamas laikas, audito atlikimo terminas, išlaidos, vidaus atsiskaitymas ir atsiskaitymas tikrinamai įstaigai bei vyriausybei.

Prieš apsilankant įstaigoje auditui gerai pasirošama. Elektroninio duomenų apdorojimo tinklo sistemų dėka Nacionalinė audito valdybai yra užtikrintas įstaigų einamųjų sąskaitų prieinamumas. Pastarosios analizuojamos, keliančios klausimus operacijos pasižymimos. Renkama kita vertinga informacija apie įstaigą. Palyginamos įvairių įstaigos padalinių sąskaitos. Rengiamas klausimų, kurie bus užduoti apsilankymo metu, sąrašas. Ir taip toliau.

Toks sistemingas požiūris iki minimumo sumažina darbo įstaigoje laiką. Apsilankymo laikas išnaudojamas pokalbiams, įvairių dokumentų studijavimui siekiant patikrinti tai, kas buvo rasta turimoje informacijoje. Be to, tiriamos VKS, jų diegimo klausimai.

Galiausiai rengiama ataskaita apie audito rezultatus. Ataskaitų apie rezultatus principas toks, kad ataskaita turi būti adresuota žemiausiajam lygiui, kuriame bus užtikrintas efektyvių veiksmų ėmimasis. Vyriausybė informuojama rimtais atvejais - jei tikrintoji įstaiga reaguoja per lėtai ir jei yra paliesti principiniai dalykai arba bendri interesai. Parlamentas dažnai prašo informacijos apie Nacionalinės audito valdybos atliktus auditus.

## **3. Valdymo kontrolė centrinėse vyriausybės įstaigose**

### ***Decentralizacijos politikos pasekmės***

Šiandien centrinės vyriausybės veikloje galima pastebėti skirtingus laisvės lygius - tiek finansavimo, tiek tikslų atžvilgiu. Detalus išteklių reglamentavimas pasitaiko labai retai. Centrinės vyriausybės įstaigų veiklos tikslai grindžiami parlamento nustatytais politiniais tikslais. Kiekvienos veiklos rūšies rezultatyvumui vertinti yra nustatyti veiklos rezultatyvumo rodikliai. Buvo atlikta vyriausybės veiklos decentralizacija siekiant didesnio įstaigų darbo efektyvumo ir sprendimų priartėjimo prie piliečių.

Įstaigose vykdoma kontrolė anksčiau dažnai buvo vykdoma "prieš-kontrolės", t.y. preliminarinių patikrinimų, atliekamų specialių išorinių kontrolierių, forma. Šiandien kontrolė yra dažniausiai integruota į pačią įstaigą. Atsakomybės už biudžetinių išteklių naudojimą decentralizacija yra susijusi su kontrolės sistemos decentralizacija. Padalinio vadovas mokėjimą

gali aprobuoti tik tada, jei yra patvirtintas kvitas, jei mokėjimas yra susijęs su sritimi, už kurią padalinys atsako ir jei jis neviršija nustatytos ribinės sumos. Tai taikoma tiek preliminariniam, tiek kontroliniam patikrinimui. Kontrolinį patikrinimą dažniausiai atlieką išoriniai auditoriai.

Ilgą laiką pagrindinė valdymo kontrolės ypatybė buvo ta, kad informacija apie įstaigos sąskaitas ir veiklos rezultatus leidžia susidaryti pakankamai teisingą vaizdą, ir kad nustatomos bei šalinamos klaidos ir problemos. Vystantis elektroninio duomenų apdorojimo technologijoms ir teleryšiams kontrolė išsiplėtė. Šiandien valdymo kontrolė apima visą įstaigos veiklą. Dabar vadovybė gali nuolat stebėti ir analizuoti darbą, taisydama pastebėtas klaidas. Kaip pabrėžiama INTOSAI "Direktyvų" įžangoje, decentralizacijos politika, turimų išteklių ribotumas kelia didesnius reikalavimus valdymo kontrolei.

Įstaigos generaliniam direktoriui, kuris atsiskaito atitinkamai ministerijai, tenka didžiausia atsakomybė už tai, kad parlamento ir vyriausybės tikslai būtų vykdomi laikantis įstatymų, kad skirtos lėšos būtų tinkamai panaudotos ir kad būtų sąžiningai atsiskaitoma už darbą. Norint tai pasiekti, į įstaigos organizaciją, sistemas ir darbo procedūras turi būti integruota reikiama kontrolė. Įstaigų vadovai turi suprasti VKS struktūrą ir kontrolei keliamus tikslus (I, p.3).

### ***Trūkumai***

Įstaigų vadovai turi išplėsti valdymo kontrolę taip, kad ji apimtų visą jų atsakomybėje esančią veiklą, kuri tampa vis sudėtingesnė. Nacionalinė audito valdyba, atlikdama savo tyrimus, nuolat teikia konsultacijas šioje srityje.

Žemiau trumpai apžvelgiamos problemos, kurios kelia žymią riziką įstaigų veikloje ir kurios nebuvo tinkamai sprendžiamos valdymo kontrolės būdu. Ši apžvalga parodo pagrindinius kontrolės objektus, daugiausia finansų ir apskaitos srityje. Tokiu būdu, galima susidaryti vaizdą apie esamas centrinės vyriausybės veiklos rizikas. Šių rizikų klausimą iš esmės galima išspręsti plečiant kontrolę sutinkamai su "Direktyvose" pateiktais specialiaisiais standartais (I, p.4). Daugelis įstaigų jau ėmė kovoti su trūkumais tobulindamos valdymo kontrolę.

### ***Subsidijų tvarkymas***

Subsidijų lėšos turi būti panaudojamas pagal tikslą. Pvz. subsidijos regijoninio vystymo projektams, už kuriuos atsako administracinės apygardų valdybos, buvo netinkamai paskirstomos vidaus administracijos išlaidų padengimui, pačių apygardų valdybų veiklos relokacijai ir t.t. Technologijų, regijoninės politikos, naujosios energetinės technologijos srityse valdymo sistemos yra neadekvačios. Jos neužkerta kelio subsidijų paskyrimui nekvalifikuotiems gavėjams ir neužtikrina subsidijų naudojimo pagal paskirtį. Be to, pastebimi kontrolės trūkumai, kai centrinės vyriausybės subsidijų skirstymui buvo panaudotos vyriausybei nepriklausančios organizacijos. Decentralizacija ir/ar įgaliojimų perdavimas apsunkina tinkamos subsidijų tvarkymo kontrolės įdiegimą.

Remdamasi Nacionalinės audito valdybos pastebėjimais, vyriausybė pareikalavo, kad įstaigos gražintų neteisingai išmokėtas subsidijas. Tai buvo padaryta sumažinant metinį finansavimą tokių

įstaigų personalo ir administracijos reikmėms. Nacionalinė valdyba pateikė vyriausybei rekomendacijas, kaip patobulinti subsidijų tvarkymo instrukcijas.

### *Finansinių operacijų tvarkymas*

Decentralizacija dažnai veda į atsakomybės perdavimą, ir įgaliojimai tvarkyti finansines operacijas suteikiami darbuotojams, neturintiems patirties šioje srityje. Atsakomybė už likvidžių aktyvų, kurie siekia milijonus kronų, tvarkymą gali būti perduota iš kelių centrinės administracijos darbuotojų keliskart didesniai žmonių skaičiui, nors pastarieji gali būti nepakankamai kvalifikuoti arba kurių kvalifikacija visiškai skiriasi nuo reikalingos šiame darbe kvalifikacijos. Tai labai padidina riziką, kad mokėjimai gali patekti ne tam gavėjui, būti atlikti ne tuo metu, be patvirtinimo ar būti atlikti ne pagal paskirtį. Tai nereiškia, kad abejojama pačia decentralizacija; veikiau pabrėžiama griežtos valdymo kontrolės svarba.

Nacionalinė audito valdyba atkreipė dėmesį į šią problemą 1993 ir 1994 m. audito ataskaitose; tai ypač aktualu įstaigose, kurių struktūrą galima prilyginti grupei, t.y. motininė organizacija su šimtais regijoninių ir vietinių dukterinių bendrovių. Pažymima, kad kontrolė įstaigose pagerėjo, nors reikalingos ir tolesnės priemonės. Valdyba nuolat skiria dėmesį šiai problemai, tačiau nemano, kad vyriausybė čia turėtų imtis specialių priemonių.

### *Interesų konfliktai ir panašios situacijos*

Įprasta, kad įstaigų tarnautojai turėtų užduotis ar interesus už savo įstaigos ribų. Decentralizacija ir/ar atsakomybės bei įgaliojimų perdavimas kelia didesnę interesų konfliktų ir pan. situacijų riziką. Viena iš tokių situacijų kyla tada, kai valstybės tarnautojus neigiamai veikia jų laisvalaikio užsiėmimai. Tai ypač pasakytina apie universitetų ir technikos institutų darbuotojus, kurie dažnai turi antras pareigas. Pvz., universiteto tarnautojai gali būti firmų, verslo ryšiais susijusių su universitetu, savininkai. Tokios situacijos, kurios jau savaime yra kvestionuotinos, gali reikšti tai, kad tokie darbuotojai gali atitinkamo universiteto padalinio vardu suteikti savo firmoms palankesnes sąlygas konkursuose. Visuomenės pasitikėjimas valstybės tarnautojais tokių problemų išdavoje gali būti pakirstas, jei įstaigos vadovybė nesugeba pritaikyti "Administracinio akto" taisyklių savo vidaus kontrolės sistemoje. Interesų konfliktai ir antraeilės pareigos tebėra rimta problema, ypač universitetuose.

1994 m. audito viename iš šalies universitetų metu Nacionalinė audito valdyba paprašė universitetą atlikti šios problemos tyrimus ir užtikrinti esamų taisyklių laikymąsi. Universitetas skyrė specialų darbuotoją šiai problemai tirti. Be to, universiteto vadovybė parengė naujus nurodymus, kuriuose pabrėžiamas minėtų taisyklių laikymasis. Ministrų Kabineto Sekretariate buvo sukurta speciali šių problemų grupė, kurios tikslas - teikti pasiūlymus vyriausybei dėl griežtesnių taisyklių taikymo švietimo sferai. Pasiūlymai bus grindžiami Valdybos audito rezultatais.

### *Elektroninio duomenų apdorojimo (EDP) sistemos*

Įstaigų veikla yra per daug priklausoma nuo jų duomenų apdorojimo funkcijų. Tai kelia rimtą finansinei apskaitai naudojamų duomenų patikimumo klausimą. Šiandien dažniausiai yra taip, kad įstaigos duomenų apdorojimo pajėgos yra vien tik specialių skyrių prerogatyva. Šiems skyriams keliami reikalavimai (gamybine ir rezultatų prasme) gali turėti poveikį operacijų ir gamybos srautų kontrolei. Tokia situacija gali nesunkiai atsirasti, jei likusioji organizacijos dalis nesugeba reaguoti ir nustatyti, ar duomenų apdorojimo funkcija įvykdė savo pareigas pakankamai

rūpestingai ir kokybiškai. Yra rizika, kad kvalifikacijos stoka likusioje organizacijos dalyje, ypač vadovų tarpe, atves į tokią situaciją, kai minėtai funkcijai bus keliami pernelyg elementarūs reikalavimai. Siekiant stiprinti valdymo kontrolę, vadovybė turėtų užsiimti nuolatiniu sistemų, programų ir bandymo procedūrų tikrinimu, padedant nepriklausomiems duomenų apdorojimo ekspertams.

Spartūs pokyčiai įstatymuose ir taisyklėse, susijusiose su politikos sfera, reikalauja taip pat sparčiai keisti apdorojimo praktiką, duomenų apdorojimo sistemą ir mechaninę sistemos kontrolę. Problemų galima išvengti keičiant apdorojimo praktiką ir atliekant įvairius bandymus iki eksploatacinių procedūrų pradžios. Jei tai nedaroma, gali kilti, pvz. finansinės kontrolės problemos. Kontrolės rezultatai, grindžiami neteisinga ar klaidinga informacija, savo ruožtu gali sąlygoti klaidingus sprendimus. VKS turėtų apimti kontrolę, užtikrinančią tokios informacijos tikslumą.

Centrinė vyriausybė yra investavusi į dideles duomenų apdorojimo sistemas, skirtas, pvz., mokesčių surinkimo ir socialinio draudimo sistemų valdymui, o taip pat privačių ir centrinės administracijos lėšų tvarkymui. Beveik kiekviena įstaiga naudoja duomenų apdorojimą kaip finansinio valdymo, projektų rezultatų kontrolės įrankį ar kitais tikslais. Viena iš dažnai pasitaikančių problemų yra ta, kad per dideliu skaičiumi darbuotojų yra suteikta teisė prieiti prie šių sistemų. Kasdieninis priėjimo kortelių tvarkymas kelia problemą, nes per mažai dėmesio skiriama saugumui. Pvz., kortelės gali būti paliktos terminaluose. Tai padidina riziką, kad duomenų apdorojimo informacija bus netinkamai panaudota, kad ji dings ar bus iškreipta. Daugelyje įstaigų stinga saugumo priemonių, susijusių su duomenų apdorojimo sistemų prieinamumu.

Vienas iš pagrindinių nacionalinės audito valdybos uždavinių yra įstaigų EDP sistemų analizė. Kaip matyti iš to, kas buvo pasakyta, tinkamai kontroliuojama EDP sistema, Valdyba yra nustačiusi daug trūkumų. Valdyba taip pat yra pareikalavusi kruopščiai išbandyti EDP sistemas prieš jas įdiegiant, užtikrinti saugumo priemones ir kt.

EDP sistemų funkcionavimas yra sudėtinga strateginė problema, išskylanti vyriausybei. Pavienės įstaigos negali per trumpą laiką išnagrinėti ir išspręsti šios problemos savo jėgomis. Nacionalinė audito valdyba yra įsteigusi specialią grupę įstaigų EDP sistemų audito sustiprinimui. Remdamasi šia Valdybos veikla, vyriausybė gali imtis veiksmingesnių priemonių šioje srityje.

### *Kontrolė sprendžiant klausimus, veikiančius kelias įstaigas/institucijas*

Kai reikia spręsti klausimus, paliečiančius daugiau nei vieną įstaigą, patenkinamą kontrolę užtikrinti sunku. Dalykas tas, kad sunku nustatyti, kur baigiasi vienos įstaigos atsakomybė ir kur prasideda - kitos. Tokia padėtis gali sąlygoti nepalankias centrinei vyriausybei pasekmes. Pvz., kompanija, permokėjusi PVM, gali susigrąžinti lėšas iš mokesčių įstaigų, nepaisant to, kad turi skolų kitoms centrinės vyriausybės įstaigoms. Esant gerai valdymo kontrolei, nesumokėtų skolų problemas galima žymiai sumažinti netaikant naujų įstatyminių priemonių.

Stipri kontrolė ypač svarbi tada, kai centrinės vyriausybės įstaigos uždaromos ar reorganizuojamos. Kadangi tokia situacija yra ypatinga, egzistuoja rizika, jog gali būti klaidų, pvz., parduodant turtą. Buvo atvejis, kai turto pardavimu rūpinosi įstaigos padalinys, iki tol užsiiminėjęs pirkimu. Pirkėjo virtimas (nepatyrusiu) pardavėju sąlygojo tokią padėtį, kai pardavimo operacijos ėmė kelti įstaigai žymią verslo riziką. Be to, sąskaitų išrašymo trūkumai sąlygojo klaidas gautų pajamų apskaitoje.

Nacionalinės audito valdybos pastabų pagrindu vyriausybė nurodė, kad tais atvejais, kai sueina kompanijų mokėjimo terminai, pvz. importuojamų prekių PVM, Švedijos muitinių valdyba privalo žymiai pagreitinti šių reikalų perdavimą mokesčių įstaigoms. Tik šios įstaigos gali tvarkyti



įvairių mokėjimų tarp vyriausybės įstaigų ir privačių kompanijų klausimus. Vyriausybė daug pasiekė, leidusi mokesčių įstaigoms anksčiau įsijungti į šį procesą ir patenkinti vyriausybinių įstaigų ieškinius prieš patenkinant kompanijų prašymus grąžinti sumokėtas mokesčių sumas.

### *Įsigijimai*

Apsirūpinimo prekėmis ir paslaugomis įstaigose trūkumai yra rimta problema. Tačiau problemų lygis skiriasi. Buvo daug daroma tobulinant procedūras, vis dėlto sunkumai išlieka. 4 skyriuje pateikiama smulki ataskaita apie įsigijimų procesą ir atitinkamų VKS diegimą. Išryškunami pagrindiniai proceso trūkumai. Įvairios šio proceso kontrolės procedūros susiejamos su INTOSAI "Direktyvų" standartais (I, 4 p.).

Švedija dabar įvedė griežtesnes ir visapusiškesnes valstybinio sektoriaus įsigijimų taisykles, atitinkančias Europos Sąjungoje galiojančias taisykles. Griežtesnės sankcijos, be kita ko, reiškia, kad įsigyjančioji įstaiga gali būti įpareigota pradėti procesą iš naujo ar apmokėti nuostolius neteisingai pasirinktam prekių/paslaugų siūlytojui. Naujos sąlygos padidina reikalavimus tiek įstaigų vadovybei, tiek Nacionalinei audito valdybai, susijusius su tiekimo, neatitinkančio galiojančių taisyklių, anulavimu.

### *Vidinio audito stiprinimas*

Apie aukščiau apibūdintas problemas tikrintos įstaigos buvo nuolat informuojamos. Kai kurios jų ėmėsi teisingų veiksmų. Kita vertus, Valdyba jau keletą metų atkreipia dėmesį į šias problemas. Todėl 1994 m. vyriausybė priėmė nutarimą pavesti Valdybai ištirti valdymo kontrolės tobulinimo vyriausybinesse įstaigose poreikį. Aš buvau atsakingas už šį tyrimą, kuris buvo atliekamas 1994 m. gegužės-gruodžio mėn. Tyrimo išdavoje buvo priimta vyriausybės nuostata, reikalaujanti, kad didesnėse įstaigose ir įstaigų grupėse funkcionuotų vidinis auditas, atitinkantis tam tikrus reikalavimus (I, 74,78,84,85 p.):

- vidinis auditas turi analizuoti įstaigos vykdomą savo sistemų, procedūrų ir organizacijos kontrolę, o taip pat tai, kaip vykdomi atskaitomybės įsipareigojimai;
- įstaigų tarybos, tam tikrais atvejais - gen. direktorius, turi tvirtinti metinį audito planą;
- planas turi būti grindžiamas veiklos rūšių, kuriose yra didžiausias klaidų pavojus, analize, atlikta vidinio audito funkcijos;
- planas tvirtinamas tik pasitarus su Nacionaline audito valdyba;
- vidaus auditas turi būti atliekamas laikantis bendrų profesinių standartų;
- vidiniai auditoriai turi pateikti savo pastabas įstaigos tarybai, o jei tokios nėra - gen. direktoriui.

Ši priemonė įpareigos įstaigas stiprinti kontrolę ir saugumą, tačiau ji jokių būdu nepakeičia valdymo kontrolės.

## **4. Valdymo kontrolės aspektai įsigijimų srityje**

Nacionalinė audito valdyba laiko, kad Švedijos patirtis, ypač įsigijimų srityje, gali būti pritaikyta ir kitose šalyse nepaisant įstatymų ir kt. skirtumų. Valdybos dėmesio centre yra konsultacinių paslaugų įsigijimas. Ši sritis iliustruoja vis didėjančią įstaigų priklausomybę nuo

technologiskai sudėtingos aplinkos. Šią aplinką reikia valdyti bei ja naudotis kiek galima geriau, be kita ko, ir profesionalų paslaugų, kurių laikas nuo laiko įstaigoms prireikia, įsigijimo būdu. Daugeliu atvejų įsigijimų procedūra ir su ja susijusios problemos vienodai tinka ir prekėms, ir paslaugoms. Tačiau patirtis rodo, kad vyriausybiniams įstaigoms sunkiau tvarkyti paslaugų įsigijimo reikalus.

Kaip išorinis auditorius, Valdyba vaidina svarbų vaidmenį centrinės vyriausybės veiklos kontroliavime. Tačiau, kaip rodo pavyzdys, įstaigoms labai svarbu rimtai žiūrėti į kontrolę kaip į valdymo kontrolės dalį.

### *Įsigijimai skaičiais*

9 dešimtmečio pabaigoje, bendri centrinės vyriausybės įstaigų, valstybinių kompanijų ir valstybinių įmonių įsigijimai sudarė maždaug 100 mlrd. Švedijos kronų - daugiau nei 50 proc. šio sektoriaus sąnaudų ir investicijų.

Vyriausybė nustato įstaigoms bendruosius reikalavimus kaštų rezultatyvumo požiūriu, kuris yra svarbus įsigyjant prekes ir paslaugas. Toks dėmesys šiai sričiai yra pagrįstas nacionaline ir tarptautine patirtimi, kuri rodo, kad čia vyrauja gana ryški diskriminacija. 9 dešimtmečio Europos Komisijos pateikti skaičiavimai parodė, kad dėl protekcionistinių priemonių Bendrijos šalių-narių piliečiai kasmet permokėdavo apie 40 mlrd. ekvivalentu už valstybinius įsigijimus, vykdytus atitinkamose šalyse. Šio deš. pradžioje parengtoje Švedijos vyriausybės studijoje nurodoma, kad didėjančioje tiekėjų konkurencijoje yra efektyvumo didinimo potencialas, vertinamas maždaug tarp 10 ir 50 proc.

Konkurencija yra komercinių principų taikymo išraiška, ir ji turi didelę reikšmę centrinės vyriausybės veiklai. Visi finansiniai klausimai turi būti sprendžiami "Valstybinių įsigijimų įstatymo" nustatytuose rėmuose, remiantis protingais verslo principais ir be delsimo.

### *Elgesys įsigijimų rinkoje*

Rinkoje siūlomos vis sudėtingesnės prekės ir paslaugos. Tai, savo ruožtu, reikalauja aukštesnės valstybinio sektoriaus įsigijimų tarnybose dirbančių pareigūnų kvalifikacijos. Tiekėjai siūlo prekių ir paslaugų paketus, pvz. mokymas ir tobulinimasis derinyje su kompiuteriais ir kompiuteriniais įrenginiais. Didėja konsultacinių firmų, reklamos agentūrų, sąskaitųbos firmų ir t.t. siūlomų paslaugų diapazonas. Paslaugų kokybė yra labai įvairi. Tokia padėtis sąlygoja sunkiai sekamas ir analizuojamas kaštų tendencijas.

Prekių ir paslaugų sudėtingumas reikalauja, kad įstaigos skirtų daug pastangų rinkos pasiūlos studijavimui ir analizei; to, ką įstaiga gali atlikti pati, nustatymui; pasirinkimui tarp alternatyvų. Į tiekėjų pasiūlymus reikia žiūrėti ne vien atsižvelgiant į konkurenciją - juos reikia kritiškai išnagrinėti. Tuo pat metu svarbu suprasti sinergetinį klientų ir tiekėjų bendradarbiavimo efektą. Integruoti klientų ir tiekėjų santykiai kartais yra svarbiau nei ekspertizė, reikalinga produktų pasirinkimui. Be to, decentralizuota įstaigų veikla kelia vadovams reikalavimą kruopščiai nagrinėti įsigijimus.

Svarbus valdymo kontrolės įstaigose elementas yra užtikrinti patenkinamą įsigijimų proceso funkcionavimą. Tai reiškia, kad kiekviena įstaiga turi supažindinti savo darbuotojus, atsakingus už

įsigijimus, su komercinių įsigijimų tvarka ir "Valstybinio įsigijimų įstatymo" reikalavimais. Įstaigų vadovybė turi užtikrinti šio įstatymo laikymąsi.

### ***Palaiapsnio konsultacinių paslaugų įsigijimo metodas***

Toliau pateiktoje įrėmintoje instrukcijoje Nr.1 kontrolės požiūriu apibūdinami valstybiniai įsigijimai ir jų etapai, pasitelkiant konsultantų naudojimo įstaigose pavyzdį. Reikia pažymėti, kad įstaigos turėtų naudoti konsultantus pirmiausia kaip specialistų šaltinį arba kaip laikinų kompetencijos problemų sprendimo būdą. Į pasirinktą pavyzdį taip pat galima žiūrėti ir paslaugų dalies augimo bendruose Švedijos valstybiniuose įsigijimuose kontekste (paslaugos dabar sudaro daugiau, nei 50 proc. bendros įsigijimų apimtys) ir santykinio sunkumo, kylančio kontroliuojant konsultantų paslaugų naudojimą, kontekste.

Valdymo kontrolė apima bendrą įsigijimų kontrolę ir specialią atskirų įsigijimo grandinės dalių kontrolę (pradedant nuo poreikio nustatymo ir baigiant konsultacijų rezultatų įvertinimu), o taip pat šios kontrolės priežiūrą. Aprašytoji kontrolės programa neapima visų aspektų, bet yra grindžiama faktoriais, kurie laikui bėgant pasirodė esą svarbiausi ir kurių kontrolė turi būti vykdoma įsigyjant konsultacines paslaugas.

Žemiau yra apžvelgta įstaigų patirtis įsigijimo procedūrų srityje. Nacionalinėje audito valdyboje auditas pradamas nuo įsigijimo klausimų apsvarstymo bendros įstaigų kontrolės sistemos kontekste. Priklausomai nuo kiekvieno atvejo aplinkybių, Valdyba pasirenka nagrinėti įstaigoje vykdomą kontroliavimo veiklos priežiūrą, arba kaip vykdoma bendroji kontrolė, arba kaip kontroliuojamos pavienės įsigijimo grandinės dalys. Ši programa atitinka "Direktyvose" numatytus standartus (I, 4 p.).

## Instrukcija Nr. 1. Valdymo kontrolė ir konsultacijų paslaugos

Žemiau apibūdintą kontrolę turi prižiūrėti kvalifikuoti darbuotojai, turintys įstaigos vadovybės pasitikėjimą.

### *Bendra kontrolė*

#### *Planai, sąmatos ir t.t.*

Du pagrindiniai įsigijimų valdymo įrankiai yra planavimas ir sąmatų sudarymas. Metinės sąmatos pagrindu ištekliai, skirti atlyginimams ir prekių/paslaugų pirkimui, paskirstomi įvairiems įstaigų padaliniams. Ištekliai skirstomi turint tikslą užtikrinti efektyvų įstaigos darbą. Patys padaliniai turi rūpintis skirtų išteklių naudojimu. Įsigijimas turi vykti užtikrinant kaštų rezultatyvumą.

Išteklių naudojimui padaliniuose turi būti taikomi tam tikri apribojimai, kurie turi atsispindėti planuose, sąmatose ir pan. dokumentuose. Reikia laikytis įstaigos politikos, susijusios su pasirinkimu - užtikrinti paslaugos teikimą pačių jėgomis ar naudotis išorinių rangovų paslaugomis, - o sutartys, padalinio vadovo pasirašomos visos įstaigos vardu, neturi viršyti nustatytų ribinių sumų. Vyriausybė savo nurodymuose suteikė įstaigoms teisę nustatyti tokias ribas. Pareigūnas, esantis vienu lygiu aukščiau už padalinio vadovą, prisiima atsakomybę už sumą, viršijančią tokią nustatytą ribą. Egzistuoja ribinės sumos ir paprastesniems, ne tokiems formaliems padalinių įsigijimams. Įstaigos turi naudotis bendrojo pirkimo sutartimis, ir kompiuteriai bei kita ypatingesnė duomenų apdorojimo įranga turi būti įsigyjama centralizuotai siekiant išvengti eksploatacinių sutrikimų ir kt. problemų, susijusių su kompiuterinės įrangos įdiegimu įstaigose.

Viena iš pagrindinių įsigijimo sąlygų yra ta, kad vienas asmuo negali būti atsakingas už kelias esmines įsigijimo proceso funkcijas (I, 4 p.). Tokios funkcijos yra konkurso dokumentų parengimas, vokų su pasiūlymais atplėšimas, pasiūlymų įvertinimas, sutarčių sudarymas, mokėjimai ir atsiskaitymai. Be to, metų bėgyje turi būti derinamos įvairios įsigijimo proceso dalys.

#### *Konsultantų indėlio kontrolė ir vertinimas*

Įstaigos pasamdytas konsultantas vienas nesugebės atlikti užduoties. Norint, kad konsultanto darbo rezultatai būtų patenkinami, įstaiga turi skirti išteklius kontrolei.

Vertinant konsultantų darbą reikėtų sutelkti dėmesį į svarbiausius kiekvienos užduoties aspektus. Reikia turėti visų konsultantų, kurių paslaugomis naudojama, registrą, nurodantį konsultanto pavardę, užduoties tikslą, faktinį įvykdymo laiką ir sutartą įvykdymo laiką, rezultatų įvertinimą, valandinį atlygį. Konsultantų indėlio įvertinimas yra svarbus išeities taškas įstaigai, planuojančiai savo veiklą.

#### *Kvalifikacijos ir patirties klausimai*

Įstaigos vadovybė atsako už tai, kad būtų užtikrintas reikiama patirtį ir kvalifikaciją turinčio personalo pasirinkimas (I, 28-31 p.). Šiuo požiūriu yra svarbi darbuotojų motyvacija. VKS turi užtikrinti, kad turima patirtis ir kvalifikacija atitiktų tuo metu esančius poreikius. Be to, VKS turėtų vaidinti aktyvų vaidmenį siekiant veiklos efektyvumo. Įsigijimas yra viena iš tų sričių, kuriose kvalifikacija ir patirtis tapo labai svarbiu aspektu, kadangi 1995 m. pradžioje buvo priimtas "Valstybinių įsigijimų įstatymas" - o jį taikant, be abejonės, reikalingas profesionalumas. Šis įstatymas yra daug detalesnis, nei ankstesnės taisyklės. Jis apima sankcijas už netinkamą įsigijimą. Šios naujos aplinkybės reiškia didelį pokytį įsigijimų procedūrose, o taip pat ir didesnę kontrolės poreikį.

VKS, be kita ko, turi išaiškinti, kaip įstaigos valdymo strategija, skirta užtikrinti reikiama darbuotojų kvalifikaciją ir patirtį, turi būti platinama įstaigoje tų vadovų, kurie atsako už darbuotojų priėmimą ir kvalifikacijos kėlimą. Kvalifikacija, greta švietimo ir mokymo priemonių, keliama ir profesionalaus vadovavimo darbo funkcijų atlikimui būdu, ir skiriant naujas užduotis, ir keičiantis darbuotojais tarp, tarkime, panašaus pobūdžio įstaigų. Galimybė panaudoti kvalifikacijos kėlimą yra kvalifikacijos vertingumo matas.

## Instrukcija Nr. 1. Valdymo kontrolė ir konsultacijų paslaugos (tęsinys)

### *Speciali įvairių įsigijimo proceso dalių kontrolė*

#### *Sprendimas dėl įsigijimo*

Prieš priimant tokį sprendimą, reikia kruopščiai išanalizuoti tokio sprendimo alternatyvas. Pvz., ar negalima išspręsti problemos persikirstant vidinius išteklius, ar reikėtų priimti naujus darbuotojus? Įstaiga turėtų pradėti nuo to, kad rėmimasis konsultantais kaip esamų išteklių stiprinimo priemone paprastai yra brangus dalykas. Reikia skirti laiko konsultantų indėlio įvertinimui. Kitaip konsultantas turi nedaug šansų tinkamai įvykdyti savo užduotį.

#### *Pirkimo formos pasirinkimas*

Įstaigai perkant konsultacines paslaugas, dažnai būna sunku aiškiai ir išbaigtai apibūdinti reikiamas paslaugas jų siūlytojams. Tai tik padidina reikalavimą, kad konkurso paslaugų teikimui procesas būtų formaliai reguliuojamas ir dokumentuojamas, būtinybę. Kai sumos nedidelės, kai reikia daryti greitus sprendimus arba kai yra kiti svarbūs sumetimai, pirkimas vyksta laikantis paprastesnės procedūros, išdėstytos "Valstybinių įsigijimų įstatyme".

#### *Konkursinė dokumentacija*

Paslaugų siūlytojams skirta dokumentacija turi būti kiek įmanoma labiau aiški ir išbaigta. Joje turi būti nurodytas užduoties mastas ir nurodytos taikomos komercinės bei administracinės sąlygos. Kai aiškiai suformuluoti užduotį sunku, pirkimo procesą įstaiga turėtų vykdyti keliais etapais.

#### *Kvietimas pateikti pasiūlymus*

Perkanti įstaiga turėtų pasinaudoti konkurencijos galimybėmis prekių ar paslaugų - konkurso objekto - atžvilgiu. Siūlytojus reikia traktuoti objektyviai. Kvietimas turi apimti tiek tiekėjų, kiek reikalinga, atsižvelgiant į užduoties pobūdį ir konkurenciją rinkoje.

#### *Pasiūlymų nagrinėjimas, konsultanto pasirinkimas*

Nagrinėjimas turi būti grindžiamas konkurso dokumentais, gautais pasiūlymais ir kitomis aplinkybėmis, kurios gali iškilti derybose su siūlytojais. Vertinant reikia atsižvelgti į kainą bei kitus svarbius kriterijus. Sprendimas taip pat yra susijęs su pozicija įvairių konsultantų atžvilgiu. Prieš priimdama pasiūlymą, įstaiga turi įsitikinti siūlytojo rimtumu. Tai reiškia, kad reikia patikrinti siūlytojo sugebėjimą užsiimti verslu, mokesčių mokėjimą ir pan. Pasirinkimo priežastys turi būti nurodytos konkurso protokole ar pan. dokumentuose.

#### *Kontraktas ir jo sąlygos*

Kontrakto sąlygose turi būti sureguliuoti visi svarbiausi klausimai, susiję su įstaigos ir pasirinktos konsultacinės firmos santykiais. Tai iki minimumo sumažina nesusipratimų galimybę. Kontrakto esmė ir jo sąlygos neturi prieštarauti konkurso dokumentams ir įvykusiam pasiūlymų įvertinimui.

#### *Ataskaitos klientui*

Kontrakte turi būti numatytos tarpinės ir galutinė konsultanto ataskaitos, tiek žodinės, tiek raštiškos.

#### *Mokėjimai*

Konsultantui sumokama po to, kai įteikiama galutinė ataskaita, jei tik kontrakto sąlygose nenumatyta kitaip. Įgaliotas įstaigos pareigūnas patvirtina mokėjimus, bet tik už tas kontraktines užduotis, kurios buvo užbaigtos ir priimtos. Mokėjimai gali būti tvirtinami, jei jie atitinka išankstines sąskaitas, kuriose yra atvykimo datos anšpaudas, jei jie konkrečiai nurodyti ir jei yra sankcionuoti kito pareigūno

Instrukcija Nr. 1. **Valdymo kontrolė ir konsultacijų paslaugos (tęsinys)**

(I, 4 p.). Jei mokėjimai palyginti dideli, gali būti reikalingas dvigubas sankcionavimas.

*Apskaita*

Įsigijimo procedūra turi būti apskaitoma pagal bendrai priimtus apskaitos principus. Kitaip tariant, apskaita turi būti einamoji, pilna, tikslī, lyginamoji ir atitinkanti konkretų tikslą (I, 4 p.).

***Pagrindiniai konsultantų paslaugų įsigijimo trūkumai***

Planuodamos ir sudarydamos sąmatas įstaigos skiria per mažai dėmesio klausimams, susijusiems su kaštų rezultatyvumu perkant konsultantų ir kt. paslaugas. Daugelyje įstaigų konsultantų naudojimas yra neplanuojamas, ad hoc reiškiny, nežiūrint to, kad tokioms paslaugoms skiriamos didelės lėšos. Sukaupia konsultantų paslaugų pirkimo patirtis analizuojama perdaug retai, kad būtų galima tobulinti įsigijimo sistemas ir procedūras.

Apmokėjimo ir apskaitos srityje yra išgalėjusi reguliuojamos, detalios finansinės kontrolės procedūra. Tačiau sąskaitose esančios finansinės informacijos analizė gali atskleisti reikšmingus nukrypimus. Tai gali būti esminių ir kartais kvestionuotinių aplinkybių, rodančių, kad reikia stiprinti valdymo kontrolę, ženklas. Kartais atrandama, kad tarp asmens, atsakingo už įsigijimus, ir konsultanto egzistuoja šiuo atveju negalimi giminytės ar kitokie artimi ryšiai; pirkėjui kartais duodamos dovanos arba suteikiama kitokia nauda, tam tikroms firmoms ir regijonams gali būti rodomas palankumas arba jie diskriminuojami. Svarbus VKS uždavinys yra kovoti su šia ir kitokio pobūdžio korpūpcija.

Dar vienas VKS tikslas - sutvarkyti įstaigų dokumentaciją. Jei dokumentacijoje yra žymių trūkumų, grįžtamąjį informacinį ryšį užtikrinti sunku. Tai ypač problemiška situacijoje, kai yra priimtas naujas įstatymas dėl valstybinių įsigijimų, pagrįstas naujomis Europos Sąjungos nuostatomis šioje srityje. Reikia nustatyti ir ištaisyti reikalavimų pažeidimus. Jei naujojo įstatymo nebus laikomasi, teismai gali išleisti įsaką sustabdyti įsigijimų procesą arba nurodyti perkančiajai įstaigai atlyginti žalą.

VKS neužtikrina kvalifikacijos, kuri dabar yra reikalinga įsigijimų srityje. Švietimo ir mokymo programos yra nepakankamos naujų reikalavimų vykdymui. Šios programos buvo įdiegtos gana vėlai lyginant su naujojo įstatymo priėmimo data.

Nacionalinė audito valdyba, kaip išorinis auditorius, tikisi, jog valdymo kontrolė bus vykdoma sistemingai ir analitiškai (I, 76 ir 77 p.). Tačiau vien to šiandien nepakanka. Svarbu, pvz., pradėti nuo gerai pagrįstų hipotezių, susijusių su įsigijimo veiklos rizikomis. Hipotezės turi būti patikrintos pavienių įsigijimo proceso procedūrų lyginimo ir vertinimo būdu. Tokio pobūdžio kontrolė iliustruojama sekančiame skyrelyje.

***Kontrolė panaudojant konsultantus***

Pirmiausia reikia nustatyti tuos įstaigos padalinius, kuriose rizika yra didžiausia. Šie padaliniai gali būti nustatomi pagal trijų skirtingų kategorijų kriterijus: įsigijimo pobūdžio, pažeidžiamumo perkant ir organizacijos.

- Įsigijimo pobūdis: Dideli kiekiai; ilgalaikiai santykiai su tiekėju; strategiškai svarbūs įsigijimai; įsigijimai, iš patirties žinomi esantys problemiškais;
- Pažeidžiamumas perkant: Sunkiai patikrinamos išankstinės sąskaitos, didelis sąskaitų kiekis, keli skirtingi išlaidų tipai, didelis tiekėjų skaičius, kitokios sąskaitų pateikimo, atsakomybės perdavimo, specialios veiklos, pervedimų schemos;
- Organizacija: Veikla labai priklauso nuo perkamų duomenų apdorojimo paslaugų; pagrindinei veiklai, greta esamų darbuotojų, reikalingi brangūs konsultantai; nebuvo kreipiama dėmesio į bendrą finansinę/administracinę kvalifikaciją; finansinėse sistemose atlikti pakeitimai, sąlygoję problemas ir reorganizacijas; vadovų kaita; vakuojantys vadovų postai ar pasikeitimai įstaigoje kuria naujas veiklos sąlygas.

Antra, suformuluojamos hipotezės, susijusios su didžiausios rizikos padaliniais, pvz. ar strateginiai įsigijimai vykdomi pagal veiklos planą; ar komerciniai sumetimai turi lemiamą reikšmę; ar finansinės kontrolės kokybė yra priimtina ir įsigijimai reikiamai apskaitomi.

Trečia, užduotų klausimų testavimas. Taikant šiuos testus įstaigoms gali būti naudinga laikyti įsigijimų procesą susidedančiu iš šių 10 etapų:

- konkurso dokumentai
- kvietimas pateikti pasiūlymus
- vertinimas/derybos
- mokesčių mokėjimo patikrinimas
- kontraktas/užsakymas
- tiekimo kontrolė
- išankstinių sąskaitų apdorojimas
- apmokėjimas
- apskaita
- ataskaitos ir pan.

Ketvirta, kontrolės metu atsiradusių pastebėjimų pavertimas priemonėmis, vedančiomis į patenkinamas įsigijimų normas.

### *Išvados*

Jau keletą metų Nacionalinė audito valdyba reiškia pastabas dėl įstaigoms iškylančių sunkumų vykdant reikalavimus, susijusius su komercinių principų taikymu, ir taikant konkurencijos bei objektyvumo principus valstybinio įsigijimo procese. Valstybinio įsigijimo sferoje dar daug ką galima tobulinti profesionalesnės valdymo kontrolės įdiegimo įstaigose būdu.

# VALDYMO KONTROLĖ: VADOVAUJANČIO DARBUOTOJO POŽIŪRIS

G. M. KIRBY<sup>3</sup>

## Santrauka

Šiame darbe aptariami atvejai iš vadovaujančio darbuotojo praktikos vykdant dvejus skirtingas pareigas dviejose gana skirtingose organizacijose, kurios abi buvo laikomos nekontroliuojamomis. Naudojantis pavyzdžiais parodoma, kaip galima sukurti aplinką, kurioje kontrolė gali suvaidinti teigiamą vaidmenį, kaip nustatyti faktorius, leidžiančius užtikrinti kontrolės egzistavimą (tokius, kaip politikos apibrėžimas ir požiūrio į administracinį darbą ar eksploatacinės programos koregavimas).

Kontrolės trūkumų šalinimas organizacijoje gali pareikalauti žymių išteklių ir pastangų iš vadovybės pusės, tačiau tokių investicijų nauda yra didelė - programų efektyvumo, tobulesnio sprendimų priėmimo, efektyvaus išteklių naudojimo, visuomenės pasitikėjimo organizacija ir kt. požiūriais.

Dalis valdymo kontrolės yra daugiau administracinio pobūdžio ir yra susijusi su tokiais dalykais, kaip išteklių (darbuotojų, informacijos, pagrindinių lėšų) apsauga ir valdymas. Kita dalis yra daugiau eksploatacinio pobūdžio ir yra susijusi su programų veikla, produktų ir paslaugų poreikiu. Kadangi organizacijų pobūdis skiriasi, jų valdymo kontrolės poreikiai irgi skiriasi, kaip rodo abiejų organizacijų pavyzdys.

Daugelio vadovaujančių darbuotojų pareiga yra nustatyti, kokia informacija jiems reikalinga kontroliuojant įmonės veiklą ir užtikrinti VKS funkcionavimą. Šis užtikrinimas grindžiamas veiksminga vidinio audito organizacija ir tinkama vadovybės tikrinimų sistema. Vėlgi, pateikiami pavyzdžiai, kaip tai įmanoma pasiekti.

Vadovavimas yra sudėtingas dalykas, bet jis gali tapti ir malonumu. Užimti vadovaujančias pareigas organizacijoje, kuri didžiuojasi savo verslu, kuri visuomenės yra laikoma efektyviai dirbančia ir kurioje išteklių naudojimas visada kruopščiai pasveriamas būsimos naudos požiūriu, - reiškia turėti didelį pasitenkinimą.

---

<sup>3</sup> Autorius yra Ottawa-Carleton ekonominio vystymo korporacijos prezidentas. Tai privataus sektoriaus organizacija, atsakinga už ketvirtosios pagal dydį Kanados metropolijos ekonominio vystymo programos planavimą ir įdiegimą. Anksčiau yra dirbęs 12 vyriausybės departamentų, dviejose privačiose kompanijose ir dviejose tarptautinėse organizacijose, o taip pat privačiu konsultantu.



## **1. Įvadas**

Šiame darbe bus nagrinėjama valdymo kontrolė vadovaujančio darbuotojo požiūriu. Bus analizuojamos priežastys, kodėl visoje organizacijoje būtina atsižvelgti į daugumos vadovų kontrolės poreikius, vėliau pailiustruojant tai dviem pavyzdžiais iš asmeninės autoriaus patirties. Tai - tarptautinės pagalbos organizacijos kontrolieriaus ir nekilnojamo turto holdingo kompanijos vadovaujančio pareigūno patirtis.

Nors šio leidinio dėmesio centre yra VKS poreikiai vyriausybėje, tie patys poreikiai bei principai egzistuoja ir valstybinėse kompanijose bei privačiame sektoriuje. Pagal savo apibrėžimą valdymas reikalauja kontroliavimo veiklos ir rezultatų analizavimo bei šios analizės rezultatų eksploatacinio pritaikymo, kad būtų laikomasi tinkamos administracinės praktikos reikalavimų, kaip rekomenduojama "Direktivoje" (I, 72 p.).

## **2. Valdymo informacija ir valdymo kontrolė**

Gerai tvarkomose organizacijose vadovaujantieji darbuotojai gali būti patenkinti tuo, kad egzistuoja ir yra veiksmingos procedūros bei procesai, būtini tinkamam įmonės išteklių (finansų, personalo, medžiagų, nekilnojamo turto ir informacijos) valdymui. Išteklių kontrolės procesai apima vidinį auditą ir vadovybės tikrinimus, kuriuos atlikus pateikiamos ataskaitos ir, jei yra trūkumų, imamasi ištaisomųjų veiksmų. Tokiu būdu vadovaujantieji darbuotojai gali sutelkti dėmesį į strateginį bei operacijų planavimą bei pastarųjų vykdymą.

Operacijų valdymas reikalauja informacijos, gaunamos iš organizacijos vidaus bei iš kitų šaltinių. Dalis šios informacijos yra susijusi su išteklių naudojimu, dalis - su prekių ir paslaugų tiekimu, "klientų" poreikių pasikeitimais bei kt. Valdymo informacija yra neatskiriama valdymo kontrolės dalis, tačiau kontrolei, kad ji būtų veiksminga, informacija ne visada būtina.

Kai kuriose organizacijose išteklių valdymo procedūros ir procesai yra neefektyvūs, ir yra pavojus, kad ištekliai bus švaistomi, neteisėtai pasisavinti ar pavogti. Norint ištaisyti tokius trūkumus, reikalingos didelės pastangos iš vadovaujančių ir kitų darbuotojų pusės, o tai atitraukia dėmesį ir atima energiją, reikalingą operacijoms. Potencialios pajamos iš veiksmingo išteklių naudojimo sąlygoja korektyvinių veiksmų prasmingumą.

## **3. Vadovaujančių darbuotojų kontrolės poreikiai**

Nors visos VKS turi bendrus elementus, tokius, kaip finansinė, personalo ir atsargų kontrolė, kiekviena įmonė turi savo ypatybes kontrolės vaidmens, laiko, aplinkos, prioritetų prasme. Būtent šis unikalumas apsprendžia kai kuriuos vadovaujančių darbuotojų kontrolės poreikius. Nepriklausomai nuo to, kokiame - privačiame ar valstybiniame sektoriuje dirba šie darbuotojai, jų įmonių tikslai ir būdai tikslams pasiekti atspindi jų veiklos aplinką, jų nustatytus prioritetus ir jų dispozicijoje esančius išteklius. Be to, būtent vadovaujantis darbuotojas nukreipia visų kitų įmonės vadovų darbą. Kad galėtų tokiu būdu vadovauti, aukščiausiasis vadovas turi turėti patikimą ir savalaikę informaciją, susijusią ne tik su finansiniais ir kt. norminiais rodikliais, bet ir informaciją apie tuos faktorius, kurie turi lemiamą reikšmę įmonės gerovei būtent tuo metu (I, 32 p.).

Tokiu būdu, anglies kasimo įmonės direktorius, žemės ūkio ministras, oro linijų direktorius ir didelės mažmeninės parduotuvės vadovas atsako už savo įmonės operacijas, tačiau esminė įmonių valdymui reikalinga informacija skiriasi dėl pačių įmonių specifikos skirtumų; be to, laikui bėgant įmonė paprastai keičiasi. Prekybinėje organizacijoje tokia informacija paprastai apima duomenis apie

pardavimą, atsargas, sugadinimą ir t.t.; ministru tai gali būti parlamentiniai klausimai, rengiamų politinių dokumentų būklė ir pagrindinė eksploatacinė informacija apie prioritetines sritis, pvz. specialios žemės ūkio subsidijų programos įgyvendinimas.

Daugumos vadovaujančių darbuotojų poreikių pirmaeiliskumas ir kintantis šių poreikių pobūdis sąlygoja būtinybę kurti VKS "nuo viršaus" pagal pasikartojimo principą. Reikia nustatyti esamus ir būsimus daugumos vadovaujančių darbuotojų poreikius, užtikrinti informacijos rinkimo priemonių supratimą, ir šis procesas, integruotas su kitais procesais, reikalingais kitoms kontrolės sistemoms, turi būti pateiktas vadovaujantiems darbuotojams naudojimuisi. Galiausiai, turi būti nustatytas vadovų sprendimų pavertimo veiksmais procesas.

Poreikis nustatyti vadovaujančių darbuotojų poreikius ankstyvajame kontrolės ir informacijos sistemų diegimo etape yra svarbus ir dėl techninių priežasčių. Šiuolaikinės kompiuterinės sistemos yra labai galingos ir iš tų pačių duomenų gali pateikti įvairaus tipo informaciją. Tačiau šios sistemos yra priklausomos nuo tikslų duomenų apibrėžimų ir duomenų kodavimo duomenų bazėje. Nustačius kodavimo bloką gali būti labai sunku įtraukti į sistemą naujus terminus ir naujas informacijos rūšis.

Vadovaujantiems darbuotojams keliami reikalavimai yra tokie dideli, kad jie neturi laiko kontroliuoti paprasčiausių VKS elementų. Jie dažnai atlieka tai "išimties tvarka". T.y., palieka kasdieninių operacijų bei įmonės valdymo kontrolę kitiems, o patys tuo užsiima tik tada, kai tai būtina. Kas laikoma "būtinu" - dažnai priklauso nuo žmonių: vieni nori anksčiau įsijungti į kurios nors problemos sprendimą anksčiau, kiti - vėliau.

Dauguma vadovaujančių darbuotojų labai konkrečiai nurodo, kokios informacijos jiems reikia. Šie poreikiai gali keistis, nes jie susiję su įmonės aktualijomis ar prioritetais, iškylančiais tam tikru metu.

Kontrolės sistemų, dviejų skirtingų vadovų taikomos tai pačiai veiklai, gali labai skirtis, bet abi gali būti veiksmingos. Vadovavimo stilius neprivalo būti vienodas; tie patys turi būti tik principai. Pastarieji labai aiškiai apibūdinti INTOSAI "Direktyvose".

#### **4. 1 atvejis: Kanados tarptautinio vystymo agentūra**

Kanados tarptautinio vystymo agentūra (CIDA) yra pagrindinis Kanados vyriausybės organas, užsiimantis pagalbos užsieniui planavimu ir teikimu. Kai pradėjau joje dirbti 1982 m., ji veikė maždaug 80-tyje šalių, turėjo savo atstovus visų regijoninių vystymo bankų direktorių tarybose, rėmė apie 15 daugiašalių vystymo agentūrų ir apie 400 nevyriausybinių organizacijų, tokių, kaip CARE, Raudonasis Kryžius ir World University Services of Canada. Tuo metu CIDA metinis biudžetas sudarė apie 2,4 mlrd. Kanados dol. Otavoje buvo apie 1200 darbuotojų, užsienyje - 400. Agentūros programą sudarė 4 dalys:

- dvišalė programa; biudžetas apie 1,2 mlrd. Kanados dol., 1200 veikiančių projektų 60 šalių;
- daugiašalė programa; biudžetas apie 800 mln. Kanados dol., pagalbos kraštutiniams atvejais programa (20 mln. Kanados dol.), parama maždaug 15 daugiašalės pagalbos agentūrų (250 mln. Kanados dol.) ir tarptautinio vystymo bankams (350 mln. Kanados dol.); pagalbos maistui programa (120 mln. Kanados dol.) ir kita smulkesnio masto veikla;
- specialios programos; biudžetas apie 120 mln. Kanados dol., remiama apie 400 nevyriausybinių organizacijų siekiant skatinti bendradarbiavimą tarp Kanados ir trečiojo pasaulio verslo įmonių; apimama pagalbos veikla, netelianti į kitų dviejų programų rėmus.

- administracinė programa; biudžetas apie 150 mln. Kanados dol.; darbuotojų atlyginimų ir pašalpų apmokėjimas, o taip pat kitų administracinių išlaidų, susijusių su pagalbos programomis, padengimas.

1982-1986 m. buvau CIDA viceprezidentu ir kontrolieriumi. Buvau vyriausiasis finansų ir informacijos sričių pareigūnas, turintis 245 pavaldinius. Taip pat buvau atsakingas už administracinę paramą vidinio audito funkcijai. Kaip Kontrolierius, buvau Agentūros kontraktų komisijos pirmininku (CIDA sudaromų kontraktų suma kasmet siekdavo apie 260 mln. Kanados dol.), buvau vidinio audito komisijos narys, atsakingas už ryšius su vyriausioju Kanados auditoriumi.

Mano valdymo kontrolės poreikius apsprendė tiek mano funkcijos, tiek organizacijos prezidento man nustatyti prioritetai. Be to, kaip vyriausiasis informacijos srities pareigūnas, buvau atsakingas už tai, kad būtų patenkinti visų Agentūros vadovų valdymo kontrolės ir informacijos poreikiai.

Kai pradėjau dirbti Agentūroje, neseniai buvo įvykę keli dideli skandalai, susiję su sukčiavimu. Kanados vyriausiasis auditorius buvo atlikęs visapusišką patikrinimą ir labai kritiškai įvertino Agentūros išteklių kontrolę ir procedūras; nustatyti išlaidų apskaitos trūkumų. Buvo baigiama rengti didelė integruota informacinė sistema. Finansiniai darbuotojai buvo laikomi neefektyviai dirbančiais, nelanksčiais ir nepadedančiais eksploataciniams padaliniais. Parlamentas taip pat buvo suabejojęs konkursinių kontraktų skyrimo tvarkos teisingumu.

Tuo metu mano patirtis valdymo srityje buvo gana didelė, tačiau su trečiojo pasaulio problemomis nebuvo tekę susidurti. Nebuvau atsakingas už vystymo programas, tačiau buvo aišku, kad VKS turi apimti šią sritį, kadangi joje buvo didžiausias kontrolės praradimo pavojus. Taigi, mano pirmasis žingsnis "pažeidžiamumo analizė", kaip ją pavadinau (I, 32 p.). Tai buvo tų Agentūros operacijų bei veiklos, kurių pobūdis darė jas potencialiai rizikingomis, tyrimas. Tai buvo ne tik sritys, kuriose atsitiktinių ar tyčinių veiksmų dėka ištekliai galėjo būti prarasti, netinkamai panaudoti ar pasisavinti; pažeidžiamumo analizė taip pat padėjo nustatyti potencialiai rizikingas politinę prasme sritis. Valstybės tarnautojams šiomis sritimis paprastai yra žinomos - tai operacijos, kur klaidos, netikslumai ar neteisėti veiksmai nesukelia žymaus resursų praradimo, bet trikdo vyriausybės darbą. Socialinio gyvenamojo fondo skirstymas turbūt yra tinkamas pavyzdys. Jei šis fondas ribotas ir yra skirstomas pareiškėjams remiantis palankumo, o ne poreikių ar vyresnio amžiaus kriterijais, tuomet valstybė išteklių nepraranda, tačiau tai, kad visuomenė apie tokį "favoritizmą" žino, gali labai sutrikdyti vyriausybę.

Prieš apibūdinant keletą sistemų, kurios buvo sukurtos tokių rizikingų sričių kontrolės tikslu, reikia pažymėti, kad mano pasisekimo gerinant valdymo kontrolę šansai buvo paremti ne tik mano paties ryžtu bei energija, bet ir parama, kurią gavau iš Agentūros prezidento ir vyresniojo viceprezidento (I, 25 p.). Be to, visa Agentūra buvo labai susirūpinusi ir šiek tiek sutrikusi, kad vyriausiasis auditorius po visapusiško audito pateikė tokią nepalankią ataskaitą. Sekantis kontrolinis auditas turėjo įvykti po trijų metų (I, 80 p.) Agentūros darbuotojai norėjo ištaisyti padėtį (I, 26 p.). Galiausiai, po vyriausiojo kontrolieriaus atradimų Kanados visuomenės pasitikėjimas pagalbos užsieniui organizacija susvyravo, ir nebuvo galima būti tikram, jog visuomenė ir toliau norės skirti CIDA žymios savo mokamų mokesčių dalies tvarkytoju. Jei CIDA nepagerintų valdymo reikalų, ji galėjo nustoti egzistavusi.

Šis visuomenės pasitikėjimo faktorius yra labai svarbus bet kuriai organizacijai - tiek privačiai, tiek valstybinei. Gera valdymo kontrolė visuomenei nėra matoma, tuo tarpu bloga - dažnai pastebima, ko išdavoje prarandamas pasitikėjimas organizacija (I, 19 p.).

### *Projektų valdymas ir projekto išteklių apsauga*

Dvišalių programų sritis buvo viena iš labiausiai pažeidžiamų. Kaip minėta, egzistavo 1200 dvišalių projektų maždaug 60-yje šalių. Šios šalys, be abejonės, yra labiausiai korumpuotos pasaulyje, ir CIDA kasmet joms išleisdavo apie 1,2 mlrd. Kanados dol. Projekto lėšos buvo skiriamos vietinių darbuotojų atlyginimams, apmokėjimui už sutartinį darbą vietose, statybai, administravimui ir kontroliavimui reikalingas medžiagas, įskaitant visų rūšių transporto priemones bei įrangą.

Aš susitikdavau su dvišalių filialų viceprezidentais (grupėmis ir atskirai), kad įtikinčiau, jog jie, neturėdami tinkamų VKS, stato į pavojų ne tik savo programas, bet ir pačią Agentūrą, ir kad pasiūlyčiau savo paramą (I, 25 p.).

Jiems padedant paskyriau po vieną iš savo vadovujančių darbuotojų ir kelis padėjėjus kiekvienai iš dvišalės veiklos sričių. Šie asmenys dirbo tiesiogiai filialuose, turėdami nurodymus labai gerai susipažinti su filialo projektais, šalimis ir darbuotojais. Be to, jie arba kvalifikuoti žemesnio rango darbuotojai (I, 31 p.) turėjo mažiausiai kartą per metus apsilankyti kiekviename šalies biure. Procedūra, kurios jie turėjo laikytis būdami ten, buvo rūpestingai suplanuota; į ją įėjo visų stambių projektų tvarkymo, biuro sąskaitų ir procedūrų patikrinimas, o taip pat keli "lauko" patikrinimai siekiant įsitikinti, jog tai, kas yra knygoje, atitinka tikrovę (I, 34 ir 58 p.). Po kiekvieno apsilankymo reikėjo pateikti ataskaitą biuro vadovui, kopijas atsiunčiant man ir filialo viceprezidentui (I, 59 p.). Biurai turėjo nusiųsti centrinei būstinei ataskaitas su nurodytomis planuojamomis rastų trūkumų šalinimo priemonėmis; vėlesnių apsilankymų metu buvo tikrinama, ar tokių priemonių imtasi.

Tokios kontroliuojančios veiklos būtinumą nurodo ir "Direktyvos", tačiau reikia pabrėžti jos svarbą. Lygiai kaip paskelbtas vyriausiojo kontrolieriaus "sugrįžimas" Agentūrai buvo stimulu gerinti valdymo kontrolę, taip vidinių auditorių sugrįžimas ar vadovų kontroliavimas gali užtikrinti, kad ištaisomieji veiksmai bus greiti ir veiksmingi.

Minėtų apsilankymų metu aš ir mano darbuotojai labai glaudžiai bendradarbiavome su vidinio audito darbuotojais, kurie buvo prašomi iš karto perimti iniciatyvą, kai tik iškildavo nelegalių veiksmų pavojus (I, 78 p.).

Be to, pasitarę su filialų viceprezidentais, surengėme finansų valdymo kursus visiems projektų vadovams. Tuo buvo siekiama, kad darbuotojai suvoktų, jog naujieji projektai gali būti pažeidžiami piktnaudžiavimo ar blogo valdymo požiūriu, ir jog reikia diegti procedūras, užtikrinančias projekto išteklių apsaugą. Kitaip tariant, užtikrinome reikiamą projekto vadovų apmokymą, įgalinantį juos prisiimti atsakomybę už valdymo kontrolę (I, 58 ir 72 p.). Be to, sutikus Darbo jėgos išteklių padaliniiui, mano pavaldiniai ieškojo naujų žmonių, į kurių pareigas įeitų išteklių valdymas (I, 31 p.). Kai tik minėtos priemonės ėmė duoti rezultatus, mano darbuotojai galėjo tikrinti procedūras bei kontrolę ir daugiau nebedirbo operacijų lygyje.

Vidaus auditas, turėjęs platų metinį audito planą, buvo atskaitingas tiesiogiai Prezidentui (I, 54 p.). Nors "pareigų atskyrimas" paprastai yra susijęs su svarbių operacijų rizikos mažinimu, tas pats atskyrimas yra svarbus ir kontrolėje. Organizacijos aukščiausiam eksploataciniam darbuotojui reikalingas nepriklausomas ir objektyvus kontrolės stebėjimas (I, 13-15 ir 78 p.), o taip pat užtikrinimas, jog visi, netgi aukščiausieji pareigūnai, vykdo savo pareigas, taip pat ir su kontrole susijusias pareigas. Vienas iš įprasčiausių ir efektyviausių būdų tam pasiekti yra nepriklausoma ir objektyvi vidaus audito organizacija. Tačiau jos nepriklausomumas ir objektyvumas neturėjo įtakos vaisingo bendradarbiavimo tarp vidaus audito ir mano darbuotojų potencialo.

Vidaus audito darbuotojai dirbo veiksmingai ir kruopščiai, tačiau, turėdami aprėpti CIDA centrinę administraciją ir 60 šalių biurų, kiekvienoje šalyje jie galėjo apsilankyti tik maždaug kartą į penkeris metus. Glaudus bendradarbiavimas su mumis leido jiems, esant reikalui, planuoti papildomus apsilankymus. Augant patirčiai įtariamos kriminalinės veiklos tikrinimo srityje, plėtėsi ir auditorių dalyvavimas projektų valdymo gerinime. Siuntėme vidaus audito darbuotojus į

specialius kursus mokytis nelegalios veiklos atpažinimo, be to, įtariamo sukčiavimo atvejais pradėjome pasitelkti kvalifikuotus teisinius auditorius.

Mūsų tikslas buvo ne tik nustatyti nelegalią veiklą, bet ir užkirsti kelią būsimiems jos atvejams. Stebėtina, kaip greitai nutrūksta nelegali veikla, kai joje dalyvaujantieji (ar ketinantys dalyvauti) pajunta, jog galimybės būti pagautam yra gana didelės /I, 60(3) p./.

### ***Metų pabaigos išlaidų valdymas***

Kanados vyriausybė viešai paskelbė planuojamą pagalbos užsieniui dydį - 0,5 proc. BNP. Man dirbant Agentūroje šalies ekonomika augo, ir mūsų organizacijos biudžetas kasmet didėjo - ne todėl, kad mes prašėme didinti finansavimą, bet dėl ekonomikos augimo. Kartais mūsų biudžetas būdavo staiga didinamas metų viduryje. Kontrolieriui ir jo darbuotojams gauti daugiau lėšų, nei tikėtasi, yra tikra laimė.

Buvo dar vienas komplikuojantis veiksnys - projektų grafikų nepatikimumas. Kasmet buvo numatomas kiekvieno iš 1200 dvišalių projektų biudžetas, ir išlaidos kiekvienam projektui buvo susiejamos su atitinkamo projekto grafiku - tai būtina projekto valdymo kontrolės procedūra bet kurioje organizacijoje (I, 32 p.). Problema ta, kad kartais, dėl labai svarių priežasčių, grafiko nebuvo įmanoma laikytis, ir pinigai likdavo nepanaudoti. Metų pradžioje nebuvo įmanoma pasakyti, kurio projekto vykdymas atsilieka, tačiau, remiantis patirtimi, buvo galima numatyti, kad tokių projektų bus. Taigi, metų pradžioje žinojome, kad žymi dvišalių projektų lėšų dalis metų gale liks nepanaudota. Pagal Kanados vyriausybėje galiojančią tvarką bet kurios biudžetinių metų gale likusios nepanaudotos lėšos "dingdavo" - t.y. jų panaudoti nebebuvo leidžiama.

Pirmasis mūsų uždavinys buvo nustatyti, remiantis patirtimi, kiek pinigų paprastai likdavo nepanaudota pagal paskirtį. Analizė parodė, kad šis rodiklis svyruoja tarp 8 ir 12 proc., bet ne mažiau nei 8 proc., kas tuo metu, kai dirbau Agentūroje, buvo tolygu 96 mln. Kanados dol.!

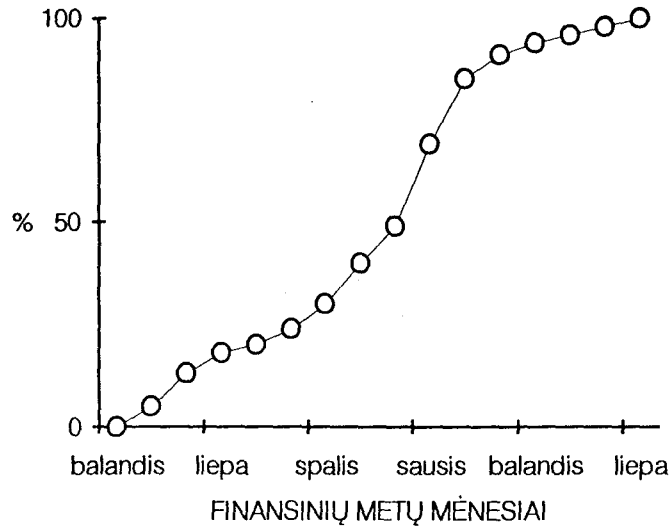
Norint išspręsti šią problemą pirmiausia reikėjo įtikinti dvišaliuose projektuose dalyvaujančius darbuotojus, jog būtina gauti valdžios pritarimą pradėti papildomus projektus, kurių vertė sudarytų 8 proc. biudžeto. Buvo aišku, kad tuo atveju, jei visi projektai bus vykdomi pagal grafiką, mes "žlugsime", tačiau statistiškai tokia galimybė buvo labai maža atsižvelgiant į projektų skaičių - 1200. Darbuotojams buvo nelengva suprasti statistinį šio klausimo pagrindą, tačiau įtikinę juos gavome centrinių įstaigų sutikimą pradėti papildomus dvišalius projektus, kurių vertė sudarė 8 proc. biudžeto (I, 68 p.).

Tada panaudojome tuos pačius ankstesnius projektų duomenis tipišku finansinių metų tipiškos išlaidų schemos nustatymui. Buvo paimti trejų paskutiniųjų metų duomenys ir nustatytas jų vidurkis. Rezultatai parodyti 1 pav.

Patvirtinus naujų projektų biudžetus, finansiniai metai (nuo balandžio 1 d. iki kovo 31 d.) prasidėjo gana lėtai. Sudarytos prekių ir paslaugų tiekimo sutartys reiškė didelius biudžetinius įsipareigojimus, tačiau išlaidavimas vyko lėtai, nes daugumos užsakymų įvykdymo trukmė siekė keletą mėnesių. Kitą sulėtėjimą sąlygojo vasaros atostogų laikotarpis. Išlaidų procesai pagyvėjo tik rugsėjo mėnesį, kai buvo įvykdyti stambūs sutartiniai pristatymai. Šiuo finansinių metų momentu projektų vadovai turi atidžiai stebėti projektų grafikų laikymąsi, kad būtų anksti nustatytas projektų vėlavimas ir projektų vadovai būtų informuoti apie lėšų išlaidavimą kitur (I, 39 p.). Taigi, artėjant metų galui ir pradėjus veikti perskirstymo efektui, buvo žymus išlaidavimo

atsilikimas. Kanados vyriausybės finansiniai nuostatai leidžia sąskaitų apmokėjimą tam tikru laikotarpiu pasibaigus metams, jei prekės ar paslaugos buvo pristatytos iki metų pabaigos; tokiu būdu mokėjimai tęsiasi iki sekančių finansinių metų birželio mėnesio.

1 pav. 1 išlaidų profilis. Dvišalė programa



Turėjome laikytis išlaidų ribos, nustatytos tarptautinėms įmonėms - 0,5 proc. šalies BNP. Didesnės išlaidos būtų prieštaravusios "Finansinio valdymo įstatymui" (I, 3 p.). Taigi, mums reikėjo labai tikslios informacijos apie organizacijos išlaidas.

Norint kompensuoti ankstesnės metų pabaigos išlaidų kontrolės stoką, reikėjo keisti visą požiūrį į biudžeto tvarkymą (I, 73 p.). Biudžetinius išpareigojimus reikėjo nustatyti anksčiau, turėjo būti leidžiamas biudžetinių lėšų išpareigojimų viršijimas ir reikėjo anksčiau nustatyti galimus nukrypimus nuo "idealaus" išmokų profilio. Visa tai įvykdžius ir sukaupus tam tikrą naujų metodų diegimo patirtį buvo pasiektas naujas išlaidų profilis (žr. 2 pav.).

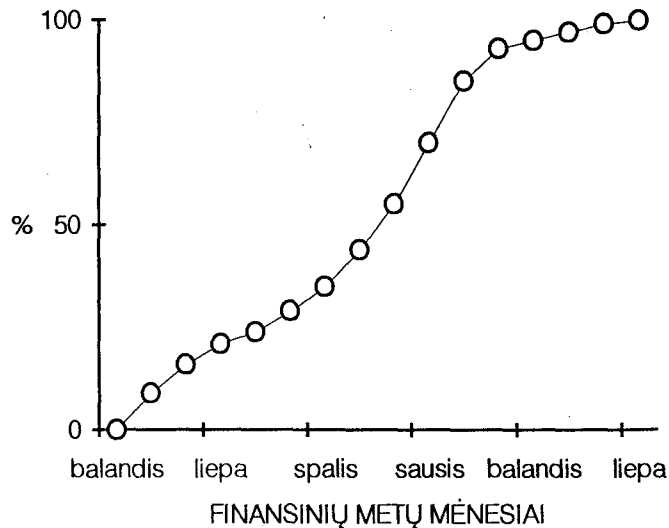
Visų skirtumų nepašalinome, tačiau išlaidų tempai buvo stabilesni, prognozuojami ir valdomi. Mūsų įdiegta valdymo kontrolė, skirta išlaidų stebėjimui, leido užbaigti metus (vidutiniškai per mano dirbtą laiką) turint 800.000-2.000.000 Kanados dol. nepanaudotų biudžeto lėšų, kas sudarė apie 0,05 proc. organizacijos biudžeto.

Užtikrinti veiksmingesnę kontrolę ir valdymą mums pavyko dalinai dėl to, kad finansinius duomenis į naująją apskaitos sistemą įvesdavo patys darbuotojai, atsakingi už atitinkamas operacijas, todėl visada turėjome naujausią tikslią informaciją (I, 1 p.).

Parengėme ne tik bendrą dvišalės programos profilį, bet ir atskirus profilius visiems keturiems filialams. Mėnesinėse ataskaitose, pateikiamose per 6 dienas po mėnesio pabaigos,

dėmesys būdavo sutelkiamas į einamąją informaciją apie plano vykdymo tendencijas ir nukrypimus nuo jo (I, 39 p.). Šią informaciją gaudavo vyresnieji vadovai.

2 pav. 2 išlaidų profilis. Dvišalė programa



Tipiškoje filialo projektinių lėšų ataskaitoje buvo pateikiama:

- faktinės ir planuotos išlaidos, išlaidų lėšų likutis;
- faktinis ir planuojamas lėšų išsipareigojimas, išsipareigojimo lėšų likutis; - šių duomenų palyginimas su praėtų metų rodikliais;
- nukrypimo nuo plano priežastys, jei žinomos;
- rekomendacijos dėl korektyvinių veiksmų.

Buvo teikiama ir analizuojama informacija apie komandiruotes, atlyginimus ir t.t.

Ta pati informacija apie dvišalę programą kaip visumą ir apie kitas Agentūros programas būdavo pateikiama grafiškai ir raštiškai. Administracinės programos biudžeto ataskaitoje buvo daug pozicijų, tokių, kaip komandiruotės, priėmimas, atlyginimai, informatika. Mūsų mėnesinė ataskaita siekė apie 30 puslapių; pirmajame puslapyje buvo pateikiama reikšmingų nukrypimų suvestinė ir nurodymai, kur galima rasti smulkesnę informaciją. Todėl labai greitai, pasibaigus mėnesiui, prezidentas ir visi kiti darbuotojai būdavo informuojami apie finansinę Agentūros padėtį ir galėdavo priimti sprendimus dėl pakeitimų, būtinų siekiant įvykdyti operacijų planą (I, 19 p.).

### *Prekių ir paslaugų tiekimo sutarčių sudarymas*

Sutarčių sudarymo procesą prižiūrėjo viceprezidentų komitetas. Šis komitetas ne tik buvo atsakingas už visą procesą, bet ir peržiūrėdavo visus kvietimus pateikti konkursinius pasiūlymus iki juos paskelbiant (I, 39 p.). Tai kvietimas visiems suinteresuotiems tiekėjams ar rinktinei jų grupei pateikti pasiūlymą Agentūrai, nurodant, kaip ir už kokią kainą galėtų tiekti tam tikras prekes ar teikti tam tikras paslaugas.

Pagrindiniai sutarčių sudarymo proceso elementai buvo išdėstyti vadove, išleistame Kanados Iždo valdybos - ministrų komiteto, esančio Kanados vyriausybės kabineto komitetų sistemos dalimi. Sutarčių procesą dalinai kontroliavo Iždo valdybos sekretoriatas, tačiau buvo suteikta ir gana daug laisvės (I, 68 p.).

Agentūra buvo kritikuojama už tai, kad jos sistema nebuvo visiškai suprantama; kad ji linko į dideles patirtį turinčias kompanijas; kad teikė pirmenybę kompanijoms, kurių būstinės buvo geografiškai netoli CIDA būstinės; kad sutartys būdavo per ilgai tvirtinamos ir sudaromos; kad buvo rodomas palankumas kai kuriems tiekėjams iš projekte dalyvaujančių darbuotojų pusės. Keli mėnesiai darbo šiame komitete man<sup>o</sup> įtikino, jog kritika yra pagrįsta.

Pradėjome taisyti trūkumus nuo tiekėjų sąrašų ir pasiūlymų pateikimo tvarkos keitimo. Tada parengėme vadovą, kurį išsiuntinėjome visiems sąrašuose esantiems asmenims ir kompanijoms. Mūsų darbuotojų grupė važinėjo po visą šalį, aiškindama, kaip reikia pildyti formas ir kaip dirba kompiuterinė atrankos sistema (I, 45 p.). Buvo rodomas šios sistemos veikimas, kad prezentacijų dalyviai suvoktų kompiuterinės paieškos logiką. Buvo aiškinami pasiūlymų vertinimo principai. Tai potencialiems tiekėjams padėjo suprasti, kaip tinkamiau apibūdinti savo interesų sritis bei patirtį ir kaip pateikti pasiūlymus, kad pasisekimo šansai būtų didesni.

Tuo metu mūsų tikslas buvo suformuluoti, dokumentuoti ir paskelbti tokį įsigijimo procesą, kuris būtų paprastas, aiškus ir nuoseklus. Siekėme tokio proceso, kuriuo būtų galima pasitikėti (I, p. 20). Žinojome, kad mūsų turima kontrolės sistema vėliau leis užtikrinti tikslų pasiekimą.

Greta tiekėjų duomenų bazių peržiūrėjimo ir sutvarkymo, peržiūrėjome sutarties sudarymui reikalingos informacijos prašymo formą, naudojamą mūsų darbuotojų. Anksčiau kiekvieno filialo vykdomi procesai buvo skirtingi: kiekvienas turėjo savo formą ir savo supratimą, kokia informacija yra reikalinga. Nustatėme labai griežtas "kraštutinių" prašymų, priimtinių komitetui, ribas, o taip pat reikalavimą, kad komiteto nariai gautų visą reikiamą dokumentaciją vėliausiai prieš 3 dienas iki posėdžio.

Pasiūlėme (ir gavome prezidento pritarimą) sutartines užduotis, taikomas sutartims su mažomis firmomis ir su mažą patirtį turinčiomis firmomis.

Sukūrėme duomenų bazę, kurios pagalba galėjome sekti geografinio sutarčių pasiskirstymo tendencijas, ir sistemą, skirtą laikotarpiu, reikalingo sutarties parengimui (nuo sprendimo sudaryti sutartį su tam tikru tiekėju iki sutarties sudarymo) kontroliavimui (I, 39 p.).

Peržiūrėjome tvarką, pagal kurią suteikiami įgaliojimai tvirtinti sutarties sudarymą su tam tikru tiekėju nederinant su komitetu, o taip pat komitetui pateikiamos ataskaitos apie tokiu būdu tvirtinamas sutartis formą (I, 22 p.).

Nustatėme sistemą, skirtą informavimui apie tai, kad kuriai nors kompanijai ar asmeniui tenka didesnė nei nustatyta sutarties vertė ar didesnis nei nustatyta sutarčių skaičius. Ši sistema



taip pat teikė informaciją apie pretenzijas dėl sutarčių sudarymo ir apie tvirtinimą tokių operacijų, kurios buvo už mums Iždo valdybos suteiktų įgaliojimų ribų (I, 68 p.).

Komitetas susitikdavo kas savaitę ir peržiūrėdavo paraiškas, gautas iš mūsų darbuotojų dėl kvietimų pateikti pasiūlymus paskelbimo. Prie posėdžio dokumentacijos buvo tos savaitės kontrolės ir statistinė informacija. Buvo rengiamos ketvirtinės ataskaitos, apibūdinančios pagrindines tendencijas ir problemines sritis (I, 39 p.). Tokiu būdu, sutarčių sudarymui skirta VKS pradėjo funkcionuoti.

### *Informacijos valdymas*

Kelių tūkstančių projektų, vykdomų vienu metu ir turinčių skirtingus rodiklius, valdymas gali būti atliekamas rankiniu būdu. Projektinių išlaidų valdymas ir jų poveikio bendrosioms sąskaitoms ir biudžetams įvertinimas taip pat galimas be kompiuterinių sistemų pagalbos, tačiau reikalingų darbuotojų skaičius ir klaidų galimybės labai smarkiai padidėja.

Man pradėjus dirbti CIDA, šioje organizacijoje buvo tik elementarios automatizuotos sistemos. Buvo pripažinta jų tobulinimo būtinybė ir pradėtas didelis stambios reliacinės duomenų bazės - visapusiškos vadovybės pagalbininkės - projektas. Ankstesni bandymai sukurti automatizuotas sistemas Kanados vyriausybei dažnai buvo nesėkmingi, ir mūsų darbuotojai atsižvelgė į šias praeities pamokas. Viena iš tokių pamokų buvo tokia, kad nereikia bandyti atlikti per daug.

Taigi pačioje pradžioje buvo nutarta riboti sistemos mastą ir definiciją. Pvz., nutarta nekurti modulio aukščiausiai vadovybei (kas, kaip vėliau pasirodė, buvo klaidinga) ir kurti sistemą modulį po modulio, kurių pirmasis buvo skirtas finansiniams ir projekto vadovams.

Finansinio valdymo modulio kūrimas buvo sudėtingas dalykas; buvo gana sunku ateiti iki to taško, kur prasidėjo duomenų įvedimas. Tačiau modulio kūrimas buvo kur kas lengvesnis, nei jo įdiegimas. Jis turėjo užtikrinti projektų ir finansinės apskaitos sistemos sąryšį, kadangi ateityje abi sistemos turėjo naudotis tais pačiais duomenimis, tik skirtingais tikslais. Tačiau tarp ankstesnių elementarių sistemų beveik nebuvo ryšio: pvz. viena sistema teikė informaciją apie projekto vykdymo eigą lyginant su nustatytais gairėmis, kita - apie išlaidas, susijusias su sutartimis.

Buvo labai svarbu išlaikyti senosios ir naujosios finansinių sistemų audito ryšius. Senosiose projektų valdymo sistemose buvo baziniai biudžetiniai duomenys, tačiau sąryšis tarp nustatytų gairių ir biudžetų buvo nedidelis. Iš pradžių abiejų sistemų suderinimas reliacinėje duomenų bazėje buvo labai sunkus. Tai buvo ne ta klasikinė nereikalingų duomenų išmetimo problema, nes ankstesnės sistemos buvo gana efektyvios. Jos tiesiog nesisiejo tarpusavyje. Projektų vadovai žinojo, kokiame etape yra jų projektai, bet negalėjo susieti jų su Agentūros biudžetine sistema; tuo tarpu finansistai žinojo sutarčių ir išpareigojimų būklę, bet negalėjo susieti jos su projektais. Situacija niekada nebuvo tapusi rimta problema, nes visada būdavo pakankamai laisvų pinigų trūkumams padengti, ir metų pabaigos problemos buvo susijusios su biudžetu, o ne su projektų įvykdymu.

Sprendžiant šią sąryšio problemą reikėjo peržiūrėti kiekvieną Agentūros projektą, nustatyti jo statusą ir sąryšį su pradiniu biudžetu, sukurti naujus ryšius tarp gairių ir sąmatų; įvesti visus šiuos naujus duomenis į duomenų bazę, tuo pat metu išlaikant pirminių sąskaitų ir biudžetų neliečiamybę. Tam reikėjo beveik metų darbo, naujosios sistemos galutinis priėmimas labai vėlavo. Tačiau be šių pastangų mūsų darbas metų pabaigos išlaidų valdymo srityje nebūtų buvęs sėkmingas.

Visą laiką turėjome spręsti apibrėžimų, duomenų saugojimo ir apsaugos bei daugybę kitų klausimų, kurių negalima pamiršti, jei norima, kad galutinė sistema būtų vientisa ir patikima.

Buvo praėję nedaug laiko nuo sistemos įdiegimo, kai susidūrėme su sprendimo nekurti sisteminio modulio, skirto aukščiausios vadovybės informacijos poreikiams, padariniais.

Agentūros prezidentas paprašė informacijos apie projektų, kurie turėjo kokį nors sąryšį su trečiojo pasaulio moterimis, skaičių. Kadangi į niekieno pareigas neįėjo teirautis vadovybės apie jų pageidaujamos informacijos pobūdį, ir kadangi niekas nebuvo numatęs tokio prašymo, ši informacija nebuvo numatyta duomenų kodavimo sistemoje ir nebuvo renkama peržiūrint kiekvieno projekto duomenis ir įvedant juos į naująją sistemą. Kadangi šis klausimas prezidentui buvo svarbus, reikėjo iš naujo peržiūrėti kiekvieną projektą, sudaryti naują kodavimo bloką ir įvesti, patikrinti bei išanalizuoti papildomus duomenis. Šį darbą buvo galima atlikti netrukdam naujosios sistemos darbui, tačiau tokios naujos kategorijos sukūrimas kainavo kelis šimtus tūkstančių dolerių.

✓ 1984 m. Kanados vyriausiasis kontrolierius sugrįžo į Agentūrą atlikti antrojo visapusiško audito. Žinojome, jog reikia dar daug padaryti užbaigiant valdymo tobulinimo darbą, tačiau didžiavomės tuo, kas jau buvo atlikta. Aptardami šio audito darbo programą galėjome įtikinti Vyriausiojo auditoriaus biurą, kad ataskaitoje būtų nurodyta ne vien tai, kas dar buvo likę padaryti, bet ir tai, ką jau atlikome. 1985 m. paskelbta audito ataskaitoje atsispindėjo ir mūsų trūkumai, ir pasiekimai.

## 5. 2 atvejis: Nacionalinė sostinės komisija

Nacionalinė sostinės komisija valdo didžiąją dalį federalinio nekilnojamo turto Nacionaliniame kapitalo regijone - tą dalį, kuri nėra naudojama kasdieninėse administracijos ar vyriausybės operacijose. Nacionalinis kapitalo regijonas išeina už Ontario ir Kvebeko provincijų ribų ir apima Otavos bei Hulio miestus, o taip pat didelį plotą aplink juos.

Man esant Komisijoje jos turta sudarė apie 800 pastatų, įskaitant 5 oficialias rezidencijas (tokias, kaip generalgubernatoriaus ir ministro pirmininko rezidencijos), ir 100 km alėjų, 250 km asfaltuotų rekreacinių kelių, 40.000 ha parką, 17.000 ha priemiestinių ir miesto parkų, daugybę tiltų, geležinkelio bėgių ir t.t. Komisijos žinioje taip pat buvo poilsio aikštelės, paplūdimiai, parodų salės, slidžių takai, golfo aikštelės ir t.t. Į Komisijos pareigas įėjo žemės naudojimo, visų federalinių žemių ir pastatų (įskaitant administracinius) planavimas, urbanistinis planavimas, perspektyvinis sostinės planavimas, regijone vykstančių nacionalinių festivalių organizavimas.

Komisijoje dirbo apie 1500 žmonių, bet šis skaičius sezoniškai kito. Man pradėjus dirbti 1986 m. jos biudžetą sudarė 30 mln. Kanados dol., iš kurių 30 mln. sudarė pajamos iš nuomos, leidimų išdavimo mokesčių, įvažiavimo mokesčių ir t.t. Per sekančius 4 metus mūsų biudžetas sumažėjo apie 25 proc.

1986-1990 m. buvau šios Komisijos vyriausioju eksploataciniu darbuotoju. Mano pareiga buvo tvarkyti visas Komisijos operacijas. Turėjau atsiskaityti organizacijos pirmininkui, dinamiškai asmenybei, kuris dirbo jau dveji metai ir visiškai pritarė valdymo tobulinimo būtinybei. Jis prisiėmė atsakomybę už išorinių ryšių ir ilgalaikio sostinės vystymosi valdymą.

Komisija tada buvo laikoma arogantiška, nelanksčia ir neefektyvia. Mano pirmtakas buvo apkaltintas sukčiavimu; po to sekę biudžeto apkarpymai reikalavo Komisijos reorientacijos - nuo sostinės kuriančios organizacijos į sostinę eksploatuojančiąją, ir tai demoralizavo darbuotojus.

### *Valdymo kontrolės sistema, skirta vyriausiajam eksploataciniam darbuotojui*

Pradėjus dirbti pareigose, kuriose mano pirmtakas elgėsi nesąžiningai, turėjau pakeisti organizacijoje vyraujančią šios pareigybės funkcijų ir prioritetų supratimą. Darbuotojai turėjo suprasti ne tik tai, kad "nauja šluota" rengiasi išgyvendinti darbo metodus, leidusius sukčiauti, bet

ir tai, kad kai kas labai domėsis tuo, kaip jie atlieka savo darbą (I, 29 ir 30 p.). Tam reikėjo gauti informaciją apie einamąją veiklą ir atlikti plačias kontrolės sistemų revizijas, o taip pat iš naujo apibrėžti savo informacijos poreikius (I, 39 p.).

Nusprendžiau, kad šių pokyčių įgyvendinimui visų pirma turiu užsiimti "mikrovaldymu", tai yra, man reikės gana smulkios informacijos apie visą reikšmingą Komisijoje atliekamą darbą, užuot susitelkus ties išimtiniais klausimais ir palikus detales kitiems.

Susitikau su vadovaujančiais darbuotojais, atsakingais už tokias funkcijas, kaip finansai, transporto priemonių naudojimas, inventORIZACIJA, sutartys, personalas, planavimas, festivalių organizavimas, nekilnojamas turtas, gamtinių išteklių valdymas, ir aptariau su jais veiksmus, kurių šie turi imtis tvarkydami savo kompetencijoje esančias sritis. Taip pat nustatėme, kokie rodikliai bus naudojami darbo eigos kontrolei, numatėme planines darbo gaires ir planuojamus rezultatus (I, 32 p.).

Pasamdėme grupę antrakursių informatikos specialybės studentų, atliekančių praktiką. (Studentai yra daug kūrybingesni ir juos samdyti yra daug pigiau, negu patyrusius profesionalius kompiuteristus.) Vienam buvo duota užduotis sukurti man skirtą "BF", arba "nukėlimo pirmyn" sistemą. Tai vadovas, arba automatizuota sistema, fiksuojanti faktą, jog tam tikru momentu ateityje reikia peržiūrėti tam tikrą dokumentą ar veiksmą, ir tą dieną primenanti naudotojui apie tai (I, 60 p.). Pirmas dalykas, kuris pasirodydavo mano kompiuterio ekrane jį įjungus ryte, buvo sąrašas veiksmų ar dokumentų, kuriuos tą dieną reikėjo peržiūrėti. Sistema leisdavo nukopijuoti mano pastabas konkrečiu klausimu ir elektroniniu būdu nusiųsti atsakingam asmeniui, tuo pačiu paprašant ataskaitos. Man būdavo atsiunčiama reikiama ataskaita arba dokumentas. Tada atnaujindavau savo sistemą ir nustatydavau naują ateities datą šiam klausimui. Vienu metu mano sistemoje buvo 140 įvairių klausimų. Kai kurie būdavo peržiūrimi kas keletą savaitių, kiti kas ketvirtį, treči - kartą per metus. Klausimai buvo įvairūs: finansinė ataskaita, ministro pirmininko rezidencijos stogo remontas, stambaus festivalio planavimas.

Mano pavaldiniai greitai priprato prie šios sistemos, ir jie įvesdavo klausimus į savo sistemas ankstesne data, kad primintų sau, jog netrukus paprašysiu iš jų ataskaitos.

Ši BF sistema kartu su tradicinėmis, pvz., finansinėmis ar personalo ataskaitomis sudarė mano VKS. Ji buvo daug detalesnė, nei daugelio aukštesniųjų vadovaujančių darbuotojų, bet tomis aplinkybėmis labai reikalinga.

### *Nekilnojamo turto valdymas*

Perėjimą nuo turto "kūrimo" prie jo "eksploatacijos" komplikavo reikiamos patirties stoka (I, p. 49). Praeityje remontai nebūdavo planuojami; jie buvo atliekami tada, kai atrodė reikalinga. Be to, kai reikėdavo atlikti remontą, lėšų tam būdavo. Sumažinus biudžetą, padėtis pasikeitė. Galiausiai, mes žinojome, kad didžioji infrastruktūros dalis buvo sukurta vienu metu ir kad nebetoli tas laikas, kai jai reikės didelio remonto. Mūsų nekilnojamo turto valdymas buvo labai atsitiktinio pobūdžio.

Vėlgi, kontrolės sistemos nebuvo galima įdiegti tol, kol nebus sukurtas tvirtas valdymo pagrindas ir kol turto duomenų bazė nebus tiksli, nuosekli ir pilna. Sukūrėme specialią maždaug 15 žmonių darbo grupę iš kelių, konstrukcijų, parkų ir žemėtvarkos specialistų, kurie per 18 mėnesių apsilankė visuose nekilnojamo turto objektuose, įvertino jų būklę ir smulkiai apibūdino rezultatus elektronine forma. Tuo pat metu nedidelė grupė žmonių studijavo literatūrą ir konsultavosi su ekspertais dėl optimalaus kiekvieno turto eksploatacijos laiko nustatymo bei

finansinių pasekmių tuo atveju, jei laiku nebus imtasi priežiūros veiksmų. Ši informacija irgi buvo įtraukta į duomenų bazę (I, p. 40). Galiausiai, specialiosios grupės darbo rezultatai buvo paversti investicijų į eksploataciją strategija dešimčiai metų. Jau turėjome nekilnojamo turto duomenų bazę ir eksploatacijos principus, apimančius reikiamas kontrolės sistemas.

Vėliau į kiekvienų metų planą ir biudžetą įeidavo atitinkami projektai pagal eksploatacijos planą. Kai projektai vėluodavo ar trūkdavo lėšų, galima buvo pradėti kitus svarbiausius projektus ir atitinkamai pakoreguoti planus. Metų bėgyje Komisijai ir vadovaujantiems darbuotojams būdavo siunčiamos ataskaitos apie tiems metams numatytų darbų eigą su rekomendacijomis, jei darbai nevykdavo pagal grafiką (I, 38 p.). (CIDA organizacijoje mūsų pradedamų projektų vertė šiek tiek viršydavo biudžetą, atsižvelgiant į tai, jog kuris nors projektas vėluos.) Kasmet kiekvieną objektą aplankydavo ekspertas ir patikrindavo jo būklę. Mūsų nekilnojamo turto valdymo sistema jau veikė.

### *Pajamos iš nuomos*

Dauguma iš Komisijos 800 pastatų buvo išnuomoti kaip privatūs gyvenamieji namai, mažmeninės prekybos ir komercijos įstaigos, sandėliai ir fermos. Egzistavo nuomojamų objektų, nuomos mokesčių ir pajamų duomenų bazė (I, 49 p.), tačiau šios srities valdymas kėlė nemažų sunkumų.

Dažnai nebūdavo ataskaitų apie įsiskolinimus, kaip ir įsiskolinimų likvidavimo politikos. Vėlgį, kontrolės sistemų įdiegimui pirmiausia reikėjo išspręsti kitas valdymo problemas. Mūsų pirmasis žingsnis buvo parengti politinį dokumentą, numatantį, kokių veiksmų turi būti imtasi nuomos mokėjimų vėlavimo atveju, kokie atnaujinimo darbai turi būti atlikti pasikeitus nuomininkui, kokie pastatų atnaujinimo standartai turi būti taikomi skirtingų kategorijų pastatams (I, 40 p.). Su šia patvirtinta nuomos politika ir naujomis nuomos mokesčio mokėjimo sąlygomis buvo supažindinti visi nuomininkai. Be to, nuomos mokesčio normos buvo palyginti su privataus sektoriaus normomis ir palaipsniui priartintos prie pastarųjų.

Pradėta rengti mėnesines ataskaitas apie pajamas, mokėjimo vėlavimus už įvairius laikotarpius, išlaidas atnaujinimui, vakansijas ir t.t. Politika esant reikalui buvo koreguojama. Į mėnesinę ataskaitą įeidavo probleminių sričių suvestinė ir trūkumų šalinimo rekomendacijos.

### *Natūralios aplinkos tvarkymas*

Kadangi Komisijos žinioje buvo dideli parkų ir miškų plotai, reikėjo rūpintis flora ir fauna. Kartais tarp jų nebūdavo pusiausvyros ir reikėdavo imtis veiksmų. Galiu pateikti du pavyzdžius.

Miškai buvo daugiausia laukiniai ir nelengvai prieinami. Juos apžiūrėti reikėjo pėsčiomis, o tai - reikalaujantis daug laiko ir ne itin efektyvus būdas. Apžiūros iš lėktuvo buvo brangios, reikalaujančios specialios įrangos. Pvz., taršos ir sausros pasekmės geriausiai matomos infraraudonų spindulių fotografijos pagalba. Miškų stebėjimui ir tvarkymui pradėjome naudoti palydovines fotografijas. Kiekvienais metais darant spalvotas ir infraraudonųjų spindulių fotografijas, buvo galima stebėti pokyčius bei tendencijas ir imtis reikiamų veiksmų.

Natūralūs miškai yra mėgstami bebrų ir, nors bebras yra nacionalinis Kanados gyvūnas, jų populiacijoms per daug padidėjus miškų tvarkytojams kyla problemų. Kiekvienas bebras nukerta daug medžių, o jų užtvankos užtvindo didelius plotus, kuriuose sunaikinami visi medžiai. Bebrai yra labai geri užtvankų statytojai, greit pastebintys protėkius ir juos užtaisantys. Tačiau užtvankos kartais sugriūna, ir net tai įtakoja Komisijos darbą. Mūsų keliai būdavo dažnai užtvindomi dėl kilusio potvynio.

Nors palydovinės nuotraukos buvo gera naujų užtvankų aptikimo priemonė, užtvindytus medžius išgelbėti dažnai jau būdavo per vėlu. Dažnos plotų apžiūros leisdavo aptikti naujas statybas ir bebrai būdavo iškeliami iš parko teritorijos. Sunkesnė situacija iškildavo tada, kai bebrai padidindavo užtvankos aukštį ir užtvindydavo didesnius plotus. Nenorėjome ardyti visų užtvankų, tik apriboti užlietus plotus ir bendrą bebrų populiaciją. Vienas iš mūsų darbuotojų sugalvojo išeitį. 10 cm plastikinė maždaug 7 m ilgio žarna buvo įstatoma į užtvanką statmenai jos sienai tokiu būdu, kad, jei bebrai bandydavo padidinti užtvankos aukštį, ji imdavo "tekėti", ir, kaip bebandytų, jie niekaip negalėdavo to tekėjimo sustabdyti. Bebrai greit pavargdavo nuo bandymų ir keliaudavo kitur. Kontrolę galima pritaikyti netgi bebrams!

### *Korespondencija*

Komisija gaudavo apie 100 laiškų per dieną iš regijono gyventojų, ministrų, kitų vyriausybinių organizacijų ir t.t. labai įvairiomis temomis - pradedant gamtos klausimais ir baigiant biudžeto asignavimais. Kai pradėjau dirbti, centrinis sekretoriatas užtikrino laiškų perdavimą atitinkamam darbuotojui, o prieš pateikiant atsakymus pirmininko ar mano parašui, patikrindavo juos. Nebuvo laiškų sekimo sistemos, todėl į kai kuriuos iš viso nebuvo atsakoma arba atsakoma labai pavėluotai.

Rinkoje yra daug korespondencijos sekimo sistemų. Viena iš jų nupirkome ir įdiegėme. Buvo nustatyta tvarka, reglamentuojanti laiško "apsisukimo" laiką, laiškų tipus, pasirašomus tam tikro lygio darbuotojų, veiksmus, kurių reikia imtis, pvz., tuo atveju, jei neįmanoma atsakyti per nustatytą laiką ir kt. Atsakymams vėluojant, darbuotojams apie tai būdavo primenama, ir kiekvienas padalinys kas mėnesį turėdavo pateikti ataskaitą apie įsipareigojimų korespondencijos srityje vykdymą.

Vėlgi, valdymo kontrolė turėjo palaukti, kol bus įdiegta reikiama duomenų bazė ir nustatyta atitinkama tvarka.

## **6. Išvados**

Negali būti valdymo be kontrolės. Kiekvieną organizacijos veiklos aspektą galima kontroliuoti, ir vadovų pareiga yra įvertinti tokios kontrolės mastą bei formą. Organizacijos, turinčios didelę gero valdymo ir tinkamos kontrolės patirtį, gali apsieiti su mažiau tikrinimų, nei patiriančios blogo valdymo pasekmes. Tačiau ir solidžiausios, geriausiai tvarkomos organizacijos turi turėti sistemas, kurios užtikrintų vadovus, jog viskas einasi gerai ir sistemos dirba taip, kaip reikalinga.

Didelis malonumas ateiti į blogai valdomą organizaciją, dalyvauti trūkumų taisyme ir stebėti gerėjančius rezultatus. Investuojant į gerą valdymą gaunama didelė nauda, kuri pasireiškia ne tik finansiškai, bet taip pat ir darbuotojų pasididžiavimu.

**VALDYMO KONTROLĖ: CENTRINIŲ ĮSTAIGŲ  
VAIDMUO  
(Kanada)  
James Q. McCrindell<sup>4</sup>**

**Santrauka**

Šiame darbe dėmesys sutelktas į centrinių įstaigų vaidmenį formuojant valdymo kontrolės bazę ministerijose visos Kanados mastu. Kai kuriose šalyse naudojami panašūs metodai, o kai kurios naudoja kitokias priemones efektyviai valdymo kontrolės bazei vystyti, pvz. panaudojant vyriausias audito institucijas arba pateikiant smulkius nurodymus įstatymuose.

Kanadoje centrinių įstaigų vadovavimo valdymo kontrolei tradicija gyvuoja jau apie 125 metus - beveik nuo tada, kai Kanada tapo atskira šalimi. Šios įstaigos vadovauja finansiniam, išlaidų ir darbo jėgos valdymui, o taip pat pataria Kabinetai (per ministrą pirmininką) ir jo vardu vadovauja valstybinei tarnybai; pastarasis vaidmuo skiriasi nuo vyriausybės programų valdymo, kuris yra ministrų atsakomybėje.

Greta tokių centrinių įstaigų, kaip Iždo taryba, atsiskaitančių Kanados vyriausybei, yra centrinių įstaigų, atsiskaitančių tiesiogiai įstatymų leidžiamajai valdžiai. Pagrindinės iš jų yra Vyriausiojo auditoriaus tarnyba (aukščiausioji audito institucija) ir Valstybinės tarnybos komisija, kuri rūpinasi tuo, kad priimant darbuotojus ir juos skatinant nebūtų diskriminacijos.

Nors Kanados centrinės įstaigos nėra sukūrusios valdymo kontrolės bazės, dauguma valdymo kontrolės charakteristikų, pateiktų INTOSAI direktyvose, yra būdingos Kanados įstatymų leidybai ir centrinių įstaigų politikai. Pastarųjų metų Kanados valstybinio sektoriaus reformos, susijusios su paslaugų kokybe, atskaitomybe ir didesniu informacijos technologijos naudojimu, taip pat atitinka INTOSAI principus.

Kanados vyriausiasis auditorius turi didelę įtaką valdymo kontrolei, nors jos vystymas ir diegimas formaliai neįeina į jo pareigas. Vyriausiasis auditorius teikia centrinėms įstaigoms ir

---

<sup>4</sup>Kanados Iždo tarybos vadovaujantis darbuotojas, šiuo metu dirbantis Waterloo universitete. Buvęs Kanados vyriausiojo kontrolieriaus pavaduotojas, atsakingas už vadovavimą ministerijoms finansinio valdymo ir kontrolės srityje.

ministerijoms vertingą paramą kontrolės tobulinimo srityje savo ataskaitomis įstatymų leidžiamajai valdžiai ir nepriklausomais "geriausios patirties" tyrimais, vykdomais Kanadoje ir užsienyje.

Būdamas įsitikinęs, jog vidaus kontrolė Kanadoje yra gerai išvystyta ir padeda vykdyti reformas, vyriausiasis auditorius vis dėlto yra viešai išreiškęs susirūpinimą dėl to, kad centrinės įstaigos skiria nepakankamai dėmesio valdymo kontrolei, ypač tame, ką jis vadina nepakankamu atsiskaitymu už ministerijoms suteiktą didesnę atsakomybę.

## 1. Valdymo kontrolės bazė Kanadoje

### *Valdžios institucija, atsakinga už valdymo kontrolę*

Parlamentas (įstatymų leidžiamoji valdžia) yra aukščiausioji valdžia Kanados vyriausybėje, užsiimanti valdymo kontrole. Tai aukščiausia įstatymų leidžiamoji valdžia, ir bet kurie jos deleguojami įstatymų leidimo įgaliojimai yra pavaldaus pobūdžio. Parlamentas, vadovaudamasis Konstitucija "Teisių ir laisvių chartija", turi teisę priimti bet kuriuos įstatymus savo nuožiūra. Tačiau Parlamentas yra suteikęs didelius įgaliojimus vykdomajai valdžiai. Tai suteikia vyriausybei pakankamą veiksmų laisvę.

"Finansinio valdymo įstatymas" yra įstatyminė valdymo kontrolės bazė. Jame numatyti keli kontrolės standartai, tačiau, kas turbūt yra svarbiausia, šis įstatymas reikalauja nuolatinio ministrų komiteto, vadinamosios Iždo tarybos, kuri atsako už visus klausimus, susijusius su vadovavimu valstybinei tarnybai. Būdamas atskirta nuo Finansų ministerijos, tačiau kasdien glaudžiai su ja bendradarbiaudama, Iždo taryba yra atsakinga už visus išlaidų biudžeto aspektus.

Šis įstatyminis reikalavimas yra neįprastas, nes ministrų komitetų vadinamų kabineto komitetais - kūrimas paprastai yra ministro pirmininko, o ne įstatymų leidžiamosios valdžios prerogatyva. Tačiau tai atspindi Kanados tradiciją, kad vadovavimas valstybinei tarnybai, išlaidos ir su tuo susijusi kontrolė yra pagrindinis vyriausybės rūpestis. Iš tiesų, šis įstatyminis reikalavimas buvo pirmą kartą nustatytas prieš 125 metus, netrukus po to, kai Kanada tapo savarankiška šalimi.

Minėtas įstatymas taip pat reikalauja, kad vyriausiasis ministras būtų skiriamas Iždo tarybos prezidentu ir kad į Tarybą įeitų dar 4 ministrai. Finansų ministras pagal savo pareigas yra Tarybos nariu, nes jo ar jos rekomendacijos ir nutarimai turi įtaką vyriausybės planavimo ir biudžetiniams procesams. Vykstant svarstymams Iždo taryboje jos nariai-ministrai atideda į šalį savo ministerijų reikalus vardan kolektyvinių vyriausybės interesų.

### *Valdymo kontrolės vystymas ir plėtra*

Išskyrus keletą plačiai taikomų kontrolės principų, numatytų "Finansinio valdymo įstatyme", dauguma kontrolės aspektų yra apimami atskirų įstatymų, susijusių su konkrečiomis vyriausybės programomis, kaip, pvz. mokesčių rinkimo programa. Didžioji valdymo kontrolės, sudarančios visą vyriausybę apimančią bazę, dalis nėra įforminta įstatymais. Ši kontrolė vystoma ir platinama Iždo tarybos politikos kryptių ir direktyvų forma.

Iždo tarybos politikos kryptys turi nuostatų, kurie esant reikalui paremiami įstatymais, statusą. Nors šios direktyvos nėra privalomos, auditoriai jas dažnai naudoja kaip standartus. Tačiau, jei kurios nors direktyvos alternatyva yra ne mažiau efektyvi ir pelninga, auditorius jos paprastai nekritikuoja.

Iždo tarybos politikos kryptys ir direktyvos platinamos tarp ministerijų "Iždo tarybos instrukcijos" pagalba. Be to, Taryba leidžia "Vadovo instrukciją", kuri paprastais žodžiais aiškina svarbiausius valdymo kontrolės principus. Šiuose ir kituose Tarybos dokumentuose esančią informaciją dabar galima gauti elektronine forma per vyriausybės ir ministerijų informacijos tinklus. Ji įrašyta ir į kompaktinį diską.

### *Centrinių įstaigų vaidmuo*

"Finansinio valdymo įstatymas" taip pat nustato Iždo tarybos sekretoriaus postą; sekretoriaus rangas ir įgaliojimai atitinka ministro pavaduotojo, t.y. aukščiausiojo valstybės tarnautojo ministerijoje, rangą ir įgaliojimus. Buvo įsteigta centrinė įstaiga, žinoma kaip Iždo tarybos



sekretoriatas, kuris yra Iždo tarybos administracinė "ranka", vystanti ir palaikanti ministerijų valdymo kontrolės bazę. Tai atitinka INTOSAI rekomendaciją, kad tokios pareigos gali būti suteiktos centrinei įstaigai, turinčiai valdžią kitoms įvairioms vyriausybės organizacijoms (I, 64 p.).

Nors Kanados vyriausiasis auditorius formaliai neturi įgaliojimų valdymo kontrolės atžvilgiu ir nėra už ją atsakingas, jis turi žymią įtaką jos vystymui ir platinimui. Taip yra todėl, kad greta valdymo kontrolės tinkamumo vertinimo ir pranešimo apie trūkumus bei jų šalinimo galimybes, vyriausiasis auditorius atlieka plačius valdymo kontrolės tobulinimo tyrimus Kanadoje bei užsienyje ir skelbia šių tyrimų rezultatus savo reguliariose ataskaitose įstatymų leidžiamajai valdžiai. Šios tyrimų publikacijos ir susidomėjimas jomis įstatymų leidžiamosios valdžios komitetuose (pirmiausia Valstybinių sąskaitininkų komitetuose) yra stimulu Iždo tarybai gerinti valdymo kontrolės bazę.

Valstybinės tarnybos komisija - nepriklausoma įstaiga, atsiskaitanti Parlamentui, - reguliuoja valstybinės tarnybos darbuotojų priėmimo ir skatinimo procesus. Valdymo kontrolė yra jos darbo dalimi.

### ***Palyginimas su INTOSAI "Direktyvomis"***

Kanadoje nėra sistemingo INTOSAI standartų integravimo į valdymo kontrolės bazę. Tačiau Iždo taryba yra suformulavusi atskirus principus kiekvienai funkcinei valdymo sričiai. Pvz., ji nuosekliai vadovauja finansiniam valdymui (finansų apskaita, kontrolė ir atskaitomybė), išlaidų valdymui (biudžetų sudarymas ir atsiskaitymas už rezultatus), įsigijimų valdymui, rizikos valdymui, darbo jėgos išteklių valdymui ir t.t. Egzistuoja panašios funkcinės vidinio audito ir programų vertinimo bazės.

Be to, Iždo tarybos sekretorius siekia skatinti kontrolės būtinybės įsisąmoninimą leisdamas naujas instrukcijas kontrolierių funkcijų vykdymui vyriausybės organizacijose. Šios funkcijos turi būti vykdomos visose organizacijose tam, kad būtų:

- valdoma finansinė rizika;
- suvokiamos finansinės sprendimų pasekmės iki juos priimant;
- tinkamai sekamos ir apskaitomos finansinės operacijos ir visų finansinių sprendimų rezultatai;
- užtikrinta apsauga nuo sukčiavimo, finansinio aplaidumo, finansinių taisyklių ir principų pažeidimo, turto praradimo.

### ***VKS kontroliavimas ir vertinimas***

Visose ministerijose vyriausiojo valstybės tarnautojo paprastai yra ministro pavaduotojas, kuris atsiskaito ministrui už kasdieninės ministerijos veiklos tvarkymą, ministro nustatytų prioritetų įgyvendinimą ir ministrui teikiamos informacijos kokybę. Be to, jis atsiskaito ministrui pirmininkui už bendruosius valdymo rezultatus, kurie yra kasmet vertinami pagal Iždo tarybos kriterijus. Nors naudojama terminologija skiriasi, kai kurie iš šių kriterijų apima tas pačias sritis, kaip ir INTOSAI valdymo kontrolės standartai. Centrinės įstaigos informuoja ministrą pirmininką apie ministrų pavaduotojų vadovaujančią veiklą.

Į ministro pavaduotojo valdymo kontrolės veiklą įeina "Pristatymo rašto", kasmet teikiamo Iždo tarybai ir vyriausiajam auditoriui, pasirašymas kartu su vyriausiojo ministerijos finansininku. Tuo patvirtinamas pasibaigusių metų finansinių rezultatų tikslumas ir patikimumas. Visais šiais raštais Iždo tarybos sekretoriatas remiasi rengdamas vyriausybės metinę finansinę ataskaitą, o

vyriausiasis auditorius - tikrindamas šią ataskaitą. Šios metinės ataskaitos apima finansines apyskaitas, kurių oficialų įvertinimą vyriausiasis auditorius pateikia, nurodydamas, ar jos tinkamai atspindi finansinę vyriausybės padėtį.

Kiekviena ministerija, be to, turi savo vidinio audito ir vertinimo grupes, kurios paprastai atsiskaito tiesiogiai ministro pavaduotojui arba jo vadovaujamaui audito komisijai. Tačiau jų ataskaitos laikomos viešaisiais dokumentais ir todėl yra prieinamos įstatymų leidžiamajai valdžiai ir plačiai visuomenei.

Laikydamosi Iždo tarybos nustatytų standartų, šios grupės yra atsakingos už savarankiškų auditų atlikimą; šie auditai labai panašūs į atliekamus vyriausiojo auditoriaus, tik jų ataskaitos teikiamos ne įstatymų leidžiamajai valdžiai, o ministerijos vadovybei.

Greta ministerijų ir vyriausiojo auditoriaus vykdomos kontroliavimo ir vertinimo veiklos, vyriausybė kartais užsako nepriklausomus patikrinimus - per Iždo tarybą ar per specialias vyriausybei nepriklausančias ekspertų komisijas. Masinės informacijos priemonės ir parlamentinė opozicija skiria šioms ataskaitoms nemažai dėmesio; jomis domisi švietimo įstaigos ir kiti suinteresuoti asmenys, jomis remiamasi ir dėl jų ginčijamasi daug metų po jų publikavimo. Pavyzdžiu gali būti Karališkosios finansinio valdymo ir atskaitomybės komisijos viešoji ataskaita, kurioje buvo pateiktos plačios rekomendacijos, kaip vyriausybė turėtų tobulinti valdymą ir kontrolę.

### *VKS įdiegimui būtini ištekliai, kvalifikacija ir mokymas*

Kai Iždo tarybos sekretoriato darbuotojai tikrina ministerijų išlaidų planus, jie siekia užtikrinti, kad jokie asignavimų pokyčiai ar biudžeto apkarpymai nepakenktų ministerijos sugebėjimui palaikyti reikiamą valdymo kontrolės lygį. Pvz., jie gali nerekomenduoti patvirtinti kokį nors administracinį žingsnį, jei mano, kad jis gali sukelti nepageidaujamą kontrolės riziką. Pavyzdys: ministerija paprašė, kad darbuotojų atlyginimo čekius dalintų personalo skyriaus, o ne finansų skyriaus darbuotojai. Šie čekiai, kuriuos išduoda centralizuota Kanados vyriausybės Mokėjimų valdyba, yra siunčiami ministerijos finansų skyriui. Tokio prašymo patenkinimas būtų sutaupęs administracijos darbuotojų laiką ir pridėtines išlaidas, tačiau Iždo taryba jo nepatenkino, nes tai būtų prieštaravę kontrolės standartui, susijusiam su pareigų atskyrimu (I, 55 p.), nes personalo skyriaus darbuotojai, rengiantys algalapių informaciją, kontroliuotų čekius, išrašytus jų darbo indėlio pagrindu.

Iždo tarybos sekretoriatas nustato profesinius standartus tiems darbuotojams, kurie atlieka apskaitos ir finansinės kontrolės funkcijas. Jo darbuotojai dalyvauja įdarbinimo ir skatinimo komisijų veikloje; šios komisijos vertina visų kandidatų įaukštesnius finansinius, audito ir vertinančius postus visoje vyriausybėje techninę kvalifikaciją.

Iždo tarybos sekretoriatas taip pat vaidina vadovaujantį vaidmenį priimant į darbą vyriausybėje universiteto absolventus ir organizuojant finansinių pareigūnų, vidinių auditorių ir programų vertinimo personalo tobulinimosi programas. Be to, jis rengia mokymo kursus vadovaujantiems eksploataciniams darbuotojams įvairia funkcinė tematika (finansų, rizikos ir projektų valdymas). Ši veikla atitinka bendrąjį INTOSAI standartą, numatantį atsakingų už valdymo kontrolę darbuotojų sąžiningumo ir kompetentingumo užtikrinimą (I, 28 p.).

## **2. Bendrosios centrinių įstaigų pareigos**

Šiame skyriuje trumpai aptariamos centrinių įstaigų pareigos visos Kanados mastu. Svarbu pripažinti, jog centrinių įstaigų mastas ir įgaliojimai priklauso nuo įvairių konkrečioje šalyje veikiąčių faktorių, tokių, kaip įgaliojimų pasidalijimas tarp įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžios bei tarp nacionalinių, valstybinių ir municipalinių valdžios įstaigų.

Jei įstatymų leidžiamoji valdžia suteikia vykdomajai valdžiai ribotus įgaliojimus ir didžioji kontrolės dalis yra susijusi su įstatymdavyste, tada stiprių centrinių įstaigų poreikis yra mažesnis.

Be to, įstatymų leidžiamoji valdžia gali nuspręsti, kad valdymo kontrolei geriau vadovaus ir ją kontroliuos nepriklausomas, jai tiesiogiai atsiskaitantis organas, kaip, pvz. SAI.

Kadangi, laikantis kanadietiškosios tradicijos, vykdomoji valdžia turi gana didelę laisvę, vyriausybei reikia, kad centrinės įstaigos įgalintų ją efektyviai vykdyti savo "bendrąjį" vaidmenį, apimančių vyriausybės veiklos visumą. Tai taip pat atitinka Kanadoje veikiančią nuostatą, kad ministrai atsako kiekvienas už savo ministeriją, ir kolektyviai - kartu su ministru pirmininku - už visos vyriausybės valdymo reikalus.

Ypatingai svarbus Kanados centrinių įstaigų uždavinys yra institucinių vertybių puoselėjimas, t.y. skatinimas tokių veiklos metodų, kurie būtų suprantami ir kurių laikytųsi visi valstybinės tarnybos vadovai ir darbuotojai nepriklausomai nuo jų vykdomų programų pobūdžio. Visi Kanados valstybės tarnautojai yra mokomi protingo ir sąžiningo elgesio normų, kurių reikia laikytis kasdieniniame darbe. Tokių vertybių skatinimas prisideda prie valdymo kontrolės efektyvumo, ir INTOSAI "Direktyvose" yra pabrėžiama paramos valdymo kontrolei svarba (I, 24 p.).

Nors nėra vieningo centrinių vyriausybės įstaigų organizacijos ir pareigų modelio, daugumoje šalių, kurių jurisdikcija panaši į Kanados, centrinės įstaigos atlieka tris pagrindines funkcijas, kurios apibūdintos žemiau.

### *Ministro pirmininko ir Kabineto patarėjos*

Ministras pirmininkas, kaip ir kiti ministrai, turi nedidelę privačią tarnybą, į kurią žmonės ateina dirbti daugiau politiniu būdu, nei per valstybinę tarnybą. Tačiau centrinės įstaigos, teikdamos politikos kryptių analizes ir patarimus, padeda ir ministrui pirmininkui, ir Kabinetai remiantis nuostata, kad tam tikruose reikaluose Kabinetas turi priimti kolektyvinę atsakomybę, kuri yra viršesnė už individualius klausimus.

Centrinių įstaigų teikiama informacija ir patarimai ministrui pirmininkui daugiausia yra skirti paremti jo vaidmeniui

- sprendžiant nesutarimus ir siekiant konsensuso tarp ministrų, kai Kabinetas turi priimti sprendimą kuriuo nors klausimu;
- nustatant bendrąją organizacinę vyriausybės struktūrą ir ministrų kompetencijos sritis (čia jis turi nemažą laisvę veikti savo nuožiūra);
- skiriant daugumą aukštesniųjų valstybės tarnautojų.

Centrinių įstaigų teikiama informacija ir patarimai Kabinetai atspindi jo kolektyvinę atsakomybę už

- valstybinės tarnybos organizacijas ir valdymą;
- federalinius/provincijų santykius;
- biudžeto formavimą ir išlaidų valdymą.

Vienas iš pastarojo meto pavyzdžių galėtų būti toks. Buvo paskelbta, kad per 3 metus valstybinio sektoriaus darbuotojų skaičius bus sumažintas 45 tūkstančiais (maždaug 15 procentų, tačiau kai kuriose ministerijose - didesne dalimi). Iki paskelbiant tai, centrinės įstaigos konsultavo ministrą pirmininką dėl to, ką reikėtų atlikti ir koks gali būti bendras poveikis valstybinio sektoriaus teikiamoms paslaugoms (daugiausia remiantis informacija, susijusia su darbuotojų skaičiaus mažinimu, gauta iš ministerijų).

Remiantis centrinių įstaigų teikiamų konsultacijų kokybe, vertinama jų veikla. Nors tokių konsultacijų duodamus rezultatus dažnai sunku įvertinti, kartais jie gana aiškūs, kaip aukščiau minėtame pavyzdyje.

Centrinės įstaigos taip pat rekomenduoja geriausius kandidatus į valstybinių įmonių (Kanadoje vadinamų "Crown korporacijomis") vadovų postus.

Jos turi lemiamą vaidmenį teikiant konsultacijas apie federalinius-provincijų santykius rengiant tiek stambius konstitucijos pataisų projektus, tiek darbotvarkes nuolatiniams ministro pirmininko ir 10 provincijų premjerų susitikimams.

Kita svarbi centrinių įstaigų pareiga yra vadovavimas valstybinei tarnybai. Nors ji mažiau skelbiama viešai, vis dėlto yra labai reali ir svarbi. Reikia pažymėti, kad ši pareiga yra susijusi su valstybinės tarnybos, o ne vyriausybės valdymu. Jam vadovauja vyriausiasis Kanados valstybės tarnautojas, kuris atsiskaito tiesiogiai ministrui pirmininkui ir turi Slaptosios tarybos Klerko titulą. Faktiškai šis Klerkas yra ministro pirmininko pavaduotojas.

Įstatymų leidžiamasis organas ir Iždo taryba tvirtina įstatymus ir valstybinės tarnybos politikos kryptis, tuo tarpu iš Klerko biuro kyla svarbiausieji pasiūlymai dėl valstybinės tarnybos valdymo reformų. Pripažįstama, jog Klerkas vadovauja reformų įgyvendinimui po to, kai jas patvirtina Kabinetas. Pvz., Klerkas suplanavo vieną reikšmingiausių Kanados valstybinės tarnybos istorijoje reformų, vadinamąją "Valstybinė tarnyba 2000" reformą, ir vadovavo jos įgyvendinimui. Ja siekiama paversti valstybinę tarnybą naujoviškesne, labiau į paslaugas orientuota tarnyba, taikančia naujausius, užtikrinančius kaštų rezultatyvumą valdymo metodus. Dabar Klerkas rengia metinę viešą ataskaitą apie šios reformos vykdymo eigą, skirtą ministrui pirmininkui.

#### ***Darbo jėgos išteklių valdymas***

Centrinė įstaiga gali vykdyti visų valstybės tarnautojų darbdavio funkciją, remdamasi specialiais tam skirtais įstatymais. Tai apima įdarbinimo valstybinėje tarnyboje sąlygų bei atlygių klasifikacijos/ lygių nustatymą. Be to, jos gali kolektyviai veikti vyriausybės vardu derantis su profsąjungomis ir rengti bendras visoms ministerijoms mokymo programas. Kanadoje šias pareigas vykdo Iždo taryba.

Centrinės įstaigos paprastai neatsako už kadro komplektavimo standartus ir taisykles, kadangi įstatymų leidžiamoji valdžia nori turėti savo įstaigą šiai funkcijai atlikti, kad būtų užtikrintas priėmimo pagal nuopelnus principas užuot vadovavusis politinių kontaktų ar kitais kriterijais. Kanadoje tokia įstaiga yra vadinama Valstybinės tarnybos komisija (žr. 1 skyrių).

#### ***Biudžeto formavimas ir išlaidų valdymas***

Ši veikla vykdoma tiek išorine, tiek vidaus kryptimi. Ji apima šalies finansinių reikalų priežiūrą finansinio valdymo būdu, t.y. rengiant pasiūlymus dėl vyriausybės biudžeto, kontroliuojant vyriausybės skolinimąsi ir skolų tvarkymą, tvarkant vyriausybės bankinius reikalus, teikiant rekomendacijas dėl teisinės ir politinės mokesčių bazės (įskaitant maito mokesčius). Išlaidų valdymas yra glaudžiai susijęs su finansiniu valdymu; jis apima ministerijų išlaidų planų tikrinimo sistemos parengimą ir išteklių skirstymą remiantis vyriausybės prioritetais bei finansiniu

planu, o taip pat vyriausybės išlaidų poreikių konsolidavimą ir išlaidų biudžeto ar sąmatų pateikimą įstatymų leidžiamajai valdžiai. Kanadoje tai sudaro dalį Kabineto kolektyvinės atsakomybės - pagal konstitucinę nuostatą, kad parlamentas negali daryti pataisų sąmatose; sąmatos gali būti keičiamos tik vyriausybės atstatydinimo keliu.

Daugelyje šalių Išdas yra atskira organizacija, veikianti kaip centrinė įstaiga, kuri atsako už grynų pinigų valdymą, skolų valdymą, centralizuotą mokėjimų sistemą ir finansų apskaitą. Kanados atveju šių funkcijų politiką ir standartus nustato Finansų ministerija ir Išdo taryba, o faktines operacijas atlieka "pagalbinė" ministerija, vadinama Kanados mokėjimų valdyba.

### *Kita*

Be šių nusistovėjusių funkcijų, Kanados centrinės įstaigos turi kai kurias kitas administracines pareigas, tokias, kaip centralizuoti įsigijimai ir informacijos technologijų politika. Šios funkcijos centralizuojamos todėl, kad reikia įvykdyti tam tikrus tikslus visos vyriausybės mastu. Kaip minėta 1 skyriuje, tokioms funkcijoms, kaip įsigijimai taikomi specialūs Išdo tarybos valdymo kontrolės standartai. INTOSAI pripažįsta, kad tokiai administracinei veiklai yra būtini kontrolės standartai (I, 35 p.).

### **3. Kaip Kanadoje vystoma valdymo kontrolė**

Šiame skyriuje susumuojamas 1 ir dalinai 2 skyrius. Jame smulkiau apibūdinama, kaip Kanados vyriausybės centrinės įstaigos vysto valdymo kontrolę.

#### *Įstatyminė valdymo kontrolės bazė*

Kanadoje valdymo kontrolė turi įstatyminį pagrindą. 1 skyriuje buvo nurodyta, kad "Finansinio valdymo įstatymas" yra pagrindinis valdymo kontrolę reglamentuojantis įstatymas, kadangi jis reikalauja, jog vyriausybė steigtų specifinę instituciją - Išdo tarybą, vystytų ir platintų kontrolę ministerijose. Tačiau įstatymai reguliuoja ir kai kuriuos smulkesnius kontrolės aspektus. Pavyzdžiui, minėtasis įstatymas numato tokias finansinių įsipareigojimų kontrolės sąlygas:

"Sutartį, ... kuria numatomas apmokėjimas, ... galima sudaryti tik tada, jei finansiniais metais, kuriais yra sudaroma sutartis, ... yra pakankamas likutis.

Vyriausiojo vadovo pavaduotojas ...nustato procedūras ir veda dokumentus, susijusius su finansinių įsipareigojimų kontrole, pagal Išdo tarybos nurodymus."

Šios sąlygos neleidžia vyriausybei sudaryti sutartis (priimti įsipareigojimus) su kitomis /nepriklausančiomis vyriausybės sistemai/ šalimis, jei įstatymiškai nėra skirta lėšų šiam tikslui; jos taip pat įpareigoja visus ministrų pavaduotojus užtikrinti reikiamą įsipareigojimų apskaitą ir kontrolę pagal Išdo tarybos nurodymus.

Įstatymai taip pat numato kontrolę siekiant užtikrinti pareigų atskyrimo principą (I, 54 p.):

"Apmokėjimas neatliekamas tol, ... kol atitinkamo ministro įgaliotas asmuo nepatvirtina, ... jog darbas atliktas...

Įmoka gali būti priskirta skolai tik asmeniui prašant ... leidus atitinkamam ministrui...

Visi mokėjimai ... turi būti atlikti vadovaujant ir kontroliuojant ... tokia forma ir patvirtinant tokių būdu, kaip nurodo Išdo taryba."

Verta pažymėti, kad paskutinioji frazė "... kaip nurodo Iždo taryba" yra įprasta Kanados įstatymams ir jos tikslas yra suteikti Iždo tarybos nurodymams taisyklių statusą.

Iždo tarybos politika, paremta įstatymais, akcentuoja, pvz., griežtą pareigų atskyrimą (I, 54 p.). Kiekvienas ministras turi įpareigoti žemesniojo lygio vadovus įsitikinti, jog sąskaitoje nurodytos prekės yra gautos ir jų kokybė bei kaina atitinka užsakymą. Ministras taip pat privalo įpareigoti nepriklausomus finansų pareigūnus (nedalyvaujančius pirkimo operacijoje): i) įsitikinti, kad sąskaita yra reikiamai pagrįsta dokumentais, tokiais kaip pirkimo orderis ir pasirašytas gavimo kvitas, kad vadovo parašas yra galiojantis, kad mokėjimas skirtas teisingam gavėjui ir atitinka įsipareigojimą; ir ii) parengti ir pasirašyti mokėjimo reikalavimą. Be to, Iždo tarybos politika reikalauja, kad vyriausybės Mokėjimų valdyba, prieš išduodama čekį, reikiamai patvirtintų parašą mokėjimo reikalavime.

Greta keleto panašaus pobūdžio "Finansinio valdymo įstatyme" numatytų sąlygų, egzistuoja kiti su kontrole susiję įstatymai. Pvz., yra "Įdarbinimo valstybinėje tarnyboje įstatymas", kuriame numatyta darbo jėgos išteklių valdymo kontrolė, pavyzdžiui, tokia sąlyga, kad aukštesni atlygiai gali būti nustatyti tik Iždo tarybai leidus. Yra kiti įstatymai, susiję su konkrečiomis vyriausybės programomis, pvz. "Nacionalinis sveikatos apsaugos įstatymas" ir "Muito ir akcizo mokesčių įstatymas". Tokie įstatymai turi viršenybę "Finansinio valdymo įstatymo" ir bet kurios Iždo tarybos politikos atžvilgiu. Auditoriams tai kartais kelia problemų, nes tikrinant įstatymų laikymąsi reikia nustatyti, kurios kontrolės normos yra viršesnės.

Iki 8 dešimtmečio pabaigos "Finansinio valdymo įstatymas" apėmė ir vyriausiojo auditoriaus pareigas bei atsakomybę. Tačiau dabar yra atskiras "Vyriausiojo auditoriaus įstatymas", aiškiai nustatantis šios tarnybos nepriklausomybę vyriausybės atžvilgiu. Jis, be kita ko, leidžia Vyriausiojo auditoriaus tarnybai būti savarankišku darbdaviu, kuriam negalioja "Įdarbinimo valstybinėje tarnyboje įstatymo" nustatyti apribojimai. Vyriausiajam auditoriui taip pat suteikti įgaliojimai atlikti vyriausybės veiklos ir ministerijose veikiančių procedūrų ir tuo pačiu programų efektyvumo auditus. Šis įgaliojimas neabejotinai priskiriamas valdymo kontrolės sričiai.

### *Iš įstatymų kylanti kontrolė*

Pirmasis Iždo tarybos uždavinys vystant kontrolę yra užtikrinti įstatymais numatytų kontrolės standartų įgyvendinimą. Iš tiesų, dauguma įstatyminių kontrolės standartų reikalauja, kad Iždo taryba vadovautų jų įgyvendinimui, nes juose yra frazė "... kaip nurodo Iždo taryba".

Iždo tarybos vaidmuo yra užtikrinti, kad privalomieji įstatymų reikalavimai būtų gerai suprasti ir įgyvendinti siekiant numatytų tikslų. Iždo taryba taip pat turi užtikrinti, kad apie įvairius reikalavimus būtų informuojama tokiu būdu, jog jie papildytų vienas kitą, o ne susikirstų (I, 11 p.). Pvz., yra vienas įstatyminis kontrolės standartas, draudžiantis ministerijai išleisti savo gautas pajamas be įstatymų leidžiamosios valdžios patvirtinimo, tuo tarpu kitu standartu ministerijoms suteikiami specialūs įgaliojimai leisti įplaukas, gautas iš perteklinio turto pardavimo. Šiuo atveju Iždo tarybos instrukcijose aiškinama, kad pastarasis įgaliojimas yra viršesnis už pirmąjį. Iždo taryba rengia galutinius tokių sąlygų projektus, kad nekiltų interpretacijos problemų.

Taryba, vystydama kontrolės bazę, taip pat turi užtikrinti, kad smulkios ministerijoms skirtos instrukcijos leistų nuosekliai interpretuoti įstatyminius reikalavimus. Pvz., būtina, kad visoje vyriausybės sistemoje būtų laikomasi tų pačių apskaitos principų.

Nors įstatymdavystė to nenumato, Iždo taryba turi rūpintis, kad būtų laikomasi "Finansinio valdymo įstatymo reikalavimo, jog vyriausybė turi pateikti auditorių patikrintas finansines apskaitas. Kitaip nebus įmanoma parengti visos vyriausybės finansinių operacijų suvestinės.

Nustačius politikos tikslus pagal kiekvieną įstatyminį dokumentą, Iždo tarybos sekretoriato ekspertas nusprendžia, koks detalumas reikalingas diegiant direktyvas. Kai kuriais atvejais pakanka nurodyti politikos tikslą ir bendruosius orientyrus; kitas įgyvendinimo metodas gali turėti lemiamą reikšmę ir todėl turi būti įtrauktas į politiką. Pvz., įstatyminio kontrolės standarto, draudžiančio atlikti bet kokius mokėjimus be įstatymų leidžiamosios valdžios, nebereikia toliau aiškinti, tuo tarpu standarto, kuriuo teigiama, kad vyriausybė turi vesti apskaitą, rodančią nenumatytas prievoles, įgyvendinimui reikalingi nurodymai, nes jis apima gana sudėtingą sritį ir ne visi valstybės tarnautojai jį gerai supranta.

Priklausomai nuo įstatyminių sąlygų, Iždo tarybos nurodymai ministerijoms dėl kiekvieno įstatyminio akto laikymosi gali turėti apribojantį pobūdį; pvz. Iždo tarybos politika numato, kad ministerija negali nurašyti didesnės, nei X dol., sumos be Tarybos leidimo. Kiti, priešingai, gali suteikti daugiau laisvės: pvz. Iždo tarybos politika numato, kad už naudojimąsi valstybinėmis paskolomis gali būti imamas /komisinis/ mokestis. Bet kuriuo atveju Iždo taryba, būdama atsakinga už valdymo kontrolę, įvertina nurodymų nesilaikymo ar piktnaudžiavimo riziką ar, kita vertus, standarto teikiamas galimybes, ir atitinkamai formuoja savo politikos kryptis.

Skolų nurašymo atveju Iždo tarybos sekretoriatas jautė, jog yra didelė rizika, kad skolos gali būti nurašomos neįdėjus pakankamai pastangų joms atgauti. Todėl jis parengė politiką, reikalaujančią ministerijas laikytis griežtos tvarkos iki nurašant skolas. Ši tvarka reikalauja, kad kiekviena ministerija sukurtų skolų nurašymo komisiją, kuri tikrintų visus pasiūlymus nurašyti skolas toje ministerijoje, laikydamosi Iždo tarybos nustatytų kriterijų. Kai dėl mokesčių ėmimo, Taryba manė, kad ministerijas reikia skatinti imti mokestį už paskolas, ir todėl nustatė, kad ministerijos sekančio lėšų skirstymo metu gali gauti kreditą už padidintas pajamas, gautas imant mokestį.

### *Kontrolė, vykdoma centrinių įstaigų*

Greta politikų, užtikrinančių įstatyminių kontrolės standartų įdiegimą, Iždo taryba turi teisę nuspręsti, kokios papildomos politikos gali būti numatytos siekiant tobulesnio valdymo. Tuo tikslu ji nustato, ar nėra kokių nors trūkumų i) apsaugant išteklius nuo praradimo, kuris gali būti sąlygotas švaistymo, piktnaudžiavimo, netinkamo valdymo, klaidų, sukčiavimų, nukrypimų (I, 7 p.); ir ii) užtikrinant Iždo tarybos esamos politikos atitikimą esamos ir būsimos aplinkos poreikiams, t.sk. esamos vyriausybės prioritetams ir tikslams.

Apsaugančioji kontrolė, be abejonės, yra su rizika susijusi funkcija. Rizikos valdymo politika yra rengiama remiantis tikimybe, kad nepageidautinas poveikis pasireikš (kokia tikimybė, kad pasireikš?) ir jei tai įvyks, bus atitinkamos pasekmės (ar bus rimtų piniginių nuostolių, ar susidariusi situacija pakenks valstybinės tarnybos bei vyriausybės įvaizdžiui?).

Labiau rizikingos situacijos pateisina didesnes investicijas į apsaugančiąją kontrolę, negu mažiau rizikingos situacijos. Kita vertus, Iždo taryba stengiasi, kad jos politika užtikrintų kiek galima didesnę kaštų rezultatyvumą (I, 12 p.). Pvz. jos tikrinimo ir mokėjimų kontrolės politika leidžia kai kurias operacijas kontroliuoti mažiau, negu kitas. Paprasčiausiai pateikiami bendrieji nurodymai, kaip departamentai turi vykdyti kontrolę; pvz., siūloma, kad tokio gerai žinomo ir labai patikimo tiekėjo, kaip telefonų kompanija, sąskaitos būtų mažai tikrinamos, netgi jei jos būtų didelėms pinigų sumoms; tuo tarpu sąskaitą, gautą iš naujo ir neišbandyto tiekėjo, reikia tikrinti labai rūpestingai. Be to, ministerijos skatinamos naudoti naujus metodus, tokius, kaip statistinės imties metodas dideliems sąskaitų kiekiams apdoroti. Toks požiūris leidžia sutaupyti lėšas ir dažnai yra patikimesnis.

Atsiliepdama į naują ar besikeičiančią aplinką, vyriausybė viešai paskelbė, kad, sutinkamai su "Valstybinės tarnybos 2000" iniciatyva, bus žymiai sumažintos išlaidos kontrolei. Tai bus daroma stiprinant ministerijų atskaitingumą. Todėl Iždo taryba padidino ministerijoms suteiktus įgaliojimus, padarydama pataisas, pvz., sutarčių vertės ribose, kurias viršijus reikalingas išankstinis Iždo tarybos leidimas. Deja, neseniai atlikti tyrimai parodė, kad konkurencingų pasiūlymų, teikiamų vyriausybės skelbiamiems konkursams, skaičius sumažėjo, kas rodo, jog kai kurios ministerijos galėjo piktnaudžiauti šiuo nauju įgaliojimu. Todėl Iždo tarybos sekretorius surengė keletą posėdžių su ministrų pavaduotojais, siekdamas nustatyti konkurencingų sutarčių skaičiaus sumažėjimo priežastis. Jei pasitvirtins prielaida, kad būta piktnaudžiavimo, tai atsispindės ministrų pavaduotojų veiklos patikrinimo ataskaitoje (žr. I skyrių, "VKS kontroliavimas ir vertinimas").

### ***Informacijos technologijos naudojimas siekiant geresnės ir rezultatyvesnės kontrolės***

Naujų informacijos technologijų panaudojimo siekis sąlygojo naujų problemų, susijusių su kontrole, atsiradimą Iždo taryboje. Tai susiję tiek su valstybinio sektoriaus vadovais, norinčiais naudoti šias technologijas kaštų mažinimo ir paslaugų gerinimo tikslu, tiek su subjektais, kuriuos su vyriausybe sieja verslo ryšiai ir kurie naudoja sudėtingas technologijas (bankai, didelės kompanijos). Vyriausybei ir jos sistemos vadovams nuolat siūlo savo paslaugas stambūs techninės, programinės ir teleryšių įrangos tiekėjai. Atsiliepdama į šias sąlygas, Iždo taryba neseniai parengė ir paskelbė savo naują politiką įgaliojimo/patvirtinimo elektroniniu būdu klausimais ir keletą EDI bei EFT (elektroninio keitimosi duomenimis ir elektroninio lėšų pervedimo) standartų. Be to, Parlamentui leidus, Taryba padarė pataisas "Finansinio valdymo įstatyme", leidžiančias vien elektroninį lėšų mokėjimą, gavimą, pervedimą ir deponavimą; anksčiau šioms operacijoms patvirtinti buvo reikalingas įrodymas popieriuje ar kompiuterio juostelėje.

Iždo tarybos sekretoriatas mano, kad kontrolė yra efektyvesnė, jei ji yra įprastinės valdymo veiklos dalis, o ne "priedėlis", suvokiamas kaip našta. Technologija tai palengvina. Pavyzdžiui, Kanados ministerijose vyksta eksperimentavimas su specialistų komandiruočių programomis; ši programinė įranga leidžia visiškai automatizuoti komandiruočių tvarkymo procesą, kurio kontrolė labai apsunkindavo turinčius keliauti darbo reikalais vadovus. Esant šiai sistemai, darbuotojas užpildo komandiruotės paraišką sėdėdamas prie savo kompiuterio ir seka visų taisyklių pasirodymą ekrane, "pelės" paspaudimu atsakydamas į visus užduodamus klausimus. Jei kuriam nors dalykui darbuotojas neturi įgaliojimų, ekrane pasirodo pranešimas, nurodantis tai draudžiančią taisyklę. Jei vadovybė gali leisti kokį nors papildomą dalyką, ekrane parodoma, kaip elektroniniu būdu galima gauti tokį leidimą. Pavyzdys - poreikis gauti kelionei didesnę automobilį, nei numatyta taisyklėse.

Tokiu būdu, reikia tik kelių minučių norint sutvarkyti komandiruotės paraišką su apskaičiuota kaina ir įgaliojimu bei garantuotu taisyklių laikymusi. Šios komandiruočių programos pagrindu vėliau bus galima labai greitai atlikti auditą. Galima ginčytis, kad kontrolė būtų geresnė, jei komandiruočių taisyklės būtų pakeistos PER DIEM. Toks samprotavimas atitinka proceso perprojektavimo, kurį Iždo tarybos sekretoriatas ketina atlikti prieš rekomenduodamas naudoti naują technologiją, idėją. Eksperimentinis tyrimas vienoje iš ministerijų parodė, kad PER DIEM metodas buvo ne toks rezultatyvus kaštų požiūriu, nes bendrieji komandiruočių kaštai turėjo tendenciją didėti.



Greta ekspertinių sistemų naudojimo kontrolės tikslais, yra vykdomi ir kiti projektai, kuriuose taikomi komercinės technologijos, tokios, kaip EDI ir EFT. Šie automatizuoti kontrolės mechanizmai taip pat naudoja elektroninį įgaliojimą bei patvirtinimą ir yra remiami atitinkamais apsaugos metodais, tokiais, kaip duomenų šifravimas ir dešifravimas naudojant privačius ir viešuosius raktus. Kaip ir ekspertinės sistemos, jie įgalina geriau kontroliuoti, kadangi yra mažesnė klaidų tikimybė - informacija įvedama į sistemą tik vieną kartą.

Kontrolė, su kuria pradėdamas sieti "elektroninės komercijos" pavadinimas, yra daug "draugiškesnė" naudotojo atžvilgiu, nei rankinė kontrolė ar fragmentiška kompiuterinė kontrolė. Jos dėka pagerėja grynų pinigų tvarkymas - kita svarbi kontrolės sritis. Kanados vyriausybė naudoja šią kontrolę tokiems tikslams: i) milijardų dolerių dydžio mokesčių sumų surinkimas - ir firmos, ir individualūs mokesčių mokėtojai dabar gali pateikti mokesčių duomenis ir atlikti reikiamus mokėjimus ar gauti lėšas elektroniniu būdu, ii) milijardų dolerių dydžio sumų - išskaitymų iš darbuotojų atlyginimų - surinkimas; stambūs darbdaviai dabar elektroniniu būdu gali pateikti mokamas pajamų mokesčio, valstybinių pensijų ir nedarbingumo draudimo sumas ir reikiamą informaciją, iii) elektroninis prekių užsakymas iš tiekėjų nenaudojant jokių popierių, pristatymų sekimas, gavimo patvirtinimas, įgaliojimas ir apmokėjimas.

Atsižvelgiant į poreikį mažinti išlaidas ir tuo pat metu gerinti paslaugas bei kontrolę, tobulesnės informacijos technologijos įdiegimas yra labai savalaikis. Čia buvo paminėti tik keli sėkmingi jos įdiegimo pavyzdžiai. Nors svarbesnių nesėkmių nėra buvę, yra šios toks susirūpinimas, kad kai kurios ministerijos gali diegti naujas stambias sistemas ar keisti esamas per daug greitai, neskiriant pakankamai dėmesio į jas integruotai kontrolei pagal Iždo tarybos standartus.

#### ***Ivairių ministerijų kontrolės poreikių tenkinimas***

Iždo tarybos sekretoriato politikos rengimas nėra izoliuotas procesas. Sekretoriatas daug tariasi su turinčiomis įgyvendinti šią politiką ministerijomis, siekdamas užtikrinti jos patikimumą ir kaštų rezultatyvumą ir, kas ypač svarbu decentralizuotoje aplinkoje, pakankamą lankstumą prisitaikant prie skirtingų aplinkybių. Jis taip pat tariasi su profesionaliomis asociacijomis, tokiomis, kaip sąskaitybės įstaigos, kad politikos įgyvendinime būtų taikomi patys moderniausi ir praktiškiausi metodai. Kai numatomi reikšmingi politikos pokyčiai, jis dažnai konsultuojasi su vyriausiuoju auditoriumi, bet visuomet laikantis principo, kad jokia auditoriaus pareikšta nuomonė neturės įtakos savarankiškam tokios politikos auditui ją įgyvendinus.

Iždo tarybos sekretoriatas visada reaguoja į ministerijų prašymus patenkinti specifinius kontrolės poreikius arba padaryti pagrįstas išimtis iš bendrosios valdymo kontrolės sistemos. Tuo pripažįstamas faktas, kad skirtingas vyriausybės programų ir veiklos pobūdis reikalauja atitinkamo Iždo tarybos jurisdikcijoje esančios kontrolės pritaikymo. Jei ministerija įrodo, kad toks nukrypimas prisidės prie programos įgyvendinimo arba sutaupys pinigų, Sekretoriatas visada į tai atsiliepia, jei tik nėra rimtų papildomų rizikų.

Sekretoriatas parodė norą būti lanksčiu taikant savo politiką vienos ministerijos atveju. Ši ministerija smarkiai vėlavo deponuoti didelę pinigų sumą iš tolimesnių vietovių, nes pagal Iždo tarybos politiką, tokie pinigų pervedimai turi būti daromi tik kas 5 dienas siekiant sutaupyti bankinio pervedimo išlaidas. Tačiau ši politika buvo nustatyta tokiu metu, kai būdavo pervedamos labai mažos sumos. Kaip parodė ministerija, ši politika sąlygojo didesnę banko palūkanų, nei bankinio pervedimo išlaidų, mokėjimą, o, be to, didelių sumų laikymas vietoje kėlė apiplėšimo ar vagystės riziką. Todėl ministerija buvo atleista nuo minėto reikalavimo vykdymo.

Kitais atvejais pasikeitimai kai kuriose ministerijose reikalauja, kad Iždo taryba siektų įstatymų pakeitimų - jei reikiamas kontrolės pakeitimas išeina už Iždo tarybai pavestų įgaliojimų ribų. Pavyzdys: "Finansinio valdymo įstatymo" pataisos siekiant palengvinti minėtas elektronines

banko operacijas. Iš pradžių šie kontrolės pakeitimai buvo atlikti vien tam, kad mokesčių ministerija galėtų pasinaudoti elektronine komercija tikslu taupyti lėšas ir gerinti klientų aptarnavimą. Vėliau daugelis ministerijų ėmė pageidauti tokių pačių pakeitimų.

#### **4. Faktoriai, veikiantys valdymo kontrolę Kanadoje**

##### ***Reagavimas į pasikeitimus***

Valdymo kontrolę reikia nuolat tobulinti vykstant pasikeitimams aplinkoje - apie tai kalbama INTOSAI "Direktyvose" (I, 15 p.). Dabartinė padėtis Kanadoje nėra visai patenkinama. Iš tiesų, nors kai kurios naujos valdymo reformos teoriškai turėjo sustiprinti valdymo kontrolę, Kanados vyriausiasis auditorius reiškia rimtą susirūpinimą esama padėtimi.

Kaip jau minėta 2 skyriuje, pastarojo meto Kanados valstybinio sektoriaus reformos buvo sukonzentruotos į geresnį tarnavimą visuomenei. Pagrindinis dalykas siekiant šio tikslo yra vadovams suteikti įgaliojimai drauge su didesniu atskaitingumu. Jį paremia aiškesnis delegavimas ir planavimo bei atsiskaitymo už rezultatus tobulinimas. Šia prasme Iždo tarybos sekretoriatas yra parengęs ir išplatinęs tokias specialias sistemas:

- verslo planavimo; pagal ją ministerijos privalo pateikti metinius strateginius planus, kuriuose apibendrintai išdėstoma, kaip jos planuoja pasiekti programose numatytus rezultatus ir kaip pastarieji bus matuojami (anksčiau būdavo pateikiami smulkūs atskirų išlaidų straipsnių ir veiklos planai, ir ministerijoms atrodė, kad tai leidžia Iždo valdybai vykdyti centralizuotą jų "mikrovaldymą");
- paslaugų kokybės; pagal ją ministerijos turi sukonzentruoti dėmesį į visuomenei teikiamas paslaugas (kai kuriais atvejais - ir vidines paslaugas), vertinant pagal prieinamumo, laiko ir įperkamumo kriterijus (įsk. šių metų reikalavimą, kad ministerijos publikuotų savo paslaugų standartus);
- atskaitingumo; ji pateikia atskaitingumo (nuo kiekvienos ministerinės organizacijos aukštyr ir iki Parlamento) kriterijus pagal bendrąsias valdymo kategorijas (kuriuos ministerijos gali pritaikyti prie savo programų ir bet kokių specifinių aplinkybių).

##### ***Atsiskaitymas už valdymo kontrolę***

Iždo tarybos atskaitingumo bazė taip pat apima naujus kriterijus, taikomus vertinant ministerijų atsiskaitymą Iždo tarybai (bendriausia prasme - už Iždo tarybos politikos reikalavimų, kurie apima visą valdymo kontrolės sistemą, vykdymą), ir Iždo tarybos atsiskaitymą už jos sistemų kokybę ir efektyvumą. Pavyzdžiui, jei vyriausiasis auditorius nustato, kad visos ministerijos patiria sunkumus įgyvendinant kurią nors Iždo tarybos politiką, tai rodo, jog egzistuoja sistemos arba jos kontroliavimo trūkumas.

Paskutiniojo meto pavyzdys iš Iždo tarybos atskaitingumo srities yra susijęs su netinkamu laikino darbuotojų atleidimo politikos taikymu. Ši politika skirta vykdyti darbuotojų skaičiaus mažinimą išmokant specialias atleidimo pašalpas. Užuoat mažinusios darbo vietų skaičių, ministerijos naudojosi šia politika atleisdamos neproduktyvius tarnautojus, kurių darbą vis tik reikėjo atlikti. Kai Valstybinio biudžeto komitetas (įstatymų leidžiamosios valdžios komitetas, kurio pagrindinė pareiga yra tikrinti vyriausiojo auditoriaus ataskaitas valdymo kontrolės klausimais) perskaitė vyriausiojo auditoriaus ataskaitą šia tema, jis apkaltino Iždo tarybos sekretoriata padėties nekontroliavimu ir augančio reikalavimų nesilaikymo toleravimu (pastaruosius 3 metus), kas mokesčių mokėtojams kainavo kelis šimtus milijonų dolerių. Nors šis klausimas nebuvo iškeltas viešai, galima teigti, jog ši politika patyrė nesėkmę, nes neatsižvelgė į įstatyminių ministerijų poreikį atleisti neproduktyvius darbuotojus.

### **Informacijos technologijos planas**

Greta naujų sistemų Iždo tarybos sekretoriatas paskelbė valstybinių paslaugų gerinimo informacijos technologijos (IT) pagalba planą. Šis dokumentas, skirtas ministerijoms ir visuomenei, išdėsto principus, standartus ir tikslus, susijusius su maksimaliu IT panaudojimu gerinant ministerijų vidaus valdymo ir ministerijų paslaugų visuomenei efektyvumą bei kokybę. INTOSAI "Direktyvų" įžangoje (I, 1 p.) pripažįstamas poreikis daugiau pasikliauti automatizuotomis technologijomis.

Plane akcentuojamas naujų technologijų, tokių, kaip procesų perprojektavimas, taikymas kaip investicijų į IT prielaida. Jame taip pat numatytas žymus bendradarbiavimas su privačiu sektoriumi ir kitais vyriausybės lygiais vystant ir naudojant IT efektyvumo ir paslaugų gerinimo tikslu. Siekiant šio ir kitų plane numatytų tikslų, buvo sukurta keletas svarbių komitetų ir tarybų, tokių, kaip Konsultacinė taryba informacijos magistralės klausimais.

Tikslas vystyti partnerystę tarp privataus sektoriaus ir kitų vyriausybės lygių yra pagirtinas. Tačiau, teikdamas galimybes, jis kelia svarbias naujas valdymo kontrolės problemas Iždo tarybos sekretoriatui. Šios problemos susijusios su atsirandančia didele rizika. Vyriausybės sistemoje dirbantys vadovai, pradedantys tokį bendradarbiavimą, dažnai neturi reikiamos kvalifikacijos ar patirties sutarčių sudarymo, projektų bei rizikos valdymo srityse, kad galėtų užtikrinti visišką vyriausybės interesų apsaugą. Be to, vyriausybė įstatymiškai nėra įgaliota dalyvauti partnerystės sutartyse be Parlamento leidimo, nes pagal Kanados įstatymus partneris visiškai atsako už kitų projekto partnerių skolas. Todėl vadovai turi būti tikri, kad bendri sumanymai nesibaigs bendrovių (visomis juridiskai įpareigojančiomis prasmėmis) sukūrimu.

### **Vadovų savikontrolės skatinimas**

Nors toks tikslas ir nėra konkrečiai nurodytas, minėtos valstybinės tarnybos modernizavimo sistemos turėtų prisidėti prie valdymo kontrolės bazės tobulinimo. Taip yra todėl, kad jos reikalauja aiškesnės atsakomybės bei atskaitomybės kiekvienoje ministerijoje ir skatina naudoti naujus modernius įrankius, kurie padeda vadovams kontroliuoti patiemis save užuot patyrus centro ir ministerijų ekspertų kontrolę. Vadovai dabar, pvz., pradeda naudoti ekspertines informacijos sistemas ir elektroninio įgaliojimo/tvirtinimo metodus, kurie leidžia priimti informuotus sprendimus be privalomo smulkių administracinių procedūrų žinojimo.

Ši kontrolės modernizacija ir savikontrolės koncepcija keičia ir centrinių įstaigų vaidmenį ministerijų atžvilgiu: nurodymus keičia įgalinimas, vadovavimas, koordinavimas. Centrinės įstaigos aktyviai bando skatinti vadovų savikontrolę, pakeičiančią kontrolę iš centro. Apskritai, jų pagrindinis tikslas yra vadovauti pozityviai valdymo kontrolės praktikai, atitinkančiai įstatyminę bazę ir esamus vyriausybės tikslus. Šis perėjimas nuo stiprios centrinės kontrolės prie vadovų vykdomos kontrolės yra aiškiai pripažįstamas "Direktyvose" (I, 1 p.).

### **Vyriausiojo auditoriaus nuomonė**

Kanados vyriausiasis auditorius apskritai remia "Valstybinę tarnybą 2000" ir įvairias iš jos kilusias iniciatyvas. Tačiau jis yra išreiškęs nuomonę įstatymų leidžiamajai valdžiai dėl to, kad centrinės įstaigos nėra parengusios konkrečios kontrolės sistemos, atspindinčios šias reformas. Nors ir nesiremdamas INTOSAI, jis iš esmės pasisako už šios organizacijos siūlomos valdymo kontrolės bazės taikymą Kanadoje.

Jis taip pat mano, jog, nors dabartinė kontrolė praityje buvo gana patikima, ji neatitinka šių dienų sąlygų. Jo nuomone, didesnis įgaliojimų perdavimas ir į rezultatus orientuota kontrolė turi

prisidėti prie tarnavimo visuomenei gerinimo, vienok tuo pat metu tai yra lydimas ir didesnės rizikos, jei nebus patikimos ir aiškiai suprantamos valdymo kontrolės. Jis yra ypač susirūpinęs disbalansu tarp autonomijos ir atskaitingumo, kadangi kol kas nemato atskaitingumo priemonių patobulinimo, kas turėtų būti padaryta pirmiausia ministerijų IS, atskleidžiančių, kaip vadovai naudojami didesniais sprendimų priėmimo įgaliojimais, pagalba.

## “NACIONALINĖS GEROVĖS ĮSTATYMO” ATVEJIS (Niderlandai)

Christianne E. P. M. den Houting-Stevens Henny S. de Vos-  
Koerselman<sup>5</sup>

### Santrauka

Ši Niderlandų “Nacionalinės gerovės įstatymo” (toliau - Įstatymo) studija parodo, kaip konkrečios ministerijos - Socialinių reikalų ir darbo ministerijos (toliau - Ministerijos) - valdymo kontrolės sistema leidžia socialinių reikalų ir darbo ministrai, pagal įstatymus atsakančiam už centralizuotos socialinės apsaugos politikos suformulavimą, įvertinimą ir galimą adaptavimą, prisiimti atsakomybę už išlaidas ir vėliau atsiskaityti už jas parlamentui.

Įstatymo įgyvendinimas yra geras atskaitingumo proceso pavyzdys. Šis procesas yra dalis administracinės organizacijos, apimančios daug valdymo kontrolės, arba vidinės kontrolės, įrankių. Jis prasideda tada, kai ministras gauna iš parlamento Įstatymo sąmatą. Kaip rodo ši studija, valdymo kontrolė yra įtraukta į visą teisinę ir administracinę šios programos struktūrą. Kiekvieno iš dalyvaujančiųjų atsakomybė yra aiškiai apibrėžta.

Šio Įstatymo pagrindu municipalitetai skiria pašalpas asmenims, turintiems į jas teisę. Viešas įsakymas apibrėžia “teisės turėjimą”, asmenines aplinkybes, apsprendžiančias pašalpos dydį, o taip pat reikalingų įrodymų normas. Visi 630 municipalitetų kas mėnesį iš ministerijos gauna tam tikras sumas avanso forma. Avanso dydis grindžiamas orientacinėmis išlaidomis ir ministerijos yra vertinamas naudojant standartines procedūras bei anketas.

Valstybiniai konsultantai, veikiantys ministerijos vardu, kasmet atlieka įvairius tyrimus municipalitetuose tikrindami, kaip šie įgyvendina Įstatymą. Jų veikla yra apibrėžiama darbo instrukcijose; rengiama standartinė ataskaita. Be to, jie rengia metinę ataskaitą, apibūdinančią visus žymesnius veiklos pasiekimus bei trūkumus. Tokios ataskaitos naudojamos vertinant ir, jei reikia, pritaikant centralizuotą politiką prie Įstatymo.

Be to, municipalinis auditorius rengia įstatymais numatytą ataskaitą, pridėdamą prie municipaliteto finansinių ataskaitų. Ministras yra parengęs papildomą protokolą, skirtą patikrinti,

---

<sup>5</sup>Christianne E.P.M. den Houting-Stevens yra privilegijuotoji apskaitininkė, nuo 1992 m. dirbanti projektų vadove Niderlandų Audito rūmuose (Algemene Rekenkamer). Anksčiau kelis metus yra dirbusi išorinio audito biure. Henny S. de Vos-Koerselman yra privilegijuotoji valstybinė apskaitininkė, nuo 1993 m. dirbanti vyresniąja auditore Niderlandų audito rūmuose. Anksčiau kelis metus dirbo Socialinės sveikatos apsaugos organizacijos specializuoto audito padalinyje.

kaip municipalinis auditorius kontroliuoja įstatymų vykdymą ir ar teisingai išleidžiamos skirtos lėšos. Šis procesas tapo ministerijoje vykdomos valdymo kontrolės ir vidinės kontrolės dalimi.

v Ministerija nustato galutinę municipalitetams skiriamų lėšų sumą remdamasi kaštų apyskaitomis ir pasinaudodama valstybinių konsultantų ir municipalinio auditoriaus darbo rezultatais. Tada ministerijos audito tarnyba patikrina finansines apyskaitas bei atitinkamas administracines procedūras ir parengia ataskaitą. Tikslas – patikrinti, ar ministerijos valdymo kontrolės mechanizmas atitinka reikalavimus.

Šios priemonės leidžia ministrui prisiimti atsakomybę už biudžetines išlaidas ir atsiskaityti už šias išlaidas parlamentui.

## 1. Valdymo kontrolės bazė Niderlanduose

### *Valdymo kontrolės valdžios institucija*

Parlamentas yra aukščiausio lygio valdymo kontrolės valdžios institucija Olandijos valstybėje. Svarbiausias šia prasme įstatymas yra „Biudžeto ir apskaitos įstatymas“. Parlamentas numato valdymo kontrolės priemones ir kituose įstatymuose (tokuose, kaip žemiau apibūdintas „Nacionalinės gerovės įstatymas“).

„Biudžeto ir apskaitos įstatymas“ suteikia Finansų ministerijai specialų vaidmenį valdymo kontrolėje. Ši ministerija turi parengti valdymo kontrolės priemones ir nurodymus kitoms ministerijoms. Kadangi šios taisyklės labai plačios, ministerijos, vykdydamos savo pareigas, turi tam tikrą laisvę.

### *Valdymo kontrolės vystymas ir diegimas*

Finansų ministerija yra parengusi nurodymus, kuriuose išdėstyti finansinių apyskaitų ir valdymo kontrolės standartai. Nurodymai rengiami kartu su vidiniais ir išoriniais auditoriais. Laikais nuo laiko nurodymuose padaromos pataisos, kaip siūlo „Direktyvos“ (I, 66 p.).

Kiekviena ministerija turi generalinį sekretorių, kurio vaidmuo yra apibrėžtas įstatymuose („Karališkasis įsakas“). Tai aukščiausias valstybės tarnautojas ministerijoje, atsakantis už personalą, finansus, vadovavimą ir valdymą. Kiekvienoje ministerijoje taip pat yra finansų ir apskaitos direktorius, atsakingas už valdymo kontrolės vystymą ir diegimą ministerijoje. Generalinis sekretorius, finansų ir apskaitos direktorius, ministerijos audito tarnybos direktorius kartu su visų ministerijos padalinių direktoriais sudaro Audito komisiją. Ši komisija vaidina svarbų vaidmenį vystant ir diegiant valdymo kontrolę visoje organizacijoje. Komisija svarsto tokius klausimus, kaip finansinis valdymas, valdymo kontrolė, ministerinis auditas.

Ministerijos audito tarnyba taip pat dalyvauja Finansų ministerijos parengtų taisyklių ir nuostatų platinime. Be to, auditoriai teikia konsultacijas, kaip taisykles įdiegti praktikoje.

### *Niderlandų audito rūmų ir centrinių įstaigų vaidmuo*

Niderlandų audito rūmai neturi formalaus vaidmens diegiant valdymo kontrolės standartus, tačiau netiesiogiai dalyvauja VKS funkcionavime, nes auditai yra grindžiami sistemomis, t.y. VKS. Todėl Audito rūmai gali teikti rekomendacijas, sąlygojančias Finansų ministerijos rengiamų nurodymų pataisas.

Olandijos konstitucijoje paprastai nurodoma, kad Audito rūmai atsako už valstybės pajamų ir išlaidų auditą. Savo misija jie laiko vyriausybės funkcionavimo tobulinimą ir vykdo šią misiją reguliariai pateikdami vyriausybei ir parlamentui savo auditų rezultatus. Jie nurodo trūkumus ir darbo gerinimo mastą, visada atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojų pinigai turi būti išleisti kiek įmanoma geriau.

Niderlandų audito rūmai gali visiškai laisvai priimti sprendimus dėl tyrimų. Jų nepriklausomybę iš dalies sąlygoja tas faktas, kad valdybos nariai skiriami iki gyvos galvos, todėl nauja vyriausybė negali atleisti jų ir priimti savo pasirinktus žmones.

### ***Palyginimas su INTOSAI "Direktyvomis"***

INTOSAI "Direktyvose" pateiktų bendrųjų ir specialiųjų standartų (I, 4 ir 5 p.) egzistavimas ministerijų audito tarnybų programose ir Finansų ministerijos instrukcijose yra tik numanomas, nes Ministerijos instrukcijos bei direktyvos buvo patvirtintos anksčiau, nei INTOSAI "Direktyvos" (1992 m.). Niderlandų audito rūmai dalyvavo INTOSAI "Direktyvų" realizavime.

### ***VKS kontroliavimas ir vertinimas***

Vidinė ministerijos audito tarnyba atsako už VKS kontroliavimą ir vertinimą. Kai kurios tokių tarnybų ataskaitos svarstomos Audito komitete.

Seniausia ir svarbiausia Audito rūmų veiklos rūšis yra finansinis, arba, kaip jis yra vadinamas, "reguliarumo" auditas. Šio audito dėmesio centre yra valstybinio biudžeto tvirtinimas. Pastaraisiais metais šis auditas apima ir vadovavimą ministerijoms bei jų finansinį valdymą. Praktikoje Audito rūmų auditai daugiausia remiasi tikrinamos organizacijos vidinės audito tarnybos pateiktais duomenimis. Audito rūmai naudoja tikrinimo procedūrą siekdami nustatyti, ar vidaus audito tarnybos pareikšta nuomonė ir ataskaitos yra patikimos (I, 83 ir 84 p.). Per pastarąjį dešimtmetį šioje srityje pasiekti didžiuliai patobulinimai.

9 dešimtmečio viduryje ministerijos stengėsi pakeisti prastą valdymo kontrolę. Visur buvo susikaupę daug neįvykdytų darbų metinių finansinių apyskaitų ir finansinio audito srityje. Gerokai vėluojantys auditai iškeldavo daugybę trūkumų. Dažnai būdavo neaišku, ar išlaidos atitinka veikiančius įstatymus ir nuostatus. Dalyvaujant Audito rūmams (I, 66 p.) buvo pradėta vadinamoji "Valstybinio biudžeto reformos operacija", kuria siekta:

- pagerinti ministerijų administracines procedūras ir valdymo kontrolę;
- sustiprinti vidinį auditą (čia vadinamą ministeriniu auditu);
- paspartinti (finansinės) informacijos cirkuliavimą federalinėje vyriausybėje ir tarp vyriausybės-parlamento;
- patobulinti biudžeto pateikimą.

Šios operacijos pasekmė buvo dideli patobulinimai valdymo, audito ir finansinių apyskaitų srityje. Finansinės apyskaitos dabar rengiamos kasmet. Jas tikrina vidinis auditorius, kuris pateikia savo ataskaitą. Valdymo kontrolės procedūros dabar atitinka minimalius visoms ministerijoms nustatytus reikalavimus.

Audito rūmų nustatyti faktai pateikiami jų ataskaitose. Finansų ministerija rengia suvestines visų ministerijų apyskaitas, kurios sudaro valstybinį biudžetą, kurį patvirtina Audito rūmai. Prieštaravimai, kylantys iš "reguliarumo" auditų, turi būti išspręsti prieš parlamentui patvirtinant valstybės biudžetą.

Tas faktas, kad Audito rūmai išlaidas pripažino įstatymiškomis, nebūtinai reiškia, kad lėšos buvo tinkamai išleistos. Audito rūmai taip pat atlieka veiklos rezultatų auditus, kurių metu lėšų panaudojimas tikrinamas pagal maksimalios ekonomijos, našumo ir efektyvumo kriterijus. Audito rūmai siekia pusiausvyros tarp "reguliarumo" ir veiklos rezultatų audito.

Veiklos rezultatų auditų atveju įstatyminės sankcijos nenumatytos. Tačiau Audito rūmai gali publikuoti savo gautus duomenis ir atlikti ministerijoje kontrolinius auditus.



### ***VKS reikalingi ištekliai, kvalifikacija ir mokymas***

Kiekviena ministerija turi užtikrinti, kad jos darbuotojai turėtų reikiamą kvalifikaciją ir būtų aprūpinti reikiamais ištekliais. Tai reiškia, kad kiekvienoje ministerijoje turi būti Finansų ministerijos instrukcijos ir direktyvos. Tačiau dar svarbesnis yra pačių tinkamiausių žmonių priėmimas į darbą. Todėl būtina apibrėžti kvalifikaciją, reikalingą tam tikrai pareigybei, ir turėti pakankamai išteklių, kad būtų galima samdyti reikalingus darbuotojus. Už darbuotojų priėmimą yra atsakingi ministerijų generaliniai sekretoriai. Finansų ministerija organizuoja mokymą, kaip naudotis valdymo kontrolės instrukcijomis ir direktyvomis.

## **2. Valdymo kontrolė ir “Nacionalinės gerovės įstatymas”**

Šioje studijoje pateikiamas pavyzdys, kaip funkcionuoja ministerijos valdymo kontrolės sistema, įgalinanti ministrą tikrinti išlaidas ir atsiskaityti parlamentui. (Audito rūmų auditai grindžiami daugiausia šios valdymo kontrolės tikrinimu.) Tikrinama, kaip pagal Įstatymą asmenims mokamos pašalpos; tai yra didžiausios municipalitetų skiriamos socialinės pašalpos ir kartu su pašalpomis, skiriamomis pagal “Vaiko pašalpų įstatymą” ir išmokamomis specialios įstaigos, jos susilaukia didžiausio Ministerijos dėmesio. Kitos pašalpos (tokios, kaip nedarbo, laikino nedarbingumo, invalidumo pašalpos) yra nepriklausomų darbdavių ir darbuotojų organizacijų kompetencija.

Prieš apibūdinant naudojamas procedūras, verta apžvelgti biudžetinę sistemą, paaikškinti pagrindines specifines pašalpas, mokamas pagal Įstatymą, ypatybes ir bendrais bruožais supažindinti su Įstatymu.

### ***Biudžetinė sistema***

Ministerijos (arba vyriausybės departamentai) yra centrinės vyriausybės dalis. Jos padeda atsakingiems ministrams kiek galima geriau atlikti savo darbą. Kiekviena ministerija turi tam tikras užduotis, kurios yra reikšmingos visai visuomenei, pvz. sveikatos apsaugos priežiūra (Sveikatos, gerbūvio ir sporto ministerija) ar reikiamos infrastruktūros palaikymas (Transporto ir ryšių ministerija).

Niderlanduose kiekvienam ministrui skiriamas metinis biudžetas, kuris turi būti išleistas iš anksto nustatytoms reikmėms. Metų gale ministras turi atsiskaityti parlamentui už biudžeto išlaidas; ministrų atsiskaitomumo principas yra esminis šalies demokratinėje sistemoje.

Siekiant užtikrinti ministrų atsiskaitomumą, ministerijose turi būti sukurta valdymo organizacija ir valdymo kontrolė, kad būtų užtikrinta biudžeto išlaidų kontrolė ir atskaitomybė.

### ***Specialiosios pašalpos***

Specialiosiomis pašalpomis yra vadinama tam tikra lėšų, valstybės skiriamų ministerijoms, dalis; šioms lėšoms kasmet turi būti sudarytos sąmatos ir jos turi būti įtrauktos į atitinkamos ministerijos finansines apyskaitas.

“Specialiosios pašalpos” - tai bendras mokėjimų, valstybės vykdomų žemesniojo lygio valdžios įstaigoms, pavadinimas. Tokie mokėjimai paprastai turi būti panaudoti centralizuotu būdu nustatytiems tikslams, ir žemesniosios įstaigos, kaip taisyklė, negali jų panaudoti savo nuožiūra. Jos turi laikytis veikiančių direktyvų ir taisyklių, taikomų kiekvienai pašalpos rūšiai. Šiose direktyvose ir taisyklėse nustatomas įstaigų laisvės naudojant šias lėšas mastas. Niderlanduose tai vadinama “bendravaldymu” (co-government): valstybės užduotys vykdomos žemesniajame lygyje, o valstybė nustato taisykles, kurių būtina laikytis vykdant šias užduotis. Tačiau svarbu pažymėti,

kad nors žemesniojo lygio valdžios įstaigos atsako už įvykdymą, valstybė - šiuo atveju lėšas skyrusi ministerija - atsako už išlaidų tinkamumo ir įstatymiškumo užtikrinimą. Kaip jau minėta, jos nurodomos kaip išlaidos finansinėse apyskaitose, ministerijos kasmet siunčiamose parlamentui.

Apskritai, specialiosios pašalpos yra tvarkomos pagal avansinę sistemą, atliekant pataisymus post factum. Tikslus ministerijos asignavimo apibrėžimas ir atsiskaitymas už permokėjimus ar mokėjimo trūkumus vykdomas po to, kai atitinkamas municipalitetas atsiskaito už skirtų lėšų išleidimą.

### **“Nacionalinės gerovės įstatymas”**

Įstatymas įsigaliojo 1965 m. sausio 1 d. Tuo vyriausybė įsipareigojo teikti finansinę paramą kiekvienam Niderlandų gyventojui, neturintį lėšų esminėms gyvenimo reikmėms patenkinti. Šis įstatymas - tai išsigelbėjimas blogiausiu atveju, ir pašalpos pagal šį Įstatymą mokamos tik tada, jei asmuo negali kreiptis dėl kurios kitos socialinės apsaugos pašalpos. 1994 m. apie 510 tūkst. žmonių gavo pašalpas pagal šį Įstatymą.

Šio Įstatymo įgyvendinimas ir jo kontrolė yra sudėtingas dalykas. Iš pradžių Įstatymas buvo paprastas ir pašalpos pagal jį buvo skiriamos remiantis tapačiais kriterijais. Nuo 9 dešimtmečio vidurio buvo pradėtos šio Įstatymo pataisos; pašalpos lygis priklauso nuo asmeninės gavėjo situacijos, taigi egzistuoja dideli skirtumai. Iki išmokant pašalpas būtina tiksliai nustatyti kategoriją, kuriai priklauso tas ar kitas asmuo. Kartais pasitaiko piktnaudžiavimo ir neteisingo naudojimosi, kadangi vienoms kategorijoms skiriamos didesnės pašalpos, kitoms mažesnės.

Išlaidos, susijusios su šiuo Įstatymu, 1995 m. sudarys daugiau nei 11 mlrd. guldenu. 90 proc. šių lėšų skirs valstybė, 10 proc. municipalitetai.

Už šį Įstatymą yra atsakingas socialinių reikalų ir darbo ministras, todėl jam tenka ir atsakomybė už Įstatymo įgyvendinimo municipalitetuose priežiūrą. Ministras turi atsiskaityti parlamentui už pastarąją veiklą ir už visas ministerijos finansinėse apyskaitose nurodomas išlaidas/pajamas, susijusias su Įstatymu. Be to, ministras yra įstatymiškai atsakingas už vyriausybės socialinės apsaugos politikos suformulavimą, vystymą ir vertinimą. Ši atsakomybė apibūdinama taip: “Vyriausybė /šiuo atveju Socialinių reikalų ir darbo ministerija/ atsako už bendrąją socialinės apsaugos būklę, už socialinės apsaugos lygio atitikimą nacionalinei politikai ir už centralizuoto nurodymų diegimo kokybę.”

Įstatymas ir atitinkamos ministerijos pareigos yra valdymo kontrolės procesų, naudojamų vykdant šį Įstatymą, pagrindas.

## **3. Pagrindinės Įstatymo įgyvendinimo kryptys**

### ***Vykdymas***

Pagal Įstatymą municipalitetai kasmet iš Ministerijos gauna avansą. Šie avansai padengia išmokas tiems, kas turi į jas teisę. Municipalitetas vykdo išmokas valstybės vardu. Ministerija apskaičiuoja mėnesinį avansą remdamasi, be kita ko, ir sąlyginiu išlaidų skaičiavimu, gautu iš atitinkamo municipaliteto.

Municipalitetai yra atsakingi už pašalpų mokėjimą asmenims, turintiems teisę jas gauti pagal Įstatymą. Be to, jie turi nuolat tikrinti, ar pašalpose neturi būti atliekami pakeitimai dėl asmens aplinkybių pasikeitimo. Municipalitetai taip pat aktyviai dirba su pašalpas gaunančiais asmenimis, skatindami juos susirasti darbą ir nustoti prašyti pašalpų.

Už gautus avansus galutinai atsiskaitoma vėliau. Pasibaigus metams kiekvienas municipalitetas per nustatytą laikotarpį pateikia Ministerijai tikslią išlaidų apyskaitą. Ši apyskaita turi būti lydima municipalinio auditoriaus ataskaitos. Ministerija įvertina apyskaitą, tada nustatoma suma, kurią viena šalis skolinga kitai, ir atliekamas atsiskaitymas.

Socialinių reikalų ir darbo ministras kasmet atsiskaito už Ministerijos veiklą finansinėse apyskaitose, kuriose nurodomos išlaidos ir pajamos, susijusios su Įstatymu.

Kad galėtų atsiskaityti už tokias išlaidas ir pajamas, Ministras turi būti tikras, jog duomenys yra tikslūs ir legalūs. Tikslumas reiškia, kad finansinėse apyskaitose esanti informacija tesinga ir tiksli. Legalumas reiškia, kad išlaidos ir pajamos atitinka teises Įstatymo ir kitų bazinių taisyklių nuostatas.

Ministerijos taikoma procedūra susideda iš trijų esminių etapų:

- ministerijos avansų išdavimas municipalitetams (atsako tarpiniai vadovai)
- tikslų išlaidų įvertinimas ir tikslus išlaidų nustatymas remiantis municipalinio auditoriaus ir valstybės konsultantų duomenimis (atsako tarpiniai vadovai)
- Ministerijos finansinių apyskaitų patikrinimas, atliekamas ministerinės audito tarnybos (atsako darbuotojai).

Pirmieji du etapai aptarti žemiau. Procedūros, kurių šioje srityje turi laikytis Ministerija, yra išdėstytos oficialiuose dokumentuose (I, 43 p.) ir nurodo, kokios ministerijos ir direkcijos dalyvauja šiame procese, koku metu, kodėl ir kokie veiksmai turi būti atlikti, kaip tai turi būti dokumentuojama.

Šios procedūros apima labai įvairią kontrolės veiklą, pvz.: vizualinė priežiūra, funkcijų atskyrimas, registracijos dokumentai ir t.t. Už šių procedūrų kūrimą ir palaikymą atsako tarpiniai vadovai. Pagal "Direktyvas" (I, 2 p.) šios valdymo kontrolės struktūros užtikrina, kad būtų pasiektas tvarkingos, ekonomiškos, efektyvios ir našios veiklos, atitinkančios įstatymus, nuostatus ir direktyvas, tikslas.

Kai kurios pagrindinės valdymo kontrolės priemonės, Ministro naudojamos vidinei kontrolei užtikrinti:

- "Viešasis įsakas", apibrėžiantis "turintį teisę asmenį", asmenines aplinkybes, apsprendžiančias pašalpos dydį, ir reikalingų įrodymų standartus;
- "Skundų tyrimo instrukcijos", nustatančios procedūrą, kurios turi laikytis visi municipaliniai pareigūnai;
- darbo instrukcijos valstybiniam soc. apsaugos konsultantams, tiriantiems, ar municipalitetas tinkamai laikėsi įstatymų ir taisyklių (plg. "Viešąjį įsaką");
- instrukcijos dėl valstybinių soc. apsaugos konsultantų ataskaitų turinio;
- municipalitetams skiriamo avanso dydžio nustatymo direktyvos;
- "Nacionalinės gerovės įstatymo kontrolės protokolai", skirtas municipaliniams auditoriams;

- instrukcijos dėl municipalinio auditoriaus ataskaitų turinio;
- standartinės avanso nustatymo procedūros ir anketos, skirtos Ministerijai;
- standartinės išlaidų ataskaitų vertinimo procedūros ir anketos, skirtos Ministerijai;
- instrukcijos, apibrėžiančios vidinės kontrolės struktūrų tikrinimo dažnumą ir detalumą;
- ministerinės audito tarnybos mandatas.

Ministerinė audito tarnyba taip pat dalyvauja kuriant aprašymus ir instrukcijas. Vėliau tarnyba tikrina, ar buvo laikomasi reikiamų procedūrų.

### *Avansų išdavimas*

Visi Niderlandų municipalitetai, kurių yra daugiau negu 630, kas mėnesį gauna avansą. Municipalitetų pateiktų išlaidų sąmatų vertinimas ir avanso dydžio nustatymas sąmatų pagrindu yra gana paprastas. Jei municipalitetai įvykdė tam tikrus formalius reikalavimus ir išlaidų sąmatos yra pagrįstos, nustatomas avanso dydis. Avansų mokėjimą tvirtina Ministerija.

Vidinės kontrolės priemonėmis siekiama, kad:

- avansas būtų išmokamas tik atlikus išlaidų sąmatos įvertinimą;
- avansas būtų išmokėtas reikiamam municipalitetui;
- būtų vykdoma tinkama ir pilna avansų apskaita.

Avansų išdavimas yra mažai rizikingas dėl kelių priežasčių. Pirmiausia, darbas yra palyginti paprastas, įprastinis, apimantis tik kelis sudėtingus vertinimo procesus. Galiausiai, avansų nustatymą reguliuoja nedaug taisyklių, todėl nesunku jų laikytis.

### *Išlaidų įvertinimas ir galutinis mokėjimo nustatymas*

#### *Ministerijos veikla*

Kaip minėta, įstatymą faktiškai vykdo municipalitetai; Ministerija veikia tik kaip prižiūrėtoja/kasininkė. Tam tikrų priemonių pagalba Ministerija gali nustatyti, ar municipalitetas įvykdė įvairių įstatymų ir nuostatų reikalavimus. Tarp tokių priemonių yra:

- valstybinių konsultantų vykdoma priežiūra ir kontrolė, kurių išdavoje parengiamos standartinės ataskaitos kiekvieno municipaliteto pateiktai sąmatai;
- municipalitetuose dirbančių auditorių kontrolė, kurios išdavoje parengiama auditoriaus ataskaita, lydinti išlaidų sąmatą.

Šių kontrolės procedūrų pagrindu pagal pateiktą informaciją Ministerija gali nustatyti tikslias mokėjimų sumas. Svarbu suvokti, jog kontrolės procedūros turi lemiamą vaidmenį. Esant šiai kontrolei, ministras yra užtikrintas, kad galės atsiskaityti parlamentui. Prieš nustatant mokėjimų sumas ministras turi būti gerai informuotas apie municipalitetų veiksmus. Tai reiškia, kad reikia atsakyti į daugelį klausimų:

- Ar municipalitetai yra įgalioti daryti tai, ką jie atliko pagal įstatymą?

- Ar pašalpos, municipalitetų skiriamos pagal Įstatymą, buvo paskirtos asmenims, turintiems į jas teisę?
- Ar turintieji teisę į pašalpas gavo reikiamo dydžio sumas?
- Ar visų municipalitetų išlaidų sąmatos yra lydimos auditorių ataskaitų?
- Ar išlaidų sąmatos sudarytos pilnai ir teisingai, ar jos municipalitetų reikiamai patvirtintos?
- Ar avansai ir atsiskaitymai yra reikiamai ir savalaikiai apskaityti išlaidų sąmatose?
- Ar išlaidos, nurodytos išlaidų apyskaitoje, atitinka Įstatymą?
- Ar municipalitetai atliko reikiamą visų pajamų ir neteisingai išmokėtų pašalpų reklamaciją, apskaitą?
- Ar yra minimos pajamos, tokios, kaip pretenzijos, susijusios su netinkamais municipalitetų veiksmais ar aplaidumu?
- Ar lydinčioji auditoriaus ataskaita yra palanki ir ar nėra papildomų pastabų, menkinančių įvertinimo teigiamumą? Jei ataskaita nepalanki, ar buvo imtasi reikiamų priemonių?

Ministerija atsako į šiuos klausimus remdamasi informacija, gauta iš valstybinių konsultantų ir municipalinių auditorių.

Skirtų lėšų panaudojimo kontrolė yra susijusi su rizika, kuri kyla daugiausia dėl Įstatymo sudėtingumo ir jo pažeidimo piktnaudžiavimo bei neteisingo taikymo požiūriu. Be to, Ministerijos užduotį dar labiau sunkina tai, kad administracinės įgyvendinimo procedūros įvairiuose municipalitetuose skiriasi.

#### *Valstybinio konsultanto vaidmuo*

Siekiant prižiūrėti Įstatymo vykdymą municipalitetuose Socialinių reikalų ir darbo ministras paskyrė 180 valstybinių socialinės apsaugos konsultantų. Jų tarnybos yra visoje šalyje. Šie konsultantai mokomi darbo vietoje; kai kurie jų yra teisininkai, kiti turi valstybės valdymo srities kvalifikaciją. Jų pagrindinės užduotys:

- tikrinti, kaip municipalitetai vykdo Įstatymą,
- informuoti ministeriją apie svarbius reiškinius, į kuriuos ši turi greitai reaguoti,
- diskutuoti politikos klausimais su municipalitetais,
- koordinuoti darbą su kitomis institucijomis, daugiau ar mažiau susijusiomis su Įstatymu.

Remdamiesi savo darbo instrukcijomis konsultantai įvertina, kaip municipalitetai įgyvendina Įstatymą ir sprendžia, ar pastarųjų priimti sprendimai atitinka taisykles. Tokie tyrimai atliekami kasmet kiekviename municipalitete. Pirmiausia, atliekamas dokumentinis tyrimas, paremtas Ministerijai atsiųsta rašytine informacija. Šio tyrimo rezultatai lemia, kurie municipalitetai tiriami toliau.

Dokumentinio ir visų kitų tyrimų rezultatais grindžiama standartinė ataskaita, lydinti kiekvieno municipaliteto pateikiamą išlaidų sąmatą. Be to, valstybiniai konsultantai teikia rekomendacijas, kurios gali būti skirtos vienam municipalitetui, bet gali būti ir bendro pobūdžio. Valstybinių konsultantų dėmesio centre yra tai, ar municipalitetai, įgyvendindami Įstatymą, laikosi įstatyminių

ir nuostatinių reikalavimų (I, 24 p.). Kaip jau minėta, egzistuoja didelė piktnaudžiavimo ir netinkamo naudojimo rizika. Sistemoje pasitaikančių sukčiavimo atvejų lygio vertinimai labai skiriasi. 1993 m. keliuose tyrimuose pateikti skaičiai svyravo tarp 7 ir 25 proc. išlaidų. Įstatyme ir ministerijos nuostatuose nurodoma, kad municipalitetai turi dėti pastangas, kad būtų išvengta piktnaudžiavimo ir netinkamo naudojimo, ir jei jie reikiamai neatliks savo darbo, jiems skiriamų lėšų suma bus sumažinta. Tiems, kurie apgaudinėja, taikomos sankcijos. Municipalitetas gali sumažinti pašalpas ir netgi sustabdyti jų mokėjimą; apgaulingai gauti pinigai visada privalo būti gražinti.

Greta šių metinių ataskaitų, kurios turi lemiamą reikšmę nustatant municipalitetams skiriamų sumų dydį, konsultantai rengia metinę ataskaitą, apibūdinančią visus žymesnius praktinio darbo poslinkius bei trūkumus. Tai panaudojama vertinant ir, jei reikia, pritaikant politiką prie Įstatymo reikalavimų (I, 38 p.). Šios ataskaitos taip pat padeda ministrui atsiliiepti į visuomenės reakciją.

Galiausiai, valstybiniai konsultantai vykdo specialius tyrimus, kurių temas paprastai nustato Ministerija ir kurios yra susijusios su Įstatymo įgyvendinimu. Taip pat jie kasmet pateikia planą, numatantį sekančių metų veiklą.

### *Municipalinio auditoriaus atliekami tikrinimai*

Ministerija turi žinoti, ar municipalitetai laikosi nustatytos tvarkos ir ar teisingai tvarko finansus. Pati Ministerija to netikrina. Niderlanduose kiekviena ministerija pagal Konstituciją privalo kasmet sudaryti finansines apyskaitas ir jas bei susijusias administracines procedūras turi patikrinti auditorius. Auditoriaus ataskaita pridedama prie ministerijos finansinių apyskaitų.

Tai, kaip auditorius vykdo savo kontrolės ir atsiskaitymo pareigas, ministerijai turi didelę reikšmę. Ministerija turi būti tikra, kad pagal Įstatymą municipalitetams skiriamos lėšos yra teisingai panaudojamos; konkrečiai, ji turi būti tikra galutinės išlaidų sąmatos tikslumu (patikimumu, įstatymiškumu). Tai yra taip svarbu, kad Socialinių reikalų ir darbo ministerija parengė papildomus municipalinio auditoriaus vykdomos kontrolės tikrinimo nuostatus. Įprastinės kontrolės, grindžiamos "Tarybų (savivaldybių) įstatymu", nepakanka. Šios papildomos taisyklės yra išdėstytos "Nacionalinės gerovės įstatymo kontrolės protokole", ir jų išdava yra auditoriaus ataskaita, lydinti išlaidų sąmata. Municipalinio auditoriaus vykdomas kontrolės procesas tapo Ministerijos valdymo kontrolės ir vidinės kontrolės dalimi.

Minėta municipalinio auditoriaus ataskaita yra paremta tyrimu, apimančiu municipaliteto valdymo kontrolę ir vidinę kontrolę, jo administracinę tvarką ir atliekamus tyrimus, t. sk. patikrinančius asmens teisę į pašalpą. Į klausimą, ar municipalitetas reikiamai laikėsi įstatymų ir nuostatų, Ministerijai jau atsakė valstybinis konsultantas.

### *Galutinis skiriamos sumos nustatymas*

Ministerija įvertina municipalitetų pateiktas išlaidų sąmatas remdamasi valstybinių konsultantų ir municipalinio auditoriaus ataskaitomis. Tam ji naudoja standartinių klausimų sąrašą. Jei yra nukrypimų ar neaiškumų, išlaidų sąmata gali būti taisoma ar imamasi papildomų žingsnių. Oficialiame dokumente, kuris pateikiamas visiems municipalitetams, smulkiai apibūdinami reikiami veiksmai (I, 38 p.).

Galutinė skiriama suma apdorojama Ministerijos Finansų skyriuje (I, 54 p.). Tuo tikslu atliekami šie veiksmai:

- informuojamas municipalitetas,
- iš specialios, tam tikslui skirtos sąskaitos, pervedamas reikiamas avansas,
- sumokamas arba atlyginamas skirtumas tarp išlaidų ir avanso,
- mokėjimas ar reikalavimas apdorojami finansų pareigūnų.

Be to, gali būti nustatytos sąlygos. Pvz., jei valstybinis konsultantas municipalitete rado trūkumų, tai gali reikšti, kad išlaidų sąmata priimama, tačiau municipalitetui nurodoma pakeisti kai kuriuos veiksmus. Tai turi būti kontroliuojama. Jei municipalitetas nenori reaguoti, dalis skirtos sumos gali būti atsiimta, pvz. sekančiais metais pateikus išlaidų sąmatą. 1994 m. Ministerija tokių priemonių ėmėsi 65 kartus. Municipalitetams skirtoji suma buvo sumažinta maždaug 10 mln. guldenų (0,1 proc.).

### *Ministerijos auditoriaus atliekamas tikrinimas*

Ministerijos audito tarnyba (vidinis auditas, aptarnaujantis ministrą) kasmet atlieka Ministerijos apskaitos sistemos auditą ir rengia ataskaitą, kuri pridedama prie Ministerijos finansinių apyskaitų. Atlikus minėtą darbą, Ministerijos finansiniuose dokumentuose, kurie yra Ministerijos metinės ataskaitos pagrindas, padaromi atitinkami įrašai. Auditorius teikia ataskaitą parlamentui apie Ministerijos metinę ataskaitą. Siekdamas įvertinti išlaidas pagal Įstatymą, ministerijos auditorius atlieka tokį darbą:

- Biudžeto vykdymo patikrinimas: Tikrinama, ar visos išlaidos ir pajamos yra įstatymiškos, ar sąskaitos atitinka nuostatus. Įstatymiškumas apibrėžiamas kaip reikiamas visų įstatyminių aktų laikymasis vykdant biudžetą.
- Avansai: Tikrinama, ar Ministerija teisingai apskaičiavo avansus ir ar yra reikiamas pagrindimas. Patikrinamas išmokėtų avansų apdorojimo Finansų skyriuje teisingumas.
- Tikslus mokėjimų nustatymas: Pirmiausia įvertinamos valstybinių konsultantų atliktos procedūros ir darbo kokybė. Be to, patikrinama, ar šie konsultantai ir Ministerija ėmėsi reikiamų veiksmų netinkamos municipaliteto veiklos atžvilgiu.

Šios kontrolės tikslas yra patvirtinti, jog Ministerija tinkamai pasinaudojo valstybinių konsultantų paslaugomis, t.y., kad vidinės kontrolės reikalavimai yra patenkinti.

Ministerijos auditorius patikrina municipalinių auditorių darbą tiek rengiant ataskaitą apie išlaidų sąmatą, tiek vykdant šį darbą kaip vidinio audito priemonę. Municipalinio auditoriaus darbas yra be galo svarbus visai Ministerijai ir konkrečiai jos auditoriui.

Ministerijos auditorius kasmet patikrina šios vidinės kontrolės funkcionavimą atlikdamas tam tikro skaičiaus municipalitetų (maždaug 10 proc.) tikrinimus. Toks tikrinimas susideda iš įvadinės diskusijos, bylų analizės, baigiamosios diskusijos ir ataskaitos.

Jei patenkinamos žemiau išvardintos sąlygos, įprastinis patikrinimas gali būti pakeistas "ribotu įvertinimu", kuris atliekamas klausimų sąrašo pagalba:

- Praeitais metais buvo atliktas įprastinis patikrinimas ir rezultatai buvo tokie, kad ministerijos audito tarnyba gali naudotis municipalinio auditoriaus ataskaita be jokių papildomų veiksmų.
- Nėra požymių (sprendžiant, pvz., iš valstybinio konsultanto ataskaitų), kad tikrinamais metais padėtis pasikeitė ar pablogėjo.
- Municipalinio auditoriaus ataskaitos turinys buvo patvirtintas. (Jei ataskaita nepatvirtinama, galimas dalykas, kad municipalinis auditorius tinkamai neatliko savo darbo; ministerijos auditorius dažnai pareikalauja daugiau informacijos, kodėl ataskaita nebuvo patvirtinta).
- Duomenys, gauti iš kitų tikrinimo procedūrų, nerodo situacijos pablogėjimo. Tai taikoma tiek ministerijos auditorių atliekamam konsultantų darbo patikrinimui, tiek nustatytų ministerijos procedūrų auditą. Šių dviejų procesų įvertinimo pagrindinis tikslas nėra municipalinio auditoriaus darbo trūkumų nurodymas. Tačiau gali iškilti duomenys apie nukrypimus nuo įprastinės padėties. Tada sprendžiama, ar reikia atlikti pilną bylų patikrinimą.

Remdamasi patikrinimais ir "ribotu įvertinimu", ministerijos audito tarnyba pateikia auditoriaus ataskaitas, pateiktas kartu su išlaidų sąmata, įvertinimą ir municipalinio auditoriaus darbo procedūrinį įvertinimą.

Trumpai tariant, ministerijos auditorius nustato, kiek municipaliniai auditoriai savo audituose laikosi įstatyminių ir nuostatinių reikalavimų. Be to, jis turi nustatyti, ar šių auditorių ataskaitos gerai atspindi jų faktinį darbą. Taip pat tiriama, ar municipaliniai auditoriai įtraukė į savo ataskaitą visus Ministerijai svarbius duomenis ir ar nurodė šių duomenų "atgarsius".

Galiausiai, ministerijos auditorius įvertina Ministerijos veiksmus išlaidų sąmatos atžvilgiu. Čia kreipiamas dėmesys į tai, kiek pati Ministerija laikėsi nustatytų procedūrų. Jei nustatomi trūkumai, ar buvo imtasi reikiamų priemonių ir ar buvo nustatytas tinkamas skiriamos sumos dydis?

Finansų apskaitos patikrinimai grindžiami įprastiniais standartais. Avansų ir išlaidų atitikimas Įstatymui yra šių patikrinimų dalis. Du svarbiausi klausimai yra tokie: ar išlaidos ir pajamos Ministerijos finansinėse apyskaitose atitinka veikiančius įstatymus bei nuostatus ir ar jos atitinka Ministerijos apskaitos sistemą.



# ATVEJAI IŠ KELIŲ STATYBOS PROGRAMŲ SRITIES (Vokietija) Dr. Detlev Sparberg<sup>6</sup>

## Santrauka

Vokietijos Federacinėje Respublikoje valdymo kontrole vyriausybėje rūpinasi ir pati vadovybė, ir Federalinių audito rūmų (toliau Audito rūmų) auditoriai, tikrinantys efektyvių VKS kūrimą ir pritaikymą administracijoje.

Kelių statybos administracijoje VKS nustato finansines visų svarbių sprendimų ribas; viršijant šias ribas, reikalingas papildomas įgaliojimas.

Tinkamos VKS yra lemiamas faktorius skiriant valstybinius užsakymus, nes pastaruoju metu šioje srityje pagausėjo kriminalinės veiklos atvejų. Mūsų patirtis rodo, kad yra trys pagrindiniai machinacijų tipai, kur tvirta valdymo kontrolė yra labiausiai reikalinga: kainų nustatymas, konkuruojančių pasiūlymų rezultatų keitimas ir suokalbis.

Konkursuose dėl valstybinių statybos projektų laimėtoju skiriamas mažiausią kainą pasiūlęs tiekėjas. Jei tiekėjai tarpusavyje susitaria, kuris pasiūlys žemiausią kainą, tai pakerta konkurenciją ir apgauna konkursą organizuojančią valdžios įstaigą. Patirtis rodo, kad dėl kainų nustatymo susitarimų sutartinės kainos gali viršyti realias rinkos kainas net 40-čia proc. Administracija stiprina VKS siekdama užkirsti kelią susitarimams dėl kainų. Audito rūmai aktyviai dalyvauja šiame procese ir skiria šiam klausimui žymią savo darbo dalį.

Prieš paskelbiant konkurso laimėtoją, kai kurie siūlytojai bando keisti savo pasiūlymus. Vokietijoje egzistuoja labai smulkūs konkurso laimėtojo nustatymo ir valstybinių užsakymų skyrimo nuostatai.

Jie leidžia procedūros metu naudoti valdymo kontrolę. Visai neseniai Audito rūmai atliko valstybinio tarpininkavimo ir valstybinių užsakymų skyrimo procedūrų, taikomų statybos projektų srityje, patikrinimą. Rasti įvairūs procedūriniai, o taip pat atitinkamų įstaigų valdymo kontrolės trūkumai. Iki 40 proc. pasiūlymų buvo trūkumų, galinčių žymiai padidinti nesąžiningos konkurencijos pavojų.

Suokalbis reiškia, kad atsakingas valstybės tarnautojas, dirbantis valstybinį užsakymą skiriančioje įstaigoje, slapta susitaria, jog nustatant konkurso laimėtoją atitinkamai firmai bus suteiktas pranašumas. Vokietijoje tokių susitarimų atvejų pastaraisiais metais pagausėjo, nes

---

<sup>6</sup>Būdamas Federalinių audito rūmų nariu-patarėju, autorius atsako už išlaidų Vokietijos kelių statybai auditą. Straipsnyje yra išreikšta jo paties nuomonė, kuri negali būti priskiriama Federaliniams audito rūmams.

planavimas statybos srityje tapo sudėtingesnis ir stinga atitinkamos kontrolės. Tokio sukčiavimo veiksmus gali nustatyti tik aukštos techninės kvalifikacijos specialistai. Todėl valdymo kontrolė, užkertanti kelią tokiai praktikai, tampa vis svarbesnė. Jei būtų pasiektas griežtas visų taisyklių ir nuostatų laikymasis bei valdymo kontrolės būdu vykdoma priežiūra, pareigūnams būtų vis sunkiau atlikti tokius veiksmus. Be to, žinojimas, jog galimybės būti demaskuotam padidėjo, paskatintų daugelį darbuotojų atsisakyti nesąžiningo sumanymo.

Kita labai svarbi sritis, turinti finansines pasekmes, yra sąskaitų apmokėjimas. Sąskaitose sukaupta labai daug skaičiavimų, kas reikalauja kruopštaus tikrinimo. Kad klaidų ir apgavysčių atvejų sumažėtų, Vokietijos vyriausybė įdiegė keletą VKS. Taikomi principai nėra specifiniai kelių statybai; jie yra iš esmės tie patys visoms sritims. Pagrindinis VKS principas čia yra griežtas pareigų atskyrimas. Visada turi dalyvauti mažiausiai du (o dažniausiai daugiau negu du) pareigūnai, turintys skirtingas ir aiškiai apibrėžtas pareigas. Todėl pareigūnas negali atlikti mokėjimo nedalyvaujant kitam pareigūnui.

Tinkama valdymo kontrolė yra svarbi kelių statybai, kaip ir kitoms sritims. Nors Vokietijos kelių statybos įmonėse jau įdiegta labai gera ir visapusiška VKS, nuolatinė priežiūra tebelieka aktuali. Tai visų pirma vadovybės pareiga. Vadovybė turi būti tuo suinteresuota, nes griežta ir reikiamai taikoma sistema yra vienintelė nepriekaištingo administracijos funkcionavimo garantija.

## 1. Valdymo kontrolės pagrindai Vokietijoje

Šiame skyriuje apibūdinamos pagrindinės Vokietijos valdymo kontrolės struktūros ypatybės. Siekiant palengvinti palyginimą su kitų šalių praktika, įvade išskirtos 6 pagrindinės sritys.

### *Valdžios instancija, atsakinga už valdymo kontrolę*

Vokietijoje nėra bendros centralizuotos atsakomybės už VKS standartų rengimą ir diegimą vyriausybėse organizacijose. Kiekviena vyriausybės dalis ir kiekviena vyriausybė organizacija atsako už savo valdymo kontrolę ir VKS sukūrimą. Tačiau, atsižvelgiant į Vokietijos administracijos struktūrą (apibūdintą žemiau), pagrindinė atsakomybė už VKS standartų rengimą ir diegimą vyriausybėse organizacijose tenka aukštesniajam administracijos lygiui.

### *Valdymo kontrolės vystymas ir diegimas*

Įstatymuose valdymo kontrolės standartai neišdėstyti. Juos gali apibrėžti suinteresuota administracija priklausomai nuo savo turimų įgaliojimų. Kadangi Vokietijos administracija yra hierarchinė, įgaliojimai daryti tokius sprendimus yra paskirstyti tarp įvairių administracijos lygių. Taigi, žemesniojo lygio valdžios įstaigos gali įdiegti VKS savo kompetencijos ribose, aukštesnio lygio vyriausybėse organizacija - pavaldžioms organizacijoms, ministerija - visoms savo prižiūrimoms vyriausybėse organizacijoms. Taigi, suinteresuota administracija nustato VKS savo naudojimuisi arba pavaldžioms administracijoms.

Hierarchinė struktūra irgi turi įtakos VKS diegimui. Aukštesnio lygio valdžios įstaigos paprastai gali nurodyti žemesniosioms, kad šios įdiegtų konkrečias VKS, ir tikrinti jų taikymą.

Ši sistema paprastai palieka vyriausybinių organizacijų vadovams pakankamą laisvę pritaikyti standartus prie savo valdymo poreikių. Iki šiol žemesniojo lygio įstaigos galėjo laisvai diegti VKS savo iniciatyva, ir kol kas nebūta didesnių nusiskundimų dėl laisvės stokos.

### *Centrinių įstaigų vaidmuo*

Federaliniai audito rūmai - aukščiausia audito institucija Vokietijoje, įstatymiškai neturi teisės po audito duoti įsakymus ar nurodymus tikrintai administracijai. Savo įprastiniuose audituose jie tikrina VKS, taip pat gali atlikti specialius šios srities auditus. Auditų metu tikrinama, ar administracija taiko VKS savo veiklos rezultatyvumo kontrolei laikydamosi nustatytų standartų. Taip pat tikrinamas įvairių apskaitos taisyklių taikymas, darbo jėgos išteklių valdymas ir automatizuotų duomenų apdorojimo sistemų vientisumas.

Auditų rezultatų pagrindu Audito rūmai pateikia rekomendacijas tikrintai administracijai ir/ar atitinkamai ministerijai. Administracija pati sprendžia, ar laikytis šių rekomendacijų. Rimtais atvejais, kai rekomendacijų nesilaikoma, Audito rūmai informuoja parlamentą - savo metinėje ataskaitoje arba specialioje ataskaitoje parlamentui ar jo komitetui.

- ✓ ✓ ✓ Apskritai, centrinės įstaigos, tokios, kaip biudžeto valdyba ar Finansų ministerija, šia prasme neturi daugiau įgaliojimų, nei Audito rūmai. Jos daugiau užsiima biudžeto formavimu bei apskaita ir mažiau - faktiniais veiklos rezultatais ir jų kontroliavimu VKS pagalba.

### ***INTOSAI "Direktyvų" laikymasis***

- ✓ Apskritai, "Direktyvos" Vokietijos administracijoje yra visiškai įgyvendintos. Žinoma, visada yra atvejų, kai VKS yra nepakankamos ar įdiegtos nevisiškai. Kai kurios jų pateiktos žemiau. Tačiau, kiek yra žinoma Audito rūmams, nėra sričių, kuriose visai nebūtų "Direktyvose" numatytų VKS.

### ***VKS kontroliavimas ir vertinimas***

Pagrindinis VKS naudotojas yra vadovybė. Todėl pirmiausia pati vadovybė turi kontroliuoti šių VKS veikimą. Be to, vidinių auditų metu tikrinamas VKS taikymas. Audito rūmų vykdomo išorinio audito vaidmuo apibūdinamas aukščiau.

- ✓ Audito rūmai neturi priežiūros mechanizmo, kontroliuojančio įvairias Vokietijos administracijoje naudojamas VKS. Be to, jie neturi specialaus padalinio, atsakingo už VKS klausimus. Tokiu būdu, kiekvienas padalinys yra atsakingas už VKS toje administracijoje, kurios auditą jis atlieka. Tačiau remiantis įvairiais auditais galima susidaryti įspūdį, kad VKS Vokietijoje yra efektyvios ir jų rezultatai pateisina išlaidas. Audito rūmai dar nėra susidūrę su tikrai neefektyviomis ar brangiomis VKS, ir atrodo, jog šioje srityje administraciją kritikuoti nėra pagrindo.

### ***VKS įdiegimui reikalingi išteklių, kvalifikacija ir mokymas***

- ✓ Kiekviena administracija turi užtikrinti, kad vadovybė ir darbuotojai turėtų reikiamus išteklius, kvalifikaciją ir mokymo programas, reikalingus efektyviam VKS taikymui. Jei trūksta darbuotojų, apie tai turi būti informuota aukštesnio lygio administracija, kuri praneš atitinkamai ministerijai. Jei ministerija irgi yra tos nuomonės, kad reikia daugiau darbuotojų, ji turi įtraukti atitinkamą prašymą į pasiūlymą dėl sekantių metų biudžeto. Mokymo programomis taip pat rūpinasi suinteresuota administracija. Įvairios valstybinės ir privačios įstaigos, dotuojamos vyriausybės, siūlo pakankamą ir efektyvų valstybės tarnautojų mokymą.

## **2. Kontrolės sistema Vokietijoje**

Vokietijos Federacinėje Respublikoje yra dviejų lygių kontrolės sistema ir keli tarpiniai lygiai.

### ***Administracinė kontrolė***

Metinio biudžeto sąmatos yra įstatyminis pagrindas, kuriuo remdamasi administracija tvarko numatytas pajamas ir mokėjimus. Tokiu būdu, šios sąmatos nustato administracijoms ribas ir leidžia vyriausybei, parlamentui ir Audito rūmams kontroliuoti administraciją.

### *Valdymo kontrolė*

Administracija privalo pati prižiūrėti savo veiksmus savo pačios interesais. Tai daroma visu pirma valdymo kontrolės pagalba.

Pagrindinė valdymo kontrolės užduotis yra prižiūrėti administracinės veiklos reguliarumą ir įstatymiškumą. Tai pasiekama šiomis priemonėmis:

- "Prieš-auditas", arba A PRIORI auditas: administraciniai ar finansiniai veiksmai tikrinami iki juos įvykdant. Tai reiškia, kad visiems ar tam tikriems veiksams reikalingas administracijos vadovo ar jo atstovo kontrsignavimas.
- Vienalaikis auditas: tai įprastinė administracinio valdymo kontrolė, kurios būdu administracija tikrina pati save. Jis apima finansinius aspektus (biudžeto sąmatų vykdymas) ir administracines ar valdymo ypatybes (laiko grafikų vykdymas).
- "Po-auditas", arba A POSTERIORI auditas: tai auditas, vykstantis "po fakto". Tai daugiausia efektyvumo auditas, rezultatų kontrolė ar patikrinimas. Administracijai labai svarbu žinoti, ar pasiekti rezultatai atitinka planus, ar veiklą reikia keisti, ar yra kokių nors empirinių duomenų, kuriuos būtų galima panaudoti ateityje.

### *Vidinis auditas*

Daugumoje šalių vidinis auditas yra VKS dalis. Tai aukščiau minėtų tikslų priežiūros įrankis, naudojamas siekiant įvertinti, ar administracija tinkamai funkcionuoja. Vokietijoje vidinis auditas yra išorinio audito dalis. Nors vidinis auditas sudaro neatsiejamą administracinių įstaigų veiklos dalį, vidiniai auditoriai vadovaujasi tik profesinio ir techninio pobūdžio nurodymais, duodamais Audito rūmų. Jie atsiskaito tik Audito rūmams ir gali nepriimti jokių kitų įsakymų. Todėl vidinis auditas Vokietijoje vadinamas "prieš-auditu" ta prasme, kad jis vyksta prieš Audito rūmų auditą.

Kelių statybos srities vidinis auditas yra daugiausia finansinis, arba "reguliarumo" auditas. Kai centrinė federalinė pinigų valdyba apmoka sąskaitas, jos surenkamos ir siunčiamos į atitinkamą vidinio audito įstaigą. Vidiniai auditoriai patikrina sąskaitas savo įstaigoje arba vyksta į vietinę įstaigą, paprastai kartą į metus.

Vidinis auditas turi labai didelę reikšmę, nes jo ataskaitos gali atskleisti bendruosius trūkumus. Tačiau, kaip jau minėta, vadovybė negali naudoti vidinių auditorių valdymo kontrolės tikslais.

### *Išorinis auditas*

Šį auditą vykdo Audito rūmai - nepriklausoma vyriausybinė organizacija, atsakinga už vyriausybės operacijų ir sandėrių tikrinimą, ataskaitų apie gautus duomenis parengimą ir vykdomojo padalinio konsultavimą atliktų auditų pagrindu. Apie 482 šios įstaigos darbuotojų (410 auditorių ir 70 narių) 1995 m. patikrino išlaidas, siekusias beveik 500 mlrd. Vokietijos markių.

Audito rūmai vykdo savo auditus padedant vietiniams auditoriams, tačiau netgi ir esant šiai pagalbai išlaidų neįmanoma patikrinti visapusiškai.

### **Politinė kontrolė**

Parlamentas kasmet svarsto ir tvirtina biudžeto sąmatas. Tai leidžia parlamentui politiškai kontroliuoti vyriausybę, kadangi parlamentas skiria vyriausybei reikalingas lėšas.

Šia politine kontrole užsiima biudžeto komitetas. Audito rūmų atstovai dalyvauja jo posėdžiuose ir teikia jam patarimus remdamiesi savo audito patirtimi. Kita politinės kontrolės forma: valstybinių sąskaitų komitetas, t.y. biudžeto komiteto padalinys, užsiima Audito rūmų ataskaitomis. Audito rūmų atstovai gali dalyvauti jo posėdžiuose.

### **3. Valdymo kontrolė - vidinis auditas**

Vidinis auditas dažnai painiojamas su valdymo kontrole. Tačiau vidinio audito negalima sutapatinti su valdymo kontrole vyriausybės departamentuose, ar su ūkinių subjektų kontrole, kuri apima visas subjekto eksploatacinės ar valdymo kontrolės formas. Valdymo kontrolė yra vyresniosios vadovybės įrankis, padedantis užtikrinti veiklos tvarkingumą.

Valdymo kontrolė, kokia ji bebūtų efektyvi, negali pakeisti vidinio audito atliekamo nepriklausomo ir visapusiško patikrinimo, kurio metu apimami platesni ir bendresni klausimai. Kita vertus, vidinis auditas negali pakeisti valdymo kontrolės. Jų tikslai ir šių tikslų pasiekimo būdai skiriasi. Valdymo kontrolė daugiau nukreipta į kasdieninę operacijų kontrolę ir atliekamo darbo našumą bei efektyvumą. Vokietijos sistemoje vidinio audito dėmesio centre yra grynų pinigų auditas ir tinkamo sąskaitų pateikimo tikrinimas. Našumo ir efektyvumo auditui dažniausiai lieka nedaug laiko.

### **4. Valdymo kontrolės reikšmė išoriniam auditui**

Audito rūmai naudojami visapusiškais įstatymiais įgaliojimais atlikti federalinio finansų valdymo auditus, taigi sričių, kurioms auditas netaikomas, nėra. Tačiau visiškas audito "padengimas" neįmanomas dėl Vokietijos metinio biudžeto apimties ir bendro valstybinių tarnautojų skaičiaus, iš vienos pusės, ir Audito rūmų turimų darbuotojų skaičiaus, iš kitos pusės, netgi jei atsižvelgsime į vidinių auditorių teikiamą pagalbą.

Netgi naudodami imties metodą, Audito rūmai yra nepajėgūs apimti viso labai skirtingų audito subjektų diapazono. Todėl šis metodas neleidžia pateikti visapusiškos ataskaitos apie federalinių finansinių operacijų teisingumą.

Todėl būtina mažinti audito temų skaičių ir pobūdį. Pagal "Federalinio biudžeto kodeksą" Audito rūmai savo nuožiūra gali apriboti audito mastą ir atsisakyti konkrečių sąskaitų tikrinimo. Tačiau tai reikia atlikti tinkamai ir profesionaliai.

Koks audito sumažinimas yra tinkamas? Kokias sritis galima palikti netikrintas, nepadarant žalos? Atsakymas į šiuos klausimus savaime veda į valdymo kontrolę. Audito rūmai gali sumažinti audito apimtį tose srityse, kur jie yra užtikrinti, jog valdymo kontrolės funkcijos tinkamai veikia ir gali atskleisti administracinių veiksmų klaidas bei trūkumus. Tai rodo, kokią didelę reikšmę efektyvi valdymo kontrolė turi Audito rūmų atliekamiems išoriniams auditams.

Audito rūmų santykis su valdymo kontrole yra dvejopas. Pirmiausia, jie panaudoja savo įtaką, kad užtikrintų, jog visose taisyklėse ir nuostatuose, susijusiuose su valstybinės administracijos darbu, yra valdymo kontrolės sąlygos. Tai įmanoma todėl, kad Vokietijos sistemoje prieš priimant administracinius nuostatus, susijusius su "Federalinio biudžeto kodekso" įgyvendinimu, būtina

tartis su Audito rūmais; o bet kurios išlaidos paprastai yra susijusios su šiuo kodeksu. Ši svarbi nuostata leidžia Audito rūmams anksti įsijungti į procesą ir neleisti netinkamų sprendimų priėmimo.

Antra, atlikdami reguliarius auditus, Audito rūmai turi patikrinti, ar gicžtai laikomsi valdymo kontrolės taisyklių. Taip pat tikrinama, ar VKS nereikia tobulinti ar paprastinti.

## 5. Valdymo kontrolė kelių statybos administracijoje

### *Kelių statybos valdymo organų įstatyminis pagrindas*

Prieš nagrinėjant valdymo kontrolę kelių statybos administracijoje, būtina paašškinti šių organų ir visos kelių statybos pramonės įstatyminį pagrindą.

Kalbėsiu tik apie federalinius magistralinius keliu, prižiūrimus federalinės vyriausybės, susijusios su tolimų nuotolių automobilių eismu. Yra taip pat vietiniai keliai, už kuriuos atsako Vokietijos žemės (Lander). Pagrindinis skirtumas yra finansavime. Federalinius keliu finansuoja federalinė vyriausybė (žr. 1 lentelę), kitus – žemės, miestai, bendruomenės. Finansavimo būdas, žinoma, turi įtakos auditui. Kadangi Audito rūmai atsako už federalinių išlaidų auditą, jie turi atlikti ir federalinių magistralinių kelių auditą.

Klausimas, kas moka už šiuos pagrindinius keliu, yra gana paprastas. Sunkiau atsakyti į klausimą, kas juos stato ir prižiūri.

Vokietija yra federacinė respublika, t.y. konstitucinė sąjunga, kurioje ir federacija, ir žemės yra juridiniai subjektai. Drauge jos sudaro Vokietijos Federacinę Respubliką. Vokietijos konstitucija skelbia, kad Federacinė Respublika yra federalinių magistralinių kelių savininkė ir statytoja, privalanti statyti ir plėsti šiuos keliu. Šioje srityje Federacinė Respublika turi įstatymų leidžiamąją valdžią, kas nustatyta "Federalinių kelių įstatyme". Šis įstatymas apima visus teisiniu klausimus, tokiu, kaip federalinių magistralinių kelių klasifikacija, paskirtis, perklasifikacija, atsakomybė už statybą, viešąjį naudojimąsi ir specialų naudojimąsi, teisiniai santykiai, kelių finansavimas.

Tačiau už federalinių kelių planavimą, statybą ir priežiūrą atsako atitinkamos žemės. Šia prasme jos veikia Federacinės Respublikos vardu ir atsako už visus administracinius klausimus. Tai reiškia, kad jos steigia įstaigas ar jų sistemą, skirtą kelių statybai ir priežiūrai. Taigi jos prisiima šių įstaigų administracines ir kt. išlaidas. Tačiau faktines statybos išlaidas apmoka valstybė, įskaitant medžiagas, žemės pirkimą ir darbo jėgos išlaidas, kartu su papildomais 3 proc. už medžiagines išlaidas planavimo etape.

Žemės vykdo savo pareigas savarankiškai. Tačiau Federalinė Respublika, šiuo atveju Federalinė transporto ministerija, tam tikrais atvejais gali išleisti bendras taisykles ar duoti nurodymus. Tai atsitinka retai, ir bendros taisyklės paprastai rengiamos kartu su žemių atstovais. Yra keli komitetai, susidedantys iš Federacinę Respubliką ir žemes atstovaujančių ekspertų, kuriuose aptariamos visos kelių statybos problemos ir susitariama dėl jų sprendimų. Audito rūmų atstovai paprastai dalyvauja šiuose susitikimuose ir todėl jau ankstyvajame etape gali daryti įtaką.

Ši sistema turi ir pranašumų, ir trūkumų. Žinoma, žemių valdžia jaučia didesnę pagundą naudoti federalines lėšas, pvz., didesnių tiltų ir triukšmą sulaikančių sienų, kurios Vokietijoje labai populiarios, statybai, nei tuo atveju, jei visa tai reikėtų finansuoti iš savų lėšų.

1 lentelė. Įsipareigojimai federalinių magistralinių kelių statybos srityje

Kelių kategorijos	Turtinis ir finansinis įsipareigojimas dėl statybos ir priežiūros		Administracija	
	Kaimo plentų ryšiai	Tarpmiestiniai ryšiai	Kaimo plentų ryšiai	Tarpmiestiniai ryšiai
Federaliniai keliai	Federalinė vyriausybė		Žemės, federalinės vyriausybės vardu	
Federaliniai greitkeliai		<80.000 gyv. feder. vyriausybė		<80.000 gyv. federalinės žemės
		>80.000 gyv. savivaldos įstaigos		>80.000 gyv. savivaldos įstaigos

Sistema, kurios dėka žemės veikia Federalinės Respublikos vardu, turi Audito rūmų atliekamiems auditams svarbias pasekmes. Kadangi kelių statybos valdybos nefinansuojamos iš federalinio biudžeto, Audito rūmai negali atlikti jų administravimo audito, įskaitant ir jo našumą bei efektyvumą. Jie gali tik kritikuoti, jei nustato neigiamą poveikį federalinėms išlaidoms. Už kitų aspektų auditą atsako žemių audito rūmai. Tačiau pagrindinis jų interesas, žinoma, yra kiek įmanoma sumažinti žemių išlaidas, o ne išleisti mažiau federalinių pinigų. Taigi, kai Federaliniai audito rūmai tikrina valdymo kontrolę kelių statybos valdybose, jie susiduria su tam tikrais sunkumais.

### Planavimas

Kelių statybos srityje planavimas turi ypatingą reikšmę - ne tik pačių kelių, bet ir brangios statybos (pvz. kelių ar tunelių) prasme. Planavimo proceso metu priimami svarbūs sprendimai dėl galutinės kelių kainos. Audito rūmai tradiciškai teigiamai vertina kelių statybos administracijų vykdomą jų pačių planavimo veiklos kontrolę.

VKS sudaro kelių planavimo procedūros dalį. Už federalinių kelių planavimą yra atsakingos žemiausio lygio statybos įstaigos. Anksčiau kelių statybos administracijos šią užduotį paprastai atlikdavo savo jėgomis. Tačiau pastaruoju metu, ypač naujose žemėse, kur stinga ir darbo jėgos, ir kvalifikacijos, valdybos siekia perduoti planavimo funkcijas išoriniams rangovams. Rangovų pateiktas produktas toliau apdorojamas valdybose kartu su kitais planavimo dokumentais.

Šiose valdybose egzistuoja įgaliojimų apribojimo sistema ir dvigubo tikrinimo bei dvigubo parašo principas. Patys žemesniojo lygio pareigūnai priima tik pačius paprasčiausius sprendimus, nesusijusius su didelėmis išlaidomis. Paprastai jų sprendimus turi tikrinti ir tvirtinti aukštesnysis vadovas ar netgi valdybos direktorius.

Žemesniojo lygio įstaigos gali vykdyti planavimą pačios - iki tam tikros ribos. Jei ribos peržengiamos, planavimą turi tikrinti ir tvirtinti aukštesnioji valdžia, vėlgį iki tam tikros ribos. Jei ir ši riba peržengiama, įtraukiama sekanti pagal hierarchiją valdžia - žemės ministerija. Ribos skiriasi priklausomai nuo planuojamo projekto pobūdžio ir žemės. Be to, Federalinė transporto ministerija yra nustačiusi sekančias ribas, ir jei jos peržengiamos, turi būti įtraukta federalinė ministerija. 2 lentelėje parodytos ribos, apsprendžiančios aukštesnės instancijos tvirtinimo reikalingumą.



2 lentelė. Preliminarių projektų tikrinimo ir tvirtinimo lygiai Federalinėje transporto ministerijoje

Projektas	Reikalingas tvirtinimas
✓ Federalinių greitkelių (projektai) statyba, plėtimas ir gerinimas; bendra kaina didesnė, nei	20 mln. DM
✓ Tiltų (60/30 kateg.) statyba; bendras tilto ilgis (matuojant pagal tilto pervažiavimo ašį) didesnis, nei	50 m
✓ Tunelių statyba; vidaus ilgis didesnis, nei	80 m
✓ Tolimesnių statybinių konstrukcijų statyba (pvz., atraminių sienų); bendra kaina didesnė, nei	5 mln. DM
✓ Kelio dangos remontas, rekonstrukcija ir sutvirtinimas; kaina didesnė, nei	5 mln. DM
Naujos prievazos prie esamų dvipusio eismo federalinių autokelių ir greitkelių	Visais atvejais

Veikiančios VKS paskirtis yra užtikrinti, kad nebūtų planuojamos bereikalingos ar pernelyg brangios statybos ir kad keliai būtų statomi pačiu efektyviausiu ir rezultatyviausiu kaštų požiūriu būdu. Šiandien tai ypač svarbu, nes federalinio biudžeto lėšos, skirtos kelių statybai, vis mažėja, o kelių, kuriuos reikia statyti, sąrašas vis ilgėja. Tuo pat metu auga gamtos išsaugojimo šalininkų pasipriešinimas naujų kelių statybai. Jie reikalauja brangių tunelių ar apvažiavimų ar bent jau didelių nuo triukšmo saugančių sienų, o kartais (bet vis dažniau) specialių tiltų ar tunelių gyvuliams.

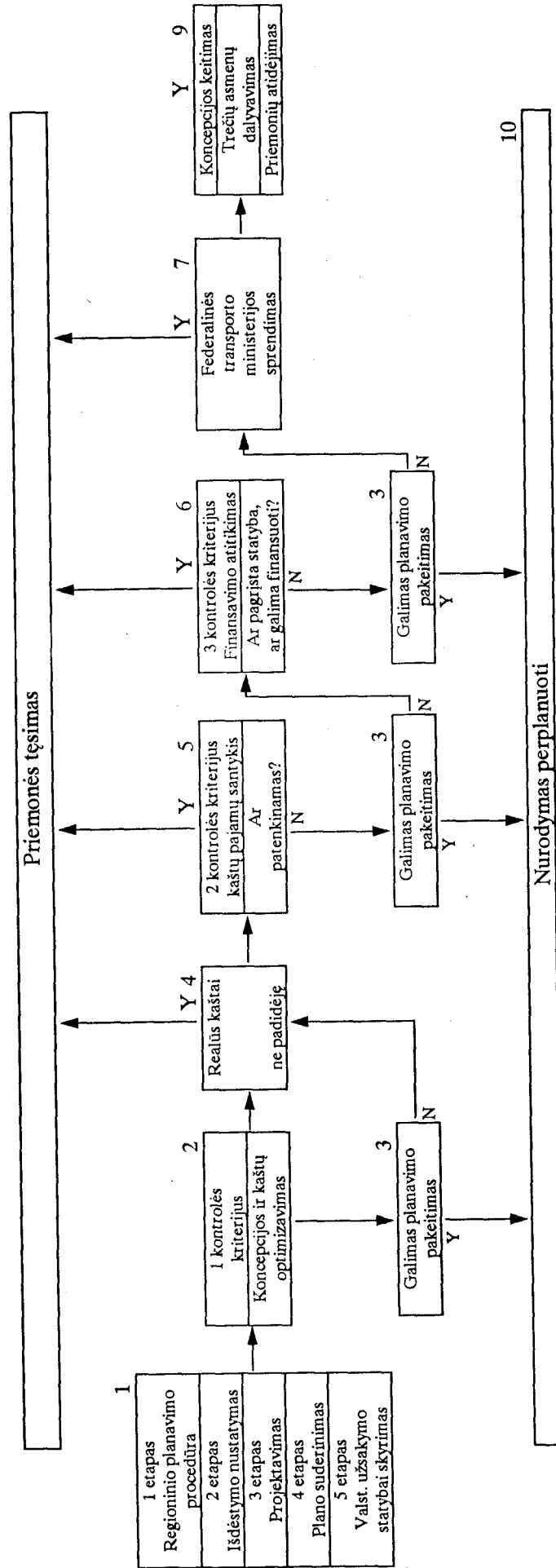
Audito rūmai nustatė, kad ši VKS turi keletą trūkumų. Labai dažnai pasitaiko, kad žemesniojo lygio valdžios įstaiga tyčia per mažai įvertina planuojamo projekto kaštus, kad liktų žemiau ribos, už kurios reikalingas aukštesnės institucijos tvirtinimas, ir pastaroji sužino apie tai tik tada, kai jau būna vėlu ką nors keisti.

Audito rūmai yra tos nuomonės, kad nustatant šias ribas nebuvo atsižvelgta į tai, kad ir maži projektai gali reikšti nemažą lėšų švaistymą. Vienu atveju buvo nustatyta ir kritikuota mažo pėsčiųjų tilto statyba, kurios vertė sudarė beveik 5 mln. markių, nors šiam tikslui pakankamas tiltas galėjo kainuoti tik 0,5 mln. Kadangi projekto vertė buvo žemiau ministerijos nustatytos ribos, pastarosios leidimo nereikėjo. Tokių problemų galima išvengti nustatant santykinės, o ne absoliučias ribas. Federalinė transporto ministerija turėtų apskaičiuoti vidutines įvairių statybos rūšių išlaidas ir reikalauti pateikti tuos projektus, kurie tam tikru procentu viršytų šias vidutines išlaidas. Šis klausimas vis dar svarstomas.

Po savo atliktų auditų Audito rūmai yra dažnai kritikavę Federalinę transporto ministeriją už tai, kad tvirtindama projektus ji ne visada laikosi efektyvumo ir ekonomijos principų. Ministerija jau suvokė kaštų valdymo svarbą ir neseniai įdiegė naują kaštų valdymo sistemą (žr. 1 pav. ir 3 lentelę). Jos tikslas yra įvesti vieningą visų projektų tikrinimo ministerijoje būdą. Tai padėtų geriau atlikti bendrąsias kaštų apžvalgas ir vertinimus, kad būtų galima anksti užkirsti kelią per brangių projektų vykdymui.

## Kaštų valdymas

### Projektų kaštų tikrinimo Generalinėje kelių statybos direkcijoje schema



Šaltinis: Federalinė transporto ministerija, Generalinė kelių statybos direkcija

3 lentelė. Kaštų kontrolės Federalinėje transporto ministerijoje suvestinė

1 sritis	Kaštų kontrolė paprastai vyksta kiekviename planavimo etape. Kiekvienas etapas turi skirtingą kontrolės laiką.
2 sritis	I kontrolės kriterijus. Kontrolės kriterijų tipas ir skaičius priklauso nuo planavimo statuso. Konceptija ir išlaidos turi būti optimizuotos 5 etapų veiklai.
3 sritis	Kontrolinių klausimų kartojimas, kiekvieną kartą didinant kaštų mažinimo reikšmę.
4 sritis	Faktinės projekto kainos palyginimas su planine kaina ir su kaina paskutinio projekto patikrinimo metu, atsižvelgiant į bendrą statybos kainų vystymąsi. Kiekvieną kartą, kai kaina viršija indeksą, reikalinga intensyvi kaštų kontrolė, ypač tuose projektuose, kurių kainų padidėjimas viršija bendrą kainų padidėjimą daugiau nei 5 proc.
5 sritis	II kontrolės kriterijus. Faktinio kaštų/pelno koeficiento kontroliavimas arba nustatymas, atsižvelgiant į padidintą kainą ir galimą panaudojimo pasikeitimą.
6 sritis	III kontrolės kriterijus Projektai su netinkamu kaštų/pelno koeficientu, ir tie, kurių kaina negali būti gerinama pakartotiniu planavimu, reikalauja papildomo tikrinimo, kad būtų nustatyta, ar juos dar verta tęsti. Šiam nustatymui yra parengti tikslūs kriterijai.
7 sritis	Projektai, kurie laikomi neverti tęsti, priklauso nuo politinio sprendimo (žr. 6 sritį).
8 sritis	Jei projektas tęsiamas, ministerija duoda patvirtinimą atitinkamai žemei.
9 sritis	Parodo galimus politinius sprendimus.
10 sritis	Ministerijos nurodymas perplanuoti siekiant sumažinti kainą.

Šiuos projektų kaštų patikrinimus planuojama atlikti visiems projektams, kuriems reikalingas ministerijos patvirtinimas. Pagal "Federalinio biudžeto kodekso" 7 dalį, "kaštų-pajamų analizės turi būti atliekamos didelės finansinės svarbos priemonėms". Federalinė transporto ministerija taiko šį principą visiems kelių statybos projektams. Ji tikrina, ar planuojamas tikslas gali būti pasiektas ekonomiškais, našiomis ir efektyviomis priemonėmis, ar reikalingi pakeitimai ir ar projektas tęstinas. Ministerija gerai supranta, kad toks valdymo kontrolės tipas yra susijęs su nuolatinėmis rizikomis.

#### *Valstybinių užsakymų skyrimas*

Tai sritis, kur gera valdymo kontrolė yra lemiamas dalykas. Daugelį metų Audito rūmai buvo tikri, kad valstybės tarnautojų samdymo sistema, mokant gerus atlyginimus ir užtikrinant karjeras, bus pakankamai apsaugota nuo sukčiavimo ir nusikalstamų machinacijų. Tačiau pasirodė, jog taip nėra. Mano audito padalinys pradėjo bendradarbiauti su Federaline kartelių valdžios įstaiga ir įvairiomis nusikaltimų tyrimo įstaigomis, siekdamas suvienyti visų patirtį ir sugebėjimus. Audito rūmai neturi teisės atlikti privačios firmos, kuriai buvo skirtas valstybinis užsakymas, audito. Jie gali tik patikrinti dokumentus vietinėse statybos valdybose, tačiau juose sukčiavimo įrodymų dažnai neįmanoma rasti. Reikia patikrinti ir privačios firmos dokumentus, ir nors nusikaltimų tyrimo įstaigos turi tokius įgaliojimus, jiems atlikti tyrimus gana sunku. Todėl bendradarbiavimas yra naudingas visiems.

Kadangi tokia nusikalstama veikla atskleidžia sistemos trūkumus, mūsų atrasti dalykai turėtų įgalinti VKS tobulinimą. Šis procesas jau vyksta. Mes skelbiame savo ataskaitas, kuriose pateikiamos pastabos ir pasiūlymai dėl valdymo kontrolės tobulinimo. Tik po kelių metų, kai sugrįžtame į tą pačią įstaigą atlikti kito audito, galime patikrinti, ar sistema buvo patobulinta.

Mūsų audito patirtis leidžia manyti, kad šioje srityje yra trys machinacijų, reikalaujančių griežtos valdymo kontrolės, tipai:

- kainų nustatymas
- konkuruojančių pasiūlymų rezultatų pakeitimas
- suokalbis.

### *Kainų nustatymas*

Valstybiniuose statybos projektų konkursuose (tiek pastatų, tiek kelių statybos) laimėtoju tampa tas siūlytojas (tiekėjas), kuris pasiūlo mažiausią kainą, taikant atviros konkurencijos principą. Jei tiekėjai tarpusavyje susitaria, kas pateiks pasiūlymą už mažiausią kainą ir kokios bus kitų siūlytojų kainos, konkurencijos principas yra pažeidžiamas ir konkursą skelbianti įstaiga apgaunama. Patirtis rodo, kad dėl tokio susitarimo konkursinės kainos gali iki 40 proc. viršyti realias rinkos kainas. Pagal Vokietijos įstatymus, toks kainų nustatymas yra draudžiamas ir baudžiamas.

Konkursą skelbiančiai įstaigai beveik neįmanoma nustatyti, ar kainos nustatytos tokiu keliu, nes rinkos kainos labai svyruoja ir siūlytojai savo susitarimą slepia skelbdami kainas, kurios sutartą žemiausią kainą viršija nesistemiškai, "kaip papuola". Kainų nustatymas paprastai atskleidžiamas, kai apie tai praneša nepatenkintų firmų darbuotojai. Taip neseniai įvyko, kai buvo nustatytas stambių oro kondicionavimo įrangą gaminančių kompanijų susitarimas. Federalinė kartelių valdžios įstaiga nubaudė jas 50 mln. markių bauda.

Konkursą skelbianti įstaiga gali užkirsti kelią kainų nustatymui tik vengdama tokios situacijos, kai siūlytojų skaičius ribotas. Viešas kvietimas pateikti pasiūlymus yra vienintelė veiksminga priemonė, nes ji leidžia bet kuriai firmai siekti valstybinio užsakymo. Be to, reikia užtikrinti, kad siūlytojai neturės ryšių per specifinio produkto tiekėją.

Mano tarnyba neseniai patikrino valstybinių užsakymų skyrimo praktiką kelio ženklų pirkimo, kelių žymėjimo darbų ir apsauginių barjerų srityje (visoje šalyje). Šiems reikalams federalinė vyriausybė kasmet išleidžia daugiau nei 400 mln. markių. Sužinojome, jog tik apie 1/3 visų konkursų vyko laisva konkurencija ir kad rinkoje dalyvauja keletas kompanijų. Paraginome žemes iš esmės pagerinti darbą šioje srityje, o tam būtina stiprinti valdymo kontrolę valdybose.

Pirmiausia, tobulinant valstybinių užsakymų suteikimo sistemą, reikia pasiekti, kad būtų sunkiau arba net visai neįmanoma skirti nugalėtojo be tinkamos konkurencijos. Tai galima pasiekti reikalaujant, kad suteikiami užsakymai būtų tvirtinami vyresybės ar antro asmens; arba, kad užsakymus skirtų speciali konkursinė komisija. Tada būtų galima greitai nustatyti netinkamos praktikos atvejus ir užkirsti kelią pažeidimams.

Antra, užsakymų skyrimo procedūroje dalyvaujantys asmenys turėtų būti periodiškai perkeliami į kitas valdybas ar bent jau į kitas pareigas toje pačioje įstaigoje. Buvo atvejų, kai nusikalstami ryšiai tarp atsakingų pareigūnų ir tiekėjų buvo palaikomi keletą metų. Nuolatinė rotacija trukdytų tokių ryšių formavimuisi.

Po paskutiniosios mūsų ataskaitos paskelbimo atsirado požymių, jog reikalai gerėja. Šiais metais atliekame kontrolinį auditą, kurio tikslas - nustatyti, ar mūsų audito ataskaita valdymo kontrolės tema davė vaisius. Tikimės rasti patobulinimų šiose sistemose, kurios veda į konkursinės praktikos tobulinimą.

### *Konkuruojančių pasiūlymų rezultatų pakeitimas*

Pasibaigus pasiūlymų pateikimo laikotarpiui ir dar nepaskelbus laimėtojų, kai kurie tiekėjai bando pakeisti savo pasiūlymus. Tiekėjas, nepasiūlęs žemiausios kainos, gali stengtis ją sumažinti, kad gautų užsakymą. Kita vertus, žemiausią kainą pasiūlęs tiekėjas gali bandyti pakeisti savo pasiūlymą, padidindamas kainą taip, kad ji beveik būtų lygi antrajai žemiausiai kainai. Ir viena, ir kita yra draudžiama, nes tai prieštarauja konkurencijai ir galiausiai daro žalą Federacijai. Tokie veiksmai gali baigtis teisiniu persekiojimu už sukčiavimą ir dokumentų klastojimą.

Vokietijoje yra labai detalūs valstybinio užsakymo suteikimo nuostatai. Ši procedūra prasideda nuo pasiūlymų pateikimo ir baigiasi užsakymo skyrimu konkurso nugalėtojiui. Nuostatuose nurodyta, pvz., kokie duomenys turi būti pasiūlymuose, kaip elgtis su neatplėštais vokais, kuriuose yra pasiūlymai, kaip atplėšti vokus, kaip tikrinti ir vertinti pasiūlymus.

Šios taisyklės taip pat leidžia procedūros metu taikyti įvairius valdymo kontrolės metodus. Atlėšiant vokus, tikrinant ir vertinant pasiūlymus turi būti rašomas protokolas. Taigi galima kontroliuoti, kaip procedūra atitinka reikalavimus. Kai kuriose žemėse atsakomybė už kai kurių procedūros etapų vykdymą buvo perduota specialiam skyriui, užsiimančiam daugiausia oficialiais vokų atplėšimo reikalavimais. Buvo parengtas kontrolinis sąrašas - valdymo kontrolės įrankis: jame yra keli klausimai, kuriais patikrinamas procedūros teisingumas.

Visai neseniai Audito rūmai atliko kryžminį auditą, tikrindami konkursų skelbimo ir užsakymų skyrimo procedūras statybos projektų srityje. Buvo atskleisti nemaži procedūriniai ir valdymo kontrolės trūkumai.

Auditas parodė, kad apie 40-tyje proc. pasiūlymų buvo trūkumų, galinčių labai padidinti konkurencijos principų pažeidimo pavojų. Pvz., kai kuriuose pasiūlymuose vietoj paslaugų aprašymo buvo tuščia forma, kituose - aprašyme buvo tuščių lapų. Kai kur nebuvo nurodytų kainų, kad jas būtų galima įrašyti vėliau. Kartais pasiūlymai buvo laikomi nerakinamose patalpose be apsaugos, todėl pašaliniai asmenys galėjo prieiti prie jų ir pakeisti ar bent susipažinti su jų turiniu. Kartais pašaliniai asmenys galėjo laisvai prieiti prie pasiūlymų numeravimo aparato vokų atplėšimo dieną. Kai kurie tiekėjai būdavo pateikę papildomus pasiūlymus, minimus lydraštyje, tačiau tokie pasiūlymai nebuvo minimi nei vokų atplėšimo procedūros metu, nei protokoluose.

Visi šie trūkumai, galintys atrodyti smulkiais ir nesvarbiais, nesunkiai atveda į procedūrų machinacijas ir gali turėti rimtą neigiamą finansinį poveikį. Tačiau nustatėme, jog administracija paprastai nesuvokė valdymo kontrolės svarbos šioje srityje. Tik esant nuolatinei valdymo kontrolei galima įgyvendinti griežtus konkursinius principus, ir šių taisyklių laikymasis yra vienas iš efektyviausių būdų užkirsti kelią minėtoms machinacijoms.

Siekdami neleisti tokio sukčiavimo, Audito rūmai nurodė administracijoms pasiūlymus saugoti užrakintus iki rezultatų paskelbimo ir atidžiai kontroliuoti atsakingus pareigūnus. Be to, nustatytas principas, jog reikia tikrinti visus pasikeitimus pasiūlymų klasifikacijoje /eiliškume/ laikotarpiu tarp pateikimo datos ir rezultatų skelbimo dienos. Audito rūmai tikisi, jog padėtis šioje srityje pagerės.

## *Suokalbis*

Suokalbis reiškia, kad atsakingas valstybės tarnautojas, dirbantis konkursą skelbiančioje organizacijoje ar kitoje jos vardu veikiančioje įstaigoje, slapta bendradarbiauja su tiekėju, kad suteiktų šiam pranašumą nugalėtojo skyrimo procedūros metu. Pvz., planavimas gali būti pritaikytas prie tam tikros firmos, tyčia gali būti numatyti neteisingi kiekiai ar tam tikros techninės sąlygos gali būti tyčia praleistos. Kadangi apie tai žino tik viena firma, ji gali atitinkamai pakoreguoti savo skaičiavimus ir tokiu būdu pateikti mažesnę kainą, negu varžovai. Vienu atveju tam tikras vamzdžio skersmuo, nurodytas pasiūlymo dokumentuose, neatitiko planų. Informuotasis tiekėjas galėjo pasiūlyti labai žemą šio gaminio kainą, nes žinojo, kad jis nebus panaudotas.

Vokietijoje tokių atvejų pastaruoju metu pagausėjo, nes planavimas statybos srityje tapo sudėtingesnis ir nėra reikiamai kontroliuojamas. Tokius sukčiavimo atvejus gali nutsatyti tik aukštos techninės kvalifikacijos specialistai. Kadangi užsiimantieji tokia praktika atrado dar gudresnių ir įvairesnių būdų, tampa vis sunkiau rasti sukčiavimo įrodymų.

Todėl vis didesnę reikšmę įgyja valdymo kontrolė, skirta užkirsti kelią tokiai praktikai. Atsakomybė už skirtingus statybos projekto etapus - planavimą, kvietimą pateikti pasiūlymus, nugalėtojo nustatymas ir darbo atlikimas - turėtų būti paskirta skirtingiems pareigūnams. Kiekviename etape reikia tikrinti - jei reikia, panaudojant minėtus kontrolinius sąrašus, - ar buvo griežtai laikomasi visų procedūrinių reikalavimų. Tokiu būdu, nusikalstamas suokalbis taptų vis mažiau įmanomas, nes būtų didelis pavojus būti "pagautam" vėlesniame etape.

Jei valdymo kontrolė naudojama tam, kad būtų įgyvendintos ir griežtai taikomos visos taisyklės, pareigūnams tampa vis sunkiau bendradarbiauti nusikalstamu būdu. Be to, žinojimas apie padidėjusią riziką ir galimas neigiamas pasekmes atgrasins daugelį darbuotojų nuo nelegalios veiklos.

## *Finansų valdymas*

Kita svarbi sritis, turinti finansines pasekmes, yra sąskaitų tvarkymas. Šios sąskaitos, apimančios didžiulius skaičiavimus, turi būti patikrintos ir apmokėtos. Siekdama sumažinti klaidų ir sukčiavimo atvejų galimybę, Vokietijos administracija įdiegė keletą VKS, kurių principai svarbūs ne vien kelių statybos pramonei.

Kai sąskaita gaunama, atsakingas darbuotojas privalo ją patikrinti. Paprastai tą darbą pirmiausia atlieka statybos aikštelės prižiūrėtojas, kuris patikrina sąskaitos duomenis pagal savo dokumentuose turimus duomenis. Jis taip pat palygina sąskaitoje nurodytas kainas ir sutartines kainas. Vėliau tai patikrina jo viršininkas savo įgaliojimų ribose. Ištaisius klaidas ir, jei reikia, pakeitus galutinę sumą, įgaliotas asmuo pasirašo sąskaitą, tuo patvirtindamas, jog faktiškai ir techniškai ji teisinga. Tai yra išmokos prielaida.

Po to sąskaita siunčiama į kelių statybos valdybos finansų tarnybą, kurios vadovas yra atsakingas už teisingą biudžeto vykdymą. Jis ir jo darbuotojai įvairiais būdais patikrina sąskaitą, vėlgį pagal savo įgaliojimus. Sąskaita įgalioto asmens turi būti patvirtinta kaip faktiškai ir techniškai teisinga, skaičiavimai turi būti teisingi, o išmokama suma turi būti įsipareigotos sumos ribose. Jei visa tai teisinga, finansų pareigūnas sąskaitą pasirašo, patvirtindamas jos teisingumą.

Tik tada sąskaita gali būti siunčiama į federalinę pinigų valdybą apmokėjimui. Kasininkas turi įsitikinti, jog dokumente yra visi reikiami atsakingų asmenų parašai. Tuo tikslu jis turi visų tokių asmenų sąrašą su nurodytomis pareigomis ir parašais.

V Pagrindinis valdymo kontrolės principas šiame galutiniame projekto vykdymo etape yra griežtas pareigų atskyrimas. Visada turi dalyvauti mažiausiai du, o paprastai daugiau negu du, pareigūnai, turintys skirtingas ir aiškiai apibrėžtas pareigas. Tai neleidžia pareigūnui atlikti išmokėjimų be kitų žinios.

## 6. Išvados

Aukščiau buvo parodyta, kokią didelę reikšmę turi tinkama valdymo kontrolė kelių statybos pramonei, o taip pat ir kitoms sritims. Nors Vokietijos kelių statybos valdybose jau yra labai gera visapusiška VKS, labai svarbu nuolatinė taisyklių laikymosi priežiūra. Tai pirmiausia vadovybės pareiga. Be to, tai yra vadovybės interesais, nes griežta ir reikiamai įdiegta sistema yra vienintelė nepriekaištingo organizacijos funkcionavimo garantija.

Vokietijoje vidinis auditas paprastai neapima valdymo kontrolės. Todėl svarbu, kad išorinio audito organas sutelktų dėmesį į šių sistemų efektyvumą ir įtrauktų šią sritį į savo auditus. Įprastinių auditų metu šis klausimas dažnai nesulaukia dėmesio - ne todėl, kad juo nebūtų domimasi, o dėl riboto laiko ir dėl audito užduočių masto. Audito rūmai turi patikrinti labai dideles išlaidų sumas, o taip pat ir daugybę kelių statybos srities techninių, juridinių ir aplinkosauginių problemų. Vis dėlto auditorių dėmesys turi būti atkreiptas į valdymo kontrolės svarbą ir būtinybę atlikti specialius auditus šia tema arba įtraukti ją į reguliarius išorinius auditus.

# ŽEMĖS ŪKIO ADMINISTRAVIMO ATVEJIS

(Danija)

Rolf-Elm Larsen<sup>7</sup>

## Santrauka

Šiame darbe pateikiami du valdymo kontrolės aspektai, iliustruojami pavyzdžiu iš žemės ūkio išlaidų Danijoje srities. Pirmiausia, valdymo kontrolė yra priemonė reguliuoti specialius interesus turinčių grupių įtaką žemės ūkio politikos įgyvendinimui; vienas iš aprašytų atvejų atskleidžia netinkamą valdymo kontrolę dotacinių mokėjimų už jaučius ir jautukus (pagal Europos Sąjungos programą), kurių vykdymas buvo pavestas nacionalinei administracijai. Antra, parodomas problemos, kurios kyla, kai yra kelių lygių administracinės sistemos, tokios, kaip Europos Sąjungos žemės ūkio politika (Bendrijos lygis ir nacionalinis lygis); šios problemos iliustruojamos vėlgi pateikiant bulių ir jautukų atvejį bei Danijos rinkos intervencijos sandėlių atvejį.

Danijos VKS yra labai lanksti; atsakomybę už valdymo kontrolę galima pavesti pavienėms vyriausybinėms įstaigoms. Danijos žemės ūkio administracija yra trijų lygių. Pirmasis yra politinis ir susideda iš ministerijos ir departamento. Antrasis - administracinis, susideda iš 4 vykdomųjų įstaigų. Trečiasis lygis - tai žemės ūkio mokslinio tyrimo įstaigos. Danijos žemės ūkio sistemos ypatybė yra jos glaudus ryšys su žemės ūkių suinteresuotomis grupėmis.

Danijos žemės ūkio administracija vadovaujasi susitarimais dėl Europos Sąjungos rinkos ir nacionaliniais struktūriniais susitarimais. Kai kurie aspektai pavesti žemės ūkiu suinteresuotoms grupėms. Kiekvienoje iš šių administracinių sričių Vyriausiasis auditorius yra nustatęs neefektyvių VKS atvejų.

Kai programoms pagal įstatymus vadovauja ne vienas administracinis lygis (pvz., Europos Sąjungos ir nacionalinis), problemos ir tikslai abiejuose lygiuose gali skirtis, todėl gali nesutapti lūkesčiai VKS atžvilgiu. Valdymo kontrolės turi būti tokios, kad jos nesukeltų interesų konfliktų tarp skirtingų lygių. Be to, negalima leisti, kad suinteresuotos grupės netinkamai veiktų valstybės administraciją.

---

<sup>7</sup> Autorius, turintis 20 metų patirtį audito srityje, yra Danijos Vyriausiojo auditoriaus tarnybos padalinio vadovas. Jis skaito paskaitas apie auditą Kopenhagos verslo mokykloje ir apie ekonomiką Danijos valstybės valdymo mokykloje. Šiame darbe išreikštos jo paties, o ne minėtų institucijų nuomonės.



## 1. Įvadas

Šio darbo tikslas yra parodyti, remiantis Danijos patirtimi, ko galima pasimokyti iš žemės ūkio administracijos valdymo kontrolės audito; siekiama prisidėti prie "geros praktikos" vystymo šio sektoriaus administravime.

Čia naudojama valdymo kontrolės koncepcija atitinka INTOSAI "Direktyvas"; vėliau ši koncepcija buvo išplėsta iki bendradarbiavimo audito srityje Europos Sąjungos ribose.<sup>1</sup> Europos Sąjungos audito institucijos išleido audito direktyvas, kurių paskirtis yra padaryti INTOSAI audito standartus veiksmingesniais.

Pasitelkiant pavyzdžius iš Danijos vyriausiojo auditoriaus tarnybos darbo, parodoma, kaip auditų metu buvo nustatyti VKS trūkumai žemės ūkio srityje. Nurodoma rizika, kuri kyla, jei valdymo kontrolė silpna ar jos nėra. Aprašytuose atvejuose pabrėžiama valdymo kontrolės svarba reguliuojant ar keičiant specialių interesų grupių įtaką žemės ūkio politikai. Antra, parodoma valdymo kontrolės reikšmė kelių lygių administracinėse sistemose, ypač kai tai susiję su Europos Sąjungos ir nacionalinėmis struktūromis.

Trumpo įvadinio skyrelio apie tam tikrus Danijos administracinės struktūros aspektus tikslas yra parodyti pateiktų pavyzdžių kontekstą. Danijos žemės ūkio politika remiasi dviem dalykais - Europos Sąjungos rinkos susitarimais ir struktūriniais susitarimais. Danijos sistemos ypatybė - administravimo pavedimas specialių interesų grupėms.

## 2. Valdymo kontrolės bazė Danijoje

### *Atsakomybė už valdymo kontrolės procedūras ir jų vystymas*

Pagal "Apskaitos įstatymą" Parlamentas įgaliojo finansų ministrą nustatyti valstybinės apskaitos taisykles, taigi pastarasis atsako už vyriausybėje naudojamos apskaitos principų, įskaitant valdymo kontrolę, parengimą. Finansų ministras yra išleidęs taisykles, nurodančias ministerijoms ir vyriausybiniams įstaigoms sukurti savus apskaitos nuostatus bei taisykles, apimančius ir valdymo kontrolę, bei taikyti juos.

"Apskaitos įstatymas" ir Finansų ministerijos išleisti nuostatai yra paskelbti Danijos "Oficialiajame žurnale". Ministerijų ir įstaigų nustatytos taisyklės skelbiamos viešai - pagal Danijos "Informacijos laisvės įstatymą".

Principai, kuriais grindžiami privalomi apskaitos metodai ir valdymo kontrolė Danijos vyriausybiniam sektoriuje, yra labai lankstūs. Tai būtina, nes nuostatų turi laikytis ir labai sudėtingus ekonominius tikslus bei struktūras turinčios institucijos (pvz., tūkstančius darbuotojų turinti Gynybos ministerija), ir vyriausybės institucijos, turinčios labai paprastą struktūrą, nedaug darbuotojų ir mažas išlaidas.

Viena vertus, gali atrodyti pavojinga suteikti ministerijoms laisvę nustatyti taisykles savo pačių apskaitos praktikai.<sup>2</sup> Kita vertus, Vyriausiojo auditoriaus tarnyba neturi empirinių duomenų apie piktnaudžiavimą šioje srityje. Iš tiesų, ministerijos ir įstaigos yra linkusios laikytis savo pačių nustatytų apskaitos principų.

Kadangi sukčiavimo problema yra svarbi Europos Bendrijos žemės ūkio politikai, ji susilaukė ypatingo dėmesio valdymo kontrolės požiūriu. Todėl Europos valdymo kontrolės direktyvose (žr. šio leidinio įvadinį skyrių) yra priedas, kuriame numatomi pažeidimų, susijusių su sukčiavimu,

audito standartai. Siekiant išvengti pažeidimų ir apgavystės, efektyvi valdymo kontrolė būtina tiek Bendrijos, tiek nacionaliniu lygiu.

### ***Centrinių įstaigų vaidmuo***

Valstybinė įstaiga, atsiskaitanti Finansų ministerijai, teikia apskaitos paslaugas didžiajai valstybinio sektoriaus daliai. Dabar Finansų ministerija nekontroliuoja apskaitos metodų ir valdymo kontrolės diegimo. Kiekvienas ministras atsako už reikiamos valdymo kontrolės sukūrimą ir jos efektyvumo kontroliavimą.

Vyriausiojo auditoriaus tarnyba vertina VKS efektyvumą. Jei nustatomi svarbūs VKS nebuvimo ar neefektyvumo atvejai, apie tai pranešama Valstybinių sąskaitų komitetui. Audito ataskaitose pateikta kritika tam tikru mastu nurodo, kokia turi būti gera praktika. Todėl Vyriausiojo auditoriaus ataskaitos ir minėto komiteto pastabos išplatinamos visame valstybiniame sektoriuje. Šiuo metu nei finansų ministras, nei vyriausiasis auditorius nėra apibrėžtai suformulavę nurodymų dėl "teigiamos praktikos".

### ***Palyginimas su INTOSAI "Direktyvomis"***

"Direktyvoje" pateikti standartai (I, 4 ir 5 p.) nėra konkrečiai įtraukti į Danijos įstatyminius aktus, reguliuojančius vyriausybėje taikomą apskaitą. Tačiau daugumą šių standartų elementų čia galima rasti. Konkrečiai, specialieji standartai (dokumentavimas, įregistravimas, įgaliojimas) įeina į apskaitos įstatyminius aktus ir vyriausybinių įstaigų vidinius apskaitos nuostatus.

INTOSAI bendrieji standartai yra susiję su vadovybės požiūriu į valdymo kontrolę (parama, sąžiningumas ir kompetencija). Todėl jų pobūdis kiek neapibėžtas ir juos identifikuoti vyriausybės apskaitos įstatyminiuose aktuose yra sunku. Praktiškai jie yra naudojami vyriausiojo auditoriaus, tikrinant valdymo kontrolę Danijos vyriausybiniuose įstaigose.

### ***VKS kontroliavimas ir vertinimas***

Nėra specialiai sukurto vyriausybės padalinio, kuris prižiūrėtų valdymo kontrolę Danijoje. Vadovybės pareiga yra vertinti VKS efektyvumą vidinio audito pagalba. Tai aiškiai numatyta susitarime dėl vidinio audito tarp vyriausiojo auditoriaus ir ministro, vadovaujančio vyriausybiniam padaliniui.

Valdymo kontrolės efektyvumo kontroliavimas ir vertinimas yra vienas iš metodų, naudojamų Vyriausiojo auditoriaus tarnybos šiai atliekant valstybinių sąskaitų finansinį auditą.

Danijos žemės ūkio administravimo srityje taikomas VKS tikrina tiek Europos Komisija, tiek Europos auditorių rūmai.

### ***VKS įgyvendinimui reikalingi ištekliai, kvalifikacija ir mokymas***

Danijoje nėra bendros sistemos, užtikrinančios, kad vadovybė ir darbuotojai turėtų reikiamus išteklius bei kvalifikaciją ir gautų reikalingą mokymą VKS srityje. Vietoj to didžiausiose vyriausybiniuose įstaigose, reikalui esant, imamasi specialių priemonių. Manoma, kad geriau turėti atskiras sistemas, tinkančias kiekvienam vyriausybės sektoriui. Kaip decentralizuoto mokymo argumentai iškeliama lankstumas ir kaštų rezultatyvumas.

### 3. Danijos žemės ūkio administravimas

Žemės ūkio politikos įgyvendinimas Danijoje – glaudus bendradarbiavimas tarp Žemės ūkio ministerijos (ir įvairių jos agentūrų - žr. schemą) ir ūkininkų interesų grupių.

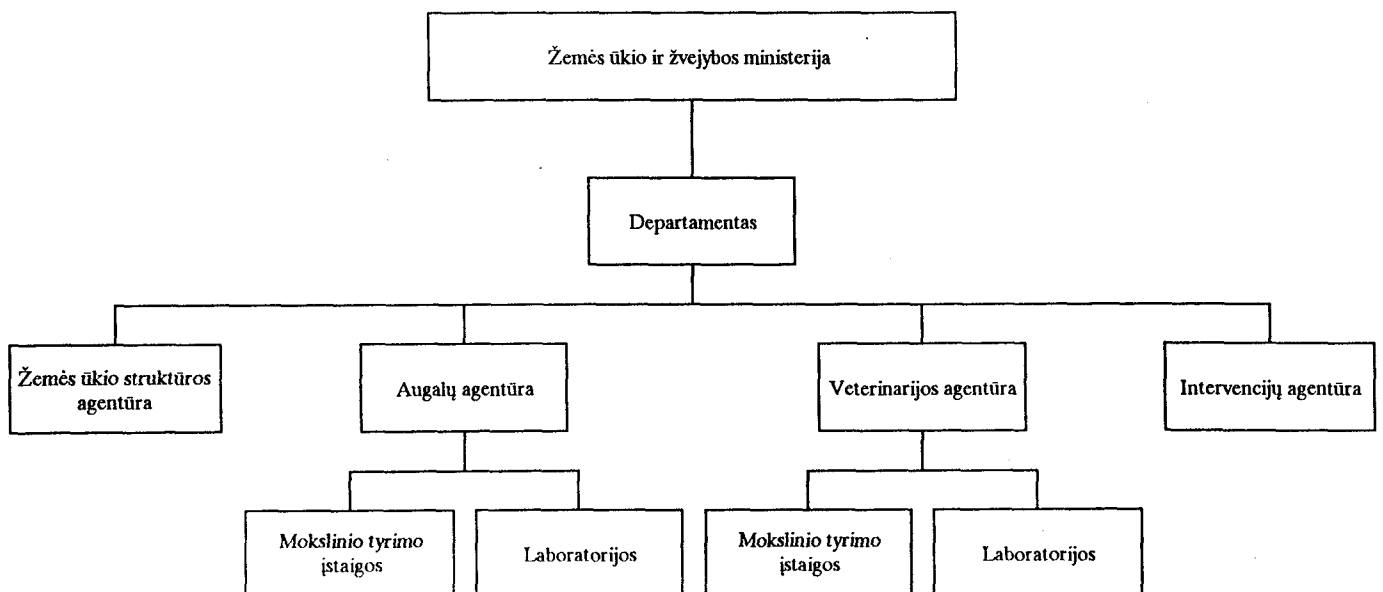
#### Žemės ūkio ministerija

Pagrindinis Ministerijos tikslas yra skatinti pelningą gamybą ir apyvartą žemės ūkio sektoriuje, taip pat užtikrinti, kad žemės ūkio veikla vyktų valdžios organų nustatytuose rėmuose. Administracines ir kontrolės funkcijas šioje srityje vykdo ministerija. Be to, ji atsako už atitinkamus tarptautinius reikalavimus šioje srityje, verslo vystymą ir mokslo tiriamąją bei eksperimentinę veiklą.

Ministerija padalinta į 3 administracinius lygius. Pirmas<sup>is</sup> - politinis lygis, susidedantis iš ministro ir nedidelio departamento personalo. Antrasis - administravimo ir valdymo lygis; šiuos uždavinius vykdo eksploatacinės organizacijos - Žemės ūkio struktūros agentūra, Veterinarijos agentūra, Danijos intervencijos agentūra ir Žemės ūkio augalų agentūra. Trečiasis lygis susideda iš ministerijos mokslinio tyrimo įstaigų ir diagnostinių laboratorijų. Pagrindinė Ministerijos struktūra parodyta 1 pav.

Pagrindinis Žemės ūkio struktūros agentūros uždavinys - tvarkyti subsidijas ir reguliuojančius aktus, nukreiptus į žemės ūkio našumo bei produktų kokybės gerinimą ir naujų produktų bei gamybos metodų vystymą. Ji taip pat skatina veiklą, kuria siekiama gerinti aplinkosaugines ir gamtines sąlygas kaimo vietovėse, o taip pat žemės ūkio struktūrų pritaikymą bei vystymą žemės ūkio rajonuose.

1 pav. Danijos žemės ūkio ministerijos struktūra



Svarbiausias Žemės ūkio augalų agentūros uždavinys yra užtikrinti, naudojant įvairias kontrolės priemones, kad sėklų bei grūdų kokybė būtų patenkinama ir didintų augalininkystės bei gyvulininkystės gamybą ir eksportą, atitiktų vartotojų poreikius. Dalis agentūros išlaidų yra finansuojama ūkininkų ir firmų, besinaudojančių agentūros paslaugomis kontrolės srityje.

Veterinarijos agentūra privalo užtikrinti sveikų gyvulių auginimą, vartotojams tiekiamų gyvulinių maisto produktų kokybę ir reikiamas kontrolės procedūras eksportuojant gyvus gyvulius bei gyvulinius produktus. Veiklą, susijusią su mėsos gamyba ir prekyba gyvais gyvuliais, didele dalimi finansuoja skerdyklos ir gamintojai.

Ir Augalų, ir Veterinarijos agentūros turi daug mokslinio tyrimo įstaigų ir laboratorijų.

Danijoje už Europos Sąjungos rinkos susitarimų žemės ūkio produktų srityje administravimą atsako Danijos intervencijos agentūra, kuri skaičiuoja ir moka Europos žemės ūkio fondo (FEOGA) dotacijas; ji taip pat tvarko garantijas - restitucijų ir rinkos reguliuojamų priemonių forma, įskaitant susitarimus dėl papildomo atlyginimo ir dėl gamybos/gamintojų dotavimo. Be to, Agentūra perka, sandėliuoja ir parduoda produktus pagal Europos rinkos intervencijos programas.

Ši Agentūra atsako už valdymo kontrolės Europos rinkos srityje planavimą ir koordinavimą. Valdymo kontrolę įgyvendina daugiausia Augalų ir Veterinarijos tarybos bendradarbiaudamos su Muitinių ir mokesčių tarnyba.

### *Specialių interesų organizacijos*

Danijos žemės ūkyje yra 3 ūkininkų organizacijos, susivienijusios į Žemės ūkio tarybą. Vienas iš tarybos uždavinių yra remti žemės ūkio interesus parlamente, vyriausybėje ir centrinėje administracijoje.

Danijos žemės ūkyje specialių interesų organizacijos tradiciškai visada turėjo didelę įtaką šio sektoriaus politikos formavimui ir vaidino aktyvų vaidmenį jo valdyme. Kai kuriose srityse valdymas yra pavestas ūkininkų interesų grupėms, laikantis žemės ūkio ministro nustatytų administracinių taisyklių (žr. 6 sk.).

Šių grupių įtaką ar galią dar labiau sustiprina tai, kad vidutinio dydžio ūkiai, kurių yra daugiausia, buvo ir yra glaudžiai susiję su Liberalų partija - proeuropietiška liberalaus politinio-ekonominio profilio partija. Smulkųjų ūkininkų asociacija tradiciškai yra susijusi su Radikaliųjų liberalų partija, kuri jau daug metų apsprendžia politinę pusiausvyrą Danijos parlamente, nes su savo socialinėmis liberaliomis idėjomis yra Danijos politinės arenos centre.

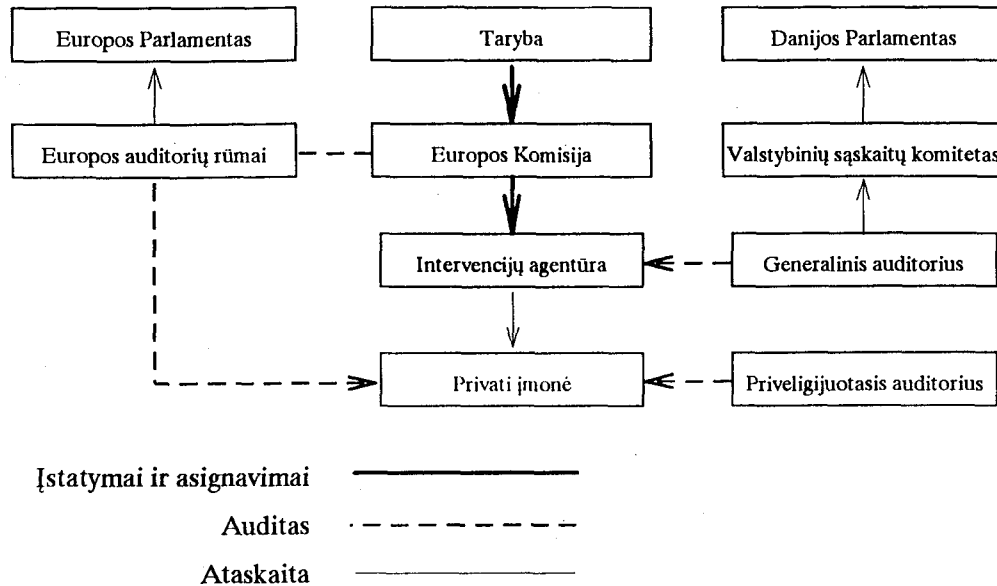
Teoriškai specialūs interesai ir administracija sudaro dvi atskiras vienos sistemos sferas. Tačiau tikrovėje sistema daugeliu atžvilgių prilygsta korporacinei demokratijai, kurioje, formuojant ir įgyvendinant politiką, dalyvauja ir specialių interesų grupės. Tai turėjo pasekmes valdymo kontrolei subsidijų tvarkymo ir kitų žemės ūkio išlaidų srityje.

## **4. Valdymo kontrolė rinkos intervencijos administravime**

Danijos žemės ūkio politika yra bendrosios Europos Sąjungos žemės ūkio politikos dalis. Vienas iš pastarosios tikslų yra žemės ūkio produktų rinkų stabilizavimas (Europos Ekonominės Bendrijos (EEC) sutartis, 39 str.). Siekiant šio tikslo buvo pasiektas bendraeuropinis susitarimas dėl žemės ūkio produktų rinkų; jame yra kainų reguliavimo, paramos įvairių prekių gamybai/pardavimui, apmokėjimo ir kt. sąlygos, o taip pat bendros importo ir eksporto stabilizavimo priemonės (EEC sutartis, 40 str.).

Kiti du pavyzdžiai iliustruoja valdymo kontrolės sunkumus įgyvendinant Europos Sąjungos rinkos susitarimus Danijoje.<sup>3</sup> Žemiau pateiktame 2 pav. matome Europos Sąjungos žemės ūkio išlaidų audito sistemą.

2 pav. Europos Sąjungos žemės ūkio intervencijos auditas



**Netinkama valdymo kontrolė papildomų mokėjimų (dotacinių išmokų) už jaučius ir jautukus srityje**

Europos Sąjungos rinkos susitarimais dėl žemės ūkio produktų siekiama suteikti žymią paramą gamintojams. Pvz., yra nustatyti intervenciniai mechanizmai, kuriuos šalys-narės naudoja atlikdamos "paramos" pirkimus, kai rinkos kainos šalyse-narėse nukrenta žemiau tam tikro kainų lygio.

1987 metais susitarimas dėl jautienos buvo pakeistas taip, kad perkama turi būti ne intervencine kaina, o tik tada, kai rinkos kaina tampa mažesnė už intervencinę kainą tam tikra suma. Siekiant atsverti gamintojų pajamų sumažėjimą, laikinai buvo įvestas papildomas mokėjimas už jaučius tiems jautienos gamintojams, kurie laikė veršelius tol, kol jie pasieks tam tikrą amžių ar svorį. Šalys-narės galėjo pasirinkti vieną iš dviejų dotacijos skaičiavimo ir išmokėjimo modelių: valstybės galėjo gauti papildomą mokėjimą už gyvus gyvulius, ne jaunesnius kaip 9 mėn. (ūkio modelis) arba už skerdytą svorį (200 kg) gyvulius (skerdyklos modelis). Papildomas mokėjimas buvo išmokėjimas 25 ekiu už vieną patiną (jautį ar jautuką). Danija pasirinko ūkio modelį. Buvo mokama už ne jaunesnius kaip 6 mėn. (paraiškos dieną) jautukus, kuriuos gamintojas įsipareigojo laikyti fermoje tris mėnesius. Šis laikotarpis buvo skiriamas tam, kad būtų galima patikrinti, ar gyvulys tikrai yra. Šią programą tvarkė Danijos intervencijos agentūra, tikrinimus atlikavo Veterinarijos agentūra.

1987 ir 1988 m. Danijos intervencijos agentūra gavo apie 33000 paraiškų, iš kurių 31800 (dėl maždaug 266000 gyvulių) buvo patvirtintos. Veterinarijos agentūra atliko 1743 patikrinimus ir rado 564 pažeidimų atvejus. Dažniausi pažeidimai: nebuvo gyvulių tapatybės žymėjimo; gyvulių pardavimas nepraėjus 3 mėnesiams, ar netgi iki paraiškos dienos. Taigi, trečdalis patikrintų paraiškų buvo atmestos. Tai reiškia, kad apie 20 mln. Danijos kronų buvo sumokėta esant pažeidimams. Pagal Europos Sąjungos nuostatus tokiu atveju galima anuliuoti visą papildomą mokėjimą ir Europos Sąjunga gali atsisakyti kompensuoti jau padarytas išmokas per tą laikotarpį, kai nuostatai nebuvo reikiamai įgyvendinami.

Vyriausiojo auditoriaus tarnyba atliko VKS patikrinimą ir nustatė, kad Žemės ūkio ministerija turėjo sustiprinti kontrolę ir nustatyti sankcijas skatindama tinkamą nuostatų įgyvendinimą. Be to, buvo nustatyta, kad Ministerija, pasirinkdama ūkio modelį, nepakankamai įvertino administracines pasekmes, įskaitant ir kontrolės aspektus. Valstybinių sąskaitų komitetas atkreipė dėmesį į kontrolės ir sankcijų netinkamumą ir kritikavo Ministeriją už rizikavimą prarasti Europos Bendrijos subsidijas.<sup>4</sup>

Nuo 1989 m. Danija perėjo prie skerdyklų modelio, kurį taikant nebėra pavojaus, kad kelis kartus bus sumokėta už tą patį gyvulį. Remiantis gyvulių žymėmis skerdyklos registruoja informaciją apie kiekvieną gamintoją ir siunčia Danijos intervencijų agentūrai duomenis apie gyvulius, už kuriuos suteikiama teisė į subsidiją, skerdimą. Veterinarijos agentūrai belieka tikrinti, ar gamintojas gali nupenėti tam tikrą gyvulių skaičių. Gamintojams nereikia nurodyti, už kiek gyvulių jis nori gauti mokėjimus.<sup>5</sup>

1989 m. vasario mėnesį Europos Komisija paprašė Žemės ūkio agentūros pateikti Vyriausiojo auditoriaus tarnybos ataskaitą apie specialius papildomus mokėjimus jautienos gamintojams. Tai buvo susiję su tuo, kad buvo nutrauktos 1987 m. FEOGA garantijos sąskaitos. Be to, Komisija paprašė Danijos paaiškinti, kodėl 1987 m. kontrolinių vizitų skaičius nebuvo padidintas atsižvelgiant į jau įvykusių vizitų rezultatus. Remdamasi Danijos valdžios įstaigų atsakymu, 1989 m. Komisija paskelbė, kad dotacijų sumos bus sumažintos pagal 1987 ir 1988 m. sąskaitas. Po tolesnių derybų Komisija patvirtino subsidijų sumažinimą. Danija į Europos Sąjungos teismą nesikreipė.<sup>6</sup>

Danija nusprendė nereikalauti atlyginimo iš mokėjimų gavėjų, nes neatrodė, jog tai įmanoma atlikti. Todėl Žemės ūkio ministerija buvo priversta prašyti iš Parlamento papildomų lėšų išlaidoms padengti.

### *Komentaras*

Specialių interesų grupės žemės ūkyje, žinoma, yra suinteresuotos tokia kontrolės tvarka, kuri kiek galima greičiau duotų didžiausią ekonominę naudą kiek įmanoma didesniam jų narių skaičiui. Tam tikslui žemės ūkio pramonė nori panaudoti savo politinę ir administracinę įtaką. Nors aptariama programa buvo skirta visų pirma jautienos gamintojams, ypatingas dėmesys kreiptinas į ūkininkus, ekonomiškai suinteresuotus pieno gamyba. Pieninių bandų tarpe Danijoje labiausiai paplitusios Džersio veislės karvės, ir būdinga tai, kad šios veislės jaučiai pasiekia 200 kg svorį per palyginti ilgą laiką. Taigi, pasirinkdamos ūkio modelį, žemės ūkio organizacijos būtų susilaukusios didžiausios savo narių paramos. Tai taip pat neleido užtikrinti tvirtos kontrolės bazės; tuo pat metu tie, kas gavo paramą, ekonomiškai nerizikavo.

Žemės ūkio ministerijos lojalumas šioje srityje buvo dvejopas: iš vienos pusės, ji turėjo užtikrinti efektyvų įstatymišką subsidijų tvarkymą; kita vertus, Ministeriją neabejotinai veikė specialių interesų grupės, kurių tikslas buvo gauti kiek įmanoma daugiau Europos Sąjungos lėšų.

Ministerija tikriausiai tikėjosi, kad rizika, jog sąskaitos nebus patvirtintos Europos Sąjungos, yra nedidelė, kadangi Europos sąjungos kontrolinė intervencija apsiriboja atsitiktiniais patikrinimais. Taigi, silpną ūkio modelio VKS galima kildinti visų pirma iš to fakto, kad žemės ūkio organizacijos turėjo didelę įtaką Ministerijai renkantis modelį. Tuo pat metu Ministerijos vaidmuo buvo dvigubas: administratorė ir kontroliuojanti institucija iš vienos pusės, žemės ūkio pramonės rėmėja - iš kitos. Tai nebuvo gera bazė efektyvioms VKS kurti.

### *Valdymo kontrolė tvarkant intervencinius sandėlius*

Europos Sąjungos rinkos intervencijos programose numatyta, kad šalims-narėms atlyginama už:

- išlaidas, susijusias su žemės ūkio produktų pirkimu;
- išlaidas, susijusias su saugojimu sandėliuose;
- išlaidas, susijusias su saugomų produktų pardavimu.

Nupirktas žemės ūkio produktas įtraukiamas į Intervencijos agentūros apskaitą jo buhalterine verte, kuri sumažinama atsižvelgiant į kokybės pablogėjimą saugojimo metu. Skirtumą tarp pirkimo kainos ir šios buhalterinės vertės Europos Sąjunga iš karto kompensuoja.

Visos išlaidos, susijusios su saugojimu (pakrovimu, gabenimu, iškrovimu, saugojimu, perkrovimu, išsiuntimu), atlyginamos Europos Komisijos. Komisija taip pat kompensuoja investuotos į produktą sumos palūkanų netekimą produktui esant sandėliuose.

Galiausiai, kai produktai iš sandėlių parduodami, pardavimo kainą palyginama su buhalterine verte, esančia Intervencijos agentūros knygoje. Jei yra perpardavimo nuostolis, Europos Komisija padengia jį, jei yra perpardavimo pelnas, jis kredituojamas Komisijai.

Vyriausiojo auditoriaus tarnyba savo ataskaitoje Valstybinių sąskaitų komitetui pateikė savo tyrimo, kaip tvarkomi ir kontroliuojami intervenciniai sandėliai Danijoje.<sup>7</sup> Šioje ataskaitoje yra Europos rinkos susitarimų taikymo Danijoje vidinės kontrolės įvertinimas. Dalis studijos skirta intervencijai grūdų ir jautienos prekybos srityse.

Vyriausiojo auditoriaus tarnyba pastebėjo, kad apskritai Danijos intervencijos agentūra yra neefektyvi - dalinai todėl, kad kontrolei naudoja per mažai išteklių, ir dalinai dėl vėlavimų, kylančių dėl EDP (elektroninio duomenų apdorojimo) netaikymo. Šis pastebėjimas patvirtina Agentūros pateiktą paaiškinimą dėl netinkamo specialių atvejų tvarkymo Agentūroje.

Valdymo kontrolės stokos pavyzdys gali būti tai, kad grūdų sektoriuje nebuvo jokių direktyvų, kaip elgtis atskirais atvejais. Tai, be kita ko, reiškė, kad Danijos intervencijos agentūra priėmė ir pirko kiekius, žymiai viršijančius iš pradžių pasiūlytuosius. Agentūroje nebuvo jokių procedūrų, įgalinančių užtikrinti, kad nebūtų viršytas atsargų limitas. Be to, nebuvo tikslios informacijos apie vietas, kur grūdai turi būti saugomi, todėl grūdų transportavimo išlaidų kontrolė buvo nepakankama. Žymūs neatitikimai, pasireiškę dvigubų mokėjimų forma, buvo atskleisti analizuojant atsargų perkėlimo iš sandėlio į sandėlį išlaidas ir sandėliavimo išlaidas, kurios buvo patiriamos pasibaigus paėmimo iš sandėlio terminui.

Išlaidų jautienos saugojimo šaldytuvams srityje nustatyti žymūs kainų neatitikimai, kurių negalima paaiškinti saugojimo sąlygų kokybės skirtumais. Be to, nebuvo aiškios sistemos, kaip

susitariama dėl jautienos saugojimo šaldytuvuose kainų. Apskaitos kortelės, kurias Intervencijos agentūra pildydavo ranka, nebuvo atnaujinamos, todėl jautienos atsargų kontrolė buvo vykdoma pačių šaldytuvų įmonių sąrašų pagrindu. Galiausiai tyrimai parodė, kad ne visi sandėlių vedėjai pateikė apyskaitas, o pateiktosios apyskaitos nebuvo sutikrintos pagal pačios Agentūros turimus atsargų sąrašus. Taigi kontrolės metu buvo nustatyti dideli trūkumai.

### *Bendros pastabos*

Požiūris į administracinių procedūrų kontrolę ir į intervencinių lėšų auditą skiriasi priklausomai nuo to, ar institucija europinė, ar nacionalinė.

Nacionalinių audito tarnybų atliekami valdymo kontrolės patikrinimai pirmiausia skirti tam, kad būtų užtikrintas šalies intervencinės agentūros efektyvumas ir kad pretenzijų tvarkymas vyktų kiek galima greičiau, iki minimumo sumažinant nacionalinio biudžeto nuostolius.

Europos Komisijos ir Audito rūmų reikalavimų vykdymas reikalauja smulkesnio ir reiklesnio valdymo kontrolės tikslų nustatymo. Šios dvi Europos institucijos pabrėžia, kad labai svarbu, jog administracijos valdymo kontrolė atitiktų Bendrijos nuostatus.<sup>8</sup>

Aukščiau minėti atvejai rodo VKS sukūrimo ir įdiegimo būtinumą. Tai vienintelis būdas užtikrinti administravimo sistemos patikimumą.

## **5. Valdymo kontrolė tvarkant dotacijas restruktūrizavimui**

Vienas iš EEC sutarties tikslų (39 str.) yra padidinti žemės ūkio našumą "vystant techninę pažangą ir užtikrinant racionalų žemės ūkio gamybos vystymą bei optimalų gamybos faktorių, ypač darbo, panaudojimą", kad žemės ūkio gamintojams ir jų darbuotojams būtų užtikrintas tinkamas pragyvenimo lygis. Norint pasiekti šį tikslą buvo sudarytas bendras susitarimas dėl žemės ūkio produktų marketingo (EEC sutarties 40.2 str.). Pagal šį susitarimą gali būti sukurtas vienas iš kelių struktūrinių žemės ūkio pagrindų. Be to, šalys narės gali teikti žemės ūkiui valstybinę paramą (tam tikrose ribose).

### **Našumas ir efektyvumas**

Valdymo kontrolė turi užtikrinti, kad ūkio subjektas dirbtų ekonomiškai, našiai ir efektyviai, padėtų įgyvendinti atitinkamą politiką.

Sekantis pavyzdys susijęs su 1994 m. atliktu Vyriausiojo auditoriaus tarnybos auditu, tyrusiu Žemės ūkio struktūros agentūros našumą ir efektyvumą administruojant dvi panašias programas: pirmoji - Europos Sąjungos subsidijų programa, skatinanti žemės ūkio struktūrų pritaikymą; antroji - nacionalinė subsidijavimo tvarka, padedanti vystyti žemės ūkio produktus maisto produktų technologijų ir mokslinio tyrimo programų subsidijavimo būdu.<sup>9</sup>

Vyriausiojo auditoriaus tarnyba apskaičiavo ir palygino dviejų subsidijavimo sistemų našumą. Keliais atvejais buvo palygintos subsidijavimo valdymo išlaidos ir subsidijų sumos. Per trejus tyrimo metus pastebėta, jog pirmaisiais metais našumas krito, vėliau - pakilo. Tyrime šių pokyčių priežastys nenurodytos.

Analizuojant efektyvumą buvo vertintas organizacijos sugebėjimas veikti greitai, paprastai ir patikimai.



Apie veikimo GREITĮ pavieniais atvejais sprendžiama pagal veiksmo pobūdžio ir trukmės santykį. Tyrimas parodė, kad tam tikrais atvejais veiksmai užtruko ilgesnį laiką, nei reikalautų tų atvejų pobūdis.

PAPRASTUMAS reiškia, kad pavieniai atvejai gali būti traktuojami atmetant bereikalingus formalumus. Tyrimas parodė, kad iki priimant sprendimą kartais reikėdavo atvejį nagrinėti kelis kartus, nes abiejose programose prašantieji subsidijų turėdavo kelis kartus siųsti papildomą medžiagą.

PATIKIMUMAS buvo apibrėžtas kaip organizacijos sugebėjimas nustatyti, apriboti ir išaiškinti klausimą taip, kad jis būtų išspręstas teisingai. Čia vėlgi pastebėta, kad Žemės ūkio taryba neįvykdė reikalavimų.

Šio tyrimo pagrindu Valstybinių sąskaitų komitetas konstatavo, kad Žemės ūkio tarybos organizacija yra rimtai kritikuotina ir paprašė vyriausiąjį auditorių atlikti detalesnį tyrimą.

Vyriausiojo auditoriaus tarnyba turėjo įvertinti, ar valdymo kontrolė Žemės ūkio struktūros agentūroje funkcionuoja efektyviai, be rimtų veiklos ekonomiškumo, našumo ar efektyvumo trūkumų. Išnagrinėjusi sistemą ir atlikusi tolesnius gilius Agentūros VKS tyrimus, Tarnyba padarė išvadą, kad Agentūros administravime nebuvo laikomasi "geros praktikos" valdymo srityje principų.

## **6. Valdymo kontrolė žemės ūkio politikos vykdymo perduotų įgaliojimų srityje**

Danijoje egzistuoja sena tradicija perduoti žemės ūkio politikos vykdymo įgaliojimus suinteresuotoms organizacijoms ar kitoms organizacijoms, esančioms už vyriausybės hierarchijos ribų.<sup>10</sup>

Nuo 6 dešimtmečio žemės ūkio eksportui ir kitokiam pardavimui buvo nustatytas nedidelis valstybinis mokestis. Įplaukos buvo perduodamos žemės ūkio organizacijoms per fondų sistemą siekiant, kad būtų lėšų įvairiems žemės ūkio tikslams. Kai kurie fondai gaudavo įplaukas ir iš ūkininkų mokamų pajamų mokesčių. Kiti buvo dalinai finansuojami valstybės subsidijų. Tokiu būdu 1989 m. žemės ūkio organizacijos gavo apie 1,2 mlrd. Danijos kronų arba 0,2 mlrd. JAV dolerių.

Fondų sistema buvo grindžiama ilgą istoriją turinčiais politiniais susitarimais tarp ūkininkų organizacijų ir Žemės ūkio ministerijos, kuriuos visada turėdavo ratifikuoti Parlamentas. Atrodo, kad tarp ministerijos ir specialių interesų organizacijų niekada nebuvo kilę konfliktų dėl fondų tvarkymo.

Christensen (žr. 10 pastabą) kritikavo deleguotų įgaliojimų sistemą šiuo pagrindu:

- tikslų "pakeitimas"
- neaiški apskaitos praktika ir finansinio aiškumo stoka
- tolesnis įgaliojimų perdavimas iš Žemės ūkio tarybos kitoms organizacijoms
- subrangovų sąskaitų neprieinamumas vyriausiajam auditoriui.

Tie, kuriems buvo perduotas žemės ūkio politikos administravimas, nesinaudojo procedūromis ir kitomis priemonėmis, užtikrinančiomis veiklos tvarkingumą, ekonomiškumą, našumą ir efektyvumą. Nebuvo dokumentinių įrodymų, kad toks delegavimas užtikrintų išteklių apsaugą nuo išsekimo, netinkamo valdymo, klaidų ir kt. nukrypimų ar rūpestingą įstatymų ir kitų nuostatų laikymąsi (I, 3 p.). Reikiamos valdymo kontrolės stoka susilaukė smarkios vyriausiojo auditoriaus ir Valstybinių sąskaitų komiteto kritikos.<sup>11</sup>

Šios kritikos pagrindu vyriausybė buvo priversta skirti teisėją, kad šis ištirtų atsakomybės perdavimą Žemės ūkio ministerijoje. Tikslas – nustatyti juridinę šalių, dalyvavusių fondų tvarkyme, atsakomybę. Užbaigus tyrimą nebuvo imtasi jokių juridinių žingsnių aiškinantis šiuos klausimus ar taisant trūkumus. Vėliau ministerija buvo reorganizuota ir valdymo kontrolė pagerėjo.

## **7. Valdymo kontrolė kaip politinis ir socialinis reiškinys**

Apibendrinant pateiktus pavyzdžius galima pasakyti, jog valdymo kontrolė yra labai svarbi užkertant kelią specialių interesų grupių siekiams per daug įtakoti žemės ūkio politikos vykdymą, ir jog kelių lygių administracinėse sistemose valdymo kontrolė yra būtina.

### *Valdymo kontrolė kaip specialių interesų grupių įtakų reguliuotoja*

Pateikti pavyzdžiai parodo, kaip svarbu turėti VKS, kurios apsaugotų nuo netinkamos specialių interesų grupių įtakos.

Demokratinės vyriausybės valdymui būdinga tai, kad sprendimuose neturi vyrauti neobjektyvūs motyvai, įskaitant specialias interesų grupių orientacijas. Apskritai, valdymo kontrolė yra priemonė, skirta užtikrinti ne tik teisingą finansinę atskaitomybę, bet ir įstatymišką bei efektyvą valdymą vyriausybės sistemoje.

Danijos patirtis rodo, kad tinkamos VKS poreikis yra aktualiausias tada, jei interesų grupės turi įgaliojimus/įtaką pradiniam politikos formavimo etapui arba dalyvauja politikos įgyvendinime.

Jei administracijoje įdiegta tokia VKS, tuomet interesų grupių traktavimo nukrypimų rizika sumažėja. Tai savo ruožtu padidina administracijos finansinės atskaitomybės patikimumą.

Dėl šių priežasčių valdymo kontrolė gali būti laikoma esminiu šiuolaikinės demokratinės vyriausybės kūrimo elementu.

### *Valdymo kontrolė kelių lygių sistemose*

Dauguma aptartųjų atvejų yra susiję su kelių lygių administravimo sistema: aukštesnis administracinis (Europos Sąjungos ar nacionalinis) lygis, kuriame projektuojamos, reguliuojamos ir prižiūrimos pagrindinės administravimo sistemos savybės, ir antrasis lygis, kurio vaidmuo yra vykdomasis (nacionalinės ar specialių interesų grupės).

Pirmasis lygis tikisi iš antrojo, jog šis veiks pagal sukurtosios administracinės sistemos tikslus ir taisykles. Antrasis siekia užtikrinti administravimo sistemos įgyvendinimo patikimumą ir tuo tikslu kuria valdymo kontrolę.

Tačiau situacija keičiasi, jei abu lygiai veikia siekdami kuo labiau patenkinti savo interesus. Tuomet kyla rizika, kad įvyks valdymo kontrolės administravimo skirtinguose lygiuose konfliktas. Antrasis lygis bandys maksimaliai padidinti ekonominę naudą ir minimaliai sumažinti valdymo kontrolės išlaidas. Tik tada, jei kils finansinės naudos praradimo rizika, antrasis lygis bus suinteresuotas efektyvios valdymo kontrolės vystymu.

Pirmasis lygis yra nepalankesnėje padėtyje, nes turi mažiau informacijos ir negali reikiamai įvertinti antrojo lygio VKS efektyvumo. Kita vertus, pirmasis lygis tvarko kompensacijų sistemą ir gali padaryti ją tokią, kad būtų sustiprinta valdymo kontrolė antrajame lygyje<sup>12</sup> - taikydamas ir paskatinimus, ir sankcijas.

Galiausiai, kai pirmasis lygis yra Europos Sąjunga, o nacionalinė administracija - antrasis, pasireiškia įdomus poveikis SAI. Europos audito rūmai turi veikti taip, kad būtų palaikomi Europos Sąjungos tikslai bei politika, tačiau Rūmai yra labai priklausomi nuo nacionalinių SAI darbo. SAI turi tikrinti, kad šalyje-narėje būtų įgyvendinami Europos Sąjungos įstatyminiai aktai, netgi jei nacionalinė administracija yra ekonomiškai suinteresuota interpretuoti šiuos aktus siekdama naudoti savo šaliai. Nacionalinės SAI, mano nuomone, privalo veikti pagal profesinius standartus, netgi jei tai tuo metu būtų nepalanku šaliai. Tolimesnėje perspektyvoje toks elgesys pasitarnaus šalių-narių deryboms su Europos Sąjunga; gerai veikiančios administracijos ir labai aukšto profesinio lygio audito pademonstravimas yra šalies derybų pozicijos patikimumo pagrindas.

## PASTABOS

1. INTOSAI audito standartai. Europos Bendrijos direktyvos dėl įgyvendinimo. Skirta naudoti Europos Bendrijoje vykstančios veiklos auditui. Europos Bendrijos SAI prezidentų kontaktinio komiteto leista naudoti eksperimentiniais pagrindais. 1993 m. rugsėjo 29 d.

2. Šioje situacijoje kyla "reguliacinio užvaldymo" reiškinys, t.y. rizika, jog reguliuojamos pramonės šakos faktiškai apspręs reguliuotojo iš jų reikalaujamą informaciją, tuo padarant žalą vartotojų interesams. David Mayston, "Finansinė atskaitomybė valstybiniame sektoriuje ir informacijos reikalavimas". "Finansinė atskaitomybė ir valdymas", t. 8, Nr. 4, p. 323.

3. Ši problema būdinga ne tik Danijai. Jungtinės Karalystės Nacionalinė audito valdyba pranešė, jog nesėkmės skirtingų tipų valdymo kontrolėje (valdymo, apskaitos ir personalo) gali kelti vidinę riziką, galinčią turėti finansines pasekmes finansinei atskaitomybei ir Europos Bendrijos nuostatų laikymuisi. Nacionalinė audito valdyba, "Intervencinė taryba žemės ūkio produktų reikalams: Valdymas, atskaitomybė ir sukčiavimo prevencija", HMSO, Londonas, 1990.

4. Parlamentinis valstybinių sąskaitų komitetas. "Ataskaita apie valstybinių sąskaitų biudžetinių ir apskaitos duomenų palyginimą", Kopenhaga, 1989, p. 51-53.

5. Parlamentinis valstybinių sąskaitų komitetas. "Galutinės išvados apie 1987 m. finansinių metų valstybines sąskaitas", Kopenhaga, 1990 p. 60-61.

6. Parlamentinis valstybinių sąskaitų komitetas. "Galutinės išvados apie 1988 m. valstybines sąskaitas", Kopenhaga, 1991, p. 40-41.

7. Parlamentinis valstybinių sąskaitų komitetas. "Ataskaita Nr.13/92 apie EU intervencinių sandėlių Danijoje tvarkymą ir kontrolę", Kopenhaga, 1994.

8. Roger P. Levy. "Auditas ir atsiskaitomumas aplinkoje, kurioje veikia daug įstaigų: Jungtinės Karalystės bendrosios žemės ūkio politikos atvejis". "Finansinė atskaitomybė ir valdymas", 10(1) t., 1994 m. vasaris, 65-75 p.

9. Parlamentinis valstybinių sąskaitų komitetas. "Ataskaita Nr. 7/93 apie Žemės ūkio tarybos našumą ir efektyvumą tvarkant rinktines subsidijavimo sritis", Kopenhaga, 1994.

10. Jorgen Gronnengaard Christensen. "Korporatizmas, administraciniai režimai ir netinkamas valstybinių fondų valdymas". Pranešimas ECRP jungtinių sesijų seminare naujų valstybinės korupcijos formų klausimais, Leyden, 1993.

11. Parlamentinis valstybinių sąskaitų komitetas. "Ataskaita Nr. 2/89 apie žemės ūkio, sodininkystės ir žuvininkystės finansavimo fondus, rinkliavas ir apsaugą". Kopenhaga, 1990.

12. Ši tema vystoma Rolf Elm-Larsen darbe "Ryšys tarp "išgytos vertės" /value-for-money/ audito, sandėrių kainos ir agentūrinių teorijų". Pranešimas 5-ojoje konferencijoje palyginamųjų tarptautinių atskaitomybės tyrimų klausimais, Paryžius, 1995 m. gegužė.

# VIDINIO AUDITO VAIDMUO VYRIAUSYBINĖSE VALDYMO KONTROLĖS SISTEMOSE: JUNGTINIŲ VALSTIJŲ PERSPEKTYVA

Harry S. Havens<sup>8</sup>

## Santrauka

JAV vyriausybės<sup>1</sup> požiūris į valdymo kontrolę visada buvo atsitiktinis, fragmentiškas ir nesistemiškas. Tai galima pasakyti, bent jau dalinai, apie įgaliojimų atskyrimą JAV vyriausybės struktūroje. Kai kuriose srityse kontrolė yra numatyta įstatymų. Tačiau daugeliu atvejų VKS vystymas yra paliktas vykdomųjų įstaigų<sup>2</sup> nuožiūrai. Istorijos eigoje centrinės įstaigos<sup>3</sup> šiai sričiai vadovavo mažai, ir savivalei paliktos vykdančiosios įstaigos nelaikė jos prioritetine.

Pastarojo meto iniciatyvos rodo, kad toks fragmentiškas požiūris gali kisti. 1982 m. Kongresas pareikalavo, kad įstaigos pradėtų vykdyti kasmetinius savo valdymo kontrolės vertinimus. Ši reikalavimą palaikė kitas, numatantis auditorių patikrintų finansinių apyskaitų publikavimą 24-iose didžiosiose įstaigose, o taip pat tai, kad audito ataskaitoje turi būti kontrolės įvertinimas. Naujausius nurodymus vykdomoji valdžia išleido 1995 m. Jie atitinka INTOSAI "Direktyvas" ir dar kartą pabrėžia efektyvios valdymo kontrolės svarbą.

Šios iniciatyvos atspindi teigiamus vadovavimo ir požiūrio pokyčius, bet šiuo metu būtų dar per anksti numatyti jų perspektyvines pasekmes. Be to, netgi geriausia valdymo kontrolė turėtų savo ribotumą. Kaip rodo JAV patirtis, ją gali iškreipti ar jos vengti patys vadovai, kuriems tarnauti yra jos paskirtis, ir ją reikia nuolat tikrinti - norint, kad ji išliktų efektyvi keičiantis veiklos aplinkai.

Vidinio audito funkcija turėtų būti svarbiu VKS elementu. JAV vyriausybės vidiniai auditoriai visada tarnauja įstaigos vadovams, priešingai išoriniams auditoriams, tokiems, kaip Vyriausioji kontrolės valdyba (toliau - Valdyba), kuri tarnauja įstaigos "prižiūrėtojams", visų pirma Kongresui.

Vyriausybės auditą JAV apsunkina programos, kuriose vyriausybė atlygina kitiems už patirtas išlaidas teikiant prekes ir paslaugas vyriausybei arba mokant pašalpas vyriausybės vardu. Tai reikalauja, kad auditoriai tikrintų kontrolę vyriausybės tiekėjų ir agentų organizacijose, o taip pat kontrolės struktūrą įstaigoje. Naujausieji auditai atskleidė rimtas nuolatines kontrolės problemas tose organizacijose, su kuriomis vyriausybę sieja darbo ryšiai.

---

<sup>8</sup> Harry S. Havens buvo JAV Vyriausiosios kontrolės valdybos vyriausiojo kontrolieriaus padėjėju nuo 1980 m. iki išėjimo į pensiją 1993 m. Anksčiau dirbo JAV Valdymo ir biudžeto valdyboje (1964-74) ir Vyriausiosios kontrolės valdybos Programų analizės skyriaus direktoriumi (1974-80). Šiame darbe yra išreikšta asmeninė autoriaus nuomonė, negalinti būti priskirta Vyriausiajai kontrolės valdybai.

1978 m. Kongresas pakeitė vidinio audito struktūrą. Ji sukūrė vyriausiųjų inspektorių pareigybę daugumoje įstaigų. Šių pareigūnų padėtis yra keistoka - jie priklauso įstaigai, bet turi žymų savarankiškumą ir svarbias išorinio atsiskaitymo pareigas. Vyriausieji inspektoriai turi tikrinti įstaigos veiklą ir programas (taip pat ir finansines apyskaitas) kaip ir tradiciniai vidiniai auditoriai, tačiau ataskaitas teikia Kongresui ir įstaigos vadovams.

Šioje srityje būta problemų. Išorinės pareigos dominavo tradicinės vidinio audito misijos sąskaita, konkrečiai, daugiau dėmesio buvo skiriama pavieniams neteisingų veiksmų atvejams - kas ypač domina Kongresą, - o ne valdymo kontrolės, kuri užkirstų kelią piktnaudžiavimams, stiprinimui.

Trumpai tariant, JAV požiūrije į valdymo kontrolę yra daug silpnų vietų. Dabartinės pastangos stiprinti kontrolę atrodo daug žadančios, tačiau, kad jos būtų sėkmingos, reikia, kad jos nenutrūktų ilgą laiką, o pastangų pastovumą esamoje JAV valdymo sistemoje užtikrinti sunku.

## 1. Valdymo kontrolės pagrindai JAV

Sunku apibendrinti šios srities praktiką, nes nėra vienijančios ašies. Egzistuoja didelė įvairių VKS tipų kūrimo bei tvarkymo, o taip pat taikymo griežtumo įvairovė.

### *Valdžios įstaiga, atsakinga už valdymo kontrolę*

Įgaliojimai kurti valdymo kontrolę (ar bet kurią kitą administracinę praktiką) ar jos reikalauti kyla iš JAV Konstitucijos, kuri įstatymų leidžiamąją valdžią suteikia Kongresui. Pareigūnas gali imtis kokių nors veiksmų tik laikydamasis Konstitucijos ar Kongreso priimtų įstatymų ir konstitucinių procedūrų. Tačiau šiuos įstatyminius įgaliojimus ribojama prezidento teisė uždėti veto siūlomiems įstatymams ir teisminių organų sistemos teisė nuspręsti, ar priimtieji įstatymai atitinka konstitucinius reikalavimus. Taigi, tokiomis aplinkybėmis Kongresas, veikiantis pagal Konstituciją, yra pagrindinė valdžios institucija, atsakinga už valdymo kontrolę. Tačiau jis dažnai perduoda šį įgaliojimą vykdomosios sistemos pareigūnams, priimdamas atitinkamus tokį perdavimą įteisinančius įstatymus.

### *Valdymo kontrolės vystymas ir diegimas*

Fragmentišką JAV požiūrį į valdymo kontrolę atspindi šios kontrolės diegimo būdų įvairovė. Pačioje Konstitucijoje yra tam tikros elementarios valdymo kontrolės, nors nedaugelis amerikiečių būtų linkę tas Konstitucijos sąlygas traktuoti tokia prasme. Pvz., joje numatyta, kad valstybiniai mokesčiai gali būti uždedami ir valstybiniai fondai gali būti naudojami tik pagal Kongreso priimtus įstatymus. Taip pat konstatuojama, jog privalo būti metinė vyriausybės pajamų ir išlaidų atskaitomybė.

Valdymo kontrolė apibrėžiama specialiuose Kongreso priimtuose įstatymuose. Tai Vyriausiosios kontrolės valdybos (Valdybos), kaip SAI, ir Personalo valdymo tarnybos, kaip personalo klausimais vyriausybėje užsiimančio organo, sukūrimas. Kiti priimti įstatymai reikalauja finansinio audito ir kasmetinio valdymo kontrolės vertinimo, reguliuoja valstybinių užsakymų skyrimo procedūras ir kt.

Prezidentas, kaip vykdomosios sistemos vadovas, ir jo vardu veikiančios centrinės valdymo įstaigos turi tam tikras pareigas valdymo kontrolės srityje. Tai, pvz., vyresniųjų pareigūnų skyrimas ir vyriausybėje taikomų apskaitos metodų reguliavimas.

Galiausiai kiekviena agentūra, jei tik nėra taikomi kokie nors apribojimai, atsako už įvairius VKS elementus. Dauguma įstaigų turi nemažą laisvę apsprendžiant organizacinę struktūrą, nustatant pavaldžių pareigūnų kriterijus bei pareigas, atrenkant kandidatus į šias pareigas, nustatant jų veiklos tvarką.

### *Centrinių įstaigų vaidmuo*

Teoriškai JAV centrinės įstaigos turėtų vaidinti dar didesnę vaidmenį vystant efektyvią valdymo kontrolę negu tokios įstaigos daugumoje kitų šalių. Vykdančiųjų įstaigų vadovaujantys kadrai (paprastai 3-4 lygiai iš viršaus) yra paskirti daugiausia politiniu būdu ir jų kadencija trumpa (vidutiniškai šiek tiek daugiau negu dveji metai). Šie pareigūnai skiriami visų pirma pagal jų politinę priklausomybę; dažnai jie turi neilgą vadovavimo, ypač vyriausybiniams organizacijoms, patirtį, ar visai jos neturi.

Norint tokiomis sąlygomis sukurti efektyvią VKS, reikia stipraus vadovavimo iš išorės. Konkrečiai, reikia nuolatinio tvirto pasišventimo šiam reikalui iš centrinių įstaigų pusės - įstaigų, kurioms Prezidentas skiria atsakomybę už bendrąjį valdymą vykdomojoje sistemoje. Dar visai

neseniai tokio pasišventimo labai trūko, kaip ir ne mažiau reikalingos Kongreso paramos valdymo kontrolei. Pvz., atsiskaitymo už finansines operacijas standartai egzistuoja jau daug metų, bet jie skirti metiniam biudžetiniam procesui ir Iždo reikalaujamai ataskaitai apie vyriausybės finansus, o ne patikimų duomenų apie išlaidas turėjimo užtikrinimui (kas reikalinga įstaigos vadovybei). Tik pastarajame dešimtmetyje pradėta dirbti ties tokiais esminiais apskaitos procedūrų elementais, kaip standartinės didžiosios knygos, skirtos vyriausybiniams įstaigoms, kūrimas.

Taip pat ir vyriausybės personalo sritis jau daugiau nei šimtmetį yra rūpestingai reguliuojama. Iš pradžių buvo ketinta izoliuoti valstybės tarnautojus nuo netinkamų politinių įtakų ir užtikrinti, kad sprendimai šioje srityje būtų grindžiami objektyviai įvertintais konkuruojančių kandidatų sugebėjimais. Tačiau dauguma vadovų ilgai buvo įsitikinę, kad ši sistema labiau kreipia dėmesį į formą, nei į turinį, ir todėl sunku užtikrinti pavaldinių atsiskaitymą už savo veiklą. Dabar bandoma išspręsti šią problemą.

Valdymo ir biudžeto tarnyba vis atkreipia dėmesį į poreikį stiprinti valdymo kontrolę. Tačiau jos pareiškimai nepalaikomi nuolatinėmis pastangomis ar ištekliais, kurių reikia svariems rezultatams pasiekti. Reikia tikėtis, kad šios problemos, vėl Tarnybos akcentuojamos, sprendimas bus rezultatyvesnis.

Kad suprastume, kodėl JAV centrinės įstaigos silpnai dalyvauja efektyvios valdymo kontrolės vystyme, reikia atsiminti, kad jų vadovaujantys kadrai irgi parenkami daugiausia politiniu, o ne kvalifikacijos ir patirties, pagrindu, ir kad jų kaita taip pat labai didelė. Be to, Kongresas pavydžiai saugo savo valdžią vykdomosioms įstaigoms ir dažnai siekia izoliuoti jas nuo to, ką jis (ir įstaigos) vadina centrinių įstaigų "kišimusi". Šiame kontekste į centrinės įstaigas (ypač Valdymo ir biudžeto tarnybą) dažnai žiūrima kaip į Prezidento politinių tikslų agentes, o ne kaip į politiškai neutralias geros valdymo praktikos propaguotojas. Iš tikrųjų centrinės agentūros, žinoma, turi ir politines, ir valdymo pareigas; išlaikyti šių dviejų vaidmenų pusiausvyrą dažnai būna sunku.

#### *Palyginimas su INTOSAI "Direktyvomis"*

JAV vyriausybė apibrėžia valdymo kontrolę kaip įstaigų vykdomą veiklą, politiką ir procedūras, skirtas užtikrinti, kad:

- būtų pasiekti numatyti programų rezultatai,
- išteklių naudojimas atitiktų įstaigos paskirtį,
- programos ir ištekliai būtų apsaugoti nuo švaistymo, sukčiavimo ir neteisingo valdymo,
- būtų laikomasi įstatymų ir nuostatų,
- būtų gaunama ir saugoma patikima bei savalaikė informacija, panaudojant ją sprendimų priėmimui.<sup>4</sup>

Šis apibrėžimas ir jį lydintys nurodymai visiškai atitinka "Direktivas". JAV vyriausybė (ir ypač jos viduje veikianti audito bendruomenė) labai parėmė "Direktyvų" rengimą ir patvirtino publikuotus rezultatus. Deja, netgi nuoširdžiausias įsitikinimas valdymo kontrolės svarba nereiškia, kad tuoj pat atsiras efektyvios VKS. Be to, skirtumas tarp retorikos ir realybės būdingas turbūt ne vien Jungtinėms Valstijoms.

#### *VKS kontroliavimas ir vertinimas*

Dar visai neseniai už įstaigos valdymo kontrolės vertinimą buvo atsakinga pati įstaiga, Valdybai kartkartėmis atliekant auditus. 1982 m. Kongresas priėmė "Federalinių vadovų



finansinio sąžiningumo įstatymą”<sup>5</sup>, kuris reikalauja, kad visų įstaigų vadovai kasmet atliktų įstaigos valdymo kontrolės patikrinimą, praneštų apie vertinimo rezultatus Prezidentui ir Kongresui bei pateiktų planą, kaip bus taisomi visi nustatyti esminiai trūkumai. Šį įstatymą parėmė “Vyriausiųjų finansinių pareigūnų įstatymas”<sup>6</sup>, reikalaujantis 24 didžiausiose įstaigose kasmet atlikti finansinį auditą ir į šio audito ataskaitą įtraukti valdymo kontrolės įvertinimą.

### ***VKS reikalingi ištekliai, kvalifikacija ir mokymas***

Darbuotojų, atsakingų už įvairius VKS aspektus, sugebėjimai ir pasišventimas lemia šių sistemų efektyvumą. Įstaigos vadovybės nepatyrimas ir trumpas buvimo poste laikas reiškia, kad paprastai ji neturi noro ar galimybės žymiai prisidėti prie įstaigos valdymo sistemų. Tai suprasdamas Kongresas priėmė įstatymus, sukuriančius naujas pareigybes, turinčias potencialią reikšmę daugumos įstaigų valdymo kontrolei, - t.y., vyriausiojo inspektoriaus ir vyriausiųjų finansų pareigūnų pareigybes, ir apibrėžė kvalifikaciją, reikalingą kandidatams į šiuos postus. Atrodo, jog tai turėjo poveikį, tačiau standartai nėra labai griežti, ir politiniai motyvai vis dar turi įtaką parenkant šiuos pareigūnus. Dar daugiau, šio lygio pareigūnams vyriausybės mokami atlyginimai negali konkuruoti su privačiu sektoriumi, ir todėl kartais būna sunku pritraukti reikiamos kokybės darbuotojus.

Apskritai, techninė kvalifikacija, reikalinga dirbantiems su VKS, gali būti įgyjama (išmokstama), tačiau vyriausybės investicijos į šį mokymą buvo nepakankamos. Valdyba, pvz., yra daug investavusi į profesinį savo auditorių mokymą ir suteikusi nemažą paramą kitų vyriausybės auditorių mokymui. Mokymas vyksta ir per įvairias vyriausybines ir universitetines programas. Dėl šių mokymo programų panaudojimo sprendžia pačios įstaigos, kurios turi padengti išlaidas iš savo pačių biudžeto. Kaip taisyklė, įstaigos nelaiko šio mokymo prioritetu. Todėl daugelyje sričių reikiama kvalifikacija įgyjama dirbant.

Dėl valdymo kontrolei skirtų išteklių apimties daugiausia sprendžia pačių įstaigų vadovai. Tik kai kuriais atvejais, kaip, pvz., vyriausiųjų inspektorių tarnybų veiklos finansavimas, egzistuoja lėšos, skirtos valdymo kontrolei.

## **2. Vidinis auditas JAV vyriausybėje**

JAV vyrauja požiūris, kad vidinio audito funkcija yra ir valdymo kontrolė, ir priemonė, kurios dėka vadovai gali užtikrinti efektyvų kitų kontrolės rūšių veikimą.

### ***Vidinis auditas - išorinis auditas***

Vidinio audito organizacijos vaidmuo labai skiriasi nuo išorinio auditoriaus veiklos, nors abi funkcijos turėtų kiek įmanoma daugiau bendradarbiauti. Pagrindinė išorinio auditoriaus funkcija yra tarnauti už organizacijos ribų esančioms struktūroms, įstatymiškai suinteresuotomis tos organizacijos reikalais. Pvz., privačiame sektoriuje svarbiausioji išorinio auditoriaus pareiga yra užtikrinti, kad publikuojamos finansinių rezultatų ir padėties ataskaitos būtų patikimos.

Vyriausybėje išorinio auditoriaus pareigos paprastai daug platesnės. Valdyba yra atsakinga ne tik už įstaigų finansinių ataskaitų patikimumo vertinimą, bet ir už šių įstaigų veiklos ekonomiškumo, našumo ir efektyvumo bei įstatymų laikymosi įvertinimą Kongreso vardu. Taigi,

Valdybos vaidmuo yra išnagrinėti įstaigos veiklos rezultatus tų tikslų, kuriais yra suinteresuotas Kongresas, požiūriu. Šie tikslai gali labai skirtis nuo įstaigos vadovybės tikslų.

Kita vertus, paprastai laikoma, jog vidinis auditorius turi atsiskaityti visų pirma organizacijos vadovybei. Vidinių auditorių institutas apibrėžė vidinį auditą kaip "... savarankišką vertinimo veiklą, kuri vykdoma organizacijoje pasitarnavimo jai tikslu. Tai valdymo kontrolė, kuri matuoja ir vertina kitų kontrolės rūšių efektyvumą."

### *Vidinio audito kilmė*

Vidinio audito funkcija pirmiausia atsirado privačiame sektoriuje, kai didelių kompanijų vadovai suvokė, jog metinio išorinių auditorių vykdomo audito nepakanka norint užtikrinti finansinių duomenų, naudojamų sprendimų priėmimui, tikslumą ir užkirsti kelią darbuotojų sukčiavimui ar vagiliavimui. Vadovai suprato, kad audito išteklių turi būti skirti vyriausiųjų kompanijos vadovų reikmėms. Taip gimė vidinių audito organizacijų, nepriklausomų nuo eksploatacinių ir finansinių kompanijos elementų ir atsiskaitančių aukščiausiai kompanijos vadovybei bei direktorių tarybai, koncepcija.

Iš pradžių vidiniai auditoriai paprastai sutelkdavo dėmesį beveik vien į finansinės kontrolės tikrinimą ir vidinių finansinių ataskaitų tikslumo užtikrinimą. Tačiau laikui bėgant vidiniams auditoriams buvo priskirtos pareigos, apimančios visą valdymo kontrolės spektrą. Vadovai priima sprendimus remdamiesi įvairių rūšių duomenimis finansiniais ir nefinansiniais. Operacinės ataskaitos gali teikti informaciją apie fizines atsargas (pvz., detales), operacijų grafikus ir nukrypimus nuo jų, produktų kokybę ir kt. Labai svarbu, kad šios ataskaitos būtų savalaikės ir patikimos. Šių ataskaitų ir jas kuriančių IS vertinimas tapo vidinių auditorių pareiga. Vėliau jų pareigos buvo išplėstos įtraukiant atitikimo kompanijos politikai ir kompanijos politikų bei procedūrų vertinimą.

### *Vidinis vyriausybės auditas*

Vyriausybėje vidinio audito funkcija vystėsi panašiai. Iš pradžių auditorių dėmesio centre buvo beveik išimtinai apskaitos sistemų ir finansinės kontrolės vertinimas ir finansinių ataskaitų patikimumo užtikrinimas. Palaipsniui šios pareigos buvo išplėstos ir pradėjo apimti kitus vadovybei aktualius dalykus, įskaitant vidinių eksploatacinių ataskaitų patikimumą ir eksploatacinių padalinių atitikimą vadovybės politikai. Tačiau sudėtinga JAV vyriausybės struktūra ir jos funkcijų įvairovė sąlygojo vidinio audito praktikos skirtingumus palyginus su privačiu sektoriumi.

## **3. Įstatyminė vidinio audito bazė**

Vidinio audito organizacijos daugumoje įstaigų egzistuoja jau daug metų. Dauguma buvo įkurtos vadovui pasinaudojant savo įgaliojimu kurti įstaigos organizacinę struktūrą. Dažnai tokių padalinių kūrimą paskatindavo kokia nors rimta vidinio vadovavimo problema, pvz., išsikvojimo, sukčiavimo ar korupcijos nustatymas arba priežiūros institucijų, tokių, kaip Valdyba ar Valdymo ir biudžeto tarnyba, spaudimas. Iki 8 deš. vidinio audito padalinys daugelyje įstaigų buvo pavaldus vyriausiajam administraciniam pareigūnui, atsakingam už įstaigos sąmatų ir finansinių ataskaitų sudarymo funkcijas. Tokio padalinio vadovas dažniausiai ateidavo dirbti iš Valdybos, turėdamas ilgametę audito patirtį.

### *Vyriausiojo auditoriaus pareigybės sukūrimas*

1978 m. Kongresas priėmė "Vyriausiojo inspektoriaus aktą", kuris pakeitė vidinio audito funkcijos organizaciją.<sup>8</sup> Šiuo įstatymu vyriausiojo inspektoriaus pareigybės buvo sukurtas beveik visose įstaigose. 30-ye įstaigų šiuos inspektoriaus skiria Prezidentas ir tvirtina Senatas. Pašalinti iš pareigų juos gali tik Prezidentas, privalantis nurodyti pašalinimo priežastis Kongrese. Kitose 30-ye įstaigų, kurios yra mažesnės, vyriausiąjį inspektorių skiria įstaigos vadovas, turintis ir pašalinimo įgaliojimus, tačiau tokį veiksmažį privalantis raštu paaiškinti Kongresui.

Įstatymas reikalauja, kad vyriausiasis inspektorius turi būti parenkamas neatsižvelgiant į jo politinę priklausomybę, remiantis vien tik sąžiningumo ir pademonstruotų sugebėjimų apskaitos, audito, finansinės analizės, teisės, valdymo analizės, valstybės valdymo ar tyrimų srityje pagrindu. Didesnėse įstaigose jų rangas prilygsta sekretoriaus padėjėjo rangui. Visais atvejais inspektorius turi turėti tiesioginį priėjimą prie įstaigos vadovo. Tačiau pastarasis turi tik "bendruosius" priežiūrinius įgaliojimus inspektoriaus atžvilgiu ir neturi teisės uždrausti jam atlikti tokius auditus ir tikrinimus, kokius šis laiko esant reikalingais. Tokia tvarka siekiama užtikrinti, kad inspektoriai bus pakankamai nepriklausomi nuo eksploatacinių įstaigos elementų, kad galėtų veiksmingai vykdyti savo pareigas. Šį savarankiškumą dar labiau sustiprina reikalavimas, kad vyriausiųjų inspektorių biudžetas būtų atskiras nuo likusios įstaigos dalies biudžeto.

### *Vyriausiųjų inspektorių pareigos*

Vyriausieji inspektoriai turi dvi pagrindines pareigas. Viena - tai vidinė audito funkcija, kuriai vadovauja vyriausiojo inspektoriaus pavaduotojas. Kita - dar nepagrįstų tvirtinimų apie netinkamą elgesį ar kitus pažeidimus tyrimas. Tokios funkcijos įstaigose egzistavo ir seniau, bet buvo atskirtos nuo vidinių auditorių.

Priimtasis įstatymas pakeitė ir atsiskaitymo reikalavimus. Iki jo, vidiniai auditoriai paprastai atsiskaitydavo už savo darbo rezultatus tik įstaigoje. Paprastai ataskaitos būdavo perduodamos vyriausiajam administraciniam pareigūnui, kuris apie visus svarbius duomenis pranešdavo įstaigos vadovui. Tačiau auditoriai visada turėjo teisę pateikti ataskaitas tiesiogiai įstaigos vadovui, pvz., tokiu atveju, jei būdavo nustatomi nepalankūs faktai apie vyriausiąjį administracinį pareigūną. Paprastai auditoriai neoficialiai pasidalindavo savo darbo rezultatais ir su Valdyba, kad būtų išvengta darbo dubliavimosi.

Pagal "Vyriausiųjų inspektorių įstatymą" šie inspektoriai privalo pateikti visas ataskaitas tiesiogiai įstaigos vadovui ir nuolat informuoti Kongresą apie savo darbą. Du kartus <sup>per</sup> metus jie turi pateikti ataskaitą apie audito ir tikrinimo darbą įstaigos vadovui.

Įstaigos vadovas turi perduoti šią ataskaitą Kongresui kartu su galimomis savo pastabomis per 30 dienų. Jei vyr. inspektorius atranda "ypač rimtų ar "baisių" problemų", apie jas turi būti nedelsiant pranešama įstaigos vadovui, kuris per 7 dienas turi pasiųsti šią ataskaitą Kongresui. Įstaigos vadovui neleidžiama keisti jokios vyr. inspektoriaus ataskaitos turinio.

### *Dviprasmiški vaidmenys*

Ši dvigubo atsiskaitymo tvarka nustatyta siekiant apsaugoti vyr. inspektoriaus savarankiškumą. Tačiau jos tikslas yra ir užtikrinti, kad jo nustatytosios problemos neliks įstaigos viduje, o bus plačiai atskleistos, kad jas būtų galima greitai išspręsti. Kokie bebūtų motyvai, reikalavimas atsiskaityti Kongresui aiškiai pakeitė vidinio audito padalinio (taip pat ir tyrimų padalinio) vaidmenį - nuo tarnavimo išimtinai vadovybės reikmėms iki tarnavimo platesniam žmonių ratui. Tai žymiai pakeitė įstaigų vadovų ir suinteresuotų išorinių šalių (ypač Kongreso)

požiūrį į vidinio audito funkciją. Reikalavimas, kad vyr. inspektoriai atsiskaitytų Kongresui, kelia klausimą apie tai, kokių mastu vidiniai auditoriai dabar gali būti laikomi "pasitarnaujančiais organizacijai", pagal profesinės vidinių auditorių organizacijos apibūdinimą.

Vyr. inspektoriai vis dažniau stoja prieš Kongreso komitetus informuodami apie jų įstaigoms aktualias problemas. Pvz., pirmojoje 1995 m. pusėje Gyvenamųjų namų statybos ir urbanistikos departamento, gana nedidelės, bet turinčios senų valdymo problemų įstaigos, vyr. inspektorius įvairiuose Kongreso komitetuose pasisakė keturis kartus.

### *Naujas valdymo kontrolės akcentavimas*

Vyr. inspektoriaus pareigos, numatytos "Vyriausiųjų inspektorių įstatyme", buvo išplėtos vėlesniuose įstatymuose. "Federalinių vadovų finansinio sąžiningumo įstatymas" reikalauja, kad kiekvienos įstaigos vadovas kasmet įvertintų savo įstaigos valdymo kontrolės efektyvumą ir atsiskaitytų už šio vertinimo rezultatus Kongresui. Jei šio įvertinimo metu atskleidžiami rimti trūkumai, įstaigos ataskaitoje turi būti pateiktas planas, kaip numatoma juos taisyti. Be to, ataskaitoje turi būti tiksliai nurodyta, ar įstaigos VKS atitinka vyriausybei nustatytus reikalavimus.

Už pastaruosius įvertinimus atsako įstaigos vadovai, o ne auditoriai. Kiekvienas vadovas parengia kiekvienos funkcijos, už kurią jis atsakingas, valdymo kontrolės įvertinimą, o vidiniai auditoriai teikia konsultacijas ir tikrina rezultatus. Tuo siekiama, kad vadovai suprastų kontrolės sistemas, už kurias yra atsakingi, bei jų svarbą. Nors vidiniai auditoriai neatsako už šiuos vertinimus, jie vaidina svarbų vaidmenį nurodydami problemas, kurios galėjo likti nepastebėtos ir pasiūlydami būdus kontrolei stiprinti.

### *Metiniai finansiniai auditai*

JAV vyriausybėje nėra tradicijos išleisti auditorių patikrintas finansines apyskaitas - tokias, kokių reikalaujama iš didžiųjų privataus sektoriaus kompanijų. Vyriausybei priklausančios korporacijos yra išimtis. Jų JAV yra mažiau, nei kitose šalyse, bet jau nuo 1940 iš jų reikalaujama leisti tokias apyskaitas. Vienu metu didžiąją dalį vyriausybinių korporacijų auditų atlikdavo Valdyba; šiandien tuo užsiima daugiausia privačios sąskaitybės firmos, o auditų kokybę kartais tikrina Valdyba.

Neseniai buvo nustatytas reikalavimas, kad pradėdant nuo 1996 m. pabaigos 24 didžiausi vyriausybinių departamentai ir įstaigos leistų auditorių patikrintas finansines apyskaitas; Iždo departamentas 1997 m. turi išleisti suvestines šių įstaigų apyskaitas. Valdyba turi atlikti šių apyskaitų auditą ir savo nuožiūra gali atlikti papildomus įstaigų auditus. Vyr. inspektoriai turi atlikti savo įstaigų auditą, jei to nepadarys Valdyba.

Įstaigų audito tvarka vis dar keičiasi. Valdyba, stokodama darbuotojų visiems auditams atlikti, planuoja sutelkti dėmesį į suvestines apyskaitas ir į pagrindinius kai kurių įstaigų (pvz., Iždo ir Gynybos departamentų) elementus.<sup>9</sup> Kai kuriose kitose įstaigose visą auditą turės atlikti vyr. inspektoriai. Kitose bus samdomos privačios sąskaitininkų firmos visam darbui ar jo daliai atlikti.

Platus vyr. inspektorių dalyvavimas metiniame finansiniame audite rodo jų svarbų vaidmenį. Organizacijos viešųjų finansinių apyskaitų auditas paprastai laikomas išorinių, ne vidinių, auditorių pareiga. Valdyba yra nustatė, kad Prezidento skiriami vyr. inspektoriai yra pakankamai

nepriklausomi, kad galėtų vykdyti šią funkciją. Tačiau šiems gali būti per sunku rasti pusiausvyrą tarp šios pusiau išorinės pareigos ir tradicinio vidinio audito vaidmens - "pasitarnavimo organizacijai".

#### **4. Politinis vadovavimas vidiniam auditui**

##### *Įgaliojimų atskyrimo pasekmės*

Finansinio valdymo standartų skleidimą apsunkina įgaliojimų atskyrimas JAV vyriausybėje. Valdyba, išorinis vyriausybės auditorius, priklauso įstatymų leidžiamajai vyriausybės sferai ir turi teisę leisti federalinės vyriausybės apskaitos ir audito standartus. Tačiau ji neturi teisės vykdyti šių standartų, o tik pranešti apie jų nesilaikymo atvejus. Vyresnieji vykdomosios sferos pareigūnai dažnai laikosi nuomonės, kad Valdybos skleidžiami standartai turėtų būti laikomi patariamaisiais, o ne privalomais. Valdybos nustatyti vyriausybės audito standartai<sup>10</sup> yra plačiai priimti ne tik federalinės vyriausybės, bet ir JAV valstijų auditorių bei kitų šalių vyriausybės audito organizacijų.

Vyr. inspektoriai, be abejonės, priklauso vykdomajai sferai, nepripažįstančiai Valdybos įgaliojimo nurodinėti standartus. "Vyriausiųjų inspektorių įstatymas" reikalauja, kad vyr. inspektoriai laikytųsi šių standartų, ir vykdomoji sfera neginčijo šio reikalavimo. Iš tiesų, kai kuriomis aplinkybėmis, pvz., tikrinant valstijų ir vietinės valdžios įstaigoms skiriamas dotacijas, vykdomosios sferos instrukcijos palaiko reikalavimą, kad auditoriai laikytųsi Valdybos standartų. Tačiau, remiantis vienu teismo sprendimu<sup>11</sup>, atrodo, kad jei šis minėtojo įstatymo reikalavimas būtų ginčijamas, teismai nuspręstų, jog tai yra nekonstitucinis įgaliojimų atskyrimo nuostatos pažeidimas.

##### *Kiti standartų vystymo būdai*

Kitose srityse požiūris į standartų vystymą buvo kiek kitoks. Vykdomoji sfera aiškiai atmetė Valdybos teisę skleisti apskaitos standartus vyriausybėje. Vienu metu Valdymo ir biudžeto tarnyba pareiškė apie savo ketinimą parengti savo pačios apskaitos standartų rinkinį, neatsižvelgiant į Valdybos standartus, ir reikalauti, kad įstaigos jų laikytųsi. Siekdamas kompromiso, abi institucijos susitarė įkurti atskirą organą - Federalinę apskaitos standartų konsultacinę tarybą, į kurią įeitų Valdybos, Valdymo ir biudžeto tarnybos, Izdo, keleto stambių įstaigų ir nevyriausybinių ekspertų atstovai, parengsiantys naują apskaitos standartų rinkinį vyriausybei. Jei šie standartai bus patvirtinti, tuomet juos skleis ir įgyvendins Valdymo ir biudžeto tarnyba. Standartų rengimo darbą numatoma baigti 1995 m. gale arba 1996 m. pradžioje.

Kita problema - požiūris į valdymo kontrolės standartus. Kaip ir kitais atvejais, Valdyba yra išleidusi standartus<sup>12</sup>, bet vis dar abejojama, ar jie gali būti įgyvendinti nekritikuojant įstaigų nesugebėjimo jų laikytis. Neseniai Valdymo ir biudžeto tarnyba išleido savo valdymo kontrolės instrukcijas vyriausybinėms įstaigoms (žr. 4 pastabą). Ši Tarnyba aiškiai pareiškė, kad šie standartai daugiausia remiasi Valdybos standartais. Atsižvelgus į visas aplinkybes, konsensuso kūrimo modelis, dabar išbandomas apskaitos standartų srityje (jei jis pasitvirtins), atrodo esąs geresnis standartų kūrimo būdas, nepaisant ilgos jo trukmės.

## 5. Vidinio audito pareigų mastas

Sudėtingi finansiniai santykiai

JAV vyriausybės vidinio auditoriaus pareigas labai veikia įvairūs ir sudėtingi finansiniai santykiai tarp vyriausybės ir kitų šalių. Iš esmės vidinio audito padalinys atsako už visų įstaigos veiklos aspektų ir jai patikėtų išteklių tikrinimą.

Palyginti nedaug produktų ir paslaugų, už kurias vyriausybė moka, yra gaminami/teikiami vyriausybės tarnautojų. Pvz., vyriausybė finansuoja didžiąją dalį šalies sveikatos apsaugos paslaugų, bet tik labai maža jų dalis teikiama federalinių darbuotojų. Dauguma žmonių gauna šias paslaugas iš nepriklausomų sveikatos apsaugos paslaugų teikėjų. Federalinė apmokėjimo šiems paslaugų teikėjams dalis išmokama per tarpininkus. Kai kuriais atvejais tai privačios draudimo kompanijos. Kitais - valstijos valdžios įstaigos, kurios gali panaudoti draudimo kompaniją kaip tarpininką reikaluose su sveikatos paslaugų teikėjais.

✓ Taip pat ir beveik visos vyriausybės tarnautojų naudojamos priemonės bei įranga yra tiekiamos privataus sektoriaus kompanijų. Pvz., vyriausybės įstaigų pastatai dažniausiai statomi (ir eksploatuojami) privataus sektoriaus rangovų. Karinių dalinių naudojami ginklai ir kosmoso tyrimo įranga, naudojama Nacionalinės aeronautikos ir kosmoso administracijos, yra pagaminta privačių firmų pagal sutartis, sudarytas su vyriausybe.

### *Valdymo kontrolės auditas sveikatos apsaugos sferoje*

Sudėtingi finansiniai santykiai labai praplatina potencialias vidinio įstaigos auditoriaus galimybes, nes auditorius iš esmės turėtų analizuoti visą federalinių lėšų srautą, skiriamą galutiniam gavėjui. MEDICARE programa, finansuojanti sveikatos pašalpas vyresniojo amžiaus žmonėms, yra valdoma Sveikatos ir žmonių aptarnavimo departamento Sveikatos apsaugos finansavimo administracijos. Šio departamento auditorius, norintis įvertinti valdymo kontrolę šioje programoje, tik pradeda audito procesą, kai imasi kontrolės minėtoje Administracijoje. Jis privalo iširti valdymo kontrolę ir draudimo kompanijose-tarpininkuose.

### *Audito tikslai*

✓ Tarpininkų organizacijose auditorius turi įvertinti, kaip apsaugoma nuo to, kad nepriklausomas sveikatos paslaugų tiekėjas neimtų neteisingo mokesčio (pvz., už faktiškai nesuteiktas arba bereikalingai suteiktas paslaugas, viršijančio nustatytas ribas mokesčio ir pan.). Jei nustatoma, jog tokia apsauga nepakankama, teoriškai auditorius turi išanalizuoti valdymo kontrolę faktinių paslaugų tiekėjų organizacijose, kurių yra tūkstančiai.

### *Audito strategija*

Audito darbą stabdo išteklių stoka. Sveikatos ir žmonių aptarnavimo departamentas turi tik keletą šimtų vidinių auditorių, turinčių prižiūrėti šimtus milijardų dolerių išlaidų. MEDICARE yra tik viena iš daugelio jų prižiūrimų programų, ir valdymo kontrolės įvertinimas yra tik viena iš užduočių, skiriamų sveikatos apsaugos sferos auditoriams. MEDICARE programos auditas reikalauja daug labiau sukonzentruoto požiūrio.

Remdamasis patirtimi, programos struktūra ir šios struktūros sąlygojamomis iniciatyvomis, auditorius turėtų pradėti nuo prielaidos, kad jei egzistuoja trūkumai, jie turėtų būti randami

- ✓ tarpininkų ir sveikatos paslaugų teikėjų kontrolėje. Todėl jis gali pasirinkti tik keletą
- ✓ Administracijos kontrolės sričių, pvz., sąskaitų išrašymo ir mokėjimų sistemoje. Tačiau jis aptars su Administracijos vadovais klausimą, kaip šie neoficialiai vertina kontrolę tarpininkų ir kai kurių paslaugų teikėjų, pvz., didžiausių ligoninių, organizacijose. Tada atrinks keletą tarpininkų (turbūt ne daugiau kaip 5) iš 80 ar daugiau rangovų, atsakingų už MEDICARE pareikalavimų tvarkymą, apmokėjimą ir tikrinimą. Visa tai bus pakankamai detalus kontrolės tyrimas.

### *Įrodymų ieškojimas*

Jei auditorius randa tarpininkų valdymo kontrolės trūkumų, tai tik rodo, kad federalinės lėšos galėjo būti išleistos netinkamai. Nėra įrodymo, kad pažeidimas tikrai įvyko. Norėdamas įrodyti, kad problema yra reali ir reikalinga taisyti padėtį, auditorius turi turėti faktinius įrodymus. Kad surinktų juos, jis turi išanalizuoti sveikatos paslaugų teikėjų (gydytojų, ligoninių, vaistinių ir t.t.) veiklą ir iš tarpininko gautą atlyginimą.

- ✓ Auditorius patikrins kelių paslaugų teikėjų dokumentus ieškodamas, kokiais būdais federalinės lėšos galėjo būti netinkamai panaudotos (čia jis remsis ankstesne patirtimi). Daugelis MEDICARE kompensacijų remiasi gydytojo nustatyta ligos diagnoze. Taigi, auditorius gali ieškoti atvejų, kai buvo įrašyta sunkesnė, nei iš tikrųjų, diagnozė (reiškianti ir didesnę kompensaciją) ir išanalizuoti ligoninėje taikytas procedūras, kad įsitikintų diagnozės tikslumu kraštutiniais atvejais. Auditorius ieškos ir sukčiavimo įrodymų; jis paprastai pasireiškia tuo, kad imamas mokestis už nesuteiktas paslaugas ar už paslaugas pacientams, kurių nebuvo.

### *Sprendimų siūlymas*

Surinkęs blogos kontrolės įrodymus ir, jei įmanoma, iš to kylančių faktinių nuostolių įrodymus, auditorius turėtų pasiūlyti būdus padėčiai ištaisyti. Kartais tai gali būti paprastas procedūrinis pakeitimas. Pvz., tarpininkai, tvarkantys MEDICARE mokėjimus, naudoja duomenų registravimui sudėtingus kompiuterius. Todėl jie gali atlikti įvairius patikrinimus, parodančius galimus netinkamus mokėjimus. Naudojant statistinius testus galima nustatyti gydytojus, nuolat nukrypstančius nuo gydytų pacientų skaičiaus ir diagnozių sunkumo normos. Tokios anomalijos rodo piktnaudžiavimo galimybę. Toks požiūris leidžia panaudoti ribotus tyrimams skirtus išteklius tais atvejais, kai yra didelė piktnaudžiavimo ar sukčiavimo nustatymo tikimybė.

### *Valdymo kontrolė ir programų struktūra*

Kartais problema būna per daug rimta, kad ją būtų galima išspręsti procedūriniais pakeitimais. JAV sveikatos apsaugos sistema yra pažeidžiama piktnaudžiavimo požiūriu, nes gausybė nepriklausomų sveikatos paslaugų teikėjų gauna pajamas daugiausia iš mokesčio už suteiktas paslaugas, kurį moka ne pacientas, o daug trečių asmenų (daugiausia draudimo kompanijos). Tas pasakytina ir apie MEDICARE programą. Akivaizdžiausius piktnaudžiavimus padeda nustatyti statistiniai testai, bet jais negalima pasitikėti norint nustatyti gydytojus, kurie tik retkarčiais papildo savo pajamas nebūtų pacientų ar pasunkintų diagnozių pagalba.

Valdymo kontrolių, galinčių patikimai nustatyti tokio tipo piktnaudžiavimus, diegimas gali kainuoti daugiau, nei piktnaudžiavimas, kurio prevencijai ta kontrolė bus skirta. Be to, kontrolė gali būti tokia "išibrovėliška", kad trukdys medikams, atliekantiems savo teisėtus pareigas.

### *Kontrolės ribotumai*

Tuo nenorima pasakyti, kad valdymo kontrolė tokioje programoje, kaip MEDICARE, yra neefektyvi; ji tiesiog turi ribotumą. Kai kada reikia remtis daugumos sistemoje dalyvaujančių žmonių sąžiningumu, didelių bausmių už piktnaudžiavimą ja grėsme ir valdymo kontrolės kompleksu (apimančiu tokius metodus, kaip statistiniai testai ir netikėti atrankiniai paslaugų teikėjų dokumentų patikrinimai), užtikrinančiu, kad akivaizdūs pažeidimai bus nustatyti. Tokiomis aplinkybėmis piktnaudžiavimas, be abejonės, tęsis, bet sumažės iki "priimtino" lygio.

### *Esama padėtis*

Šiandien MEDICARE programa, deja, yra toli nuo tokio priimtino lygio. Nesenoje Valdybos ataskaitoje yra tokios pastabos: "1992 m. pranešime, jog MEDICARE yra viena iš kelių vyriausybės programų, laikomų labai pažeidžiamomis cikvojimo, sukčiavimo, piktnaudžiavimo ir netinkamo valdymo požiūriu. Pažymėjome tokias problemas, kaip netinkamas MEDICARE pareikalavimus apdorojančių rangovų veiklos finansavimas, neleidžiantis kontroliuoti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, trūkumai valdant MEDICARE rangovus Sveikatos apsaugos finansavimo administracijoje, ydinga mokėjimų politika, silpna sąskaitų išrašymo kontrolė. Nuo tada Administracija atliko įvairius regulavimo ir administracinius pakeitimus siekiant ištaisyti trūkumus. Tačiau šių prasmingų patobulinimų nepakanka, kad MEDICARE būtų apsaugota nuo tolesnių nuostolių."<sup>13</sup>

Toliau ataskaitoje rašoma, kad "šiandien MEDICARE apmoka daugiau pareikalavimų, tikrindama mažiau, nei bet kada per pastaruosius 5 metus" ir kad "netinkamas finansavimas sulaukė naujos kontrolės, apsaugančios MEDICARE pašalpų pinigus, vystymą". Atrodo akivaizdu, kad MEDICARE, programa, kuriai federalinė vyriausybė 1994 m. išleido 162 mlrd. dolerių, yra labai toli nuo reikiamos valdymo kontrolės.

MEDICARE yra viena iš sunkiausių situacijų, su kuriomis gali susidurti vidinis auditorius. Dalyvių daug, jų finansiniai santykiai sudėtingi, o finansinės paskatos ne tokios, kad jie laisvanoriškai diegtų efektyvias VKS. Deja, panaši padėtis randama daugelyje vyriausybės socialinių programų.

### *Valdymo kontrolės auditas Gynybos departamente*

#### *Kaštais grindžiami kontraktai*

Kitokios, bet tokios pat rimtos problemos vidiniam auditoriui kyla dirbant su prekių įsigijimo programomis. Tai ypač pasakytina apie Gynybos departamentą. Kaip minėta, beveik visi ginklai perkami iš privačių kompanijų, kurie tiekia juos pagal kontraktus. Daugeliu

atvejų kontraktų sudarymo srityje konkurencija yra labai nedidelė, jei tik iš viso ji yra. Paprastai kontrakte numatoma, kad rangovui bus apmokama vienu iš dviejų būdų. Vienais atvejais kaina nustatoma rangovo atlikto gamybos išlaidų skaičiavimo pagrindu. Kitais atvejais numatoma, kad firmai bus sumokėta faktiškai patirtų gamybos išlaidų pagrindu. (Pastangos pereiti prie sudėtingų ginklų sistemų pirkimo praktikos konkurso būdu daugiausia buvo nesėkmingos.)

#### *Priklausomybė nuo rangovo duomenų*

Tokia kontraktų sudarymo tvarka daro vyriausybę priklausoma nuo informacijos, gaunamos iš kompanijos, kai reikia nuspręsti, kiek tai kompanijai mokėti. Todėl labai svarbu, kad būtų būtu



nurodomos tikslios kompanijos išlaidos (ar numatomos išlaidos). Tačiau kompanija yra suinteresuota išpūsti numatomų ir faktinių išlaidų atskaitas. Taigi, kaip ir MEDICARE atveju, skeptiškas auditoriaus požiūris į tokius duomenis yra pagrįstas.

Gynybos departamentas jau daug metų kovoja su šia problema. Jis įkūrė atskirą audito organizaciją - Gynybos kontraktų audito agentūrą (toliau - Agentūrą), kurioje dirba apie 4000 žmonių ir kurios misija konkrečiai - tikrinti gynybos kontraktus, kurių bendra metinė vertė sudaro gerokai ~~virs~~ 100 mlrd. dolerių.<sup>14</sup>

### *Išlaidų sąmatų auditas*

Kai kompanija pateikia numatomų išlaidų sąmatas, Agentūra tikrina tokių sąmatų patikimumą. Kai derybos dėl kontrakto tik pradedamos, kompanija vargu ar žinos, pvz., tikslią komponentų, perkamų iš kitos firmos (subrangovo), kainą. Ši kaina nustatoma atskirų derybų tarp šių firmų metu, po to, kai bus patvirtintas pagrindinis kontraktas. Numatomas pagrindinis rangovas gali grįsti savo sąmatą ankstesniais panašių komponentų pirkimais ar planuojamo subrangovo skelbiamais kainoraščiais. Tačiau pagrindinis rangovas gali išsiderėti iš subrangovo didelę nuolaidą, tuo potencialiai padidindamas savo pelną iš pagrindinio kontrakto.

Kai Agentūros auditoriai tikrina tokius kontraktus, jie turi nustatyti, ar pagrindinio rangovo pateiktos numatomos išlaidos yra "pagrįstos". Jei rangovas pagrįstai galėjo numatyti nuolaidas iš subrangovo pusės ir neatskleidė to derybose su užsakovu, kontrakte nustatyta kaina bus "defektinė", ir vyriausybė turės teisę į mažesnę kainą.

Pavienujų kontraktų nagrinėjimas šiuo požiūriu yra labai svarbus, bet ir labai darboimlus būdas kovoti su šia problema. Geresnis būdas būtų užtikrinti, kad rangovai naudotų priimtina išlaidų įvertinimo būdą. Dauguma stambių vyriausybės rangovų turi išlaidų skaičiavimo sistemas. Agentūros ištekliai galėtų būti panaudoti tikrinimui, ar šios sistemos apima tinkamus vertinimo metodus bei kontrolę, neleidžiančius kilti defektinės kainos problemai. Galėtų būti, pvz., apibrėžtas faktorius, atspindintis tikimybę (remiantis ankstesne patirtimi), jog subrangovai sutiks su žymia kainoraščiuose nurodytą kainų nuolaidą.

Agentūra yra investavusi didelius išteklius į tokių išlaidų skaičiavimo sistemų vertinimą ir į bandymus jas patobulinti. Šių pastangų rezultatai padrąšinantys, bet netolygūs. 1995 m. Valdyba pranešė: "Neseniai patikrinome 30 Gynybos departamento rangovų, kuriuos Agentūra įvertino kaip turinčius labai rizikingas išlaidų vertinimo sistemas. Pasak Agentūros, šie rangovai visi drauge turi 117 žymių trūkumų šiose sistemose. Nustatėme, kad šių rangovų veikla taisant šiuos trūkumus nevienoda. Nors 19 iš 30 rangovų ištaisė ... visus ryškius savo trūkumus, likusieji 11 turi stambių neištaisyty trūkumų, kurie egzistuoja vidutiniškai jau 3,8 metų. Šių trūkumų neištaisyimas reikiamu laiku sukuria įvairias problemas Gynybos departamentui, įskaitant didesnes išlaidas ir kontraktų sudarymo vėlavimus."<sup>15</sup>

### *Faktinių išlaidų auditas*

Kontraktai, pagal kuriuos vyriausybė atlygina rangovui faktiškai patirtas išlaidas, kelia kitokias valdymo kontrolės ir audito problemas. Vėlgį vyriausybė yra priklausoma nuo rangovo ir jo išlaidų skaičiavimo sistemos duomenų, kuriais turi būti grindžiamas sutartinis apmokėjimas, požiūriu.

Sumos, nurodytos rangovo išlaidų atskaitose, turi apimti tik sutartimi numatytas išlaidas. Dažnai randami du klaidų tipai. Vienas - išlaidų, kurios faktiškai yra susijusios su kitais tikslais, įtraukimas į Gynybos ministerijos projektą. Pz., darbuotojų atlyginimai už tuos laikotarpius, kai

ties projektu nebuvo dirbama. Norint to išvengti, Agentūros auditoriai paprastai tikrina kompanijos kaštų apskaitos sistemas ir ypač valdymo kontrolę, skirtą užtikrinti, kad išlaidos būtų skiriamos reikiamam projektui.

Kita išlaidų ataskaitose dažna klaida yra ta, kad įtraukiamos sumos, neatlygintinos pagal kontraktą. Dauguma šios srities kontraktų leidžia rangovui pateikti sąskaitą vyriausybei ne tik už tiesiogines projekto išlaidas, bet ir už dalį firmos pridėtinių išlaidų. Dėl to dažnai kyla problemų, nes ne visos pridėtinės išlaidos yra atlygintinos.

Federaliniai įstatymai ir nuostatai draudžia įtraukti tam tikras išlaidų rūšis į pridėtines išlaidas, skiriamas vyriausybės projektams, tokias, kaip su lobizmu ar pramogomis susijusios išlaidos. Kitos pridėtinės išlaidos gali būti nepriimtinos, jei jos nėra būtinos veiklos vykdymui. Federaliniai nuostatai reikalauja, kad vyriausybės rangovai įdiegtų sistemas, nustatančias ir išmetančias neleistinas pridėtines išlaidas iš kaštų ataskaitų. Tačiau egzistuoja finansinė paskata, dėl kurios rangovai "nepuola" vykdyti šio reikalavimo. Rezultatai matyti iš šios nesenos Valdybos ataskaitos: "Deja, šios sistemos neveikia taip, kaip reikėtų. Daug metų mes su Agentūra kvestionavome milijardų dolerių, įtrauktų į rangovų pridėtinių išlaidų skaičiavimus, leistinumą."<sup>16</sup>

Šie pavyzdžiai rodo, kad vyriausybės vidinio auditoriaus pareigos neapsiriboja įstaiga, kurioje jis dirba. Jei iš šios įstaigos eina pinigų srautas kitam subjektui, tokiam, kaip rangovas ar kitas vyriausybės lygis, ir mokamos sumos pagrindžiamos to kito subjekto veiklos ataskaitomis, vidiniam auditoriui gali tekti tikrinti ir tą subjektą. Apsauga nuo eikvojimo, piktnaudžiavimo ir sukčiavimo gali daugiau priklausyti nuo kitos šalies VKS, negu nuo pačioje įstaigoje veikiančių sistemų.

## **6. Valdymo kontrolės ir vidinio audito ribotumai**

### ***Būdingi ribotumai***

Valdymo kontrolė įstaigai yra labai svarbi - ir kaip apsauga nuo eikvojimo, piktnaudžiavimo ir sukčiavimo, ir kaip priemonė užtikrinti, kad vadovybės politika organizacijoje yra tinkamai įgyvendinama. Vidinis auditas reikšmingas vertinant kontrolės efektyvumą ir nustatant atvejus, kai kontrolė tyčia ar atsitiktinai apeinama. Būtinas nuolatinis budrumas, nes besikeičiančių aplinkybių ir veiklos procedūrų dėka netgi geriausia kontrolės sistema gali tapti neefektyvi.

Yra ir kiti valdymo kontrolės ribotumai. Kaip parodė MEDICARE pavyzdys, esant sudėtingai programai, apimančiai milijonus operacijų kasmet, išvystyti rezultatyvią valdymo kontrolę bei audito procedūras, patikimai apsaugančias nuo palyginti nedidelio masto ir nereguliarių piktnaudžiavimų, o taip pat padedančias nustatyti juos. Be to, netgi geriausios VKS tarnauja savo tikslui tik tada, jei prie jų prisideda darbuotojai ir jei vadovybė reagoja į jai praneštus nukrypimus.

Neseniai įvykusi Baringso banko Singapūro filialo atveju prižiūrintieji darbuotojai nesiėmė veiksmų, nors gaudavo pranešimus, jog vienas iš banko maklerių veikia už banko politikos ribų. Per palyginti trumpą laiką šio maklerio sukelti nuostoliai padarė banką nemokiu. Jei valdymo

kontrolė ir jos teikiama informacija ilgą laiką ignoruojama, tai gali sukelti apgaulingą saugumo jausmą. Tačiau yra dar vienas, netgi svarbesnis, valdymo kontrolės sugebėjimo užkirsti kelią piktnaudžiavimui ribotumas.

### *Vadovybės piktnaudžiavimas*

Valdymo kontrolės tikslas yra suteikti garantiją vyriausiems organizacijoms vadovams, jog pavaldūs organizacijos padaliniai laikosi vadovybės politikos ir gina finansinius organizacijos interesus. Ji leidžia vadovams kontroliuoti organizaciją, bet nekontroliuoja pačios vadovybės.

Deja, vadovai kontrolę gali lengvai įveikti. Privačiame sektoriuje buvo daug atvejų, kai aukščiausieji vadovai, apeidami firmos VKS, pasisavindavo didelę dalį firmos turto. JAV taupomosios ir paskolų pramonės žlugimas atskleidė daug tokių kontrolės nesėkmių.<sup>17</sup>

## **7. Gyvenamųjų namų statybos ir urbanistikos departamento ("HUD") skandalas**

Deja, valdymo kontrolės nesugebėjimo užkirsti kelią vadovų nusikaltimams atvejų būta ir vyriausybėje. "HUD skandalas" iš esmės yra istorija politinių pareigūnų, kurie apėjo įstaigos procedūras ir VKS tam, kad nukreiptų negausius įstaigos išteklius savo politiškai įtakingų draugų naudai.

### *Aplinkybės*

Gyvenamųjų namų statybos ir urbanistikos departamentas (toliau Departamentas) yra palyginti nedidelė įstaiga, įkurta 1965 m. siekiant tvarkyti įvairias programas, susijusias su gyvenamųjų namų statyba, ypač nedideles pajamas turinčioms šeimoms, ir su finansinės pagalbos teikimu miestams. Departamente buvo silpnas valdymas ir dažni korupcijos atvejai. Anksčiau su korupcija dažniausiai būdavo susiję vietinių Departamento įstaigų darbuotojai (ar privatus rangovai, veikiantys kaip jo agentai), veikę išvien su tais, kurie turėjo darbo ryšių su Departamentu, ir apgaulinėję vyriausybę. Tačiau 9 deš. korupcija pasiekė aukščiausiąjį Departamento lygį.

### *Paprasčiausias pasisavinimas*

"HUD skandalas" apėmė kelias nusikalstamos veiklos rūšis, kurios buvo išaiškintos 9 deš. pabaigoje ir įrodė Departamento vadovybės nekompetetumą ir korumpuotumą. Vienu atveju, kuris nesusijęs su politine korupcija, nekilnojamo turto agentė, turėjusi įgaliojimus parduoti nekilnojamą Departamento turtą, pasisavindavo pajamas už turto pardavimą užuot pervedusi jas Departamentui. Pati elementariausia VKS būtų nedelsiant tai atskleidusi. Tačiau vagystės tęsėsi kurį laiką ir sumos galiausiai pasiekė kelis milijonus dolerių.

### *Politinės machinacijos*

Pats šis atvejis tikriausiai galėtų būti laikomas dar vienu nesąžiningumo pavyzdžiu iš tų, su kuriais Departamentas dirbo, pusės. Tačiau jis pagal laiką sutapo su politiniais motyvais pagrįsta korupcija aukščiausiam Departamento vadovybės lygyje. 9 deš. Departamento vadovų tarpe dominavo grupė atsakingų darbuotojų, kurie buvo parinkti politinės priklausomybės, o ne valdymo sugebėjimų ar Departamento programų išmanymo pagrindu. Kai kurie iš tų vadovų buvo neabejotinai pasišventę darbui, efektyvūs vadovai. Tuo tarpu kiti ėmė tarnauti savo politinių sąjungininkų, nepriklausančių vyriausybei, interesams.

✓ Politinį manipuliavimą Departamento programomis palengvino du faktoriai. Pirmiausia, jo vadovybė ir, tiesą sakant, visa vykdomoji sfera buvo priešiška Departamento programoms. Kongresas buvo atmetęs keletą pasiūlymų nutraukti programas. Taigi, vykdomoji sfera buvo mažai suinteresuota efektyviu programų valdymu.

Antrasis faktorius buvo kai kurių Departamento programų struktūra. Kai kuriose iš jų Departamento sekretorius turėjo beveik visišką galią spręsti dėl projektų parinkimo. Tam tikruose sluoksniuose tapo žinoma, kad sekretorius, veikdamas kartu su vykdomuoju pavaduotoju ar jo įtakoje, buvo pasirengęs skirstyti programos lėšas kaip politinio palankumo ženklą. Investoriai, norintys, kad Departamentas patvirtintų jų projektą, sužinodavo, jog reikia pasamdyti "konsultantą" - asmenį, kurio politiniai ryšiai užtikrina priėmimą prie sekretoriaus ar jo vykdomojo pavaduotojo. Konsultanto prašymu šie pareigūnai arba patvirtindavo projektą arba nurodydavo tai padaryti kitiems Departamento pareigūnams.<sup>18</sup>

### *Vyriausiųjų inspektorių vaidmuo*

Nerealu galvoti, kad valdymo kontrolė gali būti efektyvi apsauga prieš korumpuotą aukščiausią vadovybę, ypač jei pati programa dėl savo struktūros yra lengvai pažeidžiama. Vis dėlto naudinga susipažinti su Departamento vyr. inspektoriaus veikla tuo metu, ypač atsižvelgiant į šio pareigūno savarankiškumą pagal "Vyriausiųjų inspektorių įstatymą".

Vyr. inspektorius 1989 m. pavasarį pirmasis atskleidė korupcijos faktą.<sup>19</sup> Tačiau jo ataskaitoje buvo pabrėžiamos politinės manipuliacijos su projektų tvirtinimais iš žemesnio lygio pareigūno (sekretoriaus padėjėjo) pusės, o ne vadovybės viršūnėje. Be to, ataskaita pasirodė gerokai po to, kai atsakingas sekretorius paliko savo postą, ir dabar jau aišku, kad problemos prasidėjo jau 1984 m.

Nežinia, kodėl vyr. inspektorius netyrinėjo šio klausimo anksčiau. Manoma, kad tuo metu Departamente buvo žinoma apie politines machinacijas su projektų tvirtinimais. Nėra įrodymų, jog tame dalyvavo vyr. inspektorius; jo pusmetinės ataskaitos rodo, kad jis buvo susirūpinęs Departamento kontrolės silpnumu ir programų pažeidžiamumu. Ataskaitose šios problemos dažnai minimos. Tačiau kiekvienu atveju susirūpinimą lydi užtikrinimas, jog Departamentas deda pastangas problemoms taisyti - pastangas, kurios neatrodė labai "judančios pirmyn".

Vienas iš galimų paaiškinimų yra tas, kad vyr. inspektorius nuoširdžiai manė, jog Departamento vadovybė stengiasi stiprinti procedūras bei kontrolę ir jog visos klaidos yra atsitiktinės, o ne netinkamo valdymo sistema. Tačiau tokį paaiškinimą pakerta faktas, kad tokie patikrinimai tęsėsi metai po metų, nors buvo akivaizdu, jog žadėtų patobulinimų nėra.

### *Lojalumo ir pareigų pasidalinimas*

Tinkamesnis paaiškinimas glūdi "Vyriausiojo inspektoriaus įstatymo" sukurtame lojalumo pasidalinime. Ar vyr. inspektorius visų pirma turi būti lojalus organizacijai, kaip vidinis auditorius? Jei taip, jis turi būti reiklus įstaigos viduje, ypač valdymo kontrolės svarbos atžvilgiu, tačiau santūrus savo viešuose pastebėjimuose. Ar vyr. inspektorius turi būti lojalus prezidentui, kuris jį paskyrė ir bet kuriuo momentu gali atšaukti? Tai taip pat reiškia apdairumą viešumoje, juo labiau, kad tuometinis prezidentas nerodė susidomėjimo valdymo klausimais, tik didelę ištikimybę savo politiniams draugams. Ar vyr. inspektorius turi būti lojalus Kongresui, kuriam jis atsiskaito ir kuris apsprendžia jo biudžetą? Tai reikštų reiklesnę viešą poziciją, ypač pavieniais netinkamo elgesio atvejais, kuriems Kongresas rodo didelį apetitą.

Atrodo, kad vyr. inspektorius bandė skintis kelią pro visa tai nieko neužkliudydamas. Jis pranešdavo apie pavienius netinkamo elgesio atvejus Kongresui, bet stengėsi sumenkinti bet kokią kritiką Departamento vadovybės atžvilgiu, tuo išvengdamas vykdomosios sferos politinių vadovų jautrių vietų. Vyr. inspektorius aiškiai bandė įtikinti sekretorių, jog reikalinga stipresnė kontrolė, bet atsitraukdavo prieš sekretoriaus nenorą spausti šį reikalą. Tai vargu ar tinkama pozicija auditoriui, tačiau kartu reikėtų nurodyti, kad, turint omeny įstatymo sukurtą lojalumo konfliktą, būtų reikėję labai stiprios asmenybės, kuri galėtų veikti priešingai.

## **8. Vyriausiųjų inspektorių sistemos pranašumai ir trūkumai**

Nuo "Vyriausiųjų inspektorių įstatymo" priėmimo praėjo daugiau nei 15 metų, ir jau galima pradėti vertinti jo išmintį. Daugelis stebėtojų yra nurodę, kad nors įstatymas buvo gerai motyvuotas ir vyr. inspektoriai pasiekė kai kurių svarbių rezultatų, yra keli stambūs šio įstatymo ir jo sukurtų organizacijų trūkumai.<sup>20</sup>

Įstatymo labai galima pasakyti, kad jis padidino tyrinėtojų ir vidinių auditorių nepriklausomybę, suteikdamas jiems išorinio atsiskaitymo pareigą. Tai labai padidino jų veiklos viešumą, kuris drauge su savarankišku biudžetu leido vyr. inspektoriams sėkmingai siekti didesnio darbuotojų skaičiaus turėjimo. Tačiau jų savarankiškumas toli gražu ne visiškas. Prezidentas pasilieka teisę juos atleisti, ką prezidentas Reagan masiškai ir darė 1981 m. Taigi, vyr. inspektoriai susiduria su lojalumo konfliktu, kuris gali labai komplikuoti reikalus.

### ***Sukčiavimo ir piktnaudžiavimo atvejų atskleidimas***

Tam tikrais atžvilgiais vyr. inspektorių ištekliai buvo naudojami efektyviai. Vyr. inspektorių tarnybos (kuriose dirba ir auditoriai, ir tyrinėtojai) nustatė ir atskleidė daug nusikalstamos vyriausybės darbuotojų ar agentų veiklos atvejų. Daugeliu atvejų, netgi kai yra kriminalinės veiklos požymių, taikomos tik administracinės nuobaudos. Dalinai tai atspindi nuteisimui būtinų įrodymų surinkimo sunkumą, bet taip pat ir ieškovų /kaltintojų/ nenorą imtis pačių rimčiausių atvejų - dėl jų pačių išteklių ir dėl teismų bei kalėjimų pajėgumo ribotumų.

### ***Kontrolės gerinimas***

Kita vertus, pažanga gerinant VKS, kurios galėtų užkirsti kelią neteislingam elgesiui, buvo labai lėta. Tai akivaizdu iš aukščiau aptartojo Departamento, MEDICARE ir pirkimų gynybai problemų. Dar neaišku, ar neseniai pradėtos iniciatyvos ("Federalinių vadovų finansinio sąžiningumo" ir "Vyr. finansinių pareigūnų" įstatymai (FMFIA ir CFOA) pagreitins pažangą. Palyginti neefektyvios vyr. inspektorių veiklos šioje srityje priežastys gali glūdėti paskatose, sąlygotose dvigubo atsiskaitymo reikalavimo.

### ***Kongreso interesas***

Vyr. inspektoriams vis labiau tarnaujant Kongreso poreikiams, jie suvokė, kad JAV įstatymų leidėjai laiko, kad jiems politiškai daug geriau (jų perrinkimo perspektyvos prasme) paskelbti pavienius piktnaudžiavimo vyriausybės programose atvejus, negu stiprinti valdymo kontrolę, kuri galėtų užkirsti kelią piktnaudžiavimui. Įstatymų leidėjai skatina vyr. inspektorius veikti išvien pavieniais nusikalstamais atvejais, bet kreipia mažai dėmesio (arba visai nekreipia) į ataskaitas apie silpną valdymo kontrolę.<sup>21</sup> Atrodo aišku, kad dėl šios ar kurios kitos priežasties vyr. inspektoriai akcentavo tokių atvejų ieškojimo veiklą VKS stiprinimo sąskaita.

## **Pokyčių galimybės**

Dabar, kai vyr. inspektoriai tapo bent dalinai atsakingi prieš Kongresą, nepanašu, kad minėtoji tendencija greitai pasikeis. Taip pat nepanašu, kad pati vyr. inspektorių struktūra bus stipriai keičiama artimiausioje ateityje. Yra susiformavusi inspektorių, kaip sąžiningumo sergėtojų, reputacija, todėl kitiems yra sunkiau siūlyti pakeitimus. Be to, Kongresas ir toliau skina aptartosios pozicijos vaisius ir nebus labai suinteresuotas keisti vyr. inspektorių prioritetus.

Labiausiai tikėtina, kad valdymo kontrolės stiprinimui gali padėti FMFIA ir CFOA spaudimas kartu su vykdomosios sferos vadovų atliekama rimta valdymo kontrolės reforma. Toks derinys gali sąlygoti vyr. inspektorių prioritetų reorientaciją arba, jei to neįvyks, naujų padalinių, siekiančių tobulesnio valdymo (ir didesnės kontrolės), sukūrimą.

Klintono administracija išreiškė savo norą siekti efektyvesnio valdymo. Pamatysime, ar ji turės politinės jėgos laikytis šios nuostatos, jei Kongresą kontroliuos kita partija. Tačiau valdymo reforma, greta galimos politinės opozicijos, susiduria su kita kliūtimi. Kontrolė kainuoja pinigus, bent jau dabar, o dabartinėje biudžeto situacijoje pinigų rasti sunku. Nors tai atrodo trumparegiška, yra didelė pagunda apkarpyti valdymo gerinimui skiriamas lėšas, ir ne tik jas. Kol kas reikiamo dėmesio valdymo kontrolei skyrimo perspektyva geriausiu atveju yra neaiški.

## **9. Išvados**

Efektyvi valdymo kontrolė yra esminis dalykas bet kuriai sėkmingai dirbančiai organizacijai. Vidinis auditas yra gyvybiškas efektyvios VKS elementas, dalinai dėl jo sugebėjimo nustatyti ir sustabdyti piktadarystę, o kas dar svarbiau, dėl galimybės vertinti kitų kontrolės sistemos elementų efektyvumą.

Kaip rodo JAV patirtis, sukurti efektyvią VKS nelengva. Kuo sudėtingesnė vyriausybės struktūra ir jos santykiai su kitomis ekonomikos dalimis, tuo sudėtingesnė ir platesnė valdymo kontrolė reikalinga, ir tuo sunkiau vidiniam auditoriui nuspręsti, kaip geriausia pritaikyti ribotus audito išteklius. Be to, gerus ketinimus turinti įstatymdavystė gali duoti iškreiptus rezultatus. "Vyriausiųjų inspektorių įstatymas", kuriuo ketinta stiprinti vidinį auditą bei tyrimo funkcijas padarant juos atskaitingus prezidentui ir Kongresui, sukūrė padalintus ir potencialiai konfliktuojančius lojalumus.

Galiausiai, VKS kartu su stipria vidinio audito organizacija, kokios jos bebūtų gyvybiškos, niekada negali užtikrinti absoliučios apsaugos. Kad būtų efektyvi, valdymo kontrolė turi būti diegiama griežtai ir nuosekliai, netgi jei tam yra labai mažai laiko. Jos turi būti nuolat tobulinamos, kad užtikrintų efektyvumą besikeičiančioje operacinėje aplinkoje. Pagaliau, visas VKS, įskaitant vidinio audito padalinį, gali įveikti vadovai, kuriems jos yra skirtos. VKS vadovams gali tik tarnauti; ji negali pakeisti jų kompetingumo ir sąžiningumo.

## **PASTABOS**

1. Šiame darbe nagrinėjama valdymo kontrolė JAV federalinėje vyriausybėje. Kadangi 50 valstijų turi savo konstitucijas, teisminę ir administracinę praktiką, šis klausimas kiekvienoje valstijoje gali skirtis.

2. Terminas "įstaiga" čia naudojamas apibūdinti eksploatacinėms organizacijoms, veikiančioms vykdomojoje vyriausybės sferoje. Jis apima ir kabineto departamentus (kitose vyriausybėse vadinamus "ministerijomis"), o taip pat nepriklausomas įstaigas ar kitas administracines organizacijas.

3. Terminas "centrinės įstaigos" reiškia vykdomosios sferos organizacijas, vadovaujančias eksploatacinėms įstaigoms. Yra nemažai tokių centrinių įstaigų, tačiau šiam aptarimui svarbiausios yra Valdymo ir biudžeto valdyba, Išdo departamentas ir Personalo valdymo tarnyba.

4. JAV Valdymo ir biudžeto tarnyba. "Valdymo atskaitomybė ir kontrolė". Aplinkraštis Nr. A-123, peržiūrėtas 1995 06 21.

5. Federalinių vadovų finansinio sąžiningumo įstatymas, 1982. Valstybinis įstatymas Nr. 97-255,31. JAV kodas 3512.

6. Vyriausiųjų finansinių pareigūnų įstatymas. Valstybinis įstatymas Nr. 101-576, 31. JAV kodas 901(b), 3515.

7. Cituojama O. Ray Whittington ir kt. darbe "Audito principai", 1992. 10 leidimas, Richard D. Irwin, Inc., Boston.

8. Vyriausiųjų inspektorių įstatymas, 1978. Valst. įstatymas Nr. 95-452, 92. 1101.

9. Vyriausioji kontrolės valdyba dėl visoje JAV vyriausybėje iškilusių biudžeto problemų mažina savo darbuotojų skaičių: šio deš. pradžioje buvo apie 5200, 1997 m. gale numatoma apie 3500.

10. Vyriausybės audito standartai. 1994 m. peržiūrėjimas. JAV vyriausioji kontrolės valdyba, 1994 m. birželis. Šis leidinys dažnai vadinamas "Geltonąja knyga".

11. Bowsher v. Synar, 106 Aukščiausiasis teismas 3181(1986). Aukščiausiasis teismas nusprendė, kad Valdyba priklauso įstatymų leidimo sferai ir Kongreso siekimas įgalinti ją leisti įsakus, nustatančius tam tikrus vykdomosios sferos išlaidų sumažinimus, yra nekonstituciškas.

12. Vidinės kontrolės federalinėje vyriausybėje standartai. JAV vyr. kontrolės valdyba, 1983. Šis leidinys dažnai vadinamas "Žaliaja knyga".

13. "MEDICARE pareikalavimai", GAO/HR-95-8, JAV vyr. kontrolės valdyba, 1995 m. vasaris.

14. Tai reiškia, kad vienam auditoriui tenka maždaug 25 mln. dol. kontraktinių lėšų. Tačiau faktiškai ši suma mažesnė, nes ši Gynybos departamento agentūra vykdo kontraktų auditus ir kitų įstaigų, tokių, kaip Aeronautikos ir kosmoso agentūra, vardu.

15. "Gynybos kontraktų valdymas". GAO/HR-95-3, JAV vyr. kontrolės valdyba, 1995 m. vasaris.

16. Ten pat.

17. Taupomoji ir paskolų pramonė apėmė daug finansinių institucijų, kurios daugeliu požiūrių buvo analogiškos bankams, išskyrus tai, kad jos daugiausia buvo skirtos finansuoti namų pirkimą. Indėlius draudė federalinė vyriausybė, ir šios pramonės žlugimas 9 deš. kainavo jai kelis šimtus milijardų dolerių.

18. Smulkiau apie šį skandalą žr. "Piktnaudžiavimas ir netinkamas valdymas Gyvenamųjų namų statybos ir urbanistikos departamente", JAV Atstovų rūmų Vyriausybės operacijų komiteto ataskaita Nr. 101-977, 1990 11 01 ir "Galutinė ataskaita ir rekomendacijos", JAV Senato Bankinių, gyv. namų statybos ir urbanistikos reikalų komiteto HUD/MOD REHAB tyrimo pakomitečio dokumentas, 1990 m. lapkritis.

19. "Thomas T. Demery. 8 skyrius. Nuosaikios reabilitacijos programa". Gyv. namų statybos ir urbanistikos departamento vyr. inspektoriaus ataskaita Nr. HM 1-1054, 1989 04 17.

20. Platesnį vyr. inspektorių įvertinimą žr. Paul C. Light. "Vyriausybės kontroliavimas: Vyr. inspektoriai ir atskaitomybės siekimas", 1993. The Brookings Institution, Washington D.C.

21. Yra akivaizdžios išimtys, tokios, kaip atsakingi už FMFIA ir CFAA įstatymų priėmimą įstatymų leidėjai.





# IŠORINIO AUDITORIAUS VAIDMUO VYRIAUSYBĖS VALDYMO KONTROLĖS SISTEMOSE: JUNGTINĖS KARALYSTĖS PERSPEKTYVA

Dudley Lashmar

## Santrauka

Nacionalinė audito tarnyba (toliau vadinama "Tarnyba"), vadovaujama vyriausiojo kontrolieriaus ir auditoriaus (toliau vadinamo "Kontrolieriumi"), yra aukščiausioji audito institucija Jungtinėje Karalystėje ir, kaip tokia, atsako už centrinės vyriausybės išlaidų išorinį auditą.

Iždas - vyriausybės departamentas - atsako už VKS vystymą ir skleidimą vyriausybėje.

Tarnyba yra visiškai nepriklausoma nuo vykdomosios valdžios, atstovaujamos Iždo ar vyriausybės kaip visumos. Parlamento skiriamas Kontrolierius skiria Tarnybos darbuotojus ir atsiskaito Parlamentui per Valstybinių sąskaitų komitetą - parlamentinį komitetą, kurio narius sudaro įvairių politinių partijų atstovai.

Pagrindinis Tarnybos rūpestis yra atsiskaityti Parlamentui už tinkamą ir efektyvų valstybinių lėšų panaudojimą ir išteklių valdymą. Tai jis atlieka tvirtindamas vyriausybės departamentų sąskaitas ir atlikdamas įsigijimų tyrimus.

Vyriausybės VKS nebuvo nustatytos įstatymiškai; jas nustato Iždas. Iždo išleisti nurodymai - "Vyriausybės apskaita" yra tas pagrindas, kuriuo remdamiesi departamentai išvystė savo VKS, skirtas patenkinti centrinės vadovybės ir pačių departamentų veiklos poreikius.

Šie nurodymai taip pat apibrėžia atskaitomybės pareigūno aukščiausiojo valstybės tarnautojo departamente, atsakomybę už tinkamą VKS funkcionavimą departamente. Valstybės sąskaitų komitetas gali pareikalauti ši pareigūną atsiskaityti už departamento išteklių naudojimo ekonomiškumą, našumą ir efektyvumą.

Gerai įtvirtintos J. Karalystės valdymo kontrolės sistemos atitinka INTOSAI "Direktyvas". Tarnybos funkcijos atitinka "Direktyvose" numatytas departamentų valdymo kontrolės tinkamumo ir efektyvumo tikrinimo funkcijas.

Siųsdama raštus departamentams ir teikdama Parlamentui įsigijimų bei kitas ataskaitas, Tarnyba išryškina VKS trūkumus ir silpnąsias vietas.

Tarnybos pozicija VKS vertinimo atžvilgiu yra sisteminga ir struktūriška: egzistuoja detalus planavimas, visapusiškos tikrinimo procedūros, gerai įtvirtinta ataskaitų pateikimo tvarka. Ši pozicija taip pat apima pasitikėjimą tais departamentais, kuriuose yra stipri VKS, o kartu ir efektyvus vidinis auditas. Tai leidžia Tarnybai atlikti efektyvesnius ir rezultatyvius kaštų požiūriu vidinius auditus.

## **1. Valdymo kontrolės pagrindas Jungtinėje Karalystėje**

Šiame įvade apibendrinamos pagrindinės VKS ypatybės J. Karalystės vyriausybėje. Jos pateikiamos keliuose skyreliuose žemiau.

### *Atsakomybė už valdymo kontrolę*

Finansų ir audito departamento 1866-1921 m. išleisti įstatymai sudaro įstatyminį parlamentinės išlaidų kontrolės pagrindą. Įstatymuose valdymo kontrolė nėra smulkiai numatyta; tačiau jie duoda pagrindą sistemų vystymui ir tobulinimui.

### *Centrinių įstaigų vaidmuo*

Pagrindiniai Jungtinės Karalystės organai, susiję su vyriausybės VKS, yra Išdas, Nacionalinė audito tarnyba ir Valstybinių sąskaitų komitetas.

Išdas yra valstybės departamentas, atsakingas už šalies valstybinių įplaukų tvarkymą, ir jo pagrindinė pareiga yra nustatyti, kaip turi būti kontroliuojamos valstybinės išlaidos.

Tarnyba, vadovaujama Kontrolieriaus, yra šalies SAI ir, kaip tokia, atsako už centrinės vyriausybės išlaidų išorinį auditą.

Valstybinių sąskaitų komitetą sudaro Parlamento nariai. Jo sudėtis atspindi politinių partijų atstovavimą Bendruomenių rūmuose renkamame Parlamente organe. Komitetas atsako už priežiūrą, vykdomą Parlamento vardu, kad valstybinės išlaidos būtų tinkamai kontroliuojamos.

Kontrolierius veikia visiškai nepriklausomai nuo vyriausybės. Jis skiriamas kaip Bendruomenių rūmų pareigūnas ministro pirmininko siūlymu, suderinus su Valstybinių sąskaitų komiteto pirmininku, kuris tradiciškai yra pagrindinės opozicinės partijos narys. Kontrolierius atsiskaito Parlamentui per Valstybinių sąskaitų komitetą; nei jis, nei jo tarnautojai nėra valstybės tarnautojais, pavaldžiais ministrams. Kontrolierius skiria Tarnybos darbuotojus, sprendžia dėl jų skaičiaus, rangų, atlyginimo ir kt. Dauguma iš jo 750 darbuotojų yra kvalifikuoti sąskaitininkai arba dar mokosi, siekdami gauti sąskaitininko kvalifikaciją.

Tarnybą finansuoja Parlamentas. Komisija, susidedanti vien iš Parlamento narių, tikrina Tarnybos finansinius planus ir pateikia suderintą sąmatą Parlamento tvirtinimui. Komisija taip pat skiria nepriklausomą auditorių iš privataus sektoriaus Tarnybos sąskaitų analizei ir jos veiklos tyrimui "įsigytos vertės" požiūriu.

### *Valdymo kontrolės vystymas ir skleidimas*

Iždo pareiga yra vystyti ir skleisti VKS standartus vyriausybėje. Pagrindinės priemonės šioje srityje yra "Vyriausybės atskaitomybė" nurodymai, kuriais reikia vadovautis departamentų apskaitos ir kontrolės procedūrose.

Šiame vadove yra išdėstyti VKS principai, taikytini visoje vyriausybės veikloje, ir smulkiai nurodyta, kokia forma departamentai turi pateikti savo ataskaitas. Jame taip pat apibrėžtos atskaitomybės pareigūno - vyriausiojo valstybės tarnautojo departamente - pareigos (taip pat ir valdymo kontrolės srityje).

Atskaitomybės pareigūno vaidmens esmė - asmeninė atsakomybė už valstybės finansų tinkamumą ir tvarkingumą, už tinkamą apskaitos tvarkymą, už sąžiningą ir ekonomišką administravimą, už eikvojimo ir per didelio išlaidumo vengimą, už efektyvų visų turimų išteklių panaudojimą.

Šis pareigūnas gali būti pakviestas atsiskaityti Valstybinių sąskaitų komitetui už departamento išteklių naudojimo ekonomiškumą, našumą ir efektyvumą vykdant departamento funkcijas.

Remdamasis šiuo vadovu, Iždas kiekvienam atskaitomybės pareigūnui įteikia memorandumą, kuriame aprašomos šios ir kitos jo pareigos. Leidinys smulkiai nurodo, kaip pareigūnas turi vykdyti memorandume apibrėžtas pareigas.

Memorandumas, kuris turi ypatingą reikšmę valdymo kontrolei vyriausybėje, nustato procedūrą, kurios reikia laikytis, kai ministras atmeta atskaitomybės pareigūno pasiūlymą kuriuo nors klausimu. Kontrolieriui turi būti pasiūsti atitinkami dokumentai, ir jis savo ruožtu gali pranešti apie šį klausimą Valstybinių sąskaitų komitetui.

Memorandume taip pat reikalaujama, kad atskaitomybės pareigūnas įkurtų vidinio audito funkciją.

### ***VKS kontroliavimas ir vertinimas***

Iždas, skleidžiantis valdymo kontrolės standartus, privalo kontroliuoti jų laikymąsi ir skatinti "geriausią praktiką". Tačiau ši jo pareiga nėra labai smulkiai apibrėžta, nes Iždo nurodymus įgyvendinantiems departamentams ir agentūroms paliekama daug laisvės. Vis tik Iždas reikalauja, kad jam būtų pranešama apie tokius atvejus, kaip biudžeto viršijimas ar sukčiavimas; Iždas turi tvirtinti išlaidas stambiems projektams.

### ***VKS įdiegimui reikalingi ištekliai, kvalifikacija ir mokymas***

Departamentų darbuotojai vadovaujasi "Valstybinės tarnybos užmokesčio bei sąlygų ir tarnybos kodeksu". Jame numatomos visos valstybės tarnautojų samdos sąlygos, įskaitant priėmimą į darbą, paaukštinimą ir atleidimą, o taip pat mokymas.

Minėtame atskaitomybės pareigūno memorandume taip pat nurodoma, kad "atskaitomybės pareigūnas turi užtikrinti, kad pareigų perdavimo tvarka užtikrintų gerą valdymą, ir kad jam padėtų reikiami darbuotojai, turintys pakankamą kvalifikaciją. Tam reikia rūpestingo darbuotojų parinkimo, vystymo ir pakankamos specialios kvalifikacijos užtikrinimo."

### ***Palyginimas su INTOSAI "Direktyvomis"***

Jungtinėje Karalystėje yra gerai įtvirtinti VKS centrinėje vyriausybėje standartai, atitinkantys "Direktivas". Sekančiuose skyreliuose smulkiau analizuojama:

- Tarnybos vaidmuo tikrinant vyriausybės VKS kokybę ir skatinant jų naudojimą;
- Tarnybos, Valstybinių sąskaitų komiteto ir Iždo ryšys skatinant "gerą praktiką" šioje srityje, įskaitant standartų skleidimą ir vertinimą;
- VKS audito metodai;
- pastebima VKS reikšmė Tarnybai, Valstybinių sąskaitų komitetui ir Iždui.

## 2. Nacionalinės audito tarnybos vaidmuo

Šiame skyrelyje aptariamas Tarnybos vaidmuo tikrinant vyriausybės VKS kokybę ir skatinant jų taikymą.

Tarnyba buvo įkurta 1983 m. „Nacionalinio audito įstatymu“. Tačiau valstybinio sektoriaus auditas šalyje turi ilgą istoriją. Pirmasis vyriausiasis išdo kontrolierius buvo paskirtas 1314 m., o 1866 m. buvo įkurta vyriausiojo kontrolieriaus ir auditoriaus tarnyba, dabartinės organizacijos pirmtakė.

Šiandien pagrindinis Tarnybos rūpestis yra atsiskaitymas Parlamentui už tinkamą ir efektyvų valstybės lėšų surinkimą bei išleidimą ir išteklių valdymą. Parlamentas, patikrinęs sąskaitą po sąskaitos, turi būti užtikrintas, kad pinigai yra išleidžiami pagal Parlamento numatytą paskirtį ir už juos reikiamai atsiskaitoma. Tam tikrais atvejais Tarnyba pateikia Parlamentui ataskaitas apie vertę, įsigytą už tuos pinigus.

Atlikdama savo audito darbą, Tarnyba siekia įvykdyti šias užduotis padėdama departamentams gerinti finansų kontrolę ir gauti didesnę naudą už savo pinigus.

Tarnybos ištekliai po lygiai paskirstomi finansų audito darbui ir „įsigytos vertės“ patikrinimams. Abiems darbo sritims būtinas VKS tikrinimas ir jų tobulinimo skatinimas.

### *Finansinis auditas*

Tarnybos vykdomas finansinio audito darbas apima visų vyriausybės departamentų, vykdomųjų įstaigų ir įvairių kitų valstybinių organų sąskaitų patvirtinimą. Be to, Tarnyba tikrina nemažai tarptautinių sąskaitų, įskaitant kai kurias Jungtinių Tautų įstaigų sąskaitas. Nors šiame darbe dėmesys sutelktas į Tarnybos darbą vyriausybės departamentuose, per pastaruosius 13 metų Jungtinės Karalystės vyriausybės darbe buvo padaryta keletas esminių reformų. Šie pokyčiai turėjo įtaką valdymo kontrolės vykdymui vyriausybėje ir Tarnybos darbo kryptį bei akcentams.

Šių reformų postūmiu buvo „Finansų valdymo iniciatyvos“ priėmimas 1982 m. Jos tikslas buvo patobulinti valdymą vyriausybėje, užtikrinant, kad visi vadovai žinotų savo tikslus ir tai, kaip jų pasiekimai bus vertinami, kad turėtų savo tiksliai apibrėžtas pareigas ir gautų informaciją, mokymą bei konsultacijas, būtinus efektyviam tų pareigų vykdymui.

Po to sekė 1988 m. iniciatyva „Sekantys žingsniai“; jos tikslas turimų išteklių ribose teikti paslaugas našiau ir efektyviau, tuo pasitarnaujant mokesčių mokėtojams, klientams ir darbuotojams. Tam buvo steigiamos įstaigos vykdomosioms vyriausybės funkcijoms atlikti. Šios iniciatyvos esmė buvo:

- įsitikinimas, jog departamentai turi sutelkti dėmesį į strateginį valdymą, o ne į kasdieninę tiesioginę kontrolę
- teisingas vadovaujančių atsakingų darbuotojų parinkimas iš valstybinės tarnybos sferos ar iš kitur
- departamentų ir įstaigų skatinimas visiškai pasinaudoti vadovavimo lasive ir paskatomis, deleguojant kiek galima daugiau savo įgaliojimų vietinei valdžiai
- bazinio dokumento parengimas kiekvienai įstaigai, kuriame nustatomi jos tikslai, laukiami darbo rezultatai (kokybiniai ir kiekybiniai) aiškiai apibrėžiant veiklos rezultatyvumo rodiklius.

Dabar vykdomosiose įstaigose dirba didžioji dauguma valstybės tarnautojų. Augant kitoms nedepartamentinėms valstybinėms įstaigoms, kyla tinkamų valstybinio verslo vystymo standartų problema. Pokyčių laikotarpiu Tarnyba per Valstybinių ataskaitų komitetą pranešė apie keletą atvejų, kai administracinės/finansinės sistemos ir kontrolė patyrė nesėkmes departamentuose ir kitose valstybinėse įstaigose. Tokiu būdu, 1994 m. Valstybės sąskaitų komitetas paskelbė ataskaitą "Tinkamas valstybinio verslo tvarkymas", kurioje apibendrinamos šios nesėkmės ir pateikiamas dalykų, į kurias įstaigos turėtų atsižvelgti ateityje, kad tokios nesėkmės nepasikartotų, sąrašas. Nesėkmės suskirstytos į tokias grupes:

- netinkama finansinė kontrolė
- taisyklių nesilaikymas
- netinkamas valstybinių lėšų ir turto tvarkymas
- negauta vertė už pinigus.

Vienas iš dažniausiai pasitaikančių trūkumų yra tai, kad departamentai nesugebėjo efektyviai kontroliuoti savo finansuojamų ir globojamų nedepartamentinių valstybinių įstaigų, dėl ko atsirado išekvojimai ir nukrypimai. Todėl kontroliniame sąraše nurodoma, kad departamentų atskaitomybės pareigūnai turėtų apibrėžti, kokia informacija jiems reikalinga aukščiau minėtai kontrolei vykdyti.

Kitame pavyzdyje, susijusiame su potencialiomis valdymo kontrolės įgaliojimų perdavimo pasekmėmis, nurodoma rizika, galinti kilti įstaigose, kuriose pernelyg dominuoja vyriausieji ir vyresnieji atsakingi darbuotojai. Konstatuojama, kad vykdomųjų įstaigų valdybų pirmininkai bei nariai turėtų užtikrinti, kad minėti pareigūnai aiškiai suprastų savo pareigas.

Todėl Tarnybos veikla apima ne tik finansinį auditą, susijusį su valstybinių įstaigų sąskaitų tvirtinimu, bet ir aukščiau išvardintų keturių problemų nagrinėjimą; pastarosios nebūtinai turi turėti įtaką ataskaitų duomenims, tačiau yra svarbios valstybės lėšų apsaugai ir tinkamam valstybinio verslo tvarkymui.

Departamentų sąskaitų audito tikslas yra įgalinti Kontrolierių pareikšti savo nuomonę apie departamento metines finansines apyskaitas - ar sąskaitose tinkamai atspindėtos departamentui nustatytos pajamos ir išlaidos, ar jos buvo naudojamos pagal Parlamento nustatytą paskirtį ir atitinka veikiančius įstatymus bei nuostatus.

Nors Kontrolieriaus vertinimą gali veikti valdymo kontrolės trūkumai, jis neprivalo išreikšti savo nuomonės apie šią kontrolę, kaip Tarnybos darbo dalį. Tačiau jis gali atkreipti dėmesį į trūkumus, jei šie turėjo neigiamą poveikį sąskaitoms.

Atlikdama savo darbą Tarnyba

- pačiu efektyviausiu būdu gauna pakankamus, reikšmingus ir patikimus audito duomenis, kurie paremia audito vertinimą;
- taiko audito standartus, paremtus Jungtinės Karalystės sąskaitųbos standartais, atsižvelgdamas į Tarptautinės sąskaitininkų federacijos ir INTOSAI išleistus standartus;
- griežtai kontroliuoja atitikimą audito standartams ir procedūroms.

Siekiant pateikti departamento metinių finansinių apyskaitų vertinimą, pirmiausia būtina suplanuoti departamento sąskaitų auditą. Tam, be kita ko, reikalinga, kad Tarnyba turėtų pakankamai žinių apie departamentą ir jo veiklą, įskaitant VKS.

Geras departamento ir jo veiklos supratimas leidžia pasiekti audito efektyvumą ir teikti departamentui konstruktyvius patarimus dėl valdymo kontrolės. Tam ypač reikia žinių apie kontrolės sąlygas, kuriomis veikia departamentas. Kontrolės sąlygos - tai sąlygos, kuriomis yra kuriamas, įgyvendinamas ir naudojamas departamento apskaitos procesas bei valdymo kontrolė.

Tarnyba siekia padaryti išvadą, ar kontrolės aplinka apskritai yra palanki apskaitos sistemoms ir efektyviai valdymo kontrolei. Be kita ko, reikia atsižvelgti į tai, ar departamente tinkamai atskirtos pareigos ir ar darbuotojų įgaliojimai reikiamai apibrėžti.

VKS audito metodai yra smulkiai apibūdinti žemiau. Tačiau planuojant audito veiklą įvertinama kiekvienoje atsiskaitymo srityje funkcionuojanti VKS. Atsiskaitomąją sritį sudaro operacijos ar balansai, turintys šias savybes:

- jie generuojami toje pačioje sistemoje ir jiems taikomos tos pačios kontrolės rūšys;
- juos galima patikrinti tais pačiais audito testais;
- juose yra ta pati klaidų tikimybė ir tas pats pažeidžiamumo laipsnis.

Pvz., algalapiai, pinigų ir bankiniai balansai, apmokėtinos sąskaitos turi tokias savybes, kurios sąlygoja jų priskyrimą skirtingoms atsiskaitomosioms sritims.

Sprendžiant, kaip ir kokių mastu bus taikomi audito testai, didelę įtaką turi kiekvienoje srityje veikiančios kontrolės mastas ir kontrolės aplinkos įvertinimas.

Jei bet kuriame audito etape - planuojant, tikrinant ar užbaigiant kyla esminės abejonės dėl atskaitomybės sistemų ar valdymo kontrolės efektyvumo, apie tai nedelsiant pranešama departamentui. Paprastai tai daroma vadovybės laiško, adresuoto vyriausiajam pareigūnui, forma; laiške atkreipiamas dėmesys į nustatytus žymius atskaitomybės ir VKS trūkumus.

Tačiau tai daroma tik po visapusiškų pokalbių su departamento vadovybe, įskaitant siūlomų atskaitomybės ir finansinės kontrolės gerinimo rekomendacijų aptarimą jų kaštų rezultatyvumo ("apsimokamumo") požiūriu.

Tarnyba prašo atsakyti į tokį laišką nurodant veiksmus, kokių departamentas žada imtis pateiktų pastabų pagrindu.

Jei Tarnyba nustato žymius nukrypimus ar neteisingą duomenų pateikimą arba jei ji negali gauti pakankamų duomenų, kad įrodytų, jog to nėra, Kontrolierius apibrėžia savo nuomonę ir išdėsto priežastis ataskaitoje Parlamentui. Rimtesniais atvejais Valstybinių sąskaitų komitetas gali apklausti atskaitomybės pareigūną, atsakingą už išlaidas. Tada komitetas savo ataskaitoje nurodo sritis, kurioje reikia imtis korektyvinių veiksmų.

Pvz., Kontrolieriaus ataskaitoje apie departamentą, atsakingą už juridinės pagalbos teikimą (valstybiniai fondai padeda asmenims sumokėti juridinės konsultacijos ar procesines išlaidas), buvo nurodyta, jog daugiau nei 1/3 pareiškėjų nepateikė dokumentinių savo pajamų įrodymų. Taip pat buvo pastebėta, kad departamentas ne visada laikosi nurodymų dėl tokių atvejų kontrolės. Atsižvelgdamas į ribotus juridinės pagalbos teikimo nuostatų laikymosi įrodymus, Kontrolierius suformulavo savo įvertinimą. Po Tarnybos audito buvo priimti nauji nuostatai, reikalaujantys, kad būtų saugoma dokumentacija, nurodanti, kodėl paraiškos dėl juridinės pagalbos buvo patenkintos ar atmestos.

Tarnybos atliekamas sąskaitų tikrinimas garantuoja Parlamentui, kad: sąskaitos atitinka nustatytus reikalavimus; sąskaitų duomenys yra tinkamai pateikti; lėšos buvo panaudotos pagal parlamento numatytą paskirtį; operacijos atitinka reikiamus įgaliojimus.

Tačiau Tarnybos finansinis darbas tuo nepasibaigia. Be sąskaitų tikrinimo, ji užsiima tikrinimu, ar visos vyriausybės įstaigos savo finansiniuose reikaluose laikosi aukščiausių elgesio normų. Atlikus šį darbą kartais teikiama ataskaita Parlamentui.

Pvz., Tarnyba pranešė apie sukčiavimą, susijusį su 175000 svarų, firmoje, veikusioje kaip Nacionalinio palikimo departamento agentas. Tai įvyko dalinai dėl esminių VKS trūkumų. Departamentas reagavo greitai, tinkamai ir ryžtingai, todėl didelė pinigų dalis buvo atgauta ir finansinės kontrolės procedūros sustiprintos.

### *“Įsigytos vertės” tyrimai*

Tarnyba atlieka “įsigytos vertės” tyrimus, apimančius visus pagrindinius departamentų išlaidų/pajamų ir išteklių naudojimo aspektus taikant ekonomiškumo, našumo ir efektyvumo kriterijus. Šių kriterijų apibrėžimai pateikti 4 skyrelyje. Šių tyrimų tikslas:

- nustatyti, ar yra įdiegtos patikimos VKS, užtikrinančios ekonomiją, našumą ir efektyvumą;
- ištirti, ar tinkamai šios sistemos veikia ir ar vadovybei pateikiama kontroliavimui būtina informacija;
- įvertinti pagal nustatytus kriterijus, ar už pinigus buvo įsigyta vertė;
- pateikti finansinės kontrolės ir “įsigytos vertės” tobulinimo rekomendacijas.

Tyrimo temų atranka grindžiama sistemingu departamentų veiklos tikrinimu ir einamuoju kontroliavimu, kurių pagrindu parengiamas strateginis planas, numatantis potencialias tyrimų sritis 5 metams. Plane dėmesys sutelkiamas į sritis, kuriose naudojama daugiausia išteklių, kur “įsigyti vertei” kyla didžiausia rizika ir kur Tarnyba gali “pridėti vertę”.

Baigiant rengti darbo programą, įvertinami Valstybinių sąskaitų komiteto pasiūlymai. Tačiau galutinė tyrimo temų atranka priklauso išimtinai nuo Kontrolieriaus - tai faktas, esantis Tarnybos nepriklausomumo pagrindu.

Ataskaitų projektai aptariami su departamentu, kad būtų užtikrintas tikslumas bei užbaigtumas, o taip pat pateikimo pusiausvyra ir teisingumas. Siekiama, kad ataskaitos būtų konstruktyvios ir realistiškos, paremtos patikimais duomenimis ir nukreiptos į praktines rekomendacijas. Jų kryptis yra tobulinimas, o ne vien praecities klaidų nagrinėjimas.

1994-95 finansiniais metais Tarnyba pateikė Bendruomenių rūmams ir paskelbė 50 “įsigytos vertės” ataskaitų. Jose nagrinėta priežiūra ligoninėse, įsigijimai gynybai, nacionalinių korporacijų privatizavimas.

Ataskaitų temų pavyzdžiu gali būti auditas departamente, atsakingame už pasienio muitines bei importo kontrolę, kuriam būdingas pažeidžiamumas sukčiavimo požiūriu - nes jis nuolat susijęs su milžiniškomis sumomis bei draudžiamomis prekėmis, turinčiomis nelegalią, bet didelę rinką (narkotikai, pornografija, šaunamieji ginklai). Tarnyba patikrino sukčiavimo atvejus departamente 5 metų bėgyje bei kontrolės, skirtos nustatyti sukčiavimo atvejus, tinkamumą. Buvo nustatyta, jog kontrolė departamente gera ir veikianti. Tačiau ataskaitoje pateikta keletas



specialių rekomendacijų, ypač dėl to, kad personalas turėtų būti geriau mokomas nustatyti sukčiavimo riziką ir nuolat tikrinti, ar nėra sukčiavimo atvejų.

Valstybinių sąskaitų komitetas naudoja Tarnybos "įsigytos vertės" ataskaitas kaip pagrindą apklausiant departamentų atskaitomybės pareigūnus dėl ataskaitose keliamų problemų. Tada Komitetas skelbia savo gautus duomenis ir siūlomas rekomendacijas. Jose dažnai nurodoma VKS gerinimo būtinybė.

Vyriausybė reaguoja į Komiteto pastabas ir rekomendacijas Iždo išleistame memorandume apibrėždama savo siūlomus veiksmus. Tarnyba kontroliuoja vykdomus veiksmus ir vėl raportuoja parlamentui, jei jų eiga nepatenkinama. Tuo užbaigiamas atskaitomybės ratas.

### 3. Ryšiai tarp Tarnybos, Valstybinių sąskaitų komiteto ir Iždo

Čia aptariami minėtų institucijų ryšiai skatinant geras VKS, jas skleidžiant ir vertinant.

Šio ryšio suvokimui esminę reikšmę turi faktas, kad Tarnyba yra visiškai nepriklausoma nuo vyriausybės, tuo tarpu Iždas yra vykdomosios valdžios dalis. Ši nepriklausomybė leidžia Tarnybai tapti svarbia jungtimi atskaitomybės ir valstybinių lėšų tvarkymo grandinėje. Valstybinių sąskaitų komitetas glaudžiai bendradarbiauja su Tarnyba ir naudojasi jo ataskaitomis darydamas spaudimą dėl pokyčių. Vyriausybė priima beveik visas jo rekomendacijas.

#### *Iždas*

Tarnybos tikslas yra užtikrinti, informuoti ir patarti Parlamentui mokesčių mokėtojų pinigų panaudojimo departamentuose klausimais. Pagrindinė Iždo funkcija yra tvarkyti šias lėšas. Vienas iš strateginių Iždo tikslų yra valstybės išlaidų išlankymas tokiame lygyje, kuris yra priimtinas ir gerina "įsigijimą už pinigus", o taip pat stiprina efektyvaus valstybinio sektoriaus valdymo bazę.

Pagrindinė šių tikslų įvykdymo prielaida yra tokios vyriausybės apskaitos bazės palaikymas, kuri užtikrintų išteklių naudojimo aiškumą ir atskaitomybės Parlamentui efektyvumą. Ši bazė yra apibūdinta minėtame "Vyriausybės apskaitos" vadove. Jame pateikiami nurodymai yra labai platūs. Pvz., jame išdėstytas susitarimas tarp Valstybinių sąskaitų komiteto ir Iždo dėl to, kad visų vyriausybinių įstaigų veiklą turi apimti speciali statutinė valdžios įstaiga. Pateikiamos ir kitos procedūros, suderintos su Valstybinių sąskaitų komitetu, pvz., Parlamento informavimas apie pasiūlymus priiinti nenumatytas prievoles ar dovanoti. Pateikiami nurodymai dėl apskaitos sistemų ir įvairiausių eksploatacinių procedūrų.

Atsakomybė už vadove apibūdintų VKS įdiegimą tenka departamentų atskaitomybės pareigūnams. Šiame darbe jam labai padeda vidinio audito padalinys.

Atskaitomybės pareigūnas privalo užtikrinti, kad egzistuočių vidinio audito tvarka, atitinkanti Iždo išleistame "Vyriausybės vidinio audito vadove" nurodytus tikslus, standartus ir praktiką.

Vidinis auditas yras departamente veikianti savarankiška vertinimo funkcija, kuri, matuodama ir vertindama VKS efektyvumą, teikia atskaitomybės pareigūnui ir kitiems vadovams informaciją apie departamento VKS veikimą.

Vidinio audito vadovas turi turėti reikiamą patirtį, būti reikiamo rango darbuotoju; pageidautina, kad jis turėtų vidiniam auditui artimą kvalifikaciją. Tuose departamentuose, kurių išlaidos labai didelės, tokio vadovo paskyrimą tvirtina Iždas; jis tvirtina ir vidinio audito padalinio veiklos rėmus.

Remdamasis "Vyriausybės vidinio audito vadovo" nuostatomis, atskaitomybės pareigūnas nustato tikslias vidinio audito padalinio pareigas. Padalinio vadovas turi tiesioginį priėjimą prie šio pareigūno ir gali supažindinti jį su audito ataskaitomis, ypač tada, jei atsakingi vadovai nereaguoja į svarbias rekomendacijas. Atskaitomybės pareigūnas galutinai atsako už tai, kad būtų efektyviai ir greitai reaguojama į šias ataskaitas ir kad būtų įsisąmoninta bet kokio neveiklumo tokiais atvejais rizika.

### *Valstybinių sąskaitų komitetas*

Šis Komitetas buvo įkurtas 1861 m. siekiant, kad Parlamentas galėtų geriau kontroliuoti valstybinių lėšų leidimą. Jo pareiga buvo laikas nuo laiko nagrinėti ataskaitas apie Parlamento skiriamų sumų panaudojimą, o taip pat ir kitas šiam pateikiamas ataskaitas.

Istorijos eigoje pagrindinis Komiteto tikslas buvo įsitikinti, kad išlaidos yra tinkamos ir už jas reikiamai atsiskaitoma. Šiandien Komitetas tebesidomi šiais klausimais, tačiau dabar pagrindinė jo veiklos sritis yra klausimų, susijusių su ekonomiškumu, našumu ir efektyvumu, nagrinėjimas Tarnybos pateiktose "įsigytos vertės" ataskaitose.

Komitetą skiria Bendruomenių rūmai Parlamento egzistavimo laikui. Jį sudaro ne daugiau kaip 15 narių (kvorumui reikalingi 4) - visų politinių partijų atstovų. Jis turi teisę iškviesti žmones, pareikalauti dokumentų ir lankytis už Parlamento ribų esančiose įstaigose. Nors paprastai jis tikrina vyriausybės pareigūnus, kartais Komiteto tyrimo objektu yra ir privatūs asmenys.

Komitetas savo darbe laikosi nešališkos pozicijos ir siekia dirbti "be emocijų"; jo nuomonė beveik visada vieninga, nepriklausomai nuo to, kokia vyriausybė yra valdžioje. Nors Komitetas neturi vykdomųjų įgaliojimų ir gali tik teikti rekomendacijas ar išreikšti nuomonę, jo ataskaitos yra labai svarios. Vyriausybė paprastai priima jo rekomendacijas parlamentinės išlaidų kontrolės klausimais.

### *Nacionalinė audito tarnyba*

Aukščiau buvo aptarti pagrindiniai Tarnybos, Valstybinių sąskaitų komiteto ir Iždo sąryšio principai. Tarnybos nepriklausomybė nuo kitų dviejų organų turi ypatingą reikšmę.

Siekdama padėti departamentams gerinti finansų kontrolę ir įgyti didesnę vertę už pinigus, Tarnyba vertina departamentų VKS ir 4 skyriuje aptartus metodus, įskaitant Tarnybos ryšį su departamentų vidinio audito funkcija.

Tarnybos finansinio audito dalis yra konsultacijos departamentams, kurios padeda siekti finansinio valdymo ir atskaitomybės tobulinimo. Kai kurie svarbesni klausimai išdėstomi Tarnybos vadovų laiškuose, kurių 1994-95 m. buvo išsiųsta apie 350.

Kitas Tarnybos efektyvumo matas yra Tarnybos išvadų ir rekomendacijų priimtino Komitetui lygis. 1994-95 m. vyriausybė priėmė 95 proc. Komiteto rekomendacijų.

Šių rekomendacijų reikšmė kartais išeina už nagrinėjamo atvejo ribų. Pavyzdys, rodantis Tarnybos ir Iždo ryšį skleidžiant valdymo kontrolės standartus, yra susijęs su Tarnybos pateikta ataskaita apie stambų pagalbos užsieniui projektą. Ataskaitoje apibūdintas sprendimas teikti finansinę pagalbą Pergau hidroelektrinės statybai Malaizijoje. Tai buvo didžiausia suma, kada nors skirta vienam projektui, dalyvaujant vyriausybės departamentui. Ataskaitoje dėmesys buvo sutelktas į departamento atskaitomybės pareigūno vaidmenį, kuris akcentavo ministrui, jog jo pareiga yra užtikrinti, kad lėšos būtų tvarkomos sąžiningai ir ekonomiškai. Jis laikė, kad lėšų skyrimas šiam projektui neatitinka šio principo, ir todėl padarė išvadą, kad projektas neturėtų būti remiamas. Vis dėlto ministras nusprendė, kad parama turi būti teikiama dėl Jungtinės Karalystės įsipareigojimų, ir nurodė pareigūnui skirti šias lėšas.

Po to, kai Valstybinių sąskaitų komisija pateikė ataskaitą apie šios hidroelektrinės projektą, vyriausybė nutarė, jog tokiu atveju, kai ministras atmeta atskaitomybės pareigūno siūlymą, Kontrolieriui turi būti nedelsiant perduoti atitinkami dokumentai. Tai buvo reikšmingas pakeitimas.

Baigiant, reikia pažymėti Europos Sąjungos poveikį valdymo kontrolei. Europos Bendrijos įstatymai yra prijungiami prie Jungtinės Karalystės įstatymų. Dažniausiai jie įgyvendinami įstatyminio dokumento, pateikiamo Parlamentui, būdu pagal "Europos Bendrijos įstatymą". Tačiau kai kuriais atvejais naujas Bendrijos įstatymas yra įtraukiamas į įstatymo projektą, kuriuo padaroma pataisa nacionaliniuose įstatymuose.

Taip pat ir Tarnybos atliekamas valdymo kontrolės, susijusios su Jungtinės Karalystės įstatymais, auditas užtikrins atitikimą Europos Sąjungos normoms. Gana plačiai žinomas pavyzdys - 1988 m. vyriausybės atliktas valstybei priklausančio automobilių gamintojo ROVER GROUP pardavimas BRITISH AEROSPACE kompanijai. Tarnybos atliktas "įsigytos vertės" auditas parodė, kad pardavimas buvo susijęs su 38 mln. svarų vertės vyriausybės subsidijomis, apie kurias nebuvo pranešta Europos Komisijai - nors to yra reikalaujama prieš suteikiant valstybės paramą kuriai nors pramonės šakai.

Apie šių papildomų subsidijų mastą ir jų išankstinio suderinimo nebuvimą Tarnyba paskelbė per Valstybinių sąskaitų komitetą. Europos Komisijai buvo palikta spręsti, ar BRITISH AEROSPACE turėtų gražinti šias lėšas vyriausybei. Europos teisingumo teismas nusprendė, kad taip.

#### **4. VKS audito metodai**

Žemiau apibūdinami VKS audito metodai, Tarnybos taikomi jos finansiniuose audituose ir "įsigytos vertės" tyrimuose.

##### *Finansinis auditas*

Tarnybos poziciją atliekant departamento operacijų auditą lemia departamento VKS patikimumas. Todėl šių sistemų patikrinimas turi būti atliekamas audito planavimo etape. Tam

reikalinga įvertinti departamento finansinės kontrolės sąlygas:

- Išsėtinės informacijos gavimas: organizacijos apžvalga; geografinis išsidėstymas; operacinių sistemų tipas (rankinis, kompiuterizuotas); kompiuterizuotų funkcijų apibūdinimas (kompiuterių markė/modelis, programos, sistemų patikimumas, finansinės kompiuterinės programos)
- Pagrindinių apskaitos savybių apibūdinimas: išorinės sąlygos (teisinė ir reguliacinė bazė, parlamento/ministerijų priežiūra, konkurencijos tame versle egzistavimas ir kt.); organizacija ir valdymas (išlaidų įgaliojimo lygiai, pareigų atskyrimas ir t.t.); organizacijos kultūra ir darbuotojai (personalo valdymas, mokymas, priėmimas ir atleidimas ir t.t.)
- Finansinės kontrolės sąlygų vertinimas: Atsakymai "taip/ne" į klausimus dėl operacijų: sąnaudų kontrolė (pvz., ar vadovuose numatytos procedūros, kaip turi būti suteikiami įgaliojimai operacijoms); apdorojimo kontrolė (pvz., ar yra procedūros, užtikrinančios, kad visos procedūros bus reikiamai apdorotos); rezultatų kontrolė (pvz., ar rezultatai sulyginami su biudžetu); kompiuterių saugumo kontrolė (pvz., ar reikiamai kontroliuojamas fizinis priėjimas prie kompiuterių); vėlesnių pakeitimų kontrolė (pvz., ar sistemų atnaujinimai reikiamai išbandomi prieš juos įdiegiant). Atsakymų pagrindu auditorius įvertina, ar finansinės kontrolės sąlygos yra labai stiprios/stiprios/patenkinamos/prastos.
- Apskaitos sistemos apibūdinimas: Auditorius trumpai aprašo apskaitos sistemas ir tada turi atsakyti į du klausimus: Ar vedami reikiami apskaitos dokumentai? Ar sistema pakankamai kontroliuojama (susijusių duomenų seka, rodanti, kaip tikrinami duomenys buvo gauti iš pirminių operacijų)?
- Ataskaitinių sričių nustatymas: Auditorius turi nustatyti visas atskiras ataskaitines sritis departamente ir įsitikinti (patikrinęs po keletą kiekvienos srities operacijų), kad apskaita jose vykdoma pagal aukščiau apibūdintas sistemas.
- Pagrindinės kontrolės nustatymas: Auditorius turi nustatyti kiekvienoje ataskaitinėje srityje veikiančią kontrolę. Pvz., mokėjimų srityje turėtų būti tokia kontrolė: sąskaitų ir mokėjimų sutikrinimas; visos operacijos patvirtintos reikiamu parašu; čekių ir pagrindimo dokumentų kontroliniai patikrinimai; banko sąskaitų sutikrinimas; griežtai kontroliuojamas priėjimas prie tuščių čekių.
- Rimtų kontrolės trūkumų nustatymas: Remdamasis atliktu darbu, auditorius nustato rimtus kontrolės trūkumus, pvz., pagrindinės kontrolės nebuvimą kurioje nors ataskaitinėje srityje. Šiame etape nusprendžiama, ar reikia siųsti /audito/ vadovybės laišką departamento atskaitomybės pareigūnui, nurodant rimtus trūkumus ir galimas jų pasekmes.

Šio darbo pagrindu auditorius turi atlikti pradinį VKS kiekvienoje ataskaitinėje srityje įvertinimą ir nustatyti, ar sistemos sugeba užkirsti kelią svarbioms klaidoms. Atvejis laikomas "svarbiu", jei jo praleidimu ar neteisingu pateikimu susirūpintų Parlamentas, kaip Kontrolieriaus nuomonės apie departamento reikalus adresatas.

Šis valdymo kontrolės vertinimas, plius svarbių klaidų tikimybės vertinimas yra panaudojamas sprendžiant, kokią poziciją Tarnyba turi užimti atliekant kiekvienos ataskaitinės srities auditą.

Auditų planavimo darbo rezultatų pagrindu Tarnyba gali nuspręsti, kad stipri kontrolė ir maža svarbių klaidų tikimybė leidžia, atliekant auditą, pasitikėti esama valdymo kontrole.

Tokiam sprendimui gali turėti įtaką ir departamento vidinio audito darbas. Pvz., jei vidiniai auditoriai atlieka VKS tikrinimus, parodančius apskaitos sistemų patikimumą, ir jei Tarnyba gali patikrinti dalį šio darbo, tuomet bus veiksmingiau, atliekant auditą, laikytis "rėmimosi kontrole" strategijos. Tokiu atveju auditoriui reikia duomenų, kad vidinis auditas atliko pakankamą darbą, kad būtų galima remtis jo rezultatais.

Šios procedūros apima tokių duomenų gavimą: vidinių auditorių profesinis stažas, nepriklausomumas ir objektyvumas; jų darbo mastas; atliekamo darbo tinkamumas; atitikimas Tarnybos audito tikslams; svarbumas atsiskaitomiejiems metams.

Jei atliekant auditą galima pasikliauti departamento valdymo kontrole, tuomet jos veikimą reikia išbandyti prieš Tarnybai priimant sprendimą dėl tikrinimo masto sumažinimo.

VKS atitikimo išbandymu siekiama gauti duomenis, kad vidinio audito VKS yra taikomos pagal reikalavimus. Reikia atlikti nemažus patikrinimus norint įsitikinti, kad informacija, esanti departamento apskaitos dokumentuose ar finansinėse apyskaitose, yra pilna, tiksli ir įtikinama.

Tokių patikrinimų rezultatai gali parodyti, jog ši kontrolė veikia ne taip efektyviai, kaip reikėtų. Šiuo atveju Tarnybai gali tekti peržiūrėti pradinį VKS įvertinimą, atliktą audito planavimo etape. Gali reikėti nemažų papildomų tikrinimų norint kompensuoti kontrolės toką, o apie nustatytus rimtus kontrolės trūkumus turi būti pranešama departamento atskaitomybės pareigūnui vadovų laišku.

VKS auditas atliekamas ir kito Tarnybos vykdomo darbo procese. Tai yra Tarnybos vykdomo vyriausybės sąskaitų audito išplėtimas. Tam reikalinga, pvz., nuolat kontroliuoti departamentus, kad būtų užtikrintas įstatyminių ir kt. reikalavimų laikymasis, įskaitant "Vyriausybės apskaitos" vadovą.

Kai toks kontroliavimas rodo, jog reikia gilesnių tikrinimų, tuomet auditorius patikrina tokias sritis, kaip, pvz., turto saugojimo ir kontrolės teisingumui, įstatymiškumui ir pastovumui kylanti rizika.

Tokių tyrimų rezultatai paprastai pranešami departamento atskaitomybės pareigūnui, kaip ir tais atvejais, kai Tarnybai užbaigus sąskaitų auditą, siunčiami vadovų laišškai.

### ***"Įsigytos vertės" tyrimai***

Nors Tarnybos atliekami finansiniai auditai gali apimti klausimus, iš esmės susijusius su finansų kontrole, tačiau šiais klausimais labiausiai domimasi atliekant "įsigytos vertės" tyrimus, analogiškai platesniam "valdymo kontrolės" aiškinimui, pateiktam INTOSAI "Direktyvose".

"Nacionalinis audito įstatymas" (1983) numato, kad Kontrolierius gali imtis tyrimų, kaip ekonomiškai, našiai ir efektyviai departamentai naudoja lėšas savo funkcijų vykdymui. Tačiau įstatyme šios trys sąvokos neapibrėžtos. Tarnybos naudojami apibrėžimai remiasi tarpusavio ryšiais tarp:

- Tikslų: ką departamentas nori pasiekti
- Sąnaudų: departamento naudojami ar vartojami finansiniai, darbo jėgos ir fiziniai ištekliai
- Veiklos: Funkcijos, kurių pagalba ištekliai paverčiami rezultatais
- Rezultatų: veiklos produktai prekių, paslaugų ar kt. forma

- Pasekmės: Rezultatų įtaka tiesioginiam tikslų pasiekimui bei jų platesnė įtaka kitoms programoms, projektams ar sritims.

Ekonomiškumas, našumas ir efektyvumas apibrėžiami taip:

- **Ekonomiškumas:** Veiklai naudojamų išteklių kainos minimizavimas atsižvelgiant į reikiamą kokybę
- **Našumas:** Santykis tarp rezultato (prekių, paslaugų ar kt. požiūriu) bei jo sukūrimui panaudotų išteklių. Naši veikla didina tam tikrų sąnaudų pagrindu gautus rezultatus, arba mažina tam tikrų rezultatų sąnaudas
- **Efektyvumas:** Tikslų pasiekimo lygis ir santykis tarp siekto ir faktinio veiklos poveikio.

Vienas iš Tarnybos tikslų atliekant "įsigytos vertės" tyrimus yra nustatyti, ar veikia patikimos VKS ir kaip jos užtikrina ekonomiškumą, našumą ir efektyvumą. Valdymo kontrolės nesėkmės gali sąlygoti žemą "įsigytos vertės" lygį tikrinamame departamente.

Greta šio aspekto nagrinėjimo, Tarnyba, rinkdamasi tyrimų temas, naudojami tokiais kriterijais:

- Su kokiomis pinigų sumomis tai susiję?
- Ar jų auditas įmanomas?
- Ar yra Parlamento ir/ar visuomenės susidomėjimas?
- Kokia rizika, kad tyrimas nepavyks?
- Ar teisingai nustatytas laikas?
- Ar tyrimas ką nors pakeis/turės poveikį?

Galiausiai Kontrolierius nusprendžia, kokias temas pasirinkti auditui. Pasirinkus temą atliekamas detalus planavimas, kad audito pozicija būtų sisteminga. Toks planavimas yra preliminarus tyrimo dalis.

Šiame etape būtina nustatyti (bendrais bruožais) potencialius pagrindinių kontrolės ar procedūrinių sistemų trūkumus ir, naudojantis šia informacija, įvertinti laukiamus viso audito tyrimo rezultatus bei efektyvios ataskaitos parengimo galimybes.

Preliminariame tyrime apibrėžiami metodai, kurie bus naudojami, ir nustatomas tyrimui reikalingų duomenų pobūdis bei jų gavimo galimumas. Taip pat aptariama, ką Tarnyba tikisi pasiekti šiuo tyrimu ir kokia gali būti nauda departamentui. Visa tai padeda nuspręsti, ar pilnas tyrimas pasiteisins.

Imdamasi pilno tyrimo, Tarnyba įsitikina, kad medžiagos rinkimo metu gauti duomenys yra:

- **Svarbūs:** Informacija turi būti grindžiama naujausiais įmanomais gauti duomenimis ir turi būti pagrįstai susijusi su nagrinėjamu klausimu.
- **Patikimi:** Duomenys turi būti kuo tikslesni, pagrįsti ir išbaigti, gaunami naudojant priimtinius audito metodus.
- **Pakankami:** Jų turi pakakti, kad protingas? žmogus padarytų tokias pačias išvadas, kaip ir auditorius.

Visos sekančios duomenų kategorijos, gaunamos atliekant "įsigytos vertės" auditus, gali būti svarbios departamento VKS, kad būtų užtikrintas ekonomiškumas, našumas ir efektyvumas:

- Dokumentiniai: duomenys iš bylų, vadovybės ataskaitų, ministerijoms teikiamų dokumentų, instrukcijų, nurodymų darbuotojams ir t.t.
- Analitiniai: duomenys, gaunami analizuojant ir vertinant duomenis, surinktus audito metu, pvz., palyginimai, apžvalgos,
- pavyzdžiai, taip pat faktai ir skaičiai, gauti įvairiais kiekybiniais būdais.
- Parodymai: duomenys, gauti iš kitų asmenų raštu ar žodžiu, atsakant į auditorių pasiteiravimus ar pokalbių metu. Tai gali būti ir departamento pareigūnų paaiškinimai, patvirtinimai ir pan.
- Fiziniai: duomenys, gauti tiesioginio žmonių, turto ar veiklos stebėjimo būdu.
- Bylų analizė: departamento bylų ir dokumentų analizė yra pirminis dokumentinių duomenų šaltinis
- Analizė: Tai jau surinktų duomenų performulavimas, ko pasekoje gaunami nauji duomenys. Tam naudojami statistiniai ir kompiuterinio modeliavimo metodai.
- Pokalbiai: Parodymų gavimo priemonė. Kai tyrimui yra svarbūs žodiniai parodymai, reikia, kad asmuo, su kuriuo kalbėta, patvirtintų raštišką pokalbio tekstą.
- Stebėjimai: Stebėjimo būdu gautų fizinių duomenų raštiškas užfiksavimas. Gali reikėti ir papildomų patvirtinančių duomenų, pvz., fotonuotraukų.
- Išoriniai dokumentai: Dokumentai, gaunami ne departamente, irgi gali būti vertingu dokumentinių duomenų šaltiniu. Pvz.: valstybinės statistikos valdybos, Europos Sąjungos, OECD, Jungtinių Tautų, kitų šalių SAI ekonominės analizės ir ataskaitos, ir kt. Dažnai verta panaudoti iš kitų šalių gaunamus šaltinius.
- Specialistų pagalba: "Įsigytos vertės" tyrimus gali pagilinti tiriamų sričių specialistų panaudojimas. Galimi šaltiniai - konsultacinės firmos, akademikai, profesinės organizacijos, tyrimų organizacijos, rinktiniai asmenys.
- Rinkos tyrimai: Užsakomas tyrimas specialistų firmoje, arba tyrimas atliekamas panaudojant Tarnybos darbuotojus. Taip galima gauti vertingų duomenų apie departamentų programų/projektų rezultatus, ypač kai laukiamas poveikis yra nukreiptas į apibrėžtas grupes.

## 5. Suvokiama VKS vertė

Šiame skyriuje kalbama apie VKS vertę, kaip ją suvokia Iždas, Valstybinių sąskaitų komitetas ir Tarnyba. Iš to, kas pasakyta aukščiau, aišku, jog nesant patenkinamų VKS, atskaitomybės pareigūnai gali nesužinoti apie rimtas klaidas ir nukrypimus savo departamentuose.

Tarnyba turi naudą iš stiprios valdymo kontrolės departamente, įskaitant ir efektyvų vidinio audito padalinį, nes galimybė remtis šia kontrole leidžia išorinį auditą atlikti efektyviau ir rezultatyviau kaštų požiūriu. Vienas valdymo kontrolės efektyvumo pademonstravimo būdas yra pasvarstyti, koks gali būti tokios kontrolės netinkamumo ar nesėkmingumo poveikis. VKS silpnumo pasekmes galima pailiustruoti pavyzdžiais iš pastarojo meto Tarnybos darbo. Šiuos pavyzdžius geriausia sugrupuoti pagal bendruosius tikslus, kurių siekiama valdymo kontrolės pagalba.

INTOSAI "Direktyvos" valdymo kontrolę apibrėžia (I, 3 p.) kaip kontrolę, reikiamai užtikrinančią sekančių bendrųjų tikslų pasiekimą:

*... tvarkingos, ekonomiškos, našios ir efektyvios veiklos ir kokybiškų produktų bei paslaugų, atitinkančių organizacijos misiją, skatinimas...*

Tarnybos "įsigytos vertės" audito ataskaitoje apie tai, kaip Gynybos ministerijoje buvo valdoma povandeninių įrengimų plėtimo programa, nustatyta, jog galutinės išlaidos realiai padidėjo 72 proc. (apie 800 mln. svarų) ir jog programos įvykdymas vėlavo 12 mėnesių. Ataskaitoje išvardinti keli valdymo kontrolės trūkumai, kurie prisidėjo prie išlaidų padidėjimo ir vėlavimo. Pvz., daugiau dėmesio reikėtų skirti projekto pakeitimų kontrolei, ypač vertinant pakeitimų kaštų pasekmes. Kaštų kontrolę pakirto sutarčių sudarymas neužbaigtų projektų pagrindu. Valstybinių sąskaitų komitetas padarė išvadą, kad šio atvejo pamokos gali būti pritaikytos ir kitų departamentų projektams. Tarp tokių pamokų yra tai, kad nuo pat pradžių reikia sukurti integruotą valdymo struktūrą su aiškiai apibrėžtomis komunikacijos kryptimis, tinkama atsiskaitymo tvarka ir stipria kontrole. Komitetas taip pat rekomendavo griežtą išlaidų discipliną ir atidų mokėjimų rangovams kontroliavimą.

*... išteklių apsauga nuo švaistymo, piktnaudžiavimo, netinkamo valdymo, klaidų, sukčiavimo ir kitų nukrypimų...*

Vienas iš pagrindinių dalykų, kuriuos Tarnyba nustatė atlikusi finansinį auditą departamente, atsakingame už muitines ir importo kontrolę, buvo tai, kad padidėję pirkimai užsienyje 1993 m. sąlygojo įplaukų sumažėjimą 200 mln. svarų. Šie nuostoliai buvo patirti dėl legalaus asmeniniam naudojimui skirtų prekių importavimo. Tačiau nedideli, bet reikšmingi nuostoliai buvo patirti dėl tabako ir alkoholio gaminių importo ir nelegalaus pardavimo nesumokėjus J. Karalystėje nustatytų mokesčių. Departamentas reagavo į šią padėtį paskirdamas mokesčių tikrinimo pareigūnus, kad šie išaiškintų ir patrauktų atsakomybėn tuos, kurie dalyvavo šioje kontrabandoje.

*... įstatymų, nuostatų ir vadovybės nurodymų laikymasis...*

Tarnybos atliktas Sveikatos departamento 1993-4 m. sąskaitų finansinis auditas parodė reikalavimų nesilaikymą. Kontrolierius pareiškė savo įvertinimą: darbuotojams išmokėtos darbo sutarties nutraukimo kompensacijos gali pasirodyti esą viršijančios departamento vadovybės įgaliojimus.

*... patikimų finansinių ir valdymo duomenų rengimas bei saugojimas ir teisingas šių duomenų pateikimas savalaikėse ataskaitose.*

Išdui, Valstybinių sąskaitų komitetui ir Tarnybai labai didelę reikšmę turi reikalavimas, kad departamentai turėtų vesti tikslus ir pilnus apskaitos dokumentus visoms savo atliekamoms operacijoms. Jei to reikalavimo nesilaikoma, Parlamentas negali būti tikras dėl departamentų metinių finansinių apyskaitų tikslumo. Be to, tokiu atveju negalima nustatyti, ar departamentams skirtos lėšos buvo panaudotos pagal paskirtį. Laimei, šiais laikais nebuvo atvejų, kad Kontrolierius turėtų tikrinti departamentų finansines apyskaitas dėl apskaitos knygose rastų trūkumų.

## 6. Išvados

Pabaigoje svarbu prisiminti, kad Tarnyba yra visiškai nepriklausoma nuo vyriausybės vykdomųjų funkcijų, įskaitant Iždą. Iždas turi nustatyti valdymo kontrolės principus ir skleisti juos atskaitomybės pareigūnų tarpe.

Tarnybos, kaip Jungtinės Karalystės aukščiausiosios audito institucijos, pareigos atitinka INTOSAI "Direktyvų" reikalavimus (I, 80-85 p.). Tokiu būdu Tarnyba - atlikdama tiek finansinius, tiek "įsigytos vertės" auditus, - vertina vyriausybės valdymo kontrolės principinį



tinkamumą ir jos praktinį veiksmingumą. Siųsdama laiškus departamentams ir Parlamentui teikiamų ataskaitų būdu, Tarnyba nurodo VKS netinkamumo ir trūkumų atvejus. Ji laikosi sistemingo ir struktūrinio požiūrio į valdymo kontrolės vertinimą, yra nustatiusi smulkią audito planavimo tvarką, visapusiškas tikrinimo procedūras ir gerai įtvirtintą ataskaitų teikimo tvarką.

Tarnyba yra neabejotinai suinteresuota užtikrinti, kad vyriausybės departamentuose veiktų stipri valdymo kontrolė tame tarpe ir veiksmingas vidinis auditas, nes galimybė remtis šia kontrole leidžia Tarnybai atlikti efektyvesnius ir rezultatyvesnius kaštų požiūriu išorinius auditus.

**PRIEDAS**

**INTOSAI**

**DIREKTYVOS DĖL VIDINĖS KONTROLĖS  
STANDARTŲ**

Išleido  
**VIDINĖS KONTROLĖS STANDARTŲ KOMITETAS  
TARPTAUTINĖ AUKŠČIAUSIŲJŲ AUDITO INSTITUCIJŲ  
ORGANIZACIJA**

1992 m. birželis

**IŽANGA**

Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) nariai jau seniai domisi vidiniu auditu. Šio intereso pradmenis galima aptikti 1974 m. Kongrese, kai vyko diskusijos dėl vidinio audito poreikio ir vidinių kontrolės sistemų svarbos. Nuo tada, sudėtingėjant vyriausybės valdymui, dėmesys vidinei kontrolei išaugo. Šis sudėtingumas neleidžia vadovybei patikrinti kiekvieno darbuotojo užduočių. Daugelis vyriausybių ieško būdų teikti ekonomiškėses, našesnes bei efektyvesnes paslaugas ir kontroliuoti deficitus bei skolas. Tam dažnai reikia reorganizuoti senas struktūras, peržiūrėti senas procedūras, suteikti vadovams daugiau laisvės ir labiau remtis automatinėmis technologijomis. Tokioje aplinkoje efektyvi vidinės kontrolės struktūra gali pagrįstai užtikrinti, kad vadovybės tikslai bus pasiekti.

✓ ✓ Buvo įkurtas Vidinės kontrolės standartų komitetas siekiant stiprinti finansų valdymą ir atskaitomybę valstybiame sektoriuje. Jos tikslas vystyti vadovavimą efektyvios vidinės kontrolės kūrimui. Rengiant šį dokumentą Komitetas suvokė, kad šie standartai ir direktyvos gali būti taikomi visiems, o ne tik finansiniams vadovams, ir išplėtė dokumentą taip, kad jis apimtų visas vyriausybės operacijas. Todėl dokumente naudojamas terminas "vidinė kontrolė" neapsiriboja tradicine finansų kontrole bei su ja susijusia administracine kontrole, tačiau apima platesnę valdymo kontrolės koncepciją.

Projekte dalyvavo šios šalys-narės:

- Austrija, Audito rūmai
- Čilė, Vyriausiojo kontrolieriaus valdyba
- Egiptas, Centrinė audito organizacija
- Prancūzija, Sąskaitų rūmai
- Jamaika, Vyriausiojo auditoriaus valdyba
- Ispanija, Sąskaitų tribunolas
- Tanzanija, Išdo ir audito departamentas
- Jungtinės Valstijos, Vyriausioji kontrolės valdyba ir
- Jugoslavija, Socialinė apskaitos tarnyba.

Nariai apibrėžė keturias sritis, kuriose, jų manymu, reikalingas vadovavimas norint pasiekti Komiteto tikslus. Tai

- vidinės kontrolės sąvokos ir tikslai
- minimalus vidinės kontrolės standartų rinkinys, kurį bet kuri šalis gali panaudoti kaip bazę specifinės vidinės kontrolės struktūros vystymui
- vidinės kontrolės struktūros įgyvendinimas
- nuolatinis vidinės kontrolės struktūros efektyvumo kontroliavimas.

Kiekvienas Komiteto narys išanalizavo po vieną iš šių 4 sričių. Šios analizės buvo sujungtos į vieną dokumento projektą, kurį Komiteto nariai aptarė ir pateikė visiems INTOSAI nariams, kad šie pateiktų savo pastabas. Šios diskusijos ir pastabos leido Komitetui suprasti vidinės kontrolės taikymą įvairiose valdymo sistemose.

- ✓ Komitetas nustatė, kad, nors valdymo sistemos labai įvairios, stiprios vidinės kontrolės standartai iš esmės yra tie patys. Šis dokumentas bando apimti šiuos standartus ir pateikti standartų, reikalingų visose specifinėse vidinės kontrolės struktūrose, konsensuą. Vyriausybės vadovai gali jais pasinaudoti efektyvios vidinės kontrolės sistemos diegimui. Vyriausybės auditoriams standartai padės įvertinti šias struktūras.

Komitetas nori padėkoti šioms šalims už pasidalinimą savo žiniomis bei patirtimi vidinės kontrolės srityje ir už atsiliepimą į prašymą pateikti savo pastabas.

✓ Australija	Nyderlandai
Belgija	N. Zelandija
Belizas	Norvegija
Botsvana	Pakistanas
Kanada	Panama
Kolumbija	Peru
Kosta Rika	Filipinai
Čekoslovakija	Portugalija
Danija	Kataras
Suomija	S. Liučija
Vokietija	Sjera Leonė
Haiti	P. Afrika
Vengrija	Šveicarija
Indija	Tunisas
Airija	Turkija
Italija	J. Karalystė
Mauritanija	Jemenas
Meksika	Zimbabvė

Įtraukus pastabas, Valdyba patvirtino šių standartų išleidimą savo 35-ajame susitikime (1991 m. spalio, Vašingtonas). Tai yra "gyvas" dokumentas, atspindintis šiuolaikinės vidinės kontrolės struktūrų kūrimo, diegimo ir vertinimo tendencijas.

Charles A. Bowshe

JAV Vyriausiasis kontrolierius

Vidinės kontrolės standartų komiteto pirmininkas

## TURINYS

IŽANGA.....	146
I skyrius.....	150
VIDINĖS KONTROLĖS KONCEPCIJŲ, TIKSLŲ IR STANDARTŲ APŽVALGA	
Bendrieji standartai.....	150
Specialieji standartai.....	151
II skyrius.....	153
VIDINĖS KONTROLĖS APIBRĖŽIMAS IR RIBOTUMAI	
Apibrėžimas ir tikslai.....	153
VK efektyvumo ribotumai.....	154
III skyrius.....	155
VIDINĖS KONTROLĖS STANDARTŲ APTARIMAS	
Bendrieji standartai.....	155
Specialieji standartai.....	158
IV skyrius.....	162
VIDINĖS KONTROLĖS STRUKTŪRŲ BAZĖS NUSTATYMAS	
V skyrius.....	164
VK STRUKTŪRŲ DIEGIMAS IR KONTROLIAVIMAS	
Vadovybės pareigos.....	164
Vyriausiojo auditoriaus pareigos.....	165

## I skyrius

### VIDINĖS KONTROLĖS KONCEPCIJŲ, TIKSLŲ IR STANDARTŲ APŽVALGA

1. Vidinė kontrolė (toliau - VK) yra valdymo įrankis, naudojamas siekiant užtikrinti, kad vadovybės tikslai bus pasiekti. Todėl atsakomybė už VK struktūros tinkamumą ir veiksmingumą tenka vadovybei. Kiekvienos vyriausybės organizacijos vadovas turi užtikrinti, kad būtų įsteigta, tikrinama ir atnaujinama, siekiant jos efektyvumo, tinkama VK struktūra.

2. Vyriausioji audito institucija (SAI) taip pat privalo užtikrinti tinkamą VK. Ji turi skatinti ir remti

- detalių organizacinių VK struktūrų kūrimą kiekviename vyriausybės padalinyje, remiantis šiame dokumente pateiktais standartais ir
- tikrinti šią struktūrą siekiant užtikrinti, kad kontrolė funkcionuoja taip, kaip buvo numatyta ir yra tinkama norimų rezultatų pasiekimui.

3. Kadangi jie galiausiai atsako už VK struktūros tinkamumą ir jos įdiegimą, svarbu, kad visų vyriausybės organizacinių padalinių vadovai suprastų VK struktūros pobūdį ir tikslus. VK struktūra apibrėžiama kaip organizacijos planai, įskaitant vadovybės požiūrį, metodus, procedūras ir kt. priemones, pagrįstai užtikrinančias, kad bus pasiekti šie bendrieji tikslai:

- tvarkingos, ekonomiškos, našios ir efektyvios veiklos ir kokybiškų produktų bei paslaugų, atitinkančių organizacijos misiją, skatinimas; - išteklių apsauga nuo švaistymo, piktnaudžiavimo, netinkamo valdymo, klaidų, sukčiavimo ir kitų nukrypimų;
- įstatymų, nuostatų ir vadovybės nurodymų laikymasis;
- patikimų finansinių ir valdymo duomenų rengimas bei saugojimas ir teisingas šių duomenų pateikimas savalaikėse ataskaitose.

4. Sekantys standartai sudaro VK struktūros pagrindą ir yra skirstomi į bendruosius ir specialiuosius standartus.

#### BENDRIEJI STANDARTAI

**Pagrįstas užtikrinimas:** VK struktūros turi pagrįstai užtikrinti, kad būtų pasiekti aukščiau išdėstyti bendrieji tikslai.

**Paremianti pozicija:** Vadovai ir tarnautojai visada turi laikytis teigiamos ir paremiančios pozicijos VK atžvilgiu bei ją skatinti.

**Sąžiningumas ir kompetencija:** Vadovai ir tarnautojai turi būti sąžiningi asmenine ir profesine prasme bei turėti tokią kompetenciją, kuri leistų jiems suvokti geros VK vystymo, diegimo bei palaikymo svarbą ir vykdyti bendruosius VK tikslus.

**Kontrolės tikslai:** Kiekvienai organizacijos veiklos rūšiai turi būti nustatyti ar parengti specifiniai kontrolės tikslai, kurie privalo būti tinkami, visapusiški, pagrįsti ir įjungti į bendruosius organizacijos tikslus.

✓ **Kontroliavimas /sekimas/:** Vadovai turi nuolat sekti savo veiklą ir nedelsdami imtis veiksmų, nustatčius nereguliuos, neekonomiškos, nenašios ir neefektyvios veiklos atvejus.

## **SPECIALIEJI STANDARTAI**

✓ **Dokumentavimas:** VK struktūra ir visos operacijos bei svarbūs įvykiai turi būti aiškiai dokumentuoti, ir ši dokumentacija turi būti prieinama patikrinimui.

**Nedelsiamas ir tinkamas operacijų ir įvykių registravimas:** Operacijos ir svarbūs įvykiai turi būti nedelsiant registruojami ir tinkamai klasifikuojami.

**Įgaliojimų ir operacijų bei veiksmų vykdymas:** operacijos ir svarbūs veiksmai turi būti vykdomi tik įgaliojimų ir savo įgaliojimų ribose veikiančių asmenų.

**Pareigų atskyrimas:** Pagrindinės operacijų ir veiksmų įgaliojimo, vykdymo, registravimo ir tikrinimo pareigos turi būti paskirstytos tarp atskirų asmenų.

**Priežiūra:** Kompetentinga priežiūra turi užtikrinti, kad VK tikslai bus pasiekti.

**Išteklių ir dokumentų prieinamumas bei atsiskaitomumas už juos:** Priėjimas prie išteklių ir dokumentų turi būti galimas tik įgaliojims asmenimis, kurie turi atsiskaityti už jų saugojimą bei naudojimą. Siekiant užtikrinti atsiskaitomybę, ištekliai turi būti nuolat sutikrinami su užregistruotais duomenimis ir nustatomas jų atitikimas. Tokio palyginimo periodiškumą apsprendžia turto pobūdis.

5. Šie standartai taikomi visiems vyriausybės organizaciniams padaliniais. Į juos gali būti žiūrima kaip į minimalius priimtinius standartus, kurių organizacijos laikosi steigdamos VK ir kurie yra auditorių taikomi kriterijai atliekant VK struktūros auditą.

6. Čia pateikti standartai nėra naujos idėjos. Dauguma jų jau naudojami vyriausybės veikloje. Tačiau, kaip sistema jie pateikiami pirmą kartą. Likusioje šio dokumento dalyje smulkiau aptariamas VK apibrėžimas ir ribotumai, VK standartai, VK bazės sukūrimas ir VK struktūrų diegimas bei kontroliavimas.



## II skyrius

### VIDINĖS KONTROLĖS APIBRĖŽIMAS IR RIBOS

#### Apibrėžimas ir tikslai

7. VK struktūros apibrėžiamos kaip organizacijos planai, įskaitant vadovybės požiūrį, metodus, procedūras ir priemones, pagrįstai užtikrinančias tikslų pasiekimą. Šie tikslai - tai

- tvarkingos, ekonomiškos, našios ir efektyvios veiklos ir kokybiškų produktų bei paslaugų, atitinkančių organizacijos misiją, skatinimas - išteklių apsauga nuo švaistymo, piktnaudžiavimo, netinkamo valdymo, klaidų, sukčiavimo ir kitų nukrypimų
- įstatymų, nuostatų ir vadovybės nurodymų laikymasis
- patikimų finansinių ir valdymo duomenų rengimas bei saugojimas ir teisingas šių duomenų pateikimas savalaikėse ataskaitose.

8. Šis VK struktūrų ir jų tikslų apibrėžimas yra toks platus todėl, kad juo norima apimti visą vyriausybės veiklą. Tačiau VK organizuojama ir apibrėžiama taip pat ir daugeliu kitų būdų. Susipažinimui pateikiame sekancius apibūdinimus.

9. Apibūdinant VK pagal jos vaidmenį organizacinėje struktūroje, VK dažnai skirstoma į plačias kategorijas - valdymo, administracinę ir apskaitos kontrolę. Valdymo kontrolė dažnai laikoma apimančia visą kontrolę. Tai organizacijos pagrindas - visi planai, politika, procedūros ir praktika, reikalingi tarnautojams siekiant organizacijos tikslų. Administracinė kontrolė - tai procedūros ir dokumentai, susiję su sprendimų priėmimo procesais, kurių metu tarnautojai vykdo įgaliotą veiklą siekdami organizacijos tikslų. Apskaitos kontrolė apima procedūras ir dokumentaciją, susijusias su turto apsauga ir finansinių dokumentų patikimumu.

10. VK taip pat galima skirstyti į kategorijas pagal jų tikslus užkirsti kelią klaidoms (pvz., atskiriant pareigas ir įgaliojimo reikalavimus); nustatyti klaidas (pvz., nustatant gamybos normas, kad būtų galima nustatyti galutinių rezultatų nukrypimus); taisyti nustatytas klaidas (pvz. atsiimant pardavėjui permokėtą sumą); ar kompensuoti silpną kontrolę, kai nuostolių rizika didelė ir reikia papildomos kontrolės.

11. Praktikoje skirtumai tarp šių kategorijų dažnai nežymūs, nes efektyvi VK struktūra reikalauja kiekvienos kategorijos elementų. Netgi kiekvienos kontrolės kategorijos aprašymai gali būti skirtingi. Tačiau nepriklausomai nuo to, kaip VK organizuojama ar apibrėžiama, šios kategorijos neturi būti laikomos alternatyviomis. Jos turi papildyti viena kitą. Kiekviena

kontrolė turi pranašumų ir trūkumų, ir efektyvioje VK struktūroje panaudojamas kontrolės rūšių mišinys siekiant kompensuoti tam tikrus kurios nors rūšies trūkumus.

12. Kad būtų efektyvi, VK turi patenkinti šiuos pagrindinius kriterijus:

- Ji turi būti tinkama (t.y., teisinga kontrolė teisingoje vietoje, proporcinga esamai rizikai);
- Ji turi funkcionuoti nuosekliai, kaip suplanuota tam laikotarpiui (t.y. jos turi rūpestingai laikytis visi įtrauktieji darbuotojai, neapeinant jos tada, kai vadovybės nėra ar darbo krūvis didelis);
- Ji turi būti rezultatyvi kaštų požiūriu (t.y., šios kontrolės diegimo kaštai neturi viršyti gautos naudos).

#### **VK efektyvumo ribotumai**

13. Jokia VK struktūra, kokia bebūtų detali ar visapusiška, pati savaime negali garantuoti efektyvaus valdymo ir dokumentų išbaigtumo bei tikslumo, o taip pat užtikrinti apsaugą nuo sukčiavimo, ypač kai įtrauktieji asmenys užima vadovaujančius ar pasitikėjimu grindžiamus postus. VK, priklausoma nuo pareigų atskyrimo, gali tapti neefektyvi kelių asmenų suokalbio atveju. Be to, įgaliojimų kontrole gali piktnaudžiauti asmuo, kuriam yra suteikti įgaliojimai, ir vadovybė dažnai sugeba apeiti savo pačios įsteigtą kontrolę. Turėti VK struktūrą, kuri sumažintų nuostolių riziką, yra nerealu, ir tai tikriausiai kainuotų daugiau, nei tai būtų pateisinta gaunamos naudos.

14. Kadangi bet kuri VK struktūra priklauso nuo žmogiškojo faktoriaus, ją veikia jos projektavimo trūkumai, vertinimo ar interpretacijos klaidos, nesusipratimai, nerūpestingumas, nuovargis ar išsiblaškytas. Nors sistemą kuriančio ir naudojančio personalo kompetentingumą bei sąžiningumą galima valdyti atrankos ir mokymo pagalba, šios savybės gali keistis veikiant spaudimui iš pačios organizacijos bei iš už jos ribų. Be to, koks kompetentingas bebūtų personalas, jų naudojama kontrolė gali tapti neefektyvi, jei jie neteisingai supras savo funkciją kontrolės procese ar nutars ją ignoruoti.

15. Organizaciniai pakeitimai ir vadovybės pozicija gali turėti didelį poveikį VK struktūros veiksmingumui ir ją naudojančiam personalui. Todėl vadovai turi nuolat tikrinti ir atnaujinti kontrolę, pranešti apie pokyčius personalui ir būti šios kontrolės laikymosi pavyzdžiu.

### III skyrius

## VIDINĖS KONTROLĖS STANDARTŲ APTARIMAS

16. Būtina nustatyti reiklius VK standartus, ypač vyriausybėje atsižvelgiant į jos dydį, įvairovę, operacijų mastą, dokumentų gausą ir įvairias taisykles, nuostatus bei įstatymus. Kadangi valstybinių lėšų ir valstybinių programų tvarkyme vadovaujamosi įstatyminėmis nuostatomis, reikalingi standartai, užtikrinantys pastarųjų laikymąsi.

17. VK standartai skirstomi į 2 kategorijas: bendrieji ir specialieji standartai. Visi drauge jie apibrėžia veikiančios VK struktūros priimtina minimalų lygį. Jie turi būti naudojami kaip kriterijai vystant ir vertinant VK. Šie VK standartai taikomi visoms valdymo, eksploatacinėms ir administracinėms funkcijoms ir neturi apsiriboti finansinėmis operacijomis. Jie taikomi tiek rankinėms, tiek automatizuotoms sistemoms.

### **Bendrieji standartai**

18. Bendruosius standartus sudaro pagrįstas užtikrinimas, paremianti pozicija, sąžiningumas ir kompetencija, kontrolės tikslai ir kontrolės sekimas. Visi drauge jie sudaro reikiamą organizacijos kontrolės sistemą.

### **Pagrįstas užtikrinimas**

19. VK struktūros turi pagrįstai užtikrinti, kad bendrieji tikslai bus pasiekti.

20. Pagrįstas užtikrinimas yra tolygus patenkinamo lygio pasitikėjimui, esant tam tikriems kaštams, naudingumui ir rizikai. Norint nustatyti, kiek užtikrinimas yra pagrįstas, reikalingas vertinimas. Vertindami vadovai

- nustatyti jų veikloje esančią riziką ir įvairiomis aplinkybėmis priimtinus rizikos lygius; ir
- įvertinti riziką tiek kiekybiškai, tiek kokybiškai.

21. Pagrįstas užtikrinimas reiškia, kad VK kaštai neturi viršyti gautos naudos dydžio. Kaštai yra susiję su finansiniu išteklių, sunaudojamų vykdant konkretų tikslą, matavimu ir su ekonominiu prarastų galimybių - tokių, kaip operacijų vėlavimas, paslaugų ar našumo lygių sumažėjimas, žema darbuotojų moralė, - matavimu. Nauda matuojama pagal tai, koku laipsniu sumažėja nustatyto tikslo nepasiekimo rizika. Pavyzdžiai: didėjanti galimybė nustatyti sukčiavimą,

eikvojimą, piktnaudžiavimą ar klaidą; netinkamos veiklos prevencija; nuostatų laikymosi sustiprinimas.

22. Rezultatyvios kaštų požiūriu VK kūrimas, tuo pačiu sumažinant riziką iki priimtino lygio, reikalauja, kad vadovai aiškiai suprastų bendruosius siekiamus tikslus. Vyriausybės sistemoje dirbantys vadovai gali kurti sistemas su per didele kontrole vienoje savo veiklos srityje, kas turėtų neigiamą poveikį kitai veiklai. Pvz. tarnautojai gali siekti trukdyti apsunkinančias procedūras, dėl neefektyvios veiklos gali būti vėlavimai, o išskirstyta atsakomybė gali apsunkinti kaltų asmenų nustatymą. Taigi, per stiprios kontrolės vienoje srityje duodama nauda gali būti sumenkinta per didelių išlaidų kitoje veiklos srityje.

23. Pateiksime neefektyvios veiklos pavyzdį. Vietinis vyriausybės įstaigos padalinys yra atsakingas už statybos projektą, kurio tikslas - aprūpinti būstais benamius. Tačiau bet kurį nukrypimą nuo pradinio kontrakto, nepriklausomai nuo techninių ar finansinių pasekmių, turi tvirtinti centrinė administracija, tuo siekdama kontroliuoti išlaidas ir produkto kokybę. Tai sulėtina projekto vykdymo eigą, kas gali padidinti išlaidas ir pakenkti vienam ar daugiau asmenų, kuriems ši statyba turėtų pasitarnauti. Gerindama efektyvumą, centrinė administracija turėtų perduoti smulkių kontrakto pakeitimų tvirtinimo įgaliojimą vietiniam padaliniiui. Tokiu būdu administracija nepakenks reikiamai statybos išlaidų ir kokybės kontrolei, o vėlavimo bus išvengta.

#### **Paremianti pozicija**

**24. Vadovai ir tarnautojai visada turi laikytis teigiamos ir paremiančios pozicijos VK atžvilgiu ir ją demonstruoti.**

25. Poziciją nustato aukščiausioji vadovybė ir ji atsispindi visuose vadovybės veiksmų aspektuose. Teigiamą poziciją skatina aukščiausiųjų vyriausybės pareigūnų ir įstatymų leidėjų dalyvavimas bei parama, o taip pat vadovai, pasišventę stiprios kontrolės įdiegimui ir pasitelkdami veiksmus, susijusius su įstaigos organizacija, personalo praktika, priežiūra, komunikacija, išteklių apsauga/naudojimu. Tam turi funkcionuoti sistemingos atskaitomybės, kontroliavimo ir ataskaitų teikimo sistemos. Be to, vadovai turi siekti, kad visų lygių darbuotojai teiktų pasiūlymus dėl patobulinimų, ir užtikrinti bendrą vadovavimą. Vadovybė gali pademonstruoti savo paramą gerai VK, akcentuodama nepriklausomo ir objektyvaus vidinio audito reikšmę nustatant sritis, kuriose turi būti gerinami veiklos rezultatai, ir atsiliėpdama į vidinio audito pateikiamą informaciją.

26. Tarnautojai turi laikytis VK ir imtis veiksmų jos efektyvumo gerinimui. Paremianti pozicija turės įtakos rezultatų kokybei, o to pasekoje - ir VK kokybei. Kai VK yra nuolatinis vadovybės prioritetu, vadovybė skatina ir puoselėja teigiamą ir paremiančią poziciją.

27. Galiausiai, vadovybės siekimas "duoti toną viršuje" turi esminę reikšmę palaikant organizacijoje teigiamą ir paremiančią poziciją VK atžvilgiu.

## Sąžiningumas ir kompetencija

28. Vadovai ir tarnautojai turi būti sąžiningi asmenine ir profesine prasme ir turi turėti tokią kompetenciją, kuri leistų jiems suprasti geros VK vystymo, diegimo ir palaikymo svarbą ir pasiekti bendrus VK tikslus.

29. Vadovai ir jų darbuotojai privalo turėti ir demonstruoti 1) asmeninį ir profesinį sąžiningumą bei moralines vertybes, 2) kvalifikacijos lygį, būtina padedant užtikrinti našią ir efektyvią veiklą, 3) VK supratimą, pakankamą efektyviam jų pareigų vykdymui.

30. Vadovų ir jų darbuotojų sąžiningumą veikia daug faktorių. "Viršūnių tonas" yra svarbus dalykas. Darbuotojams reikia nuolat priminti jų pareigas pagal egzistuojantį elgesio kodeksą, kuris turi ateiti "iš viršaus". Svarbu taip pat tarimasis ir veiklos rezultatyvumo vertinimai. Bendrojo rezultatyvumo vertinimai turėtų būti grindžiami daugelio svarbių faktorių įvertinimu, įskaitant efektyvios VK įdiegimą ir palaikymą.

31. Darbuotojų priėmimo ir komplektavimo sprendimai turėtų užtikrinti, kad darbuotojai turės reikiamą išsilavinimą bei patirtį, būtina jiems skirtų pareigų vykdymui. Priimtas asmuo turi gauti reikiamą formalų mokymą bei mokymą darbo vietoje. Efektyviai VK struktūrai labai svarbu, kad vadovai ir darbuotojai gerai suprastų VK ir norėtų prisiimti atsakomybę už ją.

## Kontrolės tikslai

32. Kiekvienai ministerijos/departamento/įstaigos veiklos rūšiai turi būti nustatyti ar parengti specifiniai kontrolės tikslai, kurie turi būti tinkami, visapusiški, pagrįsti ir įtraukti į bendruosius organizacijos tikslus.

33. Tikslai - tai teigiamos pasekmės, kurių vadovybė bando siekti, arba nepalankios sąlygos/neigiamos pasekmės, kurių ji bando išvengti. Tikslai turi būti pritaikyti prie specifinių kiekvienos veiklos operacijų, tuo pat metu atitinkdami bendruosius VK tikslus, panašius į pateiktuosius 7 p., kuriuos nustato centrinis departamentas/ministerija ar kurie yra numatyti įstatymų.

34. Siekiant apibrėžti specialiuosius kontrolės tikslus, visa veikla pirmiausia turi būti suskirstyta į plačias kategorijas. Tada kiekvienoje tokioje kategorijoje veikla grupuojama į vieną ar daugiau reguliariai pasikartojančios veiklos (tokių, kaip informacijos nustatymas, klasifikacija, registravimas ir pranešimas), kuri reikalinga tam tikros operacijos apdorojimui, grupių. Šios grupės turi atitikti įstaigos organizacinę struktūrą ir pareigų pasidalijimą.

35. Įstaigų veiklą galima suskirstyti į tokias plačias kategorijas:

- Valdymo veikla apima bendrąją politiką ir planavimą, organizaciją ir audito funkcijas.
- Programinė (eksploatacinė) veikla yra veikla, susijusi su įstaigos misija.
- Finansinė veikla apima tradicinės kontrolės sritis, susijusias su biudžetu, pinigų srtais (pajamomis/išlaidomis), turtu ir prievolėmis, finansine informacija.
- Administracinė veikla yra tokia veikla, kuri paremia pagrindinę organizacijos misiją, pvz. bibliotekos paslaugos, korespondencijos apdorojimas ir įteikimas, spausdinimas ir išsigijimai.

36. Siekiant apibrėžti kontrolės tikslus, turi būti nustatytos ir išanalizuotos pasikartojančios veiklos grupės. Pvz., pasikartojanti veikla, susijusi su medžiagų išsigijimu (administracinė veikla), apima: 1) reikiamų prekių nustatymą, 2) pardavėjo parinkimą, 3) sutarčių sudarymą, 4) prekių priėmimą ir 5) kokybės patikrinimą. Vienas iš kontrolės tikslų čia galėtų būti tai, kad turi būti tvirtinami tik tie medžiagų užsakymai, kurie atitinka vadovybės kriterijus. Kitas - kad turi būti priimanos tik užsakytos prekės.

37. Tarp minėtos kategorijos, žinoma, egzistuoja sąveika, ir būtina nustatyti kontrolės tikslus taip pat šiai sąveikai. Pvz., nors aukščiau pateiktas pavyzdys laikytas administracine veikla, medžiagų apmokėjimas yra finansinė veikla, o jų naudojimas - programinė veikla. Kategorijos turi būti susietos, kad apmokėjimas būtų tinkamai kontroliuojamas ir registruojamas.

#### **Kontroliavimas /sekimas/**

**38. Vadovai turi nuolat kontroliuoti savo veiklą ir imtis nedelsiamų veiksmų, nustačius nereguliaros, neekonomiškos, nenašios ir neefektyvios veiklos atvejus.**

39. Operacijų kontroliavimas užtikrina, kad VK pasiekia numatytus rezultatus. Operacijų kontroliavimas turi būti įtrauktas į tuos metodus ir procedūras, kuriuos vadovas pasirenka operacijų kontroliavimui. Kontroliavimas apima audito nustatytų faktų bei vidinių/išorinių auditorių pateiktų rekomendacijų analizavimą siekiant nustatyti, kokie korektyviniai veiksmai reikalingi.

#### **Specialieji standartai**

40. Specialieji standartai - tai mechanizmai ar procedūros, kurių dėka pasiekiami kontrolės tikslai. Jie apima (bet neapsiriboja) specialią politiką, procedūras, organizacijos planus (įskaitant pareigų atskyrimą) ir fizinius įrengimus (tokius, kaip užraktai ar gaisro signalizacija). Kontrolė turi pagrįstai užtikrinti, kad VK tikslų būtų siekiama nuolat. Todėl ji turi būti naši ir efektyvi, sukurta tokiu būdu, kad veiktų kaip viena sistema.

41. Kad būtų efektyvi, faktiškai taikoma kontrolė turi tarnauti nustatytam tikslui. Kontrolės sistema, suplanuota funkcionavimui rankinių operacijų sąlygomis, gali būti neefektyvi automatizuotoje aplinkoje. Todėl pasirinktos kontrolės rūšys turi apimti visą sritį, kuriai jos yra numatytos. Kai dėl našumo, kontrolė turi būti tokia, kad būtų gauta didžiausia nauda mažiausiomis pastangomis. Patikrintos našumo ir efektyvumo požiūriu sistemos turi veikti praktikoje ir laikas nuo laiko turi būti įvertinamos siekiant užtikrinti jų naudojimo pastovumą.

42. Sekančios kontrolės rūšys plačiai naudojamos kuriant tvarkingą ir efektyvią VK struktūrą. Aptarti konkretūs metodai ir procedūros nėra išsamūs, bet yra pateikti kaip pavyzdžiai.

### **Dokumentavimas**

**43. VK struktūra ir visos operacijos bei svarbūs įvykiai turi būti aiškiai dokumentuojami, ir ši dokumentacija turi būti lengvai**

**prieinama patikrinimui.**

44. Organizacija turi turėti raštiškus duomenis apie 1) savo VK struktūrą, įskaitant jos tikslus bei kontrolės procedūras, ir 2) visus reikšmingus svarbių operacijų ir įvykių aspektus. Be to, dokumentacija turi būti pateikiama ir lengvai prieinama atitinkamiems darbuotojams ir auditoriams patikrinimo tikslu.

45. VK struktūros dokumentacija turi apimti organizacijos struktūros, politikos, eksploatacinių kategorijų, susijusių tikslų bei kontrolės procedūrų apibūdinimą. Visa tai turi būti įtraukta į dokumentaciją kaip vadovybės direktyvos, administracijos politikos, procedūrų vadovai ir apskaitos vadovai.

46. Operacijų ar svarbių įvykių dokumentacija turi būti pilna ir tiksli, kiekvieną operaciją ar įvykį (o taip pat susijusią informaciją) turi būti galima atsekti nuo jų įtraukimo momento iki pat užbaigimo.

47. VK struktūros, operacijų ir svarbių įvykių dokumentacija turi turėti aiškų tikslą, prisidėti prie organizacijos tikslų įgyvendinimo ir būti naudinga vadovams, šiems kontroliuojant veiklą bei auditoriams ar kt., atliekantiems tyrimus. Neturinti aiškaus tikslo dokumentacija trukdo organizacijos efektyvumui bei našumui.

### **Nedelsiamas ir tinkamas operacijų bei įvykių registravimas**

**48. Operacijos ir svarbūs įvykiai turi būti nedelsiant registruojami ir tinkamai klasifikuojami.**

49. Įvykusios operacijos ir įvykiai turi būti nedelsiant užregistruojami, jei informacija išliks svarbi vadovybei kontroliuojant operacijas ir priimant sprendimus. Tai taikoma visam operacijos ar įvykio procesui ar trukmei, įskaitant 1) inicijavimą ir įgaliojimus, 2) visi

proceso etapai, 3) galutinė klasifikacija suvestiniuose dokumentuose. Tai taikoma ir nedelsiamam visų dokumentų atnaujinimui, kad šie nepararastų savo svarbos.

50. Norint užtikrinti, kad vadovai gautų patikimą informaciją, reikalinga tinkama operacijų ir įvykių klasifikacija. Tinkama klasifikacija - tai informacijos, kuria remiantis rengiamos ataskaitos, planai, finansinės apyskaitos, organizavimas ir formulavimas.

51. Nedelsiamas ir tinkamas informacijos registravimas yra esminis dalykas siekiant užtikrinti visos informacijos, organizacijos naudojamos savo veikloje ir sprendimų priėmimo, savalaikiškumą ir patikimumą.

#### **Operacijų ir veiksmų įgaliojimas bei vykdymas**

**52. Operacijos ir svarbūs veiksmai turi būti vykdomi tik įgaliotų asmenų ir tik įgaliojimų ribose.**

53. Vadovybė nusprendžia keisti, perduoti, naudoti ar skirti išteklius nustatytiems tikslams specialiomis sąlygomis. Įgaliojimas yra pagrindinis būdas užtikrinti, kad bus inicijuojamos tik tos operacijos ir įvykiai, kurie atitinka vadovybės ketinimus. Įgaliojime, kuris turi būti dokumentuojamas ir aiškiai pranešamas vadovams bei darbuotojams, turi būti nurodytos specialios sąlygos, kuriomis įgaliojimas atliekamas. Įgaliojimo sąlygų laikymasis reiškia, kad darbuotojai vykdo jiems priskirtas pareigas pagal nurodymus ir vadovų ar įstatymų nustatytose ribose.

#### **Pareigų atskyrimas**

**54. Pagrindinės pareigos įgaliojant, vykdant, registruojant ir tikrinant operacijas bei veiksmus turėtų būti paskirstytos tarp atskirų asmenų.**

55. Siekiant sumažinti klaidų, eikvojimo, neteisingų veiksmų ar šių problemų nenustatymo riziką, joks asmuo ar skyrius neturi

kontroliuoti visų pagrindinių operacijos ar įvykio etapų. Pareigos veikia turi būti sistemingai skiriamos keliems asmenims, kad būtų užtikrintas tikrinimų ir pusiausvyros efektyvumas. Pagrindinės pareigos - tai operacijų įgaliojimas ir registravimas, turto išdavimas ir gavimas, mokėjimų vykdymas, operacijų tikrinimas ar auditas. Tačiau šio VK metodo efektyvumą gali sumažinti ar sunaikinti suokalbis.

56. Nedidelėje organizacijoje gali stigti darbuotojų tokio metodo įdiegimui. Tokiais atvejais vadovybė turi suvokti riziką ir kompensuoti kitomis kontrolės rūšimis. Darbuotojų rotacija gali padėti užtikrinti, kad joks asmuo neužsiimtų pagrindiniais operacijų aspektais pernelyg ilgą laiką. Be to, riziką sumažina kasmetinių atostogų skatinimas ar reikalavimas.



## **Priežiūra**

**57. Kompetentinga priežiūra turi užtikrinti, kad VK tikslai bus pasiekti.**

58. Prižiūrėtojai turi tikrinti ir tvirtinti, pagal poreikį, jų tarnautojams pavestą darbą. Jie turi užtikrinti savo darbuotojams reikiamą vadovavimą bei mokymą, kad būtų iki minimumo sumažintos klaidos, eikvojimai ir neteisėti veiksmai ir kad vadovybės nurodymai būtų teisingai suprasti ir įdiegti.

59. Tarnautojų darbo skyrimas, tikrinimas ir tvirtinimas reikalauja

- aiškiai informuoti kiekvieną darbuotoją apie jo pareigas ir atsiskaitomumą;
- sistemingai, reikiamu mastu tikrinti kiekvieno darbuotojo darbą;
- tvirtinti darbą kritiniais momentais, siekiant užtikrinti, kad jis vyktų pagal planą.

60. Tarnautojų darbo skyrimas, tikrinimas ir tvirtinimas turi sąlygoti tinkamą jų veiklos kontrolę, įskaitant 1) patvirtintų procedūrų ir reikalavimų laikymąsi; 2) klaidų, nesusipratimų, neteisingos praktikos nustatymą ir pašalinimą; 3) pastangas, kad neteisėti veiksmai neįvyktų ar nesikartotų; ir 4) tikrinimą, ar operacijos našios ir efektyvios. Prižiūrėtojo darbo perdavimas kitam neturi sumažinti jo atsakomybės už šias pareigas.

## **Priėjimas prie išteklių ir dokumentų bei atsiskaitymas už juos**

61. Priėjimą prie išteklių ir dokumentų turi tik įgalioti asmenys, kurie turi atsiskaityti už jų saugojimą ar naudojimą. Kad būtų užtikrintas atskaitingumas, ištekliai turi būti nuolat sulyginami su dokumentuose esančiais duomenimis, nustatant, ar jie atitinka. Tokio palyginimo dažnumą apsprendžia turto pobūdis.

62. Ribotas priėjimas prie išteklių sumažina neįgalioto panaudojimo ar vyriausybės nuostolių riziką ir padeda įgyvendinti vadovybės nurodymus. Apribojimo laipsnis priklauso nuo išteklių pažeidžiamumo ir suvokiamos praradimo rizikos; ir viena, ir kita turi būti nuolat vertinama. Pvz. ribotą prieinamumą prie labai pažeidžiamų dokumentų, tokių, kaip čekių atsargos, ir atsiskaitomumą už juos galima pasiekti

- laikant juos užrakintus seife,
- paskiriant kiekvienam dokumentui eilės numerį,
- priskiriant atsakingiems asmenims atsakomybę už saugojimą.

63. Nustatant turto pažeidžiamumą, reikia atsižvelgti į jo kainą, portatyvumą, pakeičiamumą ir suvokiamą praradimo ar netinkamo naudojimo riziką.

## VIDINĖS KONTROLĖS STRUKTŪRŲ PAGRINDŲ APIBRĖŽIMAS

64. Specialiai valdžios įstaigai turi būti priskirta atsakomybė už visą vyriausybę apimančio VK struktūros apibrėžimo, tos struktūros tikslų ir jos kūrimo standartų nustatymą ir skleidimą. Ši pareiga gali būti perduota konstituciniu ar kitokiu įstatyminiu būdu kuriai nors centrinei organizacijai, turinčiai įgaliojimus įvairiose vyriausybinesse organizacijose.

65. Kai kuriose šalyse įstatymų leidėjai nustato bendruosius tikslus, kuriuos VK struktūros turėtų pasiekti, paliekant VK standartų suformulavimą atsakingai centrinei organizacijai. Kitose šalyse įstatymų leidėjai nustato specialią kontrolę tam tikrai veiklai.

66. Perdavus įgaliojimus, SAI turi reikšmingą vaidmenį VK struktūros vystyme. Šis vaidmuo atliekamas tiesiogiai arba netiesiogiai, priklausomai nuo SAI įstatyminio mandato ir šalies valdymo sistemos organizacinės struktūros. Jei ši atsakomybė tenka kitai, nei SAI, institucijai, reikia gauti tokios institucijos pastabas ir konsultacijas.

67. Kai už standartų skleidimą yra atsakinga SAI, šie standartai turi būti aiškiai atskirti nuo konkrečių kiekvienos organizacijos steigiamų VK procedūrų. SAI yra suinteresuota patenkinamos VK egzistavimu jos tikrinamoje organizacijoje. Tačiau svarbu ir būtina išlaikyti nepriklausomybę. Todėl SAI neturi prisiimti atsakomybės už specialių VK procedūrų įdiegimą jokiame tikrinamoje organizacijoje. Tai yra vadovybės uždavinys. Tačiau reikėtų, ir kai kuriose šalyse to yra reikalaujama, kad SAI pateiktų pastabas apie esamos kontrolės tvarkos efektyvumą ir pateiktų jos gerinimo rekomendacijas. Tai galima atlikti nepararandant savarankiškumo, kadangi atsakomybė už sprendimą dėl kontrolės sąlygų bei jų įgyvendinimą vis tiek tenka tikrinamos organizacijos vadovybei.

68. Įvairioms centrinėms organizacijoms reikėtų tam tikru mastu dalyvauti VK, kurios laikytųsi visos įstaigos, nustatyme. Kai kuriais atvejais kontrolė gali būti gana specifinė (pvz. reikaluose, susijusiuose su įplaukų surinkimu, kontraktų skyrimu, IS specifikacijomis, darbo jėgos išteklių valdymu). Kitose srityse, ypač tose, kurios susijusios su valdymo kontrole, kontrolė gali būti bendresnė. Bet kuriuo atveju VK turi leisti valdymo sprendimų priėmimą ir iniciatyvą, nukreiptus į ekonomiškumo, našumo ir efektyvumo gerinimą.

69. Atsakinga centrinė organizacija turi tikrinti savo VK standartus ir laikas nuo laiko atlikti reikiamas pataisas. VK standartai ir pataisos turi būti visiškai dokumentuoti ir nedelsiant išplatinti visoms organizacijoms, kurioms yra taikomi.

70. Kai specifiniai VK standartai ir procedūros yra skleidžiamos įstatymiškai, įstatymai neturi būti per daug apribojantys. Jie turi užtikrinti vadovų lankstumą keičiant procedūras kartu su eksploataciniais aplinkos pokyčiais. Priešingu atveju VK gali pasenti ir tapti neefektyvia nesulaukus įstatymų pataisų. VK struktūros specifika turi būti nuolat tikrinama ir pritaikoma, kad neatsiliktų nuo pokyčių organizacijoje.

## VK STRUKTŪRŲ DIEGIMAS IR KONTROLIAVIMAS

**71. Vyriausiasis auditorius turi skatinti ir remti vadovybės vykdomą VK kūrimą. Tai galima daryti aiškinant vadovams jų pareigas kontrolės struktūrų įgyvendinimo ir sekimo srityje. Vyriausiasis auditorius taip pat turi atlikti šių struktūrų auditą, kad užtikrintų kontrolės tinkamumą siekiant norimų tikslų.**

### Vadovybės pareigos

**72. Kaip jau buvo nurodyta šiame dokumente, VK yra vadovybės įrankis. Vadovybės pareiga yra įdiegti ir sekti specialią savo operacijų kontrolę. Netgi tose šalyse, kur speciali kontrolė yra numatyta įstatymuose, vadovas turi ne mažesnę atsakomybę už kontrolės diegimą ir sekimą. Visi vadovai turi suprasti, kad stipri VK struktūra yra esminis organizacijos dalykas, turintis didelę reikšmę jos tikslui, veiklai ir ištekliams.**

73. Kad sukurtų, įdiegtų ir palaikytų efektyvią VK struktūrą, vadovai turi suvokti užsibėžtus tikslus. Įstatymai gali suteikti bendrą supratimą apie VK apibrėžimą ir tikslus. Jie gali taip pat nurodyti politiką, kurios vadovai turi laikytis, kad įdiegtų ir sektų VK struktūras ir atsiskaitytų už jų tikslingą veiklą.

74. Vadovybė dažnai kuria vidinio audito padalinį kaip VK struktūros dalį. Nors vidiniai auditoriai gali būti vertingi mokant ir patariant apie VK, vidinis auditorius neturėtų būti stiprios VK struktūros pakaitalu.

75. Anksčiau šiame dokumente aptarti VK standartai reikalauja, kad vadovai nuolat kontroliuotų savo veiklą. VK kokybę galima formaliau įvertinti reikalaujant iš vadovų periodiško vertinimo ir atsiskaitymo, kad būtų užtikrintas reikiamas kontrolės funkcionavimas pagal numatytą planą. Šiuos periodiškus vadovų vertinimus galima pavesti vykdyti įvairiais būdais. Jie gali tapti vadovybės politikos dalimi arba juos atlikti gali nurodyti centrinė priežiūros organizacija, turinti bendrąsias vadovavimo vyriausybei pareigas. Vienok efektyvi priemonė yra įstatyminis mandatas, reikalaujantis vadovus kasmet įvertinti savo VK ir atsiskaityti įstatymų leidžiamajam organui apie 1) VK našumą ir efektyvumą siekiant jų tikslų; ir 2) nustatytų trūkumų taisymo planus.

76. Netgi tose šalyse, kuriose specialios VK procedūros yra privalomos pagal įstatymą, vadovai privalo nustatyti nenašią ar neefektyvią kontrolę, kuri gali kainuoti daugiau, nei verta jos numatoma nauda. Periodiškas vadovybės atsiskaitymas įstatymų leidžiamajam organui - greta ataskaitų organizacijos vadovybei ir centrinei organizacijai - teikia tam tikrą papildomą užtikrinimą, kad vadovybė skiria VK reikiamą dėmesį, reikalingą našių ir efektyvių operacijų skatinimui.

77. Šie vertinimai turi būti atlikti laikantis nuoseklių procedūrų, atitinkančių minimalius priimtino reikalavimus. Vadovybė turi turėti aiškų periodiško VK, ataskaitų rengimo ir trūkumų taisymo vertinimo planą. Procedūros, kurias reikėtų analizuoti: 1) organizacijos padalinimas į elementus, 2) kiekvieno elemento programų ir administracinių funkcijų nustatymas, 3) bendrosios kontrolės aplinkos ir pažeidžiamumo eikvojimo, netekimo, netinkamo pasisaviūnio ar nustatytų tikslų neįvykdymo atžvilgiu vertinimas kiekvienoje programoje ir veiklos rūšyje, 4) VK vertinimų rinktinėse programose ir funkcijose planavimas ir grafikų nustatymas, 5) VK efektyvumo vertinimas ir tikrinimas rinktinėse programose ir funkcijose, 6) ištaisomųjų veiksmų nustatymas ir planavimas, kai tai reikalinga, 7) atsiskaitymas už bendro įvertinimo ir ištaisomųjų veiksmų rezultatus.

78. Vadovybė taip pat gali panaudoti vidinio audito padalinį VK efektyvumo kontroliavimui. Vidinių auditorių artumas kasdieninėms operacijoms leidžia jiems nuolat vertinti VK tinkamumą bei efektyvumą ir atitikimo laipsnį. Vidiniai auditoriai privalo pranešti vadovybei apie visus VK neatitikimus arba VK nesilaikymą iš darbuotojų pusės, o taip pat rekomenduoti sritis, kuriose reikalingi patobulinimai. Be to, jie turi nustatyti kontrolines procedūras, kurių pagalba tikrinami anksčiau pranešti vidinio/išorinio audito tikrinimų duomenys, siekiant užtikrinti, kad vadovai reikiamai spręstų problemas, į kurias buvo atkreiptas jų dėmesys.

79. Kai tik nustatomi trūkumai, turi būti imtasi ištaisomųjų veiksmų, kurie gali apimti kelis vyriausybės vadovų lygius. Šie veiksmai gali pareikalauti, kad būtų pakeisti veikiančios įstatymai, kad centrinės organizacijos peržiūrėtų VK standartus ir procedūras, o vadovybė peržiūrėtų savo VK struktūrą.

### **Vyriausiojo auditoriaus pareigos**

80. Vyriausioji audito institucija turėtų nukreipti savo darbą į tikrinamose organizacijose esamos VK principinį tinkamumą ir praktinį efektyvumą. Kai nustatoma, kad ji netinkama, trūkumus, jų priežastis ir galimas pasekmes reikėtų pilnai dokumentuoti ir nedelsiant pranešti tikrinamai organizacijai. Aptariant kontrolę su vadovybe auditorius vietoj "VK" termino gali vartoti "valdymo kontrolės" terminą, siekdamas sustiprinti supratimą, kad kontrolės klausimai yra daug platesni už tradicinę finansinę kontrolę. Reikėtų pateikti ir oficialias, ir neoficialias padėties taisymo rekomendacijas. Prieš pateikdama rekomendacijas SAI turėtų sužinoti tikrinamos organizacijos požiūrį ir siekti užtikrinti, kad rekomendacijos yra svarbios ir praktinės. Siūlomų kontrolės priemonių kaina turi būti susieta su toje padėtyje esančia rizika.

81. Kai kuriose šalyse tam tikras vyriausybės organizacijas tikrina privatūs komerciniai auditoriai. Tokiais atvejais šie auditoriai ir profesinės organizacijos, kurioms jie priklauso, turėtų pateikti patarimus ir rekomendacijas, kokią VK tikrinamos įstaigos turėtų įdiegti.

82. Vertindami VK auditoriai turi išskirti šiuos etapus:

- nustatyti kontrolės programos, kurios darbas vertinamas, reikšmę ir silpnąsias vietas;
- įvertinti programos netobulumą netinkamo išteklių panaudojimo, tikslų neįvykdymo, įstatymų/nuostatų nesilaikymo atveju;
- nustatyti ir suvokti VK svarbą;
- nustatyti, kas jau yra žinoma apie kontrolės efektyvumą;
- įvertinti kontrolės struktūros tinkamumą;
- tikrinimo būdu nustatyti, ar kontrolė efektyvi;
- pranešti apie VK vertinimą ir aptarti rekomendacijas.

83. SAI turėtų užtikrinti, kad pagrindiniuose tikrinamos organizacijos veiklos aspektuose veiktų patenkinama VK. Nesant patenkinamos kontrolės vadovybė gali nepastebėti rimtų trūkumų ir nukrypimų, o SAI darbas apsunkinamas, nes padidėja audito mastas, darbuotojų skaičius ir laikas. Tačiau turimi laiko ir kt. ištekliai vargu ar leis ką nors daugiau, nei ribotas projektų, veiklos ir operacijų tikrinimas. Esant silpnai VK ir ribotai audito apimčiai, gali kilti daug negerų dalykų nepastebint nei vadovybei, nei SAI.

84. SAI taip pat yra suinteresuota, kad ten, kur reikia, egzistuotų stiprūs vidinio audito padaliniai. Šie padaliniai yra svarbus VK elementas, nes teikia nuolatinės organizacijos veiklos gerinimo priemones. Tačiau kai kuriose šalyse tokiems padaliniams gali trūkti savarankiškumo, jie gali būti silpni ar išvis neegzistuoti. Tokiais atvejais SAI turėtų, kur galima, siūlyti savo pagalbą ir vadovavimą steigiant ir vystant tokius padalinius. Tokia pagalba galėtų apimti antraeilį darbą ar darbuotojų skolinimą, paskaitų skaitymą, dalinimasi mokomąja medžiaga, metodologijų ir darbo programų rengimą.

85. SAI taip pat turi sukurti gerus darbo santykius su vidinio audito padaliniais, kad būtų galima dalintis patirtimi bei žiniomis, papildant vienas kito darbą. Šie santykiai gali būti vystomi įtraukiant vidinio audito pastabas ir pripažįstant jo indėlį į išorinio audito ataskaitą, kai tai yra tinkama. SAI turėtų parengti procedūras, skirtas vidinio audito darbui vertinti, kad būtų galima nustatyti, koku mastu juo galima remtis. Stiprus vidinio audito padalinys gali sumažinti SAI atliekamo darbo kiekį ir padėti išvengti nereikalingo dubliavimosi. SAI turi užsitikrinti priėjimą prie vidinio audito ataskaitų, atitinkamų darbo dokumentų ir informacijos apie audito sprendimus.