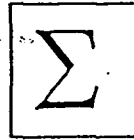




Najwyższa Izba Kontroli
Supreme Chamber of Control



SIGMA

Support for Improvement in Governance and Management
in Central And Eastern Europe Countries — A Joint Initiative
of the OECD/CET and EC/PHARE

*Najwyższe organy kontroli
a kontrola zarządcza
w administracji rządowej*

Seminarium

Goławice, 25-27 marca 1996 r.

Copyright:

Except of the foreword and SCC Vice-President P. Kownacki's paper, this is the translation from the English texts which are the official versions of this publication entitled „Management Control in Modern Government Administration: Some Comparative Practices”, Copyright OECD, Paris 1996.

Prepared — Except of the foreword and SCC Vice-President P. Kownacki's paper — by the consultants of SIGMA.

SIGMA — Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries — is a joint initiative of the OECD Centre for Cooperation with the Economies in Transition and EC/PHARE, financed mainly by EC/PHARE.

Materiały prezentowane w tym zbiorze — poza przedmową i referatem Wiceprezesa NIK P. Kownackiego — stanowią przekład z angielskiej wersji publikacji „Management Control in Modern Government Administration: Some Comparative Practices”, Copyright OECD, Paris 1996.

Materiały prezentowane w tym zbiorze — poza przedmową i referatem Wiceprezesa NIK P. Kownackiego — zostały opracowane przez konsultantów Programu SIGMA.

SIGMA — Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries — jest wspólnym przedsięwzięciem Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju oraz Wspólnoty Europejskiej i Programu PHARE, finansowanym głównie z funduszy UE/PHARE.

Niniejsza publikacja została wydana nakładem
Najwyższej Izby Kontroli

Kierownictwo merytoryczne	Jacek Mazur
Tłumaczenie	„Trzy Pomarańcze”
Weryfikacja przekładu	Paweł Banaś, Jacek Kolasiński, Piotr Madziar, Jarosław Każmierski, Jacek Mazur
Układ graficzny	Jarosław Każmierski

Spis referatów

	str.
1. Janusz WOJCIECHOWSKI, Przedmowa.....	15
2. Richard I. G. ALLEN (Wielka Brytania), Kontrola zarządcza w nowoczesnej administracji rządowej — Wprowadzenie	19
3. Piotr KOWNACKI (Polska), Zasady i praktyka kontroli zarządczej w administracji rządowej w Polsce.....	39
4. Jan HAGVALL (Szwecja), Kontrola zarządcza w działalności administracji centralnej: szwedzki punkt widzenia.....	69
5. Graeme M. KIRBY (Kanada) , Kontrola zarządcza z punktu widzenia wyższej kadry kierowniczej.....	91
6. James McCRINDEL (Kanada), Systemy kontroli zarządczej: rola agencji centralnych.....	113
7. Christianne E. P. M. DEN HOUTING-STEVENS, Henny S. DE VOS-KOERSELMAN (Holandia), Studium przypadku: Ustawa o narodowej opiece społecznej.....	135
8. Dr Detlev SPARBERG (Niemcy), Studium przypadku: Program budowy dróg	151
9. Rolf ELM-LARSEN (Dania), Studium przypadku: Administracja rolna	171
10. Harry HAVENS (USA), Znaczenie kontroli wewnętrznej w systemach kontroli zarządczej w administracji rządowej z perspektywy Stanów Zjednoczonych Ameryki.....	189
11. Dudley LASHMAR (Wielka Brytania), Znaczenie kontroli zewnętrznej w systemach kontroli zarządczej w administracji rządowej — perspektywa brytyjska.	217
12. DODATEK: Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej wy- dane przez Komitet do Spraw Standardów Kontroli Wewnętrznej Mię- dzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI)	241

Spis treści

Przedmowa	15
Pojęcie kontroli zarządczej	15
Potrzeba kontroli zarządczej	15
Geneza i założenia seminarium	16
Podziękowania	18

Kontrola zarządcza w nowoczesnej administracji rządowej — wprowadzenie

19

Streszczenie	19
1. Wprowadzenie	20
Różnice w definicjach: kontrola wewnętrzna	22
2. Koncepcja i zakres kontroli zarządczej	23
3. Ograniczenia systemu kontroli zarządczej w praktyce	25
4. Zasady i standardy INTOSAI	27
5. Stosowanie standardów INTOSAI w Unii Europejskiej	29
6. Powiązania między kontrolą zarządczą a „nowym zarządzaniem publicznym”	29
7. Techniki kontroli, monitorowania i oceny systemów kontroli zarządczej	30
8. Porównanie praktyki i doświadczeń z różnych państw	32
Kanada	33
Dania	34
Niemcy	34
Holandia	35
Szwecja	35
Wielka Brytania	36
Stany Zjednoczone	37
9. Wnioski	37

Zasady i praktyka kontroli zarządczej w administracji rządowej w Polsce

39

Streszczenie	39
1. Sytuacja administracji rządowej w Polsce — podstawowe czynniki ..	40

Zakres zadań.....	40
Administracja nieliczna	42
Centralizacja decyzji.....	43
Niestabilność prawa	43
Nowe pola działań.....	43
Kadry administracji	44
Podsumowanie.....	45
2. Podstawowe pojęcia.....	45
3. Kontrola zarządcza w polskich przepisach prawa.....	46
Kontrola, nadzór, kierowanie.....	46
Przepisy konstytucyjne.....	47
Przepisy dotyczące finansów publicznych.....	47
Przepisy o rachunkowości	48
Organy odpowiedzialne za system kontroli zarządczej.....	49
Rola Najwyższej Izby Kontroli	51
4. Wytyczne INTOSAI a system kontroli zarządczej w Polsce	51
Rozsądny poziom pewności.....	51
Wspieranie kontroli wewnętrznej.....	52
kompetencja i promocja kadr	52
Cele kontroli.....	52
Nadzorowanie służb kontroli.....	52
Rejestrowanie operacji finansowych	53
Zakresy i delegowanie odpowiedzialności	53
Rozdzielenie funkcji.....	53
Nadzór.....	54
Mienie powierzone.....	54
5. Niektóre aspekty kontroli zarządczej w świetle ustaleń kontrolnych NIK	54
Błędy nadzoru nad działalnością administracji rządowej w terenie	54
Błędy zarządzania w procesie refundowania aptekom dopłat do urzędowych cen leków.....	55
Błędy w kontroli działalności rządowych agencji wykonawczych	58
Kontrola zarządcza w procesie prywatyzacji.....	61
Podsumowanie.....	64
7. Najwyższa Izba Kontroli a system kontroli zarządczej w polskiej administracji.....	64
8. Wnioski.....	65
Wyższe wymagania społeczne.....	65
Sfery podatne na nadużycia.....	65
Standardy etyczne.....	65

Odpowiedzialność NIK	66
Potrzeba zmian.....	66

Kontrola zarządcza w działalności administracji centralnej: szwedzki punkt widzenia 69

Streszczenie	69
1. Ramy kontroli zarządczej w Szwecji.....	70
Kontrola działalności administracji centralnej.....	70
Opracowywanie i publikowanie procedur kontroli zarządczej	71
Rola agencji centralnych	71
Porównanie z wytycznymi INTOSAI	72
Monitorowanie i ocena systemów kontroli zarządczej	73
Zasoby, umiejętności i szkolenia niezbędne do wdrażania systemów kontroli zarządczej	73
2. Kontrola zewnętrzna prowadzona przez niezależnych kontrolerów ...	74
Zakres uprawnień kontrolnych RRV	74
Praca kontrolerów.....	75
3. Mechanizmy kontroli zarządczej w centralnych agencjach rządowych	76
Skutki polityki decentralizacji.....	76
Niedociągnięcia	77
Zarządzanie dotacjami.....	77
Zarządzanie operacjami finansowymi.....	78
Konflikty interesów i podobne sytuacje	78
Wiarygodność systemów elektronicznego przetwarzania danych	79
Systemy kontroli nad przebiegiem spraw dotyczących kilku agencji lub instytucji	80
Zamówienia rządowe.....	81
Wzmacnianie kontroli wewnętrznej.....	81
4. Niektóre aspekty kontroli zarządczej w dziedzinie zamówień publicznych	82
Zamówienia w liczbach	83
Zachowanie na rynku zamówień.....	83
Etapowa metoda zakupu usług doradczych.....	84
Główne słabości systemu realizacji zamówień na usługi doradcze.....	88
Kontrola następcza w przypadku korzystania z usług doradczych.....	89
Konkluzja	90

Kontrola zarządcza z punktu widzenia wyższej kadry kierowniczej 91

Streszczenie	91
--------------------	----

1. Wstęp.....	92
2. Zarządzanie informacją a systemy kontroli zarządczej	92
3. Zapotrzebowanie na system kontroli ze strony wyższej kadry kierowniczej.....	93
4. Przypadek pierwszy: Kanadyjska Agencja Rozwoju Międzynarodowego	94
Zarządzanie projektami i ochrona zasobów projektu.....	97
Zarządzanie wydatkami pod koniec roku budżetowego.....	98
Dokonywanie zamówień towarów i usług	102
Zarządzanie informacją.....	104
5. Przypadek drugi: Komisja Stolicy Kraju.....	106
System kontroli zarządczej dla potrzeb Głównego Urzędnika ds. Operacyjnych.....	107
Zarządzanie środkami trwałymi	108
Dochody z wynajmu.....	109
Zarządzanie siedliskami naturalnymi.....	109
Korespondencja	111
6. Wnioski.....	111
Systemy kontroli zarządczej: rola agencji centralnych.....	113
Streszczenie.....	113
1. System kontroli zarządczej Kanady	114
Organy państwa odpowiedzialne za system kontroli zarządczej	114
Opracowywanie i upowszechnianie systemów kontroli zarządczej	115
Rola agencji centralnych.....	115
Porównanie z wytycznymi INTOSAI.....	116
Monitorowanie i ocena systemów kontroli zarządczej.....	117
Zasoby, umiejętności oraz szkolenie dla potrzeb wdrożenia systemu kontroli zarządczej	118
2. Ogólne zadania agencji centralnych	118
Doradcy Premiera i Gabinetu.....	119
Zarządzanie zasobami ludzkimi	121
Budżet i zarządzanie wydatkami	121
Inne zagadnienia.....	122
3. W jaki sposób opracowuje się w Kanadzie systemy kontroli zarządczej	122
Prawne podstawy kontroli zarządczej.....	122
Systemy kontrolne jako pochodne prawodawstwa.....	124
Systemy kontrolne tworzone przez agencje centralne	126

Wykorzystanie technologii informatycznej dla prowadzenie lepszych i wydajniejszych ze względu na koszty systemów kontroli	127
Reakcja na zróżnicowane potrzeby kontrolne ministerstw.....	129
4. Czynniki wpływające na system kontroli zarządczej w Kanadzie.....	130
Reakcje na zmiany	130
Odpowiedzialność za system kontroli zarządczej	131
Opracowanie dotyczące technologii informatycznej.....	132
Promowanie samokontroli kierowników.....	132
Troski Kontrolera Generalnego.....	133

Studium przypadku: Ustawa o narodowej opiece społecznej (Holandia)..... 135

Streszczenie	135
1. System kontroli zarządczej w administracji holenderskiej	136
Organy odpowiedzialne za system kontroli zarządczej.....	136
Opracowywanie i publikacja procedur kontroli zarządczej	136
Rola Izby Obrachunkowej Holandii i agencji centralnych.....	137
Porównanie z „Wytycznymi” INTOSAI	137
Monitorowanie i ocena systemów kontroli zarządczej	138
Zasoby, umiejętności i szkolenie dla potrzeb systemów kontroli zarządczej.....	139
2. Kontrola zarządcza a ustawa o narodowej opiece społecznej.....	139
System budżetowy	139
Zasiłki szczególne.....	140
Ustawa o narodowej opiece społecznej.....	140
3. Główne kierunki wdrażania ustawy o narodowej opiece społecznej.	142
Wykonanie.....	142
Wypłaty zaliczek.....	144
Ocena kosztów oraz ostateczne określenie wysokości dotacji	144
Ostateczne rozliczenie dotacji.....	147
Przeгляд przeprowadzony przez kontrolera departamentalnego	148

Studium przypadku: Program budowy dróg (Niemcy) 151

Streszczenie	151
1. Wstęp.....	152
Uprawnienia w zakresie systemu kontroli zarządczej.....	152
Opracowanie i upowszechnienie systemów kontroli zarządczej	153
Rola agencji centralnych	153
Zgodność z wytycznymi INTOSAI	154
Monitorowanie i ocena systemów kontroli zarządczej.....	154

Środki, umiejętności i szkolenie na rzecz wdrażania systemów kontroli zarządczej	154
2. Niemiecki system kontroli	155
Kontrola administracyjna.....	155
Kontrola zarządcza	155
Kontrola wewnętrzna	156
Kontrola zewnętrzna.....	156
Kontrola polityczna	157
3. Kontrola zarządcza a kontrola wewnętrzna	157
4. Waga kontroli zarządczej z punktu widzenia kontroli zewnętrznej ..	157
5. Kontrola zarządcza w administrowaniu budową dróg.....	158
Status prawny władz odpowiedzialnych za budowę dróg.....	158
Planowanie	160
Zawieranie umów.....	164
6. Wnioski.....	169
Studium przypadku: administracja rolna (Dania)	171
Streszczenie.....	171
1. Wstęp.....	172
2. Struktura systemu kontroli zarządczej Danii.....	172
Uprawnienia do opracowania i wprowadzenia systemów kontroli zarządczej.....	172
Rola agencji centralnych.....	173
Porównanie z wytycznymi INTOSAI.....	174
Monitorowanie i ocena systemów kontroli zarządczej.....	174
Zasoby, umiejętności oraz szkolenie niezbędne do wdrażania systemów kontroli zarządczej.....	175
3. Duńska administracja sektora rolniczego	175
Ministerstwo Rolnictwa.....	175
Organizacje grup interesów.....	177
4. System kontroli zarządczej w zarządzaniu rynkowymi działaniami interwencyjnymi.....	177
Niewłaściwa kontrola zarządcza w zakresie wypłat premii (dotacji) za hodowlę byków i wołów	178
Interpretacja.....	180
Kontrola zarządcza w składach interwencyjnych.....	181
Uwagi ogólne.....	182
5. Kontrola zarządcza w zarządzaniu dotacjami na zmiany strukturalne.....	183
Produktywność a efektywność.....	183

6. System kontroli zarządczej a delegacja uprawnień do zarządzania polityką rolną 185
7. System kontroli zarządczej jako zjawisko polityczne i społeczne..... 186
 System kontroli zarządczej jako regulator wpływu grup interesów..... 186
 Kontrola zarządcza w systemach wielopoziomowych..... 187

Znaczenie kontroli wewnętrznej w systemach kontroli zarządczej w administracji rządowej z perspektywy Stanów Zjednoczonych Ameryki 189

- Streszczenie 189
1. Przegląd amerykańskiej praktyki w zakresie systemów kontroli zarządczej 191
 Uprawnienia w dziedzinie systemów kontroli zarządczej 191
 Opracowywanie i upowszechnianie systemów kontroli zarządczej..... 191
 Rola agencji centralnych 192
 Porównanie z „Wytycznymi” INTOSAI 193
 Monitoring i ocena systemów kontroli zarządczej..... 193
 Zasoby, umiejętności i szkolenia dla potrzeb systemów kontroli zarządczej..... 194
2. Kontrola wewnętrzna w systemie władzy Stanów Zjednoczonych .. 195
 Kontrola wewnętrzna a kontrola zewnętrzna 195
 Początki kontroli wewnętrznej..... 196
 Wewnętrzna kontrola sektora rządowego..... 196
3. Ramy prawne kontroli wewnętrznej..... 196
 Stworzenie stanowiska inspektora generalnego 197
 Zakres odpowiedzialności inspektora generalnego..... 198
 Niejednoznaczność roli inspektora generalnego..... 198
 Nowy nacisk na system kontroli zarządczej..... 199
 Doroczne kontrole finansowe 199
4. Wytyczne w sprawie reguł działania kontroli wewnętrznej..... 200
 Skutki rozdziału władzy 200
 Inne sposoby opracowania standardów 201
5. Zakres odpowiedzialności kontroli wewnętrznej..... 202
 Złożone relacje finansowe 202
 Kontrolowanie systemów kontroli zarządczej w służbie zdrowia 203
 Kontrola systemów kontroli zarządczej w kontraktach wojskowych..... 206
6. Ograniczenia systemów kontroli zarządczej i kontroli wewnętrznej. 209
 Ograniczenia systemowe 209
 Nadużycia kierowników wyższego szczebla 210
7. Skandal w Ministerstwie Mieszkalnictwa i Urbanistyki..... 210

Informacja ogólna.....	211
Po prostu defraudacja.....	211
Manipulacja polityczna.....	211
Rola inspektora generalnego.....	212
Podwójna lojalność i podwójny zakres obowiązków.....	213
8. Silne i słabe strony instytucji inspektora generalnego.....	213
Ujawnianie oszustw i nadużyć.....	214
Poprawa systemów kontroli.....	214
Zainteresowanie Kongresu.....	214
Perspektywy zmiany.....	215
9. Wnioski.....	216

Znaczenie kontroli zewnętrznej w systemach kontroli zarządczej w administracji rządowej — perspektywa brytyjska.....217

Streszczenie.....	217
1. Wprowadzenie.....	218
Uprawnienie do kontroli zarządczej.....	218
Rola agencji centralnych.....	218
Opracowywanie i publikowanie procedur kontroli zarządczej.....	219
Monitorowanie i ocena systemów kontroli zarządczej.....	220
Zasoby, umiejętności i szkolenia związane z wdrożeniem systemów kontroli zarządczej.....	220
Porównanie z wytycznymi INTOSAI.....	221
2. Rola Narodowego Urzędu Kontroli.....	221
Kontrola finansowa.....	221
Badania typu VFM.....	226
3. Relacje między NAO, Komisją ds. Rachunków Publicznych a Ministerstwem Skarbu.....	227
Ministerstwo Skarbu.....	227
Komisja ds. Rachunków Publicznych.....	229
Narodowy Urząd Kontroli.....	229
4. Techniki prowadzenia kontroli systemów kontroli zarządczej.....	231
Kontrola finansowa.....	231
Badania typu VFM.....	234
5. Dostrzegalna wartość systemu kontroli zarządczej.....	236
6. Konkluzja.....	238

Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej 241

Rozdział I — Przegląd koncepcji, celów i standardów kontroli wewnętrznej.....	246
Standardy ogólne	247
standardy szczegółowe	247
Rozdział II — Definicja i ograniczenia kontroli wewnętrznej.....	248
Definicja i zamierzone rezultaty	248
Ograniczenia skuteczności kontroli wewnętrznej.....	250
Rozdział III — Omówienie standardów kontroli wewnętrznej.....	251
Standardy ogólne	251
Standardy szczegółowe.....	255
Rozdział IV — Ustanawianie ram strukturalnych kontroli wewnętrznej.....	259
Rozdział V — Wdrażanie i nadzorwanie struktur kontroli wewnętrznej.....	261
Odpowiedzialność zarządzających	261
Odpowiedzialność najwyższego organu kontroli.....	263

Przedmowa

Pojęcie kontroli zarządczej

Kontrola wykonywania zadań, poleceń, norm itd. stanowi integralną część wszelkiej zorganizowanej działalności. W każdej instytucji podstawową sprawą dla kierownictwa jest to, czy i w jakim zakresie są realizowane cele danej instytucji.

Ta ogólna zasada dotyczy również organów państwa, w tym zwłaszcza organów administracji rządowej — wobec rozległości ich zadań i struktur. Kontrola w ramach urzędu lub resortu stanowi składnik zarządzania (kontrola zarządcza) i ma charakter samokontroli: prowadzona jest przez kierownika i innych członków kierownictwa lub podległe im jednostki organizacyjne, w tym przez wyodrębnione komórki kontroli wewnętrznej. Kierownictwo musi wiedzieć, m. in.:

czy poszczególne jednostki urzędu lub resortu prawidłowo realizują przypisane im zadania, czy działają oszczędnie, wydajnie i skutecznie, dostarczając produkty i usługi na odpowiednim poziomie?

czy są przestrzegane normy prawne oraz zarządzenia, polecenia i wytyczne kierownictwa?

czy zasoby są chronione przed przypadkami marnotrawstwa, złego zarządzania, błędów, nadużyć itd.?

Równocześnie kierownictwo powinno być informowane o przyczynach i skutkach nieprawidłowości, wraz ze wskazaniem osób odpowiedzialnych. Ponadto celem kontroli zarządczej jest gromadzenie wiarygodnych danych finansowych i administracyjnych oraz przedstawianie ich w okresowych sprawozdaniach.

Potrzeba kontroli zarządczej

W wielu krajach — zwłaszcza w krajach członkowskich Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) — powyższe założenia uznaje się za oczywiste, traktując je jako niezbędny warunek sprawności zarządzania, tak w sektorze publicznym jak i prywatnym.

W krajach Europy Środkowej i Wschodniej, gdzie w wyniku zmian ustrojowych dawne systemy kontroli przestały istnieć, zaś wprowadzenie nowych napotyka na trudności — założenia te stosowane są w sposób niepełny.

Właściwe funkcjonowanie kontroli w administracji rządowej to nie tylko sprawa rządu, ministrów czy kierowników urzędów. Jest ono ważne dla wszystkich, którzy

zainteresowani są sprawnością władzy wykonawczej, a więc zwłaszcza dla parlamentu — jako organu kontrolującego rząd oraz dla organów kontroli państwowej.

Dla Najwyższej Izby Kontroli ma to znaczenie szczególne, bowiem:

- 1) po pierwsze — Najwyższa Izba Kontroli jako naczelny organ kontroli państwowej powinna troszczyć się o cały system kontroli, w tym zwłaszcza — jako organ kontroli parlamentarnej — zabiegać o działanie sprawnego systemu kontroli administracji,
- 2) po drugie — Najwyższa Izba Kontroli, jako organ ustawowo upoważniony do korzystania z wyników pracy organów kontroli działających w administracji rządowej, jest zainteresowana wysokim poziomem ich pracy,
- 3) po trzecie — jest celowe, aby kontrolując urzędy administracji rządowej Najwyższa Izba Kontroli mogła polegać — w części — na ustaleniach kontroli zarządczej, co umożliwiłoby skoncentrowanie bezpośredniej kontroli NIK w tych urzędach na najistotniejszych zagadnieniach.

Geneza i założenia seminarium

Na podstawie tych przesłanek, pod koniec 1994 r. powstała w Najwyższej Izbie Kontroli koncepcja zapoznania się z doświadczeniami kontroli zarządczej w krajach OECD, przy wykorzystaniu pomocy Programu SIGMA.

Program SIGMA (*Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries*) to wspólna inicjatywa OECD i Unii Europejskiej, zawiązana w marcu 1992 r. dla stworzenia płaszczyzny współdziałania z krajami w trakcie transformacji ustrojowej w kwestiach reform administracji publicznej. Główne kierunki Programu w Polsce to przygotowanie strategii reformy administracji publicznej, zwiększenie efektywności wydatków publicznych, tworzenie państwowej służby cywilnej, restrukturyzacja i usprawnianie pracy centralnych urzędów rządowych. Współpraca Najwyższej Izby Kontroli z Programem SIGMA rozpoczęła się w 1994 r., kiedy zorganizowano wspólne seminarium pt. „Budżet państwa i jego wykonanie — wkład parlamentarnej kontroli finansowej w realizację budżetu”.

Zgodnie z propozycją Najwyższej Izby Kontroli, konsultanci Programu SIGMA opracowali referaty zamieszczone w niniejszym zbiorze. Referaty te prezentują bądź to systemy i procedury kontroli zarządczej w niektórych krajach (Stany Zjednoczone, Kanada, Wlk. Brytania, Szwecja), bądź konkretne przypadki wykonywania kontroli zarządczej w różnych dziedzinach administracji wybranych państw (opieka społeczna — Holandia, budowa dróg — Niemcy, rolnictwo — Dania). Referaty dostarczają praktycznych i szczegółowych odniesień dla sporządzonych przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) „Wytycznych w sprawie standardów kontroli wewnętrznej”. Pracownicy NIK uczestniczyli w pracach nad ogólną koncepcją zbioru oraz w dyskusjach nad poszczególnymi referatami. W lutym 1996 r.

referaty zostały wydane przez Program SIGMA w formie książki (w wersji angielskiej i francuskiej)¹.

Program SIGMA włożył w przedsięwzięcie wiele wysiłku, trafnie przyjmując, że tematyka kontroli zarządczej jest uniwersalna i że publikacja będzie wykorzystywana w różnych krajach Europy Środkowej i Wschodniej. Zakłada się, że będzie ona podstawą seminariów dla administracji rządowej poszczególnych państw tego regionu.

Odrębny charakter mają organizowane przez Program SIGMA i Najwyższą Izbę Kontroli seminarium „Najwyższe organy kontroli a kontrola zarządcza w administracji rządowej” (Goławice, 25–27 III 1996 r.), którego uczestnikami będą prezesi i wysocy funkcjonariusze najwyższych organów kontroli z 11 krajów objętych Programem SIGMA oraz z Białorusi, Mołdowy i Rosji. Seminarium to będzie ukierunkowane na relacje między najwyższymi organami kontroli a kontrolą zarządczą.

Niniejszy zbiór zawiera przekład 9 referatów Programu SIGMA oraz „Wytycznych” INTOSAI, a ponadto referat Najwyższej Izby Kontroli „Zasady i praktyka kontroli zarządczej w administracji rządowej w Polsce”.

Prace nad tłumaczeniem referatów były wyjątkowo trudne ze względu na brak jednolitej aparatury pojęciowej. Przekład sporządzony przez tłumaczy wyspecjalizowanych w tematyce kontroli państwowej został poddany szczegółowej weryfikacji przez pracowników NIK. Często dla przystępności tekstu trzeba było odstępować od literalnego brzmienia słów czy pierwotnego układu zdań.

Najwięcej trudności sprawiły podstawowe pojęcia. Przykładowo — okazało się, że określenia: *management control*, *internal control* i *internal audit*, które dotyczą spraw zbliżonych, lecz nie tożsamy, z reguły tłumaczone są na język polski jednolicie jako „kontrola wewnętrzna”, co zaciera różnice, które nie zawsze wynikają z kontekstu. Tym bardziej cieszy, że dzięki wykonanej w NIK pracy książka będzie nie tylko źródłem wiedzy o systemach kontroli zarządczej, lecz stanowi — jako wynik wielu dyskusji — propozycję terminologiczną, która może przyczynić się do uporządkowania nazewnictwa w tej sferze.

Komentarza wymaga kluczowy termin „kontrola zarządcza” (*management control*). Chodzi o kontrolę jako funkcję — jeden z elementów — zarządzania (kierowania), w odróżnieniu od węższego pojęcia kontroli wewnętrznej, które kojarzy się przede wszystkim z pracą wyodrębnionych komórek kontroli wewnętrznej. Ze względu na ścisłe związki kontroli zarządczej z procesem kierowania, można też mówić o „kontroli kierowniczej” (*managerial control*). Termin „kontrola zarządcza” wybrano na zasadzie analogii do istniejącego już pojęcia „rachunkowość zarządcza”.

¹ *Management Control in Modern Government Administration: Some Comparative Practices. SIGMA Papers No 4; Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes: études comparatives des pratiques. Documents SIGMA N°4.*


Podziękowania

Prace nad przygotowaniem książki oraz seminarium wymagały dużego wysiłku ze strony wielu osób. Pragnę im wszystkim szczerze podziękować.

Przede wszystkim dziękuję osobom działającym w ramach Programu SIGMA: Panu Lawrence'owi O'Toole, który koordynował całość przygotowań oraz Panu Graeme Kirby i Panu Richardowi Allenowi, którzy byli kolejnymi kierownikami merytorycznymi ze strony Programu SIGMA, a także autorom referatów, których nazwiska są wymienione książce.

W naszym przedsięwzięciu uczestniczyło wielu pracowników Najwyższej Izby Kontroli i nie da się wymienić wszystkich. Pragnę podkreślić pracę Pana Piotra Kownackiego, Wiceprezesa NIK, który w moim imieniu nadzorował przygotowanie książki i seminarium, Pana dr Jacka Mazura, inicjatora i kierownika merytorycznego ze strony NIK, Pani dr Krystyny Szajdakowskiej, Pana Stanisława Kryszyńskiego i Pana Tomasza Staniszewskiego, dyrektorów departamentów wykonujących te prace, Pana Jarosława Kaźmierskiego, autora referatu NIK, Panów Pawła Banasia, Jacka Kolasińskiego i Piotra Madziara — weryfikatorów tłumaczenia książki, a także Pani Aliny Hussein — kierującej pracami organizacyjnymi oraz Pani Bożeny Sułkowskiej i Pani Danuty Waśniewskiej.

Prezes
Najwyższej Izby Kontroli



Janusz Wojciechowski

luty 1996 r.

Kontrola zarządcza w nowoczesnej administracji rządowej

— wprowadzenie

Richard I. G. Allen

Autor (ekonomista) był do 1995 r. Podsekretarzem w brytyjskim Ministerstwie Skarbu. Następnie pracował jako konsultant Banku Światowego, OECD, Brytyjskiej Administracji Rozwoju Zagranicznego oraz jako doradca rządu Bahrajnu

Streszczenie

Kontrola zarządcza to szereg działań, które są uznawane za zasadniczy element efektywnego kierowania organizacjami różnej wielkości, zarówno w sektorze publicznym jak i prywatnym — na całym świecie.

Zbiór ten obejmuje problematykę, której dotyczyły „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej”, opublikowane w czerwcu 1992 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI). Jako podstawę efektywnego systemu kontroli zarządczej, „Wytyczne” wymieniają cztery standardy ogólne i sześć szczegółowych.

Kontrolę zarządczą można krótko zdefiniować jako organizację, politykę (instytucji) i procedury, służące: osiągnięciu przez programy rządowe zamierzonych efektów, wykorzystaniu środków przeznaczonych na wykonanie tych programów zgodnie z zadeklarowanymi zamierzeniami i celami zainteresowanych instytucji, ochronie programów przed marnotrawstwem, oszustwami i niegospodarnością, jak też uzyskaniu we właściwym czasie rzetelnych informacji, ich zachowaniu oraz wykorzystaniu w sprawozdaniach i w procesie podejmowania decyzji.

Publikacja niniejsza zajmuje się mechanizmami i procedurami kontroli, które należy wbudować w system zarządzania daną instytucją, tak aby uzyskać racjonalną pewność, że cele i zamierzenia kierownictwa (zarządu) tej instytucji zostaną zrealizowane. Nie porusza się tu natomiast zagadnień dotyczących zastosowania systemów informacyjnych wspierających zarządzanie, które jak sądzimy, są generalnie dobrze rozumiane w krajach Europy Środkowej i Wschodniej. Analizy zaprezentowane w tym zbiorze dostarczają przykładów kontroli zarządczej w bardzo zróżnicowanych dziedzinach sektora publicznego — takich jak budowa dróg, pomoc zagraniczna i opieka społeczna, a także w krajach o różnych systemach konstytucyjnych, różnym podłożu kulturowym, odmiennych strukturach politycznych i prawodawczych oraz tradycjach służby publicznej. Analizy te dotyczą znaczenia kontroli zarządczej tak dla zarządzającego, jak dla kontrolera oraz roli, jaką odgrywają różne instytucje państwowe — łącznie z ministerstwem finansów lub budżetu, najwyższym organem kontroli (NOK) i innymi instytucjami centralnymi — w opracowywaniu i wdrażaniu systemów kontroli zarządczej.

Skuteczna kontrola zarządcza ma oczywiste znaczenie dla wyników i sprawności administracji państwowej — jako zabezpieczenie przed marnotrawstwem, nadużyciami i

oszustwami oraz jako środek gwarantujący prawidłowe wdrażanie polityki ustalonej dla danej instytucji przez jej kierownictwo. Jednakże nawet najdokładniej zaprojektowane systemy kontroli mają swoje ograniczenia — częściowo spowodowane faktem, że powierzają one kontrolę danej instytucji jej szefom, ich samych nie poddając kontroli. Konieczna jest zatem ciągła czujność, aby zapobiec osłabieniu całego systemu kontroli zarządczej przez przypadki oszustwa lub brak reakcji na zmiany warunków i obowiązujących procedur.

Tworzenie efektywnych procedur kontroli zarządczej jest trudne w każdej instytucji. Im bardziej skomplikowany system rządzenia oraz wzajemne powiązania z innymi częściami gospodarki, tym większa potrzeba szerszych i bardziej złożonych systemów kontroli zarządczej. Ponadto, przedstawione tu prace podkreślają kwestię zasadniczą: chociaż wszystkie badane kraje stosują wprost lub domyślnie większość standardów INTOSAI, robią to na różne sposoby — w zależności od swoich uwarunkowań konstytucyjnych i kulturowych. Nie można zastosować żadnego pojedynczego modelu kontroli zarządczej do wszystkich krajów ani nie istnieje jeden wzór prawdopodobnej drogi rozwoju takich systemów kontroli wraz z upływem czasu. Odnosi się to w równym stopniu do krajów Europy Środkowej i Wschodniej, jak i do krajów przedstawionych w tej pracy.

Dziedziny, w których szczególnie uwydatniają się różnice między badanymi krajami, obejmują:

- definicje i rolę kontroli wewnętrznej;
- zakres centralizacji lub decentralizacji kontroli zarządczej;
- zakres, w jakim jest ona wdrażana poprzez ustawy, przepisy prawne niższego rzędu lub procedury administracyjne;
- zakres, w jakim kontrola ta tworzy integralną część systemu zarządzania instytucją i struktury podejmowania decyzji lub prowadzona jest przez jednostki niezależne od zarządzających;
- rolę i status konstytucyjny najwyższych organów kontroli oraz zakres ich niezależności od rządu.

1. Wprowadzenie

Niniejszy zbiór skupia się na tych koncepcjach i praktyce, które zostały uznane w ostatnich dziesięcioleciach za jeden z kamieni węgielnych efektywnego zarządzania, zarówno w dużych jak i małych organizacjach.

Dobry system kontroli zarządczej ma zasadnicze znaczenie dla dobrze kierowanej organizacji. Pozwala on kierownictwu zachować pewność, że procedury i procesy konieczne dla właściwego zarządzania zasobami organizacji — środkami finansowymi, personelem, zasobem informacyjnym, pomieszczeniami, majątkiem itd. — są odpowiednie i skuteczne, a jeżeli tak nie jest — pozwala na podjęcie działań naprawczych. Kierownictwo może dzięki temu zająć się sprawami, za które jest odpowiedzialne — strategią swojej instytucji, planowaniem działań i ich realizacją.

Stosowana terminologia różni się w zależności od kraju i organizacji. Zawarte w tej pracy opinie na temat systemów kontroli zarządczej i procedur dotyczą tego samego tematu, co „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej” INTOSAI, które proponują wiele podstawowych zasad i

standardów stanowiących podstawę efektywnego systemu kontroli zarządczej. W „Wytycznych” używany jest raczej termin „kontrola wewnętrzna” niż „kontrola zarządcza”. Niezależnie od nazwy, opisana praktyka jest prawdopodobnie realizowana, w tej czy innej formie, w organizacjach sektora publicznego i prywatnego na całym świecie. Można je czasami określić jako zintegrowane funkcje kontrolne wbudowane w systemy i procesy zarządzania. W innych przypadkach... można... je... określić... jako... procesy... samoregulujące... lub... zautomatyzowane. Poza krajami o rozwiniętej gospodarce, mogą jednak nie być podejmowane ani skodyfikowane jako integralna funkcja zarządzania. Celem tej publikacji jest pomoc w osiągnięciu takiej sytuacji.

W ciągu ostatnich 25 lat pojęcie „kontrola zarządcza” stała się nieodłączną częścią nauki i praktyki zarządzania w krajach członkowskich OECD (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, Organisation for Economic Cooperation and Development). Jest ona przy tym przedmiotem wielu sporów i, jak inne funkcje zarządzania, napotyka trudności koncepcyjne i praktyczne.

Tradycyjna definicja szkół biznesu mówi, że funkcje zarządzającego to „planowanie, organizowanie, kontrola, kierowanie i motywowanie”. Rozdział II Wytycznych INTOSAI (I, 9)² omawia trzecią z tych funkcji:

„Kontrola zarządcza (...) dotyczy podstaw całej organizacji: wszystkich jej planów, strategii, procedur oraz zasad praktyki, potrzebnych pracownikom do realizowania zadań instytucji.”

„Wytyczne” INTOSAI definiują grupę standardów dotyczących projektowania i oceny procedur kontroli zarządczej. Poniższa praca ma natomiast na celu przedstawienie przykładów takich kontroli, ukazanie ich znaczenia dla zarządzającego i kontrolera, omówienie roli odgrywanej w tym procesie przez różne instytucje rządowe oraz opisanie metod wdrażania systemów kontroli zarządczej.

Pozostała część rozdziału wprowadzającego odnosi się, w oparciu o przedstawione w dalszych pracach tego zbioru informacje i analizy, do istotnych różnic w definiowaniu i stosowaniu konkretnych pojęć związanych z kontrolą zarządczą (jak np. kontrola wewnętrzna), do koncepcji i zakresu kontroli zarządczej, do ograniczeń systemów kontroli zarządczej w praktyce, do głównych elementów „Wytycznych” INTOSAI, do stosownych wytycznych Unii Europejskiej, do związków pomiędzy kontrolą zarządczą a tak zwanym „nowym zarządzaniem publicznym” („new public management”), do technik prowadzenia kontroli systemów kontroli zarządczej i oceny ich skuteczności oraz do rozmaitych praktyk i doświadczeń różnych krajów. Rozdział ten zamknie krótka konkluzja.

² [przyp. ed.] Zgodnie z zasadami przyjętymi w oryginalnym wydawnictwie Programu SIGMA, poszczególne wytyczne są powoływane wg formuły (I, nr_wytycznej).

Różnice w definicjach: kontrola wewnętrzna

Uważna lektura tego zbioru ujawnia pewne różnice w definicjach i stosowaniu kluczowych pojęć. Odnosi się to szczególnie do definicji kontroli wewnętrznej. Podczas spotkania ekspertów EUROSAI, we wrześniu 1994 r., na temat „Najwyższe organy kontroli i ich stosunek do kontroli wewnętrznych” ustalono, że:

„Nie istnieje standard INTOSAI definiujący kontrolę wewnętrzną. Nie ma też definicji kontroli wewnętrznej w standardach międzynarodowych.”

Na przykład, w Zjednoczonym Królestwie kontrola wewnętrzna definiowana jest przez Instytut Kontrolerów Wewnętrznych Zjednoczonego Królestwa (UK Institute of Internal Auditors) jako „funkcja niezależnej oceny, ustanowiona wewnątrz instytucji dla badania i oceny jej działalności, służąca tej organizacji”. Podejście brytyjskiego Narodowego Urzędu Kontroli (National Audit Office, NAO) i standardy związane z kontrolą wewnętrzną administracji państwowej odpowiadają standardom sektora prywatnego.

W Stanach Zjednoczonych, Instytut Kontrolerów Wewnętrznych Stanów Zjednoczonych (US Institute of Internal Auditors) używa podobnej definicji kontroli wewnętrznej jak w Zjednoczonym Królestwie, a mianowicie:

„(...) czynność niezależnego oceniania, ustalona wewnątrz organizacji jako czynność służąca tej organizacji. Jest to kontrola zarządcza, która działa drogą pomiarów i oceny skuteczności innych systemów kontroli.”

Jednakże, jak zauważył Havens w swoim artykule w tym zbiorze, „skomplikowana struktura i zróżnicowane funkcje administracji rządowej Stanów Zjednoczonych doprowadziły do praktyk kontroli wewnętrznej, które różnią się pod wieloma względami od tych w sektorze prywatnym.” Jego referat omawia obszernie przyczyny i skutki tych różnic.

Chociaż w wielu krajach kontrola wewnętrzna stanowi część systemu zarządczej kontroli organizacji, w Niemczech, jak wyjaśnił Sparberg, jest inaczej:

“ W Republice Federalnej Niemiec kontrola wewnętrzna stanowi część kontroli zewnętrznej. Pomimo, iż kontrola wewnętrzna stanowi integralną część działań agencji administracyjnych, kontrolerzy wewnętrzni podlegają merytorycznym i służbowym wytycznym Federalnej Izby Obrachunkowej. Podlegają oni jedynie Izbie i nie mogą przyjmować innych poleceń służbowych. W związku z tym kontrola wewnętrzna w Niemczech nazywa się kontrolą wstępną nie w sensie kontroli a priori, ale ze względu na to, że realizowana jest zanim przystąpi do pracy Federalna Izba Obrachunkowa”.

Podając dalsze przykłady różnic w definicjach i podejściu, raport ze spotkania ekspertów EUROSAI odnotowuje, że we Francji i Włoszech „wykonywanie funkcji kontrolera wewnętrznego jest uważane za część systemu kontroli wewnętrznej — publiczni księgowi i inspektorzy we Francji wykonują kluczowe funkcje w dziedzinie kontroli wydatków”. W krajach takich jak Polska natomiast, „za część kontroli wewnętrznej (administracji publicznej) uważa się również niektóre (państwowe) organy inspekcyjne i nadzorcze. Poza kontrolą wydatków publicznych są one odpowiedzialne za kontrolę standardów technicznych i zagadnień bezpieczeństwa. Gdzie indziej, na przykład w Rumunii, pojęcie kontroli wewnętrznej rozciąga się na instytucje kontrolne działające w spółkach handlowych (odzwierciedlając) uprawnienia najwyższego organu kontroli (...) do składania sprawozdań na ich temat (...), poza raportami na temat instytucji państwowych”.

2. Koncepcja i zakres kontroli zarządczej

Kontrolę zarządczą można krótko zdefiniować jako: organizację, politykę (instytucji) i procedury mające zagwarantować, że pogramy rządowe osiągną ich zamierzone cele, że środki na wykonanie tych programów zostaną wykorzystane zgodnie z zadeklarowanymi celami odpowiedzialnych organizacji, że programy i środki są zabezpieczone przed marnotrawstwem, oszustwami i niegospodarnością oraz we właściwym czasie uzyskiwane będą rzetelne informacje, które zostaną przechowane, a następnie przedstawione w sprawozdaniu i wykorzystane w procesie podejmowania decyzji.

Ważne jest, aby kontrola zarządcza stanowiła nie oddzielny system sam w sobie, lecz mechanizm kontrolny zintegrowany w system służący całemu cyklowi planowania, budżetowania, zarządzania, księgowości i kontroli urzędowych. System ten powinien wspierać skuteczność i integralność każdego etapu cyklu i zapewnić stałą informację o nim na potrzeby zarządzających.

Jak podaje w swoim artykule McCrindell, jednym z głównych celów i zalet efektywnego systemu kontroli zarządczej powinno być wzmocnienie zdolności menedżerów do zarządzania, wyzwolenie ich potencjału kierowniczego oraz wzmoczenie ich pozytywnego oddziaływania na realizację celów i zamierzeń organizacji. Takie systemy kontroli pomagają urealnić odpowiedzialność zarządzających, lecz nie powinny służyć do krępowania ich wolności w podejmowaniu decyzji, do których przekazano im uprawnienia.

Kontrola zarządcza nie gwarantuje ani skuteczności programów rządowych ani końca marnotrawstwa, oszustw czy niegospodarności. Jednakże jest ona środkiem zarządzania ryzykiem związanym z działaniami rządu. Powinna być prawidłowa i efektywna pod względem kosztów, jak też wsparta odpowiednimi analizami i oceną ryzyka. Na potrzeby administracji rządowej były i są rozwijane nowoczesne techniki zarządzania ryzykiem.

Kontrolę zarządczą można rozpatrywać w dwóch aspektach:

- systemu informacji zarządczej potrzebnej kierownictwu do kierowania pracą organizacji, do monitorowania procesu i jakości operacji oraz do oceny wyników i funkcjonowania organizacji;
- polityki instytucji, systemów, procedur, delegacji uprawnień itd., które wbudowane są w funkcjonowanie tej instytucji dla zapewnienia odpowiedniej gwarancji osiągnięcia celów zarządzania.

Uważamy, że pierwszy z tych tematów jest, generalnie rzecz biorąc, dobrze rozumiany w krajach Europy Środkowej i Wschodniej i dlatego też praca ta zajmuje się tematem drugim, to znaczy mechanizmami kontroli i procedurami, a nie systemem informacji zarządczej.

W swoim artykule Kirby w następujący sposób określa stosunki pomiędzy wymienionymi wyżej dwoma aspektami:

„Zarządzanie wymaga uzyskiwania informacji zarówno w ramach organizacji, jak i spoza niej. Niektóre z tych informacji dotyczą wykorzystania zasobów, zaś inne — takich zagadnień, jak dostawa towarów i świadczenie usług lub zmiany w zakresie potrzeb „klientów”. Zarządzanie informacją stanowi integralną część systemu kontroli zarządczej, lecz nie wszystkie systemy kontroli wymagają dostarczania informacji po to, by funkcjonować sprawnie.”

Skuteczne systemy kontroli zarządczej w większości organizacji wynikają z oczekiwania, że indywidualnych zarządzających można rozliczyć i pociągnąć do odpowiedzialności za jakość i terminowość operacji i programów, którymi kierują, za panowanie nad kosztami oraz za zagwarantowanie, że ich operacje i programy są zgodne z wymogami prawa, regulacjami i wytycznymi ogłaszanymi przez instytucje centralne (takie jak, urząd Premiera lub urząd Rady Ministrów, ministerstwo finansów lub budżetu oraz najwyższy organ kontroli).

W Rozdziale I „Wytycznych” INTOSAI (I, 1) postawiono podobną tezę:

„Kontrola wewnętrzna jest narzędziem zarządzania wykorzystywanym do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Dlatego też odpowiedzialność za przydatność i skuteczność struktur kontroli wewnętrznej spoczywa na zarządzających. Szef każdej organizacji rządowej musi zagwarantować, że została wprowadzona odpowiednia struktura kontroli wewnętrznej, że jest ona nadzorowana i usprawniana, jeśli wymaga tego jej skuteczność.”

Istotną część takiej struktury powinien stanowić skuteczny system „wczesnego ostrzegania” mający zagwarantować, że wszyscy zarządzający, zarówno na szczycie organizacji jak i na stanowiskach merytorycznych, otrzymują w porę dokładne informacje w razie niepowodzeń oraz że powinni być oni rozliczani przez odpowiedni system kontroli, a tam gdzie to konieczne, poddani sankjom i karom. Tego rodzaju procedury zabezpieczające są niezbędne

we wszystkich organizacjach, zarówno w sektorze publicznym, jak i prywatnym, ponieważ ewentualne awarie systemu mogą okazać się kosztowne i niszczące.

Innym zasadniczym wymaganiem stawianym dobrze zaprojektowanym systemom kontroli zarządczej jest zapewnianie kierownictwu w odpowiednim czasie rzetelnych informacji, łącznie z danymi finansowymi na temat wykonania zadań. Ważną implikacją tego warunku, jak podkreśla Kirby, jest potrzeba wielokrotnej weryfikacji systemu kontroli zarządczej, poczynając od szczytu organizacji:

„Określenia wymagają bieżące, a także prawdopodobne przyszłe potrzeby większości członków wyższej kadry kierowniczej, musi pojawić się zrozumienie środków niezbędnych do zbierania koniecznych informacji, a cały proces, podobnie jak wszystkie inne systemy kontroli musi zostać zintegrowany i przedstawiony większości kierowników wyższego szczebla, aby mogli z niego korzystać. W końcu, musi zostać stworzony proces umożliwiający przełożenie decyzji wyższej kadry kierowniczej na działania.”

3. Ograniczenia systemu kontroli zarządczej w praktyce

Skuteczne systemy kontroli zarządczej są w sposób oczywisty zasadnicze dla administracji państwowej, jako zabezpieczenie przed marnotrawstwem, nadużyciami i oszustwami oraz jako środek gwarantujący właściwą realizację strategii wytyczonej przez zarządzających. Jak podkreśla Havens, konieczna jest ciągła czujność, ponieważ zmieniające się warunki i procedury operacyjne mogą sprawić, że nawet najstaranniej zaplanowany system kontroli okaże się nieskuteczny.

Istnieją także inne ograniczenia skuteczności kontroli zarządczej. Havens przytacza przykład programu US Medicare. Z powodu jego zakresu i złożoności — z dziesiątkami milionów transakcji co roku — okazało się, że niemożliwe jest ze względu na koszty, opracowanie systemu kontroli zarządczej oraz procedur przeprowadzania badań kontrolnych, które w sposób rzetelny zapobiegałyby nadużyciom lub wykrywały je post factum. Podobnie trudne do skontrolowania jest zaopatrzenie wojska i związane z tym procedury zawierania umów. Ponadto Havens wskazuje też, że nawet dobrze zaprojektowany system kontroli zarządczej służy swojemu celowi jedynie wtedy, kiedy personel postępuje zgodnie z jego wymogami a kierownictwo reaguje na raporty o rozpoznanych brakach. System kontroli bardzo łatwo może doprowadzić do złudnego poczucia bezpieczeństwa — zarówno w sektorze publicznym jak prywatnym. Na przykład, w głośnej ostatnio sprawie singapurskiego oddziału Banku Barrings okazało się, że nadzorujący nie podjęli żadnych działań naprawczych po

otrzymaniu raportów, iż jeden z pracowników Banku działa przekraczając wyznaczone przez kierownictwo limity. W stosunkowo krótkim okresie spowodowane przez niego straty — sięgające kilkuset milionów funtów szterlingów — doprowadziły do niewypłacalności banku.

Havens wskazuje na dalsze potencjalne słabości systemów kontroli zarządczej. Zmierzą one do zapewnienia kierownictwu racjonalnej pewności, że wszystkie szczeble organizacji działają zgodnie z polityką kierownictwa i zabezpieczają finansowe interesy organizacji. Jednakże, choć systemy te umożliwiają kierownictwu kontrolowanie organizacji, nie kontrolują samego kierownictwa. Może ono stosunkowo łatwo ominąć lub udaremnić kontrolę zarządczą, jeżeli ma taki zamiar. W prywatnym sektorze dochodziło do wielu przypadków sprzeniewierzenia znacznych sum z majątku firm przez ich kierownictwa. Czasem było to ujawniane dopiero wtedy, gdy firma ogłosiła upadłość. Istnieją dobrze udokumentowane sprawy tego typu także w sektorze publicznym. Havens opisuje przykład „skandalu HUD” w Stanach Zjednoczonych, w latach osiemdziesiątych, w wyniku którego ujawniono, że korupcja w Ministerstwie Mieszkalnictwa i Urbanistyki (HUD) sięgała najwyższych szczebli kierownictwa:

„W pewnych kręgach stało się rzeczą powszechnie wiadomą, że Sekretarz HUD (minister — przy. tłum.) współpracując ze swoim Zastępcą, lub działając pod jego wpływem, był gotów prowadzić rozdawnictwo funduszy z poszczególnych programów traktując to jako przysługi polityczne. Inwestorzy, którzy pragnęli uzyskać akceptację dla swojego projektu ze strony HUD, dowiadywali się że najlepszym sposobem na odniesienie sukcesu było wynajęcie „w charakterze konsultanta” osoby, której powiązania polityczne dawały dostęp do Sekretarza lub jego Zastępcy. Na żądanie konsultanta Sekretarz lub Zastępca albo akceptował projekt, albo udzielał instrukcji innym urzędnikom HUD, aby tak uczynili.”

Trzy konkretne przykłady w tym zbiorze opisują podobne przypadki słabości systemów kontroli zarządczej w oparciu o doświadczenia Danii, Holandii i Niemiec z programami rolnymi, opieki społecznej i budowy dróg. Na przykład, w analizie niemieckiej, Sparberg wykazuje znaczenie rozwoju silnej kontroli zarządczej dla szeregu problemów w dziedzinie budowy dróg, w przypadku których skuteczny system kontroli okazał się trudny do zrealizowania:

- ustalanie cen — ubiegający się o zamówienia rządowe ustalają między sobą, kto ma przedłożyć najniższą ofertę przetargową i na jakie (wyższe) ceny inni przedłożą swoje oferty;
- płynne procedury zawierania umów — po wygaśnięciu okresu składania ofert, lecz przed zawarciem umowy, oferenci mogą starać się zmienić swoje oferty na swoją korzyść;

- zmowa — odpowiedzialny urzędnik państwowy w instytucji składającej zamówienie i oferent współpracują ze sobą w tajemnicy w celu zapewnienia firmie oferenta przewagi w trakcie procedury przetargowej.

Podobnie praca Lashmara (Wielka Brytania) zawiera kilka najnowszych przykładów dziedzin, w których stwierdzono, że niewłaściwość systemów kontroli zarządczej doprowadziła do poważnych strat w budżecie kraju. Dotyczy to programu pracy Ministerstwa Obrony, kontroli cel i importu mającej na celu regulowanie zakupów transgranicznych oraz dokonywanych przez Ministerstwo Zdrowia wypłat w momencie ustania zatrudnienia. Kirby podaje dwa przykłady federalnych agencji Kanady — Kanadyjskiej Agencji Rozwoju Międzynarodowego i Komisji Stolicy Kraju — gdzie zmieniono poprzez realizację nowych systemów kontroli zarządczej cały sposób zarządzania, w celu rozwiązania poważnych problemów wynikających z oszustw i niewydajności.

4. Zasady i standardy INTOSAI

„Wytyczne” INTOSAI (I, 4 i 18–62) przedstawiają cztery standardy ogólne i sześć szczegółowych jako podstawę do wykorzystania przez poszczególne kraje przy planowaniu i opracowywaniu własnych systemów kontroli zarządczej. INTOSAI proponuje następujące ogólne standardy:

- Struktury kontroli wewnętrznej mają za zadanie stwarzać racjonalnie uzasadnioną pewność, że (...) cele ogólne (danej organizacji — przyp. tłum.) zostaną osiągnięte
(„Racjonalna pewność” oznacza, że koszt kontroli zarządczej nie powinien przekroczyć osiągniętych korzyści)
- Zarządzający oraz pracownicy zawsze powinni pozytywnie podchodzić do kontroli wewnętrznej i wspierać jej funkcjonowanie.
(Wskazuje na fakt, że zaangażowanie ścisłego kierownictwa w nadanie odpowiedniego „sygnału z góry” ma zasadnicze znaczenie dla osiągnięcia tego celu).
- konkretne cele kontroli powinny zostać określone lub opracowane dla każdego obszaru działalności ministerstwa, departamentu lub agencji. Powinny być one odpowiednie, jasne, rozsądne oraz zintegrowane z ogólnymi celami całej organizacji.
(Dla opracowania konkretnych celów kontroli INTOSAI zaleca, żeby organizacje pogrupowały występujące regularnie operacje, a następnie podzieliły uzyskane grupy na kategorie działań kierownictwa, działań programowych lub operacyjnych, działań finansowych [budżety, przepływy funduszy, aktywa i pasywa oraz inne informacje finansowe], działań administracyjnych [funkcje wspierające, takie jak usługi biblioteczne, obsługa korespondencji, druki i zaopatrzenie]).

- Zarządzający powinni stale monitorować realizację podjętych operacji oraz natychmiast przeciwdziałać wszelkim zauważonym nieprawidłowościom i przypadkom niegospodarności, niewydajności, czy nieskuteczności tych operacji.
(Monitoring obejmuje rozpoznawanie problemów stwierdzonych podczas kontroli oraz wykorzystywanie zaleceń zgłoszonych przez kontrolerów wewnętrznych i zewnętrznych, w celu ustalenia koniecznych działań naprawczych.)

Standardy szczegółowe są następujące:

- struktura kontroli wewnętrznej oraz wszelkie operacje finansowe i znaczące zdarzenia winny być dokładnie udokumentowane, a dokumentacja ta powinna być natychmiast dostępna, jeśli zachodzi potrzeba jej sprawdzenia;
- operacje finansowe i zdarzenia powinny być niezwłocznie zarejestrowane i prawidłowo zaklasyfikowane;
- operacje finansowe i znaczące zdarzenia powinny podlegać autoryzacji oraz być wykonywane tylko przez osoby dysponujące odpowiednimi uprawnieniami;
- kluczowe obowiązki i odpowiedzialność za udzielanie upoważnień, realizowanie, rejestrowanie oraz sprawdzanie operacji finansowych i zdarzeń powinny być podzielone między różne osoby;
- należy zapewnić kompetentny nadzór, mający zapewnić realizację celów postawionych przed kontrolą wewnętrzną;
- dostęp do zasobów i akt winien być ograniczony tylko do osób upoważnionych, które są odpowiedzialne za dozór nad nimi lub ich wykorzystanie. Dla zapewnienia właściwej sprawozdawczości, zasoby powinny być okresowo porównywane z ewidencją, w celu ustalenia, czy są z nią zgodne. Stopień podatności majątku na nadużycia powinien wpływać na częstotliwość porównań.

Wytyczne INTOSAI (I, 5–6) podają, że te standardy:

„... mogą być stosowane we wszystkich rządowych jednostkach organizacyjnych. Mogą być traktowane jako akceptowane minimum standardów przestrzeganych w procesie wewnętrznej kontroli. Mogą też dostarczyć kryteriów kontrolerom badającym strukturę kontroli wewnętrznej.”

Od roku 1992 przewodnictwo Komitetu do Spraw Standardów Kontroli Wewnętrznej INTOSAI objął, po Głównym Urzędzie Obrachunkowym Stanów Zjednoczonych, najwyższy organ kontroli Węgier. Komitet ten nadal rozwijał koncepcje opracowane w „Wytocznych”, które przetłumaczono na kilka języków. Przygotowano światową bibliografię systemów kontroli zarządczej. Kongres INTOSAI, który odbył się w Kairze we wrześniu 1995 r., uzgodnił dalsze plany pracy Komitetu. Obejmują one, w ciągu następnych trzech lat, wydanie szczegółowego informatora o stosowaniu standardów kontroli.

5. Stosowanie standardów INTOSAI w Unii Europejskiej

Najwyższe organy kontroli krajów Unii Europejskiej (UE) wydały we wrześniu 1993 r. zbiór wytycznych dla potrzeb kontroli podejmowanych w ramach Unii działań. Wytyczne te są w pewnym stopniu węższe, co do zakresu i definicji, w porównaniu do „Wytycznych” INTOSAI. Określają one kontrolę wewnętrzną lub zarządczą jako wszystkie instrumenty, procedury, metody i systemy uruchamiane przez organizację w celu: zagwarantowania przestrzegania zasad i wymogów zewnętrznych i wewnętrznych (prawo, przepisy, dyrektywy kierownictwa itd.), zapewnienia organizacji działalności oszczędnej, skutecznej i wydajnej, oraz przedstawiania przez nią rzetelnych informacji finansowych i raportów kierownictwa.

Wytyczne europejskie koncentrują się szczególnie na administrowaniu Wspólną Polityką Rolną UE (Common Agricultural Policy, CAP). Jest to dziedzina, która miała poważne problemy z powodu braku kontroli, co w konsekwencji doprowadziło do masowych oszustw, zbadanych i udokumentowanych przez organy takie, jak Europejski Trybunał Obrachunkowy. W związku z tym wytyczne Unii Europejskiej zawierają suplement dotyczący standardów kontroli nieprawidłowości spowodowanych oszustwami. Istotne jest więc opracowanie efektywnej sieci kontroli zarządczej dla zajmowania się transakcjami opartymi na programach UE lub wydatkach budżetowych. Należy ją stosować zarówno na szczeblu Wspólnoty, jak i na szczeblach krajowych. Jednak nie łatwo jest osiągnąć to w praktyce, co pokazuje Elm-Larsen w analizie przykładu duńskiego.

6. Powiązania między kontrolą zarządczą a „nowym zarządzaniem publicznym”

Reformy sektora publicznego, o których często mówi się „nowe zarządzanie publiczne” (new public management, NPM), kładą większy nacisk na funkcjonowanie („trzy E” — economy, efficiency, effectiveness, czyli oszczędność, wydajność i skuteczność) niż na zgodność z wymaganymi procedurami i przepisami. Przejawia się to w:

- przesunięciu punktu ciężkości zarządzania z wykorzystania i kontroli zasobów ludzkich, kapitału i innych nakładów, w kierunku identyfikacji i pomiarów wyników osiąganych przez organizację;
- zmniejszeniu kontroli nad kierownikami i przekazaniu im większej odpowiedzialności za podejmowanie decyzji w odniesieniu do programów i zasobów, którymi zarządzają;
- w zamian za zwiększoną swobodę kierowników występuje ich zwiększona odpowiedzialność, egzekwowana poprzez mechanizmy takie, jak umowy na wykonanie zadań i odpowiednia sprawozdawczość.

Dwa elementy są nierozzerwalne z tym podejściem. Po pierwsze, istnieje pewnego rodzaju zrównoważenie pomiędzy stosowaniem się do określonych zasad i procedur a podejmowaniem kroków w celu poprawy funkcjonowania organizacji. Na przykład, redukcja procedur wymaganych dla akceptacji rządowych projektów inwestycji kapitałowych, może zwiększyć ryzyko niewłaściwego postępowania, lecz równocześnie prawdopodobnie obniży koszty. Zarządzanie ryzykiem kreuje układy redukujące powstawanie zagrożeń, nie jest jednak możliwe całkowite ich wyeliminowanie. Po drugie, mechanizmy kontroli wewnętrznej i nadzór zewnętrzny lub instytucje kontrolne powinny położyć większy nacisk na „sterowanie” (steering), a nie „wiosłowanie” (rowing) organizacjami.

Niektóre kraje, szczególnie te o anglosaskim modelu administracji publicznej, są bardziej zaawansowane w stosowaniu zasad NPM niż inne. W takich krajach procedury i systemy kontroli zarządczej mogą wymagać tylko modyfikacji dla dostosowania ich do NPM (patrz, na przykład, referaty dotyczące Kanady i Wielkiej Brytanii).

Zasadniczym przesłaniem całości jest fakt, że skuteczna kontrola zarządcza jest istotna, niezależnie od tego, czy systemy zarządzania są scentralizowane, czy zdecentralizowane. Systemy kontroli wymagają dostosowania w chwili, gdy organizacje decentralizują swoje struktury zarządzania. Gdy ma miejsce decentralizacja, zadaniem nowego kierownika jest przejęcie części odpowiedzialności za efektywność systemów kontroli. Przedmowa do „Wytycznych” INTOSAI podaje, że:

„... zainteresowanie kontrolami wewnętrznymi wzrosło, jako że zarządzanie sektorem publicznym stawało się coraz bardziej złożone, co nie ułatwiało zarządzającym administracją publiczną nadzoru nad poprawnością wykonywania zadań przez poszczególnych pracowników. Wiele rządów poszukuje sposobu zapewnienia tańszego, wydajniejszego i skuteczniejszego sposobu wykonywania usług publicznych administracji oraz kontroli deficytu i zadłużenia publicznego. Oznacza to często konieczność reorganizacji starych struktur, zmodyfikowania procedur, nadania większych kompetencji zarządzającym oraz zwiększenia zaufania do technik zautomatyzowanych. W takiej sytuacji skuteczna struktura kontroli wewnętrznej może dać racjonalną pewność osiągnięcia celów zarządzania.”

7. Techniki kontroli, monitorowania i oceny systemów kontroli zarządczej

Kraje stosują znacznie zróżnicowane techniki i podejścia do kontroli, monitorowania oraz oceny skuteczności kontroli zarządczej. W niektórych krajach wymogi legislacyjne są szczegółowe i nakazowe. Na przykład, w Stanach Zjednoczonych od kierowników agencji państwowych wymaga się przygotowania corocznych raportów i ocen systemów kontroli zarządczej

organizacji. Inne kraje posiadają procedury bardziej nieformalne, w mniejszym stopniu oparte na przepisach. Niektóre posiadają systemy zdecentralizowane, w których kierownicy organizacji państwowych posiadają znaczną wolność w wyznaczaniu swoich własnych systemów kontroli zarządczej, lecz organ (lub organy) kontroli zewnętrznej i/lub parlament posiadają znaczne uprawnienia do kontroli tych systemów.

Nie można zalecić żadnych „standardowych” zestawów technik kontroli elementów kontroli zarządczej. Praktyka różni się w zależności od kraju. Większość systemów kontroli zarządczej obejmuje mieszankę następujących elementów:

- kontrole wstępne, w których np. transakcje muszą być autoryzowane nie tylko przez odpowiedniego kierownika, lecz także podpisane przez urzędnika starszego rangą;
- kontrole bieżące, w czasie których weryfikowane są np. preliminarze budżetowe lub dostarczanie usług zgodnie z określonymi harmonogramami;
- kontrole następcze, w czasie których monitorowane są i oceniane rezultaty i skuteczność dokonanych działań, wydatków lub wdrażanej polityki.

Należy także dokonać istotnego rozróżnienia pomiędzy kontrolą wewnętrzną i kontrolą zewnętrzną, nawet gdy z powodów wyjaśnionych powyżej, rozróżnienie takie jest czasami niezbyt ostre (tak jak w Niemczech). Częściowo z powodu braku uzgodnionych na szczeblu międzynarodowym definicji kontroli wewnętrznej. W wielu krajach zaufanie, jakie można pokładać w systemach kontroli zarządczej ministerstw lub agencji rządowych, ma zasadnicze znaczenie przy decydowaniu, jakie podejście kontrolne przyjmie kontroler z zewnątrz. Tam gdzie organizacja państwowa może wykazać, że posiada odpowiednie warunki dla działania skutecznej kontroli wewnętrznej, łącznie z rygorystycznymi, dobrze ugruntowanymi elementami kontroli zarządczej, kontroler z zewnątrz może zdecydować się polegać na systemie kontroli zarządczej, w ten sposób odchodząc od konieczności rozległej i szczegółowej kontroli zewnętrznej.

Przy ocenie skuteczności systemu kontroli zarządczej w danej instytucji, kontroler z zewnątrz stosuje zwykle szereg testów. Opisane zostały one w przystępny sposób przez Lashmara i obejmują poniższe kroki:

- podstawowe informacje o instytucji: położenie geograficzne, rodzaj systemów operacyjnych i skomputeryzowanych funkcji; środowisko zewnętrzne (takie jak struktura prawna); organizacja i zarządzanie; zagadnienia kadrowe itd;
- ocena funkcjonowania kontroli finansowej „na wejściu”; opracowanie operacji finansowych; wyniki; zabezpieczenie komputerów łącznie z aktualizacją systemów; procedury elektronicznego przetwarzania danych itd.;
- opis systemów księgowości, w szczególności czy prowadzone są odpowiednie rejestry księgowe i czy system ten zapewnia odpowiednie dowody dla kontroli urzędowej;

- identyfikacja kluczowych procedur kontrolnych, odpowiednich dla poszczególnych dziedzin rozliczeń, takich jak: uzgadnianie faktur z płatnościami, operacje finansowe autoryzowane przez właściwego sygnatariusza, kontrola nadzorcza czeków i dokumentacji wspierającej, uzgadnianie kont bankowych, itd.;
- identyfikacja poważnych słabych punktów kontroli, na przykład w dziedzinach, w których nie istnieją kluczowe procedury kontrolne;
- decydowanie o środkach zaradczych dla wszystkich występujących nieprawidłowości w ramach ministerstwa lub agencji.

Przy monitorowaniu i ocenie skuteczności kontroli zarządczej, zarówno same instytucje (łącznie z komórkami kontroli wewnętrznej), jak i kontrolerzy z zewnątrz wykorzystują szereg źródeł informacji. Obejmują one:

- wiedzę indywidualnych kierowników, zbieraną w trakcie codziennych doświadczeń z zarządzaniem programami i zasobami;
- przeglądy zarządzania wewnętrznego;
- przeglądy systemów finansowych przygotowanych przez ministerstwo lub przez kontrolera z zewnątrz lub przez inny organ;
- oceny programu;
- raporty parlamentarne lub kongresu;
- raporty sporządzone przez najwyższy organ kontroli, łącznie z kontrolami, inspekcjami, przeglądami, badaniami itd.;
- plany stworzone przez ministerstwo lub organ — w niektórych krajach podobne są do biznes planów przygotowywanych przez firmy prywatne.

W systemie optymalnym kontrole powinny być ściśle zintegrowane ze strukturą zarządzania organizacji, z planowaniem oraz realizacją programów, za które instytucja jest odpowiedzialna. Praca Hagvalla, na przykład, przedstawia opis szwedzkiej instytucji państwowej, w której tradycyjnie kontrolę zarządczą wykonywano w formie kontroli wstępnej przez odrębne jednostki. Obecnie jednak, jako część procesu decentralizacji w Szwecji, kontrole wbudowywane są w samą strukturę instytucji.

8. Porównanie praktyki i doświadczeń z różnych państw

Autorów referatów poproszono o opisanie głównych cech systemów kontroli zarządczej w ich krajach. Opis miał być sporządzony wg schematu sześciu pytań:

- jakie instytucje, z wewnątrz lub spoza administracji, odpowiedzialne są za opracowanie i publikowanie standardów dla systemów kontroli zarządczej?
- czy standardy te przedstawiane są w aktach prawnych wyższego rzędu, czy określone są na drodze administracyjnych decyzji? Jak są one publikowane?

- Jaki zakres swobody przyznano kierownictwu instytucji państwowych w przystosowaniu standardów do ich własnych potrzeb?
- jakie są zadania najwyższego organu kontroli i innych organów centralnych (szczególnie ministerstwa finansów) w publikowaniu standardów kontroli zarządczej, w monitorowaniu ich realizacji i promowaniu najlepszych praktyk?
- w jakim zakresie kraje zrealizowały ogólne i szczegółowe standardy zalecane w „Wytocznych” INTOSAI?
- jak są monitorowane i oceniane systemy kontroli zarządczej? Jaką rolę spełnia kontrola wewnętrzna i zewnętrzna w tym procesie? Jak skuteczne (i efektywne pod względem kosztów) są te systemy?
- jakie działania są stosowane dla zapewnienia kierownikom i personelowi środków, kwalifikacji i programów szkoleniowych, odpowiednich dla posługiwania się efektywnymi systemami kontroli zarządczych?

Wydaje się, że wszystkie kraje, których dotyczą prezentowane materiały, ogólnie stosują, (mniej lub bardziej formalnie) zasady i standardy kontroli zarządczej określonych w „Wytocznych” INTOSAI. Jednakże oczywistym jest, że istnieje znaczne zróżnicowanie co do sposobów rozwijania, upowszechniania i kierowania systemami kontroli. Odzwierciedla to częściowo różnice konstytucyjne (na przykład, czy kraj ma ustrój parlamentarny, jak w krajach europejskich, czy ustrój oparty na rozdziale władz, jak w Stanach Zjednoczonych), a częściowo ogromne zróżnicowanie wpływów politycznych, ustawodawczych i kulturalnych oraz struktur zarządzania służbami publicznymi. Niektóre z głównych różnic opisane są poniżej.

Kanada

Formalna odpowiedzialność za kontrolę zarządczą w administracji kanadyjskiej spoczywa na Ministerstwie Skarbu, które wydaje informacje i wytyczne dla ministerstw i agencji w sprawach zarządzania księgowego i finansowego. Ostatnio Ministerstwo Skarbu wprowadziło większą swobodę w stosowaniu kontroli zarządczej na szczeblu ministerstw branżowych, biorąc jednak pod uwagę wynikające stąd ryzyko. Starano się ono zwiększyć odpowiedzialność ministerstw i agencji w zamian za większą decentralizację — w myśl zasad „new public management”, o którym wspomniano powyżej. Ta zmiana pociągnęła za sobą położenie nacisku raczej na opracowanie oddzielnych struktur dla tworzenia biznes-planów, świadczenia usług administracyjnych wysokiej jakości i prowadzenia pełnych rozliczeń ministerstw, niż na tworzenie nowych struktur kontroli.

Odpowiedzialność za monitorowanie i ocenę funkcjonowania kontroli zarządczej spoczywa na zainteresowanym ministerstwie lub agencji. Każde ministerstwo posiada własną komórkę kontroli wewnętrznej i oceny, która składa sprawozdania szefowi urzędu lub komitetowi rewizyjnemu. Urząd Audytora Generalnego także ma znaczny wpływ na sprawowanie kontroli zarządczej: jego rolą jest ocena, w imieniu Parlamentu, prawidłowości funkcjonowania kontroli

zarządczej i składanie sprawozdań o jej wadach i działaniach naprawczych. Sprawozdania te są dokumentami publicznymi, cieszą się znacznym zainteresowaniem w Parlamencie (szczególnie w Komisji Rachunków Publicznych), i mogą zachęcić ministerstwa do przeciwdziałania nieprawidłowościom i/lub Ministerstwo Skarbu do udoskonalania swojej struktury dla sprawowania efektywnej kontroli zarządczej.

Dania

System duński jest bardzo zdecentralizowany. Ministerstwo Finansów zarysowuje szerokie ramy procedur księgowych i kontroli zarządczej. Natomiast od ministerstw i agencji wymaga się opracowania swoich własnych szczegółowych systemów. Agencja wykonawcza podlegająca Ministerstwu Finansów zapewnia usługi rachunkowe sektorowi rządowemu. Systemy kontroli zarządczej opracowane przez ministerstwa lub agencje są otwarte dla kontroli publicznej. Nie istnieje żaden scentralizowany system monitorowania lub oceny efektywności systemów kontroli w poszczególnych ministerstwach (wykonuje się to w ramach ogólnych procedur kontroli wewnętrznej). Nie istnieją również żadne centralne wytyczne odnośnie publikacji informacji lub rad co do prawidłowego funkcjonowania systemów kontroli zarządczej. Jednakże Urząd Audytora Generalnego zgodnie z uprawnieniami może przekazywać informacje Parlamentarnemu Komitetowi Rachunków Publicznych o wszelkich niedociągnięciach w systemach kontroli zarządczej ministerstw lub agencji.

Niemcy

Niemiecki system kontroli zarządczej różni się bardzo od systemów w innych omawianych krajach. Nie istnieją żadne generalne regulacje obligujące rząd do opracowywania i publikowania standardów dla systemów kontroli zarządczej. Każdy poziom administracji i każda organizacja państwowa odpowiedzialne są za opracowanie własnych przepisów dotyczących kontroli zarządczej. Biorąc pod uwagę hierarchiczną strukturę niemieckiej administracji publicznej, uprawnienie do podejmowania decyzji podzielone jest pomiędzy różne szczeble administracji. Władza wyższego szczebla zwykle ma prawo wydawania poleceń władzy niższego szczebla odnośnie wprowadzenia konkretnych systemów kontroli zarządczej i reguł nadzoru nad ich stosowaniem. W praktyce zarządzenia te zezwalają na dostateczną swobodę organizacji państwowych przy tworzeniu systemów kontroli zarządczych, zgodnych z ich wymogami.

Federalna Izba Obrachunkowa (Bundesrechnungshof) odgrywa istotną rolę w zapewnianiu, że organizacje państwowe opracowują skuteczne systemy kontroli zarządczej. Gdy Izba, w trakcie swoich regularnych kontroli instytucji państwowych, odkryje wady w systemach kontroli zarządczych, może zalecić zmianę przepisów regulujących ich funkcjonowanie. Chociaż nie ma ona żadnej władzy prawnej umożliwiającej realizację swoich zaleceń, to jednak wywiera silny wpływ

na to, aby je przestrzegano, zaś w skrajnych wypadkach może poinformować Parlament o wynikach swoich badań. Ponadto silnie oddziałują na to, ażeby wszystkie zasady i przepisy dotyczące funkcjonowania instytucji państwowych zawierały postanowienia dotyczące kontroli zarządczej. Jest to możliwe, ponieważ w systemie niemieckim przed wydaniem przepisów administracyjnych w zakresie realizacji Federalnego Kodeksu Budżetowego (przepisy odnoszące się do wydatków publicznych) trzeba skonsultować się z Izbą. Elementem regularnych kontroli przeprowadzanych przez Izbę jest zawsze badanie, czy przepisy dotyczące kontroli zarządczej są przestrzegane.

Holandia

W Holandii najwyższą władzą w zakresie kontroli zarządczej jest parlament (zgodnie z tym co podaje ustawa o budżecie i rachunkowości). Parlament ustala instrumenty kontroli zarządczej także w innych aktach prawnych (takich jak ustawa o narodowej opiece społecznej). Ministerstwo Finansów, na mocy ustawy o budżecie i rachunkowości, ponosi odpowiedzialność za ustalanie szerokich standardów dla rachunkowości finansowej i kontroli zarządczej. Wymaga się jednak od ministerstw branżowych opracowania szczegółowych procedur, przy czym urzędnik państwowy najwyższego szczebla (Sekretarz Generalny) odpowiedzialny jest bezpośrednio za jakość i efektywność systemów swojego ministerstwa. Każde ministerstwo posiada także Komisję ds. Kontroli, odpowiedzialną za zarządzanie finansowe organizacji, kontrolę zarządczą i kontrolę departamentalną. W połowie lat osiemdziesiątych w następstwie udowodnienia szeroko rozpowszechnionych niedociągnięć w systemie kontroli zarządczej, rozpoczęto „Operację Reformowania Rachunków Rządowych”. Wynikiem tego była znaczna poprawa kontroli zarządczej, procedur kontroli w ministerstwach oraz obiegu informacji finansowych w ramach rządu i pomiędzy rządem a Parlamentem.

Holenderska Izba Obrachunkowa (Algemene Rekenkamer) nie odgrywa żadnej formalnej roli w opracowaniu lub publikacji standardów w zakresie kontroli zarządczej. Ponieważ jednak jej kontrole są oparte na analizach tych systemów, Izba jest pośrednio zaangażowana w funkcjonowanie systemów kontroli zarządczych. Ma ona szerokie spojrzenie na swoją rolę w poprawie wydajności i skuteczności funkcji rządowych. Nie kontroluje ona samych tylko dochodów i wydatków państwa w wąskim znaczeniu. W związku z tym kontrole finansowe przeprowadzane przez Izbę, w ciągu ostatnich kilku lat, zostały rozszerzone tak aby objąć systemy administracyjne i zarządzanie finansowe. W praktyce kontrole Izby są oparte głównie na wynikach badań służb kontroli wewnętrznych ministerstw branżowych.

Szwecja

Poza standardami OECD Szwecja posiada niezwykle i wysoce zdecentralizowany system rządu centralnego. Mniej niż jeden procent urzędników państwo-

wych pracuje w ministerstwach; 99 % zatrudnianych jest przez agencje wykonawcze, które posiadają wysoki stopień autonomii w stosunku do ministerstw.

Rząd wydaje wszechstronne wytyczne odnośnie kontroli zarządczej w formie aktów wykonawczych. Jednakże ogólna odpowiedzialność za zarządzanie finansowe i kontrolę agencji spoczywa na Szwedzkim Narodowym Urzędzie Kontroli (RRV), stąd też odgrywa on większą rolę niż podobne instytucje w większości krajów. Istotną częścią pracy RRV w dziedzinie zarządzania finansowego jest opracowywanie konkretnych i szczegółowych standardów kontroli zarządczej dla każdej agencji. Od agencji oczekuje się następnie opracowania procedur kontrolnych koniecznych dla zagwarantowania spełnienia tych wymogów. Kierownik każdej agencji odpowiedzialny jest za monitorowanie i ocenę skuteczności systemów kontroli zarządczej agencji, które podlegają regularnej kontroli ze strony RRV. Gdy w czasie tych kontroli ujawnione zostaną istotne niedociągnięcia lub problemy co do stosowanych zasad i praktyk, RRV może zdecydować się na poinformowanie o tym rząd. Ponadto Parlament często prosi o informacje o kontrolach RRV.

Wielka Brytania

Głównymi organami zajmującymi się systemami kontroli zarządczych w Wielkiej Brytanii są: Ministerstwo Skarbu, Narodowy Urząd Kontroli (National Audit Office, NAO) i Parlamentarna Komisja Rachunków Publicznych (Public Accounts Committee, PAC). Ministerstwo Skarbu jest odpowiedzialne za ustalanie, w jaki sposób wydatki publiczne powinny być kontrolowane jako całość. NAO odpowiedzialny jest za kontrolę zewnętrzną wydatków publicznych. Natomiast PAC odpowiedzialna jest, w imieniu Parlamentu, za dopilnowanie utrzymywania systemu właściwej kontroli nad tymi wydatkami.

Głównym środkiem, za pomocą którego Ministerstwo Skarbu publikuje swoje standardy dla systemów kontroli zarządczej, jest podręcznik zatytułowany "Rachunkowość rządowa". Podręcznik ten podaje zasady rządzące rachunkowością i systemami kontroli zarządczej w stosunku do całego szeregu działań rządowych. Ministerstwu i agencjom pozostawiono szczegółową realizację wytycznych. Podręcznik określa także kluczową rolę głównego urzędnika ds. finansowych — najstarszego rangą urzędnika państwowego w ministerstwie lub agencji — który osobiście odpowiedzialny jest za: prawidłowe funkcjonowanie finansów i rachunkowości swojej organizacji, rozważną i oszczędną administrację, unikanie marnotrawstwa i rozrzutności oraz skuteczne i efektywne wykorzystanie zasobów organizacji.

W trakcie swoich regularnych kontroli finansowych NAO może zwrócić uwagę na niedostatki systemu kontroli zarządczej ministerstw lub agencji, jeżeli uważa że mają one negatywny wpływ na rachunkowość organizacji. NAO przeprowadza także badania uzyskanej wartości w stosunku do poniesionych nakładów. Jednym z głównych celów tych badań jest ustalenie, czy istnieją

odpowiednie zdrowe systemy kontroli zarządczej w celu zagwarantowania oszczędności, wydajności i skuteczności. Komisja Rachunków Publicznych często wykorzystuje raporty NAO jako podstawę do przesłuchań funkcjonariuszy odpowiedzialnych za rachunkowość ministerstw. Następnie PAC ogłasza swoje wyniki badań łącznie z zaleceniami dotyczącymi dalszych działań. Zalecenia te wskazują sposoby wprowadzania usprawnień w systemach kontroli zarządczej.

Stany Zjednoczone

W Stanach Zjednoczonych podejście do kontroli zarządczej jest rozproszone. Niektóre podstawowe regulacje prawne (na przykład rozliczanie przychodów i wydatków państwowych) zawarte są w konstytucji. Inne systemy kontroli zarządczych zostały zawarte w konkretnych ustawach uchwalonych przez Kongres. Obejmują one utworzenie Głównego Urzędu Obrachunkowego (General Accounting Office, GAO), jako najwyższego organu kontroli oraz Urzędu Kadr i Zarządzania (Office of Personal and Management, OPM) dla regulowania rządowej polityki kadrowej. Zostały ponadto uchwalone inne ustawy regulujące zasady kontroli finansowych i corocznych ocen kontroli zarządczych.

W teorii agencje centralne powinny odgrywać bardziej istotną rolę w opracowywaniu skutecznych systemów kontroli zarządczych niż ma to miejsce w administracji większości innych krajów. Spowodowane jest to faktem, iż większość stanowisk wyższego szczebla w agencjach wykonawczych zajmują urzędnicy wyznaczeni według klucza politycznego, z ograniczoną kadencją urzędu, którzy mają niewielkie lub praktycznie nie mają żadnego doświadczenia w zarządzaniu organizacjami państwowymi. Na tym tle jednak, często stwierdza się brak odpowiedniego zaangażowania administracji centralnej w tworzenie skutecznych systemów kontroli zarządczych dla agencji. Innym problemem jest stanowcza ochrona przez Kongres swojej władzy nad agencjami. Przejawia się to w działaniach na rzecz odizolowania ich od tego co Kongres i te agencje uważają za interwencje ze strony agencji centralnych.

Do niedawna kontrola systemu kontroli zarządczej agencji należała w znacznym stopniu od kompetencji własnych agencji, uzupełnianych czasami kontrolami GAO. Jednakże procedury te zostały wzmocnione przez dwie istotne ustawy. Federal Managers Financial Integrity Act (ustawa z 1982) wymaga, aby kierownik każdej agencji prowadził coroczną ocenę systemów kontroli zarządczych agencji, składał sprawozdanie o wynikach tej oceny Prezydentowi i Kongresowi oraz wydawał zalecenia dotyczące eliminacji niedociągnięć. Chief Financial Officers Act (ustawa o głównych urzędnikach ds. finansowych) wymaga corocznej kontroli finansowej 24 największych agencji, gdzie sprawozdanie z kontroli obejmuje ocenę systemów kontroli zarządczych.

9. Wnioski

Przedstawione referaty zawierają wiele wartościowych informacji o ustaleniach dotyczących kontroli zarządczych działających w różnych krajach i o sposobie, w jaki kontrolowana i oceniana jest skuteczność tych systemów. Jasno z nich wynika, że nie istnieje żaden standardowy model lub podejście, które odnosi się do wszystkich spraw. Problem dotyczy także krajów Europy Środkowej i Wschodniej. Chociaż większość państw przyjęła — mniej lub bardziej formalnie — kluczowe zasady i standardy INTOSAI, to zostały one jednak przystosowane tak, aby odpowiadały cechom konstytucyjnym, politycznym, ustawodawczym i kulturowym zainteresowanego kraju.

Dziedziny, w których różnice w podejściu do kontroli zarządczych poszczególnych krajów wydają się szczególnie wyraźne:

- zdefiniowanie i rola kontroli wewnętrznej;
- stopień, w jakim kraje zdecentralizowały swoje kontrole zarządcze, zgodnie z zasadami „new public management”;
- sposób, w jakim kraje publikują regulacje dotyczące kontroli zarządczych (ranga tych aktów prawnych);
- stopień, w jakim systemy kontroli zarządczych wbudowane są bezpośrednio w decyzje dotyczące programów wydatków rządowych (mogą też być opracowywane niezależnie);
- status konstytucyjny i rola najwyższych organów kontroli oraz stopień niezależności ich działań.

Budowanie efektywnej struktury kontroli zarządczej jest trudne. Im bardziej skomplikowany ustrój i wzajemne powiązania z innymi częściami gospodarki, tym bardziej wymagane są skomplikowane i rozległe kontrole zarządcze. Ponadto, jak wskazuje Havens w swojej pracy, akty prawne lub decyzje administracyjne mające dobre intencje mogą wyrzucić przeciwne skutki. Na przykład ustawa o inspektorach generalnych zmierzała do wzmocnienia kontroli wewnętrznej i czynności dochodzeniowych w Stanach Zjednoczonych przez uczy-nienie Inspektora Generalnego odpowiedzialnym przed Prezydentem i Kongresem. Zamiast tego, stworzyła system podzielonej i potencjalnie sprzecznego lojalności.

Zasady i praktyka kontroli zarządczej w administracji rządowej w Polsce

Piotr Kownacki

Od lipca 1991 r. piastuje funkcję Wiceprezesa Najwyższej Izby Kontroli. Jest prawnikiem, poprzednio pracował m. in. w Kancelarii Sejmu, Biurze Trybunału Konstytucyjnego oraz od 1989 r. w Urzędzie Rady Ministrów — jako dyrektor Biura ds. Samorządu Terytorialnego, a następnie Podsekretarz Stanu, biorąc udział w odtworzeniu samorządu terytorialnego w Polsce.

Streszczenie

Celem niniejszego materiału jest odniesienie podstawowych zasad dotyczących kontroli zarządczej w polskiej administracji rządowej do praktyki w tym względzie, zwłaszcza na podstawie wyników różnych kontroli przeprowadzonych przez NIK w ostatnich latach, a także porównanie tych zasad i praktyki ze standardami zawartymi w "Wytycznych w sprawie standardów kontroli wewnętrznej" INTOSAI.

Można tego dokonać dopiero po zarysowaniu podstawowych czynników warunkujących sytuację administracji rządowej w Polsce, zasadniczo podobnych do występujących w innych krajach naszego regionu. Administracja ta ma przed sobą wielkie zadanie o znaczeniu podstawowym dla państwa, niepodobne do realizowanych wcześniej — przekształcenie Polski w kraj nowoczesny, demokratyczny, sprawnie zarządzany. Realizacja tego zadania następuje w warunkach silnych i zmiennych nacisków politycznych i społecznych, przy świadomości upływania niezwykle cennego czasu. Kadry, które te zadania realizują, są stosunkowo nieliczne, nie najlepiej opłacane, nie cieszą się prestiżem społecznym, a przepisy prawne nie dają im poczucia bezpieczeństwa. Wszystko to ma miejsce w warunkach wielkiej zmienności prawa.

Do organów państwowych odpowiedzialnych za system kontroli zarządczej w administracji można zaliczyć Prezesa Rady Ministrów, Ministra-Szefa Urzędu Rady Ministrów oraz, w zakresie spraw budżetowych, Ministra Finansów. W ramach poszczególnych urzędów za system kontroli zarządczej odpowiedzialni są ich kierownicy.

Prezes Rady Ministrów kieruje pracami Rady Ministrów oraz koordynuje i kontroluje pracę poszczególnych ministrów.

Minister-Szef URM m.in. ma za zadanie analizę i ocenę działalności administracji rządowej w terenie, przeprowadzanie i koordynowanie kontroli tej działalności oraz koordynację polityki kadrowej w administracji. Jego zadaniem jest także doskonalenie kontroli administracji i ocena funkcjonowania jej systemu. Przepisy dotyczące zadań Ministra-Szefa URM w dziedzinie kontroli pochodzą sprzed zmian w systemie administracji w 1990 r. i nie przystają do obecnego ustroju administracji publicznej w Polsce, przez co nie są stosowane.

Dla systemu kontroli zarządczej mają znaczenie przepisy dotyczące wydatkowania środków publicznych, tj. Prawo budżetowe i przepisy wykonawcze. Rada Ministrów sprawuje ogólny nadzór nad wykonywaniem budżetu państwa i może wydawać wytyczne w sprawie zasad jego realizacji. Minister Finansów sprawuje ogólną kontrolę realizacji dochodów i

wydatków. Poszczególni dysponenci części budżetowych sprawują nadzór i kontrolę nad całością gospodarki finansowej podległych im jednostek organizacyjnych.

Służby finansowe działają ponadto na podstawie ogólnych przepisów dotyczących rachunkowości. Za wykonywanie obowiązków w tym zakresie odpowiedzialność ponoszą kierownicy i główni księgowi jednostek państwowych. Stanowisko głównego księgowego w ministerstwach, urzędach centralnych oraz urzędach wojewódzkich jest pod względem hierarchii równorzędne stanowisku wicedyrektora departamentu lub podobnej jednostki.

„Wytyczne” INTOSAI nie są w polskich warunkach inkorporowane do żadnych przepisów prawa, nie są też dokumentem szerzej znanym. Niemniej, niektóre zalecenia w nich zawarte odpowiadają polskim przepisom i praktyce w dziedzinie kontroli zarządczej, jak można stwierdzić na podstawie różnych kontroli NIK.

Przedstawione niżej cztery przykłady zaczerpnięte z ustaleń kontroli NIK ilustrują różne aspekty braku lub lekceważenia systemów kontroli zarządczej oraz negatywne skutki, jakie niesie to dla wykonywania zadań publicznych.

W pierwszym przykładzie omówiono sytuację, w której brak systemu kontroli administracji rządowej w terenie przyczynia się do trudności w realizacji przez nią ustawowych zadań.

W drugim podniesiono, jak wymierne i negatywne dla budżetu państwa skutki ma brak rutynowych procedur kontroli w przypadku działań powtarzalnych i doskonale nadających się do zautomatyzowania.

W trzecim wskazano na niebezpieczeństwa związane z brakiem należytej kontroli ministra nad działalnością podległej mu agencji wykonawczej oraz na skutki pomijania przez kierownictwo agencji sygnałów kontroli zarządczej.

W czwartym ukazano, jak niedostatki systemu kontroli zarządczej rzutowały na niepełną realizację polityki ministerstwa w dziedzinie prywatyzacji.

Najwyższa Izba Kontroli — w odróżnieniu od najwyższych organów kontroli państw OECD — nie może zatem ograniczać się do prowadzenia kontroli systemu kontroli wewnętrznej instytucji rządowych, lecz często musi te służby zastępować.

Współdziałanie z kontrolą zarządczą w administracji i jej wspieranie nie może jednak prowadzić do zamazywania kompetencji i rozmywania odpowiedzialności władzy wykonawczej. NIK jest zainteresowana w funkcjonowaniu w administracji kompetentnych i silnych służb kontroli zarządczej.

Niezbędnym elementem postępu musi być stworzenie w Polsce służby cywilnej, takiej jaka istnieje w krajach rozwiniętych. Obecna reforma centrum stwarza odpowiednią okazję do zmian, NIK kierowała i kieruje idące w tym kierunku postulaty do rządu i Parlamentu.

1. Sytuacja administracji rządowej w Polsce — podstawowe czynniki

Zakres zadań

Nie sposób przedstawić głównych problemów kontroli zarządczej w polskiej administracji rządowej bez omówienia kilku najważniejszych czynników determinujących działanie tejże administracji. Czynniki te odróżniają administrację w Rzeczypospolitej Polskiej — a można sądzić, że także w innych krajach naszego regionu — od administracji krajów takich, jak państwa członkowskie OECD.

Po pierwsze, ogromny jest zakres zadań, przed którymi stoi polska administracja. Można wszystkie te zadania sprowadzić do jednej kategorii — przekształcenia Polski w nowoczesny, demokratyczny, sprawnie zarządzany kraj. Zmiany ustrojowe, własnościowe, gospodarcze, jakie są niezbędne w krajach naszej części Europy są tej miary, że niekiedy nasuwa się konstatacja, że dla ich przeprowadzenia, państwo należałoby, na czas pewien, zamknąć, tak jak sklep dla kapitalnego remontu. Jest to jednak oczywiście niemożliwe — nie można na budynkach Sejmu, ministerstw i urzędów administracji terenowej zawiesić tabliczek z napisem "Nieczynne — zapraszamy do nowej Polski za 3 lata". Reformy muszą odbywać się w taki sposób, by zmiany były szybkie, a jednocześnie nie zakłócały wykonywania rozlicznych obowiązków, jakie ciążyą na współczesnym państwie. Zadaniem administracji — ludzi ją tworzących — jest pogodzenie tej sprzeczności między pożądaniami innowacji, a koniecznością stabilności i bezpieczeństwa. Dodajmy, że i misją Najwyższej Izby Kontroli jest wspomaganie innych struktur państwowych w tym zakresie.

Prywatyzacja

Zmian ustrojowych, jeżeli istnieje w tym względzie wola głównych sił politycznych, można dokonać stosunkowo szybko — świadczy o tym udana reforma samorządowa. W ciągu jednej nocy — oczywiście w dużym uproszczeniu — z mocy ustawy³ powstało ponad 2500 samorządów lokalnych w miejsce starych struktur (rad narodowych). Lecz równie ważne zmiany gospodarcze, własnościowe, wymagają więcej czasu. Przykładem niech będzie prywatyzacja gospodarki — nie prywatyzacja służąca wyłącznie (lub aż) poprawie efektywności działania pewnych sektorów, lecz prywatyzacja służąca budowie "zwyczajnej" gospodarki rynkowej, niezbędnej dla funkcjonowania nowoczesnego, demokratycznego państwa. Jej skala jest nieporównywalna z przekształceniami własnościowymi w takich krajach, jak Wielka Brytania czy Francja, przynajmniej pod względem liczby prywatyzowanych przedsiębiorstw. W samym roku 1992 proces prywatyzacji rozpoczęto w stosunku do 1195 przedsiębiorstw państwowych, co stanowiło nieco ponad 16% ówczesnej liczby podmiotów gospodarczych sektora publicznego. Od początku 1990 do października 1995 r. procesy prywatyzacyjne objęły zaś 3142 przedsiębiorstw państwowych, w stosunku do 1555 został on zakończony. W samym 1995 r. rozpoczęto prywatyzację 402 przedsiębiorstw, zakończono — 172.

Jak złożony zaś jest proces prywatyzacji — świadczą liczne raporty najwyższych organów kontroli, także i tych z najbardziej rozwiniętych krajów świata.

Własność państwowa

Mimo postępującej prywatyzacji wiele jeszcze podmiotów gospodarczych w Polsce pozostaje własnością państwa. Są wśród nich takie, które na pewno zostaną sprywatyzowane, są i takie, które pozostaną w rękach państwowych, czy to ze względu na decyzje polityczne — uznanie danej branży za szczególnie ważną dla interesu narodowego, czy to ze względu na wykonywanie zadań użyteczności

³ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 16, poz 95 ze zm.).

publicznej. Wszystkie te podmioty wymagają jednak tego, by Skarb Państwa pełnił w stosunku do nich funkcje właściciela. W warunkach polskich z reguły funkcje te wykonują w jego imieniu urzędnicy państwowi. Przykładowo, Minister Przemysłu i Handlu działał w 1993 r. jako właściciel 1380 przedsiębiorstw — wśród nich kilkaset zatrudniających setki i tysiące pracowników. Minister Transportu i Gospodarki Morskiej działał jako właściciel (w imieniu Skarbu Państwa) 568 przedsiębiorstw. Skonfrontujmy teraz powyższe dane z kilkoma liczbami:

- w Ministerstwie Przemysłu i Handlu nadzór właścicielski sprawowało, nad wspomnianymi przedsiębiorstwami, 25 pracowników, w tym 7 w Zespole Kontroli Resortowej;
- w Ministerstwie Transportu obowiązki nadzorczo-kontrolne dotyczące przedsiębiorstw powierzono zaledwie 2 osobom;
- w 1993 r. Ministerstwo Przekształceń Własnościowych zatrudniało 416 urzędników.

Administracja nieliczna

Prowadzi nas to do określenia kolejnej cechy administracji w Polsce, różniącego ją od administracji, generalnie, krajów OECD. Jest to administracja nieliczna. Nieliczna tak w liczbach bezwzględnych, jak i w proporcji do wielkości kraju.

Według raportów rządowych, w 1993 r. administracja rządowa zatrudniała nieco ponad 105 tysięcy pracowników (co daje 2,6 urzędników państwowych na 1000 mieszkańców). Z tego urzędy centralne zatrudniały ponad 11 tysięcy (czyli ok. 11% całości), administracja specjalna w terenie (np. skarbową, oświatową, ochrony środowiska) — ponad 67 tysięcy (ok. 64% całości) zaś urzędy wojewódzkie i rejonowe — prawie 27 tysięcy (ok. 25% całości). Dodajmy dla porządku, że dane te nie obejmują policji, służby zdrowia, nauczycieli, straży pożarnej, sił zbrojnych i państwowego przemysłu. Dla porównania przytoczmy dane (przybliżone) z dwóch innych krajów: w Wielkiej Brytanii na 1000 mieszkańców przypada ok. 10 urzędników państwowych, w Szwecji — ok. 33.

Inną ilustrację stanowić może poziom wydatków na administrację w stosunku do całości wydatków budżetu:

kategoria / rok	1988	1991	1994
wydatki ogółem	100,0	100,0	100,0
administracja państwowa ⁴	1,8	2,6	2,7
oświata i nauka	10,4	16,2	13,0
ochrona zdrowia i sport, ubezpieczenia społeczne i opieka społeczna	10,8	26,4	38,6
kultura i sztuka	1,4	1,2	0,7

⁴ Łącznie z dotacjami na zadania państwowe zlecone gminom w zakresie administracji.

Centralizacja decyzji

Trzeci z kolei czynnik, to nadal, mimo wprowadzenia samorządów na szczeblu lokalnym i innych zmian ustrojowych, daleko posunięta centralizacja decyzji. Nadal w tysiącach, a niekiedy i setkach tysięcy przypadków (jak kwestie paszportowe), organem odwoławczym pozostaje organ naczelny, minister który jest zobowiązany wydawać decyzje w indywidualnych sprawach.

Wspólne oddziaływanie tych trzech czynników stwarza sytuację, w której administracja, stojąca przed ogromnymi zadaniami, cierpi na niedostatek kadr przy jednoczesnym niekiedy daleko, posuniętym centralizmie w wykonywaniu zadań. Prowadzi to do nadmiernej koncentracji na sprawach bieżących, przy niedostatku sił i niedostatecznym zainteresowaniu sprawami strategii i nadzoru.

Owa przewaga działań bieżących wynika także z nacisku społecznego i politycznego — groźba niepokojów społecznych (czasem i samo ich występowanie) prowadzi do obciążania administracji przez władzę ustawodawczą nowymi zadaniami.

Niestabilność prawa

Na wspomniane elementy nakłada się niestabilność prawa, która przecież ma dla działalności administracji znaczenie większe, niż dla jakiegokolwiek innej dziedziny życia społecznego. Konieczność zmian w prawie wynika po pierwsze, z dostosowania do norm państwa demokratycznego przepisów powstałych w innej rzeczywistości, po drugie z tego, że wiele dziedzin wymagających regulacji nie istniało przed 1989 r. (np. obrót papierami wartościowymi, prywatne szkolnictwo itp.), po trzecie — z faktu że zmiany w rzeczywistości zachodzą szybciej, niż przewidzieli to legislatorzy, po czwarte — z konieczności dostosowania prawa do unormowań europejskich. Skalę przemian może ilustrować porównanie objętości Dziennika Ustaw z lat 1987 (przed zmianami ustrojowymi), 1991 i 1994.

Otóż w 1987 r. w 42 numerach Dziennika Ustaw opublikowano 250 aktów prawnych (ustaw, zmian ustaw oraz rozporządzeń, a więc łącznie aktów najwyższej rangi) o objętości 596 str., w 1991 r. w 125 numerach opublikowano 561 aktów prawnych o objętości 1824 str., zaś w 1994 r. w 140 numerach, liczących 3034 str. opublikowano 804 akty prawne. Oczywiście są to w zdecydowanej większości akty przygotowane przez administrację rządową.

Nowe pola działań

Nowe zadania dla administracji, przed 1990 r. obecne w jej działalności w małym stopniu lub wcale — takie jak prywatyzacja i w ogóle zadania na styku sektora prywatnego, powodują konieczność szybszego reagowania przez nią na czynniki zewnętrzne, elastyczniejszego niż dotychczas działania. Konieczność odejścia od wielu ustalonych procedur, metod i zasad działania (choć przecież nie od wszystkich, zwłaszcza zaś od zasad najbardziej podstawowych) powoduje utrudnienia dla istniejącej kontroli wewnętrznej. Użycie tego właśnie określenia (choć na temat

terminologii — poniżej) jest w pełni świadome, albowiem jest to z reguły nadal raczej kontrola wewnętrzna niż kontrola zarządcza.

Tak jak sama administracja stoi przed ogromnymi zadaniami, wymagającymi nowych metod działania, tak też i zadania kontroli administracji są niemałe, zaś ich realizacja wymaga, w wielu przypadkach, zmian dotychczasowej formuły działania.

Kadry administracji

Wreszcie należy powiedzieć o tym ważnym czynniku określającym sposób funkcjonowania polskiej administracji, jakim są kadry.

Jak już było to powiedziane, są to kadry nieliczne. Jak wynika ze statystyk, są to kadry nisko opłacane. W 1993 r. średnia płaca urzędnika w Polsce wynosiła ok. 300 USD miesięcznie⁵ (w dalszej części opracowania, dla większej przejrzystości, kwoty będą podawane w przybliżeniu jako równowartość dolarów amerykańskich, wg aktualnie obowiązującego kursu NBP). Kwotę tę jednak należy odnieść np. do średniej ówczesnej płacy: w przemyśle — wynosiła ona ok. 260 USD miesięcznie, finansach — ok. 360 USD miesięcznie (nie wyodrębniając w obu przypadkach płac kadry kierowniczej).

Prestiż społeczny

W okresie minionym te niezbyt wysokie zarobki były częściowo rekompensowane silną społeczną pozycją wynikającą z wpływu urzędników na rozdawnictwo rzadkich ówczesnie dóbr (mieszkania, samochody, przydziały materiałów budowlanych itp. itd.). Obecnie, w warunkach działania gospodarki rynkowej, ten czynnik oczywiście nie odgrywa żadnej roli. Frustrację kadr urzędniczych może wywołać także niski prestiż społeczny tego zawodu. Badania przeprowadzone w 1993 r. wykazały, że urzędnik jest postrzegany społecznie na ostatnim miejscu wśród grup zawodowych pod względem prestiżu.

Obecne ramy prawne

Budowaniu morale kadr nie służy także obowiązująca regulacja. Ustawa z 1982 r. nie operuje pojęciem służby cywilnej, jako apolitycznego szkieletu państwa, który zapewnia każdemu rządowi realizację jego zadań, ale używa pojęcia "pracownika urzędu państwowego". W ustawę tę nie ma wbudowanych mechanizmów służących zachowaniu przez administrację niezależności od czynnika politycznego. Nowelizacja z grudnia 1994 r. zniosła nawet instytucję mianowania, zastępując ją umową o pracę na czas nieokreślony.

Tworzenie służby cywilnej

Świadomość konieczności budowy apolitycznej państwowej służby cywilnej, zgodnej ze standardami przyjętymi w państwach demokratycznych, jak i wagi tego zagadnienia dla dalszego sprawnego działania państwa, nie była obca kolejnym rządóm od 1989 r. Niestety, mimo że niemal każdy z nich włożył swój wkład w

⁵ W tym w urzędach centralnych ok. 320 USD, na wyższych i średnich stanowiskach ok. 530 USD, zaś w terenowych ok. 240 USD.

dział reformy administracji, pozostaje ono nie dokończone. Głównie z powodu zbyt krótkiego okresu sprawowania władzy. Kolejne rządy nie zdołały wyjść poza opracowanie, w najlepszym razie, projektu ustawy o służbie cywilnej. Obecny projekt rządowy, po bardzo negatywnych opiniach merytorycznych które zebrał od posłów w trakcie pierwszego czytania, trafił do nadzwyczajnej komisji sejmowej.

Wola reform

• I ostatnia już sprawa, to ów syndrom niedokończonych, czy niekiedy nierozpoczętych, reform. Podobnie jak ze służbą cywilną ma się sytuacja z wieloma innymi dziedzinami. Tak np. paląca jest konieczność gruntownej reformy systemu finansowania służby zdrowia. Jest to jednak sprawa niezwykle pod względem politycznym delikatna. Wymaga także niezbędnego czasu na jej przeprowadzenie. Wyniki kontroli NIK przeprowadzonej w 1995 r. wykazały atoli, że od listopada 1990 r. do końca 1994 r. nie wdrożono w tym zakresie żadnych zmian systemowych. Każdy rząd przyjmował odpowiednie programy, których jednak nie zdążył zrealizować.

Podsumowanie

W podsumowaniu możemy stwierdzić, że administracja w Polsce stoi przed koniecznością realizacji zadań o podstawowym dla państwa charakterze, które są niepodobne do tych które realizowała wcześniej (a ponadto, jak zawsze trzeba też wykonywać zadania rutynowe, typowe, łączne ze stawianiem odpowiednich pieczętek na odpowiednich dokumentach). Administracja zadania te realizować musi w warunkach silnych i zmiennych nacisków politycznych i społecznych, przy świadomości upływania niezwykle cennego czasu. Ludzie, którzy te zadania realizują, są stosunkowo nieliczni, nie najlepiej opłacani, nie cieszą się prestiżem społecznym, a istniejące uregulowania prawne nie dają im poczucia bezpieczeństwa. Wszystko to ma miejsce w warunkach wielkiej zmienności prawa.

Jeżeli mimo to państwo ma być — a musi być — sprawnie zarządzane, niesłychanie trudna rola przypada kierownikom różnego szczebla — począwszy od członków rządu, skończywszy na naczelnikach wydziałów. Oni to bowiem winni zapewnić skuteczną realizację zadań poszczególnych instytucji. Nowoczesna kontrola zarządcza może być im w tym pomocna. Nowoczesna kontrola zarządcza służy i promuje nowoczesną administrację.

2. Podstawowe pojęcia

Ze względu na to, że inne opracowania zamieszczone w niniejszym tomie obszernie definiują pojęcie kontroli zarządczej, jej funkcje i relacje tego pojęcia z pojęciem kontroli wewnętrznej, tu wskażemy tylko na kilka spraw związanych z obecnością tego pojęcia w polskiej praktyce administracyjnej.

Ogólnie kontrolę zarządczą można zdefiniować jako systematyczne działanie na rzecz ustanowienia zasad i norm: sprawności przy planowanych celach, sprzężenia zwrotnego w obiegu informacji koniecznej do zarządzania, porównywania osiągnięć z

normami i celami, ustalania przyczyn i pomiaru odchyłeń w tym względzie oraz innych działań niezbędnych do zapewnienia, że wszystkie zasoby organizacji są najskuteczniej i najsprawniej wykorzystywane do osiągnięcia celów. Kontrola zarządcza stanowi nieodłączny element całego procesu zarządzania — winna być integralną częścią każdego etapu zarządzania, począwszy od planowania, na kontroli skończywszy. Celem tego działania jest dostarczenie kierownictwu pewnych informacji o każdym etapie działania instytucji, możliwości jego oceny i ewentualnej korekty. Ze względu na ścisłe związki kontroli zarządczej z procesem kierowania, można też mówić o niej jako o kontroli kierowniczej.

W przypadku administracji rządowej celem działania instytucji jest przede wszystkim realizacja polityki rządu: ze względu na to, że działalność administracji w każdym niemal przypadku pociąga za sobą wydatkowanie pieniędzy publicznych, bieżąca kontrola finansowa musi być ważną częścią kontroli zarządczej. Oczywiście kontrola służąca ochronie grosza publicznego przed kradzieżą, nadużyciami i niegospodarnością nie może w praktyce uniemożliwiać jakichkolwiek wydatków, takie podejście prowadzi do sytuacji, w której 1% błędu jest gorszy, z punktu widzenia urzędnika, od 99% sukcesów, bowiem w pierwszym przypadku kara jest niemal pewna, w drugim — pochwała wątpliwa, przeciętność zaś — najbezpieczniejsza.

3. Kontrola zarządcza w polskich przepisach prawa

Zarówno przepisy prawa regulujące działalność urzędów administracji rządowej, jak i sama praktyka administracyjna, nie mówią nic o pojęciu "zarządzania". Wśród relacji pomiędzy podmiotami używa się takich pojęć, jak kierowanie, nadzór lub kontrola.

Kontrola, nadzór, kierowanie

Przyjmuje się w doktrynie prawniczej, iż kontrola składa się z kilku elementów, takich jak sprawdzenie i analiza działań jednostki kontrolowanej, porównanie wyników analizy z wzorcami pożądanego działania, sformułowanie wniosków z dokonanego porównania. Dopiero te elementy występujące łącznie dają podstawy do określenia konkretnego działania mianem kontroli. Pojęcie nadzoru zawiera w sobie, oprócz kontroli, możliwość władczego wkraczania w działalność jednostki nadzorowanej, gdy w wyniku kontroli taka interwencja okaże się konieczna dla osiągnięcia stanu pożądanego. Kierowanie oznacza całkowitą zależność jednostki podległej od nadrzędnej, jak też pełną odpowiedzialność tej ostatniej za działania podwładnych. W ustawach, statutach i regulaminach mowa jest o tym, że generalnie "kierownik urzędu kieruje urzędem"⁶. Przykładowo, Regulamin Organizacyjny Ministerstwa Pracy i Polityki Socjalnej stanowi, że "...Ministerstwem kieruje Minister, przy pomocy sekretarzy stanu, podsekretarzy stanu, dyrektorów generalnych,

⁶ Sformułowanie zaczerpnięte z jednego z projektów ustawy.

dyrektorów i wicedyrektorów departamentów...”, oraz, że “...departamentem kieruje dyrektor przy pomocy wicedyrektora...”. W przepisach regulujących pracę urzędów nie ma mowy o przedsiębiorczym podejściu do spraw kierowania instytucją.

Przepisy konstytucyjne

Krótki przegląd obowiązujących w Polsce regulacji prawnych, istotnych dla spraw kontroli zarządczej, należy rozpocząć od przepisów Małej Konstytucji⁷. W myśl art. 55 Prezes Rady Ministrów kieruje pracami Rady Ministrów oraz koordynuje i kontroluje pracę poszczególnych ministrów, jak też jest zwierzchnikiem służbowym wszystkich pracowników administracji rządowej. Zobowiązanie Prezesa Rady Ministrów do koordynowania i kontroli prac ministrów, jak też do kierowania pracami Rady Ministrów implikuje element posiadania przez premiera informacji o pracach całej administracji. Sformułowanie dotyczące zwierzchnictwa służbowego budzi od samego początku wątpliwości interpretacyjne. Na pewno nie można go rozumieć jako uprawnień dla Premiera do wydawania poleceń służbowych wszystkim urzędnikom administracji, ale można na tej podstawie wnioskować co najmniej o istnieniu obowiązku udzielania premierowi przez ministrów informacji o swych działaniach. Z drugiej strony, wydaje się, że uprawnienie premiera do kontrolowania pracy ministrów nie obejmuje uprawnień do kontroli ministerstw. Ministrowie podlegają kontroli premiera jako członkowie Rady Ministrów, premier jednak nie kontroluje ich aparatu wykonawczego jako organów administracji.

W myśl art. 56 Małej Konstytucji minister kieruje określonym działem administracji państwowej, i w tym zakresie ważnym instrumentem sprawowania tego kierownictwa jest kontrola zarządcza.

Przepisy dotyczące finansów publicznych

Odrębnym działem przepisów mających związek z kontrolą zarządzania są przepisy dotyczące wydatkowania środków publicznych, tj. Prawo budżetowe i przepisy wykonawcze⁸. Art. 39 Prawa budżetowego stanowi, że Rada Ministrów sprawuje ogólny nadzór nad wykonywaniem budżetu państwa i może wydawać wytyczne w sprawie zasad realizacji tego budżetu, Minister Finansów sprawuje ogólną kontrolę realizacji dochodów i wydatków budżetu państwa oraz utrzymania równowagi budżetowej, określanych corocznie ustawą budżetową, zaś poszczególni dysponenci części budżetowych (ministrowie i wojewodowie) sprawują nadzór i kontrolę nad całością gospodarki finansowej podległych im jednostek organizacyjnych oraz realizacją zadań budżetowych i rozliczeniami dotacji z budżetu państwa na te zadania.

⁷ Ustawa konstytucyjna z 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426 ze zm.).

⁸ Ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe (Dz.U. z 1993 r. Nr 72, poz. 344); aktualne przepisy wykonawcze zawierają 26 rozporządzeń i zarządzeń Rady Ministrów i ministrów.

Zgodnie z art. 58 Prawa budżetowego, osoby winne jego naruszeń podlegają odpowiednim karom. W przypadku kierowników jednostek państwowych, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny budżetowej rozciąga się także na przypadki dopuszczenia do naruszenia dyscypliny budżetowej przez zaniebdanie obowiązków w zakresie nadzoru; z kolei pracownik, który otrzymał do wykonania polecenie naruszające dyscyplinę, nie ponosi odpowiedzialności, jeżeli przed wykonaniem polecenia zgłosił pisemnie swojemu przełożonemu odpowiednie zastrzeżenie i pomimo tego zastrzeżenia otrzymał pisemne potwierdzenie polecenie; w tym przypadku odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki lub inny przełożony pracownik, który wydał takie polecenie.

Przepisy o rachunkowości

Służby finansowe działają ponadto na podstawie ogólnych przepisów dotyczących rachunkowości⁹, tj. obowiązane są do stosowania zasad rachunkowości w sposób prawidłowy, zapewniając rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej, wyniku finansowego oraz rentowności jednostki. Za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki, chyba że te obowiązki zostaną przypisane innym osobom za ich zgodą. W przypadku jednostek państwowych są to główni księgowi budżetów, jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych. Stanowisko głównego księgowego w ministerstwach, urzędach centralnych oraz urzędach wojewódzkich jest pod względem hierarchii służbowej, wynagrodzenia i innych świadczeń równorzędne stanowisku wicedyrektora departamentu lub jednostki organizacyjnej o podobnym charakterze.

Główny księgowy w razie ujawnienia nieprawidłowości, nierzetelnego dokumentu lub dokumentu, w którym została ujęta nielegalna operacja gospodarcza lub zobowiązanie nie mające pokrycia w budżecie lub planie finansowym, odmawia jego podpisania, co wstrzymuje realizację operacji gospodarczej, której dokument ten dotyczy. Jednocześnie główny księgowy powinien zawiadomić na piśmie kierownika jednostki o odmowie podpisania dokumentu i odmowę tę umotywować. Jeżeli po zapoznaniu się z treścią tego zawiadomienia kierownik wyda w formie pisemnej polecenie realizacji zakwestionowanej operacji gospodarczej, główny księgowy jest obowiązany dokument podpisać, z wyjątkiem wypadku, gdy wykonanie polecenia kierownika jednostki stanowiłoby przestępstwo lub wykroczenie.

W razie gdy wykonanie polecenia kierownika jednostki stanowiłoby przestępstwo lub wykroczenie, główny księgowy jest obowiązany powiadomić o tym organy powołane do ścigania przestępstw. Główny księgowy może upoważnić podległych mu pracowników do przeprowadzenia w określonym zakresie kontroli wewnętrznej, jak również do podpisania dokumentów nie wymagających zgłoszenia odmowy podpisu. W razie stwierdzenia, że zachodzą podstawy do zgłoszenia odmowy podpisu, pracownik powinien niezwłocznie przedstawić sprawę głównemu

⁹ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591).

księgowemu. W celu realizacji swoich zadań główny księgowy ma prawo wnioskować określenie trybu, według którego mają być wykonywane przez inne służby prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej, żądać od innych służb udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, żądać od innych służb usunięcia w wyznaczonym terminie nieprawidłowości dotyczących zwłaszcza przyjmowania, wystawiania obiegu i kontroli dokumentów, systemu kontroli wewnętrznej, oraz występować do kierownika jednostki z wnioskiem o przeprowadzenie kontroli określonych zagadnień, które leżą w zakresie działania głównego księgowego.

Organy odpowiedzialne za system kontroli zarządczej

Do organów państwowych odpowiedzialnych za system kontroli zarządczej w administracji można zaliczyć Prezesa Rady Ministrów, ministra właściwego do spraw administracji (w myśl art. 56 Małej Konstytucji) oraz, w zakresie spraw budżetowych, Ministra Finansów. Jak już jednak wspomniano, odpowiedzialność ta nie wynika z przepisów wprost. Wyjątek dotyczy ministra, który działa w polskich warunkach ustrojowych jako minister do spraw administracji, a zarazem kierownik Kancelarii Rządu, tj. Ministra-Szefa Urzędu Rady Ministrów. Na podstawie przepisów ustawy z dnia 12 listopada 1985 r. o zmianach w organizacji oraz zakresie działania niektórych naczelnych i centralnych organów administracji państwowej¹⁰. Za właściwe funkcjonowanie kontroli zarządczej odpowiedzialny jest jednak każdy kierownik urzędu centralnego lub wojewódzkiego.

Minister-Szef Urzędu Rady Ministrów

Minister-Szef URM m.in. dokonuje kompleksowych analiz i ocen działalności terenowych organów administracji państwowej, przeprowadza i koordynuje kontrolę tej działalności, koordynuje realizację polityki kadrowej w administracji państwowej oraz kontroluje realizację zadań wskazanych przez Radę Ministrów i Prezesa Rady Ministrów. Ponadto, w myśl wydanego na podstawie przepisów tej ustawy rozporządzenia¹¹, Szef URM zapewnia systematyczną kontrolę terenowych organów administracji państwowej oraz ich organizacji i funkcjonowania, koordynuje działalność kontrolną organów administracji państwowej i przeprowadza kompleksowe kontrole województw. Jego zadaniem jest także doskonalenie kontroli administracji, ocena funkcjonowania systemu kontroli w administracji i przedstawianie Radzie Ministrów corocznych informacji w tej dziedzinie. Minister przedstawia Prezesowi Rady Ministrów wyniki i efekty przeprowadzanych kontroli oraz analizuje ich wyniki.

¹⁰ Dz.U. Nr 50, poz. 262 ze zm.

¹¹ Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 1 grudnia 1986 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra-Szefa Urzędu Rady Ministrów w dziedzinie kontroli oraz trybu przeprowadzenia kontroli (Dz.U. Nr 44, poz. 217).

Zasady kontroli w administracji rządowej

Kolejnym przepisem, o którym należy wspomnieć, jest uchwała nr 57 Rady Ministrów z dnia 23 maja 1983 r. w sprawie wykonywania kontroli przez organy administracji państwowej¹². W myśl przepisów tej uchwały, zadania kontrolne wykonują wyodrębnione komórki organizacyjne. Kontrolę wewnętrzną wykonują pracownicy na stanowiskach kierowniczych oraz podległe im komórki organizacyjne w zakresie ich uprawnień. Zadania kontrolne wykonują także poszczególni pracownicy. W istocie chodzi tu o kontrolę przez każdego pracownika wykonywanej przez niego pracy, w celu zapewnienia prawidłowości jej przebiegu. Kontrolę tego typu liczni autorzy nazywają "samokontrolą", która winna, ich zdaniem, stanowić "ideał kontroli". Koordynację działalności administracji sprawują: Szef Urzędu Rady Ministrów (w stosunku do jednostek kontroli resortowej oraz organów kontroli specjalistycznej), ministrowie i kierownicy urzędów centralnych (w zakresie swej właściwości rzeczowej) oraz wojewodowie (na terenie województwa). W myśl uchwały nr 57, działania kontrolne organów administracji rządowej powinny być prowadzone w sposób planowy, koordynowany i systematyczny.

Niespójność przepisów

Ustawa z 1985 r. i przepisy dotyczące zadań Ministra-Szefa URM w dziedzinie kontroli, pochodzą sprzed zmian w systemie administracji w 1990 r. Szczególnie nieprzystające do obecnego ustroju administracji publicznej w Polsce są niektóre przepisy rozporządzenia z 1986 r. oraz uchwały nr 57 Rady Ministrów w sprawie wykonywania kontroli, tym samym w praktyce nie stosowane. Nie jest np. możliwa kontrola przez służby URM "jednostek pozarolniczej gospodarki nie uspołecznionej". Nie zmienia to faktu, że nie ma przeszkód w realizacji zadań wynikających z innych przepisów tego rozporządzenia (zwłaszcza takich, jak dokonywanie corocznych ocen działania systemu kontroli administracji, sporządzanie planów kontroli). Należy zauważyć, że uchwała nr 57 została wydana bez podstawy ustawowej. Dla większości z naczelných organów administracji (poza niektórymi z nich np. Ministrem-Szefem URM, Ministrem Finansów, których uprawnienia w tej dziedzinie uregulowano także w innych przepisach) stanowi ona jedyną podstawę prawną do kontroli jednostek nie znajdujących się w strukturze organizacyjnej ich urzędów.

Jak z powyższego wynika, nadzór nad funkcjonowaniem i ocena systemu kontroli zarządczej w administracji należy do Ministra-Szefa URM. Z drugiej strony, organ ten nie formułuje w tym względzie żadnych wytycznych, tak dotyczących samych procedur kontroli, jak sposobów ich wdrażania, promocji kadr, ocen pracowników na podstawie wyników kontroli wewnętrznej itp.

Publikacja przepisów w dziedzinie kontroli

Wszystkie wyżej wymienione przepisy są opublikowane w dziennikach urzędowych. Inną grupę stanowią przepisy wewnętrzne, wydawane przez ministrów, wojewodów i kierowników innych urzędów administracji, zwykle w formie zarzą-

¹² MP Nr 22, poz. 124, Dz.U. z 1984 r. Nr 23, poz. 112.

dzeń, na podstawie delegacji zawartych bądź to w ustawach tworzących te urzędy, bądź to w ich statutach. Ogólne warunki kontroli wewnętrznej zawierają prawie wszystkie regulaminy organizacyjne urzędów administracji. Nie są to jednak szczegółowe procedury, z dokładnym rozpisaniem określonych czynności i sposobów ich sprawdzania. Te regulacje wewnętrzne z reguły nie są publikowane, niekiedy przy tym trudno dostępne i dla samych pracowników urzędów.

Rola Najwyższej Izby Kontroli

Na koniec należy wspomnieć o roli Najwyższej Izby Kontroli w ustanawianiu przepisów lub standardów kontroli w administracji. Obowiązujące przepisy¹³ nie dają NIK żadnych uprawnień w tym zakresie. Jednakże sam system kontroli zarządczej może być przedmiotem badania NIK, albowiem działalność jednostek administracji rządowej może być kontrolowana pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności. Można ponadto wspomnieć, że organy kontroli, rewizji i inspekcji, działające w administracji rządowej, są obowiązane do udostępniania NIK, na jej wniosek, wyników kontroli przeprowadzonych przez te organy, przeprowadzania określonych kontroli wspólnie pod kierownictwem Izby, przeprowadzania kontroli doraźnych na jej zlecenie.

4. Wytyczne INTOSAI a system kontroli zarządczej w Polsce

“Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej” INTOSAI nie są polskich w warunkach inkorporowane do żadnych przepisów prawa, nie są te dokumentem szerzej znanym. Niemniej jednak, niektóre zalecenia w nich zawarte odpowiadają polskim przepisom i praktyce w dziedzinie kontroli zarządczej, jak można stwierdzić na podstawie ustaleń i obserwacji z różnych kontroli NIK.

Rozsądny poziom pewności

Rozsądny poziom pewności kontroli (“Wytyczne...”, par. 19; dalej cytowane jako: I, nr par.), dotyczącej realizacji zadań poszczególnych urzędów zapewniają odpowiednie regulaminy wewnętrzne, ogólne i poszczególnych departamentów oraz wydziałów. Z reguły jest w nich wskazane co należy do obowiązków komórki i jaki typ dokumentów jest wyrazem ich wykonywania (np. projekt ustawy w przypadku komórki merytorycznej, protokół odbioru obiektu w przypadku komórki administracyjnej itp.). Osobnym problemem pozostaje fakt, że większość instytucji rządowych nie ma jasno sprecyzowanych celów działania, (pomijamy tu cele określone w ustawach, przeważnie na tyle ogólne, że wymagają dalszego zoperacjonalizowania i wytyczenia misji organizacji) — uprzednie zostały sformułowane przed 1990 r. a zmiany prawą najczęściej nie dotyczą tych kwestii. Wspomniane

¹³ Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. Nr 13, poz. 59).

na wstępie czynnik centralizacji decyzji powoduje, że procedury się przedłużają (I, 23), zaś dla przyspieszenia wykonania zadań pracownicy często podejmują próby działań nieformalnych (I, 22).

Wspieranie kontroli wewnętrznej

Wspieranie kontroli wewnętrznej (I, 24) nie jest mocną stroną kadr kierowniczych w większości urzędów, mimo że przepisy nakładają na nie taki obowiązek. Z drugiej strony, mamy wiele przykładów działań i regulaminów zgodnych ze "Wytocznymi." w tym zakresie. W niektórych przypadkach stało się tak, przynajmniej częściowo, dzięki wysuwaniu idących w tym kierunku wniosków pokontrolnych NIK. Ogół pracowników postrzega jednak służby kontrolne jako nieprzyjemne, można zaobserwować także przypadki negocjowania przez kierownictwa sygnałów o nieprawidłowościach (I, 27).

kompetencja i promocja kadr

Uczciwość i kompetencja (I, 28) nie może zostać zadekretowana, w ostatecznym rozrachunku zawsze zależy od osobistych postaw kierowników i reszty kadry. Odpowiednie sformułowania znajdują się w obowiązującej ustawie o pracownikach urzędów państwowych. Niestety, nie istnieje klarowny system promocji, awansów i nagradzania (poza wskazaniem pewnych wymogów formalnych), co nie sprzyja wytwarzaniu właściwej motywacji do pracy (I, 30). Podobnie jest w przypadku systemu rekrutacji, co ma i tę przyczynę, że sektor prywatny "wysysa" z rynku pracy tych ludzi, którzy najczęściej są najbardziej przydatni w służbie publicznej. Przepisy nakładają na kierowników obowiązek organizowania aplikacji administracyjnej (I, 31), tj. odpowiedniego przeszkolenia, jednak przy okazji wielu kontroli zaobserwowano postępujące jego zaniedbywanie. Następuje w tym zakresie pewna polaryzacja — obok grupy pracowników niechętnych szkoleniom istnieje inna, liczna, osób korzystających z wielu sposobów podnoszenia kwalifikacji, w tym organizowanych z funduszy zagranicznych (np. PHARE).

Cele kontroli

Problem celów kontroli (I, 32-37) wiąże się z niedostatkami w formułowaniu strategicznych celów działania poszczególnych instytucji. Na ogół regulaminy urzędów i ich komórek organizacyjnych w zadowalający, choć zbyt ogólny, sposób kategoryzują działania; w ramach prac nad ustawą o służbie cywilnej w 1993 r. opracowano ramowe zakresy zadań na typowych stanowiskach pracy, profile osobowości pożądanych do zatrudnienia na tych stanowiskach, jednakże projekty te nie zostały wdrożone.

Nadzorowanie służb kontroli

Nadzorowanie pracy służb kontrolnych (I, 38) ma miejsce w ramach obowiązków kierowników, do czego zobowiązują ich przepisy prawa (zobowiązanie do

stałego, bieżącego nadzoru nad pracą podległych komórek). Sposób dokumentowania (I, 43-47) działań urzędu odpowiada normom zawartym we "Wskazówkach..." w sprawach finansowych. Zgodnie z przepisami (w tym ustawą o rachunkowości), wszystkie operacje finansowe i ich kontrola są odpowiednio dokumentowane. Gorzej wygląda sytuacja w przypadku innych działań. Niejednokrotnie podczas kontroli stwierdzano brak dokumentacji dotyczącej planowania (np. wielkości potrzeb finansowych), uzasadnienia wyborów wariantów programowych, uzgodnień i negocjacji z innymi uczestnikami¹⁴. Jednak i tu sytuacja nie jest, patrząc ogólnie, zła.

Rejestrowanie operacji finansowych

Także sposób rejestracji operacji finansowych (I, 48-51) odpowiada standardom. Zapewnia to przyjęty w Polsce system księgowości, wspomagany w urzędach odpowiednimi narzędziami informatycznymi. Zapewnia to kierownictwu jednostek pożądaną informację o przebiegu wykonania budżetu i pozwala na budowanie potrzebnych prognoz. Urzędy stosują się do zasad klasyfikacji budżetowej, w wielu dla własnych potrzeb wprowadza się podziały jeszcze szczegółowsze.

Zakresy i delegowanie odpowiedzialności

Odpowiednie przepisy, począwszy od ustaw, skończywszy na regulaminach organizacyjnych, określają zakresu odpowiedzialności i sposoby jej delegowania (I, 52-53). Można w tym zakresie poczynić zarzut, że zbyt wiele spraw, także drobnych, nadal pozostaje w wyłącznej gestii najwyższych kierowników.

Rozdzielenie funkcji

Z tego też powodu, nie zawsze ma miejsce rozdzielenie funkcji (I, 54-55) udzielania upoważnień, przetwarzania, rejestrowania i sprawdzania poszczególnych operacji, w tym finansowych. Formalnie, są to wszystko obowiązki kierownika i głównego księgowego. Z drugiej strony, organizacja wewnętrzna działów finansowych z reguły zapewnia rozdzielenie wspomnianych zadań w praktyce. Jedną z konsekwencji małej liczebności administracji w Polsce jest sytuacja, w której duże grupy zadań pozostają w zakresach obowiązków pojedynczych osób przez wiele lat (np. stosunki zagraniczne z danym państwem lub nawet ich grupą, specjalistyczne grupy kompetencji poszczególnych ministrów, np. w zakresie łączności itp.), w związku z czym nieobecność pracownika, czy to spowodowana chorobą, czy urlopem, może wstrzymać ich realizację. Stąd ograniczone są możliwości rotacji kadr w urzędach (I, 56).

¹⁴ Czasami kontrolerzy spotykają się ze stwierdzeniem: gdybyśmy wiedzieli, że NIK będzie to kontrolował, to byśmy gromadzili pełną dokumentację.

Nadzór

Nadzór nad wykorzystaniem czasu pracy (I, 57-60), przynajmniej pod względem formalnym, odpowiada standardom. Z drugiej strony, niedostatki zarządzania kadrami i brak koncepcji tego zarządzania w skali całej administracji rządowej, powodują, że wiele jest w tym zakresie jeszcze do zrobienia.

Mienie powierzone

Przepisy dotyczące odpowiedzialności za mienie powierzone pracownikom, zwłaszcza dotyczące gospodarki magazynowej, w pełni odpowiadają standardom światowym, pozwalają też na pełną bieżącą kontrolę w tym zakresie (I, 61-63).

5. Niektóre aspekty kontroli zarządczej w świetle ustaleń kontrolnych NIK

Po tej krótkiej prezentacji spraw ogólniejszych pora na zilustrowanie postawionych wyżej też kilkoma przykładami z działalności NIK w ostatnich latach.

NIK nie przeprowadzała, jak dotąd, kontroli problemowej dotyczącej funkcjonowania służb kontroli wewnętrznej w administracji rządowej, jednakże zagadnienia związane z tą materią przewijały się często przy okazji kontroli poświęconym innym sprawom. Niejednokrotnie też w swoich wystąpieniach wskazywaliśmy na niedomagania i braki systemu zarządzania instytucjami publicznymi, jako jedną z przyczyn stwierdzonych nieprawidłowości.

Wydaje się, że biorąc pod uwagę wymienione wyżej cechy polskiej administracji oraz stojące przed nią zadania, interesujące będzie przedstawienie przykładów dotyczących:

- niedostatków całego systemu kontroli zarządczej,
- braku bieżącego nadzoru nad wykonywaniem zadań typowych i powtarzalnych,
- brakach kontroli zarządczej w rządowych agencjach wykonawczych,
- problemów związanych z prywatyzacją przedsiębiorstw państwowych.

Błędy nadzoru nad działalnością administracji rządowej w terenie

W III kwartale 1994 r. Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła kontrolę wykonywania przez Ministra-Szefa Urzędu Rady Ministrów (URM) nadzoru i kontroli nad terenowymi organami rządowej administracji ogólnej¹⁵. Celem kontroli była ocena funkcjonowania nadzoru i kontroli Ministra-Szefa URM (jako ministra właściwego do spraw administracji) nad wojewodami. Z kontroli uprzednio przeprowadzanych przez NIK w urzędach terenowych organów rządowej administracji ogólnej wynikało, że

¹⁵ Informacja o wynikach kontroli wykonywania przez Ministra-Szefa Urzędu Rady Ministrów nadzoru i kontroli nad terenowymi organami rządowej administracji ogólnej, 7/95/27A/94, NIK ZAP, 1995.

nadzór nad tymi organami był sprawowany ze strony organów naczelnych w sposób niedostateczny i zbyt wąski. Minister-Szef URM jako minister kierujący administracją, ma podstawę i warunki do dokonywania wszechstronnej oceny działalności wojewodów.

Wyniki kontroli wykazały, że zadania Ministra Szefa URM w zakresie nadzoru i kontroli nad terenowymi organami rządowej administracji ogólnej są realizowane w stopniu niedostatecznym. Dokonując takiej oceny Najwyższa Izba Kontroli brała pod uwagę fakt, że przepisy regulujące kompetencje Ministra-Szefa URM budzą zastrzeżenia. Jednak nawet w aktualnym stanie prawnym przepisy pozwalały na lepsze wykonywanie przez niego funkcji ministra właściwego do spraw administracji. Między innymi, Minister nie ustalił struktury organizacyjnej Urzędu Rady Ministrów w sposób zapewniający sprawowanie we właściwym zakresie nadzoru nad działalnością wojewodów.

Można stwierdzić, że zadania Ministra, jako ministra właściwego do spraw administracji znajdowały się na marginesie innych zadań realizowanych przez Urząd, w szczególności z zakresu obsługi Rady Ministrów, Prezesa Rady Ministrów i wiceprezesów Rady Ministrów.

W swoich wystąpieniach NIK wskazywała, że wyżej opisane nieprawidłowości i uchybienia mogłyby zostać wyeliminowane w przyszłości poprzez: zobowiązanie Ministra-Szefa URM do dokonywania kompleksowych analiz i ocen działalności wojewodów, dokonywania oceny funkcjonowania systemu kontroli w administracji państwowej, opracowania systemu działalności kontrolnej Ministra-Szefa URM, nowelizację przepisów utrudniających obecnie sprawowanie kierownictwa, nadzoru i kontroli nad terenową administracją rządową, instytucjonalne oddzielenie zadań Ministra-Szefa URM jako kierownika urzędu obsługi Rady Ministrów i Prezesa Rady Ministrów od jego zadań jako ministra do spraw administracji. Ponadto wskazywano na konieczność sprawowania kontroli nad wykonywaniem przez wojewodów ich obowiązków i aktywnego włączenia się Ministra w rozwiązywanie sygnalizowanych przez wojewodów trudności w ich działaniu.

Błędy zarządzania w procesie refundowania aptekom dopłat do urzędowych cen leków

W okresie od czerwca do września 1993 r. NIK przeprowadzała (na zlecenie Prezydium Sejmu) kontrolę realizacji ustawy o zasadach odpłatności za leki i artykuły sanitarne¹⁶.

System sprzedaży leków w Polsce

Do roku 1989 apteki pozostawały własnością państwa, podobnie jak cały obrót lekami. Ogólną zasadą było utrzymywanie niskich cen na leki (jako swego rodzaju ukrytej dotacji z budżetu dla obywateli) przy jednoczesnych ograniczeniach

¹⁶ Informacja o wynikach kontroli realizacji ustawy z dnia 27 września 1991 r. o zasadach odpłatności za leki i artykuły sanitarne, 3/94/38/A/93, NIK ZPSSIZ 1994.

asortymentu. W wyniku rozpoczętej w końcu 1989 r. prywatyzacji aptek oraz wprowadzenia wewnętrznej wymiwalności złotówki asortyment leków dostępnych w aptekach uległ niebywałemu poszerzeniu, dotyczyło to również leków sprowadzanych z zagranicy. Jednocześnie utrzymywał się jeszcze system cen urzędowych i rozbudowany system uprawnień (obejmujący całe grupy społeczne i branże) do leków bezpłatnych. W rezultacie, w końcu 1991 r. budżet refundował już 75% ogólnej wartości leków (w tym dla ok. 10 mln obywateli uprawnionych do leków bezpłatnych); pacjenci w szerokim zakresie korzystali z drogich leków zagranicznych, a nawet pojawiały się zjawiska patologiczne, polegające na wywożeniu kupowanych po cenach urzędowych leków za granicę, wtórnym obrocie itp. W tej sytuacji pojawiła się konieczność wprowadzenia nowych regulacji prawnych.

Zasady sprzedaży leków za obniżoną odpłatnością

Ustawa z września 1991 zniósła większość dotychczasowych uprawnień do leków bezpłatnych (poza ściśle określonymi grupami — inwalidów wojennych i wojskowych i zasłużonych dawców krwi), wprowadzając ulgi związane z pewnymi rodzajami schorzeń (tj. z reguły przewlekłych). Wielkość asortymentu leków została podzielona na 3 kategorie: leki podstawowe (za opłatą ryczałtową, nie wyższą niż 0,5% płacy minimalnej), uzupełniające (odpłatność 30%) i pozostałe (pełna odpłatność). Według wyliczeń Ministerstwa Zdrowia i Opieki Społecznej, w wyniku działania ustawy, udział społeczeństwa w ponoszeniu kosztów leków wzrósł do 48% (w 1990 r. w Niemczech wynosił on 12%, w Holandii 13%, a w Danii i Wielkiej Brytanii przekroczył 50%).

Zgodnie z przepisami wykonawczymi do ustawy, pewne kategorie chorób upoważniają pacjentów do nabywania wszystkich leków, także i z trzeciej grupy, bezpłatnie lub za częściową odpłatnością. Istota rozwiązania polega na tym, że pacjent kupuje lek za cenę niższą, ale w dowolnej aptece. Różnicę pomiędzy ceną faktyczną a płaconą przez obywatela pokrywa budżet państwa, a dokładnie — budżet wojewodów w odniesieniu do aptek znajdujących się w poszczególnych województwach.

Dopłaty z budżetu państwa

Wysokość dopłat z budżetu kształtowała się, przykładowo, następująco: w roku 1991 równowartość ok. 580 mln USD i ok. 600 mln USD w 1992 r. Jednocześnie, z powodu trudności budżetowych, wojewodowie nie byli w stanie dokonywać pełnej refundacji aptekom, przez co rosły zobowiązania Skarbu Państwa. Wynosiły one odpowiednio ok. 150 mln i ok. 70 mln USD. Sytuacja stała się dramatyczna w roku 1993. Z przyznaných w ustawie budżetowej na ten cel ok. 500 mln USD, do końca listopada wydano ok. 480 mln USD i zaciągnięto zobowiązania na równowartość ok. 106 mln USD.

Postulowane procedury

Procedura dokonywania refundacji wymagała od pracowników urzędu wojewody wykonania kilku, w zasadzie, czynności:

- podpisania umów dotyczących refundacji z aptekami (tylko apteki które podpisały umowy z wojewodą mogą liczyć na refundację),
- ewidencjonowania recept, na które ordynowano leki podlegające refundacji,
- odniesienia poszczególnych recept do konkretnych aptek,
- sprawdzenie nadsyłanych do refundacji recept pod względem rachunkowym i formalnym, jak też merytorycznej zasadności ich wystawienia,
- wyliczenia kwot do refundacji,
- przelania na konta aptek wyliczonych kwot.

Zasady dobrego zarządzania nakazują wzbogacenie tych rutynowych, łatwych do ujęcia w procedury kontrolne czynności, o analizowanie kształtowania się i zasadności kosztów ponoszonych w związku z refundacjami.

Wyniki kontroli

Kontrola przeprowadzona przez NIK wykazała daleko posuniętą niefrasobliwość służb wojewodów w tym zakresie. Właściwie w żadnym ze skontrolowanych urzędów wojewódzkich nie dokonywano analiz kosztów. W wielu nie sprowadzono recept nawet pod względem rachunkowym. W ogóle nie był, poza doraźnymi akcjami, wykonywany obowiązek sprawdzania zasadności wydawania recept, w tym na bardzo drogie leki zagraniczne. Nie analizowano i sprawdzano przyczyn, dla których ci sami lekarze ordynowali pojedynczym pacjentom lek — nieraz o znacznej wartości w ilościach przekraczających kilkuletnie zapotrzebowanie na nie przez jedną osobę. Nie sprawdzano również zasadności i prawidłowości naliczanych przez apteki odsetek z tytułu niespłaconych przez Skarb Państwa należności. Tylko w jednym z urzędów wojewódzkich wypłacono w I półroczu 1992 r. z tego tytułu ok. 106 tys. USD. Stwierdzono także liczne przypadki bezzasadnego refundowania recept z aptek otwartych, wystawianych pacjentom przebywającym na leczeniu zamkniętym, przez co budżet pokrywał także koszty marży detalicznej.

Jak już wspomniano, strat tych można było uniknąć stosunkowo łatwo — poprzez wprowadzenie i egzekwowanie odpowiednich procedur postępowania z nadsyłanymi receptami, a zatem działań powtarzalnych i szczególnie podatnych na kontrolę wewnętrzną.

W swoich wnioskach pokontrolnych zwracaliśmy uwagę zarówno na sposoby doraźnie poprawiające sytuację, jak i na działania bardziej dalekosiężne. W szczególności, po kontroli NIK wprowadzono w wielu urzędach wojewódzkich komputerowe systemy ewidencji nadsyłanych do refundacji recept, pozwalające także na kwalifikowanie ich zasadności. Wielu wojewodów dokonało także renegocjacji umów z aptekami, uzyskując np. dłuższe terminy rozliczeń lub prawo do odstąpienia od umowy w określonych przypadkach (wskazania cen z przekroczeniem dozwolonych marż, brak w oferowanym asortymencie leków tańszych, lecz o zbliżonym działaniu itp.).

Błędy w kontroli działalności rządowych agencji wykonawczych

Jednym ze sposobów na usprawnienie działalności urzędów administracji jest tworzenie agencji rządowych, czyli instytucji powołanych do realizacji tych funkcji państwa, w których działa ono jako jeden z uczestników rynku. Agencje takie z reguły cieszą się dużą autonomią, dysponują osobowością prawną oraz prezentują dużą elastyczność działania. Wydawać by się mogło, że w tej kategorii urzędów publicznych zagadnienia zarządzania i kontroli zarządczej winny być postawione na dobrym poziomie — zbliżonym do prezentowanego przez sektor prywatny. Słowem, agencje są swego rodzaju "przebojem" nowoczesnej administracji. Jednocześnie agencje, dysponując często dużymi kwotami funduszy publicznych dla realizacji swych zadań, znajdują się oczywiście w sferze zainteresowania najwyższych organów kontroli.

Nowy model zarządzania kinematografią

Jako przykład problemów kontroli wewnętrznej w instytucjach działających jako niezależne agencje posłużyć się można wynikami przeprowadzonej w pierwszej połowie 1994 r. kontroli gospodarowania środkami budżetowymi przekazanymi przez państwo na finansowanie kinematografii w latach 1991–1993¹⁷. Jednocześnie jest to przykład, w jaki sposób właściwe działania służb kontroli wewnętrznej mogą być lekceważone przez szczebel kierowniczy, a przez to nieskuteczne.

Luki w systemie prawnym

Regulacje prawne w tym zakresie pochodzą z 1987, jednak w okresie kontroli były już w dużym stopniu zdezaktualizowane. W myśl tych przepisów centralnym organem administracji do spraw kinematografii jest Komitet Kinematografii, podległy Ministrowi Kultury i Sztuki. Pracami Komitetu kieruje Przewodniczący. Uprawnienia Komitetu sprowadzają się do tworzenia regulacji w dziedzinie kinematografii i dystrybucji filmów.

Przewodniczący Komitetu Kinematografii podjął od 1990 r. prace nad stworzeniem nowego systemu organizacyjno-finansowego kinematografii, niestety nie posiadając odpowiedniego umocowania w przepisach prawa. Przepisy regulujące zasady gospodarki finansowej w dziedzinie kinematografii okazały się niedostosowane do realiów.

Nowe agencje w dziedzinie kinematografii

Wykorzystując luki i niejasności w przepisach, Przewodniczący Komitetu podjął działania mające na celu stworzenie takiego systemu finansowania działalności w zakresie produkcji, dystrybucji i rozpowszechniania filmów, który wykorzystując nadal budżet państwa jako podstawowe źródło finansowania pozwoliłoby na wydatkowanie środków w tym zakresie z ominięciem rygorów prawa budżetowego.

¹⁷ Informacja o wynikach kontroli gospodarowania środkami budżetowymi przez państwo na finansowanie kinematografii w latach 1991–1993, 37/94/30A/94, NIK ZENK 1994.

W tym celu Przewodniczący Komitetu Kinematografii powołał w 1991 r. Agencję Produkcji Filmowej, Agencję Dystrybucji Filmowej i Agencję Scenariuszową, którym przyznał status instytucji filmowych, tj. jednostek samodzielnych pod względem organizacyjnym i ekonomiczno-finansowym posiadających osobowość prawną i odrębnie określone zasady gospodarki finansowej. Tymczasem agencje nie spełniały ustawowych przesłanek warunkujących możliwość uzyskania przez nie statusu instytucji filmowej, gdyż wbrew postanowieniom ustawy o kinematografii nie zajmowały się produkcją, dystrybucją, opracowaniem lub rozpowszechnianiem filmów, tylko pośredniczyły w przekazywaniu producentom i dystrybutorom środków budżetowych otrzymanych na ten cel z Komitetu Kinematografii.

Stworzony w ten sposób system finansowania produkcji i dystrybucji filmów nie zapewnił legalności w dysponowaniu środkami budżetowymi. Przede wszystkim produkcja filmów fabularnych nie mieściła się w zakresie zadań, które organy państwowe mogą zlecać jednostkom niepaństwowym, przyznając na ten cel dotacje. Podobnie nielegalne było pozostawianie w utworzonych agencjach niewykorzystanych w danym roku budżetowym środków na dotacje. Praktykę tę niejako sankcjonowały, w rozumieniu kierownictwa Agencji, wytyczne Biura Komitetu Kinematografii na temat sposobów księgowania tych środków.

Nadużycia w wydatkach środków publicznych

W konsekwencji większość środków przyznanych z budżetu na finansowanie kinematografii, była wydatkowana nielegalnie. Np. w latach 1991–1993 Agencja Scenariuszowa wydatkowała w ten sposób ok. 750 tys. USD. Dopuszczono do formułowania umów w sposób niekorzystny dla interesów Skarbu Państwa: akceptowano, w rozliczeniach dotacji, wydatki na utrzymanie biur i zarządów prywatnych producentów filmowych, nie wyszczególniano w umowach pełnomocników producenta i nie sprawdzano ich pełnomocnictw, niejednokrotnie nie określono sankcji wobec producentów za niedotrzymanie warunków umowy.

Brak procedur zabezpieczających

Należy zauważyć, że nawet w przypadku prób właściwego sformułowania umów, było to niemożliwe, gdyż wzory umów z producentami filmowymi były zatwierdzane przez Przewodniczącego Komitetu Kinematografii. Cztery wersje projektów nowych zasad, opracowane przez Agencję Produkcji Filmowej, nie zyskały jego akceptacji. Procedura przyznawania środków na finansowanie produkcji filmowej, ustalona przez Przewodniczącego Komitetu Kinematografii, nie wynikała z przepisów prawa i została wprowadzona w formie załączników do statutu Agencji Produkcji Filmowej z 1991 r. W latach 1991–1993 na podstawie tych procedur Agencja wydatkowała ok. 17,5 mln USD.

Przyznana na produkcję filmu dotacja podlegała w zamyśle zwrotowi z wpływów uzyskanych z jego rozpowszechniania, jednak dopiero po pokryciu wkładów wniesionych przez inwestorów prywatnych. Ze wspomnianej kwoty ok. 17,5 mln USD zwroty od producentów wyniosły ok. 44.000 USD, w tym ok. 42.000 USD wyegzekwowano od jednego z producentów na drodze sądowej. Jedyne zwrot

dokonany z wpływów z dystrybucji wyniósł ok. 300 USD za film animowany. Nie trzeba dodawać, że Agencja w 80% przypadków nie egzekwowała swojego prawa do bieżącej informacji o wynikach ekonomicznych danej produkcji.

Na skutek nieustalenia warunków koprodukcji z partnerami zagranicznymi, ok. 5,4 mln USD wydatkowano na produkcję filmów, które zostały uznane za wybitne osiągnięcia polskiej kinematografii, ale reprezentowały na konkursach i festiwalach inne państwa (np. film Krzysztofa Kieślowskiego „Niebieski” z tego powodu nie został dopuszczony do ubiegania się o nagrodę „Oskara”).

Pomijanie opinii ekspertów

Każdy projekt ubiegający się o dotację był oceniany przez zespół ekspertów działających przy Agencji, jednakże ich opinia nie była wiążąca dla Przewodniczącego Komitetu Kinematografii, który sam decydował o przyznaniu dotacji oraz jej wysokości, także w przypadku opinii negatywnej. W ten sposób, lub przy pominięciu opinii ekspertów, przekazano dotację na 19 filmów w łącznej kwocie 1,3 mln USD.

Brak nadzoru właścicielskiego

Krytycznie należy ocenić brak nadzoru przez Przewodniczącego Komitetu Kinematografii nad działalnością jednoosobowej spółki Skarbu zajmującej się eksportem i importem filmów — tolerowano liczne przypadki niegospodarności i marnotrawstwa. Do końca 1993 r. decyzje dyrektora spółki dotyczące inwestycji na rynku amerykańskim, kosztowały budżet państwa ok. 200 tys. USD. Krytyczną ocenę działalności spółki na rynku amerykańskim potwierdza brak konkretnych efektów tej działalności. Do czasu zakończenia kontroli nie pozyskano żadnych usług na produkcję filmów w polskich wytwórniach ani koproducentów dla polskich studiów filmowych.

Straty dziedzictwa kultury narodowej

Wspomniane marnotrawstwo jest tym bardziej godne napiętnowania, że nie zapewniono, stosunkowo niewielkich, w porównaniu z wymienionymi, środków na właściwe funkcjonowanie Filmoteki Polskiej. Brak uregulowań prawnych co do zasad przechowywania, udostępniania i kontroli obiegu materiałów wyjściowych do produkcji kopii filmowych stworzył zagrożenie niekontrolowanego obrotu tymi materiałami i nielegalnego wytwarzania kopii filmowych i kaset video, a w przypadku niewłaściwego ich przechowywania zniszczenia lub uszkodzenia tych materiałów.

Jak uniknąć błędów

Opisanych nieprawidłowości można było uniknąć — poprzez rutynowe sprawdzanie wypłacalności producentów, którym udzielono dotacji, zachowanie należytej staranności przy sporządzaniu umów, wprowadzenie odpowiednich procedur przy zatwierdzaniu projektów do dotowania. Ale przykład ten świadczy także o tym, że nawet dobre działanie służb kontroli wewnętrznej — a takie w opisanych sprawach często miało miejsce — nie wystarczy, gdy kierownictwo nie zamierza się stosować do ich zaleceń.

W wyniku przeprowadzonej kontroli nie udało się, co prawda odzyskać środków budżetowych, jednakże Prezes Rady Ministrów dokonał zmian we wła-

dzach kinematografii — w tym na stanowisku Przewodniczącego Komitetu. Ponadto zintensyfikowano prace nad stworzeniem właściwych norm prawnych do finansowania kinematografii.

Kontrola zarządcza w procesie prywatyzacji

Jak już wspomniano, przeprowadzenie procesu prywatyzacji stanowi jedno z ważniejszych zadań polskiej administracji w dobie obecnej. Jednocześnie proces ten winien być przeprowadzony przez właściwe organy i urzędy z wielką starannością — także i ze względu na opinię społeczną. Wydaje się więc, że procedury kontrolne muszą być w tej materii szczególnie rozbudowane; zwłaszcza, że partnerem z drugiej strony jest nie pojedynczy obywatel, lecz wyspecjalizowane podmioty sektora prywatnego. Należy wziąć także pod uwagę interes prywatyzowanych zakładów i ich załóg.

Prywatyzacja przedsiębiorstw handlu zagranicznego

Jako przykład z tego kręgu przedstawimy wyniki kontroli prywatyzacji w sektorze handlu zagranicznego, przeprowadzonej w II i III kwartale 1994 r. (jednocześnie była to kontynuacja kontroli z 1992 w tym samym zakresie)¹⁸.

W 1990 r., zanim proces prywatyzacji się rozpoczął, jednostki handlu zagranicznego (przedsiębiorstwa zajmujące się handlem zagranicznym¹⁹, jednostki usługowe, jednostki przedstawicielskie) podlegały Ministrowi Współpracy Gospodarczej z Zagranicą; było to 26 przedsiębiorstw państwowych i 50 spółek prawa handlowego, będących własnością Skarbu Państwa. Do tej pory jednostki te odgrywają ważną rolę w polskim handlu zagranicznym — dysponując kwalifikowaną kadrami, wieloletnim doświadczeniem, kontraktami oraz zasobami finansowymi.

Niepowodzenia organizacyjne

Kontrola z 1992 wykazała m.in. brak kompleksowej strategii prywatyzacyjnej ze strony Ministerstwa. Jedną z przyczyn tego stanu rzeczy była wadliwa struktura i organizacja departamentów zajmujących się procesami prywatyzacyjnymi, uniemożliwiająca ich koordynację i właściwy nad nimi nadzór.

Zespół ds. Prywatyzacji Jednostek Handlu Zagranicznego utworzony w Departamencie Ekonomicznym MWGZZ, na którym spoczywał obowiązek przygotowania i finansowania procesów prywatyzacyjnych jednostek handlu zagranicznego, nie był w stanie — pracowały w nim 4 osoby — koordynować wszystkich działań podejmowanych przez kierownictwo poszczególnych przedsiębiorstw i spółek, jak również przez pełnomocników Ministra i członków rad nadzorczych. Specjalnie utworzona dla potrzeb wspomagania procesów prywatyzacyjnych Rada ds. Prywatyzacji przy Ministrze oraz Zespół ds. Koordynacji Procesu Prywatyzacji w resorcie handlu

¹⁸ Informacja o wynikach kontroli przekształceń własnościowych w sektorze handlu zagranicznego, 9/95/112B/94, NIK ZHZSZ 1995.

¹⁹ Pomijamy tu skomplikowane zagadnienie funkcji jednostek handlu zagranicznego w warunkach gospodarki państwowej centralnie planowanej.

zagranicznego powołany wspólnym zarządzeniem Ministrów WGzZ i Przekształceń Własnościowych tylko w pierwszych miesiącach po ich powstaniu w 1991 r. prowadziły działalność, zawieszając ją praktycznie w 1992 r. Do głównych zadań tych organów należało m.in. opracowywanie koncepcji prywatyzacji i koordynowanie procesów prywatyzacji jednostek sektora handlu zagranicznego. W efekcie wiele zadań z zakresu prywatyzacji jednostek handlu zagranicznego, ze względu na przewlekłą realizację nie doczekało się finalizacji.

Nieprawidłowości stwierdzono także w sposobie korzystania przez MWGzZ z usług firm konsultingowych opracowujących analizy prawno-ekonomiczne i wyceny prywatyzowanych jednostek handlu zagranicznego. Niejasne były kryteria doboru tych firm. Również efekty ich pracy były niezadowolające z punktu widzenia nałożonych na nie zadań, co przejawiało się głównie w zanizaniu wycen przedsiębiorstw i spółek oraz uleganiu wpływowi kierownictwa tych jednostek gospodarczych.

Wcześniejsze wnioski pokontrolne NIK

W wyniku przeprowadzonej kontroli w 1992 r., w wystąpieniu skierowanym do Ministra WGzZ, Najwyższa Izba Kontroli sygnalizowała m.in. potrzebę dokonania zmian organizacyjnych w pionach ekonomicznym i prawnym Ministerstwa odpowiedzialnych za przekształcenia własnościowe. Zwrócono się do Ministra o zapewnienie właściwego nadzoru nad pracą pełnomocników i członków rad nadzorczych działających w spółkach, będących jednocześnie pracownikami MWGzZ jak również o wznowienie pracy przez Radę ds. Prywatyzacji przy Ministrze i Zespole ds. Koordynacji, zajmujących się problemami prywatyzacji sektora handlu zagranicznego. Efektem tych działań było wprowadzenie przez Ministra zmian organizacyjnych w MWGzZ. Między innymi w kwietniu 1993 r. powołano Biuro ds. Nadzoru Założycielskiego i Kapitałowego oraz Prywatyzacji Jednostek Handlu Zagranicznego (dalej: Biuro Nadzoru). Następnie, dla zapewnienia kompleksowej kontroli nad procesem prywatyzacji poszczególnych jednostek handlu zagranicznego, Minister wprowadził praktykę powoływania Pełnomocnika ds. Prywatyzacji.

Brak skuteczności w realizacji wniosków pokontrolnych

Kontrola przeprowadzona ostatnio wskazała jednak, że i te środki nie okazały się skuteczne. Nie określono strategii prywatyzacji tego sektora, nie dokonano selekcji przedsiębiorstw pod względem możliwości ich prywatyzacji, nie określono najkorzystniejszych dla poszczególnych firm (lub ich kategorii) sposobów ("ścieżek") prywatyzacji. Generalnie, niepowodzeniem zakończyły się wspomniane innowacje organizacyjne. Biuro Nadzoru nadal cierpi na braki kadrowe.

Brak koordynacji powodem strat finansowych

Brak koordynacji pomiędzy Biurem Nadzoru a pionem finansowo-księgowym Ministerstwa doprowadził do trudności w ustalaniu i ściąganiu dywidend, należnych Skarbowi Państwa z tytułu udziału w spółkach będących jednostkami handlu zagranicznego. Biuro dane odnośnie wpłat dywidend otrzymuje z pionu finansowo-księgowego MWGzZ. Z ustaleń kontroli wynika, że pion finansowo-księgowy

rejestrujący wszystkie wpływy do MWGzZ nie otrzymywał z Biura Nadzoru wykazów spółek, od których wpływać będą dywidendy, jak również nie otrzymywał informacji, które spółki zalegają z ich wpłatami. Sytuacja ta powoduje niewykorzystanie pionu księgowego do wzmocnienia kontroli egzekwowania należności Skarbu Państwa przypadających od spółek. Stwierdzono przypadki nieterminowego przekazywania dywidend.

Minister WGzZ mający nadzorować interesy Skarbu Państwa, w tym m.in. jego dochody, tworząc Agencję Rozwoju Gospodarczego na bazie akcji niektórych spółek należących do Skarbu Państwa nie skorzystał z prawa poboru dywidendy i dopuścił do sytuacji, że dywidendy z tytułu ich działalności za 1993 r. w całości, tj. ponad 800 tys. USD zamiast zasilić budżet Skarbu Państwa w 1994 r. wpłynęły do ARG. Biuro Nadzoru nie dochodziło od spółek odsetek z tytułu nieterminowych wpłat dywidendy, jak też nie przekazywało w tym zakresie żadnych dyspozycji innym komórkom Ministerstwa.

Marnotrawstwo środków publicznych

Zastrzeżenia wzbudziła także realizacja ich obowiązków przez Pełnomocników ds. Prywatyzacji, jak i sposób nadzorowania ich działalności. Przede wszystkim, sposób udzielania pełnomocnictw był, zdaniem NIK, niezgodny z ustawą o urzędzie Ministra Współpracy Gospodarczej z Zagranicą. Ustalenia kontroli ujawniły ponadto, że do tekstu umowy o pełnienie funkcji pełnomocnika nie dołączono wykazu jednostek objętych zakresem jego działania — nie można było stwierdzić ile i które przedsiębiorstwa miały być sprywatyzowane. Potwierdzono istnienie 3 różnych wykazów. Pełnomocnik nie opracował także materiałów przewidzianych umową. Koszty działalności Pełnomocnika wyniosły prawie 13 tys. USD (wynagrodzenie oraz koszt wynajęcia mieszkania).

Wyniki kontroli wskazują również, iż w dalszym ciągu brak było jasnych i konkretnych kryteriów doboru kandydatów na członków rad nadzorczych lub pełnomocników ministra reprezentujących go na zgromadzeniach akcjonariuszy lub udziałowców oraz kryteriów oceny efektywności ich pracy. Brak jest ponadto sprawozdań lub innych sposobów rozliczania osób wykonujących nadzór właścicielski w imieniu Skarbu Państwa. Powyższy stan — zdaniem NIK — uniemożliwia nie tylko dokonywanie właściwej analizy kondycji ekonomiczno-finansowej poszczególnych podmiotów (jako podstawy do decyzji przekształceniowych), ale również właściwe planowanie wpływów z tytułu dywidendy oraz możliwości w zakresie oceny adekwatności wycen majątku tych podmiotów dokonywanych przez firmy konsultingowe do stanu faktycznego.

W praktyce, w radach nadzorczych spółek, jako pełnomocnicy Ministra zasiadali urzędnicy Ministerstwa (łącznie 73, w tym 3 podsekretarzy stanu i 13 dyrektorów i wicedyrektorów departamentów).

Niejasne były kryteria doboru firm konsultingowych jak również odbioru ich prac, powodowało to, że przedstawiane wyceny były zaniżane a terminowość opracowań wydłużała procesy prywatyzacyjne. W skontrolowanych jednostkach

handlu zagranicznego na ten cel wydatkowano łącznie ok. 500 tys. USD, przy czym niejednokrotnie wyboru firm dokonywało Ministerstwo, bez pytania przedsiębiorstwa (płatnika) o zdanie.

Obniżenie dochodów budżetowych

Wyniki kontroli wskazują, że w stosunku do zakładanych planów, które były z roku na rok niższe (w 1992 r. ok. 67 mln USD, po korekcie ok. 42 mln USD, w 1993 r. — ok. 45 mln USD, w 1994 r. — ok. 20 mln USD) wpływy ze sprzedaży udziałów Skarbu Państwa z prywatyzowanych jednostek handlu zagranicznego ukształtowały się odpowiednio na poziomie 19 mln USD, 8 mln USD i ok. 20,5 mln USD.

Podsumowanie

Przedstawione przykłady potwierdzają omówione na wstępie cechy polskiej administracji: wielkość oraz złożoność zadań, niedostateczną w wielu przypadkach obsadę kadrową, czasem niedostateczną motywację do wykonania zadań. Sytuację pogarsza częste niezrozumienie wśród kadr kierowniczych problematyki sprawnego kierowania i zarządzania instytucją publiczną, wreszcie — częste zmiany na kierowniczych stanowiskach w administracji.

7. Najwyższa Izba Kontroli a system kontroli zarządczej w polskiej administracji

Przedstawiona powyżej sytuacja wskazuje wyraźnie, że NIK, w odróżnieniu od najwyższych organów kontroli państw OECD, nie może obecnie się ograniczyć do kontroli systemu kontroli wewnętrznej instytucji rządowych, lecz często musi te służby zastępować. Na taki stan rzeczy składają się, oprócz niedostatków uregulowań prawnych:

- nieliczna obsada kadrowa komórek kontroli w urzędach — w poszczególnych ministerstwach komórki kontroli wewnętrznej, czy szerzej, nadzoru, zatrudniają po kilka – kilkanaście osób, w kilku jedynie urzędach więcej (Ministerstwo Spraw Wewnętrznych: 74 osoby, Obrony Narodowej: 140 osób, Ministerstwo Finansów: 66 osób), w urzędach wojewódzkich są to stanowiska pracy o obsadzie 1 – 8 osobowej;
- niska pozycja służbowa ich szefów oraz głównych księgowych budżetów (zwykle wicedyrektor biura lub wydziału urzędu wojewódzkiego); jedynie w przypadku Ministerstwa Spraw Zagranicznych szef służb kontroli (Generalny Inspektor Służby Zagranicznej) ma rangę wysoką i podlega bezpośrednio ministrowi;
- przeniesienie odpowiedzialności za wykonanie budżetu na ministra, a więc stanowisko polityczne; brak stałego sekretarza stanu, zawodowego

urzędnika, odpowiedzialnego za realizację budżetu (co wiąże się z szerszym problemem braku służby cywilnej);

- brak odpowiednich doświadczeń administracji i kontroli wewnętrznej w sferach najbardziej narażonych na nadużycia, tj. działań na styku sektor publiczny – prywatny (zawieranie umów prywatyzacyjnych, udzielanie koncesji, prowadzenie negocjacji z inwestorami zagranicznymi);
- tradycyjny sposób mierzenia efektywności kierowania urzędem — rozliczanie za wykonanie planu wydatków, karanie za oszczędność poprzez obniżanie budżetu w roku następnym.

Odpowiedzialność NIK w tym zakresie jest zatem większa, niżby to wynikało z przepisów prawa.

8. Wnioski

Nowe zadania stojące przed polską administracją w dobie transformacji niosą za sobą szereg zmian, które czynią jej pracę jeszcze trudniejszą i stawiają przed jej kadrami nowe wymagania.

Wyższe wymagania społeczne

Po pierwsze, podobne jak w najbogatszych krajach świata, także i w Polsce zachodzą zmiany postaw podatników — domagają się oni administracji wydajnej, sprawnej, racjonalnie wydającej pieniądze. Za te same, lub mniejsze pieniądze państwo winno dostarczyć ten sam wachlarz usług, na co najmniej nie gorszym poziomie, niż wcześniej.

Sfery podatne na nadużycia

Po drugie, obserwujemy w domenie działania państwa pojawienie się nowych pól, narażonych na nadużycia w sposób szczególny: dotychczas niedostatecznie objętych przepisami prawa (np. wynikających z rozwoju technologii i życia społecznego), wymagających od urzędów działań różnych od dotychczasowej rutyny (np. prywatyzacja zadań publicznych i nadzór nad ich wykonywaniem, konieczność konkurowania z podmiotami prywatnymi o środki budżetowe), wymagających podejmowania działań coraz bardziej złożonych (np. w związku z tworzeniem instytucji rynku finansowego, tworzeniem programów publicznych itp.).

Standardy etyczne

Po trzecie, w działaniach administracji daje się zaobserwować niedostatek standardów etycznych. Wśród czynników demoralizacji wymienić należy niskie płace, konkurencję ze strony sektora prywatnego, szczególnie w grupach zawodowych najbardziej administracji potrzebnych, oraz niski prestiż społeczny instytucji państwowych, jak i samego zawodu urzędnika.

Administracja przejrzysta

Odpowiedzią na te oczekiwania społeczne oraz własne niedostatki winna być ze strony administracji nie tylko wzmoczona kontrola, ale i przejrzystość procedur działania. Zachodzi tu swego rodzaju sprzężenie zwrotne: im procedury te są czytelniejsze, tym ich kontrola łatwiejsza, zakres działań dyskrecyjnych i dowolnych mniejszy, tym samym — kryteria kontroli jaśniejsze, zaś opracowanie procedur działania prostsze.

Odpowiedzialność NIK

Wspomniane wyżej słabości służb kontroli wewnętrznej nakładają na NIK większą, niż w krajach OECD odpowiedzialność. Wynika ona z zadań ustawowych — zapewnienia Parlamentowi rzetelnej informacji o skutkach działania rządu. Warto dodać, że Sejm w ostatnich latach traktuje zlecenie kontroli NIK jako sposób na załatwienie danej sprawy, zwłaszcza jeśli jest głośna i ma posmak afery. Z jednej strony świadczy to o dużym zaufaniu naszych chlebobawców do Izby, z drugiej, być może o niedostrzeganiu ograniczeń jej ustrojowej pozycji. Podobnie, duże są oczekiwania społeczne wobec NIK, a zarazem i zaufanie do niej. Wyniki badań opinii publicznej wskazują, że Izba jest instytucją powszechnie znaną i cieszącą się zaufaniem często większym, niż rząd, a nawet Sejm, ustępującą jedynie wojsku i policji. Wyniki te są dla nas powodem wielkiej satysfakcji, zmałowanej jednakże świadomością, że są także skutkiem nadmiernej wiary w możliwości Izby — jak w to, że zastąpi ona prokuraturę i policję.

Nie można rozbudowywać struktur NIK bez końca, nie można w jej organizacji dublować struktury ministerialnej. NIK nie może kontrolować wszystkiego i wszystkich podmiotów życia państwowego.

Współdziałanie kontroli wewnętrznej i zewnętrznej

Współdziałanie ze służbami kontroli wewnętrznej administracji i ich wspieranie może być sposobem na pogodzenie tych postulatów, nie może jednak prowadzić do zamazywania kompetencji i rozmywania (dzielenia) odpowiedzialności — ta ciąży na władzy wykonawczej wyłonionej przez demokratycznie wybrany Parlament. NIK jest zainteresowana w zapewnieniu działania kompetentnych i silnych służb kontroli zarządczej w administracji. Wspieramy je np. poprzez uczestnictwo pracowników tych służb w szkoleniach z zakresu aplikacji kontrolerskiej prowadzonych przez Izbę, domagamy się ich wzmocnienia w naszych wystąpieniach pokontrolnych. Nadal jednak wiele może być zrobione, mimo ograniczeń, jakie Izbie narzuca prawo.

Potrzeba zmian

Wszystko to wymaga to wdrożenia zmian systemowych i legislacyjnych: tworzenia prawa precyzyjnie określającego zakres odpowiedzialności oraz instrumenty jej realizacji przez poszczególne organy i zaktualizowania przepisów dotyczących kontroli w administracji, na podstawie standardów światowych.

Stuzba cywilna

Niezbędnym elementem postępu musi być stworzenie w Polsce służby cywilnej, takiej jaka istnieje w krajach rozwiniętych. Skutkiem tego, w węższym zakresie rozwiązań prawnych, będzie oddzielenie procesu wykonania budżetu od czynnika politycznego (ministra) i podwyższenie rangi służb kontrolnych (ustanowienie w ministerstwie najwyższego, nieusuwalnego urzędnika, odpowiedzialnego za sprawy kadrowe i budżet). W dalszej perspektywie, można sądzić, nastąpić może poprawa stanu moralnego kadr administracji — poprzez wytworzenie się niepisanego "kodeksu etycznego" kadr urzędniczych.

Obecnie trwająca reforma centrum gospodarczego stwarza odpowiednią okazję do zmian, NIK kierowała i kieruje idące w tym kierunku postulaty do rządu i Parlamentu, np. poprzez swoich przedstawicieli uczestniczących w pracach komisji.

Postulat adekwatności zadań i środków

Na koniec zaś jeszcze jedna konstatacja. Biurokracja nie cieszy się popularnością, jest jednak na obecnym etapie rozwoju państwa niezbędna. Jeśli tak, i jeśli wymaga się od służb państwowych wykonywania określonych zadań, należy na ten cel przeznaczyć obiektywnie niezbędne środki. Zwiększanie budżetu biurokracji nigdy nie przychodziło chętnie Parlamentowi. Nie można jednak wymagać dobrej pracy administracji w sytuacji ograniczania środków poniżej wspomnianego minimum. To minimum musi zostać określone, poprzez tworzenie standardów (kosztów minimalnych) wykonywania poszczególnych zadań administracyjnych oraz wprowadzenie obiektywnych mierników kosztów administracyjnych i stosowanie ich przy planowaniu budżetu.

Kontrola zarządcza w działalności administracji centralnej: szwedzki punkt widzenia

Jan Hagvall

Jako dyrektor w Szwedzkim Narodowym Urzędzie Kontroli, autor odpowiedzialny jest za kontrolę wszystkich agencji rządowych podlegających Ministerstwu Finansów. Krajowy Urząd ds. Zadłużenia, Szwedzkie Służby Celne, oraz Krajowe Władze Podatkowe to niektóre spośród ważniejszych agencji tej grupy. Autor podejmował się realizacji zadań specjalnych z zakresu finansów i administracji na rzecz Ministerstwa Finansów, Ministerstwa Zdrowia i Spraw Społecznych oraz Pracy. Jego ostatnie sprawozdanie przedstawione rządowi jest wynikiem działań komisji, której przewodniczył w 1994 r., a która zajmowała się doskonaleniem systemów kontroli zarządczej w agencjach rządowych.

Streszczenie

Podstawowym zadaniem szwedzkiego systemu [administracji publicznej — dop. tłum.] jest osiągnięcie stanu, w którym obywatele jednocześnie mają zaufanie do działań rządu centralnego i mogą podchodzić do nich krytycznie. Decentralizacja głównych sfer działalności rządowej została przeprowadzona z myślą o zwiększeniu efektywności agencji rządowych oraz przeniesieniu procesów decyzyjnych bliżej obywateli. Z mocy prawa wszystkie agencje rządowe służą obywatelom i na ich żądanie dostarczają informacji dotyczących swej działalności. Procedury kontroli zarządczej w agencjach muszą stać na straży prawa.

Upřednio kontrola zarządcza agencji w znacznym stopniu pełniła rolę kontroli wstępnej realizowanej przez jednostki specjalne, które nie stanowiły „frontowej” części organizacji (np. sprawdzano, czy dany rachunek mógł zostać zapłacony, czy świadczenia w określonej wysokości mogły zostać wypłacone konkretnym beneficjentom, itp.). Dzisiaj, systemy tej kontroli są najczęściej wbudowane w struktury organizacji i służą szerszym celom.

Szwedzki Narodowy Urząd Kontroli (RRV) odpowiedzialny jest za prowadzenie kontroli zewnętrznej sektora rządowego. Z uwagi na fakt, że jego zasoby są ograniczone, kontrolerzy są zobowiązani do analizy ryzyka związanego z określonymi sytuacjami, określania priorytetowych problemów kontroli, przeformułowania planów kontroli w koniecznych przypadkach oraz do realizacji pracy kontrolerskiej tak sprawnie, jak tylko to możliwe. Co więcej, aby agencje odnosiły pełne korzyści z przeprowadzonej kontroli, należy zwiększyć zakres profesjonalnej współpracy między kontrolą zewnętrzną i wewnętrzną. Przepis wprowadzony przez rząd w 1995 r. nakłada na większe agencje i grupy agencji obowiązek posiadania pionu kontroli wewnętrznej, spełniającego określone wymagania.

Sprawozdania z kontroli przedstawiane przez RRV są adresowane do najniższego szczebla organizacji, na którym możliwe jest podjęcie efektywnych działań. Rząd jest

informowany w poważnych przypadkach, gdy agencja podlegająca kontroli reaguje powoli oraz wtedy, gdy narażone są istotne zasady i interes ogólny. Obecnie Parlament często zgłasza zapotrzebowanie na informacje o wynikach kontroli prowadzonych przez RRV.

W dziedzinie realizowanych przez agencje rządowe zamówień publicznych istotna jest potrzeba poprawy mechanizmów ogólnej kontroli stosowanej w sektorze rządowym w odniesieniu np. do planów i budżetów, prowadzenia ocen umiejętności i kwalifikacji personelu oraz dokumentacji. Poprzez badanie systemów kontroli zarządczej w agencjach kontrolerzy z zewnątrz przyczyniają się do wzmocnienia zdolności rządu do monitorowania prac nad zamówieniami rządowymi oraz do lepszego zrozumienia związanych z tym procesów.

Jeśli decentralizacja systemu zamówień rządowych ma zakończyć się powodzeniem, konieczne jest zrozumienie procesów kontroli wśród menedżerów administracji publicznej, agencje muszą dysponować kompetentnymi jednostkami organizacyjnymi dysponującymi odpowiednim doświadczeniem w dziedzinie zamówień rządowych oraz podstawowymi umiejętnościami finansowo-administracyjnymi. Agencje muszą spełniać wymogi komercyjne gdy chodzi o konkurencję oraz o obiektywizm w toku realizacji zamówień rządu centralnego.

1. Ramy kontroli zarządczej w Szwecji

Kontrola działalności administracji centralnej

Jednym z istotnych warunków wstępnych efektywnej kontroli działań administracji centralnej Szwecji jest daleko posunięta otwartość tej administracji oraz rozległe możliwości prowadzenia kontroli. Każdy obywatel powinien być w stanie przeprowadzić krytyczne badanie działalności rządu. Dokumenty rządowe i agencji z zasady są tak rejestrowane, że opinia publiczna może uzyskać do nich dostęp. Poufność można zastrzec jedynie w pewnych, jasno określonych przez prawo, warunkach. Ważne, by nie zmieniać tych zasad nawet w sytuacji członkostwa Szwecji w Unii Europejskiej. Wolne i niezależne media muszą mieć możliwość poddania administracji rządu centralnego krytycznemu badaniu. Światło, jakie rzucają one na funkcjonowanie rządu, jest gwarancją zgodności z prawem i efektywności. To z kolei wymaga pluralizmu w mediach oraz stanowczych środków chroniących je przed kontrolą polityczną.

Polityczna ocena działalności rządu dokonywana przez Parlament prowadzona jest częściowo przez Stałą Komisję Konstytucyjną ze wsparciem ze strony kontrolerów wybranych spośród członków Parlamentu. Kontrolerzy parlamentarni są wspomagani przez niewielką instytucję kontrolną, dysponującą mniej niż pięćdziesięcioma zawodowymi rewidentami. Celem takiej organizacji jest umożliwienie stałym komisjom Parlamentu odegrania bardziej efektywnej roli w ocenie działalności rządu centralnego. Ponadto, w indywidualnych przypadkach, Urząd Parlamentarnego Rzecznika Praw Obywatelskich (Ombuds-

mana) świadczy pomoc tym obywatelom, którzy pragną realizacji swoich praw wobec agend rządowych.

Większość zasobów służących profesjonalnej kontroli administracji centralnej ulokowano w RRV, który odpowiada za prowadzenie regularnych zewnętrznych kontroli kont oraz systemów kontroli zarządczej agencji rządowych. Odpowiednikiem Parlamentarnego Rzecznika Praw Obywatelskich ze strony rządu jest Kanclerz Sprawiedliwości, ale ma on pewne dodatkowe zadania, do których nie można wykorzystać systemów kontroli administracyjnej.

Organizacja sektora rządowego w Szwecji różni się od organizacji tego sektora w innych krajach. Szwedzka administracja centralna charakteryzuje się bardzo małymi, pod względem zatrudnienia, ministerstwami. Pracuje w nich mniej niż jeden procent spośród 300 tys. pracowników administracji rządowej. Agencje realizujące rozmaite kompetencje ministerstw dysponują wysokim stopniem niezależności — odpowiedzialne są za podejmowanie własnych decyzji w przypadkach, które wymagają stosowania prawa i sprawowania władzy publicznej. Każda agencja, kierowana przez dyrektora generalnego, jest odpowiedzialna wobec rządu, a w praktyce — wobec ministra, dla którego na co dzień pracuje.

Opracowywanie i publikowanie procedur kontroli zarządczej

Rząd szwedzki wydaje akty wykonawcze, które mają znaczenie z punktu widzenia systemów kontroli zarządczej agencjach. Przepisy te wyznaczają główne cele tych systemów. Rząd ponosi odpowiedzialność zbiorową wobec Parlamentu za zagwarantowanie, że systemy kontroli samodzielnych agencji rządowych pozostają w zgodzie z decyzjami Parlamentu. Podział działań podejmowanych przez rząd Szwecji między „funkcje nabywcy”, za które rząd ponosi odpowiedzialność zbiorową oraz niezależne rządowe „agencje wykonawcze” oznacza, że działania rządu zostały względnie szeroko zdecentralizowane. Sytuację tę uznaje się za przyczynę zwiększonego zapotrzebowania na systemy kontroli w ramach szwedzkiej administracji.

Rola agencji centralnych

Specyfika systemu szwedzkiego polega na powierzeniu całościowej odpowiedzialności za zarządzanie finansami i kontrolę sektora rządowego jednej organizacji — RRV. To ten Urząd określa podstawowe standardy rachunkowości dla wszystkich agencji rządowych. Agencje odpowiedzialne są za ich wdrożenie, a RRV przeprowadza kontrole ich ksiąg.

Inną istotną stroną udziału RRV w zarządzaniu finansami jest opracowywanie standardów dla systemów kontroli zarządczej w centralnych agencjach rządowych. Są one publikowane w zbiorach wytycznych i w instrukcjach dotyczących systemu księgowości tych agencji. Standardy są opracowywane, definiowane oraz publikowane przez RRV. Prowadząc działalność kontrolną RRV upewnia się, czy agencje wypełniają przyjęte

standardy. Co więcej, RRV dostarcza rządowi aktualnych informacji, stanowiących niezbędną podstawę do podejmowania decyzji w dziedzinie polityki gospodarczej i budżetowej. RRV wspiera także funkcjonowanie agencji poprzez swoje kontrole oraz świadczenie usług doradczych.

Szefowie agencji rządowych dysponują pewną swobodą w dostosowywaniu standardów do własnych potrzeb i koncepcji zarządzania. Niektóre szczegółowe standardy są obowiązkowe, np. w przypadku specjalnych operacji finansowych. Z drugiej strony, decyzji każdej agencji pozostawia się zasadniczo standardy dotyczące zarządzania kadrami w ramach określonych granic finansowych. Najważniejsze szwedzkie standardy odnoszące się do agencji rządowych omówione zostały w dalszej części tego tekstu.

Po pierwsze, regulacje rządowe składają się na bardzo ogólne ramy działalności wszystkich agencji. Oczekuje się od nich, że swoją działalność będą prowadziły tak, aby wypełnić określone zobowiązania nałożone przez rząd, zgodnie z decyzjami Parlamentu, zawartymi w następujących dokumentach:

- deklaracja głównych obowiązków i odpowiedzialności wszystkich agencji;
- konkretne instrukcje dotyczące obowiązków i zakresów odpowiedzialności każdej agencji;
- coroczne upoważnienie do dokonywania wydatków — określa dostępne agencji fundusze oraz opisuje konkretne zadania, które mogą podlegać zmianom z roku na rok;
- zobowiązanie każdej agencji do przedstawiania rocznych sprawozdań księgowych oraz informacji dotyczącej działalności finansowej agencji i jej wyników.

Po drugie, bardziej konkretne i szczegółowe wytyczne dotyczą sposobu przygotowywania i przedstawiania rachunków oraz procedur kontroli zarządczej, do wdrożenia których agencje są zobowiązane. Wytyczne te są przeważnie publikowane przez RRV i stanowią uzupełnienie wspomnianych wyżej zasad ramowych.

Po trzecie, od każdej agencji oczekuje się opracowania własnych procedur kontroli wewnętrznej mającej zagwarantować, że opisane powyżej wymogi zostaną spełnione. Powinny się na nie składać np. instrukcje dotyczące organizacji pracy w agencji, podziału odpowiedzialności w kierownictwie oraz rocznego cyklu obrachunkowego i planowania działalności.

Porównanie z wytycznymi INTOSAI

Szwedzkie agencje rządowe wdrażają standardy zbliżone do tych, które zostały przedstawione w „Wytycznych w sprawie standardów kontroli wewnętrznej” INTOSAI. Sprawą zasadniczą dla tych agencji jest pewność, że corocznie przedstawiane wymagania rządu zostaną zrealizowane w ramach obowiązujących przepisów prawa i dostępnych funduszy. Do licznych istotnych aspektów systemu kontroli zarządczej w agencjach zalicza się relację między intencjami rządu a celami działań poszczególnych agencji, efektywność i jasność

zakresów odpowiedzialności wytyczonych w ramach agencji, realizację zadań przez agencje w sposób, który maksymalizuje wyniki i minimalizuje ryzyko popełnienia poważnych błędów lub wykroczeń.

Monitorowanie i ocena systemów kontroli zarządczej

Szef agencji jest odpowiedzialny za monitorowanie i ocenę wyników funkcjonowania systemów kontroli zarządczej zgodnie ze standardami wspomnianymi powyżej, które porównywalne są z „Wytycznymi” INTOSAI (I, 1). Ponadto RRV, jako kontroler zewnętrzny, przeprowadza kontrole zgodności z prawem i wydajności. Rola kontroli wewnętrznej zwiększa się i obecnie ma ona do dyspozycji więcej środków niż niegdyś. Zespoły kontroli wewnętrznej mają za zadanie przyczynić się do jakości systemów kontroli, zwłaszcza w większych agencjach. Rząd zdecydował, że począwszy od 1995 r. od dużych i ważnych agencji będzie się wymagać realizacji funkcji kontroli wewnętrznej w sposób spełniający pewne wymogi, określone w odrębnych postanowieniach (patrz pkt 3 „Wzmacnianie kontroli wewnętrznej”).

Zasoby, umiejętności i szkolenia niezbędne do wdrażania systemów kontroli zarządczej

Dla skonstruowania skutecznego systemu kontroli wewnętrznej i zarządzania nim, niezbędne jest posiadanie profesjonalnie wyszkolonego personelu, zdolnego do wykorzystania teorii organizacji do oceny poszczególnych rozwiązań organizacyjnych. RRV wkłada dużo pracy w program rozwoju profesjonalnego dla kierownictwa i kadry, zarówno na poziomie indywidualnym jak i grupowym. Agencje współpracują, wykorzystując dostępnych ekspertów w możliwie efektywny sposób. Procedury kontroli zarządczej nadal skoncentrowane są wokół spraw finansowych, lecz sytuacja zmienia się i coraz więcej uwagi poświęca się także uzyskiwanym wynikom.

Zwiększona swoboda agencji w zarządzaniu funduszami, połączona z daleko posuniętą decentralizacją, powoduje ogromny nacisk na odpowiedzialność i umiejętności zawodowe. Jednocześnie od agencji oczekuje się zwiększania wysiłku mającego na celu uzyskanie zadowalających wyników. Okoliczności te mają wpływ na kontrole prowadzone przez RRV. W możliwej do przewidzenia przyszłości wyniki osiągane przez agencje będą stanowić centrum zainteresowania kontrolerów.

2. Kontrola zewnętrzna prowadzona przez niezależnych kontrolerów

Zakres uprawnień kontrolnych RRV

Decyzje podejmowane zbiorowo przez rząd, w połączeniu z pełnym dostępem opinii publicznej do wszystkich dokumentów wiążących się z działalnością agencji, przeciwdziałają ryzyku związanemu z przebiegiem procesów decyzyjnych w administracji rządowej. Biorąc pod uwagę daleko posuniętą decentralizację administracji centralnej można powiedzieć, że największe zagrożenia wiążą się z działaniami agencji rządu centralnego. Zakres uprawnień kontrolnych RRV obejmuje agencje rządowe, wzrastającą liczbę przedsiębiorstw rządu centralnego oraz fundacje. W 1994 r. w RRV pracowało 260 kontrolerów, tzn. mniej niż jeden na każdy tysiąc pracowników rządu centralnego.

RRV jest w sposób zasadniczo niezależny od agencji rządowych pod wszystkimi istotnymi względami, ponieważ jego kontrole zazwyczaj są w pełni finansowane przez rząd. Nie istnieją więc żadne powiązania finansowe pomiędzy RRV a agencjami podlegającymi kontroli. RRV różni się pod tym względem od prywatnych firm audytorskich, które posiadają powiązania finansowe z kontrolowanymi instytucjami. Występując w charakterze autonomicznej agencji i niezależnego kontrolera, RRV realizuje swoje, wolne od wpływu rządu, kontrole na podstawie ogólnie przyjętych standardów kontrolnych i własnego kodeksu zawodowego.

Niezależność kontroli jest sprawą zasadniczą dla zaufania, jakie spoczywa na RRV jako instytucji kontrolnej. Jest to wymóg istotny również we wszystkich działaniach podejmowanych przez RRV na skalę międzynarodową, zwłaszcza w stosunkach z innymi najwyższymi organami kontroli.

Na kontrole prowadzone przez RRV składają się regularne badania dorocznych sprawozdań agencji. RRV bada także przeszkody w skutecznym i wydajnym wykorzystaniu zasobów sektora rządowego. Jest on dla Parlamentu, rządu i agencji źródłem informacji, które umożliwiają im podejmowanie decyzji zmierzających do poprawy wydajności.

W ostatnich latach kontrole RRV charakteryzowały się szerokim wsparciem dla administracji rządowej oraz kontrolowanych agencji. Wysiłki podejmowane w tej dziedzinie wykraczały znacznie poza wnioski ogólne, które zazwyczaj powinno się przedstawiać w związku z daną kontrolą. Przyczyną tej zmiany w rozłożeniu akcentów jest fakt, że kontrole RRV mają także za zadanie wspieranie i śledzenie rezultatów wdrażania wszelkich mechanizmów służących poprawie funkcjonowania systemów kontroli oraz księgowości w administracji centralnej. RRV realizuje swoje główne zadanie, jakim jest prowadzenie kontroli, ale także służy radą tam, gdzie ma poczucie, że jego interwencja może przynieść konkretne efekty (I, 80). Stawia to przed kontrolerami ogromne wymagania, zarówno w

odniesieniu do umiejętności profesjonalnych jak i zaangażowania w ich praktyczne wykorzystanie.

Obecnie znaczna większość agencji rządowych posiada już właściwe systemy księgowości. Przejście do nowych procedur kontroli finansowych, zorientowanych na ocenę wyników agencji, miało przebieg znacznie gładszy niż oczekiwano. Tym niemniej zauważono, że nadal występują braki w systemach kontroli zarządczej, co opisano poniżej. Często wiąże się to z faktem, że odpowiedzialność finansowa została zdecentralizowana, albo też, że agencja znajdowała się w trakcie likwidacji. Pojawiły się pytania, dotyczące np. zamówień publicznych, operacji finansowych, dodatkowego zatrudnienia urzędników państwowych na części etatu itp.

Praca kontrolerów

Poszczególne problemy kontroli, które należy uznać za priorytetowe, są identyfikowane poprzez analizę ryzyka. Zasoby niezbędne do realizacji kontroli muszą zostać wykorzystane wydajnie. Kontrola powinna przebiegać zgodnie z zasadami dobrej praktyki kontrolnej, tzn. zakres kontroli powinien być wystarczający a jej metody zgodne ze zdrowymi zasadami profesjonalnymi. Kryteria istotnych działań, poziom ryzyka oraz doświadczenie kontrolera są czynnikami, które mają wpływ na ukierunkowanie kontroli, któremu RRV poświęca coraz więcej czasu.

Każdy etap kontroli jest uważnie zaplanowany. Plan kontroli określa najistotniejsze punkty tematyki kontroli, umiejętności potrzebne zespołowi prowadzącemu kontrolę, niezbędną ilość czasu, datę do której kontrola powinna zostać zakończona, jej koszt i kwestie związane ze sprawozdaniem na potrzeby wewnętrzne oraz na potrzeby kontrolowanej agencji i rządu.

Kontrola przygotowana jest ze znacznym wyprzedzeniem. Zanim dojdzie do wizyty w agencji, RRV uzyskuje konieczny dostęp do bieżących kont agencji za pomocą sieciowych systemów elektronicznego przetwarzania danych. Wychwytuje się i analizuje budzące wątpliwości operacje finansowe. Zbiera się także inne dostępne informacje dotyczące agencji. Konta rozmaitych jednostek organizacyjnych i departamentów agencji są porównywane: przygotowana zostaje lista pytań, które należy postawić w trakcie wizyty itd.

To systematyczne podejście minimalizuje czas, jaki będzie trzeba spędzić w agencji. Wizyta w niej jest wykorzystywana na przeprowadzenie rozmów oraz badanie rozmaitych dokumentów, w celu weryfikacji lub odrzucenia tego, co wynika z bieżących kont i innych informacji. Czas ten wykorzystuje się także na zbadanie procedur kontroli zarządczej, a zwłaszcza sposobu ich wdrożenia.

Ostatecznie przedstawiane jest sprawozdanie z wyników kontroli. Zasadą jest kierowanie sprawozdania na najniższy szczebel organizacyjny, na którym możliwe są skuteczne działania w danej sprawie. Rząd jest informowany w poważnych przypadkach, wtedy gdy agencja podległa kontroli reaguje powoli oraz w każdym innym przypadku, gdy naruszenie podstawowych zasad naraża na

uszczerbek interes ogólny. Obecnie Parlament często zwraca się z pytaniem o informacje dotyczące kontroli prowadzonych przez RRV.

3. Mechanizmy kontroli zarządczej w centralnych agencjach rządowych

Skutki polityki decentralizacji

Działania współczesnej administracji centralnej w Szwecji realizowane są z różnym zakresem swobody zarówno w odniesieniu do finansów, jak i celów. Szczegółowe regulacje dotyczące zasobów należą do wyjątków. Cele działań agencji rządowych są pochodnymi celów politycznych określonych przez Parlament. W odniesieniu do każdego działania wskaźniki sprawności funkcjonowania umożliwiają sprawdzenie i śledzenie na bieżąco jego rezultatów. Decentralizacja działań rządu centralnego została wprowadzona w życie z myślą o uczynieniu agencji bardziej wydajnymi oraz o przesunięciu decyzji bliżej indywidualnego obywatela.

System kontroli w agencjach polegał dawniej w znacznym stopniu na kontroli uprzedniej, prowadzonej przez specjalne jednostki organizacyjne, które nie stanowiły operacyjnej części organizacji (np. sprawdzano, czy dany rachunek może zostać zapłacony, czy dotacje określonej wysokości mogą zostać wypłacone konkretnym beneficjentom itp.). W chwili obecnej procedury kontroli są najczęściej wbudowane bezpośrednio w strukturę organizacji. Decentralizacja odpowiedzialności za wykorzystanie zasobów budżetu związana jest z decentralizacją systemu kontroli. Szef jednostki wykonawczej może wyrazić zgodę na wypłatę jedynie wtedy, gdy istnieje certyfikowana asygnata, jeśli wypłata dotyczy zakresu, za jaki jednostka jest odpowiedzialna oraz jeżeli jej wysokość nie przekracza pułapu określonego przez urzędnika wyższego szczebla. Odnosi się to zarówno do mechanizmu kontroli uprzedniej jak i mechanizmu kontroli następczej. Na dodatek kontrole następcze coraz częściej realizowane są drogą kontroli zewnętrznych, przeprowadzanych przez kontrolerów niezależnych od instytucji kontrolowanej.

Od dawna podstawowym wymaganiem stawianym kontroli zarządczej było zapewnienie, aby informacja dotycząca rachunków oraz funkcjonowania agencji dawała prawdziwy i rzetelny obraz oraz żeby problemy i błędy zostały ujawnione, a następnie poprawione. W miarę rozwoju technologii elektronicznego przetwarzania danych oraz telekomunikacji, kontrola zarządcza poszerzyła swój zakres. W chwili obecnej obejmuje ona wszystkie działania realizowane w ramach agencji. Możliwe jest teraz, aby kierownictwo monitorowało i analizowało działania swojej instytucji w sposób ciągły i stosowało środki naprawcze, kiedy jest to konieczne. Polityka decentralizacji, ograniczony zasób dostępnych środków oraz rosnące potrzeby śledzenia losów wszelkich wkładów, przyczyniają się do wzrostu zapotrzebowania na

systemy kontroli zarządczej, zgodnej z określeniami zawartymi we wstępie do „Wytycznych” INTOSAI.

To właśnie dyrektor generalny agencji, przedstawiający sprawozdanie odnośnemu ministerstwu, ponosi główną odpowiedzialność za zapewnienie, czy intencje Parlamentu oraz rządu zostały wprowadzone w czyn zgodnie z prawem, zaś przydzielone fundusze właściwie wykorzystane oraz czy sprawozdawczość była prowadzona w zgodzie z prawdą i w rzetelny sposób. Dla osiągnięcia tego celu niezbędne mechanizmy kontroli muszą zostać włączone w system organizacji oraz w rutynowe działania agencji. Muszą też znaleźć odzwierciedlenie w ogólnym podejściu agencji, tak aby promować właściwe administrowanie środkami oraz utrzymywać właściwą kontrolę zarządczą. Szefowie agencji muszą rozumieć strukturę systemu kontroli zarządczej oraz cele, którym ma ona służyć (I, 3).

Niedociągnięcia

Szefowie agencji muszą rozbudowywać system kontroli zarządczej by sprostać wymogom związanym z działaniami o wzrastającej złożoności. Doradztwo w tej dziedzinie coraz częściej towarzyszy kontrolom zewnętrznym prowadzonym przez RRV oraz przedstawianym przez tę instytucję rządowi sprawozdaniom dotyczącym finansowego i administracyjnego stanu agencji rządowych.

Krótki przegląd problemów związanych ze znacznym poziomem ryzyka, charakteryzującym działalność agencji nie wyposażonych we właściwy system kontroli zarządczej, został przedstawiony poniżej. Zawiera on informacje o bieżących problemach kontrolnych, głównie związanych z problemami finansowymi i księgowymi, dając w ten sposób reprezentatywny obraz bieżących zagrożeń dla działań administracji centralnej. Z zagrożeniami tego rodzaju poradzić sobie można zasadniczo poprzez rozbudowę systemów kontroli zgodnie ze szczegółowymi standardami przedstawionymi w „Wytycznych” INTOSAI (I, 4). Trzeba przyznać, że liczne agencje podjęły już działania zmierzające do usunięcia niedociągnięć poprzez usprawnienie kontroli zarządczej.

Zarządzanie dotacjami

Dotacje powinny być wykorzystywane zgodnie z wyznaczonym celem. Na przykład dotacje na regionalne programy rozwoju, za które odpowiedzialność ponoszą regionalne organy władzy wykonawczej, były niewłaściwie lokowane w celu finansowania wydatków na administrację wewnętrzną, na działania własne tych rządów itp. W takich dziedzinach, jak polityka regionalna czy nowe technologie energetyczne, istniejące systemy kontroli są niewystarczające. Nie udaje się zapobiec przyznaniu dotacji nieuprawnionym beneficjentom oraz zagwarantowanie, że dotacje będą wykorzystywane na właściwe cele. Co więcej, niedociągnięcia w systemach kontroli zostały zaobserwowane także wtedy, gdy do rozdziału dotacji rządowych

zostały zaangażowane organizacje spoza administracji centralnej. Decentralizacja i/lub delegacja zwiększa trudność związaną ze skonstrowaniem stosownych systemów kontroli w celu zarządzania dotacjami.

Na podstawie obserwacji dokonanych przez RRV rząd zaczął wymagać od agencji spłaty błędnie przyznanych dotacji. Dokonano tą drogą zmniejszenia rocznych funduszy na potrzeby kadrowe i administracyjne agencji, popełniających opisane wyżej błędy. RRV doradziła rządowi, w jaki sposób poprawić dyrektywy dotyczące administrowania dotacjami.

Zarządzanie operacjami finansowymi

Decentralizacja często prowadzi do przeniesienia odpowiedzialności, w wyniku czego uprawnienia do zarządzania operacjami finansowymi uzyskuje personel, który nie jest przyzwyczajony do tego typu pracy. Odpowiedzialność za zarządzanie środkami płynnymi, które często mogą wynosić miliony koron, może zostać przeniesiona z rąk kilku centralnie ulokowanych osób w ręce dziesięć razy większej liczby osób, które nie są wystarczająco wykwalifikowane lub których kwalifikacje mogą być całkowicie różne od wymaganych do realizacji tego typu zadań. Jest to zmiana, która znacznie zwiększyła ryzyko wypłat na rzecz niewłaściwych beneficjentów, w niewłaściwym momencie, bez uzyskania formalnej zgody lub na niewłaściwy — a być może sprzeczny z założeniami — cel. Nie oznacza to kwestionowania decentralizacji samej w sobie, a raczej wskazuje na potrzebę systemów ścisłej kontroli zarządczej.

RRV zwróciła uwagę na ten problem w sprawozdaniach z kontroli w roku 1993 i 1994, zwłaszcza w odniesieniu do tych agencji, których struktury złączone są w grupę, złożoną z agencji macierzystej posiadającej nieraz setki agencji regionalnych i lokalnych. Zauważono, że agencje poprawiły własne systemy kontroli, ale mimo to konieczne jest podjęcie dalszych kroków. RRV dokładnie obserwuje te problemy, jednakże jego zdaniem nie wymagają one już wprowadzania przez rząd specjalnych uregulowań.

Konflikty interesów i podobne sytuacje

Jest zjawiskiem powszechnym, że pracownicy agencji rządowych posiadają zajęcia lub interesy wykraczające poza ich własną pracę w agencji. Decentralizacja lub delegacja odpowiedzialności i władzy zwiększa zagrożenie konfliktem interesów. Dochodzi do tego, kiedy urzędnicy państwowi w trakcie realizacji własnych obowiązków podlegają niewłaściwemu wpływowi zajęć, które uprawiają w czasie wolnym. Często odnosi się to np. do uniwersytetów i instytutów technicznych, gdzie liczni pracownicy agencji mają drugą pracę. Na przykład pracownicy uniwersyteccy mogą być właścicielami firm, które mają powiązania natury ekonomicznej z ich własnym uniwersytetem. Takie sytuacje, które same w sobie budzą wątpliwości,

mogą oznaczać, że pracownicy w imieniu komórek organizacyjnych uniwersytetu będą faworyzować własne firmy w procesie przetargowym. Zaufanie opinii publicznej do urzędników państwowych może zostać podważone przez problemy wynikające z konfliktu interesów, jeśli kierownictwo agencji nie potrafi zastosować przepisów Ustawy Administracyjnej w przypadku takiego konfliktu, występującego w ramach systemu kontroli wewnętrznej tejże agencji. Konflikty interesów i uboczne zajęcia nadal stanowią poważny problem, zwłaszcza w przypadku uniwersytetów.

W trakcie zakończonej w 1994 r. kontroli jednego z uniwersytetów krajowych, RRV zażądała, aby jego władze w pełni zbadały ten problem i zagwarantowały, że stosować się będą do obowiązujących przepisów prawa. Uniwersytet wyznaczył specjalnego urzędnika do zbadania problemu i przygotował wytyczne w sprawie sposobów wdrażania przepisów. Przy Urzędzie Gabinetu Rządu stworzono specjalną grupę ds. zajęć ubocznych, dla sporządzenia projektów decyzji rządowych dotyczących przyjęcia ściślejszych zasad w odniesieniu do podobnych zajęć w sferze edukacji. Projekty te zostały oparte na wynikach kontroli RRV.

Wiarygodność systemów elektronicznego przetwarzania danych

Agencje mają skłonność do nadmiernego polegania na własnych funkcjach przetwarzania danych. Tworzy to wielkie zagrożenie dla wiarygodności danych wykorzystywanych w sprawozdawczości finansowej itp. Nadal zdarza się dzisiaj, że fachowa wiedza niezbędna agencji, do przetwarzania danych często stanowi wyłączną domenę specjalnych komórek organizacyjnych lub specjalnych stanowisk. Żądania stawiane tym komórkom, dotyczące produkcji i sprawności funkcjonowania, mogą mieć wpływ na kontrolę operacji rachunkowych oraz produkcji. Łatwo może dojść do takiej sytuacji, jeśli pozostała część instytucji nie będzie w stanie śledzić funkcji przetwarzania danych i stwierdzić, czy jest ona realizowana z wystarczającą uwagą i jakością, czy też nie. Występuje niebezpieczeństwo, że brak wiedzy fachowej w pozostałej części instytucji, zwłaszcza wśród kadry kierowniczej, doprowadzi do sytuacji, w której żądania stawiane systemowi przetwarzania danych będą miały znacznie bardziej elementarny charakter. Aby wzmocnić kontrolę zarządczą, kadra kierownicza powinna podjąć się prowadzenia stałej oceny systemów, programów oraz procedur testujących, korzystając z pomocy niezależnych ekspertów w dziedzinie przetwarzania danych.

Gwałtowne zmiany w ustawodawstwie oraz przepisach dotyczących realizacji polityki rządowej także prowadzą do szybkich zmian w rutynowych procedurach przetwarzania danych oraz w mechanicznych elementach systemu kontroli. Poprzez wprowadzenie zmian w sposobach przetwarzania danych oraz dzięki różnym procedurom testującym, realizowanym przed wdrożeniem procedur operacyjnych, możliwe jest uniknięcie problemów. Niepowodzenie w tym zakresie może doprowadzić do pojawienia się poważnego zagrożenia defektami i wynikłymi stąd problemami np. w trakcie kontroli finansowej ex post.

Dalsze wyniki, oparte na niedokładnych lub zwodniczych informacjach, mogą z kolei prowadzić do niewłaściwych decyzji. System kontroli zarządczej powinien zawierać procedury gwarantujące, że informacja, która może stanowić podstawę do dalszych decyzji, będzie dokładna.

Rząd centralny wiele zainwestował w rozległe systemy przetwarzania danych, np. na potrzeby zarządzania poborem podatków oraz systemem ubezpieczeń społecznych, jak też dla potrzeb zarządzania funduszami prywatnymi i funduszami rządu centralnego. Praktycznie każda agencja wykorzystuje przetwarzanie danych jako narzędzie administracji finansowej, użyteczne dla śledzenia rozwoju projektów oraz szeregu innych celów. Jednym z często powracających problemów jest zbyt duża liczba pracowników, którzy uzyskali ogólne prawo dostępu do tych systemów. Właściwe obchodzenie się na co dzień z osobistymi kartami dostępu stanowi problem, ponieważ zbyt mało uwagi poświęca się wymaganiom bezpieczeństwa. Na przykład, możliwość pozostawienia karty w stacji roboczej niepotrzebnie zwiększa zagrożenie, że informacja zawarta w systemie zostanie wykorzystana w niewłaściwy sposób, zniknie lub zostanie zniekształcona. W zdecydowanej większości agencji procedury zabezpieczania dostępu do systemów przetwarzania danych są niewystarczające.

Jednym z najważniejszych zadań RRV jest badanie systemów elektronicznego przetwarzania danych w agencjach. Jak to można było zauważyć już powyżej, RRV zaobserwowała braki w kontroli nad tymi systemami. Zażądała także dogłębnego przetestowania tych systemów przed rozpoczęciem ich wykorzystywania, jak też zagwarantowania bezpieczeństwa dróg dostępu do nich itp.

Funkcjonowanie systemów elektronicznego przetwarzania danych jest złożonym i strategicznym problemem, na który powinna zwrócić uwagę cała administracja rządowa. Poszczególne agencje nie są zdolne do zbadania i rozwiązania wszystkich problemów związanych z tym zagadnieniem jedynie swoimi środkami. RRV stworzyła specjalną grupę w celu wzmocnienia kontroli systemów elektronicznego przetwarzania danych w agencjach. Grupa ta współpracuje z innymi kontrolerami RRV. Rząd może w tej chwili podjąć bardziej zdecydowane środki w odniesieniu do tych systemów na podstawie pogłębionych kontroli prowadzonych przez RRV.

Systemy kontroli nad przebiegiem spraw dotyczących kilku agencji lub instytucji

Jak się okazało, tam gdzie sprawy mają być przedmiotem pracy więcej niż jednej agencji, trudno utrzymać odpowiednią kontrolę. Wyjaśnieniem może być niepewność co do tego, gdzie kończy się zakres odpowiedzialności jednej agencji, a zaczyna drugiej. Sytuacja ta może doprowadzić do skutków finansowych, niekorzystnych dla rządu centralnego. Na przykład firma, która zapłaciła zbyt wysoki VAT może uzyskać od agencji podatkowej zwrot nadpłaty nawet mimo faktu, że posiada długi wobec innych agencji rządowych. Przy dobrych mechanizmach kontroli zarządczej i

bez nowych środków legislacyjnych, problemy związane z niepłaceniem długów mogą zostać poważnie zmniejszone.

Szczególnie istotne jest utrzymywanie kontroli na dobrym poziomie tam, gdzie agencje rządu centralnego są zamykane lub podlegają restrukturyzacji. Ponieważ jest to sytuacja niecodzienna, zachodzi ryzyko, że agencja nie będzie dysponowała zadowalającymi procedurami, np. w zakresie wyprzedazy majątku. W przypadku jednej z agencji odpowiedzialność za sprzedaż takich środków spadła na barki jej sekcji do spraw zakupów. Zmiana roli z kupującego na (znacznie mniej doświadczonego) sprzedającego wytworzyła sytuację, w której operacje sprzedaży naraziły agencję na znaczne ryzyko ekonomiczne. Co więcej, wadliwe procedury wystawiania rachunków doprowadziły do błędów w księgowaniu uzyskanych przychodów.

Na podstawie obserwacji RRV rząd postanowił obecnie, że z chwilą, gdy pojawiają się żądania należnych wypłat ze strony firm, np. z tytułu VAT-u lub towarów importowanych, szwedzkie służby celne muszą znacznie szybciej przekazywać te sprawy urzędowi odpowiedzialnym za pobór podatków. Jedynie te agencje są w stanie uzgodnić rozmaite typy płatności między agencjami rządowymi a firmami prywatnymi. Rząd znacznie zyskał na tym, że zezwolił władzom odpowiedzialnym za pobór podatków włączyć się w ten proces na wcześniejszym etapie i odzyskać sumy należne z tytułu roszczeń rządowych od sum, do jakich rościły sobie prawo firmy z tytułu zwrotu podatków.

Zamówienia rządowe

Słabość procedur stosowanych w agencjach w związku z zakupem towarów i usług stanowi poważny problem, choć waga problemów związanych z zakupami jest różna. Wiele działań podjęto w celu poprawy procedur, jednakże nadal pojawiają się trudności. Punkt 4 zawiera szczegółowy opis procesu realizacji zamówień oraz odpowiednich procedur kontroli zarządczej. Znaczące słabości procesu realizacji zamówień zostały także podkreślone. Procedury kontroli tego procesu odpowiadają standardom zawartym w „Wytycznych” INTOSAI (I, 4).

Szwecja wprowadziła obecnie ściślejsze i bardziej wielostronne zasady dotyczące zamówień publicznych, odpowiadające przepisom obowiązującym w Unii Europejskiej. Ściślejsze sankcje oznaczają m. in., że agencja dokonująca zakupu może zostać zobowiązana do ponownego przeprowadzenia procedury zakupu lub wypłacenia znacznych sum z tytułu szkód wyrządzonych pokrzywdzonemu uczestnikowi przetargu. Nowe warunki zwiększają wymagania stawiane zarówno kadrze kierowniczej agencji, jak i RRV w odniesieniu do unieważnienia zamówień, naruszających obowiązujące zasady.

Wzmacnianie kontroli wewnętrznej

Problemy wyżej opisane były przedmiotem sprawozdań RRV regularnie przedstawianych kontrolowanym agencjom. Niektóre agencje podjęły właściwe działania. Trzeba jednak zaznaczyć, że RRV zwracało uwagę na podobne problemy

od kilku już lat. Doprowadziło to w 1994 r. do podjęcia przez rząd decyzji o zleceniu RRV badań dotyczących potrzeby wprowadzenia specjalnych środków poprawy systemów kontroli zarządczej w agencjach rządowych. Byłem odpowiedzialny za przeprowadzenie tego badania, które realizowano od maja do grudnia 1994 r. W jego wyniku wprowadzona została regulacja rządowa, nakładająca na największe agencje oraz grupy agencji, obowiązek posiadania komórki kontroli wewnętrznej, spełniającej określone wymogi (I, 74, 78, 84 i 85). Są one następujące:

- jednostka kontroli wewnętrznej musi badać mechanizmy kontrolne w strukturze i procedurach agencji oraz monitorować sposób wypełniania przez nią swoich zadań w zakresie rachunkowości;
- zarząd agencji (a w niektórych przypadkach dyrektor generalny agencji) musi ustalić roczny plan kontroli;
- plan musi opierać się na sporządzonej przez jednostkę kontroli wewnętrznej analizie tych działań, w których niebezpieczeństwo popełnienia istotnych błędów jest największe;
- przyjęcie planu powinno zostać dokonane po konsultacjach z RRV;
- kontrola wewnętrzna ma być realizowana zgodnie z ogólnie przyjętymi standardami zawodowymi;
- pracownicy kontroli wewnętrznej mają przekazywać swoje obserwacje zarządowi agencji lub, jeśli takiego nie ma, dyrektorowi generalnemu agencji.

Regulacja rządowa zobowiązuje agencje do poddanej większości kontroli i bezpieczniejszej pracy. Przepis ten w żaden sposób nie zastąpi kontroli zarządczej w instytucji wykonawczej lub gdziekolwiek indziej.

4. Niektóre aspekty kontroli zarządczej w dziedzinie zamówień publicznych

Narodowy Urząd Kontroli jest przekonany, że doświadczenia szwedzkie, zwłaszcza w dziedzinie realizacji zamówień, można odnieść do innych krajów, pomimo występujących między nimi różnic w ustawodawstwie oraz innych przepisach. RRV skoncentrował się zwłaszcza na realizacji zakupu usług doradczych przez agencje. Dziedzina ta ilustruje wzrastającą zależność agencji od złożonego technologicznie środowiska, które musi być zarządzane i wykorzystywane w możliwie najlepszy sposób, m.in. za sprawą zakupów profesjonalnych usług eksperckich, które okazjonalnie mogą być niezbędne dla prowadzonej przez agencje działalności. Procedury zakupu i związane z nimi problemy w różnoraki sposób dotyczyły tak towarów jak i usług. Jednakże doświadczenie... wskazuje, ... że... dla... agencji rządowych... trudniejsze było administrowanie zakupami usług.

Jako organ kontroli zewnętrznej, RRV ma do odegrania istotną rolę w bieżącej kontroli działalności rządu centralnego. Jednakże podany dalej przykład wskazuje przede wszystkim na to, jak istotne dla każdej agencji jest poważne traktowanie tego rodzaju kontroli w ramach własnej kontroli zarządczej.

Zamówienia w liczbach

Pod koniec lat osiemdziesiątych zamówienia złożone przez agencje rządu centralnego, korporacje rządowe oraz przedsiębiorstwa publiczne oceniano na łączną sumę ok. 100 miliardów koron szwedzkich, czyli ponad 50 % konsumpcji i inwestycji w tym sektorze.

Rząd nakłada na agencje ogólne wymagania dotyczące efektywności kosztowej, co jest istotnym czynnikiem przy zakupie dóbr i usług. Uwaga skierowana na zakupy dokonywane przez agencje ma swoje podstawy m.in. w doświadczeniach zebranych na skalę krajową i międzynarodową, wskazujących na fakt, że dyskryminacja przy zakupach jest zjawiskiem całkiem częstym. Oceny przeprowadzone przez Komisję Europejską w końcu lat osiemdziesiątych wykazały, że w wyniku mechanizmów protekcjonistycznych obywatele krajów członkowskich nadpłacili w skali rocznej ok. 40 miliardów ECU za zamówienie publiczne zrealizowane w poszczególnych krajach. Badanie przeprowadzone na początku lat 1990 w szwedzkim sektorze rządowym wykazało istnienie możliwości usprawnienia — ocenianego na ok. 10 do 50 % — które można było osiągnąć drogą poszerzenia konkurencji w dziedzinie zamówień.

Konkurencja to określenie, które świadczy o stosowaniu zasad rynkowych. Odgrywa ona coraz większą rolę w działaniach administracji centralnej. Wszystkie sprawy finansowe mają być załatwiane bez zbędnych opóźnień i w oparciu o przepisy zawarte w ustawie o zamówieniach publicznych, opartej na zasadach kupieckiej rzetelności.

Zachowanie na rynku zamówień

Rynek oferuje coraz bardziej złożone dobra i usługi. To z kolei przyczynia się do podwyższenia kwalifikacji wymaganych m.in. od rządowych urzędników ds. zamówień. Dostawcy oferują pakiety dóbr i usług, takich jak edukacja i szkolenia, w połączeniu z komputerami i instalacjami komputerowymi. Zakres usług oferowanych przez instytucje konsultingowe, agencje reklamowe, firmy wyspecjalizowane w księgowości oraz inne, ciągle się zwiększa. Jakość usług jest bardzo zróżnicowana. Sytuacja ta tworzy warunki kosztowe, które są trudne do prześledzenia i zanalizowania.

Złożoność dóbr i usług zmusza agencje rządowe do poświęcenia ogromnego wysiłku na przeanalizowanie tego, co oferuje rynek, jacy dostawcy są na rynku, w jakim zakresie agencja sama może zrealizować daną pracę oraz na dokonanie wyboru. Oferty przedstawione przez dostawców muszą podlegać nie tylko

konkurencji, ale także krytycznemu badaniu. Jednocześnie warto zdać sobie sprawę ze skutków współpracy między klientami a dostawcami. Bliskie związki pomiędzy klientami a dostawcami wspomagają czasem opracowanie ekspertyz koniecznych do określenia, z których produktów powinno się skorzystać. Na dodatek zdecentralizowana działalność agencji intensyfikuje wymagania stawiane kierownictwu odnośnie ścisłej kontroli zakupów.

Znaczącym zadaniem kontroli zarządczej w agencjach jest zapewnienie procesowi zakupów zadawalającego przebiegu. Oznacza to, że każda agencja powinna przedstawiać swojemu kierownictwu i innym osobom odpowiedzialnym za zamówienia, rady i informacje, dotyczące realizacji zakupów komercyjnych, wyjaśnienia dotyczące ustawy o zamówieniach publicznych oraz konkretne zasady, jakie powinno się bezpośrednio zastosować do zamówień. Kierownictwo agencji powinno się upewnić, że ustawa jest faktycznie realizowana.

Etapowa metoda zakupu usług doradczych

Niżej prezentowana ramka zawiera opis procedury zamówień publicznych oraz ich rozmaitych faz z punktu widzenia kontroli, na przykładzie wykorzystania przez agencję usług doradczych, koniecznych w prowadzonej przez nią działalności. Należy wskazać, że agencje powinny wykorzystywać doradców przede wszystkim jako specjalistów lub w celu rozwiązania doraźnych trudności z wydajnością pracy. Wybrany przykład ma znaczenie w kontekście wzrostu zakupów usług w proporcji do całości szwedzkich zamówień publicznych (w tej chwili usługi stanowią ponad 50 % całego obrotu), a także jako ilustracja względnych trudności kontroli zarządczej w odniesieniu do zamówień na usługi doradcze.

Kontrola zarządcza zawiera ogólne mechanizmy kontroli zamówień oraz konkretne mechanizmy kontroli stosujące się do rozmaitych ogniw łańcucha zamówień — od określenia potrzeb poprzez śledzenie i ocenę wkładu doradczego, aż po nadzór nad tymi mechanizmami. Opisany projekt kontroli nie obejmuje każdego aspektu zamówień, lecz opiera się na czynnikach, które z perspektywy czasu okazały się najważniejsze i które powinny podlegać kontroli przy realizacji zakupów usług doradczych.

Poniżej dokonano przeglądu doświadczeń agencji rządowych w dziedzinie procedur zakupu. Kontrolerzy RRV zaczynają kontrolę od rozważenia pytań związanych z zamówieniami w kontekście całego systemu kontrolnego agencji. Zależnie od indywidualnego przypadku, RRV decyduje się na zbadanie nadzoru agencji nad własnymi działaniami kontroli, sprawdzenie w jaki sposób nadzór ten funkcjonuje w ramach ogólnego systemu kontroli albo w jaki sposób procedury kontrolne agencji funkcjonują w odniesieniu do konkretnych etapów realizacji zamówień. Projekt jest w znacznym stopniu zgodny ze standardami INTOSAI (I, 4).

Ramka
System kontroli zarządczej a zakup usług w zakresie doradztwa

Poniższe mechanizmy kontroli mają podlegać nadzorowi wykwalifikowanego personelu, który cieszy się zaufaniem kierownictwa agencji.

Mechanizmy kontroli ogólnej

Plany, budżety, itp.

Dwa spośród głównych instrumentów sterowania działalnością agencji w dziedzinie zamówień, to planowanie zamówienia oraz ustalanie budżetu tego przedsięwzięcia. Na podstawie budżetu rocznego zasoby rozdziela się pomiędzy różne jednostki organizacyjne agencji w celu wypłaty wynagrodzeń oraz zakupów dóbr i usług. Zasoby mają być rozdzielone pomiędzy poszczególne jednostki przy założeniu wydajnej realizacji celu działalności agencji. Jednostki same w sobie muszą być zdolne do wywarcia wpływu na to, w jaki sposób przydzielone im zasoby będą wykorzystane. Zamówienie ma być realizowane w sposób wydajny ze względu na koszty.

Określone ograniczenia w odniesieniu do sposobów wykorzystania zasobów jednostki na realizację zamówień są konieczne i powinny się pojawić w planach, budżetach oraz innych dokumentach odzwierciedlających procesy decyzyjne. Należy realizować politykę agencji określającą, czy sama zrealizuje określoną usługę, czy też skorzysta z wykonawców z zewnątrz, zaś kontrakty podpisywane przez szefa jednostki w imieniu agencji nie powinny przekraczać określonych pułapów. Prawo do określania tych limitów zostało oddelegowane w ręce agencji przez rząd specjalną instrukcją. Powyżej tego pułapu finansowego odpowiedzialność przejmuje urzędnik bezpośrednio nadzorujący szefa danej jednostki. Istnieją także pułapy dla prostszych, mniej sformalizowanych zamówień ze strony jednostek Agencji mają wykorzystywać wspólne umowy o zakupach, zaś komputery wraz z innym, bardziej specjalistycznym sprzętem do przetwarzania danych, mają być zakupywane centralnie w ramach agencji, aby uniknąć zawirowań operacyjnych oraz innych problemów związanych z wprowadzaniem komputerów i systemów komputerowego wspierania działalności agencji.

Podstawowym warunkiem prawidłowego przebiegu operacji zamówienia jest niedopuszczenie, aby pojedyncza osoba była odpowiedzialna za kilka kluczowych funkcji w tym procesie (1, 4). Funkcjami kluczowymi są sporządzanie dokumentów przetargowych, otwieranie przetargów, ocena ofert, zawieranie umów, wypłaty oraz księgowość. Ponadto, rozmaite etapy procesu realizacji zamówienia powinny być w ciągu roku stale ze sobą uzgadniane.

Kontrola i ocena wkładu konsultantów

Konsultant, który został zaangażowany przez agencję, nie powinien realizować zadania wyłącznie własnymi środkami. Agencja musi przeznaczyć pewne środki na kontrolę, aby upewnić się, czy wyniki pracy konsultanta są zadawalające.

Śledzenie przebiegu pracy konsultantów oraz ich ocena powinna koncentrować się na najbardziej istotnych aspektach każdego zadania doradczego. Powinno się prowadzić rejestr wszystkich wykorzystywanych konsultantów. Rejestr ten ma zawierać nazwisko konsultanta, cel zadania, faktyczny czas realizacji w porównaniu z zakontraktowanym okresem pracy dla potrzeb realizacji danego zadania, ocenę wyników oraz godzinową

System kontroli zarządczej a zakup usług w zakresie doradztwa (c.d.)

stawkę za usługi konsultanta. Ocena wkładu jego pracy jest bardzo istotnym punktem wyjścia w planowaniu przez agencję kolejnych działań.

Problemy związane z kwalifikacjami i doświadczeniem

Kierownictwo agencji musi zagwarantować, że ma ona odpowiednio doświadczony oraz wykwalifikowany personel (l, 28-31). Dla zarządzających istotna jest także motywacja personelu. System kontroli zarządczej powinien gwarantować, że doświadczenie i kwalifikacje pracowników odpowiadają bieżącym potrzebom. Powinien on także odgrywać aktywną rolę w rozwijaniu ich umiejętności prowadzących do większej wydajności. Realizacja zamówień jest taką dziedziną, gdzie podaż umiejętności i doświadczenia stała się w chwili obecnej bardzo istotnym problemem dla wielu agencji z uwagi na wejście w życie z początkiem 1995 roku nowej ustawy o zamówieniach publicznych, która naturalnie, musi być realizowana w sposób profesjonalny. Ustawa o zamówieniach publicznych jest znacznie bardziej szczegółowa niż poprzednio obowiązujące zasady. Zawiera ona także sankcje za niewłaściwą realizację zamówienia. Te nowe okoliczności oznaczają poważną zmianę w procedurach realizacji zamówień, łącznie z potrzebą poszerzenia mechanizmów kontrolnych.

System kontroli zarządczej musi m.in. wyjaśnić, w jaki sposób strategia kierownictwa agencji, mająca na celu zatrudnianie personelu o właściwych umiejętnościach oraz właściwym doświadczeniu, będzie propagowana w agencji przez osoby odpowiedzialne za rekrutację kadry i jej rozwój. Obok edukacji i szkolenia, rozwój umiejętności można realizować drogą profesjonalnych wskazówek dotyczących aktualnych obowiązków i nowych zadań oraz poprzez programy wymiany pracowników między pracodawcami, np. agencjami o podobnych typach działalności. Szansa skorzystania z lepszych umiejętności jest miernikiem faktu, że umiejętności te są wysoko cenione.

Szczegółowe mechanizmy kontroli poszczególnych etapów procesu realizacji zamówień

Decyzja o złożeniu zamówienia

Zanim podejmie się taką decyzję, powinny zostać uważnie zbadane alternatywne możliwości zakupów usług doradczych na zewnątrz. Na przykład, czy jest możliwe rozwiązanie problemu za pomocą ponownego rozdziału środków wewnątrz organizacji, czy też powinno się zatrudnić nowy personel? Agencja powinna wychodzić z założenia, że zazwyczaj poleganie na konsultantach w celu wzmocnienia własnego personelu jest kosztowne. Agencja musi przeznaczyć czas na kontrolowanie pracy konsultanta. W przeciwnym razie małe jest prawdopodobieństwo wykonania zadania we właściwy sposób.

Wybór kontrahenta

Często przy zakupie usług doradczych agencja ma trudność z przedstawieniem uczestnikom przetargu jasnego i pełnego opisu zamawianej usługi. Zwiększa to potrzebę egzekucji wymogu, aby proces przetargowy był realizowany w sposób uregulowany formalnie oraz udokumentowany, a także aby przeprowadzano

negocjacje z oferentami. Kiedy chodzi o małe sumy pieniędzy, gdy podejmować należy szybkie decyzje lub gdy dochodzą do głosu inne istotne względy, złożenie zamówienia

System kontroli zarządczej a zakup usług w zakresie doradztwa (c.d.)

powinno zostać zrealizowane zgodnie z uproszczoną procedurą, określoną w ustawie o zamówieniach publicznych.

Specyfikacja istotnych warunków zamówienia

Dokumentacja ma być tak przejrzysta i kompletna jak tylko to możliwe. Powinna określać zakres zadań oraz wskazywać stosowne warunki handlowe i administracyjne. Tam, gdzie trudno jest sformułować przejrzysty i kompletny opis zadania, agencja powinna przeprowadzić składanie zamówienia w kilku etapach.

Zaproszenie do przetargu

Agencja dokonująca zakupu musi wykorzystać szanse wynikające ze zjawiska konkurencji w dziedzinie dóbr lub usług, które stanowią przedmiot procedury przetargowej. Uczestnicy przetargu muszą być traktowani w sposób obiektywny. Do przetargu mają być zapraszani uczestnicy reprezentujący tak wielu dostawców, jak to konieczne, biorąc pod uwagę charakter zadania oraz konkurencję na rynku.

Badanie ofert przetargowych i oferentów oraz wybór konsultanta

Badanie winno się opierać na dokumentach przetargowych, ofertach otrzymywanych od konsultantów oraz na innych okolicznościach, które mogą pojawić się w trakcie negocjacji z uczestnikami przetargu. Proces wyboru powinien zależeć od ceny oraz innych istotnych kryteriów, które z założenia doprowadzić mają do najlepszych wyników. Na decyzję tę składa się także przyjęcie stanowiska w odniesieniu do poszczególnych konsultantów uczestniczących w przetargu. Zanim agencja zaakceptuje wyniki przetargu, powinna upewnić się, że oferent jest poważny. Oznacza to zbadanie jego zdolności do realizacji oferowanej działalności, upewnienie się, że należności podatkowe zostały zapłacone itp. Przyczyny wyboru powinny zostać wyszczególnione w protokole przetargu lub podobnych dokumentach.

Umowa i jej warunki

Wszystkie istotne kwestie pomiędzy agencją a firmą konsultingową, zaangażowaną do realizacji zadania powinny zostać uregulowane warunkami umowy. Minimalizuje to możliwość nieporozumień wynikających z decyzji, która faktycznie została podjęta w sprawie umowy. Główny przedmiot oraz warunki umowy na zadanie doradcze nie powinny w żadnym razie pozostawać w sprzeczności z dokumentami przetargowymi oraz z wynikami oceny uczestnika przetargu.

Sprawozdawczość na potrzeby klienta

Sprawozdania bieżące oraz końcowe, sporządzone przez konsultanta (zarówno ustne jak i pisemne) powinny być przedmiotem regulacji zawartych w umowie.

Płatność

Wypłata na rzecz konsultanta powinna zostać dokonana po przedstawieniu przez niego końcowego raportu, o ile inne warunki nie zostały uzgodnione w umowie. Urzędnik agencji upoważniony do zarządzania tą sprawą zatwierdza wypłatę, jedynie z tytułu zadań, które były przedmiotem kontraktu i zostały zakończone oraz przyjęte. Wypłaty

mogą zostać zatwierdzone, jeżeli pozostają w zgodzie z fakturami, które zostały ostemplowane i opatrzone datą wpływu, są szczegółowe i zostały zatwierdzone do

System kontroli zarządczej a zakup usług w zakresie doradztwa (c.d.)

wypłaty również przez innego urzędnika (l, 4). Jeśli wypłaty są stosunkowo wysokie, wymagana może być podwójna autoryzacja.

Rachunkowość

Procedura realizacji zamówień musi znaleźć odbicie w księgach, zgodnie z przyjętymi zasadami rachunkowości. Innymi słowy, księgowość musi być prowadzona na bieżąco, musi być kompletna, dokładna, porównywalna oraz odpowiadająca konkretnemu celowi. (l, 4).

Główne słabości systemu realizacji zamówień na usługi doradcze

W trakcie planowania oraz układania budżetu agencje poświęcają mało uwagi pytaniom, które dotyczą kosztowej efektywności wykorzystania konsultantów oraz innych typów zamówień. W przypadku licznych agencji korzystanie z usług doradczych jest nieplanowanym zjawiskiem, zachodzącym ad hoc, nawet mimo faktu, że dość znaczne środki wydaje się na takie usługi. Wiedza wynikająca z doświadczeń zebranych w trakcie szeregu zakupów usług doradczych bywa podsumowywana zbyt rzadko, by umożliwić uzyskanie bardziej dogłębnych ocen systemów oraz procedur stosowanych na potrzeby zamówień publicznych.

W odniesieniu do opłat oraz księgowości istnieje ustabilizowana procedura regularnych, szczegółowych kontroli finansowych. Jednakże analizy informacji finansowych zawartych w rachunkach mogą ujawnić znaczne odstępstwa od oczekiwanych wyników. Może to być oznaką stojących za tym, czasami problematycznych okoliczności, które mogą być czynnikiem motywującym wzmocnienie systemu kontroli zarządczej. Od czasu do czasu wykrywa się niewłaściwe związki rodzinne lub inne bliskie związki pomiędzy osobą odpowiedzialną za zakup a zaangażowanym konsultantem; cenne korzyści lub podarki oferuje się czasem kupującemu, a mogą wystąpić też dowody faworyzowania lub dyskryminowania niektórych firm i niektórych regionów. Istotnym zadaniem mechanizmów kontroli zarządczej jest podjęcie działań przeciwko tym i innym typom korupcji.

Dodatkowym celem kontroli zarządczej jest wprowadzenie porządku do dokumentacji prowadzonej przez agencje. Tam, gdzie dokumentacja ma znaczące braki, uzyskanie informacji jest znacznie trudniejsze. Jest to sprawa poważna zwłaszcza w sytuacjach, w których ustawa o zamówieniach publicznych została zastąpiona przez nowe prawo, oparte na nieco odmiennych regulacjach Unii Europejskiej odnoszących się do zamówień publicznych. Naruszenie tych przepisów musi być wykryte oraz naprawione. Tam gdzie nowe prawo nie będzie respektowane, sądy mogą wydać nakaz zaprzestania procesu realizacji zamówień lub nakazać składającej zamówienie agencji wyrównanie szkód oferentowi.

Mechanizmy kontroli zarządczej nie zapewniły umiejętności, które w chwili obecnej są niezbędne do realizacji zamówień. Programy edukacyjne i szkoleniowe przygotowujące do nowego systemu regulacji okazały się niewystarczające. Zostały one wprowadzone zbyt niedawno w stosunku do wejścia w życie nowej ustawy.

Jako organ kontroli zewnętrznej, RRV oczekuje, że kontrola zarządcza w formie kontroli następczej, będzie prowadzona w sposób systematyczny i analityczny (I, 76, 77), co ma jeszcze miejsce niewystarczająco często. Na przykład ważne jest, żeby zacząć od wiarygodnej hipotezy dotyczącej zagrożeń związanych z realizacją zamówień. Hipoteza ta powinna zostać sprawdzona drogą porównania i oceny procedur obowiązujących na kluczowych etapach procesu realizacji zamówień. Ten typ kontroli zilustrowany jest poniżej.

Kontrola następcza w przypadku korzystania z usług doradczych

Najpierw należy określić jednostki organizacyjne agencji, w których występuje wysokie ryzyko nieprawidłowości. Jednostki takie mogą zostać określone w trzech różnych kategoriach: profilu zakupów, wrażliwości w trakcie procesu zakupu oraz organizacji.

- *Profil zakupów* obejmuje następujące możliwości: zakupy dużych ilości, długofalowe powiązania z dostawcami, strategicznie istotne zakupy oraz zakupy, które — jak wskazuje doświadczenie — prowadzą do pojawiania się problemów.
- *Wrażliwość w trakcie procesu zakupów* dotyczy takich spraw, jak: faktury, które są trudne do sprawdzenia, duże liczby faktur, kilkanaście różnych typów kosztów, duże liczby dostawców, wzorce odbiegające od przyjętych sposobów fakturowania, delegacja odpowiedzialności, wyspecjalizowana działalność oraz transfery w księgowości.
- *Organizacja* obejmuje takie możliwości, jak: działalność w znacznym stopniu zależną od zakupionych usług w dziedzinie przetwarzania danych; zasadnicza część działalności wymaga zatrudnienia, obok własnego personelu, kosztownych konsultantów; lekceważone są generalne umiejętności finansowe lub administracyjne, wprowadzono zmiany w systemie finansowym, co doprowadziło do powstania problemów i reorganizacji, rotacji zarządzających i wakatów na stanowiskach kierowniczych lub zmian w agencji, tworzących nowe warunki dalszej działalności.

Drugim etapem jest formułowanie istotnych hipotez dotyczących jednostek wysokiego ryzyka w agencji, np. czy zakupy strategiczne wykonywane są zgodnie z odnośnym planem działalności; czy względy komercyjne mają decydujące znaczenie, zwłaszcza w odniesieniu do większych zakupów; czy system kontroli finansowej charakteryzuje się możliwością przyjęcia jakości, a zamówienia są prawidłowo rozliczane?

Trzecim etapem jest testowanie zadanych pytań. Stosując takie testy, agencje uznają za pomocne rozważenie procesu zakupów jako sekwencji złożonej z dziesięciu etapów:

- kompletowanie dokumentów przetargu;
- zaproszenie do uczestnictwa przetargu;
- ocena i negocjacje;
- kontrola podatkowa;
- kontrakt i zamówienie;
- kontrola dostawy;
- wystawienie faktur;
- płatności;
- księgowość;
- sprawozdawczość itd.

Czwartym elementem jest przełożenie obserwacji zebranych w trakcie kontroli następczej na środki operacyjne, prowadzące do zadowalających standardów realizacji zamówień publicznych.

Konkluzja

Od kilkunastu lat RRV wyraża swoje zastrzeżenia pod adresem agencji rządowych mających trudności z realizacją wymogu stosowania zasad komercyjnych oraz zasad konkurencyjności i obiektywności w procesie realizacji zamówień publicznych administracji centralnej. Wiele pozostaje nadal do poprawienia w tej dziedzinie, poprzez wdrożenie w agencjach rządowych bardziej profesjonalnego podejścia do kontroli zarządczej.

Kontrola zarządcza z punktu widzenia wyższej kadry kierowniczej

Graeme M. Kirby

Autor jest prezesem Korporacji Rozwoju Ekonomicznego Ottawy-Carleton (Ottawa-Carleton Economic Development Corporation). Korporacja ta należy do sektora prywatnego; odpowiedzialna jest za planowanie i wdrażanie programów rozwoju ekonomicznego na czwartym co do wielkości obszarze wielkomiejskim Kanady. Poprzednie doświadczenie zawodowe autora to: praca w dwunastu departamentach rządowych, dwóch firmach sektora prywatnego, dwóch organizacjach międzynarodowych, a także praca na stanowisku prywatnego konsultanta.

Streszczenie

Niniejszy referat przedstawia problemy postrzegane z perspektywy członka wyższej kadry kierowniczej i odzwierciedla jego doświadczenia zebrane w toku pełnienia dwóch rozmaitych funkcji w dwóch różnych instytucjach, obie z nich uznane zostały przez władzę za wymykające się spod kontroli. Poprzez przykłady autor wskazuje, w jaki sposób można stworzyć środowisko, w którym kontrola może odgrywać pozytywną rolę oraz jak określić czynniki, które pozwolą na dalsze właściwe funkcjonowanie takiego środowiska — takie jak zdefiniowanie polityki organizacji albo zmiany podejścia do spraw administrowania lub programów operacyjnych.

Usunięcie niedoskonałości systemu kontroli może wymagać od kadry kierowniczej znacznego wysiłku i użycia znaczących środków, lecz opłacalność takiej inwestycji jest ogromna — w kategoriach efektywności programów, poprawy procesów decyzyjnych, sprawności wykorzystania zasobów, budowania zaufania publicznego do instytucji oraz satysfakcji jej pracowników.

Niektóre systemy kontroli zarządczej mają charakter bardziej administracyjny, dotyczą takich zagadnień jak ochrona i zarządzanie zasobami, np. kadrami, informacją oraz środkami kapitałowymi, tak finansowymi, jak naturalnymi. Inne — mają charakter bardziej operacyjny i wiążą się np. z realizacją zaprogramowanych działań, z zapotrzebowaniem i dostawami usług oraz produktów. Z uwagi na to, że charakter poszczególnych instytucji bywa różny, ich potrzeby w sferze systemów kontroli zarządczej także powinny się różnić (jak to wykażą przykłady zaczerpnięte z działalności dwóch instytucji).

Obowiązkiem większości kierowników wyższego szczebla jest określenie informacji, które są im potrzebne dla kontrolowania instytucji oraz dla upewnienia się, że na wszystkich poziomach zarządzania istnieją właściwe systemy kontroli. Tego rodzaju pewność osiąga się dzięki skutecznym komórkom kontroli wewnętrznej oraz odpowiednio prowadzonym przeglądom systemu zarządzania. I znowu, przykłady wykażą, w jaki sposób można to osiągnąć i dojść do takich wyników.

Zarządzanie jest wyzwaniem, ale może być także źródłem satysfakcji. Odnosi się to szczególnie do sytuacji zajmowania wyższej pozycji kierowniczej w instytucji postrzeganej przez opinię publiczną jako skuteczna i używająca swoje zasoby w sposób odpowiednio zbilansowany z uzyskiwanymi efektami.

1. Wstęp

Niniejszy referat omówi zarządzanie systemem kontroli z punktu widzenia członka wyższej kadry kierowniczej. Przyczyny, dla których potrzeby większości wyższej kadry kierowniczej w zakresie sprawowania kontroli muszą być brane pod uwagę na wszystkich poziomach organizacji zostaną przeanalizowane, a następnie zilustrowane za pomocą dwóch przykładów zaczerpniętych z osobistego doświadczenia autora. Są to doświadczenia kontrolera z międzynarodowej organizacji ds. pomocy zagranicznej oraz głównego urzędnika do spraw operacyjnych w agencji zarządzającej środkami trwałymi.

Pomimo, iż referaty zawarte w niniejszej publikacji koncentrują się głównie wokół potrzeby istnienia systemów kontroli zarządczej w administracji rządowej, to w stosunku do korporacji pozostających własnością państwa oraz funkcjonujących w sektorze prywatnym istnieją takie same potrzeby i zasady. Z założenia zarządzanie wymaga prowadzenia działalności monitorującej oraz analizowania wyników. Rezultatem tego jest powstawanie informacji zwrotnych służących do sterowania instytucją. Cały ten proces jest nakierowany na utrzymanie i wzmacnianie realizacji wymagań dobrej praktyki administrowania, zgodnie z zaleceniami zawartymi w "Wytycznych w sprawie standardów kontroli wewnętrznej" INTOSAI (I, 72).

2. Zarządzanie informacją a systemy kontroli zarządczej

W dobrze prowadzonych organizacjach większość wyższej kadry kierowniczej może ufać, że procedury i procesy niezbędne dla zagwarantowania prawidłowego zarządzania zasobami organizacji takimi jak finanse, kadry, materiały, środki trwałe oraz informacja — istnieją i funkcjonują sprawnie. Na procesy kontroli zasobów składają się: kontrola wewnętrzna oraz nadzór kadry kierowniczej. W wyniku tych procesów powstają sprawozdania upewniające wyższą kadrę kierowniczą, że wszystko nadal jest w porządku albo też, przeciwnie — co umożliwia jej podejmowanie akcji naprawczych. Dzięki temu wyższa kadra kierownicza może skoncentrować swoją uwagę na planowaniu strategicznym i operacyjnym oraz wdrażaniu poszczególnych działań.

Zarządzanie wymaga uzyskiwania informacji zarówno w ramach organizacji, jak i spoza niej. Niektóre z tych informacji dotyczą wykorzystania zasobów, zaś inne — takich zagadnień jak dostawa towarów i świadczenie usług lub zmiany w zakresie potrzeb "klientów". Zarządzanie informacją stanowi integralną część systemu kontroli zarządczej, lecz nie wszystkie systemy kontroli wymagają dostarczania informacji po to, by funkcjonować sprawnie.

W niektórych instytucjach procedury i procesy zarządzania zasobami są niesprawne, a zasobom grozi zamarnowanie lub faktycznie już się one marnują — są niewłaściwie rozdzielone lub rozkradane. Takie wypadki wymagają ogromnego wysiłku

ze strony członków wyższej kadry kierowniczej oraz innych osób dla usunięcia niedociągnięć, co z kolei odwraca ich uwagę i energię od faktycznego przedmiotu działań. Potencjalne zyski wynikające z efektywnego wykorzystania zasobów mogą jednak decydować o opłacalności działań naprawczych.

3. Zapotrzebowanie na system kontroli ze strony wyższej kadry kierowniczej

Pomimo, iż wszelkie systemy kontroli zarządczej będą miały pewne wspólne elementy, takie jak systemy kontroli finansów, kadr oraz inwentarza, to jednak każde przedsiębiorstwo posiada pewne cechy charakterystyczne, które są niepowtarzalne w kategoriach jego roli, czasu, środowiska w jakim funkcjonuje oraz priorytetów. Właśnie ta niepowtarzalność określa zapotrzebowanie kadry kierowniczej na pewne typy kontroli. Bez względu na to, czy kadra kierownicza funkcjonuje w sektorze prywatnym, czy publicznym, cele jej przedsięwzięć oraz plany związane z realizacją tych celów odzwierciedlają środowisko, w którym funkcjonuje, priorytety jakie zostały ustanowione oraz zasoby pozostające do jej dyspozycji. Co więcej, to właśnie szef organizacji opracowuje dyrektywy dla swoich kierowników. Aby przedstawić tego rodzaju wytyczne musi on dysponować wiarygodną, dostarczaną na czas informacją nie tylko dotyczącą wskaźników finansowych oraz innych znormalizowanych wskaźników, które zazwyczaj interesują całą wyższą kadre kierowniczą, ale także informacją na temat tych czynników, które mają zasadnicze znaczenie dla utrzymania dobrej kondycji całej organizacji w określonym momencie (I, 32).

Zatem prezes lub dyrektor kopalni, Minister Rolnictwa, szef firmy produkującej sprzęt lotniczy, szef dużego sklepu detalicznego — wszyscy oni są odpowiedzialni za funkcjonowanie danego przedsiębiorstwa, lecz zasadniczy typ informacji, jaka jest im niezbędna dla potrzeb zarządzania, różni się z uwagi na specyficzny charakter danego przedsięwzięcia; na dodatek zazwyczaj zmienia się ona także w czasie. O ile na informacje dla punktu sprzedaży detalicznej złożą się przede wszystkim dane dotyczące sprzedaży, zapasów, strat itd., to dla ministra mogą to być zapytania parlamentarne, stan przygotowywanych dokumentów rządowych, a także informacje dotyczące takich priorytetowych obszarów, jak programy specjalnych dotacji dla rolnictwa.

To właśnie prymat potrzeb wyższej kadry kierowniczej oraz ich zmieniający się charakter ma zasadnicze znaczenie z punktu widzenia projektowania systemów kontroli zarządczej. Określenia wymagają bieżące, a także prawdopodobne przyszłe potrzeby większości członków wyższej kadry kierowniczej, musi pojawić się zrozumienie środków niezbędnych do zbierania koniecznych informacji, a cały proces, podobnie jak wszystkie inne systemy kontroli, musi zostać zintegrowany i przedstawiony większości kierowników wyższego szczebla, aby mogli z niego korzystać. W końcu, musi zostać stworzony proces umożliwiający przełożenie decyzji wyższej kadry kierowniczej na działania.

Konieczność identyfikacji potrzeb wyższej kadry kierowniczej we wstępnej fazie tworzenia systemu kontroli i systemów informacyjnych jest istotna także z przyczyn technicznych. Nowoczesne systemy komputerowe są bardzo potężne i mogą przetwarzać i prezentować wiele typów informacji w oparciu o te same dane. Jednakże systemy te zależą od precyzyjnych definicji informacji oraz sposobów ich kodowania w bazie danych. Jeśli już bloki kodujące zostały stworzone i struktura informacji określona, często bardzo trudno jest dodać do działającego systemu nowe kategorie oraz nowe rodzaje informacji.

Żądania stawiane wyższej kadrze kierowniczej często są takiej natury, że nie pozostawiają czasu na monitorowanie najbardziej powszechnych elementów systemów kontroli zarządczej. Będzie ona zatem zarządzać "w sposób selektywny" — to znaczy pozostawi innym monitorowanie, kontrolowanie i zarządzanie rutynowymi operacjami organizacji, zaś sama zaangażuje się w takie działania tylko wtedy, gdy jest to konieczne. To, co uznaje się za "konieczne", może różnić się w przypadku rozmaitych jednostek — niektórzy mogą pragnąć włączyć się w zarządzanie bezpośrednio wcześniej niż inni, np. kiedy nastąpi odejście od planu lub pojawią się inne problemy.

Większość wyższej kadry kierowniczej będzie miała zatem bardzo konkretne oczekiwania w odniesieniu do informacji, której udostępnienie konieczne jest z punktu widzenia jej potrzeb w wyżej wspomnianym zakresie. Tego rodzaju zapotrzebowanie podlega zmianie, ponieważ wiąże się ono z dziedzinami, które stanowią słabe punkty przedsięwzięcia w danym momencie lub z priorytetami przyjętymi na danym etapie.

Systemy kontroli przyjęte przez dwóch różnych kierowników w odniesieniu do tego samego działania, mogą znacznie się różnić, ale oba mogą być skuteczne. Style zarządzania nie muszą być takie same, jedynie zasady — tak. Są one bardzo jasno zarysowane w wytycznych INTOSAI.

4. Przypadek pierwszy: Kanadyjska Agencja Rozwoju Międzynarodowego

Kanadyjska Agencja Rozwoju Międzynarodowego (Canadian International Development Agency — CIDA) jest głównym organem rządu kanadyjskiego, realizującym zadania w zakresie planowania i świadczenia pomocy zagranicznej. Kiedy zostałem jej pracownikiem w 1982 roku, działała ona w ok. 80 krajach, posiadała przedstawicieli w zarządach wszystkich regionalnych banków rozwoju, wspierała około 15 wielostronnych agencji rozwoju oraz 400 pozarządowych organizacji takich jak CARE, Czerwony Krzyż oraz Służby Uniwersytetu Światowego Kanady (World University Services of Canada). W tym czasie roczny budżet CIDA wynosił około 2.4 mld dolarów kanadyjskich (CAD). Zatrudniała ona ok. 1200 pracowników w Ottawie oraz 400 za granicą. Program Agencji dzielił się na 4 części:

- program bilateralny z budżetem około 1.2 mld CAD dla realizacji 1200 projektów w 60 krajach;
- program wielostronny z budżetem wynoszącym około 800 mln CAD, w którym zawierał się program pomocy doraźnej o wartości 20 mln CAD; uczestnictwo w około 15 agencjach pomocy wielostronnej rządu 250 mln CAD oraz w międzynarodowych bankach rozwoju rządu 350 mln CAD;
- program pomocy żywnościowej w wysokości 120 mln CAD oraz inne pomniejsze działania wyczerpujące resztę budżetu;
- programy specjalne z budżetem rządu 120 mln CAD, które wspierały ok. 400 małych i dużych organizacji pozarządowych, prowadzących działania na rzecz promocji współpracy między przedsiębiorstwami kanadyjskimi a przedsiębiorstwami trzeciego świata oraz zarządzały wszystkimi działaniami pomocowymi, nie mieszczącymi się w wyżej wymienionych programach;
- program administracyjny z budżetem rządu 120 mln CAD, z którego finansowano pensje oraz zasiłki pracowników i wszystkie inne koszty administracyjne związane z prowadzeniem programów pomocowych.

Pełniłem funkcję Wiceprezesa i Kontrolera CIDA od 1982 do 1986 roku. Byłem zatem głównym urzędnikiem do spraw finansowych i informacji z podległym personelem 245 osób — ponosiłem także odpowiedzialność za wsparcie administracyjne dla kontroli wewnętrznej. Jako Kontroler przewodniczyłem Komitetowi Kontraktów Agencji, który podpisywał kontrakty o wartości około 260 mln CAD rocznie, zasiadałem w Komitecie Kontroli Wewnętrznej oraz byłem odpowiedzialny za kontakty z centralnymi agencjami rządowymi, odpowiedzialnymi wytyczne polityczne dla poszczególnych ministerstw²⁰. Byłem wreszcie odpowiedzialny za kontakty z Audytorem Generalnym Kanady.

Moje własne potrzeby związane z systemem kontroli dla potrzeb zarządzania były określone zarówno przez moje funkcje jak i priorytety, które zostały sformułowane wobec mnie przez Prezesa. Ponadto jako główny urzędnik od spraw informacji byłem odpowiedzialny za dopilnowanie tego, aby potrzeby wszystkich kierowników Agencji z zakresu zarządzania systemami kontroli i informacji były zaspokajane.

Przeszedłem do Agencji w momencie, w którym właśnie wyszło na jaw kilkanaście większych skandali związanych z oszustwami. Audytor Generalny Kanady przeprowadził kompleksową kontrolę w CIDA i bardzo krytycznie ocenił systemy kontroli zasobów oraz procedury w ramach Agencji; wydatki z końca roku uznał za dokonywane w sposób przypadkowy i nieefektywny; zaś główny zintegrowany system informatyczny został zaledwie zdefiniowany i właśnie miano

²⁰ [przyp. tłum.] W niniejszym tekście pojęcie agencji centralnej oznacza urzędy administracji rządowej oraz inne mniej lub bardziej powiązane z rządem urzędy centralne tworzące politykę rządu federalnego i władzy ustawodawczej oraz formułujące zalecenia i wytyczne w tym zakresie dla innych agend rządowych (w tym ministerstw usługowych, ang. line ministries).

zapoczątkować jego opracowanie. Co więcej, służby finansowe Agencji cieszyły się bardzo złą opinią, ponieważ uważano je za mało aktywne, nieefektywne i generalnie słabo wspierające działy operacyjne. Parlament kwestionował także uczciwość procesu zawierania umów.

W tym czasie moje doświadczenie w dziedzinie zarządzania było całkiem znaczne, lecz nie posiadałem doświadczenia związanego z rozwojem krajów trzeciego świata. Nie byłem odpowiedzialny za programy rozwojowe, lecz było sprawą oczywistą, że dziedzinę tę należy objąć systemami kontroli zarządczej, gdyż występowały tam potencjalnie duże możliwości utraty kontroli. Stąd moim pierwszym krokiem było zainicjowanie tego, co nazwałem "analizą słabych punktów" (I, 32). Było to badanie tych dziedzin i operacji Agencji, których charakter czynił z nich potencjalne punkty zagrożenia. Były to nie tylko punkty, w których w wyniku przypadkowego lub rozmyślnego działania mogłoby dojść do utraty zasobów, zmiany ich przeznaczenia lub niewłaściwego wykorzystania. Analiza podatności wskazała również te, które były potencjalnie politycznie niebezpieczne. Urzędnicy państwowi są zazwyczaj obeznani z tymi obszarami — operacjami, gdzie błędy, niedokładność lub działanie sprzeczne z prawem nie powodują znaczących strat, ale raczej polityczne zakłopotanie rządu. Prawdopodobnie dobrym przykładem jest kwestia rozdziału mieszkań kwaterunkowych. Jeżeli z założenia ograniczona liczba mieszkań kwaterunkowych jest rozdzielana pomiędzy osoby spełniające wymogi kwalifikacyjne w wyniku faworyzowania, a nie z uwagi na potrzeby lub starszeństwo, rząd nie traci żadnych zasobów, lecz publiczne ujawnienie takiego faworyzowania może być dla niego bardzo kłopotliwe.

Przed opisaniem niektórych systemów, stworzonych w celu zapewnienia kontroli w zagrożonych punktach, należy także zauważyć, że moje szanse na sukces w udoskonaleniu systemu kontroli zarządczej były zależne nie tylko od mojego zaangażowania i determinacji, ale również od poparcia udzielonego mi przez Prezesa i Pierwszego Wiceprezesa Agencji (I, 25). Co więcej, cała Agencja była bardzo przejęta, i może trochę zakłopotana, faktem, że Audytor Generalny wystawił jej tak nieprzychylną ocenę. Personel Agencji wyrażał chęć poprawy tej oceny przy okazji następnej kontroli (I, 26, 80). W końcu, zaufanie kanadyjskiego społeczeństwa do Agencji Rozwoju Międzynarodowego zostało podważone przez ustalenia Audytora Generalnego, zaś przychyłność opinii publicznej wobec dalszego powierzania Agencji roli zarządcy znaczącej części pieniędzy podatników nie mogła być wieczna. Gdyby CIDA nie poprawiła swojego sposobu zarządzania, mogłaby przestać istnieć.

Czynnik publicznego zaufania jest bardzo ważny w wypadku każdej instytucji, czy to prywatnej czy państwowej. Dobre systemy kontroli dla potrzeb zarządzania nie są oczywiste dla opinii publicznej, lecz zła kontrola zazwyczaj daje się zauważyć i powoduje utratę szacunku, a w konsekwencji i publicznego zaufania pokładanego w danej instytucji (I, 19).

Zarządzanie projektami i ochrona zasobów projektu

Obszar programów bilateralnych okazał się jednym z najbardziej podatnych na wystąpienie nieprawidłowości. Jak wspomniano, w ok. 60 państwach Agencja prowadziła 1200 bilateralnych programów. Państwa te, bez cienia wątpliwości, należały do najbardziej skorumpowanych na świecie, a CIDA wydawała na te programy 1.2 mld CAD rocznie. Projekty obejmowały fundusze przeznaczone na wypłaty dla lokalnego personelu, towary i środki na inwestycje budowlane, administrację i monitoring, włączając w to pojazdy i wszelki sprzęt innego rodzaju.

Spotkałem się z wiceprezesami ds. bilateralnych — w grupie i indywidualnie — w celu przekonania ich, że nie ustanawiając odpowiednich systemów kontroli dla wszystkich podejmowanych działań wystawili na niebezpieczeństwo zarówno swoje własne programy, jak i samą Agencję. W związku z tym zaoferowałem im swoją pomoc (I, 25).

Mając ich poparcie, wydelegowałem po jednej osobie z podległych mi kierowników i kilku asystentów do każdego z czterech departamentów bilateralnych. Osoby te zostały ulokowane w departamentach wraz z instrukcjami by zapoznać się gruntownie projektami realizowanymi w tych departamentach, ich kadrami oraz krajami, których programy dotyczyły. Co więcej, oni lub wykwalifikowani młodsi pracownicy mieli odwiedzać biuro każdego kraju przynajmniej raz do roku. Procedura, jaką musieli stosować, została szczegółowo nakreślona i zawierała przeglądy administracji wszystkich najważniejszych projektów, rachunków i procedur biura oraz przewidywała wyjazdy w teren w celu potwierdzenia, że wszystko o czym mówiły księgi było odzwierciedlone w rzeczywistości (I, 34, 58). Każda wizyta kończyła się sporządzeniem raportu dla kierownictwa biura krajowego z kopią dla mnie i odpowiedniego Wiceprezesa Agencji (I, 59). Raporty opisujące działania poczynione w celu skorygowania wszystkich problemów zaobserwowanych w wyniku tych wizyt musiały być przesłane przez biuro krajowe do kwatery głównej, a podczas kolejnych wizyt sprawdzano czy kroki te rzeczywiście zostały powzięte.

O potrzebie kontynuacji takich działań można wywnioskować z wytycznych INTOSAI, lecz ich wagę powinno się jeszcze bardziej podkreślić. Podobnie jak zapowiedź kolejnej kontroli przez Audytora Generalnego zachęciła Agencję do poprawy systemów kontroli zarządczej, tak i powrót wewnętrznych kontrolerów lub kontynuacja działań kontrolnych przez kierownictwo mogą zagwarantować, że kroki podjęte w celu uzupełnienia braków w systemach kontroli zarządczej będą realizowane efektywnie i bez opóźnień.

W trakcie wspomnianych wizyt mój personel i ja sam pozostawaliśmy w bliskim kontakcie ze służbami kontroli wewnętrznej, które proszono o podjęcie kontroli w wypadku, gdyby doszło do niezgodnych z prawem działań (I, 78).

Ponadto w wyniku moich spotkań z wiceprezesami ds. bilateralnych zainicjowaliśmy specjalny kurs dla wszystkich zarządzających projektami urzędników na temat zarządzania finansami. Celem tego kursu było, aby osoby kierujące już rozpoczętymi projektami były świadome punktów, gdzie ich nowe projekty mogą okazać się

podatne na nadużycia lub złe zarządzanie oraz aby pokazać im jakie działania należy podjąć by personel ustanowił procedury gwarantujące, że projekt jest dobrze zabezpieczony. Innymi słowy, zagwarantowaliśmy, że osoby zarządzające projektami zostaną wyszkolone, tak aby mogły wziąć na siebie odpowiedzialność za własne systemy kontroli zarządczej (I, 58, 72). Ponadto, w porozumieniu z Departamentem Zarządzania Zasobami Ludzkimi, mój personel został zaangażowany w rekrutację kadr do projektów (I, 31). Od czasu, kiedy kurs i nowa praktyka rekrutowania pracowników zaczęły przynosić efekty, mój personel mógł zająć się sprawdzaniem procedur i systemów kontroli zamiast działać na poziomie realizacji poszczególnych zadań.

Służby kontroli wewnętrznej, które posiadały rozbudowane plany kontroli rocznej, podlegały bezpośrednio Prezesowi (I, 54). Pomimo, iż "podział obowiązków" generalnie odnosi się do zmniejszania zagrożenia dla kluczowych punktów ważnych operacji finansowych, taki sam podział jest ważny w aspekcie kontroli. Główny urzędnik operacyjny instytucji (w tym wypadku Prezes) potrzebuje niezależnego i obiektywnego monitoringu systemu kontrolnego (I, 13–15 i 78), jak również pewności, że nawet najwyżsi rangą urzędnicy realizują swoje obowiązki, łącznie z obowiązkami kontrolnymi. Niezależna i obiektywna struktura kontroli wewnętrznej jest jednym z najpowszechniej stosowanych i najbardziej efektywnych sposobów osiągnięcia tego celu. Przy tym jej niezależność i obiektywizm nie zakłóciły owocnej współpracy między kontrolą wewnętrzną a moją kadrą.

Kadra kontroli wewnętrznej była kompetentna i efektywna, ale biorąc pod uwagę kwaterę główną CIDA i 60 biur krajowych, jakimi miała się zajmować, mogła wizytować biura w każdym kraju zaledwie raz na pięć lat. Nasza bliska współpraca pozwoliła na zaplanowanie dodatkowych wizyt, kiedy wydawało się to niezbędne (I, 74).

Zaangażowanie kontrolerów we wzmocnienie zarządzania projektem rosło w miarę, jak uzyskiwaliśmy doświadczenie w śledzeniu działań wzbudzających podejrzenie przestępstwa. Wysyłaliśmy pracowników kontroli wewnętrznej na specjalne kursy, aby nauczyć ich rozpoznawania działań sprzecznych z prawem, na dodatek zaczęliśmy angażować wyszkolonych kontrolerów kryminalnych, w takich przypadkach jak podejrzenie o oszustwo.

Naszym celem było nie tylko wykrywanie działań sprzecznych z prawem, ale także uniemożliwienie dalszego ich występowania. Zdumiewające jest, jak szybko odstępuje się od sprzecznych z prawem praktyk, kiedy osoby w nie zaangażowane lub podlegające tego rodzaju pokusie wyczuwają, że szanse na to, że zostaną schwytane, stają się całkiem realne [I, 60(3)].

Zarządzanie wydatkami pod koniec roku budżetowego

Rząd Kanady publicznie ogłosił docelową wysokość budżetu pomocy dla zagranicy równą 0.5 % PKB (produktu narodowego brutto). Kiedy pracowałem w Agencji, gospodarka kanadyjska rozwijała się, a jej budżet każdego roku zwiększał się, nie

dlatego że zwracaliśmy się z taką prośbą, ale z uwagi na to, iż następował rozwój ekonomiczny. Kiedy gospodarka rozwijała się z większym przyspieszeniem niż tego oczekiwano, uzyskiwaliśmy czasami nagłe podwyżki budżetu. Dla kontrolera i jego kadry sytuacja, kiedy okazuje się, że będzie więcej pieniędzy niż oczekiwano, nie do końca jest błogosławieństwem.

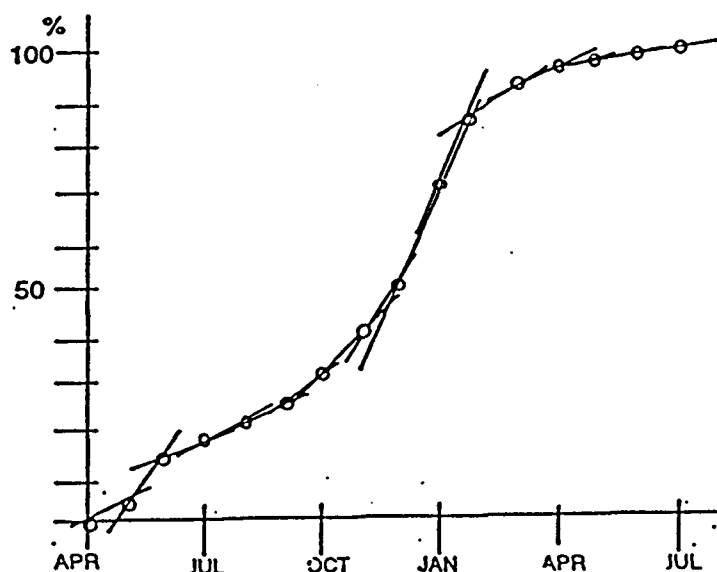
Wystąpił jeszcze jeden czynnik komplikacji, a była to niepewność co do stopnia realizacji projektów w określonym czasie. Każdego roku budżet każdego z 1200 projektów bilateralnych sporządzano w postaci planu, aby wydatki ponoszone w związku z każdym z projektów powiązać z zasadniczymi jego celami (kluczowymi etapami) — jest to procedura korzystna dla systemu kontroli zarządczej projektu, przyjęta w każdej instytucji (I, 32). Trudność polegała na tym, że czasami z bardzo istotnych przyczyn plan nie mógł być zrealizowany, a zatem pieniądze pozostawały niewydatkowane. Na początku roku nie można było powiedzieć, jakie projekty będą realizowane z opóźnieniem, ale oczywiście można było stwierdzić na podstawie doświadczenia, że z niektórymi tak się stanie. W związku z powyższym, już na początku roku wiedzieliśmy, że znaczna suma z funduszy przeznaczonych na projekty bilateralne pozostanie niewydatkowana pod koniec roku. W rządzie kanadyjskim, z pomniejszymi wyjątkami, wszelkie fundusze niewydane w trakcie roku budżetowego “przepadały” tzn. przestawały być dostępne do dalszego wykorzystania.

Naszym pierwszym zadaniem było określenie na podstawie doświadczeń, jak dużo pieniędzy zazwyczaj pozostawało niewydatkowanych na cele, na które oryginalnie je przeznaczono. Analiza historyczna wykazała, że stanowiło to od 8 do 12 % budżetu, co w czasie, gdy tam pracowałem, stanowiło ekwiwalent 96 mln CAD!

Aby usunąć ten problem należało przekonać kadrę odpowiedzialną za projekty bilateralne, że twarda logika stoi za działaniami zmierzającymi do uzyskania uprawnień do planowania funduszy przewyższających właśnie o 8 % budżet bilateralny, tzn., że należy inicjować dodatkowe projekty, których wartość wynosiłaby ok. 8 % planowanego budżetu. Jest rzeczą oczywistą, że jeśli każdy projekt byłby realizowany zgodnie z planem, to “rozbilibyśmy bank”, lecz statystycznie szansa, że się to zdarzy w wypadku 1200 projektów, była niemal zerowa. Kadra miała trudność ze zrozumieniem statystycznych podstaw tego rozumowania, ale kiedy dali się w końcu przekonać, uzyskaliśmy niezbędne uprawnienia od agencji centralnych, aby inicjować dodatkowe projekty bilateralne, których wartość równałaby się 8 % budżetu (I, 68).

Wtedy wykorzystaliśmy te same dane historyczne dotyczące projektów, aby ustalić jaki jest rozkład wydatków w typowym roku finansowym. Zrealizowano to drogą zebrania danych z poprzednich trzech lat i uśrednienia ich tak, aby zminimalizować rozbieżności między poszczególnymi latami. Wynik wyglądał w przybliżeniu jak ten przedstawiony na rys. 1.

Rysunek 1. Profil wydatków — program bilateralny (miesiące roku finansowego)



Rok finansowy (od 1 kwietnia do 31 marca) rozpoczął się dosyć wolno, w miarę jak udostępniono budżety nowych projektów. Główne zobowiązania budżetowe podejmowano drogą kontraktowania towarów i usług, lecz wydatki postępowały powoli, ponieważ większość zamówień musiała być składana na kilka miesięcy przed dokonaniem dostaw. Z chwilą gdy zaczynał się sezon letnich wakacji następowało dalsze spowolnienie, zainteresowanie projektami ze strony personelu malało na rzecz zaspokojenia potrzeb rodzin, m.in. poprzez wykorzystanie wakacji szkolnych oraz dobrej pogody. (Personel projektów bilateralnych często podróżował służbowo w cyklach trzytygodniowych i cały okres jaki spędzała poza kwaterą główną, czyli poza Kanadą, wynosił około sześciu miesięcy.)

Realizacja wydatków faktycznie rozpoczynała się we wrześniu, z chwilą finalizacji głównych dostaw w ramach kontraktów. Na etapie roku finansowego kierownicy projektów śledzili zaawansowanie projektów w stosunku do upływu czasu oraz realizację jego etapów kluczowych dla relatywnie szybkiego określenia opóźnień w realizacji projektu, oraz poinformowania wyższych rangą kierowników, jakie fundusze będą dostępne w celu wydatkowania ich gdzie indziej (I, 39). W ten sposób, w miarę zbliżania się końca roku, dokonywano wydatków i realokacja środków faktycznie była wprowadzana w życie. Przepisy finansowe rządu kanadyjskiego zezwalały na opłacanie faktur przez pewien ograniczony okres po zakończeniu roku budżetowego, o ile towary i usługi dostarczono i zrealizowano przed jego końcem; zatem wypłaty kontynuowano aż do czerwca następnego roku finansowego.

Pojawiła się uzasadniona potrzeba znalezienia sprawnych środków wydatkowania możliwie jak największej części przyznanego budżetu. Nasz minister uznał mię-

dzynarodowe przedsięwzięcia o wartości rzędu 0.5 % dochodu narodowego brutto za ważne. Istniała ponadto również uzasadniona przyczyna, aby nie wydawać więcej niż wynosił nasz budżet; wynikało to z faktu, że byłoby to sprzeczne z zasadami ustawy o administracji finansowej (I, 3). Stąd potrzebne nam było uzyskanie bardzo dokładnych informacji dotyczących naszych wydatków.

Korekta kontroli wydatków z końca roku wymagała zmiany globalnego podejścia do zarządzania budżetowego (I,73). Zobowiązania budżetowe musiały być podejmowane wcześniej, planowane przekroczenia funduszy budżetowych musiały stać się dopuszczalne, zaś wcześniejsze ostrzeżenie było niezbędne w przypadku odejścia od "idealnego" profilu wydatków. Po podjęciu tego rodzaju kroków oraz zebraniu pewnego doświadczenia związanego z wdrażaniem nowych praktyk, zapoczątkowano realizację nowego profilu wydatków (patrz rys. 2).

Nie usunęliśmy wszystkich odstępstw, ale tempo wydatków ustabilizowało się i stało się możliwe do przewidzenia i kontroli. W okresie, gdy pracowałem w Agencji, systemy kontroli zarządczej, jakie stworzyliśmy, aby monitorować wydatki, pozwalały nam kończyć rok średnio z sumą od 800.000 do 2 mln CAD, pieniędzy niewydatkowanych z naszego budżetu. Sumy te stanowiły ok. 0,05% naszego budżetu.

Nasza zdolność do realizacji tak ścisłej kontroli oraz zarządzania była m. in. wynikiem tego, że dane finansowe wprowadzane były do naszego nowego systemu księgowania bezpośrednio przez osoby odpowiedzialne za transakcje, tą drogą gwarantując działanie na czas oraz dokładność informacji dostępnej nam w każdej sytuacji (I, 1).

Opracowaliśmy nie tylko profil programu bilateralnego jako takiego, ale także profile dla każdego z naszych czterech oddziałów bilateralnych. Nasze sprawozdania miesięczne, na które składały się analizy dostępne w sześć dni po zakończeniu miesiąca, stały się bardziej wyraziste i dostarczały kierownikom wyższego szczebla bieżącej informacji o trendach i odstępstwach od planu (I, 39). Typowe sprawozdanie dotyczące funduszy projektu, przygotowane dla oddziału bilateralnego, zawierało:

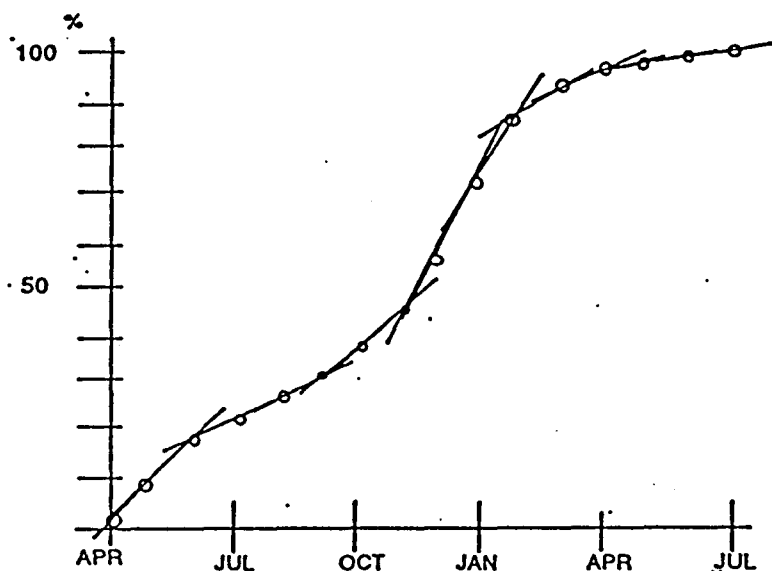
- faktyczne i planowane wydatki z funduszy oraz bilans wydatków;
- faktyczne i planowane zakontraktowanie funduszy oraz bilans docelowy;
- porównanie ww. danych z wynikami roku ubiegłego;
- odstępstwa od planu oraz ich przyczyny, jeśli znane;
- założenia dotyczące działań naprawczych.

Dostarczono także analizy innych informacji np. dotyczących podróży i wynagrodzeń.

Powyższe informacje przedstawiono graficznie i w postaci pisemnej, w odniesieniu do programu bilateralnego jako całości oraz w odniesieniu do każdego ze szczegółowych programów Agencji. Sprawozdanie budżetowe z realizacji programu administracyjnego zawierało cały szereg podtytułów w odniesieniu do takich zagadnień jak podróże, reprezentacja, wynagrodzenia oraz informatyka. Całe nasze sprawozdanie miesięczne obejmowało około trzydziestu stron, z których pierwsza zawierała podsumowanie istotnych odstępstw od realizacji planu, a także informacje, gdzie szukać odnośnych szczegółów. Prezes oraz wszyscy pozostali

urzędnicy bardzo szybko po zakończeniu miesiąca uzyskiwali pełną informację o stanie finansowym Agencji. Mogli wchodzić w szczegóły tak dalece, jak sobie tego życzyli i mogli podejmować decyzje dotyczące zmian, niezbędnych dla realizacji planu operacyjnego (I, 19).

Rysunek 2. Profil wydatków — programy bilateralne
(kwiecień, lipiec, październik, styczeń, kwiecień, lipiec — miesiące roku finansowego)



Dokonywanie zamówień towarów i usług

Procesy zamówień publicznych agencji były nadzorowane przez komitet wiceprezesów, którzy nie tylko byli odpowiedzialni za cały proces, ale także dokonywali przeglądu pożądaných warunków kontraktów przed formalnym rozpoczęciem przetargów (I, 39). Określenie tych warunków było zaproszeniem dla wszystkich zainteresowanych dostawców lub wybranej spośród nich grupy, aby przedstawić propozycję Agencji co do sposobu i proponowanej ceny za zaspokojenie konkretnej jej potrzeby — bez względu, na to, czy chodziło o dostarczenie towaru, czy świadczenie usług.

Główne składniki procesu zamówień zostały wyszczególnione w podręczniku opublikowanym przez Komitet Skarbu Państwa (Treasury Board), który jest komitetem ministrów i stanowi część składową systemu komitetów gabinetowych Rządu Kanadyjskiego. Powyższy proces monitorowany był częściowo przez Sekretariat Komitetu Skarbu Państwa (Treasury Board Secretariat), ale z zachowaniem znacznego stopnia uznaniowości przy wdrażaniu całego procesu (I, 68).

Agencję krytykowano za system przetargowy, który nie był w pełni zrozumiały. W znacznym stopniu faworyzował duże, doświadczone firmy, wykazując preferencje

dla firm, których siedziby były położone blisko kwatery głównej CIDA. Wymagał zbyt długiego czasu na akceptację i formułowanie umowy oraz faworyzował niektórych spośród dostawców w wyniku stronniczego podejścia urzędników zarządzających projektem. Kilka miesięcy doświadczeń zebranych w trakcie współpracy z komitetem wiceprezesów przekonało mnie, że krytyka ta była uzasadniona.

Zapoczątkowaliśmy działania naprawcze poprzez zmianę definicji metody rejestrowania na naszej liście dostawców oraz przedstawiania propozycji do przetargów. Następnie przygotowaliśmy podręcznik, który rozesłaliśmy wszystkim jednostkom i firmom znajdującym się na naszej liście, a po całej Kanadzie podróżowała nasza grupa prezentując, w jaki sposób trzeba wypełniać formularze podań oraz jak funkcjonuje system selekcji komputerowej (I, 45). Prezentacja komputerowego przeszukiwania bazy zezwalała obserwatorom na przekonanie się, w jaki sposób działa ten system oraz na zrozumienie logiki przeszukiwania.

Zaprezentowano także wyjaśnienie procesu oceny proponowanych warunków przetargu. Pomogło to potencjalnym dostawcom w zrozumieniu, jaki jest najlepszy sposób określenia własnych obszarów zainteresowania, doświadczenia oraz tego, jaki sposób przedstawiania propozycji przetargowych daje większą szansę powodzenia.

Naszym celem na tym etapie było stworzenie, udokumentowanie i rozpropagowanie procesu zamówień rządowych, który byłby prosty, przejrzysty i spójny. Chcieliśmy zarządzać procesem, do którego użytkownicy mogliby mieć zaufanie, bez względu na to czy byli nimi dostawcy czy też zarządzający projektami urzędnicy Agencji (I, 20). Widzieliśmy, że wbudowany w niego system kontroli pozwoli nam następnie skoncentrować się na zagwarantowaniu realizacji naszych celów. Podstawowy system powinien już funkcjonować przed poczynieniem większych czaso- i kapitałochłonnych inwestycji dla poprawy jego funkcjonowania.

Równoległe z przeglądem i "czyszczeniem" baz danych dotyczących dostawców wprowadziliśmy zrewidowany formularz wystąpienia o zamicjowanie zapytań kontraktowych. Uprzednio, poszczególne działy miały rozmaite procedury, a każdy z nich miał własny formularz oraz własny pogląd na to, jakiego rodzaju informacja jest konieczna. Nałożyliśmy również bardzo ściśle ograniczenia w odniesieniu do rodzajów "sytuacji nagłych" pociągających za sobą nowe warunki umów. Ustanowiliśmy, iż te nowe warunki muszą zostać przyjęte przez komisję Agencji, a także — iż cała dokumentacja dotycząca nowych warunków ma być udostępniana członkom Komisji przynajmniej na trzy dni przed jej posiedzeniem.

Zaproponowaliśmy i uzyskaliśmy zgodę Prezesa na sformułowanie wskaźników w odniesieniu do liczby umów, które powinny zostać zawarte z małymi oraz niedoświadczonymi firmami (I, 32).

Stworzyliśmy bazę danych umożliwiającą monitorowanie trendów w odniesieniu do rozkładu geograficznego umów oraz kontrolowanie czasu, jaki upłynął od chwili podjęcia decyzji o rozpisaniu przetargu do chwili, gdy umowa została faktycznie sporządzona (I, 39).

Przeprowadziliśmy przegląd upoważnień kadry do akceptacji warunków umów nie podlegających przeglądowi przez komitet, a także formularzy sprawozdań, jakie miały być przedstawione komisji z wyliczeniem wszystkich umów zawartych w ten sposób (I, 32).

Stworzyliśmy system informujący nas, kiedy firmy lub osoby fizyczne uzyskały większą od określonej sumaryczną wartość lub liczbę umów. System ten był dla nas także źródłem informacji co do liczby i typu zażeń dotyczących konkretnych decyzji oraz akceptacji transakcji, które wykraczały poza limit przyznany nam przez Komisję Skarbu Państwa i wymagały akceptacji ze strony tego ostatniego przed przystąpieniem do dalszej ich realizacji (I, 68).

Komitet wiceprezesów Agencji spotykał się raz na tydzień i dokonywał przeglądu przedstawionych przez naszą kadrę podań o akceptację rozpoczęcia przetargów. Dokumentacja spotkań także zawierała informację dotyczącą kontroli i statystyki danego tygodnia, zaś raporty kwartalne zawierały charakterystykę trendów i wskazywały na potencjalne punkty zagrożenia (I, 39).

Tą drogą w końcu doprowadziliśmy do sytuacji, w której nasz system kontroli zarządczej nad umowami został ustanowiony i funkcjonował dobrze.

Zarządzanie Informacją

Jest możliwe prowadzenie “na piechotę” zarządzania kilkunastoma tysiącami projektów realizowanych równoległe i będących na różnych etapach zaawansowania w porównaniu z planami. Jest także możliwe zarządzanie związanymi z tym wydatkami oraz ich wpływem na całościowy stan rachunku oraz budżetu bez pomocy systemów komputerowych, ale liczba personelu niezbędnego do realizacji tych funkcji oraz szanse popełnienia błędu dramatycznie wzrastają.

Kiedy pojawiłem się w CIDA, niektóre jej systemy były w podstawowym stopniu skomputeryzowane. Uznawano ich niedostosowanie oraz możliwość potencjalnego udoskonalenia, zaś główny projekt zakładający stworzenie dużego systemu powiązanych ze sobą baz danych w celu wspomoczenia zarządzania wszystkimi rodzajami operacji prowadzonymi przez Agencję był rozpoczęty. W przeszłości wysiłki podejmowane w celu opracowania skomputeryzowanych systemów w administracji kanadyjskiej bardzo często kończyły się niepowodzeniem, a nasza kadra bardzo uważnie wyciągała wnioski z tych doświadczeń. Przejawiało się to w niepodjęciu zbyt ambitnych zadań.

W wyniku tego, niektóre z decyzji podjętych na wczesnym etapie miały na celu ograniczenie zakresu oraz definicji systemu. Np. podjęto decyzję, by nie opracowywać modułu przeznaczonego dla wyższej kadry kierowniczej — jak się okazało była to błędna decyzja — natomiast rozwijać kolejne moduły systemu, począwszy od modułu zarządzania finansami i przedsięwzięciami.

Opracowanie modułu zarządzania finansowego okazało się złożone. Osiągnięcie tego etapu, na którym można było wprowadzać dane do systemu było bardzo trudne, jednakże samo opracowanie modułu było nieporównywalnie łatwiejsze od jego

wdrożenia. Musiałem znaleźć powiązanie między projektami a systemem sprawozdawczości finansowej, ponieważ w przyszłości systemy miały wykorzystywać te same dane dla różnych celów. Jednakże bez mała nie istniało żadne powiązanie pomiędzy uprzednio istniejącymi systemami (na przykład jeden z nich prezentował postępy w realizacji projektów w odniesieniu do ustanowionych etapów kluczowych, podczas kiedy inny — wydatki finansowe w relacji do zawartych umów).

Sprawą zasadniczą było utrzymanie powiązań kontrolnych pomiędzy uprzednio istniejącymi i nowymi systemami finansowymi. Dotychczasowy system zarządzania projektem zawierał podstawowe dane budżetowe, ale tworzył niewiele powiązań pomiędzy realizacją etapów kluczowych poszczególnych projektów a budżetem. Początkowo wiązanie obu tych systemów w jednej bazie danych okazało się kłęską. Nie występował klasyczny problem systemów informacyjnych — “wkładasz śmieci — dostajesz śmieci”, ponieważ uprzednio istniejące systemy były pod tym względem całkiem sprawne, ale wzajemne powiązania pomiędzy oboma systemami nie istniały. Kierownicy projektu wiedzieli, na jakim etapie znajdowały się ich projekty, ale nie wiązali tego z systemem budżetowym Agencji, podczas gdy administracja finansowa знаła stan kontraktów, ale nie była w stanie powiązać tych informacji z realizacją projektów. Sytuacja nigdy nie przerodziła się w poważny problem, z uwagi na to, że zawsze było dostatecznie dużo wolnych pieniędzy, by pokryć wszystkie niedostatki, zaś zarządzanie budżetem w skali rocznej skoncentrowano na wynikach pod koniec roku, a nie na osiągnięciach poszczególnych projektów.

Rozwiązanie problemu braku powiązań wymagało dokonania przeglądu każdego projektu Agencji, ustalenia jego stanu oraz powiązania z budżetem wyjściowym, stworzenia nowych relacji między kluczowymi etapami i wprowadzenia tych wszystkich informacji do bazy danych, przy jednoczesnej ochronie integralności oryginalnego systemu sprawozdawczości finansowej i budżetu. Wymagało to niemal całorocznej pracy i spowodowało ogromne opóźnienia w końcowym przyjęciu nowego systemu. Jednakże bez podjęcia tego wysiłku nasza praca w zakresie zarządzania wydatkami pod koniec roku nie byłaby możliwa do wykonania.

Aby nowy system utrzymywał swoją integralność oraz wiarygodność musieliśmy radzić sobie z definicjami, przechowywaniem oraz bezpieczeństwem danych, a także ogromną liczbą innych problemów, które wymagały ścisłego zarządzania.

Skutki wspomnianej decyzji, aby nie tworzyć modułu systemowego w celu zaspokajania zapotrzebowania na informację ze strony wyższych szczebli kierowniczych, można było odczuć na długo po tym, jak nowy system został zakończony i zaczął funkcjonować z dużym powodzeniem. Prezes Agencji poprosił o informację dotyczącą liczby projektów, które w jakikolwiek sposób miały wpływ na sytuację kobiet w trzecim świecie. Ponieważ zakres obowiązków żadnej konkretnej osoby nie przewidywał zwracania się do wyższego szczebla kierowniczego z pytaniem o to, jakie informacje są im potrzebne (nikt nie oczekiwał pojawienia się tego rodzaju żądania), informacje ani nie były dostępne w systemie kodującym dane, ani też nie były zbierane w miarę dokonywania przeglądu danych odnoszących się do

poszczególnych projektów, a zatem nie zostały wprowadzone do nowego systemu. Z uwagi na to, że Prezes postrzegał ten obszar jako priorytetowy, należało dokonać kolejnego przeglądu każdego projektu i wprowadzić nowy blok kodujący, zaś dodatkowe dane musiały zostać wprowadzone, zweryfikowane i przeanalizowane. Zrealizowanie tego zadania było możliwe przy jednoczesnym funkcjonowaniu nowego systemu, ale wprowadzenie tej nowej kategorii informacji kosztowało kilkaset tysięcy dolarów.

W 1984 roku Audytor Generalny Kanady przeprowadził w Agencji drugą kompleksową kontrolę. Wiedzieliśmy, że wiele jeszcze pozostało do zrobienia, zanim udoskonalenie systemu zarządzania zostanie zakończone, ale byliśmy bardzo dumni z tego, co już osiągnęliśmy. Przy omawianiu tej kontroli byliśmy w stanie przekonać Urząd Audytora Generalnego, że powinien on nie tylko przedstawić sprawozdanie na temat tego, co jeszcze należy zrobić — czyli zrealizować swoje oficjalne zadania — ale także na temat tego, co już osiągnęliśmy. Raport Urzędu, ukończony w 1985 roku, przedstawił wyważony bilans naszych braków i dokonań.

5. Przypadek drugi: Komisja Stolicy Kraju

Komisja Stolicy Kraju (National Capital Commission) zarządza większością federalnych nieruchomości w rejonie stolicy kraju, które nie są wykorzystywane przez administrację albo rząd do realizacji codziennych działań. Region stolicy federalnej rozciąga się pomiędzy granicami prowincji Ontario i Quebec, obejmując miasta Ottawa i Hall oraz znaczny obszar wokół nich.

Kiedy tam się znalazłem, w zarządzie Komisji pozostawało około 800 budynków, łącznie z pięcioma oficjalnymi rezydencjami, takimi jak ta Gubernatora Generalnego oraz Premiera, sto kilometrów alejek parkowych, 250 kilometrów wyasfaltowanych szlaków rekreacyjnych, wyodrębniony park narodowy o powierzchni 400 tys. hektarów, z czego większość dzika, 17.000 hektarów parków podmiejskich i miejskich oraz liczne mosty, ściany zaporowe, torowiska itp. Komisja prowadziła także tereny kempingowe, plaże, centra prezentacji środowiska naturalnego, szlaki narciarskie, pola golfowe oraz rozmaite inne rodzaje działalności na swoim terenie. W zakres obowiązków Komisji wchodziło zarządzanie tym obszarem oraz zagospodarowanie przestrzenne wszystkich ziem oraz budynków federalnych (łącznie z tymi należącymi do administracji), planowanie miejskie, planowanie długofalowe w odniesieniu do stolicy oraz zarządzanie narodowymi festiwalami w rejonie stolicy kraju.

Komisja zatrudniała ponad 1500 osób, lecz liczba ta zmieniała się w zależności od sezonu. Kiedy podjąłem tam pracę w 1986 roku, jej budżet wynosił 130 mln CAD z czego 30 mln były to dochody z wynajmu, wydawania zezwoleń, opłat za wstęp itd. Redukcje budżetowe obniżyły nasz całkowity budżet o 25 % w okresie następnych czterech lat.

Piastowałem stanowisko Głównego Urzędnika ds. Operacyjnych Komisji od 1986 do 1990. Moje obowiązki polegały na zarządzaniu wszystkimi jej działaniami. Podlegałem Przewodniczącemu, osobie dynamicznej, która pozostawała na tym

stanowisku od około dwóch lat i która w pełni opowiadała się za potrzebą usprawnienia zarządzania, przyjmując odpowiedzialność za zarządzanie relacjami zewnętrznymi i długofalowym projektowaniem rozwoju stolicy (I, 25).

Komisja była postrzegana jako instytucja arogancka, mało aktywna oraz nieskuteczna. Mój poprzednik na tym stanowisku został uznany za winnego nadużyć. Na Komisję zostały nałożone redukcje budżetowe, co wymagało reorientacji Komisji i przejścia od statusu instytucji, która budowała stolicę, do statusu takiej, która zarządzała istniejącą już tkanką. Personel Komisji był zdemoralizowany.

System kontroli zarządczej dla potrzeb Głównego Urzędnika ds. Operacyjnych

Moje pojawienie się w instytucji w celu jej uzdrowienia i usunięcia skutków działania mojego, winnego nadużyć, poprzednika, który popełnił oszustwo, wymagało wprowadzenia większych zmian w samym postrzeganiu przez instytucję funkcji i priorytetów związanych z moją pozycją. Kadra musiała nie tylko zrozumieć, że “nowa miotła” miała wziąć się za oczyszczenie sytuacji, która umożliwiła popełnianie nadużyć, ale także, że ktoś zamierzał okazać ogromne zainteresowanie dla ich sposobu pracy (I, 29, 30). Oznaczało to uzyskanie informacji dotyczących bieżących działań oraz wymagało zasadniczej rewizji systemów kontroli, a także przededefiniowania informacji, która miała zostać mi przedstawiana w celach kontrolnych (I, 39).

Aby stworzyć konieczne nowe relacje zdecydowałem, że na początku mojej pracy będę potrzebował “mikrozarządzania”. Oznaczało to, że będę wymagał całkiem szczegółowych informacji dotyczących wszystkich znaczących działań podejmowanych w ramach Komisji, nie pozostawiając szczegółów w rękach innych.

Spotkałem się z przedstawicielami wyższej kadry odpowiedzialnej za takie funkcje jak finanse, wykorzystanie pojazdów, zapasy, kontrakty, sprawy personalne, planowanie, organizowanie festiwali, nieruchomości, zarządzanie zasobami naturalnymi i uzgodniłem z nimi kroki, które mieli podjąć w celu uporządkowania spraw leżących w ich zakresach odpowiedzialności. Określiłiśmy także, jakie wskaźniki zostaną wykorzystane w celu monitorowania postępu, określania dat dla realizacji etapów kluczowych i podjęliśmy decyzję co do oczekiwanych “wyników” ich wysiłków (I, 32).

Wynajęliśmy pewną liczbę studentów drugiego roku informatyki, którzy mogli w ten sposób zaliczyć swe praktyki lub wypełnić pracą okres pomiędzy semestrami na uczelni (studenci są obdarzeni znacznie większą wyobraźnią i znacznie tańsi niż doświadczeni profesjonaliści z dziedziny komputerów). Jednemu z nich przydzielono zadanie stworzenia przeznaczonego dla mnie systemu “BF”, inaczej zwanego “przenieś dalej”²¹. Jest to skorowidz lub skomputeryzowany system służący do odnotowania, że określony dokument lub działanie powinno zostać poddane ponownemu rozważeniu pod określoną datą w przyszłości i przypominający użytkownikowi te daty (I, 60). Pierwszą rzeczą, jaką BF wyrzucał na ekran komputera, kiedy włączałem go rano, była lista działań lub dokumentów, na które należało znowu spoj-

²¹ [przyt. tłum.] ang. bring forward.

rzec danego dnia. System ten pozwalał na kopiowanie moich notatek na określony temat oraz wysłanie ich pocztą elektroniczną do osób odpowiedzialnych za poszczególne tematy z prośbą o odpowiednie raporty. Osoby te mogły odpowiedzieć pocztą elektroniczną albo przesłać mi niezbędne sprawozdanie, dokument lub jego fragment. Mogłem następnie zaktualizować BF i wprowadzić nową datę w odniesieniu do danego tematu, po to, by pojawił się on znów na moim ekranie. Na pewnym etapie miałem 140 rozmaitych tematów wprowadzonych do systemu BF. Niektóre pojawiły się w celu ponownego rozważenia co kilka tygodni, niektóre kwartalnie a niektóre w rytmie rocznym. Tematy były zróżnicowane: raport finansowy, naprawy dachu w rezydencji Premiera, planowanie większego festiwału.

Moja kadra wykonawcza wyższego szczebla wkrótce przyzwyczaiła się do tego systemu, a kiedy mówiłem im, że wprowadzałem jakiś temat do systemu BF z określoną datą pojawienia się, to i oni wprowadzali go do swojego systemu z wcześniejszą datą, aby im przypominał, iż wkrótce zwrócę się do nich o określone informacje.

System BF w połączeniu z konwencjonalnymi raportami dotyczącymi, na przykład, spraw kadrowych, uformował mój system kontroli zarządczej. Był on znacznie bardziej szczegółowy, niż w wypadku wielu innych wyższych urzędników, ale niezbędny danych okolicznościach.

Zarządzanie środkami trwałymi

Przejście od "budowania" do "utrzymania" naszych nieruchomości było skomplikowane z uwagi na fakt, że brakowało nam niezbędnego doświadczenia (I, 39). W przeszłości naprawy podejmowano jedynie wtedy, kiedy uznano to za konieczne; nie antycypowano ich. Co więcej, kiedy naprawy były konieczne, znajdowały się też pieniądze, by za nie zapłacić. Z uwagi na redukcje budżetowe sytuacja się zmieniła. W końcu wiedzieliśmy, że znaczna część istniejącej infrastruktury została zbudowana mniej więcej w tym samym czasie i że osiągnęła już etap, kiedy będzie wymagała większych napraw. Zarządzanie naszym portfelem środków trwałych stało się zatem dość przypadkowe.

I znowu, wdrożenie systemu kontroli nie było możliwe do chwili, kiedy nie stworzono zdrowych podstaw zarządzania, zaś baza danych dotycząca środków materialnych w naszej dyspozycji nie stała się ścisła, spójna i kompletna. Osiągnięto to drogą stworzenia zespołu zadaniowego, składającego się z około 15 osób, łącznie ze specjalistami od budowy dróg, parków oraz wykorzystania terenów, którzy spędzili następne 18 miesięcy odwiedzając każde miejsce, oceniając jego stan oraz wpisując swoje szczegółowe ustalenia do systemu informatycznego. Jednocześnie mała grupa badała literaturę oraz konsultowała się z ekspertami, aby określić optymalny czas utrzymania dla każdego typu nieruchomości oraz finansowe konsekwencje niepodjęcia działań konserwujących w określonym czasie. Informacja ta została także włączona do bazy danych (I, 40). W końcu wyniki pracy tego zespołu zadaniowego zostały przetworzone w dziesięcioletnią strategię inwestycji w zakresie utrzymania nieruchomości. Mieliśmy już wtedy bazę danych dotyczącą nieruchomości-

ci oraz określone podejście do ich utrzymania, w którym zawierały się także niezbędne systemy kontroli.

Od tego czasu każdy nasz plan roczny oraz budżet zawierał konkretne projekty wynikające z naszego planu utrzymania. Kiedy projekty te były opóźnione lub brakowało funduszy, można było inicjować najpilniejsze nowe projekty, zaś plan był dostosowywany do zachodzących zmian. W trakcie roku przesyłano sprawozdania do Komisji oraz wyższej kadry kierowniczej, ukazujące postępy prac podejmowanych danego roku oraz wskazujące zalecenia, ilekroć praca nie rozwijała się zgodnie z planem (I, 38). (Tak jak w przypadku CIDA, inicjowaliśmy projekty o nieco większej wartości niż zezwalałby na to nasz budżet, biorąc pod uwagę możliwość, że wystąpią pewne opóźnienia). Co roku każda nieruchomość była wizytowana przez eksperta, aby upewnić się, że jej stan nie zmienił się bardziej niż to przewidywano. W tym momencie nasz system zarządzania środkami trwałymi zaczął funkcjonować.

Dochody z wynajmu

Liczne spośród 800 budynków należących do Komisji były wynajmowane na mieszkania prywatne, dla potrzeb handlu detalicznego i hurtowego, na składy magazynowe oraz farmy. Odpowiednie bazy danych dotyczące wynajmów, ich cen oraz wpływów z tego tytułu już istniały (I, 49), ale zarządzanie wynajmem było przyczyną znacznych trudności.

Sprawozdania o zadłużeniu wynajmujących nie były systematycznie opracowywane, a działania w celu uregulowania problemu zadłużenia nie były oparte na żadnych wytycznych politycznych. I znowu system kontroli musiał oczekiwać chwili, kiedy najpierw rozwiązane zostaną inne problemy z dziedziny zarządzania. Naszym pierwszym krokiem było przygotowanie dokumentacji dotyczącej polityki Komisji w następujących kwestiach: działań jakie trzeba podjąć w wyniku powstania zaległości w opłatach za wynajem; rodzaju i zakresu renowacji koniecznych w przypadku zmiany najemcy; standardów renowacji odpowiednio do klas budynków (I, 40). Kiedy już wszystko zostało zaakceptowane, najemcy zostali poinformowani o nowej polityce. W miarę zbliżania się czasu płatności czynszów wprowadzono spójne z nią warunki. Co więcej, opłaty porównywano z podobnymi opłatami pobieranymi przez sektor prywatny i stopniowo dostosowano je do tego poziomu.

Dostępne stały się sprawozdania miesięczne dotyczące: wpływów, zaległości czynszowych w różnych okresach, wydatków na renowacje, oraz wolnych miejsc. Poczyniono pewne zmiany, aby dostosować założenia wytycznych politycznych, tam gdzie wydawało się to konieczne. Miesięczne raporty zawierały podsumowanie obszarów problemowych oraz zalecanych działań naprawczych.

Zarządzanie siedliskami naturalnymi

Własność ogromnych obszarów parków i terenów zalesionych wiązała się z obowiązkiem efektywnego zarządzania fauną i florą. Czasami te dwa składniki

pozostawały w nierównowadze i należało podjąć konieczne działania. Przychodzą mi tu na myśl dwa przykłady.

Rezerwat należący do Komisji był w większej części dziki i niedostępny. Zarządzanie zasobami leśnymi początkowo wymagało badania prowadzonego "na piechotę". Jest to zajęcie zabierające dużo czasu i nie bardzo efektywne jako sposób monitoringu. Z kolei badania z powietrza są drogie i wymagają, aby samolot wykorzystywany do tego celu był wyposażony w sprzęt specjalistyczny. Na przykład skutki zatrucia środowiska mogą zostać najlepiej odczytane z fotografii w podczerwieni. Zaczęliśmy wykorzystywać fotografie satelitarne dla celów kontrolowania i zarządzania lasami. Uzyskaliśmy fotografie satelitarne kolorowe i w podczerwieni z ostatnich pięciu lat oraz stworzyliśmy procedurę pozyskiwania nowych zestawów każdego następnego roku. Zmiany i trendy stały się z tą chwilą stosunkowo łatwe do zaobserwowania i można było podjąć działania naprawcze.

Rezerwat był ulubionym miejscem pobytu bobrów. Pomimo, iż bóbr jest narodowym zwierzęciem Kanady, stał się on plagą z punktu widzenia zarządzania zasobami leśnymi, gdy populacja zbyt szybko się rozrosła. Każdy bóbr nie tylko ścinał ogromną liczbę drzew, ale tamy budowane przez bobry stały się przyczyną rozległych powodzi i ginięcia drzew na zalanych terenach. Bobry są bardzo skutecznymi budowniczymi tam, szybko wykrywają przecieki i naprawiają je. Jednakże ich tamy czasami niszczyją, od czasu do czasu stając się przyczyną poważnych szkód w infrastrukturze należącej do Komisji oraz innych właścicieli. Nasze drogi dość często były podmywane w wyniku powodzi spowodowanych przez zniszczoną tamę.

Pomimo, iż fotografie satelitarne okazały się wielką pomocą w wykrywaniu nowych tam, czasem było za późno, aby ratować zalane drzewa. Częste badania narażonych terenów prowadzone z ziemi zazwyczaj doprowadzały do uchwycenia momentu, kiedy miały pojawić się nowe tamy. Bobry można było wtedy wyłapać i usunąć z obszaru parku. Sprawą nieco trudniejszą było znalezienie odpowiedzi na pytanie, co zrobić, gdy bobry podwyższyły wysokość już istniejącej tamy, zalewając w ten sposób większy obszar. Nie chcieliśmy niszczyć każdej tamy, jedynie ograniczyć całkowitą zalaną powierzchnię oraz liczbę populacji bobrów. Jeden spośród naszych zespołów konserwatorów leśnych znalazł rozwiązanie. Dziesięciocentymetrowa plastikowa rura odprowadzająca, długości około siedmiu metrów została wbudowana w tamę pod kątem prostym do jej ściany; końcem wchodząc na około cztery metry w głąb obszaru objętego powodzią i skośnie pochylonym tak, by dochodził do powierzchni wody. Jeżeli bobry chciały podwyższyć wysokość tamy, rura powodowała przeciek; a jak mocno by się nie starały, nie mogły powstrzymać przecieku. Wkrótce zmęczyły się próbami podwyższenia tamy i przeniosły gdzie indziej. Kontrolę dało się zatem zastosować nawet do zarządzania bobrami!

Korespondencja

Komisja zwykła otrzymywać dziennie przeszło sto listów od ludności regionu, ministerstw, innych organizacji rządowych, itp. Listy te dotyczyły różnorodnych tematów, poczynając od środowiska naturalnego, a kończąc na nowych dotacjach budżetowych. Kiedy tam przybyłem, centralny sekretariat zapewniał, że każdy list docierał do odpowiedniego urzędnika, a następnie pocztą zwrotną przesyłany był Przewodniczącemu lub mnie do podpisu w celu upewnienia się, że mają odpowiednią formę, zawierają niezbędne informacje i faktycznie są gotowe do podpisania. Nie istniał żaden system monitorowania listów, zatem wiele z nich nie doczekało się odpowiedzi w ogóle lub dopiero po bardzo długim czasie.

Na rynku oferuje się wiele systemów monitorujących korespondencję, zakupiono zatem i zainstalowano taki, który wydawał się odpowiedni. Wytyczne polityczne dotyczące długości cyklu odpowiedzi, rodzajów listów, jakie personel różnego szczebla mógł podpisywać i działań, które należy podjąć, gdy, na przykład, nie można odpisać na list w wyznaczonym terminie, zostały wprowadzone i wdrożono nowy system. Wysłano upomnienia do urzędników, którzy spóźniali się z odpowiedziami, a miesięczne raporty dostarczały danych statystycznych dotyczących wywiązywania się z obowiązków korespondencyjnych przez każdy oddział.

I jeszcze raz zarządzanie systemami kontrolnymi musiało zaczekać, aż zbudowana zostanie odpowiednia baza danych i zdefiniowana stosowna polityka.

6. Wnioski

Nie istnieje coś takiego jak zarządzanie bez systemu kontroli. Każdy aspekt działalności instytucji może być kontrolowany i w zakresie obowiązków kierownictwa leży podejmowanie decyzji o zakresie i formie takiej kontroli. Instytucje dysponujące doświadczeniem w dziedzinie zarządzania i odpowiedniej kontroli mogą sobie pozwolić na to, by polegać na mniej intensywnym systemie wzajemnie powiązanych punktów kontrolnych niż te, które wychodzą z kryzysu spowodowanego przez złe zarządzanie. Jednakże nawet najbardziej spójne i dobrze zarządzane instytucje mają systemy, które dostarczają kierownictw odpowiednich informacji o tym, że wszystko układa się dobrze, a wszystkie systemy działają tak, jak zostało to zaplanowane.

Dużą satysfakcję daje podjęcie pracy w źle zarządzanej firmie, uczestnictwo w naprawie błędów i obserwowanie tego, jak jej działanie ulega poprawie. Zwrot tego, co zainwestowano w dobre zarządzanie, jest znaczny i realizuje się nie tylko w aspekcie finansowym, ale również w postaci satysfakcji pracowników i zdobytego przez nich uznania.

Systemy kontroli zarządczej: rola agencji centralnych

James Q. McCrindell

James Q. McCrindell to wyższy rangą urzędnik zatrudniony w Zarządzie Skarbu Kanady, obecnie także pracownik akademicki w Uniwersytecie Waterloo. Jest on byłym zastępcą Kontrolera Generalnego Kanady, odpowiedzialnym za centralne opracowanie wytycznych dla ministerstw rządu federalnego w zakresie zarządzania finansowego i kontroli.

Streszczenie

Niniejszy referat zajmuje się rolą agencji centralnych²² w ustanawianiu systemu kontroli zarządczej w ministerstwach, zwłaszcza z perspektywy kanadyjskiej. O ile w jednych krajach istnieje podobna praktyka, to pozostałe wykorzystują inne metody dla opracowania i upowszechniania systemów skutecznej kontroli zarządczej, np. przez ustanowienie własnych najwyższych organów kontroli lub wprowadzenie szczegółowych przepisów prawa.

Obowiązkiem kanadyjskich agencji centralnych w zakresie kontroli zarządczej jest kontynuacja tradycyjnej roli zapoczątkowanej około 125 lat temu, w chwili, gdy Kanada stała się samodzielnym krajem. Obok roli przywódczej w zakresie zarządzania procesem gromadzenia wpływów budżetu państwa oraz zarządzania wydatkami i zasobami ludzkimi, agencje te odgrywają rolę doradczą wobec rządu (za pośrednictwem premiera) i działają w jego imieniu, zarządzając służbami publicznymi. Ta rola jest odrębna od zarządzania programami rządowymi, co oczywiście leży w zakresie kompetencji ministrów.

Obok agencji centralnych, takich jak Zarząd Skarbu Państwa (Treasury Board, TB), podległych rządowi kanadyjskiemu, istnieją agencje centralne, które podlegają bezpośrednio władzy ustawodawczej. Najistotniejszym wśród tych ostatnich jest Urząd Kontrolera Generalnego (Office of Auditor General), który jest najwyższym organem kontroli Kanady oraz Komisja ds. Służb Publicznych (Public Service Commission), która istnieje po to, aby przy obsadzaniu stanowisk egzekwować zasadę awansu wyłącznie na podstawie osiągnięć merytorycznych, tzn. zapewniać rekrutację i awans pracowników rządowych bez dyskryminacji.

Pomimo iż agencje centralne Kanady dotychczas nie opracowały jednolitego systemu kontroli zarządczej, to większość cech charakterystycznych dla kontroli zarządczej zawartych w „Wytycznych w sprawie standardów kontroli wewnętrznej” INTOSAI, występuje w ustawodawstwie Kanady oraz stanowi składowe polityki jej agencji centralnych. Ostatnie reformy sektora publicznego w Kanadzie, dotyczące

²² [przyp. tłum.] W niniejszym tekście pojęcie agencji centralnej oznacza urzędy administracji rządowej oraz inne mniej lub bardziej powiązane z rządem centralne urzędy wykonujące politykę rządu federalnego oraz władzy ustawodawczej.

jakości służb, ich odpowiedzialności i wiarygodności oraz szerszego wykorzystania technologii informatycznych, są także zharmonizowane z wytycznymi INTOSAI.

Kontroler Generalny Kanady ma wpływ na systemy kontroli zarządczej, pomimo, iż nie ponosi formalnej odpowiedzialności za ich opracowanie i wdrażanie. Poprzez raporty kierowane do władz ustawodawczych oraz prowadzenie niezależnych badań w zakresie najlepszej praktyki w Kanadzie i na całym świecie, Kontroler Generalny wspiera agencje centralne i poszczególne ministerstwa, zmierzające do poprawy własnych systemów kontroli.

Pomimo że Kontroler Generalny żywi przekonanie, iż podstawowe systemy kontroli wewnętrznej Kanady są dobre i generalnie wspiera obecnie przeprowadzane reformy, publicznie wyraził on swoją troskę wobec niedostatecznej uwagi przywiązywanej przez agencje centralne do systemów kontroli zarządczej, zwłaszcza — w jego ocenie — w odniesieniu do niedostatecznych środków służących egzekwowaniu odpowiedzialności za zwiększony zakres delegacji obowiązków w ręce poszczególnych ministerstw.

1. System kontroli zarządczej Kanady

Organy państwa odpowiedzialne za system kontroli zarządczej

Na Parlamencie spoczywa największy zakres odpowiedzialności za systemy kontroli zarządczej w kanadyjskiej administracji rządowej. Jest on najwyższą władzą ustawodawczą, a wszelkie uprawnienia ustawodawcze jakie deleguje, mają charakter podrzędny. Podlegając jedynie konstytucji oraz Kartce Praw i Wolności, Parlament posiada prawo aby wprowadzać w życie wszelkie prawa, jakie uzna za stosowne. Mimo to znaczny zakres władzy delegował on w ręce władzy wykonawczej. Daje to rządowi, znajdującemu się aktualnie u władzy, znaczną swobodę w doborze sposobów realizacji swych obowiązków.

Ustawa o zarządzaniu finansami (Financial Administration Act — FAA) tworzy podstawę ustawową systemów kontroli zarządczej. Ustawa ta zawiera wiele norm kontrolnych, lecz być może najważniejsze jest to, iż z mocy prawa wymaga istnienia stałej komisji złożonej z przedstawicieli ministerstw, zwanej Zarządem Skarbu Państwa (Treasury Board, TB), która odpowiedzialna jest za wszelkie sprawy związane z administracją służb publicznych. Oddzielony od Ministerstwa Finansów, lecz współpracujący z nim ściśle w codziennych działaniach, Zarząd odpowiedzialny jest za wszystkie kwestie związane z wydatkami budżetowymi.

Taki ustawowy obowiązek jest dość niezwykły, ponieważ ustanowienie komisji ministerialnych — znanych jako komitety gabinetowe — zazwyczaj stanowi prerogatywę Premiera, a nie władzy ustawodawczej. Odzwierciedla to wymóg tradycji kanadyjskiej, aby administracja służb publicznych, wydatki oraz powiązane z nimi systemy kontroli stanowiły zasadniczy przedmiot troski rządu. W istocie rzeczy, ten obowiązek został wprowadzony po raz pierwszy ponad 125 lat temu, niedługo po tym jak Kanada uzyskała status samodzielnego kraju.

Ustawa o zarządzaniu finansami nakłada także obowiązek, aby Prezesem Zarządu Skarbu Państwa został mianowany wyższy rangą minister ze składu rządu, a także aby w Zarządzie zasiadało czterech innych ministrów. Minister Finansów z urzędu uznawany jest za członka Zarządu z uwagi na wpływ, jaki jego zalecenia i decyzje wywierają na wewnętrzne planowanie rządu oraz proces budżetowy. Zwyczaj każe ministrom-członkom Zarządu Skarbu Państwa, aby w trakcie dyskusji w jego łonie odłożyli na bok interesy ministerialne na korzyść wspólnych interesów rządu.

Opracowywanie i upowszechnianie systemów kontroli zarządczej

Z wyjątkiem niektórych systemów kontroli o szerokim zasięgu, ustanowionych w ustawie o zarządzaniu finansami, większość systemów kontroli ustanowiona jest w odrębnych ustawach dotyczących konkretnych programów rządowych, takich jak programy poboru podatków i ceł. Większość przepisów określających systemy kontroli zarządczej, jakie składają się na ogólnorządowy system, nie stanowi przedmiotu ustawodawstwa. Te przepisy opracowywane są i publikowane w postaci wytycznych i dyrektyw Zarządu.

Polityka wdrażana przez Zarząd ma status przepisów opartych na ustawach, podczas gdy wytyczne zawierają wskazówki lub przykłady zaczerpnięte z najlepszej praktyki. Pomimo iż wytyczne te nie są obligatoryjne, często wykorzystywane są przez kontrolerów jako standard. Jednakże zazwyczaj kontroler nie krytykowałby rozwiązania alternatywnego wobec wytycznej, o ile byłoby ono równie sprawne i wydajne ze względu na koszty.

Wytyczne i dyrektywy Zarządu publikowane są w postaci Podręcznika Zarządu Skarbu Państwa i przekazywane ministerstwu. Sekretariat Zarządu (o którym mowa poniżej) publikuje Podręcznik Menedżera, który prostszym językiem naświetla najistotniejsze procedury kontroli zarządczej, z jakimi winien zaznajomić się kierownik. Informacja zawarta w tych i w podobnych dokumentach publikowanych przez TB jest obecnie dostępna w postaci elektronicznej poprzez rządowe i ministerialne sieci informatyczne. Jest ona także dostępna dla administracji i do użytku publicznego na płytach CD-ROM.

Rola agencji centralnych

Obok stanowiska Prezesa Zarządu Skarbu Państwa, ustawa o zarządzaniu finansami ustanowiła także stanowisko Sekretarza Zarządu Skarbu Państwa określając jego rangę oraz wszystkie uprawnienia — na poziomie zastępcy szefa ministerstwa, tzn. najwyższego rangą urzędnika służby cywilnej w ministerstwie. Doprowadziło to do ustanowienia agencji centralnej zwanej Sekretariatem Zarządu Skarbu Państwa (Treasury Board Secretariat, TBS), która stanowi administracyjne ramię Zarządu Skarbu Państwa służące opracowywaniu i podtrzymywaniu systemu kontroli zarządczej TB w ministerstwach rządowych. Jest to spójne z sugestią INTOSAI, że tego rodzaju zadanie może zostać przekazane instytucji centralnej sprawującej władzę w tym zakresie wobec szeregu rozmaitych instytucji rządowych (I, 64).

Pomimo iż Kontroler Generalny Kanady (Auditor General, AG) nie ma formalnej władzy i nie ponosi odpowiedzialności za systemy kontroli zarządczej, to posiada znaczny wpływ na ich opracowywanie oraz upowszechnianie. Dzieje się tak dlatego, że obok dokonywania w imieniu władzy ustawodawczej oceny przydatności systemów kontroli zarządczej i przedstawiania raportów dotyczących wszelkich słabości lub możliwości poprawy w tym względzie, prowadzi on także rozległe badania dotyczące ulepszeń systemów kontroli zarządczej w Kanadzie i za granicą, publikując ich wyniki w okresowych sprawozdaniach kierowanych do władzy ustawodawczej. Publikacje takie, zawierające wyniki badań, budzą zainteresowanie komisji władzy ustawodawczej — zwłaszcza Komisji ds Rachunków Publicznych (Public Accounts Committee) — stanowiąc bodziec dla Zarządu Skarbu Państwa, skłaniający go do poprawy systemu kontroli zarządczej.

Komitet ds. Służb Publicznych, niezależna agencja podległa Parlamentowi, reguluje procesy obsadzania stanowisk i awansów w służbie cywilnej. W jej systemie działania wbudowano także elementy systemu kontroli zarządczej, na co składają się sankcje oraz obowiązki dotyczące kontroli finansowej.

Porównanie z wytycznymi INTOSAI

„Wytyczne” INTOSAI nie zostały w sposób systematyczny włączone do systemu kontroli zarządczej w Kanadzie. Jednakże Zarząd Skarbu Państwa ustanowił wiele przepisów dotyczących odrębnych podsystemów obejmujących poszczególne funkcje zarządzania. Na przykład, wydał on dość przejrzyste dyrektywy i wytyczne dotyczące zarządzania finansowego (rachunkowości finansowej, systemów kontroli i sprawozdawczości), zarządzania wydatkami (system i sprawozdawczość budżetowa), zarządzania zamówieniami publicznymi, zarządzania ryzykiem, zarządzania zasobami ludzkimi, itd. Istnieją także podobne funkcjonalne systemy dla kontroli wewnętrznej oraz oceny programów.

Ponadto Sekretarz Zarządu Skarbu Państwa podejmował wysiłki w celu poprawy zrozumienia problemu odpowiedzialności za kontrolę wśród kadry kierowniczej, publikując nowe wytyczne dotyczące funkcji kontrolnych w instytucjach rządowych, opisując je jako zintegrowany proces działań merytorycznych, który musi zachodzić w każdej instytucji, mający na celu:

- zarządzanie ryzykiem finansowym;
- zrozumienie skutków decyzji finansowych przed ich podjęciem;
- właściwe śledzenie i rozliczanie transakcji finansowych i wyników operacyjnych wszystkich decyzji finansowych;
- ochronę przed defraudacją, zaniedbaniami finansowymi, naruszaniem zasad i przepisów finansowych oraz utratą środków.

Monitorowanie i ocena systemów kontroli zarządczej

Najwyższemu rangą urzędnikowi służby cywilnej w każdym ministerstwie przysługuje zazwyczaj tytuł zastępcy szefa (Deputy Head — DH). Zastępca szefa odpowiedzialny jest wobec ministra za codzienne zarządzanie ministerstwem, wdrażanie priorytetów ministra oraz właściwą jakość porad w sprawie kierunków i metod działania przedstawianych ministrowi. Ponadto zastępca ministra odpowiedzialny jest wobec Premiera za właściwą realizację całości funkcji zarządzania, która oceniana jest corocznie na podstawie kryteriów sformułowanych przez Zarząd Skarbu Państwa. Pomimo, iż stosuje się do niej inną terminologię, niektóre z tych kryteriów mają zakresy zbliżone do kryteriów przedstawionych w „Wytycznych” INTOSAI. Informacja dotycząca sprawności funkcjonowania każdego DH jako kierownika przedstawiana jest Premierowi.

W ramach odpowiedzialności za kontrolę zarządczą, Zastępca ministra wraz z wyższym urzędnikiem ds. finansowych zobowiązany jest do corocznego przesyłania do Zarządu Skarbu Państwa oraz Kontrolera Generalnego dokumentu o nazwie „Letter of Representation”, potwierdzającego dokładność i wiarygodność danych finansowych zawartych w dokumentacji ministerstwa za ubiegły rok. Sekretariat Zarządu wykorzystuje każde z takich świadectw w celu przygotowania dorocznego sprawozdania finansowego rządu, zaś Kontroler Generalny — w celu przeprowadzenia kontroli tego sprawozdania. Te sprawozdania finansowe zawierają deklaracje dotyczące danych finansowych, w odniesieniu do których Kontroler Generalny przedstawia oficjalną opinię stwierdzającą, czy w rzetelny sposób przedstawiają one finansową pozycję rządu.

Każde ministerstwo posiada także swoje własne grupy ds. kontroli wewnętrznej i oceny, które zazwyczaj bezpośrednio podlegają zastępcy szefa lub Komisji Kontroli pod jego przewodnictwem. Ich sprawozdania uważane są za dokumenty publiczne i w związku z tym dostępne są dla władzy ustawodawczej oraz opinii publicznej.

Działając zgodnie ze standardami Zarząd, grupy te są odpowiedzialne także za realizację niezależnych przeglądów zbliżonych do badań prowadzonych przez Kontrolera Generalnego, wyjąwszy że sprawozdania z nich są przygotowywane na potrzeby kadr kierowniczych wyższego szczebla, a nie władzy ustawodawczej.

Obok działań realizowanych przez ministerstwa i Kontrolera Generalnego, polegających na monitorowaniu i ocenie, rząd okazjonalnie zamawia niezależne badania, albo za pośrednictwem Zarządu Skarbu Państwa, albo poprzez specjalne grupy ekspertów spoza rządu. Sprawozdania takie cieszą się znaczną uwagą ze strony mediów i opozycji parlamentarnej, a także instytucji edukacyjnych i innych zainteresowanych stron, służąc za punkt odniesienia i temat do dyskusji przez wiele lat po ich opublikowaniu. Przykład tego rodzaju stanowił publiczny raport Królewskiej Komisji ds. Zarządzania Finansami i Odpowiedzialności (Royal Commission on Financial Management and Accountability), przedstawiający szeroki zakres zaleceń zmierzających do poprawy poziomu zarządzania i kontroli w rządzie.

Zasoby, umiejętności oraz szkolenie dla potrzeb wdrożenia systemu kontroli zarządczej

Kiedy kadra Sekretariatu Zarządu dokonuje przeglądu planów wydatków ministerstw, stara się zapewnić, by wszelkie zmiany w dysponowaniu dotacjami rządowymi lub cięcia budżetowe nie wpłynęły niekorzystnie na zdolność ministerstw do utrzymywania odpowiednich systemów kontroli zarządczej. Na przykład, mogą oni nie zalecać zaniechania działania administracyjnego, jeżeli sądzą, że doprowadzi to do niemożliwego do przyjęcia ryzyka kontrolnego²³. Przykładem tego było żądanie ministerstwa, aby czeki z wypłatami pensji dla pracowników były rozprawdane przez kadrę działu personalnego, zamiast z działu finansowego. Czeki te przygotowywane są przez Inkasenta Generalnego (scentralizowany Urząd ds. Wypłat rządu kanadyjskiego, Receiver General of Canada) i wysyłane do urzędników ds. finansowych poszczególnych ministerstw w celu ich rozprawdzenia. Pomimo, że uwzględnienie powyższego postulatu zaoszczędziłoby nieco czasu i kosztów ogólnych, Sekretariat Zarządu nie zaakceptował go, ponieważ stałoby to w sprzeczności z podstawową normą kontroli odnoszącą się do rozdziału obowiązków (I, 55) — dział personalny, który przygotowuje informacje dotyczące listy płac miałby kontrolę nad czekami wypisanymi na podstawie danych pochodzących z tego samego działu.

Sekretariat Zarządu ustanawia standardy zawodowe dla osób pracujących w rachunkowości oraz kontroli finansowej. Kierownicy tych działów uczestniczą w posiedzeniach komisji ds. awansów i rekrutacji, które w sektorze rządowym dokonują oceny kompetencji merytorycznych wszystkich kandydatów na te wyższe stanowiska, z którymi wiąże się odpowiedzialność finansowa, zadania kontrolne oraz obowiązek przeprowadzania ocen.

Sekretariat Zarządu odgrywa także podstawową rolę w rekrutacji do sektora rządowego specjalistów z uniwersytetów oraz w opracowywaniu programów (szkoleń oraz przesunięć w obsadzie stanowisk) przeznaczonych dla urzędników ds. finansowych, kontrolerów wewnętrznych oraz kadry odpowiedzialnej za ocenę programów. Ponadto prowadzi on kursy szkoleniowe dla kierowników szczebla operacyjnego z niektórych dziedzin, takich jak finanse, ryzyko oraz zarządzanie projektami. Działania te są spójne z ogólną normą INTOSAI dotyczącą gwarancji uczciwości oraz kompetencji personelu na stanowiskach odpowiedzialnych za systemy kontroli zarządczej (I, 28).

2. Ogólne zadania agencji centralnych

Niniejsza część krótko omawia zadania agencji centralnych, głównie z perspektywy kanadyjskiej. Należy stwierdzić, że cele i zakres uprawnień agencji centralnych zależne są od rozmaitych czynników w danym kraju, takich jak rozdział

²³ [przyt. tłum.] W tym przypadku ryzyko kontrolne oznacza ryzyko niewykrycia szkodliwego zjawiska za pomocą istniejącego systemu kontroli.

władzy między władzę ustawodawczą i wykonawczą, a także między rząd ogólnokrajowy, rządy stanowe oraz samorządy lokalne.

Jeżeli władza ustawodawcza powstrzymuje się od delegowania uprawnień rządowi, a większość systemów kontroli ma swe źródła w przepisach ustawowych, to występuje mniejsza potrzeba istnienia silnych agencji centralnych. Władza ustawodawcza może także podjąć decyzję, że kierowanie i monitorowanie systemów kontroli zarządczej można lepiej realizować za pośrednictwem niezależnego ciała, takiego jak najwyższy organ kontroli, który mu bezpośrednio podlega.

Z uwagi na fakt, że tradycja kanadyjska deleguje znaczny zakres decyzji uznaniowych w ręce władzy wykonawczej, rząd potrzebuje agencji centralnych w celu umożliwienia mu skutecznej realizacji jego roli koordynacyjnej w zakresie całości operacji rządowych. Jest to także spójne z kanadyjskim zwyczajem, według którego ministrowie są odpowiedzialni indywidualnie za ministerstwa, zaś zbiorowo, pod przywództwem Premiera — za sprawne zarządzanie sektorem rządowym jako całością.

Szczególnie istotnym celem agencji centralnych w Kanadzie jest dbałość o wartości instytucjonalne i te sposoby działania, które wymagają zrozumienia i przestrzegania przez wszystkich kierowników służb publicznych i ich pracowników, bez względu na charakter obsługiwanych przez nich programów. Wszyscy funkcjonariusze państwowej służby cywilnej Kanady są wyszkoleni w kierunku przestrzegania rygorystycznych norm, rozważli i uczciwość w codziennych działaniach i operacjach. Oczywiście położenie nacisku na takie wartości przez agencje centralne jest bardzo korzystne z punktu widzenia skuteczności kontroli zarządczej, zaś „Wytyczne” INTOSAI podkreślają wagę pozytywnego nastawienia do zdrowego systemu kontroli zarządczej (I, 24).

Pomimo, że nie istnieje jeden model organizacji ani zakresu obowiązków centralnych agencji rządowych, w centrum sektora rządowego wielu krajów można odnaleźć trzy wyraziste role, których uregulowanie prawne zbliżone jest do systemu kanadyjskiego. Zostały one opisane poniżej.

Doradcy Premiera i Gabinetu

Pomimo, że Premier, podobnie jak inni ministrowie, utrzymuje małe prywatne biuro obsadzone drogą nominacji politycznych a nie przez służbę cywilną²⁴, uzyskuje on także wsparcie ze strony agencji centralnych wchodzących w skład administracji publicznej. Dostarczają one analiz oraz służą poradą Premierowi Kanady i Gabinetowi na mocy zasady, wspomnianej powyżej, stanowiącej, że w określonych sprawach Gabinet ponosi zbiorową odpowiedzialność wykraczającą poza specyfikę poszczególnych resortów.

²⁴ [przyp. tłum.] W tradycji kanadyjskiej, jak we wszystkich krajach, które zaczerpnęły model administracji publicznej z wzorów brytyjskich, obowiązuje ścisły rozdział pomiędzy apolityczną służbą cywilną a sferą działaczy politycznych. Nominacje polityczne w poszczególnych ministerstwach dotyczą jedynie wąskiego grona gabinetu ministra — doradców, sekretarzy itp.

Informacje i rady udostępniane Premierowi przez agencje centralne mają głównie na celu wspieranie jego roli w następujących zakresach:

- mediacji w przypadku sporu oraz budowania consensusu pomiędzy ministrami w sprawach, które będą podlegać decyzjom Gabinetu;
- określania całościowej struktury organizacyjnej rządu oraz rozdziału kompetencji pomiędzy ministerstwa (w którym to zakresie cieszy się on znaczną swobodą i może postępować uznaniowo);
- mianowania i zarządzania pracą najwyższych rangą funkcjonariuszy państwowej służby cywilnej w ministerstwach i agencjach.

W Kanadzie informacje i porady udostępniane Gabinetowi przez agencje centralne odzwierciedlają jego zbiorową odpowiedzialność za:

- instytucje i zarządzanie służbami publicznymi,
- relacje pomiędzy poziomem federalnym a prowincjami,
- budżet i zarządzanie wydatkami.

Najnowszy przykład tego typu porady instytucjonalnej był związany z zapowiedzianą na masową skalę redukcją poziomu zatrudnienia w służbie cywilnej o 45 tys. pracowników w okresie trzyletnim (ok. 15 % całej liczby, lecz procent ten był znacznie wyższy w przypadku niektórych ministerstw). Przed ogłoszeniem tej decyzji agencje centralne przedstawiły swoje opinie Premierowi i komitetowi złożonemu z ministrów, któremu powierzono zadanie realizacji tego przedsięwzięcia. Stwierdzono w nich, co należałoby zrobić i jakich kosztów wymagałoby zachęcanie znacznej liczby pracowników służby cywilnej do wcześniejszego odejścia z pracy i przejścia na emeryturę. Przedstawiono także informacje co do ewentualnego ogólnego wpływu tej sytuacji na poziom obsługi obywatela (głównie na podstawie informacji, jakie uzyskano z ministerstw przedstawiających propozycje w sprawie redukcji zatrudnienia).

Jeżeli chodzi o wiarygodność agencji centralnych, to ich funkcjonowanie w znacznym stopniu podlega osądowi na podstawie jakości przedstawionych przez nie porad instytucjonalnych. Pomimo że rezultaty wynikające z przedstawionych przez nie rad czasami trudno ocenić, to często są one całkiem oczywiste, jak zostało już wykazane na powyższym przykładzie. Po ogłoszeniu i wdrożeniu pierwszej fazy planu redukcji kadry okazało się, że reakcja na wprowadzenie systemu zachęt do odejścia na emeryturę była znacznie szersza niż oczekiwano, co wskazywało na fakt, że zachęty poprzez bodźce zalecane przez agencje centralne były zbyt chojne. W rezultacie poniesiony koszt był wyższy od koniecznego oraz zaczęły się problemy ze świadczeniem usług publicznych z uwagi na brak kadr.

Agencje centralne opiniują także kandydatów na najwyższe stanowiska w sektorze publicznym i dyrektorów przedsiębiorstw państwowych znanych jako Kanadyjskie Korporacje Koronne (Crown Corporations in Canada).

Agencje centralne odgrywają ponadto zasadniczą rolę w opiniowaniu relacji między poziomem federalnym a prowincjami, czy to w toku wprowadzania istotnych zmian konstytucji, czy to poprzez wpływ na harmonogram regularnych spotkań Premiera Kanady z dziesięcioma Premierami prowincji.

Innym kluczowym zadaniem agencji centralnych jest zarządzanie służbami publicznymi. Pomimo że problem ten jest znacznie rzadziej dyskutowany publicznie, jest bardzo uchwytany i ważny. Należy zauważyć, że omawiany obowiązek dotyczy zarządzania służbami publicznymi, a nie sektorem rządowym. Jego realizacji przewodzi najwyższy rangą urzędnik służby cywilnej Kanady, podlegający bezpośrednio Premierowi, i noszący tytuł Sekretarza Rady Królewskiej (Clerk of the Privy Council). W istocie rzeczy urzędnik ten jest zastępcą szefa Urzędu Premiera (Deputy Head of the Prime Ministry).

Mimo iż władza ustawodawcza i Zarząd Skarbu Państwa ustanawiają przepisy ustawowe i pozaustawowe regulujące działania rządu w zakresie służb publicznych, większość istotnych propozycji reform dotyczących systemu zarządzania służbą publiczną pochodzi z biura Sekretarza Rady Królewskiej. Jest on uznany za osobę przewodzącą wdrażaniu reform na etapie, na którym zostały już one zatwierdzone przez Gabinet. Na przykład Sekretarz opracował i przeprowadził jedną z najistotniejszych reform w historii służb publicznych Kanady, znaną pod nazwą "Służby Publiczne 2000" i przewodził jej wdrażaniu. Kładzie ona nacisk na bardziej innowacyjną i zorientowaną na usługi służbę publiczną, która wykorzystuje najnowocześniejsze, wydajne ze względu na koszty, metody zarządzania. Obok kierowania wdrażaniem reformy, Sekretarz przygotowuje doroczny raport dla Premiera, na temat realizacji celów zawartych w projekcie "Służba Publiczna 2000".

Zarządzanie zasobami ludzkimi

Agencja centralna może pełnić rolę pracodawcy wobec wszystkich urzędników publicznych, zazwyczaj na mocy odpowiednich przepisów. Dotyczą one określenia zasad i warunków zatrudnienia w służbie publicznej, zaszeregowania i poziomu wynagrodzeń. Ponadto może ona reprezentować rząd w zbiorowych negocjacjach ze związkami zawodowymi oraz opracowywać programy szkolenia i rozwoju, wspólne dla wszystkich ministerstw. W Kanadzie Zarząd Skarbu Państwa wypełnia takie zadania.

Agencje centralne rządu zazwyczaj nie są odpowiedzialne za normy i zasady obsadzania stanowisk, ponieważ władza ustawodawcza woli, aby rolę tę pełniła jego własna agencja, w celu zachowania zasady nagradzania za zasługi. Zasada ta oznacza zatrudnianie urzędników publicznych na podstawie kwalifikacji a nie kontaktów politycznych, czy jakichkolwiek innych względów, które mogłyby być nieobiektywne. W Kanadzie jest to Komisja Służb Publicznych (Patrz pkt 1).

Budżet i zarządzanie wydatkami

Rola ta ma znaczenie zarówno wewnętrzne jak i zewnętrzne. Składa się na nią nadzór nad sprawami finansowymi kraju za pośrednictwem dobrego zarządzania procesem gromadzenia wpływów budżetu, jak opracowywanie propozycji budżetowych rządu, monitorowanie pożyczek rządowych, zarządzanie służbami zarządzającymi bankowością sektora rządowego oraz opracowywanie zaleceń i utrzy-

mywanie prawnych i operacyjnych ram systemu opodatkowania, łącznie z cłami. Zarządzanie wydatkami jest ściśle związane z zarządzaniem fiskalnym i polega na opracowywaniu i podtrzymywaniu systemu rządowych przeglądów planów wydatków nadsyłanych przez poszczególne ministerstwa oraz rozdzielaniem środków na podstawie priorytetów rządu oraz planowanych wpływów. Zawiera się w nim także konsolidacja żądanych kwot na wydatki rządowe oraz przedstawianie budżetu wydatków lub jego szacunku do przyjęcia przez władza ustawodawcza. W Kanadzie stanowi to jedno z zadań Gabinetu z uwagi na zasadę konstytucyjną, iż jedynym sposobem wprowadzenia przez parlament poprawki w rządowym projekcie budżetu jest obalenie rządu.

W wielu krajach Skarb jest odrębną instytucją funkcjonującą jako agencja centralna odpowiedzialna za zarządzanie gotówką i zadłużeniem, scentralizowany system wypłat oraz rachunek wpływów. W przypadku kanadyjskim standardy i wytyczne dotyczące tych funkcji są tworzone przez Ministerstwo Finansów i Zarząd Skarbu Państwa, podczas gdy faktyczne operacje realizowane są przez ministerstwo usługowe — urząd Inkasenta Generalnego Kanady (Urząd ds. Wypłat rządu kanadyjskiego, Receiver General of Canada).

Inne zagadnienia

Obok tych dość tradycyjnych obowiązków agencje centralne Kanady mają jeszcze inne zadania administracyjne, takie jak centralne zamówienia oraz wytyczne dotyczące technologii informatycznej. Funkcje takie mają charakter centralny z uwagi na konieczność realizacji pewnych celów ogólnorządowych. Jak zostało wspomniane w pkt. 1, funkcje takie jak zamówienia stanowią także przedmiot konkretnych standardów kontroli zarządczej Zarządu Skarbu Państwa. INTOSAI uznaje, że tego rodzaju działania administracyjne stanowią jedną z grup, dla których ustanowienie standardów kontroli jest konieczne (I, 35).

3. W jaki sposób opracowuje się w Kanadzie systemy kontroli zarządczej

Część niniejsza stanowi kontynuację opisu zawartego w pkt. 1 i, do pewnego stopnia, w pkt. 2. Opisuje w sposób bardziej szczegółowy, jak centralne agencje rządu kanadyjskiego opracowują systemy kontroli zarządczej.

Prawne podstawy kontroli zarządczej

Ustawodawstwo stanowi podstawę systemów kontroli zarządczej Kanady. W pkt. 1 stwierdzono, że ustawa o zarządzaniu finansami jest zasadniczym aktem prawnym dotyczącym systemów kontroli zarządczej, ponieważ narzuca ona rządowi obowiązek ustanowienia kompetentnego urzędu tzn. Zarządu Skarbu Państwa, w celu opracowania i upowszechnienia systemów kontroli dla ministerstw rządowych. Jednakże władza ustawodawcza ustanawia także pewne szczegóły dotyczące

systemów kontroli na mocy przepisów ustawowych. Na przykład, ustawa o zarządzaniu finansami zawiera następujące postanowienia dotyczące kontroli zobowiązań finansowych:

„Żadna umowa skutkująca płatnością nie powinna zostać zarejestrowana w... , o ile nie istnieje wolne od obciążeń saldo dostępne... w trakcie roku finansowego, w którym uwamowa ta... została zaksięgowana.

„Zgodnie z postanowieniami Zarządu Skarbu Państwa zastępca szefa... zleci opracowanie, ustanowi procedury oraz będzie prowadził księgi dotyczące kontroli zobowiązań finansowych.”

Powyższy tekst zabrania zawierania umów (zobowiązań) z partnerami zewnętrznymi, jeżeli władza ustawodawcza nie przeznaczyła żadnych funduszy na ten cel; wymaga on także od DH każdego ministerstwa, prowadzenia odpowiedniej rachunkowości i systemów kontroli zobowiązań, zgodnie z wytycznymi Zarządu Skarbu Państwa.

Także władza ustawodawcza ustanawia systemy kontroli dla ochrony zasady rozdziału obowiązków (I, 54):

„Żadna wypłata nie zostanie dokonana... o ile osoba... upoważniona przez odpowiedniego Ministra nie potwierdzi..., że praca została wykonana...

„Żaden wydatek nie nastąpi z danej pozycji klasyfikacji budżetowej, bez żądania osoby... upoważnionej do tego przez odpowiedniego Ministra...

„Każda wypłata... zostanie dokonana zgodnie z zaleceniem i pod kontrolą... w takiej formie i potwierdzona w taki sposób, jak postanowi to Zarząd Skarbu Państwa.”

Warto zauważyć, że sformułowanie występujące powyżej “jak postanowi to Zarząd Skarbu Państwa” występuje dość często w kanadyjskim ustawodawstwie, a jego wynikiem jest przyznanie wytycznym opracowywanym przez Zarząd statusu przepisów wykonawczych.

Na mocy powyższych ustaw wytyczne Zarządu kładą nacisk np. na ścisłe rozdzielanie zakresów obowiązków (I, 54). Każdy minister musi wyznaczyć kierownika do realizacji każdego zadania opłacanego z budżetu w celu zapewnienia, by zafakturowane towary i usługi zostały odebrane i odpowiadały jakością i ceną temu co zostało zamówione. Minister musi także określić odpowiedzialność niezależnych urzędników finansowych (nie zaangażowanych w transakcje kupna) za: i) potwierdzenie, że faktura zaopatrzona jest w dodatkową dokumentację, np. właściwe zamówienie oraz pokwitowanie przyjęcia, że podpis kierownika jest ważny i że wynika opłata odpowiada wysokości dotacji i jest zgodna z uprzednimi zobowiązaniami; oraz ii) przygotowanie i podpisanie ważnego polecenia wypłaty. Ponadto wytyczne Zarządu wymagają, aby Inkasent Generalny (Urząd ds. Wypłat

Rządowych) we właściwy sposób potwierdził ważność podpisu na zleceniu wypłaty przed wydaniem czeku.

Obok wielu postanowień tego rodzaju, zawartych w ustawie o zarządzaniu finansami, istnieją także inne akty prawne, za pomocą których władza ustawodawcza ustanawia właściwe systemy kontroli. Istnieje np. ustawa o zatrudnieniu w służbie publicznej, która ustanawia cały szereg systemów kontroli zasobów ludzkich, stwierdzając m.in., że żadne nowe poziomy wynagrodzeń nie mogą zostać wprowadzone bez zgody Zarządu Skarbu Państwa. Poza ogólnorządowymi systemami kontroli, administrowanymi przez Sekretariat Zarządu Skarbu Państwa, istnieją także inne ustawy o systemach kontroli odnoszące się do poszczególnych programów rządowych, takie jak ustawa o narodowej opiece zdrowotnej oraz ustawa o cłach i akcyzie. Takie konkretne akty prawne, jako ustawy specjalne, mają przewagę nad przepisami ustawy o zarządzaniu finansami oraz wytycznymi Zarządu. Czasami może to stanowić źródło problemu dla kontrolerów, ponieważ przy realizacji kontroli systemowej muszą oni ocenić, który system kontroli jest ważniejszy.

Aż do końca lat siedemdziesiątych obowiązki i zadania Kontrolera Generalnego zawarte były w ustawie o zarządzaniu finansami. Obecnie istnieje odrębna ustawa o Kontrolerze Generalnym, która wyraźnie określa niezależność tego urzędu od rządu. Między innymi uprawnia ona Urząd Kontrolera Generalnego do funkcjonowania w roli odrębnego pracodawcy, wolnego od ograniczeń nałożonych przez ustawę o zatrudnieniu w służbie publicznej, umożliwiając Kontrolerowi Generalnemu wypłacanie wynagrodzeń nieco wyższych niż w pozostałej części służb publicznych w celu rekrutowania kompetentnych kontrolerów. Przyznaje ona także Kontrolerowi Generalnemu uprawnienie do podejmowania kontroli sprawności działania rządu oraz sprawności procedur ministerialnych mierzących skuteczność realizowanych programów. Uprawnienie to wyraźnie mieści się w zakresie kontroli zarządczej.

Systemy kontrolne jako pochodne prawodawstwa

Przy opracowywaniu systemów kontroli zarządczej pierwszym zadaniem Zarządu Skarbu Państwa jest zagwarantowanie wdrożenia standardów kontroli wprowadzonych w ustawodawstwie. Szereg standardów kontrolnych wynikających z przepisów prawa wymaga właśnie od Zarządu Skarbu Państwa wydania dyrektyw dotyczących sposobu w jaki należy je wdrażać; znajdują się w nich sformułowania takie jak "zgodnie z postanowieniem Zarządu Skarbu Państwa" (które pojawiły się już w tekstach cytowanych powyżej).

Rolą Zarządu Skarbu Państwa jest zapewnienie, by te wymagania władzy ustawodawczej były właściwie rozumiane i prawidłowo wdrażane w celu realizacji przyświecających im zamierzeń. Jego rolą jest także zapewnienie, by rozmaite wymogi zostały przekazane w taki sposób, aby wzajemnie się uzupełniały, i były wzajemnie niesprzeczne (I, 11). Na przykład istnieje jedna ustanowiona prawnie norma kontroli, która zabrania ministerstwu wydatkowania wpływów własnych bez uzyskania odrębnego uprawnienia władzy ustawodawczej, podczas gdy inna norma

przyznaje ministerstwu specjalne uprawnienia do wydatkowania pieniędzy pochodzących ze sprzedaży nadwyżek majątku. W tym przypadku Podręcznik Zarządu Skarbu Państwa wyjaśnia, że to drugie uprawnienie przeważa nad pierwszym. Zarząd Skarbu Państwa dokonuje opracowania projektu podobnych postanowień władzy ustawodawczej, aby wspomóc go w unikaniu tworzenia problemów interpretacyjnych.

Rolą Zarządu w opracowywaniu i upowszechnianiu zasad systemowych jest także zagwarantowanie, by szczegółowe wytyczne przeznaczone dla ministerstw umożliwiły im spójną interpretację wymogów władzy ustawodawczej. Na przykład jest sprawą istotną, aby te same zasady księgowości były realizowane w przypadku rachunków prowadzonych zgodnie z całym rządowym planem kont. Aby wymóg ustawy o zarządzaniu finansami w sprawie prezentacji certyfikowanych sprawozdań finansowych mógł być spełniony, postanowienia te muszą się także znaleźć w wytycznych Zarządu Skarbu Państwa. W innym przypadku nie byłoby możliwe zagregowanie transakcji finansowych dokonywanych przez rząd w jedną całość.

Skoro cele wynikające z każdej ustawy zostały już określone, eksperci Sekretariatu Zarządu muszą podjąć decyzję co do koniecznego stopnia uszczegółowienia wytycznych dotyczących wdrożenia systemu kontroli. W niektórych przypadkach deklaracja dotycząca celów oraz pewne ogólne wytyczne będą wystarczające; w innych — metoda wdrożenia może być sprawą wagi tak zasadniczej, że będzie musiała zostać zapisana w wytycznych. Przykładowo ustanowiona prawnie norma kontrolna, która zabrania dokonywania wszelkich wypłat bez uprawnienia ze strony władzy ustawodawczej nie wymaga dalszego rozwinięcia, podczas gdy wdrożenie normy stwierdzającej, że rząd będzie prowadził rachunkowość wykazując nieprzewidziane płatności, może wymagać wyjaśnienia, ponieważ dotyczy ona dziedziny która jest złożona i niełatwa do zrozumienia dla większości urzędników sektora publicznego.

W zależności od postanowień zawartych w ustawodawstwie, wytyczne przedstawione ministerstwom przez Zarząd Skarbu Państwa, a dotyczące stosowania każdego aktu prawnego mogą być restrykcyjne; np. na mocy jednej z wytycznych ministerstwo nie może bez zgody Zarządu Skarbu Państwa odpisać na poczet długu kwoty większej, niż określona. Inne wytyczne mogą mieć charakter dopuszczający np. na mocy wytycznych Zarządu Skarbu Państwa można pobierać opłaty za korzystanie z urządzeń publicznych. W każdym przypadku Zarząd ze swoją całościową odpowiedzialnością za systemy kontroli zarządczej ocenia ryzyko naruszenia przepisów lub przekroczenia uprawnień, oraz ocenia możliwości, jakie otwiera norma, po czym opracowuje stosowne wytyczne.

W przypadku wyksięgowywania długów Sekretariat Zarządu miał poczucie, że występowało znaczne zagrożenie, że długi będą odpisywane bez podejmowania wystarczających wysiłków dla ich wyegzekwowania. W związku z tym sporządził wytyczną wymagającą od ministerstw stosowania się do ściśle określonych procedur przed dokonaniem odpisów. Procedury te wymagają od każdego ministerstwa stworzenia komisji ds. wyksięgowania długów (debt write-off committee), której rolą

będzie zbadanie w ramach ministerstwa wszystkich propozycji odpisania zgodnie z kryteriami ustalonymi przez Zarząd Skarbu Państwa, upewniając się jednocześnie, że stosowne działania w celu odebrania długu zostały podjęte. W przypadku pobierania opłat Zarząd jest przekonany, że ministerstwa wymagają zachęty do pobierania opłat za swój sprzęt i w związku z tym wprowadził inicjatywę umożliwiającą ministerstwu zwiększanie następnych dotacji budżetowych w zamian za dochody zwiększone dzięki pobieraniu opłat w poprzednim okresie.

Systemy kontrolne tworzone przez agencje centralne

Obok wytycznych gwarantujących wdrożenie norm kontrolnych ustanowionych w ustawodawstwie, Zarząd uprawniony jest do określenia, wprowadzenie jakich dodatkowych wytycznych można uznać za celowe na mocy własnych ogólnych uprawnień do promocji dobrego zarządzania. Aby uczynić to, określa, czy występują jakiegokolwiek braki w zakresie: i) zabezpieczenia zasobów przed stratami wynikającymi z marnotrawstwa, nadużyć, niewłaściwego zarządzania, błędów oraz oszustw i nieprawidłowości (I, 7); oraz ii) czy jego procedury w odpowiedni sposób odzwierciedlają potrzeby i możliwości w aktualnym i przyszłym środowisku działania, z uwzględnieniem priorytetów i celów urzędującego rządu.

Zabezpieczenia lub ochronne systemy kontroli niewątpliwie są funkcją istniejących zagrożeń. Wytyczne dotyczące radzenia sobie z ryzykiem są opracowywane na podstawie prawdopodobieństwa, z jakim niepożądane zjawisko może nastąpić (jak prawdopodobne jest, że się to zdarzy?) i możliwych konsekwencji, jeżeli tak się stanie (czy nastąpi poważna strata finansowa lub dojdzie do kłopotliwej sytuacji, która zniszczy reputację służb publicznych i rządu?).

Sytuacje wysokiego ryzyka uzasadniają wyższy poziom inwestycji w ochronne systemy kontroli w porównaniu z sytuacjami niskiego ryzyka. Z drugiej strony, Zarząd stara się uczynić swoje wytyczne tak wydajnymi ze względu na koszty jak tylko to możliwe (I, 12). Na przykład jego polityka w zakresie weryfikacji i kontroli wypłat zezwala na mniejszy zakres kontroli w przypadku jednych transakcji w porównaniu z innymi. Po prostu dostarcza on pewnych ogólnych wytycznych co do tego, w jaki sposób departamenty mogą realizować kontrole. Na przykład — proponuje się, aby faktura od dobrze znanego i niezawodnego dostawcy, takiego jak firma telefoniczna, została uznana za wymagającą znacznie mniejszego zakresu sprawdzania, nawet w przypadku znacznych sum, zaś faktura na relatywnie małą sumę od nowego i niesprawdzonego dostawcy powinna zostać sprawdzona dokładnie. Ponadto zachęca on ministerstwa do korzystania z nowoczesnych technik, takich jak próbkowanie statystyczne i poddawania im pewnych grup faktur. Takie sposoby są mniej kosztowne, a często znacznie bardziej wiarygodne.

W odpowiedzi na nowe, zmieniające się środowisko i zgodnie z inicjatywą zawartą w dokumencie Zarządu "Służba Publiczna 2000", rząd zadeklarował publicznie, że znacznie obniży koszt systemów kontroli poprzez zwiększenie przejrzystości i wiarygodności. W reakcji na to Zarząd zwiększył zakres uprawnień

oddelegowanych do ministerstw poprzez wprowadzenie poprawek do wartości granicznych wymagających zatwierdzenia, takich jak kwoty umów, które uprzednio wymagały akceptacji ze strony Zarządu. Niestety, ostatnia analiza wykazała, że procent konkurencyjnych przetargów na kontrakty rządowe zmniejszył się, co wskazuje, że niektóre ministerstwa mogły nadużywać nowych delegacji, w wyniku czego Sekretarz Zarządu przeprowadził serię spotkań z zastępcami szefów ministerstw w celu określenia przyczyn zmniejszającej się liczby konkurencyjnych umów. Jeżeli okaże się, że doszło do nadużyć, znajdzie to odzwierciedlenie w wynikach przeglądu sprawności działania zastępców szefów ministerstw (patrz pkt 1 "Monitorowanie i ocena systemów kontroli zarządczej").

Podobnie, jeśli chodzi o reakcję na zmianę — kiedy rząd podjął decyzję, że powinien przewodzić w dziedzinie wykorzystania technologii informatycznej, Zarząd przyjął nowe rozwiązanie (nie wchodzące w zakres wytycznych), które umożliwia ministerstwu "pożyczenie" funduszy z rezerwy centralnej w celu zainwestowania ich w nowe technologie, pod warunkiem że pieniądze zostaną zwrócone z przyszłych oszczędności. W rzeczywistości w świetle bieżących rządowych procedur rachunkowych ministerstwa nie mogą ani pożyczać, ani inwestować. Jednakże, tego rodzaju pożyczanie i inwestowanie jest symulowane drogą przyznawania wewnętrznych dotacji na podstawie decyzji władzy ustawodawczej. Kiedy rząd przejdzie do rachunkowości memoriałowej (co zapowiadane jest na rok 2000), ta zwykła dla biznesu praktyka będzie możliwa do wykorzystania bez konieczności symulacji, gdyż jest ona mniej skuteczna i obciążona większym ryzykiem.

Wykorzystanie technologii Informatycznej dla prowadzenie lepszych i wydajniejszych ze względu na koszty systemów kontroli

Dążenie do korzystania z nowych technologii informatycznych przyniosło TBS nowe wyzwania w zakresie kontroli. Dążenie to charakteryzuje zarówno kierowników sektora publicznego, którzy pragną wykorzystania tych technologii w celu obniżenia kosztów i poprawy jakości usług oraz tych, którzy robią interesy z rządem, (np. banki i duże firmy posiadające zaawansowane technologie do własnej dyspozycji). Rząd oraz jego kadra kierownicza cały czas są także, rzecz jasna, monitowani przez duże firmy dostarczające sprzęt komputerowy i oprogramowanie, a także firmy telekomunikacyjne. W odpowiedzi na te wyzwania Zarząd opracował i opublikował ostatnio nowe wytyczne dotyczące uprawnień oraz poświadczeń udzielanych drogą elektroniczną wraz z pewną liczbę norm dotyczących wymiany danych elektronicznych oraz elektronicznego transferu funduszy. Za zgodą Parlamentu, Zarząd wprowadził także pewne zmiany do ustawy o zarządzaniu finansami, aby umożliwić wypłaty, przyjęcia, transfery oraz depozyty funduszy w sposób w pełni elektroniczny. Uprzednio transakcje te wymagały fizycznego dowodu w postaci papieru lub taśmy komputerowej.

Sekretariat Zarządu jest przekonany, że systemy kontroli będą bardziej skuteczne, jeśli zostaną wbudowane w normalne operacje zarządcze zamiast

dodawania ich do istniejącego systemu — co powoduje, że są postrzegane jako obciążenie. Technika to ułatwia. Na przykład w chwili obecnej w kanadyjskich ministerstwach prowadzi się eksperymenty z oprogramowaniem systemu ekspertowego podróży służbowych. Oprogramowanie to umożliwia pełną komputeryzację procesu wydawania upoważnień do podróży służbowych dla kierowników sektora rządowego i dokonywania zamówień w tym zakresie. Kontrola tego procesu dotąd bardzo uciążliwa. Pod kontrolą tego systemu, podróżujący służbowo wypełnia zapotrzebowanie na podróż za pomocą komputera, który stoi na jego biurku. Musi on tylko podążać za programem, po prostu wybierając myszą z pojawiających się list odpowiedzi na pytania zadawane przez system. Ułatwiają to wyświetlane na ekranie ikony. Jeśli dokona on wyboru opcji, do której nie ma uprawnień, na ekranie pojawia się komunikat wyjaśniający, jaki przepis zabrania mu dokonać takiego wyboru. Jeśli natomiast może on otrzymać zgodę przełożonych, program pokaże, w jaki sposób może ją uzyskać za pomocą systemu elektronicznego. Przykładem może być potrzeba wynajęcia samochodu większego, niż ten na który zazwyczaj zezwalają przepisy.

Zwykle podróżujący służbowo w ciągu kilku minut wypełnia formularz zapotrzebowania na podróż, który zostaje opatrzony pełną ceną podróży i zatwierdzony zgodnie ze wszystkimi zasadami. Systemu ekspertowy podróży służbowych umożliwi bardzo szybkie wypełnianie formularza zapotrzebowania na podróż i szybką jego kontrolę. Można się spierać, czy kontrola będzie lepsza, gdy zastąpimy obecne zasady podróżowania dietą dzienną określonej wysokości. Tego rodzaju myślenie jest spójne z procesem reorganizacji, który Sekretariat Zarządu ma zrealizować przed rozpoczęciem użytkowania nowej technologii. W rzeczywistości Sekretariat Zarządu już go przeprowadził, zaś badanie pilotażowe przeprowadzone w jednym z ministerstw wykazało, że metoda dniówkowa była mniej wydajna ze względu na koszty, ponieważ w znacznym stopniu przyczyniała się do zwiększenia całościowych kosztów podróży.

Obok wykorzystania systemów ekspertowych dla prowadzenia kontroli, inne realizowane projekty zamierzają wykorzystać techniki komercyjne, takie jak wymiana danych elektronicznych oraz elektroniczny transfer funduszy. Te skomputeryzowane mechanizmy kontroli wykorzystują również elektroniczne sposoby autoryzacji i poświadczeń, a także wyposażone są w zabezpieczenia, takie jak szyfrowanie i rozszyfrowywanie danych z wykorzystaniem kluczy publicznych i osobistych. Podobnie jak systemy ekspertowe, umożliwiają one lepszą kontrolę, ponieważ istnieje mniejsza szansa popełnienia błędu — jako że informacja zostaje wprowadzona do systemu tylko raz zamiast wielokrotnego wprowadzenia jej przez rozmaite osoby i instytucje.

Systemy kontroli znane pod nazwą "electronic commerce" są znacznie bardziej przyjazne użytkownikowi niż system kontroli ręcznej lub fragmentaryczne kontrole komputerowe. Dają one także możliwość znacznie lepszego zarządzania gotówką, co jest jeszcze jednym istotnym elementem kontrolnym. Rząd kanadyjski wykorzystuje je w celu: 1) zbierania podatków w wysokości wielu miliardów dolarów od podatników indywidualnych oraz firm, które obecnie mogą przedstawić informację podatkową oraz dokonać odpowiednich opłat lub odebrać zwroty drogą

elektroniczną; ii) zbierania idących w miliardy dolarów odliczeń od wynagrodzeń pracowniczych, również tam, gdzie pracodawcy zatrudniających wielu pracowników muszą elektronicznie przekazywać odliczone sumy oraz wszystkie związane z tym szczegóły, wyszczególniając według nazwisk pracowników kwoty podatku dochodowego, emerytur państwowych oraz składek z tytułu ubezpieczenia od bezrobocia; oraz iii) zamawiania dóbr od dostawców, śledzenia losów dostawy, potwierdzania przyjęć oraz wystawienia upoważnienia i realizacji wypłat drogą elektroniczną, bez jakiegokolwiek pracy papierowej.

Z punktu widzenia potrzeby jednoczesnego obniżenia kosztów oraz poprawy jakości usług i kontroli, pojawienie się ulepszonej technologii informatycznej jest szczęśliwą okolicznością ponieważ staje się źródłem rozmaitych twórczych sposobów wprowadzenia lepszych i wydajniejszych ze względu na koszty systemów kontroli. Powyżej zostało wymienionych zaledwie kilka sukcesów. Jak dotąd nie doszło do żadnych poważnych porażek, występuje więc pewien niepokój, że impet związany z dążeniem do wykorzystania nowych technologii może spowodować, iż niektóre ministerstwa wdrożą nowe wielkie systemy lub wprowadzą zmiany do już istniejących zbyt szybko, bez poświęcenia odpowiedniej uwagi zaprojektowaniu i wbudowaniu w system elementów kontrolnych zgodnie ze standardami Zarządu.

Reakcja na zróżnicowane potrzeby kontrolne ministerstw

Sekretariat Zarządu nie opracowuje swoich wytycznych w izolacji. Szeroko konsultuje się z ministerstwami, które mają je wdrażać, aby zagwarantować, że są zdrowe i wydajne ze względu na koszty, a także — co istotne zwłaszcza w środowisku zdecentralizowanym — że charakteryzują się dostateczną elastycznością, aby sprostać różnym okolicznościom. Konsultuje się także ze stowarzyszeniami zawodowymi, takimi jak organizacje księgowych, aby zagwarantować wykorzystanie najnowocześniejszego i najbardziej praktycznego podejścia w celu osiągnięcia założonych celów polityki kontrolnej. W obliczu częstych zmian procedur administracyjnych TBS często konsultuje się z Kontrolerem Generalnym, jednakże mając na uwadze, że wszelkie przedstawione przez niego poglądy nie wpłyną na prawo Kontrolera Generalnego do kontrolowania procedur po ich wdrożeniu.

Sekretariat Zarządu także podchodzi ze zrozumieniem do żądań poszczególnych ministerstw dotyczących specjalnych potrzeb kontrolnych, lub uzasadnionych odstępstw od reguł w ramach całościowego systemu kontroli zarządczej. Uznaje on zróżnicowanie programów i operacji rządowych, co często powoduje konieczność przystosowania niektórych systemów kontrolnych podlegających jurysdykcji Zarządu do szczególnych warunków. Jeśli ministerstwo może wykazać, że odejście od systemu kontroli ułatwi realizację programu, lub w danej sytuacji doprowadzi do oszczędności, Sekretariat Zarządu stara się zrozumieć tę sytuację, o ile nie grozi to wystąpieniem poważnych dodatkowych zagrożeń.

Sekretariat Zarządu zademonstrował swoją wolę dialogu i współpracy w przypadku pewnego ministerstwa, które z uwagi na wytyczne Zarządu poważnie opóźnia-

ło deponowanie znacznych sum w gotówce, pochodzących z odległych terytoriów, gdyż wytyczne nakazywały dokonywanie takich transferów w odstępach kilkudniowych po to, aby zaoszczędzić na kosztach operacji bankowych. Jednakże polityka ta została ustanowiona w okresie, kiedy transfery gotówkowe dotyczyły bardzo małych sum. Jak wykazało ministerstwo, była ona znacznie bardziej kosztowna w kategoriach oprocentowania, jakie musiał płacić rząd, niż koszty transferu bankowego. Ponadto przetrzymywanie tak dużych sum w jednym miejscu tworzyło groźbę napadu rabunkowego lub kradzieży. W związku z powyższym Ministerstwo to uzyskało od Zarządu zwolnienie z realizacji tej wytycznej.

W innych przypadkach rozwój ministerstw wymaga czasami od Zarządu Skarbu Państwa znalezienia możliwości wprowadzenia zmian ustawowych, jeśli konieczne zmiany systemu kontroli nie zawierają się w ramach uprawnień oddelegowanych w ręce Zarządu. Jednym z przykładów są poprawki do ustawy o zarządzaniu finansami, mające na celu ułatwienie wspomnianych elektronicznych operacji bankowych. Początkowo te zmiany w systemie kontroli wprowadzone zostały wyłącznie po to, aby umożliwić ministerstwu odpowiedzialnemu za pobór podatków wykorzystanie systemów „electronic commerce” poczynienie znaczących oszczędności oraz usprawnienie obsługi klienta. Później wiele innych ministerstw zażądało takiego uprawnienia.

4. Czynniki wpływające na system kontroli zarządczej w Kanadzie

Reakcje na zmiany

Aby odzwierciedlić zmiany w środowisku działania, systemy kontroli zarządczej wymagają stałej aktualizacji. Sprawa ta została poruszona w wytycznych INTOSAI (I, 5). Stan bieżący w Kanadzie nie jest w pełni satysfakcjonujący w tej kwestii. W istocie rzeczy niektóre z nowych reform systemu zarządzania powinny teoretycznie doprowadzić do wzmocnienia systemów kontroli zarządczej. Jednakże Kontroler Generalny Kanady ma poważne wątpliwości co do aktualnej sytuacji.

Jak wspomniano w pkt 2, ostatnie reformy sektora publicznego Kanady skoncentrowały się na poprawieniu usług świadczonych społeczeństwu. Tematem kluczowym dla osiągnięcia tego celu są upoważnienia dla kadry kierowniczej, powiązane ze zwiększoną odpowiedzialnością. Jest to warunkowane bardziej wyrazistą delegacją oraz wprowadzeniem lepszego planowania i ulepszonej sprawozdawczości w zakresie sprawności działania. Pod tym względem Sekretariat Zarządu Skarbu Państwa opracował i upowszechnił konkretne zasady dla:

- planowania biznesowego, które zasadniczo wymaga od ministerstw przedstawiania dorocznych planów strategicznych, wyjaśniających ogólnie jak zamierzają one zrealizować produkty wyjściowe programu, a także w jaki sposób rezultaty te będą mierzone (uprzednio przedstawiano

szczegółowe plany zawierające poszczególne punkty z listy wydatków oraz działań, zaś ministerstwa miały poczucie, że dawało to TBS możliwość "mikrozarządzania" z centrali);

- wysokiej jakości usług, co wymaga od ministerstw położenia nacisku na jakość usług świadczonych społeczeństwu — oraz tam gdzie to możliwe, także wewnątrz ministerstw — w kategoriach dostępności, terminowości oraz w kategorii rozsądnych opłat (łącznie z tegorocznym obowiązkiem, aby ministerstwa publikowały normy dla świadczonych przez siebie usług);
- odpowiedzialności i wiarygodności, co oznacza kryteria związane z ogólnymi kategoriami zarządzania (które ministerstwa mogą zaadaptować do swoich własnych programów oraz szczególnych okoliczności) w celu okazania się wiarygodnym i odpowiedzialnym wobec wyższego szczebla każdej organizacji ministerialnej, a także Parlamentu (działającego w imieniu podatników jako zbiorowości).

Odpowiedzialność za system kontroli zarządczej

System odpowiedzialności opracowany przez Zarząd Skarbu Państwa zawiera także nowe kryteria dla określenia odpowiednich zakresów odpowiedzialności ministerstw wobec Zarządu (ogólnie za realizację wymogów przedstawionych przez Zarząd Skarbu Państwa, w których zawiera się także system kontroli zarządczej) oraz odpowiedzialności Zarządu za jakość i skuteczność stworzonych przez niego systemów. Na przykład, jeżeli Kontroler Generalny (AG) stwierdza, że wszystkie ministerstwa mają trudności z wdrożeniem jakiejś wytycznej Zarządu, wskazuje to na fakt, iż istnieje luka w systemie lub sposobie jego monitorowania.

Najnowszym znaczącym przykładem naruszenia systemu odpowiedzialności opracowanego przez Zarządu było nadużycie wytycznej dotyczącej redukcji zatrudnienia pracowników, realizowanej drogą wypłat odchodzącym pracownikom specjalnych premii. Zamiast ograniczenia liczb miejsc pracy, ministerstwa wykorzystywały tę wytyczną w celu usunięcia nieproduktywnych pracowników, których praca nadal wymagała wykonania. Kiedy Komisja ds Rachunków Publicznych (Public Accounts Committee, komisja parlamentarna w pierwszym rządzie odpowiedzialna za dokonywanie przeglądu sprawozdań Kontrolera Generalnego dotyczących problemów kontroli zarządczej) zapoznała się z raportem Kontrolera Generalnego na temat tej sprawy, obarczyła Sekretarza Zarządu Skarbu Państwa odpowiedzialnością za brak monitorowania sytuacji oraz zwiększenie częstotliwości występowania przypadków niezastosowania się do obowiązujących przepisów (które ciągnęły się przez okres trzech lat i kosztowały podatników kilkaset milionów dolarów). Pomimo, że problem nie był podnoszony publicznie, można by powiedzieć, że polityka ta była wadliwa, ponieważ w wytycznych nie udało się uwzględnić uzasadnionej potrzeby pozbywania się przez ministerstwa nieproduktywnych pracowników.

Opracowanie dotyczące technologii informatycznej

Obok nowych ram systemowych Sekretariat Zarządu opublikował opracowanie dotyczące poprawy jakości usług rządowych drogą wykorzystania technologii informatycznej. Dokument ten nakreśla i kieruje do ministerstw i społeczeństwa wiele zasad, standardów oraz celów zmierzających do maksymalizacji wykorzystania technologii informatycznej w celu poprawy sprawności oraz jakości zarządzania wewnętrznego (w ramach ministerstw) oraz usług świadczonych społeczeństwu przez te ministerstwa. Przedmowa do „Wytycznych” INTOSAI (I, 1) uznaje potrzebę położenia większego nacisku na technologię komputerową.

Wspomniany dokument kładzie silny nacisk na wykorzystanie nowych technik, np. przeprojektowanie procesów jako niezbędnego wstępu do inwestowania w technologie informatyczne. Wskazuje on także na konieczność silnej współpracy partnerskiej z sektorem prywatnym i innymi poziomami struktur rządowych w celu opracowania i wykorzystania technologii informatycznej dla usprawnienia i poprawy jakości usług. Aby osiągnąć te i inne cele wytyczone w opracowaniu, stworzono wiele komisji i rad, takich jak Rada Doradcza ds. Infostrady (Advisory Council on the Information Highway).

Cel dokumentu, w postaci budowania współpracy partnerskiej między sektorem prywatnym a innymi poziomami struktur rządowych, jest chwalebny. Jednak pomimo, iż wiąże się z nim pewne wątpliwości, zawiera on także nowe, znaczące wyzwania dla Sekretariatu Zarządu w sferze kontroli zarządczej z uwagi na ogromne zagrożenia, jakie się z tym projektem wiążą. Kierownicy sektora rządowego, wchodzący w tego rodzaju układy, często nie są wystarczająco przeszkoleni i nie dysponują wystarczającym doświadczeniem w zarządzaniu kontraktami, projektami oraz ryzykiem, by zagwarantować, że interesy rządu będą podlegać pełnej ochronie. Także rząd nie posiada umocowania prawnego do wchodzenia w układy partnerskie bez uprzedniego upoważnienia ze strony Parlamentu z uwagi na fakt, że na mocy prawa kanadyjskiego jeden partner ponosi pełną odpowiedzialność finansową za długi spowodowane przez drugiego partnera w realizacji wspólnego projektu. W związku z tym kierownicy muszą być pewni, że wspólnie podejmowane przedsięwzięcia nie doprowadzą do partnerstwa w jakimkolwiek prawnie wiążącym sensie.

Promowanie samokontroli kierowników

Projekty modernizacji służb publicznych powinny wносить wkład w ulepszanie systemów kontroli zarządczej pomimo tego, iż oficjalnie ich cele nie przyjmują takiego brzmienia. Dzieje się tak, ponieważ wymagają one jaśniejszego podziału odpowiedzialności i większej przejrzystości w każdym ministerstwie oraz zachęcają do wykorzystywania nowoczesnych narzędzi pracy, które wspomagają kierowników w kontrolowaniu samych siebie zamiast kontrolowania ich przez centrum albo przez ekspertów ministerialnych. W tej chwili kierownicy zaczynają np. wykorzystywać systemy ekspertowe oraz metody elektronicznej autoryzacji i weryfikacji, które

umożliwiają im podejmowanie bardziej kompetentnych decyzji bez konieczności dysponowania szczegółową wiedzą o procedurach administracyjnych.

Taka modernizacja systemów kontroli i pojęcie samokontroli zmieniają także rolę agencji centralnych w odniesieniu do ministerstw; ewoluuje ona generalnie od kierowania do umożliwiania, doradzania oraz koordynacji. Agencje centralne starają się aktywnie promować samokontrolę kierowników w celu zastąpienia nią kontroli z centrum. Ogólnie rzecz biorąc, ich celem jest przede wszystkim pełnienie roli wiodącej we wdrażaniu najlepszych praktyk kontroli zarządczej, spójnych z ramami prawnymi oraz długo- i krótkofalowymi celami rządu. Tego rodzaju przejście od silnej kontroli centralnej do kontroli w rękach kierowników znajduje też wyraźne potwierdzenie w „Wytycznych” INTOSAI (I, 1).

Troski Kontrolera Generalnego

Kontroler Generalny Kanady generalnie popiera projekt “Służba Publiczna 2000” oraz rozmaite inicjatywy, które z niego wynikają. Jednakże wyraził swoją troskę wobec władzy ustawodawczej, wynikającą z faktu, że agencje centralne nie opracowały konkretnego systemu kontroli, który odzwierciedlałby te reformy. Ponieważ nie poczynił żadnej wzmianki o INTOSAI, faktycznie oznacza to, że opowiada się za wprowadzeniem tego systemu kontroli zarządczej do rządu kanadyjskiego.

Ma on także poczucie, że o ile istniejące systemy kontroli były zasadniczo wiarygodne w przeszłości, to nie odpowiadają one potrzebom współczesności. Jego zdaniem, pomimo iż zwiększający się zakres uprawnień oraz kontroli zorientowanych na wyniki powinien doprowadzić do poprawy usług na rzecz społeczeństwa, to jednocześnie będą one źródłem większych zagrożeń, o ile nie towarzyszy im wsparcie w postaci zdrowych i zrozumiałych systemów kontroli zarządczej. Szczególnym przedmiotem jego troski jest zauważalny brak równowagi pomiędzy autonomią a odpowiedzialnością, ponieważ nie odnalazł on jeszcze sygnałów poprawy w postaci środków gwarantujących egzekwowanie odpowiedzialności, zwłaszcza w ministerialnych systemach informacyjnych, które byłyby źródłem przykładów tego, jak dobrzy kierownicy korzystają ze swych zwiększonych uprawnień decyzyjnych.

Studium przypadku: Ustawa o narodowej opiece społecznej (Holandia)

Christianne E. P. M. den Houting-Stevens
Henny S. de Vos-Koerselman

Christianne E. P. M. den Houting-Stevens jest biegłą księgową, która od 1992 r. zatrudniona była na stanowisku kierownika projektu w Izbie Obrachunkowej Holandii (Algemene Rekenkamer). Uprzednio przez kilkanaście lat pracowała w urzędzie kontroli zewnętrznej.

Henny S. de Vos-Koerselman jest biegłą księgową sektora publicznego, od 1993 r. jest zatrudniona na stanowisku starszego kontrolera w Izbie Obrachunkowej Holandii. Uprzednio przez kilkanaście lat pracowała w wydziale ds. kontroli w Organizacji ds. Społecznej Służby Zdrowia.

Streszczenie

Niniejsze studium na temat ustawy o narodowej opiece społecznej Holandii ukazuje, w jaki sposób skonstruowano systemy kontroli zarządczej Ministerstwa Spraw Socjalnych i Zatrudnienia. System ten umożliwia Ministerstwu przyjęcie odpowiedzialności za ponoszone wydatki, a następnie rozliczenie się z nich przed Parlamentem. Ministerstwo Spraw Socjalnych i Zatrudnienia jest odpowiedzialne także za formułowanie, ocenę oraz ewentualną akceptację centralnej polityki w zakresie ubezpieczeń społecznych.

Sposób wdrażania ustawy o narodowej opiece społecznej stanowi dobry przykład wiarygodności, tzn. rozliczania się z powierzonych odpowiedzialności. Proces ten, złożony z wielu procedur kontroli zarządczej lub kontroli wewnętrznej jest częścią organizacji administracji. Zostaje on zapoczątkowany z chwilą, gdy Minister Spraw Socjalnych i Zatrudnienia otrzymuje z Parlamentu budżet przeznaczony na realizację ustawy o narodowej opiece społecznej. Jak wykazano w niniejszym opracowaniu, systemy kontroli zarządczej zostały wbudowane w całość struktury prawnej i administracyjnej tego programu. Zakresy odpowiedzialności wszystkich stron zaangażowanych w jego realizację zostały jasno określone.

Na podstawie ustawy o narodowej opiece społecznej samorządy lokalne przyznają zasiłki osobom do nich uprawnionym. Ustawa definiuje "kryteria kwalifikacji" — okoliczności, które mają wpływ na poziom zasiłku oraz wymagania, jakie musi spełniać konieczny materiał dowodowy. Wszystkie samorządy lokalne (jest ich 630) otrzymują z Ministerstwa miesięczne dotacje w postaci wypłat zaliczkowych. Ich wielkość oparta jest o wytyczne kosztowe i podlega ocenie przez Ministerstwo, które wykorzystuje do tego celu standardowe procedury i kwestionariusze.

Konsultanci państwowi, działający w imieniu Ministerstwa, przeprowadzają co roku rozmaite badania samorządów lokalnych, dla sprawdzenia w jaki sposób wdrażają one ustawę o narodowej opiece społecznej. Działania konsultantów zostały zdefiniowane w instrukcjach roboczych, podobnie jak ich standardowe sprawozdania. Ponadto przygotowują oni raporty roczne, opisujące wszelkie istotne postępy i utrudnienia występujące w praktyce

wykonawczej. Raporty te wykorzystuje się do przeprowadzenia oceny i, w miarę konieczności, dostosowania polityki centralnej do ustawy o narodowej opiece społecznej.

Ponadto rewident działający z ramienia samorządu lokalnego sporządza wymagany przez prawo raport, który zostaje dołączony do sprawozdań finansowych samorządu lokalnego. W celu potwierdzenia czy dotacje zostały prawidłowo wydatkowane Minister stworzył dodatkowy protokół dla sprawdzenia przebiegu dokonywanej przez rewidenta samorządowego kontroli realizacji ustawy o narodowej opiece społecznej. Proces ten stał się częścią systemu kontroli zarządczej i systemów kontroli wewnętrznej Ministerstwa Spraw Socjalnych i Zatrudnienia.

Ministerstwo określa ostateczną wysokość dotacji przekazywanych na rzecz samorządów lokalnych, na podstawie ostatecznych zestawień poniesionych wydatków, w oparciu o pracę konsultantów państwowych oraz rewidenta samorządowego. Departamentalna służba kontroli przeprowadza następnie kontrolę sprawozdań finansowych i odnośnych procedur administracyjnych, a następnie przygotowuje raport. W tym przypadku celem kontroli jest potwierdzenie, że instrumenty kontroli zarządczej Ministerstwa są zgodne z wymaganiami w tym względzie.

Powyższe środki umożliwiają Ministrowi przyjęcie odpowiedzialności za wydatki budżetowe oraz rozliczenie się z nich przed Parlamentem.

1. System kontroli zarządczej w administracji holenderskiej

Organy odpowiedzialne za system kontroli zarządczej

W ręku Parlamentu spoczywają uprawnienia w zakresie kontroli zarządczej rządu holenderskiego. Najważniejszą ustawą w tym zakresie jest ustawa o budżecie i rachunkowości. Parlament ustanawia także instrumenty w zakresie kontroli zarządczej w postaci innych przepisów prawnych (takich jak ustawa o narodowej opiece społecznej, opisana poniżej).

Ustawa o budżecie i rachunkowości przyznaje Ministerstwu Finansów specjalną rolę w zakresie kontroli zarządczej. Ministerstwo Finansów musi opracować instrumenty i instrukcje dla potrzeb kontroli zarządczej w innych ministerstwach. Ponieważ owe zasady i przepisy są bardzo ogólne, to ministerstwa muszą mieć pewną elastyczność w ich realizacji.

Opracowywanie i publikacja procedur kontroli zarządczej

Ministerstwo Finansów przygotowało podręczniki, które zawierają normy dotyczące sprawozdawczości finansowej oraz kontroli zarządczej. Podręczniki te są opracowywane we współpracy z kontrolerami kontroli wewnętrznej i zewnętrznej. Od czasu do czasu podręczniki te podlegają uaktualnianiu zgodnie z sugestiami zawartymi w "Wytycznych w sprawie standardów kontroli wewnętrznej" INTOSAI (I, 66).

W każdym ministerstwie istnieje stanowisko sekretarza generalnego, którego rolę określa ustawa (Ranga Królewska). Jest on najwyższym rangą urzędnikiem służby

cywilnej w ministerstwie i ponosi odpowiedzialność za politykę kadrową, finanse, administrację i zarządzanie. Każde ministerstwo posiada także dyrektora ds. finansów i księgowości, który odpowiada za opracowanie i publikację procedur kontroli zarządczej ministerstwa. Sekretarz generalny, dyrektor ds. finansowych i księgowości, dyrektor departamentalnej służby kontrolnej wraz z dyrektorami wszystkich departamentów ministerstwa tworzą Komisję ds. Kontroli. Komisja ta odgrywa istotną rolę w opracowywaniu i publikacji systemów kontroli zarządczej dla całej instytucji. Zarządzanie finansowe, system kontroli zarządczej oraz kontrola ministerialna, to problemy, jakie stanowią przedmiot dyskusji na forum tej Komisji.

Departamentalna służba kontrolna angażuje się także w promowanie zasad i przepisów przygotowywanych przez Ministerstwo Finansów. Ponadto kontrolerzy departamentalni przedstawiają wskazówki dotyczące sposobów przełożenia tych zasad na dobrą praktykę.

Rola Izby Obrachunkowej Holandii i agencji centralnych

Izba Obrachunkowa Holandii (Algemene Rekenkamer) nie odgrywa formalnie żadnej roli w publikacji norm systemów kontroli zarządczej. Jednakże jest pośrednio zaangażowana w funkcjonowanie systemów kontroli zarządczej, ponieważ prowadzone przez nią kontrole wykorzystują bazę systemową, tzn. opierają się na systemach kontroli zarządczej. Z tego względu Izba Obrachunkowa może przedstawiać zalecenia, prowadzące ostatecznie do poprawek w podręcznikach publikowanych przez Ministerstwo Finansów.

Konstytucja Holandii stwierdza jedynie, że Izba Obrachunkowa jest odpowiedzialna za prowadzenie kontroli przychodów i wydatków państwa. Izba Obrachunkowa uważa za swoją misję poprawę funkcjonowania administracji i realizuje ją drogą regularnego przedstawiania rządowi i Parlamentowi wyników swoich kontroli. Wykazuje ona nieprawidłowości i określa zakres niezbędnych działań dla ich usunięcia, czyni to wszystko z myślą o wzmocnieniu przekonania, że pieniądze podatnika wydatkowane są w możliwie najlepszy sposób.

Izba Obrachunkowa Holandii ma całkowitą swobodę w podejmowaniu decyzji o prowadzeniu badań. W znacznym stopniu gwarancją jej niezależności jest fakt, że członkowie Kolegium są mianowani dożywotnio, w związku z czym nowy rząd nie może ich dymisjonować ani zastąpić osobami dobranymi według własnych preferencji.

Porównanie z „Wytycznymi” INTOSAI

Ogólne i szczegółowe normy sformułowane w „Wytycznych” INTOSAI (I, 4 i 5) są jedynie w sposób pośredni obecne w programach kontroli departamentalnych służb kontrolnych i w podręcznikach Ministerstwa Finansów, ponieważ podręczniki i wytyczne Ministerstwa istniały jeszcze przed przyjęciem „Wytycznych” INTOSAI w 1992 r. Izba Obrachunkowa Holandii współpracowała przy opracowaniu „Wytycznych”.

Monitorowanie i ocena systemów kontroli zarządczej

Służby kontroli wewnętrznej ministerstwa są odpowiedzialne za monitorowanie i ocenę systemów kontroli zarządczej. Niektóre z przedstawianych przez nie sprawozdań stanowią przedmiot dyskusji na forum Komisji ds. Kontroli.

Najstarszy i do dziś podstawowy zakres działalności Izby Obrachunkowej, to kontrola finansowa pod względem legalności. W tego rodzaju kontroli główny nacisk kładzie się na akceptację Rachunku Państwa²⁵. W okresie ostatnich kilku lat kontrole te obejmowały także administrację oraz zarządzanie finansami w ramach ministerstw. W praktyce kontrole prowadzone przez Izbę opierają się głównie na ustaleniach służb kontroli wewnętrznej instytucji podlegającej badaniom kontrolnym. Izba stosuje procedurę prowadzenia przeglądu w celu określenia, czy opinie zebrane przez służby kontroli wewnętrznej danego ministerstwa oraz ich sprawozdanie zasługują na zaufanie (I, 83 i 84). Ogromny postęp w tym zakresie nastąpił w ostatnich dziesięciu latach.

W połowie lat osiemdziesiątych ministerstwa zmagaly się z niedostateczną kontrolą zarządczą. Wszędzie doprowadzało to do ogromnych opóźnień w rocznych sprawozdaniach i kontrolach finansowych. Kontrole realizowane z ogromnymi opóźnieniami wykazywały wiele niedoskonałości. Bardzo często nie było jasne, czy wydatki poczyniono zgodnie z odnośnymi ustawami i przepisami. Częściowo kierując się wytycznymi przedstawionymi przez Izbę Obrachunkową (I, 66), zainicjowano tzw. "Operację Reformowania Rachunków Rządowych", która miała na celu:

- poprawę procedur administracyjnych oraz kontroli zarządczej w ramach ministerstw;
- wzmocnienie kontroli wewnętrznej (określanej tutaj jako kontrola departamentalna);
- usprawnienie obiegu informacji finansowej w ramach administracji federalnej oraz pomiędzy rządem a Parlamentem;
- poprawę prezentacji budżetu.

Operacja ta doprowadziła do ogromnego postępu w zakresie administracji, kontroli oraz rachunkowości. Sprawozdania finansowe przedstawiane są w tej chwili w rytmie rocznym. Podlegają one badaniom kontrolera wewnętrznego, który także przedstawia swój raport kontrolny. W chwili obecnej procedury kontroli zarządczej spełniają określone minimalne wymagania we wszystkich ministerstwach.

Ustalenia z kontroli Izby są przedstawiane w postaci raportów. Minister Finansów przygotowuje skonsolidowane rachunki wszystkich ministerstw, które składają się na Rachunek Państwa, który wymaga akceptacji ze strony Izby Obrachunkowej. Obiekcje wynikające z kontroli zgodności z prawem muszą zostać wyjaśnione zanim Rachunek Państwa uzyska akceptację Parlamentu.

Fakt, że Izba Obrachunkowa uznała wydatki za zgodne z prawem, niekoniecznie oznacza, że pieniądze zostały dobrze wydatkowane. Izba Obrachunkowa realizuje także kontrole problemowe. Kontrole te głównie koncentrują się na tym, w jaki

²⁵ [przyp. tłum.] Odpowiednik polskiego przyjęcia wykonania budżetu.

sposób wydatkowane zostały pieniądze — w sensie maksymalnej oszczędności, skuteczności i wydajności. Izba Obrachunkowa poszukuje właściwej równowagi między kontrolami pod względem legalności i pod względem innych kryteriów.

W wypadku zarządzania sprawności działania nie występują także żadne sankcje prawne. Jednakże Izba Obrachunkowa może opublikować swoje ustalenia i kontynuować obserwację pracy danego ministra w toku dalszych kontroli.

Zasoby, umiejętności i szkolenie dla potrzeb systemów kontroli zarządczej

Każde ministerstwo musi zagwarantować, że jego personel dysponuje zasobami oraz umiejętnościami niezbędnymi do wykonania jego pracy. Oznacza to, że podręczniki i wytyczne Ministerstwa Finansów powinny być dostępne w każdym ministerstwie. Jednakże jeszcze ważniejsza jest rekrutacja najlepszych ludzi. W związku z tym konieczne jest określenie kwalifikacji niezbędnych na danym stanowisku oraz dysponowanie zasobami umożliwiającymi rekrutację kadry. Za politykę każdego ministerstwa w sprawie rekrutacji jest odpowiedzialny jego sekretarz generalny. Minister Finansów organizuje szkolenia z zakresu wykorzystania podręczników i wytycznych dotyczących kontroli zarządczej.

2. Kontrola zarządcza a ustawa o narodowej opiece społecznej

Niniejsze studium przedstawia przykład sposobu, w jaki ustanowiono systemy kontroli zarządczej ministerstwa, aby umożliwić ministrowi sprawdzanie wydatków i przedstawienie sprawozdania Parlamentowi. (Kontrole prowadzone przez Izbę Obrachunkową opierają się głównie na badaniu systemów kontroli zarządczej.) Dotyczy to zasiłków wypłacanych na mocy ustawy o narodowej opiece społecznej (są to najwyższe zasiłki społeczne przyznawane przez samorządy lokalne) oraz zasiłków przyznawanych na mocy ustawy o zasiłkach na dzieci (rozdzielanych przez specjalną agencję), które są przedmiotem najbardziej intensywnych badań prowadzonych przez ministerstwo. Inne programy dotyczące zasiłków, (np. z tytułu bezrobocia, choroby i inwalidztwa) są realizowane przez niezależne instytucje pracodawców i pracowników, gdzie wypłat dokonuje się z dochodów pracobiorców.

Przed opisem stosowanych procedur należy dokonać przeglądu systemu budżetowego, wyjaśniając główne cechy konkretnego zasiłku wypłacanego z tytułu ustawy o narodowej opiece społecznej oraz przedstawić ogólne wprowadzenie do tej ustawy.

System budżetowy

Ministerstwa lub departamenty rządowe stanowią część administracji centralnej. Pomagają one ministrom w wykonywaniu ich pracy. Ministerstwo realizuje cały wiele zadań istotnych z punktu widzenia społeczeństwa jako całości, takich jak dbanie o

zdrowie publiczne (Ministerstwo Zdrowia, Opieki Społecznej i Sportu) lub utrzymanie właściwej infrastruktury (Ministerstwo Transportu i Komunikacji).

W Holandii każdemu ministrowi przydziela się roczny budżet, który ma zostać wydatkowany na z góry określoną działalność. Pod koniec roku minister musi rozliczyć się przed Parlamentem z wydatków budżetowych. Zasada odpowiedzialności ministra stanowi fundament holenderskiej demokracji.

W celu sprostania wymogom odpowiedzialności ministerstwa holenderskie muszą stworzyć własną organizację administracyjną oraz systemy kontroli zarządczej, aby zagwarantować kontrolę i rozliczenie wydatków w ramach dostępnego budżetu.

Zasiłki szczególne

Zasiłki szczególne to określenie stosowane do pewnych kategorii dotacji przekazywanych przez państwo m. in. na rzecz samorządów lokalnych, które przewidziane są w budżecie oraz stanowią pozycje ujęte w sprawozdaniach finansowych danego ministerstwa.

“Zasiłki szczególne” to także zbiorcze określenie oznaczające wypłaty dokonywane przez państwo na rzecz władz niższego szczebla, zazwyczaj przeznaczone do wykorzystania w trakcie realizacji określonych centralnie zadań. Z zasady władze niższego szczebla nie mają pełnej swobody wydatkowania kwot w sposób, jaki uznają za najlepszy. Muszą trzymać się stosownych wytycznych oraz przepisów dotyczących każdego zasiłku. Ustawy i przepisy określają zakres działań, w realizacji których szczebel niższy ma swobodę podejmowania decyzji uznaniowych. W Holandii znane jest to jako “współrzędzenie”: zadania realizowane są w imieniu państwa na niższym poziomie, zaś państwo określa zasady, które władze niższego szczebla muszą przestrzegać w trakcie realizacji danych zadań²⁶. Pomimo, iż władze niższego szczebla odpowiedzialne są za wykonanie, to jednak państwo, w tym wypadku ministerstwo, które przyznało daną dotację, jest odpowiedzialne za gwarancję, że dany wydatek został poniesiony w sposób właściwy i zgodny z przepisami. Jak zostało już to wcześniej podane, zostają one w końcu zaksięgowane jako wydatki i uwzględnione w sprawozdaniach finansowych, jakie ministerstwo dorocznie przedstawia Parlamentowi.

Ogólnie rzecz biorąc zasiłki szczególne administrowane są za pośrednictwem systemu wypłacanych z góry zaliczek, które zostają rozliczone po fakcie. Ostateczne określenie dotacji ministerstwa oraz ustalenie tego gdzie pojawiły się nadpłaty lub niedopłaty, ma miejsce dopiero po fakcie, tzn. wtedy gdy dany samorząd lokalny przedstawił rozrachunki z tytułu wydatkowania dotacji.

Ustawa o narodowej opiece społecznej

Ustawa o narodowej opiece społecznej weszła w życie 1 stycznia 1965 roku. Z chwilą wprowadzenia tej ustawy, rząd wziął na siebie zadanie świadczenia pomocy

²⁶ [przyp. tłum.] Odpowiednik polskiego pojęcia zadań zleconych.

finansowej każdemu mieszkańcowi Holandii nie posiadającemu środków do zabezpieczenia podstawowych potrzeb życiowych. Ustawa o narodowej opiece społecznej stanowi swego rodzaju siatkę bezpieczeństwa i ostatnią deskę ratunku. W oparciu o tę ustawę zasiłki wypłacane są wyłącznie wtedy, jeżeli dana jednostka nie może starać się o jakikolwiek inny zasiłek z tytułu pomocy społecznej. W 1994 r. zasiłek na mocy ustawy o narodowej opiece społecznej uzyskało ok. 510 tys. osób.

Wdrażanie i kontrola ustawy o narodowej opiece społecznej jest zadaniem złożonym. Początkowo ustawa była klarowna, a wypłaty dla wszystkich posiadających uprawnienia do zasiłków określano na podstawie identycznych kryteriów. W wyniku poprawek, wprowadzonych w latach osiemdziesiątych, wysokość zasiłków została uzależniona od osobistej sytuacji beneficjenta, tak że występują w tej chwili znaczne różnice. Zanim dojdzie do wypłaty zasiłku, konieczne jest precyzyjne określenie kategorii, do której kwalifikuje się dana osoba. Występują (sporadycznie) nadużycia i przypadki mylnego stosowania ustawy, ponieważ kwalifikacja do jednej kategorii może stać się źródłem wyższego zasiłku niż do innej.

W 1995 r. realizacja ustawy o narodowej opiece społecznej będzie kosztowała ponad 11 mld guldenów, z tego 90 % zostało pokryte przez państwo, a 10 % przez samorządy lokalne.

Całościowa odpowiedzialność za realizację ustawy o narodowej opiece społecznej spoczywa na Ministerstwie Spraw Socjalnych i Zatrudnienia, które tym samym staje się odpowiedzialne za nadzorowanie sposobu, w jaki samorządy lokalne ją wdrażają. Musi ono przedstawić Parlamentowi sprawozdanie (dołączone do sprawozdań finansowych ministerstwa) ze swoich działań nadzorczych oraz wszelkich wydatków i wpływów uzyskanych na mocy ustawy o narodowej opiece społecznej. Ponadto Minister Spraw Społecznych i Zatrudnienia z mocy prawa odpowiedzialny jest za sformułowanie, opracowanie oraz ocenę rządowej polityki w zakresie ubezpieczeń społecznych. Obowiązek ten opisano w sposób następujący:

Rząd państwa (w tym wypadku Ministerstwo Spraw Socjalnych i Zatrudnienia) odpowiedzialny jest za ogólny poziom zabezpieczenia społecznego, dostosowanie wysokości ubezpieczeń społecznych do ram ogólnych założeń polityki narodowej oraz za jakość centralnego wdrażania przepisów wykonawczych.

Ustawa o narodowej opiece społecznej i odnośne zakresy obowiązków ministerialnych stanowią podstawy procesu kontroli zarządczej wykorzystywanej w odniesieniu do tej ustawy.

3. Główne kierunki wdrażania ustawy o narodowej opiece społecznej

Wykonanie

Na mocy ustawy o narodowej opiece społecznej samorządy lokalne otrzymują z Ministerstwa zaliczki w rytmie miesięcznym. Zaliczki te pokrywają wypłaty na rzecz uprawnionych. Wypłat dokonują samorządy lokalne w imieniu państwa. Ministerstwo wylicza wysokość miesięcznych zaliczek m. in. na podstawie szacunkowych list kosztów, nadsyłanych przez odnośne samorządy lokalne.

Samorządy lokalne odpowiedzialne są za wypłaty zasiłków na rzecz osób do nich uprawnionych w oparciu o ustawę o narodowej opiece społecznej. Ponadto muszą okresowo sprawdzać, czy zasiłki wymagają dostosowania do zmian w sytuacji życiowej danej osoby. Samorządy lokalne aktywnie „prowadzą” korzystających z zasiłków, zachęcając ich do znalezienia pracy i zaprzestania ubiegania się o pomoc państwa.

Następnie dokonuje się końcowego rozliczenia zaliczek otrzymanych przez samorządy lokalne. Na tym etapie, tzn. po upływie określonego czasu od końca roku, każdy samorząd lokalny przedstawia Ministerstwu ostateczne zestawienie wydatków. Sprawozdaniu temu towarzyszy raport rewidenta samorządu lokalnego. Ministerstwo dokonuje oceny tego raportu, po czym zostaje określona końcowa suma należna jednej lub drugiej stronie. Różnica pomiędzy wydatkami końcowymi a otrzymanymi zaliczkami zostaje albo wypłacona na rzecz samorządu lokalnego, albo od niego odebrana.

Minister Spraw Socjalnych i Zatrudnienia przedstawia doroczne sprawozdanie z działalności Ministerstwa w postaci rozliczeń finansowych, na które składają się wydatki i wpływy z tytułu ustawy o narodowej opiece społecznej. Jak zostało już wspomniane, do sprawozdań finansowych Ministerstw załącza się sprawozdanie kontrolera departamentalnego.

Aby Minister mógł przedstawić sprawozdanie z wydatków i wpływów z tytułu ustawy o narodowej opiece społecznej, musi mieć pewność, że jest ono rzetelne i zgodne z prawem. Rzetelność oznacza, że informacja dotycząca ustawy o narodowej opiece społecznej przedstawiona w sprawozdaniach finansowych Ministerstwa jest prawdziwa i dokładna. Zgodne z prawem oznacza, że wydatki i wpływy faktycznie były spójne z przepisami prawa zawartymi w ustawie o narodowej opiece społecznej oraz innymi wynikającymi z niej regulacjami.

Na procedurę stosowaną przez Ministerstwo Spraw Socjalnych i Zatrudnienia zasadniczo składają się trzy etapy:

- wypłata zaliczek z Ministerstwa na rzecz samorządów lokalnych (odpowiedzialne: bezpośrednie kierownictwo);

- ocena ostatecznych wydatków oraz definitywne ich określenie w oparciu o ustalenia rewidenta samorządu lokalnego oraz pracę konsultantów państwowych (odpowiedzialne: bezpośrednie kierownictwo);
- weryfikacja sprawozdań finansowych Ministerstwa przez departamentalne służby kontroli (odpowiedzialna: kadra Ministerstwa).

Pierwsze dwa etapy zostały omówione poniżej. Procedury jakie w tym wypadku stosować ma Ministerstwo, a które zostały określone w oficjalnych dokumentach politycznych (I, 43), wskazują punkt po punkcie, które departamenty i dyrekcje, na jakim etapie, dlaczego i jakie działania mają zrealizować oraz w jaki sposób wszystko to ma zostać udokumentowane.

Duża liczba systemów kontroli wewnętrznej jest włączona do realizacji tych procedur. Można przytoczyć przykłady takie jak: nadzór bezpośredni, rozdział funkcji, prowadzenie kartotek, itd. Tworzenie i utrzymanie tych procedur stanowi odpowiedzialność bezpośredniego kierownictwa. Zgodnie z "Wytycznymi" INTOSAI (I, 2) struktury kontroli zarządczej są dla Ministra źródłem pewności (w granicach rozsądku), że cel w postaci realizacji uporządkowanych, oszczędnych, sprawnych i wydajnych operacji.

Niektóre spośród głównych instrumentów kontroli zarządczej wykorzystywanych przez Ministra przy realizacji zadań kontroli wewnętrznej są następujące:

- ustawa definiująca pojęcie "osoby uprawnionej", indywidualne okoliczności mające wpływ na wysokość zasiłków oraz normy jakie musi spełniać niezbędny materiał dowodowy;
- Podręcznik Rozpatrywania Podań określający kroki, jakie mają być realizowane w ramach procedury we wszystkich urzędach samorządu lokalnego;
- instrukcje pracy państwowych konsultantów z zakresu ubezpieczeń społecznych dla określenia, czy samorząd lokalny we właściwy sposób stosował się do ustaw i przepisów (por. — ustawa wspomniana powyżej);
- deklaracja określająca treść sprawozdania przygotowanego przez państwowych konsultantów ds. ubezpieczeń społecznych;
- wytyczne kosztowe w celu określenia wysokości zaliczki wypłacanej samorządom lokalnym;
- Protokół kontroli do ustawy o narodowej opiece społecznej, dla potrzeb rewidentów samorządu lokalnego;
- deklaracja określająca treść sprawozdania rewidenta samorządu lokalnego;
- standardowe procedury i kwestionariusze służące ocenie zaliczki przez departament;
- standardowe procedury i kwestionariusze służące ocenie końcowych wydatków dotacji przez departament;
- deklaracja określająca częstotliwość i głębokość prowadzonych przeglądów struktur kontroli wewnętrznej;
- mandat departamentalnych służb kontroli.

Departamentalne służby kontroli angażują się także w tworzenie zasad i deklaracji. W związku z tym służby sprawdzają następnie, czy wymagane procedury były przestrzegane.

Wypłaty zaliczek

Każdego miesiąca wszystkie spośród ponad 630 samorządów lokalnych Holandii otrzymują wypłaty zaliczek. Ocena wytycznych kosztowych przedstawionych przez samorządy lokalne oraz oparta na nich ocena rozmiarów zaliczki jest stosunkowo prosta. Jeżeli samorządy lokalne spełniły pewne formalne wymogi i prowizoryczne wytyczne kosztowe odpowiadają oczekiwaniom, to zaliczka jest określana zgodnie z prowizorycznymi wyliczeniami kosztów. Wypłaty zaliczek muszą być uzasadnione przez Ministerstwo.

Środki wykorzystywane przez kontrolę wewnętrzną mają na celu:

- wypłatę zaliczki dopiero po dokonaniu oceny wytycznych kosztowych;
- wypłatę zaliczki właściwemu samorządowi;
- właściwe i kompletne rozliczenie zaliczek wypłaconych przez Ministerstwo.

Z wielu przyczyn wypłata zaliczek jest w dużym stopniu wolna od ryzyka. Przede wszystkim, praca jest zasadniczo rutynowa, relatywnie prosta. Wymaga ona realizacji nielicznych złożonych procesów oceny i w dużym stopniu jest skomputeryzowana. Po drugie, wszelkie błędy w trakcie wyliczania i wypłacania zaliczek mogą zostać naprawione drogą oceny po fakcie. W końcu, zasady prawne oraz przepisy odnoszące się do określania wysokości zaliczek nie są rozbudowane i dlatego też działanie w zgodzie z nimi jest relatywnie proste.

Ocena kosztów oraz ostateczne określenie wysokości dotacji

Działania Ministerstwa

Jak już wspomniano, samorządy lokalne faktycznie realizują ustawę o narodowej opiece społecznej. Ministerstwo działa zaledwie jako nadzorca lub jako płatnik. Za pomocą pewnych instrumentów Ministerstwo może określić, czy samorząd lokalny wypełnił wymogi nałożone przez rozmaite ustawy i inne przepisy. Wykorzystywane instrumenty to:

- nadzór i kontrola prowadzona przez konsultantów państwowych, prowadząca do opracowania standardowego sprawozdania dla każdego ostatecznego zestawienia wydatków, przedstawionego przez samorządy lokalne;
- kontrola przez rewidentów współpracujących z samorządami lokalnymi prowadząca do powstania raportu, który towarzyszy ostatecznemu zestawieniu wydatków.

Na podstawie informacji zebranych w trakcie tych procedur kontrolnych, Ministerstwo może określić końcową wysokość dotacji. Należy zdać sobie sprawę, że procedury kontrolne są kwestią zasadniczą. Jest tak dlatego, że wprowadził je

Minister po to, by móc rozliczyć się przed Parlamentem z wydatkowania, udostępnionych samorządom lokalnym pieniędzy. Przed określeniem ostatecznych wysokości dotacji, Ministerstwo musi zostać właściwie poinformowane o działaniach podejmowanych przez samorządy lokalne. Oznacza to, że należy udzielić odpowiedzi na szereg pytań:

- czy samorządy lokalne posiadają uprawnienia do realizacji tego, co faktycznie zrobiły na podstawie ustawy o narodowej opiece społecznej?
- czy zasiłki przydzielone przez samorządy lokalne na podstawie ustawy o narodowej opiece społecznej zostały wypłacone tym, którzy są uprawnieni do ich przyjęcia?
- czy uprawnieni do zasiłków uzyskali właściwe sumy od samorządów lokalnych?
- czy ostateczne zestawienia wydatków opatrzone raportem rewidenta wpłynęły ze wszystkich samorządów lokalnych, które powinny je nadesłać?
- czy ostateczne zestawienia wydatków zostały wypełnione kompletnie i w sposób prawidłowy, a także czy zostały opatrzone odpowiednią autoryzacją przez samorząd lokalny?
- czy zaliczki i rozliczenia zostały dokonane we właściwy sposób i odpowiednio szybko sporządzono ostateczne zestawienie wydatków?
- czy wydatki wyszczególnione w ostatecznym zestawieniu faktycznie odpowiadają założeniom ustawy o narodowej opiece społecznej?
- czy wszystkie przychody, takie jak reklamacje (zwroty) niewłaściwie wypłaconych zasiłków, zostały odpowiednio sprawozdane przez samorządy lokalne?
- czy uwzględniono przychody, takie jak roszczenia, wynikające z podjęcia niewłaściwych działań lub zaniedbań ze strony samorządów lokalnych?
- czy wymowa sprawozdania rewidenta, dołączonego do ostatecznego zestawienia wydatków jest aprobująca i czy nie występują dodatkowe komentarze, które uniemożliwiałyby korzystny osąd? Jeśli sprawozdanie rewidenta nie jest korzystne, to czy podjęto właściwe środki?

Ministerstwo udziela odpowiedzi na powyższe pytania na podstawie informacji uzyskanej od konsultantów państwowych i rewidentów samorządów lokalnych.

Kontrola tego wydatkowania dotacji oraz końcowe określenie ich wysokości wiąże się z szerokim zakresem ryzyka, zwłaszcza z uwagi na złożoność prawa oraz podatność na wykroczenia i nadużycia. Ponadto różnice pomiędzy poszczególnymi samorządami lokalnymi w aspekcie rozwiązań administracyjnych przyjętych dla wdrożenia ustawy, również są przyczyną dalszych utrudnień w realizacji zadania przez Ministerstwo.

Rola konsultantów państwowych

W celu prowadzenia nadzoru wdrożenia ustawy o narodowej opiece społecznej przez samorządy lokalne Ministerstwo Spraw Socjalnych i Zatrudnienia mianowało 180 państwowych konsultantów z zakresu ubezpieczeń społecznych. Pracują oni w

urzędach rozrzuconych po całym kraju. Są szkoleni w trakcie wykonywania obowiązków; niektórzy są prawnikami, inni absolwentami wydziałów administracji publicznej. Ich najważniejsze zadania to:

- sprawdzenie sposobów wdrażania ustawy o narodowej opiece społecznej przez samorządy lokalne;
- alarmowanie Ministerstwa w wypadku wydarzeń, na które powinno ono szybko zareagować;
- prowadzenie dyskusji na temat polityki rządu z samorządami lokalnymi; koordynacja z działaniami innych instytucji w mniejszym lub większym stopniu związanych z ustawą o narodowej opiece społecznej (tzw. koordynacja zewnętrzna).

Na podstawie własnych instrukcji roboczych konsultanci państwowi przeprowadzają ocenę, jak samorządy lokalne wdrażają prawo oraz określają, czy decyzje podjęte przez samorządy lokalne pozostają w zgodzie ze stosownymi przepisami. Takie badania prowadzone są corocznie w odniesieniu do każdego samorządu lokalnego. Najpierw konsultanci realizują badanie w swoim biurze na podstawie informacji pisemnej przysyłanej do Ministerstwa. Wyniki tego badania określają, które samorządy lokalne będą przedmiotem dalszych procedur kontrolnych.

Wynik tego studium przygotowawczego oraz dalsze procedury kontrolne stanowią podstawę do opracowania standardowego sprawozdania, które zostaje dołączone do ostatecznego zestawienia wydatków przygotowanego przez każdy samorząd lokalny. Ponadto konsultanci państwowi przedstawiają zalecenia, które mogą dotyczyć konkretnie jednego samorządu lokalnego, a także mogą mieć charakter ogólny. Zasadniczą sprawą podnoszoną w sprawozdaniach konsultantów państwowych (I, 24) jest pytanie, czy samorządy lokalne wdrażając ustawę, stosują się do wymogów prawnych. Jak zostało już wspomniane, występuje ryzyko wykroczeń i nadużyć. Oceny dotyczące poziomu nadużyć w ramach systemu są bardzo zróżnicowane. W 1993 r. wartość wykrytych nadużyć, w świetle wyników kilku badań, wahała się pomiędzy 7 a 25 % wydatków. Ustawa i przepisy ministerialne wskazują, że samorządy lokalne powinny podejmować większe wysiłki w celu uniknięcia wykroczeń i nadużyć, a jeśli nie będą realizować swoich zadań w sposób właściwy, to wysokość udostępnianych im dotacji zostanie zmniejszona. Także ci, którzy poszukują możliwości defraudacji stają się przedmiotem sankcji. Samorząd lokalny może zmniejszyć ich zasiłki, a nawet całkowicie zaprzestać ich wypłacania. Pieniądze z naruszeniem prawa zawsze muszą zostać zwrócone.

Obok tych dorocznych sprawozdań, które mają zasadnicze znaczenie z punktu widzenia końcowego określenia rozmiarów dotacji, konsultanci sporządzają także roczny raport, opisujący wszystkie znaczące osiągnięcia i przeszkody, zarejestrowane w trakcie ich badań. Opisy takie służą ocenie, a w razie potrzeby, adaptacji polityki rządu do ustawy o narodowej opiece społecznej (I, 38). Raporty te umożliwiają Ministrowi odpowiedź na reakcje społeczeństwa holenderskiego.

W końcu, konsultanci państwowi realizują badania podejmowane ad hoc, na tematy ogólnie określone przez Ministerstwo, w których badają konkretne aspekty

wdrażania ustawy. Przedstawiają także roczny plan pracy, proponując podjęcie konkretnych działań badawczych w nadchodzącym roku.

Weryfikacja dokonywana przez rewidenta samorządu lokalnego

Ponieważ realizowane procedury stanowią podstawę do opracowania końcowych sprawozdań wydatków, Ministerstwo musi wiedzieć, czy samorządy lokalne stosują właściwe procedury, i czy w sposób właściwy prowadzą finanse w ramach swojej administracji. Ministerstwo nie prowadzi takich weryfikacji samodzielnie. W Holandii na każdym samorządzie lokalnym ciąży konstytucyjny wymóg sporządzania rocznych rachunków finansowych (sprawozdania finansowego) oraz zagwarantowania, że podlegają one badaniu przez rewidenta, który sporządza raport załączany następnie do rachunków finansowych danego samorządu lokalnego.

Dla Ministerstwa sprawą zasadniczej wagi jest sposób w jaki rewidenci samorządów lokalnych realizują takie kontrole (wymagane na mocy prawa) oraz sporządzają raporty. Ministerstwo musi mieć pewność, że dotacje udostępniane samorządom lokalnym na mocy ustawy o narodowej opiece społecznej są wydatkowane właściwie, a zwłaszcza musi mieć pewność co do prawidłowości (wiarygodności, zgodności z prawem) końcowych sprawozdań wydatków. Jest to sprawą tak istotną, że Ministerstwo Spraw Socjalnych i Zatrudnienia stworzyło dodatkowe regulacje dotyczące kontroli prowadzonych przez rewidentów samorządu lokalnego. Typowa kontrola przeprowadzana na podstawie ustawy o Radach (ustawy o samorządzie lokalnym), która określa zakresy odpowiedzialności władz lokalnych, nie jest wystarczająca. Te dodatkowe zasady zostały sformułowane w "Protokole kontroli do ustawy o narodowej opiece społecznej", który zawiera konkretne regulacje związane z omawianym raportem rewidenta. W wyniku tego procesy kontrolne, realizowane przez rewidenta samorządu lokalnego, stały się częścią systemu kontroli zarządczej oraz kontroli wewnętrznej Ministerstwa Spraw Socjalnych i Zatrudnienia.

Sprawozdanie rewidenta samorządu lokalnego, opiera się m. in. na badaniu: systemu kontroli zarządczej (w tym komórek kontroli wewnętrznej) samorządu, rozwiązań administracyjnych oraz sprawdzaniu częstotliwości badań uprawnień beneficjentów do zasiłków, dokonywanych przez samorząd. Na pytanie, czy samorząd lokalny we właściwy sposób stosował się do ustaw i regulacji prawnych, Ministerstwo uzyskało uprzednio odpowiedź od konsultantów państwowych.

Ostateczne rozliczenie dotacji

Ministerstwo Spraw Socjalnych i Zatrudnienia na podstawie sprawozdań konsultantów państwowych oraz raportów rewidentów samorządu przeprowadza ocenę ostatecznych zestawień wydatków samorządów. W tym celu wykorzystuje standardową listę pytań. Jeżeli występują wykroczenia lub niejasności, raport z wydatków może zostać poddany poprawkom lub przejść dodatkowe stosowne procedury. Właściwe działania zostały szczegółowo określone w oficjalnym dokumencie politycznym, którego istnienia świadome są wszystkie samorządy lokalne (I, 38).

Realizacja ostatecznie określonej dotacji przechodzi przez ręce departamentu administracji finansowej Ministerstwa (I, 54), w związku z czym zostają podjęte następujące działania:

- zostaje poinformowany samorząd lokalny;
- odpowiednie zaliczki zostają przekazane na specjalne utrzymywane w tym celu konto;
- różnica między ostatecznym kosztem a zaliczką zostaje odpowiednio wypłacona lub odebrana;
- wypłaty lub inne rozszczenia realizowane są przez administrację skarbową.

Ponadto istnieje możliwość nałożenia dodatkowych warunków. Na przykład, jeśli konsultant państwowy znalazł uchybienia w działalności samorządu lokalnego, może to oznaczać, że zostanie dopuszczone ostateczne zestawienie wydatków, ale danemu samorządowi lokalnemu nakazuje się zmianę sposobu działania w określonym zakresie. Konieczna jest dalsza kontrola tych zagadnień. Jeżeli samorząd lokalny nie wykazuje chęci do współpracy, część dotacji może zostać odzyskana w dalszym terminie, np., kiedy zostanie wyliczone ostateczne zestawienie wydatków na następny rok. W 1994 r. Ministerstwo podjęło takie środki w 65 wypadkach. Dotacje na rzecz niektórych samorządów lokalnych zostały ograniczone łącznie o około 10 mln guldenów (0,1 %).

Przegląd przeprowadzony przez kontrolera departamentalnego

Departamentalne służby kontroli (kontrola wewnętrzna pracująca na potrzeby Ministra) przeprowadzają doroczne kontrole systemu rachunkowości Ministerstwa i przygotowują sprawozdanie, które załączają do sprawozdań finansowych Ministerstwa Spraw Socjalnych i Zatrudnienia. Rezultatem opisanych działań może być wprowadzenie koniecznych poprawek do ksiąg rachunkowych Ministerstwa, o czym winien zostać poinformowany Parlament. Księgi rachunkowe są podstawą rocznych sprawozdań finansowych Ministerstwa. Aby ocenić wydatki w oparciu o ustawę o narodowej opiece społecznej, kontroler departamentalny podejmuje następujące działania:

- *Badanie realizacji budżetu:* Sprawdzenie, czy wszystkie poniesione wydatki oraz wpływy są legalne oraz, czy rachunki są lub nie są zgodne z przepisami. Zgodność z prawem określana jest jako prawidłowe stosowanie wszystkich przepisów prawa w trakcie realizacji budżetu.
- *Zaliczki:* Kontroler departamentalny sprawdza, czy Ministerstwo we właściwy sposób i na podstawie odpowiednich dokumentów wyliczyło zaliczki. Następnie kontroler określa, czy wypłaty zaliczek zostały prawidłowo dokonane przez departament finansowy.
- *Ostateczne zestawienie wypłat:* Kontroler departamentalny ocenia procedury i jakość pracy wykonanej przez konsultantów państwowych. Sprawdza ponadto, czy konsultanci i Ministerstwo podjęli właściwe kroki w

odniesieniu do nieprawidłowości stwierdzonych w działaniach samorządów lokalnych.

Celem tej kontroli jest potwierdzenie, że Ministerstwo zrobiło właściwy użytek z pracy konsultantów państwowych, tzn. że spełnione zostały wymagania kontroli wewnętrznej.

Kontroler departamentalny bada pracę wykonaną przez rewidentów samorządu lokalnego w odniesieniu do raportów dotyczących ostatecznego zestawienia wydatków oraz analizuje wypełnianie przez nich zadań kontrolera wewnętrznego. Praca rewidenta samorządu jest ogromnie ważna dla Ministerstwa, a szczególnie istotna jest dla kontrolera departamentalnego.

Funkcjonowanie kontroli wewnętrznej kontroler departamentalny bada dokonując corocznie przeglądów określonej liczby samorządów lokalnych (ok. 10%). Na przegląd ten składa się wstępna dyskusja, badanie ksiąg, dyskusja podsumowująca oraz sprawozdanie.

Jeśli poniższe wymagania zostały spełnione, wyżej opisany przegląd może zostać zastąpiony przez tzw. "ograniczoną ocenę", która realizowana jest za pomocą udzielenia odpowiedzi na poniższą listę pytań:

- czy zwykle badanie związane z przeglądem zostało wykonane w poprzednim roku, zaś ustalenia były takie, że służby kontroli departamentalnej mogły wykorzystać raporty danego rewidenta samorządu lokalnego bez żadnych dodatkowych działań;
- czy nie występują żadne sygnały (np. wynikające ze sprawozdań konsultantów państwowych), że sytuacja w roku wymagającym kontroli zmieniła się lub pogorszyła;
- czy treść sprawozdania rewidenta samorządu lokalnego została przyjęta (jeśli sprawozdanie nie zostało przyjęte, jest możliwe, że rewident nie zrealizował swojej pracy w sposób właściwy; w tym momencie kontroler departamentalny domaga się więcej informacji o przyczynach odrzucenia raportu);
- czy ustalenia dokonane w toku innych procedur kontrolnych nie przynoszą sygnałów, że sytuacja się pogorszyła. Dotyczy to zarówno przeglądu pracy konsultantów państwowych, dokonywanych przez służby kontroli departamentalnej oraz wyników kontroli procedur departamentalnych. Ocena tych dwóch procesów nie jest zorientowana na wykazanie słabości rewidenta samorządu lokalnego. Jednakże sygnały o nietypowych sytuacjach mogą się pojawić. Trzeba będzie wówczas podjąć decyzje, czy tego rodzaju problemy usprawiedliwiają przeprowadzenie całościowego przeglądu dokumentacji.

Na podstawie przeglądów oraz "ograniczonej oceny", służby kontroli departamentalnej przeprowadzają ocenę wiarygodności sprawozdania rewidenta dołączonego do ostatecznego zestawienia kosztów oraz ocenę proceduralną pracy wykonanej przez rewidenta.

Krótko mówiąc, kontroler departamentalny określa zakres, w jakim rewidenci samorządu lokalnego stosują się do wymagań prawnych w swoich kontrolach. Ponadto musi on określić, czy raporty rewidentów stanowią dobre odzwierciedlenie faktycznie podjętych przez nich wysiłków. Kontroler departamentalny bada także, czy rewidenci włączyli wszystkie istotne dla Ministerstwa ustalenia do swoich raportów oraz czy wskazali skutki tych ustaleń.

W końcu, kontroler departamentalny ocenia działania podjęte przez Ministerstwo w odniesieniu do końcowego sprawozdania wydatków. Szczególnie ważny jest tutaj zakres w jakim samo Ministerstwo stosowało się do odpowiednich procedur. Jeżeli zaobserwuje się odstępstwa, to należy odpowiedzieć na pytania — czy podjęto odpowiednie środki oraz czy końcowa wysokość dotacji została określona w sposób właściwy?

Przegląd sprawozdawczości finansowej dokonywany jest na podstawie zwykłych norm, których część stanowią te odnoszące się do sprawdzania zaliczek oraz wydatków dokonywanych z tytułu ustawy o narodowej opiece społecznej. Dwa zasadnicze problemy są istotą tego przeglądu: po pierwsze, czy wydatki i wpływy przedstawione w sprawozdaniach finansowych Ministerstwa są spójne z odnośnymi przepisami, po drugie, czy są one zgodne z systemem sprawozdawczości finansowej Ministerstwa.

Studium przypadku: Program budowy dróg (Niemcy)

Dr Detlev Sparberg

Jako Radca-Członek Federalnej Izby Obrachunkowej autor jest odpowiedzialny za kontrolę wydatków związanych z budową dróg w Niemczech. Dokument przedstawia własne poglądy autora, które nie powinny być przypisywane Federalnej Izbie Obrachunkowej.

Streszczenie

W Republice Federalnej Niemiec kontrola zarządcza w administracji rządowej stanowi przedmiot zainteresowania zarówno samej kadry kierowniczej jak i kontroli zewnętrznej realizowanej przez Federalną Izbę Obrachunkową (*Bundesrechnungshof*), która przeprowadza przeglądy tych systemów pod względem metod ich wprowadzania oraz skuteczności.

W przypadku zarządzania budową autostrad systemy kontroli zarządczej ustanawiają limity finansowe w odniesieniu do wszystkich decyzji. W razie konieczności przekroczenia tych limitów wymagana jest natomiast dodatkowa autoryzacja.

W odniesieniu do zawierania umów właściwe systemy kontroli wewnętrznej są sprawą zasadniczą, ponieważ działania przestępcze w tej dziedzinie ostatnio znacznie się nasiliły. Nasze doświadczenie wskazuje, że występują trzy główne obszary manipulacji, które wymagają silnej kontroli zarządczej, a mianowicie: ustalanie cen, zmiany wyników przetargów konkurencyjnych oraz porozumienie oferentów.

W ramach rządowych projektów wykonanie prac budowlanych przyznaje się oferentowi proponującemu cenę najniższą. Jeśli oferenci zdecydują pomiędzy sobą, kto ma przedstawić najtańszą ofertę, to zasadniczo podważają zasady konkursu i oszukują władze zawierające umowy. Doświadczenie wskazuje, że z uwagi na istnienie zjawiska ustalania cen między oferentami, ceny kontraktowe mogą przewyższać realne ceny rynkowe nawet o 40 %. Administracja wzmacnia obecnie systemy kontroli zarządczej w celu uniemożliwienia tego procederu. Federalna Izba Obrachunkowa jest głęboko zaangażowana w ten proces i poświęca mu znaczną część swojej pracy.

Zanim zawarte zostaną umowy, pojedynczy uczestnicy przetargu często starają się zmodyfikować swoje oferty. Republika Federalna Niemiec posiada bardzo szczegółowe regulacje dotyczące umów w sferze zamówień publicznych, które ustalają sposób ich zawierania. Zasady te umożliwiają podjęcie kontroli zarządczej już w trakcie trwania postępowania. Właśnie w chwili obecnej Federalna Izba Obrachunkowa zrealizowała wielosektorową kontrolę zapytań publicznych oraz procedur zawierania umów na projekty budowlane. Kontrola ta ujawniła rozmaite nieprawidłowości w procedurach i w systemie kontroli zarządczej urzędów objętych kontrolą. Aż do 40 % ofert posiadało uchybienia, które mogły znacznie zwiększyć niebezpieczeństwo nieuczciwej konkurencji.

Zmowa oznacza, że odpowiedzialny urzędnik państwowy reprezentujący władze zawierające umowy oraz oferent współpracują w sekrecie, dając firmie konkurencyjną przewagę. W Niemczech ta forma nielegalnej współpracy między planującym prace budowlane a oferentem w ostatnich latach występowała z większą częstotliwością z

uwagi na fakt, że planowanie w dziedzinie budownictwa stało się znacznie bardziej złożone i nie było dostatecznie nadzorowane. Tego rodzaju oszukańcze działania mogą zostać wykryte jedynie przez specjalistów dysponujących dużą wiedzą merytoryczną. W związku z tym kontrola zarządcza, mająca na celu zapobieżenie takim praktykom, staje się sprawą jeszcze istotniejszą. Jeśli wyegzekwuje się ściśle trzymanie się wszelkich zasad oraz przepisów przetargowych oraz ustanowi nadzór w postaci kontroli zarządczej, to podjęcie działań o charakterze znowy stanie się dla urzędników znacznie trudniejsze. Ponadto świadomość tego, że ryzyko wykrycia tego typu działań przestępczych znacznie się zwiększyło, zniechęca wielu pracowników do angażowania się w nie z uwagi na możliwe negatywne konsekwencje.

Inną zasadniczą sferą o ogromnym znaczeniu finansowym jest rozliczanie faktur. Faktury zawierają bowiem ogromne ilości szczegółowych wyliczeń i wymagają bardzo dokładnego badania. By możliwie najskuteczniej zapobiec błędom i oszustwom, niemiecka administracja stworzyła wiele systemów kontroli zarządczej w tej dziedzinie. Przyjęte tu zasady nie ograniczają się wyłącznie do działalności w zakresie budowy dróg; są one zasadniczo takie same we wszystkich gałęziach administracji. Główną zasadą kontroli zarządczej jest ścisły rozdział odpowiedzialności. W każdym przypadku wymagany jest udział przynajmniej dwóch, a zazwyczaj więcej niż dwóch, urzędników; z których każdemu przypisano odrębny, ściśle zdefiniowany zakres odpowiedzialności. Uniemożliwia to jednemu urzędnikowi dokonanie płatności bez zaangażowania innych w tę czynność.

Właściwy system kontroli zarządczej jest istotny we wszystkich dziedzinach — także w działalności takiej, jak budowa dróg. Pomimo tego, że bardzo dobry, wielostronny system kontroli zarządczej funkcjonuje już obecnie w urzędach odpowiedzialnych za budowę dróg w Niemczech, prowadzenie stałego nadzoru w tym sektorze wciąż jest sprawą zasadniczą. Jest to przede wszystkim obowiązek kadry kierowniczej. Leży to także w jej interesie, gdyż rygorystyczny system, zastosowany w sposób właściwy, jest jedyną możliwą gwarancją bezproblemowego funkcjonowania administracji.

1. Wstęp

Ta część pracy opisuje główne cechy charakterystyczne dla struktury niemieckiego systemu kontroli zarządczej. Aby przedstawić ramy, które ułatwią porównanie praktyki przyjętej w rozmaitych krajach, skupia się na sześciu podstawowych zakresach.

Uprawnienia w zakresie systemu kontroli zarządczej

W Niemczech nie występuje ogólna zasada określająca odpowiedzialność za rozwój i upowszechnienie standardów kontroli zarządczej w instytucjach rządowych. Każda część sektora rządowego i każda instytucja rządowa jest odpowiedzialna za własną kontrolę zarządczą oraz za tworzenie jej własnych systemów. Jednakże, biorąc pod uwagę strukturę administracji niemieckiej (opisaną poniżej), główna i decydująca odpowiedzialność za opracowanie i upowszechnienie

systemów kontroli zarządczej w instytucjach rządowych spoczywa na wyższych szczeblach struktur administracyjnych.

Opracowanie i upowszechnienie systemów kontroli zarządczej

Standardy kontroli zarządczej nie zostały sformułowane w niemieckim ustawodawstwie. Mogą one zostać określone przez dany urząd w zależności od poziomu władzy, który reprezentuje. Z uwagi na fakt, że administracja niemiecka jest zhierarchizowana, uprawnienia do podejmowania tego typu decyzji są podzielone między rozmaite szczeble administracji. Systemy kontroli zarządczej mogą więc zostać ustanowione przez niektóre władze niższego szczebla w ramach ich własnego zakresu odpowiedzialności, przez instytucje rządowe na wyższym poziomie dla potrzeb sektorów które im podlegają, albo przez właściwe ministerstwo na potrzeby wszystkich instytucji rządowych jakie nadzoruje. W ten sposób systemy kontroli zarządczej są definiowane przez odpowiednie sektory administracji na ich własne potrzeby albo na potrzeby struktur administracyjnych im podległych.

Zhierarchizowana struktura administracji ma także wpływ na sposób wprowadzenia systemów kontroli zarządczej. Organ wyższego szczebla znajduje się zazwyczaj w sytuacji umożliwiającej przekazywanie instrukcji organom niższego szczebla w celu wprowadzenia konkretnych systemów kontroli zarządczej, jak również nadzorowanie ich funkcjonowania.

System ten zazwyczaj pozostawia szefom instytucji rządowych sporą elastyczność w adaptowaniu standardów do ich własnych potrzeb zarządczych. Do chwili obecnej struktury administracyjne niższego szczebla miały swobodę tworzenia elementów systemów kontroli zarządczej z własnej inicjatywy i, jak dotąd, nie było żadnych większych skarg na brak elastyczności w tym zakresie.

Rola agencji centralnych

Federalna Izba Obrachunkowa, najwyższy organ kontroli w Niemczech, w świetle obowiązującego prawa nie ma uprawnień umożliwiających jej wydawanie decyzji lub instrukcji administracji w ramach swej działalności pokontrolnej. Przeprowadza ona przeglądy systemów kontroli zarządczej w trakcie rutynowo prowadzonych kontroli, a także może realizować wyspecjalizowane kontrole w tej dziedzinie. W trakcie swoich kontroli sprawdza ona, czy istnieją wystarczająco skuteczne systemy kontroli zarządczej oraz czy są one wykorzystywane w sposób właściwy. Kontrole te sprawdzają także, czy administracja wykorzystuje własne systemy kontroli zarządczej, aby monitorować swoją własną działalność, stosując za wyznacznik odpowiednie standardy. Federalna Izba Obrachunkowa sprawdza też zastosowanie głównych zasad rachunkowości, zarządzanie zasobami ludzkimi oraz integralność skomputeryzowanych systemów przetwarzania danych.

Na podstawie wyników kontroli Federalna Izba Obrachunkowa przedstawia odpowiednie zalecenia kontrolowanemu urzędowi i/lub właściwemu ministerstwu. Decyzja o ewentualnym stosowaniu się lub nie do tych zaleceń należy do

samego urzędu. O poważnych przypadkach, gdy rekomendacje nie są respektowane, Federalna Izba Obrachunkowa informuje Parlament, albo w swoim corocznym sprawozdaniu, albo w specjalnym raporcie przeznaczonym dla Parlamentu lub komisji parlamentarnej.

Ogólnie rzecz biorąc, agencje centralne, takie jak Urząd ds. Budżetu lub Ministerstwo Finansów, nie mają w tym zakresie uprawnień większych uprawnień niż Federalna Izba Obrachunkowa. Są one bardziej nakierowane na procesy tworzenia budżetu i sprawozdawczości finansowej, mniej natomiast na faktyczną skuteczność pracy urzędów, czy monitorowanie sprawności ich działania za pośrednictwem systemów kontroli zarządczej.

Zgodność z wytycznymi INTOSAI

Ogólnie rzecz biorąc, "Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej" INTOSAI zostały wdrożone przez administrację niemiecką. Oczywiście zawsze zdarzają się przypadki, kiedy systemy kontroli zarządczej są niewystarczające lub ich wdrożenie nie jest pełne. Niektóre z takich przypadków przedstawiono poniżej. Jednakże, zgodnie z wiedzą Federalnej Izby Obrachunkowej, nie występują obszary, w których systemy kontroli zarządczej, wymagane na mocy wytycznych INTOSAI, nie istniałyby w ogóle.

Monitorowanie i ocena systemów kontroli zarządczej

Kadra kierownicza jest głównym użytkownikiem systemów kontroli zarządczej. W związku z tym przede wszystkim ona sama musi nadzorować ich funkcjonowanie. Ponadto także służby kontroli wewnętrznej w trakcie prowadzonych przez nie kontroli mają możliwość oceny wykorzystania systemów kontroli zarządczej. Rola kontroli zewnętrznej, realizowana przez Izbę, została opisana poniżej.

Federalna Izba Obrachunkowa nie dysponuje mechanizmem służącym nadzorowaniu rozmaitych systemów kontroli zarządczej w administracji niemieckiej. Nie posiada także żadnego wyspecjalizowanego działu odpowiedzialnego za te systemy. W związku z tym każdy wydział kontrolny odpowiedzialny jest za systemy kontroli zarządczej urzędu, który kontroluje. Mimo tego jednak na podstawie wyników rozmaitych kontroli odnosi się ogólne wrażenie, że systemy kontroli zarządczej w Niemczech są sprawne, a także wydajne ze względu na koszty. Izba nie natknęła się, jak dotąd, na rzeczywiście nieskuteczne lub kosztowne systemy kontroli zarządczej i wydaje się, że nie ma żadnego powodu, aby za tę dziedzinę krytykować administrację.

Środki, umiejętności i szkolenie na rzecz wdrażania systemów kontroli zarządczej

Każdy urząd musi zapewnić, by kierownicy oraz podległy im personel posiadali niezbędne środki, umiejętnościami i programy szkoleniowe, które umożliwiałyby im skuteczne posługiwanie się systemami kontroli zarządczej. W

przypadku braku odpowiedniego personelu fakt ten musi zostać przedstawiony jednostce nadrzędnej, która go z kolei przedstawi właściwemu ministerstwu. Jeśli ministerstwo podziela opinię, że niezbędna jest większa liczba pracowników, to musi włączyć tego rodzaju zapotrzebowanie do projektu budżetu na nadchodzący rok. Także programy szkoleniowe znajdują się zazwyczaj z zakresie odpowiedzialności poszczególnych urzędów. Różne instytucje rządowe oraz firmy prywatne dotowane przez rząd oferują wystarczającą liczbę skutecznych programów szkoleniowych przeznaczonych dla urzędników państwowych.

2. Niemiecki system kontroli

W Republice Federalnej Niemiec istnieją dwa główne oraz kilka podpoziomów kontroli.

Kontrola administracyjna

Budżet stanowi podstawę prawną, na której administracja co roku opiera swe wpływy i wydatki. W ten sposób, budżet nakłada na administrację ograniczenia i umożliwia rządowi, Parlamentowi i Federalnej Izbie Obrachunkowej prowadzenie kontroli.

Kontrola zarządcza

Sama administracja jest zobowiązana do nadzorowania swoich własnych działań i dbania o własne interesy. Robi to przede wszystkim za pomocą kontroli zarządczej. Głównym zadaniem kontroli zarządczej jest nadzorowanie zgodności działań administracyjnych z właściwymi regułami i z obowiązującym prawem. Jest to realizowane poprzez:

- *Kontrolę wstępną lub a priori*: Kontrola wstępna umożliwia dokonanie przeglądu działań administracyjnych lub finansowych zanim zostaną one zrealizowane. Oznacza to, że wszystkie lub tylko niektóre działania wymagają kontrasygnaty szefa urzędu nadrzędnego lub jego przedstawiciela.
- *Kontrolę bieżącą*: Jest to normalna kontrola zarządcza kadry zarządzającej administracją, za pośrednictwem której sprawuje ona nadzór nad samą sobą. Składają się na nią aspekty finansowe (realizacja budżetu) oraz elementy z dziedziny administracji i zarządzania (realizacja harmonogramów zgodnie z planem).
- *Kontrolę a posteriori*: Kontrola a posteriori jest to kontrola po fakcie. Zazwyczaj przeprowadza się ją w celu zbadania skuteczności lub dokonania przeglądu rezultatów działań. Dla administracji sprawą niesłychanej wagi jest stwierdzenie, czy osiągnięte wyniki są spójne z oryginalnymi lub zmodyfikowanymi planami, czy działania stanowiące przedmiot badań powinny zostać zmodyfikowane oraz czy występują jakiegokolwiek dane empiryczne przydatne do wykorzystania w przyszłości.

Kontrola wewnętrzna

W większości krajów kontrola wewnętrzna stanowi część systemu kontroli zarządczej. Jest to narzędzie wykorzystywane przez kadre kierowniczą, które poprzez nadzór nad realizacją wyżej wymienionych celów, zapewnia prawidłowe funkcjonowanie administracji. W Republice Federalnej Niemiec kontrola wewnętrzna stanowi część kontroli zewnętrznej²⁷. Pomimo, iż kontrola wewnętrzna stanowi integralną część działań agencji administracyjnych, kontrolerzy wewnętrzni podlegają merytorycznym i służbowym wytycznym Federalnej Izby Obrachunkowej. Podlegają oni jedynie Izbie i nie mogą przyjmować innych poleceń służbowych. W związku z tym kontrola wewnętrzna w Niemczech nazywa się kontrolą wstępną nie w sensie kontroli a priori, ale ze względu na to, że jest realizowana zanim przystąpi do pracy Federalna Izba Obrachunkowa.

Kontrola wewnętrzna w dziedzinie budowy dróg koncentruje się zazwyczaj na kontroli finansowej lub kontroli zgodności z prawem. Po tym, jak centralny federalny urząd ds. wypłat opłaci faktury, zostają one zebrane i przesłane do właściwej komórki kontroli wewnętrznej. Kontrolerzy sprawdzają faktury w swoim biurze lub udają się w teren, aby pracować w biurach lokalnych, co zazwyczaj ma miejsce raz do roku.

Kontrola wewnętrzna jest bardzo istotna dla kadry kierowniczej, ponieważ jej raporty mogą ujawniać nieprawidłowości natury ogólnej. Jednakże, jak zostało to już zauważone, kadra kierownicza nie ma uprawnień do posługiwania się kontrolerami wewnętrznymi w kontroli zarządczej.

Kontrola zewnętrzna

Kontrola zewnętrzna realizowana jest przez Federalną Izbę Obrachunkową, która jest organem niezależnym od rządu, odpowiedzialnym za badanie działalności rządu i prawidłowości dokonywanych przez rząd transakcji, sprawozdawczość dotyczącą ustaleń pokontrolnych oraz doradztwo rządowi na podstawie posiadanego doświadczenia, wypływającego z przeprowadzonych kontroli. Wydatki, jakie mają podlegać kontroli prowadzonej przez kadre kontrolerską liczącą około 480 osób (około 410 kontrolerów i 70 członków Izby) wynosiły niemal 500 mld DEM w 1995 r.

Jak wspomniano już powyżej, Federalna Izba Obrachunkowa przeprowadza swoje kontrole z pomocą kontrolerów wewnętrznych. Ale nawet z ich pomocą nie jest możliwe prowadzenie kontroli kompleksowej (tj. całościowej).

²⁷ [przyp. tłum.] Jak z tego wynika, w Niemczech mówi się o "kontroli wewnętrznej" w zupełnie innym rozumieniu, niż w pozostałych krajach, których dotyczą referaty w niniejszym zbiorze.

Kontrola polityczna

Co roku budżet jest przedmiotem dyskusji i uzgodnień Parlamentu. Umożliwia to Parlamentowi realizację kontroli politycznej nad rządem, ponieważ to Parlament przydziela fundusze i umożliwia rządowi realizację planów, które wymagają wydatków.

Kontrola polityczna jest realizowana przede wszystkim przez Komisję Budżetową. Przedstawiciele Federalnej Izby Obrachunkowej uczestniczą w jej spotkaniach i doradzają Komisji, kierując się własnymi doświadczeniami kontrolnymi. Inna forma kontroli politycznej jest realizowana przez Komisję Rachunków Publicznych. Komisja ta jest podkomisją Komisji Budżetu i zajmuje się raportami Izby. Podczas jej posiedzeń Federalna Izba Obrachunkowa ma prawo wypowiadać swoje opinie.

3. Kontrola zarządcza a kontrola wewnętrzna

Kontrola wewnętrzna często mylona jest z kontrolą zarządczą. Jednakże nie wolno stawiać znaku równości pomiędzy kontrolą wewnętrzną a kontrolą zarządczą w ministerstwach i innych jednostkach rządowych, bowiem kontrola zarządcza obejmuje wszystkie formy kontroli działalności lub metod zarządzania. Kontrola zarządcza służy wyższej kadrze kierowniczej jako narzędzie i pomoc w zarządzaniu, dając pewność, że działalność merytoryczna jest prowadzona w sposób uporządkowany.

Nawet najsprawniejsza kontrola zarządcza nie może zastąpić niezależnego i wielostronnego badania prowadzonego przez kontrolę wewnętrzną, która musi brać pod uwagę szersze i bardziej ogólne problemy. Z drugiej strony kontrola wewnętrzna nie może zastąpić kontroli zarządczej. Mają one różne cele i różne sposoby ich realizacji. Kontrola zarządcza jest bardziej zorientowana na codzienną kontrolę operacji rutynowych, sprawność i skuteczność wykonywanej pracy. W systemie niemieckim kontrola wewnętrzna zazwyczaj koncentruje się na kontroli przepływów gotówkowych i na sprawdzaniu prawidłowego prowadzenia rachunków. Na kontrolę wydajności i skuteczności zazwyczaj pozostaje mało czasu.

4. Waga kontroli zarządczej z punktu widzenia kontroli zewnętrznej

Federalna Izba Obrachunkowa z mocy prawa dysponuje wielostronnymi uprawnieniami do kontroli zarządzania finansami federalnymi, a zatem nie istnieją obszary nie objęte kontrolą. Jednakże kompletne objęcie kontrolą całej działalności jest praktycznie niemożliwe z uwagi na rozmiar rocznego budżetu Republiki Federalnej i ogólną liczbę urzędników państwowych z jednej strony, oraz liczbę kontrolerów zatrudnionych przez Izbę z drugiej, nawet jeśli weźmiemy pod uwagę kontrolerów wewnętrznych, którzy wspomagają Federalną Izbę Obrachunkową w jej działaniach kontrolnych.

Nawet wykorzystując w swych kontrolach próbkowanie statystyczne, Federalna Izba Obrachunkowa nie jest w stanie objąć całego wachlarza bardzo różnych tematów kontrolnych. W związku z tym metoda ta nie umożliwia generalnego potwierdzenia prawidłowości federalnych transakcji finansowych.

W związku z powyższym konieczne jest ograniczenie zarówno liczby, jak i rodzajów tematów kontroli. Zgodnie z Federalnym Kodeksem Budżetowym, Federalna Izba Obrachunkowa może zgodnie z własnym uznaniem ograniczyć zakres kontroli i zrezygnować z kontrolowania konkretnych kont. Tych ograniczeń kontrolnych nie wolno jednak stosować w sposób arbitralny, lecz z właściwym profesjonalizmem kontrolerskim.

Jakie ograniczenie kontroli jest właściwe? Które obszary mogą zostać wyłączone z kontroli bez powodowania potencjalnych szkód? Odpowiedź na te pytania prowadzi automatycznie do kontroli zarządczej. Federalna Izba Obrachunkowa może ograniczyć swoją kontrolę w tych obszarach, co do których upewniła się, że kontrola zarządcza funkcjonuje w sposób właściwy i umożliwia ujawnienie ewentualnych błędów oraz niedociągnięć w działaniach administracji. Wskazuje to na wielką wagę sprawnej kontroli zarządczej dla kontroli zewnętrznych realizowanych przez Izbę.

Federalna Izba Obrachunkowa ma dwa sposoby postępowania wobec kontroli zarządczej. Po pierwsze, wykorzystuje swoje wpływy, by zapewnić, że wszystkie zasady i przepisy dotyczące pracy administracji publicznej zawierają także postanowienia dotyczące kontroli zarządczej. Jest to możliwe, ponieważ w systemie niemieckim zanim zostaną uchwalone jakiegokolwiek przepisy administracyjne mające związek ze stosowaniem Federalnego Kodeksu Budżetowego, należy skonsultować się z Federalną Izbą Obrachunkową, a niemal za każdym razem, gdy w grę wchodzi wydatki, Kodeks ten jest stosowany. Ten istotny przepis umożliwia Federalnej Izbie Obrachunkowej przedstawienie swego stanowiska na wczesnym etapie procesu tworzenia regulacji i ewentualne uniemożliwienie podjęcia niewłaściwych decyzji.

Po drugie, w ramach kontroli Federalna Izba Obrachunkowa stawia sobie za cel sprawdzanie, czy przepisy dotyczące kontroli zarządczej są ściśle realizowane. Bada ona także, czy systemy kontroli zarządczej powinny zostać poprawione lub uproszczone.

5. Kontrola zarządcza w administrowaniu budową dróg

Status prawny władz odpowiedzialnych za budowę dróg

Przed omówieniem szczegółów kontroli zarządczej stosowanej przez władze odpowiedzialne za budowę dróg, konieczne jest wyjaśnienie sytuacji prawnej tych władz oraz całej branży budownictwa drogowego w Niemczech.

Poniższy opis dotyczy jedynie głównych dróg federalnych, tzn. utrzymywanych przez rząd federalny. Główne drogi federalne — drogi szybkiego ruchu oraz autostrady — zaprojektowano do obsługi ruchu dalekobieżnego. Istnieją także lokalne lub gminne drogi obsługujące ruch lokalny, których utrzymanie jest obowiązkiem krajów związkowych. Różnica polega na ich finansowaniu — drogi federalne są, poza nielicznymi wyjątkami, opłacane przez rząd federalny (patrz tabela 1). Inne są finansowane przez kraje związkowe, miasta lub gminy, w zależności od tego kto jest za nie odpowiedzialny. Ma to oczywiście wpływ na kontrolę. Ponieważ Federalna Izba Obrachunkowa jest odpowiedzialna za kontrolę wydatków federalnych, jest ona również odpowiedzialna za kontrolę wydatków na budowę głównych dróg federalnych.

Kwestia, kto ma płacić za te drogi jest względnie prosta. Trudniejsze jest pytanie, kto ma je budować i utrzymywać.

Niemcy są republiką federalną, tzn. konstytucyjną unią, w której zarówno federacja, jak i kraje związkowe są podmiotami prawa. Wspólnie tworzą one Republikę Federalną Niemiec. Niemiecka konstytucja ustanawia Federację właścicielem i budowniczym federalnych dróg głównych i nakłada na nią obowiązek budowania oraz rozwoju federalnych dróg szybkiego ruchu i autostrad. W związku z powyższym Federacja posiada określone uprawnienia regulowane przede wszystkim ustawą o drogach federalnych, i rozstrzyga szczegółowe kwestie prawne, takie jak klasyfikacja dróg, ich przeznaczenie, reklasyfikacja, włączanie do grupy federalnych dróg głównych oraz odpowiedzialność za budowę dróg, za ich użytkowanie publiczne i w celach specjalnych, prawne stosunki własności, a także za finansowanie tych działań.

Projektowanie, budowa i utrzymanie federalnych dróg głównych jest jednak obowiązkiem krajów związkowych. W tym względzie działają one w imieniu Republiki Federalnej i są odpowiedzialne za wszystkie sprawy administracyjne. Oznacza to, że ustanawiają one urząd lub system urzędów odpowiedzialnych za budowę i utrzymanie tych dróg. W konsekwencji ponoszą one koszty administracyjne funkcjonowania tych urzędów, pensji itp. Ponoszą także koszty projektowania dróg, które mogą być całkiem znaczne. Jednakże władze federalne pokrywają faktyczne koszty budowy, łącznie z materiałem, gruntem i robocizną wraz z dodatkową jednorazową sumą rzędu 3 % na materiały w fazie projektowania.

Kraje związkowe są niezależne przy realizacji swoich obowiązków. Jednakże władze federalne, a dokładniej Federalne Ministerstwo Transportu, może publikować zasady ogólne i wydawać polecenia w indywidualnych sprawach. Dzieje się to rzadko, a generalne zasady są zazwyczaj opracowywane w porozumieniu z przedstawicielami krajów związkowych. Istnieje kilkanaście komitetów, złożonych z ekspertów reprezentujących kraje związkowe i władze federalne, które omawiają wszystkie problemy występujące w opisywanej branży drogowej i uzgadniają rozwiązania. FIO jest zazwyczaj reprezentowana w trakcie tych spotkań, w związku z czym ma możliwość przedstawienia swojego stanowiska w oparciu o doświadczenia kontrolne już na wczesnym etapie prac.

Przedstawiony system ma pewne zalety, ale posiada także wady. Jest oczywiście rzeczą bardzo dla krajów związkowych kuszącą, aby za pieniądze federalne budować, na przykład, większe mosty i ściany tłumiące hałas (te są w Niemczech bardzo popularne), niż te, które budowałyby ze środków własnych.

Tabela 1. Zadania i obowiązki w zakresie budowy dróg odnoszące się do budowy dróg głównych

Klasa drogi	Własność i zobowiązania finansowe w zakresie budowy i utrzymania		Administracja	
	Biegające przez tereny wiejskie	Przebiegające przez miasta	Biegające przez tereny wiejskie	Przebiegające przez miasta
Federalne drogi szybkiego ruchu		—	Kraje, w imieniu	—
Autostrady federalne	Rząd federalny	< 80.000 mieszkańców	rządu federalnego	< 80.000 mieszkańców
		— rząd federalny		— kraje związkowe
		> 80.000 mieszkańców		> 80.000 mieszkańców
		— władze lokalne		— władze lokalne

System, w ramach którego kraje związkowe działają w imieniu Republiki Federalnej ma konsekwencje dla kontroli prowadzonych przez FIO. Ponieważ urzędy odpowiedzialne za budowę dróg nie są opłacane przez rząd federalny, FIO nie może kontrolować ich administracji na podstawie kryterium wydajności i skuteczności. Może ona jedynie krytykować tę administrację jeżeli stwierdzi jej negatywny wpływ na wydatki federalne. Kontrola innych kwestii należy do izb obrachunkowych poszczególnych krajów związkowych. Jednakże ich głównym przedmiotem zainteresowania jest oczywiście utrzymanie kosztów krajów związkowych na możliwie niskim poziomie, a nie ograniczenie wydatków federalnych. Jak z tego widać FIO napotyka na pewne trudności kontroli zarządczej w urzędach budowy dróg.

Planowanie

Ma ono szczególne znaczenie nie tylko w odniesieniu do samych dróg, ale także w odniesieniu do obiektów z nimi związanych, takich jak mosty lub tunele. Na etapie planowania podejmowane są istotne decyzje dotyczące ostatecznego kosztu dróg. FIO tradycyjnie faworyzowała ten właśnie etap, jako najodpowiedniejszy moment dla kontroli przez administrację budowy dróg swoich własnych działań.

Dzięki ograniczeniom narzuconym instytucjom odpowiedzialnym za planowanie budowy dróg, procedura ta ma wbudowany system kontroli zarządczej. Generalnie za planowanie dróg federalnych w krajach związkowych odpowiedzialna jest administracja budowlana najniższego szczebla. W przeszłości realizowała ona to zadanie własnymi siłami, jednakże ostatnio, zwłaszcza w nowych landach, gdzie zasoby siły roboczej i doświadczenia są ograniczone, urzędy zaczęły przyznawać

umowy na planowanie firmom inżynierskim z zewnątrz. Produkt dostarczony przez ekspertów z zewnątrz jest następnie traktowany w urzędzie tak, jak inne dokumenty dotyczące planowania.

Urzędy te funkcjonują w systemie ograniczonych uprawnień zgodnie z zasadą podwójnej weryfikacji i dwóch podpisów. Jedynie proste i nie związane z wysokimi kosztami decyzje są podejmowane przez urzędników niższego szczebla. Zazwyczaj decyzje te muszą być sprawdzane i zaakceptowane przez zwierzchnika lub nawet szefa urzędu.

Władze najniższego szczebla mogą realizować planowanie na mocy własnych uprawnień jedynie do pewnych granic. Jeśli określona granica zostanie przekroczona, urząd wyższego szczebla musi zbadać i zaakceptować planowanie — znów do sumy o określonej wysokości. Jeśli i ta granica zostanie przekroczona, musi wkroczyć wyższa w hierarchii instytucja, zazwyczaj ministerstwo krajowe. Limity są różne, w zależności od rodzaju planowanego projektu oraz kraju w którym ma być zrealizowany. Ponadto Federalne Ministerstwo Transportu ustanowiło dalsze limity, których przekroczenie wymaga jego akceptacji. Tabela 2 przedstawia te limity.

Tabela 2. Szczeble administracji odpowiedzialne za weryfikację i akceptację preliminarzy wyznaczone przez Federalne Ministerstwo Transportu

Projekt	Do akceptacji
• Budowa, przedłużenie i ulepszenie federalnych autostrad (projekt) z całkowitym kosztem przekraczającym:	20 mln DEM
• Budowa mostów (klasa 60/30) o całkowitej rozpiętości (mierzonej wzdłuż osi przekraczanej drogi) przekraczającej:	50 metrów
• Budowa tuneli o długości wewnętrznej przekraczającej:	80 metrów
• Budowa innych konstrukcji inżynierii lądowej (np. konstrukcji tunelowych i ścian oporowych) o całkowitym koszcie przekraczającym:	5 mln DEM
• Naprawa, rekonstrukcja i rozbudowa chodników przekraczające:	5 mln DEM
• Nowe dwukierunkowe drogi dojazdu do istniejących federalnych dróg szybkiego ruchu i autostrad:	Zawsze

Wbudowane w ten system mechanizmy kontroli zarządczej mają na celu zapewnienie, że nie zostaną zaplanowane zbyt wielkie, niepotrzebne lub za drogie inwestycje i że drogi zostaną wybudowane w najbardziej wydajny ze względu na koszty sposób. Jest to szczególnie istotne w dzisiejszych czasach, jako że federalny budżet na budowę nowych dróg staje się coraz bardziej ograniczony, a lista dróg, które wymagają budowy, jest coraz dłuższa. Jednocześnie stale wzrasta sprzeciw zwolenników ochrony natury wobec budowy nowych dróg. Żądają oni budowy drogich tuneli lub równie kosztownych objazdów albo przynajmniej szerszego wykorzystania ścian chroniących przed hałasem oraz, coraz częściej, specjalnych tuneli lub mostów dla zwierząt.

W trakcie prowadzonych przez siebie kontroli FIO ustaliła, że taki system kontroli zarządczej ma wiele słabości. Bardzo często administracja niższego szczebla

celowo nie doszacowuje kosztu planowanego projektu po to, by utrzymać się poniżej limitu przekazania uprawnień. Jeżeli władze wyższego szczebla dowiadują się o tym procederze, jest już zbyt późno na wprowadzenie zmian.

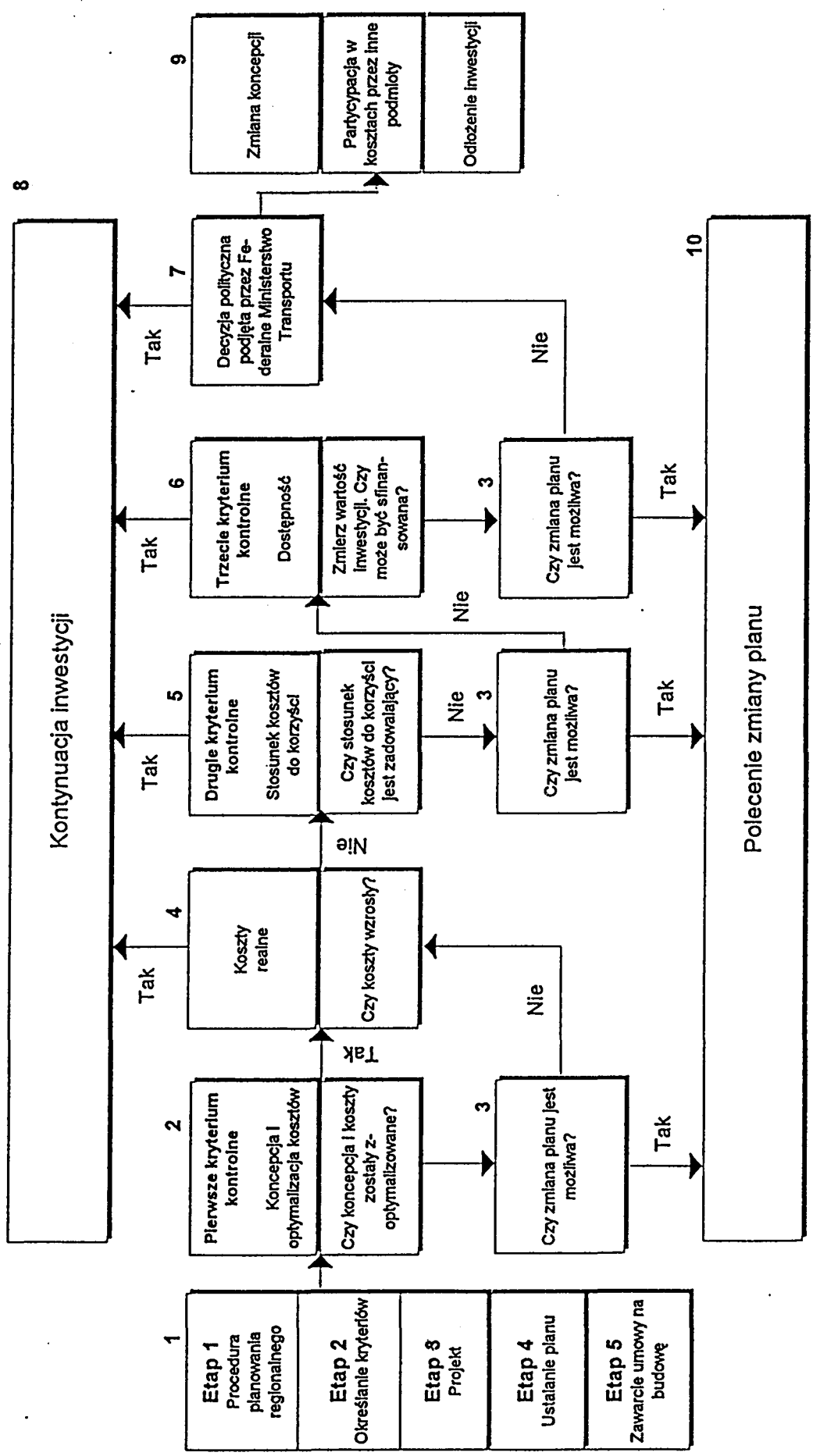
Zdaniem FIO system limitów nie uwzględnia faktu, że mniejsze projekty mogą także powodować znaczne straty finansowe. W pewnym przypadku ujawniono i skrytykowano budowę małej kładki dla pieszych za sumę niemal 5 mln DEM, gdyż kładka wystarczająca do tego celu kosztowałaby jedynie 0,5 mln DEM. Ponieważ suma ta była niższa od limitów ustanowionych w Ministerstwie, projekt nie wymagał uzyskania niczyjego zezwolenia. Tego rodzaju problemu można byłoby uniknąć ustanawiając limity względne zamiast absolutnych. Federalne Ministerstwo Transportu musiałoby skalkulować średnie koszty rozmaitych typów konstrukcji i wymóc przedstawienie tych projektów, które je przekraczają o określony procent. Ta sprawa nadal jest przedmiotem dyskusji.

W wyniku przeprowadzonych kontroli FIO często krytykowała Federalne Ministerstwo Transportu za to, że akceptując większe projekty nie zawsze stosowało się ono do zasad wydajności i oszczędności akceptując większe projekty. Jednocześnie Ministerstwo zdało sobie sprawę z wagi problemu zarządzania kosztami i ostatnio wprowadziło nowy system (patrz Rysunek 3 i Tabela 3), którego celem jest wprowadzenie ujednoliconego sposobu weryfikacji wszystkich projektów przedstawionych ministerstwu. Jest to narzędzie umożliwiające ministerstwu lepszy nadzór nad kosztami i większą świadomość kosztów na wczesnym etapie, co umożliwia zapobieżenie realizacji zbyt kosztownych projektów.

Tabela 3. Posumowanie systemu kontroli kosztów Federalnego Ministerstwa Transportu

Pole 1	Kontrolę kosztów generalnie przeprowadza się na każdym etapie planowania. Każdy z tych etapów kontroluje się w innym czasie.
Pole 2	<p>Pierwsze kryterium kontrolne</p> <p>Typ i liczba kryteriów kontrolnych zależy od statusu odnośnego procesu planowania. Optymalizowane mają być koncepcja i koszt działań podejmowanych na każdym z pięciu etapów.</p>
Pole 3	Powtarzanie pytań kontrolnych, za każdym razem zwiększając wagę obniżenia kosztów.
Pole 4	Porównanie faktycznego kosztu danego projektu z kosztem zawartym w planie i z kosztem ustalonym w efekcie ostatniej kontroli kosztów projektu, biorąc pod uwagę wszelkie zmiany w kosztach budowy. Za każdym razem, kiedy koszt przekracza założony wskaźnik, wymagane jest przeprowadzenie intensywnej kontroli kosztów, zwłaszcza w odniesieniu do projektów, gdzie zwyżka kosztów przekracza 5%.

Rys. 3
Zarządzanie kosztami
Diagram weryfikacji kosztów Inwestycji przez Generalną Dyрекcję Budowy Dróg



Drugie kryterium kontrolne	
Pole 5	Kontrolowanie lub ustalanie faktycznego stosunku kosztów do korzyści, biorąc pod uwagę wzrost kosztów i ewentualne zmiany w wykorzystaniu.
Trzecie kryterium kontrolne	
Pole 6	Projekty charakteryzujące się nieodpowiednią proporcją kosztów do korzyści w których koszt nie może zostać zmniejszony drogą zmiany planów, wymagają dodatkowej weryfikacji, żeby stwierdzić, czy nadal warte są realizacji. Na potrzeby tej decyzji ustalono szczegółowe i precyzyjne kryteria.
Pole 7	Te projekty, które uznano za niewarte realizacji są przedmiotem decyzji politycznej (patrz Pole 6).
Pole 8	Jeśli projekt ma być kontynuowany, ministerstwo przekazuje swoją akceptację danemu krajowi związkowemu.
Pole 9	Ukazuje ewentualne wyniki podjęte w wyniku decyzji politycznej.
Pole 10	Instrukcja ministerstwa nakazująca przeplanowanie projektu w celu obniżenia kosztów.

Przeprowadzenie powyższej weryfikacji kosztów projektu zaplanowano w odniesieniu do wszystkich projektów wymagających akceptacji ze strony ministerstwa. Zgodnie z częścią 7 Federalnego Kodeksu Budżetowego "będzie wykonana analiza kosztów i korzyści w celu przeprowadzenia właściwych działań, w zależności od wielkości zaangażowanych środków". Federalne Ministerstwo Transportu stosuje tę zasadę do wszystkich projektów budowy dróg. Będzie ono sprawdzać, czy planowany cel może zostać osiągnięty oszczędnie, skutecznie i wydajnie, czy wymaga on modyfikacji oraz czy projekt powinien być kontynuowany. Ministerstwo jest całkowicie świadome, że tego typu kontrola zarządcza, oparta na zasadach oszczędności, skuteczności i wydajności, jest stale wymagana.

Zawieranie umów

Jest to dziedzina, w której kontrola zarządcza ma kluczowe znaczenie. Przez wiele lat FIO miała pewność, że system zatrudnienia urzędników państwowych, gwarantujący dobre pensje i karierę zawodową, stosunkowo skutecznie chroni nas przed oszustwami i działaniami o charakterze kryminalnym. Jednakże ostatnio stało się oczywiste, że niestety tak nie jest. Mój zespół kontrolny zaczął współpracę z Federalnym Urzędem ds. Karteli i różnymi komórkami odpowiedzialnymi za dochodzenia w sprawie przestępstw, po to, aby połączyć odmienne doświadczenia i możliwości. FIO nie ma prawa kontrolować firmy prywatnej, z którą zawarto umowę. Może ona tylko badać dokumentację lokalnych urzędów administracji budowlanej, które często nie zawierają dowodów oszustwa. Dokumentacja

odpowiednich firm prywatnych musi również zostać sprawdzona i porównana. Komórki odpowiedzialne za wykrywanie przestępstw mogą kontrolować firmy prywatne, jednak trudno im badać ww. urzędy. W związku z tym współpraca jest wzajemnie korzystna.

Z uwagi na to, że działania przestępcze ujawniają defekty systemu, nasze ustalenia powinny prowadzić do poprawy systemu kontroli zarządczej. Jest to proces ciągły. Ze swej strony publikujemy sprawozdania, które zawierają obserwacje i sugestie dotyczące poprawy procedur kontroli zarządczej. W przyszłości, kiedy powrócimy do tego samego urzędu będziemy mogli sprawdzić, czy rzeczywiście poprawił on swój system.

Nasze doświadczenia wskazują, że w tej dziedzinie występują trzy główne typy manipulacji, wymagające zdecydowanej kontroli zarządczej:

- uzgadnianie cen,
- zmiany w wynikach konkurencyjnych przetargów,
- zmowa.

Uzgadnianie cen

Realizacja rządowych projektów budowlanych, bez względu na to, czy dotyczą one budowy budynków czy dróg, jest przyznawania uczestnikowi przetargu przedstawiającemu w ramach otwartego konkursu najtańszą ofertę. Jeśli uczestnicy zdecydują pomiędzy sobą, kto przedstawi najtańszą ofertę, kto droższą i jakie ceny zostaną zgłoszone, to podkopują oni zasady konkurencji i oszukują władze zawierające umowę. Doświadczenie wskazuje, że tego rodzaju manipulacje mogą doprowadzić do przekroczenia cen rynkowych nawet o 40 %. Na mocy prawa niemieckiego uzgadnianie cen w tym sensie jest zakazane i jako nielegalna działalność jest ścigane i karane.

Jest niemal niemożliwe, aby instytucja przyznająca umowy dowiedziała się, czy ceny zostały wcześniej uzgodnione, ponieważ ceny rynkowe podlegają fluktuacji i uczestnicy przetargu ukrywają proceder, dowolnie wyznaczając ceny przekraczające uzgodnioną najtańszą ofertę. Zazwyczaj zostaje to ujawnione dopiero przez kogoś z wewnątrz, np. niezadowolonego pracownika firmy. Miało to miejsce w przypadku ostatniego wykrycia kartelu cenowego dużych firm produkujących sprzęt wentylacyjny. Federalny Urząd ds. Karteli nałożył na nie grzywnę wysokości 50 mln DEM.

Instytucja zawierająca umowy może zabezpieczyć się przed uzgodnieniem cen jedynie poprzez unikanie sytuacji w której występuje ograniczona liczba oferentów. Publiczne zaproszenie do przetargu jest jedynym skutecznym środkiem, ponieważ umożliwia udział w nim każdej firmie. Ponadto instytucja ta musi upewnić się, że uczestnicy przetargu nie kontaktują się ze sobą za pośrednictwem dostawcy określonego produktu.

Mój urząd (FIO) dokonał ostatnio ogólnokrajowego przeglądu zawierania umów na zakup znaków ruchu drogowego, na oznaczanie dróg oraz na budowę barier

chroniących przed wypadkami. Finansowanie tych zadań kosztuje budżet federalny ponad 400 mln DEM rocznie. Dowiedzieliśmy się, że zaledwie jedna trzecia wszystkich umów była pozostawiona pełnej konkurencji oraz że na rynku tych usług dominuje mała liczba firm. Wywarliśmy w związku z tym nacisk na kraje związkowe, aby usprawniły swoją praktykę zawierania umów co, rzecz jasna, implikowało wzmocnienie systemów kontroli zarządczej w ich urzędach.

Po pierwsze, system zawierania umów powinien być usprawniony, aby utrudnić, a najlepiej uniemożliwić, zawieranie umów w warunkach niewystarczającej konkurencji. Wymagana powinna być albo akceptacja tych umów przez zwierzchnika lub drugą osobę, albo powołanie specjalnych komisji ds. zawierania umów. Jeśli wszystkie umowy zostałyby poddane takiej rewizji, niewłaściwe praktyki szybko by wykryto i dalszym wykroczeniom można byłoby zapobiec.

Po drugie, osoby zaangażowane w zawieranie umów powinny być okresowo przenoszone do innych urzędów, albo przynajmniej do innych obowiązków w ramach tego samego urzędu. W kilkunastu przypadkach przestępcze powiązania między urzędnikiem odpowiedzialnym za zawarcie umowy a oferentem rozwinęły się w okresie kilku lat. Regularna rotacja ułatwi zapobieżenie tworzeniu się takich powiązań.

Po opublikowaniu naszego sprawozdania pojawiły się wstępne oznaki znacznej poprawy. W tym roku realizujemy kontrolę sprawdzającą skutki naszych sprawozdań, dotyczących systemów kontroli zarządczej w tej dziedzinie. Mamy nadzieję, że doprowadzi to do poprawy praktyki zawierania umów.

Zmiany w wynikach konkurencyjnych przetargów

Po zebraniu ofert, ale jeszcze przed zawarciem umowy, uczestnicy przetargu często usiłują zmienić swoje oferty. Ten, kto nie przedstawił najtańszej oferty, stara się obniżyć jej cenę, aby wygrać konkurencję. Natomiast oferent, który przedstawił najtańszą ofertę, może starać się podnieść cenę i zbliżyć ją do ceny oferty drugiej w kolejności. Obie te praktyki są niedopuszczalne, bowiem są one sprzeczne z zasadami konkurencji i w długim okresie wpływają niekorzystnie na Federację jako całość. Angażowanie się w nie może prowadzić do oszustw i fałszowania dokumentów.

Niemieckie przepisy szczegółowo regulują kwestię zamówień publicznych, w tym procedurę zawierania umów. Procedura ta obejmuje czynności od zbierania ofert po zawarcie umowy z podmiotem oferującym najkorzystniejsze warunki. Określa ona, na przykład, szczegóły zawartości oferty, w jaki sposób traktowane mają być zapieczętowane koperty zawierające oferty, w jaki sposób je otwierać oraz w jaki sposób oferty mają być sprawdzone i ocenione.

Zasady te umożliwiają również korzystanie z różnych mechanizmów kontroli zarządczej w trakcie realizacji ww. procedury. Kiedy oferty są otwierane, sprawdzane i oceniane wymagane jest protokołowanie każdej z tych czynności. Umożliwia to monitorowanie faktycznej zgodności procesu z wymogami prawa w czasie zawierania umowy. W niektórych landach odpowiedzialność za część

procedury zawierania umów została przypisana specjalnej sekcji, która zajmuje się głównie formalnymi wymogami związanymi z otwieraniem ofert. Jako narzędzie kontroli zarządczej opracowano listę kilkunastu pytań mających na celu stwierdzenie, czy całą procedurę zrealizowano właściwie, czy też nie.

Ostatnio FIO przeprowadziła wielosektorową kontrolę procedur publicznego zbierania ofert zawierania umów na projekty budowlane. Kontrola wykazała rozmaite niedociągnięcia zarówno w procedurach jak i w kontroli zarządczej tych urzędów.

Kontrola FIO wykazała, że do 40 % ofert zawiera niedociągnięcia mogące znacznie zwiększyć niebezpieczeństwo omięcia zasad konkurencyjności. Na przykład niektóre oferty zawierały pusty formularz zamiast opisu usług, a w innych opis ten zawierał puste strony. W niektórych przypadkach nie wprowadzono do dokumentacji niektórych wymaganych cen, tak żeby możliwe było wpisanie ich później. Stwierdzono, że okazjonalnie oferty przechowywane były w niezamkniętych biurach bez nadzoru — w ten sposób nieupoważnione osoby mogły mieć do nich dostęp i wprowadzać w nich zmiany lub przynajmniej zapoznać się z ich zawartością. Czasami osoby nieupoważnione miały w dniu otwarcia przetargu dostęp do urządzeń do oznaczania ofert i mogły w związku z tym uzyskać te oznaczenia również na innych dokumentach. Często uczestnicy przetargu prezentowali oferty dodatkowe i do nich odnosili się w swoim piśmie przewodnim, mimo że nie były one uwzględnione w procedurze otwierania ofert przetargowych, ani też zapisane w protokole.

Wszystkie te niedociągnięcia, o ile mogą wydawać się nieistotne i drobne, mogą ułatwić manipulację procedurami konkurencyjnymi i mieć poważny negatywny skutek finansowy. Przekonał się jednakże, że administracja zazwyczaj nie jest wystarczająco świadoma wagi kontroli zarządczej w tym względzie. Jedynie jeśli dysponuje się stałą kontrolą zarządczą, można wprowadzić w życie i stosować ściśle zasady przetargowe, a stosowanie się do nich jest jedną z najskuteczniejszych metod zapobiegania tego rodzaju manipulacjom.

Aby uniknąć tego rodzaju przestępczych praktyk, FIO nakazała administracji przechowywanie ofert w zamkniętym miejscu aż do chwili, kiedy umowa nie zostanie zawarta oraz ściśle monitorowanie urzędników za to odpowiedzialnych. Ponadto wprowadzona została także zasada badania wszelkich zmian w ofertach pomiędzy datą ich przedstawienia a datą zawarcia umowy. W wyniku sprawozdań kontrolnych FIO oczekuje poprawy w realizacji tych procedur.

Zmowa

Zmowa oznacza, że odpowiedzialny urzędnik państwowy, reprezentujący władzę zawierającą umowę lub zewnętrzne biuro inżynierskie działające na rzecz tej władzy, współpracuje w tajemnicy z uczestnikiem przetargu, aby umożliwić mu przewagę w procesie zawierania umowy. Na przykład planowanie przetargu może zostać przykrojone do możliwości konkretnej firmy, niewłaściwe ilości

mogą zostać celowo wprowadzone lub pewne specyfikacje mogą być również celowo usunięte. Ponieważ tylko jedna (pozostająca w zmowie) firma jest tego świadoma, może ona tak sformułować swoją propozycję, żeby w efekcie przedstawić ofertę tańszą, niż konkurenci. W jednym przypadku średnica rury, wyspecyfikowana w dokumentach przetargowych, nie pasowała do reszty planów. Poinformowany o tym uczestnik przetargu był w stanie zaoferować bardzo niską cenę za ten fragment projektu, ponieważ wiedział że nie będzie on wykorzystany.

W Niemczech ta forma nielegalnej współpracy między planującym budowę a uczestnikiem przetargu stała się bardziej powszechna w ostatnich latach, z uwagi na to, że projekty budowlane stają się coraz bardziej złożone i bywają nieodpowiednio nadzorowane. Tego rodzaju praktyki przestępcze często mogą zostać wychwycone przez specjalistów dysponujących wysokim poziomem fachowej wiedzy technicznej. Ponieważ osoby angażujące się w tego rodzaju działania, stosują coraz sprytniejsze i urozmaicone metody, coraz trudniej jest znaleźć dowody na ich występowanie.

Kontrola zarządcza zaprojektowana tak, aby uniemożliwić praktyki tego rodzaju, odgrywa w związku z tym coraz ważniejszą rolę. Odpowiedzialność za poszczególne etapy realizacji projektu budowlanego — zaplanowanie, rozpisanie przetargu, zawarcie umowy i wykonanie pracy — powinny należeć do różnych urzędników. Na każdym etapie powinno się weryfikować, wykorzystując jeśli to konieczne, omawiany wyżej wykaz, czy procedury zamówienia publicznego, łącznie z zasadami zawierania umów, są ściśle realizowane. W ten sposób znacznie trudniej o przestępczą zmwę, ponieważ wysokie jest prawdopodobieństwo wykrycia jej na którymś z kolejnych etapów procedury.

Jeśli kontrola zarządcza przyczynia się do wdrożenia i monitorowania wszystkich zasad i przepisów, to odpowiednim urzędnikom będzie dużo trudniej zawierać nielegalne porozumienie z oferentami. Ponadto świadomość zwiększonych możliwości wykrycia i ewentualnych negatywnych konsekwencji zapobiega angażowaniu się licznych pracowników w tego rodzaju sprzeczne z prawem działania.

Zarządzanie finansami

Następnym zakresem o kluczowym znaczeniu i znacznym wymiarze finansowym jest rozliczanie faktur. Faktury, zawierające ogromne ilości szczegółowych wyliczeń, muszą zostać sprawdzone i opłacone. Aby ograniczyć występowanie błędów i utrudnić oszustwa tak dalece jak tylko to możliwe, administracja niemiecka ustanowiła kilka procedur kontroli zarządczej, których zasady odnoszą się nie tylko do budowy dróg, ale w bardzo zbliżonym kształcie występują także na innych obszarach funkcjonowania administracji.

Kiedy pojawia się faktura, odpowiedzialny urzędnik musi ją zweryfikować. Najpierw jest to przedstawiciel nadzoru budowy na miejscu, który porównuje kwoty zawarte na fakturze z tymi, które ma w swoich księgach, prowadzonych i aktualizowanych na każdym etapie budowy. Porównuje on także ceny podane w fakturach z cenami podanymi w umowie. Następnie przeglądu dokonuje jego

zwierzchnik zgodnie z zasadami ograniczenia uprawnień. Po ewentualnym poprawieniu błędów końcowa suma zostaje zmodyfikowana, a osoba do tego uprawniona podpisuje fakturę, potwierdzając w ten sposób, że jest ona prawidłowa formalnie i merytorycznie. Jest to wymóg wstępny przed dokonaniem wypłaty.

Po zatwierdzeniu faktura zostaje przesłana do biura finansowego urzędu budowy dróg. Szefem tego biura jest urzędnik ds. zarządzania finansowego odpowiedzialny za prawidłową realizację budżetu. On oraz jego kadra, znów zgodnie z zasadą ograniczenia uprawnień, weryfikują fakturę. Faktura musi zostać zatwierdzona jako formalnie i merytorycznie poprawna, wyliczenia muszą być prawidłowe, a suma do wypłaty musi mieścić się w ramach sum zgodnych z limitami. Jeśli wszystko się zgadza, urzędnik ds. zarządzania finansami podpisuje fakturę i potwierdza, że jest ona pod względem finansowym i rachunkowym poprawna.

Dopiero wtedy faktura może zostać wysłana do federalnego urzędu wypłat. Kasjer musi upewnić się, że dokument zawiera wszystkie niezbędne podpisy osób odpowiedzialnych, zgodne z wymaganymi upoważnieniami. Dysponuje on listą wszystkich tych osób ze wskazaniem ich obowiązków i wzorem podpisów.

Główną zasadą kontroli zarządczej na tym końcowym etapie realizacji projektu jest ścisły podział obowiązków. W każdym przypadku zajmuje się sprawą przynajmniej dwóch urzędników (zazwyczaj więcej), każdy na mocy różnych i ściśle określonych zakresów obowiązków. Uniemożliwia to urzędnikowi dokonanie wypłaty bez udziału drugiego urzędnika.

6. Wnioski

Powyższa prezentacja ukazuje wagę właściwych mechanizmów kontroli zarządczej w dziedzinie budowy dróg a także w innych dziedzinach. Mimo że niemieckie urzędy ds. budowy dróg posiadają już dobry i wielostronny system kontroli zarządczej, stały nadzór dający gwarancję, że zasady te są ściśle realizowane, jest sprawą zasadniczą. Należy to przede wszystkim do obowiązków kadry kierowniczej i pozostaje w zgodzie z jej interesami, ponieważ ścisły system kontroli, wdrożony w sposób prawidłowy, jest jedyną możliwą gwarancją wolnego od kłopotów funkcjonowania administracji.

W Niemczech, kontrola wewnętrzna zazwyczaj nie zajmuje się kontrolą zarządczą. W związku z tym, sprawą zasadniczą dla instytucji kontroli zewnętrznej jest skoncentrowanie się na sprawności tych systemów i objęcie ich swoimi kontrolami. Ten problem jest często pomijany w trakcie normalnych kontroli, nie z uwagi na brak zainteresowania, ale z uwagi na ograniczenia czasowe i zakres aktualnej tematyki kontroli. FIO musi zbadać wysoki poziom wydatków, a także ogromny zakres problemów technicznych, prawnych i środowiskowych, powstałych w związku z budową dróg. Jednakże uwagę kontrolerów należy zwrócić również na

kontrolę zarządczą — na potrzebę realizacji specjalnych kontroli tego zagadnienia lub przynajmniej włączenia go do tematyki regularnych kontroli zewnętrznych.

Studium przypadku: administracja rolna (Dania)

Rolf Elm-Larsen

Autor, dysponujący 20-letnim doświadczeniem w zakresie kontroli sektora publicznego, jest szefem wydziału w Urzędzie Audytora Generalnego Danii. Wykłada także zagadnienia kontroli w Kopenhaskiej Szkole Biznesu i ekonomii w Duńskiej Szkole Administracji Publicznej. Poglądy wyrażone w niniejszym opracowaniu nie powinny być utożsamiane z instytucjami, z którymi autor jest związany

Streszczenie

Niniejsze opracowanie zwraca uwagę na dwa aspekty kontroli zarządczej, które zostały zilustrowane przez przykłady dotyczące administracji wydatkami w duńskim sektorze rolniczym. W pierwszym, kontrola zarządcza stanowi narzędzie regulowania wpływu grup interesów na wdrażanie polityki dotyczącej rolnictwa. Jeden z opisanych tu przypadków ujawnia bowiem nieodpowiedni system kontroli zarządczej w zakresie dofinansowania hodowli byków i wołów w programie Unii Europejskiej, którego realizacja została delegowana na poziom administracji krajowej. W drugim — wskazuje problemy występujące w sytuacji, gdy systemy administracyjne są rozbudowane i obejmują kilka poziomów, tak jak dzieje się to, np. w polityce rolnej Unii Europejskiej (poziom europejski i poziom krajowy). I znów — występujące tam problemy zostały zilustrowane na przykładzie hodowli byków i wołów, a także na przykładzie magazynów do składowania produktów nabywanych w wyniku interwencji rynkowych rządu duńskiego.

System kontroli zarządczej Danii jest systemem bardzo elastycznym, umożliwiającym delegowanie odpowiedzialności za kontrolę zarządczą w ręce poszczególnych agencji rządowych. Administracja rolnictwa duńskiego dzieli się na trzy poziomy. Pierwszy ma charakter polityczny i składają się na niego minister wraz z urzędem. Drugi — ma charakter administracyjny, tworzą go cztery agencje wykonawcze. Trzeci poziom to ośrodki badawcze rolnictwa. Specjalną cechą systemu rolnego Danii jest jego bliskie powiązanie z grupami interesu działającymi w tym sektorze.

Administracja sektora rolnego Danii podlega rozwiązaniom rynkowym przyjętym przez Unię Europejską i rozwiązaniom strukturalnym przyjętym na poziomie ogólnokrajowym. Niektóre aspekty oddelegowano w ręce rolniczych grup interesu. W każdym z tych obszarów administracyjnych Audytor Generalny stwierdził nieadekwatność lub niesprawność systemów kontroli zarządczej.

Kiedy na mocy postanowień prawa programy podlegają więcej niż jednemu poziomowi struktur administracyjnych (np. Unii Europejskiej i ogólnokrajowemu), cele i główne obszary zainteresowania na obu poziomach mogą się różnić, w wyniku czego oczekiwania wobec systemów kontroli zarządczej także mogą być różne. Systemy kontroli zarządczej powinny zostać zaprojektowane tak, aby nie wytwarzały konfliktów interesów pomiędzy różnymi poziomami. Powinny także tak funkcjonować, aby unie-

możliwić grupom interesów wywieranie nadmiernego wpływu na administrację publiczną.

1. Wstęp

Celem niniejszego opracowania, zasadniczo opartego na doświadczeniach duńskich, jest wskazanie wniosków, jakie można wyciągnąć w wyniku badania systemu kontroli zarządczej w administracji rolnej. Dokument ten stara się także wnieść wkład w rozwój wzorcowej praktyki przyjętej w administracji tego sektora.

Pojęcie systemu kontroli zarządczej zostało tutaj przyjęte zgodnie z "Wytycznymi w sprawie standardów kontroli wewnętrznej" INTOSAI, a następnie poszerzone w ramach współpracy kontrolnej krajów Unii Europejskiej²⁸. Instytucje kontrolne Unii Europejskiej opublikowały wytyczne dotyczące wdrożenia systemów kontroli na poziomie ogólnoeuropejskim. Mają one na celu przełożenie standardów INTOSAI, odnoszących się do kontroli zarządczej, na język wytycznych operacyjnych.

Wykorzystując przykłady zaczerpnięte z pracy duńskiego Urzędu Audytora Generalnego, niniejsze opracowanie ukazuje, w jaki sposób kontrole ujawniły słabości w systemach kontroli zarządczej sektora rolnego. Wskazuje także na zagrożenia w sytuacji, gdy systemy kontroli zarządczej są słabe lub nie istnieją. Opisane poniżej przypadki podkreślają rolę kontroli zarządczej w regulowaniu lub modyfikowaniu wpływu specjalnych grup interesów na wdrażanie wytycznych polityki władz (w sektorze rolnym). Ponadto ukazują one wagę systemów kontroli zarządczej w wielopoziomowych systemach administracyjnych, zwłaszcza w sytuacji, gdy angażuje się w nie Unia Europejska (UE) oraz struktury narodowe.

Krótką prezentacją wstępną niektórych aspektów struktury administracyjnej duńskiego sektora rolniczego ma na celu ukazanie przykładów we właściwym kontekście administracyjnym. Duńska polityka rolna opiera się na dwu głównych filarach w postaci rozwiązań rynkowych Unii Europejskiej oraz własnych rozwiązań strukturalnych. Szczególną cechą systemu duńskiego jest delegacja administracji w ręce grup interesów.

²⁸ INTOSAI Auditing Standards. European Community Implementing Guidelines. For Use in Audits of European Community Activities. Authorised for Use on a Test Basis by the Contact Committee of the Presidents of the Supreme Audit Institutions of the European Community. 29 Sept. 1993.

2. Struktura systemu kontroli zarządczej Danii

Uprawnienia do opracowania i wprowadzenia systemów kontroli zarządczej

Na mocy ustawy o rachunkowości rządowej, która określa instytucjonalne ramy opracowania i stanowienia przepisów dotyczących zasad i standardów, Parlament upoważnił Ministra Finansów do opublikowania zasad rachunkowości rządowej. W związku z tym, obowiązkiem Ministra Finansów jest opracowanie zasad praktyki w zakresie rachunkowości rządowej, łącznie z kontrolą zarządczą. Minister Finansów opublikował wspomniane zasady, polecając różnym ministerstwom oraz agencjom rządowym by opracowały własne przepisy dotyczące praktyki rachunkowości, jakie mają obowiązywać w każdej z tych instytucji, w tym kontroli zarządczej. Na podstawie tych zaleceń ogólnych każde ministerstwo lub agencja rządowa musi opracować własne zasady rachunkowości i systemy kontroli zarządczej, które następnie zobowiązane jest wprowadzić w życie.

Ustawa o rachunkowości oraz przepisy wydane przez Ministra Finansów zostały publikowane w duńskim *Dzienniku Urzędowym*. Zasady rządzące poszczególnymi ministerstwami i jednostkami rządowymi są publicznie znane i spójne z duńską ustawą o wolności informacji.

Zasady, na których opierają się obowiązująca praktyka rachunkowości oraz systemy kontroli zarządczej przyjęte w duńskim sektorze rządowym, są bardzo elastyczne. Jest to konieczne, gdyż do regulacji tych muszą się stosować zarówno instytucje realizujące bardzo złożone zadania ekonomiczne i charakteryzujące się złożonymi strukturami organizacyjnymi, wraz z tysiącami funkcjonariuszy służby cywilnej (np. Ministerstwo Obrony), jak i agencje rządowe, których struktura jest znacznie prostsza i które zatrudniają niewielu pracowników i mają niewielkie wydatki.

Z jednej strony, niebezpieczne może wydawać się przyznanie poszczególnym ministerstwom prawa do ustanawiania zasad rządzących ich praktyką w zakresie rachunkowości²⁹. Z drugiej — Urząd Audytora Generalnego nie podał empirycznych dowodów na występowanie nadużyć w tym zakresie. Faktycznie, ministerstwa i agencje rządowe wydają się mieć znacznie większą skłonność do stosowania się do tych zasad w dziedzinie rachunkowości, które same ustanowiły.

Z uwagi na fakt, iż problem nadużyć jest istotnym problemem w sferze polityki rolnej Unii Europejskiej, poświęcono mu szczególną uwagę w kategoriach kontroli zarządczej. W rezultacie, ogólnoeuropejskie wytyczne dotyczące kontroli zarządczej (patrz rozdział wstępny do niniejszego opracowania) zawierają aneks dotyczący standardów kontroli nadużyć wynikłych z niedociągnięć. Aby uniemożliwić

²⁹ Sytuacja ta wskazuje na wystąpienie zjawiska "pułapki regulacyjnej", tzn. na ryzyko, że przemysły regulacyjne w istocie rzeczy zdeterminują informacje, jakich regulator będzie od nich wymagał, z niekorzystnym skutkiem dla interesów konsumentów. David Mayston "Financial Reporting in the Public Sector and the Demand for Information", *Financial Accountability and Management*, t. 8, Nr 4, s. 323.

występowanie tego rodzaju błędów i nieprawidłowości, sprawą zasadniczą staje się stworzenie skutecznego systemu kontroli zarządczej zarówno na poziomie Unii, jak i na poziomie krajowym.

Rola agencji centralnych

Podległa Ministerstwu Finansów agencja rządowa świadczy usługi rachunkowe na rzecz znacznej części sektora rządowego. W chwili obecnej Ministerstwo Finansów nie monitoruje procesów wdrażania praktyki rachunkowej w sektorze rządowym i systemów kontroli zarządczej. Każdy minister odpowiedzialny jest za stworzenie koniecznych systemów kontroli zarządczej i monitorowanie ich skutecznego działania.

W ramach własnych działań Urząd Audytora Generalnego przeprowadza ocenę skuteczności systemów kontroli zarządczej. Istotne obserwacje dotyczące braku lub niesprawnego działania systemów kontroli zarządczej są przekazywane Komisji ds. Rachunków Publicznych. Krytyka zawarta w raportach pokontrolnych wskazuje, w pewnym stopniu, jakie działania powinny zostać przyjęte za wzorcowe. Z tego powodu raporty Audytora Generalnego wraz z uwagami poczynionymi przez Komisję ds. Rachunków Publicznych są szeroko rozpowszechniane w sektorze rządowym. W chwili obecnej żadne wytyczne w sprawie wzorców postępowania nie zostały sformułowane w sposób wiążący ani przez Ministerstwo Finansów, ani przez Audytora Generalnego.

Porównanie z wytycznymi INTOSAI

Poszczególne ogólne i szczegółowe normy dotyczące kontroli zarządczej zawarte w wytycznych INTOSAI (I, 4 i 5) nie zostały włączone do ustawodawstwa duńskiego dotyczącego rachunkowości sektora rządowego. Jednakże większość z zawartych tam elementów można odnaleźć w ustawodawstwie oraz przepisach tej dziedziny dotyczących. Szczegółowe normy (dokumentacja, księgowanie, uprawnienia) stanowią część ustawodawstwa dotyczącego rachunkowości, zwłaszcza sektora rządowego, oraz wewnętrznych regulacji agencji sektora rządowego dotyczących procedur rachunkowych.

Ogólne normy INTOSAI dotyczą stosunku kadry kierowniczej do systemów kontroli zarządczej (podejście wspierające, etyczne oraz oparte na kompetencji), w związku z czym są one z założenia do pewnego stopnia nieprecyzyjne i trudno jest odnaleźć ich ślad w ustawodawstwie dotyczącym rachunkowości sektora rządowego. W praktyce wykorzystywane są one przez Audytora Generalnego podczas przeglądu systemów kontroli zarządczej w duńskich agencjach rządowych.

Monitorowanie i ocena systemów kontroli zarządczej

Żadnej konkretnej jednostce sektora rządowego nie przydzielono zadania w postaci przeprowadzania oceny systemów kontroli zarządczej w Danii. Odpowiedzialnością kadry kierowniczej jest przeprowadzanie oceny skuteczności systemu kontroli

zarządczej przy pomocy służb kontroli wewnętrznej. Postanowienie takie zostało zawarte wprost w umowach dotyczących kontroli wewnętrznej podpisanych przez Audytora Generalnego i ministra odpowiedzialnego za daną jednostkę rządową.

Monitorowanie oraz ocena funkcjonowania systemu kontroli zarządczej to jedna technika wykorzystywana przez Urząd Audytora Generalnego przy realizacji kontroli finansowej rachunków państwa.

W sferze administracji sektora rolniczego, zarówno Komisja Europejska, jak i Europejski Trybunał Obrachunkowy, przeprowadzają oceny systemów kontroli zarządczej Danii.

Zasoby, umiejętności oraz szkolenie niezbędne do wdrażania systemów kontroli zarządczej

Dania nie posiada ogólnych rozwiązań organizacyjnych gwarantujących, że kadra kierownicza i personel dysponują odpowiednimi zasobami, umiejętnościami oraz wyszkoleniem w celu zapewnienia skutecznego funkcjonowania systemów kontroli zarządczej. W zamian za to, w największych agencjach rządowych przyjmuje się *ad hoc* konkretne rozwiązania. Za najlepsze uważa się wprowadzenie szczegółowych rozwiązań dostosowanych do specyfiki każdego sektora rządowego. Elastyczność oraz skuteczność kosztowa są także wysuwane jako argumenty na rzecz decentralizacji rozwiązań organizacyjnych w zakresie szkolenia.

3. Duńska administracja sektora rolniczego

W Danii wdrożenie polityki rolnej następuje na drodze bliskiej współpracy — zarówno w odniesieniu do aspektów mających swoje źródło w Unii Europejskiej jak i w narodowej polityce rolnej — między Ministerstwem Rolnictwa (i jego różnymi agencjami, patrz poniżej) a grupami interesów złożonymi z farmerów.

Ministerstwo Rolnictwa

Głównym celem Ministerstwa Rolnictwa jest promocja obrotu i zyskowej produkcji w sektorze rolnym, a także zagwarantowanie, że działalność rolnicza rozwija się w ramach określonych przez władze sektora publicznego. Zadaniem Ministerstwa jest zatem realizacja funkcji administracyjnych i kontrolnych w tym zakresie. Ponadto jest ono odpowiedzialne za spełnianie istotnych wymagań międzynarodowych odnoszących się do tego sektora, promocję jego działalności oraz prowadzenie działań badawczych i doświadczalnych.

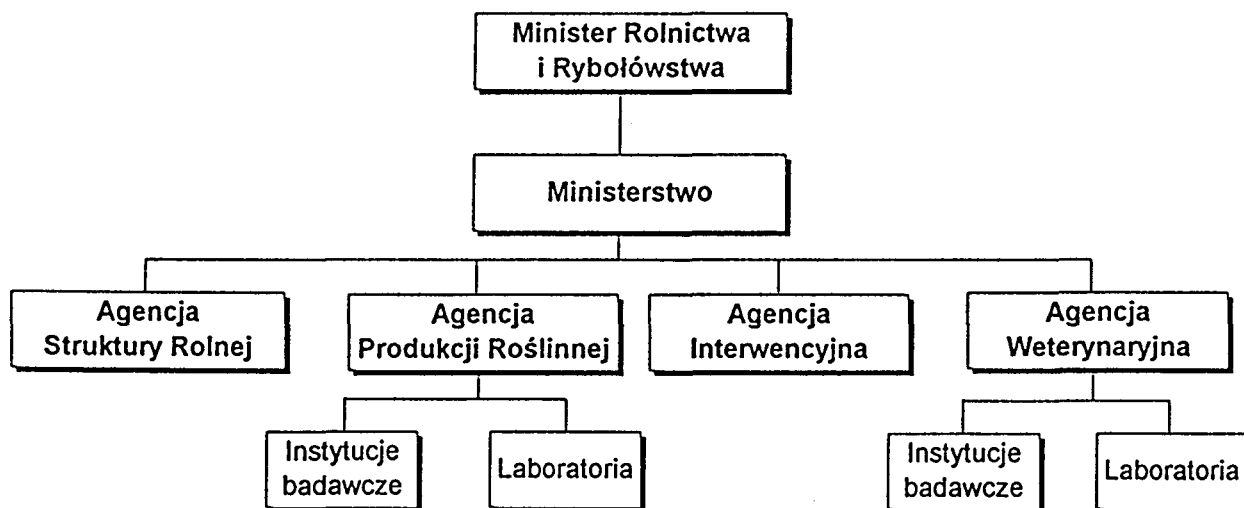
Ministerstwo podzielone jest na trzy poziomy administracyjne. Pierwszy to poziom decyzji politycznych, który obejmuje Ministra oraz małą kadre Ministerstwa. Drugi — to poziom administracji i zarządzania, których zadania są realizowane przez instytucje o charakterze operacyjnym — Agencję Struktury Rolnej, Agencję Weterynaryjną, Duńską Agencję Interwencyjną oraz Agencję Produkcji Roślinnej. Na

trzeci poziom składają się instytucje badawcze Ministerstwa oraz laboratoria diagnostyczne. Podstawową strukturę Ministerstwa Rolnictwa ukazano na rysunku 4.

Głównym zadaniem Agencji Struktury Rolnej jest administrowanie dotacjami oraz wydawanie przepisów regulujących te sfery działalności, które przyczyniają się do zwiększenia wydajności produkcji sektora rolniczego, poprawy jakości produktów oraz opracowania nowych produktów i metod produkcji. Promuje ona także działania zmierzające do poprawy stanu środowiska naturalnego w terenie oraz dostosowania i rozwoju struktur rolniczych w poszczególnych okręgach rolniczych.

Głównym celem Agencji Produkcji Roślinnej jest zagwarantowanie, poprzez rozmaite środki kontrolne, że jakość ziarna i materiału siewnego jest zadawalająca, że będzie ona miała korzystny wpływ na produkcję roślinną i zwierzęcą przeznaczoną na eksport, oraz że odpowiada potrzebom konsumentów. Część wydatków Agencji jest finansowana przez rolników i firmy, które korzystają z usług kontrolnych Agencji.

Rysunek 4. Struktura duńskiego Ministerstwa Rolnictwa



Agencja Weterynaryjna jest odpowiedzialna za zapewnienie produkcji zdrowych zwierząt, gwarantując konsumentom zakup bezpiecznej i zdrowej karmy dla zwierząt oraz właściwe procedury kontrolne w odniesieniu do eksportu żywych zwierząt i produktów zwierzęcych. Zadania związane z produkcją mięsną oraz handlem żywymi zwierzętami są także finansowane w dużym zakresie przez właścicieli rzeźni i producentów.

Zarówno Agencja Produkcji Roślinnej jak i Agencja Weterynaryjna dysponują licznymi instytucjami badawczymi i laboratoriami.

W Danii zarządzanie wdrażaniem rynkowych rozwiązań Unii Europejskiej w odniesieniu do produktów rolniczych jest zadaniem Duńskiej Agencji Interwencyjnej, która wylicza i wypłaca dotacje z Europejskiej Fundacji Rolniczej (European Agricultural Foundation, FEOGA); administruje ona także instrumentami w postaci dopłat wyrównawczych i innych środków rynkowych, łącznie z wypłatami premiovymi i z tytułu rozwiązań w zakresie produkcji i dotacji producenckich. Ponadto Agencja Interwencyjna nabywa, składa i sprzedaje produkty wyszczególnione w ramach programów interwencji rynkowych Unii Europejskiej.

Ostatecznie Duńska Agencja Interwencyjna jest także odpowiedzialna za planowanie i koordynowanie kontroli zarządczej w odniesieniu do rozwiązań rynkowych przyjętych w Unii Europejskiej. Wdrażanie to jest realizowane głównie za pośrednictwem Agencji Produkcji Roślinnej oraz Agencji Weterynaryjnej we współpracy z systemem celnym i podatkowym.

Organizacje grup interesów

Duńscy rolnicy zrzeszeni są w trzech organizacjach, które połączyły się w Radę ds. Rolnictwa. Jednym z zadań tej ostatniej jest promowanie interesów sektora rolnego w Parlamencie, rządzie i administracji centralnej. Tradycyjnie organizacje reprezentujące grupy interesów sektora rolnego w Danii miały i mają ogromny wpływ na formułowanie polityki dla tego sektora, ponieważ wzięły na siebie aktywną rolę w administrowaniu nim. W konkretnych zakresach administracja została oddelegowana w ręce grup interesów złożonych z rolników, zgodnie z zasadami administracyjnymi opublikowanymi przez Ministerstwo Rolnictwa (patrz pkt 6).

Wpływ i siła grup interesów złożonych z rolników zostały wzmocnione przez fakt, że średniej wielkości gospodarstwa, które są najliczniejsze, były i są ściśle związane z proeuropejską, zorientowaną na liberalną politykę ekonomiczną Partią Liberalną. Stowarzyszenie drobnych farmerów tradycyjnie powiązane było z Partią Radykalnych Liberalistów, która od wielu lat równoważy duński parlament, ponieważ plasowała się i plasuje w centrum duńskiej sceny politycznej, reprezentując idee liberalizmu społecznego.

Tak więc, pomimo że system jest jeden, zawiera w sobie dwie oddzielne sfery: grupy interesów oraz administrację. Jednakże w rzeczywistości w systemie tym występuje wiele punktów, które dają podstawę do porównań z demokracją korporacyjną, która umożliwia grupom interesu udział w tworzeniu polityki wobec sektora oraz w jej wdrażaniu. Ma to konsekwencje dla systemu kontroli zarządczej w zakresie zarządzania dotacjami, subwencjami oraz innymi wydatkami ponoszonymi na rolnictwo.

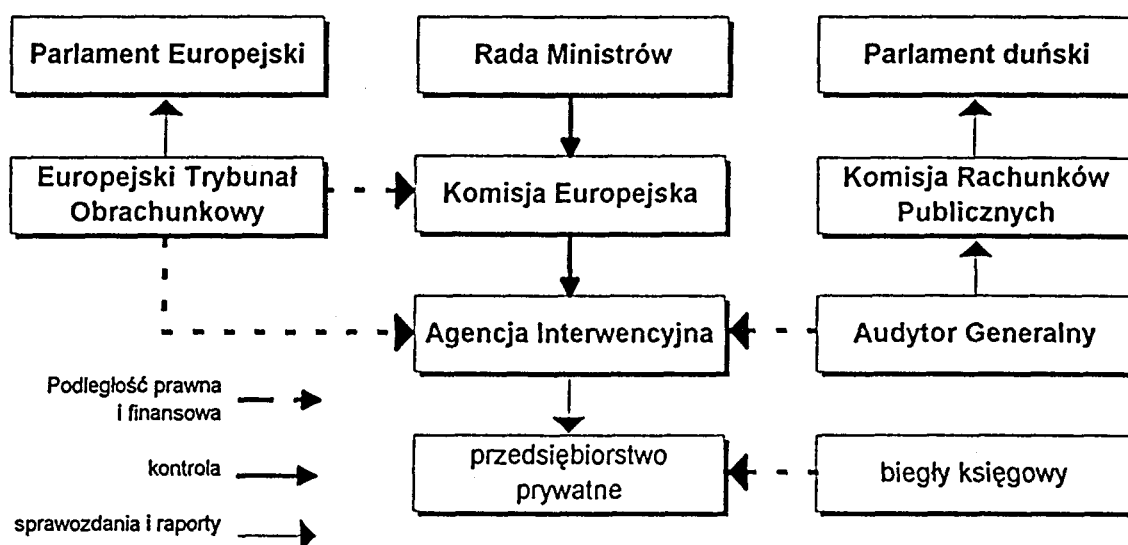
4. System kontroli zarządczej w zarządzaniu rynkowymi działaniami interwencyjnymi

Duńska polityka rolna stanowi część wspólnej polityki rolnej Unii Europejskiej, która za jeden ze swoich celów uważa stabilizację rynków produktów rolnych

(Traktat Rzymski, Art. 39). Dla ułatwienia osiągnięcia tego celu przyjęto wspólne europejskie rozwiązania w odniesieniu do rynków produktów rolnych. Składają się na nie postanowienia dotyczące takich zagadnień, jak regulacja cen, wsparcie zarówno w procesie produkcji, jak i sprzedaży rozmaitych produktów, rozwiązania w zakresie składowania i opłat, a także wspólne rozwiązania na rzecz stabilizacji importu i eksportu (Traktat Rzymski, Art. 40).

Poniższe przykłady ilustrują trudności kontroli zarządczej w odniesieniu do zarządzania rozwiązaniami rynkowymi Unii Europejskiej w Danii³⁰. Rysunek 5 ukazuje system kontroli, obejmujący wydatki Unii Europejskiej w sektorze rolniczym.

Rysunek 5. Kontrola interwencji rolnych Unii Europejskiej



Niewłaściwa kontrola zarządcza w zakresie wypłat premii (dotacji) za hodowlę byków i wołów

Rozwiązania rynkowe Unii Europejskiej w odniesieniu do produktów rolnych mają na celu zagwarantowanie producentom znacznej pomocy finansowej. Ma to zastosowanie np. do mechanizmów interwencyjnych, na mocy których poszczególne

³⁰ Problem nie ogranicza się jedynie do Danii. W Wielkiej Brytanii NAO przedstawiło raport, wskazujący na to, że niepowodzenia różnych typów kontroli zarządczej (w dziedzinie zarządzania, sprawozdawczości finansowej oraz polityki kadrowej) uważane są za źródła immanentnych zagrożeń, które mogłyby mieć znaczące konsekwencje w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz spójności z przepisami Unii Europejskiej. NAO, *Intervention Board for Agricultural Produce: Management, Accountability and the Prevention of Fraud*, HMSO, London, 1990.

kraje członkowskie podejmują zakupy wyrównawcze, kiedy ceny rynkowe w krajach członkowskich spadają poniżej określonego poziomu cen interwencyjnych.

W roku 1987 uległo zmianie rozwiązanie rynkowe odnoszące się do produkcji wołowiny, w wyniku czego zakupy wyrównawcze rozpoczynałyby się nie na poziomie cen interwencyjnych, lecz jedynie w sytuacji, kiedy cena rynkowa spadłaby poniżej ceny interwencyjnej o określoną kwotę. Aby zrównoważyć wynikający z tego spadek dochodów producentów, wprowadzono tymczasowe rozwiązanie w postaci wypłat premii za samce, na rzecz tych producentów wołowiny którzy będą trzymać byczki aż do czasu, gdy osiągną one określony wiek lub wagę. Kraje członkowskie mogły wybierać pomiędzy jednym z dwóch modeli sposobu wyliczania i wypłat dotacji: kraje mogły albo otrzymywać premie za żywe zwierzęta, które ukończyły co najmniej dziewiąty miesiąc życia (model gospodarski), albo za zwierzęta przesłane do uboju przy wadze 200 kg (model rozliczeń na etapie rzeźni). Premia została wyznaczona na poziomie 25 ECU za samca (byka lub wołu). Dania wybrała model gospodarski. Premię wypłacano za samce, które ukończyły co najmniej szósty miesiąc życia w chwili wystąpienia o przyznanie premii, i które producent zobowiązywał się utrzymywać na farmie przez następne trzy miesiące. Taki okres bazowy został wyznaczony z uwagi na konieczność sprawdzenia, czy dane zwierzęta faktycznie istnieją. Programem zarządzała Duńska Agencja Interwencyjna, zaś kontrole weryfikacyjne prowadziła Agencja Weterynaryjna.

W 1987 i 1988 roku do Duńskiej Agencji Interwencyjnej wpłynęło ok. 33 000 podań, z których 31 800, dotyczących około 266 000 zwierząt, zostało przyjętych. Agencja Weterynaryjna przeprowadziła 1743 wizyty kontrolne i wykryła 564 przypadki naruszenia umowy. Najczęstsze sposoby naruszenia to brak wymaganego indywidualnego oznakowania zwierząt poprzez kolczykowanie oraz sprzedaż zwierząt przed końcem okresu bazowego, lub nawet przed wysłaniem podania. Jedna trzecia podań, które skontrolowano, została odrzucona. Odnosząc to do całej liczby starających się, oznacza to że ok. 20 mln koron duńskich zostało wypłaconych w postaci dotacji w sytuacjach, gdy ustanowione warunki zostały naruszone. Na mocy przepisów Unii Europejskiej ustalenia te mogły doprowadzić do anulowania całej sumy przeznaczonej na dotacje i odmowy rekompensaty ze strony Unii Europejskiej za wypłaty już dokonane (w okresie gdy ustawa nie była w prawidłowy sposób realizowana).

Urząd Audytora Generalnego dokonał przeglądu systemu kontroli zarządczej i przekonał się, że Ministerstwo Rolnictwa powinno było wzmocnić system kontrolny i wprowadzić sankcje prawne, by skłonić zainteresowanych do właściwego stosowania przepisów. Ponadto ustalono, że na etapie podejmowania decyzji o wyborze modelu gospodarskiego Ministerstwo przeprowadziło niedostateczną ocenę konsekwencji administracyjnych łącznie z aspektami kontroli tego rozwiązania organizacyjnego. Komisja ds. Rachunków Publicznych zwróciła uwagę na nieadekwatność systemów

kontroli i sankcji za niewłaściwe zarządzanie oraz skrytykowała administrację ministerialną za doprowadzenie do zagrożenia utratą subsydiów Wspólnoty Europejskiej³¹.

Od 1989 roku Dania przeszła na model rozliczeń na etapie rzeźni, w którym dotacja zagwarantowana jest dla zwierząt spełniających wymagania dotyczące wagi. Pozwala to na uniknięcie problemów związanych z modelem gospodarskim, który daje możliwość dokonania kilkukrotnych wypłat za to samo zwierzę. Na podstawie kolczyków rzeźnie rejestrują informacje dotyczące każdego producenta i wysyłają do Duńskiej Agencji Interwencyjnej informację o uboju zwierzęcia, upoważniającą do wypłaty dotacji. W wyniku przyjęcia modelu rozliczeń na etapie rzeźni Agencja Weterynaryjna sprawdza jedynie, czy dany producent posiada zdolność tuczenia określonej liczby zwierząt. W tym modelu organizacyjnym, poszczególni producenci nie muszą deklarować, za ile zwierząt pragną uzyskać dotacje³².

W lutym 1989 r. Komisja Europejska zwróciła się z prośbą do Agencji Rolnej, aby ta nadesłała sprawozdanie Urzędu Audytora Generalnego, dotyczące specjalnych dotacji dla producentów wołowiny. Było to związane z zakończeniem sporządzania rachunków gwarancji FEOGA za 1987 rok. Ponadto Komisja zwróciła się z prośbą o wyjaśnienie, dlaczego liczba wizyt kontrolnych jakie miały miejsce w roku dotacyjnym 1987 nie została zwiększona, w świetle wyników wizyt kontrolnych poczynionych uprzednio. Po odpowiedzi władz duńskich, w roku 1989 Komisja ogłosiła, że zmiany w wysokości dotacji zostaną wprowadzone do rachunków zarówno za rok 1987, jak i 1988. Po dalszych negocjacjach Komisja potwierdziła obniżkę dotacji, a Dania nie zaskarżyła tej sprawy do żadnego z sądów europejskich³³.

Dania zdecydowała się nie występować do beneficjentów o zwrot błędnie dokonanych wypłat dodatków wyrównawczych, ponieważ uzyskanie ich wydawało się praktycznie nierealne. W wyniku tego Ministerstwo Rolnictwa zostało zobowiązane do wystąpienia do Parlamentu z żądaniem dodatkowych funduszy na pokrycie tych wydatków.

Interpretacja

Grupy interesów w rolnictwie w sposób naturalny zainteresowane są przyjęciem takich rozwiązań organizacyjnych dotyczących kontroli, które dają największe korzyści ekonomiczne największej możliwej liczbie członków, tak szybko jak tylko to możliwe. Z tego punktu widzenia sektor rolny jest

³¹ Parlamentarna Komisja ds. Rachunków Publicznych, *Beretning om sammenholdelse af bevillingen og regnskabstal i Statsregnskabet for 1987 (Raport dotyczący porównania liczb budżetowych i sprawozdanych w rachunkach publicznych za rok 1987)*, Kopenhaga, 1989, ss. 51-53.

³² Parlamentarna Komisja ds. Rachunków Publicznych, *Endelig betcenkning over statsregnskabet for finansaret 1987 (Końcowe refleksje na temat stanu rachunków państwowych za rok finansowy 1987)*, Kopenhaga, 1990, ss. 60-61.

³³ Parlamentarna Komisja ds. Rachunków Publicznych, *Endelig beatcenkning over statsregnskabet for finansaret 1988 (Końcowe refleksje na temat stanu rachunków państwowych za rok finansowy 1988)*, Kopenhaga, 1991, ss. 40-41.

zdecydowany wykorzystać swoje wpływy polityczne i administracyjne. Pomimo, iż dany program docelowo był adresowany głównie do producentów wołowiny, ci spośród rolników, których interesy ekonomiczne wiązały się z produkcją mleka, także odegrali tu pewną rolę. W stadach bydła mlecznego w Danii szeroko występuje krowa dżersejska, a cechą charakterystyczną tego gatunku jest relatywnie długi okres czasu, jakiego wymagają samce, aby dojść do wagi 200 kg. Zatem wybierając model gospodarski, instytucje rolne mogły uzyskać największe wsparcie wśród swoich członków. To także uniemożliwiło stworzenie pewnej podstawy dla kontroli; jednocześnie nie istniało zagrożenie ekonomiczne dla uzyskujących podobne wsparcie.

Lojalność Ministerstwa Rolnictwa była w tym przypadku podzielona. Z jednej strony było ono odpowiedzialne za to, że zarządzanie dotacjami rolniczymi będzie skuteczne i zgodne z przepisami prawa. Jednak z drugiej — Ministerstwo niewątpliwie podlegało wpływowi grup interesów, których celem było uzyskanie z Unii Europejskiej możliwie najwyższych funduszy. Ministerstwo prawdopodobnie spodziewało się, że zagrożenie, iż rachunki nie zostaną zaakceptowane przez Unię Europejską, wystąpi z nader ograniczonym prawdopodobieństwem, ponieważ interwencje kontrolne Unii Europejskiej z konieczności ograniczają się do sprawdzania losowo wybranych przypadków. W związku z tym słaby system kontroli zarządczej w modelu gospodarskim może przede wszystkim zostać przypisany temu, że instytucje rolne miały ogromny wpływ na wybór modelu dokonany przez Ministerstwo Rolnictwa. Jednocześnie rola Ministerstwa była podwójna — tzn. jako administratora i władzy kontrolnej z jednej strony, zaś wspierającego produkcję rolną — z drugiej. Mieszanka ta dawała bardzo złe podstawy do ustanowienia skutecznych systemów kontroli zarządczej.

Kontrola zarządcza w składach interwencyjnych

Ogólna koncepcja rynkowych programów interwencyjnych Unii Europejskiej zakłada, że kraje członkowskie uzyskują zwrot:

- kosztów związanych z zakupem produktów rolnych;
- kosztów związanych z ich przechowywaniem;
- kosztów sprzedaży składowanych produktów.

Zakupiony produkt rolny jest wpisywany do inwentarza Agencji Interwencyjnej po cenie księgowej, która zostaje następnie obniżona, aby odzwierciedlić spadek jakości towaru w okresie składowania. Różnica między ceną zakupu a wartością księgową zostaje natychmiast zwrócona przez Unię Europejską.

Wszystkie koszty związane z przechowywaniem (ładowanie, transport, rozładunek, składowanie, ponowny załadunek, wysyłka) podlegają zwrotowi ze środków Komisji Europejskiej. Straty w postaci utraconego przez kraje członkowskie oprocentowania sumy pieniędzy zainwestowanych w czasie, kiedy produkt pozostaje w składach, także zostają zrekompensowane przez Komisję Europejską.

W końcu, kiedy produkty zostaną wyprzedane ze składów, cena sprzedaży zostanie porównana z ceną księgową występującą w rachunkach Agencji Interwencyjnej. Jeżeli przy ponownej odsprzedaży wystąpi strata, Komisja Europejska pokrywa ją, jeżeli zysk — przypada on także Komisji Europejskiej.

W raporcie przedstawionym Komisji ds. Rachunków Publicznych, Urząd Audytora Generalnego przedstawił wyniki własnych badań zarządzania i kontroli składów interwencyjnych obsługujących program Unii Europejskiej w Danii³⁴ Sprawozdanie to zawiera ocenę systemu kontroli wewnętrznej zarządzania organizacyjnymi rozwiązaniami rynkowymi Unii Europejskiej w Danii. Część tego opracowania poświęcona została interwencjom na rynku ziarna i wołowiny.

W podsumowaniu raportu Urząd Audytora Generalnego stwierdził, że Duńska Agencja Interwencyjna jest nieskuteczna, częściowo z uwagi na to, że dysponuje zbyt ograniczonymi środkami dla prowadzenia kontroli, a częściowo z uwagi na opóźnienia wynikające z ciągłych niepowodzeń w przejściu na system elektronicznego przetwarzania danych. Obserwacja ta jest zbieżna z wyjaśnieniami przedstawionymi przez Duńską Agencję Interwencyjną w odniesieniu do niewłaściwego podejścia do przypadków specjalnych.

Jako przykład braku kontroli zarządczej może posłużyć przypadek w sektorze produkcji zbożowej, w którym nie występowały jakiegokolwiek wytyczne w sprawie postępowania ze szczególnymi przypadkami. Oznaczało to między innymi, że Duńska Agencja Interwencyjna przyjęła i zakupiła ilości, które w zasadniczy sposób przekraczały ilości początkowo oferowane. Duńska Agencja Interwencyjna nie stworzyła żadnych procedur gwarantujących, by maksymalne limity zapasów indywidualnych nie zostaną przekroczone. Ponadto nie pojawiła się precyzyjna informacja co do przeznaczenia, w jakim poszczególne zboża miały być składowane, w związku z czym systemy kontroli zarządczej okazały się niewystarczające w odniesieniu do kosztów transportu. Znaczące odstępstwa wystąpiły też w związku z podwójnymi opłatami, ujawnionymi w postaci kosztów przenoszenia zapasów do, a potem ze składów oraz w związku z kosztami składowania ponoszonymi po wygaśnięciu terminu usunięcia ziarna ze składów.

W odniesieniu do zdolności składowania wołowiny w chłodniach wystąpiły znaczne rozbieżności w cenach, których nie mogły uzasadnić różnice jakości warunków składowania. Nie istniała ponadto jednoznaczna podstawa dla indywidualnych umów cenowych za składowanie wołowiny. Karty składowania, które w Duńskiej Agencji Interwencyjnej były wypełniane ręcznie, nie były aktualizowane, a zatem kontrolę zapasów wołowiny przeprowadzano na podstawie własnych wykazów zapasów chłodni. Badania wykazały wreszcie, że nie wszyscy kierownicy składów przedstawili uprzednio sprawozdania z własnych rachunków, a ponadto że przedstawione już sprawozdania nie były uzgadniane z wykazem zapasów prowadzonych przez

³⁴ Parlamentarna Komisja ds. Rachunków Publicznych, *Raport Nr 13/92 dotyczący administracji i kontroli składów interwencyjnych Unii Europejskiej w Danii*, Kopenhaga, 1994.

Agencję. I tak oto, systemy kontroli zarządczej zarządzania zapasami interwencyjnymi zboża i wołowiny ujawniły wiele niedociągnięć.

Uwagi ogólne

W zależności od tego, czy zaangażowana jest instytucja krajowa, czy też europejska, podejście do kontroli procedur administracyjnych oraz kontroli finansowej funduszy wykorzystanych w celu realizacji interwencji może być różne.

Kontrole systemu kontroli wewnętrznej prowadzone przez narodowe urzędy kontroli miały zasadniczo na celu zapewnienie, że ogólnokrajowa agencja interwencyjna działała w sposób wydajny ze względu na koszty i że cykl załatwiania spraw przebiega tak sprawnie jak tylko to możliwe, doprowadzając do minimalnych strat z punktu widzenia budżetu państwa.

Spełnienie wymagań Komisji Europejskiej oraz Europejskiego Trybunału Obrachunkowego wymaga znacznie bardziej szczegółowego i precyzyjnego określenia systemu i sformułowania celów kontroli zarządczej. Te dwie instytucje europejskie kładą nacisk na doniosłość systemu kontroli zarządczej administracji oraz jego spójności z przepisami Wspólnoty w całej ich złożoności³⁵.

Przedstawione powyżej przypadki wskazują na konieczność ustanowienia i wdrożenia niezbędnych systemów kontroli zarządczej. Jest to jedyny sposób zagwarantowania wiarygodności administracji.

5. Kontrola zarządcza w zarządzaniu dotacjami na zmiany strukturalne

Jednym z celów Traktatu Rzymskiego (Art. 39) jest zwiększenie wydajności produkcji w rolnictwie drogą "promowania postępu technicznego i zagwarantowania racjonalnego rozwoju produkcji rolniczej oraz optymalnego wykorzystania czynników produkcji, a zwłaszcza siły roboczej", by zagwarantować producentom rolnym oraz ich pracownikom rozsądny poziom życia. Aby ciągnąć to założenie przyjęto wspólne rozwiązanie organizacyjne w zakresie marketingu produktów rolnych (Traktat Rzymski, Art. 40.2). W celu wsparcia rozwiązań wspólnego rynku możliwe jest stworzenie jednego z kilku możliwych systemów funkcjonalnych dla rolnictwa. Równoległe z powyższym, kraje członkowskie mogą także, w określonych granicach, przyznawać rolnictwu dotacje państwowe.

³⁵ Roger P. Levy "Audit and Accountability in a Multiagency Environment: The Case of the Common Agricultural Policy in the UK", *Financial Accountability and Management*, t. 10 (1), Feb., 1994, ss. 65-75.

Produktywność a efektywność

Systemy kontroli zarządczej powinny pomóc uzyskać gwarancję, że działalność jednostki podlegającej kontroli realizowana jest w sposób oszczędny, wydajny oraz skuteczny, zapewniając wdrażanie polityki w danej dziedzinie.

Poniższy przykład nawiązuje do badania przeprowadzonego w roku 1994 przez Urząd Audytora Generalnego, dotyczącego wydajności produkcji i skuteczności Agencji Struktury Rolnej w związku z administrowaniem dwoma podobnymi programami: pierwszym, stanowiącym część programu dotacji Unii Europejskiej mającym na celu promowanie adaptacji struktur rolniczych; i drugim — na który składają się krajowe rozwiązania w zakresie technologii żywności oraz programów badań i rozwoju³⁶.

Urząd Audytora Generalnego obliczył i porównał efektywność obu tych rozwiązań organizacyjnych pod kątem przyznawania dotacji. Aby to uczynić, zbadał wiele indywidualnych przypadków dotacji, porównując je z kosztami organizacyjnymi. W okresie trzech lat będących przedmiotem badania zaobserwowano, że w pierwszym roku produktywność spadła, a w następnych latach podniosła się. Badanie nie przedstawia przyczyn zmiany wydajności.

Analizując efektywność przeprowadzono ocenę zdolności instytucji do podejmowania szybkich, prostych oraz wiarygodnych działań.

Szybkość działania w odniesieniu do indywidualnych przypadków można ocenić jako powiązanie pomiędzy charakterem a czasem trwania działania. Opracowanie Urzędu Audytora Generalnego wykazało, że w niektórych przypadkach działania rozciągały się na okres dłuższy niż uzasadniałby to charakter spraw.

Prostota oznacza, że sposób potraktowania indywidualnych spraw charakteryzuje się brakiem zbędnych formalności. W odniesieniu do tego punktu badanie wykazało, że poszczególne sprawy wymagały kilkukrotnego ponownego rozpatrywania przed podjęciem decyzji, ponieważ, w przypadku obu badanych programów, do osób występujących o dotacje zwracano się wielokrotnie z żądaniem nadesłania dodatkowych materiałów przy kilku różnych okazjach.

Wiarygodność określa się jako zdolność instytucji do zdefiniowania, wyznaczenia granic i wyjaśnienia sprawy tak, aby można było w odniesieniu do niego podjąć prawidłową decyzję. Tutaj znowu zaobserwowano, że Rada ds. Rolnictwa nie spełniła wymogów których uwzględnienia można by od niej oczekiwać.

Komisja ds. Rachunków Publicznych na podstawie opracowania Urzędu Audytora Generalnego, stwierdziła, że organizacja Rady ds. Rolnictwa mogłaby zostać

³⁶ Parlamentarna Komisja ds. Rachunków Publicznych, *Sprawozdanie Nr 7/93 dotyczące wydajności pracy Komisji ds. Rolnictwa i jej efektywności w administrowaniu dotacjami do wybranych dziedzin*, Kopenhaga, 1994.

ostro skrytykowana i zażądała od Urzędu Audytora Generalnego przeprowadzenia bardziej szczegółowego badania.

Ocena przeprowadzona przez Urząd Audytora Generalnego miała na celu znalezienie odpowiedzi na pytanie, czy systemy kontroli zarządczej Agencji Struktury Rolnej funkcjonują w sposób efektywny, a zatem, czy nie występują jakieś zasadnicze braki w zakresie oszczędnego działania, wydajności produkcji lub skuteczności działań podlegających kontroli. Po przebadaniu systemu oraz realizacji dalszych, pogłębionych badań systemów kontroli zarządczej Agencji, podsumowano, że zarządzanie prowadzone siłami Agencji było dostosowane do wzorców przyjętych w administracji publicznej.

6. System kontroli zarządczej a delegacja uprawnień do zarządzania polityką rolną

Dania ma długą tradycję delegowania obowiązków związanych z wdrażaniem polityki rolnej w ręce zainteresowanych organizacji lub innych organizacji spoza struktury rządowej³⁷.

Od lat 1950. nakładano mały podatek na towary eksportowe oraz sprzedaż produktów rolnych. Dochód ten przekazywano organizacjom rolniczym za pośrednictwem systemów funduszy przeznaczonych do finansowania szeregu działań w sektorze rolniczym. Niektóre fundusze otrzymywały także pieniądze z podatków od nieruchomości płaconych przez farmerów. Inne były finansowane częściowo za pośrednictwem dotacji rządowych. W 1989 roku za pomocą tego mechanizmu administracyjnego przekazano instytucjom sektora rolniczego około 1,2 mld koron duńskich lub 0,2 mld dolarów amerykańskich.

Powyższy system funduszy opierał się na trwających od lat porozumieniach politycznych pomiędzy organizacjami rolników a Ministerstwem Rolnictwa. Umowy te były zawsze ratyfikowane przez Parlament jako ustawy lub decyzje budżetowe. Wydaje się, że nie występował żaden konflikt między Ministerstwem Rolnictwa a organizacją reprezentującą interesy specjalne w odniesieniu do zarządzania tymi funduszami.

Ten system delegowanej administracji był krytykowany przez Christensena³⁸, który zwracał uwagę na:

- przesunięcie celów;
- niejasną praktykę w dziedzinie księgowania oraz brak przejrzystości finansowej;
- subdelegację uprawnień do zarządzania przez Radę ds. Rolnictwa w ręce innych organizacji;

³⁷ Jorgen Gronnegaard Christensen, "Corporatism, Administrative Regimes and Mismanagement of Public Funds", Referat zaprezentowany w trakcie wspólnej sesji warsztatowej na temat nowych form publicznej korupcji ECPR, Lejda 1993.

³⁸ Tamże.

blokowania Urzędowi Audytora Generalnego dostępu do rachunków podwykonawców.

Procedury stworzone w ramach zarządzania polityką rolną poprzez subdelegowanie uprawnień niestety nie dawały rozsądnych gwarancji uporządkowanego, wydajnego i skutecznego działania. Nie można było udokumentować, że delegacja uprawnień do zarządzania zabezpieczała zasoby przed stratą w wyniku marnotrawstwa, złego zarządzania, błędów oraz innych niedociągnięć, albo że ściśle stosowała się ona do obowiązującego prawa (I, 3). Brak właściwego systemu kontroli zarządczej znalazł odzwierciedlenie w bardzo poważnych uwagach krytycznych ze strony Audytora Generalnego oraz Komisji ds. Rachunków Publicznych³⁹.

Na podstawie tych uwag krytycznych rząd zmuszony został do mianowania sędziego w celu przeprowadzenia dochodzenia w zakresie delegacji obowiązków przez Ministerstwo Rolnictwa. Celem dochodzenia było zbadanie odpowiedzialności prawnej uczestników zaangażowanych w administrację funduszami. Po zakończeniu badań nie zostały podjęte w celu wyjaśnienia lub oczyszczenia tych spraw żadne dalsze kroki prawne. Później Ministerstwo Rolnictwa podległo reorganizacji, a system kontroli zarządczej został poprawiony.

7. System kontroli zarządczej jako zjawisko polityczne i społeczne

Na podstawie przypadków opisanych powyżej można wyciągnąć ogólne wnioski co do ważności kontroli zarządczej, w aspekcie uniemożliwiania specjalnym grupom interesów uzyskania wyłącznego wpływu na wdrożenie polityki rolnej oraz systemowej niezbędności kontroli zarządczej w systemach administracyjnych składających się z kilku poziomów.

System kontroli zarządczej jako regulator wpływu grup interesów

Powyższe przypadki zwracają uwagę na wagę tworzenia systemów kontroli zarządczej po to, aby chronić się przed niewłaściwym wpływem ze strony grup interesów.

Cechą charakterystyczną zarządzania w demokratycznym systemie rządowym jest to, że decyzje nie powinny być zdominowane przez względy o charakterze nieobiektywnym, łącznie z interesem określonych grup gospodarczych i zawodowych. Ogólnie rzecz biorąc, kontrola zarządcza jest środkiem gwarantującym nie tylko prawidłową sprawozdawczość finansową, ale także zgodne z prawem i efektywne zarządzanie sektorem rządowym.

³⁹ Parlamentarna Komisja ds. Rachunków Publicznych, *Beretning om finansierings-, afgifts- og sikringsfonde for landbrug, gartneri og fiskeri (Sprawozdanie Nr 2/89 dotyczące funduszy finansowych oraz zabezpieczeń dla rolnictwa, ogrodnictwa i połowów)*, Kopenhaga 1990.

Na podstawie doświadczeń duńskich można zauważyć, że potrzeba odpowiedniego systemu kontroli zarządczej jest najsilniejsza w przypadkach, gdy grupy interesów mają władzę lub wywierają wpływ na etapie wstępnego określenia polityki lub jeśli uczestniczą we wdrażaniu tejże polityki.

Jeśli administracja dysponuje właściwym systemem kontroli zarządczej, to ryzyko wystąpienia niedociągnięć w sposobie traktowania grup interesów zostaje zminimalizowane. To z kolei zwiększa wiarygodność sprawozdawczości finansowej administracji.

Z tych przyczyn kontrola zarządcza może zostać uznana za kamień węgielny w konstrukcji nowoczesnego, demokratycznego rządu.

Kontrola zarządcza w systemach wielopoziomowych

Większość przypadków omówionych powyżej dotyczy systemu administracyjnego złożonego z kilku poziomów, tzn. wyższego (Unii Europejskiej lub krajowego), który tworzy, reguluje oraz nadzoruje główne cechy systemu administracyjnego i drugiego — którego rolą jest wdrażanie tego systemu (kraj lub grupa interesów).

Pierwszy poziom oczekuje od drugiego działania zgodnego z celami i zasadami systemu administracyjnego, który sam stworzył. Drugi poziom chce zagwarantować wiarygodność prowadzonych przez siebie działań w związku z wdrażaniem systemu administracyjnego i w tym celu tworzy systemy kontroli zarządczej.

Jednakże jeśli oba poziomy działają w celu maksymalizowania własnego interesu ekonomicznego, sytuacja ulega zmianie. Występuje wówczas ryzyko wystąpienia konfliktu interesów w administrowaniu systemami kontroli zarządczej na różnych poziomach. Drugi poziom będzie starał się maksymalizować korzyści ekonomiczne oraz zminimalizować koszty kontroli zarządczej. Jedynie w przypadku, gdy wystąpi ryzyko utraty korzyści finansowych, drugi poziom będzie miał interes w promowaniu efektywnej kontroli zarządczej.

Z uwagi na fakt, że pierwszy poziom administracyjny dysponuje mniejszą ilością informacji, stoi on na słabszej pozycji, gdy trzeba dokonać oceny efektywności systemu kontroli zarządczej na poziomie drugim. Z drugiej strony, poziom pierwszy rządzi strukturą kompensacji i może zaprojektować ją w taki sposób, aby wzmocnić kontrolę zarządczą systemu na poziomie drugim⁴⁰, łącznie z wykorzystaniem inicjatyw i sankcji, dla poprawienia sprawności jej funkcjonowania.

Ostatecznie, kiedy Unia Europejska stanowi poziom pierwszy, zaś administracja krajowa — drugi, interesująca dynamika wywiera wpływ na funkcjonowanie najwyższego organu kontroli (NOK). Europejski Trybunał Obrachunkowy jest zmuszony działać w kierunku wspierania realizacji celów i polityki Unii Europejskiej; jednakże jest on zależny, w znacznej części, od pracy

⁴⁰ Temat ten został szerzej opracowany przez Rolfa Elma-Larsena w referacie pt. "The Relationship between Value For Money Audit and Transaction Cost and Agency Theories" zaprezentowanym w trakcie 5. Konferencji Międzynarodowych Badań nad Sprawozdawczością Rządową, Paryż, maj 1995.

NOK danego kraju. NOK musi zweryfikować, czy ustawodawstwo Unii Europejskiej jest wdrażane w danym kraju członkowskim, nawet jeśli administracja na poziomie krajowym ma interes ekonomiczny w interpretowaniu ustawodawstwa Unii Europejskiej z największą korzyścią dla własnego kraju. Krajowy NOK ma — moim zdaniem — obowiązek działać zgodnie z normami profesjonalnymi, nawet jeżeli przyniesie to skutki niekorzystne dla interesów własnego kraju w perspektywie krótkofalowej. W perspektywie długofalowej takie zachowanie stwarza znacznie lepszy punkt startowy dla negocjacji krajów członkowskich w ramach Unii Europejskiej. Ukazanie dobrze funkcjonującej administracji i wysokiego profesjonalizmu kontroli finansowej stanowi dobrą podstawę do budowy wiarygodności i lepszej pozycji negocjacyjnej danego kraju.

Znaczenie kontroli wewnętrznej w systemach kontroli zarządczej w administracji rządowej z perspektywy Stanów Zjednoczonych Ameryki

Harry S. Havens

Harry S. Havens był Zastępcą Kontrolera Generalnego Stanów Zjednoczonych w GAO (General Accounting Office — Główny Urząd Obrachunkowy) od 1980 r. aż do przejścia na emeryturę w 1993 r. Poprzednio (w latach 1964—74) pracował w OMB (US Office of Management and Budget — Urząd ds. Zarządzania i Budżetu) oraz jako dyrektor Działu ds. Analiz Programowych GAO (1974-80). Poglądy wyrażone w niniejszym referacie to opinie autora i nie należy przypisywać ich Urzędowi Obrachunkowemu.

Streszczenie

Stało się tradycją, że rząd Stanów Zjednoczonych⁴¹ przyjmował nieco przypadkowe, wyrwykowe i nieuporządkowane podejście do spraw kontroli zarządczej. Przynajmniej po części można to przypisać podziałowi władzy w amerykańskiej strukturze władzy. W pewnych obszarach systemy kontroli są ustanowione na mocy obowiązującego prawa. Jednak w większości przypadków opracowanie systemów kontroli zarządczej pozostawiono uznaniu agencji rządowych⁴² działających w ramach danej dziedziny. Historycznie rzecz biorąc, agencje centralne⁴³ nie odegrały istotnej roli przywódczej w tym zakresie, zaś agencje wykonawcze, pozostawione same sobie, umieszczały tę funkcję nisko na listach swych priorytetów.

Najnowsze inicjatywy wskazują, iż to fragmentaryczne podejście może ulec zmianie. W 1982 r. Kongres Stanów Zjednoczonych zażądał, aby agencje zaczęły prowadzenie corocznej oceny własnych systemów kontroli zarządczej. Wymóg ten

⁴¹ Niniejszy referat traktuje o problemie systemów kontroli zarządczej w administracji federalnej Stanów Zjednoczonych. Z uwagi na fakt, iż 50 stanów posiada swoje własne Konstytucje, ustawy oraz praktykę administracyjną, występujące tam problemy mogą być lub nie być tożsame.

⁴² Określenie "agencja" jest tu stosowane, by określić instytucje funkcjonujące w ramach władzy wykonawczej. Należy rozumieć, iż składają się na nie departamenty rządowe ("ministerstwa" w innych rządach), a także niezależne agencje lub inne instytucje administracyjne.

⁴³ Określenie "agencje centralne" definiuje instytucje w pionie władzy wykonawczej, które są źródłem wytycznych dla agencji wykonawczych. Istnieje spora liczba takich agencji centralnych, ale najbardziej znaczącymi z punktu widzenia bieżącej dyskusji są Urząd ds. Zarządzania i Budżetu (Office of Management and Budget — OMB), Departament Skarbu (Treasury Department) i Urząd ds. Zarządzania Kadrami (Office of Personnel Management — OPM).

został wzmocniony dalszymi żądaniem, aby począwszy od 1996 r. 24 największe agencje publikowały sprawozdania finansowe łącznie z raportem dotyczącym oceny istniejącego systemu kontroli. Niedawno (w 1995 r.) rząd opublikował nowe wytyczne, spójne z "Wytycznymi w sprawie standardów kontroli wewnętrznej" INTOSAI, które ponownie podkreśliły znaczenie efektywnych systemów kontroli zarządczej.

Powyższe inicjatywy odzwierciedlają korzystne zmiany zarówno w odniesieniu do kierunku zmian, jak też w ogólnym nastawieniu. Na tym jednak etapie przedwczesne byłoby przewidywanie ich długofalowych skutków. Co więcej, nawet najlepsze systemy kontroli zarządczej posiadają swoje ograniczenia. Jak wskazują doświadczenia Stanów Zjednoczonych, systemy kontroli mogą zostać zniweczone lub umiejętnie omijane przez personel kierowniczy, któremu mają służyć. Muszą zatem podlegać drobiazgowej kontroli w celu uzyskania pewności, że pozostają nadal efektywne w zmieniających się zakresach i dziedzinach działania organizacji.

Wewnętrzna kontrola finansowa powinna stanowić istotny element struktury kontroli zarządczej. Kontrolerzy wewnętrzni w administracji Stanów Zjednoczonych tradycyjnie służyli kierownikom agencji, w przeciwieństwie do kontrolerów zewnętrznych (takich jak przedstawiciele Głównego Urzędu Obrachunkowego — GAO), będących na usługach instytucji nadzorujących z zewnątrz, w pierwszym rządzie Kongresu.

Kontrolę finansową rządu w Stanach Zjednoczonych utrudnia istnienie programów, w ramach których rząd refunduje koszty poniesione na dostarczanie dóbr i usług na rzecz rządu, bądź też wypłaty świadczeń dokonywanych w jego imieniu. Wymaga to od kontrolerów prowadzenia badań systemu kontroli zarządczej istniejących u dostawców i agentów rządowych, a także mechanizmów kontrolnych wewnątrz agencji. Prowadzone ostatnio kontrole wskazują na występowanie poważnych problemów w systemie kontroli tych instytucji, połączonych z rządem stosunkami natury komercyjnej.

W 1978 r. Kongres dokonał zmian w systemie kontroli wewnętrznej w administracji. Zostało ustanowione stanowisko inspektora generalnego (IG) w większości agencji. Pozycja inspektora generalnego jest mało wygodna, gdyż z jednej strony stanowi on część agencji, z drugiej — ma znaczną niezależność i posiada istotne zewnętrzne zobowiązania sprawozdawcze. Oczekuje się od niego prowadzenia kontroli realizacji programów agencji na sposób zbliżony do tradycyjnych działań kontroli wewnętrznej, lecz jej wyniki przedstawia on nie tylko kierownictwu agencji, ale również Kongresowi. Od inspektora generalnego oczekuje się także prowadzenia kontroli sprawozdań finansowych agencji w taki sposób, w jaki robi to kontroler z zewnątrz.

Pojawiły się problemy wynikające z takiego podejścia. Obowiązki zewnętrzne wydają się dominować kosztem tradycyjnych misji kontrolera kontroli wewnętrznej. Zwłaszcza ujawnianie indywidualnych przypadków wykroczeń — sprawy szczególnie interesujące dla Kongresu — uzyskało większą wagę niż wzmocnienie systemów kontroli zarządczej zdolnych zapobiec tym wykroczeniom.

W sumie, amerykańskie podejście do systemów kontroli dla potrzeb zarządzania ma liczne słabości. Podejmowane obecnie wysiłki w celu ich wzmocnienia wydają się obiecujące, lecz powodzenie w tej sprawie będzie wymagać zaangażowania w dłuższym okresie czasu, zaś trwalsze zaangażowanie w amerykańskim systemie rządowym trudno jest zagwarantować.

1. Przegląd amerykańskiej praktyki w zakresie systemów kontroli zarządczej

Trudno o uogólnienia dotyczące praktyki w tym zakresie, gdyż brak tu jednego wspólnego kryterium. W rzeczywistości występuje znaczne zróżnicowanie sposobów ustanawiania i zarządzania różnymi typami systemów kontroli zarządczej oraz rygorów ich wdrażania.

Uprawnienia w dziedzinie systemów kontroli zarządczej

Uprawnienie do tworzenia lub żądania stworzenia systemów kontroli zarządczej — lub wprowadzenia jakiegokolwiek innej praktyki w sferze administracji — jest pochodną przepisów Konstytucji Stanów Zjednoczonych, która wyposaża Kongres w uprawnienia ustawodawcze. Żaden urzędnik nie ma prawa podjąć jakiegokolwiek działania, z wyjątkiem działań zgodnych z konstytucją lub ustawami wprowadzonymi w życie przez Kongres za pośrednictwem procedur konstytucyjnych. Niemniej, tego rodzaju uprawnienia ustawodawcze są ograniczone za sprawą prezydenckiego prawa weta wobec proponowanych ustaw a także poprzez uprawnienia władzy sądowniczej do rozstrzygania, czy ustanowione prawa odpowiadają wymogom konstytucyjnym. Kongres, działający w zgodzie z konstytucją, jest więc głównym źródłem prawa w zakresie ustanawiania wszelkich systemów kontroli zarządczej. Często deleguje on jednak to uprawnienie w ręce wyższych urzędników władzy wykonawczej drogą uchwalania ustaw udzielających im, bezpośrednio lub pośrednio, odpowiednich uprawnień.

Opracowywanie i upowszechnianie systemów kontroli zarządczej

Amerykański sposób podejścia do systemów kontroli zarządczej jest niespójny, charakteryzuje się bowiem różnaitością sposobów ustanawiania tych systemów. Konstytucja sama w sobie zawiera pewne elementy dotyczące systemu kontroli zarządczej, choć jedynie nieliczni Amerykanie w tych kategoriach rozumieją konkretne przepisy. Na przykład, stanowi ona, że nie wolno nakładać podatków ani wydawać funduszy publicznych poza działaniami podjętymi na mocy ustaw uchwalonych przez Kongres. Stwierdza ona także, iż konieczne jest prowadzenie dorocznych rozliczeń wpływów i wydatków rządu.

Inne elementy systemu kontroli zarządczej ustanowione są na mocy ustaw uchwalanych przez Kongres. Do takich zalicza się utworzenie GAO (tzn. General Accounting Office — Generalny Urząd Obrachunkowy) jako najwyższego organu kontroli oraz OPM (Office of Personnel Management — Urząd ds. Zarządzania Kadrami), którego celem jest uregulowanie polityki kadrowej rządu. Inne ustawy uchwalono po to, by wprowadzić kontrolę finansową oraz doroczne oceny systemów kontroli zarządczej, a także by regulować np. procedury zawierania umów przez rząd.

Prezydent, stojąc na czele władzy wykonawczej, wraz z centralnymi agencjami odpowiedzialnymi za zarządzanie, które działają w jego imieniu, ponosi w pewnym

zakresie odpowiedzialność za systemy kontroli zarządczej. Składają się na nią takie elementy, jak mianowanie wyższych rangą urzędników oraz regulacja zasad rachunkowości w administracji rządowej.

Każda agencja, jeśli nie nałożono na nią innych ograniczeń, odpowiedzialna jest za rozmaite elementy systemu kontroli zarządczej. Większość agencji może swobodnie decydować o własnej strukturze organizacyjnej, opracowywać kryteria oceny podległego im personelu oraz definiować zakres obowiązków, mianować urzędników oraz ustanawiać wewnętrzne procedury operacyjne.

Rola agencji centralnych

Teoretycznie agencje centralne Stanów Zjednoczonych powinny odgrywać ważniejszą rolę w opracowaniu efektywniejszych systemów kontroli zarządczej niż ma to miejsce w przypadku takich agencji w innych krajach. Kadry przywódcze agencji wykonawczych (zazwyczaj trzy lub cztery szczeble w dół w strukturach organizacyjnych) składają się zazwyczaj z urzędników z nominacji politycznej, których okres pozostawania na stanowisku jest krótki (średnio nieco przekraczający dwa lata). Urzędników tych najczęściej wybiera się na podstawie ich powiązań politycznych. Zazwyczaj dysponują oni ograniczonym lub wręcz żadnym doświadczeniem z zakresu zarządzania, zwłaszcza w instytucjach sektora rządowego.

W takich warunkach tworzenie efektywnego systemu kontroli zarządczej wymaga silnego przywództwa spoza agencji. A zwłaszcza — wymaga ono ciągłego i silnego zaangażowania ze strony agencji centralnych, w ręce których kolejni Prezydenci delegowali całość odpowiedzialności za zarządzanie danym sektorem polityki rządu. Do niedawna w zasadzie brak było takiego zaangażowania, podobnie jak i wsparcia ze strony Kongresu odnośnie efektywnego systemu kontroli zarządczej. Standardy sprawozdawczości finansowej istnieją już od wielu lat, lecz celem ich opracowania było wspieranie dorocznego procesu tworzenia budżetu oraz sporządzania dorocznego sprawozdania Skarbu Państwa dotyczącego finansów rządowych, nie zaś zapewnienie dostępu do wiarygodnych danych o kosztach dla potrzeb zarządzania agencjami. Dopiero w ostatniej dekadzie zapoczątkowano wysiłki mające na celu opracowanie podstaw księgowości, np. wzoru standardowej księgi głównej dla agencji rządowych.

Podobnie praktyka kadrowa rządu podlegała ścisłej regulacji od ponad stulecia. Początkowym zamiarem było izolowanie urzędników państwowych od szkodliwych wpływów politycznych oraz zagwarantowanie, by decyzje kadrowe opierały się na obiektywnie mierzonych zdolnościach konkurujących ze sobą kandydatów. Jednakże większość kadry kierowniczej od dawna była przekonana, że system kładł nacisk raczej na formę niż treść, utrudniając w ten sposób rozliczanie podległych kadr z odpowiedzialności za własne działania. Obecnie podejmuje się wysiłki w celu poprawy sytuacji w tym zakresie.

Office of Management and Budget — Urząd ds. Zarządzania i Budżetu (OMB) od lat zwracał uwagę na potrzebę wzmocnienia systemów kontroli zarządczej.

Jednakże jego deklaracjom nie towarzyszyło trwale zaangażowanie się ani przydział środków niezbędnych do osiągnięcia znaczących wyników. Istnieje nadzieja, że aktywizacja działań OMB w ostatnim czasie przyniesie trwalsze rezultaty.

Aby zrozumieć słabe funkcjonowanie centralnych agencji amerykańskich w zakresie opracowania skutecznego systemu kontroli trzeba zauważyć, że ich kadry przywódcze są również wybierane, w pierwszym rządzie, na podstawie powiązań politycznych, a nie umiejętności kierowniczych i doświadczenia oraz że kierownicy zmieniają się bardzo często. Na dodatek Kongres gorąco broni własnej władzy nad agencjami wykonawczymi i często podejmuje działania w celu izolowania ich od tego, co sam (na równi z agencjami) uważa za "interferencję" ze strony agencji centralnych. W tym kontekście agencje centralne (a zwłaszcza OMB) często są postrzegane jako agencje realizujące cele polityki prezydenckiej, a nie jako neutralni politycznie rzecznicy zdrowej praktyki w dziedzinie zarządzania. W rzeczywistości, rzecz jasna, na agencjach centralnych spoczywa zarówno odpowiedzialność polityczna jak i odpowiedzialność za zarządzanie i często trudno jest utrzymać równowagę pomiędzy tymi dwiema rolami.

Porównanie z „Wytycznymi” INTOSAI

Rząd Stanów Zjednoczonych definiuje systemy kontroli zarządczej jako organizację, wytyczne i procedury stosowane przez agencje w celu zapewnienia, by:

- programy osiągały założone dla nich wyniki;
- wykorzystanie zasobów było spójne z celami strategicznymi agencji;
- programy i zasoby chronione były przed marnotrawstwem, oszustwem oraz złym zarządzaniem;
- przestrzegane były przepisy ustaw i aktów niższej rangi;
- wiarygodne informacje uzyskiwane były na czas, przechowywane, przekazywane i wykorzystywane w procesie decyzyjnym⁴⁴.

Niniejsza definicja i towarzyszące jej wskazówki są w pełni spójne z „Wytycznymi” INTOSAI. Rząd Stanów Zjednoczonych (a zwłaszcza ludzie zajmujących się kontrolą w ramach tego rządu) silnie popierał opracowanie „Wytycznych” INTOSAI i wyraził aprobatę dla opublikowanych wyników tych prac. Niestety, nawet najsilniejsze przekonanie o ważności systemu kontroli zarządczej nie prowadzi do natychmiastowego powstania efektywnych systemów kontroli. Co więcej, istnienie rozbieżności między retoryką a rzeczywistością nie jest wyłącznie specjalnością Stanów Zjednoczonych.

Monitoring i ocena systemów kontroli zarządczej

Aż do chwili obecnej ocena systemów kontroli zarządczej istniejących w poszczególnych agencjach pozostawała w znacznym stopniu zadaniem ich samych, okazjonalnie wspieranych przez kontrole prowadzone przez GAO. W 1982 r.

⁴⁴ Office of Management and Budget "Management Accountability and Control" (Odpowiedzialność Zarządzania i Kontrola), Okólnik nr A-123, wersja z 21 czerwca 1995.

Kongres uchwalił ustawę o etyce finansowej federalnej kadry kierowniczej (Federal Managers Financial Integrity Act — FMFIA)⁴⁵, która na szefa każdej agencji nakłada obowiązek przeprowadzania corocznych ocen systemu kontroli zarządczej tej agencji, przedstawiania wyników tej oceny Prezydentowi i Kongresowi i przygotowania planu działań zmierzającego do naprawy wszelkich istotnych słabości, jakie zostaną wykryte. Ustawodawstwo to zostało wzmocnione ustawą o głównych urzędnikach ds. finansowych (Chief Financial Officers Act — CFOA)⁴⁶, która nakłada wymóg przeprowadzania dorocznych kontroli finansowych w 24 największych agencjach. Raporty z nich także mają zawierać ocenę systemów kontroli zarządczej.

Zasoby, umiejętności i szkolenia dla potrzeb systemów kontroli zarządczej

Umiejętności i oddanie ludzi odpowiedzialnych za rozmaite aspekty systemów kontroli zarządczej w znacznym stopniu decydują o ich efektywności. Brak doświadczenia i krótki staż na wyższych stanowiskach, tak typowe dla kierownictwa agencji, oznacza iż zazwyczaj ma ono mało chęci i możliwości wniesienia znaczącego wkładu w systemy zarządzania agencji. Rozumiejąc tę sytuację, Kongres uchwalił ustawy tworzące nowe stanowiska o potencjalnie wielkim znaczeniu w zakresie systemów kontroli zarządczej większości agencji — inspektorów generalnych (Inspectors General — IG) oraz głównych urzędników ds. finansowych (Chief Financial Officers — CFO), określając jednocześnie kwalifikacje wymagane od kandydatów na te stanowiska. Skutki tego wydają się zbawienne. Jednakże standardy nie są zbyt rygorystyczne, a względy polityczne nadal odgrywają pewną rolę w wyborze tych urzędników. Co więcej, pensje w sektorze rządowym nie są konkurencyjne wobec sektora prywatnego — na tym poziomie odpowiedzialności, co utrudnia czasem przyciągnięcie osób o pożądanym kwalifikacjach.

Umiejętności merytorycznych wymaganych od osób zatrudnionych w systemach kontroli zarządczej na ogół można się nauczyć, jednakże działania rządowe w zakresie tego rodzaju szkoleń były nieregularne. GAO, na przykład, podjęło wiele działań dotyczących szkolenia i doskonalenia zawodowego, przeznaczonych dla własnych kontrolerów i udzieliło znacznej pomocy w zakresie szkoleń innym kontrolerów sektora rządowego. Inne tego typu szkolenia dostępne są za pośrednictwem rozmaitych rządowych i uniwersyteckich programów szkoleniowych. Decyzję o wykorzystaniu tych programów szkoleniowych pozostawia się samym agencjom, które zmuszone są pokryć koszty z własnych budżetów. Powoduje to, że zasadniczo agencje umieszczają takie szkolenia nisko na listach swoich priorytetów. Zatem w większości dziedzin wymagane umiejętności muszą zostać uzyskane na stanowisku pracy.

⁴⁵ Ustawa o etyce finansowej federalnej kadry kierowniczej z 1982 r., Prawo Publiczne 97-255, Kodeks Stanów Zjednoczonych, t. 31, 3512.

⁴⁶ Ustawa o głównych urzędnikach ds. finansowych, 101-576, Kodeks Stanów Zjednoczonych, t. 31, 901(b), 3515.

Poziom zasobów przeznaczonych na poprawę systemów kontroli zarządczej pozostaje zwykle do uznania kierownictwa agencji. Jedynie w kilku przypadkach, takich jak finansowanie działań podejmowanych przez jednostki inspektora generalnego, rezerwuje się pewne fundusze na finansowanie działań systemów kontroli zarządczej.

2. Kontrola wewnętrzna w systemie władzy Stanów Zjednoczonych

W Stanach Zjednoczonych powszechnie panuje pogląd, że system kontroli wewnętrznej to zarówno sama kontrola zarządcza jak i mechanizm dający kierownictwu pewność, że pozostałe elementy systemu kontroli zarządczej funkcjonują efektywnie.

Kontrola wewnętrzna a kontrola zewnętrzna

Rola komórki kontroli wewnętrznej znacznie różni się od roli kontrolera przybywającego z zewnątrz, pomimo iż oba te elementy powinny współpracować, gdzie tylko to możliwe. Podstawową funkcją kontrolera zewnętrznego jest służenie organom i osobom spoza instytucji, posiadającym właściwe umocowania. Przykładowo, w sektorze prywatnym podstawową funkcją kontrolera zewnętrznego jest udzielenie odpowiednich gwarancji, że opublikowane sprawozdania finansowe dotyczące funkcjonowania i kondycji firmy są wiarygodne.

W sektorze rządowym zakres odpowiedzialności kontrolera zewnętrznego zazwyczaj jest znacznie szerszy. Np. w Stanach Zjednoczonych GAO odpowiedzialne jest nie tylko za ocenę wiarygodności sprawozdań finansowych składanych przez agencje, ale także za ocenę (w imieniu Kongresu) oszczędności działania, wydajności i skuteczności operacji prowadzonych przez te agencje oraz zgodności z właściwymi ustawami i innymi przepisami. Stąd rolą GAO jest badanie funkcjonowania agencji w kontekście celów będących przedmiotem zainteresowania Kongresu. Mogą one bardzo różnić się od celów jakie stawia przed sobą kierownictwo agencji.

Natomiast kontroler kontroli wewnętrznej zazwyczaj jest postrzegany jako odpowiedzialny głównie wobec kadry kierowniczej macierzystej organizacji. Instytut Kontrolerów Wewnętrznych (US Institute of Internal Auditors) określił kontrolę wewnętrzną jako:

„ ... niezależne działanie oceniające, ustanowione w ramach instytucji, będące usługą dla tej instytucji. Jest to kontrola kierownicza, która funkcjonuje drogą mierzenia i oceny efektywności innych systemów kontroli”⁴⁷.

⁴⁷ Cytowane w: O. Ray Whittington i inni, 1992, "Principles of Auditing, 10 wydanie, Richard D. Irwin, Inc., Boston.

Początki kontroli wewnętrznej

Funkcja kontroli wewnętrznej początkowo pojawiła się w sektorze prywatnym, kiedy kierownicy dużych firm zdali sobie sprawę, że doroczna kontrola prowadzona przez kontrolerów zewnętrznych nie dawała wystarczającej gwarancji dokładności typowych danych finansowych, jakie wykorzystywali do podejmowania decyzji operacyjnych, ani też nie mogła służyć im w celu zapobieżenia nadużyciom lub kradzieży ze strony pracowników firmy. Kierownicy ci zdawali sobie sprawę, że dalsze zasoby kontrolne powinny być skierowane na zaspokojenie potrzeb wyższego szczebla kierowniczego firmy. Tą drogą narodziła się koncepcja komórek kontroli wewnętrznej, niezależnych od pionów operacyjnych i finansowych firmy, podporządkowanych wyższemu szczeblu kierowniczemu firmy oraz jej zarządowi.

Pierwotnie kontrolerzy kontroli wewnętrznej koncentrowali swoją uwagę niemal wyłącznie na sprawdzaniu systemu kontroli finansowej oraz na zapewnieniu dokładności wewnętrznym sprawozdaniom finansowym. Z czasem jednakże poszerzyli oni swój zakres odpowiedzialności, obejmując całość systemu kontroli zarządczej. Kierownicy podejmują decyzje na podstawie wielu rozmaitych typów danych zarówno finansowych jak i niefinansowych. Ważne sprawozdania operacyjne mogą dostarczać informacji dotyczących zapasów fizycznych (takich jak części zamienne), planów operacyjnych oraz odstępstw od nich, jakości produktów itd. Jest sprawą zasadniczą, aby sprawozdania te były przedstawiane na czas oraz były wiarygodne. Ocena wiarygodności tych sprawozdań oraz systemów przetwarzania informacji, wykorzystywanych do ich sporządzania, stała się obowiązkiem kontrolerów kontroli wewnętrznej. Z czasem ich obowiązki zostały zwiększone, obejmując ocenę zgodności z planami działania instytucji oraz ocenę efektywności tych planów i procedur przyjętych w danej firmie.

Wewnętrzna kontrola sektora rządowego

Ewolucja funkcji kontroli wewnętrznej w sektorze rządowym przebiegała podobnie. Początkowo kontrolerzy wewnętrzni koncentrowali się niemal wyłącznie na sprawdzaniu systemów księgowych i systemów kontroli finansowej oraz gwarantowaniu wiarygodności sprawozdań finansowych. Stopniowo ich zakres obowiązków poszerzał się, aby objąć inne problemy stanowiące przedmiot troski szefów agencji i jej wyższego szczebla kierowniczego — łącznie z wiarygodnością wewnętrznym sprawozdań operacyjnych oraz problemem realizacji polityki kierownictwa przez komórki operacyjne. Złożona struktura oraz rozmaite zadania rządu Stanów Zjednoczonych doprowadziły jednakże do ustalenia praktyki kontroli wewnętrznej różniącej się znacznie od praktyki przyjętej w sektorze prywatnym.

3. Ramy prawne kontroli wewnętrznej

Komórki kontroli wewnętrznej istniały w większości agencji od wielu lat. Wiele z nich pierwotnie stworzono na mocy ogólnych uprawnień szefa agencji do

tworzenia struktur organizacyjnych tej agencji. Bardzo często impuls do stworzenia takich komórek pojawiał się w wyniku poważnego problemu związanego z zarządzaniem wewnętrznym, takiego jak np. odkrycie defraudacji, nadużyć lub korupcji, albo nacisku ze strony agencji nadzorczych, takich jak GAO albo OMB. Aż do lat siedemdziesiątych w większości agencji komórki kontroli wewnętrznej podlegały głównemu urzędnikowi ds. administracyjnych⁴⁸, który był także odpowiedzialny za budżet agencji oraz sprawozdawczość finansową. Szef komórki kontroli wewnętrznej był zazwyczaj zawodowym urzędnikiem służby cywilnej, często rekrutowanym z GAO, a zatem mającym za sobą szereg lat doświadczeń w dziedzinie kontroli.

Stworzenie stanowiska inspektora generalnego

W 1978 r. Kongres uchwalił ustawę o inspektorach generalnych, która zmieniła organizację systemu kontroli wewnętrznej⁴⁹. Ustawa ta stworzyła stanowisko inspektora generalnego w niemal wszystkich agencjach. W 30 agencjach inspektorzy generalni mianowani są przez Prezydenta i nominacja ta musi być potwierdzona przez Senat. Mogą oni zostać usunięci ze stanowiska jedynie przez Prezydenta, od którego wymaga się przedstawienia Kongresowi powodów podjęcia takiej decyzji. W pozostałych 30 agencjach, najczęściej mniejszych, inspektor generalny mianowany jest przez szefa agencji, który uprawniony jest do usunięcia go ze stanowiska, lecz również musi przedstawić Kongresowi wyjaśnienie tego działania na piśmie.

Ustawa wymaga, aby inspektor generalny został wybrany niezależnie od jego politycznych przekonań i powiązań, wyłącznie na podstawie kwalifikacji moralnych i etycznych oraz wykazanej znajomości zagadnień rachunkowości, kontroli finansowej, analizy finansowej, prawa, analizy zarządzania, administracji publicznej oraz prowadzenia dochodzeń i badań. W większości agencji inspektorzy generalni mają rangę odpowiadającą randze Zastępcy Sekretarza (Assistant Secretary). We wszystkich przypadkach inspektor generalny ma bezpośredni dostęp do szefa agencji. Jednakże szef agencji ma tylko ogólne uprawnienia nadzorcze wobec inspektora generalnego i nie wolno mu uniemożliwić inspektorowi generalnemu prowadzenia jakichkolwiek kontroli i badań, jakie ten uzna za konieczne. Rozwiązania te miały na celu zapewnienie, aby inspektor generalny był wystarczająco niezależny od struktur operacyjnych agencji w skutecznym realizowaniu swoich obowiązków. Ta niezależność jest jeszcze wzmocniona przepisem, o oddzieleniu budżetu inspektora generalnego od pozostałej części budżetu agencji.

⁴⁸ [przyj. tłum.] W Stanach Zjednoczonych termin "główny urzędnik ds. administracyjnych" oznacza urzędnika w randze wiceministra lub dyrektora generalnego, odpowiedzialnego za sprawy wewnętrznego zarządzania resortem oraz za kwestie administracyjno-gospodarcze.

⁴⁹ Ustawa o Inspektorze Generalnym z 1978 r., Prawo Publiczne 95-452, 92 Stat. 1101.

Zakres odpowiedzialności inspektora generalnego

Inspektorzy generalni mają dwa główne zadania. Jedno z nich to kontrola wewnętrzna, którą kieruje Zastępca Inspektora Generalnego (Assistant IG — AIG) ds. Kontroli. Kolejne zadanie, to badanie skarg i oskarżeń urzędników o niewłaściwe sprawowanie się lub inne naruszenia prawa i przepisów. Sprawami tymi zajmuje się inny Zastępca inspektora generalnego. Komórki do tych spraw istniały już uprzednio w większości agencji, lecz generalnie były one oddzielone od służb kontroli wewnętrznej.

Ustawa o inspektorach generalnych zmieniła także zasady sprawozdawczości. Przed jej uchwaleniem kontrolerzy kontroli wewnętrznej zazwyczaj przedstawiali wyniki swojej pracy jedynie wewnątrz agencji. Sprawozdania te były najczęściej przekazywane głównemu urzędnikowi ds. administracyjnych, który przedstawiał szefowi agencji istotne ustalenia. Jednakże kontrolerzy zawsze mieli prawo do przedstawiania sprawozdań bezpośrednio szefowi agencji tam gdzie było to konieczne, jeżeli np. sprawozdanie zawierało niekorzystne ustalenia dotyczące pracy głównego urzędnika ds. administracyjnych. Zazwyczaj kontrolerzy kontroli wewnętrznej nieoficjalnie dzielili się wynikami swojej pracy z GAO w celu uniknięcia dublowania pracy.

Na mocy Ustawy o inspektorze generalnym, od inspektora generalnego wymaga się, aby przedstawiał wszystkie raporty bezpośrednio szefowi agencji, a także, by na bieżąco i w pełni informował Kongres o swojej pracy. Od inspektora generalnego wymaga się, aby dwa razy w roku przedstawiał szefowi agencji sprawozdanie dotyczące pracy kontrolnej oraz inspekcyjnej. W okresie 30 dni szef agencji musi przesłać to sprawozdanie dalej do Kongresu wraz z wszelkimi uwagami jakie pragnie dodać. Jeśli inspektor generalny odkryje "szczególnie poważne lub palące problemy", to mają one zostać przedstawione natychmiast szefowi agencji, który musi następnie przesłać raport do Kongresu w ciągu siedmiu dni. Szef agencji nie ma prawa zmieniać treści jakiegokolwiek raportu inspektora generalnego.

Niejednoznaczność roli inspektora generalnego

Tego rodzaju podwójne rozwiązanie w zakresie sprawozdawczości miało na celu ochronę niezależności inspektora generalnego. Jednakże miało ono także zagwarantować, by wiedza o zasadniczych problemach odkrytych przez inspektora generalnego nie pozostała w agencji, ale była szeroko ujawniona, tak aby można było je szybko rozwiązać. Bez względu na przyczyny wymóg, aby przedstawiać raporty Kongresowi, wyraźnie zmienił rolę komórki kontroli wewnętrznej (i komórki ds. śledczych także), która odeszła od wyłącznej obsługi potrzeb wyższych szczebli kierownictwa agencji do świadczenia usług szerszemu gronu odbiorców. W sposób znaczący zmieniło to poglądy na funkcję kontrolerów kontroli wewnętrznej, zarówno wśród kierowników agencji jak i zainteresowanych stron z zewnątrz, zwłaszcza reprezentujących Kongres. Wymaganie, aby raporty inspektora generalnego były zaadresowane do Kongresu prowokuje pytanie co do zakresu, w jakim kontrolerzy

kontroli wewnętrznej mogą w tej chwili faktycznie być postrzegani jako pozostający "w służbie instytucji" zgodnie z tym, jak opisują ich profesjonalne organizacje kontrolerów wewnętrznych.

Rosnące znaczenie Kongresu jako odbiorcy wyników prac kontroli wewnętrznej oraz innych prac wykonanych przez inspektorów generalnych znajduje odzwierciedlenie w częstotliwości z jaką inspektorzy generalni obecnie pojawiają się przed komisjami kongresowymi, świadcząc w sprawach dotyczących ich agencji. Na przykład, w pierwszej połowie 1995 r. Inspektor Generalny Ministerstwa Mieszkalnictwa i Urbanistyki (Department of Housing and Urban Development — HUD), relatywnie małej agencji, ale charakteryzującej się długotrwałymi problemami w zakresie zarządzania, cztery razy pojawił się przed różnymi komisjami kongresowymi aby zaprezentować swoje poglądy na niektóre z problemów.

Nowy nacisk na system kontroli zarządczej

Obok ustawy o inspektorach generalnych także inne akty prawne przyczyniły się do dalszego zwiększenia zakresu jego obowiązków. FMFIA wymaga od szefa każdej agencji, aby każdego roku ocenił adekwatność i skuteczność własnych systemów kontroli zarządczej oraz przedstawił wyniki tej oceny w postaci sprawozdania skierowanego do Kongresu. Jeżeli tego rodzaju ocena ujawni istotne słabości, sprawozdanie agencji musi wskazywać działania, jakie podejmuje ona lub planuje podjąć, aby rozwiązać problem. Sprawozdanie musi także określić konkretnie, czy systemy zarządzania finansami istniejące w danej agencji stosują się do ogólnorządowych wymogów sformułowanych przez OMB.

Zgodnie z FMFIA ocena ta wymagana jest od kierowników agencji, a nie od kontrolerów. Każdy kierownik powinien przygotować ocenę systemu kontroli zarządczej pionu funkcjonalnego, za który jest odpowiedzialny. Ocena ta musi być dokonana wspólnie z kontrolerami kontroli wewnętrznej, udzielającymi porad oraz prowadzącymi przeglądy wyników oceny na rzecz szefa agencji. Zamiarem tego rozwiązania jest uzyskanie gwarancji, że kierownicy rozumieją systemy kontroli, za które są odpowiedzialni oraz wagę podtrzymywania ich skuteczności. O ile kontrolerzy wewnętrzni nie są odpowiedzialni za tego rodzaju ocenę, to odgrywają oni istotną rolę wskazując problemy które mogłyby pozostać niezauważone oraz sugerując wzmocnienie tych systemów kontroli które są nieodpowiednie.

Doroczne kontrole finansowe

Rząd Stanów Zjednoczonych nie ma zwyczaju badania i ogłaszania sprawozdań finansowych, podobnych do tych jakich wymaga się od większości dużych firm sektora prywatnego. Spółki stanowiące własność rządu stanowią tu główny wyjątek. Są one mniej liczne niż w większości krajów, ale już od późnych lat 1940 wymagano od nich publikacji tego rodzaju sprawozdań. Swego czasu większość kontroli finansowych w spółkach będących własnością rządu prowadzona była przez GAO.

Dzisiaj zwykle realizują je prywatne firmy księgowe, których jakość usług jest okazjonalnie badana przez GAO.

Ostatnio, akt prawny jakim jest CFOA wprowadził obowiązek, aby 24 największe departamenty oraz agencje rządowe od końca 1996 r. publikowały sprawozdania finansowe, zbadane przez rewidentów. Ustawa ta wymaga także od Ministerstwa Skarbu, aby w 1997 r. opublikował skonsolidowane sprawozdania dotyczące tych agencji. GAO musi skontrolować skonsolidowane sprawozdania i może podjąć decyzję o przeprowadzeniu kontroli dowolnej agencji. Od inspektorów generalnych wymaga się, aby realizowali kontrole własnych agencji, jeżeli GAO nie zdecyduje się tego zrobić.

Rozwiązania w zakresie kontroli finansowej agencji nadal podlegają ewolucji. Z powodu braku kadr uniemożliwiającego przeprowadzenie wszystkich kontroli, GAO planuje skoncentrować się na skonsolidowanych sprawozdaniach oraz kluczowych elementach niektórych tylko spośród większych agencji, takich jak Skarb Państwa oraz Ministerstwo Obrony⁵⁰. W przypadku niektórych innych agencji oczekuje się, że to inspektor generalny zrealizuje całość kontroli. W innych, inspektor generalny będzie podpisywał umowę o przeprowadzeniu kontroli z prywatnymi firmami rachunkowymi albo będzie dzielił się pracą kontrolną z takimi firmami.

Szerokie uczestnictwo inspektorów generalnych w dorocznej kontroli finansowej jeszcze silniej ilustruje dwoistość ich roli. Kontrola publicznych sprawozdań finansowych zazwyczaj postrzegana jest jako odpowiedzialność kontrolerów, którzy są niezależni od instytucji podlegającej kontroli. Jest to rolą kontrolera zewnętrznego a nie wewnętrznego. GAO określiło, że inspektorzy generalni, którzy są mianowani przez Prezydenta i od których wymaga się, by składali sprawozdania Kongresowi, są dostatecznie niezależni, aby realizować taką funkcję. Jednakże trudne dla inspektorów generalnych może okazać się znalezienie równowagi pomiędzy odpowiedzialnością za tą quasi-zewnętrzną kontrolę finansową a tradycyjną rolą kontrolera kontroli wewnętrznej, polegającą na funkcjonowaniu "w służbie organizacji".

4. Wytyczne w sprawie reguł działania kontroli wewnętrznej

Skutki rozdziału władzy

Upowszechnianie norm postępowania wobec wielorakich problemów związanych z zarządzaniem finansowym staje się bardziej złożone w wyniku rozdziału władz w ramach systemu władzy Stanów Zjednoczonych. GAO, kontroler zewnętrzny rządu, umiejscowiony jest w pionie ustawodawczym i posiada uprawnienia do określania standardów dotyczących rachunkowości oraz do kontroli

⁵⁰ Pod presją ograniczeń budżetowych w całym amerykańskim sektorze rządowym GAO jest w trakcie zmniejszania liczebności swojej kadry z około 5200 osób, na początku 1990 r., do oczekiwanego poziomu 3500 osób pod koniec 1997 r.

rządu federalnego. Jednakże nie posiada on uprawnień do tego by wdrażać te normy, poza przedstawianiem raportów dotyczących przypadków niestosowania się do nich. Urzędnicy władzy wykonawczej wyższego szczebla często reprezentowali pogląd, że standardy publikowane przez GAO powinny być uznawane za głos doradczy, a nie obowiązującą normę. W praktyce wydane przez GAO standardy kontroli finansowej sektora rządowego⁵¹ są akceptowane nie tylko w ramach rządu federalnego, ale także przez kontrolerów w rządach stanowych Stanów Zjednoczonych oraz przez rządowe instytucje kontroli w innych krajach.

Inspektorzy generalni są umiejscowieni w pionie władzy wykonawczej, która nie uznaje uprawnień GAO do narzucania jej standardów kontrolnych. Ustawa o inspektorach generalnych wymaga by inspektorzy generalni działali zgodnie ze standardami kontroli finansowej GAO, zaś władza wykonawcza nigdy tego nie kwestionowała. W istocie rzeczy, w pewnych okolicznościach, takich jak kontrole dotacji dla rządów stanowych i lokalnych, instrukcje wydawane przez administrację kładą wzmocniony nacisk na to by kontrolerzy stosowali się do norm GAO. Jednakże na podstawie uprzednich decyzji sądów w pewnej odrębnej sprawie⁵² wydaje się, że gdyby ten wymóg, pochodzący z ustawy o inspektorze generalnym, został zakwestionowany, sądy orzekłyby, że jest to sprzeczne z Konstytucją i narusza doktrynę rozdziału władz.

Inne sposoby opracowania standardów

W innych dziedzinach podejście do opracowania standardów było nieco inne. Administracja rządowa wyraźnie odrzuciła uprawnienia GAO do publikowania standardów rachunkowości dla rządu. Na pewnym etapie OMB potwierdziło swój zamiar opracowania własnego zestawu standardów rachunkowości, nie biorąc pod uwagę tych, które zostały opublikowane przez GAO, jak też zamiar nałożenia na agencje obowiązku stosowania się jedynie do standardów OMB. Podejmując wysiłki w celu wypracowania wzajemnie możliwego do przyjęcia kompromisu, GAO i OMB zgodziły się stworzyć Komisję Doradcą ds. Federalnych Standardów Rachunkowości (Federal Accounting Standards Advisory Board — FASAB), gdzie reprezentowane są OMB, GAO, Ministerstwo Skarbu, kilka dużych agencji oraz eksperci spoza rządu, w celu zaproponowania rządowi nowego zestawu standardów rachunkowości. W przypadku ich akceptacji proponowane normy zostaną opublikowane i wdrożone przez OMB. FASAB miała nadzieję zakończyć swoje prace pod koniec roku 1995 lub na początku 1996.

Podejście przyjęte w odniesieniu do standardów dotyczących systemów kontroli zarządczej jest jeszcze jedną odmianą tego samego wzorca. Podobnie jak w innych

51 "Government Auditing Standards", wersja z 1994 r., US GAO, czerwiec 1994. Publikacja ta często nazywana jest "Żółtą Księgą".

52 *Bowsher v. Synar*, 106 Sąd Najwyższy 2181 (1986). Sąd Najwyższy zdecydował, że GAO stanowi część władzy ustawodawczej i że jest sprzeczne z Konstytucją by Kongres obdarzał GAO uprawnieniami do wydawania decyzji nakazujących ograniczenie wydatków sektora rządowego według ściśle określonego wzoru.

przypadkach, GAO opublikowało standardy⁵³, ale jest wątpliwe, czy ich wdrożenie może pójść dalej niż opublikowanie krytycznej opinii o agencjach, które do nich się nie stosują. Ostatnio OMB wydało własne instrukcje dla agencji rządowych, dotyczące systemów kontroli zarządczej (okólnik A-123). Pomimo iż normy te zostały opublikowane na mocy uprawnień OMB, urząd ów stwierdził wyraźnie, że w znacznym stopniu opierają się one na normach GAO. Biorąc to wszystko pod uwagę, model budowania consensusu, który został wypróbowywany w dziedzinie standardów rachunkowości (jeżeli okaże się funkcjonować z powodzeniem), wydaje się być lepszym sposobem opracowania standardów, pomimo czasu koniecznego dla podjęcia tego rodzaju decyzji.

5. Zakres odpowiedzialności kontroli wewnętrznej

Złożone relacje finansowe

Zadania kontrolera wewnętrznego rządu amerykańskiego w znacznym stopniu pozostają pod wpływem rozmaitych złożonych relacji finansowych, które występują pomiędzy rządem a innymi stronami. Zasadniczo komórka kontroli wewnętrznej odpowiedzialna jest za badanie wszelkich aspektów funkcjonowania agencji oraz powierzonych jej środków.

Relatywnie nieliczne towary i usługi, za które płaci rząd są w rzeczywistości produkowane lub dostarczane przez pracowników rządowych. Na przykład, rząd finansuje znaczną część narodowej służby zdrowia, ale tylko nieznaczna część tych usług jest świadczona przez pracowników federalnych. Większość ludzi otrzymuje te usługi od niezależnych instytucji świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia. Udział rządu federalnego w opłatach, pobieranych przez takie instytucje, przekazywany jest przez pośredników. W niektórych przypadkach są to prywatne firmy ubezpieczeniowe, w innych — jest to rząd stanowy, który może następnie wykorzystać firmę ubezpieczeniową jako własnego pośrednika w kontaktach z firmami funkcjonującymi w sektorze ochrony zdrowia.

Podobnie niemal wszystkie urządzenia i całe wyposażenie wykorzystywane przez personel rządowy są produkowane na mocy stosownych umów przez firmy prywatne. Rządowe biurowce, na przykład, są budowane (i często konserwowane) przez prywatnych wykonawców. Co ważniejsze, broń wykorzystywana przez siły wojskowe oraz aparatura do badania przestrzeni kosmicznej, wykorzystywane przez NASA (National Aeronautics and Space Administration — Narodowa Administracja Lotów i Przestrzeni Kosmicznej), są w całości produkowane przez firmy prywatne na podstawie zawartych z rządem kontraktów.

⁵³ "Standards for Internal Controls in the Federal Government, US GAO, 1983. Publikacja ta często nazywana jest "Zieloną Księgą".

Kontrolowanie systemów kontroli zarządczej w służbie zdrowia

Te złożone relacje finansowe ogromnie poszerzają potencjalny zakres odpowiedzialności kontrolera kontroli wewnętrznej agencji, ponieważ kontroler powinien zasadniczo badać cały strumień funduszy federalnych, docierających do końcowego adresata. Na przykład, program Medicare, który finansuje zasiłki zdrowotne dla ludzi wieku emerytalnym, jest utrzymywany przez Urząd ds. Finansowania Opieki Zdrowotnej (Health Care Financing Administration — HCFA) w Ministerstwie Zdrowia i Usług dla Ludności (Department of Health and Human Services — HHS). Kontroler HHS poszukując możliwości oceny systemów kontroli zarządczej w tym programie oraz przyglądając się systemom kontroli w ramach HCFA, zaledwie zapoczątkowuje proces kontrolny. Musi on także zbadać system kontroli zarządczej w firmach ubezpieczeniowych, które działają jako pośrednicy i z których po jednej znajduje się w każdym z 50 stanów.

Cele kontroli

W przypadku firm pośredniczących kontroler musi przeprowadzić ocenę niezawodności zabezpieczeń przeciwko naliczaniu opłat w niewłaściwej wysokości przez niezależne instytucje, świadczące usługi w zakresie ochrony zdrowia. Mogą to być np. nienależne opłaty za usługi które nie zostały wyświadczone lub wyświadczone pacjentowi bez takiej potrzeby, opłaty wyższe niż określone limity lub opłaty za usługi wyświadczone innemu pacjentowi, niż ten któremu wystawiono rachunek. Jeśli tego rodzaju zabezpieczenia uzna się za niewystarczające, to teoretycznie musiałaby nastąpić pełna kontrola, co wymagałoby od kontrolera zbadania systemów kontroli zarządczej faktycznych dostawców usług w sektorze ochrony zdrowia, których są tysiące.

Strategia kontroli

Ograniczone środki wykluczają możliwość prowadzenia kontroli tą drogą. HHS ma zaledwie kilkuset kontrolerów wewnętrznych, którzy są odpowiedzialni za nadzorowanie setek miliardów dolarów w postaci wydatków. Medicare jest jednym z licznych programów, jakie nadzorują, a ocena systemów kontroli zarządczej jest jednym z licznych zadań postawionych przed kadrami, która zajmuje się finansowaniem ochrony zdrowia. Kontrola finansowa programu Medicare musi przyjąć zatem bardziej zogniskowane podejście.

Na podstawie minionych doświadczeń, projektu programu oraz bodźców finansowych stworzonych przez ten projekt, kontroler z dużym prawdopodobieństwem zacznie od przyjęcia założenia, że jeżeli istnieją jakieś słabości, to najprawdopodobniej będzie można je znaleźć w systemach kontroli instytucji pośredniczących oraz świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia. W związku z tym może on podjąć decyzję, aby przyjrzeć się tylko nielicznym systemom kontroli w ramach HCFA, takim jak systemy odpowiedzialne za wystawianie rachunków klientom oraz pobieranie opłat. Przedyskutuje on z kierownictwem HCFA ich nieformalną ocenę systemów kontroli w instytucjach pośredniczących i w niektórych większych instytucjach świadczących usługi z

zakresu ochrony zdrowia takich jak np. największe szpitale. Kontroler wybierze wówczas do szczegółowego badania systemu kontroli kilku instytucji pośredniczących (prawdopodobnie nie więcej niż około pięciu spośród 80 lub więcej wykonawców), które są odpowiedzialne za obsługę systemu, wypłaty oraz przegląd wniosków skierowanych do Medicare.

Poszukiwanie materiału dowodowego

Jeżeli kontroler odnajdzie słabości systemów kontroli zarządczej instytucji pośredniczących, dowiedzie to jedynie, iż fundusze federalne mogły być wydatkowane niewłaściwie bez ujawnienia tego faktu. Nie ma jednak żadnego dowodu, że takie nadużycie faktycznie miało miejsce. Aby przekonać swoich słuchaczy, że problem rzeczywiście istnieje i zasługuje na podjęcie działań naprawczych, kontroler potrzebuje materiałów dowodowych potwierdzających wystąpienie faktycznego nadużycia lub marnotrawstwa pieniędzy. Aby zebrać tego rodzaju materiał dowodowy, musi on zbadać instytucje świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia (lekarze, szpitale, apteki itp.) i opłaty jakie pobierają oni od swojego pośrednika.

Kontroler zajrzy do ksiąg kilku spośród jednostek świadczących usługi, poszukując rozmaitych sposobów, o których (na podstawie wcześniej zdobytego doświadczenia) jest przekonany, że mogły zostać wykorzystane, do niewłaściwego spożytkowania funduszy federalnych. Wiele opłat z tytułu Medicare opiera się na lekarskich diagnozach określonej choroby. Kontroler może więc spojrzeć na przypadki, kiedy postawiono diagnozę poważniejszą (wiązącą się z wyższą opłatą) niż ta, jaką uzasadniałaby dostępna informacja; mógłby on też zbadać procedury stosowane przez szpital w celu zagwarantowania dokładności diagnozy w przypadkach granicznych. Kontroler będzie także poszukiwał materiału dowodowego w przypadku nadużycia, które zazwyczaj przyjmuje postać pobierania opłat za usługi, które nie zostały wyświadczone, albo za obsługę pacjenta, który faktycznie nigdy się nie pojawił.

Proponowanie rozwiązań

Skoro kontroler już zebrał materiał dowodowy na okoliczność słabych systemów kontroli i, o ile to możliwe, materiał dowodowy dotyczący faktycznych strat powstałych w wyniku z tej słabości, oczekuje się od niego, aby zaproponował także sposoby naprawienia sytuacji. Czasami może to być całkiem prosta innowacja proceduralna. Na przykład pośrednicy, którzy zajmują się wypłatami z tytułu Medicare, wykorzystują komputery, aby wprowadzać dane do systemów. Można przy ich pomocy przeprowadzić wiele rodzajów testów, co zwykle może doprowadzić do wskazania niewłaściwie pobranych opłat. Wykorzystując testy statystyczne można też zidentyfikować lekarzy, którzy znacznie odbiegają od normy w liczbie leczonych pacjentów oraz ostrości diagnoz. Takie anomalie wskazują na możliwość nadużycia. Tego rodzaju podejście umożliwia wykorzystanie dostępnych, lecz ograniczonych, zasobów w celu przeprowadzenia szczegółowych badań osób świadczących usługi; można je zastosować w przypadkach, gdy nadużycia lub oszustwa są najbardziej prawdopodobne.

System kontroli zarządczej a projektowanie programu

Czasem problem ma charakter zbyt fundamentalny na to, by dać się łatwo rozwiązać za pomocą zmian proceduralnych. Struktura systemu opieki zdrowotnej Stanów Zjednoczonych — w którym dochody ogromnej liczby niezależnych instytucji świadczących usługi w zakresie opieki zdrowotnej mają postać opłat za wyświadczane usługi, refundowanych nie przez indywidualnego pacjenta lecz przez cały szereg stron trzecich (głównie firm ubezpieczeniowych) — czyni system podatnym na nadużycia. To samo można powiedzieć o programie Medicare. Testy statystyczne pomogą ujawnić najpoważniejsze nadużycia, ale nie będą efektywnie ujawniać lekarzy, którzy uzupełniają swoje dochody drogą pobierania opłat za leczenie „martwych dusz” lub za naciągane diagnozy jedynie okazjonalnie.

Ustanowienie systemu kontroli zarządczej, który pozwoliłby na całkowicie pewne wykrycie tego typu nadużyć, będzie prawdopodobnie kosztować więcej niż koszty nadużyć, jakim ten system kontroli miałby zapobiec. Na dodatek systemy kontroli mogą być tak inwazyjne, że utrudnią pracę kadrze medycznej, która realizuje swoje obowiązki zgodnie z prawem.

Ograniczenia systemów kontroli

Nie twierdzą, że systemy kontroli zarządczej takiego programu jak Medicare są nieefektywne, ale jedynie, że mają one swoje ograniczenia. Na pewnym etapie konieczne jest oparcie się na przekonaniu o uczciwości większości spośród ludzi, którzy uczestniczą w tym systemie, grożąc jednocześnie ostrymi karami w przypadku naruszeń prawa, a także na systemach kontroli zarządczej (polegającej na takich technikach, jak testy statystyczne, niezapowiedziane, losowe badania odpowiednich rejestrów w instytucjach świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia), które zapewniają z dużym prawdopodobieństwem, że najbardziej jaskrawe naruszenia zostaną wykryte. W takich okolicznościach wykroczenia bez wątpienia będą dalej mieć miejsce, ale ich zakres ograniczy się do poziomów „możliwych do przyjęcia”.

Sytuacja bieżąca

Niestety, program Medicare daleki jest dzisiaj od osiągnięcia poziomu „możliwego do przyjęcia”. Poniższe uwagi pojawiają się w ostatnim raporcie GAO:

“W 1992 r. ujawniliśmy, że Medicare była jednym z kilkunastu programów rządowych, uważanych za niezwykle podatne na marnotrawstwo, oszustwa, nadużycia oraz złe zarządzanie. Problemy, jakie zauważyliśmy to niewłaściwe finansowanie działań wykonawców, przez których ręce przechodzą; wnioski o zwroty wydatków mających na celu kontrolę oszustw i nadużyć, słabość zarządzania przez HCFA podwykonawcami z ramienia Medicare, wadliwa polityka wypłat oraz słaba kontrola systemu pobierania opłat. Od tego czasu HCFA wprowadziła rozmaite zmiany prawne i administracyjne, mające na celu

uniknięcie tych problemów. Jednakże te istotne postępy nadal są niewystarczające, aby ochronić Medicare przed stałymi stratami.”⁵⁴

Dalej raport zauważa, że “w dniu dzisiejszym Medicare opłaca więcej przypadków badanych z mniejszą dokładnością niż kiedykolwiek w ostatnich pięciu latach” oraz że “nieadekwatne finansowanie upośledziło rozwój nowych systemów kontroli mających na celu ochronę środków wydatkowanych na zasiłki z Medicare”. Wydaje się oczywiste, że Medicare, program na który rząd federalny wydatkował 162 miliardy dolarów w 1994 r., daleki jest od posiadania odpowiednich systemów kontroli zarządczej.

Medicare reprezentuje jedną z najtrudniejszych sytuacji, jakim musi stawić czoła kontroler wewnętrzny. Jest bowiem cała grupa uczestników systemu, których powiązania finansowe bywają złożone, natomiast natura bodźców finansowych nie zachęca do dobrowolnego tworzenia efektywnych systemów kontroli zarządczej. Niestety, podobne sytuacje zdarzają się w większości programów socjalnych zarządzanych przez rząd federalny.

Kontrola systemów kontroli zarządczej w kontraktach wojskowych

Kontrakty oparte na kosztach

Z innymi, lecz równie poważnymi problemami musi zmierzyć się kontroler wewnętrzny pracujący nad programami obejmującymi zakup towarów przeznaczonych do wykorzystania przez rząd. Dzieje się tak zwłaszcza w przypadku Ministerstwa Obrony (Department of Defense — DOD). Jak zostało to już zauważone wcześniej, faktycznie całe uzbrojenie kupowane jest od firm prywatnych, na podstawie umów. W większości przypadków umowy te podlegają negocjacji z niewielką — o ile w ogóle istniejącą — konkurencją. Zazwyczaj umowa stanowi o tym, że jej wartość zostanie określona na jeden z dwóch sposobów. W niektórych przypadkach cena zostaje wynegocjowana na podstawie przewidywanych przez dostawcę kosztów produkcji. W innych przypadkach — umowa stanowi, że cena zostanie oparta na kosztach, jakie firma faktycznie poniesie w trakcie produkcji danego elementu wyposażenia. (Wysiłki w celu przejścia od praktyki nabywania złożonych systemów uzbrojenia na podstawie przetargów konkurencyjnych oraz stałych cen, jak dotąd, w znacznym stopniu, nie powiodły się.)

Zależność od danych przedstawionych przez dostawcę

Tego rodzaju rozwiązania problemów związanych z umowami stawiają rząd w sytuacji, w której musi on polegać na informacji przedstawionej przez firmę na etapie oceny jak wiele będzie trzeba zapłacić. A zatem jest sprawą zasadniczą, aby koszty (lub przewidywane koszty) firmy zostały przedstawione precyzyjnie. generalnie rzecz biorąc, jest w interesie firmy “rozdymać” sprawozdania dotyczące przewidywanych

⁵⁴ “Medicare Claims”, GAO/HR-95-8, Główny Urząd Obrachunkowy Stanów Zjednoczonych, luty 1995 r.

oraz faktycznych kosztów. W ten sposób, tak jak w przypadku Medicare, sceptycyzm kontrolera dotyczący danych przedstawionych przez firmę jest uzasadniony.

DOD zmagало się z tym problemem przez szereg lat. Stworzyło odrębną instytucję kontroli finansowej — Agencję ds. Kontroli Finansowej Kontraktów Wojskowych (Defense Contract Audit Agency — DCAA) z kadrami około 4 000 osób, których zadaniem jest prowadzenie kontroli finansowej umów zawieranych przez armię o łącznej wartości znacznie przekraczającej 100 miliardów dolarów rocznie⁵⁵.

Kontrola finansowa przewidywanych kosztów

W odniesieniu do kontraktów, których cenę negocjuje się na podstawie przewidywanych kosztów, DCAA bada ich wiarygodność. Kiedy negocjuje się umowę, mało prawdopodobne jest aby firma ustaliła np. określoną cenę na składniki nabywane od innej firmy (podwykonawcy). Cena ta zostanie określona drogą odrębnych negocjacji pomiędzy dwiema firmami, po zawarciu głównej umowy. Potencjalny kontrahent główny może opierać swoje przewidywania na uprzednich zakupach podobnych komponentów albo na cennikach opublikowanych przez przewidywanego podwykonawcę. Jednakże kontrahent może być w stanie wynegocjować znaczny upust w stosunku do cen podawanych w cenniku podwykonawcy, tą drogą uzyskując zysk wyższy od przewidywanego na etapie wstępnych negocjacji.

Kiedy kontrolerzy DCAA badają takie umowy, muszą ocenić czy przewidywane koszty przedstawione przez kontrahenta głównego jako podstawa do negocjacji były "rozsądne", czy też nie. Jeśli kontrahent był w stanie z dużym prawdopodobieństwem przewidzieć uzyskanie upustu od podwykonawców i nie ujawniłby tego w trakcie negocjacji umowy, sformułowana w nim cena byłaby wadliwa, a rząd miałby prawo do uzyskania niższej ceny.

Badanie poszczególnych umów z punktu widzenia występowania takich ułomnych cen jest niezbędne, nawet jeśli miałyby jedynie odstraszać znaczenie wobec prób nadużyć. Jest to jednak bardzo pracochłonny sposób podejścia do problemu. Lepszą metodą jest sprawienie by sami wykonawcy stosowali rozsądną metodę szacowania przyszłych kosztów. Większość głównych dostawców rządowych posiada systemy szacowania kosztów. Zasoby DCAA mogą właściwie zostać wykorzystane poprzez badanie, czy tego rodzaju systemy charakteryzują rozsądne techniki szacowania i procedury kontroli uniemożliwiające wadliwą wycenę. Do procedur takich należy np. określony na podstawie dotychczasowych doświadczeń czynnik odzwierciedlający skłonność podwykonawców do udzielania istotnych upustów, w porównaniu z cenami zamieszczonymi w cennikach.

DCAA zaangażowała znaczne zasoby w badanie systemów oceny kosztów oraz w działania zmierzające do ich poprawy. Wyniki tych wysiłków były zachęcające lecz nierówne. W 1995 r. GAO stwierdził:

⁵⁵ Implikuje to natężenie kontroli finansowej rządu jednego kontrolera na każde 25 milionów z sum zawartych w kontraktach. Faktyczna częstotliwość jest znacznie mniejsza z uwagi na fakt, że DCAA przeprowadza także kontrole finansowe umów i kontraktów w imieniu innych agencji, takich jak NASA.

“Dokonałiśmy ostatnio przeglądu 30 kontrahentów DOD, u których, w ocenie DCAA, istnieje wysokie ryzyko wadliwości systemów szacowania kosztów. Według DCAA u wykonawców wystąpiło w sumie 117 znacznych uchybień w systemach przewidywania kosztów. Stwierdziliśmy, że sprawność kontrahentów w zakresie naprawy tych uchybień była różna. Pomimo, iż 19 spośród 30 kontrahentów dokonało już korekt wszystkich znaczących uchybień, u 11 kontrahentów pozostały znaczące uchybienia, których naprawa opóźniła się średnio o 3,8 roku. Niepowodzenie w naprawie tych uchybień na czas stwarza rozmaite problemy dla Ministerstwa Obrony, łącznie ze zwiększonymi kosztami i opóźnieniami w zawieraniu umów”.⁵⁶

Kontrola finansowa faktycznych kosztów

Umowy, w których rząd refunduje kontrahentowi faktycznie poniesione koszty niosą ze sobą inny zestaw problemów z zakresu kontroli zarządczej oraz kontroli finansowej. I znów rząd na ogół jest zależny od kontrahenta oraz jego systemu naliczania kosztów. Na nich jako danych opierają się wypłaty dokonane na mocy umowy.

Sumy odzwierciedlone w sprawozdaniach kosztowych kontrahenta powinny zawierać jedynie koszty uzasadnione na mocy umowy. Często występują tu dwa typy błędów. Jeden — to przypisywanie projektowi DOD kosztów, które faktycznie zostały poniesione dla innego celu. Na przykład pensje i wynagrodzenia pracowników w ramach projektu mogą zostać naliczone za okresy, w których nie pracowali oni nad tym projektem. Aby ustrzec się przed tego rodzaju błędami, kontrolerzy DCAA zazwyczaj badają system księgowania kosztów firmy, a zwłaszcza systemy kontroli zarządczej, które mają na celu zapewnienie, by wszystkie koszty zostały przypisane właściwym projektom.

Innym częstym błędem w sprawozdaniach dotyczących kosztów jest włączanie do nich sum co do których nie było podstaw do zwrotu w ramach kontraktu. Większość umów opartych o kalkulacje kosztów zezwala kontrahentowi na obciążanie rządu nie tylko opłatami za bezpośrednie koszty projektu, ale także częścią ogólnych kosztów firmy. Okazało się to problemem, ponieważ nie wszystkie koszty ogólne podlegają zwrotowi na mocy umowy.

Ustawy i inne przepisy federalne nie zezwalają w szczególności, aby pewne typy wydatków, takie jak lobbing i reprezentacja zostały włączone do sumy kosztów ogólnych, które mogą zostać rozpisane na projekty rządowe. Inne koszty ogólne mogą zostać wyłączone z rachunku, gdyż nie są konieczne dla prowadzenia działalności. Przepisy federalne wymagają, aby kontrahenci rządowi ustanowili systemy umożliwiające określenie kosztów nie podlegających zwrotowi oraz wyłączenie ich z przedstawianych wyliczeń kosztów ogólnych. Jednakże interes kontrahentów każe im

⁵⁶ “Defense Contract Management”, GAO/HR-95-3, luty 1995 r.

nie podążać w tej kwestii w sposób zdecydowany. Wyniki zostały podsumowane w następujących uwagach, zaczerpniętych z ostatniego raportu GAO:

“Niestety, systemy te nie funkcjonują tak dobrze jak powinny. Przez lata my i DCAA kwestionowaliśmy zasadność miliardowych kosztów włączanych do kalkulacji kosztów ogólnych kontrahenta. Nasza dotychczasowa praca wykazała, że włączenie kosztów nie podlegających zwrotowi do kalkulacji całościowych kosztów kontrahenta wynikało w dużym stopniu ze słabości jego procedur mających na celu ich wychwycenie.”⁵⁷

Przykłady te wskazują, że zakres zadań kontrolera wewnętrznego rządu niekoniecznie kończy się na granicy agencji, w której jest on zatrudniony. Jeżeli pieniądze wypływają z tej agencji do innej instytucji, takiej jak firma kontrahenta lub inny poziom struktur rządowych, zaś wypłacane sumy zależne są od dokumentów przez nią przedstawionych, to od kontrolera wewnętrznego można wymagać badania także tej instytucji. Ochrona przed oszustwem, marnotrawstwem i nadużyciem może w znacznie większym stopniu zależeć od systemów kontroli zarządczej drugiej strony, niż od tych funkcjonujących w ramach samej agencji.

6. Ograniczenia systemów kontroli zarządczej i kontroli wewnętrznej

Ograniczenia systemowe

Systemy kontroli wewnętrznej są sprawą zasadniczą dla agencji jako system ochrony przed marnotrawstwem, oszustwem i nadużyciem, ale także jako gwarancja, że polityka formułowana przez kierownictwo jest we właściwy sposób realizowana przez instytucję. Kontrola wewnętrzna jest sprawą zasadniczą zarówno z punktu widzenia oceny efektywności systemów kontroli jak i wychwycenia sytuacji, kiedy systemy te są celowo lub przypadkowo omijane. Jednakże z uwagi na zmieniające się okoliczności oraz procedury operacyjne, konieczna jest ciągła czujność, bowiem nawet najlepszy system kontroli może utracić efektywność.

Występują też inne ograniczenia efektywności systemów kontroli zarządczej. Jak dowiódł tego przykład Medicare, w przypadku złożonego programu, w trakcie którego każdego roku realizuje się miliony operacji finansowych, niemożliwe jest opracowanie efektywnych systemów kontroli zarządczej oraz procedur kontroli finansowej, które zdecydowanie ułatwiłyby wychwycenie okazjonalnych nadużyć na relatywnie małą skalę lub zabezpieczyłyby przed ich powstaniem. Co więcej, nawet dobrze zaprojektowane systemy kontroli

⁵⁷ Tamże

zarządczej służą swojemu celowi jedynie wówczas, gdy personel się do nich stosuje, a kierownictwo reaguje na wychwycone anomalie.

W ostatnio ujawnionym przypadku dotyczącym singapurskiego oddziału Banku Barings stwierdzono, że kadra nadzoru nie podejmowała działań naprawczych mimo informacji, że jeden z pracowników banku wykroczył w swym działaniu daleko poza ograniczenia ustalone w polityce banku. W relatywnie krótkim okresie czasu straty spowodowane przez tego pracownika uczyniły cały bank niewypłacalnym. Jeżeli systemy kontroli zarządczej i informacje jakich dostarczają są ignorowane, stają się tym samym gorzej niż bezużyteczne, ponieważ mogą tworzyć fałszywe poczucie bezpieczeństwa. Lecz istnieje jeszcze jedno, bardziej nawet istotne ograniczenie skuteczności systemów kontroli zarządczej mającej na celu zapobieżenie nadużyciom.

Nadużycia kierowników wyższego szczebla

Systemy kontroli zarządczej mają upewnić kierownictwo wyższego szczebla organizacji, że struktury im podległe stosują się do założeń polityki dotyczących zarządzania oraz zabezpieczają finansowe interesy instytucji. Zezwalają one kierownictwu wyższego szczebla na kontrolowanie instytucji; nie kontrolują natomiast samych kierowników wyższego szczebla.

Niestety, systemy kontroli mogą łatwo zostać "rozbrojone" przez kierowników. W sektorze prywatnym zaszło wiele przypadków, w których kierownicy wyższego szczebla po obejściu systemów kontroli zarządczej firmy dokonywali małwersacji lub niewłaściwie przydzielali duże sumy ze środków firmy. Załamanie sektora oszczędnościowo-kredytowego Stanów Zjednoczonych ujawniło szereg tego rodzaju niepowodzeń polegających na braku działania systemów kontroli⁵⁸.

7. Skandal w Ministerstwie Mieszkalnictwa i Urbanistyki

Niestety, niezdolność systemów kontroli zarządczej do zapobiegania nadużyciom ze strony kierowników wyższego szczebla została ujawniona również w rządzie. Skandal w Ministerstwie Mieszkalnictwa i Urbanistyki jest zasadniczo historią urzędników z mianowania politycznego, którzy obeszl normalne procedury agencji oraz jej systemy kontroli zarządczej po to, by wykorzystać ograniczone zasoby agencji dla dobra swych politycznie wpływowych przyjaciół.

⁵⁸ Na sektor oszczędnościowo-kredytowy składała się duża liczba instytucji finansowych, które pod wieloma względami zbliżone były do banków, poza tym że miały głównie na celu finansowanie zakupów domów. Depozyty były ubezpieczone przez rząd federalny, a załamanie się tego sektora w latach 1980. doprowadziło do poniesienia przez rząd kosztów rzędu kilku miliardów dolarów.

Informacja ogólna

Ministerstwo Mieszkalnictwa i Urbanistyki (Department of Housing and Urban Development — HUD) jest stosunkowo małą agencją, stworzoną w 1965 r. dla obsługi licznych programów mających na celu zachętę do rozwoju budownictwa mieszkaniowego, przeznaczonego zwłaszcza dla rodzin o ograniczonych środkach, a także świadczenie pomocy finansowej dla miast. Charakteryzował się on słabym zarządzaniem oraz częstymi przypadkami korupcji. W przeszłości korupcja zazwyczaj obejmowała pracowników lokalnych biur HUD (lub prywatnych wykonawców występujących jako agenci HUD), którzy działali w powiązaniu z ludźmi robiącymi interesy z HUD, aby zdefraudować pieniądze rządu. Jednakże w latach 80. miało miejsce radykalne odejście od tego modelu — korupcja dotarła na najwyższe poziomy kierownictwa HUD.

Po prostu defraudacja

Skandal HUD dotyczył kilkunastu różnych typów nadużyć, które ujawniono w późnych latach 80. i uznano za dowód korupcji i niekompetencji kierownictwa HUD. W jednym z takich przypadków, nie będących przykładem korupcji politycznej, zamieszana była agentka handlu nieruchomościami, uprawniona do sprzedaży własności HUD. Zamiast zwracać dochód do HUD, po prostu zatrzymywała je ona do własnego użytku. Najbardziej podstawowe systemy kontroli zarządczej powinny były wykazać to natychmiast. Zamiast tego, kradzieże nasilały się i w krótkim czasie osiągnęły sumę kilku milionów dolarów.

Manipulacja polityczna

Sam w sobie przypadek ten prawdopodobnie byłby postrzegany po prostu jako jeszcze jeden przykład nieuczciwości kontrahentów. Jednakże niemal zbiegł się on w czasie z ujawnieniem korupcji o podłożu politycznym w szeregach najwyższej kadry kierowniczej HUD. W latach 1980. przywództwo HUD było zdominowane przez grupę wyższych kierowników, którzy zostali wybrani z uwagi na powiązania polityczne, a nie zdolności do zarządzania lub wiedzę o programach HUD. Niektórzy z nich z czasem stali się oddanymi i skutecznymi kierownikami. Inni natomiast nie — lecz w zamian za to poświęcili się służbie interesom finansowym swoich sojuszników politycznych spoza rządu.

Dwa czynniki ułatwiły manipulację polityczną programami HUD. Po pierwsze, kierownictwo Ministerstwa, a w istocie — władzy wykonawczej jako całości, było wrogo nastawione do programów Ministerstwa. Kilka propozycji zakończenia finansowania programów HUD zostało odrzuconych przez Kongres. Władza wykonawcza wykazywała małe zainteresowanie efektywnym zarządzaniem tymi programami.

Drugim czynnikiem był sposób zaprojektowania niektórych spośród programów HUD. W kilkunastu z nich Sekretarz HUD (minister — przyp. tłum.) miał faktycznie całkowitą swobodę w wyborze projektu. W pewnych kręgach stało się rzeczą pow-

szechnie wiadomą, że Sekretarz, współpracując ze swoim Zastępcą lub działając pod jego wpływem, był gotów prowadzić rozdawnictwo funduszy z poszczególnych programów traktując to jako przysługi polityczne. Inwestorzy, którzy pragnęli uzyskać akceptacje dla swojego projektu ze strony HUD, dowiadywali się że najlepszym sposobem na odniesienie sukcesu było wynajęcie "w charakterze konsultanta" osoby, której powiązania polityczne dawały dostęp do Sekretarza lub jego Zastępcy. Na żądanie konsultanta Sekretarz lub Zastępca albo akceptował projekt, albo udzielał instrukcji innym urzędnikom HUD, aby tak uczynili⁵⁹.

Rola inspektora generalnego

Byłoby rzeczą nierealistyczną sądzić, że systemy kontroli zarządczej mogą stanowić efektywny środek obrony przed skorumpowanym wyższym szczeblem kierowniczym, zwłaszcza jeśli program jest immanentnie podatny za pewne działania z uwagi na jego niejasną strukturę. Tym niemniej pouczające jest spojrzeć na funkcjonowanie inspektora generalnego HUD w tym okresie, zwłaszcza z punktu widzenia zakładanej niezależności inspektora generalnego w świetle ustawy o inspektorach generalnych.

Zasługą inspektora generalnego było początkowe ujawnienie korupcji na wiosnę 1989 r.⁶⁰. Jednakże jego raport podkreślał manipulację polityczną w sferze akceptacji projektów przez Zastępcę Sekretarza, a nie korupcję na samym szczycie. Co więcej — raport został opublikowany znacznie po tym jak odpowiedzialny Sekretarz opuścił swój urząd, a w chwili obecnej jest oczywiste, że problemy trwały co najmniej od 1984 r.

Nie jest jasne, dlaczego inspektorowi generalnemu nie udało się zbadać tego problemu wcześniej. Niewątpliwie w tym okresie w HUD manipulacja polityczna w sferze akceptacji programów była sprawą powszechnie znaną. Nie ma żadnych dowodów na to, że inspektor generalny był w to wciągnięty, a jego półroczne raporty wskazują, że słabość systemów kontroli HUD i podatność programów tej agencji na nadużycia były przedmiotem jego troski. Raporty są wypełnione uwagami dotyczącymi tych problemów. Jednakże w każdym przypadku wyrazy troski łączą się z deklaracjami zapewnienia o wysiłkach, podejmowanych przez HUD w celu naprawy problemów; wysiłkach, które nigdy nie przyniosły spodziewanego skutku.

Jednym z możliwych wyjaśnień braku zdecydowania inspektora generalnego do przedstawiania w raportach problemów związanych z systemem kontroli zarządczej (a być może — jego niepowodzenia w badaniu problemów manipulacji politycznej w

59 W celu szczegółowego zapoznania się ze skandalem w HUD patrz "Abuse and Mismanagement at HUD". Jest to sprawozdanie Komisji ds. Funkcjonowania Rządu Izby Reprezentantów, Sprawozdanie Izby 101-977, 1 listopada 1990 oraz "Final Report and Recommendations" HUD/MOD REHAB z Podkomisji Śledczej Komisji Bankowości, Budownictwa Mieszkaniowego oraz Spraw Miejskich, listopad 1990 r.

60 Thomas T. Demery, "Section 8 Moderate Rehabilitation Program", sprawozdanie z badań, Urząd Inspektora Generalnego, Ministerstwo Mieszkalnictwa i Urbanistyki, HM 1-1054, 1989 r.

sferze akceptacji projektów) jest fakt, że był on naprawdę przekonany, iż kierownictwo HUD było w pełni zaangażowane w działania zmierzające do wzmocnienia procedur i systemów kontroli, zaś wszelkie błędy stanowiły raczej odstępstwa od reguł niż dowody istnienia błędów w systemie zarządzania. Tego rodzaju wyjaśnienie podważa jednak to, że zapewnienia te kontynuowano rok po roku, mimo wyraźnych niepowodzeń we wprowadzaniu obiecanych ulepszeń.

Podwójna lojalność i podwójny zakres obowiązków

Bardziej prawdopodobne wyjaśnienie wiąże się z podwójną lojalnością wytworzoną przez ustawę o inspektorach generalnych. Czy lojalność inspektora generalnego powinna przede wszystkim wiązać się z instytucją, jak dyktuje to tradycja kontrolera kontroli wewnętrznej? Jeżeli tak, to inspektor generalny powinien być agresywny wewnątrz agencji, przede wszystkim kładąc nacisk na ważność systemów kontroli zarządczej, ograniczając jednocześnie swe wystąpienia publiczne. Czy lojalność inspektora generalnego powinna wiązać się z osobą Prezydenta, który mianował go i może go zdymisjonować ze skutkiem natychmiastowym? To także nakazywałoby ograniczenia w wystąpieniach publicznych, zwłaszcza jeśli Prezydent nie wykazywał żadnego zainteresowania problemami zarządzania, lecz cechowała go ogromna lojalność wobec przyjaciół politycznych. A może inspektor generalny powinien być lojalny wobec Kongresu, do którego musi przysyłać raporty i który decyduje o jego budżecie? To z kolei nakazywałoby bardziej agresywną postawę publiczną, zwłaszcza w odniesieniu do indywidualnych przypadków nadużyć, na które Kongres tak chętnie ostrzy sobie zęby.

Wydaje się, że inspektor generalny HUD starał się lawirować pomiędzy tymi zobowiązaniami bez urażania kogokolwiek. Składał raporty dotyczące pojedynczych przypadków naruszeń interesujących Kongres, ale tonował uwagi krytyczne na temat kadry kierowniczej HUD, unikając w ten sposób rozdrażnienia politycznych liderów pionu wykonawczego. Wydaje się, że inspektor generalny starał się przekonać Sekretarza o konieczności wzmocnienia systemu kontroli, ale wycofał się wobec jego niechęci do nacisków w tym kierunku. Trudno jest uznać za właściwe takie stanowisko ze strony kontrolera, ale również uczciwie trzeba stwierdzić, że musiałby on być niezwykle silną osobowością, by postąpić inaczej, biorąc pod uwagę sprzeczną lojalność wytworzoną za sprawą ustawy o inspektorach generalnych.

8. Silne i słabe strony instytucji inspektora generalnego

Ponad 15 lat upłynęło od czasu uchwalenia ustawy o inspektorach generalnych. Rzeczą rozsądną byłoby podjąć się jej oceny. Wielu obserwatorów doszło do wniosku, że pomimo iż ustawy o inspektorach generalnych była dobrze umotywowana i inspektorzy generalni osiągnęli pewne istotne wyniki, to w samej

ustawie jak i w funkcjonowaniu struktur urzędu inspektora generalnego, występują pewne zasadnicze skazy⁶¹.

Na korzyść ustawy o inspektorach generalnych można zaliczyć zwiększenie niezależności inspektorów oraz kontrolerów wewnętrznych oraz poszerzenie kręgu odbiorców raportów na zewnątrz instytucji. To zyskało im zwiększoną popularność wśród opinii publicznej, co w powiązaniu z niezależnymi budżetami pozwoliło inspektorom generalnym na ubieganie się z powodzeniem o wzmocnienie kadrowe. Jednakże ich niezależność daleka jest od doskonałej. Prezydent nadal ma prawo do zdymisjonowania inspektora generalnego, tak jak Prezydent Reagan zrobił to *en masse* w 1981 r. Tak więc inspektorzy generalni stawiani są w obliczu podwójnej lojalności, która może doprowadzić do bardzo niezręcznych sytuacji.

Ujawnianie oszustw i nadużyć

Pod pewnymi względami zasoby inspektorów generalnych były wykorzystywane efektywnie. Biura inspektorów generalnych (zatrudniające zarówno kontrolerów finansowych jak i inspektorów dochodzeniowych) wykryły i ujawniły szereg przypadków nadużyć ze strony pracowników rządowych lub współpracowników organów rządowych. W większości przypadków, nawet kiedy istnieją sygnały o zaistnieniu występku o charakterze kryminalnym, nakłada się jedynie kary administracyjne. Po części odzwierciedla to trudność z opracowaniem materiału dowodowego niezbędnego do uzyskania wyroku skazującego, lecz także odzwierciedla niechęć prokuratorów do ścigania za wyjątkiem najbardziej skrajnych przypadków, z uwagi na ograniczenia ich własnych zasobów i przepustowości sądów oraz więzień.

Poprawa systemów kontroli

Z drugiej strony postęp w zakresie poprawy systemów kontroli zarządczej, który mógłby zapobiec wykroczeniom, był bardzo powolny. Ciągłe problemy z HUD, programem Medicare oraz zakupami na potrzeby obronne czyni stwierdzenie to oczywistym. Nie jest jeszcze jasne, czy najnowsze inicjatywy (FMFIA i CFOA) przyspieszą postęp na tej drodze, czy też nie. Przyczyny relatywnie nieskutecznego funkcjonowania inspektorów generalnych w tym zakresie mogą w dużym stopniu wiązać się z motywami działania wytworzonymi przez wymóg podwójnego podporządkowania.

Zainteresowanie Kongresu

Z uwagi na to, że inspektorzy generalni znaleźli się w sytuacji, w której coraz częściej pracują na rzecz członków Kongresu, przekonali się, że amerykańscy parlamentarzyści za znacznie bardziej satysfakcjonujące politycznie (z perspektywy własnej reelekcji) uważają eksponowanie indywidualnych przypadków nadużyć w

61 W celu uzyskania pełniejszej oceny inspektorów generalnych patrz: Paul C. Light (1993) "Monitoring Government: Inspectors General and the Search for Accountability", The Brookings Institution, Waszyngton D.C.

programach rządowych zamiast wzmacniania systemów kontroli zarządczej, które mogłyby uniemożliwić takie nadużycia. Członkowie legislatywy zachęcają inspektorów generalnych do zgłaszania im przypadków indywidualnych wykroczeń, lecz wykazują małe lub brak zainteresowania raportami dotyczącymi słabości systemów kontroli zarządczej⁶². Wydaje się jasne, że z uwagi na tę lub inną przyczynę, inspektorzy generalni kładą nacisk na poszukiwanie indywidualnych przypadków wykroczeń kosztem pracy nad wzmocnieniem systemów kontroli zarządczej.

Perspektywy zmiany

Teraz, gdy inspektorzy generalni stali się przynajmniej częściowo odpowiedzialni wobec Kongresu, wydaje się nieprawdopodobne, aby nacisk na ujawnianie pojedynczych przypadków ustał w krótkim okresie czasu. Nieprawdopodobne jest również, aby sama instytucja inspektora generalnego zmieniła się w sposób dramatyczny w najbliższej przyszłości. Inspektorzy generalni posiadają ustaloną reputację jako strażnicy czystości, co utrudnia innym proponowanie koniecznych zmian. Co więcej, Kongres nadal zbiera polityczne owoce obecnego rozłożenia akcentów i byłby mało zainteresowany zmianą priorytetów inspektora generalnego.

Najbardziej prawdopodobnym źródłem wzrastającego nacisku na systemy kontroli zarządczej jest presja ze strony przepisów FMFIA i CFOA, połączona z naciskiem w kierunku poważnej reformy systemu kontroli zarządczej, wywieraną przez kierownictwo pionu wykonawczego. Tego rodzaju kombinacja mogłaby prowadzić do reorientacji priorytetów inspektorów generalnych, albo — jeśli do tego by nie doszło — do stworzenia nowych jednostek zaangażowanych w poprawę zarządzania łącznie ze wzmocnieniem systemów kontroli.

Administracja Clintona wyraziła silne zaangażowanie w sprawę efektywnego zarządzania. Czy dysponuje ona siłą polityczną, aby zrealizować tego rodzaju zobowiązanie przedstawione Kongresowi kontrolowanemu przez inną partię — jest sprawą otwartą. Jednakże obok możliwej opozycji politycznej, reforma zarządzania, na którą złoży się także wzmocnienie systemów kontroli zarządczej, musi stawić czoła jeszcze innej przeszkodzie. Systemy kontroli wymagają wydatkowania pieniędzy, (przynajmniej w krótkiej perspektywie), a pieniądze są trudne do znalezienia w sytuacji w jakiej obecnie znajduje się budżet. Bez względu na to, jak będzie ona krótkowzroczna — może wystąpić pokusa, aby obciąć fundusze na poprawę zarządzania na równi ze wszystkim innym. W chwili obecnej perspektywa położenia właściwego nacisku na systemy kontroli zarządczej w amerykańskim sektorze rządowym jest co najmniej niepewna.

⁶² Istnieją oczywiście wyjątki takie, jak parlamentarzyści, którzy byli odpowiedzialni za wprowadzenie w życie przepisów FMFIA i CFOA.

9. Wnioski

Efektywne systemy kontroli zarządczej stanowią absolutną podstawę każdej osiągającej sukces instytucji. Kontrola wewnętrzna jest istotnym składnikiem efektywnego systemu kontroli zarządczej, częściowo z uwagi na jej zdolność do wychwytywania i zapobiegania nieprawidłowościom ale, co ważniejsze, także z uwagi na jej zdolność do oceny efektywności innych elementów systemu kontroli.

Jak wskazuje doświadczenie amerykańskie, budowanie efektywnej struktury systemów kontroli zarządczej jest trudne. Im bardziej jest złożona struktura rządu oraz jego związków z innymi sektorami gospodarki, tym bardziej skomplikowanych i obszernych systemów kontroli zarządczej ona wymaga — i tym trudniejsze staje się dla kontrolera wewnętrznego osądzenie tego, jaki będzie najlepszy sposób wykorzystania ograniczonych zasobów kontroli. Co więcej, dobre intencje ustawodawcy mogą także mieć odwrotne skutki. Ustawa o inspektorze generalnym, która miała na celu wzmocnienie wewnętrznej kontroli oraz funkcji dochodzeniowej poprzez uczynienie z nich przedmiotu odpowiedzialności wobec Prezydenta i Kongresu, stworzyła w zamian system podwójnej i potencjalnie konfliktogennej lojalności.

W końcu nawet żywotne systemy kontroli zarządczej, łącznie z silną organizacją kontroli wewnętrznej, nigdy nie będą stanowić absolutnego zabezpieczenia. Aby były efektywne, systemy kontroli zarządczej muszą być wdrażane rygorystycznie i konsekwentnie nawet wtedy, gdy presja czasu sugerowałaby inne podejście. Muszą być one stale udoskonalane, aby zapewnić efektywność w zmieniającym się środowisku działania. W końcu wszystkie systemy kontroli zarządczej — łącznie z jednostkami kontroli wewnętrznej — mogą zostać “pokonane” przez kierowników najwyższego szczebla, którym mają służyć. Podsumowując analizę trzeba stwierdzić, że systemy kontroli zarządczej mogą tylko kierownikom służyć, nie mogą one natomiast zastąpić ich kompetencji i uczciwości.

Znaczenie kontroli zewnętrznej w systemach kontroli zarządczej w administracji rządowej — perspektywa brytyjska

Dudley Lashmar

Po zdobyciu kwalifikacji biegłego księgowego autor spędził wiele lat w przemyśle pracując w kontroli wewnętrznej przed rozpoczęciem pracy w Narodowym Urzędzie Kontroli (National Audit Office, NAO), gdzie od 1987 r. jest zatrudniony na stanowisku kierownika kontroli (audit manager).

Streszczenie

National Audit Office (NAO, Narodowy Urząd Kontroli) kierowany przez Kontrolera i Audytora generalnego (Comptroller and Auditor General), jest najwyższą instytucją kontrolną w Wielkiej Brytanii i ma obowiązek prowadzenia zewnętrznej kontroli rządowych wydatków publicznych.

Ministerstwo Skarbu, jako organ rządowy (agencja centralna — dop. tłum.) jest odpowiedzialny za opracowanie i publikowanie systemów kontroli dla potrzeb zarządzania sektorem rządowym.

Narodowy Urząd Kontroli jest całkowicie niezależny od władzy wykonawczej reprezentowanej przez Ministerstwo Skarbu lub rząd jako całość. Kontroler i Audytor Generalny, którego mianuje Parlament, sam odpowiedzialny jest za mianowanie kadry NAO oraz podlega Parlamentowi za pośrednictwem Komisji ds. Rachunków Publicznych, której członkowie reprezentują wszystkie obecne w Parlamencie partie polityczne.

Głównym zadaniem NAO jest zagwarantowanie Parlamentowi wiarygodnych informacji o działaniach rządu poprzez certyfikację sprawozdań finansowych przedstawianych przez ministerstwa oraz poprzez badania o charakterze value-for-money (VFM)⁶³, dotyczące prawidłowego i wydajnego uzyskiwania i wydatkowania funduszy publicznych oraz zarządzania zasobami.

Szczegółowy system kontroli zarządczej w sektorze rządowym nie został ustanowiony w formie regulacji prawnej, lecz przyjął postać zbioru wytycznych Ministerstwa Skarbu pt. "Rachunkowość rządowa". Stanowi on podstawę, na której poszczególne ministerstwa opar-

⁶³ Kontrola typu value-for-money (VFM), dosłownie "wartość za pieniądze", oznacza kontrolę skuteczności wykorzystania środków powierzonych kontrolowanemu. W nomenklaturze NAO jest to drugi, obok kontroli finansowej, rodzaj przedsięwzięcia kontrolnego. W niniejszym tekście używane będzie na oznaczenie tego typu kontroli określenie "efekt za pieniądze".

ty swoje systemy kontroli zarządczej, zaplanowane tak aby realizować potrzeby centralnej koordynacji oraz własne potrzeby operacyjne.

"Rachunkowość rządowa" określa także zakres odpowiedzialności głównego urzędnika ds. finansowych⁶⁴ — najwyższego rangą urzędnika służby cywilnej w ministerstwie — za właściwe funkcjonowanie kontroli zarządczej. Urzędnik ten może zostać wezwany, aby przed parlamentarną Komisją ds. Rachunków Publicznych odpowiadać za oszczędność, skuteczność i wydajność, z jaką wykorzystane zostały zasoby danego ministerstwa.

Ustabilizowane systemy kontroli zarządczej w sektorze rządowym Wielkiej Brytanii są zgodne z "Wytycznymi w sprawie standardów kontroli wewnętrznej" INTOSAI. Funkcje realizowane przez NAO dotyczą, w zgodzie z "Wytycznymi", przede wszystkim przydatności oraz skuteczności kontroli zarządczej w praktyce ministerstw.

Przy pomocy wystąpień kierowanych do ministerstw oraz sprawozdań z kontroli typu VFM przedstawianych Parlamentowi, NAO wskazuje braki i słabości w systemach kontroli zarządczej.

Narodowy Urząd Kontroli podchodzi do oceny kontroli zarządczej w sposób systematyczny i ustrukturalizowany, obejmujący szczegółowe planowanie, wszechstronne testowanie i dobrze rozwiniętą sprawozdawczość. Takie podejście umożliwia także obdarzenie zaufaniem tych ministerstw, w których istnieją sprawne systemy kontroli zarządczej i silne komórki kontroli wewnętrznej. Pozwala to NAO na realizację kontroli zewnętrznych w sposób bardziej wydajny i gospodarny.

1. Wprowadzenie

Niniejsze wprowadzenie charakteryzuje kluczowe elementy systemów kontroli zarządczej w sektorze rządowym Wielkiej Brytanii. Główne cechy tych systemów zostały opisane w poniższych punktach.

Uprawnienie do kontroli zarządczej

Podstawą prawną parlamentarnej kontroli wydatków są ustawy o Ministerstwie Skarbu i Departamencie ds. Kontroli z 1866 i 1921 r. Szczegółowe zasady kontroli zarządczej nie są sformułowane w ustawodawstwie, ale ustanowiono w nim podstawę dla istnienia systemów takiej kontroli, ich rozwoju i doskonalenia w miarę upływu czasu.

Rola agencji centralnych

Główne instytucje zajmujące się systemami kontroli zarządczej w sektorze rządowym Wielkiej Brytanii to Ministerstwo Skarbu, Narodowy Urząd Kontroli (NAO) oraz parlamentarna Komisja ds. Rachunków Publicznych.

Ministerstwo Skarbu to resort rządowy odpowiedzialny za zarządzanie dochodami publicznymi kraju. Jego podstawowym obowiązkiem jest określenie, w jaki sposób powinny być kontrolowane wydatki publiczne jako całość.

⁶⁴ ang. Accounting Officer, z reguły w randze Permanent Secretary.

Kierowany przez Kontrolera i Audytora generalnego Narodowy Urząd Kontroli jest najważniejszą instytucją kontrolną państwa, w związku z czym odpowiada za prowadzenie zewnętrznych kontroli wydatków publicznych rządu centralnego.

Komisja ds. Rachunków Publicznych składa się z deputowanych. Jej skład odzwierciedla udział partii politycznych w Izbie Gmin, wybieralnej izbie Parlamentu. Komisja jest odpowiedzialna wobec Parlamentu za nadzorowanie właściwego systemu kontroli wydatkowania funduszy publicznych.

Kontroler i Audytor generalny jest całkowicie niezależny od rządu. Jest urzędnikiem Izby Gmin — mianowanym na podstawie wniosku skierowanego do Izby przez premiera, działającego w porozumieniu z przewodniczącym Komisji ds. Rachunków Publicznych złożonego z deputowanych, który tradycyjnie jest członkiem głównej partii opozycyjnej. Kontroler i Audytor generalny jest odpowiedzialny wobec Parlamentu, za pośrednictwem Komisji ds. Rachunków Publicznych. Ani on, ani jego kadra nie są urzędnikami służby cywilnej podporządkowanej ministrom, członkom rządu. On sam mianuje pracowników NAO i określa ich liczbę, zaszeregowanie, wynagrodzenie oraz inne warunki pracy. Większość jego 750 osobowej kadry to biegli księgowi, albo osoby szkolące się w celu uzyskania kwalifikacji w dziedzinie księgowości.

Koszty działalności NAO są pokrywane przez Parlament. Komisja Rachunków Publicznych bada plany finansowe NAO oraz przedstawia Parlamentowi uzgodniony budżet do zatwierdzenia. Komisja ta wynajmuje także niezależną firmę audytorską — z sektora prywatnego — do kontroli finansowej NAO i do kontroli typu VFM dotyczących działalności tego Urzędu.

Opracowywanie i publikowanie procedur kontroli zarządczej

Powinnością Ministerstwa Skarbu jest opracowanie i publikacja standardów na użytek kontroli zarządczej w sektorze rządowym. Głównym sposobem realizacji tego zadania stała się publikacja podręcznika pt. "Rachunkowość rządowa", który służy ministerstwu jako przewodnik po procedurach księgowania i kontroli. Przedstawia on reguły rządzące systemami kontroli zarządczej w administracji rządowej oraz zawiera szczegółową informację dotyczącą formy, w jakiej ministerstwa mają przedstawiać swoje sprawozdania finansowe. Określa on także zakres odpowiedzialności, łącznie z odpowiedzialnością za kontrolę zarządczą ze strony głównego urzędnika ds. finansowych, który jest najwyższym rangą przedstawicielem służby cywilnej w ministerstwie lub agencji i którego obowiązkiem jest praca dla aktualnego ministra (stanowisko polityczne).

Istotą roli głównego urzędnika ds. finansowych jest przyjęcie osobistej odpowiedzialności za właściwe i zgodne z przepisami zarządzanie finansowymi publicznymi, właściwe prowadzenie rachunkowości, rozważną i oszczędną administrację, unikanie marnotrawstwa i rozrzutności, a także wydajne i skuteczne wykorzystanie całych dostępnych zasobów.

Główny urzędnik ds. finansowych może zostać wezwany przez Komisję ds. Rachunków Publicznych, aby udzielić jej odpowiedzi nt. oszczędności, skuteczności i wydajności, z jaką wykorzystane zostały zasoby danego ministerstwa w trakcie realizacji jego zadań.

Zgodnie z podręcznikiem, Ministerstwo Skarbu przedstawia każdemu głównemu urzędnikowi ds. finansowych memorandum wskazujące na ten i inne obszary odpowiedzialności. Podręcznik zawiera także szczegółowe wytyczne mające na celu wsparcie wymienionego urzędnika w wypełnianiu obowiązków przedstawionych w memorandum.

Memorandum, które ma szczególne znaczenie dla systemów kontroli zarządczej w sektorze rządowym, zawiera procedury stosowane, gdy minister zignoruje rady głównego urzędnika ds. finansowych dotyczące właściwości swoich działań, zgodności z prawem lub też szerszej odpowiedzialności głównego urzędnika ds. finansowych za oszczędność, wydajność i skuteczność. Odnośna dokumentacja musi zostać przesłana Kontrolerowi i Audytorowi generalnemu, który może z kolei przedstawić to zagadnienie Komisji ds. Rachunków Publicznych.

Memorandum nakłada także na głównego urzędnika ds. finansowych obowiązek ustalania funkcji kontroli wewnętrznej.

Monitorowanie i ocena systemów kontroli zarządczej

Obok rozpowszechniania standardów systemu kontroli zarządczej, rolą Ministerstwa Skarbu jest monitorowanie ich spełniania oraz promowanie najlepszej praktyki — nie w szczegółach, ponieważ w znacznym stopniu wdrożenie wytycznych Ministerstwa Skarbu należy do ministerstw i agencji. Ministerstwo wymaga jednakże, aby inne ministerstwa zwracały się do niego o akceptację działań w przypadku stwierdzenia nadmiernych wydatków budżetowych czy nadużyć, a także przed dokonaniem wydatków na realizację większych projektów.

Zasoby, umiejętności i szkolenia związane z wdrożeniem systemów kontroli zarządczej

Pracownicy ministerstwa są angażowani na podstawie kodeksu wynagrodzenia, warunków i pracy służby cywilnej (Civil Service Pay and Conditions and Service Code). Wyszczególnia on wszystkie warunki i zasady, na mocy których zatrudnia się urzędników służby cywilnej, łącznie z takimi kwestiami jak angaż, awans i zwolnienie z pracy, a także postanowienia dotyczące szkolenia.

Memorandum dotyczące zakresu odpowiedzialności głównego urzędnika ds. finansowych stwierdza także: "Główny urzędnik ds. finansowych musi być pewny, że rozwiązania dotyczące delegacji (uprawnień) promują dobre zarządzanie oraz że ma on wsparcie niezbędnego personelu, dysponującego odpowiednim zasobem umiejętności. To drugie, wymaga uważnej selekcji i rozwoju kadry oraz dostatecznego dostępu do specjalnych umiejętności i usług".

Porównanie z wytycznymi INTOSAI

Zjednoczone Królestwo posiada ustalone od dawna standardy kontroli zarządczej w administracji centralnej, które zgadzają się z "Wytycznymi" INTOSAI. Dalsze części tego tekstu zawierają więcej szczegółów w odniesieniu do:

- roli NAO w sprawdzaniu jakości systemów kontroli zarządczej w sektorze rządowym oraz promowaniu ich wykorzystania;
- relacji pomiędzy NAO a Komisją ds. Rachunków Publicznych i Ministerstwem Skarbu w zakresie dobrej praktyki, łącznie z rozpowszechnianiem i ocenianiem standardów;
- technik kontrolowania systemów kontroli zarządczej;
- wartości systemów kontroli zarządczej z punktu widzenia NAO, Komisji ds. Rachunków Publicznych i Ministerstwa Skarbu.

2. Rola Narodowego Urzędu Kontroli

Ten rozdział prezentuje rolę NAO w badaniu jakości systemów kontroli zarządczej sektora rządowego oraz w promowaniu ich wykorzystania.

Narodowy Urząd Kontroli został stworzony na mocy ustawy o kontroli z 1983 r. Jednakże kontrola finansowa sektora publicznego w Wielkiej Brytanii ma długą historię. Pierwszy Kontroler generalny Skarbu Państwa został mianowany w 1314 r., a Urząd Kontrolera i Audytora generalnego (Skarbu Państwa) oraz Departament Kontroli Finansowej, tzn. poprzednik NAO, został założony w 1866 r.

Dzisiaj podstawowym przedmiotem uwagi NAO jest odpowiedzialność (administracji rządowej) przed Parlamentem za właściwe i sprawne zbieranie oraz wydatkowanie funduszy publicznych i zarządzanie zasobami. Oznacza to zagwarantowanie Parlamentowi, że pieniądze z poszczególnych kont wydatkowane są na cele wyznaczone przez Parlament, a następnie że są właściwie rozliczane. W wybranych przypadkach NAO, zdaje Parlamentowi sprawozdanie z efektów uzyskanych za wydane przez administrację rządową pieniądze.

Prowadząc kontrole, NAO stara się realizować powyższe cele wspomagając ministerstwa w usprawnianiu ich systemów kontroli finansowej oraz w uzyskiwaniu lepszych efektów za wydane pieniądze (value-for-money, VFM).

Zasoby NAO są na równi podzielone pomiędzy jego działalność w dziedzinie kontroli finansowej i badania typu VFM. Oba typy pracy wymagają testowania systemów kontroli zarządczej oraz stymulowania ich udoskonaleń.

Kontrola finansowa

Kontrola finansowa NAO polega na certyfikowaniu sprawozdań finansowych wszystkich ministerstw, rządowych agencji wykonawczych oraz dużej liczby innych instytucji publicznych. Ponadto NAO kontroluje pewną liczbę kont instytucji międzynarodowych, łącznie z niektórymi agencjami Organizacji Narodów Zjednoczonych. Mimo, że dla celów poglądowych niniejszy referat koncentruje się na kontroli ad-

ministracji rządowej przez NAO, należy stwierdzić, że w ostatnich 13 latach w Wielkiej Brytanii miały miejsce pewne fundamentalne reformy sposobu prowadzenia prac przez rząd. Zmiany te miały wpływ na funkcjonowanie systemów kontroli zarządczej sektora rządowego oraz na ukierunkowanie i rozłożenie akcentów w pracy NAO.

Bodźcem do wprowadzenia tych reform była realizacja tzw. Financial Management Initiative w 1982 r. Jej celem była poprawa zarządzania administracją rządową poprzez zagwarantowanie, że wszyscy zarządzający znają swoje zadania, sposób w jaki oceniane będą ich osiągnięcia, dysponują dobrze zdefiniowanym zakresem odpowiedzialności za możliwie najlepsze wykorzystanie własnych zasobów oraz mają niezbędne informacje, przygotowanie i aparat doradczy, by w sposób skuteczny realizować swój zakres obowiązków.

Następnie, w roku 1988 pojawiła się inicjatywa o nazwie "Next-Steps" (Dalsze kroki), która miała na celu skuteczniejsze i wydajniejsze świadczenie usług w ramach dostępnych zasobów ku korzyści podatników, klientów oraz kadry, poprzez stopniowe tworzenie agencji, których zadaniem jest realizacja wykonawczych funkcji rządu. Zasadnicze dla tej inicjatywy było:

- przekonanie, że ministerstwa powinny skoncentrować się raczej na zarządzaniu strategicznym, niż na codziennym "ręcznym sterowaniu";
- mianowanie kierownictwa odpowiadającego potrzebom agencji, spośród jej pracowników lub spoza niej;
- zachęta do pełnego wykorzystania swobody w zarządzaniu na poziomie ministerstw i agencji oraz do możliwie maksymalnej delegacji działań operacyjnych na poziom zarządzania lokalnego;
- ustanowienie dla każdej agencji dokumentu ramowego, który określa dążenia i cele działania agencji, a także oczekiwane rezultaty i wyniki w kategoriach ilościowych i jakościowych z wyraźnie sprecyzowanymi wskaźnikami sprawności działania.

Wraz z agencjami wykonawczymi, które obecnie zatrudniają bezpośrednio większość urzędników służby cywilnej i wraz z rozwojem innych instytucji publicznych, powstających poza bezpośrednim nadzorem ministerstw, pojawiła się wzrastająca troska o utrzymanie właściwych standardów działania administracji publicznej.

W tej epoce zmian NAO za pośrednictwem Komisji ds. Rachunków Publicznych przedstawiało sprawozdania dotyczące poważnych niedociągnięć w systemach administracyjnych i finansowych oraz w systemach kontroli wewnątrz ministerstw i innych instytucji publicznych. Stąd w 1994 r. Komisja ds. Rachunków Publicznych opublikowała sprawozdanie pt. "Właściwe prowadzenie spraw publicznych", podsumowujące te niedociągnięcia i zawierające listę punktów, które powinny być brane pod uwagę przez instytucje publiczne, aby wystrzec się ryzyka popełnienia podobnych błędów w przyszłości. Sprawozdanie łączy niedociągnięcia w następujące cztery grupy:

- nieadekwatne systemy kontroli finansowej;
- niepowodzenie w dostosowaniu się do (wyznaczonych) reguł;

- niewłaściwe wykorzystanie publicznych pieniędzy i majątku;
- niepowodzenia w zapewnieniu odpowiednich efektów za pieniądze.

Jednym z częściej obserwowanych niepowodzeń z ostatniej grupy były kłopoty ministerstw z skutecznym monitoringiem pozaministerialnych instytucji publicznych, finansowanych i sponsorowanych przez te ministerstwa, co prowadziło do niepowodzeń w wykrywaniu marnotrawstwa i naruszeń prawa. Zgodnie z wyżej wymienioną listą, główni urzędnicy ds. finansowych powinni więc określić kluczowe informacje, niezbędne do oceny sposobu, w jaki pozaministerialne ciała publiczne prowadzą swoje sprawy, a następnie upewnić się, że je otrzymują i wykorzystują.

Inny przykład potencjalnego wpływu zdecentralizowanej administracji na systemy kontroli zarządczej odnosi się do niebezpieczeństwa występującego w agencjach nadmiernie zdominowanych przez kierownictwo. Zgodnie z listą, przewodniczący oraz członkowie zarządu agencji powinni upewnić się, czy urzędnicy wyższego szczebla rozumieją właściwie własne, indywidualnie określone zakresy odpowiedzialności.

W związku z powyższym, obok kontroli finansowej prowadzącej do certyfikowania sprawozdań finansowych ministerstw, agencji wykonawczych oraz innych instytucji publicznych, na pracę NAO składa się także badanie zagadnień ujętych w powyższych grupach. Mogą one nie mieć istotnego wpływu na kwoty na kontach, ale są ważne dla zabezpieczenia publicznych pieniędzy oraz dla właściwego prowadzenia spraw publicznych.

Kontrola finansowa rachunków ministerstwa ma na celu umożliwienie Kontrolerowi i Audytorowi generalnemu wyrażenie pisemnej opinii dotyczącej rocznych sprawozdań finansowych danego ministerstwa, stwierdzającej, czy odpowiednie konta właściwie prezentują wydatki oraz wpływy pieniędzy, które drogą głosowania Parlament przekazał do dyspozycji resortu oraz czy wydatki i wpływy zostały wykorzystane zgodnie z celami określonymi przez Parlament, zgodnie z odpowiednim ustawodawstwem oraz z innymi regulacjami.

Pomimo, że na opinię Kontrolera i Audytora generalnego mogą wywierać wpływ słabości systemu kontroli zarządczej, nie oczekuje się od niego, aby przedstawiał opinie dotyczące tych systemów w toku certyfikowania przez NAO sprawozdań finansowych. Może on jednak zwrócić uwagę na wszelkie słabości, jeżeli mają one niekorzystny wpływ na badane rachunki. Realizując te prace NAO:

- w sposób najbardziej ekonomiczny uzyskuje wystarczający, istotny i niepodważalny materiał dowodowy potrzebny do sformułowania opinii kontrolnej;
- stosuje standardy kontroli przyjęte przez księgowych Wielkiej Brytanii, biorąc w pełni pod uwagę także standardy opublikowane przez Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accountants) oraz INTOSAI;
- stosuje rygorystyczny monitoring zgodności działań kontroli zarządczej ze standardami kontroli finansowej oraz procedurami.

W celu wypracowania opinii na temat rocznych sprawozdań finansowych ministerstwa konieczne jest przede wszystkim zaplanowanie kontroli jego rachunków. Wymaga to od NAO m. in. wystarczającej wiedzy o ministerstwie oraz jego działalności, łącznie ze znajomością funkcjonującego tam systemu kontroli zarządczej.

Dobra znajomość ministerstwa i jego działalności, umożliwia przeprowadzenie sprawnej i wydajnej kontroli oraz przedstawienie konstruktywnych rad dotyczących systemu kontroli zarządczej. To zwłaszcza wymaga wiedzy o środowisku kontroli, w którym dane ministerstwo funkcjonuje. Na środowisko kontroli składają się warunki, które wpłynęły na kształt księgowości ministerstwa oraz jego kontroli zarządczej i które wpływają na ich funkcjonowanie.

NAO stara się stwierdzić, czy środowisko kontroli generalnie sprzyja tworzeniu godnych zaufania systemów sprawozdawczości finansowej oraz skutecznej kontroli zarządczej. Istotnym przedmiotem rozważań jest tu pytanie, czy w ministerstwie istnieje właściwy podział obowiązków oraz czy posiada ono jasno określone zakresy odpowiedzialności kadry.

Techniki kontrolowania systemów kontroli zarządczej zostały dokładniej omówione poniżej. Jednakże, już na etapie planowania kontroli tego systemu, przeprowadza się ocenę jego funkcjonowania w każdym z obszarów obrachunkowych. Obszar obrachunkowy to operacje finansowe lub bilanse, które posiadają następujące cechy charakterystyczne:

- są wytwarzane przez ten sam system i podlegają temu samemu typowi mechanizmu kontroli;
- podlegają weryfikacji przez te same typy testów kontrolnych;
- posiadają tę samą podatność na błąd i stopień wrażliwości.

Na przykład lista płac, płatności za dostawy, bilanse gotówkowe i bankowe oraz sumy należne wierzycielom zazwyczaj posiadają cechy charakterystyczne, które lokują je w rozmaitych obszarach obrachunkowych.

Zakres funkcjonowania systemu kontroli w ramach każdego z obszarów obrachunkowych, w połączeniu z oceną środowiska kontroli, ma duże znaczenie przy określaniu podejścia oraz zakresu testów kontrolnych, które powinny zostać podjęte.

Jeśli na jakimkolwiek etapie procesu kontroli — w trakcie planowania badań lub w trakcie ich końcowych etapów — pojawiają się zasadnicze wątpliwości co do skuteczności systemu rachunkowości lub kontroli zarządczej, zostają one bezzwłocznie przedstawione ministerstwu. Przyjmuje to zazwyczaj formę wystąpienia (management letter), zaadresowanego do odpowiednio wysokiego rangą urzędnika, w którym zwraca się mu uwagę na istotne słabości w systemie rachunkowości oraz kontroli zarządczej, ujawnione w trakcie kontroli.

Jednakże problemy takie stają się przedmiotem wystąpień dopiero po wielostronnych dyskusjach z kadrą kierowniczą ministerstwa oraz ustaleniach na temat ekonomicznej strony proponowanych zaleceń oraz poprawy systemu rachunkowości i kontroli finansowej.

Narodowy Urząd Kontroli zwraca się przy tym z prośbą o odpowiedź wskazującą działania, jakie ministerstwo zamierza podjąć w związku z uwagami poczynionymi w wystąpieniu.

Tam gdzie NAO stwierdzi konkretne przypadki naruszenia prawa lub błędy w sprawozdaniach finansowych, albo tam, gdzie nie jest w stanie uzyskać dostatecznego materiału dowodowego prowadzącego do wniosku, że takie przypadki nie występują, Kontroler i Audytor Generalny wyraża swoją opinię o wynikach kontroli oraz przedstawia powody w sprawozdaniu skierowanym do Parlamentu. Poważniejsze przypadki mogą prowadzić do przesłuchania przez Komisję ds. Rachunków Publicznych odpowiedzialnego za wydatki głównego urzędnika ds. finansowych. Sprawozdanie Komisji określa następnie te dziedziny, w których środki naprawcze są konieczne.

Na przykład, sprawozdanie Kontrolera i Audytora generalnego dotyczące ministerstwa odpowiedzialnego m.in. za zapewnienie pomocy prawnej (wyłaty funduszy publicznych, mające na celu wsparcie obywateli ponoszących koszty pomocy prawnej lub postępowania sądowego) wykazały, że ponad jedna trzecia starających się o tę pomoc osób nie przedstawiła udokumentowanych dowodów potwierdzających wysokość ich zarobków. NAO zauważył także, że ministerstwo nie zawsze stosowało się do przepisów, nakazujących wyjaśnianie podobnych przypadków ze starającymi się o pomoc. Ze względu na ograniczone materiały dowodzące zgodności z przepisami odnoszącymi się do dotacji na pomoc prawną, Kontroler i Audytor Generalny wyraził swoją opinię dotyczącą tego rachunku. Po kontroli przeprowadzonej przez NAO wprowadzone zostały nowe przepisy, zawierające wymóg zachowywania dokumentacji dotyczącej wszystkich podań o pomoc prawną, wskazującej na przyczyny jej przyznania lub odmowy.

Kontrola kont przez NAO daje Parlamentowi pewność, że prowadzone są one zgodnie z odpowiednimi wymogami i zasadami rachunkowości, że liczby na rachunkach są właściwie podane, fundusze zostały wykorzystane w celu finansowania służb oraz celów zgodnych z intencjami Parlamentu a transakcje pozostają w zgodzie z upoważnieniami.

Jednakże kontrola finansowa prowadzona przez NAO nie kończy się na tym. Obok badań rachunków, NAO sprawdza też, czy ministerstwa, agencje oraz inne instytucje wspierane z funduszy publicznych przestrzegają odpowiednich standardów w prowadzeniu swoich spraw finansowych. Niektóre efekty tych badań mogą znaleźć się w sprawozdaniu skierowanym do Parlamentu.

Przykładowo, Narodowy Urząd Kontroli poinformował o nadużyciu w wysokości 175 tys. funtów w firmie działającej jako agent na rzecz Ministerstwa Dziedzictwa Narodowego (Department of National Heritage). Nadużycie to miało miejsce częściowo w wyniku zasadniczych słabości systemu kontroli zarządczej. Ministerstwo zareagowało szybko, właściwie i mocno, w wyniku czego duża część pieniędzy została odzyskana, a procedury kontroli finansowej zostały wzmocnione.

Badania typu VFM

Narodowy Urząd Kontroli podejmuje kontrolę typu VFM (value-for-money) sprawdzając oszczędność, wydajność i skuteczność w odniesieniu do wszystkich głównych aspektów wydatków oraz przychodów, a także w odniesieniu do sposobu wykorzystania zasobów przez administrację rządową. Definicja oszczędności, wydajności i skuteczności zawarta jest w pkt. 4 artykułu. Cele badań typu VFM to:

- ustalenie, czy w danej dziedzinie funkcjonuje zdrowy system kontroli zarządczej gwarantujący oszczędność, wydajność i skuteczność działań;
- sprawdzenie jak dobrze funkcjonuje ten system, a także czy dostarczają one zarządzającym informacji niezbędnych do zadowalającego monitoringu;
- ocena, w kontekście uprzednio sformułowanych kryteriów, czy odpowiedni efekt (VFM) został faktycznie uzyskany;
- przedstawienie zaleceń mających na celu poprawę sytuacji, w dziedzinie objętej kontrolą finansową oraz kontrolą VFM.

Wybór tematów badań opiera się na systematycznym przeglądzie oraz stałej obserwacji działań administracji rządowej w celu stworzenia planu strategicznego określającego potencjalne obszary badań NAO w okresie pięcioletnim. Plan koncentruje się na dziedzinach, w których zaangażowano największe środki: tam gdzie, ocenia się że VFM jest najbardziej zagrożona oraz tam, gdzie NAO może zwiększyć efekty działania.

Na etapie finalizowania ostatecznego programu pracy bierze się pod uwagę sugestie przedstawione przez Komisję ds. Rachunków Publicznych. Jednakże ostateczny wybór zakresu badań pozostaje wyłącznie w rękach Kontrolera i Audytora generalnego — fakt ten podkreśla niezależność NAO.

Projekty sprawozdań dla Parlamentu są omawiane z ministerstwem, którego dotyczą. Ma to zagwarantować ścisłość i kompletność danych, a także potwierdzić, że fakty przedstawiono w sposób wyważony i uczciwy. Sprawozdania mają być konstruktywne i realistyczne, wsparte przez trudny do podważenia materiał dowodowy oraz zorientowane na praktyczne zalecenia. Wskazują one możliwe usprawnienia i nie rozwodzą się wyłącznie nad błędami popełnionymi w przeszłości.

W roku finansowym 1994–95 NAO przedstawiło Izbie Gmin i opublikowało 50 sprawozdań typu VFM. Sprawozdania te objęły takie zagadnienia, jak wyżywienie w szpitalach, zakupy na potrzeby obrony narodowej oraz prywatyzacja korporacji państwowych.

Jako przykład jednego z licznych problemów opisanych w tych sprawozdaniach — raport NAO dotyczący ministerstwa odpowiedzialnego za kontrolę celną na granicy oraz kontrolę importu — wykazał jego podatność na nadużycia wewnętrzne z uwagi na fakt, że stale ma ono do czynienia z ogromnymi sumami pieniędzy oraz dobrami zakazanymi, na które istnieje chłonny nielegalny rynek, takimi jak narkotyki, pornografia oraz broń. NAO dokonał przeglądu nadużyć wewnętrznych popełnionych w tym ministerstwie w ciągu pięciu lat oraz przydatności zaplanowanego przez nie systemu kontroli zapobieganiu i wykrywaniu wewnętrznych nadużyć. Stwierdzono,

że system kontroli wewnętrznej ministerstwa był dobry i funkcjonował właściwie, jednakże w sprawozdaniu została przedstawiona pewna liczba konkretnych zaleceń, wskazujących zwłaszcza na potrzebę zorganizowania szkoleń mających uświadomić kadrom ministerstwa zagrożenia nadużyciami oraz potrzebę przeprowadzania regularnych badań odpowiednich obszarów działalności ministerstwa mających zapewnić, że są one wolne od nadużyć.

Komisja ds. Rachunków Publicznych wykorzystuje sprawozdania NAO z kontroli typu VFM jako podstawę do przesłuchań głównych urzędników ds. finansowych w związku z problemami opisanymi w sprawozdaniach. Następnie Komisja publikuje swoje ustalenia, łącznie z zaleceniami dalszych działań. Wskazują one często na potrzebę poprawy systemów kontroli zarządczej.

Rząd reaguje na uwagi Komisji oraz jej zalecenia określając w memorandum Ministerstwa Skarbu działania, które proponuje podjąć. NAO śledzi ich realizację oraz przedstawia Parlamentowi nowe sprawozdania na ten temat, jeżeli postępy są niezadowalające, czym zamyka cykl sprawozdawczy.

3. Relacje między NAO, Komisją ds. Rachunków Publicznych a Ministerstwem Skarbu

Poniższy rozdział zajmuje się powiązaniem pomiędzy NAO, Komisją ds. Rachunków Publicznych a Ministerstwem Skarbu, mającymi na celu wzmocnienie dobrych systemów kontroli zarządczej, włączając w to ich publikację i ocenę.

Dla zrozumienia tych relacji fundamentalny jest fakt, że NAO jest całkowicie niezależny od rządu, podczas gdy Ministerstwo Skarbu stanowi część władzy wykonawczej. Niezależność NAO sprawia, że stanowi on dla Parlamentu istotne ogniwo w łańcuchu sprawozdawczości obsługi funduszy publicznych. Komisja ds. Rachunków Publicznych współpracuje blisko z NAO i wykorzystuje jego sprawozdania jako podstawę do wspierania usprawnień. Rząd akceptuje niemal wszystkie jej zalecenia.

Ministerstwo Skarbu

Celem NAO jest zapewnienie Parlamentowi gwarancji, informacji i rad dotyczących sposobu wykorzystania i rozliczania się z pieniędzy podatników przez administrację rządową. Główną funkcją Ministerstwa Skarbu jest zarządzanie tymi funduszami. Wśród kluczowych celów strategicznych Skarbu znajdują się: utrzymanie wydatków publicznych na dopuszczalnym poziomie, podniesienie jakości efektów uzyskiwanych za pieniądze oraz wzmocnienie skutecznego i wydajnego zarządzania sektorem publicznym.

Zasadniczą drogą realizacji tych celów przez Ministerstwo Skarbu jest dążenie do stosowania w administracji rządowej takich reguł rachunkowości, które umożliwiają wyjaśnienie, jak wykorzystano zasoby oraz zapewniają skuteczny system odpowiedzialności przed Parlamentem. Reguły takie zawiera wspomniany podręcznik pt.

“Rachunkowość rządowa”. Zawarte w nim wskazówki odnoszą się do szerokiego spektrum problemów. Na przykład, przedstawia on porozumienie pomiędzy Komisją ds. Rachunków Publicznych a Ministerstwem Skarbu, zgodnie z którym wszystkie działania ministerstw i agencji rządowych powinny być oceniane przez konkretny organ. Podręcznik zawiera także inne procedury uzgodnione z Komisją ds. Rachunków Publicznych, np. zawiadamianie Parlamentu o propozycjach podjęcia szkodliwych zobowiązań lub o przekazywaniu podarunków urzędnikom państwowym. Zawierają one także wytyczne na temat systemu rachunkowości oraz procedur operacyjnych, które, w myśl zasad dobrej administracji, ministerstwa powinny wziąć pod uwagę, np. utrzymując rejestry nieuregulowanych roszczeń.

Odpowiedzialność za wdrażanie mechanizmów kontroli zarządczej, zgodnie z omawianym podręcznikiem, pozostaje w rękach głównych urzędników ds. finansowych poszczególnych ministerstw. Praca jednostek kontroli wewnętrznej w ministerstwach stanowi dla nich istotną pomoc w realizacji tego zadania.

Od głównych urzędników ds. finansowych Ministerstwo Skarbu wymaga zapewnienia, że w ich urzędach zostały zastosowane rozwiązania organizacyjne na rzecz służby kontroli wewnętrznej zgodnie z celami, standardami oraz praktyką określoną w “Podręczniku rządowej kontroli wewnętrznej” opublikowanym przez Ministerstwo Skarbu.

Komórka kontroli wewnętrznej dokonuje wewnątrz ministerstwa niezależnej oceny, która na podstawie pomiaru i określenia skuteczności procedur kontroli zarządczej dostarcza głównemu urzędnikowi ds. finansowych oraz innym wyższym rangą urzędnikom istotnych informacji na temat funkcjonowania systemu kontroli zarządczej danego ministerstwa.

Szef komórki kontroli wewnętrznej powinien być dostatecznie doświadczony, mieć odpowiednio wysoką rangę w hierarchii służby cywilnej oraz dysponować odpowiednimi kwalifikacjami profesjonalnymi związanymi z kontrolą wewnętrzną. W przypadku ministerstw wydających najwięcej pieniędzy mianowanie na to stanowisko wymaga akceptacji ze strony Ministerstwa Skarbu; również cele działalności jednostki kontroli wewnętrznej powinny zostać przedstawione Ministerstwu do akceptacji.

Zgodnie z wytycznymi zawartymi w “Podręczniku rządowej kontroli wewnętrznej”, szczegółowe obowiązki jednostki kontroli wewnętrznej określane są przez głównego urzędnika ds. finansowych. Szef kontroli wewnętrznej ma do niego bezpośredni dostęp i może mu referować wyniki kontroli, np. wtedy, kiedy odpowiedni zarządzający nie zwrócili dostatecznej uwagi na przekazane przez kontrolę wewnętrzną zalecenia. Główny urzędnik ds. finansowych jest odpowiedzialny za zapewnienie, że w wyniku ustaleń zawartych w raportach kontroli wewnętrznej zostaną podjęte bezzwłoczne i skuteczne działania oraz że zagrożenia wynikające z braku takich działań zostały rozpatrzone i zaakceptowane.

Komisja ds. Rachunków Publicznych

Komisja ds. Rachunków Publicznych powstała w 1861 r. jako jeden z instrumentów mających zapewnić Parlamentowi lepszą kontrolę nad dysponowaniem funduszami publicznymi. Do jej kompetencji należały badania i okazjonalne raporty dotyczące sprawozdań finansowych z wydatkowania kwot przyznawanych przez Parlament oraz wszelkich innych sprawozdań finansowych przedkładanych Parlamentowi, które Komisja uzna za interesujące.

Historycznie rzecz biorąc, podstawowym celem Komisji ds. Rachunków Publicznych było uzyskanie satysfakcjonujących informacji dotyczących księgowania, zgodności z prawem oraz prawidłowości wydatków. Komisja ds. Rachunków Publicznych nadal interesuje się tymi sprawami, jednakże dzisiaj wyjaśnia ona głównie problemy związane z oszczędnością, wydajnością i skutecznością wydatków, tak jak zostały one przedstawione w sprawozdaniach NAO typu VFM.

Komisja ds. Rachunków Publicznych jest ustanawiana przez Izbę Gmin na okres kadencji Parlamentu. Składa się z nie więcej niż 15 członków (czterech stanowi quorum) reprezentujących wszystkie partie polityczne. Ma uprawnienia do wzywania osób, sprowadzania dokumentacji, przedstawiania sprawozdań, a także odbywania posiedzeń poza Parlamentem. Pomimo że Komisja zwykle ogranicza swoje badania do kręgu urzędników rządowych, od czasu do czasu wymaga jednak również obecności osób prywatnych.

Komisja stosuje w swojej pracy podejście ponadpartyjne i obiektywne — niemal zawsze wypracowuje jednomyślne stanowisko, bez względu na to, jaka partia sprawuje właśnie rządy. Mimo że Komisja nie ma uprawnień wykonawczych i może jedynie przedstawiać zalecenia lub wyrażać opinie, jej sprawozdania mają znaczną wagę. W przypadkach naruszeń parlamentarnej kontroli wydatków, jej zalecenia są zazwyczaj akceptowane przez rząd.

Narodowy Urząd Kontroli

Zasady leżące u podstaw stosunków pomiędzy NAO a Komisją ds. Rachunków Publicznych i Ministerstwem Skarbu zostały już wymienione powyżej. Na szczególną uwagę zasługuje kompletna niezależność NAO od obu tych ciał.

Poszukując dróg wsparcia administracji rządowej w usprawnieniu kontroli finansowej oraz w uzyskiwaniu lepszych “efektów za pieniądze”, NAO ocenia systemy kontroli zarządczej w ministerstwach. Techniki tej oceny, w tym powiązania NAO z funkcją kontroli wewnętrznej administracji rządowej, omawia pkt 4.

W ramach kontroli finansowej prowadzonej przez NAO udzielane przezeń rady oraz pomoc dla administracji rządowej przyczyniają się drogą codziennych kontaktów do poprawy zarządzania finansami oraz sprawozdawczości. Niektóre z istotniejszych zagadnień znajdują odzwierciedlenie w wystąpieniach pokontrolnych — ok. 350 takich wystąpień zostało wysłanych w latach 1994–95.

Innym miernikiem skuteczności NAO jest poziom akceptacji jego wniosków i zaleceń zawartych w sprawozdaniach typu VFM oraz w odpowiadających im

sprawozdaniach Komisji ds. Rachunków Publicznych. W latach 1994-95 rząd zaakceptował 95 % zaleceń Komisji.

Implikacje tych zaleceń czasami wykraczają poza konkretny przypadek. Przykładem demonstrującym powiązania między NAO a Ministerstwem Skarbu w kwestii publikacji standardów kontroli zarządczej jest sporządzone przez NAO sprawozdanie o pewnym dużym przedsięwzięciu z zakresu pomocy dla zagranicy. W sprawozdaniu tym opisano wydarzenia prowadzące do decyzji o pomocy finansowej dla inwestycji w postaci elektrowni wodnej w Pergau w Malezji. Chodziło w tym przypadku o największą sumę, jaką zaangażowane w tę sprawę ministerstwo kiedykolwiek udostępniło w gotówce na potrzeby pojedynczego projektu. Centralnym problemem, na którym skupiało się sprawozdanie, była rola głównego urzędnika ds. finansowych w uzyskaniu "efektu za pieniądze". W tym przypadku zakomunikował on ministrowi, że jego obowiązkiem jest zagwarantowanie, aby fundusze pomocowe były administrowane w rozważny i oszczędny sposób. Był przekonany, że przeznaczenie funduszy na projekt w Pergau nie będzie spełniało tych wymagań. W związku z tym stwierdził, że projektu tego nie należy wspierać. Tym niemniej, minister zdecydował, że wsparcie takie powinno zostać udzielone z uwagi na zobowiązania podjęte przez Wielką Brytanię i polecił głównemu urzędnikowi ds. finansowych dokonanie odpowiednich wydatków.

Po sprawozdaniu Komisji ds. Rachunków Publicznych na temat projektu Pergau, rząd przyznał, że minister zlekceważył opinię głównego urzędnika ds. finansowych w odniesieniu do postulatu oszczędnego, wydajnego i skutecznego dysponowania pieniędzmi, zaś odnośne dokumenty powinny, bez zbędnych opóźnień, zostać przedstawione Kontrolerowi i Audytorowi Generalnemu. Była to istotna zmiana.

Na zakończenie tego punktu warto zauważyć wpływ Unii Europejskiej na system kontroli zarządczej. Ustawodawstwo Wspólnoty Europejskiej jest włączone do ustawodawstwa Wielkiej Brytanii. Najczęściej jest ono wdrażane za pomocą instrumentu prawnego danego Parlamentowi na mocy ustawy o Wspólnotach Europejskich. W niektórych przypadkach jednakże, nowe prawo Wspólnot zostaje zaadaptowane poprzez projekt nowelizacji istniejącego prawa krajowego.

Prowadzone przez NAO kontrole systemu kontroli zarządczej, wynikające z ustawodawstwa Wielkiej Brytanii, mają zatem także gwarantować zgodność z prawem Unii Europejskiej. Względnie dobrze nagłośnionym przykładem była sprawa sprzedaży przez rząd w roku 1988 spółki Rover Group, produkującej samochody, spółce British Aerospace, będącej wówczas własnością państwa. Przeprowadzona przez NAO kontrola VFM tej sprzedaży wykazała, że część transakcji stanowiły dodatkowe subsydia rządowe o wartości 38 milionów funtów, które nie zostały przedstawione Komisji Europejskiej, jak się tego wymaga przed przyznaniem pomocy rządowej dla przemysłu.

Zakres tych dodatkowych subsydiów oraz niepowodzenie w uzyskaniu uprzedniej akceptacji został zgłoszony przez NAO za pośrednictwem Komisji ds. Rachunków Publicznych. Komisji Europejskiej pozostawiono zaś decyzję, czy

fundusze otrzymane przez British Aerospace w postaci subsydiów powinny zostać zwrócone rządowi. W końcu Europejski Trybunał Sprawiedliwości zdecydował, że tak być powinno.

4. Techniki prowadzenia kontroli systemów kontroli zarządczej

Poniższy punkt przedstawia techniki prowadzenia kontroli systemów kontroli zarządczej, wykorzystywane przez NAO w trakcie kontroli finansowej i kontroli typu VFM.

Kontrola finansowa

Zaufanie, jakim można obdarzyć system kontroli zarządczej ministerstwa, ma zasadnicze znaczenie dla decyzji o sposobie prowadzenia kontroli finansowej operacji rachunkowych tego ministerstwa. W związku tym przegląd systemu musi zostać dokonany na etapie planowania kontroli. Wymaga to oceny środowiska kontroli finansowej danego ministerstwa według następującego porządku:

- *uzyskanie informacji ogólnej*: przegląd organizacyjny, rozlokowanie geograficzne, typ działających systemów (tradycyjne, skomputeryzowane), szczegóły funkcji skomputeryzowanych (marka i model komputera, szczegóły dotyczące oprogramowania, niezawodność programów, szczegóły programów finansowych).
- *wyszczególnienie kluczowych cech otoczenia rachunku*: środowisko zewnętrzne (ramy prawne, nadzór Parlamentu lub ministrów, istnienie konkurencji w danej dziedzinie, itp.), organizacja i zarządzanie (uprawnienia do określonych poziomów wydatków, podział obowiązków itp.), oraz kultura organizacyjna i personel (zarządzanie kadrami, rekrutacja oraz utrzymywanie kadry itp.).
- *ocena systemu kontroli finansowej*: wymaga się udzielenia odpowiedzi Tak lub Nie na serię pytań dotyczących operacji rachunkowych obejmujących: kontrolę na wejściu (np. czy podręczniki precyzują procedury autoryzacji wszystkich operacji), kontrolę procesu (np. czy istnieją procedury gwarantujące, że wszystkie operacje zostały we właściwy sposób przeprowadzone), system kontroli na wyjściu (np. czy wynik jest porównywany z założeniami budżetu), kontroli zabezpieczenia komputerów (np. czy fizyczny dostęp do terminali i sal z komputerami podlega dostatecznej kontroli), kontrolę następujących po sobie zmian (np. czy środki aktualizujące system są w pełni przetestowane przed wdrożeniem). W oparciu o odpowiedzi na powyższe pytania kontroler ocenia, czy środowisko kontroli finansowej jest: bardzo sprzyjające, sprzyjające, satysfakcjonujące, słabe.

- *opis systemu rachunkowości*: kontroler pokrótce rejestruje cechy systemu rachunkowości, a następnie musi odpowiedzieć na dwa kluczowe pytania: Czy właściwe zapisy finansowe są prowadzone? Czy system umożliwia odpowiedni tok kontroli (sekwencje dowodów wskazujących, w jaki sposób liczby na dokumentach rachunkowych są pochodnymi pierwotnych operacji)?
- *identyfikacja obszarów obrachunkowych*: kontroler musi określić każdy oddzielny obszar obrachunkowy w ministerstwie oraz sprawdzić w każdym przypadku, drogą testowania małej liczby operacji rachunkowych, czy są one zgodne z opisanymi powyżej zasadami.
- *identyfikacja kluczowych działań kontrolnych*: kontroler powinien ustalić kluczowe działania systemu kontroli, które odnoszą się do każdego obszaru obrachunkowego wewnątrz ministerstwa, np. dziedzina wypłat z wielkim prawdopodobieństwem będzie wymagała następujących kluczowych procedur kontrolnych: uzgodnienia faktur z wypłatami, stwierdzenia czy wszystkie operacje zostały autoryzowane przez właściwego sygnatariusza, kontroli nadzorczej czeków oraz dokumentacji pomocniczej, uzgodnienia kont bankowych oraz ściśle kontrolowanego dostępu do blankietów czeków.
- *identyfikacja istotnych słabości systemu kontroli*: na podstawie powyższych badań kontroler powinien ustalić wszelkie poważne słabości systemu kontroli, np. brak kluczowych działań kontrolnych dotyczących danego konta. Na tym etapie rozważa się, czy należy do głównego urzędnika ds. finansowych danego ministerstwa wysłać wystąpienie wskazujące wszystkie poważne słabości systemu kontroli oraz ich prawdopodobny wpływ na zakres kontroli, np. w tych dziedzinach, w których niewystarczająca jest sekwencja dowodów poddawanych kontroli.

Na podstawie powyższych badań kontroler powinien przedstawić wstępną ocenę systemu kontroli zarządczej w każdym obszarze obrachunkowym oraz ocenę jego zdolności do zapobiegania istotnym błędom. Zagadnienie określane jest jako "istotne", jeżeli jego pominięcie lub błędne przedstawienie, mogłoby stanowić, w wyniku opinii Kontrolera i Audytora Generalnego dotyczącej sprawozdań finansowych ministerstwa, przedmiot zainteresowania Parlamentu.

Ta ocena jakości systemu kontroli zarządczej, plus ocena prawdopodobieństwa wystąpienia istotnego błędu, jest niezbędna do podjęcia decyzji o podejściu NAO do kontroli operacji rachunkowych każdego z kont.

W wyniku planowania NAO może podjąć decyzję, że silny system kontroli oraz niski poziom ryzyka wystąpienia istotnego błędu pozwalają na podjęcie tańszego typu kontroli zewnętrznej, opierającego się na tym systemie.

Funkcjonowanie jednostki kontroli wewnętrznej ministerstwa może także mieć wpływ na decyzje NAO o zaufaniu do kontroli zarządczej. Na przykład, jeśli kontrolerzy wewnętrzni przeprowadzają testy systemu kontroli zarządczej, które

wykazują, że system rachunkowości jest godny zaufania i jeśli potem NAO może przetestować część wykonanej przez nich pracy, to na ogół skuteczniejszym rozwiązaniem będzie strategia zaufania do systemu kontroli wewnętrznej. W takim przypadku kontroler NAO potrzebuje dowodów, że kontrola wewnętrzna wykonała dostateczną pracę, pozwalającą mu oprzeć się na jej wynikach.

Procedura zdobywania tej pewności zakłada uzyskanie dowodów wskazujących na: poziom profesjonalizmu, niezależność oraz obiektywizm pracowników kontroli wewnętrznej; zakres ich działań; zgodność zrealizowanej przez nich pracy z założeniami; jej istotność z punktu widzenia celów kontroli NAO oraz istotność w perspektywie roku obrachunkowego.

Zanim NAO podejmie decyzje o obniżeniu liczby istotnych badań, które w innym przypadku musiałyby przeprowadzić, tzn. zanim zdecyduje się na skuteczne kosztowo oparcie swojej kontroli na systemie kontroli zarządczej danego ministerstwa, funkcjonowanie takiego systemu musi zostać przetestowane.

Testowanie systemu kontroli zarządczej z punktu widzenia jego spójności ma na celu dostarczenie dowodów na to, że wewnętrzna kontrola zarządcza jest wykonywana zgodnie z założeniami. Testowanie ma dostarczyć dowodów kompletności, precyzji oraz wartości informacji zawartej w dokumentacji rachunkowej lub w sprawozdaniach finansowych ministerstwa podlegającego kontroli.

Wyniki testów przeprowadzonych przez NAO w ramach badań spójności systemów kontroli zarządczej danego ministerstwa mogą ujawnić, że nie funkcjonują one tak skutecznie, jak zamierzano. W takim przypadku NAO może zrewidować wstępną ocenę systemu kontroli zarządczej dokonaną na etapie planowania. Dodatkowe testy będą musiały wówczas zostać podjęte w celu zrekompensowania braku systemu kontroli lub jego poważnych słabości. Powinien o tym zostać poinformowany w wystąpieniu główny urzędnik ds. finansowych danego ministerstwa.

Systemy kontroli zarządczej są także kontrolowane w trakcie innych prac NAO. Stanowi to poszerzenie kontroli finansowej kont rządowych prowadzonej przez NAO, co wymaga np. ciągłego monitorowania ministerstw — pomocnego w stwierdzeniu, czy stosują się one do przepisów i regulacji, łącznie z wytycznymi zawartymi w "Rachunkowości rządowej".

Wszędzie tam, gdzie tego rodzaju monitorowanie wskazuje na potrzebę bardziej dogłębnego badania, kontroler dokonuje przeglądu takich dziedzin, jak np. zagrożenia dla uczciwości, legalności i zgodności z przepisami dotyczącymi przechowywania czy dysponowania majątkiem.

Wyniki takich badań zwykle są przedstawiane głównemu urzędnikowi ds. finansowych danego ministerstwa w wystąpieniu, wysyłanym rezultacie kontroli kont przeprowadzonej przez NAO.

Badania typu VFM

Mimo że kontrole finansowe NAO mogą obejmować zagadnienia w sposób zasadniczy związane z systemami kontroli finansowej, to badania typu VFM ("efekt za pieniądze") szczególnie dotyczą tych zagadnień, przez analogię z szerszą interpretacją kontroli zarządczej, przedstawioną w "Wytycznych w sprawie standardów kontroli wewnętrznej" INTOSAI.

Ustawa o kontroli z 1983 r. stanowi, że Kontroler i Audytor generalny może podjąć badania oszczędności, wydajności i skuteczności, z jaką ministerstwa wykorzystywały zasoby w trakcie realizacji swych funkcji. Jednakże ustawa ta nie określa, co oznaczają terminy oszczędność, wydajność i skuteczność. Ich definicje stosowane przez NAO opierają się na wzajemnych relacjach pomiędzy:

- Celami (*objectives*): czyli tym, co ministerstwo stara się osiągnąć.
- Wkładami (*input*): finansowymi, ludzkimi i materialnymi zasobami wykorzystywanymi lub konsumowanymi przez ministerstwo.
- Działalnością (*activity*): funkcjami, za pośrednictwem których ministerstwo przetwarza swoje zasoby na produkty.
- Produktami (*output*): bezpośrednimi efektami działań w kategoriach dóbr, usług lub innych rezultatów.
- Efektem (*impact*): skutkiem z jakim produkt przyczynia się do bezpośredniego osiągnięcia celów i jego wpływem na inne programy, projekty lub dziedziny.

Oszczędność, wydajność i skuteczność są zdefiniowane następująco:

- Oszczędność (*economy*): minimalizowanie kosztów wykorzystywanych zasobów, zużytych w trakcie danej działalności, przy zachowaniu jej odpowiedniej jakości.
- Wydajność (*efficiency*): związek pomiędzy produktem, w znaczeniu dóbr, usług lub innych rezultatów działalności, a zasobami wykorzystanymi do jego wytworzenia. Wydajne działanie maksymalizuje uzyskany produkt przy danym wkładzie lub minimalizuje wkład niezbędny do uzyskania danego produktu.
- Skuteczność (*effectiveness*): stopień, w którym cele zostały osiągnięte i relacja między założonymi a faktycznymi skutkami danej działalności.

Częściowym celem badań typu VFM jest dla NAO ustalenie, czy w administracji rządowej istnieją zdrowe systemy kontroli zarządczej oraz w jaki sposób funkcjonują, aby zagwarantować oszczędność, wydajność i skuteczność. Błędy w tych systemach mogą doprowadzić do kiepskich "efektów za pieniądze" (VFM) osiąganych przez badane ministerstwa.

NAO dokonuje wyboru tematów badań oraz rozważa wartość znalezionych dowodów niewielkiego „efektu za wydane pieniądze”, stosując następujące kryteria selekcji:

- o jak duże środki chodzi?

- czy może to podlegać kontroli?
- czy jest to przedmiot zainteresowania Parlamentu lub opinii publicznej?
- jakie jest ryzyko niepodjęcia badania?
- czy rozplanowanie w czasie jest właściwe?
- czy badania coś zmieniają, czy będą miały jakiś skutek?

Ostatecznie Kontroler i Audytor Generalny podejmuje decyzję o wyborze tematów kontroli. Kiedy temat jest wybrany, zostaje zainicjowane szczegółowe planowanie w celu wypracowania usystematyzowanego podejścia do kontroli. Działania, polegające na planowaniu kontroli typu VFM stanowią część wstępnego studium badanego tematu.

Na tym etapie niezbędne jest określenie w szerokich kategoriach potencjalnych słabości głównych mechanizmów kontroli lub procedur ministerialnych i przy jego wykorzystaniu, oszacowanie prawdopodobnych wyników pełnego badania kontrolnego a także szans na sprawozdanie, które odniesie pożądany skutek.

Studium wstępne wyznacza metodologię, jaka ma zostać wykorzystana oraz określa naturę i dostępność materiału dowodowego, niezbędnego do wsparcia pełnego badania. Bierze się także pod uwagę to, co NAO ma nadzieję osiągnąć w wyniku proponowanego pełnego badania oraz jego udział w uzyskaniu VFM danego ministerstwa. Te rozważania pomagają podjąć decyzję, czy pełne badania są uzasadnione. Podejmując pełną kontrolę, NAO upewnia się, że materiał dowodowy zebrany w jednostce kontrolowanej jest:

- Istotny: uzyskane informacje powinny być oparte na najaktualniejszych dostępnych danych i mieć logiczny i zdroworozsądkowy związek z przedmiotem badania.
- Wiarygodny: dowody powinny być możliwie najbardziej dokładne, zachowujące ważność, kompletne i możliwe do uzyskania z wykorzystaniem racjonalnych metod kontroli.
- Wystarczający: dowody powinny wystarczyć osobie kierującej się zdrowym rozsądkiem do sformułowania takich samych wniosków, do których doprowadziły kontrolera.

Wszystkie poniższe kategorie dowodów uzyskanych przez kontrolera VFM mogą być istotne z punktu widzenia systemów kontroli zarządczej, funkcjonujących w ministerstwie dla zagwarantowania oszczędności, wydajności i skuteczności jego działań:

- Dokumenty: uzyskiwane z akt, sprawozdań kierownictwa, pism przedstawianych przez ministerstwo, instrukcji i działania, wytycznych dla poszczególnych pracowników, itp.;
- Analizy: materiał uzyskany w wyniku badania i oceny danych zebranych w trakcie kontroli, np. zestawienia, wyciągi oraz próbki, jak też fakty i liczby uzyskane przy zastosowaniu rozmaitych technik ilościowych;
- Zeznania: materiał dowodowy uzyskany od innych osób, drogą wyjaśnień ustnych lub pisemnych, w odpowiedzi na pytania w ankietach kontrolnych

lub wywiadach. W jego skład wchodzić mogą materiały złożone przez urzędników ministerstwa, podających wyjaśnienia, uzasadnienia, tłumaczących tok swojego rozumowania oraz intencje;

- Fakty fizyczne: materiał dowodowy uzyskany w trakcie bezpośredniej obserwacji ludzi, majątku lub działań;
- Badanie akt: podstawowym źródłem dokumentalnego materiału dowodowego jest badanie akt (teczek z dokumentami i korespondencją) oraz innych dokumentów ministerstwa;
- Analiza (danych): polega na użyciu zebranych materiałów dowodowych do uzyskania nowych dowodów, z wykorzystaniem technik statystycznych i modeli komputerowych;
- Wywiad: środki wykorzystywane w celu zebrania materiału o charakterze zeznań. Tam gdzie świadectwo ustne jest znaczące dla badania, będzie ono wymagało potwierdzenia na piśmie przez osobę udzielającą wywiadu;
- Obserwacja (oględziny): opis fizycznego materiału dowodowego uzyskanego drogą obserwacji. Może to także wymagać potwierdzenia materiałów dowodowych, np. fotografii;
- Materiały z zewnątrz: pisma pochodzące spoza ministerstwa podlegającego kontroli mogą także stanowić cenne źródło dokumentów stanowiących dowody. Przykładem mogą tu być: publikowane analizy ekonomiczne, raporty rządowego urzędu statystycznego, raporty Unii Europejskiej, OECD, najwyższych organów kontroli innych krajów itp. Często uprawnione jest wykorzystanie źródeł oraz porównań zagranicznych obok materiałów dostępnych w Wielkiej Brytanii;
- Pomoc specjalistów i rzeczoznawców: zakres oraz głębokość kontroli typu VFM mogą zostać zwiększone dzięki wykorzystaniu specjalistów w dziedzinach podlegających badaniu. Możliwe źródła to firmy konsultacyjne, środowiska akademickie, organizacje profesjonalne, badawcze oraz wybrane osoby.
- Badania rynkowe: wymaga to zamówienia badań przez wyspecjalizowaną firmę lub realizacji takiego badania z wykorzystaniem kadr NAO. Mogą one stanowić źródło użytecznego materiału dowodowego dotyczącego wyników osiągniętych przez ministerstwa realizujące programy i projekty rządowe, zwłaszcza tam gdzie zamierzony skutek jest zorientowany na określone lub możliwe do zidentyfikowania grupy.

5. Dostrzegalna wartość systemu kontroli zarządczej

Ten punkt artykułu dotyczy systemu kontroli zarządczej z punktu widzenia Ministerstwa Skarbu, Komisji ds. Rachunków Publicznych oraz NAO. Jest jasne na podstawie tego, co już zostało powiedziane, że nie dysponując zadowalającymi syste-

mami kontroli wewnętrznej, główni urzędnicy ds. finansowych mogą nie być świadomi poważnych błędów oraz wykroczeń, mających miejsce w ich własnych ministerstwach.

NAO zyskuje na istnieniu silnych systemów kontroli zarządczej, łącznie z skuteczną jednostką kontroli wewnętrznej w ministerstwie podlegającym kontroli, ponieważ zaufanie do nich pozwala Urzędowi na obniżenie kosztów własnych kontroli. Jednym ze sposobów wykazania wartości systemu kontroli zarządczej jest rozważenie skutków jej wadliwego funkcjonowania lub załamania. Konsekwencje słabości systemów kontroli zarządczej mogą zostać zilustrowane na przykładzie ostatnich działań NAO. Przykłady te najlepiej uporządkować według ogólnych celów kontroli zarządczej.

“Wytyczne” INTOSAI (I, 3) definiują systemy kontroli zarządczej jako źródło racjonalnej pewności, że są realizowane następujące cztery cele ogólne:

“... promowanie prawidłowych, oszczędnych, wydajnych i skutecznych działań oraz produktów i usług wysokiej jakości, zgodnych misją organizacji...”

W sprawozdanie NAO z kontroli typu VFM, dotyczącej zarządzania przez Ministerstwo Obrony programem rozbudowy infrastruktury dla łodzi podwodnych, stwierdzono, że finalny koszt wzrósł realnie o 72 % (tzn. około 800 milionów funtów) oraz że realizacja została opóźniona o 12 miesięcy. Sprawozdanie NAO wskazywało na wiele słabych punktów w systemie kontroli zarządczej przyczyniających się do wzrostu kosztów i opóźnień. Na przykład więcej uwagi należało poświęcić kontrolowaniu zmian w projektach, zwłaszcza drogą oceny ich implikacji kosztowych, a przyznawanie umów na podstawie niekompletnych projektów utrudniało kontrolę kosztów. W podsumowaniu Komisja ds. Rachunków Publicznych stwierdziła, że wiele kluczowych wniosków można również zastosować się do innych projektów administracji rządowej. Będą wśród nich: stworzenie od początku zintegrowanej struktury zarządzania, z jasno określonymi kanałami przepływu informacji, odpowiednimi rozwiązaniami dotyczącymi sprawozdawczości oraz z silnym systemem kontroli. Komisja ds. Rachunków Publicznych zaleciła także ścisłą dyscyplinę kosztów oraz dokładne monitorowanie wypłat dla wykonawców, na podstawie materialnych efektów ich działania.

“...zabezpieczanie zasobów przed ich utratą w wyniku marnotrawstwa, nadużyć, złego zarządzania, błędów, oszustw lub innych nieprawidłowości...”

Jednym z głównych ustaleń NAO, poczynionych w trakcie kontroli finansowej ministerstwa odpowiedzialnego za kontrolę celną oraz importową, było stwierdzenie, że zwiększone zakupy w strefie przygranicznej w roku 1993 doprowadziły do obniżenia dochodów budżetowych o sumę rzędu 200 milionów funtów. Straty te wynikły z legalnego importu na potrzeby konsumpcji osobistej. Równocześnie jednak

dalsze straty, małe lecz znaczące, wynikły z importowania i nielegalnej odsprzedaży produktów tytoniowych oraz napojów alkoholowych bez uiszczenia podatków w Wielkiej Brytanii. Ministerstwo zareagowało rozsyłając urzędników ds. weryfikacji podatków, z zadaniem szukania i karania osób angażujących się w przemyt tego typu.

“... przestrzeganie ustaw, zarządzeń i dyrektyw kierownictwa...”

Kontrola finansowa rachunków Ministerstwa Zdrowia, przeprowadzona przez NAO w latach 1993–1994, wykazała uchybienia w przestrzeganiu przepisów i doprowadziła Kontrolera i Audytora generalnego do sformułowania zastrzeżeń i doprowadziła Kontrolera i Audytora generalnego do sformułowania zastrzeżeń w opinii pokontrolnej. Stwierdził on, że wypłaty na rzecz pracowników, dokonane na podstawie umowy o warunkach wygaśnięcia stosunku pracy, mogą okazać się wykroczeniem poza zakres uprawnień władz resortu zdrowia.

“...gromadzenie i utrzymywanie zbioru wiarygodnych danych finansowych i administracyjnych oraz ich rzetelne przedstawianie w terminowo składanych sprawozdaniach.”

Fundamentalne znaczenie dla Ministerstwa Skarbu, Komisji ds. Rachunków Publicznych oraz NAO ma stawiany ministerstwu wymóg prowadzenia dokładnej i kompletnej dokumentacji rachunkowej, obejmującej wszystkie dokonywane przez nie operacje. Niezdolność do prowadzenia odpowiednich ksiąg rachunkowych oznaczałaby, że Parlament nie może ufać dokładności rocznych sprawozdań finansowych przedstawianych przez ministerstwa. Co za tym idzie, nie byłoby sposobu na zagwarantowanie, że pieniądze przydzielone resortom zostały wykorzystane zgodnie z intencjami Parlamentu. Na szczęście nie było w ostatnich latach sytuacji, w której Kontroler i Audytor Generalny musiałby wyrazić krytyczną opinię o sprawozdaniach finansowych ministerstwa, w wyniku niezdolności tego ostatniego do prowadzenia odpowiednich ksiąg rachunkowych.

6. Konkluzja

Podsumowując należy pamiętać, że NAO jest instytucją całkowicie niezależną od funkcji wykonawczych rządu, w tym od Ministerstwa Skarbu. To właśnie Ministerstwo odpowiedzialne jest za ustalanie zasad systemów kontroli zarządczej oraz za zaznajomienie z nimi głównych urzędników ds. finansowych.

Zakres odpowiedzialności NAO, jako najwyższego organu kontroli Wielkiej Brytanii, ściśle odpowiada wymogom zawartym w “Wytycznych” INTOSAI (I, 80–85). Stąd, zarówno w przypadku kontroli finansowych jak i kontroli typu VFM (“efekt za pieniądze”) Urząd ocenia przydatność reguł i praktyczną skuteczność systemu kontroli zarządczej w administracji rządowej. Za pośrednictwem przedstawianych Parlamentowi wystąpień i raportów typu VFM (oraz innych) NAO wskazuje niedociągnięcia i słabości systemów kontroli zarządczej. Działa on w

oparcium o uporządkowaną i usystematyzowaną metodę oceny systemu kontroli zarządczej, zakładającą szczegółowe planowanie kontroli, procedury wielostronnego testowania oraz sprawdzone rozwiązania w dziedzinie sprawozdawczości.

W interesie NAO leży uzyskanie pewności, że administracja rządowa funkcjonuje w oparciu o silne systemy kontroli wewnętrznej oraz sprawne komórki kontroli wewnętrznej, ponieważ zaufanie do tych systemów pozwala NAO na prowadzenie kontroli zewnętrznej w wydajniejszy i skuteczniejszy sposób.

INTOSAI

**Wytyczne w sprawie standardów
kontroli wewnętrznej**

Wydane przez

**Komitet do Spraw Standardów Kontroli
Wewnętrznej**

**Międzynarodowej Organizacji
Najwyższych Organów Kontroli**

Czerwiec 1992

Kontrola wewnętrzna od dawna była przedmiotem zainteresowania członków Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI)⁶⁵. Sięga ono Kongresu w 1974 roku, na którym dyskutowano na temat potrzeby istnienia systemów kontroli wewnętrznej oraz ich znaczenia. Od tego czasu zainteresowanie kontrolami wewnętrznymi wzrosło, jako że zarządzanie sektorem publicznym stawało się coraz bardziej złożone, co nie ułatwiało zarządzającym administracją publiczną nadzoru nad poprawnością wykonywania zadań przez poszczególnych pracowników. Wiele rządów poszukuje sposobu zapewnienia tańszego, wydajniejszego i skuteczniejszego sposobu wykonywania usług publicznych administracji oraz kontroli deficytu i zadłużenia publicznego. Oznacza to często konieczność reorganizacji starych struktur, zmodyfikowania procedur, nadania większych kompetencji zarządzającym oraz zwiększenia zaufania do technik zautomatyzowanych. W takiej sytuacji skuteczna struktura kontroli wewnętrznej może dać racjonalną pewność osiągnięcia celów zarządzania.

Komitet do Spraw Standardów Kontroli Wewnętrznej został powołany w celu wzmocnienia roli zarządzania finansowego w sektorze publicznym oraz dla precyzyjnego ulokowania odpowiedzialności za podejmowane działania. Jego celem jest opracowanie wytycznych dotyczących ustanowienia i kierowania skuteczną kontrolą wewnętrzną. W trakcie doskonalenia niniejszego dokumentu Komitet doszedł do wniosku, że normy i wytyczne mogą dotyczyć całości zarządzania administracją, a nie tylko jej finansami, oraz objąć pełny zakres działalności rządu. Dlatego też używany w tym dokumencie termin "kontrola wewnętrzna" nie jest ograniczony do tradycyjnej koncepcji kontroli finansowej i administracyjnej, lecz zawiera w sobie szeroko pojętą ideę kontroli zarządczej.

Następujące kraje członkowskie przyczyniły się do powstania tego dokumentu:

- Austria, Izba Obrachunkowa;
- Chile, Urząd Kontrolera generalnego;
- Egipt, Centralna Organizacja Kontroli;
- Francja, Trybunał Obrachunkowy;
- Jamajka, Urząd Kontrolera generalnego;
- Hiszpania, Trybunał Obrachunkowy;
- Tanzania, Ministerstwo Skarbu Państwa i Kontroli;
- Stany Zjednoczone Ameryki, Główny Urząd Obrachunkowy; oraz
- Jugosławia, Społeczna Służba Obrachunkowa.

Członkowie określili cztery obszary, w których — według nich — dla osiągnięcia wymienionych wyżej celów, potrzebne są wytyczne Komitetu:

- koncepcje i cele kontroli wewnętrznej;

⁶⁵ [przyp. tłum] ang. International Organization of Supreme Audit Institutions

- minimalny zestaw standardów kontroli wewnętrznej, który mógłby być wykorzystany przez każdy kraj jako podstawa do rozwoju konkretnych struktur kontroli wewnętrznej;
- wdrażanie kontroli wewnętrznej;
- okresowe nadzorowanie skuteczności struktury kontroli wewnętrznej.

Każdy członek Komitetu badał jedną z czterech powyższych dziedzin. Poszczególne raporty zostały potem połączone w jeden projekt dokumentu, który członkowie Komitetu przedyskutowali między sobą i przedstawili wszystkim członkom INTOSAI do zaopiniowania. Tą drogą Komitet zdobył informacje na temat wykorzystania kontroli wewnętrznej w różnych systemach administracji publicznej.

Komitet ustalił, że pomimo znacznej różnorodności tych systemów, standardy charakteryzujące systemy silnej kontroli wewnętrznej są na ogół takie same. Niniejszy dokument jest próbą uporządkowania tych standardów oraz przedstawia uzgodniony zestaw standardów pożądaných w dowolnej strukturze kontroli wewnętrznej. Administracja publiczna może je wykorzystywać do wdrażania skutecznej struktury kontroli wewnętrznej. Kontrolujący administrację publiczną mogą zaś wykorzystywać je jako pomoc w ocenie tych struktur.

Komitet chciałby podziękować następującym krajom za podzielenie się swoją wiedzą i doświadczeniem w zakresie kontroli wewnętrznej oraz za czas poświęcony na pisemne udzielenie nam odpowiedzi i przekazanie uwag:

Australia	Mauretania
Belgia	Meksyk
Belize	Niemcy
Botswana	Norwegia
Czechosłowacja	Nowa Zelandia
Dania	Pakistan
Filipiny	Panama
Finlandia	Peru
Haiti	Republika Południowej Afryki
Holandia	Portugalia
Indie	St. Lucia
Irlandia	Sierra Leone
Jemen	Szwajcaria
Kanada	Tunezja
Katar	Turcja
Kolumbia	Węgry
Kostaryka	Wielka Brytania

Włochy

Zimbabwe

Po uwzględnieniu uwag podczas swojego 35-ego posiedzenia (październik 1991 r., Waszyngton), Zarząd zatwierdził wydanie niniejszych standardów. Jest to "żywy" dokument, który odzwierciedla bieżące tendencje w opracowywaniu, wdrażaniu i ocenie struktur kontroli wewnętrznej.

Charles A. Bowsher

Kontroler generalny

Stanów Zjednoczonych Ameryki,

Przewodniczący Komitetu ds.

Standardów Kontroli Wewnętrznej

Rozdział I — Przegląd koncepcji, celów i standardów kontroli wewnętrznej

1. Kontrola wewnętrzna jest narzędziem zarządzania wykorzystywanym do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Dlatego też odpowiedzialność za przydatność i skuteczność struktur kontroli wewnętrznej spoczywa na zarządzających. Szef każdej organizacji rządowej musi zagwarantować, że została wprowadzona odpowiednia struktura kontroli wewnętrznej, że jest ona nadzorowana i usprawniana, jeśli wymaga tego jej skuteczność.
2. Najwyższy organ kontroli jest również odpowiedzialny za zapewnienie odpowiedniej kontroli wewnętrznej. Powinien promować i popierać:
 - utworzenie szczegółowo określonych struktur organizacyjnych kontroli wewnętrznej dla wszystkich jednostek rządowych, działających na podstawie standardów przedstawionych w niniejszym dokumencie;
 - dokonywanie przeglądu tych struktur w celu zapewnienia, że działają jak zamierzano oraz że umożliwiają osiągnięcie zamierzonych rezultatów.
3. Ważne jest, aby zarządzający we wszystkich rządowych jednostkach organizacyjnych rozumieli charakter kontroli wewnętrznej oraz cele, które ma osiągać, ponieważ właśnie oni są ostatecznie odpowiedzialni za jakość struktury kontroli wewnętrznej i jej wdrożenie. Struktura kontroli wewnętrznej jest definiowana jako plany organizacji — włączając w to postawy kierownictwa, metody, procedury oraz inne środki mające dawać racjonalną pewność, że osiągnane są następujące cele ogólne:
 - promowanie prawidłowych, oszczędnych, wydajnych i skutecznych działań oraz produktów i usług wysokiej jakości, zgodnych z założeniami przyjętymi przez organizację;
 - zabezpieczanie zasobów przed ich utratą w wyniku marnotrawstwa, nadużyć, złego zarządzania, błędów, defraudacji lub innych nieprawidłowości;
 - przestrzeganie prawa, zarządzeń i wytycznych kierownictwa;
 - gromadzenie i utrzymywanie zbioru wiarygodnych danych finansowych i administracyjnych oraz ich rzetelne przedstawianie w okresowych sprawozdaniach.

4. Niżej przedstawione standardy, stanowiące ramy struktury kontroli wewnętrznej, zostały podzielone na ogólne i szczegółowe.

Standardy ogólne

Racjonalna pewność: Struktury kontroli wewnętrznej mają za zadanie stwarzać racjonalnie uzasadnioną pewność, że wyżej wspomniane cele ogólne zostaną osiągnięte.

Akceptująca postawa: zarządzający oraz pracownicy zawsze powinni pozytywnie podchodzić do kontroli wewnętrznej i wspierać jej funkcjonowanie.

Uczciwość i kompetencja: zarządzający oraz pracownicy powinni wykazywać taki stopień osobistej i zawodowej uczciwości oraz kompetencji, które umożliwią im docenić wagę rozwoju, wdrażania i utrzymania dobrej kontroli wewnętrznej oraz osiąganie jej zasadniczych celów.

Celowość kontroli: konkretne cele kontroli powinny zostać określone lub opracowane dla każdego obszaru działalności organizacji. Powinny być one odpowiednie, jasne, rozsądne oraz zintegrowane z ogólnymi celami całej organizacji.

Monitorowanie kontroli: zarządzający powinni stale monitorować realizację podjętych operacji oraz natychmiast przeciwdziałać wszelkim zauważonym nieprawidłowościom i przypadkom niegospodarności, niewydajności, czy nieskuteczności tych operacji.

standardy szczegółowe

Dokumentacja: struktura kontroli wewnętrznej oraz wszelkie operacje finansowe i znaczące zdarzenia winny być dokładnie udokumentowane, a dokumentacja ta powinna być natychmiast dostępna, jeśli zachodzi potrzeba jej sprawdzenia.

Bezzwłoczne i prawidłowe rejestrowanie operacji finansowych i zdarzeń: operacje finansowe i zdarzenia powinny być niezwłocznie zarejestrowane i prawidłowo zaklasyfikowane.

Autoryzacja oraz wykonywanie operacji finansowych lub zdarzeń: operacje finansowe i znaczące zdarzenia powinny podlegać autoryzacji oraz być wykonywane tylko przez osoby dysponujące odpowiednimi uprawnieniami.

Podział obowiązków: kluczowe obowiązki i odpowiedzialność za udzielanie upoważnień, realizowanie, rejestrowanie oraz sprawdzanie operacji finansowych i zdarzeń powinny być podzielone między różne osoby.

Nadzór: należy zapewnić kompetentny nadzór, mający zapewnić realizację celów postawionych przed kontrolą wewnętrzną.

Dostęp do zasobów i dokumentów oraz odpowiedzialność za nie: dostęp do zasobów i akt winien być ograniczony tylko do osób upoważnionych, które są odpowiedzialne za dozór nad nimi lub ich wykorzystanie. Dla zapewnienia właściwej sprawozdawczości, zasoby powinny być okresowo porównywane z ewidencją, w celu ustalenia, czy są z nią zgodne. Stopień podatności majątku na nadużycia powinien wpływać na częstotliwość porównań.

5. Standardy te mogą być stosowane we wszystkich rządowych jednostkach organizacyjnych. Mogą być traktowane jako akceptowane minimum standardów przestrzeganych w procesie wewnętrznej kontroli. Mogą też dostarczyć kryteriów kontrolerom badającym strukturę kontroli wewnętrznej.
6. Standardy przedstawione powyżej nie są nowymi pomysłami. Wiele z nich jest już obecnie wykorzystywanych w działalności administracji różnych krajów. Jednak postawienie ich w roli przepisów ramowych kontroli wewnętrznej, może być czymś nowym. Pozostała część tego dokumentu prezentuje więcej szczegółów na temat definicji i ograniczeń kontroli wewnętrznej, standardów kontroli wewnętrznej, ustanowienia ram funkcjonowania kontroli wewnętrznej oraz wdrażania i monitorowania struktur kontroli wewnętrznej.

Rozdział II — Definicja i ograniczenia kontroli wewnętrznej

Definicja i zamierzone rezultaty

7. Struktura kontroli wewnętrznej jest definiowana jako plany organizacji — włączając w to postawy kierownictwa, metody, procedury oraz inne środki, mające dawać racjonalną pewność, że osiągnane są następujące cele ogólne:
 - promowanie prawidłowych, oszczędnych, wydajnych i skutecznych działań oraz produktów i usług wysokiej jakości, zgodnych z misją organizacji;
 - zabezpieczanie zasobów przed ich utratą w wyniku marnotrawstwa, nadużycia, złego zarządzania, błędów, oszustwa lub innych nieprawidłowości;
 - przestrzeganie prawa, zarządzeń i dyrektyw kierownictwa; oraz

- gromadzenie oraz utrzymywanie zbioru wiarygodnych danych finansowych i administracyjnych oraz ich rzetelne przedstawianie w terminowo składanych sprawozdaniach.
8. Przedstawiona powyżej definicja struktury kontroli wewnętrznej i jej celów została sformułowana tak szeroko, aby objąć swoim zakresem wszystkie obszary działania rządu. Należy przy tym zaznaczyć, że kontrole wewnętrzne są również organizowane i definiowane na wiele innych sposobów. Poniższy opis został przedstawiony jako punkt odniesienia.
 9. Kontrola wewnętrzna pełni w strukturach organizacyjnych rozmaite role. Sprowadzają się one do trzech podstawowych kategorii: zarządzania, administracji oraz kontroli rachunkowości. Kontrola zarządcza, jak się często uważa, zawiera w sobie wszystkie inne rodzaje kontroli. Dotyczy ona podstaw całej organizacji: wszystkich jej planów, strategii, procedur oraz zasad praktyki, potrzebnych pracownikom do realizowania zadań instytucji. Kontrola administracyjna obejmuje te procedury i zapisy, które są związane z procesami decyzyjnymi upoważniającymi pracowników do poszczególnych czynności prowadzących razem do osiągnięcia celów organizacji. Na kontrole rachunkowe składają się procedury i dokumentacja związana z zabezpieczeniem aktywów oraz wiarygodnością zapisów finansowych.
 10. Kontrolę wewnętrzną można również kategoryzować według jej zamierzonych efektów, takich jak: zapobieganie błędom (np. poprzez ustanowienie odpowiedniego podziału wymagań dotyczących obowiązków i uprawnień); wykrywanie błędów (np. poprzez ustanowienie norm produkcyjnych służących ujawnianiu różnic w ostatecznych wynikach); naprawianie błędów, które zostały wykryte (np. poprzez odzyskanie nadpłaty od dostawcy); lub kompensowanie skutków słabej kontroli, gdzie ryzyko straty jest wysokie i potrzebna jest kontrola dodatkowa.
 11. W praktyce rozróżnienie tych kategorii i typów jest zazwyczaj trudne, ponieważ skuteczna struktura kontroli wewnętrznej musi zawierać w sobie elementy ich wszystkich. Nawet opisy każdej kategorii kontroli mogą się różnić w różnych przypadkach. Jednak niezależnie od tego, jak kontrole wewnętrzne są zorganizowane lub zdefiniowane, nie powinny być postrzegane jako alternatywa. Powinny się uzupełniać. Każda kontrola ma zalety i wady, zatem skuteczna struktura kontroli wewnętrznej wykorzystuje kombinację różnych kontroli w celu zredukowania konkretnych wad ich poszczególnych typów.
 12. Trzy podstawowe kryteria decydują o skuteczności kontroli wewnętrznej:

- musi być właściwa (tzn. odpowiednia kontrola w odpowiednim miejscu i współmierna do ryzyka strat);
- musi funkcjonować przez cały czas zgodnie z planem kontroli (tzn. powinna być wykonywana starannie przez wszystkich zaangażowanych, nie zaś pomijana ze względu na nieobecność ważnych pracowników lub ich obciążenie inną pracą);
- musi być skuteczna z punktu widzenia kosztów (tzn. koszt realizacji kontroli nie powinien przekraczać osiągniętych korzyści).

Ograniczenia skuteczności kontroli wewnętrznej

13. Żadna struktura kontroli wewnętrznej, jakkolwiek byłaby szczegółowa i pełna, nie może sama zagwarantować wydajnej administracji ani kompletności i prawidłowości sporządzanych dokumentów. Nie można też zagwarantować jej absolutnej odporności na nadużycia, szczególnie, gdy osoby w niej zaangażowane zajmują stanowiska o wysokim prestiżu i zaufaniu. Kontrola wewnętrzna oparta na podziale obowiązków może okazać się nieskuteczna, gdy dochodzi do zмовy kilku osób. Kontrola systemu upoważnień również może być nadużywana przez osobę, która dysponuje odpowiednim upoważnieniem, kierownictwo zaś może ominąć procedury kontroli, którą samo ustanowiło. Utrzymanie struktury wewnętrznej kontroli, która wyeliminowałaby ryzyko strat w 100 procentach nie jest realistyczne i prawdopodobnie jej koszty byłyby wyższe niż korzyści.
14. Każda struktura kontroli wewnętrznej zależy od ludzi. Z tego powodu jest narażona na błędy w fazie projektowania i interpretacji wniosków: na nieporozumienia, niedbałość, zmęczenie lub roztargnienie. Podczas gdy kompetencja i uczciwość personelu opracowującego i wdrażającego system może podlegać kontroli poprzez dobór i szkolenie, to o ich pracy mogą decydować naciski wewnątrz i z zewnątrz instytucji. Poza tym niezależnie od tego, jak bardzo kompetentni są pracownicy, kontrola, którą realizują może się okazać nieskuteczna, jeżeli nieprawidłowo rozumieją lub swoją funkcję w procesie kontroli lub wolą ją ignorować.
15. Zmiany organizacyjne i postawa kierownictwa może mieć ogromny wpływ na skuteczność struktury kontroli wewnętrznej i na osoby ją wykonujące. Tak więc kierownictwo powinno ciągle sprawdzać i doskonalić kontrolę, komunikować zmiany pracownikom i dawać przykład poprzez skrupulatne przestrzeganie zasad tej kontroli.

Rozdział III —

Omówienie standardów kontroli wewnętrznej

16. Ustanowienie pożądaných standardów kontroli wewnętrznej jest konieczne, szczególnie w administracji rządowej ze względu na jej rozmiary, różnorodność, liczbę przeprowadzanych operacji finansowych, różnorodność dokumentacji, dużą liczbę regulacji, przepisów i praw. Ponieważ o zarządzaniu publicznymi zasobami i programami, podobnie jak o ich kontroli, stanowią odpowiednie przepisy, konieczne są standardy, które zapewniłyby spełnianie tych wymagań.
17. Standardy kontroli wewnętrznej dzielą się na dwie kategorie: standardy ogólne i szczegółowe. Łącznie tworzą ramy minimalnego poziomu akceptacji funkcjonowania struktury kontroli wewnętrznej. Powinny być one wykorzystywane jako kryteria zarówno rozwijania, jak i oceny kontroli wewnętrznych. Standardy te dotyczą wszystkich funkcji zarządzających, operacyjnych oraz administracyjnych i nie powinny być ograniczane do operacji finansowych. Dotyczą również wszystkich systemów — zarówno zautomatyzowanych, jak i tradycyjnych.

Standardy ogólne

18. Standardy ogólne obejmują: racjonalną pewność, akceptującą postawę, uczciwość i kompetencję, celowość kontroli oraz nadzorowanie kontroli. Łącznie tworzą w ramach organizacji odpowiednie środowisko dla prawidłowego funkcjonowania kontroli.

Racjonalna pewność

19. Struktury kontroli wewnętrznej mają za zadanie stwarzać racjonalnie uzasadnioną pewność, że cele ogólne organizacji zostaną osiągnięte.
20. Racjonalna pewność oznacza osiągnięcie satysfakcjonującego poziomu zaufania przy danych kosztach, korzyściach i stopniu ryzyka. Kwestia, jaka pewność jest racjonalna, wymaga oddzielnej oceny. Dokonując tej oceny zarządzający powinni:
 - zidentyfikować ryzyko wiążące się z przeprowadzanymi operacjami i dopuszczalne poziomy ryzyka w różnych sytuacjach oraz
 - oszacować to ryzyko ilościowo i jakościowo.
21. Racjonalna pewność odnosi się również do zasady, że koszt kontroli wewnętrznej nie powinien przekraczać osiąganych korzyści. Koszt rozumie się tutaj jako finansową miarę zużytych w trakcie działania zasobów oraz utraconych zysków — na skutek opóźnień, obniżenia poziomu usług lub produktywności, niskiego morale pracowników. Korzyść

mierzona jest stopniem, do którego ryzyko niepowodzenia w osiągnięciu wytyczonego celu zostaje zredukowane. Zebrane przykłady dotyczą zwiększenia prawdopodobieństwa wykrycia oszustw, marnotrawstwa, nadużyć, błędów; zapobiegania nieodpowiednim działaniom, lub zachęcania do przestrzegania przepisów.

22. Projektowanie kontroli wewnętrznej przynoszącej korzyści poprzez redukcję kosztów i ryzyka do akceptowanego poziomu wymaga, aby zarządzający dokładnie rozumieli jej zasadnicze cele. W administracji rządowej nietrudno zaplanować taki system kontroli, który nadmiernie koncentruje się na jednym zakresie działania, negatywnie wpływając na inny. Przykładowo, pracownicy mogą podejmować próby omijania niewygodnych procedur, nieskuteczne działania mogą powodować opóźnienia, a rozmyta odpowiedzialność może utrudnić wskazanie osób odpowiedzialnych. W efekcie korzyści wynikające z intensywnej kontroli jednego obszaru mogą zostać zniwelowane przez rosnące koszty gdzie indziej.
23. A oto przykład nieskutecznego działania. Lokalne biuro agencji rządowej jest odpowiedzialne za projekt budowy mieszkań dla bezdomnych. Jednak każda zmiana oryginalnej umowy, techniczna lub finansowa, musi być zatwierdzona przez centralę, aby zapewnić kontrolę kosztów i jakości. Spowalnia to postęp robót, co może doprowadzić do wzrostu kosztów i przynieść szkodę osobom, dla których budowano te mieszkania. W celu zwiększenia skuteczności, centrala agencji może przekazać prawo wprowadzania mniejszych zmian do umowy przez biuro lokalne. Centrala nadal będzie wystarczająco kontrolowała koszty budowy i jakość, a opóźnienia będą zmniejszone.

Akceptująca postawa

24. Zarządzający i pracownicy zawsze powinni pozytywnie podchodzić do kontroli wewnętrznej i wspierać jej działanie.
25. Postawę kierownictwa odzwierciedlają wszystkie aspekty jego działania. Zaangażowanie i wsparcie ze strony najwyższych urzędników rządowych i parlamentarzystów sprzyja pozytywnemu podejściu. Zależy ono także od zarządzających, którzy budują silną kontrolę poprzez zmiany organizacyjne swojej instytucji, politykę kadrową, nadzór, komunikację z pracownikami, ochronę i wykorzystanie zasobów, poprzez system upoważnień, system monitorowania i sprawozdawczości, poszukiwanie sugestii usprawnień wśród wszystkich pracowników oraz poprzez ogólne kierownictwo. Zarządzający mogą zademonstrować swoje poparcie dla dobrej kontroli wewnętrznej poprzez podkreślanie wartości niezależnych i obiektywnych działań kontrolnych, które mają określić obszary poprawy jakości funkcjonowania instytucji oraz poprzez

odpowiednie reagowanie na informacje uzyskane w wyniku przeprowadzonych kontroli.

26. Pracownicy winni przestrzegać zasad kontroli wewnętrznej oraz podejmować działania świadczące o jej skuteczności. Akceptująca postawa wpływa na jakość działania, a co za tym idzie — na jakość kontroli wewnętrznej. Gdy kontrola wewnętrzna stanowi priorytet dla zarządzających, to właśnie oni inicjują i umacniają pozytywne i akceptujące nastawienie pracowników w stosunku do tej kontroli.
27. Z ostatecznej analizy istotnych czynników wynika, że zaangażowanie kierownictwa w stworzenie odpowiedniej atmosfery jest najważniejsze dla zachowania pozytywnego i akceptującego podejścia do kontroli wewnętrznej w danej instytucji.

Uczciwość i kompetencja

28. Zarządzający oraz pracownicy powinni wykazywać taki stopień osobistej i zawodowej uczciwości i kompetencji, które pozwolą im docenić wagę rozwoju, wdrażania i utrzymania dobrej kontroli wewnętrznej oraz osiągnięcie jej zasadniczych celów.
29. Zarządzający oraz ich pracownicy powinni posiadać i prezentować (1) odpowiedni stopień osobistej i zawodowej uczciwości oraz wartości etyczne, (2) poziom umiejętności potrzebny do zapewnienia skutecznego i wydajnego działania oraz (3) zrozumienie dla kontroli wewnętrznej wystarczające do skutecznego wykonywania obowiązków.
30. Stopień uczciwości zarządzających oraz ich pracowników zależy od wielu elementów. "Sygnał z góry" jest bardzo ważny. Pracownikom należy okresowo przypominać o ich obowiązkach zgodnie z zasadami regulaminu postępowania ustalonego przez kierownictwo. Ważne jest również udzielanie porad i ocena wykonania zadań. Ogólna ocena działania powinna być oparta na wielu czynnikach, włącznie z wdrożeniem i utrzymaniem skutecznej kontroli wewnętrznej.
31. Decyzje dotyczące zlecania prac i zatrudniania pracowników powinno opierać się na pewności, że dana osoba posiada odpowiednie wykształcenie i doświadczenie niezbędne do wykonania powierzonych prac. Po przyjęciu do pracy pracownik powinien otrzymać niezbędne formalne i merytoryczne przeszkolenie. Zarządzający i pracownicy, którzy dobrze rozumieją zasady kontroli wewnętrznej i są chętni podjąć za nią odpowiedzialność, są kluczowym czynnikiem skutecznej struktury tej kontroli.

Celowość kontroli

32. Konkretno cele kontroli powinny zostać określone lub opracowane dla każdego obszaru działalności organizacji. Powinny być one współmierne do możliwości i zamierzeń, jasne, rozsądne oraz zintegrowane z celami całej organizacji.
33. Celami są pozytywne efekty, które zarządzający usiłuje osiągnąć lub w odmiennych warunkach — negatywne efekty, których usiłuje uniknąć. Cele powinny być dopasowane do konkretnych działań w każdej strefie działalności oraz być zgodne z całościowymi celami kontroli wewnętrznej podobnymi do celów przedstawionych w punkcie 7, które powinny być opracowane przez centralny urząd lub ministerstwo albo organ ustawodawczy.
34. Aby określić konkretne cele kontroli, wszystkie działania powinny być wstępnie podzielone na ogólne kategorie. Następnie każda z tych kategorii powinna być podzielona na jeden lub więcej zestawów regularnie powtarzających się działań (takich jak identyfikowanie, klasyfikowanie, dokumentacja, sprawozdawczość), które są konieczne przy danym rodzaju operacji finansowej lub zdarzenia. Grupy te powinny odpowiadać strukturze organizacyjnej jednostki oraz podziałowi odpowiedzialności.
35. Działania instytucji mogą być ogólnie podzielone w następujący sposób:
- działania zarządcze — ogólna polityka, planowanie, organizacja, funkcje kontrolne;
 - działania programowe (operacyjne) to działania, które są związane ze statutowymi zadaniami instytucji;
 - działania finansowe obejmujące obszar zainteresowań kontroli tradycyjnej, związany z budżetem, przepływem funduszy (dochody i wydatki), odpowiednimi aktywami i pasywami oraz informacją finansową.
 - działania administracyjne wspierające realizację elementarnych zadań statutowych, np. usługi biblioteczne, pocztowe, wydawnicze oraz zaopatrzenie.
36. Aby ustalić cele kontroli musi być określony i przeanalizowany zestaw powtarzających się działań. Na przykład, powtarzające się działania związane z dostarczeniem materiałów (działanie administracyjne) obejmowałyby: (1) określenie towarów, które są potrzebne, (2) wybór sprzedawcy, (3) zamówienie towarów, (4) odbiór towarów, (5) sprawdzenie ich jakości. Jednym z zamierzonych celów kontroli w tym przypadku może być ustalenie, że zatwierdzone mają być tylko te

zamówienia, które odpowiadają kryteriom wyznaczonym przez kierownictwo. Innym — że tylko te towary, które faktycznie zostały zamówione, mogą być akceptowane przy odbiorze.

37. Oczywiście, szerokie kategorie wymienione powyżej powiązane są ze sobą i należy ustalić również cele kontroli dotyczące tych powiązań. Na przykład, podczas gdy powyższy przypadek jest określany jako działalność administracyjna, zapłata za towar jest działalnością finansową, a wykorzystanie towarów może być działalnością programową. Kategorie te muszą umożliwić prawidłową kontrolę oraz poprawne zarejestrowanie płatności.

Monitorowanie kontroli

38. Zarządzający powinni stale monitorować realizację podjętych operacji oraz natychmiast przeciwdziałać wszelkim zauważonym nieprawidłowościom, niegospodarności, niewydajności, czy nieskuteczności tych operacji.
39. Monitoring pozwala stwierdzić, czy kontrola wewnętrzna osiąga pożądane rezultaty. Obserwacja jej funkcjonowania powinna zostać wbudowana w zestaw metod pracy i procedury wybrane przez zarządzających, w celu kontrolowania poszczególnych operacji oraz zapewnienia ich zgodności z celami organizacji. Monitoring obejmuje uwzględnianie wyników kontroli i zaleceń opracowanych przez wewnętrznych i zewnętrznych kontrolerów, w celu określenia jakie działania korekcyjne są potrzebne.

Standardy szczegółowe

40. Standardy szczegółowe są mechanizmami lub procedurami, poprzez które osiąga się cele kontroli. Obejmują one konkretne polityki, procedury, szczegółowy schemat organizacyjny (włącznie z podziałem obowiązków) oraz środki fizyczne (takie jak zamki w drzwiach czy alarmy przeciwpożarowe). System kontroli musi dawać racjonalną pewność, że cele kontroli wewnętrznej są stale osiągane. Aby tak było, musi być ona skuteczna i wydajna oraz musi być tak zaprojektowana, żeby jej poszczególne elementy działały jako system, a nie oddzielnie.
41. Kontrole, żeby zasługiwały na miano skutecznych, muszą prowadzić do osiągnięcia zamierzonego celu w każdym przypadku. Zestaw procedur kontrolnych opracowany dla środowiska przetwarzania ręcznego może okazać się nieskuteczny w środowisku przetwarzania zautomatyzowanego. Dlatego też odpowiednie formy kontroli powinny zostać dopasowane do odpowiednich obszarów kontrolnych. Jeśli chodzi o wydajność, kontrole powinny być tak zaprojektowane, aby zapewniać maksimum

korzyści przy minimum wysiłku. Funkcjonujący system kontroli należy od czasu do czasu sprawdzać pod względem skuteczności i wydajności, żeby sprawić, że będą one stale cechami tego systemu.

42. Następujące formy kontroli są szeroko stosowane w uporządkowanych i skutecznych strukturach kontroli wewnętrznej. Konkretnie metody i procedury opisane poniżej nie są wyczerpujące, lecz stanowią jedynie przykłady.

Dokumentacja

43. **Struktura kontroli wewnętrznej oraz wszelkie operacje finansowe i znaczące zdarzenia winny być dokładnie udokumentowane, a dokumentacja ta powinna być natychmiast dostępna, jeśli zachodzi potrzeba jej sprawdzenia.**
44. Organizacja musi posiadać pisemne dowody (1) struktury swojej kontroli wewnętrznej, włącznie z jej celami i procedurami kontroli, oraz (2) wszystkich ważnych aspektów istotnych zdarzeń i operacji finansowych. Dokumentacja musi być łatwo dostępna do sprawdzenia przez odpowiedni personel oraz kontrolerów.
45. Dokumentacja struktury kontroli wewnętrznej powinna zawierać opis struktury i polityki organizacji, a także zakres jej działalności oraz związane z tym cele i procedury kontroli. Powinno to być zawarte w dokumentach takich jak wytyczne kierownictwa, regulacje administracyjne, zbiory instrukcji dotyczących procedur kontroli oraz rachunkowości.
46. Dokumentacja operacji finansowych lub innych znaczących zdarzeń powinna być pełna i dokładna. Powinna umożliwiać prześledzenie każdej operacji finansowej lub zdarzenia (i związanych z nimi informacji) od samego początku, w trakcie ich trwania i po zakończeniu.
47. Dokumentacja struktury kontroli wewnętrznej, operacji finansowych i ważnych zdarzeń musi mieć jasny cel, przyczyniać się do osiągnięcia zadań organizacji oraz być użyteczna dla zarządzających w kontrolowaniu ich działalności oraz dla kontrolerów lub innych osób zaangażowanych w analizę tej działalności. Dokumentacja bez wyraźnego celu ograniczy skuteczność i wydajność organizacji.

Bezwłoczne i prawidłowe rejestrowanie operacji finansowych i zdarzeń

48. **Operacje finansowe i inne zdarzenia powinny być bezzwłocznie zarejestrowane i prawidłowo zaklasyfikowane.**
49. Operacje finansowe i zdarzenia winny być bezzwłocznie zarejestrowane, gdy tylko zaistnieją, jeżeli informacje o nich mają zachować ważność i wartość dla zarządzających w zakresie operacji kontrolnych oraz podejmowania decyzji. Dotyczy to całego procesu lub cyklu transakcji lub

zdarzenia, włącznie z (1) zapoczątkowaniem i autoryzacją, (2) wszystkimi etapami procesu oraz (3) ostateczną klasyfikacją w podsumowujących zapisach. Dotyczy to również terminowego uaktualniania całej dokumentacji tak, aby cały czas odpowiadała rzeczywistości.

50. Dla zapewnienia zarządzającym rzetelnych informacji wymagane jest również prawidłowe klasyfikowanie operacji finansowych i zdarzeń. Odpowiednia klasyfikacja to organizowanie i nadawanie właściwego formatu informacjom na podstawie których przygotowywane są raporty, harmonogramy i sprawozdania finansowe.
51. Bezzwłoczne i prawidłowe rejestrowanie informacji decyduje o zapewnieniu rzetelnych i dostarczanych na czas informacji wykorzystywanych przez organizację w trakcie przeprowadzania poszczególnych operacji oraz podejmowania decyzji.

Wykonywanie i autoryzacja operacji finansowych lub zdarzeń

52. **Operacje finansowe i znaczące zdarzenia powinny podlegać autoryzacji oraz być wykonywane tylko przez osoby dysponujące odpowiednimi uprawnieniami.**
53. Zarządzający decydują o wymianie, przeniesieniu, wykorzystaniu lub zaangażowaniu zasobów dla realizacji konkretnych celów w konkretnych warunkach. Autoryzacja jest głównym sposobem zapewnienia, że operacje finansowe i zdarzenia będą przebiegać zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Upoważnienia powinny być udokumentowane i wyraźnie zakomunikowane zarządzającym i pracownikom oraz powinny zawierać konkretne warunki i zasady, na podstawie których zostały udzielone. Potwierdzenie warunków autoryzacji oznacza, że pracownicy wykonują powierzone im zadania zgodnie z dyrektywami oraz w granicach ustalonych przez zarządzających oraz system prawny.

Podział obowiązków

54. **Kluczowe obowiązki i odpowiedzialność za udzielanie upoważnień, przetwarzanie, rejestrowanie oraz sprawdzanie operacji finansowych i zdarzeń powinny być podzielone między różne osoby.**
55. Aby zmniejszyć ryzyko błędu, marnotrawstwa lub nieodpowiedniego działania oraz ryzyka niewykrycia takich problemów, żadna pojedyncza osoba ani komórka organizacyjna nie może kontrolować wszystkich kluczowych etapów operacji finansowej lub zdarzenia. Obowiązki i zadania powinny być raczej przekazywane systematycznie różnym pracownikom, co zapewni skuteczną kontrolę i odpowiednią równowagę. Główne obowiązki obejmują autoryzację i rejestrację

operacji finansowych, wydawanie i przyjmowanie aktywów, dokonywanie wypłat, bieżącą kontrolę lub rewizję operacji finansowych. Zagrożeniem jest tu zmowa, która może zmniejszyć lub całkowicie zniszczyć skuteczność takiej techniki kontroli wewnętrznej.

56. Mała organizacja może dysponować zbyt małą liczbą pracowników, aby w pełni zastosować tę technikę. W takich przypadkach zarządzający muszą być świadomi ryzyka i skompensować lukę innymi procedurami kontrolnymi. Rotacja pracowników może zapewnić, że pojedyncza osoba nie będzie miała wpływu na wszystkie główne operacje finansowe lub zdarzenia przez nadmiernie długi okres. Poza tym zachęcanie lub zmuszanie do brania corocznych urlopów również może zmniejszyć ryzyko.

Nadzór

57. Należy zapewnić kompetentny nadzór, którego zadaniem będzie zapewnienie, że kontrola wewnętrzna realizuje swoje cele.
58. Zwierzchnicy nadzorują i aprobuja prace przydzielone swoim pracownikom. Muszą również zapewnić niezbędne wskazówki i przeszkolenie, aby zminimalizować błędy, marnotrawstwo, czy nieodpowiednie działania pracowników oraz sprawdzić czy konkretne wytyczne kierownictwa są dobrze zrozumiane i realizowane.
59. Wyznaczanie, sprawdzanie i zatwierdzanie pracy wymaga:
- jasnego komunikowania powierzonych każdemu pracownikowi obowiązków, odpowiedzialności oraz wymaganej sprawozdawczości;
 - systematycznego sprawdzania pracy każdego zatrudnionego w koniecznym zakresie; oraz
- zatwierdzania prac w punktach krytycznych, co zapewnia, że przebiega ona zgodnie z założeniami.
60. Wyznaczanie, sprawdzanie i zatwierdzanie prac powinno prowadzić do prawidłowej kontroli działalności pracowników, włączając w to: (1) stosowanie się przez nich do zatwierdzonych procedur i wymagań, (2) wykrywanie i eliminowanie błędów, nieporozumień i nieprawidłowej praktyki, (3) eliminowanie nieprawidłowych działań i zapobieganie ich powtarzaniu; oraz (4) przegląd skutecznych i wydajnych działań. Delegowanie zadań nadzoru nie pomniejsza zakresu odpowiedzialności zwierzchnika ani jego obowiązków.

Dostęp do zasobów i dokumentów oraz odpowiedzialność za nie

61. Dostęp do zasobów i dokumentów winien być ograniczony tylko do osób upoważnionych, które są odpowiedzialne za dozór nad nimi lub ich wykorzystanie. Dla zapewnienia właściwej

sprawozdawczości zasoby powinny być okresowo porównywane z ich ewidencją, w celu ustalenia, czy są z nimi zgodne. Stopień podatności majątku na nadużycia powinien wpływać na częstotliwość porównań.

62. Ograniczenie dostępu do zasobów zmniejsza ryzyko nieupoważnionego użycia lub straty w instytucjach rządowych oraz pomaga wypełniać wskazania ich kierownictw. Zakres ograniczeń zależy od stopnia narażenia zasobów na straty oraz przewidywanego ryzyka strat, które powinno być regularnie weryfikowane. Na przykład zasady odpowiedzialności za dokumenty szczególnie narażone na nadużycia oraz ograniczonego dostępu do tych dokumentów, takich jak np. zapas czeków, mogą być realizowane poprzez:
- przechowywanie ich w zamkniętym sejfie;
opatrywanie każdego dokumentu kolejnym numerem ewidencyjnym;
 - wprowadzenie na odpowiednich stanowiskach odpowiedzialności materialnej.
63. Przy określaniu stopnia ryzyka związanego z poszczególnymi rodzajami aktywów należy brać pod uwagę ich koszt, łatwość transportowania, czy zamiany oraz przewidywane ryzyko straty lub niewłaściwego wykorzystania.

Rozdział IV —

Ustanawianie ram strukturalnych kontroli wewnętrznej

64. Odpowiedzialność za opracowanie i ogłoszenie definicji struktury kontroli wewnętrznej, obejmującej wszystkie instytucje rządowe, zamierzonych rezultatów działania tej struktury oraz ustalenie standardów jej projektowania powinna zostać powierzona konkretnemu organowi władzy. Ta odpowiedzialność może być nałożona, aktem rangi konstytucyjnej lub niższej, na instytucję centralną posiadającą kompetencje w stosunku do różnych organizacji rządowych.
65. W niektórych krajach władze ustawodawcze ustalają ogólne zadania, które powinny realizować struktury kontroli wewnętrznej, pozostawiając ustalenie standardów tej kontroli odpowiedzialnej instytucji centralnej. W innych, władze ustawodawcze ustalają konkretne rodzaje kontroli dla pewnych operacji.
66. Jakikolwiek taki organ władzy zostałby prawnie wyznaczony, najwyższy organ kontroli odgrywa kluczową rolę w rozwoju struktury kontroli

wewnętrznej. Może to być rola bezpośrednia lub pośrednia, zależnie od uprawnień najwyższego organu kontroli i struktury administracji danego kraju. Jeżeli odpowiedzialność spoczywa na władzy innej, niż najwyższy organ kontroli, winna ona zasięgać opinii i porad tego organu.

67. Tam, gdzie najwyższy organ kontroli jest odpowiedzialny za ogłoszenie standardów, należy jasno rozgraniczyć te standardy od konkretnych procedur kontroli wewnętrznej, które powinny być ustanowione w każdej organizacji, zależnie od jej specyfiki. Żywozny interes najwyższego organu kontroli leży w zapewnieniu, aby w kontrolowanych instytucjach istniała skuteczna kontrola wewnętrzna. Ważne jest jednak zapewnienie niezależności instytucji kontrolowanych. Dlatego też najwyższy organ kontroli nie powinien brać na siebie odpowiedzialności za wprowadzanie konkretnych rozwiązań do procedur kontroli wewnętrznych — jest to zadaniem dla kierownictwa kontrolowanej jednostki. Jest jednak rzeczą uzasadnioną, a w wielu krajach jest to obowiązkowe, aby najwyższy organ kontroli oceniał skuteczność istniejących systemów kontroli oraz wskazywał drogi ich doskonalenia. Nie zagraża to niezależności instytucji kontrolowanej, ponieważ odpowiedzialność za podejmowanie decyzji i wprowadzanie zasad kontroli wewnętrznej ciągle spoczywa na jej kierownictwie.
68. Może okazać rzeczą właściwą, aby różne organizacje centralne zaangażowały się, do pewnego stopnia, w tworzenie kontroli wewnętrznej prowadzonej przez wszystkie instytucje administracji publicznej. W niektórych przypadkach jej zasady mogą być bardzo szczegółowe (np. w sprawach związanych ze zbieraniem podatków, wypłacaniem honorariów, ustalaniem wymagań dla skomputeryzowanych systemów informacyjnych i zarządzania zasobami ludzkimi). W innych obszarach, szczególnie związanych z kontrolą kierowniczą, zasady te mogą być bardziej ogólne. W każdej sytuacji, kontrola wewnętrzna musi dopuszczać poddawanie ocenom stanowiska zarządu oraz inicjatywy mające na względzie poprawę oszczędności, wydajności i sprawności.
69. Odpowiedzialna instytucja centralna powinna prowadzić przegląd standardów kontroli wewnętrznej i dokonywać od czasu do czasu niezbędnych uzupełnień. Standardy te oraz wspomniane uzupełnienia powinny być całkowicie udokumentowane i bezzwłocznie rozesłane do wszystkich organizacji, których dotyczą.
70. Jeżeli konkretne standardy kontroli wewnętrznej stają się przepisami prawa, nie powinny być zbyt restrykcyjne. Należy zarządzającym dać możliwość modyfikacji procedur w zależności od zmian w otoczeniu operacyjnym ich instytucji. W przeciwnym przypadku, kontrola wewnętrzna może okazać się przestarzała i nieskuteczna, zanim przepisy

prawa zostaną uzupełnione. Należy dokonywać okresowego przeglądu szczegółowych rozwiązań w strukturze kontroli wewnętrznej oraz poprawiać je, aby dotrzymać kroku zmieniającym się warunkom zewnętrznym.

Rozdział V — Wdrażanie i nadzorowanie struktur kontroli wewnętrznej

71. Najwyższy organ kontroli powinien wspierać wprowadzanie kontroli wewnętrznych przez zarządzających. Może do tego dążyć poprzez ich kształcenie w zakresie odpowiedzialności za wprowadzenie i nadzorowanie struktur kontroli wewnętrznej. Najwyższy organ kontroli powinien także prowadzić kontrole tych struktur, żeby stwierdzić, czy ich mechanizmy odpowiadają wymogom koniecznym do osiągnięcia pożądanego rezultatu.

Odpowiedzialność zarządzających

72. Jak stwierdzono poprzednio w tym dokumencie, kontrola wewnętrzna jest narzędziem zarządzania. Wprowadzenie kontroli wewnętrznej i nadzorowanie jej działalności jest powinnością zarządzających. Nawet w krajach, w których konkretne formy kontroli wewnętrznej są włączone w system prawny, zarządzający ponosi nie mniejszą odpowiedzialność za ich wdrożenie i nadzór nad nimi. Wszyscy zarządzający powinni zrozumieć, że silna struktura kontroli wewnętrznej jest kwestią fundamentalną dla ich wpływu na własną organizację, na jej cel, działalność i zasoby. Powinni tę odpowiedzialność zaakceptować.
73. Aby zaprojektować, ustanowić i utrzymać skuteczną strukturę kontroli wewnętrznej, zarządzający powinni rozumieć jej zamierzone rezultaty. System prawny może zapewnić powszechne rozumienie pojęcia kontroli wewnętrznej i wyznaczonych jej zadań. Może on również zalecić kierownictwu strategicznemu, aby śledziło wdrażanie i nadzorowanie struktury swojej kontroli wewnętrznej oraz żądało sprawozdań dotyczących przydatności tych struktur.
74. Kierownictwo często tworzy osobną komórkę kontroli wewnętrznej jako część ogólnej struktury kontroli wewnętrznej swojej instytucji. Chociaż wewnętrzny kontroler może doradzać i być cenną pomocą podczas szkoleń pracowników w dziedzinie kontroli wewnętrznej, jednak sam nie może być substytutem silnej struktury tej kontroli.

75. Standardy kontroli wewnętrznej, omawiane poprzednio w tym dokumencie, wymagają od kierownictwa stałego monitorowania jej działalności. Jakość kontroli wewnętrznej może być bardziej formalnie ustalona poprzez wymóg jej cyklicznego oceniania przez zarządzających i obowiązek przedstawiania wyników tej oceny w odpowiednim sprawozdaniu. Zarządzający powinni dzięki temu uzyskać pewność, że kontrole, za które są odpowiedzialni, przebiegają prawidłowo i zgodnie z planem. Obowiązek składania przez kierowników takich ocen może być wprowadzony na wiele sposobów. Mogą się stać częścią przyjętej metody zarządzania lub mogą być narzucone administracyjnie przez centralną instytucję nadzorującą, odpowiedzialną za generalne zarządzanie administracją rządową. Skutecznym środkiem jest prawne zobowiązanie kierowników do corocznej oceny ich kontroli wewnętrznej oraz do składania władzom ustawodawczym sprawozdań prezentujących (1) skuteczność i wydajność kontroli wewnętrznej w osiągnięciu założonych celów i zamierzonych rezultatów oraz (2) plany usunięcia zauważonych słabości.
76. Nawet w krajach, w których konkretne procedury kontroli są częścią systemu prawnego, obowiązkiem zarządzających jest identyfikowanie nieskutecznych i nieskutecznych kontroli, które mogą kosztować lub kosztują więcej niż płynące z nich korzyści są warte. Okresowe sprawozdania zarządzających dla władz ustawodawczych — poza sprawozdaniami dla kierownictwa własnej organizacji czy dla instytucji centralnej — stanowią dodatkową gwarancję, że kierownictwo zwraca na kontrolę wewnętrzną uwagę niezbędną do stymulowania skutecznej i wydajnej działalności.
77. Powyższe oceny powinny być dokonywane zgodnie z konsekwentnymi procedurami, które spełniają minimalne wymogi akceptowalności. Zarządzający powinni posiadać jasny plan okresowej oceny swojej kontroli wewnętrznej, wskazywania problemów w sprawozdaniach oraz korygowania jej słabych stron. Typy procedur, które mogą być brane pod uwagę obejmują: (1) wyróżnienie składników organizacji; (2) identyfikację programów i funkcji administracyjnych każdego składnika; (3) określenie środowiska kontroli i stopnia podatności każdego programu i operacji na marnotrawstwo, straty, nieprawidłowości lub nieskuteczność w osiągnięciu zamierzonych rezultatów; (4) planowanie i wyznaczanie harmonogramu ewaluacji kontroli wewnętrznej, wybranych programów i funkcji; (5) ewaluację i testowanie skuteczności kontroli wewnętrznych w ramach wybranych programów i funkcji; (6) określenie i rozplanowanie działań korygujących tam, gdzie są niezbędne oraz (7) opracowywanie sprawozdań o rezultatach dokonanych ocen oraz o podjętych działaniach korygujących.

78. Kierownictwo może również wykorzystać swoją komórkę kontrolną do pomocy w nadzorowaniu skuteczności kontroli wewnętrznej. Bliski kontakt wewnętrznych kontrolerów z codziennymi działaniami swojej instytucji zazwyczaj umożliwia im bieżącą ocenę spójności i skuteczności systemu kontroli wewnętrznej oraz realizowanych przez nią celów. Kontrolerzy wewnętrzni są odpowiedzialni za zgłaszanie zarządzającym wszelkich niespójności kontroli wewnętrznej i utrudnień ze strony pracowników oraz za wskazywanie obszarów wymagających poprawy. Dodatkowo powinni oni wypracować procedury wykonywania wniosków kontroli wewnętrznej i zewnętrznej, aby zapewnić, że zarządzający właściwie do nich podejną i rozwiążą problemy na które zwrócono uwagę.
79. Gdy tylko zostaną określone słabości systemu, muszą zostać podjęte działania korygujące, które mogą dotyczyć kilku poziomów zarządzania administracją rządową. Działania korygujące mogą wymagać zaangażowania władz ustawodawczych w celu zmiany istniejącego prawa, instytucji centralnych w celu zweryfikowania standardów i procedur kontroli wewnętrznej oraz zarządzających w celu zweryfikowania struktury swojej kontroli wewnętrznej.

Odpowiedzialność najwyższego organu kontroli

80. Najwyższy organ kontroli powinien zintensyfikować swoje dążenie do oceny zasad i skuteczności istniejących systemów kontroli wewnętrznej w kontrolowanych przez niego organizacjach, pod względem ich zgodności z potrzebami. Tam, gdzie stwierdzono, że nie odpowiadają one potrzebom, słabe punkty systemu kontroli wewnętrznej, ich przyczyny i możliwe skutki powinny zostać w pełni udokumentowane i bezzwłocznie wskazane kontrolowanej instytucji. Podczas dyskusji z zarządzającymi na ten temat kontroler zewnętrzny może użyć terminu "kontrola zarządcza" zamiast "kontrola wewnętrzna" dla podkreślenia, że omawiane zagadnienia są znacznie szersze niż zakres tradycyjnej kontroli finansowej. Powinny zostać również złożone wnioski formalne i nieformalne, wskazujące możliwe ulepszenia. Przed ich sformułowaniem najwyższy organ kontroli powinien poprosić o opinię kontrolowanej jednostki i dołożyć starań, aby wnioski były zasadne i praktyczne. W szczególności, koszt wprowadzenia proponowanych środków kontrolnych powinien pozostawać w odpowiednim stosunku do ryzyka strat w danej sytuacji.
81. W niektórych krajach, część instytucji rządowych jest kontrolowana przez prywatnych audytorów na zasadach komercyjnych. W takich przypadkach, powinni oni oraz ich organizacje służyć radą i formować

wnioski w sprawie kontroli wewnętrznych potrzebnych instytucjom objętym ich działalnością.

82. Oceniając kontrolę wewnętrzną, kontrolerzy powinni rozważyć podjęcie następujących kroków:

- określić wagę i wrażliwość zagadnień merytorycznych, dla których zostanie ustalony system kontroli;
- oszacować podatność zasobów na niewłaściwe wykorzystanie, prawdopodobieństwo porażki w dążeniu do celu oraz możliwości naruszenia przepisów prawa i innych regulacji;
zidentyfikować i zrozumieć odpowiedni system kontroli wewnętrznej;
ustalić, co już wiadomo o skuteczności istniejącego systemu kontroli;
- ocenić przydatność tak zaprojektowanego systemu kontroli;
- ustalić na podstawie prób czy kontrola jest skuteczna, oraz
- złożyć sprawozdanie na temat dokonanej przez siebie oceny kontroli wewnętrznej oraz przedyskutować potrzebne działania usprawniające.

83. Najwyższy organ kontroli powinien zapewnić istnienie zadowalającej kontroli wewnętrznej w kluczowych obszarach swojej działalności kontrolnej. Bez zadowalającej kontroli, zarządzający administracją mogą nie wykryć poważnych błędów i nieprawidłowości. Wówczas praca najwyższego organu kontroli stanie się trudniejsza, ponieważ wzrośnie zakres kontroli, jej pracochłonność oraz czas jej trwania. Ograniczony czas oraz ograniczone zasoby nie pozwalają z reguły na przeprowadzenie czegoś więcej niż ograniczona kontrola projektów, działań i operacji finansowych. Przy słabej kontroli wewnętrznej i ograniczonym zakresie kontroli wiele spraw może pójść w złym kierunku, przy pełnej nieświadomości kierownictw kontrolowanych jednostek oraz najwyższego organu kontroli.

84. Najwyższy organ kontroli jest również żywotnie zainteresowany w funkcjonowaniu silnych komórek kontroli wewnętrznej, tam gdzie to potrzebne. Komórki takie tworzą ważny element kontroli wewnętrznej, stanowiąc działający nieprzerwanie element służący poprawie funkcjonowania swojej organizacji. Jednak w niektórych krajach komórki kontroli wewnętrznej cierpią na brak niezależności, są słabe lub w ogóle nie istnieją. W tych przypadkach najwyższy organ kontroli powinien, gdzie to tylko możliwe, oferować pomoc i wskazówki mające na celu rozwinięcie systemu tych komórek. Pomoc może obejmować oddelegowanie pracowników, szkolenia, udzielenie materiałów szkoleniowych, opracowanie metodologii i programów pracy.

85. Najwyższy organ kontroli potrzebuje również dobrych stosunków z komórkami kontroli wewnętrznej ze względu na konieczność wymiany doświadczeń i wiedzy oraz wzajemnego uzupełniania i usprawnienia wykonywanych prac. Współpraca może się rozwijać poprzez włączanie wyników kontroli wewnętrznej do sprawozdań kontroli zewnętrznej oraz uznanie wkładu kontroli wewnętrznej w opracowanie tych sprawozdań. Najwyższy organ kontroli powinien opracować procedury oceny funkcjonowania komórek kontroli wewnętrznej, aby określić do jakiego stopnia można na nich polegać. Silna jednostka kontroli wewnętrznej może zmniejszyć nakład pracy najwyższego organu kontroli i pozwolić na uniknięcie zbędnego dublowania prac. Najwyższy organ kontroli powinien zapewnić sobie dostęp do sprawozdań kontrolerów wewnętrznych, związanych z nimi dokumentów oraz informacji o postanowieniach pokontrolnych.