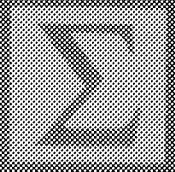


SIGMA

Support for Improvement in
Governance and Management
in Central and Eastern European Countries

OCDE/GD(96)16

VODSTVENA KONTROLA V DRŽAVNI UPRAVI

NEKAJ PRIMERJALNIH PRIKAZOV

SIGMA DOKUMENT: ŠT.4

A joint initiative of the
OECD/CCET and EC/PHARE
financed mainly by EC/PHARE

OCDE/GD(96)16

VODSTVENA KONTROLA V MODERNI DRŽAVNI UPRAVI: NEKAJ PRIMERJALNIH PRIKAZOV

ORGANIZACIJA ZA GOSPODARSKO SODELOVANJE IN RAZVOJ

Pariz 1996

28378
Dokument je v originalu na razpolago pri OLIS

PROGRAM SIGMA

SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries) je skupni projekt Centra za sodelovanje z gospodarstvi na prehodu pri organizaciji OECD in programa PHARE, ki ga financira predvsem program PHARE. Sredstva za izvedbo projekta prispevajo tudi organizacija OECD in nekatere države, ki so njene članice. Program SIGMA podpira izvajanje reform v javni upravi v Srednji in Vzhodni Evropi.

Organizacija OECD (Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj) je mednarodna organizacija, ki vključuje 26 demokratičnih držav z razvito tržno ekonomijo. Organizacija svetuje in pomaga državam Srednje in Vzhodne Evrope in nekdanje Sovjetske zveze, kjer potekajo gospodarske reforme, v zvezi z vrsto gospodarskih vprašanj. Program PHARE finančno podpira države partnerice v Srednji in Vzhodni Evropi, dokler niso same sposobne prevzeti odgovornosti, ki izhajajo iz članstva v Evropski uniji.

Program SIGMA je bil ustanovljen leta 1992 in deluje v sklopu sektorja za javno upravo pri organizaciji OECD. Ta sektor posreduje državam, ki so članice organizacije OECD, informacije in izvedenske analize o vodenju v javni upravi in pomaga vzpostavljati stike in pri izmenjavi izkušenj med vodilnimi uslužbenci v javnem sektorju. V sklopu programa SIGMA posreduje organizacija OECD enajstim državam bogato strokovno znanje in izkušnje, ki jih je pridobila pri svojem dolgoletnem delovanju in preučevanju.

Države, ki so vključene v program, in sekretariat SIGMA sodelujejo pri uvajanju delovnih programov, ki so oblikovani tako, da spodbujajo prizadevanja za izboljšanje vodenja v skladu s prednostnimi nalogami posameznih držav in poslanstvom programa SIGMA. Pobuda se opira na mrežo izkušenih javnih uslužbencev, ki svetujejo in posredujejo primerjalne analize različnih sistemov vodenja. Program SIGMA tesno sodeluje tudi z drugimi mednarodnimi pokrovitelji, ki podpirajo reforme upravnega sistema in razvoj demokracije.

Program SIGMA spodbuja svoje članice k medsebojnemu sodelovanju. To sodelovanje vključuje logistično podporo pri oblikovanju mrež vodilnih uslužbencev v javni upravi v Srednji in Vzhodni Evropi in povezovanju med njimi in njihovimi kolegi v državah članicah organizacije OECD.

Dejavnosti programa SIGMA zajemajo šest področij: reformo javnih inštitucij, oblikovanje politike, vodenje porabe, vodenje v javnem sektorju, administrativno nadziranje in informacijske storitve.

Copyright OECD, 1996
Prošnje za kopiranje ali prevod celotnega gradiva ali njegovega dela naslovite na: Head of Publication Services, OECD, 2, Rue Andre-Pascal, 75775 Paris Cedex 16, France.

Stališča, izražena v tej brošuri, niso uradna stališča Evropske komisije, držav članic organizacije OECD ali vzhodno- in srednjeevropskih držav, ki sodelujejo v programu SIGMA.

Za prevod uradnega besedila v slovenski jezik je preskrbelo Računsko sodišče Republike Slovenije, na podlagi sporazuma št. D/96/78 z dne 22.2.1996, sklenjenega med direktorjem Servisa za publikacije OECD Bernardom Hugonnierjem in predsednikom Računskega sodišča Republike Slovenije dr. Vojkom Antončičem.

Translation from the English and/or French texts which are the official versions of this publication entitled Management Control in Modern Government Administration: Some Comparative Practices; Copyright, OECD, Paris, 1996.

Prevod iz angleškega in/ali francoskega besedila je uradna verzija brošure z naslovom Vodstvena kontrola v državi: nekaj primerjalnih primerov, OECD, Pariz, 1996.

Prevajalki: Mojca Šoštarko in Jasna Hrastnik
Lektorica: Marija Pezdirc

Predgovor

Brošura je namenjena uslužbencem v državni upravi in vrhovnim revizijskim inštitucijam v državah Srednje in Vzhodne Evrope, ki vzpostavljajo stroškovno učinkovit sistem kontrole, ki bo prilagojen njihovim demokratičnim tržnim oblikam gospodarstva.

Predvidena pa je tudi kot gradivo za seminarje o vodstvenem kontroliranju, ki jih bo program SIGMA še naprej prirejal za državne uprave in vrhovne revizijske inštitucije.

Tema brošure - vodstveno kontroliranje - se osredotoča na koncept in niz praks, ki so se v zadnjih nekaj desetletjih uveljavile kot temelji učinkovitega vodenja organizacij tako v javnem kot zasebnem sektorju. Sočasno z modernizacijo vodenja v javnem sektorju v državah Srednje in Vzhodne Evrope želi najvišje vodstvo ministrstev, finančnih ministrstev in vrhovnih revizijskih inštitucij ustvariti takšen sistem kontroliranja in inštitucij kontrole, ki bo dosegel zadovoljive rezultate, ne da bi zahteval prevelike stroške, in ki bo pospešil proces prehoda v demokracijo oziroma v tržno gospodarstvo. V programu SIGMA so prepričani, da bodo ideje, ki jih vključuje pojem vodstvene kontrole koristen prispevek k dialogu med ministrstvi, finančnim ministrstvom in vrhovno revizijsko inštitucijo.

V nasprotju s tradicijo v večini držav Srednje in Vzhodne Evrope večina držav članic organizacije OECD nalaga glavno odgovornost za kontrolo vodstvu, vrhovna revizijska inštitucija pa ima pomembno vlogo kot "zagovornik" okrepljene vodstvene kontrole in je s svojimi revizijskimi študijami uresničitelj kontrole, ki jo izvajajo. Prispevki v tej brošuri predstavljajo zelo različne pristope, ki jih nekatere države članice organizacije OECD uporabljajo pri izvajanju vodstvene kontrole, in nazorno prikazujejo številne pomanjkljivosti in napake, ki jim je, tako kot druge vodilne funkcije izpostavljena tudi vodstvena kontrola. Hkrati pa ponazarjajo tudi pomen koncepta, posebej v obdobju, ko državne uprave povsod skušajo čimbolj decentralizirati svoje delovanje.

Objavljeni prispevki predstavljajo primere uresničevanja načel, ki jih predpisujejo smernice za standarde notranje kontrole, ki jih je izdala Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih inštitucij (INTOSAI - International Organisation of Supreme Audit Institutions). Program SIGMA se zahvaljuje organizaciji INTOSAI za dovoljenje za ponatis smernic, ki so dodane k tej brošuri, kar je olajšalo njeno uporabo. V prispevkih so navedena poglavja iz smernic, na katera se nanašajo konkretni primeri izvajanja vodstvene kontrole. Ta poglavja so označena takole: (I, XXX. odstavek).

Program SIGMA se zahvaljuje tudi uglednim strokovnjakom, ki so prispevali svoje članke, gospodu Januszu Wojciechowskemu, predsedniku vrhovne kontrolne zbornice Poljske, in njegovim strokovnim sodelavcem iz urada, ki so pomagali pri izbiri tem in pregledovanju prispevkov.

G. Richard Allen, do nedavnega zaposlen v britanskem ministrstvu za finance, je prevzel funkcijo vodje projekta, ko se je pobudnik g. Graeme Kirby vrnil v Kanado. Obema se želimo zahvaliti za njun trud pri koordiniranju in za odlična članka, ki sta ju prispevala. Oblikovanje člankov, čeprav zelo dobrih, v obliko brošure je zelo zahtevna naloga; ne bi je mogli doseči brez pomoči ge. Doranne Lecercle kot urednice angleške verzije, ARCHITEXTE kot prevajalca v francoščino, ge. Marie-Laure Onnee, urednice francoske verzije in ge. Nathalie Lukasiewicz, ge. Joan Levins in ge. Alison Millot s SIGMA sekretariata.

SIGMA in avtorji niso imeli namena, da bi primere iz knjige jemali kot "model". Upamo, da bodo razvite ideje ter zgodbe o uspehih in spodrsljajih pomagale našim kolegom iz srednje- in vzhodnoevropskih držav, da bodo lahko analizirali svoje potrebe pri kontroli in oblikovali sisteme in pristope, ki bodo primerni za njihove običaje in prizadevanja.

Lawrence J O'Toole
Svetovalec, Uprava za stroške
SIGMA

VSEBINA

VODSTVENA KONTROLA V MODERNI DRŽAVNI UPRAVI
NEKAJ PRIMERJALNIH PRIKAZOV

PREDGOVOR

VODSTVENA KONTROLA V MODERNI DRŽAVNI UPRAVI 9
Povzetek 9
1. Uvod 11
2. Koncept in obseg vodstvene kontrole 13
3. Omejitve sistemov vodstvene kontrole v praksi 14
4. Načela in standardi INTOSAI 16
5. Izvajanje standardov INTOSAI v Evropski uniji 17
6. Povezanost med vodstveno kontrolo in novimi načini vodenja v javni upravi 18
7. Tehnike revidiranja, spremljanja in vrednotenja vodstvene kontrole 19
8. Praksa in izkušnje v različnih državah 21
9. Sklep 25

VODSTVENA KONTROLA V DRŽAVNI UPRAVI (ŠVEDSKA) 26
Povzetek 26
1. Organiziranost vodstvene kontrole na Švedskem 28
2. Zunanja kontrola, ki jo izvajajo neodvisne strokovne revizijske organizacije 30
3. Vodstvena kontrola v državnih agencijah 32
Krepitev notranje revizije 36
4. Vidiki vodstvene kontrole v zvezi z nabavo blaga in storitev 37

VODSTVENA KONTROLA S STALIŠČA IZVRŠILNEGA DIREKTORJA (KANADA) 45
Povzetek 45
1. Uvod 46
2. Obveščanje vodstva in vodstvena kontrola 46
3. Vodstvene potrebe najvišjega vodstva 46
4. Prvi primer: Kanadska mednarodna agencija za razvoj 47
5. Drugi primer: Urad za upravljanje z nepremičninami 58
6. Sklep 61

VODSTVENA KONTROLA: VLOGA OSREDNJIH DRŽAVNIH ORGANOV (KANADA) 63
Povzetek 63
1. Organiziranost vodstvene kontrole v Kanadi 65
2. Splošne odgovornosti osrednjih državnih organov 68
3. Razvijanje vodstvene kontrole v Kanadi 71
4. Dejavniki, ki vplivajo na vodstveno kontrolo v Kanadi 77

PRIMER ZAKONA O SOCIALNI VARNOSTI (NIZOZEMSKA) 80
Povzetek 80

1. Organiziranost vodstvene kontrole na Nizozemskem 82
2. Vodstvena kontrola in zakon o socialni varnosti 84
3. Glavne poteze izvajanja zakona o socialni varnosti 86

PRIMERI IZ PROGRAMA GRADNJE CEST (NEMČIJA) 94
Povzetek 94
1. Organiziranost vodstvene kontrole v Nemčiji 96
2. Nemški sistem nadzora 98
3. Vodstvena kontrola - notranja revizija 99
4. Pomen vodstvene kontrole za zunanjo revizijo 100
5. Vodstvena kontrola v upravi za gradnjo cest 101
6. Sklep 110

PRIMERI IZ UPRAVE V KMETIJSTVU (DANSKA) 112
Povzetek 112
1. Uvod 113
2. Organiziranost vodstvene kontrole na Danskem 113
3. Danska kmetijska uprava 115
4. Vodstvena kontrola v zvezi s tržnimi investicijami 117
5. Vodstvena kontrola v zvezi z dotacijami za strukturne spremembe 121
6. Vodstvena kontrola pri prenosu nalog v zvezi z izvajanjem kmetijske politike 122
7. Vodstvena kontrola kot politični in družbeni pojav 123

VLOGA NOTRANJEGA REVIDIRANJA V SISTEMIH VODSTVENE KONTROLE V DRŽAVNI UPRAVI (ZDA) 126
Povzetek 126
1. Organiziranost vodstvene kontrole v ZDA 128
2. Notranje revidiranje v ameriški državni upravi 131
3. Pravna ureditev notranjega revidiranja 132
4. Usmeritve pri notranjem revidiranju 135
5. Odgovornost za notranje revizije 136
6. Omejitve uspešnosti vodstvene kontrole in notranjega revidiranja 141
7. Afera HUD 142
8. Prednosti in slabosti zakona o generalnih inšpektorjih 144
9. Sklep 146

VLOGA ZUNANJEGA REVIZORJA V SISTEMIH VODSTVENE KONTROLE V DRŽAVNI UPRAVI (VELIKA BRITANIJA) 149
Povzetek 149
1. Organiziranost vodstvene kontrole v Veliki Britaniji 151
2. Vloga državnega revizijskega urada 153
3. Razmerje med državnim revizijskim uradom, odborom za javne obračune in ministrstvom za finance 159
4. Postopki revidiranja sistemov vodstvene kontrole 162
5. Pomen sistemov vodstvene kontrole 167
6. Sklep 168

VODSTVENA KONTROLA V MODERNI DRŽAVNI UPRAVI

UVOD

Richard I. G. Allen[1]

Povzetek

Vodstvena kontrola so različni postopki, ki so se v zadnjih nekaj desetletjih po vsem svetu uveljavili kot temelji učinkovitega vodenja organizacij, tako v javnem kot zasebnem sektorju.

Prispevki, objavljeni v tej brošuri, zajemajo isto tematiko kot *Smernice za standarde notranje kontrole*, ki jih je junija 1992 izdala Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih inštitucij INTOSAI. Te smernice predlagajo štiri splošne in šest podrobnih standardov, na katerih naj bi temeljili učinkoviti sistemi vodstvene kontrole.

Vodstvene kontrole lahko opredelimo kot organiziranost, strategije in postopke, ki zagotavljajo, da programi državne uprave dosegajo želene rezultate; da se sredstva, uporabljena za izvajanje teh programov, ujemajo z nalogami in zastavljenimi cilji posamezne organizacije; da so programi zaščiteni pred malomarnostjo, zlorabo in slabim upravljanjem; in da so informacije za sprejemanje odločitev zanesljive in pravočasno dostopne.

Brošura obravnava kontrolne mehanizme in postopke, ki morajo biti vključeni v sistem organizacije, da najvišje vodstvo dobiva primerno zagotovilo, da bodo njegovi cilji izpolnjeni. Objavljeni prispevki ne obravnavajo vzpostavljanja in uporabe sistemov informacij za vodenje, ker menimo, da jih v državah Srednje in Vzhodne Evrope na splošno dobro razumejo. V prispevkih so opisani primeri vodstvenih kontrol na zelo različnih področjih javnega sektorja (gradnja cest, pomoč državam v razvoju, socialna pomoč) in v državah z različno ustavno ureditvijo, kulturno tradicijo, političnim in zakonodajnim sistemom ter z različno tradicijo javne uprave. Avtorji posameznih prispevkov ugotavljajo pomen vodstvene kontrole za vodstvo in revizijsko organizacijo in razpravljajo o vlogi, ki jo imajo različni državni organi - vključno s finančnim ministrstvom, vrhovno revizijsko inštitucijo in drugimi osrednjimi organi - pri razvijanju in izvajanju sistemov vodstvene kontrole.

Učinkovita vodstvena kontrola je bistvena za uspešno delovanje organizacijskih enot državne uprave, kot zaščita pred malomarnostjo, zlorabo in poneverbami in kot zagotovilo, da bo organizacija ustrezno izvajala politiko; ki jo je zastavilo najvišje vodstvo. Vsekakor pa imajo tudi najbolj premišljeno zastavljeni kontrolni sistemi svoje omejitve. To je deloma zato, ker hkrati, ko omogočajo najvišjemu vodstvu, da kontrolira organizacijo, ne kontrolirajo tudi vodstva samega. Sisteme kontroliranja lahko pred poneverbami in neodzivanjem na spremembe v okoliščinah in postopkih delovanja zavarujemo le z nenehnim budnim spremljanjem njihovega delovanja.

---

[1] Avtor je po izobrazbi ekonomist. Do leta 1995 je bil zaposlen kot podsekretar v britanskem ministrstvu za finance, od takrat dalje pa je delal kot svetovalec pri Svetovni banki, organizaciji OECD, Britanskem uradu za pomoč deželam v razvoju in bahreinski vladi.

V vsaki organizaciji je oblikovanje učinkovitih postopkov vodstvenega kontroliranja zahtevna naloga. Bolj ko je kompleksen sistem državne uprave in odnosi z drugimi drugimi deli gospodarstva, bolj obsežne in zapletene bi morale biti vodstvene kontrole. Iz prispevkov v nadaljevanju je razvidno, da v predstavljenih državah uporabljajo standarde INTOSAI različno, odvisno od njihove ustavne ureditve in kulturne tradicije. Ni enega samega modela vodstvenega kontroliranja, ki bi ga lahko uporabili v vseh državah, prav tako kot ni edinstvenega vzorca, kako naj bi se taki sistemi kontroliranja časovno razvijali. To pa velja tako za države, ki so predstavljene v brošuri, kot za države Srednje in Vzhodne Evrope.

Področja, na katerih so razlike med predstavljenimi državami še posebej očitne, vključujejo opredelitev in vlogo notranje revizije; stopnjo centralizacije in decentralizacije vodstvenih kontrol; stopnjo, do katere kontrole razširja osnovna zakonodaja, predpisi, ki jih določa zakonodaja, ali upravni postopki; stopnja, do katere so vodstvene kontrole sestavni del vodenja ali sprejemanja odločitev v organizaciji; stopnjo, do katere vodstvene kontrole izvajajo neodvisne enote zunaj neposrednega vodstva; in ustavni status in vlogo vrhovne revizijske inštitucije in stopnjo, do katere ta deluje neodvisno od državne uprave.

1. Uvod

Brošura obravnava koncept in prakse vodstvene kontrole, ki so se v zadnjih desetletjih uveljavile kot temelji učinkovitega vodenja organizacij, tako v javnem kot zasebnem sektorju.

Dobre vodstvene kontrole so za vsako dobro vodeno organizacijo izjemno pomembne. Najvišjemu vodstvu zagotavljajo, da postopki in procesi, ki so potrebni za dobro upravljanje sredstev organizacije, kot so finančna sredstva, človeški viri, informacijska oprema, prostori, investicijska oprema itd., potekajo uspešno in učinkovito oziroma, da vodstvo ustrezno ukrepa, če to ni tako. Najvišje vodstvo se tako lahko osredotoči na vprašanja, za katera je odgovorno - na poslovno strategijo ter načrtovanje in izvajanje poslovanja.

Izrazoslovje v zvezi z vodstveno kontrolo se razlikuje od države do države oziroma od organizacije do organizacije. Prispevki o sistemih in postopkih vodstvene kontrole, ki so objavljeni v nadaljevanju, zajemajo enako tematiko kot smernice INTOSAI za standarde notranje kontrole, ki predlagajo vrsto temeljnih načel in standardov, na katerih naj bi temeljila učinkovita vodstvena kontrola. Te smernice, ki so priložene k brošuri, govorijo o "notranji kontroli" in ne o "vodstveni kontroli". Ne glede na to, kako jih imenujemo, opisana načela in prakse v tej ali oni obliki uporabljajo v organizacijskih enotah v javnem in zasebnem sektorju po vsem svetu. Včasih so opisane kot integrirana kontrola, ki je vključena v sistem in procese vodenja, ali kot samourejevalni ali avtomatizirani procesi. Vendar zunaj razvitih gospodarskih sistemov ne morejo biti utemeljeni in uzakonjeni kot integrirana vodstvena funkcija. Namen naše brošure pa je ravno v tem, da bi pomagala to doseči.

V zadnjih 25 letih je koncept "vodstvene kontrole" postal sestavni del teorije in prakse vodenja v državah članicah organizacije OECD, čeprav je enako izpostavljen nasprotovanjem in težavam, konceptualnim in praktičnim, kot druge funkcije vodenja.

V tradicionalnih poslovnih šolah opredeljujejo vlogo vodje kot načrtovanje, organiziranje, kontroliranje, usmerjanje in motiviranje. Drugo poglavje smernic INTOSAI (I, 9. odstavek) opredeljuje kontrolo takole:

> Vodstvena kontrola ... je organizacijski okvir za vse načrte, usmeritve, postopke in praktično izvajanje del, ki so jih zaposleni dolžni opraviti, da omogočijo doseganje zastavljenih ciljev organizacijske enote.

Smernice INTOSAI določajo vrsto standardov za oblikovanje in revidiranje vodstvene kontrole. Objavljeni prispevki želijo prikazati pomen kontrole za vodstvo in revizorja ter razpravljajo o vlogah, ki jih imajo različni državni organi pri opredeljevanju in izvajanju vodstvene kontrole.

Preostali del uvodnega prispevka razpravlja o pomembnih razlikah v opredelitvi in rabi določenih konceptov v zvezi z vodstveno kontrolo (na primer glede notranje revizije); konceptih in obsegu vodstvene kontrole; omejitvah sistemov vodstvene kontrole v praksi; glavnih značilnostih smernic INTOSAI; smernicah Evropske unije; razmerju med vodstveno kontrolo in tako imenovanimi novimi načini vodenja v javni upravi; tehnikah revidiranja vodstvenih kontrol in vrednotenju njihove uspešnosti; nasprotujočih si praksah in izkušnjah iz različnih držav. Ta del uvodnega prispevka črpa iz podatkov in analiz, vključenih v prispevke v nadaljevanju.

Razlike v opredelitvi: notranja revizija

Pozorno branje prispevkov bo razkrilo razlike v opredelitvi in rabi najpomembnejših konceptov, kar še posebej velja za opredelitev notranje revizije. Na srečanju izvedencev organizacije EUROSAI septembra 1994 s temo Vrhovna revizijska inštitucija in odnos do notranje revizije so udeleženci ugotovili, da:

> noben od standardov INTOSAI ne opredeljuje notranje revizije, zajeta pa ni tudi v nobenem od mednarodnih standardov.

V Veliki Britaniji, na primer, je britanski inštitut notranjih revizorjev notranjo revizijo opredelil kot "neodvisno dejavnost ocenjevanja v organizaciji, ki s pregledovanjem in vrednotenjem njenih dejavnosti opravlja storitve za organizacijo". Postopki in standardi britanskega državnega revizijska urada v zvezi z notranjim revidiranjem poslovanja ministrstev in drugih organizacijskih enot državne uprave so zelo podobni postopkom in standardom, ki jih uporabljajo v zasebnem sektorju.

V Združenih državah Amerike inštitut notranjih revizorjev notranje revidiranje opredeljuje podobno kot Velika Britanija:

> ... neodvisna dejavnost ocenjevanja, zasnovana v organizaciji kot storitev za organizacijo. To je vodstvena kontrola, ki deluje tako, da ugotavlja in vrednoti uspešnost drugih kontrol.

V svojem prispevku pa Havens omenja, da so "zaradi zapletene strukture državne uprave in njenih raznovrstnih funkcij notranji revizijski postopki v državni upravi sčasoma postali precej drugačni od postopkov v zasebnem sektorju". V svojem prispevku obširno obravnava vzroke in posledice teh razlik.

V večini držav je notranja revizija del sistema vodstvene kontrole posamezne organizacije, vendar je v Nemčiji drugače. Sparberg v svojem prispevku meni:

> V ... Nemčiji je notranja revizija del zunanje revizije. Čeprav je notranja revizija sestavni del dejavnosti upravnih organov, so notranji revizorji zavezani samo strokovnemu vodstvu zveznega računskega sodišča. Poročajo samo zveznemu računskemu sodišču in izvajajo samo naloge, ki jim jih to naloži. Zato notranjo revizijo v Nemčiji imenujemo predhodna revizija, vendar ne v smislu *a priori* revizije, temveč le zato, ker jo opravijo pred revizijo zveznega računskega sodišča.

Poročilo s srečanja izvedencev organizacije EUROSAI navaja tudi naslednje razlike v opredelitvi notranje revizije in njenem izvajanju: "V Italiji in Franciji notranja revizija vključuje vidike notranje kontrole. Tako na primer revizorji in inšpektorji v Franciji izvajajo najpomembnejše naloge v kontroli porabe". V državah kot je Poljska pa "notranja revizija vključuje določena (državna) zakonodajna in nadzorna telesa; poleg kontrole nad javno porabo so ta telesa odgovorna tudi za kontrolo strokovnih standardov in varnostnih vprašanj. V Romuniji, na primer, pa notranja revizija nadzoruje tudi telesa, ki delujejo v samih poslovnih družbah. V tem se odraža pristojnost vrhovne revizijske inštitucije, ki poleg tega, da poroča o državnih inštitucijah, poroča tudi o teh organizacijah."

2. Koncept in obseg vodstvene kontrole

Vodstvene kontrole lahko opredelimo kot organiziranost, strategije in postopke, ki zagotavljajo, da programi državne uprave dosegajo želene rezultate; da se sredstva, uporabljena za izvajanje teh programov, ujemajo z nalogami in zastavljenimi cilji posamezne organizacije; da so programi in sredstva zaščitena pred malomarnostjo, zlorabo in slabim upravljanjem; in da so informacije za sprejemanje odločitev zanesljive in pravočasno dostopne.

Vodstvene kontrole ne smemo obravnavati kot ločen sistem, ki deluje sam zase, temveč kot kontrolni mehanizem, ki ga je treba vključiti v sistem, ki je namenjen celotnemu ciklusu načrtovanja, financiranja, poslovanja, računovodstva in revizije. Taki sistemi bi morali spodbujati uspešnost in neoporečnost vsake stopnje ciklusa in dajati vodstvu povratno informacijo.

McCrindell v svojem prispevku opozarja, da bi moral biti eden od glavnih ciljev in zmogljivosti učinkovitih sistemov vodstvene kontrole povečanje vodstvenih sposobnosti vodij in da bi imeli vlogo pozitivnega dejavnika pri doseganju ciljev organizacije. Take kontrole sicer poudarjajo osebno odgovornost posameznih vodij, vendar na njih ne smemo gledati kot na dejavnike, ki omejujejo vodje pri njihovem svobodnem odločanju na področjih, za katera so pristojni.

Vodstvena kontrola ne zagotavlja, da bodo programi državne uprave uspešni, prav tako pa ne izključuje pojava malomarnosti, slabega upravljanja ali poneverb. Vodstvene kontrole so sredstva za nadzor tveganja, ki je povezano z izvajanjem takih programov in poslovanjem. Kontrole morajo biti primerne in stroškovno učinkovite, temeljiti morajo na ustreznih analizah in presoji tveganja. Obstajajo zapletene metode za nadzor tveganja, ki so ministrstvom in agencijam v strokovno pomoč na teh področjih.

Vodstvena kontrola ima dva vidika:

- sisteme informacij za vodenje, ki jih vodstvo potrebuje za krmiljenje poslovanja organizacije, spremljanje napredka in kakovosti poslovanja in vrednotenje rezultatov in uspešnosti organizacije;

- politiko, sisteme, postopke, poverjanje pristojnosti itd., ki so vključeni v procese organizacije in dajejo primerno zagotovilo, do bodo cilji vodstva doseženi.

Verjamemo, da prvega od teh vidikov v srednje- in vzhodnoevropskih državah dobro razumejo, zato naša brošura obravnava predvsem drugi vidik - mehanizme in postopke kontrole.

Odnos med obema vidikoma Kirby opisuje takole:

> Vodenje zahteva informacije, ki prihajajo iz organizacije same in od zunaj nje. Take informacije se nanašajo na uporabo sredstev, nabavo blaga in izvedbo storitev ali pa na spremembe v zvezi s potrebami "strank". Obveščanje vodstva je sestavni del vodstvenega kontroliranja, vendar vse vrste kontrol ne potrebujejo sprotnih informacij, da bi bile učinkovite.

V zvezi z učinkovito vodstveno kontrolo v večini organizacij se pričakuje, da so posamezni vodje pristojni in odgovorni za kakovost in pravočasno izvedbo operacij in programov, ki jih vodijo, za kontrolo nad stroški sredstev, ki jih uporabljajo, in za zagotavljanje, da programi potekajo neoporečno in v skladu z zakonskimi zahtevami, predpisi in smernicami, ki jih razširjajo osrednji državni organi (kot je na primer urad predsednika vlade, kabinet vlade, ministrstvo za finance in vrhovna revizijska inštitucija).

Prvo poglavje smernic INTOSAI (I, 1. odstavek) pravi podobno:

> Notranja kontrola je orodje, ki ga uporablja vodstvo za pridobitev primernih zagotovil za doseganje svojih zastavljenih ciljev. Zato je vodstvo odgovorno za ustreznost in uspešnost ustroja notranje kontrole. Vodja vsake organizacijske enote državne uprave je dolžan zagotoviti, da se vzpostavi in stalno nadzoruje celotni ustroj notranje kontrole, ki mora biti tudi vedno na tekočem z vsemi dogajanji, da bo res uspešen.

Pomemben del takega ustroja bi moral biti učinkovit sistem za "zgodnje opozarjanje", ki bi zagotavljal, da dobijo vsi vodje, na najvišjem pa tudi na vseh nižjih nivojih vodenja, pravočasno in točno informacijo, da se je pojavila napaka. Tako se bodo lahko odzvali z ustreznim sistemom kontrol in, kjer je nujno, uvedli ustrezne ukrepe ali sankcije. Tovrstni zaščitni postopki so bistveni v vseh organizacijah, tako v javnem kot zasebnem sektorju, saj je lahko vsaka napaka v sistemu veliko stane in ima hude posledice.

Druga bistvena naloga dobro zasnovane vodstvene kontrole je, da omogoča najvišjemu vodstvu verodostojne in pravočasne informacije o najpomembnejših vidikih izvajanja nalog, vključno s finančnimi podatki. Pri tem pa je pomembno, kot poudarja Kirby, da je sistem vodstvene kontrole oblikovan z vrha organizacije navzdol:

> Ugotoviti je treba, kakšne so trenutne in verjetne prihodnje potrebe, proces združiti z drugimi, ki so potrebni za druge kontrolne sisteme, in predložiti najvišjemu vodstvu v uporabo. Nazadnje je treba vzpostaviti tudi postopek za spreminjanje odločitev najvišjega vodstva v konkretna dejanja.

3. Omejitve sistemov vodstvene kontrole v praksi

Učinkovita vodstvena kontrola je bistvena za uspešno delovanje organizacijskih enot državne uprave, kot zaščita pred malomarnostjo, zlorabo in poneverbami in kot zagotovilo, da bo organizacija ustrezno izvajala politiko, ki jo je zastavilo najvišje vodstvo.

Havens poudarja, da je treba sisteme vodstvene kontrole stalno spremljati, kajti v spreminljivih okoliščinah in postopkih poslovanja je lahko tudi najbolj skrbno zasnovan kontrolni sistem neuspešen.

Obstajajo pa še druge omejitve uspešnosti vodstvene kontrole. Havens navaja primer ameriškega programa Medicare. Zaradi obsega in zapletenosti tega programa - v njegovem sklopu vsako leto opravijo več deset milijonov različnih storitev - je nemogoče oblikovati stroškovno uspešne vodstvene kontrole in revizijske postopke, ki bi z zanesljivostjo preprečevali ali odkrivali zlorabe. Kontrola na področju nabav in dodeljevanja pogodbenih del za obrambne namene je lahko

uspešna, samo če uslužbenci dosledno izpolnjujejo zahteve kontrolnega sistema in če se vodstvo odziva na poročila o ugotovljenih pomanjkljivostih. Kontrole pa lahko dajejo tudi lažen občutek varnosti, kar se dogaja tako v javnem kot tudi v zasebnem sektorju. V nedavnem primeru poslovne enote Baringsove banke v Singapuru, o katerem so na široko pisali vsa javna občila po svetu, nadzorniki očitno niso ukrepali, kljub poročilom, ki so opozarjala, da eden od bančnih uslužbencev pri svojem delovanju daleč presega omejitve, ki jih je postavila banka. Razmeroma kmalu je zaradi velikih izgub, ki jih je povzročil ta uslužbenec - izgube so dosegle več sto milijonov britanskih funtov - celotna banka postala plačilno nesposobna.

Havens navaja še druge možne slabosti v sistemih vodstvene kontrole. Takšni sistemi naj bi vodstvu dajali primerna zagotovila, da zaposleni na vseh ravneh organizacije upoštevajo usmeritve vodstva in ščitijo finančne interese organizacije. Ti sistemi vodstvu omogočajo nadzor nad delovanjem organizacije, ne nadzorujejo pa vodstva samega. Če vodje hočejo, se lahko vodstveni kontroli z lahkoto izognejo ali pa jo izničijo. V zasebnem sektorju je bilo veliko primerov, v katerih so si vodje nezakonito prisvojili velike zneske sredstev podjetja. V nekaterih primerih so to odkrili šele, ko so podjetje razglasili za plačilno nesposobno. Tudi v javnem sektorju obstaja več dobro dokumentiranih primerov takšnega prisvajanja. Havens opisuje "afero HUD", ki so jo v Združenih državah Amerike razkrili konec 80. let in v katero je bilo vpleteno najvišje vodstvo v ministrstvu za stanovanjsko politiko in urbanizem.

> V določenih krogih se je razvedelo, da sekretar (ministrstva), ki je deloval s svojim pomočnikom oziroma pod njegovim vplivom, programska sredstva dodeljuje kot politične usluge. Vlagatelji, ki so želeli, da bi ministrstvo odobrilo njihove projekte, so izvedeli, da jim bo to uspelo, če bodo za "svetovalca" najeli osebo s političnimi zvezami, ki mu omogočajo dostop do sekretarja ali njegovega pomočnika. Na svetovalčevo prošnjo je sekretar ali njegov pomočnik sam odobril projekt ali pa je to ukazal drugim uslužbencem v ministrstvu.

Trije prispevki v tej brošuri - danski, nizozemski in nemški - opisujejo podobne primere neuspešnega delovanja vodstvene kontrole, in sicer v programih v zvezi s kmetijstvom, socialnim varstvom in gradnjo cest. V nemškem prispevku, na primer, Sparberg prikaže, kako pomembno je oblikovanje učinkovitih vodstvenih kontrol, ki bi rešile številne probleme pri gradnji cest, pri kateri je v praksi zelo težko uveljaviti uspešno vodstveno kontrolo:

- dogovarjanje o cenah, pri katerem se podjetja, ki se potegujejo za državno naročilo, med seboj dogovorijo, katero podjetje bo predložilo najnižjo ponudbo in po katerih (višjih) cenah bodo svoje ponudbe predložila ostala podjetja;

- pomanjkljivosti v postopkih dodeljevanja pogodbenih del, zaradi katerih skušajo ponudniki po izteku razpisnega roka in pred dodelitvijo pogodbenega dela spremeniti svoje ponudbe.

- tajno dogovarjanje, pri katerem odgovorni državni uslužbenec v oddelku ali službi za dodeljevanje pogodbenih del skrivaj sodeluje s ponudnikom, da bi ponudniku zagotovil konkurenčno prednost v postopku dodeljevanja del.

Tudi Lashmar v svojem prispevku o Veliki Britaniji opisuje nekaj nedavnih primerov, v katerih je imel državni proračun zaradi neustreznih sistemov vodstvene kontrole velike izgube. Sem

spadajo programi obrambnega ministrstva, carinske in uvozne kontrole, ki naj bi urejale uvoz iz tujine, ter odpravnine, ki jih je izplačevalo ministrstvo za zdravstvo.

Kirby opisuje primera dveh kanadskih zveznih organov - Kanadske mednarodne agencije za razvoj in urada za upravljanje z nepremičninami -, kjer so zaposlili novo vodstvo, ki je pomagalo rešiti probleme v zvezi s poneverbami in z neučinkovitostjo z uvedbo novega sistema vodstvene kontrole.

4. Načela in standardi INTOSAI

Smernice INTOSAI (I, 4. in 8-62. odstavek) predpisujejo štiri splošne in šest podrobnih standardov kot delovne okvire, ki jih organizacija INTOSAI priporoča za oblikovanje in razvijanje sistemov vodstvene kontrole.

Splošni standardi:

- **Ustroj vodstvene kontrole mora dajati primerno zagotovilo, da bodo izpolnjeni splošni cilji.**

  ("Primerno zagotovilo" pomeni, da stroški za vodstveno kontrolo ne smejo biti večji od koristi, ki jih kontrola prinaša.)

- **Vodilno osebje in uslužbenci so vedno dolžni imeti in izkazovati pozitiven odnos do notranje kontrole in pripravljenost za pomoč pri njenem delu.**

  (To poudarja dejstvo, da je predanost vodilnega osebja vodstveni kontroli ključnega pomena za izpolnjevanje tega cilja.)

- **Posebne cilje kontrole je treba opredeliti ali razviti za vsako dejavnost ministrstva/oddelka/službe; biti morajo ustrezni, vseobsegajoči, smotrni in vgrajeni v splošne organizacijske cilje.**

  (Za razvijanje posebnih ciljev kontrole INTOSAI predlaga, da organizacije svoje "redno ponavljajoče se" delovanje razvrstijo v naslednje skupine: poslovodne dejavnosti, programske (operativne) dejavnosti, finančne dejavnosti (proračun, denarni tokovi, sredstva in obveznosti, računovodski podatki) in administrativne dejavnosti (podporne dejavnosti kot so na primer storitve knjižnice, obdelava pošte in ekspedit, tiskanje in nabava).)

- **Vodje so dolžni stalno spremljati in nadzorovati delovanje svoje organizacijske enote ter se hitro in ustrezno odzivati na vsako ugotovljeno nepravilno, negospodarno, neučinkovito in neuspešno dejanje.**

  (K spremljanju kontrole sodi tudi obravnavanje revizijskih ugotovitev in priporočil, ki so jih v svoja poročila vnesli notranji in zunanji revizorji, za določitev potrebnih popravljalnih ukrepov.)

Podrobni standardi:

- **Ustroj notranje kontrole ter vsi posli in pomembni poslovni dogodki morajo biti jasno dokumentirani, dokumentacija pa mora biti vedno na razpolago za pregled.**

- **Posli in pomembni poslovni dogodki morajo biti takoj evidentirani in ustrezno razvrščeni.**

- **Posle in pomembne poslovne dogodke lahko odobrijo ali izvajajo samo osebe, ki to počno v okviru svojih pristojnosti.**

- **Ključne dolžnosti in odgovornosti za odobravanje, izvajanje, evidentiranje in pregledovanje poslov in poslovnih dogodkov morajo biti porazdeljene med posameznike.**

- **Poskrbeti je treba za pristojno in ustrezno nadziranje, ki naj zagotovi, da bodo cilji (vodstvene) kontrole doseženi.**

- **Dostop do sredstev in evidenc mora biti omejen na pooblaščene posameznike, ki so odgovorni za njihovo skrbništvo ali uporabo. Za zagotovilo odgovornosti je treba sredstva občasno primerjati z evidentiranimi zneski in ugotoviti, če se med seboj ujemajo. Kako pogoste morajo biti take primerjave, je odvisno od nezaščitenosti zaupanih sredstev.**

Smernice INTOSAI pravijo , da naj bi ti standardi bili (I, 5-6. odstavek):

...uporabni za vse organizacijske enote državne uprave. Štejemo jih lahko za najnujnejše sprejemljive standarde, ki so jih organizacije dolžne upoštevati pri vzpostavljanju notranje kontrole; hkrati so to tudi sodila za revizorje, ki pregledujejo ustroj notranje kontrole. Tu predlagani standardi niso nobena nova zamisel. Mnogi med njimi so že vgrajeni v poslovanje državne uprave. Novo je morda le to, da jih predstavljamo kot delovni okvir.

Leta 1992 je vrhovna revizijska inštitucija Madžarske prevzela od vrhovnega revizijskega urada ZDA predsedstvo odbora za standarde notranje kontrole. Odbor še naprej razvija ideje, ki so določene v smernicah INTOSAI in ki so bile prevedene v vrsto jezikov. Pripravil je tudi seznam sistemov vodstvene kontrole, ki zajema ves svet. Na kongresu INTOSAI leta 1995 v Kairu so organizacije udeleženke oblikovale nadaljnje načrte za delo odbora za standarde notranje kontrole, ki bo v naslednjih letih vključevalo izdajo podrobnih navodil za izvajanje standardov kontrole.

5. Izvajanje standardov INTOSAI v Evropski uniji

Vrhovne revizijske inštitucije držav Evropske unije so septembra 1993 izdale vrsto smernic za uporabo v revizijah dejavnosti Evropske unije. Te imajo ožji obseg in so opredeljene bolj ozko kot smernice INTOSAI. Notranjo oziroma vodstveno kontrolo opredeljujejo kot vse instrumente, postopke, metode in sisteme, ki jih uporablja organizacija, da bi zagotovila: upoštevanje zunanje in notranje naloženih pravil in zahtev (zakonov, predpisov, navodil vodstva itd.); zaščito sredstev in

podporo za gospodarno, učinkovito in uspešno izvajanje nalog; predstavljanje verodostojnih finančnih in vodstvenih informacij.

Evropske smernice se predvsem osredotočajo na vodenje skupne kmetijske politike Evropske unije. Na tem področju so se zaradi pomanjkanja kontrole pojavili veliki problemi in hude poneverbe, ki so jih raziskali in evidentirali organi, kot je Evropsko revizijsko sodišče. Smernice Evropske unije vključujejo dodatek s standardi za revizijo nepravilnosti, ki so posledica poneverb. Uspešna mreža vodstvene kontrole je pomembna pri ravnanju s sredstvi, ki temeljijo na programih ali proračunskih izdatkih Evropske unije. Te mreže je treba uporabiti tako na ravni Evropske unije kot na državni ravni. To pa je, kot bomo videli pri danskem primeru, v praksi težko izvedljivo.

6. Povezanost med vodstveno kontrolo in novimi načini vodenja v javni upravi

Reforme javnega sektorja, ki jih pogosto imenujemo novi načini vodenja v javni upravi, poudarjajo izvajanje nalog (gospodarno, učinkovito in uspešno), ne pa usklajenost s predpisanimi postopki in predpisi. Poudarjajo predvsem:

- preusmerjanje žarišča vodenja od uporabe in nadziranja človeških virov, kapitala in drugih vložkov k ugotavljanju in merjenju izložkov organizacijske enote;

- zmanjševanje kontrole v zvezi z delom vodij in večjo odgovornost pri sprejemanju odločitev v zvezi s programi, ki jih vodijo, in s sredstvi, s katerimi upravljajo;

- večjo osebno odgovornost, ki je posledica večje prožnosti. Večjo osebno odgovornost dosežemo tudi s poročanjem.

Večji poudarek na izvajanju nalog in določeno zavestno neupoštevanje pravil in postopkov v prid povečani uspešnosti izvajanja nalog ima lahko tudi nezaželene učinke. Če se organizacijska enota na primer odloči, da bo zmanjšala število in obseg postopkov, ki jih mora izvesti, da ji bodo odobrili naložbo v dolgoročna sredstva, lahko to poveča tveganje, da se bodo pojavile nepravilnosti, po drugi strani pa bo to zelo verjetno zmanjšalo stroške. Tveganja oziroma nevarnosti, da bo prišlo do nepravilnosti, ni mogoče povsem odpraviti, lahko pa uvedemo mehanizme, ki to tveganje zmanjšajo. Mehanizmi notranje kontrole in v delovanje zunanjih nadzornih in revizijskih organizacij bi moralo ne samo reševati, temveč tudi usmerjati organizacijske enote državne uprave.

Nekatere države, posebej tiste z "anglosaksonsko" tradicijo delovanja državne uprave, bolj uporabljajo nova načela vodenja v javni upravi kot druge. Svoje postopke in sisteme kontroliranja so delno spremenile in jih tako prilagodile novemu načinu vodenja v javni upravi (gl. na primer prispevka o Kanadi in Veliki Britaniji).

Uspešna vodstvena kontrola je pomembna, ne glede na to, ali je vodenje centralizirano ali decentralizirano. Ko organizacije decentralizirajo svoj vodstveni ustroj, morajo temu prilagoditi tudi sistem kontroliranja. Z decentralizacijo mora vodstvo z novimi pooblastili prevzeti svoj del osebne odgovornosti za učinkovito delovanje sistema kontroliranja. Uvod v smernice INTOSAI navaja:

> ...zanimanje za (vodstveno) kontrolo je naraščalo vzporedno z vse večjo zapletenostjo vodenja državne uprave. Zaradi te zapletenosti vodstvo ne more pregledovati pravilnosti

opravljanja nalog vsakega posameznika. Mnoge državne uprave iščejo poti in načine za gospodarnejše, učinkovitejše in uspešnejše izvajanje svojih storitev in za vzpostavitev nadzora nad primanjkljaji in dolgovi. Zato pogosto prihaja do reorganizacij starih ustrojev in revidiranja starih postopkov, vodjem organizacijskih enot se dopušča več neodvisnosti pri odločanju, bolj se zanašamo na avtomatizacijo. V takem okolju lahko učinkovita organiziranost (vodstvene) kontrole daje primerna zagotovila za doseganje vodstvenih ciljev.

7. Tehnike revidiranja, spremljanja in vrednotenja vodstvene kontrole

Različne države uporabljajo zelo različne tehnike za revidiranje vodstvenih kontrol in spremljanje ter vrednotenje njihove uspešnosti. V nekaterih državah so zakonske zahteve podrobno določene. V ZDA, na primer, morajo vodje vladnih organov pripraviti letno poročilo in ovrednotiti sisteme vodstvene kontrole v organizacijski enoti. Ureditev v drugih državah je manj formalna in manj utemeljena na pravilih. Nekatere države imajo zelo decentraliziran sistem, v katerem imajo vodje vladnih organizacijskih enot precejšno neodvisnost pri oblikovanju lastnih vodstvenih kontrol, vendar ima zunanja revizijska organizacija (ali organizacije) in/ali parlament pomembno pristojnost za skrben nadzor.

Za revidiranje notranje kontrole ne moremo predlagati nobenih "standardiziranih" tehnik. Praksa se v posameznih državah razlikuje. Večina sistemov vodstvenih kontrol vključuje kombinacijo treh vrst kontrol:

- predhodne kontrole, pri katerih ni dovolj, da posel odobri le nadzornik ali vodja, temveč ga mora s podpisom potrditi tudi eden od nadrejenih uslužbencev;

- sprotne revizijske kontrole, kjer se na primer preverjajo ocene proračuna ali izvajanje storitev glede na določeno časovno razporeditev;

- naknadne kontrole, ki spremlja in vrednoti izid in uspešnost dejavnosti, porabe ali strategij.

Obstaja tudi pomembna razlika med notranjo in zunanjo revizijo, čeprav je, zaradi razlogov, ki smo jih pravkar razložili, ta včasih zabrisana (recimo v Nemčiji), delno tudi zato, ker ni definicije notranje kontrole, ki bi bila mednarodno sprejeta. V mnogih državah je način, kako bo zunanji revizor izvedel revizijo, odvisen od zanesljivosti vodstvene kontrole nekega ministrstva ali državnega organa. Če organizacijska enota državne uprave lahko dokaže, da ima učinkovito notranjo revizijo in strogo, dobro vzpostavljeno vodstveno kontrolo, se zunanji revizor lahko odloči, da se bo izognil obsežnemu in podrobnemu zunanjemu revidiranju in se raje oprl na vodstveno kontrolo.

Pri ocenjevanju uspešnosti vodstvene kontrole organizacijske enote, uporabi zunanji revizor vrsto preizkusov. Lashmar jih je opisal takole:

- osnovni podatki o organizaciji: geografska lokacija; vrsta operacijskih sistemov in računalniško podprte funkcije; zunanje okolje (pravne in zakonske norme); organizacija in vodenje; kadrovska vprašanja itd.;

- ocena računovodskih kontrol v zvezi z vložki, obdelavo poslov, izložki, zavarovanostjo računalniške opreme in posodobitvami računalniških sistemov, postopki elektronske obdelave podatkov itd.;

- opis računovodskega sistema organizacije: ali organizacija vodi ustrezne računovodske evidence in ali njen računovodski sistem zagotavlja ustrezno revizijsko sled;

- prepoznavanje glavnih kontrol znotraj vsakega obračunskega področja v organizaciji, kot so usklajenost računov s plačili, odobritev poslov s strani pooblaščenih podpisnikov, preverjanje čekov in ustrezne dokumentacije, usklajenost bančnih računov itd.;

- prepoznavanje večjih pomanjkljivosti v kontroliranju, na primer, odsotnost ključnih kontrol na določenem obračunskem področju;

- odločanje o ukrepih za odpravo pomanjkljivosti, ki naj jih izvede ministrstvo ali organizacijska enota, v kateri so odkrili te pomanjkljivosti.

Pri spremljanju in vrednotenju uspešnosti vodstvene kontrole organizacija (vključno s svojo notranje revizijsko službo) in zunanja revizijska organizacija uporabljata različne vire informacij. Ti vključujejo:

- znanje posameznih vodij, ki so ga pridobili z vsakdanjimi izkušnjami pri vodenju teh programov in upravljanju s sredstvi;

- preglede notranje revizijske službe;

- preglede računovodskega sistema, ki jih pripravi ministrstvo ali zunanja revizijska služba ali kateri drug organ;

- ocene programov;

- poročanje parlamentu ali kongresu;

- poročila vrhovne revizijske inštitucije, skupaj z revizijami, pregledi, preiskavami itd;

- načrte, ki jih naredi ministrstvo ali organizacijska enota - v nekaterih državah so podobni poslovnim načrtom, ki jih pripravijo podjetja.

Idealno bi bilo, da bi bile kontrole tesno povezane z vodstvenim ustrojem organizacije in z načrtovanjem in izvajanjem programov, za katere je odgovorna organizacija. Hagvallova študija predstavlja primer švedske državne uprave, kjer so vodstveno kontrolo tradicionalno izvajale s predhodno kontrolo posebne zunanje skupine, danes pa so kontrole kot del procesa decentralizacije vgrajene v organizacijo samo.

8. Praksa in izkušnje v različnih državah

Avtorji prispevkov so opisali glavne značilnosti sistemov vodstvene kontrole v svojih državah na podlagi naslednjih šestih vprašanj:

- Katere organizacije znotraj državne uprave so odgovorne za razvijanje in razširjanje standardov za vodstveno kontrolo?

- Ali so ti standardi predpisani z zakonodajo ali so določeni administrativno? Kako se razširjajo? Kolikšna je prožnost vodij organizacijskih enot državne uprave pri prilagajanju standardov za njihove lastne vodstvene potrebe?

- Kakšna je vloga vrhovne revizijske inštitucije in drugih osrednjih državnih organov (posebno ministrstva za finance) pri širjenju standardov vodstvene kontrole, spremljanju izvajanja kontrole glede na te standarde in pospeševanju najuspešnejše prakse?

- Kako države izvajajo splošne in podrobne standarde, ki jih priporočajo smernice INTOSAI?

- Kako je spremljano in vrednoteno izvajanje vodstvene kontrole? Kakšna je vloga notranje in zunanje revizije v tem procesu? Kako uspešna (in stroškovno učinkovita) je kontrola?

- Kako je zagotovljen dostop vodstva in uslužbencev do vseh potrebnih sredstev, znanj in programov usposabljanja za izvajanje uspešne vodstvene kontrole?

Izkazalo se je, da vse predstavljene države vsaj deloma, če ne popolnoma, v splošnem upoštevajo načela in standarde za vodstveno kontrolo, ki so opisani v smernicah INTOSAI. Načini, kako različne države razvijajo, širijo in izvajajo sisteme kontroliranja v praksi, se med seboj seveda precej razlikujejo. V teh razlikah se deloma kažejo razlike v ustavni ureditvi držav (ali ima država parlamentarni sistem oblasti, ki je značilen na primer za evropske države, ali pa njen politični sistem temelji na delitvi oblasti, kot na primer v ZDA), delno pa se kaže velika raznolikost političnih, zakonodajnih in kulturnih vplivov in ustroja vodenja javnih služb. Glavne razlike so opisane v nadaljevanju.

Kanada

Za izvajanje vodstvene kontrole v kanadski državni upravi je uradno pristojen finančni odbor, ki svetuje in daje navodila ministrstvom in agencijam o vprašanjih v zvezi z računovodstvom in vodenjem financ. Odbor je v zadnjih letih ob upoštevanju prisotnega tveganja uvedel več prožnosti v uporabi vodstvene kontrole na ravni ministrstev. Finančni odbor želi povečati odgovornost ministrstev in agencij, to pa opravlja z večjo decentralizacijo - z razvijanjem novih oblik vodenja javne uprave, ki jih omenjamo zgoraj. Zaradi te spremembe v pristopu je finančni odbor razvil ločene delovne okvire za poslovno načrtovanje, kakovost storitev in odgovornost.

Za spremljanje in vrednotenje uspešnosti vodstvene kontrole je pristojno posamezno ministrstvo ali agencija. Vsako ministrstvo ima svojo enoto za izvajanje notranje revizije in vrednotenje, ki poroča vodji organizacije ali revizijskemu odboru. Precejšen vpliv ima tudi urad

vrhovnega revizorja: njegova vloga je v tem, da v imenu parlamenta oceni ustreznost vodstvene kontrole in da poroča o pomanjkljivostih in možnostih za izboljšanje. Taka poročila so javni dokumenti, ki pritegnejo precejšnje zanimanje parlamenta (posebno urada za javne obračune) in lahko spodbudijo ministrstva, da odpravijo pomanjkljivosti, in/ali finančni odbor, da izboljša svoj delovni okvir vodstvene kontrole.

Danska

Danska ima zelo decentraliziran sistem vodstvene kontrole. Ministrstvo za finance izdaja široko zasnovana pravila in smernice za računovodske postopke in vodstveno kontrolo, na podlagi katerih mora vsako ministrstvo in agencija uvesti svoj podroben sistem. Posebna agencija v sestavi finančnega ministrstva opravlja računovodske storitve za državni sektor. Sistemi vodstvene kontrole, ki jih za svoje potrebe uvedejo ministrstva ali agencije, morajo biti dostopni za pregled. Spremljanje in vrednotenje uspešnosti kontrolnih sistemov posameznih ministrstev je na splošno naloga notranjih revizorjev, ki delujejo v posameznih ministrstvih in agencijah. To področje ni centralno urejeno, prav tako pa tudi ne obstaja neka enotna ureditev, ki bi določala način razširjanja standardov in napotkov v zvezi z dobrim upravljanjem. Vendar lahko urad vrhovnega revizorja poroča parlamentarnemu odboru za javne obračune o pomanjkljivostih v sistemih vodstvene kontrole, ki jih ugotovi med svojimi rednimi revizijami v ministrstvih in agencijah.

Nemčija

Nemški sistem vodstvene kontrole se zelo razlikuje od sistemov v drugih državah, ki jih obravnavamo v tej brošuri. Vlada ne predpisuje načina oblikovanja in razširjanja standardov vodstvene kontrole. Vsak del državne uprave in vsaka organizacijska enota je odgovorna za razvoj svojega sistema vodstvene kontrole. Zaradi hierahičnega ustroja nemške javne uprave, so pristojnosti za odločanje porazdeljene med različnimi upravnimi ravnmi. Višja upravna raven je običajno pristojna, da organom na nižji upravni ravni naloži uvedbo posebnih sistemov vodstvene kontrole in nadzor nad njihovim delovanjem. Takšna ureditev organizacijskim enotam dopušča dovolj prožnosti, da oblikujejo sisteme vodstvene kontrole, ki zadovoljujejo njihove potrebe.

Zvezno računsko sodišče (*Bundesrechnunghof*) ima pomembno vlogo pri zagotavljanju uspešnih sistemov vodstvene kontrole v organizacijskih enote državne uprave. Če pri svojih rednih revizijah, ki jih opravlja v teh enotah, odkrije pomanjkljivosti v vodstveni kontroli, lahko predlaga izboljšave. Sodišče sicer ni pristojno, da bi revidiranim enotam predpisovalo obvezno izpolnjevanje njegovih priporočil, ima pa zelo velik vpliv in lahko izjemoma o svojih ugotovitvah poroča tudi parlamentu. S svojim vplivom tudi zagotavlja, da vsa pravila in predpisi v zvezi z delovanjem organizacijskih enot državne uprave vsebujejo določila o vodstveni kontroli. To mu omogoča zakon, ki določa, da se je pred sprejemom upravnih predpisov, ki se nanašajo na izvajanje zveznega proračunskega kodeksa (predpisi v zvezi z javno porabo), treba posvetovati s sodiščem. Zvezno računsko sodišče pri svojem revizijskem delu tudi preverja, ali organizacijske enote, v katerih opravlja revizijo, dosledno upoštevajo vse predpise v zvezi z vodstveno kontrolo.

Nizozemska

Najvišji organ vodstvene kontrole v nizozemski državni upravi je parlament, kot to predpisuje zakon o proračunu in računovodstvu. Parlament daje instrumente za vodstveno kontrolo tudi v drugi zakonodaji (na primer zakon o socialni varnosti). V skladu z zakonom o proračunu in računovodstvu je ministrstvo za finance pristojno za določanje širokih standardov za finančne obračune in vodstveno kontrolo. Vendar se od ministrstev zahteva, da sama razvijejo podrobne postopke vodstvenih kontrol, pri čemer je po položaju najvišji državni uslužbenec (generalni sekretar) neposredno odgovoren za kakovost in učinkovitost sistemov vodstvene kontrole svojega ministrstva. Vsako ministrstvo ima tudi revizijski odbor, ki je odgovoren za vodenje financ, vodstveno kontrolo in notranjo revizijo. Sredi 80. let, po odkritju zelo razširjenih pomanjkljivosti v sistemih vodstvene kontrole, so v nizozemski državni upravi sprožili "reformo državnih obračunov", ki je imela za posledico pomembne izboljšave v vodstveni kontroli, postopkih notranje revizije in kroženju finančnih informacij v državni upravi in med državno upravo in parlamentom.

Pri razvijanju in širjenju standardov vodstvene kontrole nizozemsko računsko sodišče (*Algemene Rekenkamer*) neposredno ne sodeluje. Posredno pa je vključeno v izvajanje vodstvene kontrole, saj na njej temeljijo njegove revizije. Svojo vlogo - izboljšanje učinkovitosti in uspešnosti izvajanja nalog državne uprave - pojmuje zelo široko. Državnih prihodkov in porabe ne revidira v ozko določenem smislu, ampak vanje v zadnjih nekaj letih vključuje tudi revizije administrativnih sistemov in vodenja financ. Revizije računskega sodišča temeljijo na ugotovitvah notranje revizijske službe ministrstev.

Švedska

Švedska ima po standardih organizacije OECD nenavaden in izredno decentraliziran sistem državne uprave. Manj kot odstotek državnih uslužbencev je zaposlenih na ministrstvih; 99 odstotkov jih je zaposlenih na različnih agencijah, ki so precej neodvisne od ministrstev.

Vlada izdaja v zvezi z vodstveno kontrolo obsežna navodila v obliki predpisov, ki imajo podlago v zakonodaji. Za vodenje financ in opravljanje revizije na agencijah je v celoti odgovoren švedski vrhovni revizijski urad (RRV). Ta ima na Švedskem večja pooblastila kot v večini držav. Pomemben del dela vrhovnega revizijskega urada v zvezi z vodenjem financ je razvijanje posebnih in podrobnih standardov vodstvene kontrole za vsako agencijo posebej. Agencije morajo nato razviti kontrolne postopke, ki zagotavljajo, da te zahteve izpolnjujejo. Predstojnik vsake agencije je odgovoren za spremljanje in vrednotenje učinkovitosti sistema vodstvene kontrole agencije, ki ga redno revidira vrhovni revizijski urad. Kadar odkrijejo pomanjkljivosti, ali pa se pojavijo pomembna vprašanja o načelih ali praksi, lahko vrhovni revizijski urad poroča vladi, informacije o njegovih revizijah pa pogosto zahteva tudi parlament.

Velika Britanija

Glavni državni organi, ki so v Veliki Britaniji pristojni za sisteme vodstvene kontrole, so ministrstvo za finance (The Treasury), državni revizijski urad (The National Audit Office - NAO) in odbor za javne obračune (Public Accounts Committee - PAC). Ministrstvo za finance je odgovorno za določanje nadzora nad porabo javnih sredstev, državni revizijski urad je pristojen za zunanje

revidiranje javne porabe osrednje državne uprave, naloga odbora za javne obračune pa je, da v imenu parlamenta preverja, ali je poraba javnih sredstev ustrezno nadzorovana.

Ministrstvo za finance je za razširjanje standardov vodstvene kontrole izdalo priročnik *Državno računovodstvo*. V njem so zbrana načela in smernice za oblikovanje računovodskih postopkov in kontrolnih postopkov za različne dejavnosti državne uprave, vzpostavitev podrobnih sistemov pa prepušča posameznim ministrstvom in enotam državne uprave. Priročnik določa tudi odgovornosti vodje računovodske službe - ta je najvišji državni uslužbenec v posameznem ministrstvu ali enoti državne uprave - ki je osebno odgovoren za ustrezno in pravilno porabo sredstev organizacije in pošteno in pravilno prikazovanje njenih obračunov, za preudarno in gospodarno upravljanje, preprečevanje malomarnosti in zapravljivosti in za učinkovito in uspešno uporabo sredstev, s katerimi razpolaga organizacija.

Državni revizijski urad lahko opozori na pomanjkljivosti v sistemu vodstvene kontrole, ki jih je odkril v ministrstvu ali drugi organizacijski enoti državne uprave med svojimi rednimi revizijami računovodstva, če meni, da te škodljivo vplivajo na obračune te organizacije. Državni revizijski urad opravlja tudi preiskave dosežkov porabljenega denarja, s katerimi ugotavlja, ali v organizacijskih enotah delujejo dobri sistemi vodstvene kontrole, ki naj bi zagotavljali gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja. Odbor za javne obračune uporablja ta poročila kot podlago za zaslišanje vodje računovodske službe o nastalih problemih. Odbor nato objavi svoje ugotovitve, skupaj s priporočili za nadaljnje ukrepe, ki pogosto kažejo na potrebo po izboljšavah v sistemih vodstvene kontrole.

Združene države Amerike

Ameriški pristop k vodstveni kontroli je zelo razdrobljen. Nekatera osnovna določila (na primer glede odgovornosti za javne prihodke in porabo) so podana že v ustavi. Druge vodstvene kontrole določajo posebni zakoni, ki jih je sprejel kongres. Sem sodi ustanovitev vrhovnega revizijskega urada (General Accounting Office - GAO) kot vrhovne revizijske inštitucije in urada za kadrovske zadeve, ki ureja kadrovsko politiko v državni upravi. Sprejeti so bili tudi drugi zakoni, ki predpisujejo revidiranje računovodstva in letno ocenjevanje vodstvene kontrole.

Teoretično bi osrednji državni organi v ZDA morali imeti še pomembnejšo vlogo pri razvijanju uspešne vodstvene kontrole, kot jo imajo taki organi v večini drugih držav. To pa zato, ker so vodilni v državnih organih ponavadi imenovani po političnih merilih, na teh položajih pa ostanejo razmeroma kratko obdobje in pogosto imajo zelo malo, ali sploh nobenih, izkušenj pri vodenju državnih organov. V takšnih okoliščinah osrednji državni organi pogosto niso dajali potrebnih smernic za oblikovanje uspešnih sistemov vodstvene kontrole. Drug problem je odnos kongresa, ki si prizadeva ohraniti svoj vpliv nad operativnimi državnimi organi in jih pogosto skuša zavarovati pred tem, o čemer kongres in ti organi menijo, da gre za vmešavanje osrednjih državnih organov.

Do nedavnega je bilo revidiranje vodstvene kontrole posameznega državnega organa pretežno odgovornost organa samega, občasno pa je takšne revizije opravil tudi vrhovni revizijski urad. Razmere na tem področju pa so se spremenile s sprejemom dveh pomembnih zakonov. Zakon o finančni neoporečnosti vodilnih kadrov v zvezni državni upravi iz leta 1982 zahteva, da vodja vsakega državnega organa pripravi letno oceno sistema vodstvene kontrole, o svojih ugotovitvah pa

mora poročati predsedniku države in kongresu. Poleg tega mora izdelati tudi priporočila za odpravo pomanjkljivosti. Zakon o finančnih direktorjih predpisuje revidiranje računovodstva v 24 največjih državnih organih, revizijsko poročilo pa mora vsebovati tudi oceno vodstvene kontrole.

9. Sklep

Prispevki v brošuri vključujejo veliko dragocenih informacij o vrstah vodstvene kontrole, ki jo izvajajo v različnih državah, in načinih pregledovanja in vrednotenja njene uspešnosti. Nedvomno je, da ne obstaja en sam model ali splošni pristop, ki bi bil vsestransko uporaben. To velja tako za srednje- in vzhodnoevropske države kot za obravnavane države. Čeprav je večina držav sprejela - popolnoma in bolj pogosto deloma - ključna načela in standarde organizacije INTOSAI, so jih prilagodile tako, da se ujemajo z ustavno ureditvijo, političnimi, zakonodajnimi in kulturnimi značilnostmi posameznih držav.

Področja, na katerih so bile razlike v izvajanju kontrole med državami še posebej opazne, vključujejo:

- opredelitev in vlogo notranje revizije;
- stopnjo, do katere so države decentralizirale svoje vodstvene kontrole v skladu z novimi načeli vodenja v javni upravi;
- stopnjo, do katere temeljna zakonodaja, predpisi, ki jih podpira zakonodaja, oziroma upravni postopki razširjajo kontrole;
- stopnjo, do katere so vodstvene kontrole vključene neposredno v odločanje o porabi v državni upravi oziroma do katere so se neodvisno razvile;
- status in vlogo vrhovnih revizijskih inštitucij in stopnjo, do katere delujejo neodvisno od države.

Uvajanje uspešnega ustroja vodstvene kontrole je težavna naloga. Bolj kompleksen ko je sistem državne uprave in odnos z drugimi gospodarskimi področji, bolj zapletene in obsežne vodstvene kontrole so potrebne. Kot poudarja Havens v svojem prispevku, pa imajo lahko tudi dobronamerni zakoni ali upravna določila nasprotne učinke. Zakon o generalnih inšpektorjih, na primer, naj bi z zahtevo, da so generalni inšpektorji odgovorni predsedniku države in kongresu, okrepil notranje revizijske in preiskovalne funkcije v Združenih državah Amerike. Namesto tega pa je ustvaril deljeno in nasprotujočo si lojalnost.

VODSTVENA KONTROLA V DRŽAVNI UPRAVI (ŠVEDSKA)

Jan Hagvall[2]

Povzetek

Osnovni cilj švedske državne uprave je, da bi državljani zaupali njenemu delovanju in ga imeli možnost tudi kritično preverjati. Z decentralizacijo dejavnosti državne uprave naj bi postale agencije bolj učinkovite, v procesu odločanja pa naj bi sodelovali tudi državljani. Agencije po zakonu služijo državljanom in jim morajo na njihovo zahtevo tudi omogočiti dostop do vseh informacij o svojem delovanju. To pravico državljanov pa mora varovati tudi vodstvena kontrola.

Vodstveno kontrolo v agencijah so včasih večinoma izvajali kot predhodno kontrolo, ki so jo opravljale posebne službe, ki niso bile del organizacije (preverjale so, na primer, če agencija lahko plača določen račun, ali če določenemu prejemniku lahko nakaže dotacijo v določeni višini itd.). V novejšem času pa je vodstvena kontrola najbolj pogosto del same organizacije in služi širšemu namenu.

Za zunanjo revizijo državnega sektorja je pristojen švedski vrhovni revizijski urad (RRV). Zaradi pičlih sredstev, ki jih ima na voljo, mora že pred revizijo analizirati tvegana mesta, ugotoviti, katera revizijska vprašanja so prednostna, in po potrebi ponovno preučiti revizijske načrte, revizijo samo pa opraviti čimbolj učinkovito. Agencije bodo imele pravo korist od revizije šele takrat, ko se bo okrepilo sodelovanje med zunanjo in notranjo revizijsko službo. Predpis, sprejet leta 1995, zahteva, da največje agencije in skupin agencij opravljajo notranje revizijo, ki izpolnjuje določene zahteve.

Vrhovni revizijski urad izdaja revizijska poročila, ki so naslovljena na tisti najnižji nivo v agenciji, na katerem bodo v primeru nepravilnosti zanesljivo ukrepali. Vlado obvesti samo takrat, kadar gre za resne primere, na primer, kadar se agencija, v kateri je bila opravljena revizija, odziva prepočasi, in vsakokrat, kadar gre za neupoštevanje načel in za splošni interes. V zadnjem času parlament pogosto prosi za informacije o izsledkih revizij, ki jih opravlja vrhovni revizijski urad.

Glede nabave blaga in storitev je treba izboljšati splošni nadzor nad načrtovanjem in računovodskim predračunavanjem, vrednotenjem, znanjem in usposobljenostjo uslužbencev ter dokumentacijo. Vodstvo spremlja nabavo, pri čemer si pomaga z ugotovitvami preiskav vodstvene kontrole, ki jih opravil zunanji revizor.

---

[2] Avtor je revizijski direktor pri švedskem vrhovnem revizijskem uradu in je kot tak odgovoren za revizijo vseh državnih agencij, ki so v pristojnosti ministrstva za finance. Med najpomembnejšimi agencijami na tem področju so urad za državni dolg, carinska uprava in davčna uprava. Avtor je v imenu ministrstva za finance, ministrstva za zdravstvo in socialne zadeve ter ministrstva za delo že večkrat prevzel posebne naloge v zvezi s financami in administracijo. Najnovejše poročilo, ki ga je predložil vladi, izhaja iz dela komisije, ki jo je vodil leta 1994, in je obravnavala izboljšave vodstvenih kontrol v državnih agencijah.

Decentralizirana nabava blaga in storitev je uspešna, če vodstvo razume delovanje in pomen kontrole, če nabavo opravlja pristojna služba, ki pozna področje, in če so uslužbenci seznanjeni z osnovnim računovodskimi/administrativnimi zadevami agencije. V postopku nabave blaga in storitev morajo agencije ravnati poslovno in objektivno ter spodbujati konkurenčnost med ponudniki.

1. Organiziranost vodstvene kontrole na Švedskem

Kontrola delovanja državne uprave

Pomemben predpogoj za učinkovito kontrolo delovanja državne uprave je ta, da je delovanje javno in da ga ima javnost možnost vpogleda vanj. Vsak državljan mora imeti možnost, da delovanje javne uprave kritično pregleda. Dokumenti državnih organov in agencij so praviloma javni. Tajnost kakšnega dokumenta mora biti utemeljena in zakonsko dovoljena. Zelo pomembno je, da kljub švedskemu članstvu v Evropski uniji ta načela ostanejo nespremenjena. Svobodna in neodvisna občila morajo imeti možnost kritično presojati delo državne uprave, kajti le tako bo njeno delovanje učinkovito in v skladu z zakoni. To pa zahteva v zameno pluralizem občil in močno obrambno sposobnost za ohranjanje neodvisnosti od političnega nadzora.

Politično presojo dejavnosti državne uprave, ki jo izvaja parlament, deloma opravlja stalni odbor za varovanje ustavnosti ob pomoči revizorjev, ki so izbrani izmed članov parlamenta. Tem parlamentarnim revizorjem pomaga majhna revizijska skupina, v kateri je manj kot 50 poklicnih revizorjev. Njihova naloga je, da omogočijo različnim stalnim parlamentarnim odborom, da bi imeli bolj učinkovito vlogo pri ocenjevanju delovanja državne uprave. Posamezni državljani, ki uveljavljajo svoje pravice v sporih z agencijami, poiščejo pomoč pri varuhu človekovih pravic.

Večina poklicnih revizorjev državne uprave je zaposlena v vrhovnem revizijskem uradu, ki je pristojen za redno zunanjo revizijo obračunov in vodstvene kontrole v vseh državnih organih in agencijah. Pravosodni minister ima enako vlogo kot varuh človekovih pravic, opravlja pa tudi nekaj dodatnih nalog, ki niso povezane z administrativno kontrolo.

Švedska državna uprava je organizirana drugače kot v večini drugih držav. Zanjo so značilna zelo majhna ministrstva. Manj kot en odstotek od 300.000 uslužbencev, zaposlenih v državni upravi, dela na ministrstvih. Agencije, ki delujejo na različnih področjih pristojnosti ministrstev, so od njih večinoma neodvisne in pristojne za sprejemanje lastnih odločitev, če gre za uporabo zakona in izvajanje javnega pooblastila. Vsaka agencija, ki jo vodi generalni direktor, je odgovorna vladi in pristojnemu ministru.

Pristojnost za postopke vodstvene kontrole in njihov razvoj

Švedska državna uprava uvaja predpise - kot zakonodajo na drugi ravni -, ki so pomembni za izvajanje vodstvene kontrole v agencijah, saj določajo njene glavne cilje. Kontrole v neodvisnih državnih agencijah morajo biti v skladu z odločitvami parlamenta, za kar je vlada pred parlamentom kolektivno odgovorna. Delitev dejavnosti državne uprave na "vlogo porabnika", za katero je vlada kolektivno odgovorna, in na neodvisne "izvrševalne agencije" je dokaz za to, da so dejavnosti državne uprave precej decentralizirane. Ta okoliščina pa povečuje potrebo po kontroli.

Vloga osrednjih državnih organov

Celotno odgovornost za finančno poslovanje in revidiranje državnega sektorja nosi ena sama organizacija - vrhovni revizijski urad, ki tudi določa osnovne računovodske standarde za vse agencije. Agencije so odgovorne za njihovo izvajanje, vrhovni revizijski urad pa nato opravi

revizijo njihovih obračunov. Druga pomembna naloga vrhovnega revizijskega urada pri vodenju financ je razvijanje standardov za vodstveno kontrolo v državnih agencijah. Ti standardi so objavljeni v smernicah in navodilih za računovodsko službo agencij. Razvija, opredeli in izdaja jih vrhovni revizijski urad, ki s svojo revizijsko dejavnostjo tudi zagotavlja, da se agencije ravnajo v skladu z njimi. Vrhovni revizijski urad vlado sproti seznanja z informacijami, ki jih ta potrebuje kot izhodišče pri odločanju o gospodarski in proračunski politiki. Z revizijami in svetovanjem pomaga tudi pri večji uspešnosti dela.

Predstojniki agencij prilagajajo standarde svojim potrebam. Nekateri podrobni standardi so obvezni, na primer za posebne finančne postopke. O standardih kadrovske politike in o upravljanju kadrov pa glede na dane finančne omejitve odločajo agencije same. Najpomembnejši švedski standardi za agencije so opisani v nadaljevanju.

Prvič, omenjeni vladni predpisi dajejo zelo splošno izhodišče za vse agencije. Od agencij zahtevajo, da izpolnjujejo obveznosti, ki jih predpisuje vlada v skladu z odločitvami parlamenta, vsebujejo pa jih naslednji dokumenti:

- izjava o glavnih dolžnostih in odgovornostih vseh agencij;
- posebna navodila za izvajanje dolžnosti in odgovornosti vseh agencij;
- pooblastilo za porabo sredstev, ki ga letno prejmejo vse agencije, in ki natančno navaja višino razpoložljivih sredstev, ki jih ima agencija na voljo, in opisuje posebne naloge, ki se lahko spreminjajo;
- obveznost vsake agencije, da predloži letni obračun in podatke o svoji finančni uspešnosti in izložkih.

Drugič, agencije prejmejo bolj določena in podrobnejša navodila za pripravo in predstavitev obračuna in za izvajanje postopkov vodstvene kontrole. Ta navodila, ki jih večinoma izdaja vrhovni revizijski urad, dopolnjujejo splošna izhodišča.

Tretjič, vsaka agencija mora sama razviti lastne postopke vodstvene kontrole in zagotoviti uresničevanje opisanih zahtev. Vodstvena kontrola mora na primer vključevati navodila za organizacijo dela agencije, za določanje odgovornosti posameznih vodij in izdelavo letnih obračunov in načrtov dejavnosti.

Primerjava s smernicami INTOSAI

Švedske agencije izvajajo podobne standarde, kot jih za notranje kontrole predpisujejo smernice INTOSAI. Zelo pomembno je, da agencije izpolnjujejo vladne zahteve v skladu z zakoni in višino razpoložljivih sredstev. Vodstvena kontrola agencij med drugim zajema tudi povezanost ciljev vlade in nalog agencij; jasno razdelitev odgovornosti; izvajanje nalog tako, da so rezultati čim boljši, tveganje, da pride do napak in nepravilnosti, pa čim manjše.

Spremljanje in vrednotenje sistema vodstvene kontrole

Za spremljanje in vrednotenje rezultatov vodstvene kontrole v skladu z omenjenimi standardi, ki so primerljivi s standardi INTOSAI (I, 1. odstavek), je odgovoren predstojnik agencije. Revizijo pravilnosti in učinkovitosti poslovanja opravlja vrhovni revizijski urad kot zunanja revizijska organizacija. Narašča tudi pomen notranje revizije, ki zato v zadnjem času dobiva več sredstev kot kdaj prej. Službe za izvajanje notranje revizije bi morale prispevati k izboljšanju kakovosti kontrole, posebej v večjih agencijah. Od leta 1995 naprej morajo imeti velike in pomembne agencije svojo enoto notranje revizije, ki ima zakonsko določene značilnosti (gl. tretje poglavje pod: Krepitev notranje revizije).

Sredstva, znanje in izobraževanje za izvajanje vodstvene kontrole

Učinkovito vodstveno kontrolo lahko vzpostavi in vodi samo strokovno usposobljeno osebje, ki pozna teorijo organizacije in zna v ta namen ovrednotiti različne modele vodstvene kontrole. Vrhovni revizijski urad se veliko ukvarja z razvojnimi programi za vodstvo in uslužbence, tako za posameznike kot skupine. Agencije v njih sodelujejo tako, da čimbolj izkoristijo sposobnosti strokovnega kadra, ki ga imajo na voljo. Vodstvena kontrola je še vedno osredotočena na finančne zadeve, vendar se položaj spreminja in doseženi rezultati so vedno bolj pomembni.

Večja svoboda, ki jo imajo agencije pri uporabi sredstev, in obsežna decentralizacija, zahtevata od uslužbencev večjo odgovornost in več strokovnega znanja. Hkrati pa se pričakuje, da si bodo agencije bolj prizadevale doseči zadovoljive rezultate. Te okoliščine vplivajo na poudarek revizij, ki jih izvaja vrhovni revizijski urad. Za bližnjo prihodnost že lahko napovemo, da bodo v revizijah najpomembnejši rezultati dela agencij.

2. Zunanja kontrola, ki jo izvajajo neodvisne strokovne revizijske organizacije

Revizijsko pooblastilo vrhovnega revizijskega urada

Zaradi kolektivnega sprejemanja odločitev vlade in javnosti dokumentov, ki se nanašajo na delovanje agencij, je tveganje, povezano s sprejemanjem odločitev, manjše. Glede na to in na obsežno decentralizacijo državne uprave, lahko rečemo, da je največje tveganje prisotno v delovanju agencij. Za opravljanje revizije v državnih agencijah, podjetjih in fondacijah, katerih število je vedno večje, je pristojen vrhovni revizijski urad. Leta 1994 je bilo pri njem zaposlenih 260 strokovnih revizijskih uslužbencev - manj kot eden na tisoč zaposlenih v državni upravi.

Vrhovni revizijski urad je v vseh pomembnih pogledih neodvisen od agencij, ki jih revidira, saj njegove revizije navadno financira vlada. Tako med njim in revidiranimi agencijami ni nikakršne finančne povezave. V tem pogledu se razlikuje od zasebnih revizijskih hiš, ki so finančno povezane z organizacijo, v kateri opravljajo revizijo. Kot samostojen organ in neodvisna revizijska služba opravlja vrhovni revizijski urad revizije na osnovi splošno sprejetih revizijskih standardov in lastnega strokovnega kodeksa.

Neodvisnost revizij, ki jih opravlja vrhovni revizijski urad, je izredno pomembna za ohranjanje zaupanja, ki ga je ta deležen kot revizijski organ. Prav tako je tudi pomemben predpogoj

za njegovo mednarodno delovanje, posebno za odnose z drugimi vrhovnimi revizijskimi inštitucijami.

Revizije, ki jih opravlja vrhovni revizijski urad, vključujejo redne preglede letnih poročil agencij. Urad izvaja tudi raziskave, ki odkrivajo ovire za uspešno in učinkovito uporabo sredstev v sektorju državne uprave. Parlament, vlado in agencije seznanja z informacijami, na podlagi katerih lažje sprejemajo odločitve za spremembe, ki vplivajo na izboljšanje učinkovitosti.

Za revizijsko delo vrhovnega revizijskega urada je bilo v zadnjih letih značilno, da je nudilo precejšno podporo državni upravi in revidiranim agencijam. Njegova prizadevanja so presegala zgolj splošno svetovanje, ki naj bi bilo sestavni del vsake revizije. Revizija mora podpirati splošne ukrepe, sprejete za izboljšanje poslovanja, kontrole in računovodstva v delovanju državne uprave, in naknadno preverjati njihove rezultate. Poleg revidiranja, ki je njegova glavna naloga, vrhovni revizijski urad tudi svetuje na področjih, za katera misli, da bodo imeli ukrepi pozitiven učinek (I, 80. odstavek). To pa veliko zahteva od revizorjev, tako glede njihovega strokovnega znanja kot neoporečnosti pri opravljanju dela.

Velika večina agencij je že vpeljala ustrezen računovodski sistem. Prehod na novo finančno kontrolo in kontrolo, ki je usmerjena na doseganje rezultatov, je potekal bolj gladko, kot so pričakovali. Kljub temu je sistem vodstvene kontrole, ki ga bomo opisali v nadaljevanju, še vedno pomanjkljiv. Te pomanjkljivosti so pogosto povezane z dejstvom, da je bila finančna odgovornost decentralizirana, ali pa s prenehanjem dela agencije. Pojavila so se na primer vprašanja v zvezi z nabavo blaga in storitev, s poslovanjem, honorarnim delom državnih uslužbencev itd.

Revidiranje

Vrhovni revizijski urad z analizo tveganja ugotovi revizijska vprašanja, ki bodo imela prednost pri reviziji. Ta postopek je zelo pomemben, ker je treba pičla revizijska sredstva učinkovito uporabiti. Revizija mora potekati po dobri revizijski praksi - v zadostnem obsegu in v skladu s preudarnimi strokovnimi načeli. Na način njene izvedbe vplivajo dejavniki, kot so sodila pomembnih opravil, razkrivanje tveganja in seveda izkušnje revizorjev. Vrhovni revizijski urad nenehno izboljšuje metode, po katerih ocenjuje način izvedbe revizije.

Vsak del revizije je skrbno načrtovan. V revizijskem načrtu so natančno opredeljeni najpomembnejši problemi, ki jih je treba raziskati, znanje, ki ga potrebuje revizijska skupina, čas poteka in rok izvedbe revizije, stroški in način notranjega poročanja ter poročanja revidirani agenciji in vladi.

Revizijo pripravijo veliko prej, preden revizijska skupina pride v agencijo. Vrhovni revizijski urad ima skozi omrežni sistem računalniške obdelave podatkov dostop do kontov agencije. Podatke analizira in si zapiše dvomljive zadeve. O agenciji zbere še druge dostopne informacije, primerja konte različnih organizacijskih enot in oddelkov v agenciji in pripravi seznam vprašanj, ki jih bo revizijska skupina zastavila med revizijo itd.

Tak sistematičen pristop zmanjša čas revizije v prostorih agencije. Revizijska skupina porabi ta čas za pogovore in za preučevanje različnih vrst dokumentov, da bi potrdila ali zavrnila tisto, kar

so pokazali konti in drugi podatki. Čas obiska deloma posveti tudi preiskavi sistema vodstvene kontrole, posebno načinom, kako jo v agenciji izvajajo.

Po koncu revizije vrhovni revizijski urad poroča o njenih rezultatih. Načelo pri poročanju je tako, da poročilo naslovijo na najnižji nivo, na katerem je možno učinkovito ukrepanje in odprava pomanjkljivosti. Vlado obvesti samo o resnih zadevah, na primer kadar se agencija odzove prepočasi, in o vseh primerih, ki se nanašajo na splošne interese. V zadnjem času zlasti parlament velikokrat zahteva informacije o revizijah, ki jih opravi vrhovni revizijski urad.

3. Vodstvena kontrola v državnih agencijah

Posledice politike decentralizacije

Agencije izvajajo svoje naloge z različno stopnjo neodvisnosti, tako glede financiranja kot glede zastavljenih ciljev. Podrobna in s predpisi urejena razporeditev sredstev je bolj izjema kot pravilo. Cilji dejavnosti agencij temeljijo na političnih ciljih, ki jih oblikuje parlament. Kazalci uspešnosti izvajanja nalog omogočajo preverjanje in naknadno pregledovanje rezultatov za vsako dejavnost posebej. Z decentralizacijo dejavnosti državne uprave naj bi agencije postale bolj učinkovite, pri odločanju pa naj bi sodelovali tudi državljani.

Vodstveno kontrolo v agencijah so včasih izvajali kot predhodno kontrolo, ki so jo opravljale posebne službe, ki niso bile del organizacije (preverjale so na primer, ali agencija lahko plača določen račun in ali lahko določenemu prejemniku nakaže dotacijo v določeni višini itd.). Danes pa so kontrole najpogosteje del same organizacije. Decentralizacija odgovornosti za uporabo proračunskih sredstev je povezana z decentraliziranim sistemom kontroliranja. Vodja enote v sestavi agencije lahko odobri plačilo samo, če obstoja dokument, če plačilo zadeva področje, za katerega je enota pristojna, in če ne presega najvišje določene meje, ki jo določi nadrejeni uslužbenec. To velja za predhodno in naknadno kontrolo. Slednjo vedno pogosteje opravljajo kot zunanjo revizijo, torej s preiskavo, ki je neodvisna od organizacije.

Dolgo je bila osnovna značilnost vodstvene kontrole posredovanje resničnih in pravilnih informacij o obračunih in uspešnosti delovanja agencije in odkrivanje in odpravljanje napak in problemov. Z razvojem računalniške obdelave podatkov in telekomunikacij pa se je razširila tudi kontrola. Danes vodstvena kontrola zajema vse dejavnosti v agenciji. Vodstvo lahko dejavnosti nenehno spremlja in analizira in ukrepa za odpravo napak. Decentralizacija, omejena sredstva, vedno večje zahteve po naknadni kontroli - vse to povečuje potrebo po vodstveni kontroli, kot je poudarjeno v uvodu v smernice INTOSAI.

Direktor agencije je odgovoren za delovanje svoje organizacije v skladu z zakonom, za pravilno uporabo dodeljenih sredstev in ustrezno in pošteno utemeljitev dejavnosti. Za to pa mora v organizacijo, sistem in delovno rutino agencije, pa tudi v odnose, ki vladajo v njej, uvesti potrebne kontrolne postopke. Ti zagotavlja pravilno razporeditev sredstev in vzdrževanje ustrezne vodstvene kontrole. Direktor mora razumeti sistem vodstvene kontrole in njene cilje (I, 3. odstavek).

Pomanjkljivosti

Da bi izpolnil omenjene zahteve glede dejavnosti, ki so vedno bolj kompleksne, mora direktor razširiti vodstveno kontrolo nad temi dejavnostmi. Svetovanje v zvezi s širitvijo kontrole je postalo sestavni del zunanjih preiskav agencij, ki jih opravlja vrhovni revizijski urad, in poročil o finančnem in administrativnem stanju dejavnosti državne uprave, ki jih ta predloži vladi.

V nadaljevanju si bomo ogledali nekaj dejavnosti agencij, kjer so možnosti za nepravilno poslovanje in zlorabe zelo velike, vodstvena kontrola pa teh dejavnosti ne obravnava ustrezno. Pregled daje vrsto informacij o sprotnih vprašanjih kontroliranja, predvsem finančnih in računovodskih, daje pa nam tudi tipično sliko sprotnega tveganja, da bo prišlo do nepravilnega poslovanja ali zlorab. To tveganje lahko odpravimo z razširitvijo kontrol v skladu s podrobnimi standardi INTOSAI (I, 4. odstavek). Vrsta agencij je vodstveno kontrolo že izboljšala in tako odpravila nekatere pomanjkljivosti.

Dotacijska sredstva

Dotacije je treba uporabiti za projekte, za katere so namenjene. Dotacijska sredstva za regionalne razvojne projekte, ki so v pristojnosti lokalnih upravnih odborov, ti včasih nepravilno razporejajo, saj jih namenjajo za financiranje porabe notranje administracije, za preselitev dejavnosti lokalnega upravnega odbora itd. V tehnologiji, regionalni politiki in novi energijski tehnologiji so kontrole neustrezne, ker ne preprečujejo dodeljevanja dotacij neustreznim prejemnikom in ne zagotavljajo, da bodo dotacijska sredstva uporabljena v pravi namen. Organizacije zunaj državne uprave, ki so razdeljevale državne dotacije, so zagrešile vrsto pomanjkljivosti v kontroli. Decentralizacija in/ali prenos pooblastil povečujeta težavnost oblikovanja ustrezne kontrole za nadziranje ravnanja z dotacijskimi sredstvi.

Na podlagi ugotovitev vrhovnega revizijskega urada je vlada od agencij zahtevala, naj vrnejo dotacijska sredstva, ki so bila nepravilno izplačana. V ta namen so bila skrčena letna sredstva za uslužbence in administracijo tistih agencij, ki so nepravilno ravnale. Vrhovni revizijski urad pa je svetoval vladi, kako naj izboljša svoje smernice za administracijo dotacijskih sredstev.

Finančni posli

Decentralizacija pogosto vodi v prenos odgovornosti. Dogaja se, da so za ravnanje s finančnimi posli pooblaščeni uslužbenci, ki dela na tem področju ne poznajo. Odgovornost za ravnanje s tekočimi sredstvi, ki včasih presegajo znesek milijon kron, je prenešena s peščice oseb na morda desetkrat večje število ljudi, ki za to delo niso dovolj usposobljeni ali pa so usposobljeni za povsem drugačne naloge. Tveganje, da bodo plačila izvršena napačnim prejemnikom, ob napačnem času, brez uradne odobritve, ali v neustrezen ali celo napačen namen, je tako veliko večje. To ne pomeni, da dvomimo v samo decentralizacijo, radi bi le poudarili potrebo po strogi vodstveni kontroli.

Vrhovni revizijski urad je na ta problem opozoril v revizijskih poročilih leta 1993 in 1994. Posebej je pereč pri agencijah s strukturo, ki spominja na skupino, recimo matično agencijo z do sto regionalnimi in krajevnimi podružnicami. Nekatere agencije so izboljšale svojo kontrolo, vendar so

potrebni še dodatni ukrepi. Vrhovni revizijski urad ta problem budno spremlja, vendar ne gre več za vprašanje, za katerega bi zahteval uvedbo posebnih ukrepov.

Različni interesi in podobne okoliščine

Pogosto se zgodi, da imajo uslužbenci agencije nalogo ali interes, ki presega njihovo delo v agenciji. Decentralizacija in/ali prenos odgovornosti in pooblastil ustvarjata večje tveganje za nastanek različnih interesov in podobnih okoliščin. Take okoliščine na primer nastopijo, ko na delo uslužbencev neustrezno vplivajo njihovi neslužbeni interesi. To še posebej velja za univerze in tehnične inštitute, kjer ima veliko zaposlenih tudi drugo zaposlitev. Uslužbenci na univerzi so na primer lahko lastniki podjetij, ki imajo poslovne stike z njihovo univerzo. Take okoliščine, ki so same po sebi vprašljive, lahko pomenijo, da dajejo uslužbenci v imenu svoje univerze pri izbiri najboljšega ponudnika na natečaju prednost svojim podjetjem. Problem različnih interesov lahko omaje zaupanje javnosti v državne uslužbence, če vodstvo agencije, kadar gre za različne interese, ni sposobno uporabiti zakonskih določil v sistemu notranje kontrole. Različni interesi in honorarne zaposlitve so še vedno resen problem, posebno na univerzah.

Med revizijo na neki švedski univerzi leta 1994 je vrhovni revizijski urad zahteval, da univerza pregleda celotno problematiko in poskrbi za upoštevanje veljavnih pravil. Univerza je imenovala posebnega uslužbenca, ki naj bi raziskal problem. Vodstvo univerze je tudi pripravilo nove smernice, ki poudarjajo upoštevanje veljavnih pravil. V kabinetu vlade je bila ustanovljena posebna skupina za honorarne zaposlitve, da bi oblikovala predloge za vladno odločitev o strožjih pravilih glede takih zaposlitev na celotnem izobraževalnem področju. Ti predlogi bodo temeljili na rezultatih revizije, ki jo bo opravil vrhovni revizijski urad.

Zanesljivost sistemov računalniške obdelave podatkov

Agencije so preveč odvisne od svoje funkcije obdelave podatkov. Zaradi tega se pojavlja veliko tveganje v zvezi z zanesljivostjo podatkov, ki jih uporabljajo v računovodstvu itd. Še vedno velja, da je strokovna obdelava agencijskih podatkov naloga posebnih enot v sestavi agencije. Zahteve, s katerimi se soočajo te enote glede storilnosti in izvedbe, lahko vplivajo na kontrolo poslovnih in storilnostnih tokov. Do takega položaja lahko pride, če v ostanku organizacije na primer ne morejo dognati, ali je enota za obdelavo podatkov opravila svoje dolžnosti dovolj skrbno in kakovostno ali ne. Obstaja tveganje, da bi pomanjkanje strokovnega znanja v preostanku organizacije in posebno med vodstvom, pripeljalo do položaja, v katerem bi od enote obdelave podatkov zahtevali vse preveč osnovne naloge. Da bi okrepilo vodstveno kontrolo, mora vodstvo skupaj z neodvisnimi strokovnjaki nenehno vrednotiti sisteme in programe ter preizkušati postopke.

Hitre spremembe v zakonodaji in predpisih, ki se nanašajo na usmeritve agencij, imajo za posledico tudi zahteve po hitrih spremembah v običajnem postopku obravnave, v obdelavi podatkov in mehanskih kontrolah sistema. Problemom se lahko izognemo tako, da spremenimo običajni postopek obravnave in da pred uvedbo operativnih postopkov izvedemo nekaj preizkusov. Če tega ne opravimo pravilno, se izpostavimo večjemu tveganju, da bo prišlo do napak in problemov pri naknadnih finančnih kontrolah. Rezultati teh kontrol, ki temeljijo na zavajajočih informacijah, imajo lahko za posledico napačne odločitve. Sistem vodstvene kontrole mora vključevati tudi kontrolo, ki zagotavlja, da so informacije, na katerih temeljijo odločitve, točne.

Državna uprava je na primer vložila veliko denarja v nakup sistemov za obdelavo podatkov za vodenje izterjave davkov in sistem socialnega zavarovanja, pa tudi za administracijo zasebnih sredstev in sredstev državne uprave. Skoraj vsaka agencija uporablja obdelavo podatkov kot pripomoček za vodenje finančne administracije, naknadno spremljanje projektov in v mnoge druge namene. Problem, ki se nenehno pojavlja, je v tem, da ima do teh sistemov dostop preveč uslužbencev. Dnevna uporaba kartic, ki omogočajo dostop do podatkov, je problematična zato, ker je varnostnim potrebam posvečeno premalo pozornosti. Uslužbenci lahko kartice na primer pozabijo v terminalih. To po nepotrebnem poveča tveganje, da bi informacije iz obdelave podatkov lahko uporabili neustrezno, da bi izginile ali pa bi jih popačili. Varnost med običajnim postopkom dostopa do sistemov obdelave podatkov je večinoma pomanjkljiva.

Preiskovanje sistemov računalniške obdelave podatkov je ena najpomembnejših nalog vrhovnega revizijskega urada. Kot smo že videli, je vrhovni revizijski urad ugotovil pomanjkljivosti pri izvajanju ustrezne kontrole nad sistemi računalniške obdelave podatkov. Zato od agencij zahteva, da sistem računalniške obdelave podatkov pred uporabo temeljito preverijo, da varujejo dostop do sistema itd.

Vloga sistemov računalniške obdelave podatkov je izredno pomembna in predstavlja zapleteno vprašanje za državno upravo. Posamezne agencije niso sposobne v kratkoročnem smislu z lastnimi sredstvi raziskati in rešiti vseh problemov, ki so povezani s tem vprašanjem. Vrhovni revizijski urad je ustanovil posebno skupino za krepitev revizije sistemov računalniške obdelave podatkov v agencijah. Ta skupina deluje skupaj z drugimi revizorji vrhovnega revizijskega urada. Na osnovi njihovega dela je mogoče uvajanje strožjih ukrepov v zvezi s sistemi računalniške obdelave podatkov.

Kontroliranje obdelave zadev, ki se hkrati nanašajo na več agencij/inštitucij

Izkazalo se je, da je takrat, ko naj bi neko zadevo obdelala več kot ena agencija, težko vzdrževati zadovoljivo kontrolo. Razlog za to je v negotovi meji med pristojnostjo ene in druge agencije. Za državno upravo ima lahko ta položaj neprijetne finančne posledice. Neka družba na primer, ki je plačala previsok davek na dodano vrednost, lahko od davčne uprave prejme povračilo davka, čeprav ima dolgove do drugih agencij. Z dobro vodstveno kontrolo lahko problem v zvezi z neporavnanimi dolgovi precej zmanjšamo, ne da bi morali uvesti nove zakonodajne ukrepe.

Vzdrževanje dobre kontrole je posebej pomembno, kadar se državne agencije preoblikujejo ali pa jih zapirajo. Ker gre za nenavaden položaj, obstaja nevarnost, da taka agencija nima vzpostavljenega zadovoljivega običajnega postopka, na primer za prodajo osnovnih sredstev. V nekem primeru je za prodajo takih sredstev poskrbela nabavna enota agencije. Sprememba iz kupca v (manj izkušenega) prodajalca je ustvarila položaj, v katerem je bila agencija zaradi prodaje izpostavljena precejšnjemu poslovnemu tveganju. Poleg tega so pomanjkljivi postopki izdajanja računov povzročili napake v računovodskem obravnavanju prihodka.

Na temelju ugotovitev vrhovnega revizijskega urada je bilo določeno, da mora na primer švedska carinska uprava, kadar zapadejo terjatve za plačilo, recimo davka na dodano vrednost za uvožene predmete, te zadeve hitreje posredovati agenciji za izterjavo davkov. Samo take agencije lahko opravijo določene vrste plačil med državnimi agencijami in zasebnimi podjetji. Država je

precej pridobila, ko je dovolila agenciji za izterjavo davkov, da se vključi v proces na zgodnješi stopnji in da podjetjem, ki niso poravnala davčnih obveznosti, znesek, ki ga dolgujejo državi, odtegne od zneska, ki ga država dolguje njim.

Nabava blaga in storitev

Pomanjkljivosti v postopkih nabave blaga in storitev so resen problem, vendar se resnost teh problemov razlikuje oziroma spreminja. Kljub temu, da je bilo že veliko storjenega za izboljšanje teh postopkov, se težave še vedno pojavljajo. V četrtem poglavju podrobno predstavljamo nabavne postopke in njihove pomanjkljivosti ter poročamo o tem, kako je bila vzpostavljena ustrezna vodstvena kontrola. Različne kontrolne postopke tudi primerjamo s standardi INTOSAI (I, 4. odstavek).

Švedska je pred časom uvedla strožja in bolj splošna pravila za nabavo blaga in storitev, ki ustrezajo tistim, ki so v veljavi v Evropski uniji. Strogost se med drugim odraža tudi v tem, da mora agencija postopek nabave obnoviti ali pa oškodovanemu ponudniku plačati precejšno odškodnino. Vedno več ponudnikov zahteva od agencij in vrhovnega revizijskega urada, da razveljavita postopke, v katerih niso bila upoštevana veljavna pravila.

Krepitev notranje revizije

Vrhovni revizijski urad je o problemih, ki smo jih opisali, redno poročal revidiranim agencijam in nekatere so tudi ustrezno ukrepale. Po drugi strani pa vrhovni revizijski urad opozarja na podobne probleme že več let. To je vplivalo na vlado, da mu je leta 1994 naročila, naj razišče potrebe po uvajanju ukrepov za izboljšanje vodstvene kontrole v državnih agencijah. Sam sem bil odgovoren za preiskavo, ki je potekala od maja do decembra 1994, in na osnovi katere je bil oblikovan predpis, ki določa, da morajo največje agencije in skupine agencij opravljati notranje revizije in pri tem izpolnjevati določene zahteve (I, 74., 78., 84. in 85. odstavek):

- notranja revizijska skupina mora pregledati kontrole, ki jih izvaja agencija v svojih sistemih, običajnih postopkih in organizaciji, in preveriti, kako agencija opravlja svoje računovodske obveznosti;

- odbor agencije, včasih pa generalni direktor, mora odobriti letni revizijski načrt;

- letni revizijski načrt mora temeljiti na analizi tistih dejavnosti, v katerih je nevarnost napak največja; analizo opravi notranja revizijska skupina;

- odbor ali direktor odobrita načrt po posvetovanju z vrhovnim revizijskih uradom;

- notranjo revizijo opravijo v skladu s splošno veljavnimi strokovnimi standardi;

- notranja revizijska skupina o svojih ugotovitvah poroča odboru agencije ali direktorju, če agencija nima odbora.

Omenjeni predpis od agencij zahteva, da svoje delovanje bolj kontrolirajo in bolje varujejo. Ta predpis nikakor ne nadomešča vodstvene kontrole.

4. Vidiki vodstvene kontrole v zvezi z nabavo blaga in storitev

Vrhovni revizijski urad je prepričan, da je švedske izkušnje, posebno tiste v zvezi z nabavo blaga in storitev, možno uporabiti tudi v drugih državah, kljub razlikam v zakonodaji in drugih predpisih. Urad se je še posebej osredotočil na nabavo svetovalnih storitev, ki ponazarja vedno večjo odvisnost agencij od tehnološko kompleksnega okolja. S tem okoljem je treba upravljati čimbolj smotrno, med drugim s strokovno izpeljano nabavo strokovnih storitev, ki jih agencija občasno potrebuje za svoje delovanje. Marsikdaj se postopek nabave in z njim povezani problemi nanašajo tako na nabavo blaga kot storitev. Vendar so izkušnje pokazale, da državne agencije težje izvajajo nabavo storitev.

Vrhovni revizijski urad ima kot zunanji revizor pomembno vlogo pri naknadni kontroli dejavnosti državne uprave. Naš primer predvsem kaže, kako pomembno je za vsako agencijo, da naknadno kontrolo obravnava resno, kot del svoje vodstvene kontrole.

Nabava blaga in storitev v številkah

Konec 80. let je skupna nabava blaga in storitev v državnih agencijah, državnih in javnih podjetjih znašala približno 100 milijard švedskih kron, kar je več kot 50 odstotkov porabe in naložb v tem sektorju.

Vlada nalaga agencijam splošne zahteve v zvezi z stroškovno učinkovitostjo, ki je pomembno vprašanje pri nabavi blaga in storitev. Pozornost, ki jo agencije posvečajo nabavi, temelji med drugim na švedskih in mednarodnih izkušnjah, ki potrjujejo, da je diskriminacija v nabavi precej pogosta. Po ocenah Evropske komisije so konec 80. let državljani držav članic zaradi ukrepov v zvezi z zaščitno carino plačali približno 40 milijard ekujev letno preveč za nabavo, ki je potekala v njihovih državah. V raziskavi o švedski državni upravi, izdelani v začetku 90. let, se je izkazalo, da obstaja možnost za povečanje stroškovne učinkovitosti - med 10 in 50 odstotki -, ki bi jo lahko uresničili, če bi bila konkurenca pri postopku nabave večja.

Dopuščanje konkurence je posledica uporabe poslovnih načel in ima v dejavnostih državne uprave pomembno vlogo. Vse finančne zadeve je treba obravnavati z vidika veljavnih pravil zakona o nabavi blaga in storitev, na temelju preudarnih poslovnih načel in brez nepotrebnih zastojev.

Ravnanje na trgu blaga in storitev

Na trgu je na voljo čedalje kompleksnejše blago in storitve, to pa med drugim zahteva večjo usposobljenost uslužbencev, ki so odgovorni za nabavo. Dobavitelji ponujajo pakete blaga in storitev, kot je na primer izobraževanje in usposabljanje, skupaj z nakupom računalnikov in računalniških programov. Povečuje se obseg storitev, ki jih ponujajo svetovalci, oglaševalne agencije, računovodska podjetja in drugi. Kakovost storitev je zelo različna. Tak položaj ustvarja stroškovne smernice, ki jih je težko spremljati in analizirati.

Kompleksnost blaga in storitev sili agencije, da posvetijo veliko truda spoznavanju in analiziranju tržne ponudbe, dobaviteljem, ki se pojavljajo na trgu, ugotavljanju, do katere stopnje lahko agencija sama opravi neko delo, in izbiranju med različnimi možnostmi. Agencije morajo spodbujati konkurenčnost ponudb in vsako tudi kritično presoditi. Prav tako se morajo zavedati prednosti sodelovanja med strankami in dobavitelji. Včasih je bolje vzpostaviti vzajemen odnos med stranko in dobaviteljem, kot pa razvijati strokovno znanje, ki je potrebujejo za odločitev, katerega od izdelkov bi nabavili. Zaradi decentralizirane dejavnosti agencij mora vodstvo vsako nabavo blaga ali storitev tudi skrbno pregledati.

Pomemben element vodstvene kontrole agencij je zagotavljanje, da postopek nabave zadovoljivo deluje. To pomeni, da mora vsaka agencija vodstvu in uslužbencem, odgovornim za nabavo, svetovati in jih obveščati o tem, kako naj nabava poteka; pojasniti jim mora pomen določil zakona o nabavi blaga in storitev in oblikovati podrobnejša pravila za izvedbo nabave. Vodstvo agencij pa mora poskrbeti, da agencije tudi dejansko delujejo v skladu z omenjenim zakonom.

Postopek nabave svetovalnih storitev

V okviru 1 so s primerom najemanja svetovalcev in njihovih storitev opisane različne stopnje postopka nabave blaga in storitev s stališča kontrole. Agencije bi morale svetovalce najemati predvsem za posebne strokovne naloge ali za reševanje začasnih problemov. Izbrani primer si lahko ogledamo tudi ob upoštevanju rasti deleža storitev v celotni švedski javni nabavi, ki trenutno predstavlja več kot 50 odstotkov, in ob upoštevanju sorazmerne težavnosti izvajanja vodstvene kontrole pri nabavi svetovalnih storitev.

Vodstvena kontrola vključuje splošne kontrole za nabavo in posebne kontrole v zvezi z različnimi členi nabavne verige, od določitve potrebe do naknadne kontrole in ovrednotenja svetovalnega vložka, pa tudi nadziranje teh kontrol. Opisani program kontroliranja ne obsega vseh vidikov, vendar temelji na dejavnikih, ki so se sčasoma izkazali za najpomembnejše in nad katerimi bi morali izvajati kontrolo med nabavo svetovalnih storitev.

Izkušnje s postopki nabave v agencijah so opisane v nadaljevanju. Strokovni revizijski uslužbenci začnejo svojo revizijo s preučevanjem vprašanj nabave v sklopu celotnega sistema kontroliranja agencij. Vrhovni revizijski urad se pri vsakem posameznem primeru odloči, ali bo pregledal nadziranje agencije nad lastnimi kontrolnimi mehanizmi, uporabo splošnega nadzora in delovanje kontrole v določenem členu nabavne verige. Tako postopanje je v skladu s standardi INTOSAI (I, 4. odstavek).

Okvir 1. **Vodstvena kontrola in najem svetovalcev**

Kontrolo nad najemom svetovalcev naj izvaja usposobljeno osebje, ki ima zaupanje vodstva agencije.

Splošni nadzor

Načrti, proračun itd.

Dva glavna krmilna instrumenta v postopku nabave sta načrtovanje in računovodsko preračunavanje. Z letnim proračunskim načrtom so sredstva za plače in nabavo blaga in storitev razporejena v različne enote agencije. Z razdelitvijo sredstev na organizacijske enote naj bi agencija učinkovito izvajala svoje dejavnosti. Organizacijske enote naj same odločajo o porabi dodeljenih sredstev. Nabava blaga in storitev mora potekati stroškovno učinkovito.

Pri porabi sredstev za nabavo morajo enote upoštevati določene omejitve in jih vključiti v načrte, predračune in druge dokumente, ki so povezani s sprejemanjem odločitev. Upoštevati morajo tudi politiko agencije glede vprašanja, ali bo določeno storitev opravila sama ali pa bo zanjo najela zunanjega izvajalca. Vrednost pogodb, ki jih podpišejo vodje enot v imenu agencije, ne sme prekoračiti določenega mejnega zneska. Postavljanje teh omejitev je v skladu z vladnimi navodili. Če gre za znesek, ki je višji od zgornje dovoljene meje, prevzame odgovornost uslužbenec, ki je neposredno nadrejen vodji enote. Mejni zneski so v veljavi tudi za bolj preprost in manj uraden postopek nabave. Agencije naj uporabljajo skupne kupoprodajne pogodbe; računalnike in drugo bolj specializirano opremo za obdelavo podatkov naj nabavijo za več agencij skupaj, da bi se tako izognili motnjam v poslovanju in drugim problemom, povezanim z uvedbo računalnikov in računalniško podprtega poslovanja agencij.

Pri nabavi blaga in storitev je zelo pomembno, da je v postopek vključenih več uslužbencev in da ni ena sama oseba odgovorna za izvajanje več pomembnih nalog (I, 4. odstavek). Take naloge so sestavljanje razpisov, pregledovanje ponudb in njihovo vrednotenje, sestavljanje pogodb, izplačila in računovodske naloge. Agencije morajo različne stopnje postopka nenehno usklajevati.

Kontrola in vrednotenje vložka svetovalcev

Svetovalec, ki ga je najela agencija, naloge ne opravlja popolnoma samostojno. Agencija mora razporediti sredstva za izvajanje kontrole, ki zagotavlja, da so rezultati svetovalčevega dela zadovoljivi.

Naknadna kontrola in vrednotenje svetovalcev se morata osredotočiti na najpomembnejše vidike vsake svetovalne naloge. Voditi je treba register vseh svetovalcev, ki so jih agencije že kdaj najele. Register mora vsebovati svetovalčevo ime, namen naloge, dejanski čas izvedbe (v primerjavi s časom, določenim po pogodbi), ovrednotenje rezultatov in urno postavko za svetovalčeve storitve. Ovrednotenje vložka svetovalca je pomembno izhodišče za agencijo, kadar ta načrtuje nove dejavnosti.

Okvir 1. **Vodstvena kontrola in najem svetovalcev**

Usposobljenost in izkušnje

Vodstvo agencije je odgovorno za zaposlovanje primerno izkušenih in usposobljenih uslužbencev (I, 28-31. odstavek). Motiviranje zaposlenih je pomembna naloga vodstva. Vodstvena kontrola mora zagotoviti, da izkušnje in usposobljenost uslužbencev ustrezajo tekočim potrebam. Prav tako pa bi morala imeti dejavno vlogo tudi pri razvijanju dejavnosti, da bi zagotovila njihovo večjo učinkovitost. Znanje in izkušnje zaposlenih so postale pomemben dejavnik na področju nabave v agencijah, kar je posledica novega zakon o nabavi blaga in storitev, ki je začel veljati v začetku leta, in je bolj podroben kot predhodna pravila. Med drugim vključuje tudi sankcije za neustrezno izvedbo nabavo. Te nove okoliščine so zelo spremenile postopek nabave, te spremembe pa vključujejo tudi potrebo po večji kontroli.

Sistem vodstvene kontrole mora med drugim razjasniti, kako naj vodilni delavci, odgovorni za zaposlovanje kadrov in upravljanje z njimi, zagotovijo zadosten priliv uslužbencev z ustreznim znanjem in izkušnjami. Uslužbenci si poleg udeležbe v izobraževanju in usposabljanju lahko znanje pridobijo in razvijajo tudi s strokovnimi navodili za izvajanje delovnih nalog, novimi nalogami in programi izmenjave uslužbencev med agencijami s podobnimi dejavnostmi.

Dokumentacija

Postopek nabave mora biti dobro dokumentiran (I, 4., 43-47. odstavek). Samo v zadovoljivo vodenem postopku nabave je mogoče ugotoviti, ali splošen nadzor in posebne kontrole delujejo zadovoljivo. Dokumentacija mora zajemati vse stopnje postopka nabave, ki se pojavljajo v programu kontroliranja. Prav tako mora biti dostopna za pregledovanje.

Specifične kontrole za različne stopnje postopka nabave blaga in storitev

Odločitev za nabavo

Preden se v agenciji odločijo za najem svetovalcev, je treba skrbno preučiti vse možnosti in ugotoviti, ali je problem na primer mogoče rešiti s prerazporeditvijo notranjih kadrovskih zmogljivosti ali morda z zaposlitvijo novih ljudi? Agencija mora izhajati s stališča, da je najemanje svetovalcev drago. Določiti mora čas za nadziranje svetovalčevega vložka, sicer ima svetovalec malo možnosti, da bo nalogo izvedel pravilno.

Izbira poteka postopka

Agencija, ki želi najeti svetovalce, ponudnikom velikokrat težko jasno in popolno opiše, kakšne svetovalne storitve potrebuje. Zato mora biti razpis izpeljan tako, kot je to formalno predpisano in dokumentirano in na osnovi pogajanj s ponudniki. Kadar gre za majhne zneske, naj nabava opravijo po poenostavljenem postopku, ki je določen v zakonu o nabavi blaga in storitev.

Okvir 1. **Vodstvena kontrola in najem svetovalcev**

Dokumentacija, ki jo ponudniki prejmejo v zvezi s storitvami, ki jih želi agencija nabaviti

Dokumentacija mora biti čimbolj jasna in popolna. Podrobno mora opredeliti obseg naloge in navesti veljavne poslovne in administrative pogoje. Kadar je težko sestaviti jasen in popoln opis naloge, mora agencija izvesti postopek v več stopnjah.

Razpis

Agencija, ki objavlja razpis, mora izkoristiti konkurenco med ponudniki storitev, ki so predmet razpisa. Vse ponudnike mora obravnavati enako in objektivno. Razpis naj bi k sodelovanju pritegnil kar največje število ponudnikov glede na naravo naloge in konkurenco na tržišču.

Pregledovanje ponudb in ponudnikov in izbira svetovalcev

Pregledovanje ponudb zajema razpisne dokumente, ponudbe, ki so jih poslali svetovalci, in okoliščine, ki se razvijejo med pogajanji s ponudniki. Agencija mora v izbirnem postopku upoštevati ceno in druga veljavna sodila, za katere domneva, da bodo omogočila najboljši rezultat. Zavzeti mora tudi stališče v zvezi z različnimi svetovalci, ki sodelujejo v postopku. Preden sprejme ponudbo, mora preveriti, ali je ta resna. To pomeni, da preveri, ali je ponudnik zmožen izvesti poslovno dejavnost, ali je izpolnil davčne obveznosti itd. Razlog za izbiro določenega ponudnika mora biti naveden v zapisniku o razpisu ali v podobnem dokumentu.

Pogodba in pogodbena določila

Pogodbena določila urejajo vsa pomembna vprašanja med agencijo in podjetjem za svetovanje, ki je bilo izbrano na podlagi razpisa. Tako je manjša možnost, da bi prišlo do nesporazuma glede tega, kaj je bilo v zvezi s pogodbo dejansko odločeno. Pogodbena določila glede svetovalne naloge pa ne smejo biti v navzkrižju z razpisnimi dokumenti in ovrednotenjem ponudb.

Poročanje stranki

Pogodba naj določi vmesna in končna, ustna in pisna poročila svetovalcev.

Okvir 1. **Vodstvena kontrola in najem svetovalcev**

Plačilo

Svetovalec prejme plačilo za svoje delo po predaji končnega poročila, razen če je v pogodbi določeno drugače. Uslužbenec agencije, ki je za zadevo pooblaščen, mora odobriti plačilo, vendar samo za tiste v pogodbi določene naloge, ki so bile sprejete in opravljene. Agencija lahko odobri plačilo, če je v skladu z računom, ki ima žig z datumom prihoda, če je specifično in če ga je odobril že kateri drugi uslužbenec (I, 4. odstavek). Če je plačilo sorazmerno visoko, je potrebna dvojna odobritev.

Računovodstvo

Postopek nabave mora biti obračunan v skladu s splošno sprejetimi načeli računovodstva, ali z drugimi besedami, računovodstvo mora biti sprotno, popolno, natančno, primerljivo in mora ustrezati določenemu namenu (I, 4. odstavek).

Glavne pomanjkljivosti najemanja svetovalcev

Med načrtovanjem in računovodskim predračunavanjem posvečajo agencije premalo pozornosti vprašanjem, ki se nanašajo na stroškovno učinkovitost najema svetovalcev in drugih vrst nabave blaga in storitev. Za mnoge agencije je najem svetovalcev nenačrtovan dogodek in *ad hoc* pojav, za katerega pa porabijo precejšnja sredstva. Agencije premalokrat upoštevajo povratne informacije iz izkušenj, ki so jih pridobile v posameznih primerih najemanja svetovalcev, da bi lahko res temeljito ocenjevale sisteme in ustaljene postopke nabave/najema.

Čeprav obstaja veljaven postopek za zakonsko določene in podrobne finančne kontrole nad izvajanjem plačil in računovodskih nalog, lahko analize računovodskih informacij v obračunih razkrijejo pomembna odstopanja od predvidenih rezultatov. To je lahko včasih znamenje vprašljivih okoliščin, ki motivirajo krepitev vodstvene kontrole. Tu in tam se izkaže, da je uslužbenec, ki je odgovoren za nabavo, v sorodu ali kako drugače povezan s svetovalcem, ki mu je bila poverjena naloga; porabnik včasih dobi dragoceno darilo ali kakšno drugo ugodnost, lahko pa se tudi izkaže, da so odgovorni za nabavo naklonjeni ali nenaklonjeni določenemu podjetju ali regiji. Pomembna naloga vodstvene kontrole je, da se upre tem in drugim vrstam korupcije.

Dodaten cilj sistema vodstvene kontrole je, da uredi dokumentacijo agencij. Tam, kjer je dokumentacija pomanjkljiva, je težje dajati povratne informacije. To je še posebej pomembno v okoliščinah, ko je bil državni zakon o nabavi blaga in storitev zamenjan z novim, ki temelji na deloma drugačnih predpisih Evropske unije glede nabave. Kršenje predpisov je treba odkriti in odpraviti. Če agencije pri nabavi ne upoštevajo novega zakona, lahko sodišče izda sklep za ustavitev postopka nabave ali zahteva od agencije, da plača odškodnino.

Vodstvena kontrola na Švedskem še ni utrdila znanj, ki so po teh spremembah potrebna na področju nabave. Programi izobraževanja in usposabljanja so bili nezadostni. Uvedeni so bili precej pozno, tik preden je začel veljati novi zakon.

Vrhovni revizijski urad kot zunanja revizijska organizacija pričakuje, da bo vodstveni nadzor v obliki naknadnih kontrol opravljen sistematično in analitično (I, 76. In 77. odstavek). Vendar trenutno še ni tako. Pomembno je na primer upoštevati utemeljene hipoteze o tveganju, ki je vključeno v dejavnosti nabave. Te hipoteze je treba preveriti s primerjavo in vrednotenjem postopkov na pomembnih stopnjah postopka nabave. Ta vrsta naknadne kontrole je ponazorjena v nadaljevanju.

Naknadna kontrola pri najemu svetovalcev

Naknadna kontrola pri najemu svetovalcev poteka na treh stopnjah. Najprej je treba določiti mesta, kjer je tveganje največje. Taka mesta prepoznamo glede na tri različne kategorije: profil nabave, izpostavljenost pri najemanju in organizacija.

- *Profil najema:* drag najem, dolgoročni odnosi z dobaviteljem, strateško pomemben najem in najem, ki glede na izkušnje ustvarja probleme.

- *Izpostavljenost pri najemanju:* računi, ki jih je težko preveriti, veliko število računov, več različnih vrst stroškov, veliko število dobaviteljev, odstopanje od običajnih vzorcev izdajanja računov, specializirane dejavnosti in prenosi v računovodstvu.

- *Organizacija:* delovanje agencije je precej odvisno od sistema obdelave podatkov, glavno dejavnost poleg uslužbencev agencije opravljajo tudi dragi svetovalci, celotno finančno/administrativno znanje je bilo zanemarjeno, zaradi sprememb v finančnem sistemu je prišlo do problemom, reorganizacija, kroženje vodstva, prazna vodstvena delovna mesta in spremembe - vse to ustvarja nove pogoje delovanja.

Nato je treba ugotoviti, katera področja so bolj izpostavljena tveganju: ali je na primer nabava/najem opravljen v skladu z veljavnim načrtom dejavnosti; ali so pomisleki glede cene posebno pri večjih nakupih odločilni; ali je kakovost finančne kontrole sprejemljiva in ali je nabava/najem pravilno utemeljena.

Nato je treba preveriti odgovore na zastavljena vprašanja. Za to preverjanje je najbolje, če agencije postopek nabave razdelijo na deset stopenj:

- priprava razpisnih dokumentov;
- razpis;
- ovrednotenje/pogajanja;
- davčna kontrola;
- pogodba/naročilo;
- kontrola dobave;
- obdelava računa;
- plačilo;
- obračun;

- poročanje itd.

Nazadnje je treba ukrepati na osnovi ugotovitev naknadne kontrole.

Sklep

Vrhovni revizijski urad že vrsto let opozarja na težave, na katere naletijo državne agencije pri uporabi poslovnih načel in načel konkurence in objektivnosti v postopku nabave blaga in storitev v državni upravi. Prostora in možnosti za izboljšave na tem področju je veliko, k izboljšavam pa bo najbolj pripomogel bolj strokoven pristop k vodstveni kontroli v agencijah.

VODSTVENA KONTROLA Z VIDIKA IZVRŠILNEGA DIREKTORJA

G. M. Kirby[3]

Povzetek

Prispevek opisuje izkušnje člana višjega vodstva pri opravljanju dveh različnih funkcij v dveh zelo različnih organizacijah, v katerih zadeve, po mnenju zunanjih pristojnih služb, niso bile več pod nadzorom. Avtor na primerih prikazuje, kako je mogoče ustvariti delovno okolje, v katerem ima kontrola pozitivno vlogo, in prepoznati dejavnike, kot so določitev strategije in spremenjen pristop k administrativni dejavnosti in praktičnemu izvajanju programa, ki omogočajo obstoj okolja s sprejemljivo mero kontroliranja.

Odprava pomanjkljivosti v kontrolnem sistemu organizacije lahko zahteva precejšnja sredstva in veliko prizadevanj, vendar se taka naložba lepo obrestuje v smislu uspešneje izpeljanih programov, lažjega sprejemanja odločitev, smotrnejše porabe sredstev, večjega zaupanja javnosti v organizacijo in ponosa zaposlenih na svoje delo.

Nekatere vodstvene kontrole so bolj administrativne narave in so povezane z zadevami, kot je varovanje sredstev (kadrov, informacij, osnovnih sredstev - tako denarnih kot materialnih) in upravljanje z njimi. Druge so bolj operativne narave in so povezane s programskimi dejavnostmi ter potrebo po izdelkih in storitvah. Ker se razlikuje narava organizacij, se nujno razlikujejo tudi njihove potrebe po vodstveni kontroli, kot to kažeta tudi oba v nadaljevanju predstavljena primera.

Najvišje vodstvo organizacije določi, katere informacije potrebuje za izvajanje kontrole nad delovanjem organizacije in kot zagotovilo, da je ustroj vodstvene kontrole vzpostavljen. To zagotovilo ponavadi dobi od notranje revizijske organizacije in z ustreznim sistemom vodstvenega pregledovanja. Njuno delovanje je v nadaljevanju ponazorjeno s primeri.

Vodenje je izziv, lahko pa je tudi zabavno. Vodilni položaj v organizaciji, ki je ponosna na svoje poslovanje, o kateri javnost meni, da je uspešna, in kjer je poraba sredstev vedno skrbno uravnotežena z doseženimi koristmi, prinaša precejšnje zadovoljstvo.

[3] Avtor je predsednik korporacije Ottawa-Carleton Economic Development Corporation, organizacije v zasebnem sektorju, ki je odgovorna za načrtovanje in izvajanje programa gospodarskega razvoja v četrtem največjem velemestnem območju Kanade. Pred tem je bil zaposlen na dvanajstih ministrstvih, v dveh podjetjih v zasebnem sektorju in v dveh mednarodnih organizacijah ter kot samostojni svetovalec.

1. Uvod

V svojem prispevku bi rad osvetlil vodstveno kontrolo s stališča člana najvišjega vodstva. Najprej si bomo ogledali, kateri so tisti razlogi, zaradi katerih morajo v celotni organizaciji upoštevati kontrolne potrebe najvišjega vodstva, nato pa bom te razloge ponazoril z dvema primeroma iz lastnih izkušenj - izkušenj, ki sem jih pridobil kot glavni finančni kontrolor mednarodne organizacije za pomoč in kot glavni operativni vodja urada za upravljanje z nepremičninami.

Čeprav so prispevki v tej knjigi posvečeni potrebi po uvajanju vodstvene kontrole v organih državne uprave, obstajajo enake potrebe in veljajo enaka načela tudi za državna podjetja in za zasebni sektor. Vodenje že po definiciji zahteva spremljanje dejavnosti in analiziranje rezultatov ter upoštevanje njihovih izsledkov in ugotovitev pri vsakodnevnem vodenju, da bi bili na tekočem in se ravnali v skladu z zahtevami dobre administrativne prakse, kot to priporočajo smernice INTOSAI (I, 72. odstavek).

2. Obveščanje vodstva in vodstvena kontrola

V dobro vodenih organizacijah se najvišje vodstvo lahko zanese na to, da v organizaciji izvajajo učinkovite postopke in procese, ki so potrebni za zagotavljanje preudarnega upravljanja s sredstvi organizacije (financami, kadri, materialnimi sredstvi, nepremičninami in informacijami). Nadzor nad sredstvi vključuje notranjo revizijo in vodstveno pregledovanje, na podlagi katerih se napišejo in predložijo poročila, ki dajejo najvišjemu vodstvu zagotovilo, da vse poteka tako, kot mora. Če pa temu ni tako in prihaja v poslovanju organizacije do nepravilnosti ali napak, so poročila podlaga za ustrezno ukrepanje. Tako se lahko najvišje vodstvo posveti strateškemu načrtovanju in izvajanju postopkov.

Vodenje zahteva informacije, ki prihajajo iz organizacije same in od zunaj nje. Take informacije se nanašajo na uporabo sredstev, nabavo blaga in storitev ali pa na spremembe v zvezi s potrebami "strank". Obveščanje vodstva je sestavni del vodstvenega kontroliranja, vendar vse vrste kontrol ne potrebujejo sprotnih informacij, da bi bile učinkovite.

V nekaterih organizacijah so postopki in procesi upravljanja s sredstvi neučinkoviti, zato obstaja nevarnost, da bodo ti nesmotrno porabljeni, nezakonito prisvojeni ali ukradeni. Odpravljanje pomanjkljivosti v takih primerih zahteva precejšnja prizadevanja najvišjega vodstva in drugih, to pa odvrača njihovo pozornost od drugih zadev in porablja energijo, ki bi jo lahko usmerili na delovanje samo. Vendar so zaradi morebitnih koristi, ki jih prinaša učinkovita poraba sredstev, taka prizadevanja smotrna in upravičena.

3. Kontrolne potrebe najvišjega vodstva

Vsi sistemi vodstvenih kontrol imajo skupne sestavine, kot so finančna in kadrovska kontrola ter kontrola inventarja, toda vsaka organizacija ima svoje značilnosti, ki so značilne samo zanjo in se nanašajo na njeno vlogo, čas, delovno okolje in prednostne naloge. Prav ta edinstvenost pa določa nekatere kontrolne potrebe najvišjega vodstva. Ne glede na to, ali to dela v zasebnem ali

javnem sektorju, odseva v ciljih njihovih organizacij in načrtih za dosego teh ciljev okolje, v katerem delajo, prednostne naloge, ki so si jih zastavili, in sredstva, ki jih imajo na voljo. Direktor je tisti, ki daje navodila vsem ostalim vodjem v organizaciji. Da pa to lahko stori, potrebuje zanesljive in pravočasne informacije, ki se ne tičejo samo finančnih in drugih standardnih Kazalcev, ki zanimajo vsakega vodjo, marveč tudi informacije o tistih dejavnikih, ki so bistveni za dobro poslovanje podjetja v nekem določenem času (I, 32. odstavek).

Predsednik premogovne družbe, minister za kmetijstvo, glavni direktor letalske družbe in poslovodja velike trgovine na drobno - vsi vodijo delovanje podjetja ali organizacije, toda bistvene informacije, ki jih potrebujejo za svoje delo, se razlikujejo zaradi specifičnega značaja organizacije, poleg tega pa se organizacija ali podjetje lahko tudi spreminja. V trgovini take informacije vključujejo podatke o prodaji, inventarju, odpisu manjvrednega blaga itd; za ministra so to parlamentarna vprašanja, status dokumentov v pripravi in pomembne informacije o delovanju na prednostnih področjih dela, kot je na primer izvajanje posebnega programa v zvezi z dodeljevanjem subvencij.

Zaradi prednostnega značaja potreb najvišjega vodstva in njihovega spreminjajočega se značaja je treba sistem vodstvene kontrole oblikovati od vrha navzdol. Ugotoviti je treba, kakšne so trenutne in verjetne prihodnje potrebe najvišjega vodstva in določiti način zbiranja potrebnih informacij, potem pa ta proces združiti z drugimi, ki so potrebni za druge kontrolne sisteme, in predložiti najvišjemu vodstvu v uporabo. Nazadnje je treba vzpostaviti tudi postopek za spreminjanje odločitev najvišjega vodstva v konkretna dejanja.

Ugotavljanje potreb najvišjega vodstva v procesu vzpostavljanja sistemov kontroliranja in informiranja je pomembno tudi iz tehničnih razlogov. Moderni računalniški sistemi so sicer zelo zmogljivi in lahko iz istega podatka prikažejo različne vrste informacij, hkrati pa so odvisni od natančnih opredelitev podatkov in njihovega kodiranja v bazi podatkov. Ko je kodni blok vzpostavljen, je sistemu težko dodati nove postavke in nove informacije.

Najvišje vodstvo je pogosto tako obremenjeno, da nima časa spremljati najbolj preprostih elementov vodstvene kontrole. Spremljanje in nadzorovanje rutinskih operacij in administracije v organizaciji pogosto prepusti drugim in se v take dejavnosti vključi samo, kadar je nujno. "Nujnost" pa posamezniki pojmujejo različno. Kadar pride do odstopanja ali kadar se pojavijo težave, nekateri posredujejo prej, drugi kasneje.

Večina članov najvišjega vodstva je zelo natančna glede informacij, ki jih želijo prejemati. Njihove zahteve se spreminjajo, ker so odvisne od dovzetnosti organizacije za različne dejavnike v določenem času ali glede na trenutne prednostne naloge.

Sistemi kontroliranja, ki jih uvedejo različni vodje za enako dejavnost, so lahko zelo različni, vendar enako učinkoviti. Ni treba, da so enaki načini vodenja, pomembno je, da so enaka načela, ta pa so zelo jasno opisana v smernicah INTOSAI.

4. Primer 1: Kanadska mednarodna agencija za razvoj

Kanadska mednarodna agencija za razvoj (CIDA) je glavni organ kanadske vlade za načrtovanje in izvajanje pomoči tujini. Leta 1982, ko sem se ji pridružil, je bila dejavna v približno

80 državah, imela je predstavnike v upravnih odborih vseh regionalnih bank za razvoj, finančno je podpirala 15 multilateralnih agencij za razvoj in približno 400 nevladnih organizacij, kot so CARE, Rdeči križ, World University Services of Canada itd. Proračun agencije je znašal 2,4 milijarde kanadskih dolarjev (CAD) letno. Na sedežu v Ottawi je bilo zaposlenih približno 1200 ljudi, v drugih državah pa še 400. Program agencije je bil razdeljen na štiri sklope:

- bilateralni program s proračunom, ki je znašal 1,2 milijarde CAD in 1200 aktivnimi projekti v 60 državah;

- multilateralni program s proračunom , ki je znašal 800 milijonov CAD, sestavljali pa so ga program nujne pomoči (20 milijonov CAD), prispevki, namenjeni približno 15 multilateralnim agencijam za pomoč (250 milijonov CAD) in mednarodnim bankam za razvoj (350 milijonov CAD), program pomoči v hrani (120 milijonov CAD) in druge manjše dejavnosti, ki so porabile preostanek proračuna;

- specialni program s proračunom, ki je znašal 120 milijonov CAD, podpiral pa je približno 400 majhnih in velikih nevladnih organizacij, ki so delovale pri pospeševanju sodelovanja med Kanado in podjetji v tretjem svetu, in ki je na splošno vodil vse dejavnosti pomoči, ki niso sodile v prva dva programa;

- administrativni program s proračunom, ki je znašal 150 milijonov CAD, zajemal pa je plače in bonitete zaposlenih in vse administrativne stroške v zvezi z vodenjem programa pomoči.

Od leta 1982 do 1986 sem bil podpredsednik in glavni finančni kontrolor agencije, vodja njene finančne in informativne službe, v katerih je bilo skupaj zaposlenih 245 ljudi. Bil sem tudi odgovoren za administrativno podporo funkciji notranje revizije. Kot glavni finančni kontrolor sem vodil odbor za dodeljevanje pogodbenih del, ki je na leto sklenil za približno 260 milijonov CAD pogodb, in član odbora za notranjo revizijo ter uradna oseba za stike z osrednjimi državnimi organi, ki so bili pristojni za oblikovanje vodstvenih smernic na ministrstvih. Pristojen sem bil tudi za stike s kanadskim vrhovnim revizorjem.

Moje potrebe po vodstveni kontroli so določale moja funkcija in prednostne naloge, ki mi jih je naložil predsednik agencije. Kot vodja informativne službe sem moral tudi poskrbeti, da so bile zadovoljene potrebe po vodstveni kontroli in informacijah na vseh ravneh vodstva na agenciji.

Tik preden sem se pridružil agenciji, so v organizaciji odkrili nekaj velikih poneverb. Kanadski vrhovni revizor je opravil obsežno revizijo in zelo kritično presodil kontrolo nad sredstvi in postopki agencije. Menil je, da je bila poraba ob zaključku leta naključna in nesmotrna. Organizacija je integriran sistem informiranja namreč šele razvijala. Poleg tega je bilo na slabem glasu tudi finančno osebje agencije, ki je veljalo za ravnodušno, neučinkovito in na splošno nepripravljeno pomagati operativnim oddelkom. Parlament je tudi podvomil o poštenem izvajanju postopka dodeljevanja pogodbenih del.

Imel sem kar precej vodstvenih izkušenj, vendar ne s tretjim svetom. Za razvojne programe pri agenciji sicer nisem bil odgovoren, vendar je bilo očitno, da mora sistem vodstvenega kontroliranja vključiti tudi to področje, ker so bile prav tu možnosti za izgubo nadzora največje. Za začetek sem izpeljal analizo, ki sem jo imenoval "analiza ranljivosti" (I, 32. odstavek). To je bil

pregled tistih operacij in dejavnosti agencije, ki so bile zaradi svojega značaja morebiti bolj izpostavljene. Ni šlo samo za dejavnosti in operacije, pri katerih so bila sredstva lahko slučajno ali namerno izgubljena, ali pa so jih preusmerili, napačno uporabili ali si jih nezakonito prisvojili; z analizo ranljivosti smo odkrili tudi dejavnosti, ki bi utegnile biti nevarne s političnega stališča. Javni uslužbenci jih ponavadi poznajo - gre za opravila, pri katerih napake, nenatančnost in nezakonite poteze ne povzročajo izgube sredstev, temveč spravijo v neprijeten položaj državno upravo. Lep zgled za to je dodeljevanje socialnih stanovanj. Če je število socialnih stanovanj omejeno in če jih dodeljujejo upravičencem na osnovi pristranskosti, ne pa na temelju potreb oziroma čakalne dobe, država sicer ne izgubi sredstev, v neprijetnem položaju pa se znajde državna uprava, ker je javnost zvedela za njeno pristransko ravnanje.

Preden opišem nekaj sistemov za kontroliranje nevarnih mest, ki smo jih uvedli v agenciji, naj omenim, da sta mi pri uvajanju izboljšav v vodstveno kontrolo stala ob strani predsednik in višji podpredsednik agencije (I, 25. odstavek). Vsi v agenciji so bili zelo zaskrbljeni in nekako v zadregi zaradi poročila vrhovnega revizorja, ki naj bi revizijo čez tri leta ponovil (I, 80. odstavek). Uslužbenci so se hoteli tedaj bolj izkazati (I, 26. odstavek). Ugotovitve vrhovnega revizorja so omajale tudi zaupanje kanadske javnosti, tako da ni bila več samoumevno pripravljena agencijo še naprej imenovati za upravljalko precejšnjih, z davki zbranih, denarnih sredstev. Če Kanadska mednarodna agencija za razvoj ne bi izboljšala svojega poslovodenja, bi lahko kar prenehala obstojati.

Zaupanje javnosti je zelo pomemben dejavnik za vsako organizacijo, zasebno ali javno. Javnost ne opazi dobrih vodstvenih kontrol, slabih pa ponavadi ne spregleda, to pa je lahko vzrok za izgubo verodostojnosti in hkrati tudi zaupanja v organizacijo (I, 19. odstavek).

Vodenje projektov in zaščita sredstev za izvedbo projektov

Med najbolj ranljivimi področji v agenciji je bilo področje bilateralnega programa. Kot smo že omenili, je v njegovem okviru potekalo 1200 bilateralnih projektov v približno 60 državah. To so bile države, kjer je korupcija nedvomno največja na svetu, naša agencija pa je zanje letno porabila 1,2 milijarde CAD. Projekti so vključevali namenska sredstva za izplačilo osebnih dohodkov uslužbencev, zaposlenih v teh državah, za izvajanje del, material za gradnjo, administracijo in spremljanje izvajanja projektov, skupaj s stroški za različna vozila in opremo.

Sklical sem sestanek s podpredsedniki programa - posamezno in v skupini -, želel sem jih namreč prepričati, da zaradi pomanjkanja primerne vodstvene kontrole v vseh operacijah ne ogrožajo le lastnih programov, marveč tudi samo agencijo, in jim ponuditi svojo pomoč (I, 25. odstavek).

Z njihovo podporo sem vsakemu od štirih področij bilateralnega programa dodelil enega od svojih višjih uslužbencev in več pomočnikov. Te ljudi smo nato premestili na novo delovno mesto, tako da so bili tudi fizično prisotni na teh področjih in jim naložil, naj se temeljito seznanijo s posameznimi projekti v programu, z državami, kjer te projekte izvajajo, in z uslužbenci. Poleg tega so morali vsaj enkrat na leto obiskati območne pisarne v vseh državah ali pa so to namesto njih opravili usposobljeni nižji uslužbenci (I, 31. odstavek). Med obiskom so pregledali administracijo glavnih projektov, računovodsko poslovanje in pisarniške postopke ter opravili nekaj ogledov na terenu, da bi preverili, če se navedbe v dokumentaciji ujemajo z resničnim stanjem (I, 34. in 58.

odstavek). Na koncu so napisali poročilo in ga predložili vodji področne pisarne. Kopijo poročila sva prejela tudi podpredsednik ustreznega področja bilateralnega programa in jaz (I, 59. odstavek). Območna pisarna je morala na sedež agencije poslati poročilo o ukrepih, ki jih je sprejela za odpravo problemov, odkritih med temi obiski. Z naknadnimi obiski smo preverili, ali so tudi dejansko ukrepali.

Potrebo po tej naknadni dejavnosti lahko razberemo iz smernic INTOSAI. Tako kot je bila napovedana vrnitev vrhovnega revizorja spodbuda za agencijo, da je izboljšala vodstveno kontrolo, tako lahko tudi vrnitev notranjih revizorjev ali naknadne kontrolne dejavnosti vodstva zagotovijo hitro in učinkovito odpravo pomanjkljivosti v vodstveni kontroli.

Med temi obiski sem s svojimi uslužbenci ostal v zelo tesnih stikih z osebjem notranje revizijske organizacije, ki je prevzelo pobudo, kadar je kazalo, da gre za nezakonito ravnanje (I, 78. odstavek).

Na sestankih s podpredsedniki bilateralnega programa smo se tudi dogovorili za organizacijo posebnega tečaja vodenja financ za vse vodje projektov. Tečaj smo organizirali zato, da bi se vodje projektov naučili prepoznavati tista ranljiva mesta, kjer so njihovi novi projekti najbolj dovzetni za zlorabo ali slabo upravljanje, ter da bi jim pokazali, kako naj pomagajo svojim uslužbencem zaščititi sredstva, namenjena za izvedbo projektov. Ali z drugimi besedami, poskrbeli smo, da so bili vodje projektov primerno usposobljeni za prevzem odgovornosti za lastno vodstveno kontrolo (I, 58. in 72. odstavek). S soglasjem kadrovskega oddelka so moji uslužbenci sodelovali tudi pri zaposlovanju ljudi za izvedbo projektov, kamor je sodilo tudi upravljanje s sredstvi (I, 31. odstavek). Ko so stekla ta usposabljanja in so se uveljavile nove metode kadrovanja, so se moji uslužbenci lahko posvetili preverjanju postopkov in kontroliranju in se jim ni bilo treba več ukvarjati z organizacijo dela.

Notranja revizijska organizacija, ki je imela obsežen letni načrt revidiranja, je poročala neposredno predsedniku (I, 54. odstavek). Čeprav se "delitev dolžnosti" na splošno nanaša na zmanjševanje tveganja na ključnih področjih izvajanja pomembnih poslov, je ta delitev pomembna tudi pri kontroliranju. Glavni operativni vodja organizacije potrebuje neodvisno in objektivno organizacijo za spremljanje kontrole (I, 13-15. in 78. Odstavek) ter zagotovilo, da tudi najvišje vodstvo opravlja svoje dolžnosti, vključno z nalogami vzpostavljanja kontrole. Neodvisna in nepristranska notranja revizijska organizacija je eden najbolj običajnih in učinkovitih načinov doseganja teh ciljev. Njena neodvisnost in nepristranost nista vplivali na plodno sodelovanje med notranjo revizijo in mojimi uslužbenci.

Osebje notranje revizije je svoje delo opravljalo temeljito in natančno, vendar je poleg dela na sedežu agencije lahko obiskalo vsako pisarno v 60 državah samo vsakih pet let. Zaradi našega tesnega sodelovanja je lažje opravilo dodatne oglede, kadar se je to izkazalo za potrebno (I, 74. odstavek). Sodelovanje revizorjev pri krepitvi vodenja projektov se je še poglobilo, ko smo si nabrali izkušnje pri odkrivanju kaznive dejavnosti. Osebje notranje revizijske enote smo poslali na poseben tečaj, na katerem se je naučilo prepoznavati nezakonite dejavnosti. Kadar je obstajal sum, da je šlo za poneverbo, smo v delo začeli vključevati tudi usposobljene sodne izvedence.

Naš namen ni bil le odkriti nezakonito ravnanje, marveč tudi preprečiti, da bi se še pojavljalo. Presenetljivo je, kako hitro lahko preprečimo nezakonito ravnanje, ko tisti, ki so

pripravljeni pri njem sodelovati ali pa so že vpleteni vanj, začutijo, da so možnosti, da jih odkrijejo, precejšnje (I, 60 (3). odstavek).

Vodenje porabe ob zaključku obračunskega leta

Kanadska vlada je javno objavila, da namerava za pomoč tujini porabiti 0,5 odstotka bruto narodnega dohodka. Ko sem bil zaposlen pri agenciji, je bilo za kanadsko gospodarstvo značilno obdobje rasti, zato je bil naš proračun vsako leto večji; ne zato, ker bi prosili za povečanje, marveč zaradi uspešnega gospodarstva. Če je bila gospodarska rast večja od predvidevanj, se je naš proračun kar sredi leta nenadoma zvišal. Za glavnega finančnega kontrolorja in njegovo osebje pa je nepričakovano povečanje sredstev lahko dvorezen meč.

Dodaten dejavnik, ki je oteževal delo, je bila nezanesljivost izvedbenih rokov pri posameznih projektih. Za vsakega od 1200 bilateralnih projektov je bil določen letni proračun, dejanska poraba teh sredstev pa je bila odvisna od doseganja zastavljenih mejnikov glede na časovni razpored. Tako vodstveno kontroliranje izvajanja projektov je dobro in primerno za vsako organizacijo (I, 32. odstavek). Naša težava pa je bila v tem, da časovnih rokov včasih iz upravičenih razlogov ni bilo mogoče upoštevati, tako da je denar ostal neporabljen. Na začetku leta sicer nismo mogli predvideti, katerega od projektov ne bo mogoče uresničiti v predvidenem roku, na osnovi preteklih izkušenj pa smo zagotovo vedeli, da bodo nekateri ostali neuresničeni. Tako smo že na začetku leta vedeli, da bo precejšen znesek namenskih sredstev za bilateralne projekte ostal ob zaključku obračunskega leta neporabljen. Po zakonu pa so vsa neporabljena sredstva ob zaključku obračunskega leta z manjšimi izjemami "zapadla" in in jih nismo mogli več uporabiti.

Naša prva naloga je bila, da na osnovi izkušenj iz preteklosti ugotovimo, koliko sredstev je ponavadi ostalo neporabljenih. Analiza je pokazala, da se je ta številka gibala med 8 in 12 odstotki, torej najmanj 8 odstotkov, to pa je tedaj zneslo 96 milijonov CAD.

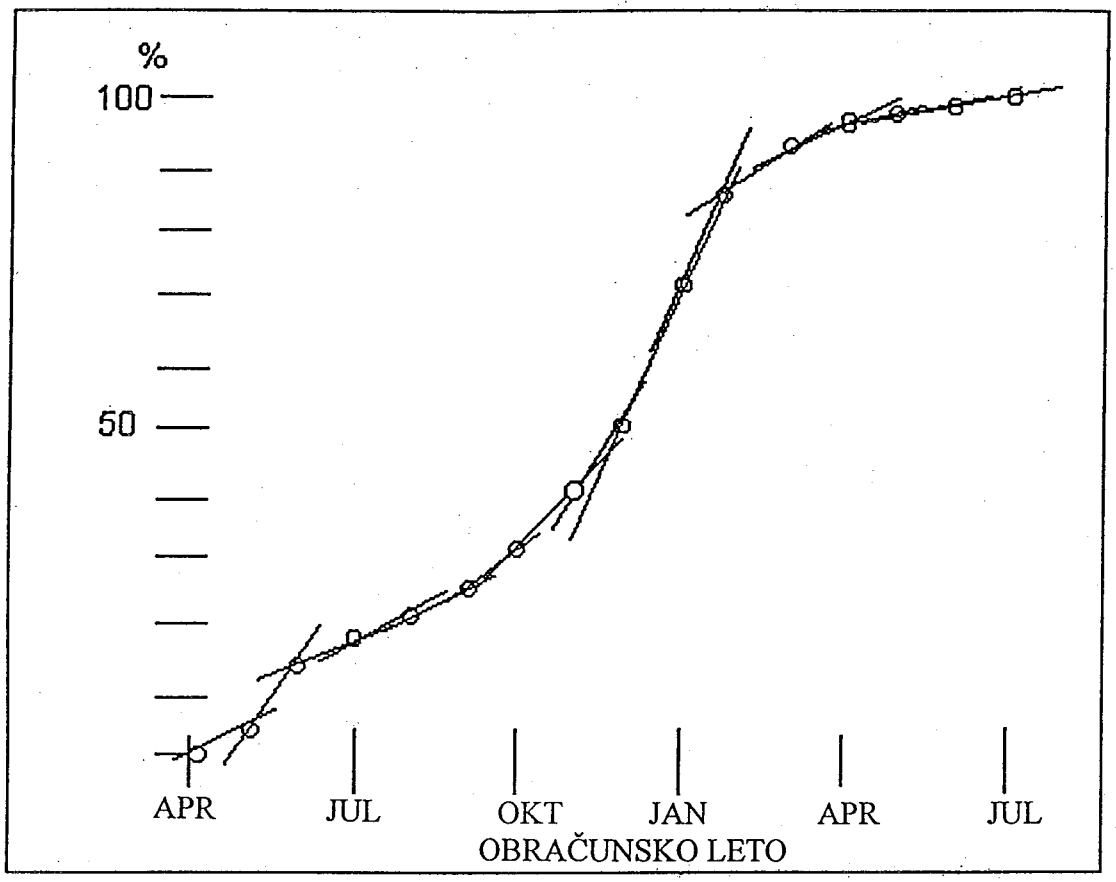
Da bi ta problem odpravili, smo morali najprej prepričati uslužbence pri bilateralnem programu, da so prepričali ministrstvo, naj sredstva za izvedbo bilateralnega programa "preobremeni" za 8 odstotkov, se pravi, naj uvede dodatne projekte v vrednosti do 8 odstotkov proračuna. Bilo je jasno, da bi "bankrotirali", če bi bil vsak projekt končan pravočasno, vendar so bile (statistično vzeto) možnosti, da bi se kaj takega zgodilo pri 1200 projektih, neznatne. Uslužbenci so imeli težave pri razumevanju statističnih izhodišč naše pobude, vendar smo jih le prepričali in nato od osrednjih državnih organov tudi dobili potrebno pooblastilo za uvedbo dodatnih bilateralnih projektov v vrednosti 8 odstotkov bilateralnega proračuna (I, 68. odstavek).

Podatke iste analize smo uporabili tudi zato, da bi ugotovili, kakšen je tipičen vzorec porabe v tipičnem obračunskem letu. To smo storili tako, da smo vzeli podatke za predhodna tri leta ter izračunali povprečje in tako čimbolj zmanjšali razlike med leti. Rezultat, ki smo ga dobili, je ponazorjen z diagramom 1.

Obračunsko leto (od 1. aprila do 31. marca) se je pričelo precej počasi. Glavno proračunsko obveznost je predstavljalo plačevanje blaga in storitev, vendar so izplačila potekala počasi, ker je večina naročil za izvedbo potrebovala več mesecev. Naslednji zastoj je sledil poleti, ko so se začele tudi šolske počitnice in se je zanimanje zaposlenih usmerilo na preživljanje časa z družino. (Zaposleni pri bilateralnem programu so preživeli na službeni poti tudi do šest mesecev na leto.)

Izplačevanje denarja se je zares začelo šele septembra, ko so bile opravljene glavne pogodbene storitve. Na tej točki obračunskega leta so vodje projektov skrbno pregledali časovne razporede projektov, da bi dovolj zgodaj odkrili zamude v izvajanju projektov in obvestili vodstvo, da so sredstva na voljo za druga izplačila (I, 39. odstavek). Če so ob koncu leta plačila zaostajala, so sredstva prerazporedili. Kanadski finančni predpisi dovoljujejo plačila računov še nekaj časa po končanem obračunskem letu, vendar samo v primeru, da so bile storitve opravljene pred njegovim koncem. Plačila so se tako nadaljevala do junija v naslednjem obračunskem letu.

Diagram 1. **Profil izplačil 1, bilateralni program**



V skladu z zakonom bi morali smotrno porabiti čimveč proračunskih sredstev. Naš minister je menil, da je pomembno, da za mednarodne obveznosti porabimo 0,5 odstotka bruto narodnega dohodka. V skladu z zakonom pa je bilo tudi to, da ne smemo porabiti več, kot nam je dopuščal proračun; lahko bi namreč kršili zakon o finančnem poslovanju (I, 3. odstavek). Zato smo potrebovali zelo natančne podatke o izplačilih.

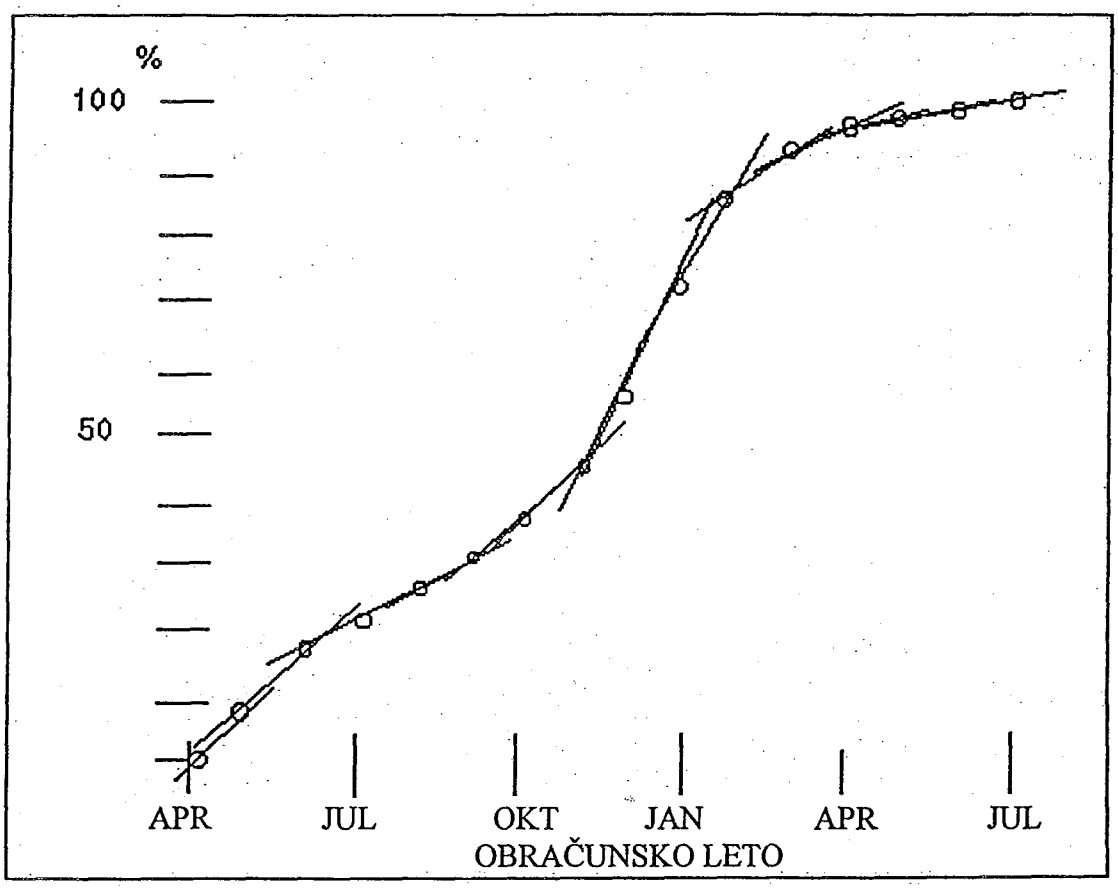
Odpravljanje pomanjkanja kontrole nad izplačili po končanem obračunskem letu je zahtevalo spremembo celotnega pristopa k upravljanju s proračunskimi sredstvi (I, 73. odstavek). Proračunske obveznosti je bilo treba izpolniti bolj zgodaj, prekoračenje proračunskih sredstev v načrtih je moralo biti odobreno, potrebna pa so bila tudi zgodnejša opozorila v zvezi z odstopanjem od "idealnega" profila izplačil. Ko smo to storili in si pridobili tudi nekatere izkušnje pri izvajanju novih postopkov, smo dosegli nov profil izplačevanja (glej diagram 2).

Nismo sicer odpravili vseh odstopanj, vendar je bil ritem izplačil bolj dosleden, predvidljiv in obvladljiv. Vodstvena kontrola, ki smo jo vzpostavili za spremljanje izplačil, nam je omogočila, da smo v času, ko sem delal za agencijo, obračunsko leto v povprečju zaključili tako, da je 800.000 do 2.000.000 CAD razpoložljivih sredstev ostalo neporabljenih, kar je predstavljalo 0,05 odstotka našega proračuna.

Tako natančno kontrolo in vodenje smo lahko izvajali delno tudi zato, ker so finančne podatke v novi obračunski sistem vnašali neposredno tisti, ki so bili odgovorni za posle. Tak način dela je zagotavljal pravočasen vnos in točnost informacij ob vsakem času (I, 1. odstavek).

Poleg profila izplačil za bilateralni program kot celoto smo razvili tudi profile izplačil za posamezna področja bilateralnega programa. Naša mesečna poročila - analize, ki so bile na voljo že šest dni po koncu meseca - so bila bolj zgoščena, zato so vodstvu prinašala sprotne informacije o poteku načrta in odstopanjih od njega (I, 39. odstavek).

Diagram 2. **Profil izplačil 2, bilateralni program**



Tipično poročilo o sredstvih za izvedbo projektov na posameznem področju bilateralnega programa je obsegalo:

- dejanska in načrtovana izplačila sredstev in stanje za izplačilo;
- dejanske in načrtovane finančne obveznosti in stanje za poravnavo;
- primerjavo zgornjih postavk z rezultati preteklega leta;
- razloge za odstopanja od načrta, če so bili znani;
- priporočila za ustrezno ukrepanje.

Poročila so vsebovala tudi podatke o službenih potovanjih in plačah in njihovo analizo.

Enaka poročila so bila v pisni obliki in z diagrami izdelana tudi za bilateralni program kot celoto in za vse druge programe agencije. Poročilo o porabi proračunskih sredstev v administrativnem programu je vsebovalo številne postavke za zadeve, kot so službena potovanja, pogostitve, plače in informatika. Naše mesečno poročilo je obsegalo približno 30 strani. Na prvi strani je bil povzetek pomembnih odstopanj od načrta in navodila, kako in kje najti podrobnosti. Predsednik in vsi ostali zaposleni so tako že zelo kmalu po koncu vsakega meseca poznali finančni

položaj agencije. Lahko so se poglobili v podrobnosti, ki so jih želeli bolje spoznati, in lahko so soodločali o spremembah, ki so bile potrebne za dosego delovnega načrta (I, 19. odstavek).

Dodeljevanje pogodbenih del

Postopek dodeljevanja pogodbenih del je nadziral odbor podpredsednikov, ki ni bil odgovoren samo za izvedbo celotnega postopka, temveč moral pregledati tudi vse razpise za zbiranje ponudb, preden so bili objavljeni (I, 39. odstavek). Razpis za zbiranje ponudb je bilo nekakšno povabilo zainteresiranemu dobavitelju ali izbrani skupini dobaviteljev, naj agenciji predložijo ponudbo za zadovoljitev neke njene določene potrebe - preskrbe blaga ali izvajanja storitev -, v kateri naj določijo stroške in predstavijo način izvedbe.

Osnovne zahteve za izvajanje postopka dodeljevanja pogodbenih del so bile določene v priročniku, ki ga je izdal Finančni odbor Kanade, tj. odbor ministrov, ki sestavlja del kabinetnega sistema kanadske vlade. Postopek je spremljal sekretariat Finančnega odbora, vendar je bila pri izvajanju postopka prisotna precejšnja stopnja lastne presoje (I, 68. odstavek).

Agencijo so kritizirali, češ da njen sistem dodeljevanja pogodbenih del ni najbolj razumljiv, da daje prednost velikim družbam z dolgoletnimi izkušnjami in družbam, ki imajo sedež v bližini sedeža agencije, da predolgo traja, preden agencija dejansko sklene pogodbo, in da daje prednost nekaterim dobaviteljem, ki so jim vodje projektov bolj naklonjeni. Po nekaj mesecih sodelovanja v odboru sem se prepričal, da so kritike upravičene.

Da bi stanje popravili, smo najprej spremenili metodo vpisa v register dobaviteljev in način oddajanja ponudb. Nato smo pripravili priročnik, ki smo ga poslali v register vpisanim posameznikom in družbam, skupina uslužbencev pa je po vsej Kanadi morebitnim izvajalcem del in storitev pojasnjevala, kako se izpolnjujejo obrazci in kako deluje računalniško vodena izbira dobaviteljev (I, 45. odstavek). S prikazi računalniško vodenega iskanja dobaviteljev so sodelujoči na predstavitvah videli, kako deluje sistem, in se seznanili z logiko iskanja najboljšega ponudnika. Razložili smo jim tudi, kako presojamo ponudbe. Morebitnim izvajalcem smo tako predstavili način izpolnjevanja obrazcev (z navedbo področij in izkušenj) in oddajanja ponudb, s katerim bodo imeli večje možnosti, da bodo izbrani.

Naš cilj je bil vpeljati in dokumentirati postopek dodeljevanja pogodbenih del, ki bi bil preprost, razviden in dosleden. Hoteli smo izoblikovati postopek, v katerega bi uporabniki, tako dobavitelji kot vodje projektov, lahko zaupali (I, 20. odstavek). Vedeli smo, da nam bodo kontrole, vgrajene v ta sistem, dopuščale, da se bomo usmerili k drugim ciljem. Osnovni sistem pa mora delovati že, še preden lahko vanj vlagamo čas in denar za odpravo pomanjkljivosti v njegovem delovanju.

Poleg popravljanja in "čiščenja" baz podatkov o dobaviteljih oziroma izvajalcih smo uvedli tudi izpopolnjen razpisni obrazec za zbiranje ponudb, ki naj bi ga uporabljali uslužbenci. Na različnih področjih bilateralnega programa so pred tem uporabljali različne postopke, na vsakem so imeli svoje obrazce in svoje zamisli o tem, katere informacije potrebujejo. Postavili smo tudi zelo stroga merila glede "nujnih" naročil, ki jih mora odobriti odbor, in zahtevali, da vsi člani odbora prejmejo vso dokumentacijo vsaj tri dni pred sestanki.

Dobili smo predsednikovo soglasje za ciljno število del, ki naj bi jih dodelili majhnim ali neizkušenim podjetjem (I, 32. odstavek).

Vzpostavili smo bazo podatkov za spremljanje geografske porazdelitve dodeljenih pogodbenih del in sistem za spremljanje časa, ki je potekel med odločitvijo za objavo razpisa in dejanskim podpisom pogodbe (I, 39. odstavek).

Spremenili smo ustaljeno prakso, ki je uslužbencem omogočala, da so objavljali razpise, ne da bi jih prej pregledal odbor, in izpopolnili obliko poročila, ki je moralo biti predloženo odboru s seznamom vseh pogodb, ki so bile tako dodeljene (I, 22. odstavek).

Uvedli smo sistem obveščanja, ki nam je omogočal, da smo bili obveščeni, kdaj je skupna vrednost ali število del, dodeljenih eni družbi ali posamezniku, presegla določen znesek ali število. Tako smo bili obveščeni tudi o številu in vrsti pritožb v zvezi z dodeljevanjem del in o dodelitvi del, katerih vrednost je presegla mejo, ki nam jo je določil Finančni odbor, in ki bi jih ta odbor moral odobriti, preden bi postopek lahko nadaljevali (I, 68. odstavek).

Odbor se je sestajal enkrat tedensko in pregledal vloge za zbiranje ponudb, ki so jih oddali uslužbenci. Dokumentacija sestankov je vključevala tudi informacije o kontroliranju in statistiko za tekoči teden. Izdajali smo četrtletna poročila, ki so spremljala razvoj in odkrivala morebitna težavna področja (I, 39. odstavek). Tako je bil naš sistem vodstvene kontrole v zvezi z dodeljevanjem pogodbenih del končno vzpostavljen.

Posredovanje informacij

Vodenje več tisoč projektov, ki potekajo sočasno in različno uspešno glede na načrt, je možno opravljati ročno. Tudi vodenje z njimi povezane porabe in njenih posledic na celotne obračune in proračune je mogoče brez računalniškega sistema, vendar tak pristop zahteva večje število uslužbencev, povečuje pa se tudi možnost napak.

Ob mojem prihodu je imela agencija nekaj nerazvitih avtomatiziranih sistemov. Zavedali so se njihove neustreznosti in možnosti za izboljšavo, zato so vpeljali obsežen projekt vzpostavljanja baze podatkov, ki bi bila v pomoč pri vodenju vseh oblik delovanja agencije. Uvajanje avtomatiziranih sistemov v delovanje organizacijskih enot kanadske državne uprave je bilo v preteklosti pogosto neuspešno in naši uslužbenci so se iz tega marsikaj naučili. Posebej tega, da ni dobro, če skušaš narediti preveč.

Zato smo se odločili omejiti obseg in definicijo sistema informiranja. Odločili smo se, da bomo sistem razvijali po modulih, da pa modula za informiranje najvišjega nivoja vodenja ne bomo razvili, kar se je kasneje sicer izkazalo kot napačna odločitev. Prvi modul, ki smo ga nameravali razviti, je bil informacijski modul za vodenje financ in projektov.

Njegovo razvijanje je bilo kompleksno in precej težko ga je bilo razviti do stopnje, ko smo vanj lahko vnesli podatke. Vendar se je izkazalo, da je bilo razvijanje modula veliko lažje kot njegovo izvajanje. Modul je moral biti sposoben povezovati projekte s sistemom računovodske obdelave, ker naj bi v prihodnosti za vodenje financ in vodenje projektov uporabljali iste podatke, vendar za različne namene. Prejšnja neizoblikovana informacijska sistema sta bila pravzaprav

nepovezana. Eden je poročal o napredku projektov glede na zastavljene mejnike, drugi pa o porabi glede na dodeljena pogodbena dela.

Bistveno je bilo obdržati revizijske sledi med predhodnim in novim finančnim sistemom. Stari sistem vodenja projektov je vseboval osnovne podatke o proračunu, ki pa niso povezovali mejnikov in proračuna. V začetku je bilo združevanje obeh sistemov v bazo podatkov prava katastrofa. Oba predhodna sistema sta bila vsak zase kar učinkovita, nista pa bila medsebojno povezana. Vodje projektov so vedeli, na kateri stopnji izvedbe so njihovi projekti, niso pa jih povezovali s proračunskim sistemom agencije; po drugi strani pa je finančni oddelek poznal stanje na področju dodeljenih pogodbenih del in obveznosti, vendar jih ni mogel povezati s projekti. Tako stanje ni nikoli postalo resen problem, ker je bilo neuporabljenega denarja za pokritje primanjkljaja vedno dovolj, poslovanje ob koncu obračunskega leta pa se je nanašalo na proračun in ne na izvedbo projektov.

Iskanje rešitev je zahtevalo pregled vseh projektov v portfelju agencije, ustvarjanje novih povezav med mejniki in proračuni, vnašanje teh novih podatkov v bazo podatkov ter hkrati varovanje neoporečnosti prvotnih obračunov in proračunov. Za vse to je bilo potrebno skoraj leto dni dela, obenem pa je povzročilo veliko zamudo pri končnem sprejemu novega sistema informiranja. Vendar bi brez teh prizadevanj ne mogli izboljšati poslovanja ob zaključku leta.

Medtem ko smo vzpostavljali novi sistem, smo morali obravnavati tudi definicije in varnost podatkov ter njihovo zaščito in množico drugih zadev, ki zahtevajo natančno vodenje, če smo hoteli, da bo izoblikovani informacijski sistem ohranil neoporečnost in verodostojnost.

Posledice odločitve, da ne bomo razvijali modula za zadovoljevanje potreb najvišjega vodstva po informacijah, smo občutili kmalu za tem, ko je bil novi sistem že vzpostavljen in je deloval precej uspešno. Predsednik agencije je prosil za informacije o številu projektov, ki so se kakorkoli nanašali na ženske v tretjem svetu. Ker ni bil nihče odgovoren za to, da bi najvišje vodstvo vprašal, kakšne informacije želi imeti na voljo, in ker te zahteve ni nihče predvidel, teh informacij v sistemu kodiranja podatkov nismo upoštevali, prav tako pa jih nismo zbirali ob pregledovanju in vnašanju podatkov v novi sistem. Ker je bilo po predsednikovem mnenju to področje prednostno, smo morali vsak projekt še enkrat pregledati, vzpostaviti kodni blok, vanj vnesti dodatne podatke ter jih preveriti in analizirati. Vse to bi lahko opravili sočasno z vzpostavljanjem novega sistema informiranja, tako pa je dodatno oblikovanje nove kategorije stalo nekaj sto tisoč dolarjev več.

Leta 1984 se je vrhovni revizor vrnil v agencijo, da bi opravil drugo vsesplošno revizijo. Kljub temu, da nam je ostalo še veliko dela do dokončne izboljšave poslovanja, smo bili zelo ponosni na vse, kar smo že storili. Med razpravljanjem o delovnem programu revizije smo osebje urada vrhovnega revizorja prepričali, naj ne poroča samo o tem, kaj moramo še storiti (kar je njihova uradna naloga), temveč naj prizna tudi naše zasluge za vse, kar smo že dosegli. Njihovo poročilo, ki je izšlo leta 1985, je vsebovalo uravnotežen pogled na naše pomanjkljivosti in dosežke našega dela.

5. Drugi primer: Urad za upravljanje z nepremičninami na območju glavnega mesta

Urad upravlja z večino nepremičnin v zvezni lasti na območju glavnega mesta in okolice, ki jih državna uprava in vlada ne uporabljata pri svojem vsakodnevnem delovanju. Področje se razteza prek meja province Ontario in Quebec in vključuje mesti Ottawa in Hull ter velika področja okoli obeh mest.

Ko sem bil zaposlen pri uradu, je te nepremičnine sestavljalo 800 zgradb, skupaj s petimi uradnimi rezidencami, kot sta na primer rezidenca generalnega guvernerja in ministrskega predsednika, 100 km cest na zelenih površinah, 250 km asfaltiranih rekreacijskih poti, naravni park s površino 40.000 ha, večina katerega je bila divjina, 17.000 ha predmestnih in mestnih parkov in številni mostovi, utrjeni nasipi, ograje itd. Urad je upravljal tudi s prostori za taborjenje, plažami, središči za predstavitve naravnega okolja, smučišči, igrišči za golf in podobnim. Njegova pristojnost je vključevala skrb za uporabo in zunanjost vseh zveznih zemljišč in zgradb, administracijo, prostorsko načrtovanje, dolgoročno načrtovanje razvoja prestolnice in organizacijo državnih slavnosti na tem območju.

Število zaposlenih v uradu se je spreminjalo glede na letni čas, višek pa je doseglo s 1500 zaposlenimi. Leta 1986, ko sem se jim pridružil, je njihov proračun znašal 130 milijonov CAD. 30 milijonov so znašali prihodki od najemnin, dovoljenj, vstopnin itd. V naslednjih letih se je zaradi krčenja zveznega proračuna zmanjšal tudi naš proračun, in sicer za približno 25 odstotkov.

Od leta 1986 do 1990 sem bil zaposlen kot glavni operativni vodja urada. Moja naloga je bila voditi celotno delovanje organizacije. Poročal sem predsedniku, dinamičnemu človeku, ki je bil ob mojem prihodu na tem položaju že dve leti. Zavzemal se je za izboljšave v poslovanju in prevzel odgovornost za zunanje stike in dolgoročno vizijo prestolnice (I, 25. odstavek).

Urad je bila znan kot oblastna, ravnodušna in neučinkovita organizacija. Mojega predhodnika so obtožili poneverbe; posledica zmanjšanega proračuna je bila preusmeritev: namesto inštitucije, ki naj bi gradila prestolnico, je urad postala inštitucija, ki je samo vzdrževala trenutno stanje, njeni uslužbenci pa so bili zaradi te spremembe malodušni.

Vodstvena kontrola za potrebe glavnega operativnega vodje

Moj prihod v organizacijo, ki si je skušala opomoči od posledic poneverbe, ki jo je zagrešil moj predhodnik, je od uslužbencev zahteval veliko spremembo glede razumevanja vloge in prednostnih nalog mojega položaja. Uslužbenci so morali razumeti, ne le, da je prišla "nova metla", ki bo pometla z načinom dela, ki je omogočal poneverbe, temveč tudi to, da bo nekdo posvečal veliko pozornost temu, kako zaposleni opravljajo svoje delo (I, 29. in 30. odstavek). To je pomenilo pridobivanje informacij o sprotnih dejavnostih in zahtevalo velike popravke v kontroli, pa tudi ponovno opredelitev informacij, ki naj bi jih kot operativni vodja dobival v procesu kontrole (I, 39. odstavek).

Da bi vzpostavil potrebne nove odnose, sem se odločil, da se bom na začetku svojega mandata posvetil podrobnostim: zahteval sem podrobne informacije o vseh pomembnih dejavnostih v uradu in se nisem posvečal samo izjemam.

Srečal sem se z vodji oddelkov, odgovornih za finance, uporabo vozil, inventar, dodeljevanje pogodb, kadre, načrtovanje, organizacijo praznovanj, nepremičnine in upravljanje z naravnimi viri. Dogovorili smo se za ukrepe, s katerimi naj bi uredili področja, za katera so bili odgovorni. Določili smo tudi merila, s katerimi naj bi spremljali napredek, se dogovorili za časovni razpored doseganja mejnikov in določili pričakovan izložek njihovih prizadevanj (I, 32. odstavek).

Najeli smo nekaj študentov računalništva, da so pri nas opravljali študijsko prakso. (Študentje so veliko bolj domiselni in precej cenejši od izkušenih profesionalcev.) Enemu od njih sem dal nalogo, naj zame oblikuje "opomnik", računalniški program, ki zapisuje naloge oziroma opomni uporabnika, kdaj mora opraviti kakšno nalogo ali obdelati kakšen dokument (I, 60. odstavek). Tako je bila prva stvar, ki se je pojavila na zaslonu računalnika, ko sem ga zjutraj prižgal, seznam nalog in dokumentov, ki sem jih moral tistega dne pregledati. Opomnik mi je omogočal, da sem svoje zapiske o zadevi kopiral, jih z elektronsko pošto poslal uslužbencu, ki je bil zanjo odgovoren, in ga prosil za poročilo. Uslužbenec mi je poročilo ali dokument poslal, ali pa mi je odgovoril z elektronsko pošto. Nato sem opomnik ažuriral in vstavil nov datum, ko naj bi se zadeva spet pojavila na mojem zaslonu. Na neki stopnji sem imel v sistemu 140 različnih postavk. Nekatere so se pojavljale vsakih nekaj tednov, nekatere na tri mesece, druge spet enkrat letno. Zadeve so bile različne: finančno poročilo, popravilo strehe na rezidenci ministrskega predsednika, načrtovanje velikega praznovanja itd.

Vodstvo se je na opomnik kmalu navadilo. Ko smo se dogovorili, kateri datum bom v zvezi z določeno zadevo vnesel v opomnik, so si isto postavko v svoj opomnik vstavili tudi sami, le pod zgodnejšim datumom, da so imeli čas opraviti svoje obveznosti.

Opomnik je v povezavi z ustaljenimi poročili o finančnih in kadrovskih zadevah pomenil mojo vodstveno kontrolo. Bila je bolj podrobna kot vodstvene kontrole, ki jih uporablja večina najvišjega vodstva, vendar nujna v danih okoliščinah.

Upravljanje z nepremičninami

Ker nam je primanjkovalo potrebnih izkušenj, se je bilo težko preusmeriti od "gradnje" naših sredstev k njihovemu "vzdrževanju" (I, 49. odstavek). V preteklosti je urad pristopal k popravilom samo takrat, kadar so bila nujna. Sploh jih ni načrtoval ali vnaprej predvideval. Kadar so bila nujna, je bil zanje na voljo tudi denar. Z zmanjšanjem proračuna pa se je to spremenilo. Vedeli smo, da je bila večina naše gradbene infrastrukture zgrajena ob približno istem času in da bodo pri večini v kratkem potrebna velika popravila. Upravljanje portfelja je bilo zelo nenačrtno.

Ponovno se je izkazalo, da kontrole ne moremo izvajati, dokler ne vzpostavimo trdnih osnov za poslovanje in dokler ne bo baza podatkov o našem premoženju pravilna, dosledna in popolna. Sestavili smo delovno skupino, v kateri je bilo 15 strokovnjakov za ceste, parke in uporabo zemljišč, ki so naslednjih 18 mesecev obiskali vse nepremičnine, ocenili njihovo stanje in svoje ugotovitve podrobno vnesli v računalnik. Hkrati pa je manjša skupina preučevala literaturo in se posvetovala s strokovnjaki, da bi določila optimalni čas za vzdrževalna dela na različnih nepremičninah in ugotovila, kakšne bi bile finančne posledice, če vzdrževalnih del ne bi izvedli v optimalnem času. Tudi te informacije so bile vključene v bazo podatkov (I, 40. odstavek). Rezultate dela delovne skupine smo spremenili v desetletno strategijo vlaganja v vzdrževanje. Tako smo

dobili bazo podatkov o nepremičninah in oblikovali način vzdrževanja, ki je vključeval potrebno kontrolo.

Od takrat sta naš letni načrt in proračun vsako leto vključevala tudi pomembne projekte iz načrta vzdrževanja. Kadar so bili projekti v zamudi ali sredstva premajhna, smo se lotili najnujnejših novih projektov in prilagodili načrt tako, da je vključeval spremembo. Med letom smo uradu in vodstvu pošiljali poročila o napredovanju del, ki smo se jih lotili tisto leto, in ju opozorili, kadar delo ni napredovalo v skladu s časovnim razporedom (I, 38. odstavek). Tako kot pri Kanadski mednarodni agenciji za razvoj smo tudi tu uvedli projekte, katerih vrednost je rahlo presegala proračun, in sicer zaradi možnosti, da se bi pojavile kakšne zamude. Vsako nepremičnino si je enkrat letno ogledal strokovnjak, da bi preveril, ali se je stanje nepremičnine spremenilo bolj, kot smo pričakovali. Naš sistem upravljanja z nepremičninami je zdaj deloval.

Prihodki od najemnin

Večina od 800 zgradb, za katere je skrbel urad za upravljanje nepremičnin, je bila v najemu. V njih so bila zasebna bivališča, lokali, skladišča in kmetije. Obstajala je primerna baza podatkov o višini najemnin, dohodku od njih in o izdanih potrdilih (I, 49. odstavek), vendar je poslovanje s temi najemninami povzročalo precejšnje težave.

Zaostanki pri plačilu najemnine niso bili sprotno obdelani, strategije za odpravljanje zaostankov pa urad sploh ni imel. Kot v prejšnjih primerih je tudi tu izgradnja sistema kontroliranja morala počakati na rešitev drugih problemov v zvezi z vodenjem. Najprej smo pripravili dokument o ravnanju v zvezi z zaostajanjem pri plačilu najemnine, pri obnovah, ki jih je bilo treba opraviti, ko se je vselil novi najemnik, in standardih, ki jih je treba upoštevati pri renovaciji različnih kategorij zgradb (I, 40. odstavek). Ko je bil ta dokument odobren, smo vse najemnike obvestili o spremenjeni politiki, ko pa je bilo treba obnoviti najemne pogodbe, smo vanje vključili tudi nove pogoje, ki so bili usklajeni z novo strategijo. Prav tako smo višino najemnin primerjali z višino najemnin v zasebnem sektorju in jih postopoma izenačili.

Pisali smo mesečna poročila o izdanih potrdilih, zaostankih pri plačilih v različnih obdobjih, stroških za renovacijo, najemnih pogodbah, ki so se iztekale, in prostih prostorih. Po potrebi smo strategijo tudi priredili. Mesečna poročila so vsebovala tudi povzetke problematičnih mest in priporočila za ukrepe v zvezi s popravili.

Upravljanje z naravnim okoljem

Lastništvo nad velikimi površinami parkovnih zemljišč in gozdov je vključevalo tudi odgovornost za učinkovito upravljanje z živalskim in rastlinskim svetom. Včasih se je ravnotežje podrlo, zato smo morali ukrepati. Spominjam se enega primera.

Omenjeni naravni park je bil večinoma zaraščen in težko dostopen. Strokovne preglede, ki jih zahteva upravljanje z gozdnimi površinami, smo morali opraviti peš, kar pa je zamudno in ne posebej učinkovito. Strokovni pregledi iz zraka pa so dragi in zahtevajo posebno opremo. Učinki onesnaževanja in suše so na primer najbolj vidni z uporabo infra rdeče fotografije. Za nadzor nad gozdom in upravljanje z njim smo začeli uporabljati satelitske posnetke. Dobili smo barvne in infra

rdeče satelitske posnetke iz preteklih petih let in se dogovorili, da jih bomo prejemali vsako leto sproti. Tako smo sorazmerno lahko opazovali spremembe in razvoj in se lahko lotili dela.

Naravni park je bil najljubše domovanje bobrov. Čeprav je bober značilen za Kanado, in tudi zelo priljubljen, postane, kadar se preveč namnoži, prava nadloga za upravljalce z gozdovi. Ne le, da bobri podrejo veliko število dreves, njihovi jezovi tudi poplavijo cela območja in tu uničijo vsa drevesa. Bobri so odlični graditelji jezov. Kmalu opazijo, da jez pušča in ga takoj popravijo. Kljub temu se jezovi včasih podrejo, to pa ima resne posledice za infrastrukturo, s katero upravlja urad in druge organizacije. Naše ceste so bile kar pogosto izpodjedene zaradi poplav, ki so jih povzročili podrti jezovi.

Čeprav so nam bili satelitski posnetki v veliko pomoč pri odkrivanju novih jezov, smo jih velikokrat odkrili prepozno, da bi še lahko rešili poplavljena drevesa. Med pogostimi strokovnimi pregledi na kopnem smo običajno opazili gradnjo novih jezov, bobre polovili v past in jih odstranili z območja parka. Težje je bilo primerno ukrepati, ko so bobri dvignili višino jezu, tako da je bilo poplavljeno večje območje. Nismo hoteli uničiti vseh jezov, želeli smo le omejiti skupno površino poplavljenega območja in število bobrov. Eden od naših naravovarstvenikov je našel rešitev. V jez smo vstavili približno sedemmetrsko plastično cev s premerom 10 cm, in sicer pravokotno na steno jezu. Cev z odprtino tik ob vodni površini je segala kakšne štiri metre v poplavljeno območje. Če so bobri skušali dvigniti višino jezu, je jez "puščal", in naj so se še tako trudili, uhajanja vode niso mogli zaustaviti. Zelo kmalu so se naveličali in se preselili drugam. Celo bobre lahko nadziramo.

Korespondenca

Urad je včasih dobil okoli sto pisem na dan, in sicer od prebivalcev, ministrov in drugih državnih organov in organizacij. Ti so pisali o različnih zadevah, vse od divjih živali do novih razporeditev proračuna. Ko sem se zaposlil pri uradu je sekretariat poskrbel, da je bila vsa pošta razposlana ustreznim uslužbencem. Prebrana in pregledana pisma sva podpisovala predsednik ali jaz, da bi tako zagotovili, da so bila vsa napisana v ustrezni obliki, da so vsebovala potrebne informacije in bila pripravljena za odpošiljanje. Za evidentiranje pisem ni bilo nobenega sistema, tako da na nekatera sploh nismo odgovorili ali pa smo to storili z veliko zamudo.

Izmed množice sistemov za evidentiranje korespondence, ki so na voljo na tržišču, smo izbrali in kupili najprimernejšega. Za odgovarjanje na pisma smo oblikovali način dela: časovni rok za odgovor; vrste pisem, na katera so odgovarjali posamezni uslužbenci; ukrepe, če ne bi odgovorili v določenem roku itd. Kadar so uslužbenci zamujali z odgovorom, sem jim je poslal opomin. Mesečna poročila so statistično prikazovala izpolnjevanje obveznosti v zvezi z odgovarjanjem na pisma na vsakem področju našega delovanja.

Tudi v tem primeru smo morali najprej vzpostaviti primerno bazo podatkov in določiti ustrezen način dela, preden smo lahko uvedli vodstveno kontrolo.

6. Sklep

Poslovanje ne more obstajati brez kontrole. Kontroliramo lahko vsak vidik dejavnosti organizacije, odgovornost vodstva pa je, da presodi obseg in obliko take kontrole. Organizacije, ki

imajo veliko izkušenj, dobro razvito vodenje in ustrezne kontrole, so manj odvisne od rednih pregledovanj kot tiste organizacije, ki si skušajo opomoči od slabega vodenja. Vendar imajo tudi najbolj uspešne in najbolje vodene organizacije sisteme, ki vodstvu zagotavljajo, da vsi sistemi delujejo tako, kot morajo.

Vsakomur je v zadovoljstvo, če se pridruži organizaciji, ki ne posluje ustrezno, sodeluje pri popravljanju napak in opazuje, kako se uspešnost izboljšuje. Vlaganje v dobro poslovanje se bogato obrestuje in ni koristno le v finančnem smislu, temveč pripomore tudi k temu , da so zaposleni ponosni na svojo organizacijo in da uživajo spoštovanje.

VLOGA OSREDNJIH DRŽAVNIH ORGANOV PRI VODSTVENI KONTROLI (Kanada)

James Q. McCrindell[4]

Povzetek

Prispevek obravnava vlogo osrednjih državnih organov pri vzpostavljanju vodstvene kontrole v državnih ministrstvih predvsem z vidika kanadskih razmer. Nekatere države uporabljajo podobno prakso kot Kanada, druge pa za razvijanje in širjenje učinkovite vodstvene kontrole uporabljajo drugačna sredstva, recimo vrhovne revizijske inštitucije ali podrobne zakonske predpise.

Vodilna vloga kanadskih osrednjih državnih organov pri vzpostavljanju vodstvene kontrole je v skladu s tradicionalno vlogo, ki so jo ti organi pridobili pred 125 leti, kmalu po razglasitvi kanadske samostojnosti. Ti organi imajo vodilno vlogo pri upravljanju proračuna in vodenju porabe ter upravljanju s človeškimi viri, prek ministrskega predsednika pa tudi svetujejo kabinetu vlade in v njegovem imenu vodijo javno upravo. Slednja vloga se razlikuje od vodenja državnih programov, ki je seveda v pristojnosti ministrstev.

Poleg takih osrednjih državnih organov, kot je na primer finančni odbor, ki poroča vladi neposredno, so tudi organi, ki poročajo neposredno zakonodajnim organom. Glavna med njimi sta urad vrhovnega revizorja, ki je vrhovna kanadska revizijska inštitucija, in odbor za javno upravo, katerega naloga je, da se pri kadrovski politiki ravna po načelu sposobnosti, se pravi, da poskrbi, da ni diskriminacije pri zaposlovanju in napredovanju javnih uslužbencev.

Kanadski osrednji državni organi sicer niso razvili delovnega okvira za vodstveno kontrolo, vendar je večina značilnosti vodstvene kontrole, ki jih vsebujejo smernice INTOSAI, vključena v kanadsko zakonodajo in politiko osrednjih državnih organov. Nedavne reforme v javnem sektorju v zvezi s kakovostjo storitev, osebno odgovornostjo in večjo uporabo informacijske tehnologije so prav tako usklajene z načeli smernic INTOSAI.

Vrhovni revizor ima pomemben vpliv na vodstveno kontrolo, čeprav ni uradno odgovoren za njeno razvijanje in izvajanje. S svojimi poročili zakonodajni oblasti in z neodvisnimi raziskavami o najboljših praksah vodstvene kontrole v Kanadi in po svetu daje vrhovni revizor osrednjim državnim organom in posameznim ministrstvom dragocene nasvete za izboljšanje kontrol.

Vrhovni revizor, ki je sicer prepričan, da osnovna notranja kontrola v Kanadi dobro deluje, najnovejše reforme pa v splošnem podpira, je javno izrazil svojo zaskrbljenost zaradi nezadostne

[4] Avtor, član kanadskega finančnega odbora, trenutno predava na univerzi v Waterlooju. McCrindell je bivši namestnik kanadskega vrhovnega računovodje. Odgovoren je za dajanje glavnih smernic in navodil zveznim ministrstvom o vodenju financ in kontrole.

pozornosti, ki jo osrednji državni organi posvečajo vodstveni kontroli, posebno glede nezadostne osebne odgovornosti pri prenosu vedno večjih pristojnosti na ministrstva.

1. Organiziranost vodstvene kontrole v Kanadi

Pristojnost za vodstveno kontrolo

Parlament (zakonodajno telo) je najvišji pristojni organ za vodstveno kontrolo v kanadski državni upravi. Je vrhovni zakonodajni organ in vse pristojnosti, ki jih prenese na druge organe, so mu podrejene. Parlament, ki mora upoštevati samo ustavo in listino o pravicah in svoboščinah, je pristojen za sprejem kateregakoli zakona. Vendar je prenesel široka pooblastila na izvršno oblast, kar ji omogoča precejšnjo neodvisnost pri izvajanju obveznosti.

Zakon o finančni administraciji daje zakonsko podlago za vodstveno kontrolo. Vsebuje vrsto standardov kontroliranja in, kar je verjetno najbolj pomembno, zahteva obstoj stalnega odbora vladnih ministrov, ki se imenuje finančni odbor (Treasury Board). Ta je odgovoren za vse zadeve v zvezi z administracijo javne uprave. Finančni odbor, ki deluje ločeno od ministrstva za finance, vendar z njim vsakodnevno tesno sodeluje, je odgovoren za vse vidike proračunske porabe.

Ta zahteva zakonodajne oblasti je nenavadna, saj je oblikovanje odborov ministrov -znani so kot kabinetni odbori - navadno izključna pravica ministrskega predsednika, ne pa zakonodaje. V tej zadevi je odražena kanadska tradicija, da morajo biti administracija javne uprave, poraba in s tem povezane kontrole osrednja naloga državne uprave. Ta zakonodajna zahteva je bila uvedena pred 125 leti, kmalu po razglasitvi kanadske neodvisnosti.

Zakon o finančni administraciji zahteva tudi, da je vladni minister, ki je najdlje na položaju, imenovan za predsednika finančnega odbora in da so v odboru še štirje drugi ministri. Finančni minister je član odbora po uradni dolžnosti predvsem zaradi vpliva, ki ga imajo njegova priporočila in odločitve na notranje načrtovanje in uresničevanje predračunov. Ministri člani finančnega odbora se morajo med posvetovanji odreči koristim lastnih ministrstev v korist skupnim vladnim interesom.

Pristojnost za postopke vodstvene kontrole in njihov razvoj

Z izjemo nekaterih široko uporabnih kontrol, ki jih vsebuje zakon o finančni administraciji, je večina zakonsko določenih kontrol vsebovana v ločenih aktih, ki se nanašajo na posebne programe, recimo zbiranje davkov in pristojbin. Večina vodstvenih kontrol, ki sestavljajo sistem kontroliranja v državni upravi, ni zakonsko določenih. Te kontrole se razvijajo in razširjajo na podlagi politike in smernic finančnega odbora.

Politika finančnega odbora ima status predpisov, ki jih podpira zakonodaja, smernice pa dajejo navodila ali opisujejo zglede iz prakse. Upoštevanje smernic sicer ni obvezno, vendar jih revizorji pogosto uporabljajo kot standarde. Kljub temu ne kritizirajo alternativnih možnosti k smernicam, dokler so enako uspešne in stroškovno učinkovite.

Politiko in smernice finančnega odbora razširjajo s *Priročnikom finančnega odbora* za ministrstva. Finančni odbor izdaja tudi priročnik za vodilne uslužbence, ki poljudno opisuje najpomembnejše vrste vodstvene kontrole, ki jih mora poznati vodstvo. Informacije, ki jih vsebujejo ti in podobni dokumenti finančnega odbora so zdaj na voljo tudi v elektronski obliki na informacijskih omrežjih vlade in ministrstev, javnosti pa so dostopne na kompaktnih ploščah.

Vloga osrednjih državnih organov

Poleg predsednika finančnega odbora zakon o finančni administraciji predpisuje tudi delovno mesto sekretarja finančnega odbora, ki ima položaj in enaka pooblastila kot namestnik predstojnika ministrstva, se pravi najvišji uslužbenec na ministrstvu. V zvezi s tem je bil ustanovljen organ, znan kot sekretariat finančnega odbora, ki je njegov upravni organ za razvijanje in vzdrževanje organiziranosti vodstvene kontrole na ministrstvih. Takšna delitev pristojnosti je v skladu s pobudami organizacije INTOSAI, na podlagi katerih je ta odgovornost lahko poverjena osrednji organizacijski enoti, ki ima pristojnost nad različnimi enotami državne uprave (I, 64. odstavek).

Čeprav vrhovni revizor ni uradno pristojen ali odgovoren za vodstveno kontrolo, ima precejšen vpliv na njeno razvijanje in razširjanje. Predvsem zato, ker vrhovni revizor poleg ocenjevanja primernosti vodstvene kontrole v imenu zakonodaje in poročanja o njenih pomanjkljivostih ali možnostih za izboljšave, opravlja tudi obširno raziskovalno delo v zvezi z izboljšavo vodstvene kontrole v Kanadi in tujini, rezultate pa periodično objavlja v svojih poročili zakonodajni oblasti. Objavljene raziskave in zanimanje, ki ga vzbudijo v zakonodajnih telesih - zlasti v odboru za javne obračune -, so za finančni odbor spodbuda pri izboljševanju organiziranosti vodstvene kontrole.

Odbor za javno upravo (The Public Service Commission), neodvisen organ, ki poroča parlamentu, ureja postopke zaposlovanja in napredovanja v javni upravi. V njegovo delovanje je vključena vodstvena kontrola, pa tudi sankcije in revizijske zahteve.

Primerjava s smernicami INTOSAI

Standardi INTOSAI v Kanadi niso sistematično vključeni v delovni okvir za vodstveno kontrolo. Vendar je finančni odbor vsako delovno področje upravljanja razdelil na vrsto ločenih podpodročij in oblikoval navodila za izvajanje vodstvene kontrole na njih. Tako obstajajo jasno določena navodila za vodenje financ (finančno računovodstvo, kontrola in poročanje), vodenje porabe (računsko predračunavanje in poročanje o izvajanju nalog), nabavo blaga in storitev, nadzor tveganja, kadrovsko politiko itd. Podobne delovne okvire ima tudi za notranjo revizijo in vrednotenje programov.

Sekretar finančnega odbora poleg tega spodbuja razumevanje odgovornosti vodilnih uslužbencev za kontrolo, tako da daje nova navodila v zvezi s kontroliranjem v vladnih organih. Kontroliranje je opisano kot bistven, integriran poslovni postopek, ki ga mora vsaka organizacija uporabljati za:

- nadzor finančnega tveganja;
- predvidevanje finančnih posledic odločitev, preden jih sprejmejo;
- ustrezno spremljanje in poročanje o finančnih poslih in posledicah vseh finančnih odločitev;
- zaščito pred goljufijo, malomarnostjo, kršenjem računovodskih pravil in načel ter pred izgubo sredstev.

Spremljanje in vrednotenje sistema vodstvene kontrole

Po položaju najvišji uslužbenec v vsakem ministrstvu ima naziv namestnika predstojnika. Namestnik predstojnika je odgovoren svojemu ministru za vsakodnevno vodenje ministrstva, izvajanje prednostnih nalog in kakovost nasvetov, ki jih dobiva minister. Poleg tega pa je odgovoren tudi ministrskemu predsedniku za izvajanje lastnih vodstvenih nalog, ki je ocenjeno letno na osnovi sodil finančnega odbora. Kljub uporabi drugačnega izrazja, so nekatera od teh področij podobna tistim v standardih INTOSAI. Ministrskemu predsedniku poročajo o uspešnosti izvajanja vodstvenih nalog vsakega namestnika predstojnika tudi osrednji državni organi.

Kot del svojih odgovornosti v zvezi s vodstveno kontrolo mora namestnik predstojnika vsako leto skupaj z vodjem računovodske službe podpisati potrdilo o točnosti in zanesljivosti finančnih rezultatov ministrstva v pravkar končanem letu. Potrdilo nato preda finančnemu odboru in vrhovnemu revizorju. Vsa ta s podpisom potrjena potrdila uporabi sekretariat finančnega odbora za pripravo letnega državnega finančnega poročila, vrhovni revizor pa za revizijo tega poročila. Ta letna finančna poročila vsebujejo računovodske izkaze stanja. Vrhovni revizor poda uradno revizorsko mnenje o tem, ali ti izkazi pošteno prikazujejo finančni položaj ali ne.

Vsako ministrstvo ima tudi svoji enoti za notranjo revizijo in vrednotenje, ki poročata neposredno namestniku predstojnika ali revizijskemu odboru. Slednjemu predseduje namestnik predstojnika. Poročila teh enot imajo status javnih dokumentov in so na voljo zakonodajni oblasti in širši javnosti.

Te notranje enote, ki delujejo po standardih finančnega odbora, so odgovorne za neodvisno opravljanje pregledov, ki so precej podobni tistim, ki jih opravlja vrhovni revizor, le da njihova poročila pripravljajo za najvišji nivo vodilnih uslužbencev, ne pa za zakonodajno oblast.

Poleg spremljanja in vrednotenja dejavnosti, ki jih opravljajo ministrstva in vrhovni revizor, vlada občasno naroči tudi posebne neodvisne preglede, ki jih izvaja finančni odbor ali posebne komisije neodvisnih izvedencev. Takim poročilom posvečajo posebno pozornost množična občila in opozicijske stranke, pa tudi izobraževalne inštitucije in druge zainteresirane stranke. Nanje se sklicujejo in o njih razpravljajo še dolgo potem, ko so bila objavljena. Tak primer poročila je bilo nedavno javno poročilo kraljeve komisije za vodenje financ in javno predložitev obračunov, ki je vsebovalo številna priporočila za izboljšanje poslovanja in kontrole v državni upravi.

Sredstva, znanje in izobraževanje za izvajanje vodstvene kontrole

Ko sekretariat finančnega odbora pregleda načrte za porabo na ministrstvih, si prizadeva zagotoviti, da nova razporeditev proračunskih sredstev ali njihovo zmanjšanje ne bo škodovalo zmožnosti ministrstev za vzdrževanje ustrezne vodstvene kontrole. Tako sekretariat ne priporoči nobene spremembe, če meni, da bi ta imela za posledico nesprejemljivo tveganje pri kontroliranju. Tak primer ponazarja zahteva nekega ministrstva, ki je hotelo, da bi plačilne naloge za izplačilo osebnega dohodka zaposlenim razdeljevali uslužbenci kadrovske, ne pa računovodske službe. Te naloge, ki jih pripravlja vrhovni prejemnik (General Receiver, centralizirana blagajna /Payments Office/) pošljejo računovodskim službam na ministrstvih, ki jih nato razdelijo med uslužbence. Sekretariat tega predloga ni sprejel, čeprav bi tako prihranili nekaj časa in režijskih stroškov, saj bi to pomenilo, da ravnajo v nasprotju z osnovnimi kontrolnimi standardi delitve dolžnosti (I, 55.

odstavek). Uslužbenci iz kadrovskega oddelka, ki je pripravil informacije za plačilne liste, bi namreč tako nadzorovali naloge, izdane na podlagi njihovega vložka.

Sekretariat finančnega odbora je oblikoval strokovne standarde za tiste, ki izvajajo naloge računovodstva in računovodskega kontroliranja. Uslužbenci sekretariata sodelujejo v odborih za zaposlovanje in napredovanje, ki ocenjujejo strokovno usposobljenost kandidatov za višje finančne, revizijske in ocenjevalne položaje v državni upravi.

Sekretariat finančnega odbora ima tudi vodilno vlogo pri zaposlovanju kadrov, ki so pravkar končali visokošolski študij, in pri razvijanju programov (usposabljanja in prekvalificiranja) za zaposlene v računovodskih enotah, za notranje revizorje in uslužbence, ki vrednotijo programe. Poleg tega izvaja usposabljanje za vodje na številnih delovnih področjih, kot so vodenje financ, nadzor tveganja in vodenje projektov. Te dejavnosti so v skladu splošnimi standardi INTOSAI za zagotavljanje neoporečnosti in sposobnosti ljudi, ki so odgovorni za vodstvene kontrole (I, 28. odstavek).

2. Splošne odgovornosti osrednjih državnih organov

V tem poglavju so na kratko razložene odgovornosti osrednjih državnih organov, predvsem s kanadskega vidika. Zavedati se moramo, da na področje delovanja in pristojnost osrednjih državnih organov vplivajo različni dejavniki, kot je na primer delitev pristojnosti med zakonodajno in izvršilno oblast ter med zveznimi, državnimi in občinskimi upravnimi organi.

Potreba po močnih osrednjih državnih organih je manjša, kadar so pooblastila, ki jih zakonodajna oblast poverja izvršilni, omejena, in kadar večina kontrol izhaja iz zakonov in predpisov, ki jih je oblikovala zakonodajna oblast. Ta lahko tudi odloči, da bi usmerjanje in spremljanje vodstvenih kontrol bolje izvajalo neodvisno telo, kot je na primer vrhovna revizijska inštitucija, ki jih poroča neposredno.

Ker imajo v skladu s kanadsko tradicijo organi izvršilne oblasti precejšno svobodo, da odločajo po lastni presoji, vlada potrebuje osrednje državne organe, ki ji pomagajo, da učinkovito opravlja svojo "korporativno" vlogo za vse dejavnosti države. To je tudi v skladu s kanadsko konvencijo, po kateri so ministri posamično odgovorni za delo svojih ministrstev in kolektivno, pod ministrskim predsednikom, za vodenje izvajanja nalog celotne vlade.

Posebno pomemben cilj osrednjih državnih organov je gojenje institucionalnih vrednot oziroma načina delovanja, ki ga morajo razumeti in upoštevati vsi vodilni uslužbenci in vsi zaposleni v javni upravi, ne glede na naravo njihovih programov. Vsi kanadski javni uslužbenci so usposobljeni za upoštevanje visokih standardov preudarnosti in poštenosti v svojem vsakodnevnem vedenju in delovanju. Če osrednji državni organi spodbujajo take vrednote, je to seveda koristno za učinkovito delovanje vodstvene kontrole. Smernice INTOSAI poudarjajo, kako zelo je pripravljenost na pomoč pomembna za zdravo vodstveno kontrolo (I, 24. odstavek).

Modeli organizacije in dolžnosti osrednjih državnih organov se sicer razlikujejo,
v središču nalog državne uprave v številnih državah, ki so urejene podobno kot Kanada, pa najdemo tri različne naloge, ki so opisane v nadaljevanju.

Svetovanje ministrskemu predsedniku in kabinetu

Ministrski predsednik ima, tako kot ministri, majhen zaseben urad, v katerem so uslužbenci zaposleni glede na politično pripadnost, pri delu pa mu pomagajo tudi osrednji državni organi. Ti so odgovorni za politične analize in svetovanje ministrskemu predsedniku in kabinetu na podlagi konvencije (ki smo jo že opisali), da se morajo člani kabineta med posvetovanji odreči koristim lastnim ministrstev v korist skupnim vladnim interesom.

Informacije in nasveti, ki jih osrednji državni organi posredujejo ministrskemu predsedniku, naj bi predvsem okrepili njegovo vlogo pri:

- posredovanju v sporih oziroma pri doseganju soglasja med ministri o vprašanjih, o katerih razpravlja kabinet;
- določanju oganizacijskega ustroja državne uprave in pri poverjanju pristojnosti ministrstvom (za kar ima ministrski predsednik precejšno pravico do lastne presoje);
- imenovanju in vodenju najvišjega nivoja državnih uslužbencev na ministrstvih in agencijah.

Informacije in nasveti, ki jih osrednji državni organi posredujejo kabinetu, izražajo kolektivno odgovornost kabineta za:

- organizacijo in vodenje javne uprave;
- odnose med zvezno vlado in provincami;
- računovodsko predračunavanje in vodenje porabe.

Nedavni primer svetovanja osrednjih državnih organov je bil povezan z napovedanim obsežnim zmanjšanjem števila zaposlenih v javnih upravi. Njihovo število se naj bi v treh letih zmanjšalo za 45.000 (približno 15 odstotkov vseh zaposlenih, vendar bi bil ta odstotek v nekaterih ministrstvih veliko večji). Osrednji državni organi so svetovali ministrskemu predsedniku in odboru ministrov, ki naj bi opravil to nalogo, kaj bi bilo treba storiti in koliko bi stalo, da bi z odpravninami spodbudili javne uslužbence, da bi se sprijaznili s predčasnim odhodom in predčasno upokojitvijo. Seznanili so ju tudi z možnimi posledicami, ki bi jih to imelo na izvajanje storitev za javnost (predvsem na podlagi informacij iz predlogov posameznih ministrstev za zmanjšanje števila kadrov).

Uspešnost izvajanja nalog osrednjih državnih organov presojamo predvsem po kakovosti njihovih nasvetov. Včasih je težko oceniti rezultate, ki so posledica njihovega svetovanja, pogosto pa so ti precej jasni, kot na primer pri omenjenem primeru. Po napovedi in predčasni izvedbi načrta za zmanjševanje števila zaposlenih, se je izkazalo, da je bil odziv na odpravnino veliko večji, kot so ga pričakovali. To pomeni, da je bila višina odpravnine, ki so jih predlagali osrednji državni organi, previsoka. Stroški so bili tako višji, kot je bilo potrebno, pojavili pa so se tudi problemi pri izvajanju storitev za javnost, ker se je število zaposlenih v zelo kratkem času tako zmanjšalo.

Osrednji državni organi svetujejo tudi pri izbiri kandidatov za najvišje položaje v javni upravi ter za položaje izvršilnih direktorjev v državnih podjetjih.

Zelo pomembno vlogo imajo tudi pri svetovanju o odnosih med zvezno vlado in provincami, bodisi med izvajanjem projektov za dopolnitev ustave ali pa pri oblikovanju programa rednih srečanj ministrskega predsednika z desetimi predsedniki vlad v provincah.

Naslednja zelo pomembna odgovornost osrednjih državnih organov je vodenje javne uprave. Ta odgovornost je sicer manj javno poudarjena, zato pa ni nič manj stvarna in pomembna. Nanaša se na vodenje javne uprave, ne pa na državno upravo. Vodi jo najvišji javni uslužbenec, ki ministrskemu predsedniku poroča neposredno. Imenuje se tajnik državnega sveta, dejansko pa je namestnik predstojnika vlade.

Zakonodajna veja oblasti in finančni odbor sprejemata zakone in politiko, ki ureja dejavnost javne uprave, večina pomembnih predlogov za reforme, ki vplivajo na vodenje javne uprave, pa prihaja iz urada tajnika državnega sveta. Tajnik vodi izvajanje reform, potem ko jih enkrat sprejme kabinet. Oblikoval in vodil je na primer tudi izvajanje ene od najpomembnejših reform v zgodovini kanadske javne uprave, znane kot Javna uprava 2000. Reforma je bila osredotočena na prenovo javne uprave, ki bi uporabljala najmodernejše, najbolj stroškovno učinkovite metode. Poleg tega, da je tajnik vodil izvajanje reforme, zdaj pripravlja tudi letna poročila za ministrskega predsednika, v katerih mu poroča o napredku, ki so ga dosegli pri uresničevanju ciljev reforme.

Upravljanje s človeškimi viri

Osrednji državni organi zaposlujejo javne uslužbence na podlagi posebne zakonodaje, ki ureja to področje. Ta predpisuje pogoje za zaposlovanje v javni upravi in razvrščanje uslužbencev v plačilne razrede. Poleg tega lahko osrednji državni organi v imenu vlade sodelujejo pri kolektivnem pogajanju s sindikati in razvijajo programe usposabljanja, ki so skupni vsem ministrstvom. V Kanadi to odgovornost izvaja finančni odbor.

Osrednji državni organi običajno niso odgovorni za oblikovanje standardov in pravil za zaposlovanje, ker ima zakonodajna oblast za opravljanje te naloge raje svoj organ, kajti tako želi zagotoviti, da uslužbence v javni upravi zaposlujejo nepristransko na osnovi usposobljenosti in ne na osnovi političnih meril. Organ, ki opravlja te naloge v Kanadi, se imenuje odbor za javno upravo (gl. poglavje 1).

Računsko predračunavanje in vodenje porabe

Ta vloga osrednjih državnih organov je usmerjena tako navznoter kot navzven. Zajema nadziranje finančnih zadev države s pomočjo dobrega upravljanja s proračunom. To vključuje razvijanje vladnih proračunskih predlogov, spremljanje najemanja in odplačevanja kreditov, vodenje državnega bančnega poslovanja in dajanje priporočil za oblikovanje in vzdrževanje zakonskega delovnega okvira za plačevanje davkov in carine. S proračunskim upravljanjem je tesno povezano vodenje porabe, ki vključuje razvijanje in vzdrževanje sistema za pregledovanje načrtov porabe na posameznih ministrstvih in razporejanja sredstev na temelju prednostnih nalog in proračunskega načrta. Vodenje porabe vključuje tudi konsolidiranje državnih potreb po porabi in

predložitev predračuna porabe ali državnega proračuna v potrditev zakonodajni veji oblasti. V Kanadi je za to kolektivno odgovoren kabinet vlade. To je v skladu z ustavno konvencijo, po kateri parlament ne more dopolniti državnega proračuna, lahko ga samo v celoti zavrne.

V mnogih državah je državna zakladnica ločen organ, ki deluje kot osrednji državni organ za upravljanje z gotovino, vodenje terjatev, centraliziran sistem plačil in obračunavanje proračuna. Politiko in standarde teh nalog v Kanadi oblikujeta ministrstvo za finance in finančni odbor, dejanske operacije pa izvaja služba, ki se imenuje kanadski vrhovni prejemnik (centralizirana blagajna).

Druge naloge osrednjih državnih organov

Poleg teh precej dobro vzpostavljenih nalog imajo osrednji državni organi tudi druge upravne odgovornosti, kot je recimo centralizirana nabava blaga in naročila storitev in oblikovanje politike v zvezi z uporabo informacijske tehnologije. S centralizacijo teh nalog naj bi dosegli določene cilje, ki so enaki celotni državni upravi. Kot smo omenili v prvem poglavju, veljajo za naloge, kot je nabava blaga in naročila storitev posebni standardi za vodstveno kontrolo, ki jih je oblikoval finančni odbor. Pri organizaciji INTOSAI menijo, da je za to vrsto upravnih dejavnosti kontrola potrebna (I, 35. odstavek).

3. Razvijanje vodstvene kontrole v Kanadi

V tem poglavju izhajamo iz povzetka iz prvega poglavja, deloma pa tudi iz drugega poglavja. Nekoliko podrobneje opisujemo, kako osrednji državni organi v Kanadi razvijajo vodstveno kontrolo.

Zakonski temelji za vodstveno kontrolo

Vodstvena kontrola v Kanadi je utemeljena v zakonodaji. V prvem delu smo videli, da je glavni zakonski akt za vodstveno kontrolo zakon o finančni administraciji, saj zahteva od vlade, da oblikuje poseben organ za razvijanje in razširjanje kontroliranja v ministrstvih. Ta organ se imenuje finančni odbor. Zakonodaja predpisuje tudi določene podrobne kontrole. V zvezi s kontrolami prevzetih finančnih obveznosti vsebuje zakon o finančni administraciji naslednja določila:

> Ministrstvo ne sme skleniti nobene pogodbe, če nima na voljo dovolj sredstev v obračunskem letu, v katerem naj bi bila pogodba sklenjena.
>
> Namestnik predstojnika uvede postopke in vzdržuje evidenco glede kontrole nad sprejetimi finančnimi obveznostmi, kot to lahko predpiše finančni odbor.

Zakon o finančni administraciji prepoveduje državni upravi sklepanje pogodb (obveznosti) z zunanjimi partnerji, če zakonodajna oblast za to ni odobrila nobenih sredstev; zakon tudi zahteva, da namestnik predstojnika na vsakem ministrstvu skrbi za primerno računovodstvo in kontrolo nad sprejetimi finančnimi obveznostmi, ki so v skladu z navodili finančnega odbora.

Zakonodaja tudi predpisuje, da mora biti med kontroliranjem ohranjeno načelo delitve dolžnosti (I, 54. odstavek).

> Nobeno plačilo ne sme biti izvedeno, dokler oseba, ki jo pooblasti pristojni minister, ne potrdi, da je bilo delo opravljeno.
>
> Izstaviti se ne sme noben račun za dobavljeno blago, razen na zahtevo osebe, ki jo pooblasti pristojni minister.
>
> Vsako plačilo mora biti izvršeno po navodilih in pod nadzorom finančnega odbora in v taki obliki in potrjeno tako, kot to predpiše finančni odbor.

Določilo "kot to predpiše finančni odbor" v kanadskih zakonih pogosto uporabljajo. Politiki finančnega odbora daje status predpisov, ki jih podpira zakonodajna veja oblasti.

Glede na omenjene zakone je v politiki finančnega odbora poudarjena stroga delitev dolžnosti (I, 54. odstavek). Vodje vsakega proračuna morajo potrditi, da so bili izdelki ali storitve, za katere so prejeli račun, res dostavljeni in se po kakovosti in ceni ujemajo z naročilom. Neodvisni računovodski uslužbenci (ki ne sodelujejo pri nakupu) morajo: i) potrditi, da ima vsak račun podlago v dokumentaciji, recimo naročilnico in podpisano dobavnico, da je podpis vodje veljaven in da se izstavljeni račun ujema z nakupom in da je v skladu s predhodnim pooblastilom za prevzem finančnih obveznosti; in ii) pripraviti in podpisati veljaven plačilni nalog. Finančni odbor zahteva tudi, da mora vrhovni prejemnik (blagajna), preden izda ček, ustrezno overiti podpis na plačilnem nalogu.

Poleg številnih podobnih določil v zakonu o finančni administraciji so tudi drugi zakoni, s katerimi zakonodajna oblast vzdržuje pomembno kontrolo. Obstaja recimo zakon o zaposlovanju v javni upravi, ki predpisuje različne oblike kontroliranja kadrov. Eno izmed določil tega zakona je tudi to, da brez dovoljenja finančnega odbora ne morejo uvesti nobenega novega plačilnega razreda. Obstajajo tudi drugi zakoni, vendar se ti ukvarjajo s kontrolo določenih programov, recimo zakon o zdravstvu in zakon o carinski in davčni upravi. Taki posebni zakoni imajo prednost pred zakonom o finančni administraciji in politiko finančnega odbora. Revizijske skupine morajo ugotoviti, katera kontrola naj bi imela prednost, kadar opravljajo revizijo, pri kateri preverjajo upoštevanje predpisov.

Do konca 70. let so bile dolžnosti in odgovornosti vrhovnega revizorja vključene v zakon o finančni administraciji. Danes pa imamo ločen zakon o vrhovnem revizorju, ki jasno poudarja neodvisnost tega urada. Med drugim lahko urad vrhovnega revizorja samostojno zaposluje kadre. Ker ga ne obvezujejo omejitve zakona o zaposlovanju v javni upravi, lahko izplačuje višje osebne dohodke, kot je to dovoljeno v ostalih sektorjih javne uprave, to pa omogoča zaposlovanje resnično najboljših revizijskih strokovnjakov. Po zakonu o vrhovnem revizorju je urad vrhovnega revizorja pristojen tudi za revizije učinkovitosti delovanja državne uprave in postopkov v ministrstvih in za ugotavljanje učinkovitosti njihovih programov. Pri tem mu je v veliko pomoč vodstvena kontrola.

Kontroliranje, ki ga predpisuje zakonodaja

Pri razvijanju vodstvene kontrole mora finančni odbor predvsem zagotoviti, da bodo organizacijske enote javne uprave pri kontroli uporabljale standarde, ki jih predpisuje zakonodaja. Številni predpisani standardi kontroliranja od finančnega odbora pravzaprav izrecno zahtevajo, da izda navodila za njihovo izvajanje, saj vsebujejo določilo "kot to predpiše finančni odbor".

Finančni odbor mora zagotoviti, da vodstvo te obvezne zahteve zakonodajne oblasti pravilno razume in ustrezno izvaja, kajti le tako lahko dosežejo svoj namen. Zagotoviti mora tudi, da se zahteve med seboj dopolnjujejo, ne pa da si nasprotujejo (I, 11. odstavek). Obstaja na primer standard kontroliranja, ki ministrstvom prepoveduje porabo lastnih prihodkov brez zakonskega pooblastila, drug standard pa spet pooblašča ministrstva za porabo iztržka od prodaje presežne lastnine. V takem primeru priročnik finančnega odbora predpisuje, da ima drugo pooblastilo prednost pred prvim. Da bi preprečili zaplete zaradi različnega razumevanja, finančni odbor sestavi osnutke teh zakonskih določil.

Finančni odbor mora pri razvijanju in razširjanju vodstvene kontrole tudi zagotoviti, da podrobna navodila, ki jih prejemajo ministrstva, omogočajo dosledno uresničevanje zakonskih zahtev. Tako je na primer nujno, da upoštevajo kontni načrti vseh organizacijskih enot državne uprave enaka načela računovodstva. To sicer ni zakonsko predpisano, vendar mora postati del politike finančnega odbora. Zakon o finančni administraciji namreč predpisuje, da mora državna uprava predložiti revidirane finančne izkaze, kar pa ni mogoče, ne da bi povezali finančne posle v vsej državni upravi. Ta povezava pa je mogoča samo na podlagi kontnih načrtov.

Ko so določeni cilji, ki naj bi jih organizacijske enote dosegle z uporabo določenega standarda, mora izvedenec finančnega odbora odločiti, kakšna navodila so potrebna za izvajanje določenega standarda. Včasih zadošča že izjava o ciljih in nekaj splošnih smernic, drugič je najpomembnejša metoda za izvedbo, ki mora biti zato predpisana. Zakonski standard kontroliranja, ki prepoveduje izvršitev kakršnegakoli plačila brez poprejšnje odobritve, ne potrebuje nadaljnje razlage, za izvajanje standarda, ki predpisuje, da mora vlada imeti obračune za prikaz morebitnih obveznosti, pa so potrebna dodatna navodila, saj zajema področje, ki je celovito in zato ga večina uslužbencev v javni upravi ne razume brez dodatne razlage.

Glede na naravo zakonskih določil lahko navodila, ki jih daje finančni odbor ministrstvom, da ravnajo v skladu z različnimi zakoni, tem določene zadeve prepovedujejo ali dovoljujejo. Tako ne sme ministrstvo brez privolitve finančnega odbora na primer odpisati dolga, ki presega določen dolarski znesek, lahko pa na primer zaračuna pristojbino za uporabo javnih objektov in naprav. V obeh primerih finančni odbor s svojo popolno odgovornostjo za vodstveno kontrolo oceni tveganje, ki bi se pojavilo zaradi neupoštevanja ali zlorabe standardov oziroma zaradi priložnosti, ki jih ponuja standard, nato pa v skladu s svojimi ugotovitvami predpiše usmeritve.

Glede odpisovanja dolgov je sekretariat finančnega odbora menil, da obstaja velika nevarnost, da bodo ti odpisani, še preden se bodo pristojni uslužbenci potrudili, da bi jih izterjali. Zato je oblikoval pravila, ki zahtevajo od ministrstev, da pri odpisu dolga upoštevajo stroge postopke. Vsako ministrstvo mora ustanoviti odbor za odpisovanje dolgov, ki mora kritično pregledati vse predloge za odpis dolgov v ministrstvu. Seveda mora odbor to opraviti v skladu s sodili finančnega odbora, kajti le tako bo zagotovil, da si bodo pristojni uslužbenci dovolj prizadevali za izterjavo dolga. Kar se tiče zaračunavanja pristojbine za uporabo javnih objektov in

naprav, je finančni odbor menil, da je treba ministrstva spodbujati, naj njihovo uporabo zaračunajo. Zato ministrstva spodbuja tako, da v naslednji razporeditvi proračuna prejmejo kredit v višini povečanih prihodkov, ki so jih dosegla z zaračunavanjem pristojbine.

Kontroliranje, ki ga predpisujejo osrednji državni organi

Poleg navodil za izvajanje zakonsko predpisanih standardov kontroliranja, lahko finančni odbor uvede tudi dodatna navodila za dobro vodenje. V zvezi s tem ugotavlja: i) ali obstajajo kakršnekoli pomanjkljivosti glede varovanja sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, zlorabe, slabega upravljanja, napak in poneverb ter drugih nepravilnosti (I, 7. odstavek); in ii) ali sprotna usmeritev finančnega odbora ustrezno odraža potrebe in možnosti dejanskih in predvidenih okoliščin, vključno s prednostnimi nalogami in cilji trenutne vlade.

Izvajanje zaščitne kontrole je tvegana naloga. Navodila za nadzor tveganja so oblikovana na podlagi verjetnosti, da se bo nezaželen dogodek zgodil (glede na to, kako verjetno je, da se bo zgodil), in na podlagi posledic, ki bi se pokazale, če bi se v resnici zgodil (ali bi povzročil precejšnjo izgubo denarnih sredstev ali samo neprijeten položaj, ki bi škodil ugledu javne uprave).

V okoliščinah, v katerih je tveganje veliko, je večja naložba v zaščitne kontrole bolj upravičena, kot v okoliščinah, v katerih je tveganje majhno. Po drugi strani pa si finančni odbor prizadeva, da bi bila njegova navodila čim bolj stroškovno učinkovita (I, 12. odstavek). Primer: navodila finančnega odbora v zvezi s kontrolo potrjevanja in plačil dopuščajo, da so nekatere zadeve manj kontrolirane kot druge. Vsebujejo zgolj splošna navodila o tem, kako naj ministrstva kontrolo izvajajo. Tako na primer finančni odbor predlaga, da računa znanega in zelo zanesljivega dobavitelja, recimo telefonske družbe, ni treba preverjati celo, kadar gre za velike zneske, izstavljeni račun novega in nepreverjenega dobavitelja pa je treba skrbno pregledati. Poleg tega finančni odbor tudi spodbuja ministrstva, naj za obdelovanje večjega števila računov uporabljajo sodobne tehnike, kot je na primer statistično vzorčenje. Take metode namreč manj stanejo in so pogosto bolj zanesljive.

Vlada se je na nove ali spreminjajoče se okoliščine, ki so v skladu s projektom Javna uprava 2000, odzvala tako, da je objavila, da bo precej zmanjšala stroške kontrole, in sicer tako, da bo od ministrstev zahtevala več konkretne odgovornosti za izvajanje nalog. Na podlagi tega obvestila je finančni odbor ministrstvom zaupal večje pristojnosti. Zvišal je na primer dolarsko vrednost pogodb, ki zahtevajo odobritev finančnega odbora. Na žalost je nedavna analiza pokazala, da se je zmanjšalo število konkurenčnih ponudb za dodelitev pogodbenih del. To pa kaže na to, da so nekatera ministrstva večje pristojnosti zlorabila. Sekretar finančnega odbora je sklical sestanke z namestniki predstojnikov ministrstev, da bi ugotovili razloge za upad števila konkurenčnih pogodb. Če se bo izkazalo, da je prišlo do zlorab, se bo to odražalo v pregledih, ki ocenjujejo uspešnost namestnikov predstojnikov pri izvajanju svojih nalog (gl. del prvega poglavja z naslovom Spremljanje in vrednotenje vodstvene kontrole).

Ko se je državna uprava odločila, da bo prevzela vodilno vlogo v uporabi informacijske tehnologije, je finančni odbor odobril novo ureditev (to ni v sklopu uradne politike), ki ministrstvom omogoča, da si "izposodijo" sredstva iz centralnih rezerv in jih vložijo v nakup nove tehnologije, pod pogojem, da bodo sredstva povrnili iz prihodnjih prihrankov. Trenutni računovodski postopki sicer ne omogočajo, da bi si ministrstva sredstva izposojala ali jih vlagala,

zato je izposojanje in vlaganje poteka na podlagi internih prerazporeditev. Ko bo državna uprava popolnoma uvedla računovodstvo, zasnovano na temeljnih dogodkih (napovedujejo, da se bo to zgodilo leta 2000), bo izposojanje in vlaganje lahko potekalo neposredno, kar bo povečalo učinkovitost in zmanjšalo tveganje.

Uporaba informacijske tehnologije za boljše in stroškovno bolj učinkovito kontroliranje

Težnja po uporabi novih informacijskih tehnologij pomeni za sekretariat finančnega odbora nov izziv v zvezi z oblikovanjem ustreznih kontrol. K uporabi novih informacijskih tehnologij se nagibajo vodilni uslužbenci v javnem sektorju, ki želijo z novo tehnologijo zmanjšati stroške in izboljšati storitve, in tiste organizacije, ki poslujejo z državno upravo, recimo banke in velika podjetja, ki imajo na voljo uporabo sodobne tehnologije. Državno upravo in njene vodilne uslužbence seveda nenehno nadlegujejo veliki dobavitelji računalniške in programske opreme ter telekomunikacij s ponudbami za naročila. Zato je finančni odbor nedavno oblikoval in izdal nova navodila v zvezi z računalniško odobritvijo in potrditvijo ter številne standarde za računalniško izmenjavo podatkov in računalniški prenos denarnih sredstev. Z odobritvijo parlamenta je bil dopolnjen tudi zakon o finančni administraciji, ki zdaj dopušča popolnoma računalniško vodeno plačilo, prejem, prenos in polog denarnih sredstev; prej je bil za izvedbo teh poslov potrebna dokumentacija ali računalniški izpis.

Po mnenju sekretariata finančnega odbora so kontrole učinkovitejše, če so sestavni del osnovnih obveznosti vodij, ne pa da so nekakšen dodatek k tem obveznostim in jih vodje zato sprejemajo kot breme. Vključevanje kontrol k osnovnim obveznostim vodij olajša tehnologija. V kanadskih ministrstvih trenutno preizkušajo specializirano programsko opremo za obdelavo službenih potovanj. Ta programska oprema omogoča popolno avtomatizacijo odobritev službenih potovanj in postopkov nabave blaga in storitev. Kontroliranje obeh področij je bilo vedno težavno. Po tem programu pa uslužbenec, ki mora na službeno pot, izpolni prošnjo na svojem osebnem računalniku. To stori tako, da s preprostim pritiskanjem na miško odgovori na vrsto preprostih vprašanj. Če hoče nekaj, do česar ni upravičen, se na ekranu pojavi sporočilo, ki mu razloži, zakaj mu dotična postavka ne pripada. Če mu nadrejeni uslužbenec dodatno pravico lahko odobri, se na ekranu pokažejo navodila za računalniško pridobitev dovoljenja. Primer take dodatne odobritve je lahko zahteva po večjem avtomobilu, kot to normalno dovoljujejo pravila.

Uslužbenec, ki mora na službeno pot, izpolni prošnjo, ki jo računalnik v nekaj minutah obdela, izrazi v ceni in odobri - vse to v skladu s pravili. Ta sistem je tudi osnova za zelo hitro obdelavo zahteve za povrnitev potnih stroškov in za revizijo. Morda bo kdo trdil, da bi bila kontrola boljša, če ta sistem zamenjali z metodo *per diem*. Takšno razmišljanje je v skladu z reorganizacijo procesov, ki jo mora izvesti sekretariat finančnega odbora, preden priporoči uporabo nove tehnologije. Sekretariat finančnega odbora je to tudi storil in poskusna raziskava v enem izmed ministrstev je pokazala, da je metoda *per diem* stroškovno manj učinkovita, saj so se celotni potni stroški precej zvišali.

Poleg specializiranih sistemov za kontrolo uporabljajo ministrstva in druge organizacijske enote državne uprave tudi računalniško izmenjavo podatkov in računalniški prenos denarnih sredstev. Tudi ta avtomatizirana kontrolna mehanizma temeljita na računalniški odobritvi in potrditvi. Dopolnjujejo ju ustrezne zaščitne metode, kot je šifriranje in dešifriranje podatkov z uporabo zasebnih in javnih kodov. Tako kot specializirani sistemi tudi računalniška izmenjava

podatkov in računalniški prenos sredstev omogočata boljšo kontrolo, ker dopuščata manj možnosti za napake, saj se informacije vnašajo v sistem samo enkrat in ne večkrat.

Kontroliranje z uporabo tako imenovanega "računalniškega poslovanja" je za uporabnika precej bolj prijazno kot pa ročna kontrola ali razdrobljena računalniška kontrola. Tudi upravljanje z gotovino je bolj učinkovito, kar je še ena pomembna kontrola. Kanadska državna uprava uporablja računalniško poslovanje za: *i)* pobiranje davkov v višini več milijard dolarjev; pravne in fizične osebe lahko zdaj računalniško predložijo davčno napoved in opravijo plačilo oziroma prejmejo povračilo davka; *ii)* pobiranje prispevkov od osebnega dohodka, plačanih neposredno pri delodajalcih; veliki delodajalci morajo računalniško predložiti skupno vsoto odbitih prispevkov in predložiti vse podatke o odbitih zneskih (ime zaposlenega za obračun dohodnine, državno pokojnino in prispevek za zavarovanje za nezaposlene); in *iii)* računalniško naročanje blaga, brez pisarniškega dela neposredno pri dobaviteljih, naknadno potrjevanje prejema, odobritev in plačilo naročila.

Glede na potrebo po znižanju stroškov in hkratnemu izboljšanju storitev in kontrole je uveljavitev informacijske tehnologije dobrodošla, saj omogoča izpeljavo boljše in stroškovno bolj učinkovite kontrole. Na tem mestu smo omenili samo nekatere od naših uspešnih prizadevanj. Čeprav do zdaj nismo opazili še nobenih pomembnih pomanjkljivosti v uporabi informacijske tehnologije, obstaja bojazen, da bodo zaradi želje po uporabi nove tehnologije nekatera ministrstva prehitro uvedla nove sisteme ali spremenila že uveljavljene, ne da bi se glede na standarde finančnega odbora bolj posvetila oblikovanju ustreznih vključenih kontrol.

Prilagajanje različnim kontrolnim potrebam v posameznih ministrstvih

Sekretariat finančnega odbora oblikuje svoja navodila na podlagi posvetovanja z ministrstvi, ki jih izvajajo. Zagotoviti mora namreč, da so neoporečna in stroškovno učinkovita ter dovolj prožna, kadar jih je treba prilagoditi različnim okoliščinam, to pa je še posebej pomembno v decentraliziranih razmerah. Finančni odbor se posvetuje tudi s strokovnimi združenji, kot so na primer računovodske inštitucije, da bi zagotovil, da uporablja moderne in praktične metode. O pomembnih spremembah v navodilih se pogosto posvetuje z vrhovnim revizorjem, vendar vedno pod pogojem, da njegova stališča ne bodo vplivala na njegovo pravico do neodvisne revizije izvajanja navodil.

Sekretariat finančnega odbora se odziva na prošnje ministrstev v zvezi s posebnimi kontrolnimi potrebami ali upravičenim odstopanjem od celotnega delovnega okvira vodstvene kontrole. Zaradi različne narave programov in delovanja je treba pogosto prilagoditi katero od kontrol, ki so v pristojnosti finančnega odbora. Če neko ministrstvo lahko dokaže, da bo odstopanje od kontrole v danih okoliščinah izboljšalo izvedbo programa ali zmanjšalo stroške, mu sekretariat finančnega odbora skuša ugoditi, razen če ne obstaja resno dodatno tveganje.

Sekretariat finančnega odbora je tako ugodil nekemu ministrstvu, ki je opravljalo prenos velikih gotovinskih zneskov z oddaljenih lokacij. V skladu z navodili finančnega odbora so take prenose opravljali samo vsakih pet dni, zato da bi bili stroških prenosa manjši. Vendar je bilo to navodilo oblikovano v času, ko so ti prenosi vključevali majhne zneske. Ministrstvo je poudarilo, da so bili stroški zadrževanja denarja večji, kot pa stroški prenosa. Poleg tega je bilo zadrževanje

velikih denarnih zneskov na enem mestu nevarno, saj bi lahko prišlo do ropa ali kraje. Zato je finančni odbor menil, da v tem primeru ministrstvo ni dolžno upoštevati tega navodila.

Novi problemi, ki se pojavijo v določenih ministrstvih, včasih zahtevajo od finančnega odbora, da predlaga spremembo zakonodaje, če zahtevane spremembe v zvezi s kontroliranjem niso v njegovi pristojnosti. Tak primer so spremembe v zakonu o finančni administraciji, ki naj bi olajšale omenjeno računalniško podprto bančno poslovanje. Te spremembe so bile uvedene zato, da bi ministrstvu, pristojnemu za izterjavo davkov, omogočile uporabo računalniškega poslovanja, s čimer sta povezana velik prihranek ter izboljšanje storitev za stranke. Kasneje pa je pooblastilo za uvedbo računalniškega poslovanja zahtevalo tudi precej drugih ministrstev.

4. Dejavniki, ki vplivajo na vodstveno kontrolo v Kanadi

Prilagajanje spremembam

Vodstveno kontrolo je treba nenehno in sprotno izpopolnjevati, saj se le tako lahko prilagaja spremembam v okolju, kar poudarjajo tudi smernice INTOSAI (I, 15. odstavek). Trenutni položaj vodstvene kontrole v Kanadi ni povsem zadovoljiv. Nekatere uvedene reforme v zvezi z vodenjem bi morale vsaj teoretično okrepiti vodstveno kontrolo, ker pa se to ni zgodilo, je vrhovni revizor zaradi trenutnega stanja resno zaskrbljen.

Kot smo že omenili v drugem poglavju, so se v najnovejših reformah kanadskega javnega sektorja osredotočili predvsem na izboljšanje izvajanja javnih storitev. Pri uresničevanju tega cilja je zelo pomembno usposobljeno vodstvo, ki ima večje pristojnosti in večjo osebno odgovornost. Oboje lahko dosežemo z bolj določenimi pooblastili in z uvedbo temeljitejšega poročanja o načrtovanju in izvajanju nalog. Glede tega je sekretariat finančnega odbora oblikoval in razširil posebne delovne okvire za:

- poslovno načrtovanje, ki od ministrstev zahteva, da predložijo letne strateške načrte, v katerih v grobem prikažejo, kako nameravajo doseči izložke in uresničevati programe in kako bodo te rezultate merili (prej so ministrstva predložila podroben načrt za posamezne postavke porabe in dejavnosti in menila, da je to samo spodbujalo finančni odbor, da jih je natančno vodil);

- izvajanje kakovostnih storitev, ki zahteva, da se ministrstva osredotočijo na izvajanje kakovostnih javnih storitev (pa tudi na storitve za lastne potrebe), pri čemer morajo upoštevati načelo dostopnosti, pravočasnosti in zmožnosti (delovni okvir tudi zahteva, da ministrstva objavijo svoje standarde za storitve);

- osebno odgovornost, ki oblikuje sodila (ministrstva jih lahko v vsaki okoliščini prilagodijo svojim lastnim programov) za uresničevanje odgovornosti od spodaj navzgor v vsakem organu ministrstva vse do parlamenta (ki predstavlja davkoplačevalce).

Odgovornost za delovni okvir vodstvene kontrole

Delovni okvir za odgovornost, ki ga je oblikoval finančni odbor, vključuje tudi nova sodila odgovornosti ministrstev finančnemu odboru (na splošno za izpolnjevanje zahtev finančnega odbora, ki se nanašajo na delovni okvir vodstvene kontrole) in sodila odgovornosti finančnega odbora v zvezi s kakovostjo in učinkovitostjo njegovih delovnih okvirov. Na primer: če vrhovni revizor ugotovi, da imajo vsa ministrstva težave pri izvajanju neke politike oziroma navodil finančnega odbora, je to znamenje, da je napaka v delovnem okviru ali v načinu, kako ga spremljajo.

Najnovejši primer odgovornosti finančnega odbora se nanaša na napačno uporabo politike o začasnih odpustih zaposlenih, ki jo je odbor oblikoval za zmanjševanje števila zaposlenih tako. V skladu s to politiko so zaposleni dobili posebne stimulacije, če so odpovedali službo ali pa so se predčasno upokojili. Namesto da bi ministrstva zaprla delovna mesta, so to politiko uporabila za odpuščanje neučinkovitih uslužbencev, katerih delo je potem moral opraviti nekdo drug. Ko je odbor za javne obračune (zakonodajni odbor, odgovoren predvsem za pregledovanje poročil vrhovnega revizorja v zvezi z vprašanji vodstvene kontrole) prebral poročilo vrhovnega revizorja o tej zadevi, je menil, da je finančni odbor odgovoren za nastali položaj, ker ni spremljal dogajanja in poskušal preprečiti neposlušnosti (to je trajalo tri leta), ki je stala davkoplačevalce nekaj sto milijonov dolarjev. Čeprav vprašanje ni bilo javno zastavljeno, lahko rečemo, da je finančni odbor ravnal napačno, ker ni upošteval zakonite potrebe ministrstva, ki je želelo odstraniti neučinkovite uslužbence.

Načrt za uporabo informacijske tehnologije

Poleg novih delovnih okvirov je sekretariat finančnega odbora objavil tudi načrt za izboljšavo storitev državne uprave s pomočjo informacijske tehnologije. Ta dokument predpisuje načela, standarde in cilje za čim širšo uporabo informacijske tehnologije za izboljšanje učinkovitosti in kakovosti dela notranje uprave (v ministrstvih) in storitev, ki jih ministrstva opravljajo za javnost. Uvod v smernice INTOSAI (I, 1. odstavek) prav tako izraža potrebo po uvedbi avtomatiziranih tehnologij.

Načrt močno poudarja uporabo novih tehnik (kot je reorganiziranje procesov) kot predpogojev za naložbe v informacijsko tehnologijo. Predvideva tudi, da bo pri tem pomembno sodelovanje z zasebnim sektorjem in drugimi nivoji državne uprave, saj bo le-to omogočilo razvoj in uporabo informacijske tehnologije za izboljšanje učinkovitosti in storitev. Za uresničitev tega, pa tudi drugih ciljev načrta, so ustanovili vrsto pomembnih odborov in svetov, kot je na primer posvetovalni odbor na informacijski avtocesti.

Pohvaliti je treba načrt za sodelovanje med zasebnim sektorjem in drugimi nivoji državne uprave. Poleg tega, da ponuja možnosti, pomeni za sekretariat finančnega odbora tudi precejšen izziv glede vodstvenih kontrol, ker pri takem sodelovanju obstaja veliko tveganje. Vodilno osebje v državni upravi, ki sklepa take dogovore, pogosto ni dovolj usposobljeno ali izkušeno pri dodeljevanju pogodbenih del, vodenju projektov in nadzorovanju tveganja, da bi znalo popolnoma zavarovati interese državne uprave. Državna uprava prav tako ni pristojna, da bi sklepala družabništva brez odobritve parlamenta, kajti po kanadskem zakonu sta oba družabnika enako odgovorna, to pomeni, da eden odgovarja za dolgove drugega. Vodilni uslužbenci se morajo

prepričati, da na primer skupni projekti z zasebnim podjetjem nimajo za posledico družabništva v pravno zavezujočem smislu.

Spodbujanje samokontrole vodilnega osebja

Novi delovni okviri za modernizacijo javne uprave bi morali pripomoči k izboljšani organiziranosti vodstvene kontrole, saj zahtevajo bolj natančno določanje odgovornosti in spodbujajo uporabo novih, sodobnih orodij, ki bodo vodilnemu osebju v pomoč pri samokontroli, namesto da je kontroliranje centralizirano oziroma da jih kontrolirajo strokovnjaki z ministrstev. Vodilno osebje v Kanadi je začelo uporabljati specializirane informacijske sisteme in računalniške odobritve in potrjevanja, ki jim omogočajo, da sprejemajo odločitve na podlagi zanesljivih informacij, ne da bi pri tem natančno poznali administrativne postopke.

Modernizacija kontroliranja in koncept samokontrole spreminjata tudi vlogo osrednjih državnih organov glede na ministrstva. Ta vloga se od usmerjanja razvija k pomoči, dajanju navodil in h koordiniranju. Osrednji državni organi dejavno spodbujajo samokontrolo vodilnega osebja, ki je nadomestila kontrolo iz centra. Njihov namen je predvsem vodenje v najboljših praksah vodstvene kontrole, ki so skladne z zakonskim okvirom in trenutnimi cilji državne uprave. Ta prehod od močne centralizirane kontrole do kontrole, ki jo izvaja vodilno osebje, priznavajo tudi smernice INTOSAI (I, 1. odstavek).

Zaskrbljenost vrhovnega revizorja

Vrhovni revizor na splošno zelo podpira projekt Javna uprava 2000 in različne pobude, ki so se razvile v zvezi s tem projektom. Izrazil pa je zaskrbljenost, ker osrednji državni organi niso razvili posebnega delovnega okvira za kontroliranje, ki bi odražal te reforme. Vrhovni revizor se pri tem sicer ni izrecno skliceval na smernice INTOSAI, vendar je jasno, da je zagovarjal uvajanje delovnega okvira vodstvene kontrole, ki ga priporočajo smernice te organizacije.

Vrhovni revizor meni tudi, da sedanji načini kontroliranja, ki so bili v preteklosti delno zanesljivi, ne ustrezajo trenutnim okoliščinam. Čeprav sta večji prenos pristojnosti in kontrola, usmerjena na izložek, pozitivno vplivala na izboljšanje storitev, pomenita veliko tveganje, če ju ne dopolnjuje neoporečna in natančna vodstvena kontrola. Vrhovnega revizorja še posebej skrbi neravnovesje med samostojnostjo in odgovornostjo. Ne pozna namreč primera, da bi ukrepi za povečanje osebne odgovornosti dokazovali, kako uspešno vodilno osebje izvaja svoje večje pristojnosti pri sprejemanju odločitev.

PRIMER ZAKONA O SOCIALNI VARNOSTI
(Nizozemska)

Christianne E. P. M. den Houting-Stevens
Henny S. de Vos-Koerselman[5]

Povzetek

Študija nizozemskega zakona o socialni varnosti kaže, kako so organizirane vodstvene kontrole določenega ministrstva, v tem primeru ministrstva za socialne zadeve in zaposlovanje, ki omogočajo ministru, po zakonu pristojnemu za oblikovanje, vrednotenje in morebitno prilagajanje državne politike socialnega varstva, prevzem odgovornosti za porabo sredstev in za kasnejšo utemeljitev pred parlamentom.

Izvajanje tega zakona je dober zgled procesa razvijanja osebne odgovornosti. Ta proces je del administrativne organizacije, ki vključuje mnoge instrumente vodstvenega oziroma notranjega nadzora. Začne se takrat, ko minister za socialne zadeve in zaposlovanje prejme od parlamenta proračunska sredstva za izvajanje zakona o socialni varnosti. Kot prikazuje naša študija, so vodstvene kontrole vgrajene v celoten zakonski in administrativni okvir programa, odgovornosti vseh, ki so vanj vključeni, pa so jasno določene.

Na temelju zakona o socialni varnosti dodeljujejo občine socialno podporo osebam, ki so do nje upravičene. "Upravičenost", osebne okoliščine, ki vplivajo na višino socialne podpore, in zahtevana dokazila so opredeljena z odlokom. Vseh 630 občin prejme od ministrstva mesečni prispevek v obliki akontacije. Višina akontacije je določena na podlagi stroškovnih smernic, ovrednoti pa jo ministrstvo, in sicer z uporabo standardnih postopkov in vprašalnikov.

Državni svetovalci, ki jih pooblasti ministrstvo, opravljajo različne preglede z namenom, da bi preverili, kako občine izvajajo zakon o socialni varnosti. Njihove naloge so opredeljene v delovnih navodilih. Poleg standardnega poročila sestavijo tudi letno poročilo, ki zajema vsa pomembnejša dogajanja in težave pri izvajanju zakona. Ta poročila kasneje uporabijo za vrednotenje in, če se izkaže za potrebno, za prilagoditev državne politike zakonu o socialni varnosti.

Zakonodaja tudi od občinskih revizorjev zahteva, da pripravijo poročilo in ga priložijo finančnemu obračunu občine. Za preverjanje delovanja občinskih revizorjev, ki nadzorujejo izvajanje zakona o socialni varnosti oziroma porabo prispevkov, je minister sestavil dodatni protokol. Ta postopek je postal sestavni del vodstvene kontrole in notranjih kontrol na ministrstvu za socialne zadeve in zaposlovanje.

---

[5] Christianne E. P. M. den Houting-Stevens je pooblaščena revizorka. Od leta 1992 je zaposlena kot vodja projekta na nizozemskem računskem sodišču (*Algemene Rekenkamer*). Pred tem je nekaj let delala kot zunanja revizorka. Henny S. De Vos-Koerselman je pooblaščena revizorka, ki od leta 1993 opravlja delo višje revizorke na nizozemskem računskem sodišču. Pred tem je bila nekaj let zaposlena v specializiranem revizijskem oddelku v Uradu za socialno in zdravstveno varstvo.

Ministrstvo poravna občinam razliko do dokončnega zneska prispevkov na podlagi izkaza dokončnih stroškov, pri tem pa izhaja iz ugotovitev državnih svetovalcev in občinskih revizorjev. Revizijska služba ministrstva nato revidira finančne obračune v poročilih posameznih ministrstev in ustrezne administrativne postopke ter pripravi poročilo. Poročilo naj bi potrdilo, da so instrumenti vodstvene kontrole na ministrstvu usklajeni z zahtevami.

Našteti ukrepi omogočajo ministru, da prevzame odgovornost za proračunsko porabo, ki jo nato utemelji pred parlamentom.

1. Organiziranost vodstvene kontrole na Nizozemskem

Najvišji organ vodstvene kontrole

Najvišji organ vodstvene kontrole v nizozemski državni upravi je parlament. Najpomembnejši zakon v tem pogledu je zakon o proračunu in računovodstvu. Parlament določa instrumente za vodstvene kontrole tudi v drugih zakonih (kot je na primer zakon o socialni varnosti, ki bo opisan v nadaljevanju).

Zakon o proračunu in računovodstvu omogoča ministrstvu za finance posebno vlogo v vodstvenem kontroliranju. Ministrstvo za finance mora določiti navodila in instrumente za vodstveno kontrolo tudi za druga ministrstva. Ker so ta določila zelo široka, jih lahko ministrstva pri izvajanju te pristojnosti deloma prilagajajo.

Razvijanje in razširjanje vodstvenih kontrol

Ministrstvo za finance je pripravilo več priročnikov, ki določajo standarde za finančne obračune in vodstveno kontrolo. Priročniki so nastali v sodelovanju z notranjimi in zunanjimi revizijskimi organizacijami, občasno pa jih dopolnjujejo v skladu s smernicami INTOSAI (I, 66. odstavek).

Vsako ministrstvo ima generalnega sekretarja, čigar vlogo opredeljuje zakon. Generalni sekretar je najvišji državni uradnik ministrstva in je odgovoren za kadrovske, finančne, upravne in vodstvene zadeve. Vsako ministrstvo ima tudi finančno-računovodskega direktorja, ki je pri ministrstvu odgovoren za razvijanje in razširjanje vodstvenih kontrol. Generalni sekretar, finančno-računovodski direktor in direktor revizijske službe ministrstva sestavljajo skupaj z direktorji vseh oddelkov ministrstva revizijski odbor. Ta ima vodilno vlogo pri razvijanju in razširjanju vodstvenih kontrol v celotni organizaciji. Člani razpravljajo o finančnem vodenju, vodstveni kontroli in revizijski službi ministrstva.

Revizijska služba ministrstva spodbuja tudi izvajanje predpisov in aktov, ki jih pripravlja ministrstvo za finance, in svetuje v zvezi z uspešnim izvajanjem predpisov v praksi.

Vloga nizozemskega računskega sodišča in osrednjih državnih organov

Pri razširjanju standardov vodstvene kontrole nizozemsko računsko sodišče (*Algemene Rekenkamer*) neposredno ne sodeluje. Posredno pa je vključeno v izvajanje vodstvene kontrole, saj na njej temeljijo njegove revizije. Zato lahko računsko sodišče daje priporočila za dopolnitve priročnikov, ki jih izdaja ministrstvo za finance.

Nizozemska ustava določa samo, da je računsko sodišče odgovorno za revidiranje državnih prihodkov in porabe. Računsko sodišče pa meni, da je njegova naloga predvsem izboljšanje delovanja uprave. To nalogo opravlja tako, da vlado in parlament redno seznanja z rezultati svojih revizij. Računsko sodišče ugotavlja pomanjkljivosti in predlaga izboljšave, s katerimi naj bi zagotovili, da bo denar davkoplačevalcev karseda smotrno porabljen.

Nizozemsko računsko sodišče neodvisno sprejema odločitve o preiskavah. Njegovo neodvisnost deloma zagotavlja dejstvo, da so člani odbora imenovani doživljenjsko. Ob menjavi vlade jih nova vlada ne more odsloviti in jih nadomestiti z ljudmi po svoji izbiri.

Primerjava s smernicami INTOSAI

Splošni in podrobni standardi, ki jih predpisujejo smernice INTOSAI (I, 4. in 5. odstavek), so v revizijskih programih revizijske službe ministrstva in priročnikih ministrstva za finance samo naznačeni, ker so ti priročniki in smernice obstajali še preden so bile leta 1992 potrjene smernice INTOSAI. Pri njihovi uresničitvi je sodelovalo tudi nizozemsko računsko sodišče.

Spremljanje in vrednotenje vodstvene kontrole

Za spremljanje in vrednotenje vodstvene kontrole je odgovorna notranja revizijska služba ministrstva. Njena poročila obravnava revizijski odbor.

Najstarejša in najosnovnejša dejavnost računskega sodišča je revidiranje računovodstva oziroma revidiranje "pravilnosti poslovanja". Bistvo te vrste revizije je potrditev državnega obračuna. V zadnjih nekaj letih so te revizije vključevale tudi administracijo in vodenje financ ministrstev. V praksi pa revizije računskega sodišča večinoma temeljijo na ugotovitvah notranje revizijske službe revidiranega organa. Pri ugotavljanju zanesljivosti mnenja in poročil notranje revizijske službe uporablja računsko sodišče postopek pregledovanja (I, 83. in 84. odstavek). V zadnjih desetih letih je bilo v zvezi s tem storjenih precej izboljšav.

V sredini 80. let so se ministrstva ukvarjala s slabo vodstveno kontrolo, zaradi katere so v letnih finančnih obračunih in revizijah računovodskega poslovanja nastajali veliki zastoji. Revizije, ki so jih opravili po teh zastojih, so odkrile mnoge nepravilnosti. Velikokrat ni bilo jasno, ali je bila poraba sredstev v skladu z veljavnimi zakoni in predpisi, zato so začeli, delno pod vodstvom računskega sodišča (I, 66. odstavek), postopek za reformo obračunov državne uprave, katerega cilji so bili:

- izboljšanje administrativnih postopkov in vodstvene kontrole na ministrstvih;
- krepitev notranjega revidiranja (v tem primeru notranje revizijske službe);
- pospešeno kroženje (računovodskih) informacij v državni upravi in med državno upravo in parlamentom;
- izboljšanje predstavitve proračuna.

Posledice tega postopka so bile precejšnje izboljšave v administraciji in revidiranju računovodstva. Računovodstvo zdaj revidirajo vsako leto. To opravlja notranji revizor, ki tudi napiše revizijsko poročilo. Vodstveno nadziranje na vseh ministrstvih zdaj izpolnjuje minimalne zahteve.

Računsko sodišče svoje ugotovitve predstavi v poročilih. Minister za finance pripravi uskupinjene obračune vseh ministrstev, ki sestavljajo državni obračun, tega pa potrdi računsko sodišče. Ugovore, ki se pojavijo v zvezi z revizijami, je treba obravnavati, preden parlament potrdi državni obračun.

Če računsko sodišče neko porabo presodi kot upravičeno, to še ne pomeni, da je bil denar tudi smotrno porabljen. Računsko sodišče opravlja tudi revidiranje izvajanja nalog, kjer gre predvsem za to, ali so bila sredstva porabljena čimbolj gospodarno, učinkovito in uspešno. Računsko sodišče skuša doseči tudi ravnovesje med revidiranjem pravilnosti poslovanja in izvajanja nalog.

Pri revidiranju izvajanja nalog ni zakonskih sankcij, vendar lahko računsko sodišče objavi svoje ugotovitve, spremembe pa spremlja z naknadnimi revizijami.

Sredstva, znanje in izobraževanje za izvajanje vodstvene kontrole

Vsa ministrstva morajo svojim uslužbencem zagotoviti potrebna sredstva in znanje za opravljanje dela, zato morajo biti priročniki in smernice ministrstva za finance na voljo na vsakem ministrstvu. Še bolj pomembno je, da kadrovske službe zaposlujejo samo najboljše ljudi, zato je treba vnaprej določiti, kako morajo biti usposobljeni kandidati za dano delovno mesto, za zaposlovanje potrebnih delovnih moči pa je treba imeti tudi zadostna sredstva. Na vsakem posameznem ministrstvu je za politiko zaposlovanja odgovoren generalni sekretar, ministrstvo za finance pa organizira usposabljanje za uporabo priročnikov in smernic notranje kontrole.

2. Vodstvena kontrola in zakon o socialni varnosti

Študija opisuje primer, ki ponazarja organiziranost vodstvene kontrole v okviru ministrstva, ki omogoča ministru, da preveri porabo in poroča parlamentu. (Revizije, ki jih opravlja računsko sodišče, večinoma temeljijo na preiskovanju teh vodstvenih kontrol.) Naša študija obravnava socialno podporo, ki jo prejemajo posamezniki na osnovi zakona o socialni varnosti. Gre za najvišjo podporo, ki jo dodeljujejo občine, ministrstvo pa jo skupaj z denarno pomočjo, ki jo zagotavlja zakon o otroškem dodatku (razporeja ga posebna agencija), med vsemi vrstami socialne pomoči najbolj natančno nadzoruje. Druge vrste socialne pomoči (za nezaposlenost, bolezen in invalidnost) dodeljujejo neodvisne organizacije delodajalcev in zaposlenih; premije pa plačujejo tisti, ki prejemajo osebni dohodek.

Preden razložimo, za kakšne postopke gre pri tem, bi bilo koristno opisati, kako je sestavljen državni proračun, razložiti glavne značilnosti socialne pomoči, ki jo podeljujejo na osnovi zakona o socialni varnosti in na splošno predstaviti zakon sam.

Državni proračun

Ministrstva so organi državne uprave, ki pristojnim ministrom pomagajo, da svoje delo čim bolje opravljajo. Vsako ministrstvo ima številne naloge, ki so pomembne za družbo kot celoto, kot

je na primer skrb za javno zdravje (ministrstva za zdravstvo, socialne zadeve in šport) ali vzdrževanje ustrezne infrastrukture (ministrstvo za promet in zveze).

Na Nizozemskem so vsakemu ministrstvu dodeljena letna proračunska sredstva, ki naj bi jih porabili za vnaprej določene dejavnosti. Ob koncu vsakega leta mora minister upravičiti proračunsko porabo pred parlamentom. Načelo ministrske odgovornosti je v nizozemskem demokratičnem sistemu osnovno načelo.

Da bi zagotovila ministrsko odgovornost, so nizozemska ministrstva ustanovila upravno organizacijo in vzpostavila vodstveno kontroliranje tako, da zagotavljajo kontrolo nad porabo razpoložljivih proračunskih sredstev in odgovornost za to porabo.

Posebne oblike pomoči

Posebna oblika pomoči je izraz, ki ga med drugim uporabljamo tudi za nekatere prispevke, ki jih občine vsako leto dobivajo iz državnih proračunskih sredstev, upoštevajo pa se v finančnem obračunu pristojnega ministrstva.

Posebne oblike pomoči je skupno ime za sredstva, ki jih država dodeljuje nižjim upravnim enotam, te pa jih na splošno porabijo za naloge, ki jih določi država. Nižje upravne enote teh sredstev ne morejo porabiti tako, kot bi si same želele. Upoštevati morajo veljavne smernice in predpise, ki so povezani z vsako obliko pomoči. Ti zakoni in predpisi določajo obseg dejavnosti, o kateri lahko nižje upravne enote neodvisno odločajo po svoji presoji. Na Nizozemskem takšen način sodelovanja imenujemo "soupravljanje": naloge za državo se opravljajo na nižji ravni, država pa postavlja pravila, po katerih se morajo ravnati nižje upravne enote, ko izvršujejo tako nalogo. Naj pri tem opozorimo, da so nižje upravne enote sicer odgovorne za izvrševanje nalog, da pa je za zakonitost take porabe odgovorna država - v tem primeru ministrstvo, ki je dodelilo prispevek. Kot smo omenili, je taka poraba prikazana v finančnih obračunih, ki jih ministrstvo vsako leto predloži parlamentu.

Posebne oblike pomoči se v splošnem dodeljujejo v obliki akontacij, ki jih potrdijo po razdelitvi sredstev. Točno višino prispevkov ministrstva določijo po razdelitvi sredstev, obenem pa tudi izračunajo razlike glede na to, ali je bilo plačanih preveč ali premalo prispevkov. To pomeni, da naredijo obračun šele, ko posamezna občina utemelji porabo prispevka in izdela svoj obračun.

Zakon o socialni varnosti

Zakon o socialni varnosti je stopil v veljavo 1. januarja 1965. Z uvedbo zakona je vlada prevzela odgovornost, da bo zagotovila denarno pomoč vsem državljanom, ki si ne morejo priskrbeti osnovnih sredstev za življenje. Socialno podporo, ki temelji na tem zakonu, izplačajo samo takrat, kadar kandidat ne more dobiti nobene druge oblike denarne pomoči. Podporo, ki jo omogoča zakon o socialni varnosti je leta 1994 prejemalo približno 510.000 ljudi.

Izvajanje zakona o socialni varnosti in nadzor nad njim je kompleksna zadeva. Ko je zakon stopil v veljavo, je bil bolj preprost, višino podpore pa so za vse upravičence določali po enakih merilih. Na podlagi popravkov in dopolnil zakona, ki so jih uvedli v zadnjih desetih letih, pa je

višina podpore postala odvisna od osebnih okoliščin prejemnika, zato prihaja pri dodeljevanju do velikih razlik. Preden dodelijo podporo, najprej natančno določijo kategorijo, v katero sodi upravičenec. Ker je podpora za nekatere kategorije upravičencev višja kot za druge, se občasno pojavljajo tudi zlorabe ali poskusi zlorab.

Za izvajanje pomoči po zakonu o socialni varnosti so leta 1995 porabili več kot 11 milijard guldnov. 90 odstotkov sredstev je zagotovila država, 10 odstotkov pa občine.

Izvajanje zakona o socialni varnosti je v celoti v pristojnosti ministra za socialne zadeve in zaposlovanje, ki je hkrati odgovoren tudi za kontrolo nad izvajanjem zakona v občinah. Minister odgovarja pred parlamentom tudi za nadziranje in za vso porabo in izdana potrdila, povezana z zakonom o socialni varnosti, ki so priložena finančnemu poročilu ministrstva. Poleg tega je minister za socialne zadeve in zaposlovanje po zakonu odgovoren za oblikovanje, razvijanje in presojanje vladne politike socialne varnosti. Ta odgovornost je opisana takole:

> vlada (v tem primeru ministrstvo za socialne zadeve in zaposlovanje) je odgovorna za splošno raven socialne varnosti, za njeno prilagajanje okviru državne politike in za uveljavljanje predpisov.

Zakon o socialni varnosti in z njim povezane odgovornosti in pristojnosti ministrstva so podlaga za vodstveno kontrolo, ki jo uporabljajo v zvezi s tem zakonom.

3. Glavne poteze izvajanja zakona o socialni varnosti

Izvajanje

V skladu z zakonom o socialni varnosti prejemajo občine od ministrstva za socialne zadeve in zaposlovanje mesečno akontacijo. S to akontacijo pokrijejo stroške izplačil socialne podpore, ki jih izplačujejo v imenu države. Višino mesečnih akontacij ministrstvo izračuna med drugim tudi na podlagi začasne ravni cen v posameznih občinah.

Občine so pristojne za izplačevanje podpore vsem, ki so po zakonu o socialni varnosti do nje upravičeni. Redno tudi preverjajo, če so se spremenile osebne okoliščine upravičencev, zaradi katerih bi se lahko spremenila višina dodeljene podpore. Občine upravičence do socialne podpore tudi dejavno usmerjajo in jih spodbujajo pri iskanju zaposlitve. Če bi se namreč zaposlili, bi skladno z zakonom prenehala tudi njihova upravičenost do prejemanja socialne podpore po tem zakonu.

Končni obračun akontacij, ki jih prejmejo občine, opravijo naknadno. Vsaka občina v določenem času po izteku leta predloži ministrstvu izkaz o porabi sredstev. Izkazu priloži tudi poročilo občinskega revizorja. Ministrstvo ga ovrednoti in na njegovi podlagi določi razliko med dejansko porabljenimi sredstvi in akontacijami, ki jo nato nakaže občini oziroma jo od nje izterja.

Minister za socialne zadeve in zaposlovanje poda letni finančni obračun o dejavnostih ministrstva, ki vključuje tudi obračun porabljenih sredstev in izdana potrdila v zvezi z izvajanjem zakona o socialni varnosti. Finančni obračuni vsebujejo, kot smo že omenili, tudi revizijsko poročilo, ki ga izda notranja revizijska služba.

Minister lahko poroča o porabljenih sredstvih in izdanih potrdilih, ki se nanašajo na zakon o socialni varnosti le takrat, ko ima zagotovilo, da so podatki točni in zakoniti. Točnost pomeni, da so podatki v finančnem obračunu ministrstva resnični in zanesljivi. Zakonitost pa pomeni, da se stroški in potrdila ujemajo z določbami zakona o socialni varnosti in tudi z drugimi ustreznimi predpisi.

Za ugotavljanje resničnosti in točnosti podatkov uporablja ministrstvo za socialne zadeve in zaposlovanje postopek, ki ima tri stopnje:

- izplačilo akontacij občinam (pristojnost: vodstvo);
- določitev dokončnih stroškov in natančna določitev stroškov na podlagi ugotovitev občinskega revizorja in državnih svetovalcev (pristojnost: vodstvo);
- pregled finančnega poročila ministrstva, ki ga opravi notranja revizijska služba (pristojnost: uslužbenci).

Prvi dve stopnji bomo obravnavali v nadaljevanju. Postopki, ki jih mora upoštevati ministrstvo, so uradno dokumentirani (I, 43. odstavek). V teh dokumentih je določeno, katere postopke je treba izpeljati, na kateri točki in zakaj jih je treba izpeljati, in kako naj bo vse to dokumentirano.

V te postopke so vključene številne notranje kontrole, na primer vidno nadziranje, delitev nalog, vodenje dokumentacije itd. Za oblikovanje in vzdrževanje teh postopkov je pristojno vodstvo. V skladu s smernicami INTOSAI (I, 2. odstavek) daje ta ustroj notranje kontrole ministru primerno zagotovilo, da potekajo metodični, gospodarni, učinkoviti in uspešni postopki, ki so v skladu z zakonom, predpisi in poslovnimi navodili.

Nekateri od glavnih orodij vodstvenih kontrol, ki jih uporablja minister pri notranjem nadzoru, so:

- javni odlok, ki opredeljuje upravičenca do socialne podpore, osebne okoliščine, ki vplivajo na višino socialne podpore, in zahtevana dokazila;
- *priročnik za obdelavo zahtevkov*, v katerem je predpisan potek postopka, ki ga morajo uporabiti občine;
- predpisana navodila za delo državnih svetovalcev za socialno varnost, s pomočjo katerih ugotavljajo, ali občine dosledno upoštevajo zakone in predpise (prim. že omenjeni javni odlok);
- pravilnik, ki opredeljuje vsebino poročila državnih svetovalcev za socialno varnost;
- stroškovne smernice za določitev višine akontacij občinam;
- pravila za izvajanje zakona o socialnem varstvu, ki so namenjena občinskim revizorjem;
- pravilnik, ki opredeljuje vsebino poročila občinskih revizorjev;

- standardni postopki in vprašalniki za določitev višine akontacije na ministrstvu;

- standardni postopki in vprašalniki za presojo predloženega izkaza dokončnih stroškov na ministrstvu;

- pravilnik, ki opredeljuje pogostost in razsežnost pregledovanja ustroja notranjih kontrol;

- pooblastila notranje revizijske službe.

Notranja revizijska služba ministrstva je pristojna tudi za predložitev opisov in izjav. Preverja tudi, če so bili upoštevani zahtevani postopki.

Izplačevanje akontacij

Vseh 630 nizozemskih občin prejme akontacijo vsak mesec. Ovrednotenje stroškovnih smernic, ki jih predložijo občine, in določanje višine akontacije na njihovi podlagi je sorazmerno nezahtevno. Če občine izpolnijo določene formalne zahteve in če se določene stroškovne smernice približno ujemajo s pričakovanji, se akontacija določi v skladu približnim izračunom stroškov. Plačilo akontacije mora odobriti ministrstvo.

Cilji notranje kontrole:

- plačevanje akontacij po ovrednotenju stroškovnih smernic;
- plačevanje akontacij ustrezni občini;
- pravilno in dosledno obračunavanje akontacij, ki jih izplačuje ministrstvo.

Izplačevanje akontacij ni tako tvegano, in sicer iz več razlogov. Prvič, delo je rutinsko, precej preprosto, vključuje malo kompleksnih postopkov in je dokaj avtomatizirano. Drugič, vse napake pri izračunavanju in izplačevanju akontacij je mogoče popraviti pri dokončni poravnavi. In tretjič, zakonskih pravil in predpisov za določanje višine akontacije je malo, zato jih ni težko upoštevati.

Ovrednotenje stroškov in določitev dokončne višine prispevkov

Dejavnosti ministrstva

Zakon o socialni varnosti izvajajo občine; ministrstvo deluje samo kot nadzorni organ oz. blagajnik. Z uporabo določenih instrumentov lahko namreč ugotovi, ali je neka občina ravnala v skladu z različnimi zakoni in predpisi. Taki instrumenti vključujejo:

- nadziranje in kontrolo, ki ju izvajajo državni svetovalci; ti pripravijo tudi standardno poročilo za vsak izkaz dokončnih stroškov, ki ga predložijo občine;

- kontrolo, ki jo izvajajo občinski revizorji; ti tudi pripravijo poročilo, ki je priloženo k izkazu dokončnih stroškov.

Na podlagi podatkov, ki jih dobijo med temi kontrolnimi postopki, lahko ministrstvo določi dokončno višino prispevkov. Zavedati se moramo, kako pomembni so kontrolni postopki. Brez njih minister ne bi mogel pred parlamentom upravičiti porabe denarnih sredstev, ki jih je ministrstvo dodelilo občinam. Preden ministrstvo določi končno višino prispevka, mora biti dobro obveščeno o dejavnostih v občinah, kar pomeni, da potrebuje odgovore na mnoga vprašanja, na primer:

- Ali imajo občine pooblastila za vso dejavnost, ki so jo opravile na temelju zakona o socialni varnosti?
- Ali je bila socialna podpora, dodeljena na temelju zakona o socialni varnosti, izplačana tistim, ki so do nje upravičeni?
- Ali so upravičenci prejeli že prej določene ustrezne zneske?
- Ali so vse občine predložile izkaz dokončnih stroškov in revizijsko poročilo?
- Ali so bili vsi obrazci za izkaz dokončnih stroškov izpolnjeni pravilno in dosledno in ali so jih občine pravilno potrdile?
- Ali so akontacije in poravnave v izkazu dokončnih stroškov obračunane pravilno in tekoče?
- Ali poraba, vključena v izkaz dokončnih stroškov, dejansko sodi v okvir zakona o socialni varnosti?
- Ali so občine pravilno obračunale vse prihodke, kot so na primer reklamacije nepravilno izplačanih socialnih podpor?
- Ali so kje omenjeni prihodki, kot so terjatve zaradi napak ali malomarnosti v delovanju občin?
- Ali je vsebina revizorjevega poročila, priloženega izkazu dokončnih stroškov, pozitivna in ali vsebuje kakšne pridržke? Ali so, v primeru, če revizorjevo poročilo ni bilo pozitivno, kaj ukrepali?

Ministrstvo dobi odgovore na ta vprašanja iz podatkov, ki jih zberejo državni svetovalci in občinski revizorji.

Nadzor nad porabo prispevkov in določitev njihove dokončne višine sta precej tvegana, zlasti zaradi kompleksnosti zakona in njegove občutljivosti za zlorabo in nenamenskost. Obveznosti ministrstva še dodatno otežujejo razlike med občinami v administrativnem redu izvajanja zakona.

Vloga državnih svetovalcev

Za opravljanje nadzora nad izvajanjem zakona o socialni varnosti je minister za socialne zadeve in zaposlovanje imenoval 180 državnih svetovalcev za socialno varnost, ki so zaposleni v

uradih po vsej državi. Usposabljajo se na delovnem mestu; nekateri so pravniki, drugi pa strokovnjaki za javno upravo. Njihove najpomembnejše naloge so:

- preverjanje izvajanja zakona o socialni varnosti po posameznih občinah;
- opozarjanje ministrstva na pomembne spremembe, na katere se mora ministrstvo hitro odzvati;
- razpravljanje z občinami v zvezi s politiko socialne varnosti;
- povezovanje z drugimi inštitucijami, ki so kolikor toliko povezane z zakonom o socialni varnosti.

Na podlagi navodil za delo državni svetovalci presojajo izvajanje zakona v občinah in ugotavljajo, ali se odločitve, ki so jih sprejele občine, ujemajo z veljavnimi akti. Take raziskave izvedejo za vsako občino enkrat letno. Najprej opravijo raziskavo na podlagi pisnih podatkov, poslanih ministrstvu, nato pa na osnovi rezultatov te raziskave določijo, v katerih občinah bodo izvedli podrobnejšo preiskavo.

Rezultati raziskav oziroma preiskav so podlaga za standardno poročilo, ki je priloženo k izkazu dokončnih stroškov za vsako občino. Državni svetovalci dajejo tudi priporočila, ki so sicer namenjena določeni občini, lahko pa so tudi bolj splošne narave. V poročilih državnih svetovalcev je v ospredju vprašanje, ali občine pri izvajanju zakona o socialni varnosti ravnajo v skladu z zakonskimi zahtevami (I, 24. odstavek). Kot smo že omenili, obstaja velika možnost zlorabe in neustrezne porabe. Ugotovitve o razširjenosti poneverb v sistemu so zelo različne. Leta 1993 so se številke, ki so temeljile na več raziskavah, gibale med 7 in 25 odstotki porabe. Zakon in predpisi ministrstva poudarjajo, da se morajo v občinah truditi, da bi se izognili zlorabam in neustrezni porabi, kajti ministrstvo bi lahko zmanjšalo prispevek, če v občinah svojega dela ne bodo opravljali dosledno. Tudi proti tistim, ki bi z goljufijo skušali priti do višje podpore, lahko uvedejo sankcije. Občine lahko zmanjšajo višino njihove podpore ali jo celo ukinejo. Sredstva, ki jih je nekdo prejel na podlagi goljufije, je treba vedno vrniti.

Poleg letnih poročil, ki so bistvena za določitev dokončne višine prispevkov občinam, svetovalci sestavijo tudi letno poročilo, v katerem so zajeta pomembnejša dogajanja in problemi v izvajalski praksi. To poročilo uporabijo za presojo in, če je potrebno, za prilagajanje politike zakonu o socialni varnosti (I, 38. odstavek). Letna poročila ministru tudi omogočajo, da ukrepa glede na odzive javnosti.

Državni svetovalci izvajajo tudi raziskave o temah, ki se nanašajo na posebne okoliščine izvajanja zakona in jih določi ministrstvo. Predložijo tudi letni delovni načrt.

Preverjanje, ki ga opravi občinski revizor

Ministrstvo mora vedeti, ali občine uporabljajo ustrezne postopke pri obravnavanju računovodskih podatkov; ti postopki so namreč podlaga za izkaz dokončnih stroškov. Tega preverjanja ministrstvo ne opravi samo. Na Nizozemskem je z zakonom določeno, da mora vsaka

občina sestaviti letni finančni obračun, ki ga, skupaj z njim povezanimi administrativnimi postopki, pregleda revizor. Ta napiše poročilo in ga priloži obračunu občine.

Za ministrstvo je zelo pomembno, kako občinski revizorji opravijo to zakonsko zahtevano kontrolo in napišejo poročilo. Ministrstvo namreč potrebuje zagotovilo, da so prispevki, ki jih dodeljuje občinam na temelju zakona o socialni varnosti, porabljeni za to, za kar so bili namenjeni; še posebej pa potrebuje zagotovilo, da je dokončni izkaz stroškov zanesljiv in v skladu z zakonom. To je tako pomembno, da je ministrstvo za socialne zadeve in zaposlovanje uvedlo dodatne predpise za preverjanje kontrole, ki jo je opravil občinski revizor. Normalna kontrola, ki jo opravljajo na podlagi zakona o lokalni samoupravi, s katerim so določene pristojnosti lokalnih organov, namreč ne zadošča. Ti dodatni predpisi so vsebovani v pravilih za izvajanje zakona o socialni varnosti, ki predpisujejo tudi revizijsko poročilo, ki mora biti priloženo k izkazu dokončnih stroškov. Tako je v skladu s temi dodatnimi predpisi kontrolni postopek, ki ga opravlja občinski revizor, postal del vodstvene kontrole in notranjih kontrol ministrstva za socialne zadeve in zaposlovanje.

Poročilo občinskega revizorja, ki je priloženo k izkazu dokončnih stroškov, med drugim temelji na raziskavi vodstvene kontrole in notranjih občinskih kontrol, administrativnega reda in pogostosti preverjanja upravičenosti posameznikov do prejemanja socialne podpore. O tem, ali občine dosledno upoštevajo zakone in predpise, pa presojajo državni svetovalci.

Dokončna poravnava prispevkov

Na podlagi poročil državnih svetovalcev in občinskega revizorja ministrstvo za socialne zadeve in zaposlovanje presodi izkaze dokončnih stroškov, ki jih predložijo občine. Ministrstvo pri tem uporablja standardni seznam vprašanj. Če se pojavijo nepravilnosti ali nejasnosti, je treba izkaz stroškov popraviti oziroma dopolniti. Ukrepi v zvezi s tem so podrobno določeni v dokumentu uradne politike, ki ga morajo poznati vse občine (I, 38. odstavek).

Višino dokončnega prispevka obdelajo v računovodskem oddelku ministrstva (I, 54. odstavek). V zvezi s tem:

- obvestijo občino;
- prenesejo akontacije s posebnega računa, ki je bil odprt v ta namen;
- doplačajo ali povrnejo razliko med akontacijo in dokončnimi;
- v računovodskem oddelku ministrstva obdelajo plačilo terjatev.

Ministrstvo lahko občini tudi postavi pogoje. Če je na primer državni svetovalec v določeni občini odkril pomanjkljivosti, lahko kljub temu potrdi izkaz dokončnih stroškov, vendar mora občina spremeniti svoje ravnanje. Takim priporočilom mora slediti naknadna kontrola. Če občina noče sodelovati ali pa ne upošteva priporočil, lahko ministrstvo del prispevka zahteva nazaj tudi kasneje, na primer ob obračunu izkaza dokončnih stroškov v naslednjem letu. Leta 1994 je ministrstvo tako ukrepalo v 65 primerih, tako da so se prispevki določenim občinam zmanjšali za okoli 10 milijonov guldnov (0,1 odstotka).

Pregled, ki ga opravi revizijska služba ministrstva

Revizijska služba ministrstva (notranja revizijska služba, ki opravlja storitve za ministra), opravi enkrat letno pregled računovodskih dejavnosti ministrstva in pripravi poročilo, ki ga priloži finančnemu obračunu ministrstva za socialne zadeve in zaposlovanje. Zgoraj opisani sistem kontroliranja zagotavlja, da so v finančno dokumentacijo ministrstva vnešeni pravilni podatki, ki so temelj letnega finančnega poročila ministrstva, o katerem revizijska služba poroča parlamentu. Da bi lahko presodila porabo na temelju zakona o socialni varnosti, mora notranja revizijska služba opraviti naslednje:

- Pregled izvajanja proračuna: revizor preveri, ali so poraba in izdana potrdila zakonita in ali so obračuni v skladu s predpisi. Zakonitost je opredeljena kot pravilno izpolnjevanje vseh zakonskih zahtev pri izvajanju proračuna.

- Akontacije: notranji revizor potrdi, da je ministrstvo pravilno izračunalo akontacije in jih utemeljeno izplačevalo. Nato ugotovi, v kolikšnem obsegu so plačane akontacije ustrezno obdelane v računovodskem oddelku.

- Dokončna določitev plačila: notranji revizor najprej ovrednoti postopke in kakovost dela državnih svetovalcev. Poleg tega tudi potrdi, da so državni svetovalci in ministrstvo pravilno ukrepali v zvezi z neustreznim ravnanjem občin.

S to kontrolo naj bi notranji revizor potrdil, da je ministrstvo pravilno uporabilo rezultate dela državnih svetovalcev, to pa pomeni, da so bile izpolnjene zahteve notranje kontrole.

Notranji revizor ministrstva opravi pregled dela občinskih revizorjev za poročilo o izkazu dokončnih stroškov in kot ukrep notranje kontrole. Delo občinskega revizorja je zelo pomembno za ministrstvo kot celoto in še posebej za notranjo revizijsko službo.

Notranji revizor ministrstva enkrat letno preveri delovanje te notranje kontrole, in sicer tako, da opravi pregled določenega števila (okoli 10 odstotkov) občin. Ta pregled sestoji iz več faz: uvodne razprave, pregleda dokumentacije, sklepne razprave in poročila.

Običajni pregled je mogoče nadomestiti z delnim pregledom, ki ga opravijo s pomočjo seznama vprašanj. Da pa bi bilo to mogoče, morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- Običajni pregled je bil opravljen preteklo leto, tako da bi glede na ugotovitve lahko notranja revizijska služba v celoti in brez dodatnih preverjanj uporabila poročilo občinskega revizorja.

- Delni pregled je možen takrat, kadar ni podatkov, ki bi recimo izhajali iz poročila državnega svetovalca in kazali na to, da se je stanje v letu, v katerem naj bi preverili poslovanje neke občine, spremenilo ali poslabšalo.

- Delni pregled je možen tudi takrat, ko je bila vsebina poročila občinskega revizorja potrjena. (Če poročilo ni bilo potrjeno, obstaja možnost, da občinski revizor svojega dela ni opravil korektno; notranji revizor ministrstva pogosto zahteva več podatkov o tem, zakaj poročilo ni bilo potrjeno).

- Običajni pregled je mogoče nadomestiti z delnim tudi takrat, kadar ugotovitve v drugih postopkih preverjanja ne kažejo, da bi se stanje poslabšalo. To se tiče tako pregledovanja dela državnih svetovalcev, ki ga opravi notranja revizijska služba ministrstva, kot revizije vpeljanih postopkov. Njuna ocena ni v prvi vrsti usmerjena na poudarjanje pomanjkljivosti v delu občinskih revizorjev, vendar lahko podatki pokažejo, da je stanje neobičajno. V takem primeru se je treba odločiti, ali je zaradi tega potreben popoln pregled dokumentacije.

Na podlagi običajnega (popolnega) in delnega pregleda revizijska služba ministrstva presodi točnost revizijskega poročila, ki je priloženo k izkazu dokončnih stroškov in mnenju o delovnih postopkih občinskega revizorja.

Torej: notranja revizijska služba ministrstva ugotovi obseg, v okviru katerega se občinski revizorji pri opravljanju svojih revizij ravnajo po zakonskih in formalnih zahtevah. Poleg tega mora notranja revizijska služba tudi ugotoviti, ali poročilo občinskih revizorjev izraža vsa njihova prizadevanja. Notranji revizor tudi pregleda, ali so občinski revizorji v svoje poročilo vključili vse ugotovitve, ki so pomembne za ministrstvo, in omenili vse posredne učinke teh ugotovitev.

Notranja revizijska služba poda tudi mnenje o dejavnosti ministrstva glede na izkaz dokončnih stroškov. Najbolj jo zanima to, do katere stopnje je ministrstvo samo sledilo primernemu postopku. Ali je primerno ukrepalo, če so se pojavile pomanjkljivosti, in ali je bila dokončna višina prispevka pravilno določena?

Pregled finančnega računovodstva temelji na normalnih standardih, katerih del je tudi preverjanje akontacij in porabe, ki temelji na zakonu o socialni varnosti. Pojavljata se dve osrednji vprašanji, in sicer: ali se poraba in izdana potrdila v finančnem obračunu ministrstva ujemajo z veljavnimi zakoni in ali so v skladu z računovodskim sistemom ministrstva.

PRIMERI IZ PROGRAMA GRADNJE CEST
(Nemčija)

Dr. Detlev Sparberg*

Povzetek

V Zvezni republiki Nemčiji srbijo za vodstveno kontrolo v državni upravi tako vodstva sama kot tudi zvezno računsko sodišče (*Bundesrechnungshof*), ki med izvajanjem svojih zunanjih revizij preverja tudi vzpostavitev in uporabo uspešnih sistemov vodstvene kontrole v upravi.

V upravi, ki je pristojna za gradnjo cest, postavljajo sistemi vodstvene kontrole finančne omejitve za vse pomembne odločitve. Vsaka prekoračitev teh omejitev zahteva dodatno odobritev.

Dobri sistemi vodstvene kontrole so pri dodeljevanju pogodbenih del izrednega pomena, saj so kazniva dejanja v zvezi s tem v zadnjem času močno porasla. Naše izkušnje kažejo, da obstajajo tri glavne vrste manipulacij, ki zahtevajo strogo vodstveno kontrolo. Sem sodijo nedovoljeno dogovarjanje o cenah med konkurenčnimi podjetji, spremembe v konkurenčnih ponudbah in tajno dogovarjanje.

Delo na državnih gradbenih projektih je dodeljeno najnižjemu ponudniku. Če se ponudniki med seboj dogovorijo, kdo bo predložil najnižjo ponudbo, s tem spodkopljejo načelo konkurenčnost in izigrajo upravni organ, ki je pristojen za dodeljevanje pogodbenih del. Izkušnje kažejo, da lahko pogodbene cene zaradi dogovarjanja o cenah presežejo dejanske tržne cene tudi za 40 odstotkov. Da bi preprečila dogovarjanje o cenah, uprava krepi sisteme vodstvene kontrole. Zvezno računsko sodišče intenzivno sodeluje v tem procesu in pri svojem delu posveča precej pozornosti temu problemu.

Posamezni ponudniki skušajo pred dodelitvijo del spremeniti svojo ponudbo. Nemčija ima zelo podrobne predpise in pravila o pridobivanju naročil, ki določajo tudi postopke dodeljevanja pogodbenih del. Ta pravila omogočajo izvajanje vodstvene kontrole med temi postopki. Pred nedavnim je zvezno računsko sodišče opravilo prečno revizijo postopkov za javno pridobivanje in dodeljevanje del pri gradbenih projektih. Revizija je v teh postopkih razkrila vrsto pomanjkljivosti, prav tako pa tudi v vodstveni kontroli v pristojnih organih. Do 40 odstotkov ponudb je imelo pomanjkljivosti, ki bi lahko znatno povečale nevarnost nelojalne konkurence.

Tajno dogovarjanje pomeni, da odgovorni uslužbenec v organu, ki je pristojen za dodeljevanje pogodbenih del, in ponudnik skrivaj sodelujeta, in sicer da bi ponudnikovo podjetje pridobilo konkurenčno prednost v postopku dodeljevanja del. V Nemčiji se je ta oblika nezakonitega sodelovanja med načrtovalcem in ponudnikom v zadnjih letih precej razširila, ker je

---

* Avtor je kot svetovalec in èlan zveznega raèunskega sodišèa odgovoren za revidiranje izdatkov za gradnjo cest v Nemèiji. V tem prispevku podaja svoje lastne poglede, ki jih ne ka e enaèiti s stališèi zveznega raèunskega sodišèa.

načrtovanje v gradbeništvu postalo bolj zapleteno, poleg tega pa ni bilo ustrezno nadzorovano. Take prevare lahko odkrijejo le strokovnjaki z visoko stopnjo strokovnih znanj. Za preprečevanje takšnih primerov je vodstvena kontrola zato še bolj pomembna. Če bo vodstvena kontrola strogo nadzorovala upoštevanje vseh pravil in predpisov, se bodo odgovorni funkcionarji z večjim premislekom podajali v tajno dogovarjanje. Poleg tega pa bo večja zavest o nevarnosti razkritja in možnih negativnih posledicah mnoge zaposlene odvrnila, da bi sodelovali pri takšnih kaznivih dejanjih.

Drugo pomembno področje, ki utegne imeti hude finančne posledice, je plačevanje računov. Ti vsebujejo celo vrsto podrobnih izračunov, to pa zahteva natančno pregledovanje. Da bi čimbolj omejila možnost napak in prevar, je nemška uprava vzpostavila več sistemov vodstvene kontrole. Načela te kontrole se ne nanašajo le na gradnjo cest, marveč so na splošno enaka na vseh upravnih področjih. Glavno načelo vodstvene kontrole je dosledna delitev odgovornosti. Pri vsaki zadevi morata sodelovati najmanj dva uslužbenca, običajno pa jih sodeluje več, od katerih ima vsak natančno določene in drugačne odgovornosti. Tako je nemogoče, da bi en uslužbenec izvršil izplačilo, ne da bi pri tem sodelovali še drugi.

Ustrezna vodstvena kontrola je pomembna pri gradnji cest, seveda pa tudi na drugih področjih. V nemških uradih za gradnjo cest že obstaja zelo dober in obsežen sistem vodstvene kontrole, kljub temu pa je izredno pomembno njegovo stalno nadziranje. Za to nadziranje je odgovorno predvsem vodstvo - to pa je tudi v njegovem interesu, saj le strog in pravilno izvajan sistem jamči nemoteno in pravilno delovanje uprave.

1. Organiziranost vodstvene kontrole v Nemčiji

To poglavje opisuje glavne značilnosti ustroja vodstvene kontrole v Nemčiji. Zaradi lažje primerjave izvajanja vodstvene kontrole v različnih državah, se to uvodno poglavje osredotoča na šest osnovnih področij.

Pristojnost za vodstveno kontrolo

V Nemčiji ne obstaja nekakšna splošna odgovornost za razvoj in razširjanje standardov vodstvene kontrole. Vsak del državne uprave in vsaka organizacijska enota je odgovorna za svojo lastno vodstveno kontrolo in za oblikovanje svojih lastnih sistemov vodstvene kontrole. Glede na ustroj nemške uprave (ki je opisan v nadaljevanju) pa glavno in odločilno odgovornost za razvoj in razširjanje standardov za sisteme vodstvene kontrole v državni upravi nosijo višje ravni uprave.

Razvoj in razširjanje vodstvene kontrole

Standardi vodstvene kontrole niso zakonsko predpisani. V okviru svojih pooblastil jih lahko določi vsaka organizacijska enota državne uprave sama zase. Ker je nemška državna uprava hierarhično urejena, so pooblastila za takšne odločitve razdeljena med različnimi ravnmi uprave. Tako lahko sisteme vodstvene kontrole vzpostavijo nekatere nižje enote v okviru svojih pristojnosti, organizacijske enote na višji ravni za enote, ki so ji podrejene, ali pa ministrstvo za vse organizacijske enote v njegovi sestavi. Posamezen upravni organ torej določi sisteme vodstvene kontrole bodisi za svojo lastno uporabo bodisi za vse enote, ki so mu podrejene.

Hierarhični ustroj uprave vpliva tudi na uvajanje sistemov vodstvene kontrole. Višji upravni organ običajno pooblasti nižje organe, da uvedejo posebne sisteme vodstvene kontrole in nadzirajo njeno izvajanje.

Takšen sistem na splošno dopušča vodjem organizacijskih enot državne uprave dovolj svobode, da te standarde prilagodijo svojim potrebam pri vodenju. Do sedaj so organi na nižji ravni lahko svobodno dopolnjevali sisteme vodstvene kontrole, tako da ni bilo nobenih resnejših pritožb zaradi pomanjkanja prožnosti.

Vloga osrednjih državnih organov

Bundesrechnungshof ali zvezno računsko sodišče, ki je nemška vrhovna revizijska inštitucija, zakonsko ni pooblaščeno za izdajanje odredb ali navodil upravi na podlagi revizij. Sisteme vodstvene kontrole preverja v svojih običajnih revizijah, v zvezi s tem pa lahko opravlja tudi posebne revizije. Med revizijami zvezno računsko sodišče ugotavlja, ali v upravi obstaja dovolj uspešnih sistemov vodstvene kontrole in ali te pravilno izvajajo. S temi revizijami tudi preverja, ali upravni organi uporabljajo svoje sisteme vodstvene kontrole za spremljanje izvajanja svojih nalog v skladu z veljavnimi standardi. Zvezno računsko sodišče tudi ugotavlja, ali pri svojem delu upoštevajo pomembnejša standardna računovodska pravila, preverja pa tudi njihove postopke v zvezi s kadrovanjem in celovitost avtomatiziranih sistemov za obdelavo podatkov.

Zvezno računsko sodišče izdaja na podlagi izsledkov revizij priporočila upravnim organom, v katerih je opravilo revizijo, in/ali pristojnemu ministrstvu. Upravni organ enota pa se sam odloči, ali bo ta priporočila upošteval ali ne. V resnejših primerih, kadar priporočil ne upoštevajo, zvezno računsko sodišče o tem obvesti parlament, bodisi v svojem letnem poročilu bodisi v posebnem poročilu parlamentu oziroma parlamentarnemu odboru.

Osrednji državni organi, kakršna sta urad za proračun in ministrstvo za finance, v tem pogledu nimajo večjih pooblastil kot zvezno računsko sodišče. Ti organi se bolj ukvarjajo z načrtovanjem proračunskih sredstev in računovodstvom, manj pa z dejansko delovno uspešnostjo in spremljanjem izvajanja nalog s pomočjo sistemov vodstvenih kontrol.

Upoštevanje smernic INTOSAI

Nemška uprava na splošno v celoti upošteva smernice INTOSAI za standarde notranje kontrole. Seveda se vedno najdejo primeri, ko sistemi vodstvene kontrole niso zadostni ali pa jih ne izvajajo v celoti. Nekaj takšnih primerov bomo opisali v nadaljevanju. Vendar pa zvezno računsko sodišče ni ugotovilo področij, kjer sistemov vodstvene kontrole, ki jih zahtevajo smernice INTOSAI, sploh ne bi uvedli.

Spremljanje in vrednotenje sistemov vodstvene kontrole

Glavni uporabniki vodstvene kontrole so vodstva, zato morajo predvsem vodje spremljati delovanje teh sistemov. Poleg tega pa izvajanje sistemov vodstvene kontrole preverjajo tudi notranje revizijske enote med opravljanjem svojih revizij. Vlogo zunanjih revizij, ki jih opravlja zvezno računsko sodišče pa smo že opisali.

Zvezno računsko sodišče nima posebnega mehanizma za nadziranje raznih sistemov vodstvene kontrole v nemški upravi. Prav tako nima posebnega oddelka, ki bi bil pristojen za vprašanja sistemov vodstvene kontrole. Vsak revizijski sektor je odgovoren za sisteme vodstvene kontrole v upravnem organu, v katerem opravlja revizijo. Na splošno revizije dajejo vtis, da so sistemi vodstvene kontrole v Nemčiji učinkoviti in stroškovno uspešni. Zvezno računsko sodišče še ni ugotovilo zares neučinkovitih ali dragih sistemov vodstvene kontrole, in zdi se, da v tem pogledu ni razlogov, da bi kritizirali upravo.

Viri, znanje in izobraževanje za izvajanje vodstvene kontrole

Vsak upravni organ mora zagotoviti, da imajo vodilni in drugi uslužbenci vire, znanje in izobraževalne programe, ki so potrebni za uspešno izvajanje vodstvene kontrole. Če upravni organ nima dovolj kadrov, mora o tem obvestiti upravni organ na višji ravni, ki bo s tem seznanil pristojno ministrstvo. Če tudi ministrstvo meni, da upravni organ potrebuje več ljudi, mora prošnjo, ki se nanaša na ta problem, priložiti k predlogu proračuna za prihodnje leto. Upravni organ je običajno odgovoren tudi za izobraževalne programe. Različne državne ustanove ali zasebna podjetja, ki jih finančno podpira država, ponujajo za usposabljanje državnih uslužbencev številne in učinkovite izobraževalne programe.

2. Nemški sistem nadzora

Nadzor v Zvezni republiki Nemčiji poteka na dveh glavnih ravneh, od katerih ima vsaka več podravni.

Administrativni nadzor

Pravna podlaga za gospodarjenje uprave z javnimi sredstvi je ocena letnega proračuna. Ta upravi postavlja omejitve; vladi, parlamentu in zveznemu računskemu sodišču pa omogoča nadzor nad upravo.

Vodstvena kontrola

Sama uprava mora zaradi lastnih interesov nadzirati svoje delovanje. To opravlja predvsem s pomočjo vodstvene kontrole. Glavna naloga vodstvene kontrole je nadziranje pravilnosti in zakonitosti delovanja uprave. To dosega:

- s predhodno revizijo ali *a priori* revizijo,
- s sprotno revizijo,
- z naknadno revizijo ali *a posteriori* revizijo.

Predhodna revizija pregleda upravna dejanja in finančne posle, še preden jih opravijo. To pomeni, da mora vsa dejanja in posle, ali pa vsaj nekatere izmed njih, sopodpisati vodja uprave ali druga pooblaščena oseba.

Sprotna revizija je običajna oblika vodstvene kontrole, s katero uprava nadzira samo sebe. Vključuje finančne vidike (izdelava ocen proračunov), prav tako pa tudi administrativne ali vodstvene vidike (izdelava časovnih razporedov).

Naknadna revizija je revizija po opravljenem delu. To je predvsem revizija uspešnosti, kontrola dosežkov oziroma pregled rezultatov določene dejavnosti. Zelo pomembno je, da uprava ve, ali so doseženi rezultati v skladu s prvotnimi ali kasnejšimi načrti, ali bi bilo treba dejavnosti spremeniti in ali obstajajo empirični podatki, ki bi jih bilo mogoče uporabiti v prihodnje.

Notranja revizija

V večini držav je notranje revidiranje sestavni del sistema vodstvene kontrole. Z notranjim revidiranjem vodstvo nadzira uresničevanje že omenjenih ciljev, da bi tako zagotovilo pravilno delovanje uprave. V Zvezni republiki Nemčiji pa je notranja revizija del zunanje revizije. Čeprav je notranja revizija sestavni del dejavnosti upravnih organov, so notranji revizorji zavezani samo strokovnemu vodstvu zveznega računskega sodišča, kateremu tudi poročajo. Notranji revizorji opravljajo samo naloge, ki jim jih naloži zvezno računsko sodišče. Zato notranjo revizijo v Nemčiji imenujemo predhodna revizija, vendar pri tem ne gre za *a priori* revizijo - tako se imenuje samo zato, ker jo opravijo pred revizijo zveznega računskega sodišča.

Notranje revidiranje pri gradnji cest se običajno osredotoča na revidiranje računovodstva ali revidiranje pravilnosti poslovanja. Ko centralni zvezni urad za plačila poravna račune, jih zbere in pošlje odgovorni notranji revizijski službi. Notranji revizorji preverijo račune na sedežu notranje revizijske službe ali pa obiščejo lokalno enoto, običajno enkrat letno.

Notranje revizije so za vodstvo zelo pomembne, saj lahko notranja revizijska poročila razkrijejo vrsto splošnih pomanjkljivosti. Kot smo že omenili, vodstvo notranjim revizorjem ne more dajati nalog v zvezi z vodstveno kontrolo.

Zunanja revizija

Zunanje revizije opravlja zvezno računsko sodišče. To je neodvisen državni organ, ki je pristojen za preverjanje delovanja in poslovanja državne uprave, za poročanje o svojih ugotovitvah in za svetovanje izvršilnim organom na podlagi svojih revizijskih izkušenj. Leta 1995 je revizijsko osebje zveznega računskega sodišča, ki šteje približno 480 oseb (okoli 410 revizorjev in 70 članov sodišča), pregledalo izdatke, ki so znašali skoraj 500 milijard DEM.

Kot smo že omenili, zveznemu računskemu sodišču pri revidiranju pomagajo notranji revizorji. Kljub njihovi pomoči pa vseh izdatkov ni mogoče celovito revidirati.

Politični nadzor

Parlament vsako leto obravnava in potrdi predvideni proračun. To mu omogoča, da ima nad upravo politični nadzor, kajti parlament zagotavlja denarna sredstva, ki upravi omogočajo izvajanje načrtovanih dejavnosti.

Tak politični nadzor izvaja predvsem odbor za proračun. Zvezno računsko sodišče prisostvuje na njegovih sejah, na katerih temu pomembnemu odboru svetuje na podlagi svojih revizijskih izkušenj. Drugo obliko političnega nadzora izvaja še odbor za javne obračune, ki je pododbor odbora za proračun. Ta odbor, v katerem je zvezno računsko sodišče lahko sodeluje, obravnava poročila zveznega računskega sodišča.

3. Vodstvena kontrola - notranja revizija

Notranje revidiranje pogosto zamenjujejo z vodstvenim kontroliranjem. Vendar pa notranjega revidiranja ne smemo preprosto enačiti z vodstvenim kontroliranjem, ki ga izvajajo ministrstva, oziroma s kontroliranjem poslovne enote, ki zajema vse oblike operativnega ali poslovodskega nadzora v posamezni poslovni enoti. Vodstvena kontrola je orodje, ki vodstvu zagotavlja, da poslovanje poteka pravilno.

Vodstvena kontrola - pa naj bo še tako učinkovita - ne more nadomestiti neodvisnih in obsežnih notranjih revizijskih preiskav, ki morajo upoštevati širša in bolj splošna vprašanja. Po drugi strani pa notranja revizija ne more nadomestiti vodstvene kontrole. Njuni cilji in načini doseganja teh ciljev so namreč različni. Vodstvena kontrola je bolj usmerjena v vsakodnevno kontroliranje rutinskih dejavnosti ter učinkovitosti in uspešnosti opravljenega dela. V nemškem

sistemu se notranja revizija bolj osredotoča na revidiranje denarnih sredstev in na preverjanje pravilnosti prikazovanja obračunov. Za revidiranje učinkovitosti in uspešnosti pa ji ponavadi ostane zelo malo časa.

4. Pomen vodstvene kontrole za zunanjo revizijo

Zvezno računsko sodišče ima za revidiranje zveznega finančnega poslovanja obširna zakonska pooblastila, zato ni področij, ki bi bila izvzeta iz revizij. V praksi pa je popolno revizijsko zajemanje nemogoče, tako zaradi obsega letnega zveznega proračuna kot tudi zaradi celotnega števila državnih uslužbencev na eni strani in števila revizorjev, zaposlenih v zveznem računskem sodišču, na drugi strani, četudi upoštevamo notranje revizorje, ki zveznemu računskemu sodišču pomagajo pri njihovem revizijskem delu.

Zvezno računsko sodišče ne more zajeti vseh različnih predmetov revizij, četudi pri revidiranju uporabi metodo vzorčenja. Zato na podlagi te metode ne more izdelati izčrpnega in temeljitega poročila o pravilnosti zveznih finančnih poslov.

Treba je torej zmanjšati tako število kot tudi vrsto revizijskih tem. V skladu z zveznim proračunskim kodeksom lahko zvezno računsko sodišče po svoji presoji omeji področje revizije in opusti revidiranje posebnih obračunov. Takšno omejevanje pa ne sme biti samovoljno, marveč mora imeti ustrezno strokovno podlago.

Kolikšna omejitev revizije je primerna? Katera področja je mogoče izvzeti iz revizij, ne da bi s tem povzročili škodo? Odgovor na ti dve vprašanji nas sam od sebe privede do vodstvene kontrole. Zvezno računsko sodišče lahko zmanjša obseg svojega revizijskega dela na področjih, za katera je prepričano, da vodstvena kontrola na njih neoporečno deluje in je sposobna odkriti morebitne napake in pomanjkljivosti v delovanju uprave. Iz tega je razvidno, kako zelo pomembna je uspešna vodstvena kontrola za zunanje revidiranje, ki ga opravlja zvezno računsko sodišče.

Zvezno računsko sodišče se z vodstveno kontrolo ukvarja na dva načina. Prvič, svoj vpliv uporablja za zagotavljanje, da vsa pravila in predpisi, ki se nanašajo na delovanje javne uprave, vsebujejo tudi določila o vodstveni kontroli. To omogoča zahteva, da se je pred sprejetjem upravnih predpisov, ki se nanašajo na izvajanje zveznega proračunskega kodeksa, treba posvetovati z zveznim računskim sodiščem. Običajno pa imamo opravka s tem kodeksom vedno takrat, kadar gre za izdatke. Ta pomemben predpis zveznemu računskemu sodišču omogoča, da se v zadevo vključi že na samem začetku in morebiti prepreči nesprejemljive odločitve.

Drugič, naloga zveznega računskega sodišča je, da v okviru svojih rednih revizij preverja dosledno upoštevanje določil o vodstveni kontroli. Ugotavlja tudi, če je sistem vodstvene kontrole treba izboljšati ali poenostaviti.

5. Vodstvena kontrola v upravi za gradnjo cest

Pravni položaj organov, odgovornih za gradnjo cest

Preden si podrobneje ogledamo vodstveno kontrolo v upravi za gradnjo cest, moramo razložiti pravni položaj teh uradov in celotnega sektorja za gradnjo cest v Nemčiji.

Ko govorim o cestah, imam pri tem v mislih samo zvezne glavne ceste, ki jih vzdržuje zvezna uprava. Zvezne glavne ceste - zvezne avtoceste in zvezne magistralne ceste - so namenjene medkrajevnemu prometu. Obstajajo tudi lokalne ali občinske ceste za lokalni promet, ki so v pristojnosti zveznih dežel (Länder). Glavna razlika med njimi je v načinu njihovega financiranja. Razen nekaterih izjem, zvezne glavne ceste financira zvezna uprava (gl. tabelo 1). Ostale ceste financirajo pristojne zvezne dežele, mesta ali občine. Način financiranja seveda močno vpliva na revidiranje. Ker je zvezno računsko sodišče odgovorno za revidiranje zveznih izdatkov, opravlja revizije, ki so povezane z zveznimi glavnimi cestami.

Vprašanje financiranja teh glavnih cest je dokaj enostavno. Težje pa je vprašanje, kdo jih gradi in vzdržuje.

Nemčija je zvezna republika, t.j. ustavna zveza, v kateri imajo federacija in zvezne dežele (Länder) status pravnih oseb. Skupaj tvorijo državo Zvezno republiko Nemčijo. Po nemški ustavi je država lastnica in graditeljica zveznih glavnih cest in je odgovorna za gradnjo in razvoj zveznih avtocest in zveznih magistralnih cest. Na tem področju ima država zakonodajno oblast, ki je izražena predvsem v zakonu o zveznih cestah in zajema vse pravne zadeve, kot so klasifikacija, namembnost, reklasifikacija in povezovanje zveznih glavnih cest ter odgovornost za njihovo gradnjo, javno uporabo in posebno uporabo, pravna razmerja in njihovo financiranje.

Toda načrtovanje, gradnja in vzdrževanje zveznih glavnih cest je v pristojnosti dežel. V tem pogledu dežele delujejo v imenu zvezne države in so odgovorne za vse administrativne zadeve. To pomeni, da ustanovijo urad ali pa mrežo uradov za gradnjo in vzdrževanje teh cest. Zato so dežele odgovorne tudi za administrativne stroške teh uradov, stroške za plače itn. Nosijo tudi stroške načrtovanja cest, ki so lahko precej veliki. Država pa plača dejanske stroške gradnje, skupaj s stroški za material, odkup zemljišč in delovno silo ter dodaten pavšalni znesek v višini 3 odstotkov za materialne stroške v fazi načrtovanja.

Zvezne dežele izvajajo svoje naloge samostojno. Država - v tem primeru zvezno ministrstvo za promet - pa je pristojna za določanje splošnih pravil in včasih tudi za izdajanje posebnih navodil. To se dogaja le poredko, saj so splošna pravila ponavadi oblikovana v sodelovanju s predstavniki zveznih dežel. Obstaja več odborov, v katerih so strokovnjaki, predstavniki države in zveznih dežel, ki obravnavajo probleme v zvezi z gradnjo cest in se dogovarjajo o njihovih rešitvah. Predstavniki zveznega računskega sodišča običajno prisostvujejo na njihovih sejah, zato lahko svoje mnenje, ki temelji na revizijskih izkušnjah, podajo že v zgodnji fazi gradnje.

Ta sistem ima določene prednosti, pa tudi nekatere slabosti. Ker gradnjo financirajo iz zveznih sredstev, zvezne dežele zelo mika, da bi gradile, na primer, razkošne mostove in v Nemčiji zelo priljubljene protihrupne zidove. Seveda pa bi bile za take gradnje manj navdušene, če bi jih morale plačati s svojim denarjem.

Tabela 1: Naloge in odgovornosti pri gradnji zveznih glavnih cest

Vrsta ceste	Lastninske in finančne obveznosti za gradnjo in vzdrževanje		Upravljanje	
	podeželske magistralne povezave	mestne povezave	podeželske magistralne povezave	mestne povezave
Zvezne avtoceste	zvezna vlada	-	dežele v imenu zvezne vlade	-
Zvezne magistrale		<80.000 prebivalcev zvezna uprava		< 80.000 prebivalcev zvezne dežele
		> 80.000 prebivalcev lokalne oblasti		> 80.000 prebivalcev lokalne oblasti

Sistem, po katerem zvezne dežele delujejo v imenu države, vpliva tudi na revizije zveznega računskega sodišča. Ker zvezna vlada uradov za gradnjo cest ne financira, zvezno računsko sodišče ni pristojno za revidiranje njihovega poslovanja, vključno z njegovo učinkovitostjo in uspešnostjo. Lahko ga le kritizira, če ugotovi, da slabo vpliva na zvezne porabo. Za to revidiranje so pristojna deželna računska sodišča. Seveda pa so ta zainteresirana predvsem za to, da so deželni stroški čim nižji, ne pa da bi porabili manj zveznega denarja. Zato se zvezno računsko sodišče pri pregledovanju vodstvene kontrole v uradih za gradnjo cest srečuje z določenimi težavami.

Načrtovanje

Pri gradnji cest ima načrtovanje velik pomen, ne le kar zadeva ceste same, temveč tudi z njimi povezane drage objekte, kot so mostovi in predori. V procesu načrtovanja sprejemajo pomembne odločitve o končnih stroških gradnje cest. Zvezno računsko sodišče se je vedno zavzemalo za to, da bi uprave za gradnjo cest same nadzirale svoje načrtovalne dejavnosti.

Z omejitvami, ki jih morajo načrtovalci upoštevati, je v postopek načrtovanja cest je že vgrajen določen sistem vodstvene kontrole. Na splošno so za načrtovanje zveznih cest v zveznih deželah odgovorni uradi na najnižji ravni. V preteklosti je načrtovanje običajno opravilo osebje v upravi za gradnjo cest. V zadnjem času pa, zlasti v novih zveznih deželah, kjer primanjkuje delovne sile in strokovnih znanj, uradi prepuščajo načrtovanje zunanjim inženirskim podjetjem. Uradi pa nato obdelajo načrte zunanjih strokovnjakov, tako kot vso drugo dokumentacijo v zvezi z načrtovanjem.

V teh uradih deluje sistem omejenih pooblastil, in sicer na osnovi načela dvojnega preverjanja in dvojnega podpisovanja. Nižji uradniki sprejemajo samo enostavne odločitve in tiste odločitve, ki niso povezane z visokimi zneski. Ponavadi mora njihove odločitve preveriti in odobriti nadrejeni ali celo vodja urada.

Pristojnosti za načrtovanje projektov so poverjene organom na različnih stopnjah oblasti, in sicer glede na vrednost ali obseg projekta. Uradi na najnižji upravni ravni lahko sami načrtujejo projekte v okviru omejitev, ki so prikazane v tabeli 2. Če projekt preseže te meje, morajo načrtovanje pregledati in odobriti organi na višji stopnji, in sicer spet v okviru svojih pooblastil. Če vrednost ali obseg projekta presega tudi pooblastila tega organa, mora projekt odobriti naslednji organ na hierarhični lestvici - ponavadi je to deželno ministrstvo. Ta pooblastila se razlikujejo glede na vrsto načrtovanega projekta in deželo, v kateri bodo projekt izvedli. Poleg tega je zvezno ministrstvo za promet postavilo nadaljnje omejitve, in če tudi te prekoračijo, v zadevo poseže zvezno ministrstvo.

Tabela 2: Stopnje pooblastil za preverjanje in odobravanje predhodnih načrtov Zvezno ministrstvo za promet

Projekt	Za odobritev
gradnja, širitev in izboljšave zveznih magistralnih cest (načrt), pri katerih skupni stroški presegajo:	20 milijonov DEM
gradnja mostov (razred 60/30), katerih celotni razpon (glede na vzdolžno os prečkane poti) presega:	50 metrov
gradnja predorov, katerih notranja dolžina presega:	80 metrov
gradnja drugih objektov nizke gradnje (npr. skozi objekte in zadrževalne zidove), pri katerih skupni stroški presegajo:	5 milijonov DEM
popravilo, obnova in ojačanje cestnega tlaka, kar presega:	5 milijonov DEM
nove dvopasovne dovoznice za obstoječe zvezne avtoceste in magistralne ceste:	vedno

Namen tega sistema vodstvene kontrole je preprečiti načrtovanje nepotrebnih in predragih gradenj in zagotoviti, da bo gradnja cest kar najbolj učinkovita in stroškovno uspešna. To je danes izjemno pomembno, ker se zvezni proračun za nove ceste vedno bolj krči, seznam cest, ki bi jih bilo treba zgraditi, pa daljša. Obenem pa gradnji cest čedalje bolj nasprotujejo tudi okoljevarstveniki. Ti zahtevajo drage predore in obvoze, ali pa vsaj drage protihrupne zidove, občasno, in zadnje čase vedno pogosteje, pa tudi posebne predore ali mostove za živali.

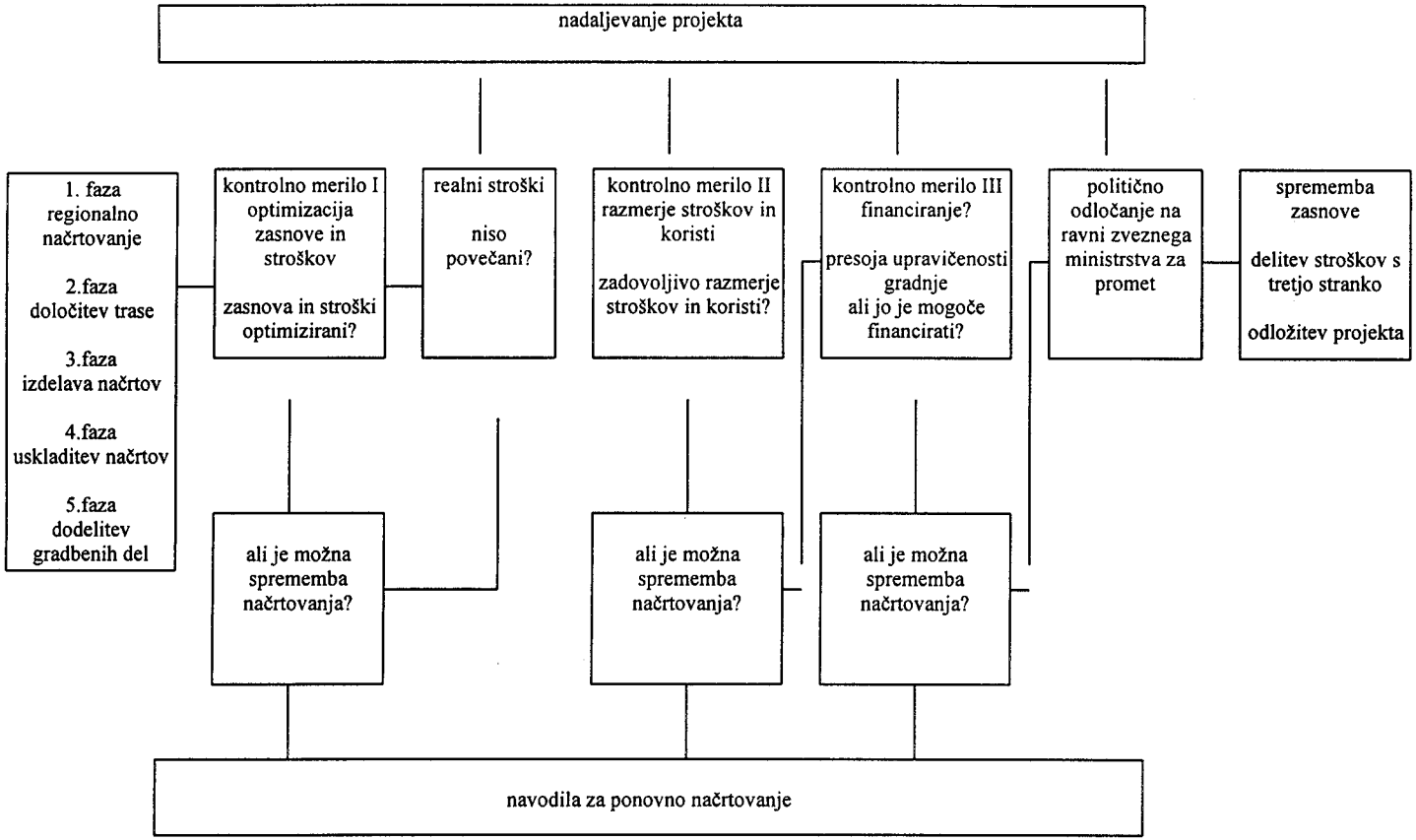
Zvezno računsko sodišče je v svojih revizijah ugotovilo, da ima ta sistem vodstvene kontrole številne pomanjkljivosti. Organi na nižji stopnji zelo pogosto namerno podcenijo stroške načrtovanega projekta, da bi ta ostal v okviru mej, za katera so pooblaščeni. Organi na višji stopnji pa za takšno ravnanje izvedo, če sploh, šele takrat, ko stvari ni več mogoče spremeniti.

Zvezno računsko sodišče tudi meni, da te omejitve ne upoštevajo dejstva, da lahko tudi pri manjših projektih nastanejo preveliki stroški zaradi razsipnega ravnanja s sredstvi. Odkrilo in grajalo je primer, kjer so stroški gradnje majhnega nadhoda za pešce dosegli skoraj 5 milijonov DEM, čeprav bi takšen nadhod lahko stal le okoli 0,5 milijona DEM. Ker ta znesek ni presegel mej, ki jih je postavilo ministrstvo, projekt tudi ni zahteval njegove odobritve. Takšnim problemom bi se lahko izognili z uvedbo relativnih namesto absolutnih omejitev. Zvezno ministrstvo za promet bi moralo izračunati povprečne stroške za različne vrste gradenj in zahtevati predstavitev tistih

projektov, ki za določen odstotek presegajo te povprečne stroške, vendar o tej zadevi še vedno razpravljajo.

Zvezno računsko sodišče je na podlagi opravljenih revizij pogosto grajalo zvezno ministrstvo za promet, ker pri odobravanju večjih projektov ni vedno upoštevalo načela učinkovitega in gospodarnega ravnanja z javnimi sredstvi. Vendar je ministrstvo že spoznalo pomen upravljanja s stroški, zato je pred kratkim v zvezi s tem uvedlo nov sistem (gl. diagram 1 in tabelo 3). Namen tega sistema je uvedba enotnega načina preverjanja vseh projektov v ministrstvu. Ministrstvo ima tako večji pregled nad stroški, to pa mu omogoča, da že v zgodnji fazi prepreči gradnjo predragih projektov.

Upravljanje stroškov
Prikaz poteka preverjanja stroškov projekta v direkciji za gradnjo cest



Vir: Zvezno ministrstvo za promet, direkcija za gradnjo cest

Tabela 3: Kratek prikaz kontrole stroškov zveznega ministrstva za promet

1. polje	Kontrolo stroškov običajno izvajajo v vsaki fazi načrtovanja. Vsaka faza ima različen čas za kontrolo.
2. polje	Kontrolno merilo I Vrste in število kontrolnih meril so odvisne od faze načrtovanja. Zasnova in stroški morajo biti optimizirani za dejavnosti v vseh petih fazah.
3. polje	Ponavljanje kontrolnih vprašanj in vsakokratno poudarjanje pomena znižanja stroškov.
4. polje	Primerjava dejanskih stroškov projekta z načrtovanimi in s stroški, ki jih je pokazalo zadnje preverjanje, upoštevajoč splošno oceno gradbenih stroškov. Vsakič, ko stroški presegajo načrtovano raven, je potrebna njihova intenzivna kontrola, zlasti pri projektih, pri katerih njihovo povečanje presega splošno povečanje stroškov za več kot 5 odstotkov.
5. polje	Kontrolno merilo II Kontroliranje ali ugotavljanje dejanskega razmerja stroškov in koristi, upoštevaje povečane stroške in možne spremembe v namembnosti .
6. polje	Kontrolno merilo III Projekti z neustreznim razmerjem stroškov in koristi, pri katerih stroškov ni mogoče znižati s ponovnim načrtovanjem, zahtevajo dodatno preverjanje. S tem naj bi ugotovili, če je njihova gradnja še vedno upravičena. Za takšno odločitev oblikujejo podrobna in natančna merila.
7. polje	O projektih, za katere presodijo, da njihova gradnja ni upravičena, odločajo na politični ravni (gl. 6. polje)
8. polje	Če se odločijo, da bodo projekt nadaljevali, da ministrstvo soglasje pristojni zvezni deželi.
9. polje	Nakazane so možne rešitve, ki bi bile rezultat političnega odločanja.
10. polje	Navodilo ministrstva za ponovno načrtovanje, da bi se znižali stroški.

Takšno preverjanje projektnih stroškov naj bi opravili za vse projekte, ki jih mora odobriti ministrstvo. Sedmo poglavje zveznega proračunskega kodeksa določa, da je "treba opraviti analize stroškov in koristi, na podlagi katerih bodo sprejeti ukrepi, ki bodo finančno ustreznejši". Zvezno ministrstvo za promet upošteva to načelo pri vseh projektih gradnje cest. Tako preverja, ali je načrtovane cilje mogoče doseči gospodarno, učinkovito in uspešno, ali je projekt treba spremeniti oziroma ali naj dela nadaljujejo. Ministrstvo se zaveda, da je vodstvena kontrola, ki temelji na načelih gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti, njegova stalna naloga.

Dodeljevanje pogodbenih del

To je področje, kjer je dobra vodstvena kontrola izredno pomembna. Zvezno računsko sodišče je bilo dolga leta prepričano, da sistem zaposlovanja državnih uslužbencev, ki imajo dobre plače in zelo zanesljiva delovna mesta, zagotavlja sorazmerno varnost pred prevarami in manipulacijami. V zadnjem času pa se je izkazalo, da to žal ne velja. Moj revizijski sektor je začel sodelovati z zveznimi uradom za preprečevanje kartelov in raznimi oddelki za preiskovanje kaznivih dejanj. Namen tega sodelovanja je združiti naše različne izkušnje, znanja in sposobnosti. Zvezno računsko sodišče ni pristojno za opravljanje revizij v zasebnem podjetju, ki je dobilo

naročilo za izvedbo del. Pregleda lahko samo dokumentacijo v lokalnih gradbenih uradih, toda to pogosto ni dovolj, da bi našlo dokaze o prevarah. Pregledati in primerjati je treba tudi dokumentacijo tega zasebnega podjetja. Za to so pooblaščeni oddelki za preiskovanje kaznivih dejanj, vendar imajo tudi ti precej težav, če hočejo preiskati prostore podjetja. To sodelovanje je zato obojestransko koristno.

Tovrstna kazniva dejanja razkrivajo pomanjkljivosti sistema vodstvene kontrole, zato bi morali izsledki naših revizij voditi k izboljšavam tega sistema. To je nepretrgan proces. Mi izdajamo poročila, ki vsebujejo opažanja in priporočila za izboljšavo vodstvene kontrole. Šele čez leta, ko spet opravljamo revizijo v istem uradu, pa lahko preverimo, če je urad dejansko izboljšal svoj sistem.

Naše revizijske izkušnje kažejo, da obstajajo pri dodeljevanju pogodbenih del tri glavne vrste manipulacij, ki zahtevajo strogo vodstveno kontrolo:

- dogovarjanje o cenah
- spremembe v konkurenčnih ponudbah
- tajno dogovarjanje.

Dogovarjanje o cenah

Delo pri državnih gradbenih projektih, pa naj gre za gradnjo stavb ali cest, dobi ponudnik, ki predloži najnižjo ponudbo. Če se ponudniki med seboj dogovorijo, kdo bo predložil najnižjo ponudbo in po kolikšnih višjih cenah bodo svoje ponudbe predložili ostali, s tem izničijo načelo konkurenčnosti in izigrajo organ, ki je pristojen za dodeljevanje pogodbenih del. Izkušnje kažejo, da so posledica takšnega dogovarjanja cene, ki lahko presežejo tržne cene tudi za 40 odstotkov. Nemški zakon dogovarjanje o cenah prepoveduje, takšno nezakonito ravnanje pa preganjajo in kaznujejo.

Skoraj nemogoče je, da bi organ, ki dodeljuje pogodbena dela, ugotovil, ali so bile cene tako dogovorjene, saj tržne cene zelo nihajo. Ponudniki prikrivajo dogovarjanje o cenah tako, da namerno postavljajo cene, ki presegajo dogovorjeno najnižjo ponudbo. Dogovarjanje o cenah navadno razkrijejo notranje informacije, ki jih na primer posredujejo nezadovoljni uslužbenci podjetja. Pred kratkim je bil tako odkrit cenovni kartel velikih podjetij za proizvodnjo klimatskih naprav. Zvezni urad za preprečevanje kartelov jim je naložil kazen v znesku 50 milijonov DEM.

Organ, pristojen za dodeljevanje pogodbenih del, lahko prepreči dogovarjanje o cenah samo tako, da se izogne omejenemu številu ponudnikov. Edino učinkovito sredstvo pri tem je javni razpis, ki vsakemu podjetju omogoča, da se poteguje za naročilo. Poleg tega pa mora organ, ki dodeljuje dela, zagotoviti, da ponudniki ne pridejo v stik po dobavitelju določenega izdelka.

Naš revizijski sektor je pred kratkim opravil pregled postopkov dodeljevanja pogodbenih del v zvezi s prometno signalizacijo, označevanjem cest in zaščitnimi bankinami, ki je zajel celotno državo. Za to država namreč letno porabi 400 milijonov DEM. Ugotovili smo, da je bila le okoli tretjina naročil oddana na podlagi javnih razpisov in da to tržišče obvladuje peščica podjetij. Zveznim deželam smo priporočili, naj temeljito izpopolnijo svoje postopke za dodeljevanje pogodbenih del. To pa nujno zahteva okrepitev vodstvene kontrole v njihovih uradih.

Prvič, sistem za dodeljevanje pogodbenih del je treba izboljšati tako, da bo postalo dodeljevanje del brez ustrezne konkurence zelo težko ali celo nemogoče. To lahko dosežejo z zahtevo, da vse pogodbe odobri še nadrejeni ali druga oseba, ali da o njih odloča posebna komisija za dodeljevanje pogodbenih del. Če bi tako pregledali vse pogodbe, bi neprimerno ravnanje lahko vsaj hitro odkrili in preprečili nadaljnje kršitve.

Drugič, uslužbence, ki se ukvarjajo z dodeljevanjem pogodbenih del, je treba občasno premestiti v druge urade ali pa jim poveriti drugačne odgovornosti v istem uradu. Kaznivo sodelovanje med državnim uslužbencem, ki je odgovoren za dodeljevanje del, in ponudnikom se je pogosto razvijalo več let. Redno premeščanje uslužbencev v uradu bi pripomoglo k temu, da take zveze sploh ne bi nastajale.

Od izdaje našega revizijskega poročila se že kažejo prva znamenja, da se razmere izboljšujejo. Letos bomo opravili kontrolno revizijo, s katero bomo preverili učinke našega revizijskega poročila na vodstveno. Upamo, da bodo ugotovili izboljšave v postopkih za dodeljevanje pogodbenih del.

Spremembe v konkurenčnih ponudbah

Po končanem natečajnem roku in pred dodelitvijo del poskušajo posamezni ponudniki pogosto spremeniti svojo ponudbo. Ponudnik, ki ni predložil najnižje ponudbe, lahko skuša znižati svojo ponudbo, da bi si zagotovil naročilo. Po drugi strani pa lahko najnižji ponudnik poskuša spremeniti svojo ponudbo ali jo povišati do te mere, da se ta skoraj izenači z drugo najnižjo ponudbo. Takšno ravnanje ni dovoljeno, ker je v nasprotju z načeli proste konkurence in lahko v dolgoročnem smislu škoduje državi. Privede lahko celo do kazenskega pregona zaradi prevare in ponarejanja dokumentov.

Nemčija ima zelo podrobne predpise o pridobivanju pogodbenih del, ki določajo tudi način dodeljevanja del. Sem spadajo vsi postopki od zbiranja ponudb ponudnikov do dodelitve dela najugodnejšemu ponudniku. Ti postopki določajo, na primer, katere podrobnosti morajo vsebovati ponudbe, kako je treba ravnati z neodprtimi ovojnicami s ponudbami, kako jih je treba odpirati in kako morajo ponudbe preverjati in vrednotiti.

Ta pravila tudi omogočajo, da uradi med tem postopkom izvajajo različne vodstvene kontrole. O postopkih odpiranja, preverjanja in vrednotenja ponudb je treba voditi evidenco. To omogoča nadzor nad usklajenostjo konkretnega postopka dodeljevanja del z zakonskimi zahtevami. Nekatere zvezne dežele so odgovornost za posamezne dele postopka dodeljevanja pogodbenih del prenesle na posebno sekcijo, ki se ukvarja predvsem s formalnimi zahtevami v zvezi z odpiranjem ponudb. Izdelali so tudi preverjalni seznam, ki vsebuje več vprašanj, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, ali je bil postopek izveden pravilno ali ne.

Pred kratkim je Zvezno računsko sodišče opravilo prečno revizijo postopkov javnega zbiranja ponudb in dodeljevanja pogodbenih del za izvedbo gradbenih projektov. Revizija je razkrila vrsto pomanjkljivosti, tako v postopkih pristojnih uradov kot tudi v njihovi vodstveni kontroli.

Revizija zveznega računskega sodišča je pokazala, da je imelo do 40 odstotkov ponudb pomanjkljivosti, ki bi lahko znatno povečale tveganje nedopustnega onemogočanja konkurenčnih ponudnikov. Nekatere ponudbe, na primer, so namesto opisa storitev vsebovale neizpolnjene obrazce, pri drugih pa so opisi vsebovali prazne strani. Včasih ponudniki v ponudbe niso vpisali zahtevanih standardnih cen, tako da bi jih bilo mogoče dopisati kasneje. Uradi so ponudbe hranili v nezaklenjenih pisarnah, tako da so bile dostopne nepooblaščenim osebam, ki bi jih lahko spremenile ali pa se seznanile z njihovo vsebino. Občasno so imele nepooblaščene osebe dostop tudi do stroja za označevanje datuma odpiranja ponudb, tako da bi lahko označile tudi druge dokumente. Pogosto so ponudniki predložili dodatne ponudbe, ki so jih navedli v spremnem dopisu, toda te dodatne ponudbe niso bile omenjene niti v postopku odpiranja ponudb niti v zapisnikih.

Vse te pomanjkljivosti, četudi se morda zdijo majhne in nepomembne, pa zlahka privedejo do zlorabe razpisnega postopka in povzročijo resne finančne posledice. Ugotovili smo, da se uprava v tem pogledu ne zaveda dovolj dobro, kako pomembna je vodstvena kontrola. Samo s stalno vodstveno kontrolo je mogoče doseči upoštevanje strogih razpisnih pravil, to pa je eden od najučinkovitejših načinov za preprečevanje manipulacij na tem področju.

Da bi se izognili takšnemu nezakonitemu ravnanju, je Zvezno računsko sodišče zahtevalo, da mora uprava ponudbe hraniti skrbno zaklenjene, dokler ne dodelijo del, in nadzorovati odgovorne uslužbence. Uvedli so tudi zahtevo, na osnovi katere preiskujejo spremembe v razvrščanju ponudb med datumom njihove predložitve in datumom dodelitve pogodbenega dela. Zvezno računsko sodišče upa, da se bo na podlagi njegovih revizijskih poročil stanje na tem področju kmalu izboljšalo.

Tajno dogovarjanje

Tajno dogovarjanje pomeni, da odgovorni uslužbenec v uradu za dodeljevanje poslov ali zunanje projektantsko podjetje, ki deluje v imenu urada, skrivaj sodeluje s ponudnikom, ki bi rad pridobil konkurenčno prednost v postopku dodeljevanja pogodbenih del. Na primer, načrtovanje lahko prilagodijo določenemu podjetju, namenoma lahko navedejo napačne količine, nekatere specifikacije pa izpustijo. Ker za to ve le eno podjetje, lahko to upošteva v svojem predračunu stroškov in zato predloži ponudbo, ki je nižja od ponudb konkurenčnih podjetij. V nekem primeru je bil v razpisnih dokumentih naveden premer cevi, ki ni ustrezal načrtom. Zato je ponudnik, ki je bil s tem seznanjen, za to postavko lahko ponudil zelo nizko ceno, saj je vedel, da teh cevi pri gradnji ne bodo uporabili.

V Nemčiji se je v zadnjih letih takšno nezakonito sodelovanje med načrtovalcem in ponudnikom zelo razmahnilo. Načrtovanje v gradbeništvu je postalo bolj zapleteno, ni pa ustrezno nadzorovano. Take prevare lahko odkrijejo samo strokovnjaki, ki so tehnično zelo podkovani. Ker pa si tisti, ki se odločajo za takšno ravnanje, izmišljajo vedno nove in bolj domiselne načine, je vedno teže najti dokaze o takšnih prevarah.

Zato postaja vodstvena kontrola, ki naj bi preprečila takšno ravnanje, vedno bolj pomembna. Odgovornost za različne faze gradbenega projekta - načrtovanje, razpis del, dodelitev in izvedba del - je treba zaupati različnim osebam. V vsaki fazi je treba preveriti, tudi z uporabo prej omenjenih preverjalnih seznamov, če odgovorne osebe ravnajo v skladu s predpisanimi postopki in načeli

dodeljevanja pogodbenih del. Tako lahko vodstvo precej onemogoči tajno dogovarjanje, saj je verjetnost, da bo razkrito v tej fazi ali kateri od naslednjih faz, velika.

Če bo vodstvena kontrola zahtevala in nadzorovala strogo upoštevanje pravil in predpisov, se bodo odgovorni uslužbenci veliko težje odločali za sodelovanje pri kaznivem tajnem dogovarjanju. Obenem pa bo zavest o večji verjetnosti razkritja in o možnih negativnih posledicah mnoge zaposlene odvrnila od takšnih nezakonitih dejanj.

Finančno poslovanje

Drugo pomembno področje, ki ima lahko hude finančne posledice, je poravnavanje računov. Te račune, ki vsebujejo precejšnje število podrobnih izračunov, je treba natančno pregledati in plačati. Da bi čimbolj onemogočila napake in prevare, je nemška uprava vzpostavila več sistemov vodstvene kontrole. Načela te kontrole ne veljajo le za gradnjo cest, temveč tudi za druga področja uprave.

Pristojni uslužbenec mora preveriti vsak račun, ki ga dobi uprava. Na najnižji stopnji je to običajno nadzornik gradbišča, ki primerja postavke v računu s svojimi zapiski, ki jih vodi in dopolnjuje ves čas poteka gradnje. Cene, ki so navedene v računu, primerja s cenami iz pogodbe. Njegov nadrejeni glede na svoja pooblastila vse to pregleda. Po popravku morebitnih napak in, če je potreben, popravku končnega zneska, pooblaščena oseba račun podpiše, s čimer potrdi, da so podatki v računu in njegova tehnična izvedba pravilni.

Ko je potrjeno, da je račun glede podatkov in tehnične izvedbe pravilen, račun pošljejo v finančni oddelek urada za gradnjo cest. Ta oddelek vodi finančni direktor, ki je odgovoren za pravilno porabo proračunskih sredstev. S sodelavci in glede na svoja pooblastila račun različno preveri: pregleda, ali je za to pooblaščena oseba potrdila, da so podatki v računu in njegova tehnična izvedba pravilni, izračuni morajo biti pravilni, znesek za izplačilo pa mora biti v mejah predvidenega zneska. Če račun izpolnjuje te pogoje, ga finančni direktor podpiše in potrdi, da je s finančnega vidika in glede zneska pravilen.

Račun šele nato pošlje v zvezni plačilni urad v izplačilo. Blagajnik se mora prepričati, da dokument vsebuje vse potrebne podpise odgovornih oseb, v skladu z njihovimi različnimi pooblastili. Za to ima na voljo seznam vseh pooblaščenih oseb z opisom njihovih odgovornosti in podpisi.

Glavno načelo vodstvene kontrole v tej končni fazi izvedbe projekta je stroga delitev odgovornosti. Pri vsakem posameznem primeru morata sodelovati najmanj dva uslužbenca, običajno pa več, od katerih ima vsak drugačne in natančno določene odgovornosti. To posameznemu uslužbencu preprečuje, da bi opravil plačilo, ne da bi pri tem sodelovali še drugi.

6. Sklep

Zgornji prikaz kaže na pomen, ki ga ima ustrezna vodstvena kontrola pri gradnji cest in, seveda, tudi drugje. Čeprav imajo nemški uradi za gradnjo cest že zelo dober in celovit sistem vodstvene kontrole, je za zagotavljanje, da so pravila dosledno upoštevana, stalni nadzor izredno

pomemben. To je v prvi vrsti dolžnost vodstva. Obenem pa je to tudi v njegovem interesu, saj je pravilno izvajan strog sistem vodstvene kontrole edino jamstvo, ki omogoča nemoteno in pravilno delovanje uprave.

V Nemčiji se notranje revizije običajno ne ukvarjajo z vodstveno kontrolo. Zato je zelo pomembno, da se zunanja revizijska organizacija osredotoči na učinkovitost teh sistemov in da to področje vključi v svoje revizije. Med običajnimi revizijami to področje pogosto zanemarjajo, vendar ne zaradi premajhnega zanimanja, marveč zaradi pomanjkanja časa in obsega nalog, ki jih terja revizija. Zvezno računsko sodišče mora pregledovati zelo velike izdatke in celo vrsto tehničnih, pravnih in okoljevarstvenih problemov, ki jih povzroča gradnja cest. Kljub temu pa moramo pozornost revizorjev usmeriti na pomen vodstvene kontrole in na potrebo po posebnih revizijah te problematike, ali pa jo moramo vsaj vključiti v njihove redne zunanje revizije.

PRIMERI IZ UPRAVE V KMETIJSTVU
(Danska)

Rolf Elm-Larsen[7]

Povzetek

Ta prispevek osvetljuje dva vidika vodstvene kontrole, ki sta ponazorjena s primeri danskega upravljanja v kmetijstvu. Prvič, vodstvena kontrola je sredstvo za uravnavanje vpliva posebnih interesnih združenj na izvajanje (kmetijske) politike. Eden od opisanih primerov prikazuje neustrezno vodstveno kontrolo v zvezi z izplačevanjem subvencij za bike in junce v okviru programa Evropske unije, s katerim je bilo izplačevanje preneseno na državno upravo. Drugič, ta prispevek kaže na probleme, ki se pojavijo, kadar imajo upravni sistemi več ravni, kot na primer kmetijska politika Evropske unije (na ravni skupnosti in države). Tudi ti problemi so ponazorjeni s primerom bikov in juncev ter s primerom danskih skladišč za tržne intervencije.

Danski sistem vodstvene kontrole je zelo prožen in je zato primeren za prenos odgovornosti v zvezi z vodstveno kontrolo na posamezne državne organe. Danska kmetijska uprava ima tri ravni. Prva je politična in jo predstavlja minister in njegov oddelek. Druga raven je upravna, sestavljajo jo štiri izvršilne agencije. Tretja raven pa so kmetijski raziskovalni inštituti. Posebnost danskega kmetijskega sistema je njegova tesna povezanost s kmetijskimi interesnimi združenji.

Danska kmetijska uprava je vezana na tržne ukrepe Evropske unije in na državne strukturne ukrepe. Nekatere naloge v zvezi z izvajanjem teh ukrepov je uprava prenesla na kmetijska interesna združenja. Vrhovni revizor je poročal, da so sistemi vodstvene kontrole na teh dveh področij upravljanja neustrezni in neuspešni.

Kadar so programi zakonsko odvisni od več ravni upravljanja (na primer od ravni Evropske unije in od državne ravni), so lahko cilji in interesi na teh ravneh različni, pa tudi njihova pričakovanja v zvezi z vodstveno kontrolo se morda ne ujemajo. Zato je treba vodstveno kontrolo oblikovati tako, da ne ustvarja nasprotij v interesih na različnih ravneh. Preprečiti pa bi morala tudi prevelik vpliv interesnih združenj na javno upravo.

---

[7] Avtor je vodja oddelka v uradu danskega vrhovnega revizorja in ima za seboj dvajset let izkušenj pri državnem revidiranju. Je tudi predavatelj revidiranja na poslovni šoli v Kopenhagnu in predavatelj ekonomije na danski šoli za javno upravo. V tem prispevku predstavlja svoje lastne poglede, ki jih ne kaže enačiti s stališči inštitucij, s katerimi sodeluje.

1. Uvod

Namen tega prispevka, ki temelji na danskih izkušnjah, je pokazati, česa se je mogoče naučiti iz revizij vodstvene kontrole v upravljanju kmetijstva, in tako prispevati k razvoju dobrega upravljanja v tem sektorju.

V tem prispevku je pojem vodstvene kontrole uporabljen v skladu s pojmom vodstvene kontrole iz smernic INTOSAI za standarde notranje kontrole, ki je bil kasneje razširjen še na revidiranje sodelovanja v Evropski uniji[1]. Revizijske inštitucije Evropske unije so izdale posebne smernice za revidiranje dejavnosti Evropske unije, njihov namen pa je spodbuditi uporabo revizijskih standardov INTOSAI za vodstveno kontrolo.

Ta prispevek s primeri iz delovanja danskega urada vrhovnega revizorja opisuje, kako so revizije razkrile pomanjkljivosti v sistemih vodstvene kontrole na področju kmetijstva. Opozarja tudi na nevarnosti, ki se lahko pojavijo, kadar je vodstvena kontrola šibka oziroma kadar je sploh ni. Opisani primeri osvetljujejo pomen vodstvene kontrole pri uravnavanju ali spreminjanju vpliva posebnih interesnih združenj na izvajanje (kmetijske) politike. Kažejo pa tudi na pomen vodstvene kontrole v upravnih sistemih z več ravnmi, zlasti če gre pri tem za Evropsko unijo in nacionalno upravo.

Kratka uvodna predstavitev nekaterih vidikov ustroja danske kmetijske uprave omogoča umestitev predstavljenih primerov v njihov upravni kontekst. Danska kmetijska politika temelji na dveh temeljih, na tržni ureditvi Evropske unije in na državni strukturni ureditvi. Posebnost danskega sistema pa je prenos upravnih nalog na posebna interesna združenja.

2. Organiziranost vodstvene kontrole na Danskem

Pristojnost za postopke vodstvene kontrole in njihov razvoj

V skladu z zakonom o državnem računovodstvu, ki določa institucionalni okvir za oblikovanje in sprejemanje računovodskih predpisov in standardov, je parlament pooblastil ministra za finance, da izdela pravila državnega računovodstva. Minister za finance je torej odgovoren za oblikovanje načel državnega računovodstva, vključno z načeli vodstvene kontrole. Danski finančni minister je tako izdal predpise za izvajanje računovodskih dejavnosti in vodstvene kontrole, ki ministrstvom in drugim državnim organom nalagajo oblikovanje svojih lastnih pravil. Na podlagi teh splošnih načel mora za opravljanje računovodskih dejavnosti in vodstvene kontrole vsako ministrstvo ali državni organ oblikovati svoja pravila in jih tudi upoštevati.

Zakon o računovodstvu in predpisi, ki jih je izdal minister za finance, so objavljeni v danskem uradnem listu. Pravila, ki urejajo dejavnosti posameznih ministrstev in organizacijskih enot državne uprave so javna, tako kot to zahteva danski zakonom o svobodi obveščanja.

Načela, na katerih temeljijo predpisani računovodski postopki in vodstvene kontrole v danskem državnem sektorju, so zelo prožna. Takšna tudi morajo biti, saj morajo te predpise upoštevati tako inštitucije z zelo zapletenimi gospodarskimi nalogami in organizacijskim ustrojem ter številnimi zaposlenimi, kakršno je na primer ministrstvo za obrambo, kot tudi državni organi s preprostim organizacijskim ustrojem, majhnim številom zaposlenih in z nizkimi izdatki.

Morda se zdi nepreudarno, da imajo posamezna ministrstva pravico, da sama določajo pravila, ki urejajo njihove računovodske dejavnosti.[2] Vendar v zvezi s tem urad vrhovnega revizorja do sedaj še ni poročal o zlorabah. Zdi se namreč, da ministrstva in drugi državni organi raje upoštevajo računovodska pravila, ki so jih sami oblikovali.

Ker so prevare resen problem v kmetijski politiki Evropske unije, vodstvena kontrola temu problemu posveča posebno pozornost. Zato splošne evropske smernice za vodstveno kontrolo (gl. uvodno poglavje v tej brošuri) vsebujejo prilogo o standardih za revidiranje nepravilnosti, ki so izhajajo iz prevar. Za njihovo preprečevanje je izredno pomembna vzpostavitev učinkovite vodstvene kontrole, tako na ravni Evropske unije kot na ravni države.

Vloga osrednjih državnih organov

Posebna agencija, ki poroča ministrstvu za finance, opravlja računovodske storitve za velik del državnega sektorja. Ministrstvo za finance ne spremlja izvajanja državnih računovodskih dejavnosti in vodstvene kontrole. Vsak minister je odgovoren za vzpostavitev ustreznega sistema vodstvene kontrole in za spremljanje njegove uspešnosti.

Urad vrhovnega revizorja pri svojem delu vrednoti uspešnost sistemov vodstvene kontrole. O pomembnih opažanjih v zvezi z manjkajočimi ali neučinkovitimi sistemi vodstvene kontrole poroča odboru za javne obračune. Kritika v njegovih revizijskih poročilih delno tudi nakazuje, kakšni postopki bi bili bolj primerni. Zato poročila vrhovnega revizorja, skupaj s pripombami odbora za javne obračune, krožijo po vsem državnem sektorju. Do sedaj niti ministrstvo za finance niti vrhovni revizor še ni izdal jasno opredeljenih smernic za oblikovanje boljših postopkov na tem področju.

Primerjava s smernicami INTOSAI

Splošni in podrobni standardi vodstvene kontrole, ki jih vsebujejo smernice INTOSAI (I, 4. in 5. odstavek), niso posebej vključeni v dansko zakonodajo o državnem računovodstvu. Kljub temu pa v zakonih in predpisih o državnem računovodstvu lahko najdemo večino sestavin teh standardov, zlasti podrobnih standardov (dokumentacija, evidentiranje, odobritve). Ti so vključeni tudi v notranje predpise državnih organov, ki urejajo njihove računovodske postopke.

Splošni standardi INTOSAI se nanašajo na odnos vodstva do vodstvene kontrole (pripravljenost za pomoč, neoporečnost in sposobnost). Ker so nekoliko manj konkretni, jih je tudi težje prepoznati v zakonih o državnem računovodstvu. V praksi pa jih vrhovni revizor uporablja za spremljanje vodstvene kontrole v danskih državnih organih.

Spremljanje in vrednotenje sistemov vodstvene kontrole

Na Danskem ni nobena posebna enota državne uprave odgovorna za vrednotenje vodstvene kontrole. Predvsem vodstvo je odgovorno, da v okviru notranjih revizij ovrednotijo tudi uspešnost

sistema vodstvene kontrole, kar je jasno določeno v sporazumu o notranjem revidiranju, ki ga skleneta vrhovni revizor in minister, pristojen za posamezno enoto državne uprave.

Spremljanje in vrednotenje uspešnosti vodstvene kontrole je ena od metod, ki jih uporablja urad vrhovnega revizorja pri opravljanju revizij državnih obračunov.

V kmetijski upravi pa danske sisteme vodstvene kontrole vrednotita Evropska komisija in Evropsko računsko sodišče.

Sredstva, znanje in izobraževanje za izvajanje vodstvene kontrole

Na Danskem ne obstaja nekakšna splošna ureditev, ki bi zagotavljala vodilnim delavcem in drugim uslužbencem sredstva, znanje in izobraževalne programe, ki so potrebni za izvajanje uspešne vodstvene kontrole. V večjih državnih organih to področje urejajo s posebni *ad hoc* ukrepi. Splošno mnenje je namreč, da so posebni ukrepi, ki so posebej prilagojeni vsakemu posameznemu državnemu sektorju, veliko boljši. Takšno decentralizirano izobraževanje pa pogosto utemeljujejo tudi s z večjo prožnostjo in stroškovno uspešnostjo.

3. Danska kmetijska uprava

Dansko ministrstvo za kmetijstvo in agencije v njegovi sestavi (gl. nadaljevanje) izvajajo kmetijsko politiko - določeno tako na ravni Evropske unije kot tudi države - v tesnem sodelovanju z interesnimi združenji kmetovalcev.

Ministrstvo za kmetijstvo

Glavni cilj ministrstva za kmetijstvo je pospeševanje donosne pridelave in prodaje v kmetijskem sektorju in zagotavljanje, da potekajo kmetijske dejavnosti v skladu s sprejetimi smernicami. Naloga ministrstva je, da izvaja upravne in nadzorne naloge, poleg tega pa je odgovorno tudi za upoštevanje raznih mednarodnih zahtev, za poslovne predstavitve kmetijstva ter za raziskovalne in eksperimentalne dejavnosti.

Ministrstvo je razdeljeno na tri ravni upravljanja. Prva raven je politična, predstavlja pa jo minister in maloštevilno osebje v njegovem oddelku. Druga raven je administrativna in vodstvena. Sem sodijo naloge, ki jih opravljajo operativne organizacije: agencija za strukturo kmetijstva, veterinarska agencija, agencija za intervencije in agencija za kulturne rastline. Tretja raven so raziskovalni inštituti in diagnostični laboratoriji v sestavi ministrstva. Tabela 1 prikazuje organizacijski ustroj ministrstva za kmetijstvo.

Glavna naloga agencije za strukturo kmetijstva je dodeljevanje subvencij in oblikovanje zakonov in predpisov v zvezi z dejavnostmi, ki povečujejo kmetijsko proizvodnjo, izboljšujejo kakovost pridelkov in razvijajo nove proizvode in metode pridelovanja. Pospešuje tudi dejavnosti, ki izboljšujejo okoljevarstvene in naravne razmere na podeželju in spodbujajo prilagajanje in razvoj kmetijskih struktur na kmetijskih območjih.

Tabela 1: Organizacijski ustroj danskega ministrstva za kmetijstvo

Glavni cilj agencije za kulturne rastline je, da z različnimi kontrolnimi ukrepi zagotovi zadovoljivo kakovost semen, ki bo ugodno vplivala na pridelavo poljščin, vzrejo živali, in s tem tudi na izvoz, ter zadovoljila potrebe porabnikov. Agencijo delno financirajo kmetje in podjetja, za katere agencija opravlja storitve.

Veterinarska agencija skrbi za vzrejo zdravih živali in za varno in zdravo živalsko krmo, ki je namenjena prodaji. Zagotavlja tudi izvajanje pravilnih kontrolnih postopkov pri izvozu živine in živalskih izdelkov. Sredstva za opravljanje njenih nalog v zvezi s proizvodnjo mesa in trgovino z živino pretežno zagotavljajo klavnice in proizvajalci.

Agencija za kulturne rastline in veterinarska agencija imata številne raziskovalne inštitute in laboratorije.

Na Danskem se z zadevami v zvezi s tržnimi ukrepi Evropske unije za kmetijske proizvode ukvarja danska agencija za intervencije. Ta izračunava in izplačuje subvencije iz Evropskega kmetijskega sklada (FEOGA) in jamči za povračila in tržno naravnane ukrepe, ki vključujejo tudi ukrepe v zvezi s premijami, proizvodnjo in subvencijami za proizvajalce. Poleg tega pa agencija tudi nabavlja, skladišči in prodaja pridelke, ki so po programih Evropske unije namenjeni tržni intervenciji.

Danska agencija za intervencije ima končno odgovornost za načrtovanje in usklajevanje vodstvene kontrole v zvezi s tržnimi ukrepi Evropske unije. Za izvajanje te kontrole pa skrbita predvsem agencija za kulturne rastline in veterinarska agencija, v sodelovanju s carinskim in davčnim uradom.

Posebne interesne organizacije

Dansko kmetijstvo ima tri organizacije kmetovalcev, ki so se združile v kmetijski svet. Ta svet seznanja parlament, vlado in osrednjo državno upravo z interesi kmetijskih proizvajalcev. Posebne kmetijske interesne organizacije so vedno zelo močno vplivale na oblikovanje politike v tem sektorju, prevzele pa so tudi aktivno vlogo pri njegovem upravljanju. V skladu s pravili upravljanja, ki jih je določil minister za kmetijstvo (gl. 6. poglavje), je na posameznih področjih upravljanje preneseno na interesna združenja kmetovalcev.

Vpliv oziroma moč interesnih združenj kmetovalcev se je še bolj okrepila, ker so srednje velike kmetije, ki so najštevilnejše, tesno povezane z Liberalno stranko. To je proevropska stranka, ki zagovarja liberalno gospodarsko in politično usmeritev. Združenje malih kmetovalcev je bilo običajno povezano s stranko Radikalnih liberalov, ki je dolga leta določala politično ravnovesje v danskem parlamentu, saj se je s svojimi socialno-liberalnimi idejami umeščala v središče danske politične scene.

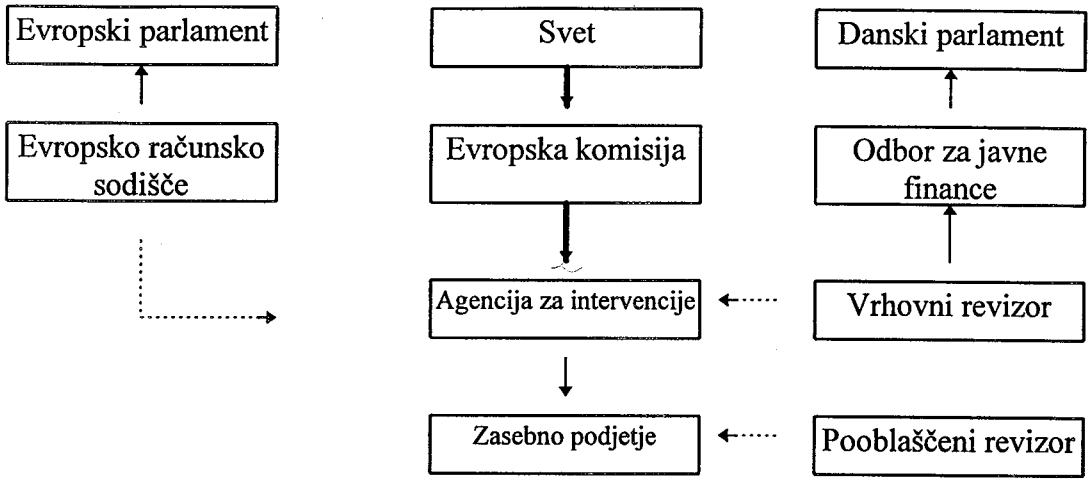
Teoretično, in kot smo opisali, je to sistem, v katerem posebni interesi in uprava pomenijo dve ločeni sferi. V resnici pa je ta sistem mogoče primerjati s stanovsko demokracijo, ki posebna interesna združenja vključuje v procese oblikovanja in izvajanja politike. To pa vpliva na vodstveno kontrolo v zvezi s subvencijami in drugimi oblikami finančne pomoči ter z izdatki za kmetijstvo.

4. Vodstvena kontrola v zvezi s tržnimi intervencijami

Danska kmetijska politika je del skupne kmetijske politike Evropske unije. Eden od ciljev kmetijske politike Evropske unije je stabilizacija trgov za kmetijske proizvode (Sporazum EGS, 39. člen). Za dosego tega cilja je bil sprejet skupni evropski dogovor o trgih za kmetijske proizvode, ki vsebuje določila o zadevah, kot so uravnavanje cen, denarna pomoč za proizvodnjo in prodajo različnih izdelkov, skladiščenje in plačevanje ter enotni ukrepi za stabilizacijo uvoza in izvoza (Sporazum EGS, 40. člen).

Naslednja dva primera opisujeta težave, ki so povezane z vodstveno kontrolo, pri izvajanju tržnih dogovorov Evropske unije na Danskem.[3] Tabela 2 prikazuje sistem revidiranja kmetijske porabe Evropske unije.

Tabela 2: Revidiranje v zvezi s kmetijskimi intervencijami Evropske unije



——— poročilo

..... revizija

▬▬ zakoni in dodeljevanje sredstev

Neustrezna vodstvena kontrola v zvezi s premijami (subvencijskimi plačili) za bike in junce

Namen tržnih ukrepov Evropske unije v zvezi s kmetijskimi proizvodi je zagotoviti finančno pomoč kmetijskim proizvajalcem. Sem spadajo, na primer, intervencijski mehanizmi, ki posameznim državam članicam omogočajo intervencijske nakupe takrat, ko tržne cene v državah članicah padejo pod določeno raven intervencijskih cen.

Leta 1987 se je tržni dogovor za govedino spremenil, tako da so prišli intervencijski nakupi v poštev šele takrat, ko so tržne cene padle pod intervencijsko ceno za določen znesek in ne ko so dosegle raven intervencijskih cen. Kot protiutež tako nastalemu padcu prihodkov proizvajalcev, so uvedli začasne ukrepe, ki so predvidevali premije za živalske samce pri tistih rejcih, ki teleta obdržijo tako dolgo, dokler ta ne dosežejo določene starosti ali teže. Državam članicam sta bila na voljo dva modela izračunavanja in izplačevanja subvencij: države so lahko dobile premijo za žive živali, ki so bile stare najmanj devet mesecev (kmetijski model), ali za živali, katerih klavna teža je bila 200 kg (klavniški model). Premija je znašala 23 ekujev za samce (bike ali junce). Danska je izbrala kmetijski model. Premije je dajala za samce, ki so bili v času vloge prošnje stari najmanj šest mesecev in za katere so se rejci obvezali, da jih bodo obdržali na kmetiji še tri mesece. To referenčno dobo so določili zato, da bi lahko preverili, če te živali res redijo. Program je vodila danska agencija za intervencije, preverjanja pa je opravljala veterinarska agencija.

V letih 1987 in 1988 je danska agencija za intervencije prejela 33.000 prošenj za premije, od katerih jih je odobrila 31.800, kar je pomenilo okoli 266.000 živali. Veterinarska agencija je opravila 1.743 revizijskih pregledov in ugotovila, da je bil dogovor kršen v 564 primerih. Najpogostejše kršitve so bile manjkajoča obvezna individualna identifikacija živali z oznakami v ušesih in prodaja živali pred iztekom referenčne dobe ali celo pred vlogo prošnje. Tako so tretjino

prošenj, ki so jih revidirali, zavrnili. Če ta podatek prenesemo na vse prošnje, to pomeni, da je bilo v okoliščinah, v katerih so bili predpisani pogoji kršeni, v obliki premij izplačanih okoli 20 milijonov DKK. Glede na svoje predpise bi lahko Evropska unija zaradi teh ugotovitev razveljavila celotno premijo in zavrnila kompenzacijo za plačila, ki so bila izplačana v času, ko predpisov niso pravilno izvajali.

Urad vrhovnega revizorja je opravil pregled sistema vodstvene kontrole in ugotovil, da bi ministrstvo za kmetijstvo moralo okrepiti kontrolo in uvesti zakonske sankcije, ki bi spodbudile pravilno izvajanje predpisov. Ugotovil je tudi, da ministrstvo, preden se je odločilo za kmetijski model, ni dovolj dobro presodilo administrativnih posledic in kontrolnih vidikov takšne ureditve. Odbor za javne obračune je opozoril na neustreznost kontrol in sankcij v zvezi s tem modelom in grajal vodstvo ministrstva, da je tvegalo izgubo subvencij Evropske gospodarske skupnosti.[4]

Leta 1989 je Danska prešla na klavniški model, pri katerem premije dodelijo v klavnici za živali, ki dosegajo predpisano težo. S tem smo se izognili problemu kmetijskega modela, pri katerem obstaja možnost, da je premija za isto žival izplačana večkrat. V klavnicah na podlagi ušesnih oznak zapisujejo podatke za vsakega rejca posebej, danski agenciji za intervencije pa pošiljajo podatke o zakolu živali, za katere rejci lahko prejmejo subvencije. Odkar je bil sprejet klavniški model, veterinarska agencija preverja le, če so posamezni rejci sposobni rediti ustrezno število živali. Pri tem modelu ni treba, da posamezni rejci vnaprej navedejo, za koliko živali želijo prejemati premije.[5]

Februarja 1989 je Evropska komisija zaprosila kmetijsko agencijo za poročilo o posebnih premijah za pridelovalce govejega mesa, ki ga je izdelal urad vrhovnega revizorja. To je bilo povezano z zaključnimi obračuni za leto 1987 v zvezi s subvencijami sklada FEOGA. Komisija je od Danske tudi zahtevala, da obrazloži, zakaj kljub slabim rezultatom opravljenih kontrolnih pregledov na terenu v zvezi s premijami za leto 1987 ni povečala števila takšnih pregledov. Na podlagi odgovora danskih oblasti je komisija leta 1989 napovedala, da bo izvedla popravke v višini subvencij za leto 1987 in 1988. Po pogajanjih, ki so sledila, je komisija potrdila znižanje subvencij, Danska pa zadeve ni predložila sodišču Evropske unije.[6]

Danska se je odločila, da od prejemnikov subvencij ne bo zahtevala povračila zaradi napačnega izplačevanja, ker je menila, da to v praksi ni izvedljivo. Posledica tega pa je bila, da je moralo ministrstvo za kmetijstvo zaprositi parlament za dodatna sredstva za pokritje teh izdatkov.

Razlaga

Posebna interesna združenja zanima takšna kontrolna ureditev, ki bi prinesla čim večjo ekonomsko korist kar največjemu številu njihovih članov v najkrajšem možnem času. Za to je kmetijska panoga pripravljena uporabiti ves svoj politični in upravni vpliv. Čeprav je omenjeni program namenjen predvsem proizvajalcem govedine, pa moramo na tem mestu omeniti tudi kmete, ki se ukvarjajo s proizvodnjo mleka. Med kravami mlekaricami je na Danskem najbolj razširjena sorta Jersey, za katero je značilno, da samci potrebujejo sorazmerno veliko časa, da dosežejo težo 200 kg. Zato so kmetijske organizacije z izbiro kmetijskega modela lahko svojim članom zagotovile kar največjo finančno podporo. To je tudi onemogočilo vzpostavitev trdne osnove za nadzor, obenem pa za prejemnike subvencij pri tem modelu ni bilo nobenega gospodarskega tveganja.

Kmetijsko ministrstvo je bilo v precepu: na eni strani je bilo odgovorno za zagotovitev uspešnega upravljanja sredstev za kmetijske subvencije v skladu z zakoni, na drugi strani pa so na ministrstvo nedvomno vplivala posebna interesna združenja, katerih cilj je bil pridobiti čimveč sredstev Evropske unije. Ministrstvo je verjetno pričakovalo, da je možnost, da ta obračunov ne bi odobrila, precej majhna, saj so njene kontrolne intervencije nujno omejene samo na naključna preverjanja. Šibak sistem vodstvene kontrole za kmetijski model gre pripisati predvsem dejstvu, da so kmetijske organizacije zelo močno vplivale na odločitev ministrstva za kmetijstvo glede izbire modela. Poleg tega pa je imelo ministrstvo v tem primeru dvojno vlogo: vlogo upravljalca in izvajalca nadzora na eni strani in vlogo pospeševalca kmetijstva na drugi strani.

Vodstvena kontrola pri upravljanju intervencijskih skladišč

Splošna zasnova tržnointervencijskih programov Evropske unije predvideva, da državam članicam povrnejo naslednje:

- stroške v zvezi nakupom kmetijskih pridelkov;
- stroške, povezane s skladiščenjem;
- stroške prodaje skladiščenih pridelkov.

Nabavljene kmetijske pridelke agencija za intervencije sprejme v svoje zaloge po knjižni vrednosti, ki je zmanjšana za vrednost predvidenega poslabšanja kakovosti med skladiščenjem. Razliko med nabavno ceno in to knjižno vrednostjo Evropska unija takoj povrne.

Vse stroške, ki so povezani s skladiščenjem (nakladanje, prevoz, razkladanje, hranjenje, prekladanje, odpošiljanje) povrne Evropska komisija. Poleg tega državam članicam povrne tudi izgubo obresti na vloženi denar za čas, ko so pridelki v skladišču.

Ko pridelke končno prodajo in izpraznijo skladišča, agencija za intervencije v svojih obračunih primerja prodajno ceno s knjižno vrednostjo. Če pri preprodaji pride do izgub, jih poravna Evropska komisija, če pa ustvarijo dobiček, se ta knjiži v njeno dobro.

Urad vrhovnega revizorja je odboru za javne obračune v svojem poročilu predstavil ugotovitve, do katerih je prišel na podlagi revizij poslovanja in kontrole intervencijskih skladišč v okviru programa Evropske unije na Danskem.[7] To poročilo vsebuje oceno notranje kontrole pri izvajanju njenih tržnih ukrepov na Danskem. Del te raziskave je bil posvečen intervencijskim ukrepom v zvezi z govedino in žiti.

Urad vrhovnega revizorja je ugotovil, da je danska agencija za intervencije neučinkovita, delno zato, ker namenja premalo sredstev za kontrolo, delno pa zaradi zamud, ki izvirajo iz neuspešnega uvajanja elektronske obdelave podatkov. Ta ugotovitev se ujema z razlago danske agencije za intervencije v zvezi z njenim neustreznim obravnavanjem posebnih primerov.

Kot primer pomanjkljive vodstvene kontrole, naj navedemo, da za sektor, ki se ukvarja z žiti, niso izdelali ustreznih smernic za obravnavanje posameznih primerov. To je med drugim tudi pomenilo, da je danska agencija za intervencije sprejemala in kupovala količine, ki so znatno presegale prvotno ponujene količine. Agencija tudi ni uvedla postopkov, ki bi zagotovili, da zgornje

meje posameznih zalog niso presežene. Poleg tega ni bilo natančnih podatkov o tem, kje bodo žita uskladiščili, zato tudi ni bilo zadostne vodstvene kontrole nad stroški za prevoz. Precejšnje nepravilnosti, kot so dvojna izplačila, so odkrili tudi v zvezi s stroški za premeščanje zalog iz enega skladišča v drugo ter v zvezi s stroški skladiščenja, ki so bili izplačani še za čas po izteku roka za odstranitev zalog iz skladišč.

Pri stroških za skladiščenje govedine v hladilnicah je prihajalo do precejšnjih razlik v cenah, ki jih ni bilo mogoče utemeljiti z razlikami v kakovosti pogojev skladiščenja. Poleg tega tudi ni bilo nobene prave osnove za različne cene skladiščenja govedine v posameznih hladilnicah. Evidence o zalogah, ki jih je danska agencija za intervencije izpolnjevala ročno, niso bile tekoče, zato so morali zaloge govedine preverjali s popisi zalog, ki so jih vodile hladilnice. Pregledi so tudi pokazali, da vsi vodje skladišč niso predložili obračunov, poleg tega pa agencija predloženih obračunov ni primerjala s svojimi popisi zalog. V vodstveni kontroli pri upravljanju intervencijskih zalog žit in govedine so torej razkrili številne pomanjkljivosti.

Splošne pripombe

Pristopi k kontroli administrativnih postopkov in revidiranju sredstev, porabljenih za intervencije, se razlikujejo glede na to, ali gre za evropsko ali nacionalno inšitutucijo.

Namen revizij vodstvene kontrole, ki jih opravljajo nacionalne revizijske službe, je zagotoviti stroškovno uspešno poslovanje nacionalne agencije za intervencije ter učinkovito in hitro obravnavanje zahtevkov za povračilo sredstev, tako da bi bile izgube za državni proračun čim manjše.

Za izpolnjevanje zahtev Evropske komisije in Evropskega računskega sodišča pa je treba oblikovati podrobnejše in zahtevnejše cilje vodstvene kontrole. Ti dve evropski inštituciji tudi poudarjata, da morajo biti vodstvene kontrole v upravi v celoti usklajene s predpisi skupnosti.[8]

Omenjeni primeri kažejo, kako pomembno je oblikovanje in vzpostavitev ustreznega sistema vodstvene kontrole. To je edini način, ki zagotavlja verodostojnost upravnega sistema.

5. Vodstvena kontrola v zvezi z dotacijami za strukturne spremembe

Eden od ciljev Sporazuma EGS (člen 39) je povečanje storilnosti v kmetijstvu, in sicer s "pospeševanjem tehničnega napredka in zagotavljanjem racionalnega razvoja kmetijske proizvodnje in optimalne uporabe proizvodnih dejavnikov, zlasti delovne sile", da bi tako kmetijskim proizvajalcem in njihovim zaposlenim zagotovili primeren življenjski standard. Za uresničitev tega cilja, je bil sprejet dogovor o enotni ureditvi trženja kmetijskih pridelkov (Sporazum EGS, člen 40.2). V pomoč pri izvajanju skupne tržne politike lahko ustanovijo enega ali več strukturnih skladov za kmetijstvo. Vzporedno s tem pa lahko tudi države članice, ob upoštevanju določenih omejitev, dodeljujejo državno finančno pomoč kmetijstvu.

Učinkovitost in uspešnost

Vodstvena kontrola naj bi zagotovila, da revidirana enota posluje gospodarno, učinkovito in uspešno in tako zagotavlja izvajanje začrtane politike.

Naslednji primer se nanaša na preiskavo, ki jo je leta 1994 opravil urad vrhovnega revizorja, s katero je želel ugotoviti učinkovitost in uspešnost agencije za strukturo kmetijstva pri izvajanju dveh podobnih programov: subvencijskega programa Evropske unije za pospeševanje prilagajanja kmetijskih struktur in državnega programa subvencij za razvoj kmetijskih proizvodov na področju prehrambenih tehnologij ter raziskovalnih in razvojnih programov.[9]

Urad vrhovnega revizorja je izračunal in primerjal učinkovitost teh dveh subvencijskih programov v triletnem obdobju. Pri tem je primerjal število posameznih primerov subvencij s stroški izvajanja teh programov. Opazil je, da je učinkovitost prvo leto padla, v naslednjih dveh letih pa se je povečala. Vendar ta raziskava ni pojasnila vzrokov za takšno spremembo v učinkovitosti.

Pri analizi uspešnosti pa je urad državnega revizorja ocenjeval sposobnost organizacije, da deluje hitro, enostavno in zanesljivo.

Hitrost delovanja je mogoče oceniti z razmerjem med naravo in trajanjem posamezne dejavnosti. Raziskava urada vrhovnega revizorja je pokazala, da so v določenih primerih dejavnosti potekale dlje, kot bi to zahtevala narava teh primerov.

Enostavnost pomeni, da obravnavanje posameznih primerov poteka brez nepotrebnih formalnosti. Raziskava je pokazala, da je bilo treba včasih zadeve obravnavati večkrat, saj so pri obeh revidiranih programih od prosilcev subvencij pogosto zahtevali dodatno dokumentacijo.

Zanesljivost je bila opredeljena kot sposobnost organizacije, da prepozna, omeji in razjasni določeno zadevo, tako da se bo v zvezi z njo pravilno odločila. Tudi pri tem so opazili, da kmetijski svet ni izpolnjeval teh zahtev.

Na podlagi raziskave urada vrhovnega revizorja je odbor za javne obračune presodil, da je organizacija kmetijskega sveta neustrezna, zato je urad zaprosil, da izdela še podrobnejšo raziskavo.

Urad vrhovnega revizorja je pregledal, ali vodstvena kontrola v agenciji za strukturo kmetijstva deluje uspešno in tako zagotavlja gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje. Po pregledu sistema in nadaljnjih poglobljenih raziskavah vodstvene kontrole v agenciji, je ugotovil, da upravljanje v agenciji ni potekalo v skladu z načeli dobrega upravljanja v javnem sektorju.

6. Vodstvena kontrola pri prenosu nalog v zvezi z izvajanjem kmetijske politike

Danska ima dolgoletne izkušnje s prenosom nalog v zvezi z izvajanjem kmetijske politike na interesne organizacije in druge organizacije zunaj državne uprave.[10]

V 50. letih so na Danskem uvedli zelo nizek davek na izvoz in drugo prodajo kmetijskih pridelkov. Prihodek od tega davka, ki se je stekal v posebnih skladih, je bil namenjen za različne

kmetijske dejavnosti, z njim pa so razpolagale kmetijske organizacije. Nekateri skladi so denar dobivali tudi od davka na premoženje, ki so ga plačevali kmetje, druge pa so delno financirali z državnimi subvencijami. Leta 1989 so imele na podlagi takšne upravne ureditve kmetijske organizacije na voljo 1,2 milijarde DKK ali 0,2 milijarde USD.

Ta sistem skladov je temeljil na večletnem političnem dogovarjanju med organizacijami kmetovalcev in ministrstvom za kmetijstvo. Te dogovore je vedno potrdil parlament z zakoni ali proračunskimi odločitvami. Zdi se, da med ministrstvom za kmetijstvo in posebnimi interesnimi združenji ni bilo nobenih nesporazumov glede upravljanja teh skladov.

Christensen (gl. opombo 10) je ta sistem prenesenega upravljanja kritiziral predvsem zaradi:

- spreminjanja namembnosti sredstev,
- nejasnih računovodskih postopkov in pomanjkljive končne razvidnosti,
- nadaljnjega prenašanja nalog kmetijskega sveta na druge organizacije,
- preprečevanja dostopa uradu vrhovnega revizorja do obračunov podizvajalcev.

Zdi se, da organizacije, na katere so bile prenesene naloge v zvezi z izvajanjem kmetijske politike, niso uporabljale postopkov in drugih ukrepov, ki bi dajali primerna zagotovila, da poslujejo urejeno, gospodarno, učinkovito in uspešno. Prav tako ne moremo reči, da je preneseno upravljanje varovalo sredstva pred izgubami zaradi malomarnosti, slabega upravljanja, napak in drugih nepravilnosti ali da so pri svojem poslovanju te organizacije dosledno upoštevale zakone in druge predpise (I, 3. odstavek). Urad vrhovnega revizorja in odbor za javne obračune sta opozorila na pomanjkanje ustrezne vodstvene kontrole.[11]

Na podlagi te kritike je bila vlada prisiljena imenovati sodnika, ki naj bi preiskal prenašanje odgovornosti v ministrstvu za kmetijstvo, predvsem pa kazensko odgovornost oseb, ki so sodelovale pri upravljanju teh skladov. Po opravljeni preiskavi pa niso sprejeli nobenih pravni ukrepi, ki bi pojasnili ali odpravili te probleme. Kasneje se je ministrstvo za kmetijstvo reorganiziralo, vodstvena kontrola pa se je izboljšala.

7. Vodstvena kontrola kot politični in družbeni pojav

Opisani primeri kažejo, kako pomembno je dobro delovanje vodstvene kontrole za preprečevanje neprimernega vpliva posebnih interesnih združenj.

Značilnost upravljanja v demokratičnih državnih ureditvah je, da na odločitve ne smejo vplivati pristranski interesi, kot so na primer posebne usmeritve raznih interesnih združenj. Vodstvena kontrola pa je sredstvo, ki zagotavlja ne le pravilno finančno poročanje, marveč tudi zakonito in uspešno vodenje državne uprave.

Danske izkušnje kažejo, da je ustrezen sistem vodstvene kontrole še toliko pomembnejši, če imajo interesna združenja moč oziroma vpliv na določanje politike ali če sodelujejo pri izvajanju te politike.

Če v upravi deluje ustrezen sistem vodstvene kontrole, se tveganje zaradi nepravilnega ravnanja interesnih združenj zmanjša. To pa povečuje verodostojnost finančnega poročanja v upravi.

Zato lahko rečemo, da je uspešna vodstvena kontrola temeljni kamen v zgradbi moderne demokratične državne uprave.

Vodstvena kontrola v upravnih sistemih z več ravnmi

Večina primerov, ki smo jih obravnavali v tem prispevku, se nanaša na upravni sistem z več ravnmi: višja upravna raven (raven Evropske unije ali državna raven), ki oblikuje, ureja in nadzoruje glavne značilnosti upravnega sistema, in druga raven, ki je pristojna za izpolnjevanje nalog v okviru tega sistema (državna raven ali raven posebnih interesnih združenj).

Prva upravna raven od druge ravni pričakuje, da bo delovala v skladu s cilji in pravili upravnega sistema, ki ga je oblikovala. Druga upravna raven pa hoče zagotoviti neoporečno izvajanje nalog v okviru tega upravnega sistema in zato oblikuje in vzpostavlja različne sisteme vodstvene kontrole.

Položaj pa se spremeni, če si obe upravni ravni prizadevata, da bi povečali svoje lastne gospodarske koristi. Tedaj se pojavi nevarnost različnih interesov pri izvajanju vodstvene kontrole. Druga upravna raven bo skušala povečati svoje gospodarske koristi in zmanjšati stroške vodstvene kontrole. Za vzpostavitev učinkovite vodstvene kontrole pa si bo prizadevala le takrat, ko se bo pojavila nevarnost, da bo izgubila finančne koristi.

Ker ima prva upravna raven na voljo manj podatkov, težje ovrednoti uspešnost sistema vodstvene kontrole, ki ga uporablja druga upravna raven. Po drugi strani pa prva upravna raven upravlja s strukturo kompenzacij in jo lahko oblikuje tako, da okrepi vodstveno kontrolo na drugi ravni,[12] tudi s pobudami in sankcijami, s katerimi naj bi izboljšala rezultate njenega poslovanja.

Kadar Evropska unija predstavlja prvo raven, državna uprava države članice pa drugo upravno raven, se pojavi zanimiva dinamika, ki vpliva na delo vrhovnih revizijskih inštitucij. Evropsko računsko sodišče mora delovati v skladu s cilji in usmeritvami Evropske unije, vendar je pri tem precej odvisno od dela nacionalne vrhovne revizijske inštitucije. Ta mora preverjati, ali država članica ravna v skladu z zakoni Evropske unije, čeprav je razumljivo, da si bo zakonodajo Evropske unije razlagala v svoj prid. Nacionalna vrhovna revizijska inštitucija mora, vsaj po mojem mnenju, ravnati v skladu s standardi svoje stroke, pa čeprav to v kratkoročnem smislu škoduje interesom njene države. V dolgoročnem smislu pa takšno ravnanje ugodno vpliva na izhodiščni položaj države članice pri pogajanjih z Evropsko unijo; dobro delovanje državne uprave in revidiranje na visoki strokovni ravni sta namreč osnova za kredibilnost pogajalske pozicije države.

OPOMBE

1. 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. septembra 1993.

2. Ta položaj spominja na pojav "zakonodajne pasti", t.j. nevarnosti, da zakonodaja dejansko določi podatke, ki jih zakonodajalec zahteva od nje, v škodo interesov porabnikov. David Mayston, Financial Reporting in the Public Sector and the Demand for Information, Financial Accountability and Management, Vol. 8, No. 4, str. 323.

3. S tem problemom se ne srečuje samo Danska. V Veliki Britaniji je državni revizijski urad poročal, da neuspehi pri različnih vrstah vodstvene kontrole (poslovanje, računovodstvo, kadrovanje) pomenijo tveganje, ki lahko pomembno vpliva na finančno poročanje in skladnost s predpisi Evropske skupnosti. National Audit Office, Intervention Board for Agricultural Produce: Management, Accountability and the Prevention of Fraud, HMSO, London, 1990.

4. Parlamentarni odbor za javne obračune, Beretning om sammenholdelse af bevillingen og regnskabstal I Statsregnskabet for 1987 (Poročilo o primerjavi proračunskih in obračunskih zneskov v državnih obračunih za leto 1987), Kopenhagen, 1989, str. 51-53.

5. Parlamentarni odbor za javne obračune, Endelig betoenkning over statsregnskabet for finansaret 1987 (Končno mnenje o državnih obračunih za obračunsko leto 1987), Kopenhagen, 1990, str. 60-61.

6. Parlamentarni odbor za javne obračune, Endelig betoenkning over statsregnskabet for finansaret 1988 (Končno mnenje o državnih obračunih za obračunsko leto 1988), Kopenhagen, 1991, str. 44-41.

7. Parlamentarni odbor za javne obračune, Poročilo št. 13/92 o upravljanju in nadzoru intervencijskih skladišč EU na Danskem, Kopenhagen, 1994.

8. Roger P. Levy, Audit and Accountability in a Multiagency Environment: The Case of the Common Agricultural Policy in the UK, Financial Accountibility and Management, Vol. 10 (1), februar 1994, str. 65-75.

9. Parlamentarni odbor za javne obračune, Poročilo št. 7/93 o učinkovitosti in uspešnosti Kmetijskega sveta pri upravljanju izbranih subvencioniranih področij, Kopenhagen, 1994.

10. Jorgen Gronnegaard Christensen, Corporatsim, Administrative Regimes and Mismanagement of Public Funds. Referat, ki je bil predstavljen na delovnem posvetovanju ECPR o novih oblikah korupcije v javni upravi, Leyden 1993.

11. Parlamentarni odbor za javne obračune, Beretning om finansierings-, afgifts- og sikringsfondefor landburg, gartneri og fiskeri (Poročilo št. 2/89 o financiranju skladov, dajatvah in zagotavljanju sredstev za kmetijstvo, vrtnarstvo in ribištvo), Kopenhagen, 1990.

12. To temo obravnava Rolf Elm-Larsen v referatu The Relationship between Value for Money Audit and Transaction Cost and Agency Theories, ki je bil predstavljen na 5. konferenci o primerjalnih mednarodnih raziskavah državnega računovodstva, Paris, maj 1995.

VLOGA NOTRANJEGA REVIDIRANJA V SISTEMIH VODSTVENE KONTROLE V DRŽAVNI UPRAVI

(Združene države Amerike)

Harry S. Havens[8]

Povzetek

Vlada ZDA[1] se je v preteklosti vprašanja vodstvene kontrole lotevala nenačrtno in nesistematično. Vzrok za takšen pristop lahko delno pripišemo delitvi oblasti v strukturi ameriške državne uprave. Na nekaterih redkih področjih je bila kontrola zakonsko predpisana, večinoma pa so državni organi[2] v izvršilni veji oblasti sami odločali o razvoju sistema vodstvene kontrole. Osrednji državni organi[3] jih pri tem niso usmerjali, državni organi, ki so bili prepuščeni samim sebi, pa vodstveni kontroli niso posvečali veliko pozornosti.

Nedavne pobude pa kažejo, da se razmere na tem področju morda spreminjajo. Leta 1982 je kongres zahteval, da državni organi pričnejo letno ocenjevati svoje vodstvene kontrole. Temu je sledila še zahteva, da mora 24 največjih državnih organov leta 1996 začeti izdajati revidirane računovodske izkaze, skupaj z revizijskimi poročili, ki bodo vsebovala tudi oceno vodstvene kontrole. Leta 1995 je izvršilna oblast izdala nove smernice. Te so usklajene s smernicami INTOSAI za standarde notranje kontrole in ponovno poudarjajo velik pomen uspešne vodstvene kontrole.

Čeprav kažejo te pobude na ugodno spremembo glede vodstvene kontrole, bi bilo napovedovanje njihovih dolgoročnih učinkov v tem trenutku še prenagljeno. Poleg tega ima tudi najboljša vodstvena kontrola svoje omejitve. Izkušnje ZDA namreč kažejo, da se ji lahko vodilni uslužbenci, ki jim naj bi bila v pomoč, izognejo in da jo je treba redno spremljati, če hočemo, da bi uspešno delovala v spremenljivih razmerah poslovanja.

Notranja revizijska funkcija je pomemben element v ustroju vodstvene kontrole. Notranji revizorji v ameriški državni upravi pomagajo vodilnim kadrom v državnih organih, zunanje revizijske inštitucije, kakršna je vrhovni revizijski urad (General Accounting Office), pa poročajo tistim, ki delovanje teh državnih organov nadzirajo, predvsem kongresu.

Programi, na podlagi katerih država organizacijam ali posameznikov v ZDA vrača stroške, ki so jih ti imeli pri preskrbi izdelkov ali storitev za potrebe države ali pri dodeljevanju denarne pomoči v imenu vlade, zelo otežujejo državno revidiranje. Revizorji morajo namreč poleg ustroja vodstvene kontrole v svojem organu preverjati tudi vodstveno kontrolo v organizacijah vladnih

---

[8] Harry S. Havens je bil od leta 1980 do upokojitve leta 1993 pomočnik vrhovnega revizorja Združenih držav Amerike v vrhovnem revizijskem uradu. Pred tem je delal v uradu za vodenje in proračun Združenih držav Amerike (1964-1974), šest let pa je bil vodja oddelka za programske analize (1974-1980) v vrhovnem revizijskem uradu. Stališča, ki jih izraža v tem prispevku, so njegova lastna, in jih ne kaže pripisovati vrhovnemu revizijskemu uradu.

dobaviteljev in zastopnikov. Pri nedavnih revizijah so odkrili v organizacijah, s katerimi vlada posluje, vrsto resnih problemov v kontroli.

Leta 1978 je kongres izvedel spremembe v ustroju notranjega revidiranja. V večini državnih organov je uvedel funkcijo generalnega inšpektorja. Položaj generalnih inšpektorjev pa je precej neugoden, ker so del državnega organa, obenem pa so tudi dokaj neodvisni in imajo pomembne naloge pri zunanjem poročanju. Poslovanje in programe državnega organa revidirajo podobno kot običajni notranji revizorji, o rezultatih pa poročajo kongresu in vodstvu državnega organa. Hkrati pa morajo revidirati tudi računovodske izkaze svoje organizacije, in sicer podobno kot to opravljajo zunanji revizorji.

Tak pristop je povzročil določene težave. Zdi se, da so bile običajne naloge notranjega revizorja zapostavljene na račun zunanjih revizijskih dolžnosti. Generalni inšpektorji so dajali prednost predvsem razkrivanju posameznih primerov nepravilnega ravnanja - ki kongres še posebej zanimajo - premalo pozornosti pa so posvečali krepitvi vodstvene kontrole, ki bi takšne zlorabe lahko preprečila.

Skratka, ameriški pristop k vodstveni kontroli je imel številne pomanjkljivosti. Sedanja prizadevanja za okrepitev nadzora so sicer obetavna, vendar se moramo zavedati, da je uspeh teh prizadevanj odvisen predvsem od trajnejšega zavzemanja za izboljšave, to pa je v ameriškem državnem sistemu težko zagotoviti.

1. Organiziranost vodstvene kontrole v ZDA

Zelo težko bi na splošno govorili o načinih izvajanja nalog in navadah na tem področju, ker ni nobene stične točke, ki bi jih povezovala. Pri uvajanju različnih vrst vodstvene kontrole in pri njihovem izvajanju obstajajo namreč zelo velike razlike.

Pristojnost za vodstveno kontrolo

Vsa pooblastila za oblikovanje ali predpisovanje vodstvene kontrole - ali katerekoli druge upravne prakse - izhajajo iz ustave Združenih držav Amerike, po kateri zakonodajna oblast pripada kongresu. Državni uslužbenci lahko izvajajo samo dejavnosti in ukrepe, ki so v skladu z ustavo ali zakoni, ki jih sprejme kongres v ustavnem postopku. Zakonodajno oblast kongresa omejujeta samo pravica predsednika države, ki lahko vloži veto na predlagane zakone, in pristojnosti sodstva, ki odloča, ali so sprejeti zakoni usklajeni z ustavo ali ne. Glede na te omejitve, je kongres, ki ravna skladno z ustavo, glavni vir pooblastil za vse vrste vodstvene kontrole. Te pristojnosti pa pogosto prenaša na državne uslužbence v izvršilni veji oblasti, in sicer z zakoni, ki jim dajejo izrecna ali implicitna pooblastila.

Razvoj in razširjanje vodstvene kontrole

Nesistematičen pristop ZDA k vodstveni kontroli ponazarjajo zelo različni načini vzpostavljanja vodstvene kontrole. Že ustava sama vsebuje nekaj osnovnih oblik vodstvene kontrole, čeprav bi le redki Američani o njih razmišljali na ta način. Ustava na primer določa, da morata biti odmera davkov in poraba javnih sredstev v skladu z zakoni, ki jih sprejme kongres. Zahteva pa tudi javno predložitev letnih obračunov za vse državne prihodke in izdatke.

Druge oblike vodstvene kontrole najdemo v posebnih zakonih, ki jih je sprejel kongres. Sem spada ustanovitev vrhovnega revizijskega urada kot vrhovne revizijske institucije in urada za kadrovske zadeve (Office of Personnel Management), ki ureja kadrovsko politiko v državni upravi. Sprejeti so bili tudi drugi zakoni, ki predpisujejo revidiranje računovodstva in letno ocenjevanje vodstvenih kontrol, ter zakoni, ki na primer urejajo postopke dodeljevanja državnih naročil.

Tudi predsednik ZDA, kot najvišji predstavnik izvršilne oblasti, in osrednji državni organi, ki delujejo v njegovem imenu, imajo določene odgovornosti za vodstveno kontrolo. Sem spadata imenovanje višjih uradnikov in urejanje državnega računovodstva.

In navsezadnje je tudi vsak državni organ, razen če ni določeno drugače, odgovoren za različne sestavine vodstvene kontrole. Večina državnih organov lahko po lastni presoji odloča o svoji organiziranosti, določa merila za zaposlene in njihove naloge, izbira osebe, ki bodo zasedle posamezne položaje ter oblikuje notranje delovne postopke.

Vloga osrednjih državnih organov

Teoretično bi osrednji državni organi v ZDA morali imeti še pomembnejšo vlogo pri razvijanju uspešne vodstvene kontrole, kot jo imajo taki organi v večini drugih držav. Vodje

operativnih državnih organov (ti segajo tri ali štiri stopničke navzdol po hierarhični lestvici) so ponavadi imenovani po političnih merilih in ostanejo na položaju le krajši čas (povprečno nekaj manj kot dve leti). Značilno je, da so izbrani predvsem na podlagi njihove politične pripadnosti, zato imajo pogosto le malo, ali sploh nobenih, izkušenj pri vodenju in upravljanju, še posebej pa ne pri vodenju državnih organov.

V takih okoliščinah je za oblikovanje uspešne vodstvene kontrole potrebno močno zunanje vodstvo. Predvsem pa to zahteva stalno in močno podporo in zavzetost osrednjih državnih organov, na katere so ameriški predsedniki postopoma prenesli splošne odgovornosti za vodenje izvršilne oblasti. Takšne zavzetosti pa do nedavnega skorajda ni bilo, tako kot tudi ne enako potrebne podpore kongresa za vzpostavitev učinkovite vodstvene kontrole. Standardi poročanja o finančnem poslovanju na primer obstajajo že vrsto let, oblikovali pa so jih zato, da bi bili v pomoč pri izdelavi letnega državnega proračuna in obveznega letnega poročila finančnega ministrstva o državnih financah, ne pa da bi zagotovili dostopnost zanesljivih podatkov o stroških, ki jih vodstva potrebujejo za uspešno vodenje državnih organov. Šele v zadnjem desetletju so se pojavila prizadevanja v zvezi s tako osnovnimi sestavinami računovodskih postopkov, kot je oblikovanje glavne knjige, ki bi bila enotna za vse državne organe.

Tudi sistemsko urejanje kadrovskih zadev v državni upravi je staro že več kot stoletje. Njegov prvotni namen je bil obvarovati državne uslužbence pred neprimernimi političnimi vplivi in zagotoviti, da kadrovske odločitve temeljijo na nepristransko izmerjenih sposobnostih kandidatov. Večina vodij pa je dolgo verjela, da je ta sistem dajal prednost obliki pred vsebino, zato so ti le s težavo zahtevali odgovornost podrejenih za uspešno izvajanje njihovih nalog. Ta problem skušajo sedaj odpraviti.

Urad za vodenje in proračun (Office of Management and Budget) je več let opozarjal na potrebo po okrepitvi vodstvene kontrole, vendar se je zaradi pomanjkanja zavzetosti in sredstev vse končalo le pri besedah. Upamo, da bo nov pomen, ki ga urad za vodenje in proračun pripisuje temu vprašanju, dal trajnejše rezultate.

Da bi lažje razumeli nezadovoljiva prizadevanja ameriških osrednjih državnih organov pri razvijanju uspešne vodstvene kontrole, je treba vedeti, da ti svoje vodstvene kadre ne izbirajo na podlagi vodstvenih sposobnosti in izkušenj, temveč predvsem na osnovi njihove politične zvestobe, ki pa se zelo hitro spreminja. Poleg tega kongres vneto ščiti svojo oblast nad operativnimi državnimi organi in jih pogosto skuša zavarovati pred tem, kar kongres in državni organi štejejo za "vmešavanje" osrednjih državnih organov. V takih okoliščinah osrednji državni organi (zlasti urad za vodenje in proračun) pogosto veljajo za zastopnike ciljev politike predsednika države in ne za politično nevtralne zagovornike dobrega upravljanja. Seveda pa imajo v resnici osrednji državni organi tako politične kot tudi vodstvene odgovornosti in pogosto je težko ohraniti ravnovesje med tema dvema vlogama.

Primerjava s smernicami INTOSAI

Vlada ZDA opredeljuje vodstveno kontrolo kot organizacijo, usmeritve in postopke državnega organa, ki zagotavljajo:

- da programi dosegajo načrtovane rezultate;

- uporabo virov v skladu z nalogami organa;
- zaščito programov in virov pred izgubo zaradi razsipnosti, prevar in slabega upravljanja;
- poslovanje v skladu z zakoni in s predpisi;
- pridobivanje, ohranjanje, poročanje in uporabo informacij za odločanje.[4]

Ta opredelitev in z njo povezane smernice so popolnoma usklajene s smernicami INTOSAI. Vlada ZDA (predvsem pa revizijska skupnost v vladi) se je zavzemala za razvoj smernic INTOSAI in je javno podprla objavljene rezultate. Žal pa prepričanje o pomenu vodstvene kontrole, pa naj bo še tako iskreno, ne more čez noč ustvariti učinkovitega sistema kontrole. Nasprotje med besedami in dejanji pa verjetno ni značilno samo za ZDA.

Spremljanje in vrednotenje sistemov vodstvene kontrole

Do nedavnega je bilo vrednotenje vodstvene kontrole posameznega državnega organa predvsem odgovornost organa samega, občasno pa je revizije opravil tudi vrhovni revizijski urad. Leta 1982 je kongres sprejel zakon o finančni neoporečnosti vodilnih v zvezni upravi (Federal Managers' Financial Integrity Act),[5] ki od vodje vsakega državnega organa zahteva, da izdela letno oceno vodstvene kontrole v tem organu, poroča o rezultatih ocenjevanja predsedniku in kongresu ter pripravi načrt ukrepov za odpravo pomembnih pomanjkljivosti, ki jih je odkril. Ta zakon dopolnjuje tudi zakon o finančnih direktorjih (Chief Financial Officers Act),[6] ki predpisuje letno revidiranje računovodstva v 24 največjih državnih organih, revizijska poročila pa morajo vsebovati tudi oceno vodstvene kontrole.

Sredstva, znanje in izobraževanje za izvajanje vodstvene kontrole

Uspešnost vodstvene kontrole je zelo odvisna od strokovnega znanja in predanosti tistih, ki so odgovorni za različne vidike njenega ustroja. Vodje državnih organov običajno niso naklonjeni izboljšavam v sistemu vodenja ali pa za to preprosto nimajo dovolj priložnosti, predvsem zaradi svoje neizkušenosti in kratkotrajnega opravljanja vodstvenih nalog v državnih organih. Ko je kongres to spoznal, je sprejel zakone, ki večini državnih organov predpisujejo vzpostavitev novih položajev (generalni inšpektor in finančni direktor), ki naj bi bolj vplivali na vodstveno kontrolo. Ti zakoni določajo tudi potrebno strokovno usposobljenost oseb, ki se potegujejo za te položaje. Zdi se, da je bil učinek teh ukrepov pozitiven. Vendar ta merila niso zelo stroga, politična usmeritev kandidatov pa ima še vedno pomembno vlogo pri njihovi izbiri. Poleg tega plače v državni upravi niso konkurenčne plačam za položaje z enako odgovornostjo v zasebnem sektorju, zato je včasih težko pritegniti posameznike, ki bi imeli želene sposobnosti.

Strokovno znanje, ki je potrebno za delo na sistemih vodstvene kontrole, je običajno mogoče pridobiti z izobraževanjem, vendar je vlada v tovrstno izobraževanje vlagala premalo in preveč neredno. Ena večjih naložb v usposabljanje revizorjev je bila na primer naložba vrhovnega revizijskega urada, ki sedaj pomaga tudi pri usposabljanju drugih državnih revizorjev. Sicer pa izobraževanje na tem področju poteka tudi v okviru številnih vladnih in univerzitetnih programov. Državni organi sami odločajo o izobraževanju svojih zaposlenih in sami poravnavajo te stroške. Na splošno pa državni organi takšnemu izobraževanju niso posvečali veliko pozornosti. Na večini področij morajo zaposleni potrebna znanja pridobiti kar na delovnem mestu.

Vodstva državnih organov tudi sama presojajo o višini sredstev za izboljšave v vodstveni kontroli. Posebna sredstva pa namenjajo za dejavnosti v zvezi z vodstveno kontrolo le redko, na primer za financiranje dejavnosti generalnih inšpektorjev in njihovih enot.

2. Notranje revidiranje v ameriški državni upravi

V Združenih državah Amerike na splošno velja, da je notranja revizijska funkcija vrsta vodstvene kontrole, hkrati pa tudi sredstvo, s katerim vodstvo preverja, ali druge oblike vodstvene kontrole v organizaciji delujejo uspešno.

Razmerje med notranjo in zunanjo revizijo

Vloga notranje revizijske enote se zelo razlikuje od vloge zunanjega revizorja, čeprav bi oba morala sodelovati kadarkoli je to le mogoče. Glavna funkcija zunanjega revizorja je, da poroča tistim zunaj organizacije, ki morajo biti po zakonu seznanjeni z njenimi zadevami. V zasebnem sektorju, na primer, je osnovna odgovornost zunanjega revizorja zagotavljanje, da so objavljena poročila o finančnem poslovanju in stanju revidiranega podjetja zanesljiva.

V državni upravi pa so odgovornosti zunanjega revizorja veliko širše. V Združenih državah Amerike je vrhovni revizijski urad na primer odgovoren ne le za ocenjevanje zanesljivosti računovodskih poročil državnih organov, temveč tudi za to, da v imenu kongresa ugotavlja, ali je njihovo poslovanje gospodarno, učinkovito in uspešno ter usklajeno z veljavnimi zakoni in s predpisi. Naloga vrhovnega revizijskega urada je torej, da pregleda izvajanje nalog posameznega državnega organa glede na cilje, ki so v prid kongresu. Ti so namreč lahko zelo različni od ciljev, ki so v korist vodstvu tega organa.

Za notranjega revizorja pa velja, da je odgovoren predvsem vodstvu organizacije, v kateri je zaposlen. Inštitut za notranje revizije je notranje revidiranje opredelil kot:

> ... neodvisno dejavnost ocenjevanja, zasnovano v sami organizaciji kot storitev za organizacijo. To je vodstvena kontrola, ki deluje tako, da ugotavlja in vrednoti uspešnost drugih kontrol.[7]

Nastanek notranjega revidiranja

Notranja revizijska funkcija se je najprej pojavila v zasebnem sektorju, in sicer takrat, ko so vodje v velikih podjetjih ugotovili, da jim letne revizije, ki so jih opravljali zunanji revizorji, ne zagotavljajo zanesljivih rutinskih računovodskih podatkov, po katerih se ravnajo pri odločanju, in da jih te revizije ne ščitijo pred prevarami ali tatvinami uslužbencev v podjetju. Spoznali so, da morajo za revidiranje nameniti še več sredstev, če hočejo zadovoljiti potrebe najvišjega vodstva v podjetju. Tako je nastal koncept notranjih revizijskih organizacij, ki so neodvisne od operativnih in finančnih sestavin podjetja in poročajo vodstvu podjetja ter njegovemu upravnemu odboru.

Na začetku so se notranji revizorji osredotočali predvsem na preizkušanje računovodskih kontrol in zagotavljanje točnosti notranjih revizijskih poročil. Sčasoma pa so postali odgovorni za

vse vrste vodstvene kontrole. Vodilno osebje sprejema odločitve na podlagi računovodskih in drugih podatkov. Operativna poročila jim na primer dajejo podatke o zalogah (npr. delov), operativnih načrtih in odstopanjih od njih, kakovosti izdelkov itn., zato morajo biti ta poročila pravočasna in zanesljiva. Notranji revizorji so postali odgovorni za ocenjevanje zanesljivosti teh poročil in informacijskih sistemov, ki jih proizvajajo. Sčasoma so se njihove naloge razširile še na ocenjevanje skladnosti z usmeritvami organizacije ter na vrednotenje uspešnosti usmeritev in postopkov podjetja.

Državno notranje revidiranje

Podobno je potekal tudi razvoj notranje revizijske funkcije v državni upravi. Najprej so se notranji revizorji posvečali predvsem preizkušanju računovodskih sistemov in računovodskih kontrol ter zagotavljanju zanesljivih računovodskih poročil. Postopoma se je obseg njihovih nalog razširil, tako da sedaj vključujejo še druge zadeve, ki so pomembne za vodjo državnega organa in višje kadre, na primer preverjanje zanesljivosti notranjih operativnih poročil in skladnosti delovanja operativnih enot z usmeritvami vodstva. Zaradi zapletene strukture državne uprave in njenih raznovrstnih funkcij pa so se notranji revizijski postopki glede na postopke v zasebnem sektorju sčasoma precej spremenili.

3. Pravna ureditev notranjega revidiranja

Notranje revizijske enote že vrsto let obstajajo v skoraj vseh državnih organih. Večino so ustanovili vodje državnih organov v okviru njihovih splošnih pristojnosti za vzpostavitev organizacijskega ustroja državnih organov. Pogosto je oblikovanje takšnih enot spodbudil bodisi kak večji notranji vodstveni problem, na primer razkritje poneverb, prevar ali korupcije, bodisi pritisk nadzornih organov, kot sta vrhovni revizijski urad in urad za vodenje in proračun. Do 70. let je notranjo revizijsko enoto v večini državnih organov nadziral vodja administracije, ki je bil odgovoren tudi za načrtovanje proračunskih sredstev in računovodsko poročanje organa. Značilno je, da so bili vodje notranjih revizijskih enot poklicni državni uslužbenci, ki so pogosto prihajali iz vrhovnega revizijskega urada in so običajno imeli dolgoletne revizijske izkušnje.

Vzpostavitev funkcije generalnega inšpektorja

Leta 1978 je kongres sprejel zakon o generalnih inšpektorjih, ki je spremenil organizacijo notranje revizijske funkcije.[8] Ta zakon je uvedel funkcijo generalnega inšpektorja v skoraj vseh državnih organih. V tridesetih državnih organih generalne inšpektorje imenuje predsednik države, njihovo imenovanje pa potrdi senat. S položaja jih lahko razreši le predsednik države, ki mora razloge za svojo odločitev posredovati kongresu. V drugih tridesetih, večinoma manjših, državnih organih pa generalnega inšpektorja imenuje vodja organa, ki ga lahko tudi razreši, vendar mora kongresu pisno obrazložiti svojo odločitev.

Zakon zahteva, da izbira generalnih inšpektorjev ne sme temeljiti na njihovi politični pripadnosti, temveč zgolj na njihovi strokovni in moralni neoporečnosti ter izkazanih sposobnostih v računovodstvu, pri revidiranju, finančnih analizah, v pravu, pri analizah vodenja, v javni upravi ali preiskavah. V večjih organih je njihov položaj enakovreden položaju pomočnika sekretarja. V vseh

organih pa mora imeti generalni inšpektor neposreden dostop do vodje organa. Ta ima samo "splošno" pristojnost za nadziranje generalnega inšpektorja in mu ne sme preprečevati opravljanje revizij in preiskav, za katere generalni inšpektor presodi, da so potrebne. Takšna ureditev naj bi generalnemu inšpektorju zagotovila dovolj neodvisnosti od operativnih enot organa, da bi lahko uspešno izpolnjeval svoje dolžnosti. Neodvisnost generalnega inšpektorja še stopnjuje zahteva, da mora biti njegov proračun ločen od proračuna preostalega državnega organa.

Odgovornosti generalnega inšpektorja

Generalni inšpektorji imajo dve glavni nalogi. Prva je notranja revizijska funkcija, ki jo vodi pomočnik generalnega inšpektorja za revizije. Druga je preiskovanje domnevnih nepravilnosti ali kršitev zakonov in predpisov, vodi pa jo pomočnik generalnega inšpektorja za preiskave. Take enote so že prej obstajale v večini državnih organov, vendar so bile običajno ločene od področij notranjih revizorjev. Zakon o generalnih inšpektorjih je spremenil tudi način poročanja. Pred sprejemom tega zakona so notranji revizorji o rezultatih svojega dela večinoma poročali samo v samem organu. Ponavadi so poročila predložili vodji administracije, ki je o pomembnih ugotovitvah poročal vodji organa. Revizorji so vedno imeli možnost, da vodji organa poročajo tudi neposredno, če je to bilo potrebno, na primer, kadar je poročilo vsebovalo skrbi zbujajoče ugotovitve v zvezi z vodjo administracije. Običajno so notranji revizorji z rezultati svojega dela neformalno seznanili tudi vrhovni revizijski urad, tako da bi se izognili nepotrebnemu dvojnemu delu.

Zakon o generalnih inšpektorjih zahteva, da generalni inšpektor predloži vsa poročila neposredno vodji organa in da kongres popolno in sproti seznanja s svojim delom. Generalni inšpektor mora vodji organa dvakrat letno predložiti poročilo o svojem revizijskem in inšpekcijskem delu. Vodja organa pa ga je dolžan predati kongresu najkasneje v tridesetih dneh, skupaj z morebitnimi pripombami. Če generalni inšpektor odkrije "posebno resne ali očitne probleme", mora o njih takoj poročati vodji organa, ta pa mora poročilo posredovati kongresu najkasneje v sedmih dneh po prejemu. Vodja organa poročil generalnega inšpektorja ne sme spreminjati.

Nejasne vloge

Takšno dvojno poročanje naj bi zaščitilo neodvisnost generalnega inšpektorja in obenem zagotovilo, da so resnejši problemi, ki jih odkrije generalni inšpektor, razkriti tudi širše, tako da jih je mogoče hitreje razrešiti. Kakorkoli že, zahteva, da notranja revizijska enota poroča kongresu, je nedvomno spremenila njeno vlogo (pa tudi vlogo preiskovalnih enot). Prej je opravljala naloge le za potrebe vodstva v organu, sedaj pa deluje tudi za širšo javnost. To je zelo spremenilo odnos vodstva in zainteresiranih zunanjih strank, zlasti v kongresu, do notranje revizijske funkcije. Zahteva, da generalni inšpektorji poročajo kongresu, pa odpira vprašanje, ali lahko sedaj še govorimo o delu notranjih revizorjev kot o "storitvah za organizacijo", kakor svoje delo opredeljuje poklicna organizacija notranjih revizorjev.

Na vedno večji pomen poročanja kongresu kaže tudi podatek o tem, kako pogosto generalni inšpektorji sedaj pričajo pred kongresnimi odbori o zadevah v zvezi z državnim organom, v katerem so zaposleni. Leta 1995, na primer, so generalno inšpektorico ministrstva za stanovanjsko politiko in urbanizem, ki je razmeroma majhna enota z dolgoletnimi vodstvenimi problemi, samo v prvih

proračun. Zvezni svetovalni odbor za računovodske standarde pričakuje, da bo svoje delo opravil do konca 1995 ali v začetku leta 1996.

Pristop k standardom vodstvene kontrole pa je še druga različica tega modela. Tudi na tem področju je vrhovni revizijski urad izdal standarde,[12] vprašljivo pa je, če lahko vpliva na upoštevanje teh standardov še kako drugače kot s kritiko organov, ki jih ne upoštevajo. Pred kratkim je urad za vodenje in proračun izdal svoja lastna navodila državnim organom v zvezi z vodstveno kontrolo (gl. opombo 4). Pri tem je tudi izrecno poudaril, da so bili standardi večinoma zasnovani po vzoru standardov vrhovnega revizijskega urada. Če upoštevamo vse to, se zdi, da je model oblikovanja standardov na podlagi sporazumevanja, ki je bil preizkušen v zvezi z računovodskimi standardi boljši način (če se bo izkazalo, da je uspešen), kljub daljšemu času, ki ga zahteva tako sporazumevanje.

5. Odgovornost za notranje revizije

Zapletena finančna razmerja

Na dolžnosti notranjega revizorja v državni upravi ZDA zelo močno vplivajo raznovrstni in zapleteni finančni odnosi med državno upravo in drugimi strankami. Načeloma je notranja revizijska enota odgovorna za preiskovanje vseh vidikov poslovanja določenega državnega organa in sredstev, s katerimi ta razpolaga.

Državni uslužbenci dejansko proizvedejo ali opravijo razmeroma majhno število izdelkov in storitev, ki jih plačuje država. Država na primer financira precejšen del državnih zdravstvenih storitev, vendar zvezni državni uslužbenci opravijo le majhen del teh storitev. Večino storitev opravijo neodvisni izvajalci zdravstvenih storitev. Svoj delež za plačila, ki jih zaračunavajo ti izvajalci, zvezna vlada plačuje po posrednikih. Včasih so to zasebne zavarovalnice. Drugače pa je uprava posamezne zvezne države tista, ki lahko uporabi posamezno zavarovalnico kot svojega posrednika pri poslovanju z izvajalci zdravstvenih storitev.

Tudi večina objektov in opreme, ki jih uporabljajo državni uslužbenci, je izdelanih na podlagi pogodb s podjetji v zasebnem sektorju. Vladna pisarniška poslopja, na primer, gradijo (in pogosto tudi rutinsko vzdržujejo) zasebni izvajalci. Tudi orožje, ki ga uporablja vojska, in raziskovalno opremo, ki jo uporablja NASA, na podlagi pogodb izdelujejo zasebna podjetja.

Revidiranje vodstvene kontrole v zdravstvu

Zaradi teh zapletenih finančnih odnosov so odgovornosti notranjih revizorjev v državnih organih veliko večje. Načeloma naj bi revizor preveril celoten pretok zveznih sredstev, ki so namenjena končnemu prejemniku. Program Medicare, ki zagotavlja sredstva za zdravstveno pomoč starejšim osebam, na primer vodi uprava za financiranje zdravstva (Health Care Financing Administration) v ministrstvu za zdravstvo (Department of Health and Human Services). Delo revizorja v ministrstvu za zdravstvo, ki želi oceniti vodstveno kontrolo v tem programu, pa se s pregledom vodstvene kontrole v upravi za financiranje zdravstva šele začne. Pregledati mora namreč tudi vodstveno kontrolo v zavarovalnicah, ki nastopajo kot posredniki, eno takšno zavarovalnico pa ima vsaka od 50 zveznih držav.

Revizijski cilji

Pri posrednikih mora revizor oceniti zanesljivost varovalnih mehanizmov, ki naj bi neodvisnim izvajalcem zdravstvenih storitev preprečili, da bi svoje storitve neprimerno obračunavali. Sem sodijo na primer plačila za neopravljene ali nepotrebne storitve, preplačila, ali plačila za storitve, ki so jih opravili za določenega pacienta, zaračunali pa so jih drugemu. Če revizor presodi, da ti varovalni mehanizmi niso zadovoljivi, bi moral, če bi želel opraviti popolno revizijo, vsaj teoretično preveriti vodstveno kontrolo pri vseh izvajalcih zdravstvenih storitev, teh pa je več tisoč.

Revizijska strategija

Zaradi omejenih sredstev pa tako obširnih revizij ni mogoče opraviti. Ministrstvo za zdravstvo ima samo nekaj sto notranjih revizorjev, ki so odgovorni za nadziranje stroškov v znesku več sto milijard dolarjev. Medicare pa je samo eden od številnih programov, ki jih nadzorujejo, in ocenjevanje vodstvene kontrole je samo ena od mnogih nalog, ki jih morajo opraviti revizorji v zvezi s financiranjem zdravstva. Zato je za revizijo programa Medicare treba uporabiti veliko ožji pristop.

Na podlagi preteklih izkušenj, zasnove programa in finančnih stimulacij, ki jih ta zasnova nudi, bo revizor verjetno izhajal iz domneve, da bo pomanjkljivosti odkril v kontrolah posrednikov in izvajalcev zdravstvenih storitev. Zato se lahko odloči, da bo v upravi za financiranje zdravstva preveril samo nekatere kontrole, na primer kontrole v zvezi z izdajanjem računov in izplačevanjem. Z vodilnimi v upravi za financiranje zdravstva pa se bo pogovoril o njihovi neformalni oceni kontrol pri posrednikih in nekaterih glavnih izvajalcih zdravstvenih storitev, kot so na primer velike bolnice. Revizor bo nato izbral nekaj posrednikov, najverjetneje približno pet izmed več kot osemdeset, ki so odgovorni za obdelavo, izplačilo in pregledovanje zahtevkov iz programa Medicare, pri katerih bo natančno preveril njihove kontrole.

Iskanje dokazov

Če revizor ugotovi pomanjkljivosti v vodstveni kontroli posrednikov, to samo nakazuje, da so bila zvezna sredstva morda neprimerno porabljena, ne da bi to opazili. Vendar ni nobenega dokaza, da je do takšne zlorabe res prišlo. Da bi revizor tiste, ki jim poroča, prepričal, da problem res obstaja in da je treba izvesti popravljalne ukrepe, potrebuje dokaze o dejanski prevari ali potratnem ravnanju z denarjem. Da bi zbral te dokaze, mora preiskati delovanje izvajalcev zdravstvenih storitev (zdravnike, bolnice, lekarne itn.) in plačila, ki so jim jih povrnili posredniki.

Revizor bo pregledal dokumentacijo nekaterih izvajalcev, pri tem pa bo iskal različne načine, s katerimi bi lahko bila po njegovem mnenju (na podlagi predhodnih izkušenj) zvezna sredstva neprimerno porabljena. Veliko povračil v okviru programa Medicare temelji na zdravnikovi diagnozi bolezni. Zato se revizor lahko osredotoči na primere pacientov, pri katerih je bila ugotovljena resnejša bolezen (kar zahteva večje povračilo), kot bi se dalo sklepati na podlagi razpoložljivih podatkov, in preveri postopke, ki jih uporablja bolnica za zagotavljanje pravilnosti diagnoze v dvomljivih primerih. Revizor bo iskal tudi dokaze o prevarah, kot so zaračunavanja neopravljenih storitev.

njkljivosti

lokaze o slabi kontroli in, če je mogoče, dokaze o dejanski izgubi zaradi ole, mora predlagati tudi načine za odpravo teh pomanjkljivosti. Včasih je prosta sprememba določenega postopka. Na primer, posredniki, ki se are, uporabljajo izpopolnjeno računalniško opremo za vnos podatkov v Zato lahko opravijo vrsto preizkusov, ki pogosto razkrijejo morebitna rabo statističnih preizkusov lahko odkrijejo zdravnike, ki redno odstopajo o zdravljenih pacientov in težjih primerov. Takšna odstopanja kažejo na stop omogoča, da omejena sredstva za podrobne preiskave izvajalcev abijo za primere, pri katerih je verjetnost zlorab ali prevar največja.

ikovanje programov

prevelik, da bi se ga dalo rešiti le s spremembami postopkov. Zaradi stvenega sistema, v katerem nešteti neodvisni izvajalci zdravstvenih e predvsem v obliki plačil za opravljene storitve - vendar ne neposredno številnih tretjih strank (večinoma zavarovalnic) - je ta sistem precej i. Enako velja za program Medicare. Statistični preizkusi sicer lahko ajbolj očitnih zlorab, ne morejo pa z zanesljivostjo odkriti zdravnikov, ki o svoje prihodke z obračunavanjem storitev za izmišljene paciente ali s oz.

avitev vodstvene kontrole, ki bi z zanesljivostjo razkrivala takšne zlorabe, škodo zaradi zlorab, ki naj bi jih takšna kontrola preprečila. Še več, bila tako nadležna, da bi ovirala zdravstveno osebje pri opravljanju

e

da je vodstvena kontrola v programih, kot je Medicare, neučinkovita, ne omejitve. Na neki stopnji se je treba zanesti na temeljno poštenost v sistemu, na zagrožene stroge kazni za tiste, ki zlorabijo svoj položaj, in l (skupaj z metodami, kot so statistično preizkušanje in nenajavljene entacije izvajalcev zdravstvenih storitev), ki dajejo primerna zagotovila, krite. V takih okoliščinah bi se zlorabe sicer nadaljevale, toda njihovo 'sprejemljivo" raven.

edicare danes še zelo daleč od takšne sprejemljive ravni. Naslednje e v nedavnem poročilu vrhovnega revizijskega urada:

očali, da je program Medicare eden od mnogih državnih programov, za o zelo izpostavljeni izgubam zaradi razsipnosti, prevar, zlorab in slabega

upravljanja. Med problemi, ki smo jih opazili, so neustrezno financiranje dejavnosti izvajalcev programa Medicare, ki obravnavajo zahtevke, da bi lahko preprečili prevare in zlorabe; slabosti v upravi za financiranje zdravstva pri vodenju izvajalcev programa Medicare, neustrezna politika izplačevanja in šibke kontrole pri izdajanju računov. Uprava za financiranje zdravstva je izvedla različne regulativne in administrativne spremembe, ki naj bi odpravile te probleme. Te izboljšave so bile koristne, vendar programa Medicare niso mogle obvarovati pred nenehnimi izgubami.[13]

V nadaljevanju poročila je zapisano, da "danes program Medicare plačuje več zahtevkov z manj preverjanj kot kdajkoli v zadnjih petih letih" in da "je neustrezno financiranje ohromilo razvoj novih kontrol, ki bi zaščitile podporni dolar iz programa Medicare". Zdi se, da je ta program, za katerega je zvezna vlada v letu 1994 porabila 162 milijard USD, še daleč od tega, da bi imel ustrezno vodstveno kontrolo.

Program Medicare predstavlja enega od najtežjih položajev, s katerim ima lahko opravka notranji revizor. Vanj je vključenih veliko udeležencev z zapletenimi finančnimi razmerji, njihovi dohodki pa niso takšni, da bi jih spodbujali k prostovoljni vzpostavitvi učinkovite vodstvene kontrole.

Revidiranje vodstvene kontrole pri pogodbah v zvezi z obrambo

Pogodbe na podlagi stroškov

Z drugačnimi, vendar prav tako zapletenimi problemi, se spopada notranji revizor, ki dela pri programih za nabavo različnih dobrin za potrebe države. To še zlasti velja za notranjega revizorja v ministrstvu za obrambo. Kot smo že omenili, država skoraj vse orožje kupuje od zasebnih podjetij, ki orožje dobavljajo na podlagi pogodb. Takšna pogodbena dela večinoma dodeljujejo v okoliščinah, v katerih ni prave konkurence. Pogodba ponavadi določa, da bo cena za izvajalčeve storitve določena po enem od naslednjih dveh načinov. Včasih se o ceni pogodijo na osnovi izvajalčeve ocene proizvodnih stroškov, drugič pa pogodba določa, da bodo izdelke plačali na podlagi dejanskih proizvodnih stroškov. (Prizadevanja, da bi pričeli kupovati kompleksne sisteme orožja na podlagi konkurenčnih ponudb in fiksnih cen so bila neuspešna.)

Odvisnost od izvajalčevih podatkov

Zaradi takšnega načina določanja cen za pogodbena dela je vlada pri presojanju pogodbene vrednosti odvisna od podatkov, ki jih dobi od podjetja. Zato je izredno pomembno, da podjetje natančno navede svoje dejanske (ali ocenjene) stroške. Na splošno pa je v interesu podjetij, da ocenjene ali dejanske stroške precej napihnejo. Tako kot pri programu Medicare, je tudi tu revizorjev dvom v podatke, ki jih je navedlo podjetje, utemeljen.

Ministrstvo za obrambo se že vrsto let ukvarja s tem problemom. Ustanovilo je agencijo za revidiranje pogodb, ki je ločena revizijska organizacija s 4 000 zaposlenimi, njihova naloga pa je, da revidirajo pogodbe v zvezi z obrambo, katerih skupna vrednost letno presega 100 milijard USD.[14]

ija za revidiranje
anjih o pogodbi,
e dele, ki jih bo
janjih med tema
alec se lahko pri
katalogih, ki jih
i podizvajalčeve

) presoditi, če so
odbi "primerni".
logovarjanjem o
la upravičena do

je potrebno že
teva zelo veliko
za ocenjevanje
za ocenjevanje
rezne metode in
rimer, faktor, ki
ponuditi znaten

jevanje stroškov
dar niso povsod

atere je agencija
kov. Po mnenju
117 pomembnih
pomanjkljivosti
9, preostalih 11
. Nepravočasno
roblemov, med

tevajo drugačne
:a in njegovega
avila plačila iz

Zneski, ki jih izvajalec navede v svojem poročilu o stroških, bi morali vsebovati samo stroške, določene v pogodbi. Tu pa pogosto prihaja do dveh vrst napak. Ena od napak je, da izvajalec ministrstvu za obrambo pripiše stroške, ki so v resnici nastali drugje. To se zgodi, na primer, če izvajalec v projekt vračuna plače delavcev za obdobje, ko ti niso delali pri projektu. Da bi preprečili takšne napake, revizorji agencije za revidiranje pogodb običajno pregledajo sistem stroškovnega računovodstva v podjetju, predvsem pa vodstvene kontrole, ki naj bi zagotovile, da so vsi stroški razporejeni na pravi projekt.

Druga pogosta napaka je, da podjetje v poročila o stroških vključi tudi zneske, ki po pogodbi niso določeni za povračilo. Večina pogodb, ki temelji na stroških, izvajalcem dopušča, da vladi zaračuna ne le neposredne stroške projekta, marveč tudi del režijskih stroškov podjetja. To pa predstavlja določen problem, ker niso vsi režijski stroški upravičeni do povračila.

Zvezni zakoni in predpisi izrecno prepovedujejo, da bi podjetja določene izdatke, kot so izdatki za "lobiranje" in reprezentanco, vključevala med režijske stroške, ki jih lahko razporedijo na državne projekte. Izključiti morajo tudi druge režijske stroške, ki niso nujno potrebni za poslovanje. Zvezni predpisi tudi zahtevajo, da izvajalci državnih projektov vzpostavijo sisteme za določanje nedopustnih stroškov in za njihovo izločanje iz režijskih stroškov, ki jih predložijo za povračilo. Vendar izvajalci teh zahtev ne upoštevajo dosledno. Posledice lahko razberemo iz naslednjih pripomb v nedavno objavljenem poročilu vrhovnega revizijskega urada:

> Žal ti sistemi ne delujejo tako, kot bi morali. Že več let se skupaj z agencijo za revidiranje pogodb sprašujemo, ali je dopustno vključevanje milijardnih stroškov v režijske stroške, ki jih izvajalci predložijo v povračilo.
>
> Pri našem delu smo ugotovili, da je vključevanje nedopustnih stroškov v režijske stroške, ki jih izvajalci predložijo za povračilo, pretežno posledica pomanjkljivosti v izvajalčevih postopkih za ugotavljanje nedopustnih stroškov.[16]

Iz teh primerov je razvidno, da se delo državnega notranjega revizorja ne konča vedno pri revidiranju poslovanja državnega organa, v katerem je zaposlen. Če se sredstva iz tega organa prelivajo drugam, na primer k izvajalcu ali organu na drugi upravni ravni, zneski za izplačilo pa so odvisni od uspešnosti izvajanja nalog te druge stranke, mora notranji revizor včasih preveriti tudi njeno delovanje. Zaščita pred zlorabami, razsipnostjo ali prevarami je lahko veliko bolj odvisna od vodstvene kontrole te druge stranke, kot pa od kontrole, ki deluje v organu samem.

6. Omejitve uspešnosti vodstvene kontrole in notranjega revidiranja

Notranje omejitve

Vodstvena kontrola je izredno pomembna za vsak državni organ, in sicer kot zaščita pred razsipnostjo, zlorabami in prevarami in kot sredstvo, ki zagotavlja, da poslovanje organizacije poteka v skladu z usmeritvami vodstva. Notranje revidiranje pa je nujno za ocenjevanje uspešnosti kontrol in za odkrivanje primerov, pri katerih so kontrolne postopke namerno ali po pomoti spregledali. Zaradi spremenljivih okoliščin in delovnih postopkov lahko tudi najboljši sistem postane neučinkovit, zato je potrebno stalno in skrbno spremljanje njegovega delovanja.

Obstajajo pa še druge omejitve uspešnosti vodstvene kontrole. Pri programu Medicare smo videli, da je za zapleten program, v okviru katerega vsako leto opravijo več milijonov poslov, nemogoče razviti stroškovno uspešno vodstveno kontrolo in revizijske postopke, ki bi zanesljivo preprečevali ali odkrivali občasne in razmeroma majhne zlorabe. Poleg tega pa so tudi dobro zasnovane kontrole smiselne le takrat, če jih zaposleni dosledno upoštevajo in če se vodstvo odziva na ugotovljene nepravilnosti.

Poročilo o nedavnem primeru v zvezi s poslovno enoto Baringsove banke v Singapuru navaja, da vodilni niso izvedli nobenih popravljalnih ukrepov, kljub poročilom, da eden od bančnih uslužbencev pri svojem delovanju daleč presega omejitve, ki jih je postavila banka. Razmeroma kmalu je zaradi izgub, ki jih je povzročil ta uslužbenec, celotna banka postala plačilno nesposobna. Če zaposleni ne upoštevajo vodstvene kontrole in podatkov, ki jih ta daje, je kontrola popolnoma nekoristna, saj ustvarja le lažen občutek varnosti. Obstaja pa še ena - celo pomembnejša - omejitev uspešnosti vodstvene kontrole pri preprečevanju zlorab.

Zlorabe vodstva

Vodstvena kontrola naj bi vodstvu organizacije dajala primerna zagotovila, da uslužbenci ravnajo v skladu z usmeritvami vodstva in ščitijo finančne interese organizacije. Vodstvena kontrola omogoča vodstvu nadzor nad delovanjem organizacije, ne nadzoruje pa vodstva samega.

Žal se lahko vodilni z lahkoto izognejo kontroli. V zasebnem sektorju so opazili veliko primerov, ko so vodilni zaobšli sistem vodstvene kontrole v podjetju in poneverili ali si nezakonito prisvojili velike zneske sredstev podjetja. Razpad ameriškega sistema stanovanjskih kreditnih ustanov in hranilnic je razkril vrsto takšnih kontrolnih neuspehov.[17]

7. Afera HUD

Na žalost se je nesposobnost vodstvene kontrole, da bi preprečila nezakonito delovanje najvišjih državnih uradnikov, pokazala tudi v državni upravi. "Afera HUD" je predvsem zgodba o političnih funkcionarjih, ki so se izognili običajnim postopkom vodstvene kontrole in že tako skromna sredstva ministrstva namenjali podpori svojih politično vplivnih prijateljev.

Ozadje afere HUD

Ministrstvo za stanovanjsko politiko in urbanizem (Department of Housing and Urban Development - HUD) je bilo ustanovljeno leta 1965 za izvajanje različnih programov na področju gradnje stanovanj, predvsem za družine z nizkimi dohodki, in za zagotavljanje finančne pomoči mestom. Za ministrstvo je bilo značilno slabo upravljanje in pogosti primeri korupcije. V preteklosti so v korupcijah običajno sodelovali uslužbenci v lokalnih enotah ministrstva (ali zasebni izvajalci, ki so zastopali ministrstvo). Ti so se tajno dogovarjali z organizacijami ali posamezniki, ki so poslovali z ministrstvom, in sicer z namenom ogoljufati državo. V 80. letih pa se je to precej spremenilo, saj se je korupcija pojavila med najvišjem vodstvom v omenjenem ministrstvu.

Poneverjanje

Pri aferi HUD je šlo za več vrst nezakonitih dejanj visokih državnih funkcionarjev, ki so jih odkrili konec 80. let, pričala pa so o nesposobnosti in pokvarjenosti vodstva v ministrstvu. V enega od primerov, ki ni bil povezan s politično korupcijo, je bila vpletena posrednica za nepremičnine, pooblaščena za prodajo premoženja, ki je bilo v lasti ministrstva. Ta je izkupiček od prodaje, namesto da bi ga nakazala ministrstvu, obdržala zase. Najosnovnejše vodstvene kontrole bi bile morale to takoj odkriti. Tatvine pa so se ponavljale dalj časa, tako da so končno dosegle znesek več milijonov dolarjev.

Politične manipulacije

Ta primer bi bil sam zase verjetno samo še en primer nepoštenosti tistih, s katerimi je ministrstvo poslovalo. Skoraj istočasno pa so odkrili tudi politično motivirano korupcijo, v katero je bilo vpleteno najvišje vodstvo ministrstva. V 80. letih je v vodstvu ministrstva prevladovala skupina direktorjev, ki so bili izbrani glede na njihovo politično pripadnost in ne zaradi vodstvenih sposobnosti ali poznavanja programov ministrstva. Nekateri od njih so nedvomno postali predani in učinkoviti vodje, drugi pa so raje pomagali zadovoljevati finančne interese svojih političnih zaveznikov zunaj vlade.

Politično manipulacijo s programi ministrstva sta olajševala tudi naslednja dejavnika. Prvič, vodstvo ministrstva, v resnici pa tudi vodstvo celotne izvršilne oblasti, ni bilo naklonjeno programom ministrstva. Kongresu so predložili več predlogov za odpravo njegovih programov, vendar jih je ta zavrnil. Izvršilno oblast torej ni posebno zanimalo učinkovito vodenje teh programov.

Drugi dejavnik je bila neustrezna zasnova nekaterih programov. Sekretar ministrstva je v več programih skoraj popolnoma svobodno presojal o izbiri projektov. V določenih krogih se je razvedelo, da sekretar, ki je deloval s svojim pomočnikom oziroma pod njegovim vplivom, programska sredstva dodeljuje kot politične usluge. Investitorji, ki so želeli, da bi ministrstvo odobrilo njihove projekte, so izvedeli, da jim bo to uspelo, če bodo za "svetovalca" najeli osebo s političnimi zvezami, ki mu omogočajo dostop do sekretarja ali njegovega pomočnika. Na svetovalčevo prošnjo je sekretar ali njegov pomočnik sam odobril projekt ali pa je to ukazal drugim uslužbencem v ministrstvu.[18]

Vloga generalnega inšpektorja

Nestvarno bi bilo pričakovati, da bo vodstvena kontrola delovala kot učinkovita zaščita pred korupcijo najvišjega vodstva, zlasti če so že sami programi zaradi pomanjkljivosti v zasnovi izpostavljeni prevaram. Kljub temu pa je poučno, če si ogledamo, kako je v tem obdobju deloval generalni inšpektor v ministrstvu za stanovanjsko politiko in urbanizem, predvsem glede na njegovo neodvisnost, ki jo predvideva zakon o generalnih inšpektorjih.

Generalni inšpektor je spomladi leta 1989 prvi opozoril na korupcijo.[19] V svojem poročilu pa je poudaril politične manipulacije nižjega uradnika (pomočnika sekretarja) pri odobravanju projektov in ne korupcijo v vodstvu. Poleg tega je poročilo izdal šele potem, ko je preteklo že nekaj

časa, odkar je odgovorni sekretar prenehal opravljati svojo funkcijo. Sedaj pa je očitno, da so se problemi pojavili vsaj že leta 1984.

Ni pa jasno, zakaj generalni inšpektor zadeve ni preiskal že prej. V tem obdobju so očitno vsi v ministrstvu vedeli za politične manipulacije pri odobravanju projektov. Nobenih dokazov pa ni, da je bil v to vpleten tudi generalni inšpektor. Njegova polletna poročila kažejo zaskrbljenost zaradi slabega kontroliranja v ministrstvu in izpostavljenosti njegovih programov možnim prevaram. V poročilih je vse polno namigovanj na te probleme, toda v vsakem posameznem primeru, je istočasno tudi zagotovil, da si ministrstvo prizadeva odpraviti te problemov. Ta prizadevanja pa očitno niso nikoli obrodila sadov.

Ena od možnih razlag za razdvojenost generalnega inšpektorja pri poročanju o problemih vodstvene kontrole (in morda tudi za to, zakaj ni proučil problema političnega manipuliranja pri odobravanju projektov) je, da je resnično verjel, da se vodstvo ministrstva zavzema za izboljšanje postopkov in kontrol in da so napake zgolj odstopanja, ne pa posledica načrtnega slabega upravljanja. To razlago pa spodbija dejstvo, da je to zagotavljal iz leta v leto, čeprav je lahko videl, da se razmere ne izboljšujejo.

Deljena lojalnost in deljene odgovornosti

Verjetnejša razlaga za ravnanje generalnega inšpektorja je v deljeni lojalnosti, ki jo je ustvaril zakon o generalnih inšpektorjih. Ali naj bi bil generalni inšpektor lojalen predvsem svoji organizaciji, po vzoru notranjega revizorja? Če bi bilo tako, bi moral biti generalni inšpektor odločnejši v samem ministrstvu, predvsem pri poudarjanju pomena vodstvene kontrole, toda oprezen v svojih javnih pripombah. Ali naj bi bil generalni inšpektor lojalen predsedniku države, ki ga je imenoval in ki bi ga lahko kadarkoli razrešil te funkcije? Tudi v tem primeru bi moral biti previden v svojih izjavah, še posebej zato, ker takratni predsednik ni kazal zanimanja za dobro upravljanje, temveč zgolj veliko lojalnost svojim političnim prijateljem. Ali pa naj bi bil generalni inšpektor lojalen kongresu, kateremu poroča in ki odloča o njegovem proračunu? To bi kazalo na bolj odločno javno nastopanje generalnega inšpektorja, zlasti ko gre za posamične primere kršitev, ki kongresu pridejo tako zelo prav.

Zdi se, da je generalni inšpektor v ministrstvu za stanovanjsko politiko in urbanizem skušal najti srednjo pot in ravnati tako, da ne bi nikogar užalil. Poročal je o posameznih primerih kršitev, ki so zanimale kongres, omilil pa je kritiko vodstva v ministrstvu, da ne bi užalil političnih vodij v izvršilni veji oblasti. Očitno si je generalni inšpektor res prizadeval prepričati sekretarja o potrebi po strožjih kontrolah, nato pa se je, zaradi sekretarjeve nepripravljenosti, da bi zadevo pospešil, umaknil. To nikakor ni primerna drža za revizorja, vendar je treba priznati, da bi bila v razmerah, ki jih je ustvaril zakon o generalnih inšpektorjih, samo izjemno močna oseba sposobna ravnati drugače.

8. Prednosti in slabosti zakona o generalnih inšpektorjih

Več kot 15 let je preteklo od sprejema zakona o generalnih inšpektorjih. To je čas, ko lahko začnemo presojati smiselnost te zakonodaje. Mnogi opazovalci menijo, da je zakon sicer imel dober namen in da so generalni inšpektorji dosegli nekatere pomembne rezultate, vendar pa obstaja nekaj

večjih pomanjkljivosti v zakonu in v delovanju organizacij, ki so bile ustanovljene na njegovi podlagi.[20]

Dobra stran zakona o generalnih inšpektorjih je, da je - s tem da jim je naložil dolžnost zunanjega poročanja - okrepil neodvisnost preiskovalcev in notranjih revizorjev. Zaradi tega so postali bolj izpostavljeni v javnosti, to pa jim je, skupaj s samostojnim proračunom, omogočilo, da so se lahko uspešneje potegovali za kadrovska sredstva. Vendar njihova neodvisnost še zdaleč ni popolna. Predsednik države je obdržal pristojnost za razreševanje generalnih inšpektorjev, kar je dobro izkoristil predsednik Reagan, ki jih je leta 1981 množično odpuščal. Generalni inšpektorji so torej razpeti med nasprotujočimi si interesi, zato lahko zadeve včasih postanejo precej neprijetne.

Razkrivanje prevar in zlorab

Sredstva generalnih inšpektorjev so bila le deloma učinkovito porabljena. Službe generalnih inšpektorjev (vključno z revizorji in preiskovalci) so ugotovile in razkrile številne kršitve državnih uslužbencev ali zastopnikov državnih organov. Kazni za takšne kršitev pa so največkrat - tudi kadar obstaja sum na kaznivo dejanje - samo administrativne. To je deloma posledica težav pri iskanju dokazov, potrebnih za obsodbo, delno pa je to tudi posledica nepripravljenosti tožilcev, da bi preganjali še kakšne druge primere, ne samo najbolj razvpite primere, predvsem zaradi omejenih sredstev in zmogljivosti sodišč in zaporov.

Izboljševanje kontrole

Napredek pri izboljševanju vodstvenih kontrol, ki bi lahko preprečile takšne kršitve, je bil zelo počasen. Jasen dokaz za to so nenehni problemi v ministrstvu za stanovanjsko politiko in urbanizem, pri programu Medicare in pri nakupih za obrambne namene. Še vedno ni jasno, ali bodo nedavne pobude (zakon o finančni neoporečnosti vodilnih v zvezni upravi in zakon o finančnih direktorjih) pospešile napredek ali ne. Razloge za razmeroma neučinkovito delovanje generalnih inšpektorjev na tem področju je morda treba iskati v okoliščinah, ki jih je ustvarila zahteva po dvojnem poročanju.

Interesi kongresa

Generalni inšpektorji so spoznali, potem ko je njihovo poročanje kongresu postalo čedalje pomembnejše, da je za zakonodajalce v ZDA politično veliko bolj koristno (glede na možnosti za ponovno izvolitev), če razkrivajo posamične primere zlorab državnih programov, kot pa to, da si prizadevajo za izboljšanje vodstvenih kontrol, ki bi takšne zlorabe lahko preprečile. Zakonodajalci spodbujajo generalne inšpektorje, da jim poročajo o posamičnih primerih kršitev, zelo malo pozornosti pa posvečajo poročilom o slabi vodstveni kontroli.[21] Očitno je, da so generalni inšpektorji, iz takšnega ali drugačnega razloga, dajali prednost iskanju posamičnih kršitev pred prizadevanji za okrepitev vodstvene kontrole.

Možnosti za spremembe

Sedaj, ko so generalni inšpektorji vsaj delno odgovorni tudi kongresu, ne moremo pričakovati, da bodo kaj kmalu prenehali poudarjati posamične primere kršitev. Prav tako tudi ni verjetno, da se bo sama funkcija generalnih inšpektorjev v bližnji prihodnosti bistveno spremenila. Generalni inšpektorji so si ustvarili ugled varuhov pravilnosti in poštenosti, zato jim bodo drugi le težko predlagali potrebne spremembe. Poleg tega pa ima kongres še vedno politične koristi od takšnega izpostavljanja posamičnih primerov, zato ga sprememba prednostnih nalog generalnih inšpektorjev ne zanima.

Spremembe v vodstveni kontroli lahko spodbudi le dosledno izvajanje zakona o finančni neoporečnosti vodilnih v zvezni upravi in zakona o finančnih direktorjih ter zavzemanje vodstva v izvršilni veji oblasti za reformo poslovanja. To dvoje skupaj lahko vpliva na preusmeritev prednostnih nalog generalnih inšpektorjev oziroma, če to ne bi uspelo, oblikovanje novih enot, ki bi se zavzemale za boljše vodenje in okrepljene kontrole.

Clintonova vlada je močno podprla reformo vodenja v državni upravi. Vprašanje, ali ima dovolj politične moči, da bo pri tem vztrajala do konca - glede na kongres, v katerem prevladuje druga stranka - pa ostaja odprto. Reforma vodenja, ki poudarja strožjo vodstveno kontrolo, pa poleg morebitnega političnega nasprotovanja zadeva še na druge ovire. Kontrole zahtevajo, vsaj kratkoročno, tudi večja sredstva, v sedanjih razmerah pa je proračunski denar zanje zelo težko najti. Obstaja namreč močna, čeprav kratkovidna, težnja po zmanjševanju sredstev za izboljšave v vodenju, pa tudi za vse druge namene. Zaenkrat so možnosti za ustrezen razvoj vodstvene kontrole v ameriški državni upravi precej negotove.

9. Sklep

Dobra vodstvena kontrola je zelo pomembna za uspešno poslovanje vsake organizacije. Notranje revidiranje pa je bistven sestavni del uspešnega sistema vodstvene kontrole, ker odkriva in preprečuje kršitve, predvsem pa zato, ker ocenjuje uspešnost ostalih sestavin kontrolnega sistema.

Ameriške izkušnje kažejo, kako težko je vzpostaviti uspešen ustroj vodstvene kontrole. Zapletena organizacija državne uprave in njeni zapleteni odnosi z gospodarstvom zahtevajo zapletenejše in obsežnejše vodstvene kontrole, notranji revizorji pa morajo zelo preudarno presojati o tem, kako bodo omejena revizijska sredstva čim bolje uporabili. Poleg tega pa ima lahko tudi dobronamerna zakonodaja nasprotne učinke. Namen zakona o generalnih inšpektorjih je bila okrepitev notranjih revizijskih in preiskovalnih funkcij. S tem, ko so revizorji postali odgovorni predsedniku države in kongresu, pa je namesto tega zakon ustvaril deljeno in nasprotujočo si lojalnost.

Še tako popolni sistemi vodstvene kontrole in močna notranja revizijska organizacija pa ne morejo zagotoviti popolne zaščite. Če hočemo, da bodo vodstvene kontrole uspešno delovale, jim morajo vsi zaposleni skrbno in dosledno slediti, tudi takrat, kadar časovna stiska morda narekuje drugačno ravnanje. Stalno jih je treba izpopolnjevati in tako zagotoviti njihovo uspešnost v spremenljivih delovnih okoliščinah. Vendar pa vsa prizadevanja vodstvene kontrole - tudi notranje revizijske enote - lahko izniči vodstvo, ki jih je oblikovalo. V končni analizi so sistemi vodstvene

kontrole lahko vodjem samo v pomoč, ne morejo pa nadomestiti njihovih sposobnosti ter moralne in strokovne neoporečnosti.

OPOMBE

1. Ta prispevek obravnava vprašanje vodstvene kontrole v zvezni vladi Združenih držav Amerike. Vsaka od 50 zveznih držav ima svojo ustavo, zakone in upravno prakso, zato je ta problematika v teh državah lahko enaka ali pa tudi ne.

2. Izraz "državni organ" se v tem besedilu nanaša na operativne organizacije v izvršilni veji oblasti. Vključuje kabinetne oddelke ("ministrstva" v drugih vladah) in tudi neodvisne državne organe ali druge upravne organizacije.

3. Izraz "osrednji državni organi" pomeni organizacije v izvršilni veji oblasti, ki usmerjajo operativne organe. Takšnih osrednjih državnih organov je več, najpomembnejši v zvezi s temo v tem prispevku pa so urad za vodenje in proračun (Office of Management and Budget), ministrstvo za finance (Trasury Department) in urad za kadrovske zadeve (Office of Personnel Management).

4. U.S. Office of Management and Budget, "Management Accountability and Control", Okrožnica št. A-123, revidirana 21. junija 1995.

5. The Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982, Public Law 97-255, 31 U.S. Code 3512.

6. Chief Financial Officers Act, Public Law 101-573, 31 U.S. Code 901(b), 3515.

7. Citirano iz O. Ray Whitington, et al. (1992), Principles of Auditing, 10. izdaja, Richard D. Irwin, Inc., Boston.

8. Inspector General Act of 1978, Public Law 95-452, 92 Stat. 1101.

9. Zaradi proračunskih omejitev, ki se nanašajo na celotno vlado ZDA, v vrhovnem revizijskem uradu trenutno poteka zmanjševanje števila zaposlenih, s 5.200 v začetku 90. leti na predvidenih 3.500 konec leta 1997.

10. Government Auditing Standards, 1994 Revision , U.S. General Accounting Office, junij 1994. To publikacijo pogosto imenujejo "Rumena knjiga".

11. Bowsher v. Synar, 106 Supreme Court 3181 (1986). Vrhovno sodišče je odločilo, da je vrhovni revizijski urad del zakonodajne oblasti, zato prizadevanje kongresa, da bi vrhovni revizijski urad dobil pristojnost za izdajanje odredb, ki bi izvršilni oblasti nalagale zmanjšanje porabe po določenem obrazcu, ni bilo v skladu z ustavo.

12. Standards for Internal Controls in the Federal Government, U.S. General Accounting Office, 1993. To publikacijo pogosto imenujejo "Zelena knjiga".

13. "Medicare Claims", GAO7HR-95-8. U.S. General Accounting Office, februar 1995.

14. To pomeni, da pride približno en revizor na vsakih 25 milijonov USD v pogodbah. Dejansko revizijsko zajemanje pa je precej manjše, ker agencija za revidiranje pogodb v zvezi z obrambo opravlja revizije pogodb tudi za druge državne ustanove, kot je na primer NASA.

15. "Defense Contract Management", GAO/HR-95-3, U.S. General Accounting Office, februar 1995.

16. ibid.

17. Sistem stanovanjskih kreditnih ustanov in hranilnic je sestavljala cela vrsta ustanov, ki so bile v več pogledih podobne bankam, le da je bil njihova prednostna naloga zagotavljanje sredstev za nakup stanovanj. Za vloge je jamčila zvezna vlada, razpad tega sistema v 80. letih pa je pomenil več milijard dolarjev stroškov za vlado.

18. Za podrobnejšo obravnavo afere HUD glej "Abuse and Mismanagement at HUD", poročilo odbora za državne dejavnosti v spodnjem domu kongresa ZDA, poročilo spodnjega doma 101-977, 1. november 1990, in "Final Report and Recommendations" preiskovalnega pododbora HUD/MOD REHAB, Odbor za bančne, stanovanjske in urbanistične zadeve, Senat Združenih držav Amerike, november 1990.

19. "Thomas T. Demery, Section 8 Moderate Rehabilitation Program", Poročilo o preiskavah, Urad generalnega inšpektorja, Ministrstvo za stanovanjsko politiko in urbanizem, št. HM 1-1054, 17. april 1989.

20. Za obširnejšo oceno generalnih inšpektorjev glej Paul C. Light (1993), *Monitoring Government e General and the Search for Accountability*, The Brookings Institution, Washington, D.C.

21. Obstajajo izjeme, kot so na primer zakonodajalci, ki so bili odgovorni za sprejem zakona o finančni neoporečnosti vodilnih v zvezni upravi in zakona o finančnih direktorjih.

VLOGA ZUNANJEGA REVIZORJA V SISTEMIH VODSTVENE KONTROLE V DRŽAVNI UPRAVI
(Velika Britanija)

Dudley Lashmar[9]

Povzetek

Državni revizijski urad (The National Audit Office), ki ga vodi vrhovni računovodja in revizor, je v Veliki Britaniji vrhovna revizijska inštitucija in je kot takšna odgovorna za javno porabo osrednje državne uprave.

Ministrstvo za finance je pristojno za razvoj in razširjanje sistemov vodstvene kontrole v državni upravi.

Državni revizijski urad je popolnoma neodvisen od izvršilne oblasti, ki jo predstavljata ministrstvo za finance oziroma vlada kot celota. Vrhovni računovodja in revizor, ki ga imenuje parlament, je odgovoren za imenovanje osebja državnega revizijskega urada, parlamentu pa poroča po odboru za javne obračune (to je parlamentarni odbor, v katerem so predstavniki vseh političnih strank).

Državni revizijski urad je odgovoren parlamentu za pravilno in učinkovito zbiranje in porabo javnih sredstev in za upravljanje z razpoložljivimi dejavniki. V zvezi s tem potrjuje obračune ministrstev in opravlja preiskave dosežkov porabljenega denarja.

Zakonodaja ne določa podrobnih sistemov vodstvene kontrole v državni upravi. Za njihovo vzpostavitev skrbi ministrstvo za finance, ki je v ta namen izdalo priročnik Državno računovodstvo. Na podlagi tega priročnika so ministrstva razvila svoje sisteme vodstvene kontrole, ki zadoščajo potrebi po enotnem vodstvu na tem področju in njihovim lastnim operativnim potrebam.

Priročnik Državno računovodstvo določa tudi odgovornosti direktorja računovodske službe za pravilno delovanje vodstvene kontrole v ministrstvu. Direktor računovodske službe je najvišji državni uradnik na posameznem ministrstvu. Odbor za javne obračune lahko od njega zahteva pojasnilo o tem, kako gospodarno, učinkovito in uspešno je ministrstvo uporabilo razpoložljive dejavnike.

Uveljavljeni sistemi vodstvene kontrole v britanski državni upravi so dobro usklajeni s smernicami za standarde notranje kontrole, ki jih je izdal INTOSAI. Državni revizijski urad mora v skladu s temi smernicami ugotavljati tudi splošno ustreznost vodstvene kontrole na ministrstvih ter vrednotiti njeno uspešnost v praksi.

---

[9] Kot pooblaščeni revizor je avtor več let opravljal dela notranjega revizorja v industriji, preden se je leta 1987 zaposlil v državnem revizijskem uradu, kjer ima funkcijo revizijskega ravnatelja.

Državni revizijski urad opozarja na ugotovljene pomanjkljivosti v sistemih vodstvene kontrole v dopisih, naslovljenih na vodstva ministrstev, in poročilih o dosežkih porabljenega denarja ter drugih poročilih parlamentu.

Pri vrednotenju vodstvene kontrole uporablja državni revizijski urad sistematičen pristop, ki vključuje podrobno načrtovanje, temeljite postopke preizkušanja in ustaljen način poročanja. Tak pristop mu dopušča, da se zanese na tista ministrstva, ki imajo dobro razvito vodstveno kontrolo in uspešno notranje revidiranje. To pa mu omogoča učinkovitejše in stroškovno uspešnejše zunanje revidiranje.

1. Organiziranost vodstvene kontrole v Veliki Britaniji

V uvodu smo na kratko povzeli bistvene značilnosti sistemov vodstvene kontrole v britanski državni upravi. V nadaljevanju pa bomo podrobneje opisali glavne lastnosti teh sistemov.

Pristojnost za vodstveno kontrolo

Zakonska podlaga za parlamentarni nadzor nad javno porabo sta zakona o finančnem in revizijskem ministrstvu iz leta 1866 in 1921. Zakonodaja podrobneje ne določa vodstvenih kontrol, marveč določa podlago za razvoj sistemov vodstvene kontrole in za njihovo izpopolnjevanje.

Vloga osrednjih državnih organov

Glavni organi, ki v Veliki Britaniji skrbijo za sisteme vodstvene kontrole v državni upravi, so ministrstvo za finance, državni revizijski urad in odbor za javne obračune.

Za gospodarjenje z javnimi prihodki je pristojno ministrstvo za finance, ki ima tudi največjo odgovornost pri določanju nadzora nad splošno javno porabo.

Vrhovna revizijska inštitucija v državi je državni revizijski urad, ki ga vodi vrhovni računovodja in revizor. Odgovoren je predvsem za zunanje revidiranje javne porabe osrednje državne uprave.

Odbor za javne obračune sestavljajo člani parlamenta. Njegova sestava odseva zastopanost strank v spodnjem domu, ki je izvoljen poslanski zbor parlamenta. Naloga odbora za javne obračune je, da v imenu parlamenta nadzira, ali je poraba javnih sredstev ustrezno kontrolirana.

Vrhovni računovodja in revizor je od vlade popolnoma neodvisen. Na mesto člana spodnjega doma ga s predlogom, naslovljenim na parlament, imenuje ministrski predsednik, in sicer v dogovoru s predsednikom odbora za javne obračune, ki je običajno član vodilne opozicijske stranke. Vrhovni računovodja in revizor poroča parlamentu po odboru za javne obračune, niti on niti njegovi sodelavci v državnem revizijskem uradu pa niso odgovorni vladnim ministrom. Vrhovni računovodja in revizor imenuje osebje državnega revizijskega urada in odloča o njihovem številu, napredovanju, nagrajevanju in drugih delovnih razmerah. Večina njegovih 750 sodelavcev so bodisi usposobljeni računovodje ali pa se usposabljajo, da bi dosegli strokovno priznane računovodske nazive.

Sredstva za delovanje državnega revizijskega urada zagotavlja parlament. Posebna komisija, ki jo v celoti sestavljajo poslanci, pregleduje njegove finančne načrte, dogovorjeni proračun urada pa predloži parlamentu v odobritev. Komisija imenuje tudi neodvisnega revizorja iz zasebnega sektorja, ki je odgovoren za pregledovanje obračunov državnega revizijskega urada in za izvajanje preiskav o dosežkih porabljenega denarja v zvezi z njegovimi dejavnostmi.

Razvoj in širitev vodstvene kontrole

Za razvoj in razširjanje standardov vodstvene kontrole v državni upravi je odgovorno ministrstvo za finance. V ta namen je ministrstvo izdalo priročnik Državno računovodstvo, v katerem so podane smernice za oblikovanje računovodskih postopkov in postopkov kontroliranja, ki naj bi jih uporabljala ministrstva.

Priročnik podaja načela vodstvene kontrole za različne dejavnosti državne uprave in podrobna navodila o tem, kako morajo ministrstva izdelati svoje obračune. Določa tudi odgovornosti - vključno z odgovornostmi v zvezi z vodstveno kontrolo - direktorja računovodske službe, ki je najvišji državni uradnik v posameznem ministrstvu ali enoti državne uprave, njegova dolžnost pa je, da sodeluje s svojim ministrom.

Direktor računovodske službe je osebno odgovoren za primerno in pravilno ravnanje z javnimi financami, ki so mu poverjene, za pravilno vodenje računovodskih knjig, preudarno in gospodarno upravljanje, preprečevanje malomarnosti in zapravljivosti ter učinkovito in uspešno rabo vseh razpoložljivih dejavnikov.

Odbor za javne obračune lahko pokliče direktorja računovodske službe, da pojasni, kako gospodarno, učinkovito in uspešno je ministrstvo uporabilo razpoložljive dejavnike pri izvajanju svojih nalog.

V skladu s priročnikom izda ministrstvo za finance vsakemu direktorju računovodske službe memorandum, v katerem so opisane te in druge njegove odgovornosti. Priročnik podaja tudi podrobne smernice, ki direktorju računovodske službe pomagajo pri izpolnjevanju njegovih odgovornosti iz memoranduma.

Memorandum je še posebej pomemben za vodstveno kontrolo v državni upravi. Predpisuje namreč postopek, po katerem mora direktor računovodske službe ravnati, kadar minister zavrne njegov nasvet glede primernosti in pravilnosti ali njegovih širših odgovornosti za gospodarno, učinkovito in uspešno porabo javnih sredstev. Ustrezno dokumentacijo mora predložiti vrhovnemu računovodji in revizorju, ki o zadevi lahko poroča odboru za javne obračune.

Memorandum tudi zahteva, da direktor računovodske službe v ministrstvu vzpostavi notranjo revizijsko funkcijo.

Spremljanje in vrednotenje sistemov vodstvene kontrole

Ministrstvo za finance mora poleg razširjanja standardov vodstvene kontrole spremljati tudi izvajanje nalog v skladu s temi standardi in si prizadevati za vzpostavitev čim boljših delovnih postopkov. Vendar se pri tem ne spušča v podrobnosti, saj je upoštevanje smernic ministrstva za finance predvsem skrb ministrstev in drugih enot državne uprave samih. Kljub temu pa so ministrstva dolžna pridobiti soglasje ministrstva za finance v zvezi z zadevami, kot so prekoračitev proračuna in prevare, ali preden namenijo sredstva za večje projekte.

Sredstva, znanje in izobraževanje za izvajanje vodstvene kontrole

Zaposlovanje osebja v ministrstvih ureja pravilnik o nagrajevanju, zaposlovanju in nalogah uslužbencev v javni upravi. Ta določa vse pogoje zaposlovanja javnih uslužbencev, skupaj z zadevami, kot so nameščanje, napredovanje in odpuščanje ter skrb za njihovo izobraževanje.

Memorandum o odgovornostih direktorja računovodske službe tudi določa, da "mora direktor računovodske službe zagotoviti, da ukrepi v zvezi s prenosom nalog na druge prispevajo k dobremu upravljanju in da mu pri delu pomaga potrebno število sodelavcev z znanji, ki se med seboj ustrezno dopolnjujejo. To zahteva preudaren izbor zaposlenih in stalno skrb za njihov razvoj."

Primerjava s smernicami INTOSAI

V Veliki Britaniji obstajajo uveljavljeni standardi vodstvene kontrole v osrednji državni upravi, ki so dobro usklajeni s smernicami INTOSAI. V nadaljevanju bomo podrobneje opisali:

- vlogo državnega revizijskega urada pri preizkušanju kakovosti sistemov vodstvene kontrole v državni upravi in pri širjenju njihove uporabe;

- razmerje med državnim revizijskim uradom, odborom za javne obračune in ministrstvom za finance pri spodbujanju dobrih delovnih postopkov na tem področju, skupaj z razširjanjem standardov in njihovim vrednotenjem;

- postopki za revidiranje sistemov vodstvene kontrole;

- pomen sistemov vodstvene kontrole za državni revizijski urad, odbor za javne obračune in ministrstvo za finance.

2. Vloga državnega revizijskega urada

To poglavje obravnava vlogo državnega revizijskega urada pri preizkušanju kakovosti sistemov vodstvene kontrole v državni upravi in pri širjenju njihove uporabe.

Državni revizijski urad je bil ustanovljen z zakonom o državnem revidiranju iz leta 1983. Vendar ima revidiranje javnega sektorja v Veliki Britaniji precej daljšo zgodovino. Prvi vrhovni računovodja in revizor je bil imenovan leta 1314, urad vrhovnega računovodje in revizorja - pri ministrstvu za finance in revizije in predhodnik državnega revizijskega urada - pa je bil ustanovljen leta 1866.

Državni revizijski urad je odgovoren parlamentu za pravilno in uspešno zbiranje in porabo javnih sredstev ter upravljanje z razpoložljivimi dejavniki. Z revidiranjem obračunov državni revizijski urad parlamentu zagotavlja, da je bil denar porabljen v namene, ki jih je določil parlament, in da je to mogoče dokazati. Občasno pa parlamentu poroča tudi o dosežkih porabljenega denarja.

Pri svojem revizijskem delu državni revizijski urad pomaga ministrstvom izboljšati njihovo računovodsko kontrolo in s tem tudi dosežke porabljenega denarja.

Državni revizijski urad svoja sredstva v enaki meri namenja revidiranju računovodstva in preiskavam dosežkov porabljenega denarja. Obe vrsti nalog pa vključujeta tudi preizkušanje sistemov vodstvene kontrole in spodbujanje njihovih izboljšav.

Revidiranje računovodstva

Pri svojem delu v zvezi z revidiranjem računovodstva potrjuje državni revizijski urad obračune posameznih ministrstev, izvršilnih agencij in vrste drugih javnih organizacij. Poleg tega opravlja tudi revizije številnih mednarodnih obračunov, skupaj z nekaterimi, ki jih pripravljajo organi Združenih narodov. Ta prispevek se zaradi večje nazornosti osredotoča predvsem na naloge državnega revizijskega urada v zvezi z izvajanjem revizij v ministrstvih. V Veliki Britaniji pa so v zadnjih 13 letih izvedli nekaj temeljnih reform v načinu delovanja državne uprave, kar je vplivalo na izvajanje vodstvene kontrole v državni upravi, obenem pa tudi na usmeritve in prednostne naloge državnega revizijskega urada.

Te reforme je leta 1982 sprožila pobuda Financial Management Initaitve (Pobuda za vodenje financ). Njen namen je bil izboljšati vodenje v državni upravi, in sicer z zagotavljanjem, da vsi vodilni delavci vedo, kaj so njihovi cilji in kako bodo njihovi dosežki ocenjevani, in da imajo natančno določene odgovornosti za čimbolj učinkovito uporabo razpoložljivih dejavnikov. Na voljo morajo imeti tudi informacije, izobraževalne programe in nasvete, ki so potrebni za uspešno izpolnjevanje njihovih nalog.

Temu je leta 1989 sledila pobuda Next Steps (Naslednji koraki). Ta se je zavzemala, da bi v okviru razpoložljivih dejavnikov zagotovili učinkovitejše in uspešnejše storitve, ki bi koristile davkoplačevalcem, uporabnikom teh storitev in zaposlenim, in sicer s postopnim ustanavljanjem agencij za izvajanje izvršilnih funkcij državne uprave. Najpomembnejše v zvezi s to pobudo je bilo:

- prepričanje, da se morajo ministrstva bolj osredotočiti na strateško vodenje kot pa na vsakodnevno sprotno kontrolo;

- imenovanje sposobnih generalnih direktorjev za izvajanje nalog teh agencij, iz vrst državnih uslužbencev ali od drugod;

- zavzemanje za večjo svobodo pri vodenju in dajanju pobud, tako v ministrstvih kot tudi v teh agencija, in za čim večje možnosti prenašanja nalog na lokalno upravo;

- priprava okvirnega dokumenta za vsako agencijo; ta dokument bi določal cilje agencije in njene pričakovane dosežke v obliki proizvodov, storitev in drugih rezultatov, tako po količini kot tudi po kakovosti, z jasno določenimi kazalci delovne uspešnosti.

Ker izvršilne agencije sedaj neposredno zaposlujejo večino državnih uslužbencev, naraslo pa je tudi število drugih javnih organizacij, ki niso v sestavi ministrstev, se je povečala tudi skrb za vzdrževanje ustreznih standardov pri vodenju javnih zadev.

V času teh sprememb je državni revizijski urad po odboru za javne obračune poročal o številnih resnih pomanjkljivostih administrativnih in računovodskih sistemov in kontrol v ministrstvih in drugih javnih organizacijah. Tako je leta 1994 odbor za javne obračune objavil poročilo Pravilno vodenje javnega poslovanja, s kratkim povzetkom teh pomanjkljivosti in preverjalnim seznamom glavnih problemov, na katere morajo biti javne organizacije pozorne, da bi se v prihodnje izognile takšnim napakam. V poročilu so ti problemi strnjeni v naslednjih štirih skupinah:

- neustrezna računovodska kontrola,

- neupoštevanje pravil,

- neustrezno skrbništvo nad javnimi sredstvi in premoženjem,

- neustrezni dosežki porabljenega denarja.

Eden od najpogostejših in najbolj vidnih problemov iz predzadnje skupine je bil v neuspešnosti ministrstev, da bi učinkovito spremljala in nadzorovala delo javnih organizacij, ki so izven njihovega sestava, a jih ministrstva financirajo in podpirajo. Zato tudi niso odkrila malomarnosti in nepravilnosti pri njihovem delovanju. Preverjalni seznam tako zahteva, da direktorji računovodskih služb v ministrstvih opredelijo, katere osnovne podatke potrebujejo v zvezi s poslovanjem javnih organizacij, ki niso v sestavi ministrstev, in zagotovijo, da jih bodo tudi dobili in uporabili.

Kot možen vpliv, ki ga ima na vodstveno kontrolo preneseno upravljanje, je omenjena nevarnost, ki so ji izpostavljene agencije s preveč oblastnimi generalnimi direktorji in višjimi kadri. Preverjalni seznam zahteva, da morajo predsednik in člani upravnega odbora izvršilne agencije zagotoviti, da generalni direktor in višji kadri jasno razumejo, kakšne so njihove osebne odgovornosti.

Državni revizijski urad poleg izvajanja revizij računovodstva, s katerimi potrdi obračune ministrstev, izvršilnih agencij in drugih javnih organizacij, opravlja tudi preiskave prej navedenih zadev, ki morda nimajo večjega vpliva na številke v obračunih, vendar so pomembne za varovanje javnih sredstev in pravilno poslovanje v javnem sektorju.

Na podlagi revizije obračunov vrhovni računovodja in revizor izrazi pisno mnenje o letnih računovodskih izkazih revidiranega ministrstva, in sicer, ali ti pravilno prikazujejo izdatke in dohodke, za katere je parlament glasoval, in ali je ministrstvo ta sredstva uporabilo za namene, ki jih je določil parlament, in v skladu z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi.

Čeprav slabosti v vodstveni kontroli lahko vplivajo na mnenje vrhovnega računovodje in revizorja, ta ni dolžan podati mnenja o tej kontroli v okviru potrjevanja obračunov, ki ga opravlja državni revizijski urad. Lahko pa opozori na slabosti, če meni, da so škodljivo vplivale na obračune.

Državni revizijski urad pri opravljanju tega dela:

- pridobiva na stroškovno uspešen način zadostne, ustrezne in zanesljive revizijske dokaze, s katerimi bo podprl revizijsko mnenje;

- uporablja revizijske standarde, ki temeljijo na britanskih računovodskih standardih ter dosledno upošteva standarde, ki sta jih izdali Mednarodno združenje računovodij in organizacija INTOSAI;

- strogo spremlja usklajenost z revizijskimi standardi in postopki.

Za oblikovanje mnenja o letnih računovodskih izkazih posameznega ministrstva, mora državni revizijski urad najprej izdelati načrt revizije obračunov ministrstva. To med drugim tudi zahteva, da dovolj dobro pozna razmere na ministrstvu in njegove dejavnosti, skupaj s sistemom vodstvene kontrole, ki ga ministrstvo uporablja.

Dobro poznavanje razmer na ministrstvu in njegovih dejavnosti omogoča učinkovito in uspešno revizijo, na podlagi katere je ministrstvu mogoče dati koristne nasvete v zvezi z vodstveno kontrolo. Predvsem pa to zahteva poznavanje okolja kontroliranja, v katerem ministrstvo posluje. Okolje kontroliranja so okoliščine, v katerih ministrstvo oblikuje, vzpostavi in izvaja računovodenje in vodstveno kontrolo.

Državni revizijski urad skuša ugotoviti, ali okolje kontroliranja na splošno prispeva k zanesljivemu računovodskemu sistemu in uspešni vodstveni kontroli. V zvezi s tem je pomembno preveriti, ali v ministrstvu obstaja primerna delitev dolžnosti in ali so odgovornosti zaposlenih jasno opredeljene.

Postopki revidiranja sistema vodstvene kontrole so podrobneje opisani v nadaljevanju. V postopku načrtovanja revizije je treba oceniti vodstvene kontrole, ki delujejo znotraj vsakega obračunskega področja. Obračunsko področje sestavljajo posli ali bilance, ki imajo naslednje značilnosti:

- so proizvod istega sistema in so podrejeni enaki vrsti kontrole,

- preveriti jih je mogoče z enakimi revizijskimi preizkusi,

- enako so dovzetni za napake in enako občutljivi.

Na primer, plače, plačila za nabavljeni material, blagajniško stanje in dobroimetje v banki ter zneski, ki jih ministrstvo dolguje upnikom, imajo običajno lastnosti, ki jih uvrščajo v različna obračunska področja.

Pristop k revizijskemu preizkušanju in obseg takšnega preizkušanja je precej odvisen od obsega kontrole, ki deluje znotraj vsakega obračunskega področja, in ocene okolja kontroliranja.

Če se v katerikoli fazi revidiranja, bodisi pri načrtovanju, preizkušanju ali v končnih fazah, pojavijo dvomi o uspešnosti računovodskega sistema ali vodstvene kontrole, je treba o tem nemudoma obvestiti ministrstvo. Državni revizijski urad to običajno stori v obliki vodstvenega

dopisa, naslovljenega višjemu funkcionarju, v katerem so navedene pomembne pomanjkljivosti v računovodskem sistemu in sistemu vodstvene kontrole, ki so bile ugotovljene med revizijo.

Z vodstvenim dopisom državni revizijski urad na zadeve opozori šele po obsežnih pogovorih z višjimi kadri v ministrstvu, ki se nanašajo tudi na stroškovno uspešnost predlaganih priporočil za izboljšave računovodskega sistema in računovodske kontrole.

Državni revizijski urad zaprosi za odgovor, v katerem mora ministrstvo navesti ukrepe, ki jih namerava izvesti v zvezi s pripombami iz vodstvenega dopisa.

Če državni revizijski urad ugotovi pomembne nepravilnosti ali napačne navedbe ali če ne more pridobiti tehtnih dokazov, na podlagi katerih bi lahko sklepal, da takšne nepravilnosti ne obstajajo, vrhovni računovodja in revizor izda revizijsko mnenje s pridržkom. V poročilu parlamentu pa poda tudi razloge za takšno mnenje. V hujših primerih lahko odbor za javne obračune zasliši direktorja računovodske službe, ki je odgovoren za te izdatke. Poročilo odbora za javne obračune lahko nato določi področja, kjer bo potrebno izvesti ukrepe za odpravo pomanjkljivosti.

Na primer, poročilo vrhovnega računovodje in revizorja o ministrstvu, ki je odgovorno za zagotavljanje pravne pomoči (plačila iz javnih sredstev za pomoč posameznikom pri poravnavanju stroškov za pravne nasvete in sodne postopke), je pokazalo, da več kot tretjina prosilcev ni predložila pisnih dokazov o svojih dohodkih. Državni revizijski urad je opazil, da ministrstvo ni vedno upoštevalo predpisov, saj je takšne pomanjkljive prošnje obravnavalo še naprej. Zaradi pomanjkanja dokazov o skladnosti s predpisi, ki urejajo dodeljevanje pravne pomoči, je vrhovni računovodja in revizor podal mnenje s pridržkom. Po reviziji državnega revizijskega urada so sprejeli nove predpise, ki zahtevajo, da je treba voditi evidence o vseh prošnjah za pravno pomoč, iz katerih je razvidno, zakaj so bile posamezne prošnje odobrene oziroma zavrnjene.

Revizije obračunov, ki jih opravlja državni revizijski urad, zagotavljajo parlamentu, da obračuni izpolnjujejo predpisane računovodske zahteve, da so številke v obračunih pravilno navedene, da so bila sredstva porabljena za storitve in namene, ki jih je določil parlament, in da so bili posli opravljeni v skladu s pooblastili.

S tem pa se delo državnega revizijskega urada na področju revidiranja računovodstva še ne konča. Poleg pregledovanja obračunov državni revizijski urad tudi ugotavlja, ali ministrstva, agencije in druge organizacije, ki so financirane iz javnih sredstev, upoštevajo zahtevane standarde pri svojem finančnem poslovanju. Na podlagi teh preiskav lahko občasno poroča tudi parlamentu.

Državni revizijski urad je na primer poročal o poneverbi (v znesku 75.000 GBP) v organizaciji, ki je delovala kot zastopnik ministrstva za nacionalno dediščino. Do te poneverbe je prišlo delno tudi zaradi temeljnih nepravilnosti v vodstveni kontroli. Ministrstvo se je odzvalo hitro, primerno in učinkovito. Zaradi takšnega odziva je bil del denarja povrnjen, postopke računovodskega kontroliranja pa so izpopolnili.

Preiskave dosežkov porabljenega denarja

Državni revizijski urad opravlja v ministrstvih preiskave v zvezi z gospodarnostjo, učinkovitostjo in uspešnostjo njihovega poslovanja, ki obsegajo glavne vidike izdatkov in prihodkov ter uporabe vseh razpoložljivih dejavnikov. Opredelitev gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti je podana v 4. poglavju tega prispevka. Cilji preiskav o dosežkih porabljenega denarja, ki jih opravlja državni revizijski urad, so:

- ugotoviti, ali obstajajo ustrezni sistemi vodstvene kontrole, ki zagotavljajo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost;

- pregledati, ali ti sistemi dobro delujejo in ali vodstvu dajejo potrebne informacije za ustrezno spremljanje izvajanja nalog;

- oceniti dosežke porabljenega denarja po vnaprej določenih merilih;

- oblikovati priporočila za izboljšanje računovodske kontrole in dosežkov porabljenega denarja.

Izbira predmeta preiskave temelji na sistematičnem pregledu in nenehnem spremljanju dejavnosti ministrstev. To omogoča izdelavo letnega strateškega načrta, ki določa možna področja preiskav državnega revizijskega urada v petletnem obdobju. Načrt se osredotoča na področja, kjer porabijo največ sredstev, kjer so po presoji državnega revizijskega urada dosežki porabljenega denarja izpostavljeni največjemu tveganju in kjer lahko državni revizijski urad doda vrednost.

Pri oblikovanju programa svojega dela državni revizijski urad upošteva tudi predloge odbora za javne obračune. Končna izbira področij preiskav pa je prepuščena izključno vrhovnemu računovodji in revizorju. S tem je neodvisnost državnega revizijskega urada še bolj poudarjena.

O osnutkih poročil se državni revizijski urad posvetuje z revidiranim ministrstvom. To naj bi zagotovilo točnost in popolnost poročil ter potrdilo, da je predstavitev v poročilih pravilna. Poročila skušajo biti konstruktivna in stvarna, podprta s trdnimi dokazi in naravnana k praktičnim priporočilom. Usmerjena so na prihodnje izboljšave in se ne osredotočajo samo na pretekle napake.

V obračunskem letu 1994/95 je državni revizijski urad objavil in predstavil spodnjemu domu 50 poročil o dosežkih porabljenega denarja. Ta poročila so obravnavala problematiko, kot so oskrba bolnišnic z živili, naročila v zvezi z obrambo in privatizacija državnih družb.

Kot primer enega izmed številnih vprašanj, ki so jih obravnavala ta poročila, naj navedemo poročilo o ministrstvu, ki je pristojno za carine in nadzor nad uvozom. V tem poročilu je državni revizijski urad opozoril na njegovo nezaščitenost pred notranjimi prevarami. To ministrstvo ima namreč redno opravka z velikimi vsotami denarja in prepovedanim blagom, kot so droge, pornografija in orožje, za katero obstaja dobro organizirano, čeprav nezakonito, tržišče. Državni revizijski urad je preiskal notranje prevare v ministrstvu v petletnem obdobju in preveril ustreznost kontrol, ki naj bi takšne prevare preprečevale in odkrivale. Ugotovil je, da so notranje kontrole v ministrstvu dobre in da delujejo. Poročilo pa je vsebovalo številna posebna priporočila, zlasti v zvezi s potrebo po izobraževanju, s katerim bi povečali zavest uslužbencev o nevarnosti prevar in o nujnosti rednih pregledov, ki bi preprečili takšne prevare.

Odbor za javne obračune uporablja poročila o dosežkih porabljenega denarja, ki jih je podal državni revizijski urad, kot podlago za zaslišanje direktorja računovodske službe v ministrstvu o problemih, ki jih obravnava poročilo. Odbor nato izda svoje ugotovitve, skupaj s priporočili za nadaljnje ukrepanje. Ta pogosto kažejo na potrebo po izboljšanju sistemov vodstvene kontrole.

Vlada se odzove na pripombe in priporočila odbora z memorandumom, ki ga izda in objavi ministrstvo za finance, in v katerem podrobno razloži ukrepe, ki jih predlaga. Državni revizijski urad spremlja izvajanje sprejetih ukrepov in obvešča parlament, kadar je izvajanje teh ukrepov nezadovoljivo. S tem se konča krog odgovornosti.

3. Razmerje med državnim revizijskim uradom, odborom za javne obračune in ministrstvom za finance

To poglavje obravnava povezanost državnega revizijskega urada, odbora za javne obračune in ministrstva za finance pri prizadevanju za boljše sisteme vodstvene kontrole ter za njihovo razširjanje in vrednotenje.

Za razumevanje te povezanosti je izredno pomembno dejstvo, da je državni revizijski urad popolnoma neodvisen od vlade, ministrstvo za finance pa je del izvršilne oblasti. Zaradi svoje neodvisnosti je državni revizijski urad, ki deluje v imenu parlamenta, pomemben člen v verigi odgovornosti za javna sredstva in skrbništva nad njimi. Odbor za javne obračune deluje v tesni povezavi z državnim revizijskim uradom in si na podlagi njegovih poročili prizadeva za izboljšave. Vlada sprejme skoraj vsa njegova priporočila.

Ministrstvo za finance

Državni revizijski urad daje parlamentu zagotovila, podatke in nasvete o tem, kako ministrstva uporabljajo denar davkoplačevalcev in odgovarjajo za njegovo porabo. Glavna funkcija ministrstva za finance je, da gospodari s temi sredstvi. Med ključne strateške cilje ministrstva za finance sodi tudi to, da javno porabo zadržuje na ravni, ki je dopustna in izboljšuje dosežke porabljenega denarja, in da izpopolnjuje organiziranost, ki naj bi pripomogla k učinkovitemu in uspešnemu vodenju javnega sektorja.

Za doseganje ciljev ministrstva za finance je izrednega pomena njegova težnja, da vzdržuje takšno organiziranost državnega računovodstva, ki jasno kaže, kako so bila sredstva porabljena, in zagotavlja obvezno predložitev obračunov parlamentu. Ta okvir je predstavljen v že omenjenem priročniku Državno računovodstvo. Nasveti v priročniku obsegajo širok spekter dejavnosti. Priročnik na primer predstavlja dogovor med odborom za javne obračune in ministrstvom za finance o tem, da morajo za vse dejavnosti ministrstev in agencij obstajati posebna zakonska pooblastila. Vsebuje tudi druge postopke, dogovorjene z odborom za javne obračune, kot so na primer postopki za obveščanje parlamenta o predlogih za nepredvidene obveznosti in darila. V priročniku so podani tudi napotki za računovodske in operativne postopke (kot je na primer vodenje registra neporavnanih terjatev), ki jih morajo ministrstva upoštevati, če hočejo dobro poslovati.

Za vzpostavljanje sistemov vodstvene kontrole, ki so podrobno opisani v tem priročniku, so odgovorni direktorji računovodskih služb v posameznih ministrstvih. Pri opravljanju njihovih nalog jim je v veliko pomoč delo notranje revizijske enote v ministrstvu.

Ministrstvo za finance direktorje računovodskih služb obvezuje, da zagotovijo notranje revizijske storitve v skladu s cilji, standardi in delovnimi postopki, določenimi v Priročniku za notranje državno revidiranje, ki ga je izdalo ministrstvo.

Notranja revizija je neodvisen postopek ocenjevanja znotraj ministrstva, ki z merjenjem in vrednotenjem uspešnosti sistemov vodstvene kontrole direktorju računovodske službe in drugim višjim kadrom daje pomembne podatke o delovanju sistema vodstvene kontrole v ministrstvu.

Vodja notranje revizijske enote mora imeti ustrezne izkušnje, primerno visok položaj in strokovno izobrazbo za opravljanje notranjih revizij. V ministrstvih, ki upravljajo z velikimi zneski javnih sredstev, mora njegovo imenovanje potrditi ministrstvo za finance. Temu je treba predložiti v potrditev tudi pristojnosti notranje revizijske enote.

Direktor računovodske službe določi v skladu s smernicami, ki so podane v Priročniku za notranje državno revidiranje, pristojnosti notranje revizijske enote. Vodja notranje revizijske enote je neposredno povezan z direktorjem računovodske službe, tako da se nanj lahko obrne, na primer, kadar odgovorno vodilno osebje ni posvetilo dovolj pozornosti pomembnim priporočilom iz notranjih revizijskih poročil. Direktor računovodske službe je odgovoren za zagotavljanje hitrih in učinkovitih ukrepov na podlagi poročil, ki takšne ukrepe zahtevajo, in za prepoznavanje in sprejemanje tveganj, ki bi bila posledica morebitnega neukrepanja.

Odbor za javne finance

Odbor za javne finance je bil ustanovljen leta 1861 kot eden izmed instrumentov, ki naj bi parlamentu omogočili večji nadzor nad porabo javnih sredstev. Njegova naloga je bila, da občasno pregleda obračune sredstev, ki jih je odobril parlament, in da poroča o njih ter o drugih obračunih, ki jih je predložil parlamentu, kadar se mu je to zdelo primerno.

Z zgodovinskega vidika je bil glavni namen odbora za javne finance zagotavljanje primernosti in pravilnosti porabe javnih sredstev in odgovornosti zanjo. Odbor se še vedno zanima za te zadeve in jih pri svojem delu tudi obravnava. Vendar se danes odbor za javne finance osredotoča predvsem na raziskovanje zadev v zvezi z gospodarnostjo, učinkovitostjo in uspešnostjo porabe javnih sredstev, ki jih v svojih poročilih o dosežkih porabljenega denarja obravnava državni revizijski urad.

Spodnji dom imenuje odbor za javne finance za mandatno dobo parlamenta. Sestavlja ga največ 15 članov, ki zastopajo vse politične stranke, za sklepčnost pa so potrebni štirje člani. Odbor je pristojen, da pokliče na zagovor odgovorne osebe, da zahteva predložitev listin in evidenc in da opravlja preiskave izven parlamenta. Čeprav svoje preiskave običajno omejuje na državne funkcionarje, pa občasno pokliče na zagovor tudi neuradne osebe.

Odbor za javne finance je pri svojem delu strankarsko nevtralen in si prizadeva, da bi delo opravljal nepristransko. Skoraj vedno doseže enoglasno mnenje, ne glede na vlado, ki je na oblasti.

Čeprav odbor za javne finance nima izvršilnih pooblastil in lahko samo posreduje priporočila ali izraža mnenja, imajo njegova poročila veliko težo. V zadevah, ki se nanašajo na parlamentarni nadzor nad javno porabo, vlada običajno sprejme njegova priporočila.

Državni revizijski urad

Glavne značilnosti razmerja državnega revizijska urada z odborom za javne finance in ministrstvom za finance smo opisali v tem poglavju in v poglavju, ki obravnava vlogo državnega revizijskega urada. Njegova popolna neodvisnost od obeh organov pa je še posebej pomembna.

Pri svojem prizadevanju, da bi pomagal ministrstvom izboljšati njihove računovodske kontrole in omogočiti boljše dosežke porabljenega denarja, vrednoti državni revizijski urad sisteme vodstvene kontrole v ministrstvih s postopki, ki so opisani v 4. poglavju skupaj z razmerjem državnega revizijskega urada do notranje revizijske funkcije v ministrstvih.

O okviru svojih dejavnosti na področju revidiranja računovodstva državni revizijski urad pomaga ministrstvom s svojimi nasveti in vsakodnevnimi stiki zagotavljati izboljšave v vodenju financ in sistemu odgovornosti. Nekatere pomembnejše zadeve obravnava v vodstvenih dopisih, kakršnih je v letu 1994/95 odposlal okoli 350.

Eno od meril uspešnosti državnega revizijskega urada je raven sprejemljivosti sklepov in priporočil v njegovih poročilih o dosežkih porabljenega denarja in z njimi povezanimi poročili odbora za javne finance. V obračunskem letu 1994/95 je vlada sprejela 95 priporočil, ki jih je posredoval odbor za javne finance.

Priporočila pa imajo včasih posledice, ki presegajo obravnavano zadevo. Primer, ki prikazuje razmerje med državnim revizijskim uradom in ministrstvom za finance pri razširjanju standardov vodstvene kontrole, se nanaša na poročilo državnega revizijskega urada o nekem večjem projektu razvojne pomoči v tujini. V poročilu so opisani dogodki, ki so privedli do odločitve, da naj bi zagotovili finančno pomoč za projekt hidroelektrarne Pergau v Maleziji. V tem primeru je šlo za največji znesek, ki ga je zadevno ministrstvo kdajkoli namenilo za en sam projekt. Osrednje vprašanje tega poročila se je nanašalo na vlogo direktorja računovodske službe pri zagotavljanju dosežkov porabljenega denarja. Ta je ministra opozoril, da je odgovoren zagotoviti, da bodo sredstva za pomoč uporabljena preudarno in gospodarno. Menil je, da zagotovitev sredstev za projekt hidroelektrarne Pergau ni bila v skladu s tem. Zato je sklenil, da projekta ne podprejo. Minister pa je klub temu odločil, da je pomoč treba zagotoviti, ker jo je Velika Britanija že obljubila. Zato je direktorju računovodske službe ukazal, da pomoč odobri.

Po poročilu o projektu hidroelektrarne Pergau, ki ga je izdelal odbor za javne obračune, je vlada določila, da je treba takrat, kadar minister zavrne nasvet direktorja računovodske službe v zvezi z gospodarnostjo, učinkovitostjo in uspešnostjo nameravane porabe, zadevno dokumentacijo nemudoma predati vrhovnemu računovodji in revizorju. To je bila pomembna sprememba.

Ob koncu tega poglavja naj omenimo še vpliv Evropske unije na vodstveno kontrolo. Zakonodaja Evropske skupnosti je vključena tudi v britanski zakonodaji. Najpogosteje te zadeve urejajo predpisi, ki jih sprejme parlament v skladu z zakonom o Evropski skupnosti. Včasih pa so njeni novi zakoni vključeni v predloge zakonov, ki dopolnjuje veljavno državno zakonodajo.

Revizije vodstvene kontrole državnega revizijskega urada, ki se nanašajo na britansko zakonodajo, zagotavljajo tudi skladnost z zakonodajo Evropske unije. V zvezi s tem je bila dokaj razvpita prodaja družbe Rover Group, proizvajalca vozil v državni lasti, ki ga je vlada leta 1988 prodala družbi British Aerospace. Revizija dosežkov porabljenega denarja, ki jo je v zvezi s to prodajo opravil državni revizijski urad, je razkrila, da je prodaja vključevala dodatne državne subvencije (v višini 38 milijonov GBP), o katerih pa Evropska komisija ni bila obveščena, čeprav je to treba storiti pred dodelitvijo državne pomoči industriji.

O obsegu teh dodatnih subvencij in o manjkajoči predhodni odobritvi je državni revizijski urad poročal po odboru za javne finance. Evropski komisiji pa je bilo prepuščeno, da odloči, ali bo morala družba British Aerospace vladi vrniti denar, ki ga je dobila s temi subvencijami. Evropsko sodišče je odločilo, da denar mora vrniti.

4. Postopki revidiranja sistemov vodstvene kontrole

To poglavje obravnava postopke revidiranja sistemov vodstvene kontrole, ki jih uporablja državni revizijski urad pri revidiranju računovodstva in preiskavah dosežkov porabljenega denarja.

Revidiranje računovodstva

Raven, do katere se je mogoče zanesti na sisteme vodstvene kontrole v posameznem ministrstvu, je izredno pomembna za odločanje o pristopu, ki ga bo državni revizijski urad uporabil za revidiranje njegovega poslovanja. Zato je treba že v fazi načrtovanja revizije pregledati to kontrolo. To zahteva presojo okolja računovodskega kontroliranja v ministrstvu, in sicer po naslednjem postopku:

- *Pridobivanje osnovnih informacij:* Pregled organizacijskega ustroja; geografske lokacije; vrsta operacijskih sistemov (ročni, računalniško podprti); podrobnosti o računalniško podprtih funkcijah (znamka/model računalnika, podatki o računalniškem programu, zanesljivost sistemov, podrobnosti o računovodskih programih).

- *Podrobna določitev bistvenih značilnosti okolja računovodenja:* Zunanje okolje (pravne in zakonske norme, parlamentarni/ministrski nadzor, obstoj konkurence itn.); organizacija in poslovodenje (opredeljene ravni odobravanja porabe, delitev dolžnosti itn.); organizacijska kultura in kadri (upravljanje kadrov, usposabljanje, zaposlovanje itn.).

- *Ocenjevanje računovodskih kontro:* Na niz vprašanj v zvezi z obdelavo poslov je treba odgovoriti z da ali ne. Ta vprašanja so povezana: z vhodnimi kontrolami (npr. ali priročniki podrobno določajo postopke za odobravanje poslov), s kontrolo obdelave (npr. ali obstajajo postopki, ki zagotavljajo, da so bili vsi posli pravilno obdelani); z izhodnimi kontrolami (npr. ali so proizvodi in storitve primerjani s predračuni), s kontrolami v zvezi z zavarovanostjo računalnikov (npr. ali je fizični dostop do terminalov in prostorov z računalniki ustrezno nadzorovan) in s kontrolami poznejših sprememb (npr. ali so posodobitve sistemov v celoti preizkušene pred izvedbo). Na podlagi odgovorov na ta vprašanja revizor oceni, ali je okolje računovodskega kontroliranja zelo dobro, dobro, zadovoljivo ali slabo.

- *Opis računovodskega sistema:* Revizor si na kratko zapiše opombe o računovodskih sistemih, nato pa mora odgovoriti na dve ključni vprašanji: Ali ministrstvo vodi ustrezne računovodske evidence? Ali sistemi zagotavljajo ustrezno revizijsko sled (niz revizijskih dokazov, ki kaže, kako so revidirani zneski povezani z izvirnimi posli)?

- *Prepoznavanje obračunskih področij:* Revizor mora prepoznati vsako posamezno obračunsko področje v ministrstvu in preveriti - s preizkušanjem majhnega števila poslov na vsakem posameznem področju - če so ta področja obravnavana v skladu z opisanimi sistemi.

- *Prepoznavanje glavnih kontro:* Revizor mora prepoznati ključne kontrole, ki delujejo znotraj ministrstva za vsako obračunsko področje. Plačila, na primer, bodo verjetno imela naslednje ključne kontrole: usklajenost računov s plačili; odobritve poslov podpisuje pooblaščeni podpisnik; preverjanje čekov in ustrezne dokumentacije; usklajevanje bančnih računov; strogo omejen dostop do bianko čekov.

- *Prepoznavanje pomanjkljivosti pri kontroliranju:* Na podlagi že opisanega dela, mora revizor prepoznati občutnejše pomanjkljivosti kontroliranja, kot je na primer pomanjkanje ključnih kontrol na določenem obračunskem področju. Na tej stopnji presodi, ali bi morali direktorju računovodske službe poslati vodstveni dopis, v katerem bi opozorili na večje pomanjkljivosti in na morebitni vpliv teh slabosti na obseg revizije, na primer na področjih, kjer revizijska sled ni zadostna.

Na podlagi tega dela mora revizor izdelati začetno ovrednotenje vodstvenih kontrol na vsakem obračunskem področju in presoditi, ali te kontrole lahko preprečijo pomembne napake. Določena zadeva je opredeljena kot "pomembna", če njena opustitev ali napačna navedba zahteva razpravo v parlamentu kot naslovniku mnenja o računovodskih izkazih določenega ministrstva, ki ga izda vrhovni računovodja in revizor.

To oceno vodstvenih kontrol, skupaj z oceno verjetnosti pojavljanja pomembnih napak, državni revizijski urad upošteva pri odločanju o pristopu, ki ga bo izbral za revidiranje poslov na vsakem posameznem obračunskem področju.

Državni revizijski urad se lahko na podlagi načrtovanja revidiranja odloči, da se zaradi učinkovite kontrole in majhnega tveganja glede pojavljanja pomembnih napak lahko zanese na vodstvene kontrole in izvede stroškovno uspešnejše revidiranje.

Na odločitev državnega revizijskega urada o tem, ali se bo zanesel na vodstvene kontrole, lahko vpliva tudi delo notranje revizijske enote v ministrstvu. Na primer, če notranji revizorji opravljajo preizkuse vodstvenih kontrol, ki kažejo na zanesljivost računovodskih sistemov, in če državni revizijski urad lahko preizkusi del njihovega dela, bo na splošno bolj učinkovito, če se odloči za strategijo revidiranja, ki se zanaša na kontrole. V takšnem primeru revizor potrebuje dokaze o tem, ali je bila notranja revizija dovolj poglobljena, da se lahko zanese na njene ugotovitve.

Ti postopki zahtevajo dokaze o strokovni usposobljenosti, neodvisnosti in nepristranskosti notranjih revizorjev, obsegu njihovega dela, ustreznosti opravljenega dela in pomenu tega dela za revizijske cilje državnega revizijskega urada in za obravnavano obračunsko leto.

Kadar se državni revizijski urad odloči za stroškovno uspešno revizijo, ki se bo zanašala na vodstvene kontrole v ministrstvu, je treba preizkusiti delovanje teh kontrol, še preden državni revizijski urad zmanjša obseg preizkušanja podatkov, ki bi ga sicer moral opraviti.

S preizkušanjem vodstvenih kontrol revizor pridobiva dokaze, da sisteme notranjih vodstvenih kontrol uporabljajo tako, kot je predpisano. S preizkušanjem podatkov pa skuša revizor pridobiti dokaze o popolnosti, zanesljivosti in veljavnosti podatkov v računovodskih evidencah ali računovodskih izkazih ministrstva, v katerem opravlja revizijo.

Rezultati preizkušanja sistemov vodstvene kontrole, ki ga državni revizijski urad opravi na ministrstvu, lahko pokažejo, da te kontrole niso tako uspešne, kot so načrtovali. V tem primeru mora državni revizijski urad popraviti začetno ovrednotenje vodstvenih kontrol, ki so ga opravili v fazi načrtovanja revizije. Da bi nadoknadili pomanjkanje kontrol, bodo morali izvesti dodatno preizkušanje podatkov. Kadar gre za večje pomanjkljivostih v kontroliranju, ki so jih ugotovili med temi preizkušanji, pa morajo o tem obvestiti direktorja računovodske službe v ministrstvu v obliki vodstvenega dopisa.

Revidiranje sistemov vodstvene kontrole poteka tudi v sklopu drugih nalog, ki jih opravlja državni revizijski urad, na primer pri revidiranju državnih obračunov. To zahteva stalno spremljanje ministrstev, ki naj zagotovi, da ta upoštevajo zakonske in druge predpise ter smernice, podane v priročniku Državno računovodstvo.

Kadar se izkaže potreba po poglobljenem preizkušanju, revizor pregleda, ali obstaja v zvezi s skrbništvom in nadziranjem sredstev možnost nepoštenega, nezakonitega in nepravilnega ravnanja.

O rezultatih takšnih preiskav običajno poroča direktorju računovodske službe v ministrstvu.

Preiskave dosežkov porabljenega denarja

Revizije računovodstva, ki jih opravlja državni revizijski urad, lahko obravnavajo tudi vprašanja, ki se nanašajo na računovodske kontrole. Vendar se s temi zadevami ukvarja predvsem v svojih preizkavah dosežkov porabljenega denarja, in sicer v skladu s širšo interpretacijo "vodstvenih kontrol", ki je podana v smernicah INTOSAI za standarde notranje kontrole.

Zakon o državnem revidiranju iz leta 1983 določa, da lahko vrhovni računovodja in revizor opravlja preiskave o tem, kako gospodarno, učinkovito in uspešno ministrstva uporabljajo razpoložljive dejavnike pri izpolnjevanju svojih nalog. Ta zakon pa ne opredeljuje pojmov gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Opredelitve, ki jih uporablja državni revizijski urad, izhajajo iz medsebojnega razmerja med:

- cilji: kaj skuša ministrstvo doseči?

- vložki: finančni in človeški dejavniki ter materialna sredstva, ki jih ministrstvo uporablja ali troši;

- dejavnostmi: funkcije, s katerimi ministrstvo pretvarja te dejavnike v izložke;

– izložki: proizvod dejavnosti v obliki dobrin, storitev in drugih rezultatov;

– učinkom: vpliv izložkov na neposredno doseganje ciljev in njihov širši učinek na druge programe ali projekte oziroma druga področja.

Pojmi gospodarnost, učinkovitost in uspešnost so opredeljeni tako:

– gospodarnost: zmanjšanje stroškov za neko določeno dejavnost na najnižjo raven ob upoštevanju ustrezne kakovosti;

– učinkovitost: razmerje med izložkom, to je dosežki v obliki dobrin, storitev ali drugih rezultatov, in dejavniki, ki so bili porabljeni za njihovo pridobitev; učinkovita dejavnost je tista, ki pri danem vložku doseže največji izložek, oziroma tista dejavnost, ki za proizvodnjo danega izložka zahteva najmanjši vložek;

– uspešnost: stopnja, do katere so bili cilji doseženi, in razmerje med predvidenimi učinki določene dejavnosti in učinki, ki so bili dejansko doseženi.

S preiskavami dosežkov porabljenega denarja državni revizijski urad tudi ugotavlja, ali so ministrstva vzpostavila ustrezne sisteme vodstvene kontrole in kako ti sistemi in kontrole delujejo, da bi zagotovili gospodarnost, učinkovitost in uspešnost. Slaba vodstvena kontrola je lahko vzrok za slabe dosežke porabljenega denarja.

Ko državni revizijski urad izbira predmet preiskave, si zastavi vprašanje, ali obstajajo dokazi o slabih dosežkih porabljenega denarja, in upošteva naslednja merila:

- Za kolikšne zneske denarja gre?

- Ali je mogoče izvesti revizijo?

- Ali je to v korist parlamenta in/ali javnosti?

- Kolikšno je tveganje, da preiskave ne bo mogoče izvesti?

- Ali je čas primeren?

- Ali bo preiskava spremenila obstoječe stanje oziroma vplivala na njegovo spremembo?

Končno odločitev o izbiri predmeta preiskave sprejme vrhovni računovodja in revizor. Ko je predmet preiskave izbran, je treba opraviti podrobno načrtovanje, ki bo omogočilo sistematičen pristop k reviziji. Načrtovanje preiskave dosežkov porabljenega denarja je del predhodne raziskave preiskovanega predmeta.

Na tej stopnji je treba okvirno prepoznati možne slabosti v glavnih sistemih kontrole ali postopkih ministrstva in na podlagi teh podatkov presoditi verjetne rezultate in izsledke celovite revizijske preiskave in možnosti za uspešno poročilo.

Predhodna raziskava določi metodologijo, ki jo bodo uporabili, in ugotovi naravo in razpoložljivost dokazov, ki so potrebni za celovito preiskavo. Obravnava tudi cilje, ki jih državni revizijski urad želi doseči s predlagano celovito preiskavo, in njihov prispevek k boljšim dosežkom porabljenega denarja v ministrstvu, v katerem opravljajo preiskavo. Na podlagi takšnega razmisleka urad odloči, ali je taka celovita preiskava upravičena.

Preden državni revizijski urad pristopi k celoviti preiskavi, mora zagotoviti, da so dokazi, ki jih je zbral s svojim terenskim delom:

- ustrezni: informacije morajo temeljiti na zadnjih razpoložljivih podatkih in morajo biti logično in smiselno povezane s preiskovano zadevo;

- zanesljivi: dokazi morajo biti čimbolj točni, veljavni in popolni ter pridobljeni z uporabo primernih revizijskih metod;

- zadostni: dokazov mora biti dovolj, da lahko na njihovi podlagi vsaka razumna oseba pride do enakih sklepov kot revizor.

Vse naslednje vrste dokazov, ki jih pridobi revizor o dosežkih porabljenega denarja, se lahko nanašajo tudi na sisteme vodstvene kontrole v ministrstvih, ki naj bi zagotovili gospodarnost, učinkovitost in uspešnost:

- dokumentarni dokazi: dokazi iz dokumentacije, vodstvenih poročil, predlogov ministrstva, veljavnih priročnikov, navodil osebju itn;

- analitični dokazi: dokazi, pridobljeni s pregledovanjem in presojanjem podatkov, zbranih pri revizijskem delu, kot so na primer primerjave, pregledi in vzorci, pa tudi dejstva in številke, pridobljene z različnimi kvantitativnimi metodami;

- pričevanja: dokazi v obliki ustnih ali pisnih izjav, pridobljeni kot odgovor na revizijska poizvedovanja ali v razgovorih; sem sodijo tudi izjave uslužbencev ministrstva, s katerimi ti razlagajo in utemeljujejo zadeve ter izražajo svoja stališča in namere;

- fizični dokazi: dokazi, pridobljeni z neposrednim opazovanjem ljudi, imetja ali dejavnosti;

- pregledovanje evidenc: glavni vir dokumentarnih dokazov je pregledovanje evidenc in listin ministrstva;

- analiza: obsega obravnavo že zbranih dokazov in njihovo preoblikovanje, da bi pridobili nove dokaze, na primer s statističnimi metodami in računalniško obdelavo.

- razgovor: sredstvo za zbiranje dokazov na podlagi izjav; kadar so ustni dokazi pomembni za preiskavo, mora oseba, s katero je bil razgovor opravljen, pisno potrditi zapis razgovora;

- opazovanje: zapis fizičnih dokazov, pridobljenih z opazovanjem; lahko so potrebni tudi podkrepilni dokazi, na primer fotografije;

- zunanji dokumenti: tudi dokumenti, ki jih ni izdelalo ministrstvo, v katerem poteka preiskava, so lahko dragocen vir dokumentarnih dokazov; kot primer navedimo objavljene ekonomske analize in poročila, ki so jih izdelali državni statistični uradi, Evropska unija, OECD, Združeni narodi, vrhovne revizijske inštitucije drugih držav itn.; pogosto je upravičena tudi uporaba tujih virov in primerjav;

- strokovna pomoč: pomoč izvedencev za posamezna področja lahko poveča obseg in poglobljenost preiskav dosežkov porabljenega denarja; viri takšne strokovne pomoči so lahko svetovalna podjetja, univerzitetni predavatelji, strokovne organizacije, raziskovalne organizacije in izbrani posamezniki;

- tržne raziskave: takšne raziskave lahko naročijo pri specializiranem podjetju ali pa jih izdelajo uslužbenci državnega revizijskega urada; z raziskavami lahko dobijo koristne dokaze o dosežkih programov ali projektov ministrstev, zlasti kadar je predvideni učinek teh programov ali projektov usmerjen k opredeljenim ali razpoznavnim skupinam.

5. Pomen sistemov vodstvene kontrole

To poglavje obravnava pomen, ki ga imajo sistemi vodstvene kontrole za ministrstvo za finance, odbor za javne obračune in državni revizijski urad. Iz povedanega je razvidno, da brez zadovoljivih sistemov vodstvene kontrole direktorji računovodskih služb morda ne bi opazili hujših napak in nepravilnosti v ministrstvih.

Močna vodstvena kontrola in uspešno notranje revidiranje v ministrstvu sta v veliko pomoč državnemu revizijskemu uradu. Zanesljivost te kontrole mu omogoča učinkovitejšo in stroškovno uspešnejšo zunanje revidiranje. Vodstveno kontrolo lahko ovrednoti tudi tako, da prouči posledice, ki se pojavijo, kadar je takšna kontrola neustrezna ali neuspešna. Posledice pomanjkljivosti v sistemih vodstvene kontrole ponazarjajo primeri iz nedavno opravljenih revizij državnega revizijskega urada, ki jih bomo primerjali s splošnimi cilji vodstvene kontrole.

Smernice INTOSAI (I, 3. odstavek) opredeljujejo vodstveno kontrolo kot tisto kontrolo, ki daje primerna zagotovila za doseganje naslednjih štirih splošnih ciljev:

> *...pospeševanje urejenega, gospodarnega, učinkovitega in uspešnega poslovanja ter razvijanje kakovostnih proizvodov in storitev v skladu z nalogami posamezne organizacije;*
> ...

Poročilo državnega revizijskega urada o dosežkih porabljenega denarja v zvezi s programom za širitev podmorskih objektov, ki ga izvaja ministrstvo za obrambo, je ugotovilo, da so se končni stroški programa realno povečali za 72 odstotkov (okoli 800 milijonov GBP) in da so se dela končala z 12-mesečno zamudo. Poročilo je navajalo številne pomanjkljivosti v vodstveni kontroli, ki so prispevale k povečanim stroškom in zamudam. Na primer, več pozornosti bi bilo treba posvetiti nadziranju sprememb v načrtih, predvsem pa bi bilo treba ugotoviti njihov vpliv na stroške. Dodeljevanje del na podlagi nepopolnih načrtov je onemogočilo nadzor nad stroški. Odbor za javne obračune je sklenil, da priporočila iz te revizije veljajo tudi za projekte drugih ministrstev. Sem sodi vzpostavitev enotnega vodstvenega ustroja v začetni fazi projekta z jasno določenim

potekom notranjega komuniciranja, z ustrezno urejenim poročanjem in močno kontrolo. Odbor za javne obračune je priporočil tudi strog nadzor nad stroški in skrbno spremljanje plačil izvajalcem za dejansko opravljeno delo.

...varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, zlorab, slabega upravljanja, napak in poneverb ter drugih nepravilnosti; ...

Ena glavnih ugotovitev revizije računovodstva, ki jo je državni revizijski urad opravil v ministrstvu, pristojnem za carine in nadzor uvoza, je, da so se zaradi povečanega nakupovanja v tujini v letu 1993 prihodki zmanjšali za 200 milijonov GBP. Ta izguba je nastala zaradi zakonitega uvoza predmetov za osebno rabo. Majhno, toda pomembno izgubo sta povzročila tudi uvoz in nezakonita preprodaja tobačnih izdelkov in alkoholnih pijač, za katere niso bili plačani davki. Ministrstvo se je na to odzvalo s poostreno davčno inšpekcijo, ki išče in kazensko preganja ljudi, ki se ukvarjajo s tovrstnim tihotapljenjem.

...poslovanje po zakonih, drugih predpisih in navodilih vodstva;...

Revizija obračunov ministrstva za zdravstvo, ki jo je opravil državni revizijski urad za obračunsko leto 1993/94, je pokazala, da ministrstvo ni poslovalo po zakonih in drugih predpisih. Zato je vrhovni računovodja in revizor izdal revizijsko mnenje s pridržkom. Izjavil je, da se lahko izkaže, da so zadeve v zvezi z določanjem odpravnin uslužbencem ob prenehanju zaposlitve presegale pristojnosti zdravstvenih oblasti.

...razvijanje in ohranjanje zanesljivih računovodskih in drugih podatkov ter pošteno prikazovanje teh podatkov v obdobnih poročilih.

Za ministrstvo za finance, odbor za javne obračune in državni revizijski urad je zelo pomembna zahteva, da ministrstva vodijo točne in popolne računovodske evidence o vseh poslih in poslovnih dogodkih. Če ministrstva ne bi vodila ustreznih računovodskih knjig, bi parlament lahko utemeljeno dvomil o pravilnosti njihovih letnih računovodskih izkazov. Potemtakem tudi ne bi bilo sredstva, ki bi zagotavljalo, da je bil denar ministrstev porabljen tako, kot je to določil parlament. Na srečo pa vsaj v zadnjem času vrhovni računovodja in revizor ni izdal nobenega mnenja s pridržkom, ki bi se nanašalo na računovodske izkaze ministrstev, ker ta ne bi vodila ustreznih računovodskih knjig.

6. Sklep

Na koncu naj še enkrat ponovimo, da je državni revizijski urad popolnoma neodvisen od izvršilnih funkcij vlade, vključno z ministrstvom za finance. Naloga ministrstva za finance je, da oblikuje načela vodstvene kontrole in z njimi seznani direktorje računovodskih služb v ministrstvih.

Odgovornosti državnega revizijskega urada kot britanske vrhovne revizijske inštitucije so usklajene z zahtevami smernic INTOSAI (odstavki 80-85). Državni revizijski urad v svojih revizijah računovodstva in revizijah dosežkov porabljenega denarja presoja splošno ustreznost in dejansko uspešnost vodstvene kontrole v ministrstvih. V vodstvenih dopisih, ki jih naslavlja na ministrstva, in v poročili o dosežkih porabljenega denarja ter drugih poročilih državni revizijski urad opozarja na neustreznosti in pomanjkljivosti v sistemih vodstvene kontrole. Pri vrednotenju

vodstvene kontrole uporablja sistematičen in izpopolnjen pristop s podrobnim revizijskim načrtovanjem, obsežnimi postopki preizkušanja in ustaljenimi načini poročanja.

V interesu državnega revizijskega urada je, da v ministrstvih delujejo močne vodstvene kontrole in uspešne notranje revizijske enote, na katere se lahko zanese, saj mu to omogoča učinkovitejše in stroškovno uspešnejše zunanje revidiranje.

DODATEK

INTOSAI
Smernice za standarde notranje kontrole

izdal:

Odbor za standarde notranje kontrole
Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih inštitucij

Junij 1992

UVOD

Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih inštitucij (INTOSAI) se že dolgo ukvarja z notranjo kontrolo. Zanimanje zanjo zasledimo že na kongresu leta 1974, ko je razprava tekla o potrebni notranji reviziji in pomenu sistemov notranje kontrole. Od takrat dalje je zanimanje za notranjo kontrolo naraščalo vzporedno z vse večjo zapletenostjo vodenja državne uprave. Zaradi te zapletenosti vodstvo ne more pregledovati pravilnosti opravljanja nalog vsakega posameznika. Mnoge državne uprave iščejo poti in načine za gospodarnejše, učinkovitejše in uspešnejše izvajanje svojih storitev in za vzpostavitev nadzora nad primanjkljaji in dolgovi. Zato pogosto prihaja do reorganizacij starih ustrojev in revidiranja starih postopkov, vodjem organizacijskih enot se dopušča več svobode pri odločanju, bolj se zanašamo na avtomatizacijo. V takem okolju lahko učinkovita organiziranost notranje kontrole daje primerna zagotovila za doseganje vodstvenih ciljev.

Odbor za standarde notranje kontrole je bil ustanovljen z namenom, da se okrepi vodenje financ in vzpostavi večja osebna odgovornost v javnem sektorju. Cilj odbora je bil razvoj smernic za vzpostavitev in vzdrževanje učinkovite notranje kontrole. Med pripravo tega dokumenta je odbor prišel do spoznanja, da ti standardi in smernice lahko veljajo za vse vodje in ne le za vodje finančnih služb, zato je obseg razširil tako, da zajema vse dejavnosti državne uprave. Zato v tem dokumentu raba izraza "notranja kontrola" ni omejena le na običajni vidik računovodske in z njo povezane administrativne kontrole, ampak obsega širši pojem vodstvene kontrole.

Pri projektu so sodelovale naslednje države članice:

- Avstrija, Računsko sodišče,
- Čile, Urad vrhovnega računovodje,
- Egipt, Osrednja revizijska organizacija,
- Francija, Računsko sodišče,
- Jamajka, Urad vrhovnega revizorja,
- Španija, Računsko sodišče,
- Tanzanija, Finančno in revizijsko ministrstvo,
- Združene države Amerike, Vrhovni revizijski urad; in
- Jugoslavija, Služba družbenega knjigovodstva.

Člani so opredelili štiri področja, na katerih je po njihovem mnenju treba določiti smernice za uresničitev ciljev odbora. Ta področja so:

- pojem in cilji notranje kontrole,
- najnujnejši zbir standardov notranje kontrole, ki bi jih vsaka država lahko uporabila kot okvir za razvoj posebnega ustroja notranje kontrole,
- uvajanje ustroja notranje kontrole in
- občasno spremljanje uspešnosti ustroja notranje kontrole.

Vsak član odbora je raziskal eno od teh štirih področij. Posamezna raziskovalna poročila so združili v osnutek dokumenta, o katerem so med seboj razpravljali vsi člani odbora in ga predložili v razpravo (za zbiranje pripomb) vsem članicam INTOSAI. Razprave in pripombe so odboru omogočile vpogled v uporabo notranje kontrole v različnih državnih sistemih državne uprave.

Odbor je ugotovil, da so kljub veliki raznolikosti sistemov državne uprave standardi za močno notranjo kontrolo na splošno enaki. V tem dokumentu smo skušali zajeti take standarde in predložiti dogovor o standardih, ki jih želimo upoštevati v vsakem posebnem ustroju notranje kontrole. Vodstvo državne uprave lahko te standarde uporabi za uvedbo učinkovitega ustroja notranje kontrole, državni revizorji pa jih lahko uporabijo kot pomoč pri vrednotenju tega ustroja.

Odbor se zahvaljuje naslednjim državam, ki so prispevale svoje znanje in izkušnje z notranjo kontrolo in si vzele čas, da so odgovorile na našo prošnjo za pripombe:

Avstralija	Madžarska
Belgija	Mavretanija
Belize	Mehika
Bocvana	Nemčija
Čehoslovaška	Nizozemska
Danska	Nova Zelandija
Filipini	Norveška
Finska	Pakistan
Haiti	Panama
Indija	Peru
Irska	Portugalska
Italija	St. Lucia
Jemen	Sierra Leone
Južnoafriška republika	Švica
Kanada	Tunizija
Katar	Turčija
Kolumbija	Velika Britanija
Kostarika	Zimbabwe

Ko so bile pripombe vključene, je upravni odbor na svoji 35. seji (oktobra 1991, v Washingtonu, DC) odobril izdajo teh standardov. To je "živ" dokument, ki odseva razvojne težnje sedanjega časa pri načrtovanju, izvajanju in vrednotenju ustroja notranje kontrole.

Charles A. Bowsher, l.r.
Vrhovni računovodja Združenih držav Amerike
Predsednik odbora za standarde notranje kontrole

VSEBINA

UVOD 174

I. poglavje 174
PREGLED POJMOV, CILJEV IN STANDARDOV NOTRANJE KONTROLE
Splošni standardi 174
Podrobni standardi 175

II. poglavje 176
OPREDELITEV IN OMEJITVE NOTRANJE KONTROLE
Opredelitev in cilji 176
Omejitve uspešnosti notranje kontrole 177

III. poglavje 178
RAZPRAVA O STANDARDIH NOTRANJE KONTROLE
Splošni standardi 178
Podrobni standardi 181

IV. poglavje 185
DOLOČITEV OKVIROV ZA USTROJ NOTRANJE KONTROLE

V. poglavje 187
VZPOSTAVITEV IN SPREMLJANJE USTROJA NOTRANJE KONTROLE
Odgovornosti vodstva 187
Odgovornosti vrhovnega revizorja 188

I. poglavje

PREGLED POJMOV, CILJEV IN STANDARDOV NOTRANJE KONTROLE

1. Notranja kontrola je orodje, ki ga uporablja vodstvo za pridobitev primernih zagotovil za doseganje svojih zastavljenih ciljev. Zato je vodstvo odgovorno za ustreznost in uspešnost ustroja notranje kontrole. Vodja vsake organizacijske enote državne uprave je dolžan zagotoviti, da se vzpostavi in stalno nadzoruje celotni ustroj notranje kontrole, ki mora biti tudi vedno na tekočem z vsemi dogajanji, da bo res uspešen.

2. Vrhovna revizijska inštitucija je odgovorna tudi za zagotavljanje ustrezne notranje kontrole. Spodbuja in podpira naj:

- vzpostavitev podrobnega organizacijskega ustroja notranje kontrole za vsako državno organizacijsko enoto na podlagi standardov, podanih v tej publikaciji, in

- nadzorovanje tega organizacijskega ustroja, ki naj zagotovi, da kontrola deluje tako, kot je bilo načrtovano, in da je primerna za doseganje želenih rezultatov.

3. Ker je vodilno osebje končno odgovorno za ustrezni ustroj notranje kontrole in za njeno izvajanje, je pomembno, da vodstva vseh organizacijskih enot državne uprave razumejo bistvo in značilnosti ustroja notranje kontrole ter cilje, ki naj bi jih z njo dosegli. Ustroj notranje kontrole je opredeljen kot akcijski načrt organizacije, ki vključuje tudi stališča vodstva, metode, postopke in druge ukrepe, ki dajejo primerna zagotovila za doseganje naslednjih splošnih ciljev:

- pospeševanje urejenega, gospodarnega, učinkovitega in uspešnega poslovanja ter razvijanje kakovostnih proizvodov in storitev v skladu z nalogami posamezne organizacije,

- varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, zlorab, slabega upravljanja, napak in poneverb ter drugih nepravilnosti,

- poslovanje po zakonih, drugih predpisih in navodilih vodstva,

- razvijanje in ohranjanje zanesljivih računovodskih in drugih podatkov ter pošteno prikazovanje teh podatkov v obdobnih poročilih.

4. Okvir ustroja notranje kontrole sestavljajo naslednji standardi, ki smo jih razvrstili v splošne in podrobne standarde.

Splošni standardi

Primerno zagotovilo: Ustroj notranje kontrole mora dajati primerno zagotovilo, da bodo izpolnjeni prej navedeni splošni cilji.

Pripravljenost za pomoč: Vodilno osebje in uslužbenci so vedno dolžni imeti in izkazovati pozitiven odnos do notranje kontrole in pripravljenost za pomoč pri njenem delu.

Neoporečnost in sposobnost: Vodje in uslužbenci morajo biti moralno in strokovno neoporečni in morajo ohranjati tako raven usposobljenosti, ki jim omogoča, da razumejo pomen razvijanja, izvajanja in vzdrževanja dobre notranje kontrole ter doseganja njenih splošnih ciljev.

Cilji kontrole: Posebne cilje kontrole je treba opredeliti ali razviti za vsako dejavnost organizacije; biti morajo ustrezni, vseobsegajoči, smotrni in vgrajeni v splošne organizacijske cilje.

Spremljanje kontrole: Vodje so dolžni stalno spremljati in nadzorovati delovanje svoje organizacijske enote ter se hitro in ustrezno odzivati na vsako ugotovljeno nepravilno, negospodarno, neučinkovito in neuspešno dejanje.

Podrobni standardi

Dokumentacija: Ustroj notranje kontrole ter vsi posli in pomembni poslovni dogodki morajo biti jasno dokumentirani, dokumentacija pa mora biti vedno na razpolago za pregled.

Takojšnje in pravilno evidentiranje poslov in poslovnih dogodkov: Posli in pomembni poslovni dogodki morajo biti takoj evidentirani in ustrezno razvrščeni.

Odobritve poslov in poslovnih dogodkov ter njihovo izvajanje: Posle in pomembne poslovne dogodke lahko odobrijo ali izvajajo samo osebe, ki to počno v okviru svojih pristojnosti.

Delitev dolžnosti: Ključne dolžnosti in odgovornosti za odobravanje, izvajanje, evidentiranje in pregledovanje poslov in poslovnih dogodkov morajo biti porazdeljene med posameznike.

Nadziranje: Poskrbeti je treba za pristojno in ustrezno nadziranje, ki naj zagotovi, da bodo cilji notranje kontrole doseženi.

Dostop do sredstev in evidenc ter odgovornost zanje: Dostop do sredstev in evidenc mora biti omejen na pooblaščene posameznike, ki so odgovorni za njihovo skrbništvo ali uporabo. Za zagotovitev odgovornosti je treba sredstva občasno primerjati z evidentiranimi zneski in ugotoviti, če se med seboj ujemajo. Kako pogoste morajo biti take primerjave, je odvisno od nezaščitenosti zaupanih sredstev.

5. Ti standardi naj bi bili uporabni za vse organizacijske enote državne uprave. Štejemo jih lahko za najnujnejše sprejemljive standarde, ki so jih organizacije dolžne upoštevati pri vzpostavljanju notranje kontrole; hkrati so to tudi sodila za revizorje, ki pregledujejo ustroj notranje kontrole.

6. Tu predlagani standardi niso nobena nova zamisel. Mnogi med njimi so že vgrajeni v poslovanje državne uprave. Novo je morda le to, da jih predstavljamo kot delovni okvir. V nadaljevanju tega dokumenta podrobno obravnavamo opredelitve in omejitve notranje kontrole, standarde zanjo, določitev njenih okvirov ter vzpostavljanje in spremljanje njenega ustroja.

II. poglavje

OPREDELITEV IN OMEJITVE NOTRANJE KONTROLE

Opredelitev in cilji

7. Ustroj notranje kontrole je opredeljen kot akcijski načrt organizacije, ki vključuje tudi stališča vodstva, metode, postopke in druge ukrepe, ki dajejo primerna zagotovila za doseganje ciljev. Ti cilji so:

- pospeševanje urejenega, gospodarnega, učinkovitega in uspešnega poslovanja ter zagotavljanje kakovostnih proizvodov in storitev v skladu z nalogami posamezne organizacije,

- varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, zlorab, slabega upravljanja, napak in poneverb ter drugih nepravilnosti,

- poslovanje po zakonih, drugih predpisih in navodilih vodstva,

- razvijanje in ohranjanje zanesljivih računovodskih in drugih podatkov ter pošteno prikazovanje teh podatkov v obdobnih poročilih.

8. Opredelitev ustroja notranje kontrole in njenih ciljev je namerno široka, tako da lahko zajame vse dejavnosti države. Vendar pa so notranje kontrole organizirane in opredeljene tudi na različne druge načine. Za primerjavo navajamo opise v nadaljevanju:

9. Kadar notranjo kontrolo opisujemo glede na njeno vlogo v organizacijskem ustroju, jo pogosto razčlenjujemo na širše vrste vodstvene, administrativne in računovodske kontrole. Vodstveno kontrolo pogosto opredeljujemo kot tisto, ki vključuje tudi vse druge vrste kontrole. To je organizacijski okvir za vse načrte, usmeritve, postopke in praktično izvajanje del, ki so jih zaposleni dolžni opraviti, da omogočijo doseganje zastavljenih ciljev organizacijske enote. Administrativno kontrolo sestavljajo tisti postopki in dokumenti, ki se nanašajo na procese odločanja in na podlagi katerih uslužbenci izvajajo dejavnosti, za katere so pooblaščeni pri uresničevanju ciljev organizacijske enote. Računovodska kontrola obsega postopke in dokumentacijo, ki se nanaša na varovanje sredstev in verodostojnost računovodskih poročil.

10. Notranje kontrole lahko razvrščamo tudi po njihovem namenu: preprečiti napake (na primer z zahtevo po ločevanju dolžnosti in pooblastil), odkrivati napake (na primer z določitvijo proizvodnih standardov, s pomočjo katerih se lahko odkrijejo razlike v dejanskih rezultatih), popravljati napake, ki so bile odkrite (na primer z izterjavo vračila preveč plačanih zneskov dobaviteljem) ali nadomestiti šibke kontrole tam, kjer je tveganje izgub veliko in je potrebna dodatna kontrola.

11. V praksi pogosto le težko prepoznamo razlike med temi vrstami kontrole, saj uspešni ustroj notranje kontrole zahteva nekaj sestavin iz vsake od naštetih vrst kontrole. Celo opisi vsake vrste kontrole se po posameznih avtorjih lahko razlikujejo. Vendar pa različnih vrst notranje kontrole - ne glede na to, kako so organizirane ali opredeljene - ne smemo gledati kot

možnost izbire med njimi, saj se morajo medsebojno dopolnjevati. Vsaka vrsta kontrole ima prednosti in pomanjkljivosti, tako da moramo pri organizaciji uspešne notranje kontrole uporabiti kombinacijo raznih vrst ter na ta način izravnati njihove pomanjkljivosti.

12. Da je lahko uspešna, mora notranja kontrola izpolnjevati tri osnovna sodila:

- biti mora ustrezna (to je prava kontrola na pravem mestu in tveganjem primerna kontrola),
- ves čas mora delovati dosledno tako, kot je bilo načrtovano (kar pomeni, da jo morajo vsi prizadeti uslužbenci skrbno upoštevati in se ji ne izogibati, kadar v bližini ni vodilnega osebja ali kadar je delovna obremenitev velika),
- biti mora stroškovno uspešna (kar pomeni da strošek za izvajanje kontrole ne sme bit večji od doseženih koristi).

Omejitve uspešnosti notranje kontrole

13. Noben ustroj notranje kontrole, naj bo še tako podrobno in izčrpno opredeljen, ne more sam po sebi zajamčiti uspešnega upravljanja in natančnih evidenc ter zagotavljati popolne varnosti pred poneverbami, še toliko manj v primerih, ko so vanj vključene osebe, ki so jim poverjena pooblastila ali skrbništvo. Notranja kontrola je odvisna od pravilnega ločevanja dolžnosti, lahko pa je tudi neuspešna, kadar prihaja do tajnih dogovorov med različnimi posamezniki. Tudi kontrolo nad pooblastili lahko zlorabijo tisti, ki so jim pooblastila dana, in vodstvo je pogosto v takem položaju, da ne upošteva kontrol, ki jih je samo uvedlo. Vzdrževanje takega ustroja notranje kontrole, ki bi v celoti izločil tveganje izgub, ni uresničljivo in bi verjetno stalo več, kot nam gotovo lahko pomenijo koristi, ki jih z izvajanjem kontrole dosežemo.

14. Ker je vsak ustroj notranje kontrole odvisen od človeškega dejavnika, je izpostavljen tudi napakam v zasnovi, napačnim presojam ali razlagam, nesporazumom, malomarnosti, utrujenosti ali raztresenosti. Čeprav sposobnost in neoporečnost osebja, ki sistem oblikuje in po njem dela, lahko nadzorujemo z izborom in izobraževanjem, se te lastnosti lahko spremenijo pod pritiski od znotraj in zunaj organizacije. Poleg tega pa kontrola lahko postane neuspešna ne glede na sposobnosti ljudi, ki jo izvajajo, če svoje funkcije v njenem procesu ne razumejo pravilno ali jo namerno prezrejo.

15. Organizacijske spremembe in stališča vodstva bistveno vplivajo na uspešnost ustroja notranje kontrole in ljudi, ki jo izvajajo. Zato mora vodstvo kontrolo stalno in tekoče pregledovati in izpopolnjevati ter obveščati osebje o uvedenih spremembah in samo dajati zgled z njenim upoštevanjem.

III. poglavje

RAZPRAVA O STANDARDIH NOTRANJE KONTROLE

16. Določitev zahtevnih standardov notranje kontrole je potrebna še zlasti v državni upravi glede na njeno velikost, raznolikost, količino poslov, mnogovrstnost dokumentov ter številnih pravil ter zakonov in drugih predpisov. Ker sta upravljanje javnih sredstev in javnih programov ter kontrola nad njimi urejena s predpisi, so potrebni standardi, ki določajo in zagotavljajo usklajenost dela s predpisi.

17. Standardi notranje kontrole so razdeljeni v dve vrsti: splošni standardi in podrobni standardi. Oboji skupaj sestavljajo okvir najnujnejših zahtev za sprejemljivost ustroja in delovanja notranje kontrole. Uporabljali naj bi jih tudi kot sodila za nadaljnje razvijanje in vrednotenje notranje kontrole. Ti standardi notranje kontrole se nanašajo na vse vodstvene, operativne in administrativne funkcije in niso omejeni le na finančno poslovanje. Veljajo tudi za vse sisteme, avtomatizirane ali ročno vodene.

Splošni standardi

18. Med splošne standarde spadajo: primerna zagotovila, pripravljenost za pomoč, moralna neoporečnost in sposobnost, cilji kontrole in spremljanje kontrole. Vsi skupaj zagotavljajo primerno okolje za kontrolo v organizaciji.

Primerno zagotovilo

19. Ustroj notranje kontrole mora dajati primerno zagotovilo, da bodo izpolnjeni splošni cilji.

20. Primerno zagotovilo pomeni zadovoljivo raven zaupanja ob upoštevanju stroškov, koristi in tveganj. Kolikšna zagotovila so primerna, je treba presoditi. Pri svoji presoji morajo vodje:

- ugotoviti tveganja, ki so prisotna pri dejavnostih njihove organizacije, in določiti, kakšna so še sprejemljiva tveganja v različnih okoliščinah,
- oceniti tveganja tako po količini kot tudi po kakovosti.

21. Primerno zagotovilo upošteva, da stroški za notranjo kontrolo ne smejo biti večji od koristi, ki jih kontrola prinaša. Stroški se nanašajo na finančno merjenje dejavnikov, porabljenih za izpolnitev določene naloge, ter gospodarsko merjenje izgubljenih priložnosti, kot so na primer zamude pri izvajanju nalog, znižanje ravni storitev ali produktivnosti ali pa slaba morala zaposlenih. Koristi se merijo s stopnjo, do katere se zmanjša tveganje, da postavljenega cilja ne bo mogoče doseči. Med primeri lahko navedemo večjo verjetnost odkrivanja poneverb, zapravljanja, zlorab ali napak ter preprečevanje neprimernih dejanj ali pa večjo usklajenost s predpisi.

22. Oblikovanje notranje kontrole, ki je stroškovno upravičena in sočasno zmanjševanje tveganj na sprejemljivo raven zahteva od vodstva jasno razumevanje splošnih ciljev, ki jih je treba doseči. Vodje organizacijskih enot državne uprave lahko vzpostavijo sisteme z

obsežnimi kontrolami na kakem področju svojega delovanja, ki pa bodo negativno vplivali na druge dejavnosti. Uslužbenci na primer lahko poskušajo zaobiti nadležne postopke, neučinkovito delovanje lahko povzroči zamude in zaradi razpršene odgovornosti bo morda težko poiskati odgovornega posameznika. Tako lahko koristi intenzivnega izvajanja kontrole na enem področju ne odtehtajo večjih stroškov, ki se zaradi tega pojavijo pri drugih dejavnostih.

23. Navajamo primer neuspešnega delovanja. Izpostava vladnega urada je odgovorna za gradnjo objekta za brezdomce. Vendar pa mora vsako spremembo prvotne pogodbe - ne glede na tehnične ali finančne vplive take spremembe - odobriti centrala zaradi kontrole nad stroški in kakovostjo proizvoda. To upočasnjuje gradnjo, kar spet lahko poveča stroške in povzroči škodo za enega ali več posameznikov, ki naj bi jim objekt koristil. Da bi izboljšala učinkovitost, bi centrala lahko za manjše spremembe v pogodbi prenesla pooblastila na izpostavo. Centrala bi pri tem še vedno imela primerno kontrolo nad gradbenimi stroški in kakovostjo, zmanjšale pa bi se zakasnitve.

Pripravljenost za pomoč

24. Vodilno osebje in uslužbenci so vedno dolžni imeti in izkazovati pozitiven odnos do notranje kontrole in pripravljenost za pomoč pri njenem delu.

25. Ustrezen odnos zagotavlja vodstvo in se kaže v vseh vidikih vodstvenega delovanja. Angažiranost in podpora vodilnih državnih uradnikov in zakonodajalcev bosta pozitivni odnos le še utrjevala. Tak odnos bodo podpirali in utrjevali tudi vodje organizacijskih enot državne uprave, ki se bodo za močno kontrolo zavzemali s sistematično odgovornostjo pri vseh dejanjih v zvezi z organizacijo svoje enote, kadrovanjem, nadzorom, komuniciranjem, varovanjem in uporabo razpoložljivih sredstev, s spremljanjem delovanja sistemov in poročanjem o njih, z iskanjem predlogov za izboljšave od vseh zaposlenih na vseh ravneh in s splošnim ustreznim vodenjem. Vodstvo lahko izraža svojo podporo dobri notranji kontroli s poudarjanjem pomena neodvisne in nepristranske notranje revizije pri ugotavljanju tistih področij, na katerih bo treba izboljšati kakovost izvajanja nalog, in z odzivanjem na informacije, ki jih dobi z notranjimi revizijami.

26. Uslužbenci so dolžni slediti notranji kontroli in storiti vse za njeno večjo uspešnost. Pripravljenost za pomoč bo vplivala na kakovost izvajanja nalog in s tem tudi na kakovost notranje kontrole. Kjer je notranja kontrola dosledno prednostna naloga vodstva, vodstvo samo spodbuja in utrjuje pozitiven odnos do nje in pripravljenost vseh, da pri njej pomagajo.

27. Po končni analizi je zavzetost vodstva, da v samem vrhu organizacije naglasi stališča do notranje kontrole, bistvena za vzdrževanje pozitivnega odnosa do notranje kontrole v organizaciji in za pripravljenost za pomoč.

Neoporečnost in sposobnost

28. Vodilno osebje in uslužbenci morajo biti moralno in strokovno neoporečni in morajo ohranjati tako raven usposobljenosti, ki jim omogoča, da razumejo pomen

razvijanja, izvajanja in vzdrževanja dobre notranje kontrole ter doseganja njenih splošnih ciljev.

29. Vodilno osebje in njihovi sodelavci morajo imeti in kazati (1) osebno in strokovno neoporečnost in etične vrline, (2) raven strokovnosti, ki je potrebna za zagotavljanje učinkovitega in uspešnega izvajanja nalog, (3) dovolj veliko razumevanje notranje kontrole, da lahko uspešno izpolnjujejo svoje dolžnosti.

30. Na neoporečnost vodstva in drugega osebja vpliva mnogo dejavnikov. Pomembno je stališče v samem vrhu organizacije. Osebje lahko občasno spomnimo na njegove obveznosti na podlagi veljavnega kodeksa obnašanja, ki ga izda vodstvo. Pomembno je tudi svetovanje in ocenjevanje opravljenega dela. Splošno ocenjevanje izvedbe naj temelji na oceni več kritičnih dejavnikov, med katerimi je tudi izvajanje uspešne notranje kontrole in skrb zanjo.

31. Kadrovske odločitve bi morale vključevati zagotovila, da imajo posamezniki ustrezno izobrazbo in izkušnje za izvajanje nalog, ki so jim poverjene. Ko je že zaposlen, bi vsak posameznik moral imeti možnost potrebnega formalnega izobraževanja in izobraževanja ob delu. Vodilno osebje in zaposleni, ki dobro razumejo notranjo kontrolo in so pripravljeni prevzeti odgovornost zanjo, so izredno pomembni za njen uspešni ustroj.

Cilji kontrole

32. Posebne cilje kontrole je treba opredeliti ali razviti za vsako dejavnost ministrstva/oddelka/službe; biti morajo ustrezni, vseobsegajoči, smotrni in vgrajeni v splošne organizacijske cilje.

33. Cilji so pozitivni učinki, ki jih vodstvo skuša doseči, ali pa pomenijo izogibanje neugodnim razmeram oziroma negativnim učinkom. Cilje je treba prikrojiti tako, da ustrezajo posameznim postopkom vsake dejavnosti in so hkrati dosledno usklajeni s splošnimi cilji notranje kontrole, podobnimi tistim, ki so navedeni v 7. členu in ki jih določi osrednji oddelek/ministrstvo ali zakonodaja.

34. Za razvijanje posebnih ciljev kontrole je treba vse delovanje najprej razvrstiti v širše skupine. Nato pa se delovanje znotraj vsake široko zasnovane skupine razvrsti v eno ali več skupin redno ponavljajočih se postopkov (kot so na primer razpoznavanje, razvrščanje, evidentiranje informacij in poročanje o njih), ki so potrebni za izvajanje posameznega posla ali poslovnega dogodka. To razvrščanje v skupine naj bi bilo primerljivo oziroma združljivo z organizacijskim ustrojem enote oziroma z delitvijo odgovornosti v njej.

35. Poslovanje upravnih enot lahko pogosto razvrstimo v naslednje širše skupine:

- **poslovodne** dejavnosti, ki zajemajo splošno usmeritev in načrtovanje, organizacijo in revizijsko funkcijo;
- **programske (operativne)** dejavnosti so tiste, ki se nanašajo na izvajanje nalog upravne enote;

- **finančne** dejavnosti obsegajo običajna področja kontrole, ki se ukvarjajo s proračuni, denarnimi tokovi (prihodki in odhodki), sredstvi in obveznostmi ter računovodskimi podatki;
- **administrativne** dejavnosti so tiste, ki so v podporo osnovnim nalogam službe, kot so na primer storitve knjižnice, obdelava pošte in ekspedit, tiskanje in nabava.

36. Če hočemo določiti cilje notranje kontrole, moramo razpoznati in analizirati skupine stalno ponavljajočih se dejavnosti. Tako bi na primer stalno ponavljajoče se dejavnosti nabave materiala (administrativna naloga) lahko razčlenili na (1) določitev potrebnih predmetov, (2) izbiro dobavitelja, (3) sklenitev pogodbe za nabavo potrebnih predmetov, (4) sprejem predmetov in (5) preverjanje kakovosti. Eden izmed ciljev kontrole, ki bi ga bilo pri tem treba doseči, bi lahko bil ta, da se odobrijo samo tisti zahtevki za material, ki so v skladu s sodili vodstva. Drugi cilj kontrole bi lahko bil, da se lahko sprejeme samo naročeni material.

37. Očitno se prej omenjene široko zasnovane skupine med seboj prepletajo in določiti je treba tudi cilje kontrole v zvezi s temi prepletanji. Tako smo prej navedli primer, ki smo ga opredelili kot administrativno dejavnost, vendar plačilo za material sodi v finančno dejavnost, porabo materiala pa bi lahko šteli v programsko dejavnost. Te širše skupine bi morale biti ustrezno povezane s kontrolo in evidentiranjem plačil.

Spremljanje kontrole

38. Vodje so dolžni stalno spremljati in nadzorovati delovanje svoje organizacijske enote ter se hitro in ustrezno odzivati na vsako ugotovljeno nepravilno, negospodarno, neučinkovito in neuspešno dejanje.

39. Spremljanje delovanja zagotavlja, da notranja kontrola dosega želene rezultate. Spremljanje izvajanja nalog oziroma dejavnosti bi moralo biti vgrajeno v metode in postopke, ki si jih vodje izberejo za nadzorovanje dela in z njimi zagotavljajo, da so posamezne dejavnosti usmerjene v uresničevanje ciljev organizacije. K spremljanju delovanja spada tudi obravnavanje revizijskih ugotovitev in priporočil, ki so jih v svoja poročila vnesli notranji ali zunanji revizorji, za določitev potrebnih popravljalnih ukrepov.

Podrobni standardi

40. Podrobni standardi so mehanizmi ali postopki, s katerimi dosegamo cilje kontrole. Mednje spadajo med drugimi posebne usmeritve, postopki, načrti organizacije (vključno z delitvijo dolžnosti) ter oprema (na primer, ključavnice in protipožarne naprave). Kontrola mora dajati primerna zagotovila, da se cilji notranje kontrole vedno in stalno izpolnjujejo. Zato mora biti učinkovita in uspešna ter zasnovana tako, da deluje celostno kot sistem, ne pa posamično.

41. Kontrola je lahko uspešna le, če izpolnjuje načrtovane naloge in ustreza svojemu namenu. Vrsta kontrolnih postopkov, ki so zamišljeni za okolje neavtomatiziranega poslovanja, morda ne bo uspešna v avtomatiziranem okolju. Zato morajo izbrani kontrolni postopki dajati tisto, kar se od njih pričakuje, in delovati takrat, ko je to načrtovano. Kar zadeva uspešnost, mora

biti kontrola zasnovana tako, da z najmanjšim trudom dosežemo največje učinke. V rabi morajo biti po učinkovitosti in uspešnosti preverjeni kontrolni postopki, ki jih je treba občasno pregledovati in zagotoviti, da se stalno uporabljajo.

42. Pri oblikovanju urejenega in uspešnega ustroja notranje kontrole so najpogosteje uporabljane v nadaljevanju opisane rešitve. Posebne metode in postopki, ki jih obravnavamo ob vsakem standardu, so le nekatere od njih in rabijo le kot zgledi.

Dokumentacija

43. Ustroj notranje kontrole ter vsi posli in pomembni poslovni dogodki morajo biti jasno dokumentirani, dokumentacija pa mora biti vedno na razpolago za pregled.

44. Organizacija mora imeti pisno evidenco (1) o ustroju svoje notranje kontrole, vključno z navedenimi cilji in kontrolnimi postopki, in (2) o vseh potrebnih vidikih pomembnih poslovnih dogodkov in poslov. Dokumentacija mora biti tudi dosegljiva za preverjanje in lahko dostopna pristojnemu osebju in revizorjem.

45. Dokumentacija ustroja notranje kontrole naj bi vsebovala razpoznavno informacijo o ustroju in usmeritvah organizacije in o vrstah njenih dejavnosti in nalog ter z njimi povezanih ciljev in kontrolnih postopkov. Tovrstne informacije naj se pojavljajo v takih dokumentih, kot so smernice vodstva, administrativne usmeritve, postopki in navodila ter računovodski priročniki.

46. Dokumentacija o poslih in pomembnih poslovnih dogodkih mora biti popolna in natančna; omogočati mora spremljanje vsakega posla ali poslovnega dogodka (in z njim povezanih informacij) od samega začetka in skozi ves postopek do konca.

47. Dokumentacija o ustroju notranje kontrole ter o poslih in pomembnih poslovnih dogodkih mora biti pripravljena z jasnim namenom, da prispeva k doseganju zastavljenih ciljev organizacije in koristi vodstvu pri nadzorovanju njenega delovanja ter revizorjem in drugim, ki se ukvarjajo z analizami poslovanja. Dokumentacija, ki nima jasno opredeljenega namena, bo le ovirala učinkovitost in uspešnost organizacije.

Takojšnje in pravilno evidentiranje poslov in poslovnih dogodkov

48. Posli in pomembni poslovni dogodki morajo biti takoj evidentirani in ustrezno razvrščeni.

49. Posli in poslovni dogodki morajo biti evidentirani takoj ob nastanku, če hočemo, da informacija ohrani svoj pomen in vrednost za vodje pri nadzorovanju poslovanja in sprejemanju odločitev. To velja za celoten proces ali življenjski ciklus posameznega posla ali poslovnega dogodka, kar vključuje (1) začetek posla oziroma poslovnega dogodka in pooblastilo za izvedbo, (2) vse stopnje izvajanja postopka in (3) dokončno razvrstitev v preglednih knjigovodskih evidencah. To velja tudi za sprotno ažuriranje vse dokumentacije, tako da ostaja aktualna.

50. Ustrezna razvrstitev poslov in poslovnih dogodkov se zahteva tudi za zagotovitev razpoložljivosti zanesljivih informacij vodstvu. Ustrezna razvrstitev pomeni ureditev in oblikovanje podatkov, na podlagi katerih se pripravljajo poročila, preglednice in računovodski izkazi.

51. Takojšnje in ustrezno evidentiranje podatkov je bistveno za zagotavljanje pravočasne razpoložljivosti in zanesljivosti informacij, ki jih organizacija potrebuje za podporo svojih dejavnosti in odločanja.

Odobritve poslov in poslovnih dogodkov ter njihovo izvajanje

52. Posle in pomembne poslovne dogodke lahko odobrijo ali izvajajo samo osebe, ki to počno v okviru svojih pristojnosti.

53. Vodstvo odloča o zamenjavi, prenosu, uporabi ali izročitvi dejavnikov za posebne namene v posebnih okoliščinah. Odobritev je glavni način, s katerim se lahko zagotovi, da se sprožijo samo veljavni posli in poslovni dogodki v skladu z namerami vodstva. V odobritvi, ki mora biti dokumentirana in jasno sporočena tako vodstvu organizacijske enote kot uslužbencem, morajo biti navedeni tudi posebni pogoji in roki, v okviru katerih je treba odobritev dati. Ravnanje v skladu s pogoji odobritve pomeni, da uslužbenci izvajajo dodeljene naloge v skladu s smernicami ter v okviru omejitev, ki jih določata vodstvo ali zakonodaja.

Delitev dolžnosti

54. Ključne dolžnosti in odgovornosti za odobravanje, izvajanje, evidentiranje in pregledovanje poslov in poslovnih dogodkov morajo biti porazdeljene med posameznike.

55. Da bi se tveganje napak ali napačnih dejanj in neodkrivanja takih problemov zmanjšalo, naj bi noben posameznik ali oddelek na imel možnosti krmiljenja vseh ključnih stopenj posameznega posla ali poslovnega dogodka. Bolje je, da so dolžnosti in odgovornosti sistematično razporejene na več posameznikov, tako da se zagotovi učinkovito preverjanje in usklajevanje. Med ključne dolžnosti spadajo: odobravanje in evidentiranje poslov, izdajanje in prejemanje sredstev, plačevanje ter pregledovanje oziroma revidiranje poslov. Vendar pa tajna dogovarjanja lahko zmanjšajo ali izničijo uspešnost metod notranje kontrole.

56. Majhne organizacijske enote imajo morda premalo zaposlenih, da bi lahko uporabile takšno metodo dela. V takih primerih se mora vodstvo zavedati tveganj in uvesti drugačno obliko kontrole. Kroženje zaposlenih lahko pomaga zagotoviti, da se nihče neprimerno dolgo ne ukvarja s ključnimi vidiki poslov in poslovnih dogodkov. Tudi spodbujanje ali zahteva za izkoriščanje letnih dopustov lahko pripomore k zmanjšanju tveganj.

Nadziranje

57. Poskrbeti je treba za pristojno in ustrezno nadziranje, ki naj zagotovi, da bodo cilji notranje kontrole doseženi.

58. Za nadzor zadolženi vodje morajo, kot je pač primerno, pregledovati in odobravati delo, ki je poverjeno njihovim uslužbencem v izvajanje. Svojim zaposlenim so dolžni dati tudi potrebna navodila in jim omogočiti izobraževanje ter na ta način prispevati h kar največjemu zmanjšanju števila napak in napačnih dejanj ter izgube časa, ob tem pa tudi zagotoviti, da vsi razumejo in izpolnjujejo posebne smernice in navodila vodstva.

59. Za dodelitev, pregled in odobritev dela posameznega uslužbenca se zahteva:

- jasna seznanitev z dolžnostmi, obveznostmi javne predložitve računov in z odgovornostmi, ki so dodeljene vsakemu članu osebja,
- sistematično pregledovanje dela vsakega sodelavca v potrebnem obsegu in
- odobritev dela na odločilnih točkah, da se s tem zagotovi načrtovani potek dela.

60. Dodelitvi, pregledu in odobritvi dela uslužbencev mora slediti tudi ustrezna kontrola nad njihovim delom, ki vključuje (1) spremljanje izvajanja odobrenih postopkov in zahtev; (2) odkrivanje in odpravljanje napak, nesporazumov in neustreznega načina dela, (3) preprečevanje pojavljanja nepravilnih dejanj in ponavljanja takih dejanj, (4) preverjanje učinkovitosti in uspešnosti dela. S tem, ko vodja odredi delo svojim podrejenim, se ne zmanjša njegova odgovornost tudi za tako prenesene dolžnosti in obveznosti.

Dostop do sredstev in evidenc ter odgovornost zanje

61. Dostop do sredstev in evidenc mora biti omejen na pooblaščene posameznike, ki so odgovorni za njihovo skrbništvo ali uporabo. Za zagotovitev odgovornosti je treba sredstva občasno primerjati z evidentiranimi zneski in ugotoviti, če se med seboj ujemajo. Kako pogoste morajo biti take primerjave, je odvisno od nezaščitenosti zaupanih sredstev.

62. Z omejevanjem dostopa do sredstev se zmanjšuje tveganje nepooblaščene uporabe ali izgube sredstev za vlado, pomaga pa tudi pri izpolnjevanju smernic vodstva. Stopnja omejitev je odvisna od nezaščitenosti sredstev in ugotovljenega tveganja izgube sredstev, kar je oboje treba občasno ponovno oceniti. Tako lahko omejen dostop do zelo občutljivih dokumentov, kot so na primer shranjeni čeki, in odgovornost zanje dosežemo s tem,

- da jih hranimo zaklenjene v železni blagajni,
- da določimo vsakemu dokumentu zaporedno številko in
- da odgovornim posameznikom naložimo dolžnost, da skrbijo za hrambo takih dokumentov.

63. Pri določanju nezaščitenosti sredstev je treba upoštevati njihovo vrednost, prenosljivost, zamenljivost in ocenjeno tveganje izgube ali nepravilne uporabe.

IV. poglavje

DOLOČITEV OKVIROV ZA USTROJ NOTRANJE KONTROLE

64. Odgovornost za razvijanje in objavo za vso državo veljavne opredelitve ustroja notranje kontrole, ciljev, ki naj bi jih s takim ustrojem dosegli, ter standardov, po katerih se je treba ravnati pri vzpostavljanju ustroja notranje kontrole, bi morala biti poverjena posebnemu organu. Tako odgovornost bi lahko odredili z ustavnim ali drugimi zakonskim aktom ter jo naložili osrednji organizacijski enoti, ki ima pristojnosti nad različnimi enotami državne uprave.

65. V nekaterih državah bo že zakonodajalec določil splošne cilje, ki bi jih morale dosegati notranje kontrole, odgovorni osrednji vladni organizaciji pa bo prepustil določitev standardov notranje kontrole. V drugih državah pa bo zakonodajalec zakonsko določil posebne kontrole za nekatere dejavnosti.

66. Ne glede na to, komu je ta naloga poverjena, ima vrhovna revizijska inštitucija pri razvijanju ustroja notranje kontrole zelo pomembno vlogo. To vlogo lahko odigra posredno ali neposredno, kar je v veliki meri odvisno od zakonskih pooblastil, ki jih vrhovna revizijska inštitucija ima, in od celotnega organizacijskega ustroja sistema vodenja v državi. Če je za izvajanje te naloge odgovorna kaka druga inštitucija in ne vrhovna revizijska inštitucija, potem je seveda nujno treba pridobiti stališča in nasvete te inštitucije.

67. Kjer pa je za objavo standardov odgovorna vrhovna revizijska institucija, je treba strogo ločevati med temi standardi in med posebnimi postopki notranje kontrole, ki jih mora določiti vsaka organizacija zase. Vrhovna revizijska inštitucija je zainteresirana za zagotavljanje zadovoljive notranje kontrole v vseh organizacijskih enotah, kjer izvaja revizije. Vendar pa je važno in pomembno ohraniti neodvisnost. Vrhovna revizijska institucija naj bi zato ne prevzela odgovornosti za izvajanje posebnih notranjih kontrolnih postopkov v vsaki organizacijski enoti, ki je pod njeno revizijo. To je pravzaprav vodstvena naloga. Vendar pa bi bilo prav in primerno - in v nekaterih državah je to celo obvezno - da vrhovna revizijska inštitucija daje mnenje o uspešnosti obstoječe kontrole in priporoča izboljšave. To lahko poteka brez škode za neodvisnost posamezne organizacije, saj bi odgovornost za odločanje in izvajanje določb o kontroli še vedno ostala v rokah vodstva organizacijske enote, v kateri se izvaja revizija.

68. Za vrsto osrednjih organizacij bi bilo morda primerno, če bi se v neki meri vključile že v samo vzpostavljanje notranje kontrole, po kateri se bodo morale ravnati vse državne službe. V nekaterih primerih bo kontrola morda zelo specifična (na primer pri zadevah, ki se nanašajo na pobiranje prihodkov, na dodeljevanje pogodbenih del in dobav, na specifikacije za računalniško voden informacijski sistem ter na kadrovanje). Na drugih področjih, zlasti tistih, ki se nanašajo na vodstveno kontrolo, pa bo kontrola morda bolj splošna. V eni in drugi situaciji mora notranja kontrola dopuščati presojo in pobude vodstva za izboljšanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti.

69. Odgovorna osrednja organizacija naj bi pregledala standarde za svojo notranjo kontrolo in jih občasno po potrebi dopolnila ali prilagodila. Standardi notranje kontrole in vsa njihova

dopolnila pa morajo biti v celoti dokumentirani in takoj razposlani vsem tistim organizacijam, za katere veljajo.

70. Kadar so posebni standardi in postopki notranje kontrole objavljeni po zakonski poti, zakonodaja ne bi smela biti preveč omejujoča. Vodjem organizacijskih enot bi morala dopuščati prožnost pri spreminjanju kontrolnih postopkov zaradi v skladu s spremembami delovnega okolja. Drugače lahko notranja kontrola zastari in postane neuspešna, preden pride do spremembe ali dopolnitve zakona. Občasno je treba pregledati specifičnosti ustroja notranje kontrole in jo ustrezno prilagoditi, tako da gre v korak s spremembami delovnega okolja organizacije.

V. poglavje

VZPOSTAVITEV IN SPREMLJANJE USTROJA NOTRANJE KONTROLE

71. Vrhovni revizor naj bi spodbujal in podpiral vodstva v njihovih prizadevanjih za vzpostavljanje notranje kontrole. To lahko počne z izobraževanjem vodilnega osebja o njegovi odgovornosti za uveljavljanje in spremljanje ustroja notranje kontrole. Vrhovni revizor naj bi notranje kontrole tudi pregledoval in na ta način zagotavljal, da bodo ustrezno delovale za doseganje želenih rezultatov.

Odgovornosti vodstva

72. Kot smo ugotovili že na začetku tega dokumenta, je notranja kontrola orodje vodstva. Vodstvo je odgovorno za izvajanje in spremljanje posebnih notranjih kontrol delovanja svoje organizacijske enote. Celo v tistih državah, v katerih je notranja kontrola določena z zakonodajo, ni vodja nič manj odgovoren za izvajanje in spremljanje notranje kontrole. Vsi vodje bi morali spoznati, da je močan ustroj notranje kontrole bistven za njihov nadzor nad organizacijo, njenimi cilji, delovanjem in dejavniki. Morali bi prevzeti odgovornost zanjo.

73. Da bi lahko oblikovali, vzpostavili in vzdrževali uspešen ustroj notranje kontrole, bi morali vodje razumeti cilje, ki jih je s kontrolo treba doseči. Zakonodaja lahko nudi splošno razumevanje opredelitve notranje kontrole in ciljev, ki jih je treba doseči. Predpiše lahko tudi usmeritve, ki so jim vodje dolžni slediti pri vzpostavitvi in spremljanju ustroja notranje kontrole, ter obvezno poročanje o ustreznosti tega ustroja.

74. Vodje pogosto ustanovijo notranjo revizijsko enoto kot del svojega ustroja notranje kontrole. Notranji revizorji so sicer lahko dragocen dejavnik izobraževanja in svetovanja, vendar pa ne morejo nadomestiti močnega ustroja notranje kontrole.

75. Standardi notranje kontrole, ki smo jih prej obravnavali, zahtevajo od vodstva stalno spremljanje dela notranje kontrole. Kakovost notranje kontrole se bolj formalno lahko ocenjuje tako, da od vodij zahtevamo občasne ocene in poročila, ki naj bi zagotovila, da bo kontrola, za katero so odgovorni, vedno ustrezna in bo delovala v skladu z načrti. Priprava takih občasnih ocen se vodstvu lahko naloži na več načinov. Lahko postane del usmeritve vodstva, lahko pa jo po administrativni poti zahteva osrednja nadzorna organizacija, ki je zadolžena za spremljanje odgovornosti vodij enot celotne državne uprave. Uspešen način je tudi zakonsko predpisana obveznost, da vodje letno ocenijo delo svoje notranje kontrole in zakonodajnemu organu poročajo (1) o učinkovitosti in uspešnosti svoje notranje kontrole pri doseganju namena in ciljev ter (2) o svojih načrtih za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti.

76. Celo v tistih državah, kjer so posebni postopki notranje kontrole predpisani z zakonom, so vodje dolžni ugotavljati, kje je kontrola neučinkovita in neuspešna in bi lahko bili ali dejansko so stroški zanjo večji od koristi, ki naj bi jih od nje imeli. Občasno poročilo vodstva zakonodajnemu organu - poleg poročil vodstvu organizacije in osrednji vladni organizaciji - dodatno zagotavlja, da vodstvo posveča notranji kontroli pozornost, potrebno za pospeševanje njenega učinkovitega in uspešnega delovanja.

77. Tovrstne ocene je treba pripraviti v skladu z ustaljenimi postopki, ki ustrezajo vsaj najmanjšim še sprejemljivim zahtevam. Vodstvo mora imeti izdelan jasen načrt za občasno ocenjevanje svoje notranje kontrole, za poročanje in za odpravljanje pomanjkljivosti. Med vrste postopkov, ki se pri tem lahko upoštevajo, sodijo med drugim (1) delitev organizacije na posamezne sestavne enote, (2) opredelitve programov in administrativnih dejavnosti v vsaki sestavni enoti; (3) ocena splošnega okolja kontrole in presoja o tem, koliko sta vsak program in dejavnost občutljiva za zapravljanje, nepravilnosti ali možnost, da se ne izpolnijo drugi zastavljeni cilji, (4) načrtovanje in razpored dela za ocenjevanje notranje kontrole izbranih programov in dejavnosti, (5) ocenjevanje in preverjanje uspešnosti v okviru izbranih programov in dejavnosti, (6) določitev in vrstni red popravljalnih ukrepov, kjer je to potrebno, (7) poročanje o rezultatih splošnega ocenjevanja in popravljalnih ukrepih, ki jih je treba izvesti.

78. Vodstvo lahko uporabi svojo notranjo revizijsko enoto za pomoč pri spremljanju uspešnosti notranje kontrole. Ker so blizu vsakodnevnemu delu, lahko notranji revizorji pogosto neprestano in tekoče ocenjujejo ustreznost in uspešnost notranje kontrole, pa tudi njeno usklajenost s predpisi. Notranji revizorji so dolžni vodstvu poročati o vsaki nepravilnosti ali neustreznostih notranje kontrole in o vseh primerih, ko se uslužbenci niso držali njenih pravil, ter priporočati, na katerih področjih so potrebne izboljšave. Poleg tega morajo uvesti postopke, s katerimi lahko spremljajo, kaj se je zgodilo na podlagi že prej javljenih ugotovitev notranje ali zunanje revizije, da se zagotovi, da se je vodstvo nanje ustrezno odzvalo in rešilo tiste zadeve, na katere je bilo opozorjeno.

79. Takoj ko so ugotovljene kake slabosti, je treba sprožiti popravljalne ukrepe, v katere je lahko vključenih več ravni vodenja državne uprave. Popravljalni ukrepi lahko pomenijo, da mora zakonodajni organ spremeniti obstoječe zakone, da mora osrednja vladna organizacija ponovno proučiti standarde in postopke notranje kontrole in da mora vodstvo ponovno pregledati ustroj svoje notranje kontrole.

Odgovornosti vrhovnega revizorja

80. Vrhovna revizijska inštitucija naj bi svoje delo usmerjala v ocenjevanje načelne ustreznosti in praktične uspešnosti obstoječe notranje kontrole v organizacijah, v katerih izvaja revizijo. Tam, kjer ugotovi, da je notranja kontrola neustrezna, je treba slabosti, vzroke zanje in tudi možne učinke v celoti dokumentirati in takoj sporočiti organizaciji, ki je v revizijskem postopku. Ko revizor razpravlja o sistemu kontrole z vodstvom, lahko morda uporabi izraz "poslovodski nadzor" namesto izraza "notranja kontrola" in na ta način poudari stališče, da je problematika kontrole veliko širša kot običajno pojmovana finančna kontrola. Dati je treba tudi formalna in neformalna priporočila za izboljšanje položaja. Preden pa vrhovna revizijska inštitucija taka priporočila da, se mora seznaniti s pogledi organizacije v revizijskem postopku in si prizadevati, da bodo priporočila ustrezna in praktično izvedljiva. Predvsem bi morali biti stroški za uvajanje predlaganih kontrolnih ukrepov v sorazmerju s tveganji, ki v dani situaciji prevladujejo.

81. V nekaterih državah zasebni gospodarski revizorji pregledujejo določene državne organizacije. V takih primerih bi morali ti revizorji in strokovna združenja, katerih člani so,

nuditi nasvete in priporočila za notranjo kontrolo, ki naj bi si jo organizirale službe, v katerih se izvaja revizija.

82. Pri ocenjevanju notranje kontrole bi morali revizorji upoštevati naslednje korake:
- določiti morajo pomen in občutljivost programa, za katerega ocenjujejo notranjo kontrolo,
- oceniti morajo možnost in verjetnost za zlorabe dejavnikov, neuspešnosti pri doseganju ciljev in neusklajenosti z zakoni in drugimi predpisi,
- ugotoviti in razumeti morajo, kakšna je smotrna notranja kontrola,
- ugotoviti morajo, kaj je že znanega o uspešnosti kontrole,
- oceniti morajo ustreznost načrta za izvajanje kontrole,
- s preizkušanjem morajo ugotoviti, ali je kontrola uspešna,
- poročati morajo o svojih ocenah notranje kontrole in se pogovoriti o potrebnih popravljalnih ukrepih.

83. Vrhovna revizijska inštitucija bi morala zagotoviti, da na ključnih točkah dejavnosti pregledovane enote deluje zadovoljiva notranja kontrola. Brez zadovoljive kontrole vodstvo ne bo moglo odkriti resnih napak in nepravilnosti in delo vrhovne revizijske inštitucije postane težje zaradi povečanega obsega potrebnih revizijskih pregledov, kadrov in časa. Vendar pa čas, ki je na razpolago, in drugi razpoložljivi dejavniki zelo verjetno ne bodo dopuščali kaj več kot omejeno preverjanje projektov, dejanj in poslov. S šibko notranjo kontrolo in omejenim revizijskim zajemanjem pa lahko gre mnogo stvari narobe, ne da bi to odkrilo vodstvo organizacije samo ali pa vrhovna revizijska inštitucija.

84. Vrhovna revizijska inštitucija je zelo zainteresirana tudi za zagotovitev obstoja močnih notranjih revizijskih enot, kjer je to potrebno. Take revizijske enote so pomembna sestavina notranje kontrole, saj stalno in tekoče zagotavljajo možnost za izboljšave v delovanju organizacije. Vendar v nekaterih državah notranje revizijske enote niso neodvisne, ponekod so šibke ali pa jih sploh nimajo. V takih primerih bi morala vrhovna revizijska inštitucija, kadarkoli je to le mogoče, nuditi pomoč in smernice za ustanavljanje in razvoj takih zmožnosti. V okvir take pomoči lahko sodi začasno dodeljevanje ali posojanje kadrov, organizacija predavanj, skupno učno gradivo ter sodelovanje pri razvoju metodologije in delovnih programov.

85. Vrhovna revizijska inštitucija je dolžna razviti tudi dobre delovne odnose z notranjimi revizijskimi enotami, tako da si lahko izmenjujejo izkušnje in znanje in se delo obojih medsebojno dopolnjuje in nadgrajuje. Taki odnosi se lahko razvijejo s tem, da se - kadar je to primerno - v poročila zunanje revizije vključijo ugotovitve notranje revizije in da se prizna njen prispevek. Vrhovna revizijska inštitucija bi morala razviti postopke za ocenjevanje dela notranjih revizijskih enot ter opredeliti, v kolikšni meri se nanje lahko zanaša. Močna notranja revizijska enota bi lahko zmanjšala obseg potrebnega dela vrhovne revizijske inštitucije in izognili bi se nepotrebnemu podvajanju dela. Vrhovna revizijska inštitucija bi si morala zagotoviti dostop do poročil notranjega revizorja, njegovega delovnega gradiva in informacij o revizijskih rešitvah.