

Σ

S I G M A

**A VEZETŐI ELLENŐRZÉS A MODERN KORMÁNYZATI
MUNKÁBAN:**

NÉHÁNY ÖSSZEHASONLÍTÓ PÉLDA

KÉZIRAT

ELŐSZÓ

Ezt a kiadványt referenciaanyagként a közép- és kelet-európai országok olyan kormányzati és legfelsőbb számvevőségi (LSZ) tisztviselőinek szánjuk, akik arra törekszenek, hogy a demokratikus piacgazdaságnak megfelelő költség-hatékony ellenőrzési struktúrákat építsenek ki.

A kiadvány a vezetői ellenőrzés témakörében rendezett szemináriumok támogatására is szánjuk. A szemináriumokat a SIGMA-program továbbra is megrendezi, amennyiben az államigazgatás és LSZ-intézmények erre igényt tartanak.

A téma, a vezetői ellenőrzés, azon koncepciókra és gyakorlatra helyezi a hangsúlyt, amelyeket az elmúlt évtized során dolgoztak ki, mint a hatékony szervezeti irányítás alapjait, mind a köz-, mind a magánszektor számára. Mivel a közép- és kelet-európai országokban az irányítás modernizációja zajlik, az ágazati minisztériumok, pénzügyminisztériumok és legfelsőbb számvevőségi intézmények csúcsvezetői arra törekszenek, hogy az ellenőrző rendszerek és intézmények olyan felépítményét alakítsák ki, amely jelentős eredmények elérésére képes anélkül, hogy túl költséges lenne és amely hozzájárul a demokratikus/piaci átmenet folyamatához is. A SIGMA meggyőződése, hogy a Vezetői Ellenőrzés kifejezés mögött meghúzódó elképzelések hasznos hozzájárulást adnak a fenti három csoport közötti párbeszédhez.

A legtöbb közép- és kelet-európai ország hagyományaitól eltérően az OECD tagországaiban az ellenőrzés felelőssége elsősorban az ágazatok vezetőinek vállán nyugszik, míg a számvevőségi intézmények erőteljes szerepet játszanak az erőteljesebb vezetői ellenőrzés előtérbe helyezésében, valamint -- számvevői tanulmányaikon keresztül -- a végrehajtott ellenőrzések értékelésében. E publikációban megtalálható írások felvázolják azokat a jelentősen eltérő megközelítéseket, amelyeket az OECD-országok alkalmaztak a vezetői ellenőrzés bevezetésekor és megmutatja azon gyengeségeket és hibákat, amelyek -- egyéb irányítási funkciókhoz hasonlóan -- ennek tárgyát képezik. Szintén bemutatja a koncepció mélyreható érvényességét különösen olyan időszakok esetén, amikor a kormányzatok mindenhol tevékenységeik lehető legnagyobb mértékű decentralizálására törekednek.

Ezek a tanulmányok azzal a céllal készültek, hogy a való életből származó példákkal illusztrálják azon alapelveket, amelyek a Legfelsőbb Számvevőségi Intézmények Nemzetközi Szervezete (INTOSAI) által publikált Útmutató a Belső Ellenőrzés Normáihoz című kiadványban jelentek meg. A SIGMA köszönetet mond az INTOSAI-nak, hogy engedélyezte az Útmutató e kiadvány függelékeként történő megjelenítését a hivatkozások megkönnyítése érdekében. E könyvben minden tanulmány az Útmutató számozott bekezdéseire történő kereszthivatkozásokat tartalmaz a következő formátumban (I., XX. bek.).

A SIGMA köszönetet kíván mondani e tanulmányok nagyrabecsült szerzőinek, akik bemutatása a következő fejezetekben történik meg. Szintén köszönetet mondunk Mr. Janusz Wojciechowski-nak, a lengyel Legfelsőbb Ellenőrzési Kamara elnökének, aki támogatást nyújtott abban, hogy szakemberei kiválogathassák a témákat és lektorálják a szerzők kéziratot anyagait.

Mr. Richard Allen, aki jelenleg a brit Treasury projektvezetője, vette át a feladatot, amikor a kezdeményező Mr. Graeme Kirby visszatért Kanadába. Mindkettőjüknek köszönetet kívánunk mondani mind koordinációs erőfeszítéseikért, mind pedig az általuk írott színvonalas tanulmányokért. Még igen magas színvonalú tanulmányokat is igen nehéz feladat egy kiadványba összeállítani; jelen esetben ez nem is valósult volna meg az alábbiak segítségével: Ms. Doranne Leclerc, angol szerkesztő, ARCHITEXTE, francia fordító, Ms. Marie-Laure Onnee, francia szerkesztő, valamint Ms. Nathalie Lukaszewicz, Ms. Joan Levins és Ms. Alison Millot a SIGMA-titkárságról.

Sem a SIGMA, sem a szerzők nem akartak a könyv bármely részével "modellt" nyújtani. Annál inkább remélik, hogy a kidolgozott elképzelések, valamint a sikerek és bukások történetei segíteni fogják közép- és kelet-európai kollégáinkat, hogy elemezzék ellenőrzési szükségleteiket és hagyományaiknak és szándékaiknak megfelelő rendszereket tervezzenek.

Lawrence J. O'Toole

kiadási management tanácsadó

SIGMA

TARTALOMJEGYZÉK

A VEZETŐI ELLENŐRZÉS A MODERN KORMÁNYZATI MUNKÁBAN: NÉHÁNY ÖSSZEHAJONLÍTÓ PÉLDA

ELŐSZÓ	2	
A VEZETŐI ELLENŐRZÉS A MODERN KORMÁNYZATI MUNKÁBAN		
Kivonat	7	
1. Bevezetés	9	
A meghatározásbeli eltérések: belső ellenőrzés	10	
2. A vezetői ellenőrzés meghatározása és hatóköre	11	
3. A vezetői ellenőrzési rendszerek gyakorlati korlátai	13	
4. Az INTOSAI alapelvei és normái	15	
5. Az INTOSAI-normák alkalmazása az Európai Unióban	17	
6. A vezetői ellenőrzés és az "új public management" közötti kapcsolat	18	
7. A vezetői ellenőrzési rendszerek auditálásának, nyomon követésének és értékelésének módszerei	19	
8. Különböző országok gyakorlatának és tapasztalatának összevetése	21	
9. Következtetések	26	
A VEZETŐI ELLENŐRZÉSEK A KÖZPONTI KORMÁNYZAT TEVÉKENYSÉGÉBEN: EGY SVÉD MEGKÖZELÍTÉS		28
1. A vezetői ellenőrzés keretei Svédországban	30	
2. Független szakmai szervezetek által végrehajtott külső ellenőrzés	33	
3. Vezetői ellenőrzés a központi kormányzati ügynökségeknél	35	
4. A vezetői ellenőrzés szempontjai a beszerzések terén	41	
VEZETŐI ELLENŐRZÉSEK: EGY FELSŐVEZETŐ NÉZŐPONTJA		50
Kivonat	50	
1. Bevezetés	52	
2. Vezetői információk és vezetői ellenőrzés	52	
3. A felsővezetők ellenőrzési igényei	53	
4. Esettanulmány I.: A Kanadai Nemzetközi Fejlesztési Képviselőlet	54	
5. Esettanulmány II.: A Szövetségi Fővárosi Bizottság	65	
6. Következtetések	70	

VEZETŐI ELLENŐRZÉS: A KÖZPONTI ÜGYNÖKSÉGEK SZEREPE (Kanada)

Kivonat	71
1. A vezetői ellenőrzés keretei Kanadában	73
2. A központi ügynökségek általános feladatai.....	77
3. A vezetői ellenőrzés kialakulása Kanadában	80
4. A vezetői ellenőrzést befolyásoló tényezők Kanadában	87

ESETTANULMÁNY: A NÉPJÓLÉTI TÖRVÉNY (Hollandia)

Kivonat	91
1. A vezetői ellenőrzés keretei Hollandiában	92
2. Vezetői ellenőrzés és a Népjóléti Törvény	95
3. A Népjóléti Törvény végrehajtásának főbb vonatkozásai.....	97

ESETTANULMÁNYOK AZ ÚTÉPÍTÉSI PROGRAMBÓL (Németország)

Kivonat	108
1. A vezetői ellenőrzés keretei Németországban	110
2. A német ellenőrzési rendszer	112
3. Vezetői ellenőrzés - belső ellenőrzés.....	114
4. A vezetői ellenőrzés fontossága a külső ellenőrzés szempontjából	114
5. Vezetői ellenőrzés az útépítési igazgatás terén	115
6. Következtetések	127

ESETTANULMÁNYOK A MEZŐGAZDASÁGI IGAZGATÁSBÓL (Dánia)

Kivonat	128
1. Bevezetés.....	130
2. A vezetői ellenőrzés keretei Dániában	130
3. A dán mezőgazdasági igazgatás.....	133
4. Vezetői ellenőrzés a piaci beavatkozások terén.....	135
5. Vezetői ellenőrzés a szerkezet-átalakítási támogatások terén.....	139
6. Vezetői ellenőrzés a delegált mezőgazdasági irányítás terén.....	140
7. A vezetői ellenőrzés mint politikai és társadalmi jelenség.....	141

A BELSŐ ELLENŐRZÉS SZEREPE A KORMÁNYZATI VEZETŐI ELLENŐRZÉSI RENDSZEREK BEN: AZ EGYESÜLT ÁLLAMOK PÉLDÁJA

Kivonat	145
1. A vezetői ellenőrzés keretei az Egyesült Államokban	147
2. Belső ellenőrzés az Egyesült Államok kormányában	150
3. A belső ellenőrzés jogi keretei.....	152
4. A belső ellenőrzés politikai irányítása	155
5. A belső ellenőrzés hatóköre	158
6. A vezetői ellenőrzés és a belső ellenőrzés korlátai.....	165
7. A Lakásügyi és Városfejlesztési Minisztérium botránya	166
8. Az Ügyviteli Felügyelők rendszerének előnyei és hátrányai	168
9. Következtetések	171

**A KÜLSŐ ELLENŐRZÉS SZEREPE A KORMÁNYZATI VEZETŐI ELLENŐRZÉSI
RENDSZEREKBE: EGY NAGY-BRITANNIAI MEGKÖZELÍTÉS**

Kivonat	174
1. A vezetői ellenőrzés keretei az Egyesült Királyságban	176
2. A Nemzeti Számvevőségi Hivatal szerepe	179
3. Az NSZH, a Közelszámolás Bizottság és a Kincstár kapcsolata	185
4. A vezetői ellenőrzési rendszerek vizsgálatának módszerei	188
5. A vezetői ellenőrzési rendszerek értékének megítélése	194
6. Következtetések	196
MELLÉKLET: INTOSAI Útmutató a Belső Ellenőrzés Normáihoz	197

Richard G. Allen¹

A VEZETŐI ELLENŐRZÉS A MODERN KORMÁNYZATI MUNKÁBAN BEVEZETÉS

Kivonat

A vezetői ellenőrzés olyan tevékenységek összességét jelenti, amelyek alapvető fontosságúak a különböző méretű szervezetek hatékony irányításához, legyenek ezek akár a köz-, akár a magánszektorban, a világ bármely részén.

Az ebben a kiadványban megjelenő tanulmányok ugyanazon témával foglalkoznak, mint a Legfelsőbb Számvevősegi Intézmények Nemzetközi Szervezete (INTOSAI) által 1992. júniusában kiadott *Útmutató a Belső Ellenőrzés Normáihoz*. Ez az útmutató négy általános és hat részletes normát javasol a hatékony vezetői ellenőrzési rendszerek alapjává tenni.

A vezetői ellenőrzést röviden úgy definiálhatnánk, mint azon szervezeteket, koncepciókat és eljárásokat, amelyek elősegítik, hogy a kormányzati programok elérjék kitűzött céljaikat; hogy a programok véghez viteléhez felhasznált erőforrások összhangban legyenek az érintett szervezetek kinyilvánított céljaival és törekvéseivel; hogy a programok ne járjanak együtt pazarlással, korrupcióval és rossz vezetéssel; továbbá hogy megbízható és jól időzített információkat gyűjtsenek össze, tartsanak karban, jelentsenek és használjanak fel a döntéshozatal során.

Ez a kiadvány azokra az ellenőrzési mechanizmusokra és eljárásokra koncentrál, amelyeket sokkal inkább a szervezeti rendszerbe, semmint a (véleményünk szerint a közép- és kelet-európai országokban egyébként széles körben megértett) vezetői információs rendszerek tervezésébe és megvalósításába kell beépíteni annak érdekében, hogy ésszerű garanciákat nyújtsanak a felső vezetés céljainak elérésére. A tanulmányok példákat hoznak a vezetői ellenőrzés megvalósulására a közszektor különféle területeiről -- mint például útépítés, segélyek nyújtása és jóléti intézkedések -- és olyan országokból, amelyek eltérő alkotmányos és kulturális háttérrel, politikai és törvényhozási struktúrákkal és közszolgálati hagyományokkal rendelkeznek. A vezetői ellenőrzés fontosságát

¹ A szerző közgazdász, 1995-ig a londoni Kincstár helyettes államtitkára volt. Azóta konzultánsként tevékenykedett a Világbank, az OECD és a brit Külügyminisztérium mellett, valamint a bahreini kormány tanácsadójaként dolgozott.

vizsgálják a menedzser és az ellenőr szemszögéből, továbbá megvitatják a különböző kormányzati intézmények -- beleértve a pénzügy- vagy költségvetési minisztériumot, a legfelsőbb számvevőségi intézményt (LSZI), valamint egyéb központi intézményeket -- által a vezetői ellenőrzési rendszerek kifejlesztésében és bevezetésében játszott szerepet.

A hatékony vezetői ellenőrzés elengedhetetlenül fontos a kormányzati intézmények sikeréhez és helyes működéséhez, egyrészt a pazarlás, a visszaélések és a korrupció elleni védelemként, másrészt olyan eszközként, amely biztosítja azt, hogy a felső vezetés által meghatározott elképzeléseket a szervezet tisztességgel meg is valósítja. Ezzel együtt még a legprecízebben megtervezett ellenőrzési rendszereknek is megvannak a maga korlátjai, részben azért, mert bár a felső vezetők számára lehetőséget nyújtanak a szervezet ellenőrzésére, magukat a felső vezetőket nem ellenőrzik. Folyamatos éberségre van szükség annak biztosítására, hogy a rendszert ne ássák alá a korrupciós ügyek, illetve azok a kudarcok, amelyek a körülményekben és működési eljárásokban bekövetkezett változásokra történő reakciók elmaradásából következnek.

Hatékony vezetői ellenőrzési eljárások kiépítése minden szervezetben nehéz feladat. Minél komplexebb a kormányzati rendszer, valamint a gazdaság egyéb részeivel való kapcsolatok rendszere, annál kiterjedtebb és bonyolult vezetői ellenőrzésre van szükség. Mindezekben túlmenően e tanulmányok kihangsúlyozzák azt a kulcsfontosságú elemet, hogy bár a bemutatott országok mindegyike bevezette -- direkt vagy indirekt módon -- az INTOSAI normáinak túlnyomó részét, ezt alkotmányos és kulturális hagyományaiktól függően igen eltérő módon hajtották végre. A vezetői ellenőrzésnek nincs egyetlen olyan modellje, amelyet minden országra alkalmazni lehet, sem pedig annak mintája, hogy milyen fejlődésen kell az ellenőrzési rendszereknek keresztül menniük az évek során. Ez valószínűleg ugyanúgy igaz a közép- és kelet-európai, mint az itt bemutatott országokra.

Az egyes országok közötti eltérések az alábbi területeken különösen szembetűnők: a belső ellenőrzés meghatározása és szerepe; a vezetői ellenőrzés központosítottságának, illetve decentralizáltságának mértéke; az ellenőrzés bevezetésében követett eljárás (törvényhozás, törvényből fakadó szabályozás vagy államigazgatási eljárás); a vezetői ellenőrzés integráltsága a szervezeti irányítás és döntéshozatali struktúra rendszerébe, vagy éppen ellenkezőleg, a közvetlen vezetési iránytól való elkülönültsége; a LSZI-k alkotmányos pozíciója és szerepe, valamint működésük kormánytól való függetlenségének mértéke.

1. Bevezetés

Ez a kiadvány azokra a koncepciókra és tevékenységekre koncentrál, amelyeket az elmúlt évtizedekben ismertek el mind a nagy, mind a kis szervezetek hatékony irányításának alapköveiként.

A megfelelő vezetői ellenőrzési rendszerek elengedhetetlenül szükségesek egy jól működő szervezethez. Lehetővé teszik, hogy a felső vezetők biztosak lehessenek abban, hogy a szervezet erőforrásaival való megalapozott gazdálkodáshoz szükséges -- pénzügyi, személyzeti, információtechnológiai, elhelyezési, beruházási és így tovább -- eljárások és folyamatok hatékonyak és helyénvalóak, illetve ha nem, korrekciós beavatkozások hajthatók végre. Így a felső vezetés ténylegesen azon kérdésekre koncentrálhat, amelyekért felelősnek kell lennie -- az üzleti stratégiáért, valamint a tevékenységek tervezéséért és megvalósításáért.

A használt terminológia országonként és szervezetenként eltérő. Az itt megjelenő, a vezetői irányítási rendszerekkel és eljárásokkal foglalkozó tanulmányok ugyanazt a témát fedik le, mint az INTOSAI Útmutató a Belső Ellenőrzés Normáihoz című kiadványa, amely olyan alapelveket és normákat ajánl, amelyeken a hatékony vezetői ellenőrzési rendszerek alapulhatnak. Ez az Útmutató (lásd I. Függelék) e témacsoport említésekor inkább a "belső ellenőrzés", semmint a "vezetői ellenőrzés" kifejezést használja. Akármilyen legyen is a kifejezés, a leírt alapelveket és módszereket valamilyen formában világszerte alkalmazzák a magán- és a közszektor szervezetei. Néha ezeket úgy írják le, mint a vezetői rendszerekbe és eljárásokba beépített ellenőrző mechanizmusokat, más esetekben pedig mint önirányító, vagy automatizált folyamatot. A fejlett gazdaságokon kívül azonban ezek elméletét nem dolgozták ki és nem alkalmazzák a vezetői tevékenységek szerves részeként. Ezt a kiadványt arra szánjuk, hogy segítse e cél megvalósulását.

Az elmúlt 25 év során a "vezetői ellenőrzés" koncepciója a vezetéselmélet és vezetői eljárások szerves részévé vált az OECD tagországokban, bár -- a többi vezetői feladathoz hasonlóan -- ezt is elméleti és gyakorlati viták és nehézségek kísérték.

A vezető feladataiként a hagyományos iskolai definíció a következőket határozza meg: "tervezés, szervezés, ellenőrzés, irányítás és motiválás". Az INTOSAI Útmutató II. fejezete (I., 9. bek.) ezt a következőképp határozza meg:

A vezetői ellenőrzés ... határozza meg a szervezet kereteit -- mindazon terveket, elképzeléseket, eljárásokat és tevékenységeket, amelyekre a dolgozóknak szükségük van az egység célkitűzéseinek eléréséhez.

Az INTOSAI Útmutató a vezetői ellenőrzési rendszerek megtervezéséhez és fenntartásához állít fel normákat. A kiadványunkban szereplő írások célja nem az, hogy ilyen rendszerekre mutasson példákat, hanem hogy megmutassa ezek fontosságát a vezető és az ellenőr számára, valamint megvitassa a különféle

kormányzati intézmények által játszott szerepet a vezetői ellenőrzési rendszerek megtervezésében és megvalósításában.

E bevezető tanulmány hátralévő részében a következő témák szerepelnek: a vezetői ellenőrzéssel kapcsolatos egyes fogalmak definiálásában és használatában megnyilvánuló jelentős eltérések; a vezetői ellenőrzés definíciója és hatóköre; a vezetői ellenőrzési rendszerek gyakorlati korlátai; az INTOSAI Útmutató fő témakörei; az Európai Unió vonatkozó normái; a vezetői ellenőrzés és az ún. "új public management" közötti kapcsolat; a vezetői ellenőrzés auditálásának és hatékonysága értékelésének módszerei, továbbá a különböző országok gyakorlatának és tapasztalatainak összevetése a kiadványban megjelenő tanulmányokban foglalt információkra és elemzésekre alapozva. Most ezek rövid összefoglalása következik.

A meghatározásbeli eltérések: belső ellenőrzés

A kiadványba foglalt tanulmányok figyelmes olvasásakor bizonyos eltéréseket fedezhetünk fel kulcsfogalmak definiálásában és használatában. Ez különösen igaz a belső ellenőrzés definíciójára. Az 1994. szeptemberében a "Legfelsőbb számvevőségi intézmények és kapcsolatuk a belső ellenőrzéssel" címmel megrendezett EUROSAI Szakértői Tanácskozás arra a következtetésre jutott, hogy:

Nincs az INTOSAI által megadott definíció a belső ellenőrzésre. Hasonlóképp nem határozható meg a nemzetközi normákon belül megjelenő belső ellenőrzés mibenléte.

Az Egyesült Királyságban például a belső ellenőrzést a Belső Ellenőrök Intézete a következőképp határozza meg: "egy szervezetbe beépített független értékelési funkció, amely a szervezetnek nyújtott szolgáltatásként vizsgálja és értékeli tevékenységeit". A brit Számvevőségi Hivatal megközelítése, valamint a minisztériumok és kormányzati ügynökségek belső ellenőrzésére vonatkozó normái a magánszektor által használtakat tükrözik.

Az Egyesült Államokban a Belső Ellenőrök Intézete a brit definícióhoz hasonlót használ:

...a szervezetbe beépített, szolgáltatási jellegű független értékelési tevékenység. Ez a vezetői ellenőrzés azon része, amely egyéb tevékenységek hatékonyságának értékelésével és mérésével foglalkozik.

Ezzel együtt, ahogy Havens írja e kiadványban megtalálható tanulmányában, "az Egyesült Államok kormányának komplex felépítése és szerteágazó feladatai eredményeképp olyan belső ellenőrzési rendszer alakult ki, amely számos vonatkozásában eltér a magánszektorban alkalmazottaktól". Tanulmánya kimerítően tárgyalja ezen eltérések okait és következményeit.

Míg a legtöbb országban a belső ellenőrzés része a szervezet vezetői ellenőrzési rendszerének, Németországra ez nem igaz, ahogy Sparberg rámutat tanulmányában:

Németországban a belső ellenőrzés a külső ellenőrzés része. Bár a belső ellenőrzés a kormányzati intézmények tevékenységének szerves részét alkotja, a belső ellenőrök kizárólag az FCA (a legfelsőbb számvevőségi intézmény Németországban) szakmai és technikai útmutatásait követik. Jelentéseiket az FCA-nak adják és nem teljesíthetnek semmiféle más szakmai utasítást. Ezért Németországban a belső ellenőrzést "előzetes ellenőrzésnek" hívják, nem *a priori* értelemben, hanem mert ellenőrzéseiket az FCA előtt hajtják végre.

A definíciók és megközelítések eltéréseire további példákat hozva az EUROSAI Szakértői Tanácskozás megjegyzi, hogy Franciaországban és Olaszországban "a belső ellenőrzés különféle megközelítéseket foglal magába, mint például a közösségi könyvvizsgálókat és ellenőröket Franciaországban, akik kulcsszerepet játszanak a kiadások ellenőrzése terén", míg például Lengyelországban "a belső ellenőrzés felölel bizonyos /állami/ szabályozó és felügyelő testületeket; a közkiadások ellenőrzésén túlmenően ezek a testületek felelősek a technikai és biztonsági normák ellenőrzéséért. Másutt, például Romániában a belső ellenőrzés kiterjed a vállalatokon belül működő testületek ellenőrzésére is, a Legfelsőbb Számvevőségi Intézmény azon hatáskörének megfelelően, hogy nem csak állami szervezeteket, hanem ezeket a testületeket is ellenőrzi".

2. A vezetői ellenőrzés meghatározása és hatóköre

A vezetői ellenőrzést röviden úgy lehetne meghatározni, mint azon felépítés, elképzelések és eljárások összességét, amelyek azt biztosítják, hogy a kormányzati programok elérik a kitűzött eredményt; hogy a programok végrehajtására felhasznált erőforrások konzisztensek a felelős szervezetek kinyilvánított céljaival és szándékaival; hogy a programok és az erőforrások mentesek a pazarlástól, a korrupciótól és a helytelen irányítástól; hogy megbízható és jól időzített információkat szereznek, tartanak karban adnak tovább és használnak fel a döntéshozatal során.

Fontos, hogy a vezetői ellenőrzést nem úgy kell nézni, mint saját jogú, önálló rendszereket, hanem mint olyan ellenőrzési mechanizmusokat, amelyek a rendszer szerves részét alkotják és a teljes tevékenységi ciklust – tervezés, költségfelosztás, irányítás, ellenőrzés és értékelés – szolgálják ki. A rendszereknek elő kell segíteniük, hogy a ciklus minden állomásának szervesen és hatékonyan működjön, továbbá folyamatos visszacsatolással kell szolgálgjon a vezetők felé.

Ahogy McCrindell rámutat tanulmányában, egy hatékony vezetői ellenőrzési rendszer egyik fő célkitűzése és erőssége az lehet, hogy megnöveli a menedzserek irányítási lehetőségeit, szabadjára engedi személyes képességeiket és a szervezet célkitűzéseit támogató erőként jelenik meg. Ilyen ellenőrzési rendszerek az egyes

vezetőket számonkérhetővé teszik, de nem jelentik döntéshozatali szabadságuk korlátozását azokon a területeken, ahol delegált felhatalmazással rendelkeznek.

A vezetői ellenőrzés nem garantálhatja sem a kormányzati programok hatékonyságát, sem pedig a pazarlástól, a korrupciótól és a helytelen irányítástól való mentességet. Ezek olyan eszközök, amelyek a kormányzati programok és tevékenységek kapcsán felmerülő kockázatokat kezelik. Az ellenőrzésnek helyénvalónak és költség-hatékonynak kell lennie, a kockázat helyes elemzésére és becslésére alapozva. Fejlett kockázatkezelési technikák állnak rendelkezésre, hogy szakmai támogatást nyújtsanak a minisztériumoknak és kormányzati szerveknek ezen a területen.

A vezetői ellenőrzést két nézőpontból definiálhatjuk:

- azon vezetői információs rendszerek, amelyek a menedzsment számára szükségesek ahhoz, hogy irányítsák a szervezet munkáját, ellenőrizzék a tevékenységek előrehaladását és minőségét és értékeljék a szervezet teljesítményét és elért eredményeit;
- azon koncepciók, rendszerek, folyamatok, hatáskör-átadások és így tovább, amelyeket a szervezet folyamataiba építenek be azzal a céllal, hogy ésszerű biztosítékokat nyújtsanak a vezetőknek céljaik eléréséhez.

Meggyőződésünk, hogy e témák közül az elsövel általában tisztában vannak a közép- és kelet-európai országokban, ezért ebben a kiadványban a másodikra, azaz inkább az ellenőrzési mechanizmusokra koncentrálunk, semmint a vezetői információs rendszerekre.

Tanulmányában Kirby a két nézőpont közötti kapcsolatot a következőképp írja le:

A folyamatok irányításához mind a szervezeten belüli, mind azon kívüli információkra szükség van. Ezen információk bizonyos része az erőforrások felhasználásával, más részük pedig olyan dolgokkal kapcsolatos, mint például az áruk és szolgáltatások eljuttatása a fogyasztóhoz, vagy az "ügyfelek" szükségleteinek megváltozása. A vezetői információk a vezetői ellenőrzés szerves részét képezik, azonban nem minden ellenőrzési tevékenység hatékonyságához szükségesek effajta információk.

A legtöbb szervezetben a hatékony vezetői ellenőrzési rendszerek abból az elvárásból erednek, hogy az egyes menedzserek felelősek és számonkérhetőek legyenek a tevékenységek minőségéért és pontos időzítéséért, az általuk irányított programokért, a felhasznált erőforrások költségeinek ellenőrzéséért, továbbá annak biztosításáért, hogy tevékenységeiket és programjaikat oly módon irányítják, amely megfelel a törvényi előírásoknak, valamint a központi hivatalok (mint például a Miniszterelnöki Hivatal, vagy Kabinethivatal, a pénzügyi vagy költségvetési minisztérium és a legfelsőbb számvevőszégi intézmény) által kiadott szabályozóknak és útmutatóknak.

Az INTOSAI Útmutató I. fejezete (I., 1. bek.) hasonlóan fogalmaz:

A belső ellenőrzés olyan vezetői eszköz, amelyet annak ésszerű biztosítékeként használnak, hogy a menedzsment által kitűzött célok megvalósulnak. Ily módon a belső ellenőrzési rendszer pontosságáért és hatékonyságáért a menedzsment viseli a felelősséget. Minden kormányzati szervezet vezetőjének biztosítani kell, hogy megfelelő hatékony belső ellenőrzési rendszert építsenek ki, tartsanak fenn és korszerűsítsenek.

Egy ilyen fajta struktúra fontos része kell legyen egy hatékony "korai figyelmeztető" rendszer, amely biztosítja, hogy minden felső- és középvezető a felmerülő rendellenességekről pontos és jól időzített információt kapjon, ezeket fontosságuknak megfelelő módon kezelje a megfelelő irányítási rendszereken, illetve ahol szükséges a szankciók és büntetések kiszabásán keresztül. Effajta biztonsági rendszerek mind a magán-, mind pedig a közszektor szervezeteinél nélkülözhetetlenek, hiszen a rendszer felmerülő rendellenességei költségesek és romboló hatásúak lehetnek.

A jól felépített vezetői ellenőrzési rendszerekkel szemben támasztott további alapvető követelmény az, hogy felső vezetés számára megbízható és jól időzített információkat (ideértve a pénzügyi adatokat is) nyújtson a teljesítmény kulcsfontosságú elemeiről. E feltétel teljesüléséhez Kirby fontosnak tartja, hogy a vezetői ellenőrzési rendszereket iteratív módon építsék ki a felső vezetésig:

A legfelsőbb vezetők jelenlegi és várható igényeit pontosan meg kell határozni, meg kell értetni a szükséges információk összegyűjtésének módszereit, és ezt a folyamatot -- a vezetői ellenőrzéshez szükséges egyéb eljárásokkal együtt -- integráltan kell a legfelsőbb vezetők rendelkezésére bocsátani. Végül pedig ki kell dolgozni annak menetét, ahogy a menedzsment döntései cselekvésekké válnak.

3. A vezetői ellenőrzési rendszerek gyakorlati korlátai

Hatékony vezetői ellenőrzési rendszerekre nyilvánvalóan szükségük van a kormányzati szervezeteknek, mind a pazarlás, a visszaélések és a korrupció elleni biztosítékként, mind pedig olyan módszerként, amely garantálja, hogy a menedzsment által megalkotott koncepciók megfelelő módon megvalósításra kerülnek. Ezzel együtt, ahogy Havens rámutat, folyamatos éberségre van szükség, hiszen a körülmények és a tevékenységi eljárások megváltozása még a legkörültekintőbben megtervezett ellenőrzési rendszerek hatékonyságát is semmivé teheti.

A vezetői ellenőrzés hatékonyságának egyéb korlátai is vannak. Havens az Egyesült Államok Medicare programjának példáját hozza fel. A program nagysága és komplexitása -- évi több tízmillió tranzakció -- miatt lehetetlennek bizonyult olyan hatékony vezetői ellenőrzést és ellenőrzési eljárásokat kiépíteni, amelyek megbízhatóan megelőzték vagy jelezték volna a visszaéléseket. A védelmi beszerzések és szerződések rendszerét hasonlóképp nehéz kontrollálni. Ezen

túlmenően Havens rámutat, hogy még a legjobban megtervezett vezetői ellenőrzési rendszerek is csak akkor érik el céljukat, ha a személyzet a rendszer elvárásai szerint cselekszik és a menedzsment megfelelően reagál a felmerült hiányosságokról szóló jelentésekre. Az ellenőrzés könnyedén a hamis biztonságérzet kialakulásához vezethet; s ez mind a köz-, mind pedig a magánszektorra érvényes. A Barings Bank szingapúri fiókjának közelmúltbeli esetében például úgy tűnik, hogy a felügyelők semmiféle korrekciós akciót nem indítottak mikor jelentést kaptak arról, hogy egyik brókerük a bank által meghatározott limitek feletti üzleteket köt. Viszonylag rövid idő alatt a bróker által felhalmozott hatalmas -- több százmillió font sterlingre rúgó -- veszteségek a bank menthetetlenségét eredményezték.

Havens a vezetői ellenőrzési rendszerek egy további potenciális gyengeségére is rámutat. Effajta rendszerek azt célozzák, hogy ésszerű módon biztosítsák a felső vezetést arról, hogy a szervezet minden szintjén követik a menedzsment koncepcióit és a szervezet pénzügyi érdekeit. Bár a rendszer lehetővé teszi a felső vezetőknek, hogy ellenőrizzék a szervezetet, magukat a felső vezetőket nem ellenőrzi. A vezetői ellenőrzést viszonylag könnyen figyelmen kívül hagyhatják vagy kijátszhatják azon menedzserek, akiknek ehhez érdekük fűződik. A magánszektorban számtalan példa van arra, hogy a felső vezetők a társaság eszközeinek jelentős részét elsikkasztották. Néhány esetben erre csak akkor derült fény, amikor a vállalatot menthetetlennek nyilvánították. A közszektorban is vannak jól dokumentált esetek. Havens a "HUD-botrányt" hozza fel példaként, ami az Egyesült Államokban tört ki az 1980-as évek végén. Ebben az esetben a korrupció a Lakásügyi és Városfejlesztési Minisztérium (*Department of Housing and Urban Development, HUD*) legfelsőbb vezetői szintjét is elérte:

Közismertté vált bizonyos körökben, hogy a miniszter, helyettesével együttműködve, vagy annak befolyására politikai szívességgként utalt ki egyes programokra szánt pénzeket. Azok a befektetők, akik projektjeiket el akarták fogadtatni a minisztériummal megtanulták, hogy a sikerhez olyan személyt kell "tanácsadóként" alkalmazni, aki politikai kapcsolatai révén eljuthat a miniszterhez vagy helyetteséhez. A konzultáns kérésére a miniszter vagy helyettese elfogadta a projektet vagy utasítottak más minisztériumi tisztségviselőket, hogy tegyék ezt meg.

A három esettanulmány, ami ebben a kiadványban helyet kapott a vezetői ellenőrzési rendszerek sérülékenységére hasonló példákat hoz Dániából, Hollandiából és Németországból mezőgazdasági, jóléti és útépitési programok területéről. A Németországról szóló tanulmányban például Sparberg megmutatja annak fontosságát, hogy erős vezetői ellenőrzési rendszereket fejlesszenek ki az útépitéssel kapcsolatban felmerülő számos probléma kezelésére, hiszen ezen a területen a hatékony ellenőrzés gyakorlati megvalósítása nehéznek bizonyult:

- árrögztetés, ahol a kormányzati szerződésre pályázók egymás között megegyeztek abban, hogy melyikük nyújtja be a legalacsonyabb árú tendert és a többiek milyen árakon teszik meg ajánlataikat;

- hibák a szerződéskötési eljárásban, ahol például a pályázati határidő letelte után, de még a szerződés megkötése előtt a pályázók saját javukra módosítani próbálják ajánlatukat;
- összejátszás, ahol a szerződést megkötő minisztérium vagy ügynökség felelős köztisztviselője titokban együttműködik a pályázóval annak biztosítására, hogy a vállalat versenyelőnyhöz jusson a pályázaton.

Hasonlóképp Lashmar tanulmánya az Egyesült Királyságról néhány közeli példát hoz olyan területekre, amelyeken a vezetői ellenőrzési rendszerek elégtelennek bizonyultak, az állami költségvetésnek jelentős veszteségeket okozva. Ezek közé tartozik a Védelmi Minisztérium munkaprogramja, a határon túli vásárlások szabályozására szánt vám- és importellenőrzési rendszer, és az Egészségügyi Minisztérium által fizetett végkielégítések ügye. Kanada esetében Kirby hozza fel két szövetségi ügynökség -- a kanadai Nemzetközi Fejlesztési Ügynökség és a Nemzeti Főváros Bizottság -- példáját, ahol az új vezetésnek a korrupcióból és az alacsony hatékonyságból eredő súlyos problémákkal kellett megküzdenie mikor új vezetői ellenőrzési rendszert épített fel.

4. Az INTOSAI alapelvei és normái

Az INTOSAI Útmutató (1., 4. és 18-62 bek.) négy átfogó és hat részletes normát fektet le olyan keretként, amelyeket az egyes országoknak javasolnak vezetői ellenőrzési rendszereik tervezése és kifejlesztése során alkalmazni.

Az INTOSAI által javasolt átfogó normák a következők:

- **A vezetői ellenőrzési rendszerek célja ésszerű biztosítékokat nyújtani arra, hogy az átfogó célok megvalósulnak.**

[Az "ésszerű biztosíték" azt jelenti, hogy a vezetői ellenőrzés költségei nem haladhatják meg az ez által keletkezett hasznot.]

- **A vezetők és az alkalmazottak a vezetői ellenőrzés irányában mindenkor pozitív és támogató hozzáállást mutassanak.**

[Ez arra utal, hogy a felső vezetés elkötelezettsége a megfelelő példamutatás iránt döntő jelentőségű e cél elérése érdekében.]

- **A minisztérium/ügynökség minden tevékenységére olyan specifikus ellenőrzési célokat kell meghatározni és kidolgozni, amelyek a céloknak megfelelőek, kellően átfogóak és ésszerűek, továbbá beépülnek a szervezet általános célkitűzéseibe.**

[Specifikus ellenőrzési célok kialakításához az INTOSAI azt javasolja, hogy a szervezetek vegyék számba "rendszeresen felmerülő"

tevékenységeiket és ezeket a következő kategóriák szerint csoportosítsák: vezetői tevékenységek, program (vagy működési) tevékenységek, pénzügyi tevékenységek (költségvetés, pénzmozgások, források és kötelezettségek, egyéb pénzügyi információk), és adminisztratív tevékenységek (olyan ellátó funkciók, mint például az irattár, postázás, nyomdai szolgáltatások, beszerzés).]

- **A vezetők folyamatosan kövessék nyomon e tevékenységeket annak érdekében, hogy azonnali válaszlépéseket tudjanak tenni amennyiben rendellenes, gazdaságtalan, nem hatékony vagy hatástalan tevékenységre derül fény.**

[A nyomon követés magában foglalja a külső és belső ellenőrök jelentéseiben található ügyek továbbvitelét annak érdekében, hogy meghatározhatók legyenek a szükséges korrekciós lépések.]

A részletes normák a következők:

- **A [vezetői] ellenőrzési rendszert, valamint minden tranzakciót és jelentős eseményt világosan dokumentálni kell, a dokumentációt pedig vizsgálat céljára azonnal hozzáférhetővé kell tenni.**
- **A tranzakciókat és jelentős eseményeket azonnal rögzíteni és megfelelően osztályozni kell.**
- **Tranzakciókat és jelentős eseményeket kizárólag olyan személy rendelhet el és hajthat végre, aki erre megfelelő felhatalmazással rendelkezik.**
- **Ei kell különíteni az egyes személyek kötelezettségeit és felelősségeit a tranzakciók és jelentős események kezdeményezésében, végrehajtásában, rögzítésében és felülvizsgálatában.**
- **Kompetens felügyelőre van szükség annak biztosítására, hogy a [vezetői] ellenőrzés céljai megvalósulnak.**
- **Az erőforrásokhoz és adatokhoz való hozzáférést olyan felhatalmazott személyek körére kell leszűkíteni, akiken számonkérhető ezek megőrzése vagy használata. A számonkérhetőség biztosítása érdekében az erőforrásokat rendszeresen össze kell vetni a nyilvántartásban szereplő értékekkel, hogy kiderüljön, a kettő összhangban van-e. Az eszköz sérülékeny volta határozza meg az összevetés gyakoriságát.**

Az INTOSAI Útmutató (I., 5-6. bek.) megjegyzi, hogy ezen normák:

- minden kormányzati szervezeti egységnél alkalmazhatóak. Úgy tekinthetők, mint az az elfogadható minimum, amit a szervezeteknek követniük kell amikor belső ellenőrzési rendszerüket építik ki és meghatározzák a belső ellenőrzési rendszer értékeléséhez szükséges kritériumokat. Az itt bemutatott normák nem új keletűek, sokuk már beépült a kormányzati működésbe. Ezzel együtt keretként történő bemutatásuk talán nem haszontalan.

1992 óta az INTOSAI Belső Ellenőrzési Bizottságának elnöki posztját az Egyesült Államok Szövetségi Számvevőségi Hivatala átadta a magyar legfelsőbb számvevőségi intézménynek. Ez a bizottság foglalkozik a több nyelvre lefordított Útmutatóban lefektetett elképzelések továbbfejlesztésével. Készül a vezetői ellenőrzési rendszerek világméretű bibliográfiája. Az 1995 szeptemberében Kairóban megrendezett INTOSAI-kongresszus a Belső Ellenőrzési Bizottság további munkájának terveit hagyta jóvá. Ez az elkövetkező három év során magában foglalja egy részletes útmutató kibocsátását az ellenőrzési normák bevezetéséről.

5. Az INTOSAI-normák alkalmazása az Európai Unióban

Az Európai Unió országainak legfelsőbb számvevőségi szervezetei 1993 szeptemberében kiadtak egy sor, az európai tevékenységek auditálásának bevezetésére vonatkozó útmutatást. Ezek az útmutatások némiképp szűkebb hatásköröket és fogalmi meghatározásokat használnak, mint az INTOSAI Útmutató, így az igénybe vevő szervezetek számára nagyobb gyakorlati értékkel bírhatnak. A belső vagy vezetői ellenőrzést úgy definiálják, mint azon eszközök, eljárások és módszerek összességét, amelyek a szervezeten belül elhelyezkedve biztosítják azt, hogy ez követi a belső és külső szabályokat és elvárásokat (törvények, szabályozók, a menedzsment utasításai, stb.); amelyek óvják az erőforrásokat, így elősegítik a gazdaságos, hatékony és eredményes működést; amelyek megbízható pénzügyi és vezetői információkkal szolgálnak.

Az európai útmutatások elsősorban az EU Közös Mezőgazdasági Politikájának igazgatására koncentrálnak. Ez az a terület, ahol az ellenőrzés hiánya és a hatalmas korrupció súlyos problémákhoz vezetett, amelyeket olyan testületek kutattak fel és foglaltak írásba, mint a Számvevők Európai Bírósága. Valóban, az EU útmutatásai függeléke a korrupció által okozott rendellenességek ellenőrzésével foglalkozik. Fontos, hogy a vezetői ellenőrzés hatékony hálózata épüljön ki az EU-programokon vagy költségvetési kifizetéseken alapuló tranzakciók kezelésére; ezeket mind nemzeti, mind pedig közösségi szinten be kell vezetni. Ezt a célt a gyakorlatban azonban nem könnyű elérni, ahogy Elm-Larsen ezt bemutatja a dán esettanulmányban.

6. A vezetői ellenőrzés és az "új public management" közötti kapcsolat

A közszektor reformja, amit gyakran "új public management"-nek (ÚPM) neveznek inkább a teljesítményt (a "három E"-vel jelzett gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség) helyezi előtérbe, semmint a meghatározott eljárásokhoz és szabályozókhoz történő ragaszkodást. Ezért erőteljesen kihangsúlyozódik, hogy :

- a menedzsment figyelmét az emberi erőforrások, a tőke és egyéb inputok felől a szervezet outputjainak meghatározása és mérése felé kell fordítani;
- a menedzsereket hagyni kell irányítani, csökkenteni kell a felettük gyakorolt ellenőrzést és nagyobb felelősséget kell nekik adni az általuk menedzselt programokra és erőforrásokra vonatkozó döntések meghozatalában;
- megnövekedett rugalmasságukért cserébe számonkérhetőségük is megnövekszik olyan mechanizmusokon keresztül, mint például a teljesítményfüggő szerződés és jelentési kötelezettségek.

Két összetevő rejlik ebben a megközelítésben. Egyrészt van bizonyos kompromisszum a meghatározott szabályok és eljárások követése, illetve a szervezet teljesítményének fokozására felhasznált eszközök között. Például a kormányzati tőkebefektetések igénylésére előírt eljárások csökkentése növelheti a helytelen döntések kockázatát, míg másrészt valószínűleg csökkenti a költségeket. A kockázatmenedzsment magában foglalja olyan eljárások kifejlesztését, amelyek ezen kockázatok kezelését szolgálják, bár teljesen nem szüntetik meg ezeket. Másrészt belső ellenőrzési mechanizmusok és külső felügyelő vagy ellenőrző testületek vizsgálati szempontjait is át kell helyezni az érintett szervezet "megdorgálásáról" annak "irányítására".

Néhány országban, különösen az "angolszász" kormányzati hagyományokkal rendelkezőkben, az ÚPM alapelveit messzebb menően alkalmazzák, mint másutt. Ezekben az országokban a vezetői ellenőrzési rendszereket és eljárásokat valószínűleg módosítani kell, hogy adaptálják ezeket az ÚPM-hez (lásd pl. a Kanadáról és az Egyesült Királyságról szóló tanulmányokat).

Mindezek alapvető üzenete az, hogy hatékony vezetői ellenőrzésre van szükség akár centralizált, akár decentralizált vezetői rendszerekről van szó. Ellenőrzési rendszereket kell felállítani, ahogy a szervezetek decentralizálják irányítási struktúrájukat. A decentralizáció során az új vezetés feladata, hogy kivegye a részét az ellenőrzési rendszer hatékonyá tételéből. Az INTOSAI Útmutató Előszava megjegyzi, hogy:

... az érdeklődés a [vezetői] ellenőrzés iránt a kormányzati irányítás komplexitásának növekedésével arányosan emelkedett. Ez a komplexitás lehetetlenné teszi azt, hogy a menedzsment minden egyes alkalmazott munkájának helyességét ellenőrizze. A kormányok többsége a gazdaságosabb, hatékonyabb és eredményesebb szolgáltatások nyújtásának

, valamint a deficitek és az adósságok ellenőrzésének útját keresik. Ez gyakran maga után vonja a régi struktúrák átszervezését, a régi eljárások felülvizsgálatát, a menedzserek számára több szabadság megadását és az automatizált technológiákra való támaszkodás megnövekedését. Ilyen környezetben egy hatékony [vezetői] ellenőrzési struktúra ésszerűen biztosíthatja, hogy a menedzsment céljai megvalósulnak.

7. A vezetői ellenőrzési rendszerek auditálásának, nyomon követésének és ellenőrzésének módszerei

A vezetői ellenőrzési rendszerek auditálására, valamint hatékonyságuk ellenőrzésére és értékelésére a különböző országok jelentősen eltérő technikákat és megközelítéseket alkalmaznak. Néhány országban a törvényi követelmények részletesek és előíró jellegűek. Az Egyesült Államokban például a kormányzati intézmények vezetői éves jelentést és értékelést kell készítsenek szervezetük vezetői ellenőrzési rendszeréről. Más országokban ezek a követelmények kevésbé formálisak és kevésbé alapulnak jogi szabályozáson. Néhány országban erőteljesen decentralizált rendszer van, ahol a kormányzati szervezetek vezetőinek jelentős szabadságuk van saját vezetői ellenőrzési rendszereik felépítését illetően, külső ellenőrző testület(ek) és/vagy a parlament azonban felügyeleti ellenőrzési jogosítványokkal rendelkezik.

A vezetői ellenőrzés auditálásának nincsenek olyan "standardizált" technikái, amelyeket ajánlasként meg lehetne fogalmazni. A gyakorlat országról országra eltér. A legtöbb vezetői ellenőrzési rendszer a következő összetevőkből áll:

- auditálás előtti ellenőrzés, például amikor egy tranzakciót nem csak az érintett felügyelőnek vagy menedzsernek kell engedélyeznie, hanem egy felsőbb vezetőnek is alá kell írnia;
- párhuzamos ellenőrzések, például amikor költségvetési becsléseket vagy a szolgáltatások nyújtását egy meghatározott időrend szerint igazolják;
- auditálás utáni ellenőrzés, amikor egy tevékenységi, kiadás-, vagy koncepciócsoport hatékonyságát nyomon követik és értékelik.

Szintén fontos különbséget tenni a belső és külső ellenőrzés között még akkor is, ha -- alább kifejtett okok miatt -- ez a különbség néha elmosódik (mint pl. Németországban), részben pedig azért, mert a belső ellenőrzésre nincs nemzetközileg elfogadott definíció. Számos országban a minisztériumok vagy kormányzati ügynökségek vezetői ellenőrzési rendszerébe helyezett bizalom az alapvető, amikor eldöntik, melyik hogy a külső ellenőr melyik auditálási megközelítést alkalmazza. Ha a kormányzati intézmény bizonyítani képes, hogy hatékony belső ellenőrzést alkalmaz, szigorú, jól megalapozott vezetői ellenőrzéssel, a külső ellenőr dönthet úgy, hogy megbízik a vezetői ellenőrzési rendszerben, így kiküszöböli a széles körű és részletes külső ellenőrzés iránti igényt.

Amikor egy szervezet vezetői ellenőrzési rendszerének hatékonyságát próbálja megbecsülni, a külső ellenőr tipikusan egy vizsgálsorozatot végez. A vizsgálsorozat, amelynek használható felsorolását találjuk Lashmarnál, a következő lépésekből áll:

- a szervezetről szóló háttér-információk: földrajzi elhelyezkedés; a tevékenységi rendszerek és számítógépesített funkciók típusa; külső környezet (mint például a jogi és szabályozási keret); szervezeti felépítés és menedzsment; személyi ügyek, stb.;
- az inputok feletti pénzügyi ellenőrzés becslése; a tranzakciók lebonyolítása; outputok; a számítástechnika biztonsága, ideértve a rendszerek naprakész mivoltát; elektronikus adatfeldolgozási eljárások, stb.;
- a szervezet könyvelési rendszerének leírása, különös tekintettel arra, hogy megfelelő könyvelési adatokat tartalmaznak-e és képes-e a rendszer megfelelő nyomon követés biztosítására;
- a szervezet minden egyes könyvelési területén a használt ellenőrzési kulcsmódszerek meghatározása, mint például a kifizetési utalványok egyeztetése; a tranzakciók megfelelő személy általi jóváhagyása; ellenőri jelzések a csekkeken és egyéb háttérdokumentumokon; bankszámla egyeztetése, stb.;
- az ellenőrzés súlyos hiányosságainak meghatározása, például, hogy az adott könyvelési területen nem működik lényeges ellenőrzés;
- annak eldöntése, hogy a minisztérium, vagy ügynökség működésében feltárt hiányosságok milyen következményekkel járnak.

A vezetői ellenőrzés hatékonyságának nyomon követése és értékelése során mind a szervezetek maguk (ideértve a belső ellenőrzési funkciókat), mind pedig a külső ellenőrök információs források egész sorát veszik igénybe. Ilyenek például:

- az egyes vezetők tudása, ami a programok és erőforrások mindennapos irányításából ered;
- belső vezetői beszámolók;
- a pénzügyi rendszerről szóló, a minisztérium, külső ellenőr, vagy más testület által készített beszámolók;
- programértékelések;
- parlamenti vagy képviselőházi jelentések;
- az LSZI által készített jelentések, beleértve az ellenőrzéseket, vizsgálatokat, beszámolókat, nyomozásokat, stb.;

- a minisztérium vagy az ügynökség által készített tervek -- néhány országban ezek hasonlóak a vállalatok által készített üzleti tervekhez.

Ideális esetben az ellenőrzés szorosan kapcsolódik a szervezet vezetési struktúrájához, valamint azon programok tervezéséhez és megvalósításához, amelyekért a szervezet felelős. Hagvall tanulmánya például egy olyan svéd kormány szerv esetét mutatja be, amelyben a kialakult gyakorlat szerint a vezetői ellenőrzést auditálás előtti ellenőrzésként egy, a vezetői hierarchián kívül eső egység végezte. Manapság azonban, a svédországi decentralizálási folyamat részeként, az ellenőrzés beépült magába a szervezetbe.

8. Különböző országok gyakorlatának és tapasztalatának összevetése

A szerzőket arra kértük, hogy az országaikban kialakult vezetői ellenőrzési rendszerek fő jellemzőit a következő hat kérdés alapján írják le:

- Mely kormányzati, vagy azon kívüli szervezet felelős a vezetői ellenőrzési rendszerek normáinak kidolgozásáért és életbe léptetéséért?
- Ezeket a normákat a törvényhozás útján vagy adminisztratív módon határozzák-e meg? Hogyan léptetik ezeket életbe? Mennyi mozgásteret adnak a kormányzati szervezetek vezetői számára, hogy a normákat saját vezetői szükségleteikhez igazítsák?
- Mi az LSZI és egyéb központi szervek (különösen a pénzügyminisztérium) legjelentősebb szerepe a vezetői ellenőrzés normáinak életbe léptetésében, az ezekkel szembeállított teljesítmény nyomon követésében, valamint a leginkább megfelelő gyakorlat ösztönzésében?
- Milyen mértékben vették át az országok az INTOSAI Útmutatóban ajánlott átfogó és részletes normákat?
- Hogyan követik nyomon és értékelik a vezetői ellenőrzési rendszerek teljesítményét? Mi a belső és külső ellenőrzés szerepe ebben a folyamatban? Mennyire hatékonyak (és költség-hatékonyak) a rendszerek?
- Milyen eljárásokat alkalmaznak annak biztosítására, hogy a menedzserek és az alkalmazottak rendelkeznek a hatékony vezetői ellenőrzési rendszerek üzemeltetéséhez szükséges erőforrásokkal, képességekkel és képzési programokkal?

Úgy tűnik, hogy az kiadványban vizsgált országok mindegyike -- kimondva vagy kimondatlanul -- eleget tesz az INTOSAI Útmutató által a vezetői ellenőrzésre felállított alapelveknek és normáknak. Ezzel együtt kétségtelen, hogy az országok a gyakorlatban jelentős mértékben eltérő módon fejlesztik ki, léptetik életbe és alkalmazzák ellenőrzési rendszereiket. Ez részben az alkotmányos eltéréseket

tükrözi (például hogy az országnak parlamentáris kormányzati rendszere van, mint az európai országoknak, vagy hogy a rendszer a hatalmi ágak megosztásán alapul, mint az Egyesült Államokban), részben pedig a politikai, törvényhozási és kulturális befolyások, valamint a közszolgálati menedzsment felépítésében található óriási eltéréseket. A fő eltérések közül néhányat az alábbiakban mutatunk be.

Kanada

A kanadai kormányzatban a vezetői ellenőrzésért formálisan a Kincstári Tanács (*Treasury Board*) a felelős, amely a könyvvitellel és a pénzügyi irányítással kapcsolatos tanácsokkal és kiadványokkal látja el a minisztériumokat és az ügynökségeket. Az elmúlt években a Kincstári Tanács a vezetői ellenőrzés terén nagyobb rugalmasságot engedett a minisztériumi irányítás szintjén, a felmerülő kockázatok figyelembe vételével. Úgy vélték, hogy ez a minisztériumok és ügynökségek számonkérhetőségének növekedését eredményezi cserébe a nagyobb decentralizáltságért -- a fentebb említett "új public management" fejlődéséért. A megközelítés effajta megváltozása azzal járt, hogy a hangsúly az új ellenőrzési keretek megteremtéséről áthelyeződött az üzleti tervezés, a minőségi szolgáltatások és a számonkérhetőség önálló kereteinek kifejlesztésére.

A vezetői ellenőrzés teljesítményének nyomon követéséért és értékeléséért az érintett minisztérium vagy ügynökség felel. Minden minisztériumnak megvan saját belső ellenőrzési és értékelési csoportja, amely a szervezet vezetőjének vagy az audit bizottságnak teszi meg jelentését. A Szövetségi Ellenőri Hivatal (*Auditor General's Office*) jelentős befolyással bír; feladata szerint a Parlament nevében a vezetői ellenőrzés megbízhatóságára vonatkozó becslést készít, valamint jelentést tesz a hiányosságokról és a jobbítás lehetőségeiről. A jelentések nyilvánosak, jelentős figyelmet keltenek a Parlamentben (különösen annak Közelszámlási Bizottságában) és a minisztereket a bajok orvoslására, a Kincstári Tanácsot pedig a vezetői ellenőrzés kereteinek továbbfejlesztésére bátorítják.

Dánia

A dán rendszer nagyon decentralizált. A pénzügyminisztérium a könyvviteli technikákra és a vezetői ellenőrzésre vonatkozó keretjellegű szabályokat és útmutatókat bocsát ki a minisztériumok és ügynökségek számára, amelyek ezek után maguk építik fel rendszerüket. A Pénzügyminisztérium egy ügynöksége végez könyvviteli szolgáltatásokat a közszektor számára. A minisztériumok/ügynökségek által kifejlesztett vezetői ellenőrzési rendszerek bármikor alávetettek nyilvános vizsgálatnak. Nincs központosított rendszer az egyes minisztériumokban alkalmazott ellenőrzési rendszerek hatékonyságának nyomon követésére vagy értékelésére -- ezt általában az érintett minisztérium/ügynökség belső ellenőrzési eljárásainak keretében végzik --, valamint nincsenek központi előírások a "legjobban működő" rendszerekre vonatkozó információk vagy tanácsok kötelezővé tételére sem. A Szövetségi Ellenőri Hivatal azonban a minisztériumokról/ügynökségekről szóló rendes pénzügyi vizsgálata keretében jelentést tehet a Parlament Közelszámlási Bizottságának a vezetői ellenőrzési rendszerekben feltárt bármely elégtelenségről.

Németország

Németországban a vezetői ellenőrzés rendszere igen eltérő a kiadványban bemutatott egyéb országokétól. Nincsen a kormány által meghatározott előírás a vezetői ellenőrzési rendszerek normáinak kifejlesztésére és bevezetésére. Minden ágazat, minden kormányzati szervezet saját vezetői ellenőrzési előírásainak meghatározásáért. A német közigazgatás hierarchikus szerkezetének következtében a döntéshozatali hatáskörök megoszlanak az igazgatás különböző szintjei között. A magasabb szintű hatóság általában utasíthatja az alacsonyabb szintű hatóságot sajátos vezetői ellenőrzési rendszer bevezetésére és ellenőrizheti ennek megvalósulását. Ezek az előírások a gyakorlatban a kellő mértékben rugalmasak ahhoz, hogy a kormányzati szervezetek saját igényeikhez igazodó vezetői ellenőrzési rendszereket tervezhessenek.

A Szövetségi Könyvvizsgáló Bíróság (*Bundesrechnungshof*) fontos szerepet játszik annak biztosításában, hogy a kormányzati szervezetek hatékony vezetői ellenőrzési rendszereket építsenek ki. Amennyiben a bíróság a kormányzati szervezetek rendes ellenőrzése keretében a vezetői ellenőrzés valamely hiányosságát fedezi fel, javaslatokat tehet az előírások megváltoztatására. Bár ajánlásai jogi kikényszerítésére nincs hatásköre, a Bíróság jelentős befolyással bír és szélsőséges esetekben felfedezéseit jelentheti a Parlamentnek. Ezen túlmenően befolyást gyakorol annak érdekében, hogy a kormányzati szervezetek teljesítményére vonatkozó jogszabályok tartalmazzanak a vezetői ellenőrzésre vonatkozó előírásokat is. Ezt az teszi lehetővé, hogy a német rendszerben a Bíróságnak egyetértési jogi van olyan adminisztratív szabályozások tekintetében, amelyek a Szövetségi Költségvetési Kódex hatálya alá tartoznak (közkiadásokat eredményező szabályozások). Rendes ellenőrzései részeként a Bíróság megbizonyosodhat arról, hogy a vezetői ellenőrzésre vonatkozó ezen előírások betartását szigorúan kikényszerítik.

Hollandia

A vezetői ellenőrzés terén a holland kormányzatban a legmagasabb hatásköre a Parlamentnek van, ahogy ezt a Költségvetési és Könyvviteli Törvény előírja. A Parlament egyéb törvények (pl. a Népjóléti Törvény) meghozatala során is létrehozta a vezetői ellenőrzés eszközeit. A Költségvetési és Könyvviteli Törvény szerint a Pénzügyminisztérium felelős a pénzügyi könyvvitel és a vezetői ellenőrzés általános normáinak lefektetéséért. Az egyes minisztériumok kötelesek kidolgozni saját részletes eljárásaikat, a legmagasabb rangú köztisztviselők (a Főtitkárok) közvetlenül számonkérhetők saját minisztériumuk rendszereinek minőségéért és eredményességéért. Minden minisztérium rendelkezik Audit Bizottsággal, amely felelős a szervezet pénzügyi irányításáért, a vezetői ellenőrzésért és a minisztériumi auditért. A vezetői ellenőrzési rendszerek hiányosságaira vonatkozó széleskörű bizonyítékok nyomán az 1980-as évek közepén megindult a "Kormányzati Könyvvitel Reformja". Ez jelentős javulást hozott a vezetői ellenőrzés, a minisztériumi

ellenőrzési eljárások terén, továbbá a pénzügyi információk kormányzaton belüli, valamint a kormányzat és a Parlament közötti áramlásában.

A Holland Könyvvizsgáló Bíróságnak (*Algemene Rekenkamer*) nincs formális szerepe a vezetői ellenőrzés normáinak kialakításában és életbe léptetésében. Ezzel együtt a Bíróság közvetve részt vesz a vezetői ellenőrzési rendszerek értékelésében, mivel ellenőrzései rendszer-központúak. Ez széles teret enged tevékenységének, konkrétan a kormányzati működés hatékonysága és eredményessége növelésének; nem csak szűken értelmezve ellenőrzi az állami bevételeket és kiadásokat. Így a Bíróság által végrehajtott pénzügyi ellenőrzések az elmúlt néhány évben kiterjedtek az adminisztratív rendszerre és a pénzügyi irányításra. A gyakorlatban a Bíróság ellenőrzései nagyrészt a minisztériumok belső ellenőrzési szolgálata által felderített tényeken alapulnak.

Svédország

Az OECD normáihoz képest Svédországban a központi kormányzat rendszere szokatlanul nagy mértékben decentralizált. A köztisztviselők kevesebb mint 1%-a dolgozik a minisztériumokban; 99%-uk a különböző ügynökségek alkalmazottja, amelyek a minisztériummal való kapcsolatukban igen nagyfokú autonómiát élveznek.

A kormány -- törvényhozási háttérrel megalkotott szabályozás formájában -- széles körű útmutatást ad a vezetői ellenőrzés terén. A Svéd Nemzeti Számvevősegi Hivatal (*RRV*) viseli az átfogó felelősséget az ügynökségek pénzügyi irányításáért és ellenőrzéséért, erőteljesebb szerepet játszva, mint a legtöbb országban. Az RRV, pénzügyi irányítással kapcsolatos munkájának fontos részeként, minden egyes ügynökség számára sajátos és részletes vezetői ellenőrzési normákat alakít ki. Az ügynökségek ezt követően létrehozzák azokat az ellenőrzési eljárásokat, amelyek ezen követelmények teljesítéséhez szükségesek. Minden ügynökség vezetője felelős az ügynökség vezetői ellenőrzési rendszere hatékonyságának nyomon követéséért és értékeléséért, ami az RRV rendes vizsgálatának tárgyát képezi. Ha hiányosságokra derül fény, vagy ha az alapelveket vagy a gyakorlatot érintő lényeges kérdések merülnek fel, az RRV dönt arról, hogy ezt a kormány tudomására hozza-e. Ezen túlmenően a Parlament gyakran kér információkat az RRV által végzett vizsgálatokról.

Az Egyesült Királyság

Az Egyesült Királyságban a vezetői ellenőrzési rendszerekkel foglalkozó fő testületek a Kincstár, a Nemzeti Számvevősegi Hivatal (*National Audit Office, NAO*) és a Közelszámolási Bizottság (*Public Accounts Committee, PAC*). A Kincstár a kormánynak az a minisztériuma, amelyik felelős annak meghatározásáért, hogy a közkiadásokat, mint egész, hogyan ellenőrizzék; a NAO felelős a központi kormányzati közkiadásainak külső auditálásáért; a PAC a Parlament nevében felelős annak átfogó ellenőrzéséért, hogy a közkiadások felett megfelelő ellenőrzést gyakorolnak.

A Kincstár a vezetői ellenőrzési rendszerek számára normák előírásánál alkalmazott alapvető eszköze egy kiadvány volt, amelynek az *Állami Könyvvitel* címet adták. Ez a kézikönyv meghatározza a kormányzati intézményeknél alkalmazott könyvvitel és a kormányzati tevékenységek teljes körére kiterjedő vezetői ellenőrzési rendszerek alapelveit, bár az útmutató részleteinek kidolgozása a minisztériumokra és az ügynökségekre maradt. A kiadvány meghatározza a főkönyvelő -- a legmagasabb rangú köztisztviselő a minisztériumban, illetve az ügynökségnél -- szerepét is, aki személyes felelősséget visel a szervezet pénzügyeinek és könyvvitelének megfelelő és rendszeres voltáért, a körültekintő és gazdaságos igazgatásért, a pazarlás és a pénzpocsékolás elkerüléséért, valamint a szervezet erőforrásainak hatékony és eredményes felhasználásáért.

Rendszeres pénzügyi ellenőrző tevékenysége keretében a NAO a minisztérium vagy az ügynökség vezetői ellenőrzési rendszerének hiányosságaira hívhatja fel a figyelmet, amennyiben úgy véli, hogy ennek káros hatásai vannak a szervezet könyvvitelére. A NAO pénzért értéket (value-for-money) vizsgálatokat is végez, amelyek egyik fő célja annak ellenőrzése, hogy olyan jól megalapozott vezetői ellenőrzési rendszerek működnek-e, amelyek biztosítják a gazdaságosságot, a hatékonyságot és az eredményességet. A PAC gyakran használja alapként ezeket a jelentéseket, amikor a felmerült ügyekben meghallgatja a tárca főkönyvelőjét. A Bizottság ezek után nyilvánosságra hozza észrevételeit, a meghozandó intézkedésekre vonatkozó javaslataival együtt. Ez gyakran rámutat a vezetői ellenőrzési rendszerek további erősítésére vonatkozó igényre.

Egyesült Államok

Az USA-ban a vezetői ellenőrzésre alkalmazott előírások igen széttagozottak. Néhány alapvető elemet (például a kormányzati megrendelések és kiadások könyvelése) az Alkotmány tartalmaz. Más vezetői ellenőrzési eszközöket a Kongresszus által meghozott törvények tesznek kötelezővé. Ezek közé tartozik a Szövetségi Könyvviteli Hivatal (*General Accounting Office, GAO*) legfelsőbb számvevőségi intézményként történő felállítása, a Személyzeti Ügyek Hivatala (*Office of Personnel Management*) létrehozása a kormányzati személyzeti politika és tevékenységek szabályozására. Egyéb, a pénzügyi ellenőrzéseket és a vezetői ellenőrzés éves értékelését előíró törvények is elfogadásra kerültek.

Elméletben az Egyesült Államokban a központi ügynökségek a hatékony vezetői ellenőrzés kialakításában még a más országokban tapasztalhatóknál is fontosabb szerepet játszhatnak. Ennek az az oka, hogy a kormányzati ügynökségek legfelsőbb vezetői pozícióit rögzített időre politikai okokból kinevezettek foglalják el, akik nem vagy alig rendelkeznek tapasztalatokkal a kormányzati szervezetek irányításában. Ebből kifolyólag a hatékony vezetői ellenőrzési rendszerek ügynökségeknél történő bevezetéséhez szükséges vezetői elkötelezettség gyakran hiányzik. További probléma az, hogy a Kongresszus keményen őrzi a végrehajtó ügynökségek feletti hatáskörét, gyakran elszigeteli ezeket az intézményeket attól, amit maga, vagy az ügynökségek központi beavatkozásnak minősítenek.

A Közelmúltig az ügynökség vezetői ellenőrzésének auditálásáért való felelősséget az ügynökség viselte, kiegészítve ezt időnként a GAO által végrehajtott ellenőrzésekkel. Ezt az eljárást két jelentős törvényhozási cselekmény erősítette meg. Az 1982-es, a Szövetségi Vezetők Pénzügyi Feddhetetlenségéről szóló törvény minden ügynökség vezetőjétől megköveteli, hogy évente értékelje a szervezet vezetői ellenőrzési rendszerét, az értékelés eredményét terjessze az Elnök és a Kongresszus elé és tegyen javaslatokat a hiányosságok megszüntetésére. A Pénzügyi Főtisztviselőkről szóló törvény a 24 legnagyobb ügynökség évenkénti pénzügyi auditálását írja elő, amelynek ki kell terjednie a vezetői ellenőrzés értékelésére is.

9. Következtetések

Az itt kiadott tanulmányok sok értékes információt tartalmaznak a különböző országokban működő vezetői ellenőrzési rendszerekről, valamint azokról a módszerekről, ahogy e rendszerek eredményességét auditálják és értékelik. Nyilvánvaló, hogy nincsen egyetlen olyan modell, vagy megközelítés, amely minden esetben alkalmazható és valószínű, hogy ez az itt bemutatott országokhoz hasonlóan a közép- és kelet-európai országokra is igaz. Bár a legtöbb ország -- kimondva, vagy még gyakrabban kimondatlanul -- bevezette a legfontosabb INTOSAI alapelveket és normákat, ezek oly módon kerültek bevezetésre, hogy megfeleljenek az egyes országok sajátos alkotmányos, politikai, törvényhozási és kulturális jellemzőinek.

Az egyes országok között a következő területeken jelennek meg kiemelkedően jelentős eltérések:

- a belső ellenőrzés meghatározása és szerepe;
- a vezetői ellenőrzés decentralizáltságának mértéke, az "új public management" alapelveivel összhangban;
- a vezetői ellenőrzés bevezetését elrendelő elsődleges törvényalkotás, törvényben elrendelt rendeletalkotás, illetve adminisztratív eljárások aránya;
- a vezetői ellenőrzés kiadásokkal járó kormányzati programokba való beépítettségének, illetve független kifejlesztésének mértéke;
- a legfelsőbb számvevőségi szervezet alkotmányos helye és szerepe, valamint kormányzattól való független működésük mértéke;

A vezetői ellenőrzés hatékony szerkezetét felépíteni igen nehéz feladat. Minél komplexebb a kormányzati rendszer és ennek kapcsolata a gazdaság egyéb szereplőivel, annál bonyolultabb és kiterjedtebb vezetői ellenőrzésre van szükség. Ezen túlmenően, ahogy Havens rámutat tanulmányában, még a legjobb szándékú törvényhozói vagy adminisztratív előírások is visszajukra fordulhatnak. Például a Szövetségi Ellenőrről szóló törvény célja az volt, hogy az Elnök és a Kongresszus

általai számonkérhetőségével megerősítse a belső ellenőrzést és vizsgálatokat. Ehelyett megosztott és potenciálisan ellenségeskedő hatóságok alakultak ki.

Jan Hagvall²

VEZETŐI ELLENŐRZÉS A KÖZPONTI KORMÁNYZATI TEVÉKENYSÉGEKNÉL: EGY SVÉD MEGKÖZELÍTÉS

Kivonat

A svéd rendszer alapvető célkitűzése az, hogy az állampolgárok higgyenek a központi kormányzat tevékenységében és képesek legyenek ezt kritikus szemmel megvizsgálni. A központi kormányzati tevékenységek decentralizálását azzal a céllal vitték végbe, hogy az ügynökségeket hatékonyabbakká tegyék és a döntéshozatali folyamatot közelebb vigyék az egyes állampolgárokhoz. A törvény értelmében minden ügynökség az állampolgárokat szolgálja és kérésre tájékoztatja őket tevékenységéről. Az ügynökségeknél alkalmazott vezetői ellenőrzésnek e jog biztosítékként kell szolgálnia.

Az ügynökségeknél a vezetői ellenőrzést korábban nagyrészt előzetes ellenőrzésként (például kifizethető-e az adott számla, stb.) olyan különleges egységek végezték, amelyek nem voltak a hivatali hierarchia részei. Napjainkban az ellenőrzés a leggyakoribb esetben beépült a szervezeti hierarchiába és szélesebb célokat szolgál.

A svéd Nemzeti Számvevő Hivatal (RRV) felelős a központi kormányzati szektor külső ellenőrzéséért. Mivel az erőforrások korlátozottak, az auditorok elemzik a kockázati helyzeteket, meghatározzák a prioritást élvező auditálási célokat, szükség esetén átdolgozzák az ellenőrzési tervet és a lehető leghatékonyabb módon végrehajtják az ellenőrzést. Ezen túlmenően, annak érdekében, hogy az ügynökség a legtöbbet hasznosíthasson a vizsgálatok eredményeiből, erősíteni kell a külső és belső ellenőrzési funkciók közötti szakmai együttműködést. Egy 1995-ben kiadott kormányhatározat a legnagyobb

² A svéd Nemzeti Számvevő Hivatal (*National Audit Office*) audit igazgatójaként a szerző felelős minden, a Pénzügyminisztérium felügyelete alá tartozó kormányzati ügynökség auditálásáért. A terület legfontosabb ügynökségei a következők: a Nemzeti Adóssághivatal (*National Debt Office*), a Vámhivatal és a Nemzeti Adóhatóság. A szerző a pénzügyek és az igazgatás területén különleges megbízatásokat látott el a Pénzügyminisztérium, az Egészségügy és Szociális Ügyek Minisztériuma, valamint a Munkaügyi Minisztérium nevében. A kormány számára készített legutóbbi jelentése, amely egy általa vezetett bizottságtól, 1994-ből származik, a vezetői ellenőrzés központi kormányzati ügynökségeknél történő megerősítésének szükségességével foglalkozik.

ügynökségek és ügynökség-csoportok számára előírja olyan belső ellenőrzési egység fenntartását, amely megfelel bizonyos előre meghatározott követelményeknek.

Az RRV ellenőrzési jelentéseit arra a legalacsonyabb szintre juttatja el, ahol biztosított a hatékony válaszlépések megtétele. Olyan súlyos esetekben, ha az ügynökség lassan cselekszik, vagy amikor alapelvek, illetve a közérdek érintett, a kormányt is tájékoztatják. Manapság a Parlament is gyakran kér az RRV vizsgálataira vonatkozó információt.

Elismerve az ügynökségeknek a beszerzés terén tett erőfeszítéseit, fontos, hogy a megerősödjének a vezetők rendelkezésére álló, a tervekkel és a költségvetéssel, az értékeléssel, az érintett alkalmazottak képességeivel és képzettségével, valamint a dokumentációval kapcsolatos ellenőrzési lehetőségek. A vezetői ellenőrzéssel foglalkozó vizsgálata során a külső ellenőr hozzájárul annak biztosításához, hogy a vezetés képes figyelemmel kísérni a beszerzési munkálatokat, valamint ahhoz, hogy jobban megértsék az egész folyamatot.

Ha a decentralizált beszerzés sikerrel jár, elengedhetetlen, hogy a menedzsment tisztában legyen az ellenőrzéssel, az ügynökség érintett egységei megfelelő tapasztalattal rendelkezzenek ezen a területen és az egységeken belül rendelkezésre álljanak a pénzügyi-adminisztratív ügyekhez szükséges alapvető képességek. Az ügynökségeknek meg kell felelniük a gazdálkodói alapelvek alkalmazása, a verseny, valamint a központi kormányzati beszerzési folyamat objektivitása által támasztott követelményeknek.

1, A vezetői ellenőrzés keretei Svédországban

A központi kormányzati tevékenységek ellenőrzése

Svédországban a központi kormányzati tevékenységek hatékony ellenőrzésének egyik fontos előfeltétele az a kapacitás, amely lehetővé teszi ezek maximális nyitottsággal, valamint a vizsgálat mindenre kiterjedő végrehajtását. Bárki számára lehetővé kell tenni, hogy kritikusan vizsgálja a kormányzat tevékenységét. Fő szabályként a kormány és az ügynökségek iratait nyilván tartják, így azok széles körben hozzáférhetők. A titkosság csak azokon a pontosan meghatározott területeken maradhat meg, ahol ezt a törvény előírja. Létfontosságú ezeknek az alapelveknek változatlanul tartása, még Svédország Európai Unióhoz való csatlakozása esetén is. Szabad és független sajtóra van szükség annak érdekében, hogy a központi kormányzati igazgatást kritikai vizsgálatnak vesse alá. Az általa a kormányzati tevékenységre vetett fény biztosítja a törvényeknek és a hatékonyság követelményeinek történő megfelelést. Megfordítva ez a sajtó pluralizmusát igényli, továbbá azt, hogy erőteljes védelemben részesüljön a politikai ellenőrzéssel szemben szabadsága fenntartása érdekében.

A központi kormányzati tevékenységek Parlament által végrehajtott politikai értékelését részben az Alkotmányügyi Állandó Bizottság végzi, a képviselők közül kiválasztott ellenőrök támogatásával. A parlamenti ellenőrök egy kis, legfeljebb 50 szakképzett auditort foglalkoztató szervezet segíti. E szervezet célja az, hogy a Parlament különféle állandó bizottságai számára lehetővé tegye, hogy hatékonyabb szerepet játsszanak a központi kormányzat értékelésében. Ezen túlmenően, egyedi esetekben a parlamenti ombudsman irodája nyújt segítséget azoknak az állampolgároknak, akik az ügynökségekkel szemben érvényesíteni kívánják jogaikat.

A központi kormányzat szakképzett ellenőrzési erőforrásainak többsége az RRV keretein belül található, amely felelős minden központi kormányügynökség könyvvitelének és vezetői ellenőrzési rendszerének rendszeres külső auditálásáért. Az Igazságügyminiszter a parlamenti ombudsman kormányzati megfelelője, van azonban néhány olyan feladata is, amelyeket nem lehet az adminisztratív ellenőrzés részének tekinteni.

A svéd kormányzati szervek különböznek a legtöbb más országban találhatóktól. Svédország központi kormányzati igazgatását a rendkívül kisméretű minisztériumok jellemzik, a 300.000 központi kormányzati alkalmazott kevesebb mint egy százaléka dolgozik a minisztériumokban. A minisztériumi illetékesség különféle területein tevékenykedő ügynökségek nagy mértékben függetlenek a minisztériumoktól. A központi kormányzati ügynökségek felelősek saját döntéseik meghozataláért olyan esetekben, amelyek a törvények alkalmazását, illetve a közhatalom gyakorlását jelentik. A főigazgatók által vezetett minden ügynökség mindennapi munkájában felelős a kormánynak és - a gyakorlatban - az érintett miniszternek.

A vezetői ellenőrzés kifejlődése és bevezetése

A svéd kormány rendeletek meghozatalával, mint második szintű jogalkotással szabályozza az ügynökségeknél a vezetői ellenőrzés alkalmazását. Ezek a jogszabályok fektetik le az ellenőrzés alapvető céljait. A kormány kollektíven felelős a Parlamentnek annak biztosításáért, hogy a független központi kormányzati ügynökségeknél alkalmazott ellenőrzés összhangban van a Parlament döntéseivel. Svédországban a központi kormányzati tevékenységek felosztása "megrendelői funkcióra", amelyért a kormány kollektíven felelős, valamint a független központi kormányzati "teljesítő ügynökségekre" azt eredményezte, hogy -- összehasonlítva -- a központi kormányzati tevékenységek igen decentralizálttá váltak. Ezt a körülményt tovább növeli az ellenőrzés szükségességét a svéd államigazgatásban.

A központi ügynökségek szerepe

A Svédországban meghonosodott szokatlan rendszerben a kormányzati szektoron belül a pénzügyi menedzsmentért és az ellenőrzésért egyetlen szervezet, az RRV viseli az átfogó felelősséget. Minden ügynökség számára az RRV határozza meg az alapvető könyvviteli normákat. Az ügynökségek felelnek e normák bevezetéséért, az RRV auditálja könyvvitelüket. Az RRV munkájának másik lényeges része a pénzügyi menedzsment területén a központi kormányzati ügynökségek vezetői ellenőrzési rendszerei számára normák kidolgozása. Ezeket az RRV által kialakított, meghatározott és nyilvánosságra hozott normákat útmutatókban és a szervezetek könyvviteli rendszeréhez adott utasításokban teszik közzé. Az RRV auditálási tevékenységén keresztül biztosítja azt, hogy az ügynökségek eleget tesznek az elfogadott normáknak. Ezen túlmenően az RRV ellátja a kormányt azokkal a naprakész információkkal, amelyek a gazdaság- és költségvetés-politikai döntések meghozatalához szükségesek. Auditálási és tanácsadói szolgáltatásaival támogatja az ügynökségek teljesítményének javítását is.

A kormányzati ügynökségek vezetői saját vezetői szükségleteiknek megfelelően bizonyos mértékig rugalmasan adaptálhatják a normákat. Néhány részletes norma kötelező, például különleges pénzügyi műveletek esetében. Másrészt viszont az ügynökség szükségszerűen szabadon dönt az emberi erőforrásaira vonatkozó normákról, az adott pénzügyi kereteken belül. Az ügynökségek számára előírt legfontosabb svéd normákat az alábbiakban tárgyaljuk.

Elsőként, a fentebb említett kormányzati szabályozók az útmutatás igen általános keretét nyújtják az ügynökségek számára. Az ügynökségektől elvárják, hogy oly módon tevékenykedjenek, amely kielégíti a kormányzat által lefektetett elvárásokat. Ezek az elvárások a Parlament döntésével összhangban a következő dokumentumokban jelennek meg:

- az ügynökségek fő feladatainak és felelősségeinek jegyzéke;
- az ügynökségek feladataihoz és felelősségeihez adott különleges instrukciók;

- minden ügynökség évente megkapja felhatalmazását a számára megjelölt pénzkerral való gazdálkodásra, a dokumentum tartalmazza azokat a különleges feladatokat is, amelyek évről-évre változhatnak;
- minden ügynökség köteles évente benyújtani könyvviteli jelentését, valamint információkat szolgáltatni pénzügyi teljesítményéről és outputjáról.

Másodikként az ügynökségek egyedi és részletes útmutatót kapnak elszámolásuk előkészítéséhez és elkészítéséhez, valamint az általuk bevezetendő vezetői ellenőrzési eljárásokhoz. Ezt az útmutatót nagyrészt az RRV adja ki és az általános keret pontosítására szolgál.

Harmadsorban minden ügynökségtől elvárják, hogy kifejlessze saját vezetői ellenőrzési eljárásait annak érdekében, hogy biztosítsák a fenti követelményeknek való megfelelést. Ez magában foglalja például az ügynökség munkájának megszervezésére tett javaslatot, az egyes területekért viselt felelősség megosztását a vezetők között, az éves könyvviteli és tevékenységi jelentés elkészítését.

Összehasonlítás az INTOSAI Útmutatóval

A svéd ügynökségek az INTOSAI Útmutató a Belső Ellenőrzés Normáihoz című kiadványban lefektetettekhez hasonló normákat vezettek be. Az ügynökségeknek létező, hogy a biztosítsák kormány éves elvárásainak teljesülését a törvények és a rendelkezésre álló források keretén belül. Más fontos szempont között, az ügynökségeknél alkalmazott vezetői ellenőrzés oly módon képez kapcsolatot a kormányzat szándékai és az ügynökség tevékenységei, az ügynökségen belül a kapacitások és a formális felelősségi körök, az ügynökség feladatvégzése között, amely maximalizálja az eredményeket és a lehető legkisebbre csökkenti a jelentős hibák és rendellenességek veszélyét.

A vezetői ellenőrzési rendszerek nyomon követése és értékelése

Az ügynökség vezetője felelős azért, hogy a fentebb említett, az INTOSAI Útmutatóban (I., 1. bek.) megadottakkal összevethető normák alapján nyomon kövesse és értékelje a vezetői ellenőrzés eredményeit. Ezen túlmenően az RRV külső auditorként ellenőrzi rendszerességét és hatékonyságát. A belső ellenőrzés fontossága egyre növekszik és jóval több erőforrással rendelkezik mint korábban. A belső ellenőrzési csoportokat azzal a céllal hozták létre, hogy hozzájáruljanak a minőség ellenőrzéséhez -- különösen nagyobb ügynökségek esetében. A kormány eldöntötte, hogy 1995-től kezdve a nagy és fontos ügynökségeknek fenn kell tartaniuk bizonyos előre meghatározott jellemzőkkel bíró belső ellenőrzési funkciót (lásd. 3. szakasz, "A belső ellenőrzés erősítése").

A vezetői ellenőrzési rendszerek bevezetéséhez szükséges erőforrások, képességek és képzés

Egy hatékony vezetői ellenőrzési rendszer kialakításához és működtetéséhez olyan szakmai képzettséggel rendelkező alkalmazottakra van szükség, akik használni tudják a szervezetelméletet és képesek e célú modellek értékelésére. Az RRV sokat foglalkozik a vezetők és az alkalmazottak számára tartott képességfejlesztő programokkal, mind egyéni, mind csoportkeretek között. Az ügynökségek oly módon működnek együtt, hogy a rendelkezésükre álló szakértőket a leghatékonyabb módon használják fel. A vezetői ellenőrzési rendszerek még mindig a pénzügyekre koncentrálnak, a helyzet azonban változik és egyre több figyelmet fordítanak az elért eredményekre.

Az ügynökségek nagyobb szabadsága pénzeszközök felhasználásában, a decentralizáció egyre nagyobb mértékű kiterjedése nagyobb keresletet támaszt az egyéni felelősség és személyes képességek iránt. Ezzel párhuzamosan az ügynökségektől elvárják, hogy nagyobb erőfeszítéseket tegyenek a kielégítő eredmények elérése érdekében. Ezek a körülmények befolyásolják az RRV vizsgálatainak hangsúlyait. A belátható jövőben az ügynökségek eredményei kerülnek a vizsgálatok középpontjába.

2. Független szakmai szervezetek által végrehajtott külső ellenőrzés

Az RRV ellenőrzési mandátuma

A kormány testületi döntéshozatala, valamint az ügynökségek tevékenységeiről készített dokumentumokhoz való széles körű hozzáférés a kormány munkájával összefüggő, a döntéshozatali folyamat ezen szintjéhez kapcsolódó kockázatok ellen hat. A háttér következményeképp, valamint a központi kormányzat kiterjedt decentralizáltsága miatt kijelenthetjük, hogy a legjelentősebb kockázat a központi kormányzati ügynökségek tevékenységében rejlik. Az RRV ellenőrzési mandátuma kiterjed a kormányzati ügynökségekre, továbbá a központi kormányzat vállalatának és alapítványainak egyre nagyobb számára. 1994-ben az RRV 260 könyvvizsgálót alkalmazott, azaz ezer központi kormányzati alkalmazottanként kevesebb mint egyet.

Az RRV gyakorlatilag minden lényeges nézőpontból független az ügynökségektől, mivel vizsgálataikat teljes mértékben a kormány finanszírozza. Így nincsenek pénzügyi kapcsolatok az RRV és az ellenőrzött ügynökségek között. Ebben a tekintetben az RRV eltér a magán könyvvizsgáló szervezetektől, amelyeknek igenis vannak pénzügyi kapcsolataik az általuk vizsgálat szervezetekkel. Autonóm ügynökségként és független ellenőrként az RRV kormányzati befolyásolás nélkül hajtja végre vizsgálatait, általánosan elfogadott ellenőrzési normák és saját szakmai kódexe alapján.

Az RRV vizsgálatainak függetlensége döntő jelentőségű a szervezetbe, mint vizsgáló testületbe vetett bizalom szempontjából. Ez szintén fontos előfeltétele

nemzetközi kötelezettségeinek, különösen az egyéb legfelsőbb számvevőségi szervezetekkel való kapcsolattartásának.

Az RRV vizsgálatai magukban foglalják az ügynökségek éves jelentéseinek rendszeres ellenőrzését. Az RRV olyan tanulmányokat is kiad, amelyek a kormányzati szektor erőforrásainak hatékony és eredményes felhasználását akadályozó tényezőkre hívják fel a figyelmet. Ez olyan információkat nyújt a Parlament, a kormány és az ügynökségek számára, amely képessé teszi ezeket hatékonyságot növelő döntéseik meghozatalára.

Az elmúlt évek során az RRV ellenőrzési tevékenységét a kormánynak és az ellenőrzött ügynökségeknek nyújtott széles körű segítség jellemezte. Az erre vonatkozó erőfeszítések jelentősen meghaladták az auditálással jellemzően járó általános tanácsadást. Ennek a hangsúlybeli eltolódásnak az az oka, hogy a vizsgálatba beletartozik a támogatás célkitűzése, valamint az eredmények nyomon követése is; átfogó eszközöket léptettek életbe a központi kormányzati tevékenységek végrehajtása; ellenőrzése és könyvvitele jobbitása érdekében. Az RRV végrehajtja fő célját, az ellenőrzést, de tanácsot is ad, amennyiben úgy véli, hogy ez haszonnal járhat (l. 80. bek.). Ez magas követelményeket támaszt a könyvvizsgálókkal szemben mind szakmai képességeik, mind pedig hivatásuk gyakorlásában való önbizalmuk tekintetében.

Az ügynökségek túlnyomó többsége ma már megfelelő könyvviteli rendszerekkel rendelkezik. Az ügynökségek új, pénzügyi és eredmény-orientált ellenőrzésére való átmenet simábban zajlott le, mint azt várható lett volna. Ezzel együtt a későbbiekben leírt vezetői ellenőrzési rendszereknek még mindig vannak hiányosságai. Ezek általában a pénzügyi felelősség decentralizálásához, valamint az ügynökségek bezárásához kapcsolódnak. Kérdések merültek fel például a közbeszerzésekkel, a pénzügyi műveletekkel, a köztisztviselők által betöltött részmunkaidős állásokkal, stb. kapcsolatban.

A vizsgálati munka

Azokat az ellenőrzési témaköröket, amelyekre különös figyelmet kell fordítani, a kockázatelemzés határozza meg. Ez egy igen fontos eljárás, hiszen a szűkös ellenőrzési erőforrásokat hatékonyan kell felhasználni. A vizsgálatnak a megfelelő eljárást kell követnie, ami azt jelenti, hogy a vizsgálatot a kellő alaposággal, és biztos szakmai alapelveket követve kell végrehajtani. A vizsgálati megközelítést befolyásoló tényezők a jelentős tevékenységekre és a kockázat felismerésére vonatkozó kritériumok, valamint -- természetesen -- az érintett könyvvizsgálók tapasztalata. Az RRV egyre több időt fordít a vizsgálati megközelítés becslésére szolgáló módszerek fejlesztésére.

A vizsgálat minden részét gondosan megtervezik. A vizsgálati terv meghatározza a vizsgálandó legfontosabb problémákat, a vizsgálócsapat szükséges képességeit, az időszükségletet, a vizsgálat befejezésének határidejét, a költségeket, a belső jelentést, a vizsgált ügynökséghez, valamint a kormányhoz eljuttatott jelentést.

A vizsgálatot jóval az ügynökségnél tett látogatás előtt előkészítik. Elektronikus adatfeldolgozó rendszereken keresztül az RRV könnyen hozzáfér az ügynökségek aktuális számláihoz, ezeket elemzik és feljegyzik a megkérdőjelezhető tranzakciókat. Az ügynökségről egyéb elérhető adatokat is összegyűjtene. Összehasonlítják az ügynökség különböző egységeinek és főosztályainak számláit, összeállítják a felteendő kérdések listáját és így tovább.

Ez a szisztematikus megközelítés a minimumra csökkenti az ügynökségnél eltöltendő időt. Magát a látogatást interjúk készítésére, valamint különböző dokumentumok tanulmányozására fordítják annak azzal a céllal, hogy igazolják vagy elvessék a számlák és egyéb információk által jelzett adatokat. A vezetői ellenőrzési rendszer vizsgálatára, különös tekintettel annak megvalósítására, is felhasználják ezt az időt.

Végül jelentés készül a vizsgálat eredményeiről. Az eredmények jelentésének alapelve az, hogy a jelentést arra legalacsonyabb szintre juttassák el, ahol bizonyos, hogy hatékony lépéseket fognak tenni. A kormányt is informálják a súlyos esetekben, vagy ha az ügynökség lassan reagál, illetve minden olyan esetben, amikor alapelvekről, vagy a közérdekről van szó. Napjainkban a Parlament gyakran kér információt az RRV vizsgálatairól.

3. Vezetői ellenőrzés a központi kormányzati ügynökségeknél

A decentralizációs politika következményei

Manapság a központi kormányzati tevékenységek a pénzügyek és a célkitűzések különféle szabadsági fokán valósulnak meg. Az erőforrások részletes szabályozása kivételszámba megy. A központi kormányzati ügynökségek tevékenységeinek céljai a Parlament által lefektetett politikai célkitűzéseken alapulnak. Minden egyes tevékenység esetében teljesítmény-mutatók teszik lehetővé az ellenőrzést és az eredmények nyomon követését. A központi kormányzati tevékenységek decentralizálását azzal a szándékkal vitték végbe, hogy hatékonyabbá tegyék az ügynökségeket és a döntéshozatalt közelebb vigyék az egyes állampolgárhoz.

Korábban az ügynökségeken belüli ellenőrzést nagyrészt előzetes kontrollként, a szervezeti hierarchián kívül álló különleges egységek végezték (például egy számla fizethetőségének ellenőrzése, meghatározott összegű támogatás folyósítása bizonyos kedvezményezetteknek, stb.). Ma már az ellenőrzés a legtöbb esetben beépült a szervezeti hierarchiába. A költségvetésben szereplő erőforrások felhasználásáért viselt felelősség decentralizálása decentralizált ellenőrző rendszerrel van kapcsolatban. A szervezeti egység vezetője hagyhatja jóvá a kifizetést, ha megvan az igazolt utalvány, ha a kifizetés azt a területet érinti, amelyért az egység felelős és ha az összeg nem éri el a felettes tisztviselő által meghatározott plafonértéket. Ez mind az előzetes, mind pedig a követő ellenőrzésnek megfelel. Ezen túlmenően a követő ellenőrzést egyre nagyobb

számban megy végbe külső ellenőrzés formájában, nagyis oly módon, hogy a vizsgálat független a szervezettől.

Már régóta alapvető követelménye a vezetői ellenőrzésnek, hogy az ügynökségek számláira és teljesítményére vonatkozó információk valós és teljes képet adjanak, és hogy a hibák és problémák feltárára, majd korrigálásra kerüljenek. Ahogy az elektronikus adatfeldolgozás és telekommunikáció fejlődik, úgy szélesedik az ellenőrzés is. Ma a vezetői ellenőrzés egy ügynökség minden egyes tevékenységét felöleli. Lehetővé vált a vezetők számára, hogy folyamatosan nyomon kövessék és elemezzék a tevékenységeket, valamint szükség esetén korrekciós lépéseket tegyenek. A decentralizációs politika, a rendelkezésre álló erőforrások szűkössége, valamint a követő ellenőrzésre vonatkozó erősödő elvárások mind hozzájárulnak a vezetői ellenőrzés iránti igény növekedéséhez, ahogy ezt az INTOSAI Útmutató előszava is aláhúzza.

Az ügynökségeknél az érintett miniszternek jelentési kötelezettséggel tartozó főigazgató az a személy, aki a fő felelős annak biztosításáért, hogy a Parlament és a kormány utasításainak végrehajtása a jogszabályok betartásával megy végbe, az összegyűjtött erőforrásokat megfelelően használják, és a tevékenységek könyvvitele valós és tisztességes módon történik. Ennek elérése érdekében a szükséges ellenőrzési módszereket be kell építeni a szervezetbe, a rendszerekbe, a munkafolyamatokba és a szervezeten belüli hozzáállásba; így elérhető az eszközök megfelelő kezelése és fenntartható a szükséges vezetői ellenőrzés. Az ügynökségek vezetőinek meg kell érteniük a vezetői ellenőrzési rendszer struktúráját és az ellenőrzés révén elérendő célokat.

Hiányosságok

Az ügynökségek vezetői ki kell terjesszék vezetői ellenőrzésüket a felelősségi körükbe tartozó tevékenységekre annak érdekében, hogy teljesíthessék ezeket az elvárásokat, amelyek az egyre összetettebbé váló folyamatokra vonatkoznak. A tanácsadás ebben az összefüggésben vált az RRV által végrehajtott külső ellenőrzések, valamint az általuk a központi kormányzati tevékenységek pénzügyi és adminisztratív helyzetéről a kormánynak készített jelentések fontos elemévé.

Az alábbiakban röviden áttekintünk néhány olyan problémát, amelyek az ügynökségek tevékenységében jelentős kockázattal jártak, de nem foglalkoztak velük a megfelelő módon a vezetői ellenőrzés keretein belül. Ez információval szolgál az aktuális ellenőrzési ügyekről, elsősorban pénzügyi és könyvviteli kérdésekről; továbbá a központi kormányzati tevékenységek során felmerülő kockázatokról ad vázlatos képet. A kockázatok abba a típusba tartoznak, amelyek gyakorlatilag minden szempontból kezelhetőek az ellenőrzésnek az INTOSAI Útmutatóban (I., 4. bek.) megadott részletes normák szerinti kiterjesztésével. El kell ismernünk, hogy sok ügynökség már meghozott bizonyos intézkedéseket a hiányosságok kiküszöbölésére, a vezetői ellenőrzés továbbfejlesztésére.

A támogatások kezelése

A támogatási alapokat az elhatározott célra kell felhasználni. Például a megyei igazgatási testületek felelősségi körébe tartozó térségfejlesztési projekteket helytelen módon használták fel a belső igazgatás költségeinek fedezésére, a megyei igazgatási testületek saját tevékenységének átszervezésére és így tovább. Az ellenőrzési rendszerek különösen elégtelenek a technológia, a térségfejlesztés és az új energiatechnológia terén. Nem képesek megelőzni hogy a támogatások nem megfelelő kedvezményezettekhez kerüljenek, illetve biztosítani, hogy a támogatásokat a megfelelő célra használják fel. Ezen túlmenően az ellenőrzés hiányosságaira derült fény olyan esetekben, amikor nem kormányzati szervezetek igénybe a központi kormányzati támogatások elosztására. A decentralizáció és a delegálás tovább nehezíti a megfelelő ellenőrzés kidolgozását a támogatások kezelésére.

AZ RRV megfigyeléseinek alapján a kormány kötelezte az ügynökségeket a helytelenül folyósított támogatások visszafizetésére. Ezt oly módon hajtották végre, hogy csökkentették az ilyen hibát elkövető ügynökségek éves személyi és igazgatási költségkereteit. Az RRV tanácsokat adott a kormánynak a támogatások kezelésére vonatkozó utasítások pontosítására.

A pénzügyi műveletek kezelése

A decentralizáció gyakran a felelősség átruházásához vezet, a pénzügyi műveletek kezelésére szóló felhatalmazás gyakran olyan személyek kezébe kerül, akik nincsenek hozzászokva ezen a területen történő munkához. Az időnként akár koronamilliókra rúgó likvid eszközök kezelése egy maroknyi, a központban elhelyezkedő személytől esetleg tízszer annyi emberhez kerül, akik nem kellően képzettek, vagy képzettségük teljesen különbözik attól, ami e feladat végrehajtásához szükséges. Ez a változás jelentősen megnöveli annak kockázatát, hogy nem megfelelő kedvezményezett részesül kifizetésben, rosszul időzítve, formális jóváhagyás nélkül, vagy helytelen, esetleg kifejezetten oda nem illő célokra. Ez nem azt jelenti, hogy magát a decentralizálást kérdőjelezzük meg; sokkal inkább a szoros vezetői ellenőrzés szükségességére kívánunk rámutatni.

Az RRV 1993-as és 1994-es jelentésében hívta fel a figyelmet erre a problémára, különösen azoknál gyűjtő jellegű ügynökségeknél, amelyeknél egy központi ügynökséghez területi és helyi szinten alárendelt ügynökségek százai tartoznak. Tény, hogy az ügynökségek megerősítették vezetői ellenőrzésüket, azonban további fejlesztésre van szükség. Az RRV továbbra is közelről vizsgálja ezt a problémát, ezzel együtt már nincs arról szó, hogy az RRV különleges módszereket kívánna a kormánnyal bevezettetni.

Érdekkonfliktusok és hasonló helyzetek

Egy ügynökségi alkalmazott számára nem újdonság, hogy a szervezetben vannak az ő munkáján túlmutató feladatok és érdekek. A decentralizálás és/vagy a

felelősség és a hatalom delegálása megnöveli az érdekkonfliktusok és hasonló helyzetek kialakulásának kockázatát. Ilyen helyzet alakul ki, amikor a köztisztviselőket munkavégzésükben negatívan befolyásolja munkaidőn kívüli elfoglaltságuk. Ez különösen igaz az egyetemekre és főiskolákra, ahol rengeteg alkalmazottnak van másodállása. Például egyetemi alkalmazottak vezethetnek olyan cégeket, amelyek üzleti kapcsolatban állnak az egyetemmel. Ilyen, önmagukban is megkérdőjelezhető helyzetek azt jelenthetik, hogy az alkalmazottak egyetemi tanszékük megbízásából kiírt pályázatokon saját cégeiket részesítik előnyben. A köztisztviselőkbe vetett bizalmat megingathatják az érdekkonfliktusokból eredő problémák, ha az ügynökség vezetése nem képes az Államigazgatási Törvény érdekkonfliktusokra vonatkozó szabályait beépíteni az ügynökség belső ellenőrzési rendszerébe. Az érdekek és a részmunkaidős elfoglaltságok konfliktusa még mindig súlyos problémát jelent, különösen az egyetemeken.

Egy 1994-ben befejezett egyetemi vizsgálat során az RRV felszólította az egyetemet, hogy mérje föl a probléma teljes kiterjedését és hajtsa végre a fennálló szabályok felülvizsgálatát. Az egyetem vezetése egy önálló tisztviselőt nevezett ki a probléma kivizsgálására, valamint új utasításokat léptettek hatályba, amelyek megerősítették a létező szabályozást. A Kabinethivatalban felállítottak egy különleges egységet az "oldalági" munkavégzés vizsgálatára, amelynek feladata javaslatot tenni az ilyesfajta tevékenységeknek az oktatás területén való szorosabb szabályozásáról rendelkező kormánydöntésre. A javaslat az RRV vizsgálatának eredményein fog alapulni.

Az elektronikus adatfeldolgozó rendszerek megbízhatósága

Az ügynökségek kezdenek egyre nagyobb függésbe kerülni adatfeldolgozó rendszereiktől. Ez jelentős kockázattal jár például a pénzügyi könyvvitelhez használt adatok megbízhatóságát illetően. Még ma is az a helyzet, hogy az ügynökségek adatfeldolgozási szakértői egyetlen speciális egységben összpontosulnak. Az ezzel az egységgel szemben támasztott termelékenységi és teljesítményi elvárások negatív hatással lehetnek a műveleti és termelési folyamatokra. Ez a helyzet könnyen kialakulhat, ha a szervezet többi része képtelen figyelemmel kísérni és megítélni, hogy az adatfeldolgozási feladatot kellő gondossággal és minőségben hajtják-e végre. Effajta szakértelem hiánya a szervezet többi részén, különösen a vezetők körében, kockázati tényezőt jelent, és oda vezethet, hogy az adatfeldolgozási funkcióval szemben túlságosan egyszerű követelményeket fogalmaznak meg. A vezetői ellenőrzés erősítése érdekében a menedzsmentnek törekednie kell a rendszerek, programok és értékelési eljárások folyamatos fejlesztésére, külső adatfeldolgozási szakértők segítségével.

Egy politikai koncepció gyors megváltozásából eredő törvényhozási és szabályozási változások is megkövetelik, hogy gyorsan változzanak az eljárási rutinok, az adatfeldolgozási rendszer és a rendszer mechanikai ellenőrzése. Amennyiben még a működés megkezdése előtt megváltoztatják az eljárási rutinokat és különféle teszteket hajtanak végre, lehetővé válik a problémák elkerülése. Mindezek megfelelő végrehajtásának elmulasztása a hibák -- és ebből következően különféle problémák, például a követő pénzügyi ellenőrzés elmaradása --

felmerülésének jelentős kockázatához vezet. A pontatlan vagy félrevezető információkon alapuló követő ellenőrzési eredmények pedig hibás döntésekhez vezethetnek. A vezetői ellenőrzési rendszernek tartalmaznia kell olyan módszereket, amelyek biztosítják a döntések alapjául szolgáló információk pontosságát.

A központi kormányzat például az adóbeszedés és a társadalombiztosítási rendszer számára ruházott be nagy adatfeldolgozó rendszerekbe, csakúgy mint a magán és központi kormányzati pénzalapok igazgatásába. Gyakorlatilag minden ügynökség eszközként használja az adatfeldolgozást a pénzügyi irányításban, projektek nyomon követésére és számtalan egyéb célra. Egy újra és újra felmerülő probléma az, hogy túlságosan sok alkalmazott rendelkezik a rendszerekhez való általános hozzáféréssel. A belépési kártyák mindennapos használatából ered az a probléma, hogy túl kevés figyelmet fordítanak a biztonsági elvárásokra, például a kártyákat benne hagyják a terminálokban. Ez szükségtelenül megnöveli annak veszélyét, hogy az adatfeldolgozásból származó információkat helytelen módon használják fel, az információ eltűnik vagy eltorzul. Túlságosan sok az olyan ügynökség, ahol az adatfeldolgozó rendszerekhez történő elérés rutinjainak biztonsága hiányos.

Az RRV egyik legfontosabb feladata az ügynökségek elektronikus adatfeldolgozó rendszereinek vizsgálata. Ahogy a fentiekből látható, az RRV hiányosságokra derített fényt az elektronikus adatfeldolgozó rendszerek felett gyakorolt ellenőrzés terén. Az RRV azt is megkövetelte, hogy működésbe helyezés előtt alapos teszteket hajtsanak végre az elektronikus adatfeldolgozó rendszereken, biztosítva ezzel a hozzáférési rutinok biztonságát, stb.

Az elektronikus adatfeldolgozó rendszerek működésével való foglalkozás stratégiai és bonyolult feladat a kormány számára. Az egyes ügynökségek rövid távon nem képesek kinyomozni és megoldani minden olyan problémát, amelyek ezen a téren saját erőforrásaikon belül merülnek fel. Az RRV felállított egy különleges csoportot az ügynökségek elektronikus adatfeldolgozó rendszerei ellenőrzésének erősítésére. Ez a csoport az RRV többi ellenőrével együtt dolgozik. A kormány napjainkban már erőteljesebb intézkedéseket tehet ezen a területen az RRV mélységbe menő ellenőrzése alapján.

Ellenőrzés a több ügynökséget/intézményt érintő ügyek kezelésében

Amikor olyan ügyekről van szó, amelyekben több ügynökségnek kell eljárnia, kiderült, hogy igen nehéz kielégítő ellenőrzést fenntartani. A magyarázat abban a bizonytalanságban található, hogy hol ér véget az egyik ügynökség felelőssége és hol kezdődik a másiké. Ez a helyzet a központi kormány számára szerencsétlen pénzügyi következményekkel járhat. Például ha egy vállalat túl sok forgalmi adót fizetett be, ezt visszaigényelheti az adóhivataltól, míg esetleg más kormányzati ügynökségek felé tartozásai vannak. Jó vezetői ellenőrzéssel még új jogi szabályozás nélkül is jelentősen csökkenthetők a tartozásokkal kapcsolatos problémák.

Különösen fontos a megfelelő ellenőrzés fenntartása abban az esetben, amikor központi kormányzati ügynökségeket zárnak be vagy szerveznek át. Mivel ez egy különleges helyzet, fennáll annak kockázata, hogy az ügynökség nem rendelkezik kielégítő eljárási gyakorlattal, például az eszközök eladása terén. Az egyik ilyen esetben az eszközök eladását az ügynökség beszerző osztálya végezte. A vásárlóból (kevésbe gyakorlott) eladóvá történő átmenet olyan helyzetet teremtett, amelyben az eladási műveletek az ügynökségre nézve jelentős üzleti kockázattal jártak. Ezen túlmenően a hiányos számlázási eljárások a bevételek nyilvántartásában is hibákat okoztak.

Az RRV megfigyelései alapján a kormány ma már előírja, hogy amikor vállalatok visszatérítési igényei merülnek fel, például importált áruk ÁFA-visszatérítése kapcsán, a Svéd Vámhivatal jóval gyorsabban adja át az ügyet az adóbeszedő hatóságoknak. Kizárólag ezek az ügynökségek képesek tisztázni a kormányzati ügynökségek és magánvállalatok közötti különböző típusú kifizetéseket. A kormány jelentős nyereséget ért el azzal, hogy lehetővé tette az adóbeszedési hatóságok számára, hogy már korai szakaszban bekapcsolódjanak a folyamatba és levonják a kormány felé való tartozások összegét a vállalatok adóvisszatérítési igényeiből.

Beszerzés

Az ügynökségek áru- és szolgáltatás-beszerzési rendszereinek gyengesége súlyos problémát jelent, azzal együtt, hogy ennek mértéke eltérő. Jónéhány intézkedés született az eljárások javítására, ami azonban nem szüntette meg a teljesen a nehézségeket. A 4. rész részletesen tárgyalja a beszerzési folyamatot és a megfelelő vezetői ellenőrzési rendszerek kialakítását és felvázolja a beszerzési folyamat fő gyengeségeit is. A folyamat különféle ellenőrzési eljárásai kapcsolódnak az INTOSAI Útmutatóban meghatározott normákhoz is (I., 4. bek.).

Svédország mára az Európai Unióban érvényben lévő szabályozásnak megfelelően szigorúbb és átfogóbb szabályozást vezetett be a közbeszerzések terén. A szigorúbb szankciók többek közt azt jelentik, hogy a beszerző ügynökséget kötelezik a beszerzési folyamat újratekintésére vagy az igazságtalanságot elszenvedett pályázó részére jelentős kártérítés fizetésére. Az új feltételek erősítik azt a -- mind az ügynökségekkel, mind pedig az RRV-vel szemben támasztott -- igényt, hogy semmisítsék meg azt a beszerzést, amely nem a hatályos szabályozók szerint zajlott le.

A belső ellenőrzés erősítése

A fentebb leírt problémákról rendszerint tájékoztatják a vizsgált ügynökségeket is, amelyek közül néhány megfelelő válaszlépéseket is tett. Másrészt viszont az RRV hasonló problémákra hívja fel a figyelmet évek óta. Ez oda vezetett, hogy 1994-ben a kormány megbízta az RRV-t, hogy vizsgálja meg a kormányzati ügynökségek vezetői ellenőrzésének javítását szolgáló intézkedések meghozatalának szükségességét. Én voltam felelős a vizsgálatért, amely 1994

májusa és decembere között ment végbe. A tanulmány eredményeképp érvénybe lépett egy kormányhatározat, amely megköveteli a legnagyobb ügynökségektől és ügynökségcsoportoktól, hogy rendelkezzenek olyan belső ellenőrzési tevékenységgel, amely megfelel bizonyos előírt követelményeknek (1., 74., 78., 84. és 85. bek.). Ezek a következőket foglalják magukba:

- a belső ellenőrzésnek vizsgálnia kell az ügynökség rendszereiben, eljárásaiban és szervezetében gyakorolt ellenőrzési módszereket, valamint ezeknek a könyvvitel követelményeinek való megfelelést;
- az éves ellenőrzési tervet jóvá kell hagyatni az ügynökség igazgatótanácsával, bizonyos esetekben főigazgatójával;
- a tervet arra az elemzésre kell alapozni, amelyet a belső ellenőrzés azokról a tevékenységekről készített, ahol a lényeges hibák veszélye a legnagyobb;
- a terv jóváhagyása az RRV-vel történő konzultációt követően adható meg;
- a belső ellenőrzést az általánosan elfogadott szakmai normákkal összhangban kell végrehajtani;
- a belső ellenőrök megfigyeléseiket az ügynökség igazgatótanácsának, ahol nincs ilyen, ott a főigazgatónak jelentik.

A kormányhatározat kötelezi az ügynökségeket, hogy több ellenőrzéssel és biztonsággal működjenek. A határozat semmiképp sem jelenti a vezetői ellenőrzés háttérbe szorítását, sem a hierarchikus irányításban, sem másutt.

4. A vezetői ellenőrzés szempontjai a beszerzések terén

Az RRV meggyőződése, hogy a beszerzések terén a Svédországban követett gyakorlat más országokban is alkalmazható, annak ellenére, hogy a törvényhozásban és a szabályozásban eltérések vannak az országok között. Az RRV az ügynökségeknél kiemelt figyelmet fordított a tanácsadói szolgáltatások beszerzésére. Ez a terület jól illusztrálja az ügynökségek a technológiailag komplex környezettől való növekvő függését. Ezt a környezetet a lehető legmegfelelőbb módon kell kezelni és használni, egyebek között szakmai segítséget igénybe véve olyan szakértői szolgáltatások beszerzéséhez, amelyek időről időre szükségessé válnak az ügynökség tevékenységében. Sok szempontból a beszerzési eljárások és az ehhez kapcsolódó problémák megegyeznek az áruk és szolgáltatások beszerzése terén felmerülőkkel. Ezzel együtt a tapasztalatok azt mutatják, hogy a kormányzati ügynökségek számára jóval nehezebbnek bizonyult a szolgáltatások beszerzésének igazgatása.

Külső ellenőrként az RRV-nek fontos szerepe van a központi kormányzati tevékenységek követő ellenőrzésében. Mégis, a példák azt mutatják, hogy

mindenekelőtt az a legfontosabb, hogy minden egyes ügynökség vezetői ellenőrzés részeként komolyan foglalkozzon a követő ellenőrzéssel.

Beszerezés az adatok tükrében

Az 1980-as évek végén a központi kormányzati ügynökségek, kormányzati tulajdonú vállalatok és közösségi tulajdonú vállalatok összes beszerzéseit mintegy 100 milliárd svéd koronára becsülték, ami ebben a szektorban a fogyasztás és a beruházások több mint 50%-ára rúg.

A kormány a költség-hatékonyság vonatkozásában általános elvárásokat fogalmaz meg az ügynökségek felé, ami lényeges kérdés az áruk és szolgáltatások beszerzése terén. Az ügynökségek által a beszerzésekre fordított figyelem létjogosultságát többek között az is igazolja, hogy hazai és nemzetközi tapasztalat szerint a beszerzések terén a diszkrimináció mindennaposnak számít. Az Európai Bizottság által az 1980-as évek végén készített becslések azt mutatják, hogy a protekcionista intézkedések eredményeképp a tagországok polgárai évente összesen mintegy 40 milliárd ECU-val fizettek többet az országaikban megvalósult közbeszerzésekért. Egy az 1990-es évek elején született svéd kormányzati tanulmányban kimutatták, hogy a beszerzések terén a verseny erősítésével jelentős -- a becslések szerint 10 és 50% közötti -- tartalékok vannak a hatékonyság növelésére.

A "verseny" kifejezés itt a gazdálkodás alapelveinek alkalmazását jelenti, ami jelentős szerepet játszik a központi kormányzat tevékenységében. Minden pénzügyi kérdéssel a Közbeszerzési törvény vonatkozó szabályai szerint, biztos üzleti alapelvek alapján és szükségtelen késedelmek nélkül kell foglalkozni.

Magatartás a beszerzési piacon

A piacon egyre bonyolultabb árukat és szolgáltatásokat kínálnak. Ebből kifolyólag emelkednek többek között a központi kormányzat beszerzéssel foglalkozó tisztviselőivel szemben támasztott képesítési követelmények is. A szállítók az áruk és szolgáltatások csomagjait kínálják, például oktatási és tréning programokat számítógépekkel és szoftverekkel együtt. A szervezeti tanácsadóktól, reklámügynökségektől, könyvvizsgáló vállalatoktól és egyebektől egyre több ajánlat érkezik; az ajánlatok minősége is széles skálán változik. Ez a helyzet olyan költségrend kialakulását eredményezi, amelyet nehéz követni és elemezni.

Az áruk és szolgáltatások piacának komplexitása megköveteli az ügynökségektől, hogy jelentős erőfeszítéseket tegyenek a piaci kínálat megismerésére és elemzésére, vizsgálják meg, hogy mit tud az ügynökség maga megtenni és körültekintően válasszanak a lehetőségek között. A szállítók által tett ajánlatok nem csak a versenynek, hanem kritikus vizsgálatnak is legyenek kitéve. Ezzel párhuzamosan fontos, hogy elérjék a vevők és a szállítók együttműködéséből eredő szinergia-hatást. A vevők és a szállítók közötti integrált kapcsolatok igen hasznosak lehetnek a használandó termékek meghatározásához szükséges

szakértelem kialakulásában. Ezen túlmenően az ügynökségek decentralizált tevékenységei felerősítik a vezetéssel szemben támasztott azon elvárást, hogy szigorúan ellenőrizzék a beszerzéseket.

Az ügynökségek vezetői ellenőrzésének egyik lényeges eleme az, hogy biztosítsa a beszerzési funkció kielégítő működését. Ez azt jelenti, hogy minden ügynökségnek a piaci beszerzésre vonatkozó tanácsokkal és információkkal kell ellátnia vezetőit és a beszerzésért felelős egyéb személyeket, olyan információkkal kell szolgálnia, amelyek tisztázzák a Közbeszerzési törvény előírásainak jelentéseit, valamint konkrét formában meghatározzák a beszerzés során közvetlenül alkalmazandó sajátos szabályokat. Az ügynökségek vezetőinek biztosítaniuk kell a Közbeszerzési törvény megvalósulását.

A lépésről-lépésre módszer a tanácsadói szolgáltatások beszerzése terén

Az 1. box ellenőrzési szempontból írja le a közbeszerzést és ennek különböző szakaszait egy, az ügynökségek által tanácsadók igénybevételről szóló példa segítségével. Rá kell mutatni, hogy az ügynökségek elsősorban speciális erőforrásként, vagy átmeneti kapacitási problémák megoldására alkalmazzanak tanácsadókat. A kiválasztott példát a következő háttérinformációk tükrében kell szemlélni: *i)* a szolgáltatások aránya a svédországi közbeszerzésekben egyre nő, jelenleg a teljes érték több mint 50%-ára rúg; és *ii)* a tanácsadói szolgáltatások terén igen nehéz megvalósítani a vezetői ellenőrzést.

A vezetői ellenőrzés magába foglalja a beszerzések feletti általános és az igények meghatározásától a követő ellenőrzésig terjedő beszerzési lánc különböző részeihez kapcsolódó sajátos kontrollt, valamint az ezek fölött gyakorolt felügyeletet. A leírt ellenőrzési program nem fedi le az összes szempontot, hanem az idők során a legfontosabbnak bizonyult tényezőkön alapul, amelyek felett mindenképp ellenőrzést kell gyakorolni, amikor tanácsadói szolgáltatások kerülnek beszerzésre.

Az ügynökségek beszerzési eljárásai terén szerzett tapasztalatokat a későbbiek során tekintjük át. Az RRV könyvvizsgálói az ellenőrzést azzal kezdik, hogy az ügynökség átfogó ellenőrzési rendszere szempontjából vizsgálják meg a beszerzési kérdéseket. Minden egyes eset sajátos körülményeihez alkalmazkodva, az RRV megvizsgálja az ügynökség ellenőrzési tevékenységeinek felügyeletét, ennek beillesztését az általános ellenőrzésbe, vagy az ügynökség ellenőrzési rendszerének működését a beszerzési lánc bizonyos szakaszain. A program összhangban van az INTOSAI Útmutatóban leírt részletes normákkal (I., 4. bek.).

1. box: Vezetői ellenőrzés és a tanácsadók alkalmazása

A következő ellenőrzési eljárások felügyeletét kell olyan, jól képzett személyeknek végezniük, akik bírják az ügynökség vezetőinek bizalmát.

Általános ellenőrzés

Tervek, költségtervezés, stb.

A beszerzési tevékenység két állandó része a tervek és a költségtervek elkészítésének folyamata. Az éves költségvetés keretén belül az ügynökség különböző egységei részére elkülönítik a forrásokat a fizetésekre, valamint áruk és szolgáltatások vásárlására. A forrásokat azzal a céllal osztják szét az egységek között, hogy az ügynökség tevékenységei hatékony módon legyenek végrehajtva. Az egységeknek képeseknek kell lenniük a részükre elkülönített források felhasználásának befolyásolására. A beszerzést költség-hatékonyan kell megvalósítani.

Az egységek beszerzési tevékenysége során az erőforrások felhasználását bizonyos mértékig korlátozni kell, és ennek meg is kell jelennie a tervekben, a költségtervekben és egyéb, a döntéshozatalt szolgáló dokumentumokban. Követni kell az ügynökség arra vonatkozó döntését, hogy a szolgáltatást maga látja-e el, vagy külső feleket vesz-e igénybe; az egység vezetője által az ügynökség nevében aláírt szerződések nem haladhatnak meg egy bizonyos határértéket. E határérték meghatározásának jogát a kormány utasításában delegálja az ügynökséghez. A határérték fölött az egység vezetőjének közvetlen felettese viseli a felelősséget. Ilyen határértékek léteznek az egyszerűbb, kevésbé formális beszerzésekre is. Az ügynökségek közös beszerzési megállapodásokat is kötnek; számítógépeket és más jelentős adatfeldolgozási eszközöket központilag kell beszerezni annak érdekében, hogy elkerüljék a működési zavarokat és egyéb olyan problémákat, amelyek a számítógépeknek és számítógépes rendszereknek az ügynökség tevékenységébe való bevezetése során keletkeznek.

A beszerzés egyik alapvető feltétele, hogy egyetlen személy ne legyen egyszerre felelős a beszerzési folyamat több kulcsfontosságú részéért (l., 4. bek.). Ilyen kulcsfontosságú feladatok a tenderdokumentum kiírása, a pályázatok felnyitása, az ajánlatok értékelése, a szerződések megkötése, a kifizetések és a könyvvitel. Ezen túlmenően a beszerzési folyamat egyes részeit az év során folyamatosan egyeztetni kell.

A tanácsadók inputjainak értékelése és ellenőrzése

Az ügynökség által igénybe vett tanácsadó nem kizárólag saját maga köti a szerződést. Az ügynökségnek az ellenőrzésre is el kell különítenie forrásokat annak biztosítására, hogy a tanácsadó munkája kielégítő eredményt hoz.

A tanácsadó munkájának követő ellenőrzésének és értékelésének a tanácsadói szerződések legfontosabb szempontjaira kell koncentrálnia. Minden alkalmazott tanácsadóról nyilvántartást kell vezetni, amely tartalmazza a tanácsadó nevét, szerződtetésének célját, a szerződésben meghatározott időhöz képest ténylegesen ráfordított idejét, az eredmények értékelését, valamint a tanácsadói szolgáltatás óradíját. A tanácsadó inputjának értékelése fontos kiinduló pont az ügynökség számára a további lépések tervezésekor.

1. box: Vezetői ellenőrzés és a tanácsadók alkalmazása (folytatás)

A képesítések és tapasztalatok kérdésköre

Az ügynökség vezetői felelősek annak biztosításáért, hogy az ügynökség megfelelő tapasztalatokkal rendelkező és képzett munkaerőt legyen képes alkalmazni (l., 28-31. bek.). A vezetői feladatok között fontos az alkalmazottak motiválása. A vezetői ellenőrzési rendszer biztosítsa azt, hogy az elérhető tapasztalatok és képzettségek megfeleljenek a felmerülő igényeknek. A hatékonyság növelésének biztosításával ez aktív szerepet kell játsszon a tevékenységek fejlesztésében is. A beszerzések területe az egyik azok közül, ahol a képességek és tapasztalatok ma már igen fontos kérdéssé váltak az ügynökségek jelentős részénél, elsősorban a Közbeszerzési törvény 1995 elején történt életbe lépésének következtében, mivel ennek rendelkezéseit természetesen magas szakmai színvonalon kell alkalmazni. A Közbeszerzési törvény jóval részletesebb, mint a korábbi szabályozók, és szankcionálja a helytelen beszerzéseket. Ezek az új körülmények nagy változást jelentenek a beszerzési eljárásokban, beleértve a szigorúbb ellenőrzés iránti igény növekedését is.

Egy vezetői ellenőrzési rendszernek többek között tisztázni kell az ügynökség vezetésének stratégiáját annak biztosítására, hogy az alkalmazottak felvételéért és továbbképzéséért felelős vezetőknél keresztül az ügynökség minden részén rendelkezésre áll a megfelelő képességekkel és tapasztalatokkal rendelkező személyzet. Az oktatáson és a tréningen túlmenően a képességfejlesztés is megvalósítható a munkaköri köteleességek szakmai útmutatóinak kiadásával, új feladatok meghatározásával és -- például hasonló típusú tevékenységet végző ügynökségek közötti -- alkalmazotti csereprogramokkal. A megnövekedett képességek kihasználásának lehetősége egyben a képességek értékelését is bizonyítja.

A beszerzési folyamat különböző részeinek sajátos ellenőrzése

A beszerzési döntés

Mielőtt megszületne a döntés, körültekintően mérlegelni kell a külső tanácsadói szolgáltatások igénybe vételének alternatíváit. Például meg lehet-e oldani a problémát a belső erőforrások átcsoportosításával, vagy új alkalmazottak felvételével? Az ügynökségnek abból kell kiindulnia, hogy drága megoldás tanácsadókat alkalmazni a meglévő erőforrások bővítése céljából. Az ügynökségnek arra is időt kell szentelnie, hogy ellenőrizze a tanácsadó inputját, hiszen egyébként kevés esély van arra, hogy a tanácsadó megfelelő módon tesz eleget szerződésének.

A beszerzési nyomtatvány kiválasztása

A tanácsadói szolgáltatások vásárlásakor mindig nehézséget jelent az ügynökség számára, hogy világosan és tökéletesen meghatározza a szolgáltatásokat. Ez tovább erősíti azt az igényt, hogy a pályázati folyamatot formálisan szabályozott és dokumentált módon, a pályázókkal konzultálva vigyék végbe. Amikor kis összegekről van szó, gyors döntéseket kell hozni, vagy egyéb fontos indokok miatt használható a Közbeszerzési törvényben meghatározott egyszerűsített eljárás is.

Tenderdokumentáció a pályázók számára a beszerzendő szolgáltatásokkal kapcsolatban

A dokumentációnak a lehető legvilágosabbnak és legteljesebbnek kell lennie, meg kell határozni a feladat kiterjedését és jeleznie az érvényesülő gazdasági és adminisztratív feltételeket. Amikor nehézségekbe ütközik a feladat világos és teljes meghatározása, az ügynökség a beszerzési folyamatot több lépcsőben hajtsa végre.

1. box: Vezetői ellenőrzés és a tanácsadók alkalmazása (folytatás)

A tenderfelhívás

A beszerzést végző ügynökség használja ki a pályázati folyamat tárgyát képező áruk vagy szolgáltatások piacán fennálló versenyből adódó lehetőségeket. A pályázókat objektíven kell kezelni, a feladat természetétől és a piaci versenytől függően a lehető legtöbb szállítótól kell pályázatot kérni.

A pályázók és a pályázatok vizsgálata, a tanácsadó kiválasztása

A vizsgálatot a pályázati dokumentumokra, a tanácsadóktól érkező ajánlatokra, valamint a pályázókkal való tárgyalások során kialakuló egyéb tényezőkre kell alapozni. A kiválasztási folyamatban figyelembe kell venni az árat, és minden olyan érvényes kritériumot, amely valószínűleg a legjobb eredményhez vezet. Ez a döntés szintén magába foglalja valamilyen álláspont elfoglalását az eljárásban érintett különböző tanácsadók szempontjából. Mielőtt az ügynökség elfogad egy tendert, meg kell bizonyosodnia arról, hogy az ajánlat valóban komoly. Ez azt jelenti, hogy meg kell vizsgálni a pályázó képességét a tevékenység elvégzésére, megbizonyosodni arról, hogy eleget tett adófizetési kötelezettségeinek, stb. A kiválasztás okainak meg kell jelenniük a tenderről készített nyilvántartásban és egyéb dokumentumokban.

A szerződés és tartalma

A szerződésnek minden, az ügynökség és a feladat végrehajtására kiválasztott tanácsadó cég között felmerülő lényeges kérdést szabályoznia kell. Ez a minimumra csökkenti annak lehetőségét, hogy félreértések alakuljanak ki abban, hogy mit is határoztak el a szerződéskötéskor. A tanácsadói megbízási szerződés tartalma egyébként sem lehet ellentmondásban a többi tenderdokumentummal és a tenderek ezt megelőző értékelésével.

A megbízó számára készített jelentések

A közbeni és a végső szóbeli és írott jelentésekkel kapcsolatos kötelezettségeket a szerződésben kell szabályozni.

Kifizetések

Amennyiben a szerződés másként nem rendelkezik, a tanácsadó részére csak a végső jelentés leadása után lehet kifizetéseket teljesíteni. Az ügy kezelésére felhatalmazással rendelkező ügynökségi tisztviselőnek kell jóváhagynia a kifizetést, azonban csak a teljesített és elfogadott szerződéses feladatokra. Egyéb kifizetéseket is jóvá lehet hagyni, amennyiben ezek beiktatott, pontosan meghatározott és egyéb tisztviselők által is jóváhagyott számlákra vonatkoznak (l., 4. bek.). Amennyiben a kifizetés viszonylag nagy összegről szól, esetleg kettős felhatalmazás várható el.

Könyvvitel

A beszerzési folyamatot az általánosan elfogadott könyvviteli alapelvekkel összhangban kell nyilvántartani. Más szóval, a könyvelésnek naprakésznek, teljesnek, pontosnak, összehasonlíthatónak és az elvárt célra megfelelőnek kell lennie (l., 4.bek.).

A tanácsadók alkalmazásakor felmerülő jelentősebb hiányosságok

Az ügynökségek a tervezés és a költségtervezés során túl kevés figyelmet fordítanak azokra a kérdésekre, amelyek a tanácsadók igénybe vételének, valamint egyéb beszerzéseknek költség-hatékonyságát érintik. Sok ügynökségnél a tanácsadók szerződötése előre meg nem tervezett, *ad hoc* jelenség, még abban az esetben is, amikor jelentős összegeket költenek erre a célra. A tanácsadók alkalmazásának egyedi példáiból nyert tapasztalatokat messze túl ritkán szűrik le ahhoz, hogy lehetővé válna a beszerzési eljárások és módszerek átfogó újraértékelése.

A kifizetések és a könyvvitel terén rendelkezésre állnak a pénzügyi ellenőrzés részletesen szabályozott, jól megalapozott eljárásai. Ezzel együtt a könyvvitelben megjelenő pénzügyi információk elemzése az elvárt eredményektől való jelentős eltéréseket tárhat fel. Ez a mélyben rejlő és néha megkérdőjelezhető körülmények jele lehet, ami motivációul szolgál a vezetői ellenőrzés erősítésére. Időről időre megengedhetetlen családi és egyéb közeli kapcsolatokra derülhet fény a beszerzésért felelős személy és a megbízott tanácsadó között; a beszerző időnként értékes juttatásokat és ajándékokat kap, és bizonyítékok akadhatnak bizonyos vállalatok vagy régiók pozitív vagy negatív megkülönböztetésére is. A vezetői ellenőrzés fontos feladata ezek és a korrupció egyéb fajtái elleni küzdelem.

A vezetői ellenőrzési rendszer egy további célja az ügynökség dokumentációjának rendbe tétele. Ahol a dokumentáció jelentős mértékben hiányos, ott nehezzé válik az információ visszacsatolása. Ez különösen jelentős abban a helyzetben, amikor a közbeszerzésről szóló nemzeti törvényt felváltják az Európai Uniónak a közbeszerzésre vonatkozó némiképp eltérő szabályozói. A szabályozók megsértését fel kell tárni és orvosolni kell. Ha nem követik az új törvényt, a bíróság elrendelheti a beszerzési folyamat leállítását, vagy kártérítés fizetésére kötelezheti a beszerzést végző ügynökséget.

A vezetői ellenőrzési rendszerek nem képesek biztosítani azon képességek meglétét, amelyek ma már szükségesek a beszerzések terén. Az új szabályozó-rendszerekhez kapcsolódó oktatási és tréning programok elégtelennek bizonyultak, a programokat túl későn, az új törvény hatályba lépését követően indították el.

Külső ellenőrként az RRV elvárja, hogy a követő ellenőrzésként megjelenő vezetői ellenőrzést szisztematikusan és analitikus módon hajtsák végre (I., 76. és 77. bek.). Ma azonban nem ez a helyzet. Például a beszerzési folyamatban fontos lenne a felmerülő kockázatok jól megalapozott hipotéziséből kiindulni, majd e hipotéziseket próbának kitenni a beszerzési folyamat jelentős fázisaiban megjelenő eljárások összevetésével és értékelésével. A követő ellenőrzés e fajtáját a következő részben vázoljuk.

Követő ellenőrzés a tanácsadók alkalmazása során

Elsőként az ügynökség magas kockázatú egységeit kell meghatározni. Ezeket az egységeket három különböző kategória használatával deríthetjük fel: beszerzési profil, sebezhetőség a beszerzés terén, szervezet.

- *Beszerzési profil:* magas összegű beszerzések; hosszú távú szállítói kapcsolatok; stratégiaileg fontos beszerzések; és olyan beszerzések, ahol a tapasztalatok szerint problémák várhatók.
- *Sebezhetőség a beszerzés terén:* nehezen ellenőrizhető számlák; nagy mennyiségű számla; többféle költségtípus; sok szállító; a mintáktól eltérő számlázás; a felelősség delegálása; specializált tevékenységek; és átutalások a könyvvitelben.
- *Szervezet:* a tevékenység jelentősen függ a beszerzett adatfeldolgozási szolgáltatásoktól; a kulcsfontosságú tevékenységekre a saját személyzeten felül költséges tanácsadókat alkalmaznak; átfogó pénzügyi/adminisztratív képességeket figyelmen kívül hagynak; a pénzügyi rendszer változásai problémákat okoztak; az átszervezés, a vezetők rotációja, a betöltetlen vezetői posztok, vagy az ügynökségnél végbement változások új feltételeket alakítanak ki az ügynökség számára.

Másodszor ki kell alakítani az ügynökség magas kockázatú egységeire vonatkozó megfelelő hipotéziseket, például hogy stratégiai beszerzéseket a vonatkozó ügynökségi terveknek megfelelően hajtanak-e végre; a gazdasági megfontolások döntő jelentőségűek-e, különösen a nagy összegű beszerzéseknél; a pénzügyi ellenőrzés kielégítő színvonalú-e és a beszerzést megfelelően elkönnyvelik-e.

Harmadik lépésként tesztelni kell a feltett kérdéseket. E tesztek alkalmazásánál az ügynökségek számára hasznos lehet, ha a beszerzési folyamatot a következő tíz lépés megtételeként szemlélik:

- a tenderdokumentum;
- a tenderfelhívás;
- értékelés/tárgyalás;
- adóellenőrzés;
- szerződés/megrendelés;
- a szállítók ellenőrzése;
- a számlák feldolgozása;
- kifizetések;

- könyvelés;
- jelentéstétel, stb.

A negyedik lépés a követő ellenőrzés eredményeinek megjelentetése olyan intézkedésekben, amelyek a kielégítő beszerzési előírásokhoz vezetnek.

Következtetések

Az RRV már évek óta ellenvetéseit hangoztatja abból kifolyólag, hogy az ügynökségek számára nehézségeket okoz a gazdasági alapelvek alkalmazásához, a központi kormányzat beszerzési tevékenységében a verseny alapelvei, valamint az objektivitás megvalósításához kapcsolódó követelmények teljesítése. A közbeszerzések területén a jobbításnak a mai napig jelentős tartalékai vannak, ami az ügynökségeknél a szakmailag erősebb vezetői ellenőrzési megközelítések bevezetésével érhető el.

G.M. Kirby³

VEZETŐI ELLENŐRZÉS: EGY FELSŐVEZETŐ NÉZŐPONTJA

Kivonat

Jelen tanulmány egy vezető tisztségviselő tapasztalatainak eseteit ismerteti, amelyeket két másfajta tisztség betöltése közben szerzett két olyan különböző szervezetnél, ahol -- külső ellenőrző szervek véleménye szerint -- az irányítás kicsúszott a vezetőség kezei közül. A felhasznált példák rávilágítanak arra, hogyan lehet megteremteni azokat a körülményeket, ahol a vezetés pozitív szerepet játszhat, és hogyan lehet felismerni azokat a tényezőket, amelyek lehetővé teszik az ésszerű vezetési környezet fenntartását. Ezen tényezők közé tartozik például a szervezet politikájának meghatározása és az adminisztratív tevékenység vagy a működést szabályozó programok módszerének megváltoztatása.

Egy szervezetnél a vezetésben kialakult hiányosságok korrigálása jelentős pénzeszközöket és energiát igényelhet a vezetőség részéről, viszont egy ilyen befektetés megtérülése is jelentős, mivel a programok hatékonyabbá válnak, a döntéshozatal magasabb szintű lesz, a forrásokat eredményesebben fel tudják használni, megnő a szervezet iránti külső bizalom és a munkatársak is büszkébbek lehetnek szervezetükre.

A vezetői ellenőrzésnek vannak inkább adminisztratívnak nevezhető elemei, amelyek olyan dolgokra irányulnak, mint például az erőforrások védelme és igazgatása, amelyek közé sorolhatók az emberi erőforrások, információk és állóeszközök -- legyenek azok akár pénzeszközök, akár természetbeni eszközök. A vezetői ellenőrzés többi elemei inkább a működéssel kapcsolatosak és a programtevékenységgel, termék- és szolgáltatás-szükséglettel, valamint szállítással hozhatók összefüggésbe. Mivel a szervezetek jellege különböző, a vezetői ellenőrzés igényei is eltérőek, ami jól látható a két szervezet életéből hozott példákból.

³ A szerző az Ottawa-Carleton Gazdaságfejlesztési Társaság (*Ottawa-Carleton Economic Development Corporation*) elnöke, amely egy magánszektori testület, és amely a gazdaságfejlesztési programok tervezéséért és végrehajtásáért felelős Kanada negyedik legnagyobb nagyvárosi körzetében. A szerző korábbi pályafutása során 12 kormányzervi pozíciót töltött be, dolgozott két magántársaságnál és két nemzetközi szervezetnél, valamint magántanácsadóként.

A legfelső vezetés feladata meghatározni azt, hogy milyen információra van szüksége a vállalkozás működésének irányításához, valamint annak biztosításához, hogy a vezetői ellenőrzés rendszere megfeleljen a működés valamennyi területén. Ez utóbbit szolgálja a hatékony belső auditálási szervezet és a vezetés ellenőrzésének adekvát rendszere. Jelen tanulmányban ennek megteremtésére is találunk példákat.

A vezetés embert próbáló feladat, de élvezni is lehet. Ez a munka önbizalommal töltheti el az embert, ha olyan szervezetnél vállal vezető pozíciót, ahol büszke lehet az üzleti tevékenység végrehajtásának milyenségére, ahol a lakosság hatékonyan ítéli meg a munkát, és ahol a pénzeszközök felhasználását a realizálandó haszonnal mindig gondosan egyensúlyban tartják.

I. Bevezetés

Jelen tanulmány a vezetői ellenőrzést egy vezető menedzser perspektívájából fogja megvizsgálni. Elemzi, hogy miért kell a legfelső vezetésnek az egész szervezetre vonatkozó kontroll igényét figyelembe venni, majd a szerző mindezt személyes tapasztalataiból szerzett két példával illusztrálja. Az egyik egy nemzetközi segélyszervezet számviteli ellenőrének tapasztalatai, a másik egy ingatlan holdingtársaság operációs főmunkatársáé.

Bár az ebben a kötetben megjelenő tanulmányok a kormányzerveknél jelentkező vezetői ellenőrzési rendszer iránti igényre koncentrálnak, ugyanezek az igények jellemzőek és ugyanezek az elvek alkalmazhatóak az állami tulajdonban lévő vállalatokra és a magánszektorra is. Ha a vezetés fogalmát definiálni akarjuk, akkor leírhatjuk, hogy a vezetés olyan cselekvés, amelynek a tevékenységeket figyelnie, az eredményeket ellenőriznie, az így nyert tapasztalatokat pedig hasznosítani kell a működés területén annak érdekében, hogy mindig tudjon újítani, és alkalmazkodjon a jó adminisztratív gyakorlat követelményeihez aszerint, ahogy arról írnak az INTOSAI Útmutatóban (I., 72. bek.).

2. Vezetői információk és vezetői ellenőrzés

Egy jól irányított szervezetnél a legfelső vezetésnek biztosítani kell, hogy a szervezet erőforrásainak -- pénzügy, emberi erőforrás, anyag, ingatlan és információ -- helyes igazgatásához szükséges eljárásmodok és megvalósítási folyamatok helytállóak és hatékonyak legyenek. Az erőforrás kontrolljának menetéhez tartozik a belső auditálás és a vezetés ellenőrzése, amelyek során jelentések készülnek. Ezek a jelentések vagy arról győzik meg a vezetőket, hogy minden jól megy, vagy ha nem, akkor lehetővé teszik számukra, hogy korrekciós lépéseket tegyenek. Így tehát a vezetők koncentrálhatnak a stratégia és működés megtervezésére, valamint a műveletek végrehajtására.

Az operációs vezetőknek szükségük van információkra mind a szervezeten belülről, mind a szervezeten kívülről. Az információk egy része az erőforrásokkal kapcsolatos, másik része pedig olyan dolgokkal, mint például az áruk és szolgáltatások szállítása, vagy az "ügyfelek" igényeiben beállott változások. A vezetéshez szükséges információ szerves részét képezi a vezetői ellenőrzésnek, azonban a vezetés nem minden területe igényel információt ahhoz, hogy hatékony legyen.

Néhány szervezetnél az erőforrások menedzselésére használt eljárás- és végrehajtásmodok nem hatékonyak, és fennáll annak a veszélye, hogy az erőforrásokat elpocsékolják, jogellenesen használják fel vagy ellopják (vagy már be is következett ez a veszély). Az ilyen esetek megszüntetése a felső vezetéstől és másoktól is jelentős erőfeszítést követel, és elvonja azt a figyelmet és energiát, amit a működtetésre kéne koncentrálnia. Az erőforrások helyes felhasználásából nyerhető eredmények megérik a korrigálásra fordított energiát.

3. A felsővezetők ellenőrzési igényei

Bár minden vezetői ellenőrzési rendszerben vannak közös elemek, mint például a pénzügy, emberi erőforrások és készletek kontrollja, minden vállalkozásnak megvannak a maga sajátos jellemvonásai is, amelyek a vállalt szerep, időigény, működési környezet és prioritások szempontjából egyediek. Ezek az egyedi vonások határozzák meg a felső vezetés néhány kontrolligényét is. Legyen az a magán- vagy állami szektorban tevékenykedő vezető, a vállalkozás céljának és az ezen célok eléréséhez kidolgozott terveknek számításba kell venniük azt a környezetet, amelyben működnek, azokat a prioritásokat, amelyeket megállapítottak és azokat az erőforrásokat, amelyek rendelkezésre állnak. Ezen felül a vezérigazgató feladatai közé tartozik az is, hogy a vállalkozás többi vezetője számára megfelelő irányvonalat adjon. Ahhoz, hogy a vezérigazgató ezt az irányvonalat képes legyen megadni, hiteles és idejében megkapott információkra van szüksége, amelyek a többi igazgató területének nemcsak pénzügyi és egyéb előírásokra vonatkozó mutatóiról tájékoztatnak, hanem azokról a tényezőkről is, amelyek a vállalkozás jó működéséhez abban az adott időpontban elengedhetetlenül szükségesek. (l., 32. bek.)

Tehát egy szénbánya elnöke, a Mezőgazdasági Minisztérium államtitkára, egy repülőgépgyár vezérigazgatója és egy nagy áruház vezetője egyaránt felelős vállalkozása működéséért, viszont a vezetéshez számukra szükséges információ különböző a vállalkozás egyedi sajátosságai miatt; sőt általában még időről időre változik is. Míg az áruház számára az információ bizonyára tartalmazza az értékesítési adatokat, a készletet, az áruk romlandóságát stb., az államtitkár számára az információ egészen mást fog jelenteni, vagyis parlamenti kérdéseket, a készülöben lévő agrárpolitikára vonatkozó dokumentumok helyzetét és a legfontosabb területeken folyó kulcsfontosságú működésre vonatkozó információkat, pl. a külön mezőgazdasági támogatás programjának végrehajtását.

Az elsőbbséget a legfelső vezetés igényei és azok változó jellege jelenti. Ezért lényeges, hogy a vezetői ellenőrzés rendszerének tervezését legfeljebből kezdjük és ismétlődő rendszerben állítsuk össze. Azonosítani kell a legfelső vezetés jelenlegi és jövőben várható igényeit, meg kell szerezni azokat az ismereteket, amelyekkel a szükséges információkat be lehet szerezni, és ezt az eljárást a többi kontrollrendszerhez szükséges módszerrel együtt összesíteni kell, majd mindezt felhasználás céljából át kell adni a legfelső vezetésnek. Végül meg kell határozni egy olyan eljárást, amellyel a felső vezetés döntéseit tettekre lehet váltani.

A kontroll- és az információs rendszer kialakításának folyamatában a felső vezetés igényeinek korai megállapítása technikai szempontból is fontos. A modern számítógéprendszerek nagy teljesítményűek és ugyanazon adatokból sokféle információt képesek manipulálni és megadni. Ezek a rendszerek azonban az adatok és az adatrendszerben használt kódolásuk precíz definíciójától függenek. Nagyon nehéz új terminusokat és új információkat hozzáadni egy olyan rendszerhez, aminek a kódolási blokkját már meghatározták.

A felső vezetőket munkájuk sokszor annyira igénybe veszi, hogy nincs idejük a vezetői ellenőrzés rendszerének legáltalánosabb elemeit sem megfigyelni. Gyakran előfordul, hogy az úgynevezett "kivétel alapon történő igazgatás" szerint dolgoznak, ami azt jelenti, hogy a vállalkozás rutinszerű működtetés és adminisztrálás ellenőrzését és kontrollját másokra bízják, és csak akkor vállalnak benne aktív szerepet, ha arra szükség van. Az pedig, hogy mit tekintenek "szükségesnek", általában egyéenként változik -- vannak olyanok, akik a tervtől való eltérés folyamatába, vagy egy probléma felvetődésekor hamarabb be akarnak kapcsolódni, mint mások.

Sok felső vezető különös gonddal jelöli meg azokat az információkat, amelyeket saját betekintésre meg akar szerezni. Ezek az igények változhatnak, mivel általában egy adott időpontban a vállalkozás könnyen sebezhető pontjaira, vagy a napi munka prioritásaira vonatkoznak.

Ugyanazon tevékenység két vezetője által választott kontrollrendszer igen eltérő is lehet mindemellett, hogy mindkettő hatékony. A vezetési stílusoknak nem feltétlenül kell egyformának lenniük -- csak az elveknek. Mindezek egyértelmű körvonalazását megtalálhatjuk az INTOSAI Útmutatóban.

4. Esettanulmány I.: A Kanadai Nemzetközi Fejlesztési Képviselő (The Canadian International Development Agency)

A Kanadai Nemzetközi Fejlesztési Képviselő (*Canadian International Development Agency, CIDA*) a kanadai kormány azon legfelső szerve, amely a külföldi segítségnyújtás tervezéséért és szolgáltatásáért felelős. Amikor 1981-ben elkezdtem a Képviselőnek dolgozni, körülbelül 80 országban fejtett ki tevékenységet, valamennyi regionális fejlesztési bank igazgatótanácsában voltak képviselői, támogatott körülbelül 15 sokoldalú fejlesztésért felelős képviselőt és körülbelül 400 nem kormányzati képviselőt, amelyek között volt a CARE, a Vöröskereszt és a Kanadai Világegyetemi Szolgáltatások (*World University Services of Canada*). Akkoriban a CIDA költségvetése mintegy 2,4 milliárd kanadai dollár volt. Ottawában és külföldön együttesen mintegy 1.200 embert foglalkoztattak. A Képviselő programja négy részből állt:

- a kétoldalú program, amelynek körülbelül 1,2 milliárd kanadai dolláros költségvetése volt és 60 országban 1.200 projekten dolgozott;
- a sokoldalú program, amelynek költségvetése körülbelül 800 millió kanadai dollárt tett ki, volt egy 20 millió kanadai dolláros rendkívüli segélyprogramja, hozzájárult körülbelül 15 sokoldalú segélyképviselő munkájához 250 millió kanadai dollárral, a nemzetközi fejlesztési bankokhoz pedig 350 millió dollárral, volt egy élelmiszersegély programja 120 millió kanadai dollár értékben és egyéb kisebb tevékenységek a költségvetés maradékára;
- a különleges programok, amelyeknek mintegy 120 millió kanadai dolláros költségvetése volt, s amely körülbelül 400 kis és nagy nem-

kormány szervet támogatót, és amelynek volt egy programja Kanada és a harmadik világ üzleti kapcsolatainak fejlesztésére, s amely általában minden olyan segélytevékenységet irányított, amelyek nem illettek be könnyen a másik két programba.

- az adminisztratív program, amelynek mintegy 150 millió kanadai dolláros költségvetése volt az alkalmazottak fizetésére és juttatásaira, valamint minden egyéb, a segélyprogram lebonyolításával összefüggő adminisztratív költség fedezésére.

Én voltam a CIDA alelnöke és számviteli ellenőre 1982-től 1986-ig. Pénzügyi és információs ügyvezetőként 245 munkatárssal dolgoztam, és felelős voltam a belső auditálás adminisztratív fenntartásáért is. Számviteli ellenőrként elnököltem a Képviselőlet Szerződéseikért Felelős Bizottság ülésein, amely évente mintegy 260 millió kanadai dollár értékben adott ki szerződéseket. Részt vettem a Belső Auditálási Bizottság ülésein és feladatomból a kapcsolattartás a kormány azon központi szerveivel, amelyek felelősek voltak a minisztériumok vezetéspolitikájáért. Feladatomból a kanadai Főszámvevővel való kapcsolattartás is.

Az én vezetői ellenőrzési igényeimet funkcióim és az elnök által számomra megjelölt prioritások szabták meg. Ezen felül információs ügyvezetőként feladatomból volt, hogy a Képviselőlet valamennyi vezetőjének vezetői ellenőrzési és információs igényei teljesüljenek.

Mielőtt elkezdtem a Képviselőletnél dolgozni, tudomást szereztem egy-két ott zajló nagyobb méretű botrányról, amelyek között a csalás is szerepelt. A kanadai Főszámvevő széleskörű auditálást végzett és éles kritikával illette a Képviselőlet erőforrásainak ellenőrzését és eljárási módszereit, az év végi ráfordításokat rendszertelennek és elégtelennek tekintette. Egy nagy integrált információs rendszert már megterveztek és tervezték annak kifejlesztését. Ezen felül a Képviselőlet pénzügyi munkatársainak sem volt jó hírük, mivel általános volt az a vélemény, hogy az operációs ágazatok igényeire nem reagálnak, nem hatékonyak és általában véve nem segítőkészek. A Parlament megkérdőjelezte a szerződés elnyerését szolgáló módszer tisztességét is.

Akkoriban bőséges tapasztalatokkal rendelkeztem a vezetés területén, viszont a harmadik világ fejlesztésében nem volt tapasztalatom. A fejlesztési programok nem tartoztak a feladataim közé, viszont evidens volt, hogy a vezetői ellenőrzési rendszereknek ezt a területet is fedniük kell, mivel ez a terület jelentette a potenciális lehetőséget arra, hogy az irányítás kicsúszhat a vezetés kezéből. Ezért első lépésem az volt, hogy indítványoztam egy általam "sebezhetőségi elemzés"-nek nevezett felmérést (I., 32. bek.). Ez a Képviselőletnél azoknak a működési területeknek és tevékenységeknek a vizsgálata volt, amelyek potenciális veszélyt jelentettek. Ezek nemcsak olyan helyek voltak, ahol véletlenszerűen vagy tudatosan olyan akciókba bonyolódtak, melynek során erőforrások veszttek el, kerültek más helyre, nem a célnak megfelelően használtak fel, vagy eltulajdonítottak; a sebezhetőségi elemzés azt is kimutatta, hogy ezek a helyek politikailag is potenciális veszélyforrást jelentettek. A közalkalmazottak általában ismerik ezeket a területeket -- olyan működési szférák, ahol a tévedés, a pontatlanság vagy

törvénytelen eljárás nem eredményez jelentős veszteséget az erőforrásokban, viszont a kormánynak sok kellemetlenséget okoz. Jó példa erre a szociális lakásjuttatás. Ha a szociális lakásjuttatáshoz csak korlátozott számban áll rendelkezésre lakás, és azokat protekció, nem pedig a szükséglet vagy jogosultság alapján utalják ki jogos kérelmezőknek, akkor az állam nem veszít el erőforrásokat, viszont a lakosság tudomást szerez a protekcionizmusról, ami a kormány számára nagyon kellemetlen következményekkel járhat.

Mielőtt ismertetném azt a néhány rendszert, amit létrehoztunk a veszélyes területek ellenőrzésére, szeretnék rámutatni arra, hogy a vezetői ellenőrzésben elérhető sikerem nemcsak az én eltökéltségemtől és energiámtól függött, hanem attól is, hogy mennyi támogatást kapok a Képviselő elnökétől és vezető alelnökétől (I., 25. bek.). Emellett maga a Képviselő is nagyon aggódott és egy kissé kellemetlenül érezte magát amiatt, hogy a Főszámvevőnek az átfogó vizsgálat után írt jelentésében nem sok jót lehetett olvasni, és egy újabb, nyomkövető auditálás is várható volt három év múlva (I., 80. bek.). A Képviselő munkatársai jobb teljesítményt akartak elérni a következő alkalommal (I., 26. bek.). Végül, a Főszámvevő leleplezései megrendítették a kanadai lakosság bizalmát a külföldi fejlesztési Képviselőben, s nem lehetett készpénznek venni, hogy a lakosság a jövőben is hajlandó lesz a CIDA-t elfogadni olyan Képviselőként, amely adója jelentős részének felhasználását igazgatja. Amennyiben a CIDA vezetésében nem áll be javulás, a Képviselő akár meg is szűnhet.

A lakosság bizalma igen fontos tényező bármilyen szervezetről van is szó, legyen az akár állami, akár magán. A jó vezetői ellenőrzés nem tűnik fel az embereknek, a rossz vezetés azonban igen, és az lesz az eredménye, hogy az emberek hite, s ezáltal a bizalma is megrendül a szervezetben. (I., 19. bek.).

Projekt menedzselés és a projekt eszközeinek védelme

A legsebezhetőbb a kétoldalú programok területe volt. Mint már említettem, 1.200 kétoldalú projekt menedzselése volt folyamatban 60 országban. Kétségtelen, hogy ezek az országok a világ legkorruptabb országai, és a CIDA 1,2 milliárd kanadai dollárt költött rájuk évente. A projektek között volt olyan, amelyik pénzeszközöket juttatott a helyi alkalmazottak fizetésére és a helybéli szerződések alapján folyó munkák kifizetésére, valamint építkezéshez szükséges árukra, amelyek között volt mindenféle jármű és felszerelés is, adminisztrálásra és ellenőrzésre.

Találkoztam a kétoldalú programok elnökeivel -- együtt és külön-külön is -- azért, mert meg akartam őket győzni arról, hogy nemcsak a saját programjaikat veszélyeztetik, hanem magát a Képviselőt is, ha nem rendelkeznek megfelelő ellenőrzési rendszerekkel működésük valamennyi területén. Egyúttal felajánlottam nekik segítségemet (I., 25. bek.).

Segítségükkel kijelöltem az egyik vezető munkatársat és néhány asszisztent mind a négy kétoldalú ágazathoz. Ezek a munkatársak helyileg is az ágazatoknál dolgoztak, és azt az utasítást kapták, hogy alaposan ismerkedjenek meg az ágazatok projektjeivel, az országokkal és a munkatársakkal. Ezen túlmenően nekik,

vagy egy illetékes fiatal munkatársnak (I., 31. bek.) meg kellett látogatniuk valamennyi ország irodáját legalább egyszer egy évben. A látogatásuk alatt követendő eljárás pontosan meg volt határozva és benne volt az is, hogy vizsgálják meg valamennyi nagyobb projekt adminisztrálását, az iroda elszámolását és az eljárási módszereket, menjenek el a helyszínekre és személyesen ellenőrizzék, hogy megfelel-e a valóságnak az, ami a könyvekben olvasható (I., 34. és 58. bek.). Minden látogatás végén jelentést kellett írniuk az ország irodavezetőjének. Ezekből a jelentésekből nekem is küldtek néhány példányt, valamint az ágazat alelnökének is (I., 59. bek.). A jelentéseknek körvonalazniuk kellett azokat a lépéseket is, amelyeket a látogatások alatt feltárt problémák korrigálására szántak, majd a helyi irodának el kellett küldenie ezeket a jelentéseket a központ részére. Ezt követően újabb látogatások következtek, amelyeknek ellenőrizniük kellett, hogy ezeket a lépéseket valóban meg is tették.

A nyomon követés szükségességéről olvashatunk az INTOSAI Útmutatóban, és ennek fontosságát hangsúlyozni is kell. Éppen úgy, mint ahogy a Főszámvevő beígért visszatérése jobb munkára ösztönözte a vezetői ellenőrzést a Képviselőnél, a belső auditorok visszatérése, vagy egy vezető nyomonkövető tevékenysége is biztosíthatja, hogy a vezetői ellenőrzés hiányának korrigálását célzó akció haladéktalanul és hatékonyan végbemegy.

A látogatások során munkatársam és én is közeli kapcsolatba kerültünk a belső könyvvizsgálói személyzettel, akiket felkértek a vizsgálat átvételére, amikor kiderült, hogy illegális tevékenység gyanúja merült fel. (I., 78. bek.).

Szintén a kétoldalú programok alelnökeivel folytatott megbeszélés eredményeképpen elindítottunk egy speciális tanfolyamot a pénzügyi igazgatáson dolgozó valamennyi projektfelelős számára. A tanfolyam célja az volt, hogy egy projekt irányításáért már felelős munkatárs fel tudja ismerni új projektjének legsebezhetőbb pontjait, vagyis azt, hogy hol van általában visszaélésre és a vezetéssel történő visszaélésre lehetőség, de azt is meg akartuk mutatni nekik, hogy milyen módszerrel lehet a munkatársakat rávezetni a helyes megoldásokra, amelyek biztosítják, hogy a projektjük erőforrásait jól megőrzik. Egy szóval azt biztosítottuk, hogy a projektmenedzserek megfelelő képzésben részesüljenek ahhoz, hogy saját vezetői ellenőrzésükért felelősséget tudjanak vállalni (I., 58. és 72. bek.). Ezen kívül az Emberi Erőforrások Ágazat beleegyezésével munkatársaim beleszólhattak azoknak a munkatársaknak a felvételébe, akik feladatai közé tartozott az erőforrások kezelése (I., 31. bek.). Amint ez a képzés és az új felvételi gyakorlat éreztette hatását, munkatársaim ellenőrizni tudták az eljárásmódot és kontrollt, és már nem csupán a bonyolítás szintjén kellett dolgozniuk.

A belső ellenőrzés, amelynek részletes éves auditálási terve volt, közvetlenül az elnöknek felelt (I., 54. bek.). Bár a "kötelességek elkülönítése" általában a fontos tranzakciók kulcsfontosságú részleteinél felmerülő kockázat csökkentésére irányul, ugyanez az elkülönítés az irányításban is fontos szerepet játszik. Egy Képviselő elsőszámú működési ügyvezetője független és objektív kontrollellenőrzést igényel (I., 13-15. és 78. bek.), és biztosítékot még arra is, hogy a legfelső vezetés is végzi kötelességét, köztük a kontrollálást is. Ennek eléréséhez az egyik legáltalánosabb és leghatékonyabb módszer az, ha független és objektív belső auditálási szervezetet

hozunk létre. Ennek függetlensége és objektivitása nem rontotta azonban a belső ellenőrzés és munkatársaim közötti gyümölcsöző együttműködést.

A belső auditálás munkatársai hatékonyak és alaposak voltak, de tekintettel a CIDA központra és a 60 országra, amit ellenőrizniük kellett, öt évenként csak egyszer jutottak el az egyes országokba. Szoros együttműködésünknek köszönhetően plusz utazásokat is be tudtak iktatni, ha arra szükség volt (I., 74. bek.). A projekt menedzselés megerősítéséhez az auditorok bevonása még ennél is tovább ment, amikor már volt tapasztalatunk a gyanús törvényellenes cselekmények felderítésében. A belső auditálási munkatársakat különleges tanfolyamra küldtük, ahol megtanulták felismerni az illegális tevékenységeket, sőt képzett törvényszéki auditorokat is meghívtak olyan esetekben, amikor csalásra gyanakodtak.

Célunk nemcsak az illegális tevékenységek feltárása volt, de meg akartuk akadályozni azok további előfordulását is. Meglepő, hogy milyen gyorsan abbahagyják az illegális tevékenységeket, amikor a résztvevők, vagy a potenciális résztvevők megérik, hogy megnő a lebukás veszélye (I., 60 bek. (3)).

Év végi ráfordítások menedzselése

A kanadai kormány nyilvánosságra hozta azt a célját, hogy a külföldi segélyre fordított költségterv a GNP 0,5 százaléka lesz. A kanadai gazdaság növekedett abban az időszakban, amikor a Képviselőtestületnél dolgoztam, és költségtervünk is évente nőtt, nem azért, mert kértük, hanem azért, mert a nemzetgazdaság növekedett. Amikor a gazdaság a vártnál gyorsabban növekedett, néha még év közben is emelték költségtervünket. Egy számviteli ellenőr és munkatársai számára kétes áldást jelent, ha több a pénz, mint amit vártak.

Volt még egy tényező, amely tovább nehezítette a munkát, ez pedig a projekt ütemtervek bizonytalansága volt. Az 1.200 kétoldalú projekt költségtervét minden évben értékelték, és minden projekt ráfordításait a vonatkozó projekt ütemtervében egy mérföldkőhöz viszonyították -- jó projektmenedzselési kontroll minden szervezetnél (I., 32. bek.). A nehézség néha abból származott, hogy -- meglévő indokok alapján -- az ütemtervet nem lehetett követni, és így a pénzt nem költötték el. Év elején nem lehetett megmondani, hogy melyik projekt marad le az ütemtervtől, viszont a meglévő tapasztalatok alapján azt meg lehetett jósolni, hogy néhány le fog maradni. Így már az év elején tudtuk, hogy a kétoldalú projektekre szánt pénzből egy jelentős összeget nem fognak elkölteni az év végéig. Kevés kivételtől eltekintve a kanadai kormánytól az a gyakorlat, hogy az el nem költött pénz "megszűnt", azaz azt már nem lehet visszaszerezni.

Első feladatunk az volt, hogy a korábbi tapasztalatok alapján meghatározzuk, hogy általában mennyi pénzt nem költöttek el arra a célra, amire eredetileg szánták. A tényleges elemzés kimutatta, hogy ez az összeg 8 és 12 százalék, de legalább 8, ami akkor, amikor én ott voltam, 96 millió kanadai dollárt tett ki.

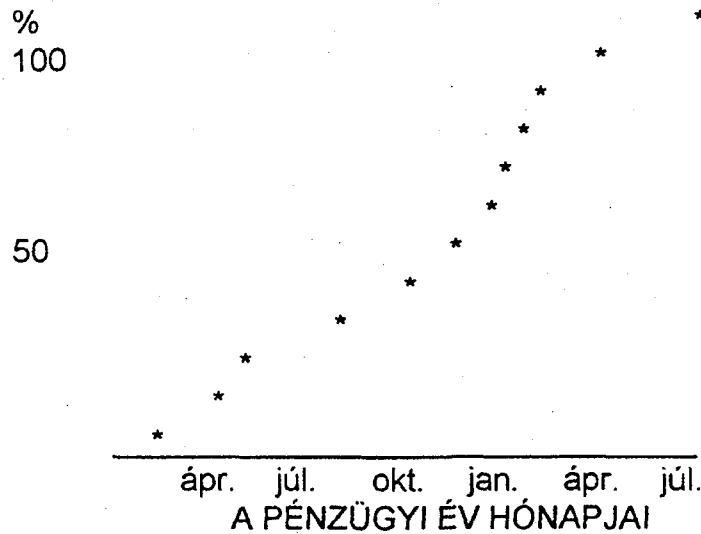
Ennek a problémának a korrigálására első lépésünk az volt, hogy meggyőzzük a kétoldalú programok munkatársait arról, hogy megalapozott logikája van annak, ha felhatalmazást szereznek a kétoldalú költségterv 8 százalékos megemeléséhez, azaz további projekteket kezdeményeznek olyan értékben, ami megfelel a költségterv 8 százalékos emelésének. Nyilvánvaló volt, hogy ha minden projekt ütemterv szerint halad, akkor "bankot robbantunk", de a statisztikára alapozva és mind az 1.200 projektet figyelembe véve ennek esélye minimális volt. A munkatársak nehezen értették meg ennek statisztikai megalapozottságát, de miután meggyőztük őket, megszereztük a szükséges felhatalmazást a központi szervektől további kétoldalú projektek indításához, amelyek értéke a költségterv 8 százalékát tette ki (I., 68. bek.).

Ezek után ugyanezeket a tényleges projekt adatokat használtuk fel arra, hogy egy tipikus pénzügyi évre megállapítsunk egy tipikus folyósítási tervet. Az előző három év adatait vettük, és kiszámítottuk az átlagot úgy, hogy az évről évre történő eltérés minimális legyen. Az eredmény körülbelül úgy nézett ki, mint amit az 1. ábrán láthatunk.

A pénzügyi év (április 1-től március 31-ig) meglehetősen lassan indult, amikor az új projekt költségterveket megkaptuk. Az áruk és szolgáltatások szerződéseire jelentős költségvetési bizottságok alakultak, de a folyósítás lassú maradt, mivel sok megrendelés esetében a szállítást megelőzően több hónapra volt szükség. További lelassulást jelentett, amikor a nyári szabadság idénye elkezdődött, és a munkatársak projekt iránti érdeklődését családjuk iránti érdeklődése váltotta fel, azaz ki akarták használni az iskolai szünetet és a jó időt. (A kétoldalú projektek munkatársai gyakran elutaztak a központtól távolra három hetes időszakokra, ami évente hat hónapot is kitehetett).

A folyósítások igazán szeptemberben kezdődtek, amikor a nagyobb szerződésbeli szállításokat végezték. A pénzügyi év ezen szakaszában a projektmenedzserek gondosan figyelik a projektek ütemterveit és hogy elérték-e a mérföldköveket. Ezzel az a céljuk, hogy hamar észrevegyék a projekt késedelmeket és tájékoztassanak néhány felső vezetőt arról, hogy a pénzeszközt máshová lehet folyósítani (I., 39. bek.). Így a folyósítások az év vége közeledtével lassan csökkentek, megtörténtek az újrakiutalások és el is indultak útjukon. A kanadai kormány pénzügyi irányítói a számlák kifizetésére az év vége után még biztosítottak egy behatárolt periódust akkor, amikor az áruk és szolgáltatások szállítása már az év vége előtt megtörtént; így a kifizetések folytatódtak a következő pénzügyi év júniusáig.

1. Ábra 1. folyósítási jellemző, kétoldalú program



Volt egy törvényes igény arra, hogy hatékony eszközt szerezzünk költségterveink lehető legnagyobb mértékű növelésére. Miniszterünk fontosnak tekintette, hogy a nemzetközi vállalkozás kimerítse a GNP 0,5 százalékát. De arra is volt törvényes indok, hogy ne költsünk többet, mint ami benne van a költségvetésünkben; és ez volt az, ami ellentmondott a Pénzügyi Adminisztrációs Törvénynek (I., 3. bek.). Ezért kellett nagyon pontos tájékoztatást szereznünk a folyósításainkról.

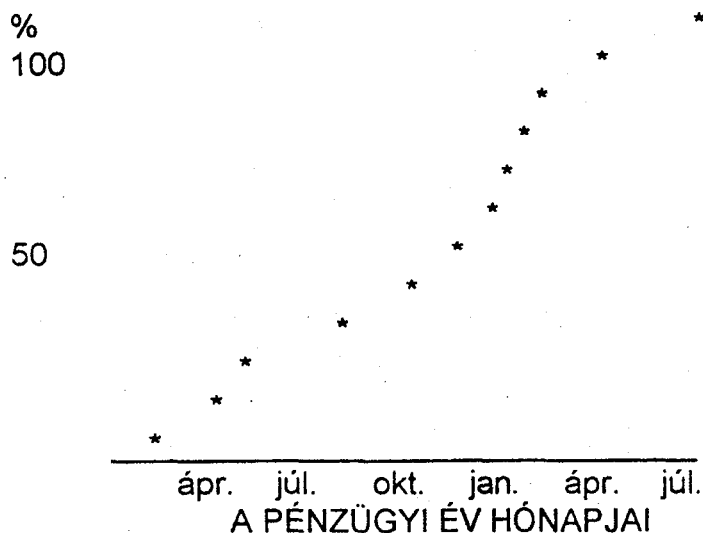
Az év végi folyósítások ellenőrzése hiányának korrigálása megkívánta, hogy a költségvetési menedzsment teljes módszerét megváltoztassuk. (I., 73. bek.). A költségvetési igényeket korán be kellett jelenteni, a költségvetési pénzeszközök felemelését engedélyeztetni kellett, és az "ideális" folyósítási jellemzőtől való eltérésekről minél hamarabb tudomást kellett szerezni. Miután ezeket a lépéseket megtettük és némi tapasztalatot szereztünk az új gyakorlat végrehajtásában, egy új folyósítási jellemzőt kellett megalkotnunk (lásd 2. Ábra).

Nem vettünk ki belőle minden változást, de a folyósítás rátája következetesebb lett, jobban megtervezhető és kontrollálhatóbb. A folyósítások ellenőrzésére létrehozott vezetői ellenőrzés lehetővé tette számunkra, hogy -- átlagosan -- az év végéig költségvetésünkből 800.000 és 2 millió kanadai dollár maradt elköltetlenül az alatt az idő alatt, amíg én ott voltam. Ez körülbelül költségvetésünk 0,05 százalékát tette ki.

A szigorú kontroll és menedzsment megvalósításához részben azért volt megfelelő kapacitásunk, mert a pénzügyi adatokat az új elszámolási rendszerünkbe közvetlenül azok vezették be, akik a tranzakciókért felelősek, s ezáltal biztosították, hogy tájékoztatásunk mindig időben és pontosan megtörténjék (I., 1. bek.).

A folyósítások jellemzőjét nemcsak a kétoldalú program számára készítettük el, hanem mind a négy kétoldalú ágazat számára is. Havi jelentéseink, amelyek a hónap végét követő hat nap után rendelkezésre álló elemzések voltak, sokkal koncentráltabbak lettek és a felső vezetést tájékoztatták a legfrissebb trendekről és tervtől való eltérésről (l., 39. bek.).

2. Ábra 2. folyósítási jellemző, kétoldalú program



Egy kétoldalú ágazati projekt finanszírozásának tipikus jelentése a következőkről tájékoztat:

- a pénzeszköz tényleges és tervezett folyósítása és a folyósítandó egyenleg,
- a pénzeszköz tényleges és tervezett elköltése és az elköltendő egyenleg;
- a fentiek összehasonlítása az előző év teljesítményével;
- a tervtől való eltérés okai, amennyiben ismertek;
- javaslatok a korrigálásra.

Az utazásra és fizetésre stb. vonatkozó többi információt is megadtuk és elemeztük.

Ugyanazt az információt adtuk grafikus és írott formában a kétoldalú programról, mint egészről, valamint a Képviselőt valamennyi többi programjáról. Az adminisztratív program költségtervének jelentésében sok altétel volt, például utazásra, reprezentációra, fizetésekre és informatikára. Havi jelentésünk körülbelül 30 oldalt tett ki, az első oldalon a tervtől való jelentős eltérések összegzése, valamint egy utalás volt található arra, hogy a vonatkozó részletek hol találhatóak. Az elnök és a többi munkatárs tehát jól megismerhette a Képviselőt pénzügyi állapotát nem sokkal a hó vége után. Megnézhettek annyi részletet, amennyit csak kívántak, és döntéseiket meghozhatták a működési terv megvalósításához szükséges változtatásokról (l., 19. bek.).

Árukra és szolgáltatásokra vonatkozó szerződések

A Képviselőlet szerződéskötési eljárás módját egy alelnökökből álló bizottság ellenőrizte, akik nemcsak az egész eljárásért voltak felelősek, de az ajánlatkéréseket is át kellett nézniük, mielőtt azokat kiadták (I., 39. bek.). Egy ajánlatkérés egy felhívást jelentett minden érdekelt szállító, vagy azok egy kiválasztott csoportja számára, hogy a Képviselőletnek adják be ajánlatukat, amelyben leírják, hogyan és milyen áron tudnak egy bizonyos igényt kielégíteni -- legyen az akár áru szállítására, akár szolgáltatás nyújtására tett ajánlat.

A szerződéssel kapcsolatos eljárás fő alkotóelemeit a Kanadai Kincstári Tanács (*Treasury Board of Canada*) által kiadott tájékoztató kézikönyvben fektették le. Ez egy miniszterekből álló bizottság, és a kanadai kormány kabinetbizottsági rendszerének egy részét képezi. Ezt a szerződéssel kapcsolatos eljárást a Kincstári Tanács Titkárságának egy részlege ellenőrizte, viszont elég tekintélyes részben helyt adtak a saját belátás szerinti eljárásra is a folyamat végrehajtása során (I., 68. bek.).

A Képviselőletet sok kritika érte azért, hogy olyan rendszert alkalmaz, amit nem jól ismer; hogy a nagy és sok tapasztalattal rendelkező vállalatokkal szemben részrehajlóak; hogy előnyben részesítik azokat a vállalatokat, amelyek központja földrajzilag közel esik a CIDA központhoz; hogy túl sok időbe kerül, amíg egy szerződést jóváhagynak és kiadnak; és hogy részrehajlóak néhány szállítóval szemben, akiket a projektért felelősök előnyben részesítenek. A bizottságban eltöltött néhány hónap tapasztalata meggyőzött arról, hogy ezek a kritikák megalapozottak.

A korrigálási műveletet azzal kezdtük, hogy újrafogalmaztuk a szállítói listára való felkerülést, valamint az ajánlatok beadásának módszerét. Majd elkészítettünk egy útmutató kézikönyvet, amit minden, a listánkon szereplő egyénnek és vállalatnak kiküldtünk, és egész Kanada területére elindítottunk egy csoportot annak bemutatására, hogyan kell kitölteni egy nyomtatványt és hogyan működik a számítógépes kiválasztó rendszer (I., 45. bek.). A számítógépes kiválasztás bemutatása lehetővé tette, hogy az előadáson résztvevők lássák a rendszert működés közben, és hogy megértsék a kiválasztás logikáját. Az ajánlatok beérkezése utáni értékelés folyamatát is megmagyarázták. Mindez segítséget nyújtott a potenciális szállítóknak ahhoz, hogy megértsék, milyen pontosan meg kell határozniuk érdeklődési területeiket és tapasztalataikat, és hogyan kell ajánlatukat úgy beadni, hogy nagyobb esélyük legyen a sikerre.

Célunk ebben az időben az volt, hogy olyan beszerzési folyamatot alakítsunk ki, dokumentáljunk és ismertessünk, amelyik egyszerű, érthető és következetes. Olyan eljárást akartunk, amelyekben a felhasználók -- akár a szállítók, akár a Képviselőlet projekt vezetői -- megbízhatnak (I., 20. bek.). Tudtuk, hogy a rendszerbe épített kontroll segítségével arra koncentrálhatunk, hogy célunk elérését biztosítsuk. Az alaprendszernek működnie kell, még mielőtt a nagyobb beruházásokra időt és pénzt fordítunk, ha meg akarjuk próbálni a annak kijavítását.

A szállítók adatbázisának átvizsgálásával és "megtisztításával" párhuzamosan beiktattunk egy módosított ajánlati nyomtatványt. Ezt munkatársaink használták a szerződések iránti igények bevezetésére. Előzőleg a különböző ágazatoknál különböző eljárásokat használtak, mindegyiknek külön nyomtatványa volt és saját külön elképzelése arról, hogy milyen információra van szükségük. Nagyon szigorú korlátok közé szabtuk azokat a "váratlan helyzetekre" vonatkozó ajánlatokat, amelyeket a bizottság elfogadhat, és előírtuk, hogy a bizottság tagjai legalább három nappal a bizottsági ülés előtt kapják meg a dokumentációt.

Javaslatot tettünk arra -- amihez meg is kaptuk az elnök hozzájárulását -- , hogy mennyi szerződést kell kiadni kis cégeknek és kezdő cégeknek (I., 32. bek.).

Létrehoztunk egy adatbázist, amiben szemmel tarthattuk a szerződések földrajzi szempontú eloszlását, és egy olyan rendszert, amelynek segítségével figyelemmel kísérhettük, hogy mennyi idő telik el a szerződés bekérésére tett határozat és a szerződés tényleges kiadása között.

Módosítottuk azt az eljárást, ahogyan a munkatársaknak jóváhagyás céljából átadtuk az ajánlatokat még a bizottsági vizsgálat előtt, valamint a jelentéshez használt nyomtatványt is, amit a bizottság részére kellett beadni az így jóváhagyott valamennyi szerződés felsorolásával (I., 22. bek.)

Létrehoztunk egy olyan rendszert, amely tájékoztatott bennünket arról, amikor vállalatok vagy egyének több, egy bizonyos összeg feletti szerződést, vagy egy bizonyos számú szerződésnél többet kaptak. Arról is adott információt, hogy mennyi és milyen típusú panasz érkezett a megkapott döntésekkel és ügyletek jóváhagyásával kapcsolatban olyan esetekben, amelyek kívül estek azon a hatáskörön, amit nekünk a Kincstári Tanács biztosított, és az ügy folytatásához az utóbbi jóváhagyására volt szükség (I., 68. bek.)

A bizottság hetente ülésezett, és megvizsgálta a pályázatokat, amelyeket munkatársainktól az ajánlatkérések kiadására vonatkozó felhatalmazás céljából kapott. Az ülés dokumentációja közé tartozott az arra a hétre vonatkozó ellenőrzési információ és statisztika, a negyedéves jelentések, amelyekben nagy vonalakban megadták a trendeket és azokat a helyeket, ahol problémák merülhettek fel (I., 39. bek.). Végül tehát megszületett a szerződésekkel kapcsolatos vezetői ellenőrzési rendszerünk, és működött is.

Információ-menedzselés

Néhány ezer projekt menedzselése és egyidejű futtatása, valamint a különböző teljesítmények tervekkel történő összevetése megoldható manuálisan. Még az is megoldható számítógépes rendszer nélkül, hogy számon tartsuk a vonatkozó ráfordításokat és azok hatását a teljes elszámolásra és költségtervekre, viszont ezek végrehajtásához és a hibák megtalálásához szükséges alkalmazottak számát végtelenül nagyra kéne növelni.

Amikor a CIDA-nál kezdtem dolgozni, volt néhány kezdetleges gépi rendszerük. Felismerték azok elégtelenségét, de a fejlesztés lehetőségét is, és született egy nagyobb volumenű projekt, amelynek során egy nagymennyiségű vonatkozó adatot tartalmazó adatbázist akartunk létrehozni azzal a céllal, hogy segítsük kezelni a Képviselőlet működésének minden fázisát. A múltban sokszor sikertelenül zárult a kanadai kormány azon törekvése, hogy gépesített rendszert hozzon létre, tehát munkatársainknak gondosan le kellett szűrni ezeket a tanulságokat. Ezen tanulságok egyike például az volt, hogy ne próbálkozzunk egyszerre túl sokat megoldani.

Ennek eredményeképpen született néhány gyors döntés, amely a rendszer nagyságát és definiálását szolgálta korlátozni. Döntést hoztunk például arra, hogy ne dolgozzunk ki modult a felső vezetés számára -- ami, mint később kiderült, helytelen döntés volt --, és hogy modul rendszert dolgozzunk ki, amelyek közül az első kettő a pénzügyi és projektmenedzselést kezelné.

A pénzügyi menedzselést kezelő modul kifejlesztése bonyolult munka volt, és nehezen lehetett eljutni arra a pontra, ahol már adatokat lehet bevinni. A modul kifejlesztése azonban mégis sokkal könnyebb volt, mint annak alkalmazása. Meg kellett oldani, hogy a projekteket összehozza a pénzügyi elszámolási rendszerrel, mivel a tervek szerint a jövőben mindkét rendszernek ugyanazt az adatbázist kellett majd használnia különböző célból. Azonban a korábbi kezdetleges rendszerekben tulajdonképpen nem volt a kettő összekötve -- az egyik például a mérőföldkövek szerinti projekt megvalósítási menetről adott jelentést, a másik pedig a pénzügyi ráfordítást hasonlította össze szerződések szerint.

Lényeges volt, hogy auditálási szempontból a régi és az új pénzügyi rendszer kapcsolódjon egymáshoz. Az előző projektmenedzselési rendszerben alapvető költségtervi adatok voltak ugyan, de alig kapcsolta össze a mérőföldköveket a költségvetésekkel. Kezdetben ennek a két rendszernek az összekapcsolása egy vonatkozó adatokat tartalmazó adatbázisban abszolút sikertelen volt. A problémát nem a klasszikus "szemét be, szemét ki" jelentette, mivel ebből a szempontból minden előző rendszer eléggé hatékony volt. A problémát az jelentette, hogy az adatok nem vonatkoztak egymásra. A projektmenedzser tudta, hogy a projekt milyen állapotban van, de nem tudta azt a Képviselőlet költségtervezési rendszerével összevetni, miközben a pénzügyi adminisztráció tudta azt, hogy a szerződések és elkötelezettségek milyen fázisban vannak, de nem tudták ezeket összevetni a projektekkel. Ebből soha nem keletkezett komoly probléma, mivel mindig volt elég tartalék pénz a hiányosságok fedezésére, és az év végi menedzselést a költségterv érdekelte, nem pedig a projekt készültségi állapota.

Ahhoz, hogy a megfelelő kapcsolatokat megteremtsük, át kellett nézni minden projektet a Képviselőlet portfóliójában, meg kellett állapítani annak állapotát és kapcsolatát az eredeti költségtervhez, új kapcsolatokat kellett kidolgozni a mérőföldkövek és a költségtervek között és mindezt az új adatot be kellett vinni az adatbázisba, ugyanakkor azonban sértetlenül kellett hagyni az eredeti elszámolásokat és költségterveket. Mindez közel egy éves munkába került, és ezzel jelentősen megkésett az új rendszer végső engedélyeztetése. Ha azonban mindezt

nem csináljuk meg, akkor az év végi ráfordítás menedzselést nem lehetett volna megvalósítani.

Eközben foglalkoznunk kellett definíciókkal, az adatok megőrzésével és biztonságával és egy sor olyan dologgal, ami szigorú menedzselést kíván, ha a végső rendszer sérthetlenségét és hitelességét fenn akartuk tartani.

Nem sokkal azután, amint az új rendszer elkészült és működtetése egészen sikeresen haladt, érezhetővé vált annak a döntésnek a hatása, miszerint ne készítsünk modult a felső vezetés információ-szükségletének kielégítésére.

A Képviselő elnöke tájékoztatást kért arról, hogy a projektek közül mennyinek van hatása ilyen vagy olyan módon a harmadik világban élő nőkre. Mivel nem tartozott senkinek a feladata közé megkérdezni a felső vezetést, hogy milyen jellegű információkat kérhetnek, és mivel senki nem sejtette előre, hogy ilyen kéressel fordulhatnak hozzájuk, ennek az információnak nem is volt helye az adat-kódolási rendszerben, és nem is szerezték be ilyen adatokat, amikor a projektek adatait átvizsgálták és betáplálták az új rendszerbe. Mivel az elnök számára ez elsősorú kérdés volt, minden projektet még egyszer át kellett nézni, meg kellett alkotni egy új kódolási blokkot, pótlólagos adatokat kellett betáplálni, ellenőrizni és elemezni. Mindezt meg lehetett oldani az új rendszer működése alatt, viszont több száz ezer dollárba került ennek az új kategóriának a létrehozása.

1984-ben Kanada Főszámvevője visszatért a Képviselőhöz a második átfogó auditálás elvégzésére. Tudtuk, hogy a vezetési munkák színvonalának javításában még sok tennivaló akad, viszont büszkék voltunk arra is, amit addig már elértünk. Amikor megbeszéltük az auditálás munkaprogramját, sikerült meggyőznünk a Főszámvevői Hivatalt arról, hogy ne csak arról készüljön jelentés, amit még meg kellett csinálni -- ez a hivatal dolga --, hanem elismerjék azt is, amit már megoldottunk. Az 1985-ben kiadott jelentésük kiegyensúlyozott képet adott hiányosságainkról és teljesítményeinkről.

5. Esettanulmány II.: A Szövetségi Fővárosi Bizottság (*The National Capital Commission*)

A Szövetségi Fővárosi Bizottság igazgatja a Szövetségi Fővárosi Régió (*National Capital Region*) szövetségi ingatlanainak azon jelentős részét, amelyeket az igazgatás, vagy a Kormány nem használ napi működése során. A Szövetségi Fővárosi Régió átlépi Ontario és Quebec tartományok határait, és magába foglal két nagyvárost, nevezetesen Ottawát és Hull-t, valamint az ehhez a két nagyvároshoz tartozó külső területeket is.

Amikor én ott voltam, a Bizottság eszközei közé tartozott körülbelül 800 épület, köztük öt hivatali rezidencia, a Főkormányzóé és a Minisztereelnöké, 100 km hosszúságú főút, 250 km hosszúságú aszfaltosított, sportolásra alkalmas kisebb út, egy 40.000 hektár nagyságú zárt nemzeti őspark, nagy részben eredeti állapotban, 17.000 hektár külvárosi és városi park és sok híd eredeti fallal és korláttal, stb. A Bizottság irányítása alatt álltak még campingek, strandok, nyitott természeti

múzeumok, sífutó pályák, golfpályák és a területén folyó más hasonló tevékenységekre szolgáló létesítmények. A Bizottság feladatai közé tartozott az is, hogy a földhasználat kezelési jogát kiadják, hogy külsőleg megtervezzenek minden szövetségi tulajdonban lévő területet és épületet -- köztük az igazgatás épületeit is -- , a várostervezés, a főváros hosszútávú tervezése és a Szövetségi Fővárosi Régió területén szervezett országos fesztiválok igazgatása.

A Bizottságnál dolgozók száma csúcspontban elérte az 1.500-at, de számuk időnként változott. Amikor 1986-ban elkezdtem ott dolgozni, költségtervük 130 millió kanadai dollár volt, amiből 30 millió saját bevételükből származott, azaz haszonbérletből, engedélyekből, belépődíjakból, stb. Költségvetési csökkentések megnyírbálták a mi költségtervünket is körülbelül 25 százalékkal a következő négy év alatt.

1986 és 1990 között én voltam a Bizottság felelős működési ügyvezetője. Feladatomból valamennyi működési terület kezelése. Felelősséggel a Bizottság üléselő elnökének tartoztam, aki egy dinamikus egyéniség volt és már mintegy két éve töltötte be ezt a tisztséget. A vezetés fejlesztésének ügyét teljes szívvel támogatta, vállalta a külső kapcsolatok intézését, valamint a Fővárosra vonatkozó hosszútávú elképzelést (I., 25. bek.).

A Bizottságról az volt az általános vélemény, hogy arrogáns, a kérésekre nem reagál és nem hatékony. Elődömet bűnösnek találták csalásban, a ránk kiszabott költségvetési csökkentés miatt a Bizottságot át kellett alakítani egy Fővárost építő intézményből a Főváros meglévő szerkezetének karbantartásáért felelős intézménnyé, és a munkatársak demoralizálódtak.

Vezetői ellenőrzés a működésért felelős ügyvezető számára

Amikor munkámat elkezdtem, egy olyan Képviselőhöz érkeztem, amely megpróbálta kiheverni csalásban bűnösnek talált elődöm okozta hatásokat, ezért jelentősen meg kellett változtatni a Képviselő elképzeléseit a pozícióból fakadó feladatokról és prioritásokról. A munkatársaknak nemcsak azt kellett megérteniük, hogy egy "új seprő"-nek meg kellett tisztogatnia azokat a gyakorlatokat, amelyek mellett csalásra volt lehetőség, de azt is, hogy egy olyan valaki került oda, aki nagy figyelemmel kísérte munkájukat is (I., 29. és 30. bek.). Ehhez szükségesek voltak a folyamatban lévő tevékenységekről szóló tájékoztatások, és nagyobb jellegű módosításokra is szükség volt az ellenőrzési rendszerekhez, valamint át kellett definiálni azokat az információkat is, amelyeket nekem ellenőrzésre át kellett adniuk.

Elhatároztam, hogy az új kapcsolat kialakítása érdekében eleinte "mikromenedzselés"-re van szükségem. Ez azt jelentette, hogy a Bizottságon belüli minden jelentős tevékenységről meglehetősen részletes információt kértem, azaz nem hagytam a részleteket másokra, és nem csak a kivételekre koncentráltam.

Megbeszélést tartottam azokkal a vezető munkatársakkal, akik felelősek voltak a pénzügyekért, a használt eszközökért, a készletekért, a szerződésekért, az emberi erőforrásokért, a tervezésért, a fesztivál szervezésért, az ingatlanokért,

valamint a természetes erőforrások kezeléséért, és megállapodtam velük abban, hogy milyen lépéseket tesznek a hozzájuk tartozó területek rendbehozatalára. Azt is meghatároztuk, hogy milyen mutatókat használunk a haladás ellenőrzésére, rögzítettük a határidőket az egyes mérföldkövek teljesítésére, és meghatároztuk, hogy milyen eredményt várunk munkájuktól (I., 32. bek.).

Nagy számban alkalmaztunk másodéves informatika szakos egyetemistákat, akik gyakorlatukat végezték, vagy szemeszterek között dolgoztak. (Az egyetemisták sokkal kreatívabbak, de sokkal kevesebbe kerülnek, mint a hivatásos számítógépszakmában már tapasztalattal rendelkező szakemberek.) Egyikük azt a feladatot kapta, hogy készítse el az áthozat, azaz az egyenlegáthozat rendszerét. Ez egy manuális vagy automatizált rendszer, amely feljegyzi, hogy egy bizonyos dokumentumot vagy feladatot egy adott időpontban a jövőben el kell intézni, és abban az időpontban emlékezteti is arra a felhasználót (I., 60. bek.). Miután reggel bekapcsoltam a számítógépet, az én áthozati rendszeremben először azoknak a dokumentumoknak és feladatoknak a listája jelent meg a képernyőn, amiket aznap újra meg kellett nézni. A rendszerben le tudtam másolni a témához kapcsolódó feljegyzéseimet, elektronikus postával továbbítani tudtam azokat a megfelelő felelősöknek, és megkérhettem őket, hogy készítsenek jelentést számomra. Vagy elektronikus posta útján válaszoltak, vagy elküldték a szükséges jelentést, dokumentumot vagy tételt. Ezek után aktualizáltam az átvitelt és megadtam az új dátumot, amikor a tételnek újra meg kellett jelennie a képernyőn. Volt olyan, hogy 140 különböző téma jelent meg az átviteli rendszeremben. Néhányat bizonyos számú hetenkénti időszakban kellett újrazivizgálni, néhányat negyedévenként, néhányat pedig évente. A témák lehettek teljesen különbözőek is: pénzügyi jelentés, tetőjavítás a Miniszterelnök rezidenciájában, egy nagyobb fesztivál megtervezése.

Vezető munkatársaim hamar hozzászórtak a új rendszerhez. Amikor mondtam nekik, hogy egy bizonyos feladatot beteszek az átviteli rendszerembe és megállapodtunk egy dátumban, akkor azt a feladatot egy korábbi dátummal ők is betáplálták saját rendszerükbe emlékeztetni magukat arra, hogy erről jelentést fogok kérni.

Ez az átviteli rendszer -- amit például a hagyományos pénzügyről és emberi erőforrásokról szóló jelentések egészítették ki -- alkotta az én vezetői ellenőrzési rendszeremet. Részletesebb volt, mint sok más igazgatóé, de az adott körülmények között erre szükség volt.

Ingatlan-menedzselés

Áttérésünket ingatlanaink "építéséről" azok "karbantartására" bonyolultabbá tette az a tény, hogy hiányzott a megfelelő tapasztalat (I., 49. bek.). A múltban a javítási munkálatokat csak akkor végezték el, amikor az már szükséges volt; előre nem tervezték be azokat. Ehhez még az is hozzátartozott, hogy amikor a javítások elvégzése szükségessé vált, volt is rá pénz. A költségvetés csökkentése miatt ez megszűnt. Végül azt is tudtuk, hogy a megépített infrastruktúra legnagyobb része körülbelül ugyanabban az időben készült, és hogy legtöbbjük közeledett ahhoz az

állapothoz, amikor nagyobb javítást igényeltek. Az ingatlan-menedzselési portfóliónk nagyon rendszertelen volt.

Egy ellenőrzési rendszer kiépítése megint lehetetlen volt mindaddig, amíg le nem raktuk a menedzselés szilárd alapját, és ameddig az ingatlanunkat felőlelő adatbázis nem volt pontos, következetes és teljes. Ezt úgy értük el, hogy egy mintegy 15 főből álló feladatmegoldó munkacsoportot hoztunk létre, amelyben voltak út-, szerkezet-, park és földhasználati felelősök, akik azzal töltötték a következő 18 hónapot, hogy meglátogatták területüket, felmérték állapotukat és elektronikus formában részletesen beszámoltak arról, amit találtak. Ezzel párhuzamosan egy kis csoport a vonatkozó irodalmat tanulmányozta és szakemberektől kért tanácsot arról, hogy egy bizonyos típusú ingatlan karbantartásához mi a javítási munkálatok optimális ideje, és milyen pénzügyi következménye van annak, ha a karbantartási munkálatokat az adott időben nem végzik el. Ez az információ is bekerült az adatbázisba (I., 40. bek.). Végül a feladatmegoldó munkacsoport munkájának eredményei alapján kidolgoztunk egy tíz éves karbantartás beruházási stratégiát. Ekkor tehát volt egy adatbázisunk és egy karbantartási módszerünk, amely magában foglalta a szükséges ellenőrző rendszereket is.

Ezt követően minden évben az éves terv és költségvetés tartalmazta a karbantartási tervünkből származó vonatkozó projekteket. Ha a projektek megkéstek, vagy a pénz kevés volt, a legsürgősebb új projekteket kezdtük el és a tervet átdolgoztuk a változás figyelembe vételével. Év közben jelentéseket küldtek a Bizottságnak és a vezető munkatársaknak arról, hogy az abban az évben elkezdett munkák hogy haladtak, valamint javaslatokat is tettek abban az esetben, amikor a munka nem haladt az ütemtervnek megfelelően (I., 38. bek.): (Hasonlóan a CIDA gyakorlathoz, a költségtervnel valamivel nagyobb összegre terveztük projektjeinket, számolva a késedelem eshetőségével.) Egy szakember minden évben meglátogatott minden ingatlant, hogy megállapítsa, nem romlott-e többet az ingatlan állapota, mint azt előre vártuk. Ezzel már az ingatlan-menedzselési rendszerünk is működött.

Haszonbérletből származó bevételek

A Bizottsághoz tartozó 800 épület közül sokat kiadtak magánszemélyeknek lakások céljára, bolt- és kereskedelmi létesítményeknek, raktáráruházaknak és gazdaságoknak. Létezett egy egész jó adatbázis a haszonbérletekről, bérlemények értékéről és a bizonylatokról (I., 49. bek.), viszont a haszonbérletek menedzselése sok problémát okozott.

A késedelmekről szóló jelentéseket nem lehetett rutinszerűen megkapni, és a késedelmek helyrehozatalára nem volt kidolgozott koncepció. A kontrollrendszerek elkészítésével újra a menedzsment problémák megoldására kellett várni. Első lépésként elkészítettük a koncepcióról szóló dokumentumot, amely azt hivatott szolgálni, milyen intézkedéseket kell tenni a bérleti díjak késedelme esetén, milyen felújítási munkákat kell elvégezni, amikor egy új lakó költözik be, és hogy milyen szabványokat kell alkalmazni a különböző osztályú épületek felújításánál (I., 40. bek.). A jóváhagyás után minden lakóval közöltük a koncepciót, és amikor a bérleti szerződések lejártak, az új politikának megfelelő új feltételeket beszúrtuk a

szerződésbe. Ezen felül a bérleti díjakat összehasonlítottuk a magánszektor díjaival, és fokozatosan ezekhez igazítottuk bérleti díjainkat.

Ezek után havonta jelentést lehetett kapni a bizonylatokról, a különböző periódusú hátralékokról, a felújításokra fordított költségekről, a lejárandó szerződésekről, valamint az üresedésekről. Néhány koncepciót később kiigazítottunk, ha arra szükség volt. A havi jelentésnek tartalmaznia kellett egy összegzést a problémás területekről, valamint javaslatokat azok megoldására.

Az állati és növényi élőhelyek menedzselése

Mivel igen nagy kiterjedésű parkok és erdők voltak a Bizottság tulajdonában, a fauna és flóra hatékony menedzselése is feladatot jelentett. Néha a kettő nem volt egyensúlyban, és intézkedéseket kellett hozni. Két példával tudom ezt illusztrálni.

A Bizottság nemzeti parkját többnyire meghagyták eredeti állapotában, megközelítése nehéz volt. Az erdő erőforrásainak menedzselése gyalogosan végzett vizsgálatot igényelt. Ehhez sok időre van szükség, és az ellenőrzésnek nem is a leghatékonyabb eszköze. A levegő vizsgálata sokba kerül, a vizsgálatot végző repülőt különleges berendezéssel kell felszerelni. A levegőszennyeződés és szárazság hatását például legjobban infravörös fényképen lehet látni. Az erdők ellenőrzéséhez és igazgatásához műholdakról készült fényképeket kezdtünk használni. Megkaptuk a színes és infravörös műholdas felvételeket az elmúlt öt évre visszamenően, és megállapodtunk abban, hogy ezután minden évben megkapunk egy új felvételsorozatot. Így világosan lehetett látni a változásokat és trendeket, és a helyreigazításhoz meg lehetett tenni a kellő lépéseket.

A nemzeti park a hódok kedvenc lakóhelye volt. Igaz, hogy a hód Kanada nemzeti állata, de ha nagyon elszaporodnak, sok kellemetlenséget okoznak azoknak, akik az erdő erőforrásaiért felelősek. A hód nemcsak fákat vág ki nagy számban, hanem olyan gátakat épít, amelyek miatt nagy területek kerülnek víz alá és ott minden fa elpusztul. A hód kiváló gátépítő, hamar észreveszi, ha a gát kilyukad és gyorsan kijavítja. A gátak azonban néha összedőlnek, s néha komoly következményekkel járnak a Bizottság és mások infrastruktúrájára. Sok utunkat elmosott a víz, amikor egy gát összeomlott és a víz elárasztotta a területet.

Bár a műholdas felvételek segítségével könnyebben észre lehetett venni az új gátakat, gyakran mégis túl késő volt ahhoz, hogy az elárasztott fákat megmentjük. A veszélynek kitett területek gyakori talajfelmérése általában beazonosította az új gátépítést, és a hódokat csapdába lehetett csalni és eltávolítani a nemzeti park területéről. Nehezebb volt akkor a helyzet, amikor a hódok teljes magasságban megépítették a gátat, és így elárasztották a terület nagy részét. Minden gátat nem akartunk lerombolni, csak csökkenteni az elárasztott területet és a hódpopulációt. Az egyik természetvédelemmel foglalkozó munkatárs megtalálta a megoldást. Egy 10 centiméteres műanyag levezető csövet építettek a gátba körülbelül 7 méter hosszúságban a gát falára merőlegesen úgy, hogy a vége az elárasztott területre ért a gát falától mintegy négy méterre rézsútosan felfelé, hogy csak a víz felületét érje el. Ha a hódok megpróbálták magasabbra építeni a gátat, akkor "kilyukadt", és

bármennyire erőlködtek is, a szivárgást nem tudták megállítani. Ebbe hamarosan beleuntak és más helyre vándoroltak. Tehát a kontroll még a hódok kezelésére is alkalmazható!

Levelezés

A Bizottság naponta több száz levelet kapott a régióban lakóktól, miniszterektől, más kormányzervektől, stb. A levelek rengeteg témát öleltek fel, kezdve a természetet érintő levelektől egészen az új költségtervi kiutalásokig. Amikor odamentem dolgozni, volt egy központi titkárság, amely eljuttatta a leveleket a megfelelő munkatárshoz, átnézte, hogy a bizottsági elnök vagy általam aláírandó levelek megfelelő formátumúak, tartalmazzák-e a megfelelő információt és valóban csak az aláírás hiányzik-e róluk. Nem volt kidolgozott rendszer arra, hogy a leveleket számon tartsák és bizony volt olyan levél is, amit soha, vagy amit csak késedelemmel válaszoltak meg.

Sok levelezést nyilvántartó rendszert lehetett kapni a piacon, és egy megfelelőt meg is vásároltunk és beszereltünk. Kialakítottuk a politikát, amely figyelembe vette a megválaszolásra fordítható időt, kiválogatta azokat a leveleket, amelyeket a különböző szinten dolgozó munkatársak is aláírhattak, és megadta azokat a lépéseket is, amelyeket meg kellett tenni, ha egy bizonyos levelet nem lehetett megválaszolni a megszabott idő alatt, s ezzel működésbe lépett az új rendszer. Emlékeztetőket küldtek ki, ha valaki nem válaszolt időben, a havi jelentés adatok alapján beszámolt az egyes ágazatok levelezéssel kapcsolatos feladatának teljesítményéről.

Itt újra várni kellett a vezetői ellenőrzésnek arra, hogy egy megfelelő adatbázist létrehozzanak és megfogalmazzák a vonatkozó politikát.

6. Következtetések

Nem létezik ellenőrzés nélküli menedzselés. Egy Képviselőlet tevékenységének minden fázisát ellenőrizni lehet, és a menedzserek feladata az, hogy a kontroll mértékét és formáját megítéljék. A nagy tapasztalattal bíró jó vezetésnek és kielégítő irányításnak kisebb fokú ellenőrzésre van szüksége, mint egy olyan Képviselőletnek, ahol a rossz vezetés bajaiból kell felépülni. Azonban még a legszilárdabb és legjobb vezetés alatt lévő Képviselőletnek is vannak olyan ellenőrző rendszerei, amelyek biztosítják a menedzsereknek, hogy minden jól működjön és hogy minden rendszer azt tegye, amire eredetileg megtervezték.

Nagyon sok tapasztalatot lehet egy olyan Képviselőletnél szerezni, ahol a vezetés elégtelen volt és a hibák kijavításán kellett dolgozni, majd a teljesítmény javulását kellett szemmel tartani. Ha a jó vezetés megteremtésébe investálunk, befektetésünk hamar megtérül nemcsak pénzügyi vonatkozásban, hanem azért is, mert a munkatársakban büszkeség, irántuk pedig tisztelet ébred.

James Q. McCrindell⁴

VEZETŐI ELLENŐRZÉS: A KÖZPONTI ÜGYNÖKSÉGEK SZEREPE (Kanada)

Kivonat

Ez a dolgozat a központi kormányzati ügynökségek szerepét teszi vizsgálat tárgyává a minisztériumokban kialakított vezetői ellenőrzés szervezeti felépítése tekintetében, főleg kanadai szemszögből. Vannak olyan országok, amelyek hasonló elvek alapján működnek, másutt más eszközöket használnak annak érdekében, hogy hatékony vezetői ellenőrzési rendszert alakítsanak ki, például a legfelső ellenőrzési szinten működő intézmények, vagy részletes törvényi előírások segítségével.

Kanadában a központi kormányzati ügynökségek vezető szerepe a vezetői ellenőrzés tekintetében összhangban van a hagyományokkal és megfelel annak a gyakorlatnak, ami kb. 125 éve kialakult, nem sokkal azután, hogy Kanada önálló országgá vált. Ezek az ügynökségek részben irányítják a pénzügyi vezetést, valamint a költség- és emberi erőforrás gazdálkodást, másrészt tanácsadóként működnek a Kormány mellett a Miniszterelnökön keresztül, s nevében eljárnak a közszolgálati intézmények működtetése tárgyában. Ez a szerepkör természetesen nem azonos a kormányprogramok irányításával, ami az illető miniszterek hatásköre.

Némely központi kormányügynökség, például a Kincstári Tanács, a kanadai kormány alá tartozik, de vannak olyanok is, amelyek közvetlenül a Parlamentnek tartoznak elszámolással. Ezek közül a legfontosabb a Számvevőszék, ami Kanadában a legfőbb ellenőrzési intézmény és a Közszolgálati Bizottság, amelynek az a feladata, hogy ellenőrizze, hogy a közhivatalokba történő kinevezések során érvényesül-e az érdemi elv, vagyis biztosítja, hogy a kormánytisztviselők kinevezése és előléptetése során nem alkalmaznak diszkriminációt.

Bár a kanadai központi kormányzati ügynökségek nem hozták létre a vezetői ellenőrzés intézményes formáit, a vezetői ellenőrzés mindazon jellemzői, amelyeket

⁴ James Q. McCrindell, a kanadai Államkincstár vezető hivatalnokja jelenleg a Waterloo Egyetem professzora. Korábban ő volt Kanadai Állami Számvevőszék Elnökhelyettese, feladatai közé tartozott a szövetségi kormányminisztériumok központi ellenőrzése a pénzügyek terén.

megtalálunk az INTOSAI *Útmutató a Belső Ellenőrzés Normáihoz* c. munkában a kanadai törvények részét képezik és ezeknek megfelel a központi ügynökségek politikája. A Kanadában a legutóbbi időkben végbement államháztartási reformok a minőségi szolgáltatások, a felelősségre vonás és az információtechnika térnyerése terén szintén megfelelnek az INTOSAI alapelveinek.

Kanadában a Főszámvevő jelentős befolyással bír a vezetői ellenőrzésre, bár formálisan nem tartozik hatáskörébe ennek fejlesztése és alkalmazása. A Főszámvevő értékes támogatást nyújt a központi ügynökségeknek és az egyes minisztériumoknak az ellenőrzés javításához a Parlamentnek készített jelentések segítségével és azzal a független kutatással, aminek tárgya a Kanadában, vagy máshol a világban megismert követendő gyakorlat bemutatása.

Bár a Főszámvevő alapvetően meg van elégedve a belső ellenőrzés működésével Kanadában és általában támogatja a jelen reformokat, nyilvánosan aggodalmát fejezte ki amiatt, hogy a központi ügynökségek nem fordítanak kellő figyelmet a vezetői ellenőrzésre. Különösen aggasztónak találta, hogy a minisztériumokra háruló, egyre növekvő mértékű hatáskörrel nem járnak együtt a felelősségre vonás megfelelő eszközei.

1. A vezetői ellenőrzés keretei Kanadában

A vezetői ellenőrzés hatalmi szintjei

A Parlament (a törvényhozás) a vezetői ellenőrzés legmagasabb szintje a kanadai kormányban. Ez a legfőbb törvényhozói hatalom, s bármely törvényhozói hatáskör, amelyet máshová delegál, csak alárendelt természetű lehet. A Parlamentet csak az Alkotmány és a Jogok és Szabadságjogok Kartája köti, de fel van hatalmazva arra, hogy bármilyen törvényt hozzon. Mindazonáltal jelentős hatalmat adott a végrehajtás kezébe, ami lehetővé teszi, hogy az éppen hatalmon lévő kormány jelentős szabadságot élvez feladata végrehajtásában.

A vezetői ellenőrzés törvényi alapja a Pénzügyi Adminisztrációra vonatkozó Törvény (PAT). Ez a Törvény több ellenőrzési szintet meghatároz, s ami talán a legfontosabb, törvény által előírja egy kormányminiszterekből álló állandó bizottság működését. Ez a Kincstári Tanács (KT), melynek hatásköre kiterjed minden ügyre, amely az állami adminisztrációval kapcsolatos. A KT nem tartozik szervezetileg a Pénzügyminisztériumhoz, de szoros, napi együttműködésben ténykedik azzal. A KT felelős a teljes Kiadási Költségvetésért.

Ez a törvényhozási követelmény szokatlan, hiszen a miniszteri bizottságok -- amit kabinet bizottságoknak neveznek -- felállítása általában a Miniszterelnök előjoga, nem pedig a törvényhozásé. Ez azonban azt a kanadai hagyományt tükrözi, hogy az állami adminisztráció, a kiadások és a velük kapcsolatos ellenőrzés a kormány figyelmének központjában kell, hogy álljon. Ezt a törvényhozási követelményt 125 évvel ezelőtt vezették be, nem sokkal azután, hogy Kanada, mint önálló ország létrejött.

A PAT előírja, hogy egy magas rangú kormányminiszter legyen a KT elnöke és a Tanács tagja legyen négy további miniszter. A Pénzügyminiszter hivatalból tagja a tanácsnak, minthogy javaslatai és döntései jelentősen alakítják a kormány belső tervezési és költségvetési folyamatait. A hagyomány ereje azt követeli meg, hogy a KT-ban helyet foglaló miniszterek tegyék félre saját tárcájuk érdekeit a közös kormányérdekek javára a KT döntései során.

A vezetői ellenőrzés kialakítása és életbe léptetése

Néhány tágan értelmezhető ellenőrzési funkció kivételével, amelyeket a Pénzügyi Adminisztrációra vonatkozó Törvény tartalmaz, a legtöbb törvényi ellenőrzés különböző törvényekben fogalmazódik meg, amelyek egyes kormányprogramokra vonatkoznak, mint pl. az adók és illetékek beszedésére vonatkozó törvények. A kormány egész működésére vonatkozó ellenőrzés szempontjait nem foglalták törvényi keretek közé. A KT politikája és irányelvei az a keret, amelyben a vezetői ellenőrzés elvei kialakulnak és nyilvánosságra kerülnek.

A KT politikája szabályokban nyilvánul meg, amelyek törvényi támogatást élveznek, míg az irányelvek irányítást mutatnak, illetve a követendő gyakorlatot

mutatják be. Bár az irányelvek nem kötelező érvényűek, az ellenőrök gyakran szabványként kezelik azokat. Ennek ellenére nem teszik kritika tárgyává az olyan alternatív megoldásokat, amelyek ugyanolyan hatékonyak és költségkímélők.

A KT politikáját és irányelveit a minisztériumok felé a *Kincstári Tanács Kézikönyve* propagálja. A KT Titkársága adja ki a *Menedzser Kézikönyve* című kiadványt, ami könnyen emészthető formában tartalmazza azokat a vezetői ellenőrzési eszközöket, amelyeket minden vezetőknek ismernie kell. Ma már elektronikus formában is elérhető a fenti információ és a hasonló KT-dokumentumok anyaga a kormány és a minisztériumok információs hálózatán. CD-n is hozzáférhető mind a kormány, mind a nagyközönség részére.

A központi ügynökségek szerepe

A PAT előírja a Kincstári Tanács elnöki posztját, valamint a Kincstári Tanács Titkára posztot is miniszterhelyettesi rangban és hatáskörrel -- vagyis a minisztériumok legmagasabb köztisztviselőjének megfelelően. Ez vezetett a Kincstári Tanács Titkársága létrehozásához (KTT), ami a Kincstári Tanács kabinetbizottságának adminisztratív szerve a KT vezetői ellenőrzés rendszerének kialakítására és fenntartására a minisztériumokban. Ez megfelel az INTOSAI azon javaslatának, hogy ezt a feladatot olyan központi szervezet végezze, amelynek hatásköre a különböző kormányzati szervek felett áll. (l., 64. bek.)

Kanadában a Főszámvevőnek nincs formális hatalma és nem feladata a vezetői ellenőrzés gyakorlása, de jelentős a hatása annak kialakítására és propagálására. Ennek az az oka, hogy azon túl, hogy a törvényhozás nevében értékeli a vezetői ellenőrzés megfelelő voltát és jelentést tesz azon pontokról, ahol hiányosságot észlel, egyben megoldási javaslattal is élve, a Főszámvevő állandóan kutatja a vezetői ellenőrzés magasabb szintű módszereit mind Kanadában, mind külföldön és kutatásai eredményét időszakos jelentésekben juttatja el a törvényhozáshoz. Az ilyen kutatási anyagok és az irántuk megnyilvánuló érdeklődés a törvényhozási bizottságokban -- különösen a Számviteli Bizottságban -- arra ösztönzi a Kincstári Tanácsot, hogy állandóan javítsa a vezetői ellenőrzés rendszerét.

A Közzolgálati Bizottság, ami a Parlament alá tartozó független szervezet, a köztisztviselők alkalmazását és előléptetését szabályozza. Működésébe beépültek a vezetői ellenőrzés elemei, beleértve a szankciók alkalmazását és az ellenőrzés követelményét.

Összehasonlítás az INTOSAI Útmutatóval

Kanadában az INTOSAI normáit nem építették fel rendszeres vezetői ellenőrzési rendszerre. Mindazonáltal a KT több alrendszerrel vezényel a menedzsment különböző funkcionális területein. Például a pénzügy területén az irányelvek és utasítások kellően koherens rendszere működik (pénzügyi elszámolás, ellenőrzés és jelentéstétel), a kiadások kezelése (költségvetési és teljesítmény

jelentések), a beszerzés, az emberi erőforrás gazdálkodás vagy a kockázatkezelés szabályai, stb. Megvannak a hasonló funkcionális keretek a belső ellenőrzés és a program értékelés terén is.

Ezen túlmenően a Kincstári Tanács Titkársága arra törekszik, hogy a vezetésnek az ellenőrzés iránti felelősségét növelje az által, hogy új irányelveket adott ki a kormánysszervezetekben felállítandó kontroller funkcióra vonatkozóan. Ezt úgy írták le, mint olyan lényeges és integrált üzleti folyamatot, aminek minden szervezetben meg kell jelennie annak érdekében, hogy:

- felmérje a pénzügyi kockázatot,
- megértse a döntések pénzügyi vonatkozásait még meghozataluk előtt,
- minden pénzügyi döntés esetében kellően kövesse nyomon és számoltassa el a pénzügyi tranzakciókat és a működési eredményeket,
- nyújtson védelmet a csalás, a pénzügyi gondatlanság, a pénzügyi szabályok és elvek megsértése és az eszközvesztés ellen.

A vezetői ellenőrzési rendszerek nyomon követése és értékelése

Az egyes minisztériumokban a legmagasabb rangú köztisztviselő általában a miniszterhelyettes (MH). A miniszterhelyettes felelős az illető miniszter felé a minisztérium napi működéséért, a miniszter által megfogalmazott prioritások gyakorlati kivitelezéséért és a miniszternek nyújtott politikai tanácsadás minőségéért. Ezen kívül a miniszterhelyettes a Miniszterelnöknek felelős általában a munkája minőségéért, amit évente értékelnek a KT kritériumai alapján. Bár a terminológia különbözik, de ezen kritériumok részben hasonlóak az INTOSAI-ban megfogalmazott vezetői ellenőrzési szabványokhoz. Központi ügynökségek adnak tanácsot a Miniszterelnöknek az egyes miniszterhelyettesek menedzseri teljesítménye tekintetében.

A miniszterhelyettes vezetői ellenőrzési feladatainak része az, hogy évente alá kell írnia -- az alárendelt pénzügyi felelőssel együtt -- egy, a Kincstári Tanácsnak és a Főszámvevőnek címzett Képviselési Levelet, ami igazolja, hogy az elmúlt évben a minisztérium nyilvántartott pénzügyi eredményei pontosak és megbízhatóak. A KTT ezeket az igazolt leveleket használja fel a kormány éves pénzügyi jelentésének elkészítéséhez és a Főszámvevő ennek alapján auditálja a jelentést. Ezek az éves pénzügyi jelentések olyan pénzügyi információt tartalmaznak, amelyre vonatkozóan a Főszámvevő hivatalos auditori véleményt ad ki, mely szerint valóban híven tükrözik-e a kormány pénzügyi helyzetét.

Minden minisztériumban van belső ellenőrző és értékelő csoport, amely általában közvetlenül a miniszterhelyettesnek tartozik beszámolóval, vagy a miniszterhelyettes elnökletével működő audit bizottságnak. Ezek a jelentések nyilvános dokumentumok és mind a törvényhozás, mind a nagyközönség számára hozzáférhetőek.

Ezek a csoportok a KT szabványai szerint működnek, s feladatuk az, hogy független vizsgálatokat végezzenek, nagyjából ugyanúgy, mint a Főszámvevő, azzal

az eltéréssel, hogy a jelentések nem a törvényhozásnak, hanem a felső vezetésnek készülnek.

A Főszámvevő és a minisztériumok nyomon követő és értékelő tevékenységén túl a kormány időszakos vizsgálatokat is elrendelhet vagy a Kincstári Tanácson, vagy különleges, nem a kormányhoz tartozó szakértői csoportokon keresztül. A média és a parlamenti ellenzék általában jelentős figyelmet szentel ezeknek a jelentéseknek, ugyanúgy mint az oktatási intézmények és más érdekelt felek, mert ezek nyilvánosságra hozataluk után éveken át referencia- és vitaalapként szolgálnak. Az utóbbira példa a Pénzügyi Menedzsment és Felelősségre Vonás Királyi Bizottsága, ami terjedelmes nyilvános jelentést adott ki, amelyben javaslatot tett a kormány által bevezetendő vezetési és ellenőrző intézkedések meghozatalára.

A vezetői ellenőrzés rendszerek bevezetéséhez szükséges erőforrások képességek és képzés

Amikor a KTT munkatársai áttekintik a minisztériumok kiadási terveit, arra törekednek, hogy a tervezett újra-allokálás, illetve költségvetési csökkentések ne károsítsák a minisztérium azon képességét, hogy megfelelő vezetői ellenőrzést tartson fenn. Például nem javasolják olyan intézkedés jóváhagyását, ami arra irányul, hogy bizonyos adminisztratív lépésre ne kerüljön sor, ha úgy vélik, hogy ezzel elfogadhatatlanul nagy lenne az ellenőrzés kockázata. Például, az egyik minisztérium azt kérte, hogy az alkalmazottak fizetési csekkjeit ne a pénzügy, hanem a személyzeti osztály ossza szét. Ezeket a csekkeket, amelyeket a Gondnokság készít el (a kanadai kormány központi fizetési irodája), a minisztériumok pénzügyi osztályára küldik el szétosztás céljából. Bár a kérés eredményeként bizonyos mértékű időt és rezsiköltséget megtakarítottak volna, a KTT nem fogadta el, mert ellentmondott a felelősségek elkülönítése néven ismert alapvető ellenőrzési szabálynak (I., 55. bek.), minthogy a személyzeti osztály, aki előkészítette a fizetésre vonatkozó információt, ellenőrzése alá vonhatta volna a saját adatai alapján készült fizetési csekkeket.

A KTT állapítja meg azt a szakmai szintet, amelyet el kell érniük azoknak, akik a számvitel és pénzügyi ellenőrzés feladatait ellátják. Munkatársai tagjai az előléptetéssel és felvétellel foglalkozó testületeknek, amelyek felmérik mindazon jelöltek szakmai hozzáértését, akik a kormányzatban felelős pénzügyi, auditori és értékelő pozíciókra pályáznak.

A KTT vezető szerepet játszik a kormány szakmai pályázataiban, melyek során az egyetemeken végzetek és továbbképzési programok résztvevői közül válogatják a pénzügyi munkatársakat, belső ellenőröket és program értékelőket. Ezen kívül oktató tanfolyamokat szervez a működési menedzserek számára több területen, mint pl. pénzügyek, kockázatkezelés és projektvezetés. Ezen tevékenységek megfelelnek az INTOSAI általános szabványainak abból a célból, hogy a vezetői ellenőrzés felelős vezetőinek integritása és hozzáértése biztosítva legyen. (I., 28. bek.).

2. A központi ügynökségek általános feladatai

Ez a fejezet röviden áttekinti a központi ügynökségek feladatait Kanadában. Fontos, hogy tudjuk, hogy a központi ügynökségek hatalma és hatásköre az egyes országokban sok tényező függvénye, mint pl. a hatalom megoszlása a törvényhozás és végrehajtó hatalom, valamint a szövetségi, a állami és a helyi önkormányzatok között.

Ha a törvényhozás korlátozott mértékben osztja meg a hatalmat a végrehajtó hatalommal és a legtöbb ellenőrzés törvényi és rendeleti szinten jelenik meg, kevésbé van szükség erős központi ügynökségekre. A törvényhozás úgy is dönthet, hogy a vezetői ellenőrzés irányító és nyomon követő feladatát jobb egy független testületre bízni, mint pl. a Legfelsőbb Számvevőségi Intézet (LSZI), ami közvetlenül a törvényhozás alá tartozik.

A kanadai hagyomány szerint azonban a végrehajtók kezében jelentős hatalom összpontosul, ezért van szükség központi ügynökségekre, hogy a kormányzat hatékonyan teljesítse be "összintézményi" funkcióját a kormányzati műveletek összessége felett. Ez megfelel annak a kanadai tradíciónak is, mely szerint a miniszterek egyszemélyi felelősséggel tartoznak minisztériumuk tevékenységéért és együttesen, a Miniszterelnök vezetésével felelnek az egész kormány vezetői teljesítményéért.

Kanadában a központi ügynökségek egyik igen fontos célja az, hogy elősegítse olyan intézményes értékek, illetve működési módok létrejöttét, amelyeket minden köztisztviselőnek és közalkalmazottnak meg kell értenie és el kell fogadnia függetlenül az illető programok természetétől. Kanadában minden köztisztviselőt úgy képeznek, hogy napi tevékenységében és viselkedésében a körültekintés és feddhetetlenség talaján álljon. Az a tény, hogy a központi ügynökségek ezeket az értékeket képviselik, természetesen jótékony hatással van a hatékony vezetői ellenőrzésre és az INTOSAI Útmutató hangsúlyozza a józan vezetői ellenőrzés iránti támogató hozzáállás fontosságát. (I., 24. bek.).

Bár nincsen olyan modell, ami minden nemzeti kormány központi ügynökségei szervezetének és kötelességeinek megfelelően, van három olyan funkció, ami a kanadaihoz hasonló törvényi háttérrel bíró országokban a kormányzati munka központjában áll. Ezeket az alábbiakban ismertetjük.

A Miniszterelnök és a Kabinet tanácsadói

Mind a Miniszterelnök, mind a többi miniszter fenntart egy kis létszámú magánirodát, amelynek személyzete inkább politikai, mint köztisztviselői megbízatás alapján került hivatalába. Azonban az államapparátuson belül központi ügynökségek is segítik munkájukat. Ezek az ügynökségek politikai elemzést végeznek és tanácsot nyújtanak a kanadai Miniszterelnöknek és a Kabinetnek is ama megegyezés alapján (lásd fent), miszerint a Kabinetnek kollektív felelőssége is van, ami felette áll az egyes tárcák érdekeinek.

A központi ügynökségek főleg a következő ügyekben nyújtanak információt és tanácsot magának a Miniszterelnöknek:

- közvetítés nézeteltérés esetén, illetve konszenzus keresése olyan ügyekben, amelyek a Kabinet elé kerülnek döntéshozatalra,
- a kormány átfogó szervezeti felépítésének meghatározása és a kompetenciák kiosztása a miniszterek között (amiben meglehetősen szabad keze van),
- a minisztériumok és ügynökségek legmagasabb beosztású köztisztviselőinek kinevezése.

A központi ügynökségek a Kabinetnek a következők értelmében nyújtanak információt és tanácsot a Kanadában szokásos kollektív felelősség értelmében:

- a közhivatalok szervezete és vezetése,
- össz-szövetségi és helyi kapcsolatok,
- a költségvetés és a kiadások kezelése.

Az ilyen jellegű tanácsadás egyik friss példája volt az, amikor bejelentették, hogy három év alatt jelentősen csökkentik az összességében 45 ezer tisztviselőt foglalkoztató közhivatalok létszámát (a teljes létszámnak kb. 15 százalékával, ami ennél sokkal nagyobb százalékot jelentett bizonyos minisztériumokban). A bejelentés előtt a központi ügynökségek tanácsot adtak a Miniszterelnöknek és a feladatra kijelölt miniszterek csoportjának azzal kapcsolatban, hogy milyen intézkedésekre lesz szükség és mibe fog kerülni nagyszámú köztisztviselőt rábeszélése arra, hogy fogadják el a korai nyugdíjazást, illetve elbocsátást. Azt is elmondták, hogy az intézkedéseknek milyen hatásuk lesz a közszolgálatra (főleg azon információ alapján, amit az egyes minisztériumokból kaptak a létszámcsökkentésre vonatkozóan).

Ami a központi ügynökségek tevékenységének becslését illeti, teljesítményüket nagyjából az ilyen jellegű tanácsadás sikere alapján mérik. Bár a tanácsadás eredményét néha nem könnyű felmérni, de néha ez teljesen nyilvánvaló, mint például az említett esetben is. A létszámcsökkentési terv bejelentése és kezdeti beindítása után kiderült, hogy a vártnál sokkal többen vállalkoztak távozásra a beígért kedvezmények fejében, ami azt sugallta, hogy a központi ügynökségek által ajánlott kedvezmények túl nagylelkűek voltak. Ennek eredménye a szükségesnél nagyobb kiadás lett és problémák mutatkoztak a közhivatalok működésében, mert rövid távon kevés lett a személyzet.

A központi ügynökségek kifejtik véleményüket arról, hogy kik a legérdemesebb jelöltek magasabb köztisztviselői pozíciók betöltésére, valamint az állami vállalatok (amiket Kanadában a Korona Vállalatoknak neveznek) igazgatói posztjaira.

Döntő szerepet játszanak a szövetségi-tartományi viszonyal kapcsolatos tanácsadásban is, akár olyan fontos kérdésekről van szó, mint az Alkotmány módosítása, akár az ügyrend meghatározása azokon a rendszeres megbeszéléseken, amit a Miniszterelnök a 10 tartományi Miniszterelnökkel folytat.

A központi ügynökségek egy másik fontos feladata a közszolgálat fenntartása. Bár ezt a feladatot ritkán emlegetik a nyilvánosság előtt, azért nem kevésbé valós és fontos. Megjegyzendő, hogy ez a feladat a köztisztviselői kar menedzselését jelenti, nem a kormányét. A köztisztviselői kar élén Kanada legmagasabb rangú köztisztviselője áll, aki közvetlenül a Miniszterelnök alá tartozik és a rangja a Királyi Tanács Főhivatalnoka. A Főhivatalnok ténylegesen a Miniszterelnöki Hivatal Helyettes Vezetője.

Bár a törvényhozás és a Kincstári Tanács hagyja jóvá azokat a törvényeket és politikát, ami a köztisztviselők kormányzati tevékenységét szabályozza, a legtöbb fontos reformjavaslat, ami a közhivatalok munkájára hatással van, a Főhivatalnok irodájából származott. A Főhivatalnok irányítja a reformok bevezetését, miután a Kabinet jóváhagyta azokat. Például a kanadai közhivatalok életében valaha végbement legnagyobb hatású reformnak, a Közszolgálat 2000-nek a Főhivatalnok volt a szellemi atyja és bevezetésének irányítója. A Közszolgálat 2000 célja az, hogy megújult, szolgáltatás-központú közszolgálatot hozzon létre, olyat, ami felhasználja a legmodernebb, költség-hatékony vezetési módszereket. A Főhivatalnok irányítja a projekt bevezetését, ezen túl évente nyilvános jelentést készít a Miniszterelnöknek címezve, amelyben beszámol arról, hogy milyen haladást értek el a Közszolgálat 2000 célkitűzéseinek megvalósításában.

Az emberi erőforrások menedzselése

Előfordul, hogy az összes köztisztviselő munkaadói jogait egy központi ügynökség gyakorolja, ha ilyen értelemben rendelkezik a törvényhozás. Ebbe beletartozik a köztisztviselők alkalmazása feltételeinek kidolgozása, a köztisztviselők osztályba sorolása és a fizetési szintek meghatározása. Ezen kívül eljárhat az ügynökség a kormány képviselőjében a szakszervezetekkel való kollektív szerződések kidolgozásában, valamint kifejlesztheti a minisztériumok közös tréning és fejlesztési programjait. Kanadában ezeket a feladatokat a Kincstári Tanács látja el.

A kormány központi ügynökségeinek általában nem feladata a személyzeti szabványok és szabályok meghatározása, minthogy a törvényhozás szívesebben bízta ezt a feladatot saját ügynökségére annak érdekében, hogy az érdemi elv ne sérüljön, vagyis, hogy a köztisztviselőket szakmai tudásuk és ne politikai kapcsolataik, vagy egyéb olyan elv alapján nevezzék ki, ahol részrehajlás érvényesülhet. Kanadában ezt az ügynökséget a Köztisztviselői Bizottságnak nevezik (lásd az 1. fejezetet).

A költségvetés és a költségterv kezelése

Ennek a szerepnek megvan a belső és a külső vonzata is. Beletartozik az ország pénzügyeinek felügyelete a kellő költségvetési politika segítségével, mint például a kormány költségvetési javaslatainak kidolgozása, a kormány hitelfeltevő és adósságkezelési tevékenységének nyomon követése, a kormány bankügyleteinek kezelése és az adózás jogi és politikai rendszerének fenntartása,

beleértve a vámügyeket is. A költségek kezelése szorosan kapcsolódik a költségvetési politikához és beletartozik a kormány azon rendszereinek kidolgozása és fenntartása, amelyek felügyelik a minisztériumok költségterveit és a forrásokat allokálják a kormány prioritásai és költségvetési terve alapján. Ugyancsak ide tartozik a kormány költségigényeinek konszolidálása és a költségvetési terv vagy tervjavaslat benyújtása jóváhagyásra a törvényhozáshoz. Kanadában ez a Kabinet kollektív feladata azon alkotmányos megkötés miatt, mely szerint a tervjavaslatot nem módosíthatja a Parlament, ami csak akkor utasíthatja vissza a tervjavaslatot, ha a Kormányt is leszavazza.

Sok olyan ország van, ahol a Kincstár külön intézmény, ami úgy működik, mint egy központi ügynökség, ami a készpénz menedzsmentet, az adósságkezelést, a központi fizetési rendszereket és a pénzügyi elszámolásokat kezeli. Kanada esetében a Pénzügyminisztérium és a Kincstári Tanács állapítja meg az ezen funkciókra vonatkozó politikát és szabályokat, míg a tényleges műveleteket egy kiszolgáló minisztérium látja el, amit a Kanadai Főgondnoksnak neveznek.

Egyebek

A fenti, jól körülírt szerepeken kívül a kanadai központi ügynökségeknek más adminisztratív feladataik is vannak, mint például a központi beszerzések és az információtechnikát érintő politika. Az ilyen jellegű funkciók azért központiak, mert meg kell felelni bizonyos kormány szintű célkitűzéseknek. Ahogyan már az 1. fejezetben említettük, az olyan feladatok, mint a beszerzés, speciális KT vezetői ellenőrzési szabályok alá esnek. Az INTOSAI elismeri, hogy az ilyen adminisztratív tevékenységek képezik az egyik olyan csoportot, amelyre vonatkozóan szükség van az ellenőrzés szabályaira (l., 35. bek.).

3. A vezetői ellenőrzés kialakulása Kanadában

Ez a fejezet az első és részben a második fejezet Kivonatára épül. Részletesebben leírja, hogyan alakítják ki a vezetői ellenőrzést a kanadai kormány központi ügynökségei.

A vezetői ellenőrzés törvényi alapjai

Kanadában a vezetői ellenőrzés alapja a törvényhozás. Azt írtuk az első fejezetben, hogy a Pénzügyi Adminisztrációs Törvény a vezetői ellenőrzés fő törvényi alapja, mert megköveteli, hogy a kormány hozzon létre egy speciális testületet, a Kincstári Tanácsot, amely kifejleszti és életbe lépteti a kormányminisztériumok feletti ellenőrzést. Azonban a törvényhozás törvényi szinten is előír bizonyos részletes ellenőrzési eljárásokat. Például a PAT a következő előírásokat tartalmazza a pénzügyi tranzakciók ellenőrzésére:

Nem köthető olyan szerződés, ami kifizetést irányoz előhacsak nincs kellő terheletlen forrás....ugyanabban a pénzügyi évben, amelyben a szerződést megkötötték.

Az elnökhelyettes köteles....a Kincstári Tanács rendelkezései szerint olyan eljárásokat előírni és olyan nyilvántartást vezetni, ami lehetővé teszi a pénzügyi műveletek ellenőrzését.

A fenti szöveg megtiltja, hogy a kormány szerződést kössön (kötelezettséget vállaljon) külső féllel, ha erre a célra a törvényhozás nem különített el eszközöket. Azt is előírja, hogy minden minisztérium miniszterhelyettese megfelelő számviteli és ellenőrzési rendszereket tartson fenn a szerződések tekintetében a KT irányelveknek megfelelően.

A törvényhozás azt is előírja, hogy ellenőrzés álljon fenn annak érdekében, hogy a köteleességek elkülönítésének elve ne sérüljön (I., 54. bek.):

Nem történhet kifizetés, hacsak egy, az illető Miniszter által felhatalmazott személy nem igazolja, hogy a munkát elvégezték...

Nem történhet a tartalékalap terhére történő számlázás, kivéve ha olyan személy adott ki igénylést, akit erre az illető Miniszter felhatalmazott...

Minden kifizetést ...megfelelő utasítás alapján és ellenőrzés mellett... olyan formában és módon lehet eszközölni, ahogyan azt a Kincstári Tanács előírja.

Megjegyzendő, hogy a fenti kifejezés, "ahogyan a Kincstári Tanács előírja", gyakran fordul elő a kanadai törvényekben és az a célja, hogy a KT politikájának a törvényhozás által támogatott szabályzók státuszát adja.

A fenti törvények értelmében a KT politikája hangsúlyozza a köteleességek szigorú elkülönítését (I., 54. bek.). Minden miniszternek ki kell neveznie minden költségvetési tétel/feladat menedzserét, akik igazolják, hogy a számlán szereplő áru vagy szolgáltatás leszállításra került és megegyezik azzal, amit megrendeltek a minőség és az ár tekintetében. A Miniszter köteles független pénzügyi menedzsert is kijelölni (aki nem vesz részt a vásárlási ügyletben), s akinek a feladata a következő: *i)* igazolja, hogy a számlát a megfelelő dokumentumok kísérik, mint például a megfelelő megrendelő és az aláírt átvételi elismervény, hogy a menedzser aláírása érvényes és hogy az összeget a megfelelő alapra terhelték és ez megfelel az előzetes szerződés feltételeinek; valamint *ii)* érvényes fizetési utalványt készít és ír alá. Ezen kívül a KT politikája megkívánja, hogy a Főgondnok (a Kormány Kifizetési Irodája) megfelelően igazolja az aláírás valóságát a fizetési utalványon, mielőtt a csekket kiadja.

A PAT számos ilyen előírást tartalmaz. Ezekon kívül olyan egyéb törvényhozási tételek is vannak, amelyek célja az, hogy a törvényhozás fontos ügyekben ellenőrzést gyakoroljon. Ott van például a Köztisztviselők Alkalmazásáról szóló Törvény, ami számos, az emberi erőforrásokkal kapcsolatos ellenőrzést ír elő, például, hogy nem vezethetők be új bértáblák a Kincstári Tanács hozzájárulása

nélkül. Más törvények is foglalkoznak egyes kormányprogramok ellenőrzésével helyett az egész kormányzati munka ellenőrzésével, amit a Kincstári Tanács Titkársága valósít meg, mint például az Országos Egészségvédelmi Törvény és a Vám és Illeték Törvény. Az ilyen speciális törvények elsőbbséget élveznek a PAT-tal és a KT politikával szemben. Ez néha problémát is okoz az auditoroknak, mert meg kell állapítaniuk, melyik fajta ellenőrzésnek van elsőbbsége, amikor teljesítési vizsgálatot végeznek.

Az 1970-es évek végéig a Főszámvevő kötelességeit és feladatait a PAT tartalmazta. Ma már azonban külön Főszámvevői Törvény létezik, ami egyértelműen megállapítja, hogy ez az intézmény független a kormánytól. Többek között felhatalmazza a Főszámvevői Hivatalt a munkaadói jogok gyakorlására, úgy, hogy nem vonatkoznak rá a Köztisztviselők Alkalmazásáról szóló Törvény előírásai. Ezzel a Főszámvevői Hivatal valamivel magasabb fizetést tud biztosítani alkalmazottainak, mint az átlagos köztisztviselőké, hogy kellően képzett ellenőröket tudjon felvenni. A törvény arra is felhatalmazza a Főszámvevőt, hogy hatékonysági ellenőrzést végezzen a kormány és a minisztériumok tevékenysége felett programjaik hatékonyságát illetően. Ez a hatalom egyértelműen a vezetői ellenőrzés fogalomkörébe tartozik.

A törvényből következő kontroll

A vezetői ellenőrzés kialakítása során a Kincstári Tanács első feladata az volt, hogy biztosítsa azon ellenőrzési szabályzók bevezetését, amelyek a törvényből következnek. A törvényi kontroll előírásai ténylegesen megkövetelik a Kincstári Tanácstól, hogy adjon utasításokat a bevezetésükre, például olyan kifejezéseket tartalmaznak, mint az "ahogyan a Kincstári Tanács előírja", ami a fentebb idézett szövegben is megjelenik.

A KT szerepe az, hogy biztosítsa, hogy a törvény ezen kötelező érvényű előírásait jól megértsék és kellően alkalmazzák, hogy azok elérjék a bennük foglalt célokat. Az is a KT feladata, hogy biztosítsa, hogy a különböző követelményeket olyan módon adják elő, hogy azok kiegészítsék egymást, ne pedig egymás ellen hassanak (I., 11. bek.). Például van egy törvény által biztosított ellenőrzési szabály, ami megtiltja az egyes minisztériumok saját bevételei elköltését a törvényhozás felhatalmazása nélkül. Egy másik speciális jogokat ad a minisztériumoknak, hogy elköltsék a felesleges vagyon eladásából származó bevételt. Ez esetben a Kincstári Tanács kézikönyve megmagyarázza, hogy a későbbi jogkör felülmúlja a korábbi. A törvényhozás ilyen ajánlásainak első megfogalmazását a Kincstári Tanács végzi el azért, hogy a törvényhozás ne hozzon fel értelmezési problémákat.

Az is a Tanács feladata a törvényi keretek kialakítása és propagálása terén, hogy biztosítsa, hogy a minisztériumoknak szóló részletes utasítások lehetővé tegyék a törvényhozási kívánalmak következetes értelmezését. Például alapvető fontosságú, hogy ugyanazok a számviteli elvek érvényesüljenek a kormány számviteli tábláiban minden kormánytevékenységgel kapcsolatban. Bár ezt nem írja elő a törvényhozás, a KT politika része kell legyen, ha meg akarunk felelni annak a PAT követelménynek, hogy a kormány köteles auditált pénzügyi jelentést készíteni.

Másként nem volna lehetséges összesíteni a kormányra vonatkozó pénzügyi tranzakciókat.

Ha már meghatározásra kerültek a politikai irányelvek minden törvényhozási tételre vonatkozóan, a KTT szakértőjének kell döntenie az irányelvek alkalmazása során szükséges részletesség mértékéről. Néha elegendő a politikai célkitűzés és néhány általános irányelv. Más esetben az alkalmazás módja kulcsfontosságú és ezért bele kell írni az utasításba. Egy olyan törvényi előírás például, amelyik megtilt bármilyen kifizetést törvényhozási felhatalmazás nélkül, nem igényel további magyarázatot, míg olyan szabály alkalmazása, amely szerint a kormány köteles számvitelt folytatni feltételes kötelezettségei bemutatására, utasítást igényel, minthogy olyan területre vonatkozik, ami nagyon bonyolult és a legtöbb köztisztviselő nem érti meg azonnal.

A törvényhozás előírásai függvényében a KT által a minisztériumoknak adott, a törvény betartására vonatkozó utasítás korlátozó is lehet. Például a Kincstári Tanács politikája szerint egy minisztérium nem írhat le x dollárnál nagyobb követelést a KT hozzájárulása nélkül. Más utasítások képesítő jellegűek: például a Kincstári Tanács politikája szerint egy közintézmény használatáért díjat lehet szedni. Minden esetben a Tanács, amelynek feladata a vezetői ellenőrzés, felméri annak kockázatát, hogy a törvénytől való eltérés, vagy a törvénnyel való visszaélés következik be, vagy másrésztől azt a lehetőséget, amit a szabály megenged és ennek megfelelően írja le az eljárási módot.

A követelések leírása esetében a KTT úgy érezte, hogy nagy a kockázata annak, hogy követelést leírjanak, mielőtt megfelelő erőfeszítés történt volna beszédésére. Ezért szigorú eljárási rendet írt elő a minisztériumok számára mielőtt az összeget leírhatják. Az eljárási rend szerint minden minisztériumnak fel kell állítania egy követelés leíró bizottságot, amelynek az a szerepe, hogy megkérdőjelezzen minden leírási ajánlást a minisztériumon belül; a KT által előírt kritériumoknak megfelelően annak biztosítására, hogy minden ésszerűen elvárható erőfeszítés megtörténjen az adósság beszédésére. A díjak szedése terén a KT úgy vélte, hogy a minisztériumokat biztatni kell arra, hogy szedjenek ilyen díjakat. Ezért bevezetett egy ösztönzőt oly módon, hogy megengedte, hogy a minisztériumok hitelt vegyenek fel a következő költségvetési elosztáskor arra a jövedelem-növekedésre, amit ilyen díjakból értek el.

A központi ügynökségekből eredő ellenőrzés

A törvényhozási ellenőrzési szabályok alkalmazását biztosító előírásokon túlmenően a KT-nak joga van azt is meghatározni, milyen további előírásokat kíván bevezetni saját hatáskörén belül a jó vezetés érdekében. Ennek érdekében meghatározza, hogy mutatkozik-e valamilyen hiányosság a következő területeken: *i)* a források védelme a pazarlásból, visszaélésből, hűtlen kezelésből, hibákból, csalásból és szabálytalanságokból eredő veszteséggel szemben (1., 7. bek.); és *ii)* a jelenlegi előírások megfelelően tükrözik-e a jelenlegi és a várható környezet elvárásait és lehetőségeit, beleértve a jelenlegi kormány prioritásait és célkitűzéseit is.

A biztosítékok, vagy védelmező ellenőrzés egyértelműen a kockázattal foglalkozó funkció. A kockázattal foglalkozó előírásokat annak valószínűsége alapján alakítják ki, hogy egy nem kívánatos esemény bekövetkezik (mennyire valószínű, hogy bekövetkezik?) és milyen következményekkel jár, ha bekövetkezik (lenne-e komoly pénzügyi veszteség, vagy előállna-e olyan zavart okozó helyzet, ami károsan befolyásolná a köztisztviselői kar vagy a kormány jó hírnevét?).

A nagy kockázattal járó helyzetek a védelmi ellenőrzésbe történő nagyobb befektetést indokolnak, mint a kis kockázattal járók. Másrészt a KT megpróbálja előírásait a lehető leginkább költség-hatékonyra tenni (l., 12. bek.). Például a kifizetésekre és azok igazolására vonatkozó előírás azzal jár, hogy bizonyos ügyletek kevésbé állnak ellenőrzés alatt, mint mások. A KT ez esetben egyszerűen általános irányelveket ad meg arra vonatkozóan, hogy a minisztériumok hogyan gyakoroljanak ellenőrzést. Például, azt javasolja, hogy olyan számla, ami jól ismert, nagyon megbízható szállítótól, például a telefontársaságtól futott be, kevés ellenőrzést igényel, még akkor is, ha az összeg magas, míg egy viszonylag kis összegű számla egy új, még ki nem próbált szállítótól gondos ellenőrzést igényel. Ezen kívül arra bízta a minisztériumokat, hogy használják a modern technikákat, például a statisztikai mintavételt és hogy a számlákat nagyobb mennyiségben (kötegekben) dolgozzák fel. Ez a megközelítés kevésbé költséges és gyakran sokkal megbízhatóbb.

Az információtechnológia használata a jobb és költséghatékonyabb ellenőrzés céljaira

A KTT számára új kihívást jelent az az igény, hogy kihasználjuk az információtechnológiában rejlő előnyöket ellenőrzési célokra. Ez az igény mind az állami szektorban dolgozó azon menedzserek részéről, akik fel akarják használni ezt a technikát a költségek csökkentésére és a szolgáltatás javítására, mind pedig azon vállalkozások részéről megjelent, amelyek a kormánnyal üzleti kapcsolatban állnak, például a bankok és nagyvállalatok, ahol a fejlett technika rendelkezésre áll. A kormányt és az állami hivatalnokokat természetesen állandóan megkeresik a nagy hardver-, szoftver- és távközlési szállítók. Minderre reagálva a KT nem régen új politikát alakított ki és hozott nyilvánosságra az elektronikus úton történő meghatalmazásról és jogosításról, valamint számos szabályt az elektronikus adatátvitel és elektronikus pénztátralás területén. A Parlament jóváhagyásával módosította a PAT-ot, s ezzel teljes mértékben engedélyezi az tisztán elektronikus úton történő kifizetéseket, nyugtákat, átutalást és összegek letétbe helyezését. Korábban az ilyen ügyletekről fizikai bizonyítéknak is kellett lennie papír vagy számítógépszalag formájában.

A KTT azon a véleményen van, hogy az ellenőrzés hatékonyabban működik, ha be van építve a szokásos menedzseri tevékenységbe, mintha utólag jelenik meg, s ezáltal úgy tekintik, mint plusz megterhelést. A technika fejlődése megkönnyíti mindezt. Például a kanadai minisztériumok egy szakértői utazási szoftver rendszer bevezetésével kísérleteznek. Ez a szoftver az utazások jóváhagyását és a beszerzési folyamatot teljesen automatikussá fogja tenni, amiknek ellenőrzése

rendkívül terhes volt a gyakran utazó kormánytisztviselők számára. A rendszerben az utazásra készülő kormánytisztviselő kitölt egy útengedélyt asztali számítógépén, majd egyszerűen annyit kell tennie, hogy az egérgomb kattintgatásával válaszol egy sorozat egyszerű kérdésre, melyeket képi ikonok kísérnek. Ezzel eleget is tett a szabályoknak, mert ha olyan válaszra kattint rá, amelyre nincs jogosultsága, a képernyőn megjelenik egy üzenetben az a szabály, ami az illető tételt megtiltja. Ha a plusz jogosultságot kérheti felettesétől, a számítógép program megmutatja a képernyőn, hogyan kell eljárnia, hogy elektronikus úton megkapja a jogosultságot. Például, nagyobb autót kell bérelni, mint amit általában a szabályok megengednek.

Az utazni készülő útengedélye általában néhány perc alatt el van látva a megfelelő árákkal, engedélyezve van és megfelel minden szabálynak. A későbbiek folyamán ez a szakértői utazási rendszer lehetővé teszi mind az útigény, mind annak ellenőrzésének gyors lebonyolítását. Felmerülhet, hogy jobb lenne az ellenőrzés, ha az utazási szabályokat felváltanánk egyapidíjjal. Ez a fajta gondolkodás megfelel annak a folyamat-átszervezésnek, amit a KT fel szándékozik vállalni, mielőtt az új technika bevezetését javasolja. A KTT meg is tette ezt, de az egyik minisztériumban végzett kísérleti felmérés azt mutatta, hogy aapidíjas módszer kevésbé volt költség-hatékony, mert az utazási költségek jelentősen megnöttek.

Az ellenőrzésre használt szakértői rendszereken kívül más projektek is folynak a kereskedelmi forgalomból ismert olyan technikák bevezetésére, mint az elektronikus adatátvitel és az elektronikus pénzáttétel. Az ilyen automatizált ellenőrző mechanizmusok szintén használnak elektronikus felhatalmazást és jogosítást és megfelelő biztonsági módszerek támogatják azokat, mint például az adatok kódolása és dekódolása egyéni és nyilvános kódkulcsok segítségével. A szakértői rendszerekhez hasonlóan, ezek a rendszerek is a jobb ellenőrzést erősítik, mert csökkentik a hibalehetőséget azáltal, hogy az információt csak egyszer kell bevinni a rendszerbe, nem pedig többször, több személy vagy szervezet közreműködésével.

Az úgynevezett "elektronikus kereskedelemben" alkalmazott ellenőrzés sokkal inkább felhasználóbarát, mint a manuális vagy a fragmentált számítógépes ellenőrzés. Az utóbbiak jobb készpénz-menedzsmentet is biztosítanak, ami újabb fontos ellenőrzési szempont. A kanadai kormány a következő területeken használja ezeket: *i)* több milliárd dollár értékű adóbeszedés, mert mind a vállalatok, mind az egyéni adófizetők benyújthatják adóbevallásukat, befizethetnek vagy adóvisszatérítést kaphatnak elektronikus úton; *ii)* több milliárd dollár értékű, a bérekkal kapcsolatos járulékfizetés, mert a nagyvállalatoknak elektronikus úton kell az összes levonást elvégezniük, majd benyújtaniuk az összes információt a levont összegről az alkalmazott neve szerint, megjelölve a levonás okát: jövedelmi adóelőleg, állami nyugdíjjárulék és munkanélküli hozzájárulás; és *iii)* elektronikus rendelés, papírmunka nélkül a szállítóktól, majd a szállítás nyomon követése, a nyugta kiállítása, fizetési meghatalmazás és kifizetés.

Miután egyszerre jelentkezik a költségcsökkentés és a szolgáltatások és az ellenőrzés minőségi javításának igénye, a jobb információtechnika térnyerése szerencsésnek mondható, mert sok újszerű módot kínál a jobb és költség-hatékonyabb ellenőrzés bevezetésére. Csak néhány sikeres alkalmazást

említettünk. Bár eddig nem mutatkozott a rendszernek semmi hátránya, van bizonyos nyugtalanság amiatt, hogy ha a minisztériumok nagy léptékű új rendszereket túl gyorsan vezetnek be, vagy a régieket túl gyorsan változtatják meg, esetleg nem fordítanak kellő figyelmet a KT szabványoknak megfelelő, beépített ellenőrzési funkciókra.

A minisztériumok különböző ellenőrzési igényeire adott válasz

A KTT nem elszigetelten tevékenykedik. Gyakran konzultál a minisztériumokkal, amelyeknek a gyakorlatba kell átültetniük az előírásokat, hogy meggyőződjenek arról, hogy az előírások jók és költség-hatékonyak és, ami különösen fontos egy decentralizált környezetben, hogy eléggé rugalmasak ahhoz, hogy a változó körülményeknek megfeleljenek. Szakmai szervezetekkel is konzultál, például számviteli szervezetekkel, hogy meggyőződjön arról, hogy a legmodernebb és praktikusabb megközelítési módot alkalmazza az ellenőrzés célkitűzéseinek elérésére. Jelentős változásokról gyakran konzultál a Főszámvevővel, bár mindig szem előtt tartja azt, hogy a Főszámvevő álláspontja nem befolyásolja azon jogát, hogy az illető előírást függetlenül ellenőrizze, amikor bevezetésre került.

A KTT mindig reagál az egyes minisztériumokból érkező igényekre, ha speciális ellenőrzési kéréssel lépnek fel, vagy jogosan kérnek felmentést az általános vezetői ellenőrzés keretei között. Ez ama tény elismerésének köszönhető, hogy a kormányprogramok és műveletek egymástól eltérő jellege miatt gyakran szükségessé válik a KT kezében lévő ellenőrzés egyes formáinak testre szabása. Ha valamelyik minisztérium be tudja mutatni, hogy valamely szabálytól való eltérés előmozdítja a projekt sikerét vagy egy adott helyzetben pénzt kímél meg, a KTT hajlik ezt elfogadni, ha nem mutatkozik járulékos kockázat.

A KTT megmutatta, hogy politikájában tud rugalmas lenni egy olyan minisztérium esetében, amelynél lényeges késelem mutatkozott a távoli településekről beérkező nagy összegű befizetéseknel, mert a KT politikájának megfelelően az ilyen jellegű átutalásokat csak ötnaponként intézték a bankátutalás költségeinek csökkentése céljából. Ezt a politikát azonban akkor alakították ki, amikor a készpénzátutalások csak kis összegeket érintettek. A minisztérium rámutatott, hogy ez a politika sokkal többbe kerül a kormánynak kamatban, mint a bankátutalás költsége, nem beszélve arról a járulékos veszélyről, amit az jelent, ha nagy összegeket sokáig a helyszínen tárolnak, és ez rablásra vagy lopásra adhat alkalmat. A minisztériumot ezután kivették a vonatkozó KT-előírás hatálya alól.

Más esetben előfordul, hogy az egyes minisztériumokban kialakuló új helyzet miatt a Kincstári Tanács törvényhozási változtatást kér, ha az ellenőrzés terén kívánt változtatás kívül esik hatáskörén. Ennek egy példája a PAT-ban eszközölt változtatás az elektronikus banki műveletek megkönnyítésére, amit már említettünk. Kezdetben ezeket az ellenőrzési változtatásokat csak azért léptették életbe, hogy az adóbeszedéssel foglalkozó minisztérium használhassa az elektronikus kereskedelem módszereit jelentős megtakarítás reményében és az ügyfélszolgálat javítása érdekében. Később sok más minisztérium is igényt tartott ugyanerre a hatáskörre.

4. A vezetői ellenőrzést befolyásoló tényezők Kanadában

A változás menedzselése

A vezetői ellenőrzést állandóan fel kell frissíteni, hogy tükrözze a környezetben végbement változásokat. Erre az INTOSAI Útmutató is felhívja a figyelmet (I., 15. bek.). Kanadában jelenleg nem teljesen kielégítő a helyzet. Bár bizonyos új, a vezetésben végbement reformnak elméletileg erősítenie kellett volna a vezetői ellenőrzést, a kanadai Főszámvevőnek komoly gondot okoz a jelenlegi helyzet.

Ahogy a 2. fejezetben már említettük, Kanadában az állami szektorban nemrégiben végbement reformok azt célozták, hogy a közszolgáltatások színvonala emelkedjen. E cél elérésének kulcskérdése a vezetésnek több hatalommal való felruházása, amit nagyobb felelősségre vonás kísér. Ennek megoldását célozza a jogok egyértelműbb delegálása és jobb tervezési és teljesítmény-jelentések bevezetése. Ezen a téren a Kincstári Tanács Titkársága speciális kereteket fejlesztett ki és hozott nyilvánosságra a következő területeken:

- üzleti tervezés, ami lényegileg megköveteli, hogy a minisztériumok éves stratégiai tervet nyújtsanak be, amelyek nagyvonalakban felvázolják, hogyan szándékoznak elérni a programjukban megfogalmazott célokat és hogyan lehet az eredményeket mérni (korábban minden egyes költségtételre és tevékenységre vonatkozóan részletes tervet kellett benyújtani és a minisztériumok úgy érezték, hogy ez arra ösztönözte a KT-t, hogy a központból történő "mikro-menedzselést" folytasson);
- minőségi szolgáltatások, ami azt követeli meg, hogy a minisztériumok koncentráljanak a nagyközönségnek nyújtott minőségi szolgáltatásokra -- és a belső szolgáltatások minőségének javítására is, ahol erre szükség van -- ami az elérhetőséget, az időzítést és a forrásoknak való megfelelést illeti (beleértve idén azt a követelményt is, hogy a minisztériumok hozzák nyilvánosságra a szolgáltatásaikra vonatkozó szabályaikat);
- felelősségre vonás, ami a vezetéselmélet általános kategóriái alá eső kritériumokat testesíti meg (amelyeket a minisztériumok saját programjukhoz, illetve speciális körülményeikhez igazíthatnak) annak érdekében, hogy az felelősségre vonás megvalósuljon felfelé irányuló rendben minden miniszteri szervezet esetében, végső soron a Parlament felé (ami általában az adófizetőt testesíti meg).

A vezetői ellenőrzés rendszerének számonkérhetősége

A KT számonkérési rendszere új kritériumokat foglal magába, ami a minisztériumok felelősségre vonását illeti a Kincstári Tanács felé (általában ez azt

jelenti, hogy meg kell felelniük a KT előírásainak, amelyek magukba foglalják a vezetői ellenőrzés rendszerét) és a KT-nek magának a számonkérését, ami a rendszer minőségét és hatékonyságát illeti. Például, ha a Főszámvevő azt találja, hogy minden minisztériumban bajok vannak egy bizonyos KT előírás alkalmazásával, ezt azt jelzi, hogy hiba van a rendszerben, vagy ellenőrzési módjában.

A KT számonkérésének egy friss példája volt az az eset, amikor félreértelmeztek egy létszámcsökkentési politikát, amelynek az volt a célja, hogy csökkentse az alkalmazottak létszámát oly módon, hogy speciális ösztönzőket vezettek be az alkalmazottakat távozásra bírandó. Ahelyett, hogy munkahelyeket szüntettek volna meg, a minisztériumok arra használták fel ezt az előírást, hogy elbocsássák a nem megfelelően dolgozó alkalmazottakat, akiknek a munkáját azonban továbbra is el kellett végezni. Amikor a Számvetési Bizottság (az a parlamenti bizottság, amelynek elsősorban feladata a Főszámvevőnek a vezetői ellenőrzéssel foglalkozó jelentései áttekintése) elolvasta a Főszámvevő jelentését az ügyben, a Kincstári Tanács Titkárságát tette felelőssé, mert nem követte kellően nyomon az ügyet és kötelezte arra, hogy csökkentse a helytelen működés eme súlyos előfordulását (ami három év alatt következett be) és ami az adófizetőknek több száz millió dollárjába került. Bár az ügy nem került nyilvánosságra, elmondható, hogy az eredeti politika volt hibás, mert nem vette figyelembe a minisztériumoknak azt a jogos igényét, hogy megszabaduljanak a nem megfelelő alkalmazottaktól.

Az információtechnológia felhasználásának tervezete

Az új rendszereken kívül a KT Titkársága nyilvánosságra hozott egy tervezetet a kormány szolgáltatásainak javítására az információtechnika segítségével. Ez a dokumentum, ami a minisztériumok és a nyilvánosság számára íródott, lefektet számos alapelvet, szabályt és célkitűzést az információtechnika használatának maximalizálására, hogy javuljon a hatékonyság és a minőség mind a belső kormányzati (a minisztériumokon belüli) munka, mind a minisztériumok által a nagyközönségnek nyújtott szolgáltatások terén. Az INTOSAI Útmutató előszava (I., 1. bek.) elismeri annak szükségességét, hogy jobban támaszkodjunk az automatizált technikákra.

A tervezet az új technikák használatára irányítja a figyelmet, mint pl. a folyamat tervezés, ami előfeltétele az információtechnika történő beruházásoknak. Felveti annak lehetőségét, hogy szorosabb partneri kapcsolat alakuljon ki a magánszektorral és a kormányzat más szintjeivel az információtechnológia fejlesztése és használata érdekében a hatékonyság és a szolgáltatások minőségének javítására. A tervezet ezen és hasonló célkitűzéseinek megvalósítása céljából több fontos bizottság és tanács alakult, mint pl. az Információs Rendszerek Tanácsadói Testülete.

Dicséretes a tervezet azon célkitűzése, hogy partneri kapcsolatok alakuljanak ki a magánszektor és a különböző kormányzati szintek között. Azonban bár új lehetőségeket vet fel, jelentős új vezetői ellenőrzési kihívást is jelent a KTT számára a benne foglalt nagy kockázat miatt. Az ilyen szerződéseket kötő

kormánytisztviselők gyakran nem eléggé jól képzettek vagy nem eléggé tapasztaltak a szerződéskötés, projektvezetés és kockázatkezelés terén ahhoz, hogy biztosítani tudják a kormány érdekeinek szükséges védelmét. A kormánynak, másrésztől, nincs jogi felhatalmazása arra, hogy partneri kapcsolatra lépjen parlamenti jóváhagyás nélkül, mert a kanadai jog szerint egy partner korlátlanul felelős egy másik partnernek a projektben felmerülő adósságáért. Ezért a menedzsereknek meg kell győződniük arról, hogy a közös vállalkozások nem jelentenek jogi értelemben kötelező érvényű partneri viszonyt.

A vezetők önellenőrzésének előmozdítása

Bár a közszolgálat modernizálására irányuló rendszereknek nem kimondott célkitűzése az, hogy jobban működő kereteket biztosítsanak a vezetői ellenőrzés terén, bevezetésüktől elvárjuk ennek előmozdítását is. Azért van ez így, mert bevezetésükkel minden minisztériumban fellép a pontosabb feladat- és felelősség-meghatározás igénye és olyan új, modern eszközök használatát vezetik be, amelyek segítik a vezetőket, hogy önmagukat ellenőrizzék, ahelyett, hogy kívülről ellenőriznék őket központi, illetve minisztériumi szakemberek. Ma már a menedzserek kezdenek szakértői információs rendszereket és elektronikus felhatalmazó és jogosító eljárásokat használni, amelyek hozzásegítik őket ahhoz, hogy kellő információval rendelkezzenek döntéseik meghozatalakor anélkül, hogy szükségük lenne a részletes adminisztratív eljárás ismeretére.

Az ellenőrzés ilyen irányú modernizálása és az ön-ellenőrzés elve megváltoztatja a központi ügynökségek szerepét is a minisztériumok felé, amelyek egyre inkább átalakulnak utasítás adó testületből egy lehetőségeket biztosító, irányelveket mutató és koordináló testületté. A központi ügynökségek tevőlegesen bátorítják azt, hogy a vezetők önellenőrzése felváltsa a központból jövő ellenőrzést. Átfogó szempontból a céljuk az, hogy vezessenek a legjobb vezetői ellenőrzési módszerek felé, amelyek megfelelnek a törvényi kereteknek és a kormány aktuális célkitűzéseinek és közvetlen céljainak. Az INTOSAI Útmutató egyértelműen tükrözi ezt az átmenetet az erős, központi ellenőrzéstől a vezetők által végzett ellenőrzés felé (l., 1. bek.).

A Főszámvevő aggodalmai

Kanada Főszámvevője általában támogatja a Közszolgálat 2000-t és a belőle fakadó különböző kezdeményezéseket. Azonban kifejezte aggodalmát a törvényhozás előtt amiatt, hogy a központi ügynökségek nem fejlesztettek ki egy speciális ellenőrzési rendszert, ami tükrözi ezeket a reformokat. Bár nem utalt az INTOSAI-ra, de lényegileg az abban foglalt vezetői ellenőrzési modellt javasolja Kanada Kormányának.

Amiatt is aggódik, hogy a meglévő ellenőrzés megfelelt ugyan a múltban, de már nem eléggé megbízható a jelenlegi környezetben. Az a véleménye, hogy bár a hatalom nagyobb fokú delegálása és a végeredményre orientált ellenőrzés valószínűleg jobban szolgálja a köz érdekét, nagyobb kockázattal jár, ha nem kíséri

egyértelműen megértett, megbízható vezetői ellenőrzés. Különösen aggasztja az, hogy eltolódás mutatkozik az autonómia és a felelősség között. Nem talált fokozott felelősségre vonási intézkedéseket a minisztériumok információs rendszereiben, amelyek azt bizonyítanák, hogy a vezetők jól gyakorolják nagyobb döntéshozói hatalmukat.

Christianne E.P.M. den Houting-Stevens
és
Henny S. de Vos-Koerselman⁵

**ESETTANULMÁNY: A NÉPJÓLÉTI TÖRVÉNY
(Hollandia)**

Kivonat

Jelen tanulmány a holland Népjóléti Törvény példáján keresztül bemutatja, hogy a Szociális- és Munkaügyi Minisztérium vezetői ellenőrzési rendszere hogyan teszi lehetővé a Miniszter számára, aki jogilag felelős a központi szociálpolitika megfogalmazásáért, értékeléséért és esetleges érvénybe léptetéséért, hogy felelősséget vállaljon a Minisztérium kiadásaiért és a Parlamentnek benyújtandó költségelszámolásért.

Az elszámoltatási folyamat vizsgálatára jó példaként szolgál a Népjóléti Törvény végrehajtásának elemzése. A folyamat része az adminisztratív irányításnak, ami számos vezetői ellenőrzési és belső ellenőrzési eszközt és intézkedést foglal magába. A folyamat kezdete, amikor a Parlament átadja a Szociális- és Munkaügyi Miniszternek a Népjóléti Törvény számára fenntartott költségvetési keretet. Mint azt a tanulmány is megmutatja, a program jogi és adminisztratív szerkezetének minden részébe építettek be vezetői ellenőrzési elemeket. Az érintettek felelőségének kiterjedését világosan meghatározták.

A Népjóléti Törvény értelmében, az önkormányzatok különböző támogatásokat fizetnek az arra jogosultaknak. Egy kormányhatározat úgy határozza meg a "jogosultságot", mint a támogatás mértékét és a támogatásban való részesüléshez szükséges bizonyítékok milyenségét befolyásoló személyes tényezők összessége. A Minisztérium minden hónapban előleg formájában utalja át a támogatások összegét a 630 önkormányzat részére. Az előleg összegét egy

⁵ Christianne E. P. M. den Houting-Stevens mérlegképes könyvelő, aki 1992 óta project managerként dolgozik a Holland Könyvvizsgáló Biróságnál (*Algemene Rekenkamer*). Ezelőtt több évig egy külső könyvvizsgáló irodánál dolgozott. Henni S. de Vos-Koerselman okleveles könyvelő, aki 1993 óta vezető könyvvizsgálóként dolgozik a Holland Könyvvizsgáló Biróságnál. Ezelőtt több évig a Szociális és Egészségügyi Szervezet különleges könyvvizsgáló részlegében dolgozott.

költségirányzat alapján állapítják meg, amit a minisztérium a megszokott módszerek segítségével és különböző kérdőívek használatával készít el.

A Minisztérium nevében működő társadalombiztosítási állami tanácsadók (TB-tanácsadók) minden évben különböző vizsgálatokkal ellenőrzik a Népjóléti Törvény végrehajtásának körülményeit az önkormányzatoknál. Munkájukat különböző utasítások és irányelvek szabályozzák meg, rendszeresen jelentéseket készítenek. Továbbá éves jelentést tesznek az eljárásokban fellépő minden jelentősebb előrehaladásról és lemaradásról; ezeket használják a Népjóléti Törvényre vonatkozó központi politika kiértékeléséhez és, szükség esetén, a központi politika módosításához.

Ezen kívül, az önkormányzatok költségnyilatkozatához mindig csatolják az önkormányzat könyvvizsgálójának -- a törvény által megkövetelt -- jelentését. Az önkormányzatok számára biztosított összegek megfelelő felhasználását egy új adminisztratív szabály bevezetésével kívánta biztosítani a Szociális- és Munkaügyi Miniszter. Ennek értelmében felülvizsgálják az önkormányzat könyvvizsgálója által végzett -- a Népjóléti Törvény végrehajtását ellenőrző -- munkát. Ez az eljárás részévé lett a Szociális- és Munkaügyi Minisztériumban működő vezetői ellenőrzésnek és belső ellenőrzésnek.

A Minisztérium végleges költségnyilatkozatok alapján határozza meg az önkormányzatok számára kifizetendő hozzájárulás végleges összegét, a TB-tanácsadók és az önkormányzatok könyvvizsgálóinak munkájára támaszkodva. A minisztérium könyvvizsgáló részlege ezután megvizsgálja a számlákat és az érintett adminisztratív eljárásokat. A vizsgálat eredményeiről jelentés készül. Ez biztosítja, hogy a minisztérium vezetői ellenőrzési eszközei megfeleljenek az általános követelményeknek.

Ezek az intézkedések lehetővé teszik, hogy a Miniszter felelősséget vállaljon a költségvetési kiadásokért és a Parlamentnek benyújtott költségelszámolásért.

1. A vezetői ellenőrzés keretei Hollandiában

A vezetői ellenőrzés hatalmi szintjei

A Holland államigazgatásban a vezetői ellenőrzésért felelős legmagasabb szerv a Parlament. A legfontosabb ide vonatkozó törvény a Költségvetési és Könyvviteli Törvény. A Parlament más vezetői ellenőrzési eszközöket is beillesztett törvénykezésbe, így például a későbbiekben ismertetett Népjóléti Törvénybe is.

A Költségvetési és Könyvviteli Törvény következtében a vezetői ellenőrzésben a Pénzügyminisztérium különleges szerepet kap. A Pénzügyminisztérium feladata kidolgozni a különböző vezetői ellenőrzési eszközöket és előírásokat a többi minisztérium számára. A szabályok és előírások általános jellegéből adódóan bizonyos rugalmassággal rendelkeznek a minisztériumok ezek használatában.

A vezetői ellenőrzési rendszerek kidolgozása és terjesztése

A Pénzügyminisztérium összeállított és kiadott egy kézikönyvet amelyben leírta a könyvvitelre és a vezetői ellenőrzésre vonatkozó előírásokat. A kézikönyvet a belső és külső ellenőrökkel és könyvvizsgálókkal együttműködésben készítették. A kézikönyveken módosításokat végeznek időnként, ahogy azt az INTOSAI *Útmutató a Belső Ellenőrzés Normáihoz* című kiadvány is javasolja (I., 66. bek.).

Minden minisztériumban helyet kap egy Államtitkár, akinek a hatáskörét a Királyi Rendelet határozza meg. Az Államtitkár a legmagasabb pozíciójú köztisztviselő a minisztériumon belül, és felelős a személyzeti, pénzügyi, adminisztratív és vezetési irányításért. Szintén helyet kap minden minisztériumban egy pénzügyi és könyvviteli igazgató, aki a minisztérium vezetői ellenőrzési rendszerének fejlesztéséért és működéséért felelős. Az Államtitkár, a pénzügyi és könyvelési igazgató, a könyvvizsgáló osztály igazgatója, valamint a minisztérium osztályának többi vezetői együtt alakítják a Könyvvizsgáló Bizottságot. A Bizottságnak fontos szerep jut a szervezet vezetői ellenőrzési rendszereinek fejlesztésében és terjesztésében. A bizottság olyan témákkal foglalkozik, mint a pénzügyi irányítás, a vezetői ellenőrzés, és a minisztérium könyvvitelének vizsgálata.

A könyvvizsgáló osztály a Pénzügyminisztérium által kibocsátott szabályzatok és előírások érvényesítésében is szerepet kap. A minisztériumok könyvvizsgálóinak javaslatai segítenek az előírások a gyakorlatba való bevezetésében is.

A Holland Könyvvizsgáló Bíróság és a központi ügynökségek szerepe

A Holland Könyvvizsgáló Bíróságnak (*Algemene Rekenkamer*) nem jut közvetlen szerep a vezetői ellenőrzési előírások terjesztésében. Közvetve azonban érintett a vezetői ellenőrzési rendszerek hatékonyságában, mivel vizsgálatai a vezetői ellenőrzési rendszereken alapulnak. A Könyvvizsgáló Bíróság tehát javaslatokat tehet, amelyek a Pénzügyminisztérium által kiadott kézikönyv módosításához is vezethetnek.

A Holland Alkotmány mindössze annyit mond, hogy a Könyvvizsgáló Bíróság felelős az állami kiadások és bevételek vizsgálatáért. A Könyvvizsgáló Bíróság azonban az államigazgatás működésének javítását is feladatának tekinti, és ennek érdekében rendszeres jelentéseket küld a kormánynak és a Parlamentnek vizsgálatai eredményeiről. Azonosítja a hiányosságokat és felvázolja a javító intézkedések lehetséges irányát, és mindezt annak érdekében, hogy az adófizetők pénze a lehető legjobban kerüljön felhasználásra.

A Holland Könyvvizsgáló Bíróság teljes szabadságot élvez vizsgálatainak iránya tekintetében. A függetlenséget részben biztosítja, hogy a Testület tagjai örökös tagok. Egy új kormány tehát nem mozdíthatja el őket helyükből, és nem helyettesítheti őket saját jelöltjeivel.

Összehasonlítás az INTOSAI Útmutatóval

Az INTOSAI *Útmutató* általános és részletes normái (I., 4. és 5. bek.) csak hallgatólagos szerepet kapnak a minisztériumok könyvvizsgáló osztályának vizsgálataiban és a Pénzügyminisztérium által kiadott kézikönyvekben, mivel a kézikönyv és az előírások már azelőtt léteztek, hogy az INTOSAI *Útmutatót* 1992-ben elfogadták. A Holland Könyvvizsgáló Bíróság részt vett az INTOSAI *Útmutató* megalkotásában.

A vezetői ellenőrzési rendszerek vizsgálata és értékelése

A vezetői ellenőrzési rendszerek vizsgálatát és értékelését a minisztériumok belső ellenőrei végzik. Néhány jelentésüket a Könyvvizsgáló Bizottság is megvitatja.

A Könyvvizsgáló Bíróság legelső és legalapvetőbb feladata a pénzügyi illetve "törvényességi" vizsgálat. A vizsgálat elsődleges célja az Állami Költségelszámolás hitelességének biztosítása. Az elmúlt években, ezen vizsgálatok a minisztériumok ügyviteli és pénzügyi irányításának átvizsgálására is kiterjedtek. A gyakorlatban, a Bíróság vizsgálatai elsősorban a vizsgált szervezet belső ellenőreinek észrevételeire hagyatkoznak. A Bíróság visszaellenőrzésekkel győződik meg a belső ellenőrök észrevételeinek és jelentéseinek megbízhatóságáról (I., 83. és 84. bek.). Az elmúlt 10 év alatt jelentős javulás ment végbe e tekintetben.

Az 1980-as évek közepén, a minisztériumok a rossz vezetői ellenőrzés problémájával küzdöttek. Ez mindenhol súlyos lemaradásokat okozott mind az éves költségelszámolásokban, mind a könyvvizsgálatokban. A késve lefolytatott vizsgálatok számos hiányosságot fedeztek fel. Gyakran tisztázatlan maradt, hogy a kiadások megfeleltek-e az akkor érvényes törvényeknek és előírásoknak. Elindult tehát, részben a Könyvvizsgáló Bíróság irányítása alatt (I., 66. bek.), az "Állami Számlák Reformjának Programja", melynek célkitűzései:

- a minisztériumok irányítási gyakorlatának és vezetői ellenőrzésének javítása;
- a belső ellenőrzés szigorítása (amire minisztériumi könyvvizsgálatként utaltunk);
- a kormányon belüli, és a kormány valamint a Parlament közötti (pénzügyi) információ áramlásának biztosítása;
- a költségvetési tervezet javítása.

A program egyaránt jelentős javulást hozott az adminisztratív folyamatokban, a könyvvizsgálatokban és a könyvelésben is. Pénzügyi elszámolásokat most már évente készítenek. Ezeket a belső ellenőr vizsgálja át, és észrevételeiről jelentést ír. A vezetői ellenőrzés immár minden minisztériumban eléri az alapvető követelmények szintjét.

A Bíróság rendszeres jelentéseiben írja le észrevételeit. A Pénzügyminiszter készíti el a minisztériumok konszolidált mérlegét, amelyek együtt alkotják az Állami Költségelszámolást, amelyet a Könyvvizsgáló Bíróság vizsgál tovább. Minden a szabályossági vizsgálatok során felmerülő kérdést átvizsgálják és tisztáznak mielőtt a Parlament elfogadhatná az Állami Költségelszámolást.

Az a tény azonban, hogy a Könyvvizsgáló Bíróság a költségeket a törvényének megfelelőnek tartja még nem jelenti azt, hogy a pénzt a lehető legjobban hasznosították. A Könyvvizsgáló Bíróság ezért teljesítmény vizsgálatokat is végez, amelyek a gazdaságosság és a hatékonyság szempontjai alapján értékelik az állam kiadásait. A Könyvvizsgáló Bíróság célja a szabályossági és teljesítmény-vizsgálatok arányának egyensúlyban tartása.

A teljesítmény-vizsgálatok esetében nincsenek törvényes szankciók a mulasztások büntetésére, a Könyvvizsgáló Bíróság azonban rendszerint nyilvánosságra hozza jelentősebb észrevételeit, és sorozatos vizsgálatok segítségével lehetősége van hatni a minisztériumokra és vezetőire.

A vezetői ellenőrzéshez szükséges erőforrások, képességek és képzés

Minden minisztériumnak kötelessége biztosítani alkalmazottai hozzáértését és a munkájukhoz szükséges erőforrásokat. Ez azt jelenti, hogy a Pénzügyminisztérium által készített kézikönyveknek és egyéb előírásoknak minden minisztériumban hozzáférhetőeknek kell lenniük. Ennél azonban még fontosabb, hogy csak a legjobb képesítésű embereket alkalmazzák. Szükséges tehát az egyes pozíciók követelményeit előre megállapítani és biztosítani a megfelelő munkaerő alkalmazásához szükséges erőforrásokat. A személyzet felvétele a minisztérium Államtitkárának felelőssége. A Pénzügyminisztérium tanfolyamokat szervez a kézikönyvek és egyéb vezetői ellenőrzési előírások használatát illetően.

2. Vezetői ellenőrzés és a Népjóléti Törvény

Az esettanulmány bemutatja, hogyan épül fel a Szociális- és Munkaügyi Minisztérium vezetői ellenőrzési rendszere, amely lehetővé teszi a Miniszter számára a kiadások figyelemmel kísérését és a Parlamentnek benyújtott költségelszámolás elkészítését. (A Könyvvizsgáló Bíróság elsősorban ezeket a vezetői ellenőrzési rendszereket vizsgálja.) Itt a Népjóléti Törvény alapján kifizetett szociális támogatásokat vizsgáljuk. Ezek az önkormányzatok által nyújtott legnagyobb mértékű támogatások, és a Családsegítő törvény értelmében kifizetett támogatásokkal együtt (amelyeket egy különálló ügynökség kezel), ezeknek felügyeletére irányul a Minisztérium legnagyobb figyelme. Más támogatási programokkal (mint a munkanélküliek, a betegek és a munkára képtelenek segélyezése) különálló szervezetek foglalkoznak, mivel a támogatásokat az aktív lakosság pénzéből fizetik.

Mielőtt elkezdenénk az említett folyamatok vizsgálatát, érdemes röviden áttekinteni a költségvetési rendszert, a Népjóléti Törvény értelmében nyújtott

speciális támogatás fontosabb jellemzőit és felvázolni a Törvény általános vonatkozásait.

A költségvetési rendszer

A Minisztériumok a központi kormányzat részét alkotják. Feladatuk a felelős miniszterek munkájának segítése. A minisztériumok munkája a társadalom egészére vonatkozik, amibe beletartozik a társadalom egészségi állapotának felügyelete (Egészségügyi, Népjóléti és Sportügyi Minisztériumok), vagy a megfelelő infrastruktúra fenntartása (Közlekedésügyi és Távközlési Minisztériumok).

Hollandiában minden miniszternek kiutalnak egy éves költségvetést, amit az előre meghatározott tevékenységek kivitelezésére fordítanak. A miniszterek minden év végén a Parlamentnek számolnak el a kiadásokról. A miniszterek elszámoltatása alapvető elv a holland demokráciában.

A miniszterek elszámoltatásának érdekében a minisztériumok kötelesek vezetői ellenőrzési rendszereket kiépíteni a rendelkezésre bocsátott költségvetés kiadásainak ellenőrzésére.

A speciális támogatások

A speciális támogatások kifejezés mindazon az önkormányzatok által fizetett támogatásokra vonatkozik, amelyek éves költségvetéssel rendelkeznek és amit az érintett minisztérium költségelszámolásába is felvezetnek.

A "speciális támogatás" közös jelzője az állam azon kiadásainak, amit az alacsonyabb szintű hatóságok irányában tesz, amely összegeket általában központilag meghatározott célokra fordítanak. A szabályok értelmében az alacsonyabb szintű hatóságok nem használhatják ezt az összeget saját belátásuk szerint. Tevékenységüket az egyes támogatásokra vonatkozó irányelvek és előírások határolják be. Ez utóbbiak meghatározzák az alacsonyabb szintű hatóságok önálló működésének területét. Hollandiában ezt "közös kormányzásnak" hívják: amikor a feladatokat a közigazgatás egy alacsonyabb szintjén végzik el, de a központi irányítás által felállított szabályok és előírások alapján. Fontos megjegyezni, hogy bár a végrehajtás a közigazgatás alacsonyabb szintjén megy végbe, a támogatás költségvetését kiutaló minisztérium felelőssége a kiadások szabályszerűségének és törvényességének biztosítása. Mint ezt már említettük, ezeket a kiadásokat a minisztérium által a Parlamentnek küldött költségelszámolás is magába foglalja.

A támogatások összegét általában előleg formájában juttatják el a kifizetéseket lebonyolító hatóságokhoz, amit később összevetnek a valóban kifizetésre került összeggel. Csak a támogatások kifizetését követően állapítják meg a minisztérium a támogatáshoz való hozzájárulásának végleges összegét és rendezik a túl- ill. alulfizetéseket, tehát csak azután, miután az önkormányzat már elkészítette az általa kifizetett támogatások költségnyilatkozatát.

A Népjóléti Törvény

A holland Népjóléti Törvény 1965. január 1.-én lépett életbe. A törvény beiktatásával a kormány magára vállalta mindazon állampolgárok anyagi támogatását, akik képtelenek alapvető létszükségleteiket kielégíteni. A Népjóléti Törvény egy utolsó biztosítónál, a rá alapuló támogatásokra csak azok jogosultak, akik semmilyen más társadalombiztosítási segélyhez nem folyamodhatnak. A Törvény jóvoltából 1994-ben mintegy 510 000 polgár részesült állami támogatásban.

A Népjóléti Törvény működtetése és felügyelete összetett feladat. A törvény eredetileg egyszerű volt, és a támogatások összegét egységes kritériumok alapján állapították meg. Az 1980-as évek közepétől azonban, különböző módosítások eredményeként figyelembe vették a kedvezményezettek személyes életkörülményeit is, és így nagy változatosság alakult ki a támogatások mértékében. Így, a támogatás kifizetését megelőzően szükségessé vált a támogatást igénylők pontos besorolása az egyes kategóriákba. Így fennáll tehát a csalások és visszaélések veszélye, mivel a különböző kategóriák eltérő összegeket jelölnek meg.

1995-ben több mint 11 milliárd guldent költ a Népjóléti Törvény következtében. Ennek mintegy 90%-át az állam és 10%-át az önkormányzatok fizetik.

A Népjóléti Törvény minden vonatkozásában a Szociális- és Munkaügyi Miniszteré a legmagasabb felelősség, ezért az önkormányzatoknak a törvény kivitelezésében végzett munkáját is ő felügyeli. Neki kell elszámolnia a Parlamentnek ellenőrző tevékenységéről és a minisztérium költségelszámolásában szereplő, a Népjóléti Törvénnyel kapcsolatos, minden kiadásról és számláról. Továbbá a Szociális- és Munkaügyi Miniszter jogilag felelős a központi szociálpolitika megfogalmazásáért, értékeléséért és esetleges érvénybe léptetéséért. Ezt a felelősséget a következőképpen írták le:

A kormány (itt a Szociális- és Munkaügyi Minisztérium) felelős a társadalombiztosítás általános színvonaláért, a szociálpolitika a központi politikába való beillesztéséért, valamint a szabályzatok betartásának központi ellenőrzéséért.

A törvény kivitelezésében jelenlévő vezetői ellenőrzési folyamatok alapja a Népjóléti Törvény maga, és az ide vonatkozó miniszteri kötelezettségek.

3. A Népjóléti Törvény végrehajtásának főbb vonatkozásai

Végrehajtás

A Népjóléti törvény értelmében az önkormányzatok minden hónapban előleget kapnak a Minisztériumtól, ami fedezi az állam nevében nyújtott önkormányzati támogatások összegét, amit az arra jogosultaknak kifizetnek. A havi

előleg összegét többek között az érintett önkormányzatok költségirányzata alapján állapítja meg a minisztérium.

Az önkormányzatok felelőségeinek körébe tartozik a Népjóléti Törvény által előírt juttatások kifizetése a támogatásra jogosultak számára. Feladataiknak része időnként megvizsgálni, hogy szükséges-e a segélyek mértékének módosítása, amit a kedvezményezett életkörülményeinek esetleges változása okozhat. Az önkormányzatok továbbá aktívan segítik a támogatásban részesülőket új munkahelyek kutatásában.

Az önkormányzat rendelkezésére bocsátott előleg végleges rendezése ezt követően megy végbe. Minden év végén, az önkormányzatok végleges költségnyilatkozatot készítenek a Minisztérium számára. A költségnyilatkozathoz az önkormányzat könyvvizsgálójának jelentését is csatolják. A költségnyilatkozat alapján a minisztérium kiszámítja azt az összeget amivel az egyik vagy másik fél tartozik. Az előleg és a végső költségek közötti különbséget vagy kifizetik az önkormányzatnak, vagy kifizettetik vele.

A Szociális- és Munkaügyi Miniszter éves költségelszámolásában számol be a minisztérium pénzügyeiről, ami a Népjóléti Törvénnyel kapcsolatos számlákat és kiadásokat is magába foglalja. Mint már említettük, a miniszter beszámolóját a minisztérium könyvvizsgálójának jelentése is elkíséri.

Ahhoz, hogy a miniszter elszámolhasson a Népjóléti Törvénnyel kapcsolatos kiadásokról és számlákról, biztosnak kell lenni azok hitelességében és törvényességében. A hitelesség a számlák pontosságát és a kimutatások a valóságnak való megfelelését jelenti. A törvényesség azt jelenti, hogy a számlák és kiadások megfelelnek a Népjóléti Törvény előírásainak és más vonatkoztatott szabályzatoknak.

A Szociális- és Munkaügyi Miniszter által folytatott tevékenység három főbb szakaszra bontható:

- Az előleg átutalása az önkormányzatok számára (vezetői felelősség);
- A végleges költségek felmérése és az önkormányzat könyvvizsgálójának valamint a TB-tanácsadók munkája alapján a végleges összeg megállapítása (vezetői felelősség)
- A minisztérium költségelszámolásának ellenőrzése a minisztérium könyvvizsgáló osztálya által (alkalmazottak felelőssége).

Az első két szakaszt az alábbiakban írjuk le. A minisztérium ebben a tekintetben folytatott tevékenységeit hivatali irányítási előírások szabályozzák (I., 43. bek.) amelyek lépésről lépésre leírják, hogy az érintett minisztériumok és igazgatóságok mikor, miként járjanak el és hogyan dokumentálják tevékenységüket.

Ezen eljárások számos belső ellenőrzési intézkedést tartalmaznak mint például: vizuális felülvizsgálat, a feladatkörök különválasztása, feljegyzések

készítése és így tovább. Az eljárások kivitelezése a vezetőség feladata. Az INTOSAI *Útmutató* értelmében (I., 2. bek.), ez a vezetői ellenőrzési rendszer alkalmas arra, hogy ésszerű biztosítékkal szolgáljon a miniszternek a hivatalában végbemenő folyamatok rendszerűségéről, gazdaságosságáról és hatékonyságáról, valamint, hogy ezek megfelelnek az érvényben lévő törvényeknek, szabályzatoknak és vezetési irányelveknek.

Az alábbiakban bemutatunk néhányat, a Miniszter által használt belső ellenőrzési eszközökből:

- A kormányhatározat, ami az egyes állampolgárok a támogatásra való "jogosultságát" úgy írja le, mint a támogatás mértékét és a támogatásban való részesüléshez szükséges bizonyítékok milyenségét befolyásoló személyes tényezők összessége;
- A *Segélykérelmek kezelésének kézikönyve* ami mindazon lépéseket írja le, amelyeket minden önkormányzatnak figyelembe kell vennie a támogatások kezelésének folyamatában;
- Munkaügyi előírások, amelyeket a TB-tanácsadók használnak az önkormányzatok tevékenységeinek törvényessége és szabályossága vizsgálatakor (ld. a fent említett kormányhatározatot);
- A TB-tanácsadók jelentéséről készült elemzés;
- Az önkormányzatoknak átutalásra váró előleg méretét meghatározó költségirányzat;
- Az önkormányzatok könyvvizsgálói által alkalmazott Népjóléti Törvény Ellenőrzési Szabályzat;
- Az önkormányzat könyvvizsgálójának jelentéséről készült elemzés;
- Az előleg mértékének meghatározásában használt szokásos eljárások és kérdőívek;
- A végleges költségnyilatkozat értékeléséhez használt szokásos eljárások és kérdőívek;
- A belső ellenőrzési rendszerek felülvizsgálatának mélységéről és gyakoriságáról szóló jelentés;
- A minisztérium könyvvizsgáló osztálya által készített mandátum.

A minisztérium könyvvizsgáló osztálya felel az elemzésekért és a jelentésekért is. Itt a könyvvizsgáló osztály az érvénybe lévő előírások betartását vizsgálja.

Az előlegek átutalása

Hollandiában mind a 630 önkormányzat havonta kap előleget a minisztériumoktól. Az önkormányzatok által készített költségirányzatok értékelése és ezek alapján az előleg mértékének megállapítása viszonylag egyszerű. Amennyiben az önkormányzatok teljesítenek bizonyos formai követelményeket, és az általuk készített költségirányzat megegyezik az elvárásokkal, az előleget a költségirányzatnak megfelelően állapítják meg. Az előlegek átutalását a minisztérium felügyeli.

A belső ellenőrzési intézkedések célja, hogy:

- az előleget csak a költségirányzat értékelése után utalják át;
- az előleg a megfelelő önkormányzatnak kerüljön átutalásra;
- a minisztérium által adott előlegek pontos elszámolása.

Számos okból kifolyólag, az előlegek átutalása kevés veszéllyel jár. Egyrészt, mivel a munka nagyjából rutin jellegű, egyszerű, kevés összetett értékelési eljárást tartalmaz és javarészt automatikus. Másrészt az előlegek összegének kiszámításában felmerülő hibák kijavítására lehetőség nyílik a kifizetések utáni egyeztetés során. Végül, az előlegek megállapítására vonatkozó szabályok és előírások száma alacsony és viszonylag egyszerűen követhetők.

A költségek elemzése és a hozzájárulás végleges összegének megállapítása

A Minisztérium Tevékenységei

Mint azt láthattuk, a Népjóléti Törvény kivitelezését az önkormányzatok végzik el; a Minisztérium csak a felügyelő és a fizetőiszt szerepében van jelen. Bizonyos eszközök segítségével megállapíthatja, hogy az önkormányzatok megfelelnek-e az ide vonatkozó szabályok és előírások követelményeinek. Ezek az eszközök magukba foglalják:

- az TB-tanácsadók ellenőrző és felügyelő munkáját, ami az önkormányzatok költségirányzatairól készített jelentéseket eredményezi;
- az önkormányzatokon belül dolgozó könyvvizsgálók munkáját, ami az önkormányzatok végleges költségnyilatkozatot kísérő jelentéseket eredményezi.

A Minisztérium ezen ellenőrzési eljárások eredményeinek alapján állapítja meg a hozzájárulás végleges összegét. Fontos tudatában lenni, hogy ezek az ellenőrzési eljárások döntő fontosságúak. A miniszter csak segítségükkel készíthet felelősségteljes elszámolást a Parlamentnek a Minisztérium által az önkormányzatoknak kiutalt összegekről. A hozzájárulás végleges összegét csak akkor állapíthatja meg a Minisztérium, ha megfelelő információval rendelkezik az

önkormányzatok tevékenységeiről. Ennek érdekében számos kérdésre kell választ kapnia:

- Törvényes-e az a tevékenység, amit az önkormányzatok a Népjóléti Törvény nevében végeznek?
- A Népjóléti Törvény alapján kifizetett támogatásokat az arra jogosultaknak juttatja-e el az önkormányzat?
- A kedvezményezettek a megfelelő összeget kapják-e az önkormányzatoktól?
- Az érintett önkormányzatok készítettek-e az önkormányzat könyvvizsgálójának jelentésével mellékelt végleges költségnyilatkozatot?
- A végleges költségnyilatkozatokat szabályszerűen töltötték-e ki és engedélyezte-e azokat az önkormányzat?
- A végleges költségnyilatkozatokban szerepelő kiadások beletartoznak-e a Népjóléti Törvény hatáskörébe?
- Az önkormányzatok minden bevételüket szabályszerűen elkönyvelték-e, beleértve a téves kifizetésekkel szembeni követelőző visszajelentéseket is?
- Léteznek-e az önkormányzat hibájából következő bevételek (téves kifizetés vagy mulasztás)?
- A végleges költségnyilatkozathoz csatolt könyvvizsgálói jelentés kedvező-e, szerepelnek-e olyan észrevételek, amelyek elvehetnek a jelentés kedvező jellegéből? Amennyiben a könyvvizsgáló jelentése nem kedvező, megtették-e a szükséges javító intézkedéseket?

A Minisztérium a TB-tanácsadók és az önkormányzatok könyvvizsgálóinak munkája alapján válaszolja meg a kérdéseket.

A támogatásokra fenntartott összegek kiutalása és a kedvezményezettek ellenőrzése számos nehézséggel jár, ami jobbra a törvény összetettségéből és a visszaélések miatti sebezhetőségéből fakad. Tovább nehezíti a minisztérium munkáját az önkormányzatok adminisztratív felépítésének változatossága.

A TB-tanácsadók szerepe

A Népjóléti Törvény az önkormányzatok által végzett kivitelezésének felülvizsgálatára a Szociális- és Munkaügyi Minisztérium 180 társadalombiztosítási állami tanácsadót nevezett ki. Az ország minden részén léteznek irodáik. A TB-tanácsadók jól képzett szakemberek; néhányuk jogász, mások közigazgatási diplomával rendelkeznek. Legfontosabb feladataik:

- az önkormányzatok Népjóléti Törvény vonatkozásában folytatott tevékenységének ellenőrzése;
- a minisztérium figyelmének felhívása a sürgős intézkedéseket megkövetelő fejleményekre;
- a társadalombiztosítási politika megvitatása az önkormányzatok illetékeseivel;
- a Népjóléti Törvénnyel kapcsolatban álló egyéb szervezetekkel való kapcsolattartás.

A munkájukra vonatkozó utasítások alapján a TB-tanácsadók kiértékelik az önkormányzatok a törvénnyel kapcsolatos tevékenységét, és ellenőrzik, hogy az önkormányzatok figyelembe veszik-e az érvényben lévő szabályzatokat és előírásokat. Ezeket a vizsgálatokat minden évben, minden önkormányzatban elvégzik. A vizsgálat első szakasza az irodában folyik le, ahol a minisztériumnak küldött írásos információt vizsgálják át és értékelik ki. Ennek alapján dől el, hogy mely önkormányzatokat vesznek további vizsgálat alá.

Az irodai és a további vizsgálatok eredményeiről jelentések készülnek, amelyeket csatolnak az önkormányzatok végleges költségnyilatkozatához. A TB-tanácsadók továbbá javaslatokat is tesznek a hatékonyabb működés érdekében, amelyek vonatkozhatnak egyes önkormányzatokra, vagy általános jellegű észrevételeket is tartalmazhatnak. A TB-tanácsadók jelentéseinek központi kérdése az, hogy az önkormányzatok tevékenysége megfelel-e a Népjóléti Törvény előírásainak (I., 24. bek.). Amint azt már említettük, igen nagy a csalások és visszaélések veszélye. A csalások becsült szintje igen változó. 1993-ban a különböző tanulmányok a kiadások 7 és 25 százaléka közé tették a sikkasztások mértékét. A törvény értelmében a Minisztérium figyelmeztette az önkormányzatokat, hogy amennyiben nem teszik meg a szükséges erőfeszítéseket a visszaélések megfékezésére, úgy csökkenti a számukra kiutalt hozzájárulás mértékét. Ugyanakkor súlyos büntetést szabnak ki a visszaéléseket elkövető személyekre. Az önkormányzatnak hatalmában áll a támogatást csökkenteni vagy megvonni; az elsikkasztott összegeket minden esetben kötelesek megtéríteni az önkormányzatnak.

A fent említett jelentéseken kívül, amik létfontosságú szerepet játszanak az önkormányzatoknak nyújtandó hozzájárulás végleges összegének megállapításában, a TB-tanácsadók egy éves jelentést is készítenek, amiben leírják a törvény végrehajtásában felmerülő összes jelentősebb fejlődést és lemaradást. Ezek alapján történik a Népjóléti Törvény tekintetében folytatott politika kiértékelése és szükség esetén a politika módosítása (I., 38. bek.). Ezen jelentések ugyanakkor lehetővé teszik a Miniszter számára, hogy válaszolhasson a társadalom felmerülő igényeire.

Végül a TB-tanácsadók végzik el az általában a Minisztérium által elrendelt *ad hoc* tanulmányokat, amelyek a Törvény specifikus részleteit vizsgálják. Ezen kívül

minden év végén készítik tevékenységeik az elkövetkező évre vonatkozó tervezetét.

Az önkormányzatok könyvvizsgálóinak munkája

A Minisztérium számára fontos tudni, hogy az önkormányzatok rendben követik-e az előírásokat és a pénzügyi folyamatokat megfelelően ellenőrzik-e, mivel ezek szolgálnak alapul a végleges költségnyilatkozathoz. A Minisztérium nem foglalkozik közvetlenül ezzel. Hollandiában minden egyes önkormányzat alkotmányos kötelezettsége az éves költségnyilatkozat készítése és ezek, valamint az egyéb érintett adminisztratív eljárások felülvizsgálata és felügyelete egy könyvvizsgáló segítségével, aki észrevételeit jelentésbe foglalja és amit csatolnak az önkormányzat költségnyilatkozataihoz.

A Minisztérium számára természetesen döntő fontosságú az önkormányzatok könyvvizsgálóinak munkája. A Minisztériumnak meg kell bizonyosodnia afelől, hogy a Népjóléti Törvényre fenntartott összegeket a megfelelő módon költik el; ez különösen vonatkozik a végleges költségnyilatkozatok megbízhatóságának és törvényszerűségének ellenőrzésére. Ez olyan nagy fontossággal bír, hogy a Szociális- és Munkaügyi Minisztérium további előírásokat készített az önkormányzatok könyvvizsgálói munkájának ellenőrzésére. A Testületi Törvényen (a helyi irányításra vonatkozó törvény, amelyben a helyi hatóságok felelősségeit fektették le) alapuló általános ellenőrzés nem elegendő. A Népjóléti Törvényre vonatkozó új előírásokat a Népjóléti Törvény Ellenőrzési Szabályzat tartalmazza, aminek egyik következménye például a végleges költségnyilatkozatokat kísérő könyvvizsgálói jelentés. Ezen előírások eredményeként az önkormányzatok könyvvizsgálóinak munkája a Szociális- és Munkaügyi Minisztérium belső ellenőrzésének és vezetői ellenőrzésének részévé vált.

Az önkormányzatok könyvvizsgálóinak jelentései elsősorban az önkormányzat vezetői ellenőrzését és belső ellenőrzését, valamint az adminisztratív eljárásokat vizsgálja, így többek között azon ellenőrzési eljárások rendszerességét is, amelyeket az önkormányzat folytat a támogatásban részesülő állampolgárok jogosultságának vizsgálatára. Az önkormányzat tevékenységeinek törvényességére és szabályszerűségére vonatkozó kérdésekre választ adnak a TB-tanácsadók jelentései.

A hozzájárulás mértékének végleges rendezése

Az önkormányzatok által benyújtott végleges költségnyilatkozatokat a TB-tanácsadók és az önkormányzatok könyvvizsgálóinak jelentései alapján értékeli a Minisztérium. Erre a célra egy szabvány kérdőívet használnak. Amennyiben szabálytalanságok vagy bizonytalan pontok merülnének fel, a költségnyilatkozatokat tovább vizsgálják. Az itt követendő eljárásokat a minden önkormányzat számára rendelkezésre álló hivatalos kiadvány tartalmazza (I., 38. bek.).

A véglegesített hozzájárulást a Minisztérium pénzügyi osztálya kezeli tovább (l., 54. bek.). Itt, a következő lépések mennek végbe:

- az önkormányzat értesítése;
- az előlegek összegét kiemelik az erre a célra fenntartott számláról;
- az előleg összege és a költségek végleges összege közötti különbséget átutalják vagy visszaigénylik;
- a pénzügyi osztály felveszi a könyvelésbe a támogatások összegét.

Ezen kívül egyéb esetleges intézkedések is végbe mennek. Amennyiben például a TB-tanácsadó hiányosságokat fedezett fel az önkormányzatnál, előfordul, hogy a végleges költségnyilatkozatot elfogadják ugyan, az érintett önkormányzatot felszólítják bizonyos ellenintézkedések végrehajtására. Az önkormányzatok kötelesek ezt figyelembe venni. Amennyiben az önkormányzat nem hajlandó az együttműködésre, a már kifizetett hozzájárulás egy részét visszakövetelheti a Minisztérium egy későbbi időpontban, például a következő évre vonatkozó költségirányzat kiszámításakor. 1994-ben a Minisztérium 65 esetben folyamodott ilyen intézkedéshez. Az érintett önkormányzatoknak fizetett hozzájárulás összegét mintegy 10 millió gulddal csökkentették (0,1 százalék).

A Minisztérium könyvvizsgáló osztályának munkája

A minisztérium könyvvizsgáló osztályának (amely a Miniszter által elrendelt belső vizsgálatokat folytatja) feladata a Minisztérium pénzügyi rendszerének ellenőrzése és a Szociális- és Munkaügyi Minisztérium éves költségelszámolását kísérő jelentést elkészítése. Az itt leírt folyamatok eredményeként végzik el a megfelelő módosításokat a Minisztérium könyvelésében, aminek alapján készül el a Minisztérium költségelszámolása. A módosításokról köteles a könyvvizsgáló osztály vezetője jelentést tenni a Parlamentnek. A Népjóléti Törvény költségeinek értékelésére a következő feladatokat végzi el a minisztérium könyvvizsgálója:

- A költségvetés kivitelezésének vizsgálata: ellenőrzi, hogy az ide vonatkozó kiadások és számlák törvényesek-e és, hogy a kimutatásokat a szabályoknak megfelelően készítették-e el. A törvényességet úgy értelmezzük, mint a költségvetés kivitelezésére vonatkozó összes előírás pontos betartása.
- Az előlegek: a minisztérium könyvvizsgálója ellenőrzi, hogy a Minisztérium helyesen kalkulálta-e ki az előlegek összegét, és hogy rendelkezésre áll-e a megfelelő fedezet. Ezt követően megvizsgálja, hogy a minisztérium pénzügyi osztálya megfelelően elkönyvelte-e a kifizetett előlegeket.
- Az összeg végleges megállapítása: a minisztérium könyvvizsgálója ellenőrzi az állami tanácsadók munkáját. Továbbá azt is vizsgálja, hogy a

TB-tanácsadók és a Minisztérium megtette-e a megfelelő lépéseket az önkormányzatok esetleges mulasztásaival kapcsolatban.

Az ellenőrzés célja megvizsgálni, hogy a minisztérium megfelelően hasznosította-e a társadalombiztosítási tanácsadók munkáját, tehát hogy eleget tett-e a belső ellenőrzés elvárásainak.

A minisztérium könyvvizsgálója mind a végleges költségnyilatkozatot kísérő jelentései, mind belső ellenőrzési szerepük szempontjából vizsgálja az önkormányzatok könyvvizsgálóinak munkáját. Az önkormányzatok könyvvizsgálóinak munkája óriási fontossággal bír a Minisztérium, különösen a minisztérium könyvvizsgálójának számára.

A minisztérium könyvvizsgálója évente ellenőrzi ennek a belső ellenőrzési folyamatnak a működését. Ennek érdekében minden évben vizsgálatot végez egy adott számú önkormányzaton belül (ez körülbelül az önkormányzatok 10 százalékát jelenti). A vizsgálat egy bevezető megbeszélésből, a számlák vizsgálatából, egy záró megbeszélésből és egy írásos jelentésből áll.

Amennyiben a következő feltételek teljesülnek, a szokásos vizsgálatot egy "korlátozott értékelés" váltja fel amit egy kérdőív segítségével végeznek:

- Az elmúlt év során elvégezték a szokásos vizsgálatot és ennek eredményei alapján a minisztérium könyvvizsgáló osztálya mindennemű kiegészítés nélkül használhatta az önkormányzat könyvvizsgálója által készített jelentést.
- Nincs arra utalás (például a társadalombiztosítási tanácsadó jelentése alapján), hogy a helyzet változott, vagy romlott volna.
- Az önkormányzat könyvvizsgálójának jelentését elfogadták. (amennyiben nem fogadják el az önkormányzat könyvvizsgálójának jelentését, fennáll annak a lehetősége, hogy munkáját nem végezte el megfelelően; a minisztérium könyvvizsgálója gyakran kér felvilágosítást arról, hogy az önkormányzat könyvvizsgálójának munkáját miért nem fogadták el).
- Más ellenőrzési eljárások sem mutatnak változást az önkormányzatok munkájának minőségében. Ezek lehetnek a TB-tanácsadók a minisztérium könyvvizsgáló osztálya általi ellenőrzése, vagy egyéb, a minisztérium által folytatott tevékenység vizsgálata.

Az ellenőrző vizsgálatok és a "korlátozott értékelés" alapján, a minisztérium könyvvizsgáló osztálya kiértékeli a végleges költségnyilatkozatokat kísérő jelentések megbízhatóságát, valamint az önkormányzat könyvvizsgálójának munkáját, amit az általa készített felmérésbe illesztnek be.

Röviden úgy fogalmazhatunk, hogy a minisztérium könyvvizsgáló osztálya vizsgálja ki, hogy az önkormányzatok könyvvizsgálói milyen mértékben tartották szem előtt az érvényben lévő szabályokat és előírásokat vizsgálataik során.

Továbbá az ő feladatuk felmérni, hogy az önkormányzat könyvvizsgálójának jelentése jól tükrözi-e a valóságot. Azt is kivizsgálják, hogy az önkormányzatok könyvvizsgálói minden a Minisztérium számára fontos észrevételt és ezek lehetséges következményeit belefoglalták-e jelentésükbe.

Végül, a minisztérium könyvvizsgálójának feladata a végleges költségnyilatkozattal kapcsolatban végzett minden minisztériumi tevékenység áttekintése. Itt főleg azt vizsgálja, hogy a minisztérium maga milyen mértékben követte az előírásokat. Amennyiben hiányosságok merültek fel, megtették-e a szükséges lépéseket és a hozzájárulás végleges összegét rendben rendezték-e?

A könyvvizsgálatok egy általánosan érvényes eljárásrendszer részei, amelybe beletartozik a Népjóléti Törvénnyel kapcsolatos kiadások és előlegek ellenőrzése. A két központi kérdés: a Minisztérium könyvelésében szereplő költségek és számlák megfelelnek-e az érvényben lévő törvényeknek és előírásoknak, valamint, hogy megfelelnek-e a Minisztérium saját nyilvántartásainak.

Dr. Detlev Sparberg⁶

ESETTANULMÁNYOK AZ ÚTÉPÍTÉSI PROGRAMBÓL (Németország)

Kivonat

A Német Szövetségi Köztársaság közigazgatásában a vezetői ellenőrzés nélkülözhetetlen eszköz a vezetőség számára. A Szövetségi Könyvvizsgáló Bíróság (*Bundesrechnungshof*) is elsősorban a vezetői ellenőrzési rendszereket vizsgálja, figyelemmel kíséri a közigazgatásba történő bevezetésüket és működésüket is.

Az utak építésénél a beruházások költséghatárait a vezetői ellenőrzési rendszerek állapítják meg. Így minden fontosabb döntést befolyásolnak, mivel az egyes költséghatárok túllépéséhez egy magasabb szintű hatóság engedélyét teszik szükségessé.

A szerződéskötési folyamatban is döntő szerepet játszik a vezetői ellenőrzés, mivel az utóbbi időben jelentősen megnövekedett a bűnözés ezen a területen. Tapasztalataink azt mutatják, hogy a visszaéléseknek három fő formája létezik, ami nélkülözhetetlenné teszi a szigorú vezetői ellenőrzést. E manipulációk az árrögzítés, a versenytárgyalások eredményeinek megváltoztatása és a csalás.

A kormány az építési beruházások kivitelezésére a legalacsonyabb árat ajánló vállalatokkal köt szerződést. Amennyiben a versenytárgyaláson résztvevő vállalatok egymás között megegyeznek a legalacsonyabb árajánlat vonatkozásában, akkor ezzel aláássák a versenyt, és csalást követnek el. A gyakorlat azt mutatja, hogy az árrögzítések miatt a versenytárgyalásokon kötött megállapodások összege akár 40%-al is meghaladhatja a valós piaci árakat. Az állam szigorú vezetői ellenőrzéssel próbálja megelőzni az árrögzítést, és ebben fontos szerep jut a Szövetségi Könyvvizsgáló Bíróságnak (SzKB).

Egyes vállalkozók gyakran megkísérik ajánlatuk módosítását a szerződés megkötését megelőzően. Németország igen részletes szerződéskötési

⁶ A Szövetségi Könyvvizsgáló Bizottság Tanácsadó Tagjaként jelen tanulmány írója Németország útépítési költségeinek vizsgálatával foglalkozik. A tanulmányban saját nézeteit írja le, így ezeket nem szabad a Szövetségi Könyvvizsgáló Bizottság hivatalos nézeteinek tekinteni.

szabályozással rendelkezik, amely pontosan előírja a szerződések megkötésének menetét, így már a szerződés megkötése közben is lehetséges az ellenőrzés. Nemrég az SzKB részletes vizsgálatot végzett az építkezésekkel kapcsolatos tenderek kiírását és szerződéskötési eljárását illetően. A vizsgálat különböző hiányosságokat fedezett fel az eljárások, valamint a vizsgált irodák vezetői ellenőrzése terén. Az ajánlatok mintegy 40%-a mutatott hiányosságokat, tehát jelentősen megnövekedett a tisztességtelen verseny esélye.

A csalás azt jelenti, hogy a szerződéskötésért felelős hivatalnok titokban együttműködik a versenytárgyalás egyik résztvevőjével, így előnyös helyzetet biztosítva számára. Németországban a tervező és a kivitelező között létrejövő törvényellenes megállapodások száma erősen megnövekedett az elmúlt években, mivel az állami építkezések tervezési folyamata jelentősen összetettebbé vált, és hiányzott a megfelelő ellenőrzés. Az ilyen csalásokra csak magas szakmai képzettséggel rendelkező szakemberek deríthetnek fényt. Egyre fontosabbá válik tehát a visszaélések megfékezésére alkalmas vezetői ellenőrzési rendszer kiépítése. Kevesebb visszaélésre ad lehetőséget, amennyiben sikerül a vezetői ellenőrzés segítségével az összes előírást szigorúan betartatni és mindezt felügyelni. A csalások leleplezésének fokozott esélye és a következmények súlyossága a legtöbb tisztviselőt eleve elrettenti a törvényellenes tevékenységtől.

A pénzügyi szempontból kritikus másik terület a számlák rendezésének folyamata. Ezek a számlák hatalmas mennyiségű részletes kalkulációt tartalmaznak és részletekbe menő vizsgálatot igényelnek. A tévedések és szándékos visszaélések korlátozása érdekében a német közigazgatási hatóságok több vezetői ellenőrzési rendszert vezettek be. Az ellenőrző rendszerre vonatkozó irányelvek nem csak az útépitésekkel kapcsolatos ügyletekre érvényesek, hanem a közigazgatás minden területére kiterjednek. Itt a vezetői ellenőrzés a feladatok szigorú különválasztásán alapul. Minden ügyletben legalább két, de inkább több felelős hivatalnok vesz részt, mindegyikük a pozíciójával járó jól körülhatárolt hatáskörrel. Ez az eljárás mindenféle kifizetést lehetetlenné tesz az illetékes hivatalnok számára a többi hivatalnok hozzájárulása nélkül.

A megfelelő vezetői ellenőrzés létfontosságú az útépitéssel és más beruházásokkal kapcsolatos ügyletekben. Bár Németországban az utak építésével foglalkozó hatóságoknál már régóta működnek átfogó vezetői ellenőrzési rendszerek, állandó felügyeletük nélkülözhetetlen. Ez mindenekelett vezetői kötelezettség. Ez egyben a vezetők érdeke is, mivel a közigazgatás problémamentes működésének egyetlen lehetséges garanciája a szigorú szabályok megfelelő érvényesítése.

1. A vezetői ellenőrzés keretei Németországban

A következő fejezet a Németországban használt vezetői ellenőrzési rendszerek szerkezetének főbb jellemzőit írja le. Hogy megkönnyítsük a más országok eljárásaival való összehasonlítást, hat alapvető területre próbálunk összpontosítani.

A vezetői ellenőrzés hatalmi szintjei

Németországban nem létezik központi szervezet amely a közigazgatás vezetői ellenőrzési rendszereinek kidolgozásával és terjesztésével foglalkozna. A kormány egyes részei és az egyes kormányzervek felelősek saját vezetői ellenőrzésükért és ellenőrző rendszereik kidolgozásáért. Mindazonáltal a német közigazgatás felépítéséből adódóan (lásd a továbbiakban), a közigazgatási szervek vezetői ellenőrzési rendszerének tervezése és érvénybe léptetése a közigazgatás magas szintjén megy végbe.

A vezetői ellenőrzési rendszerek kidolgozása és bevezetése

A vezetői ellenőrzési rendszereket szabályozó általános érvényű előírások nincsenek törvénybe iktatva. Ezeket a szabályokat az egyes hivatalok állítják fel saját hatáskörüknek megfelelően. A német közigazgatás hierarchikus felépítéséből adódóan a hasonló kérdésekben a döntéshozatal felelőssége megoszlik a közigazgatás különböző szintjei között. Így az egyes alacsonyabb szinten lévő hivatalok felállíthatják saját ellenőrző rendszereiket, a magasabb szinteken lévő kormányzervek vezetői ellenőrzési irányelveket írhatnak elő az alájuk rendelt hivataloknak, a minisztériumok pedig a felügyeletük alá tartozó összes kormányzervezet vezetői ellenőrzéséért felelősek. A vezetői ellenőrzési rendszereket tehát az egyes intézmények dolgozzák ki saját hivataluk, illetve az alárendelt hivatalok számára.

A közigazgatás hierarchikus felépítése a vezetői ellenőrzési rendszerek életbe léptetésének menetét is befolyásolja. Egy magasabb szinten lévő hatóság helyzeténél fogva képes az alacsonyabb szinten lévő intézményeknél ellenőrző rendszereket bevezetni és nyomon követni azok működését.

Ez a rendszer általában elegendő rugalmasságot biztosít a különböző kormányzervek vezetőségének, hogy a szabályokat saját vezetési szükségleteikhez igazítsák. Az alacsonyabb szinten lévő hivatalok mindaddig szabad kezet kaptak további vezetői ellenőrzési rendszerek saját kezdeményezésre történő bevezetésére, és az eddigi tapasztalat szerint nem merültek fel súlyosabb rugalmatlansági problémák ezzel kapcsolatban.

A központi ügynökségek szerepe

A Bundesrechnungshof, a Szövetségi Könyvvizsgáló Bíróság (SZKB), Németország legfelsőbb könyvvizsgáló intézménye, nem rendelkezik törvényes jogokkal, hogy az általa végzett vizsgálatok eredményei alapján közvetlenül beavatkozhasson a vizsgált közigazgatási szerv tevékenységeibe. Az SZKB felmérései a vezetői ellenőrzési rendszerek hatékonyságát és alkalmazásuk körülményeit vizsgálják. Az SZKB ugyanakkor azt is vizsgálja, hogy az egyes hivatalok használják-e a vezetői ellenőrzési rendszereket saját eredményeik kiértékeléséhez. Az SZKB a könyvelési gyakorlatot meghatározó általános érvényű szabályok alkalmazását, a munkaerővel való gazdálkodást, valamint az automatikus adatfeldolgozó rendszerek épségét is vizsgálja.

A vizsgálatok eredményei alapján az SZKB javaslatokkal látja el a vizsgált intézményeket és/vagy az érintett minisztériumokat. A javaslatokban szereplő irányelveket a hivatalok kötelesek követni. Amennyiben ennek nem tesznek eleget, az SZKB egyenesen a Parlamenthez fordul szokásos évi jelentésében, avagy, súlyosabb probléma esetén, külön jelentésben értesíti a Parlamentet vagy a annak egyik illetékes bizottságát.

Ebben a vonatkozásban még a Pénzügyminisztérium vagy a Költségvetési Hivatal sem rendelkezik szélesebb hatáskörrel. Ezek a kormányzervek inkább a költségvetéssel és a könyvelés vezetésével foglalkoznak, mint a hatékonyság a vezetői ellenőrzési rendszereken keresztül történő vizsgálatával.

Az INTOSAI Útmutatóval való összehasonlítás

Németországban már általános érvényűvé vált az INTOSAI Útmutató a Belső Ellenőrzés Normáihoz című kiadványban foglaltak bevezetése a közigazgatásba. Természetesen előfordulnak esetek, amikor a vezetői ellenőrzési rendszerek működése vagy alkalmazása hiányosnak bizonyul. Az alábbiakban ezen esetek közül tanulmányozunk néhányat. Mindazonáltal az SZKB tudomása szerint nem létezik terület, ahonnan az INTOSAI Útmutató által előírt vezetői ellenőrzés teljességgel hiányozna.

A vezetői ellenőrzési rendszerek nyomon követése és értékelése

A vezetői ellenőrzési rendszerek elsődleges felhasználói maguk a vezetők. Így mindenekeelőtt a vezetés feladata az ellenőrzési rendszerek hatékonyságának vizsgálata. Másfelől a hivatalok belső ellenőrei is figyelemmel kísérik a vezetői ellenőrzési rendszerek működését. Az SZKB által végzett külső vizsgálatok szerepét az eddig leírtakban olvashattuk.

Az SZKB-ban nem létezik külön mechanizmus a német közigazgatásban alkalmazott különböző vezetői ellenőrzési rendszerek felügyeletére. A vezetői ellenőrzéssel kapcsolatban felmerülő kérdések vizsgálatára sem létezik specifikus részleg az SZKB-n belül. Mindazonáltal a különböző könyvvizsgálati eljárások arra

engednek következtetni, hogy a Németországban működő vezetői ellenőrzési rendszerek egyaránt hatékonyak és gazdaságosak. Az SZKB még nem találkozott kimondottan rossz hatékonysággal, vagy túl költségesen működő vezetői ellenőrzéssel, a közigazgatási rendszer ilyen irányú kritikájára tehát nincs ok.

A vezetői ellenőrzési rendszerek érvénybe léptetéséhez szükséges erőforrások, képzettség és képzés

Minden hivatal köteles biztosítani a vezetői ellenőrzési rendszerek működtetéséhez szükséges erőforrásokat és képzést a vezetőség és alkalmazottaik számára. Amennyiben hiány merül fel a rendelkezésre álló munkaerő terén, ezt egy felsőbb hivatalnak kell jelenteni, amely majd felhívja a hiányosságra az illetékes minisztérium figyelmét. Amennyiben az illetékes minisztérium is szükségesnek találja az alkalmazottak számának növelését, akkor köteles az ehhez szükséges lépéseket megtenni és az ebből eredő módosításokat elvégezni a következő évre vonatkozó költségvetési javaslatában. A tanfolyamok szervezése szintén az érintett hivatalok feladata. Több, a kormány által támogatott állami- és magánintézmény nyújt megfelelő minőségű és hatékonyságú képzést a köztisztviselők számára.

2 A német ellenőrzési rendszer

Németországban két főbb- és több alacsonyabb szinten megy végbe az ellenőrzés.

A közigazgatás ellenőrzése

Az éves költségvetési becslések szolgálnak törvényes alapul a közigazgatás szervei által készített, a következő évre vonatkozó költségbebecslések számára. Az éves költségvetésről készült becslések így eleve pénzügyi korlátokat szabnak a közigazgatási szerveknek, és biztosítják az ellenőrzést a kormány, a Parlament és az SZKB számára.

A vezetői ellenőrzés

Maga a közigazgatás is kénytelen saját tevékenységeinek ellenőrzésére. Ezt mindenekelőtt a vezetői ellenőrzéssel éri el. A vezetői ellenőrzés legfontosabb feladata az ügyvitel szabályosságának és törvényességének felügyelete. Ennek érdekében többféle vizsgálatot végeznek:

- Előzetes, illetve *a priori* vizsgálat: Az előzetes vizsgálat még érvénybe iktatásukat megelőzően átvizsgálja a különböző adminisztratív és pénzügyi rendeleteket. Ez azt jelenti, hogy bizonyos rendeletek életbe léptetéséhez szükséges a közigazgatás vezetőjének, vagy képviselőjének beleegyezése.

- A vizsgálat: Ez a vezetői ellenőrzés hagyományos módszere, amikor a közigazgatási intézmények saját működésüket felügyelik. Itt mind a pénzügyi (a költségvetési előirányzatok kivitelezése), mind az adminisztratív és irányítási (a határidők betartása) szempontokat vizsgálják.
- Utólagos, illetve *post priori* könyvvizsgálat: Ez az ügyletek lebonyolítását követő vizsgálat. Főleg a hatékonyságot és az eredményeket vizsgálja. Döntő fontossággal bír az adminisztráció számára annak felmérése, hogy az eredeti célkitűzéseket milyen mértékben sikerült megvalósítani, szükséges-e változtatásokat eszközölni a folyamatban lévő ügyletekben, valamint, hogy az összegyűjtött tapasztalatoknak van-e potenciális hasznuk.

Belső ellenőrzés

Több országban a belső ellenőrzés a vezetői ellenőrzési rendszer része. Ez a vezetés egyik eszköze a fent említett célok és az adminisztráció működésének felügyeletére. A Német Szövetségi Köztársaságban a belső ellenőrzés a külső vizsgálato része. Bár a belső ellenőrzés része a közigazgatási intézmények működésének, a belső ellenőrök csak az SZKB szakmai és technikai irányítását követik. A vizsgálatok eredményeit tartalmazó jelentést csak az SZKB-nak adhatják át, és semmilyen más szakmai irányítást nem követhetnek. Németországban a belső ellenőrzési vizsgálatokat így előzetes vizsgálatnak nevezik, nem a kifejezés *a priori* értelmében, hanem egyszerűen azért, mert az SZKB vizsgálatait megelőzően megy végbe.

Az útépitési beruházások területén a belső ellenőrzés általában pénzügyi szempontok és a szabályosság szempontjai szerint vizsgálja az ügyleteket. Miután a központi szövetségi készpénzkifizetési iroda rendezte a számlákat, az illetékes belső ellenőrzési irodához kerülnek átvizsgálásra. A belső ellenőrök átvizsgálják a számlákat és normális körülmények között évente egyszer helyszíni vizsgálatot is végeznek.

A vezetés szempontjából nagyon fontos a belső ellenőrzés, mivel a vizsgálat fényt deríthet az általános hiányosságokra. Mindazonáltal, mint ezt már említettük, a vezetés nem tudja a belső ellenőrzést vezetői ellenőrzési célokra használni.

A külső vizsgálatok

A külső vizsgálatokat az SZKB végzi. Az SZKB egy független kormánytestület, amelynek feladata a kormány által kivitelezett manőverek és tranzakciók vizsgálata, és a vizsgálatok eredményeit tartalmazó jelentés készítése, valamint a vizsgálat eredményei alapján javaslatokkal látja el a végrehajtó szerveket. A vizsgálatokat végző 480 auditornak (410 könyvvizsgáló és 70 bírósági tag) összesen körülbelül évi 500 milliárd DEM kiadást kell átvizsgálnia.

A Szövetségi Könyvvizsgáló Bíróság a belső ellenőrök támogatásával dolgozik. De még ezzel a segítséggel sincs lehetőség a kiadások minden részletre kiterjedő vizsgálatára.

Politikai ellenőrzés

A költségvetési előirányzatokat minden évben a Parlament vitatja meg. Így lehetősége nyílik a kormány politikájának befolyásolására, mivel a Parlament dönt azokról az erőforrásokról amelyekre a kormánynak szüksége van tervei kivitelezéséhez.

Ezt a politikai irányítást elsősorban a Költségvetési Bizottság gyakorolja. Az SZKB részt vesz a Bizottság ülésein, és vizsgálatainak eredményei alapján javaslatokkal látja el a Bizottságot. A politikai irányítás másik formáját a Közelszámlási Bizottság gyakorolja, amely a Költségvetési Bizottság egyik albizottsága. A Közelszámlási Bizottság, amelynek az SZKB is aktív tagja, foglalkozik az SZKB által tett jelentésekkel.

3. Vezetői ellenőrzés - belső ellenőrzés

A belső ellenőrzést gyakran összekeverik a vezetői ellenőrzéssel. A belső ellenőrzést azonban nem lehet azonosnak tekinteni a kormány szervezetein belül gyakorolt vezetői ellenőrzéssel vagy szervezeti ellenőrzéssel, ami egy szervezeten belül lebonyolított működési illetve vezetői ellenőrzés összességét öleli fel. A vezetői ellenőrzés a felső vezetés munkáját segítő eszköz, amely az ügyletek megfelelő végrehajtását biztosítja.

A vezetői ellenőrzési eljárások, bármilyen hatékonyak legyenek is, nem helyettesíthetik a belső ellenőrök által folytatott független és részletes vizsgálatokat, amelyek kénytelenek tágabb, általánosabb szempontokat is figyelembe venni. Másfelől pedig a belső ellenőrzés sem helyettesíti a vezetői ellenőrzést. Különböző célok eléréséhez különböző módszereket használnak. A vezetői ellenőrzés leginkább a mindennapi folyamatok és a munka hatékonyságának vizsgálatára irányul. Németországban a belső ellenőrzés leginkább a pénzmozgások vizsgálatára és a könyvelés szabályszerűségének felügyeletére koncentrál. A hatékonyság vizsgálatára általában kevés idő jut.

4. A vezetői ellenőrzés fontossága a külső ellenőrzés szempontjából

Az SZKB számára mindenre kiterjedő jogkört biztosít a törvény a szövetségi pénzügyi intézmények könyvvizsgálata tekintetében, hogy ne maradhassanak ellenőrzés nélküli területek. Mindazonáltal a vizsgálatok minden részletre való kiterjesztése szinte lehetetlen, egyrészt a Német Szövetségi Köztársaság éves költségvetésének mérete és a kormány által foglalkoztatott köztisztviselők nagy száma, másrészt pedig az SZKB alkalmazásában álló könyvvizsgálók kis száma

miatt. A feladat még akkor is kivitelezhetetlen, ha figyelembe vesszük a belső ellenőrök az SZKB vizsgálataiban nyújtott segítségét is.

A szűrőpróbaszerűen végrehajtott vizsgálatokkal képtelen az SZKB a különböző vizsgálati területek ellenőrzését minden részletre kitérően ellátni. Ez a vizsgálati módszer tehát nem teszi lehetővé részletes jelentés készítését a szövetségi pénzügyi tranzakciók hitelességét illetően.

Így tehát szükségszerű a vizsgálandó esetek számának és méretének korlátozása. A Szövetségi Költségvetési Szabályzat értelmében az SZKB-nak jogában áll saját belátása szerint korlátozni a vizsgálandó területek kiterjedését és kihagyni egyes számlákat a vizsgálatokból. Ezeket a korlátokat azonban nem önkényesen, hanem megfelelő szakmai szempontok alapján kell felállítani.

Melyik korlátozás megfelelő? Mely területeket lehet kockázatmentesen kizárni a vizsgálatok köréből? Ezekre a kérdésekre a vezetői ellenőrzés adhat választ. Az SZKB kockázat nélkül csökkentheti tevékenységét azokon a területeken, amelyek vezetői ellenőrzési rendszereinek kielégítő működéséről megbizonyosodott és amely rendszerek magukban is képesek a közigazgatás ügyleteiben felmerülő hiányosságokat és hibákat kiküszöbölni. Ez is jól mutatja a hatékony vezetői ellenőrzés fontosságát az SZKB által végzett külső vizsgálatok eredményességében.

Az SZKB kétféleképpen is támogatja a vezetői ellenőrzést. Egyfelől befolyását használva biztosítja, hogy a közigazgatás munkájával kapcsolatos szabályzatok mindegyike tartalmazzon vezetői ellenőrzési elemeket. Ez azért lehetséges, mert a német rendszerben minden, a Szövetségi Költségvetési Szabályzatot érintő rendelet és szabályzat érvénybe léptetéséhez szükséges az SZKB hozzájárulása. A Szövetségi Költségvetési Szabályzat pedig minden költségre vonatkozik. Ez teszi lehetővé az SZKB számára, hogy már az ügyletek korai szakaszában jelen lehessen, és megelőzze az elfogadhatatlan döntések megszületését.

Másfelől, rendszeres vizsgálatainak során az SZKB gondot fordít a vezetői ellenőrzési előírások nyomon követésének ellenőrzésére. Ugyanakkor megvizsgálja, hogy szükség van-e a vezetői ellenőrzési rendszerek továbbfejlesztésére, vagy egyszerűsítésére.

5. Vezetői ellenőrzés az útépitési igazgatás terén

Az útépitési hatóságok jogi helyzete

Mielőtt rátérnénk a közútépitő hatóságok vezetői ellenőrzésének részletezésére, szükséges néhány szót ejteni ezen hivatalok, és általában véve a német közutak építésének jogi helyzetéről.

Amikor utakról beszélünk, kizárólag a szövetségi kormány által fenntartott szövetségi útvonalakra gondolunk. A szövetségi útvonalak -- autóutak és autópályák -- a távolsági forgalom lebonyolítására épültek. Léteznek ezenkívül helyi vagy

kommunális úthálózatok, amelyek a helyi közlekedés lebonyolítására épülnek, ezek azonban az egyes szövetségi tartományok (*Länder*) fennhatósága alá tartoznak. A két fajta útrendszert közötti döntő különbség fenntartásuk pénzügyi vonatkozásaiban rejlik. A szövetségi útvonalak működtetését néhány kivétellel a szövetségi kormány finanszírozza (ld. 1. sz. táblázat). A többi utakat a tartományok, városok vagy közösség tartja fenn. Az itt végzett vizsgálatok menetére természetesen befolyással van finanszírozásuk módja. Mivel az SZKB a szövetségi kiadások felügyeletéért felelős, ő végzi a szövetségi útvonalakkal kapcsolatos könyvvizsgálatokat is.

Annak kérdése, hogy ki fizeti ezen utak építésének költségeit, viszonylag egyszerűen megválaszolható. Sokkal nehezebb azonban megállapítani, hogy ki építi meg az utakat és ki végzi a karbantartást.

Németország államformáját tekintve szövetségi köztársaság. Egy alkotmányos szövetségi rendszer, ahol mind a szövetség, mind a *Länder* törvényes testületek. Ezek együttesen alkotják a Német Szövetségi Köztársaságot. A német Alkotmány értelmében a szövetségi útvonalak tulajdonosa és építője a Szövetségi Köztársaság, az ő feladata a szövetségi autóutak és autópályák építése és fejlesztése. A Szövetségi Köztársaság itt érvényesülő befolyását elsősorban a Szövetségi Úttörvény határozza meg. Ennek hatálya az utakkal kapcsolatos minden jogi kérdésre kiterjed, mint például az utak osztályozása, kiosztása, újraosztályozása, valamint a szövetségi úthálózatba történő beillesztése. Ezenkívül a Szövetségi Köztársaság feladatai közé tartozik az utak megépítése, azok nyilvános és különleges használatának felügyelete, valamint az utakkal kapcsolatos jogi- és pénzügyi szabályozás.

A szövetségi útvonalak tervezése, építése és karbantartása az egyes tartományok felelőssége. E tekintetben a Szövetségi Köztársaság nevében járnak el és az utak építésével kapcsolatos minden adminisztratív tevékenységért felelősek. Ez azt jelenti, hogy kötelesek létrehozni az utak építéséért és karbantartásáért felelős hivatalt vagy hivatalok rendszerét és ebből következően kötelesek felvállalni azok adminisztratív költségeit, a munkabéreket, stb. Ugyancsak ők finanszírozzák az utak megtervezésének költségeit, ami esetenként igen jelentős tétel is lehet. Az építkezési munkálatokkal kapcsolatos konkrét költségeket azonban a Szövetségi Köztársaság fedezi. Ezek magukba foglalják az építkezéshez felhasznált anyagok és a terület kisajátításának költségeit, valamint az építkezésen dolgozók munkabéretét. Ehhez hozzáadódik még a tervezés fázisában felhasznált anyagok 3%-os átalányköltsége.

A *Länder*-ek önállóan látják el feladataikat. Ugyanakkor a Szövetségi Köztársaságnak, ez esetben a Közlekedésügyi Minisztériumnak, lehetősége van általános érvényű rendeletek, vagy egyes esetekben közvetlen utasítások kibocsátására. Ez utóbbi ritkán fordul elő, és a rendeleteket általában a tartományok képviselőivel egyetértésben hozzák meg. Számos olyan, a Szövetségi Köztársaság és a *Länder*-ek érdekeit képviselő szakemberekből álló bizottság létezik, amelyek minden problémát megtárgyalnak az utak építésével kapcsolatban, és közösen keresnek megoldást ezekre. A bizottságok ülésein rendszerint az SZKB is képviselteti magát, és felhasználja az alkalmat a beruházás korai szakaszában végzett vizsgálatokból levont következtetések és a felmerülő javaslatok közzétételére.

Ez a rendszer nyújt bizonyos előnyöket, azonban nyilvánvalóan csábító a *Länder* számára, hogy szövetségi pénzből a szükségesnél több hidat és zajgátló falat építtessen.

1. táblázat: A szövetségi főútvonalak építéséhez kapcsolódó feladatok és kötelezettségek

Az út besorolása	Tulajdonosi és pénzügyi kötelezettségek az építéssel és a karbantartással kapcsolatban		Igazgatás	
	Vidéki kapcsolatok	Városi kapcsolatok	Vidéki kapcs.	Városi kapcs.
Szövetségi autóutak	Szövetségi kormány		<i>Länder</i> , a szövetségi kormány nevében	
Szövetségi autópályák		<80.000 lakos szöv. korm. >80.000 lakos helyi hatóságok		<80.000 lakos szöv. <i>Länder</i> >80.000 lakos helyi hatós.

Az SZKB vizsgálatait befolyásolja az is, hogy a Szövetségi Köztársaság útépitési megbízásait az egyes tartományok valósítják meg. Az utak építéséért felelős hivatalok nem közvetlenül a szövetségi kormány fennhatósága alá tartoznak, az SZKB tehát nincs abban a helyzetben, hogy felügyelhesse irányításukat, és működésük hatékonyságát. Az SZKB csak abban az esetben tehet észrevételt ezen hivatalokkal kapcsolatban, amennyiben megbizonyosodik, hogy tevékenységük sérti a szövetségi kormány érdekeit. Az egyéb szempontok vizsgálata a *Länder*-ek vizsgálóbizottságainak feladata. Ezek elsődleges szempontja természetesen a *Länder* kiadásainak a lehető legalacsonyabb szinten való tartása, és nem a szövetségi pénzekkel való takarékoskodás. Így előfordul, hogy a Szövetségi Könyvvizsgáló Bíróság nehézségekbe ütközik az utak építéséért felelős hivatalok vizsgálatakor.

Tervezés

Az útépitési beruházások tervezése különös fontossággal bír, úgy az utak megépítésének, mint az útépitéssel járó igen költséges egyéb építkezési beruházások -- mint például a hidak és alagutak -- tekintetében is. A tervezés szakaszában dőlnek el a beruházás végső költségvetését meghatározó kérdések. Az SZKB rendszerint az útépitési hivatalokra bízta a tervezés ellenőrzését.

Az utak tervezési folyamata eleve tartalmaz vezetői ellenőrző intézkedéseket, a tervezési hivatal számára felállított korlátok formájában. Általában a *Länder*-en belüli legalsóbb szintű építkezési hivatal felelős az utak tervezéséért. A múltban az

útépítési hivatalok maguk látták el a tervezési teendőket, de újabban, főleg a kisebb szövetségi államokban, ahol kevés munkaerő és szakember van, a hivatalok hajlamosak ezt a feladatot külső tervezőirodákra bízni. A külső szakemberek által szállított terveket a hivatalok tovább vizsgálják, a többi tervdokumentációval együtt.

A hivatalokban hatáskör-korlátozó rendszerek működnek a kétszeres ellenőrzés és jóváhagyás gyakorlatával együtt. Az alacsonyabb szintű hivatalnokok csak egyszerűbb és kisebb összegeket érintő kérdésekben hozhatnak önálló döntést. Döntéseiket általában feljebbvalójuk, sőt néha a hivatal vezetője is felülvizsgálja.

Bizonyos pénzügyi kereteken belül az alacsonyabb szintű hivatalok saját felelősségükre is elkészíthetik a terveket. Amennyiben a költségek túllépnek az említett kereteken, akkor egy magasabb szintű hivatal feladata a tervek felülvizsgálata és jóváhagyása, szintén bizonyos értékhatáron belül. Amennyiben a tervek előre látható költsége ezt a szintet is meghaladná, akkor be kell vonni a tervezési folyamatba a hierarchia következő lépcsőfokán elhelyezkedő hivatalt, rendszerint a *Land* (szövetségi tartomány) illetékes minisztériumát. Az értékhatárok változnak a beruházás jellegétől és a beruházó szövetségi tartománytól függően. A Közlekedésügyi Minisztérium további értékhatárokat szabott meg, amelyek túllépése esetén a szövetségi minisztériumot is kötelező bevonni az adott beruházás tervezési folyamatába. A 2. sz. táblázat ezeket az értékhatárokat mutatja be.

2. sz. táblázat: A Közlekedésügyi Minisztérium ellenőrzését és jóváhagyását igénylő költséghatárok

Tervezetek	Értékhatár
A szövetségi autópályák építése, meghosszabbítása és fejlesztése, aminek összes költsége meghaladja a:	20 millió DEM
Hidak építése (60/30 osztályú), amelyek teljes íve (a keresztezett út tengelyéhez mérten) meghaladja az:	50 métert
Alagutak építése, melyek belső hossza meghaladja a:	80 métert
Egyéb polgári tervezésű építmények (pl. csatornák és zajcsökkentő falak), melyek összes költsége meghaladja a:	5 millió DEM
Az utak burkolatának javítása, az utak újraburkolása és az útburkolat megerősítése, ami meghaladja a:	5 millió DEM
A már létező szövetségi autóutakhoz és autópályákhoz csatlakozó új osztott pályás bekötőutak építése:	Minden esetben

Ez a beépített vezetői ellenőrzési rendszer azt hivatott biztosítani, hogy ne kerüljön kidolgozásra semmilyen túlzottan vagy szükségtelenül költséges építési terv, valamint, hogy az utak építése a leghatékonyabb és leggazdaságosabb módon menjen végbe. Ez nagy fontossággal bír napjainkban, mivel az új utak építésére fenntartott szövetségi költségvetési alap egyre szűkebb, és az építésre váró utak listája egyre csak bővül. Ugyanakkor a környezetvédők ellenállása az új utak építésével szemben fokozatosan erősödik. A környezetvédők költséges alagutak

vagy hasonlóan drága kerülőutak, de legalább zajártalom csökkentő falak építését követelik, és egyre több esetben követelik az állatok számára készített speciális alagutak és hidak felállítását is.

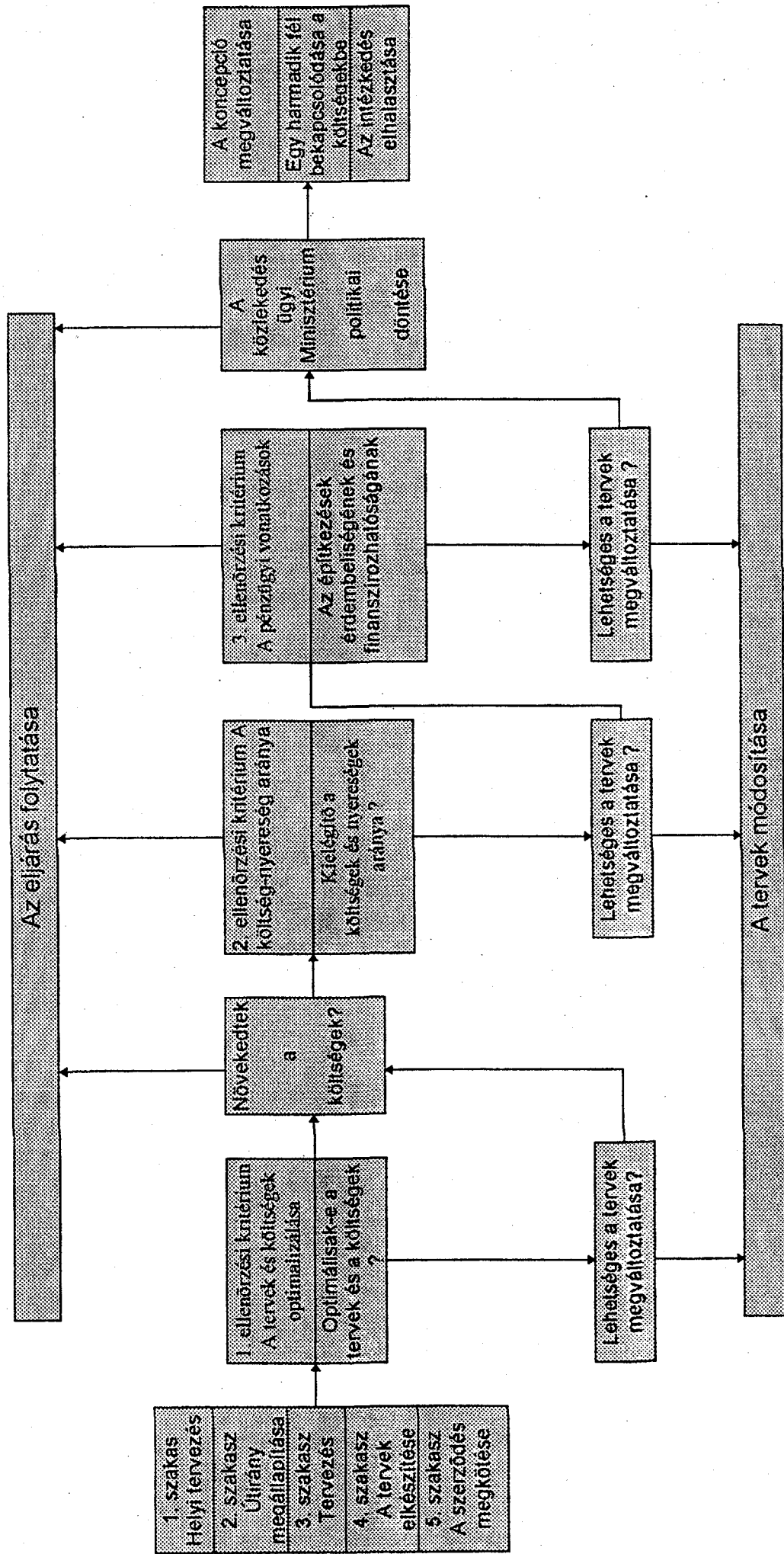
Az SZKB által végzett vizsgálatok arra derítettek fényt, hogy ez a vezetői ellenőrzési rendszer számos hiányosságot hordoz magában. Gyakran előfordul ugyanis, hogy az alacsonyabb szintű hivatalok szándékosan alábecsülik az építkezések költségeit, hogy az engedélyezett értékhatárok alatt maradjanak. A magasabb szintű hatóságok rendszerint csak akkor értesülnek erről, amikor már túl késő változtatni a dolgokon.

Az SZKB arra is felhívta a figyelmet, hogy az érvényben lévő költségkorlátok nem veszik számításba, hogy a kisebb építkezéseken keresztül is létrejöhet jelentős pénzvesztés. Az egyik vizsgálat során például kiderült, hogy a helyi hatóságok egy 5 millió DEM értékű gyalogos-felüljárót építtettek, míg erre a célra egy 0.5 millió DEM nagyságú befektetés is elegendő lett volna. Mivel az összeg nem haladta meg az előírt értékhatárt, a projekt kivitelezéséhez nem volt szükség a minisztérium külön engedélyére. Az efféle problémákat el lehetne kerülni relatív értékhatárok alkalmazásával. Ebben az esetben a Közlekedésügyi Minisztériumnak számításokat kellene végeznie a különböző jellegű építkezések átlagos költségének megállapítására, és beszámolókat kellene kérnie az így megállapított normákat egy bizonyos százalékkal meghaladó beruházásokról. Ez az indítvány még megvitatás alatt áll.

Az SZKB gyakran illette kritikával a Közlekedésügyi Minisztériumot, amiért az nem mindig követte a hatékonyság és gazdaságosság elvét a nagyobb beruházások jóváhagyásakor. A minisztérium azóta felismerte a költségek ellenőrzésének fontosságát és nemrégiben bevezetett egy új költségellenőrző rendszert (lásd folyamatábra és 3. sz. táblázat), melynek célja a minisztériummal kapcsolatba kerülő minden terv egységes ellenőrzése. Ez az eszköz lehetővé teszi a költségek jobb áttekinthetőségét, és a túl költséges beruházási tervezetek kivitelezését már kezdeti szakaszukban meggátolhatja.

Költségellenőrzés

Az Útépítési Főigazgatóság költségellenőrző rendszere



3.sz. táblázat: A közlekedésügyi minisztérium költségellenőrzéseinek összefoglalása

- 1.mező A költségellenőrzés rendszerint a beruházás minden szakaszában jelen van. Minden egyes szakasz költségellenőrzése időben elkülönülve megy végbe
- 2.mező I. Ellenőrzési Kritérium
Az ellenőrzés kritériumainak száma és típusa függ attól, hogy a vizsgált beruházás melyik szakaszában tart.
- 3.mező Ellenőrző jellegű kérdések többszöri feltevése, minden alkalommal növekedő hangsúlyt fektetve a költségek csökkentésének fontosságára.
- 4.mező A beruházással kapcsolatban felmerülő valós költségek összevetése az előirányzott költségekkel és a legutóbb végzett költségvizsgálattal, figyelembe véve az építkezés költségeinek általános növekedését. Akárhányszor meghaladják a költségek a mutatókat, szükséges az intenzív költségellenőrzés, különösen azokban a tervekben, amelyek költségnövekedése több mint 5%-kal haladja meg az általános költségnövekedést.
- 5.mező II. Ellenőrzési Kritérium
A valós költség-nyereség arány felállítása ill. ellenőrzése, figyelembe véve a megnövekedett költséget és a felhasználásbeli esetleges változásokat.
- 6.mező III. Ellenőrzési Kritérium
Azon beruházások, amelyek elégtelen költség-nyereség aránnyal rendelkeznek, és amelyek költségei helyzetén az újratervezés sem tudott javítani, további ellenőrzést igényelnek annak megállapítása érdekében, hogy az építkezések folytatása kifizetődő-e. Ezen döntéshez pontos és részletekbe menő kritériumokat állítanak fel.
- 7.mező Azokat a beruházásokat, amelyek további építését nem találták kifizetődőnek politikai döntés alá vetik (ld. 6.mező)
- 8.mező Amennyiben a beruházás folytatása mellett születik döntés, a minisztérium jóváhagyását adja az érdekelt *Land*-nak
- 9.mező Lehetséges döntések a politikai vizsgálat eredményeként
- 10.mező A Minisztérium, a további költségek korlátozása érdekében tett, az újratervezésre vonatkozó utasítása.

A tervek szerint minden beruházásnál, amely a minisztérium jóváhagyását igényli, alkalmazásra kerül az új költségellenőrző rendszer. A Szövetségi Költségvetési Törvény 7. bekezdése előírja a "költség-haszon kimutatást készítését minden nagyobb pénzügyi jelentőséggel bíró intézkedés esetén." A Közlekedésügyi Minisztérium minden útépitési beruházásra alkalmazza ezt az irányelvet. Ellenőrzi tehát, hogy a kitűzött célokat gazdaságosan és hatékonyan el lehet-e érni, szükséges-e a tervek módosítása, valamint eldönti azt, hogy a beruházás folytatódjon-e. A minisztérium tisztában van azzal, hogy folyamatos feladatot jelent a vezetői ellenőrzésnek ez a fajtája, ami a gazdaságosságot és hatékonyságot figyeli.

A szerződések megkötése

Ez a vezetői ellenőrzés szempontjából a legfontosabb terület. Az SZKB éveken keresztül úgy gondolta, hogy a köztisztviselőknek nyújtott jó kereset és a biztos karrier ígérete kiküszöböli a csalások és visszaélések lehetőségét. Az utóbbi időkben azonban sajnos nyilvánvalóvá vált, hogy ez nem felel meg a valóságnak. A mi könyvvizsgáló részlegünk együttműködésbe kezdett a Szövetségi Kartell Hatósággal és különböző bűnügyi nyomozó szervekkel, hogy tapasztalatainkat és képességeinket együttesen hasznosíthassuk. Az SZKB-nak nem áll jogában vizsgálatokat végezni azoknál a magánvállalatoknál, melyekkel a szövetségi vagy tartományi szervek szerződést kötöttek. Az SZKB csak a helyi építési irodák nyilvántartásait vizsgálhatja át, amelyek azonban legtöbbször nem szolgálnak kellő bizonyítékkal a csalásokra. A visszaélések felderítéséhez azonban az építkezésben részt vevő magánvállalatok aktáit szintén szükséges ellenőrizni. Bár a bűnügyi nyomozó szervek rendelkeznek az ehhez szükséges jogosítvánnyal, számukra az építési hivatalok vizsgálata jelent nehézséget. Egy ilyen jellegű együttműködés tehát kölcsönös előnyökkel jár.

A bűnözés jelenléte a rendszer hiányosságaira utal, így ezek leleplezése minden valószínűség szerint a vezetői ellenőrzési rendszerek további fejlődését eredményezi. Ez a folyamat már megkezdődött. Jelentéseket teszünk közzé, amelyek a vezetői ellenőrzési rendszerekről készült megfigyeléseinket, és a továbbfejlesztésükre vonatkozó javaslatainkat tartalmazzák. Előfordulhat, hogy csak évekkel később térünk vissza ugyanabba a hivatalba, esetleg egy másik vizsgálat alkalmából, és csak ekkor nyílik alkalmunk meggyőződni arról, hogy a hivatal valóban megtette-e a szükséges lépéseket rendszereik javításának érdekében. Vizsgálati tapasztalataink azt mutatják, hogy a visszaéléseknek három főbb csoportja létezik, melyek szükségessé teszik a szigorú vezetői ellenőrzést:

- az árrögzítés;
- a versenytárgyalások eredményeinek megváltoztatása;
- a csalások

Az árrögzítés

Az állam építkezéssel kapcsolatos beruházásaira a legalacsonyabb árat ajánló vállalkozókkal, vállalatokkal köt szerződést. Amennyiben a versenytárgyaláson részvevő vállalatok egymás között megegyeznek a legalacsonyabb árajánlat vonatkozásában, akkor ezzel aláássák a versenyt, és csalást követnek el a tendert kihirdető állami szervek kárára. A gyakorlat azt mutatja, hogy az árrögzítések következtében a versenytárgyalások keretében kötött megállapodások akár 40%-kal is meghaladhatják a valós piaci árakat. A német törvénykezés tiltja az árrögzítést, és az ilyen illegális tevékenységben való részvételt bünteti és üldözi.

A versenyeztető hatóságok számára azonban szinte lehetetlen felderíteni az ilyen illegális megállapodásokat, mivel a piaci árak állandóan változnak, és az ebben résztvevő vállalatok, megállapodásukat követően, véletlenszerűen teszik meg a legalacsonyabb árnál magasabb ajánlataikat. Az árrögzítésről rendszerint csak a résztvevő vállalatban belülről lehet információhoz jutni, például egy elégedetlen alkalmazott révén. Ez történt nemrég egy légkondicionáló rendszereket építő árrögzítő-kartell leleplezésének esetében. A csalásokban résztvevő vállalatokat mintegy 50 millió DEM bírságra ítélte a Szövetségi Kartell Hatóság.

A szerződéseket kötő hatóságok egyetlen módszere az árrögzítés megelőzésére, hogy megakadályozza az olyan helyzetek kialakulását, ahol a verseny tárgyaláson résztvevők száma korlátozott. Csak a nyilvános tender lehet hatékony védekezés, mivel így bármilyen vállalat részt vehet a verseny tárgyalásokon. A szerződéseket kötő hivatalnak biztosítania kell azt is, hogy a tárgyalások résztvevői ne kerülhessenek egymással kapcsolatba az egyik szükséges termék szállítóján keresztül.

Hivatalunk nemrég országszerte átvizsgálta az útjelző táblákkal, az útjelölő munkálatokkal, és az ütközésvédő szalagkorlátokkal kapcsolatos szerződéskötések körülményeit. Ezekre a termékekre, illetve munkálatokra több mint 400 millió DEM-t költ évente a szövetségi kormány. Tudomásunkra jutott, hogy a szerződéseknek csak egyharmada volt nyílt verseny eredménye, valamint az, hogy a piacot néhány vállalat uralja. Felhívtuk a szövetségi tartományok figyelmét, hogy minél hamarabb tegyék meg a szükséges lépéseket a megfelelő szerződéskötési körülmények biztosítása érdekében. Ez magába foglalja az építőiparban működő hivatalok vezetői ellenőrzésének szigorítását is.

A tisztességtelen verseny kialakulását megelőzendő, elsősorban a szerződéskötések rendszerét kell fejleszteni, oly módon, hogy megnehezítsük, vagy lehetetlenné tegyük a szerződések megkötését a megfelelő verseny hiányában. Ezt megoldaná, ha a szerződések megkötéséhez kötelező lenne egy tisztviselő jóváhagyása, aki a felelős hivatalnoktól független, vagy nála magasabb pozícióban van, illetve egy különálló, a szerződések megkötéséért felelős bizottság létrehozása. Ha minden szerződést ilyen jellegű ellenőrzésnek vetnénk alá, az esetleges visszaélésekre hamarabb fény derülhetne, és a tartós törvénysértést meg lehetne akadályozni.

Másrészről a szerződések megkötéséért felelős tisztviselőket időközönként át kellene helyezni egy másik hivatalhoz, vagy egy másik munkakörbe ugyanazon hivatalon belül. Gyakran előfordult, hogy a szerződésekért felelős tisztviselő és a kivitelező között kialakult illegális együttműködés hosszú évek során fejlődött ki. A hivatalnokok szabályos időközönként történő cseréje hatékonyan megelőzhetné az ilyen összefonódások kialakulását.

Nagyszabású fejlődés jelei tapasztalhatóak, mióta jelentéseket készítünk. Az idén különböző ellenőrző rendszereket vettünk vizsgálat alá, hogy a vezetői ellenőrzésről tett jelentésünk hatásait megfigyelhessük. Reméljük, jelentéseink

meghozták a várt hatást, és rábukkanunk ezen rendszerekben a javulás jeleire, s ez maga után vonja a szerződéskötések gyakorlatának javulását.

A versenytárgyalások eredményeinek megváltoztatása

A versenytárgyalási kiírásra való jelentkezés határidejének lejárta után, de a szerződéskötést megelőzően, az egyes vállalkozók gyakran megpróbálják ajánlatukat megváltoztatni. Amennyiben egy vállalkozónak nem sikerült a legkedvezőbb árajánlatot benyújtania, megkísérelheti az árat lejjebb szállítani, a szerződés elnyerésének reményében. Másrészt a sikeres tendert benyújtó vállalkozó megpróbálhatja módosítani azt, hogy árai megközelítsék a versenyben másodikként teljesítő vállalkozóét. Mindkét eljárás törvénytelen, mivel ellenkezik a versenytárgyalás szellemével és hosszútávon károsíthatják a Szövetségi Köztársaságot. Ezen cselekményekben való részvételt a törvény a csalás és okirathamisítás büntettének minősíti, s ennek megfelelően bünteti.

Németország igen részletes szerződéskötési szabályzattal rendelkezik, amely meghatározza a szerződések odaítélésének menetét. Ezek a szabályok mindenre kiterjednek, az árajánlatok összegyűjtésétől kezdve a szerződés megkötéséig. Az előírások pontosan meghatározzák az árajánlatok tartalmi kritériumait, ellenőrzésük módját és kiértékelésük szempontjait, valamint az őket tartalmazó zárt borítékok kezelésének módját és felnyitásának körülményeit.

Ezek az előírások teret biztosítanak különböző vezetői ellenőrzési folyamatok működtetéséhez. Jegyzőkönyvet kell készíteni az árajánlatok felbontásának, ellenőrzésének és kiértékelésének menetéről. Így lehetőség nyílik annak nyomon követésére, hogy a szerződések odaítélésének menete megfelel-e a törvény által előírtakkal. Néhány tartományban külön részleget hoztak létre a szerződéskötések egyes mozzanatainak lebonyolítására, melyek elsősorban a borítékok felnyitásának megfelelő körülményeit biztosítják. Egy új vezetői ellenőrzési eszközt dolgoztak ki, egy kérdőívet, mely segítségével megállapítható, hogy minden ide vonatkozó szabályt és előírást pontosan követtek-e.

Nemrég a Szövetségi Könyvvizsgáló Bizottság részletes vizsgálatnak vetette alá a versenytárgyalások kiírásának körülményeit és a szerződések megkötésének menetét az építési beruházások területén. A vizsgálat több hiányosságot fedezett fel a vizsgált irodák eljárásaiban és vezetői ellenőrzésében.

Az SZKB kimutatta, hogy az ajánlatok mintegy 40%-a hiányos volt, s ez jelentősen megnövelheti a tisztességtelen verseny kockázatát. Néhány árajánlat például a szolgáltatások leírása helyett üres űrlapot, illetve üres oldalakat tartalmazó leírást tartalmazott, míg máshol hiányosan voltak kitöltve az árrubrikák, hogy utólag ki lehessen tölteni. Volt olyan eset, hogy az árajánlatokat tartalmazó borítékokat felügyelet nélkül hagyták egy nyitott irodában, így illetéktelen személyek is hozzáférhettek, megváltoztathatták vagy lemásolhatták tartalmukat. Megtörtént az is, hogy a borítékok felnyitásának napján illetéktelenek fértek hozzá az érvényes versenykiírások lepecsételésére szolgáló géphez, s így később érkezett ajánlatokat is lepecsételhettek. Gyakori az is, hogy a versenyen résztvevő vállalkozók kísérő

levelükben hivatkoztak pályázatuk kiegészítő részeire is, ugyanakkor ezek nem vettek részt az árajánlatok felnyitásának procedúrájában, és az erről készített feljegyzésekből is hiányoztak.

Mindezen hiányosságok jelentéktelennek tűnhetnek, azonban könnyen vezethetnek a versenytárgyalás körülményeinek manipulálásához, és komoly veszteséget is okozhatnak. Úgy vesszük észre, hogy a hivatalok nincsenek kellően tudatában az ellenőrzés szükségességének e területen. Csak a vezetői ellenőrzés folyamatos gyakorlásával lehetséges a versenyszabályok szigorú betartatását elérni, és e szabályok figyelembe vétele az egyik leghatékonyabb módszer a visszaélések megelőzésére ezen a területen.

A csalások elkerülése érdekében az SZKB a szerződések odaítélésének pillanatáig az árajánlatok elzárva tartására és az illetékes tisztviselők szigorú ellenőrzésére utasította a hivatalokat. Ezenfelül bevezették annak a gyakorlatát is, hogy a tenderek benyújtásának pillanata és a versenytárgyalás eredményeinek kihirdetése között a pályázatok rangsorolásában történő mindennemű változtatás kivizsgálásra kerül. Jelentései nyomán az SZKB jelentős javulást vár e területen.

A csalások

A csalás arra az esetre vonatkozik, amikor a szerződés odaítélésében felelős tisztviselő, vagy az általa megbízott külső tervező iroda titokban együttműködik a versenyben lévő vállalattal, így előnyös helyzetet biztosítva a vállalat számára a szerződéskötés folyamatában. Előfordulhat például, hogy a verseny feltételeit egy bizonyos vállalat számára testreszabják, vagy készakarva téves mennyiségeket írhatnak elő, esetleg néhány követelményt kihagyhatnak a tender kihirdetésekor. Így az a vállalat, amelyik előre tud ezekről, képes pontos árkalkulációt végezni, és a többi versenyzőnél kedvezőbb árajánlatot benyújtani. Egy esetben a tenderben szereplő egyik tétel méretei nem egyeztek a tervekben leírtakkal. Az egyetlen vállalkozó aki tudott erről, képes volt nagyon alacsony árat felszámolni e tételért, mivel tudta hogy az építkezéshez nem lesz szükség az anyagra.

Németországban a tervező és kivitelező között létrejövő törvényellenes megállapodások ezen formájának száma erősen megnövekedett az elmúlt években, mivel az állami építkezések területén végzett tervezés jelentősen összetettebbé vált, és hiányzott a megfelelő ellenőrzés. Az efféle csalásokra csak magas szakmai képzettséggel rendelkező szakemberek deríthetnek fényt. Mivel azok, akik részt vesznek efféle praktikákban egyre leleményesebb módszereket fejlesztenek ki, egyre nehezebbé válik a visszaélések felderítése és bizonyítása is.

Az ilyenfajta visszaélések megelőzésére kifejlesztett vezetői ellenőrzési rendszerek tehát egyre nagyobb fontossággal bírnak. Az építkezési beruházások különböző lépcsőfokaiért való felelősségnek – a tervezés, a tender kihirdetése, szerződéskötés és a kivitelezés – tehát egymástól független felelős tisztségviselők hatáskörébe kell tartoznia. Minden lépést külön ellenőrzés alá kell vonni, és ha szükséges, akkor a fentiekben említett kérdőívek segítségével megbizonyosodhatunk, hogy a szerződéskötésre vonatkozó szabályokat pontosan

betartották-e. Ezzel jelentősen csökkenne a csalások veszélye, mivel a lelepleződés esélye minden egyes lépcsőfoknál egyre inkább nő.

A szabályokhoz és előírásokhoz való szigorú ragaszkodás, valamint pontos betartásuk felügyelete a vezetői ellenőrzési rendszer segítségével jelentősen megnehezíti a szóban forgó tisztségviselők bűncselekményekben való részvételét. A csalások felderítésének fokozott lehetősége és a kilátásba helyezett büntetőjogi következmények egyúttal számos tisztviselőt elriaszt az ilyen illegális tevékenységben való részvételtől.

Pénzügyi vezetés

A pénzügyi szempontból kritikus másik terület a számlák rendezésének folyamata. Ezek a számlák hatalmas mennyiségű részletes kalkulációt tartalmaznak, s ezért alapos vizsgálatot igényelnek. A tévedések és szándékos sikkasztások korlátozása érdekében a német közigazgatási hatóságok többféle vezetői ellenőrzési rendszert vezettek be. Az ellenőrző rendszerre vonatkozó irányelvek nem csak az útépitésekkel kapcsolatos ügyletekre érvényesek, hanem a közigazgatás minden területére kiterjednek.

Valahányszor egy új számla érkezik, az illetékes tisztviselő köteles azt ellenőrizni. Ez rendszerint az építkezés helyszíni felügyelője, aki összeveti a számlán feltüntetett mennyiségeket saját nyilvántartásával, amit az építkezés időtartama alatt rendszeresen vezet, s a számlán feltüntetett árakat is összeveti a szerződésben megállapított árakkal. A hatáskörök korlátozásának elve alapján ezután a helyszíni felügyelő felettese is átvizsgálja ezeket. Miután minden hibát és tévedést kijavítottak, az erre felhatalmazott hivatalnok aláírja a számlát, ezzel jelezve annak hitelességét. Ez előfeltétele a számlák kifizetésének.

Miután így igazolták a számla technikai tényszerűségét, továbbítják azt az utak építéséért felelős hivatal pénzügyi részlegéhez. A részleg vezetője a pénzügyi tisztviselő, aki a költségvetés pontos teljesítéséért felelős. Ő és a hozzá tartozó hivatalnokok, szintén a hatáskörök korlátozásának elve szerint, különböző módszerekkel átvizsgálják a számlát. A számla hitelességét csak az arra jogosult személy igazolhatja, számszakilag is helyesnek kell lennie, és a kifizetendő összegnek az előírt értékhatáron belül kell maradnia. Ha a fenti követelmények maradéktalanul teljesülnek, a pénzügyi tisztviselő aláírja a számlát, ezzel igazolva annak pénzügyi és számszaki hitelességét.

Csak ezek után lehet a számlát a szövetségi készpénzkifizetési irodához továbbítani rendezés céljából. A pénztárosnak meg kell győződnie arról, hogy a számla tartalmazza az összes illetékes személy szükséges aláírásait, az ide vonatkozó előírásokkal maradéktalan összhangban. Ennek ellenőrzése céljából rendelkezésére áll egy lista, amelyen mindezen hivatalnokok és tisztségviselők szerepelnek a hatáskörük leírásával és kézjegyükkal egyetemben.

Itt, a tervek kivitelezésének végső fázisában, a vezetői ellenőrzés központi irányelve a felelősségek szigorú különválasztása. Minden ügyletben legalább két, de

inkább több felelős tisztviselő vesz részt, mindegyikük a pozíciójával járó jól behatárolt jogkörrel. Ez az eljárás mindenféle kifizetést lehetetlenné tesz az illetékes hivatalnok számára a többi tisztviselő beleegyezése nélkül.

6. Következtetések

A fenti tanulmány jól mutatja, hogy a megfelelő vezetői ellenőrzés kiemelt fontossággal bír az útépítéssel és más beruházásokkal kapcsolatos ügyletek terén. Bár Németországban az útépítéssel foglalkozó hatóságoknál már működnek vezetői ellenőrzési rendszerek, mégis elmaradhatatlan az állandó felügyelet. Ez mindenekelőtt vezetői kötelezettség, s a vezetők szempontjából is nélkülözhetetlen, mivel a közigazgatás problémamentes működésének egyetlen lehetséges garanciája a szabályok szigorú betartása.

Németországban a belső vizsgálatok általában nem térnek ki a vezetői ellenőrzési rendszerek vizsgálatára. A külső könyvvizsgáló szervek számára tehát létfontosságú ezen rendszerek hatékonyságának vizsgálatára is kiterjeszteni megfigyeléseik körét. Ez gyakran kimarad azonban a vizsgálatok megszokott menetéből, nem annyira az érdeklődés, mint inkább a rendelkezésre álló idő hiányából, és a vizsgálati feladatok széles spektrumából fakadóan. Az SZKB vizsgálatai átölelik az összes költségnevet meglehetősen széles körét, valamint az utak építése során felmerülő különböző technikai, jogi és környezetvédelmi problémák összességét. Mindazonáltal a vizsgálóbiztosok figyelmét fel kell hívni a vezetői ellenőrzés fontosságára, és annak szükségességére, hogy vagy külön vizsgálatokat rendeljenek el ennek érdekében, vagy terjesszék ki erre a területre is rendszeres megfigyeléseik körét.

Rolf Elm-Larsen⁷

ESETTANULMÁNYOK A MEZŐGAZDASÁG IRÁNYÍTÁSÁBAN (Dánia)

Kivonat

Jelen tanulmány a vezetői ellenőrzés két aspektusát mutatja be Dánia mezőgazdasági kiadásainak adminisztrációján keresztül. Először, mint az új mezőgazdasági irányelveket befolyásolni próbáló érdekképviselői csoportok szabályozásának eszközét mutatjuk be. A tanulmány egy olyan esetet ír le, ahol a dán állami szervek hiányos vezetői ellenőrzési rendszereket alkalmaztak egy, a szarvasmarha-tenyésztés támogatását célzó EU-program megvalósítása során. A második esettanulmány a többszintű adminisztratív rendszerek kapcsán felmerülő nehézségeket mutatja be, mint amilyen például az Európai Unió mezőgazdasági programja is (ahol az irányítás közösségi és nemzeti szinten megy végbe). A felmerülő problémákat szintén a szarvasmarha-tenyésztés és Dánia piaci intervenciók raktárainak működésén keresztül mutatjuk be.

Dánia vezetői ellenőrzési rendszere igen rugalmas, így alkalmas arra, hogy az ellenőrzés feladatát az egyes különálló kormányzati ügynökségekre ruházza át. A dán mezőgazdaság irányítása három szinten megy végbe. Az első a politikai irányítás szintje, ami a miniszter és hivatalának feladata. A második szint az adminisztratív irányításé, amit a négy végrehajtó ügynökség lát el. A harmadik, a mezőgazdasági kutatóintézetek és laboratóriumok szintje. A dán mezőgazdasági rendszer egyik sajátossága, hogy igen közeli kapcsolatban áll a mezőgazdasági érdekképviselői szervezetekkel.

Dániában a mezőgazdaság irányítása az EU piaci és nemzeti szerkezeti intézkedéseitől egyaránt függ. Ezek bizonyos részeit a mezőgazdasági érdekképviselői szervezetek valósítják meg. A Legfőbb Könyvvizsgáló (*Auditor General*) jelentései mindezen közigazgatási területre vonatkozóan a vezetői ellenőrzési rendszerek hiányosságát, illetve rossz hatékonyságát állapították meg.

⁷ Az írás szerzője, Dánia Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatalának osztályvezetője 20 éves tapasztalattal rendelkezik a könyvvizsgálatok terén. Könyvvizsgálatból tart előadásokat a Koppenhágai Kereskedelmi Főiskolán és gazdaságtanból a Dán Közigazgatási Főiskolán. Jelen tanulmányban kifejezésre juttatott nézetek nem az öt tagként számon tartó intézmények sajátjai.

Amikor az egyes programok több irányítási szinttől függenek (pl. közösségi és nemzeti), a különböző szintek céljai és érdekeltségei, és így a vezetői ellenőrzéssel kapcsolatos elvárásaik is könnyen eltérhetnek egymástól. A vezetői ellenőrzési rendszereket oly módon kell megtervezni, hogy ne okozhassák a különböző szintek érdekeinek összeütközését. Működésüknek annak irányába is hatnia kell, hogy a különböző mezőgazdasági érdekcsoportosulások közigazgatás szerveire gyakorolt befolyását korlátozzák.

1. Bevezetés

E tanulmány célja, hogy bemutassa mindazt -- elsősorban a dán tapasztalatokra támaszkodva --, amit a mezőgazdasági irányítás vezetői ellenőrzési rendszereinek vizsgálata során tapasztalhattunk. Reméljük, sikerül hozzájárulnunk a gazdasági szektor irányítási gyakorlatának fejlesztéséhez.

Az itt leírt vezetői ellenőrzés irányelvei megegyeznek az INTOSAI *Útmutató a Belső Ellenőrzés Normáihoz* című kiadványban írtakkal, amivel bővebben az EU keretein belül létrehozott könyvvizsgálati kooperáció szerkezeti felépítésének leírásában foglalkozunk.¹ Az EU ellenőrző szervei új vizsgálati irányelveket állítottak fel; ezeket oly módon tervezték, hogy támogassák az INTOSAI vezetői ellenőrzésre vonatkozó előírásait.

A dán Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatal vizsgálataiból vett példák alapján bemutatjuk, hogy a vizsgálatok miként vezettek a mezőgazdaságban működő vezetői ellenőrzési rendszerek hiányosságainak feltárására. Ez ugyanakkor a gyenge, vagy hiányos vezetői ellenőrzéssel járó veszélyeket is megmutatja. A példák jól érzékeltetik a vezetői ellenőrzés fontosságát a mezőgazdasági érdekképviselői csoportosulások új mezőgazdasági irányelvek bevezetésére gyakorolt befolyásának korlátozásában. Másrészt bemutatják a vezetői ellenőrzés fontosságát a többszintű közigazgatási rendszereken belül, nevezetesen amikor az Európai Unió és a nemzeti szervek egyidejűleg vesznek részt az irányításban.

Egy rövid bevezető tanulmány révén megkíséreljük felvázolni a dán közigazgatás néhány aspektusát, hogy a konkrét példákat elhelyezhessük megfelelő adminisztratív környezetükbe. A dán mezőgazdasági politika két dologra támaszkodik; nevezetesen az EU piaci és szerkezeti intézkedéseire. A dán mezőgazdaság egyik sajátossága, hogy az irányítás egy részét a mezőgazdasági érdekcsoportosulások látják el.

2. A vezetői ellenőrzés keretei Dániában

A vezetői ellenőrzés hatalmi szintjei és a vezetői ellenőrzési eljárások kidolgozása

A kormány Könyvviteli törvénye alapján, amely meghatározza a könyvviteli szabályok és rendeletek kibocsátásának intézményes kereteit, a Parlament felhatalmazta a Pénzügyminisztert a kormány egységes könyvviteli szabályzatának megalkotására. Így tehát a Pénzügyminiszter feladata, hogy kidolgozza a állam könyvviteli gyakorlatának szabályozását, beleértve a vezetői ellenőrzést is. A Pénzügyminiszter ennek értelmében kidolgozta azokat az általános érvényű irányelveket és utasításokat, amelyek előírják, hogy a különböző minisztériumok és kormányzati ügynökségek saját szervezetükön belül, maguk állítsák fel a könyvviteli gyakorlatot szabályozó rendszereket, beleértve a vezetői ellenőrzést is. Ezen általános érvényű irányelvek figyelembevételével az egyes hivatalok kötelesek

kidolgozni és kiépíteni saját könyvviteli szabályzatukat, és vezetői ellenőrző rendszerüket.

A Könyvviteli törvény, és a Pénzügyminiszter által felállított irányelvek a Dán Közlönyben jelennek meg. Az egyes minisztériumok és kormányhivatalok működését szabályozó rendeletek nyilvánosságát a dán Információs Törvény biztosítja.

A dán közigazgatás könyvvitelét és vezetői ellenőrzési rendszereit szabályozó általános érvényű irányelvek igen rugalmasak. Erre azért van szükség, mert ezek a szabályok egyaránt érvényesek a nagyon összetett gazdasági folyamatokkal és sok ezer alkalmazottal rendelkező hivatalokra -- mint például a Védelmi Minisztérium -- és az egyszerűbb felépítésű, kevés hivatalnokkal és kis költségvetéssel rendelkező kormányzati ügynökségekre is.

Bár egyfelől veszélyesnek tűnhet, hogy az egyes minisztériumok maguk állapíthatják meg könyvviteli gyakorlatukat szabályozó irányelveket², másfelől azonban a Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatal jelentései semmilyen visszaélésre nem szolgáltatnak bizonyítékot ezen a téren. A valóságban úgy tapasztaljuk, hogy a minisztériumok és kormányzati ügynökségek jobban hajlanak az általuk létrehozott könyvviteli szabályzat követésére.

Mivel a csalások komoly problémát vetnek fel az Európai Unió mezőgazdasági politikájában, különös figyelmet szenteltek megoldására a vezetői ellenőrzési rendszerek kifejlesztése során. Ennek eredményeképpen az Európai Unió ide vonatkozó általános irányelvei (ld. a kötet Bevezető fejezetét) külön előírásokat tartalmaznak a gyanús esetek vizsgálati menetét illetően. A csalások és szabálytalanságok megelőzése érdekében mind Közösségi, mind nemzeti szinten döntő fontosságú a vezetői ellenőrzés.

A központi hivatalok szerepe

A Pénzügyminisztérium számára jelentéseket küldő kormányzati ügynökségek a kormányzat könyvvitelének jelentős részéről szolgálnak információval. Jelenleg azonban a Pénzügyminisztérium nem követi nyomon a kormányzati szervek könyvviteli gyakorlatát és vezetői ellenőrzését. A miniszterek maguk felelősek a szükséges vezetői ellenőrzési intézkedések bevezetéséért és hatékonyságuk felügyeletéért.

A Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatal feladatai közé tartozik a vezetői ellenőrzési rendszerek hatékonyságának értékelése. A vezetői ellenőrzés hatékonyságával vagy hiányosságaival kapcsolatos jelentéseit a Közelszámlási Bizottsághoz intézi. A jelentések egyben a hiányosságok kijavítására is tartalmaznak javaslatokat. Ez okból is kifolyólag a kormányzaton belül széles körben terjesztik a Legfőbb Könyvvizsgáló és a Közelszámlási Bizottság észrevételeit. A Pénzügyminiszter és a Legfőbb Könyvvizsgáló azonban eddig még nem tettek konkrét javaslatot a hatékonyabb módszerek kidolgozására.

Összehasonlítás az INTOSAI Útmutatóval

Az INTOSAI Útmutató (1., 4. és 5. bek) vezetői ellenőrzésre vonatkozó általános és részletes normáit Dániában még nem ültették át azok teljességében a kormány könyvvitelére vonatkozó törvénykezésébe. Mindemellett azonban, az irányelvek elemeinek döntő többségét fel lehet fedezni a már érvényben lévő törvényekben és szabályzatokban. Különösen a részletes előírások (dokumentálás, jegyzőkönyvek vezetése és engedélyek előírása) váltak részévé az állam könyvviteli szabályzatának és a kormányzati ügynökségek belső könyvviteli gyakorlatát szabályozó előírásoknak.

Az INTOSAI általános irányelvei leginkább a vezetők és a vezetői ellenőrzési rendszerek kapcsolatára vonatkoznak (támogató hozzáállás, becsületesség, hozzáértés). Ezek az elvek, tehát természetüknél fogva nehezen körülírhatóak, ami megnehezíti azonosításukat a kormány könyvviteli szabályozásában. Gyakorlatban a Legfőbb Könyvvizsgáló használja ezeket az irányelveket a dán kormányzati ügynökségek vezetői ellenőrzése vizsgálatának során.

A vezetői ellenőrzési rendszerek nyomon követése és értékelése

A vezetői ellenőrzési rendszerek értékelésére nem létezik különálló kormányzati egység Dániában. Ez a feladat az ügynökségek vezetőségére hárul, a belső ellenőrzési folyamatok részeként. Ezt világosan leírja a belső vizsgálatokra vonatkozó megállapodás, amely a Legfőbb Könyvvizsgáló és az egyes minisztériumok vezetői között jött létre.

A vezetői ellenőrzési rendszerek működésének auditálása és értékelése egy azon feladatok közül, amelyet a Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatal lát el az állami számlák pénzügyi vizsgálatának keretein belül.

A mezőgazdaság irányításának területén, mind a Európai Vizsgálóbizottság, mind a Könyvvizsgálók Európai Bírósága végez felméréseket Dánia vezetői ellenőrzési rendszereiről.

A vezetői ellenőrzéshez szükséges erőforrások, képességek és képzés

Dániában még nem születtek intézkedések a vezetői ellenőrzési rendszerek hatékony működtetéséhez szükséges erőforrások, képességek és képzés egységes biztosításának érdekében. Ehelyett inkább *ad hoc* jelleggel, külön megállapodásokat hoznak a nagyobb kormányzati ügynökségekkel. Célravezetőbbnek tűnik ugyanis külön intézkedéseket hozni az egyes kormányzati szektorokon belül. A rugalmasság és gazdaságosság elve is a decentralizált képzés mellett szól.

3. A dán mezőgazdasági igazgatás

Dániában a mezőgazdasági politika kivitelezése -- mind az EU-irányelvek, mind a nemzeti farmpolitika tekintetében -- a Mezőgazdasági Minisztérium (és különböző ügynökségei, lásd lejjebb) és a termelők érdekcsoportosulásai szoros együttműködésének keretében megy végbe.

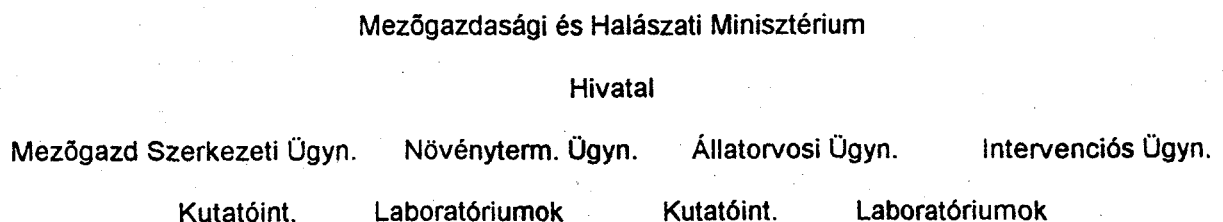
A Mezőgazdasági Minisztérium

A Mezőgazdasági Minisztérium elsődleges célja a nyereséges termelés elősegítése, az agrárszektor fellendítése, valamint a termelők a hatóságok által előírt kereteken belül való működésének biztosítása. A Minisztérium feladata ennek irányítása és ellenőrzése. Feladata továbbá a jelentősebb nemzetközi elvárásokhoz való igazodás biztosítása, az üzleti tevékenység elősegítése valamint a kutatások és kísérletek irányítása.

A Minisztérium három irányítási szintre tagolódik. Az első a politikai irányítás szintje, ami a miniszter és a Miniszteri Hivatal kis számú személyzetének feladata. A második az adminisztratív irányítás szintje, amit a végrehajtó szervezetek látnak el. Ezek a Mezőgazdasági Szervezési Ügynökség, az Állategészségügyi Hivatal, a dán Intervenciós Ügynökség és a Mezőgazdasági Létesítmények Ügynöksége. A harmadik szintet a minisztérium kutatási és kísérleti laboratóriumai alkotják. A Mezőgazdasági Minisztérium felépítését az 1. számú ábra mutatja.

A Mezőgazdasági Szervezési Ügynökség elsődleges feladata a különböző támogatások szétosztásának irányítása és olyan szabályozó rendeletek meghozatala, amelyek a mezőgazdaság termelésének növekedését, a termékek minőségének javulását, valamint új termékek és termelési módszerek kifejlesztését célozza. Szintén támogatja az ország környezet- és természetvédelmi törekvéseit és segíti a mezőgazdaság irányítását az ország mezőgazdasági körzeteiben.

1.sz. ábra: A dán Mezőgazdasági Minisztérium felépítése



A Mezőgazdasági Létesítmények Ügynökségének elsődleges feladata, különböző ellenőrzési intézkedések segítségével, a vetőmagok és takarmányok minőségének ellenőrzése, hogy azok megfeleljenek a termelés, az export, valamint a fogyasztók szempontjainak is. Az Ügynökség költségeinek egy részét az ellenőrzése alatt álló termelők és szövetkezetek finanszírozzák.

Az Állategészségügyi Hivatal feladata az állatállomány egészségi állapotának biztosítása, az eladásra szánt takarmány egészségügyi szempontok szerinti vizsgálata valamint a vágott- és élőállatok exportjának ellenőrzése. A hústermeléshez és az élőállatok kereskedelméhez kapcsolódó feladatok költségeit javarészt a termelők és a vágóhidak finanszírozzák.

Mind a Létesítmények Ügynöksége, mind az Állategészségügyi Hivatal több kutatóintézetet és laboratóriumot tart fenn.

Dániában az EU mezőgazdasági termékekre vonatkozó piaci rendeletei végrehajtásának irányítása a dán Intervenciók Ügynökség feladata. Ez az Ügynökség foglalkozik az Európai Mezőgazdasági Alap (*European Agricultural Foundation, FEOGA*) által nyújtott támogatások felosztásával és kifizetésével. A garanciák biztosításával is ez az Ügynökség foglalkozik, térítések és piacszabályozó lépések formájában, amelyek magukba foglalják az előzetes megállapodások megkötését és a termelőknek nyújtandó közvetlen és közvetett támogatások megállapítását.

Ugyancsak a dán Intervenciók Ügynökség feladata az EU piaci intézkedései ellenőrzésének megtervezése és koordinálása. Az ellenőrzés a Létesítményi Hivatal és az Állategészségügyi Hivatal feladata a Vám- és Adóügyi Hivatallal együttműködésben.

Érdekképviseleti szervezetek

A dán mezőgazdaságban három termelői érdekképviseleti szervezet létezik, amelyek együttesen a Mezőgazdasági Tanácsot alkotják. Ez utóbbi feladata a mezőgazdaság érdekeinek érvényesítése a Parlamentben, a kormányban és a közigazgatásban. Az egyes mezőgazdasági érdekképviseleti szervezeteknek hagyományosan nagy a befolyásuk a szektor központi politikájának megfogalmazásában és aktív szerepet vállalnak ennek érvényesítésében. Egyes területek irányítását is ők látják el, a Mezőgazdasági Minisztérium által előírt irányítási elveknek megfelelően (ld. 6. rész).

Ezen szervezetek befolyását az is növeli, hogy a Dániában legnagyobb számban képviselt közepes méretű gazdaságok hagyományosan szoros kapcsolatban állnak a Liberális Párttal, egy az Európai Uniót támogató, liberális politikai és gazdasági profillal rendelkező párttal. A kistermelők szövetsége hagyományosan a Radikális Liberálisok pártjához áll közel, amely párt sok éven keresztül meghatározó szerepet játszott a dán parlamentben a politikai palettán elfoglalt központi helyzete miatt, amelyet szociál-liberális eszméinek köszönhetett.

Elméletileg tehát ezen a rendszeren belül különválasztódik az egyedi érdekek képviselője és a közigazgatás. A valóságban azonban azt tapasztalhatjuk, hogy ez a rendszer közelebb áll a korporatív demokráciához, amely bevonja a közös politika megfogalmazásának és bevezetésének folyamatába az egyes érdekképviseleti

csoportokat is. Ez természetesen kihatással van a mezőgazdaságot érintő támogatások adminisztrációjával kapcsolatos vezetői ellenőrzésre is.

4. Vezetői ellenőrzés a piaci beavatkozások terén

A dán mezőgazdasági politika része az Európai Unió közös mezőgazdasági politikájának, amelynek egyik célja a mezőgazdasági termékek piacának stabilizálása (EGK Egyezmény 39. cikk). E cél érdekében egységes európai piaci intézkedéseket hoztak a mezőgazdasági termékek terén: például az árak szabályozása, a különböző javak eladásának és beszerzésének támogatása, a raktározási és kifizetési megállapodások, és az export-import szabályozására vonatkozó általános rendeletek (EGK Egyezmény 40. cikk).

A következő két példa az EU rendeleteinek Dániában való életbe léptetése kapcsán felmerülő vezetői ellenőrzés nehézségeit mutatja be.³ A 2. számú ábra az Európai Unió mezőgazdasági kiadásainak ellenőrzési rendszerét szemlélteti.

2. sz. ábra: Az EU Mezőgazdasági Intervenciós Intézkedéseinek ellenőrzése

Európa Parlament
Könyvvizsgálók Eur. Bírósága

Tanács
Európai Bizottság
Intervenciós Ügynökség
Magánvállalatok

Dán Parlament
Közelszámolási Bizottság
Főszámvevő
Regisztrált Könyvelők

Elégtelen vezetői ellenőrzés a szarvasmarha-tenyésztés támogatásában

Az EU mezőgazdasági termékekre vonatkozó piaci intézkedései a termelők jövedelmének támogatását célozzák. Ilyenek például azok az intervenciós mechanizmusok, amelyek keretén belül az egyes tagországok kormánya támogató jellegű felvásárlásokat eszközöl, amint az ország piaci árai egy előre megállapított intervenciós árszint alá esnek.

1987-ben módosították a szarvasmarhákra vonatkozó megállapodást, miszerint a fent említett felvásárlási folyamat nem kezdődhet meg az intervenciós árszinten, hanem csak amikor a piaci árak az intervenciós árszint alá, egy bizonyos százalékban kifejezett árszintre zuhannak. A termelők ebből eredő bevételi hiányának ellensúlyozására egy ideiglenes támogatási megállapodást hoztak, ami azokra a tenyésztőkre vonatkozott, akik a hím borjakat megtartották, amíg azok egy bizonyos kort vagy súlyt el nem értek. A tagországok a támogatás kiszámítására és kifizetésére két modell közül választhattak: vagy a kilenc hónaposnál idősebb (a farm modell), vagy a 200 kg-os vágósúlyt meghaladó (a vágóhíd modell) állatok száma után igényelheték a támogatást. A támogatás összegét hím állatonként (bika és ökör) 25 ECU-ban állapították meg. Dánia a farm modellt választotta. A támogatás mindazon állatokra vonatkozott amelyek az intézkedés életbe lépésekor elérték a hat hónapos kort, és amelyek további három hónapi tartását vállalta a tenyésztő. Erre a három hónapos periódusra az állatok számának ellenőrzése miatt

volt szükség. A programot a dán Intervenciós Ügynökség irányította, az állatok számának ellenőrzését az Állategészségügyi Hivatal végezte.

1987 és 1988 között mintegy 33.000 igénylés futott be a dán Intervenciós Ügynökséghez, ezekből 31.800-at fogadtak el, amelyek összesen mintegy 266.000 állatra vonatkoztak. Az Állategészségügyi Hivatal 1.743 helyszíni vizsgálatot végzett és a támogatási megállapodás megszegésének 564 esetét derítette fel. A leggyakoribb törvényszegés az állatok megjelölésének hiánya volt; valamint gyakran előfordult, hogy a tenyésztők eladták az állatokat a három hónapos periódus lejárta előtt, vagy akár az előtt, hogy a rendelet érvénybe lépett volna. Ezt az arányt átszámítva a támogatást igénylő tenyésztők összességére, mintegy 20 millió DKK került kifizetésre olyan esetben, amikor a rendelet feltételeit nem teljesítették megfelelően. Az EU szabályzata alapján ez akár az egész támogatás megtagadására is okot szolgáltatathatott volna, és a három hónapos időtartamra, amíg a rendelkezéseket nem tartották be megfelelően, a kifizetett összegek visszatérítésének elutasítását is eredményezhette volna.

A Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatal a vezetői ellenőrzési rendszer vizsgálatát rendelte el, és úgy találta, hogy a Mezőgazdasági Minisztériumnak szigorúbb ellenőrzést kellett volna végeznie, és a szabályzatok betartása érdekében jogi szankciókat vezetett be. Továbbá megállapította, hogy a Minisztérium helytelenül mérte fel a farm modell választásából fakadó adminisztratív következményeket, beleértve az ellenőrzés folyamatát. A Közelszámlási Bizottság felhívta a figyelmet a megállapodás lebonyolításának ellenőrzése elégtelenségére és a szankciók hiányára, valamint kritikával illette a minisztériumot, mivel mulasztásai veszélyeztették az EU program által nyújtandó anyagi támogatást.⁴

1989-től Dánia átváltott a vágóhíd modellre, amely esetben az egyezményben megállapított súlyt elérő állatok száma után fizették a támogatást. Ez kiküszöböli annak a lehetőségét, ami a farm modellnél fennállt; hogy a támogatás többször kerüljön kifizetésre ugyanazon állat után. Az állatok fülén található jelölés alapján a vágóhidak feljegyzést készítettek a tenyésztők által szállított szarvasmarhákról, pontos információval szolgálva a dán Intervenciós Ügynökségnek a támogatási program feltételeinek megfelelő állatok számáról. A vágóhíd modell elfogadásával az Állategészségügyi Hivatal feladata annak ellenőrzésére korlátozódott, hogy az egyes tenyésztők bírnak-e elegendő erőforrással az adott mennyiségű állat felneveléséhez. A megállapodás ezen formájában az egyes tenyésztőknek nem kellett előre meghatározni azon állatok számát, amelyek után a támogatást igényelni kívánták.⁵

1989 februárjában az Európai Vizsgálóbizottság felkérte a Mezőgazdasági Ügynökséget, hogy továbbítsa számára a szarvasmarha-tenyésztőknek kifizetett támogatásokról szóló, a Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatal által készített jelentést. Ez kapcsolatban állt az 1987-ben adott FCOGA-garanciák lejártával. A Vizsgálóbizottság továbbá magyarázatot kért Dánia részéről arra, hogy az 1987-ben elvégzett vizsgálatok eredményei fényben miért nem növelte az ellenőrző vizsgálatok számát 1989-ben. A dán hatóságok válasza alapján a Vizsgálóbizottság bejelentette, hogy az 1987-ben és 1988-ban kifizetésre került támogatások visszatérítésének mértékében módosításokat eszközöl. További tárgyalások után a

Vizsgálóbizottság megerősítette a térítés összegének csökkentését, és a dán hatóságok nem fellebbeztek az EU bíróságához.⁶

Dánia nem igényelt visszatérítést a tévesen kifizetett támogatásokért, mivel ez nem tűnt elérhetőnek. Ennek eredményeként a Mezőgazdasági Minisztérium kénytelen volt további pénzekért folyamodni a parlamenthez, hogy a keletkezett hiányt pótolhassa.

Magyarázat

Az egyes érdekképviselői szervezeteknek természetesen érdekükben állt egy olyan ellenőrzési megállapodás, ami a lehető legnagyobb anyagi haszonnal jár a lehető legtöbb tag számára, minél rövidebb időn belül. Ennek érdekében a termelők hajlamosnak mutatkoztak politikai és irányítási befolyásuk bevetésére. Érdemes időt szánni a tejtermelésben gazdaságilag érdekelt tenyésztők vizsgálatára -- bár a kérdéses program főleg a szarvasmarha-tenyésztőkre vonatkozott --, a tejelő állatfajták közül ugyanis a Jersey tehén igen elterjedt Dániában, és ennek a fajtának sajátossága, hogy a hím állatok általában elég későn érik el a 200 kg-os súlyt. Így a farm modell választásával a mezőgazdasági szervezetek több támogatást tudtak tagjaik számára megszerezni. Ez lehetetlenné tette a szigorú ellenőrzést, ugyanakkor a támogatásban részesülők számára ez nem járt gazdasági kockázattal.

A Mezőgazdasági Minisztérium hovatartozása megoszlott ezen a ponton: egyrészt felelősséggel tartozott a mezőgazdaságnak nyújtott támogatás elosztásának hatékony és törvényes kivitelezéséért; másrészt azonban nyilvánvaló volt, hogy az érdekképviselői szervezetek befolyással vannak a minisztériumra, és az ő szempontjuk az volt, hogy a lehető legtöbb EU-támogatáshoz juthassanak. A minisztérium nyilván arra számított, hogy a számlák visszautasítására kevés az esély, mivel az EU által végzett ellenőrző vizsgálatok szükségszerűen csak szűrőpróbaszerű vizsgálatokra korlátozódhatnak. A farm modellben tehát a vezetői ellenőrzési rendszerek gyengesége mindenképp előtt ahhoz a tényhez köthető, hogy a mezőgazdasági szervezetek nagy befolyással voltak a Mezőgazdasági Minisztérium két modell közötti választására. A minisztérium szerepe kettős volt: egyfelől mint közigazgatási és ellenőrző hatóság, másfelől pedig mint az ország mezőgazdasági termelőinek érdekképviselője működött. Az érdekek ezen keveréke rossz keretnek bizonyult a hatékony vezetői ellenőrzés kiépítéséhez.

Vezetői ellenőrzés az intervenció raktárak irányításában

Az EU piaci intervenció programjainak általános felépítése szerint a tagállamok következő költségei kerülnek megtérítésre:

- a mezőgazdasági termékek felvásárlásával kapcsolatos kiadások,
- a raktározás járulékos költségei,
- az elraktározott termékek eladásával kapcsolatos költségek.

Az Intervenciós Ügynökség a megvásárolt mezőgazdasági termékeket olyan könyvértéken veszi leltárba, amely már a termékek raktározási ideje alatt végbemenő értékcsökkenést is figyelembe veszi. A vásárlási ár és a könyvelési ár közötti differenciát az EU azonnal visszatéríti.

A raktározással kapcsolatos minden költséget megtérít az Európai Vizsgálóbizottság (rakodás, szállítás, lerakodás, raktározás, újra felrakodás, elszállítás). Az Európai Vizsgálóbizottság a raktározás ideje alatt elszenvedett kamatveszteségeket is megtéríti.

Végül, ha az áruk eladásra kerültek, az eladási árakat összevetik az Intervenciós Ügynökség könyvelésében szereplő árakkal. Amennyiben az eladások veszteségesnek bizonyulnak, a veszteséget megtéríti az EV, ha pedig nyereségesek, úgy a nyereség az EV számlájára kerül átutalásra.

A Közelszámolási Bizottsághoz benyújtott egyik jelentésében, a Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatal az EU program keretén belül Dániában létrehozott intervenciós raktárak irányításáról és ellenőrzéséről írt.⁷ Ez a jelentés az EU piaci megegyezéseinek kivitelezése során alkalmazott belső ellenőrzési rendszerek hatékonyságát is értékelte. A tanulmány egy része külön kitért a gabonatermesztés és szarvasmarha-tenyésztés helyzetére.

A vezetői ellenőrzés hiánya például abban is jelentkezett, hogy a gabonatermesztés területén nem léteztek irányelvek az egyedi esetek kezelésére. Ennek egyik velejárója az volt, hogy a dán Intervenciós Ügynökség az előre megállapított mennyiségeket meghaladó mennyiségű gabonát is felvásárolt. Az Ügynökségen belül semmilyen intézkedést nem hoztak az egy termelőtől felvásárolandó gabonamennyiségre vonatkozó korlátozások betartásának biztosítására. Nem születtek továbbá pontos tervek a termékek tárolásának kérdésében sem, és így a termékek szállítása kapcsán felmerült költségeket nem lehetett megfelelően ellenőrizni. Sőt, többszöri kifizetések is előfordultak a terméknek a raktárakba való be- és kirakodását illetően; valamint előfordult, hogy a raktárakból való elszállítást követő időszakokra is fizettek tárolási költségeket.

A fagyasztott marhahús raktározásával kapcsolatos költségek árszintjei között is felfedezhetőek voltak oly mértékű eltérések, amelyeket az eltérő tárolási körülmények egyáltalán nem tudtak igazolni. Ezenkívül nem születtek előírások a marhahús hűtőtárolásával kapcsolatban kötött egyes megállapodások szabályozására sem. A dán Intervenciós Ügynökség által kézzel kitöltött raktárívekről nem készítettek megfelelő nyilvántartást, s így a raktárkészletek felmérése tekintetében csak a raktárak saját nyilvántartására lehetett támaszkodni. Végezetül a vizsgálatok kimutatták, hogy nem minden raktártulajdonos adott le hiteles kimutatást a leltárkészletekről, sőt a raktárkészletek könyvelése sem került összehasonlításra az ügynökség saját nyilvántartásával. Így tehát számos hiányosságra derült fény az intervenciós intézkedések lebonyolításának ellenőrzésében.

Általános megfigyelések

Az illetékes intézmény európai, vagy nemzeti jellegétől függően az adminisztrációs folyamatok ellenőrzése és az intervenció anyagi folyamatainak vizsgálata jelentős eltéréseket mutat.

A nemzeti ellenőrző szervek ellenőrzési rendszereken keresztül végzett vizsgálatait főleg a Nemzeti Intervenció Ügynökség hatékony működésének biztosítására, az igénylések kezelésének hatékonyságára és a nemzeti költségvetés veszteséginek korlátozására irányulnak.

Annak érdekében, hogy az Európai Vizsgálóbizottság és a Könyvvizsgálók Európai Bírósága elvárásainak megfelelhesse, a vezetői ellenőrzési rendszerek részletesebb kidolgozására van szükség. Ezen két Európai intézmény nagy hangsúlyt fektet arra, hogy a közigazgatás ellenőrzőrendszerei teljes mértékben megfeleljenek a Közösség előírásainak.⁸

A fent említett esetek bizonyítják a vezetői ellenőrzés szükségességét. Ez az egyetlen módszer a közigazgatási rendszer hiteles működésének biztosítására.

5. Vezetői ellenőrzés a szerkezet-átalakítási támogatások terén

Az EGK Egyezmény (39. cikk) egyik célja a mezőgazdasági termelés növelése a "technológiák fejlesztésének támogatása és a mezőgazdasági termelés racionális fejlesztésének, valamint a termelési tényezők optimális felhasználásának biztosítása által, különös tekintettel a munkaerőre", s azáltal a termelésben résztvevők megfelelő életkörülményeinek biztosítása. Ezen célkitűzések elérésének érdekében közös megállapodásokat hoztak a mezőgazdasági termékek értékesítése terén (EGK Egyezmény 40.2 cikk.). A közös piaci megegyezések támogatására egy mezőgazdasági alap létrehozását helyezték kilátásba. Ezzel párhuzamosan a tagállamok is támogathatják a nemzeti mezőgazdaságot, bizonyos kereteken belül.

Termelékenység és hatékonyság

A vezetői ellenőrzés biztosíthatja a vizsgált szervezetek ügyvitelének gazdaságosságát, hatékonyságát és eredményességét, valamint a megfelelő irányítási politika bevezetését.

1994-ben a Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatal vizsgálat alá vetette a Mezőgazdasági Szervezési Ügynökség működésének hatékonyságát két hasonló program lebonyolításában. Az első egy, az EU által kezdeményezett, a mezőgazdasági struktúra bevezetésének támogatására irányuló program része, a második egy nemzeti támogatási program, amely a mezőgazdasági termékek fejlesztését célozta a termelési technológiák és kutatások támogatásával.⁹

A Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatal összehasonlította a két támogatási egyezmény kivitelezésének eredményességét. Ennek érdekében összevetette a kifizetésre került állami támogatások számát az adminisztrációjuk kapcsán felmerült költségekkel. A vizsgálat által figyelemmel kísért három év alatt, az első évben az eredményesség csökkenését, majd az azt követő két évben, növekedését figyelhettük meg. A tanulmány nem tért ki a változás okainak elemzésére.

A hatékonyság vizsgálatánál a szervezet reakcióinak sebességét, egyszerűségét és megbízhatóságát értékelték.

Az egyes esetekben a hozott intézkedések gyorsaságát az intézkedés jellegének és időtartamának kapcsolata alapján vizsgálhatjuk. A Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatal vizsgálata szerint néhány esetben az intézkedések több időt vettek igénybe mint azt természetük igazolta volna.

Az egyszerűség az egyes esetek kezelése során a felesleges formalitások kiküszöbölésére vonatkozik. A vizsgálat mindkét program esetében azt mutatta, hogy több esetben kényszerült a Mezőgazdasági Szervezési Ügynökség az akták újranyitására, mivel a támogatást igénylő termelőknek több esetben kellett kiegészítő információkat benyújtaniuk.

A megbízhatóság a szervezet azon képességét írja le, amely segítségével képes egy adott esetet a helyes döntés érdekében pontosan azonosítani, behatárolni és tisztázni. Itt szintén azt mutatták a vizsgálat eredményei, hogy a Mezőgazdasági Tanács nem tudott megfelelni az elvárásoknak.

A Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatal vizsgálata alapján a Közelszámolási Bizottság elmarasztalásban részesítette a Mezőgazdasági Tanácsot, és részletes vizsgálatot rendelt el az ügy kapcsán.

A Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatal vizsgálata a Mezőgazdasági Szervezési Ügynökség vezetői ellenőrzési rendszere hatékonyságának felmérésére irányult; gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi szempontok alapján. A vizsgálatok eredményei egyértelműen azt mutatták, hogy az ügynökség vezetői ellenőrzési rendszereinek működése nem felelt meg a jó közigazgatási gyakorlatnak.

6. Vezetői ellenőrzés a delegált mezőgazdasági irányítás terén

Dániában hagyománya van annak, hogy az állam az államhivatalokon kívüli szervezeteket bizzon meg az agrárpolitikai intézkedések bevezetésével.¹⁰

Az ötvenes évek óta a mezőgazdasági termékek eladására és exportjára kivetett adók viszonylag alacsonyok. Az adókból származó bevételeket, különböző alapítványok rendszerén keresztül juttatták vissza a mezőgazdasági szervezetekhez. Néhány alap a termelők által fizetett vagyondóból is részesül. Más alapokat részben az állam által nyújtott támogatások tartanak fent. E rendszer

keretein belül a mezőgazdasági szervezeteken mintegy 1.2 milliárd DKK, azaz mintegy 0.2 milliárd USD folyt keresztül 1989-ben.

Ez az alapítványrendszer több év alatt jött létre a Mezőgazdasági Minisztérium és a különböző termelői csoportosulások között kötött politikai megállapodások eredményeinek nyomán. Ezeket a megállapodásokat a parlament is minden esetben jóváhagyta a törvényhozáson vagy költségvetési döntésein keresztül. Az alapok kezelésének tekintetében eddig még nem kerültek összeütközésbe a Mezőgazdasági Minisztérium és az egyes érdekképviseleti szervezetek érdekei.

Az adminisztrációs feladatok felosztásának ezen rendszerét az alábbi indokok alapján kritizálta Christensen (ld. 10. megjegyzés):

- az eredeti céloktól való eltérés;
- zavaros könyvelési gyakorlat és a pénzügyi áttekinthetőség hiánya;
- a Mezőgazdasági Tanács feladatainak további átruházása más szervezetekre;
- a Legfelsőbb Könyvvizsgáló Hivatal az alvállalkozók számláihoz való hozzáféréseinek korlátozása.

Az agrárpolitikai intézkedések lebonyolítására felhatalmazott szervezetek nem tesznek megfelelő lépéseket a hatékony és gazdaságos működés biztosítása érdekében. A vizsgálati anyagban nem találtak utalást arra, hogy a szervezetek tartalékokat halmoztak volna fel az esetleges veszteségek, hibák, helytelen vezetés és más rendellenességek okozta károk ellensúlyozására, vagy hogy ragaszkodtak volna az előírások betartásához (1., 3. paragrafus). A megfelelő vezetői ellenőrzés hiánya szigorú kritikát váltott ki a Legfőbb Könyvvizsgáló és a Közelszámolási Bizottság részéről.¹¹

A bíráló hatására a kormány arra kényszerült, hogy felkérjen egy bírót a Mezőgazdasági Minisztérium által átruházott feladatkörök kivizsgálására. A vizsgálat célja az alapítványok irányításával megbízott személyek jogi felelősségének felderítése volt. A vizsgálatokat azonban nem követték további jogi intézkedések a kérdés tisztázására. A későbbiekben a Mezőgazdasági Minisztériumot átszervezték és a vezetői ellenőrzési rendszereket továbbfejlesztették.

7. A vezetői ellenőrzés mint politikai és társadalmi jelenség

A fent leírt esetek alapján következtetni lehet a vezetői ellenőrzés szerepére a speciális érdekképviseleti szervezetek befolyásának korlátozásában, az agrárpolitikai intézkedések bevezetését illetően; valamint a vezetői ellenőrzés szükségességére a többszintű adminisztratív rendszereknél.

A vezetői ellenőrzés, mint a speciális érdekképviseleti szervezetek befolyásának szabályozó eszköze

A fent leírt esetek rámutatnak a vezetői ellenőrzés fontosságára, amely védelmi rendszerként szolgál a speciális érdekképviseleti szervezetek nemkívánatos befolyása ellen.

Egy demokratikus kormányzat vezetésének jellemzője, hogy a döntési folyamatokat alapvetően nem befolyásolhatják szubjektív szempontok, beleértve a speciális érdekképviseleti szervezetek törekvéseit is. Általánosságban véve a vezetői ellenőrzés nem csak a pontos pénzügyi kimutatások készítését biztosítja, hanem a kormányon belül a hatékony és törvényes vezetést is.

A dán tapasztalatok azt mutatják, hogy a megfelelő vezetői ellenőrzési rendszerek még nagyobb fontossággal bírnak, amikor az egyes érdekképviseleti szervezetek már az irányelvek meghatározására és érvénybe iktatására is befolyással bírnak.

Amennyiben a közigazgatási szervek rendelkeznek ilyen ellenőrző rendszerrel, akkor a befolyást gyakorló csoportok kezelésében felbukkanó szabálytalanságok veszélye jelentős mértékben csökkenhet. Ez ugyanakkor megnöveli a pénzügyi kimutatások hitelességét is.

Ezen okok alapján kimondhatjuk, hogy a modern demokratikus kormányok szerkezetében a vezetői ellenőrzés nélkülözhetetlen elem.

Vezetői ellenőrzés a többszintű rendszerekben

A fenti esetek mind többszintű irányítási rendszereken belül történtek meg, ahol a magasabb szintű irányítás (EU vagy nemzeti) megtervezi, szabályozza és felügyeli az igazgatási rendszer főbb tevékenységeit, és az alacsonyabb szinten (nemzeti, vagy érdekképviseleti szervezetek szintje) meggy végbe azok megvalósítása.

Az első szint elvárja a második szint részéről az általa felvázolt irányelvekkel való együttműködést. A második szint érdeke az igazgatási rendszer tevékenységeinek legjobb kivitelezése, aminek biztosítására vezetői ellenőrzési rendszereket működtet.

Ha azonban mindkét szint kizárólag saját gazdasági érdekeit tartja szem előtt, a helyzet megváltozik. Ilyenkor fennállhat annak veszélye, hogy a különböző szintek érdekei összeütközésbe kerülnek az ellenőrző rendszerek működtetése tekintetében. A második szint megkísérli a lehető legnagyobb gazdasági hasznot elérni az ellenőrzésre fordított kiadások minimális szinten való tartása mellett. Így, csak pénzügyi veszteség közvetlen veszélyére fog a második szint vezetői ellenőrzési intézkedéseket tenni.

Az első szint a rendelkezésére álló információmennyiség szűkössége miatt nincs abban a helyzetben, hogy jól felmérhesse a második szint vezetői ellenőrzésének hatékonyságát. Másrészről azonban az első szint adja meg a támogatások szerkezeti felépítésének irányelveit, és a tervezést oly módon végzi, hogy az elősegítse a második szinten folytatott vezetői ellenőrzést,¹² szankciók és más intézkedések használatával javítva annak hatékonyságát.

Végül, abban az esetben, amikor az első szintet az Európai Unió képviseli, míg a második szintet a nemzeti közigazgatási rendszer, egy érdekes mechanizmus lép életbe a könyvvizsgáló szerveken belül. A Könyvvizsgálók Európai Bíróságának alapvető feladata az EU által megállapított célok támogatása, azonban működése függ a nemzeti könyvvizsgáló szervek (LSZI) munkájától. Az LSZI-nek feladata az EU rendeletek pontos megvalósításának felügyelete az ország területén, még akkor is, ha a tagország közigazgatási szerveinek gazdasági érdeke az EU rendelkezések országuk saját szempontjai szerinti bevezetése. Nézeteim szerint az LSZI-nek kötelessége a szakmai előírások pontos betartása, még abban az esetben is, ha ez ellenkezik az ország rövidtávú érdekeivel. Hosszútávon az ilyen hozzáállás jobb terepet biztosít az egyes tagországok tárgyalásai során; a jól működő közigazgatás, és a magas szintű hozzáértéssel végzett vizsgálatok az ország magasabb szintű hitelességét biztosítják az esetleges tárgyalásokon.

JEGYZETEK

1. *INTOSAI Vizsgálati Szabályzat. Európai Közösség Alapelvei. Az Európai Közösség Tevékenységeinek Vizsgálatára. Az Útmutató tesztelés szempontjából való Használatát az Európai Közösség Legfelsőbb Könyvvizsgáló Intézete Elnökének Koordináló Bizottsága engedélyezi.* 1993. szeptember 29.
2. Ez a helyzet a "szabályozói fogság" jelenségére utal, tehát arra az esetre, amikor a szabályozásért felelős intézmények határozzák meg a szabályozó hatalom számára rendelkezésre bocsátott információt, a fogyasztók kárára. David Mayston, "Pénzügyi Jelentések a Közigazgatásban, és az Információ Szüksége", *Könyvelés és Pénzügyi Irányítás*, 8. kiadás 4. kötet 323. old.
3. Ez a probléma nem Dánia sajátja. Nagy-Britannia Nemzeti Számvevőszégi Hivatala szerint a különböző vezetői ellenőrzési rendszerek hiányosságai (vezetők, könyvelés és alkalmazottak ellenőrzése) anyagi következményekkel járhatnak a könyvvitel és az EU szabályokkal való megfelelés vonatkozásában. Nemzeti Könyvvizsgáló Hivatal, *Mezőgazdasági Termelés Intervenciók Tanácsa: Vezetés, Könyvelés és a Visszaélések Megelőzése*, HMSO, London, 1990.
4. Parlamenti Közelszámlálási Bizottság, *Beretning om sammenholdelse af bevillingen og regnskabstal i Statsregnskabet for 1987 (Jelentés a 1987-es Költségvetési Elszámolásról)*, Kopenhága, 1989, 51-53 bekezdés
5. Parlamenti Közelszámlálási Bizottság, *Endelig betoenking over statregnskabet for finansaret 1987 (Összegzés az 1987-es Költségvetési Elszámolásról)*, Kopenhága, 1990. 60-61 bekezdés.
6. Parlamenti Közelszámlálási Bizottság, *Endelig betoenking over statregnskabet for finansaret 1988 (Összegzés az 1988-es Költségvetési Elszámolásról)*, Kopenhága, 1991. 40-41 bekezdés.
7. Parlamenti Közelszámlálási Bizottság, *Az EU intervenciók raktárak irányítása és ellenőrzése Dániában 13/92-es Jelentés*, Kopenhága 1994.

8. Roger P. Levy, "Audit and Accountability in a Multiagency Environment: The Case of the Common Agricultural Policy in the UK", *Könyvelés és Pénzügyi Irányítás*, 10. kötet (1), 1994 február, 65-75 bekezdés
9. Parlamenti Közelszámolási Bizottság, *A Mezőgazdasági Tanács Hatékonysága és Termelékenysége az Egyes Támogatások Adminisztrációjában 7/93-es Jelentés*, Koppenhága 1994.
10. Jorgen Gonnegaard Christensen, "Corporatism, Administrative Regimes and Mismanagement of Public Funds", a ECPR Joint Sessions Workshop on New Forms of Public Corruption konferencián bemutatott tanulmánya, 1993. Leyden.
11. Parlamenti Közelszámolási Bizottság, *A mezőgazdaságot, kertgazdaságot és halászatot érintő alapok, támogatások és adók 2/89-es Jelentés*, Koppenhága 1994.
12. Ezt a témát bővebben kifejti Rolf Elm-Larsen, "The relationship between Value for Money and Transaction Cost and Agency Theories" c., a párizsi Comparative International Governmental Accounting Research 5. konferenciáján 1995. májusában bemutatott tanulmányában.

Harry S. Havens⁸

**A VEZETŐI ELLENŐRZÉSI RENDSZEREK BELSŐ VIZSGÁLATÁNAK SZEREPE:
AZ EGYESÜLT ÁLLAMOK PERSPEKTÍVÁJA**

Kivonat

Az Egyesült Államok kormánya¹ mindig is eseti jelleggel, töredezett és rendszertelen megközelítéssel viszonyult a vezetői ellenőrzés kérdéséhez. Ez részben a kormány szerkezetében jelenlévő hatalommegosztásnak tulajdonítható. Az ellenőrző rendszerek némelyikét törvényben rögzítették, az esetek döntő többségében azonban a vezetői ellenőrzési rendszerek kidolgozását a végrehajtó hatalom ügynökségeire² bízták. A központi ügynökségek³ rendszerint kevés segítséggel voltak ebben, és az ügynökségek, saját eszközeikre hagyatva, nem értek el egyértelműen kielégítő eredményeket.

Az utóbbi idők kezdeményezései arra engednek következtetni, hogy ez a helyzet változóban van. 1982-ben a Kongresszus arra kérte fel az ügynökségeket, hogy vezetői ellenőrzési rendszereiket évente vizsgálják át és értékeljék újra. Ezt az intézkedést az is megerősíti, hogy 1996-tól kezdődően a 24 legnagyobb ügynökségnek könyvvizsgálati szempontok szerint is ellenőrzött pénzügyi kimutatást kell készítenie és a könyvvizsgálat eredményeit tartalmazó jelentésnek az ellenőrző rendszerek elemzésére is külön ki kell térnie. 1995-ben a végrehajtó ügynökségek új irányelveket állítottak fel, amelyek az INTOSAI Útmutató a Belső Ellenőrzés Normáihoz című kiadványával összhangban, a vezetői ellenőrzési rendszerek szükségességére fektetnek hangsúlyt.

Ezek a kezdeményezések ígéretes hozzáállásbeli változásokat tükröznek, de csupán ennek alapján még korai lenne hosszabb távú előrejelzéseket tenni, mivel még a leghatékonyabb ellenőrzés sem tökéletes. Gátolhatják az ellenőrzést, vagy kitérhetnek előle azok a vezetők, akiket szolgálni hivatott -- amit jól mutatnak az

⁸ Harry S. Havens 1980-tól nyugdíjba vonulásáig, 1993-ig az Egyesült Államok Szövetségi Könyvviteli Hivatalának (*General Accounting Office, GAO*) Helyettes Főszámvevője volt. Korábban (1964-74-ig) az Irányítási és Költségvetési Ügynökség (*Office of Management and Budget*) munkatársa volt, majd (1974-80-ig) a GAO Programelemzési Főosztályát vezette. A tanulmányban kifejtett nézetek a szerző álláspontját tükrözik és nem hozhatók összefüggésbe a Hivatallal.

USA-ban szerzett tapasztalatok is --, és folyamatos felügyeletük szükséges ahhoz, hogy hatékonyságuk egy változó környezetben fennmaradjon.

A vezetői ellenőrzésnek fontos eleme a belső ellenőrzés. Az Egyesült Államok kormányzati ügynökségeiben ez hagyományosan a belső ellenőrök feladata, akik munkájukkal az egyes ügynökségek vezetőinek tartoznak felelőséggel. A külső vizsgálati szervek, mint például a Szövetségi Könyvviteli Hivatal (*General Accounting Office, GAO*), ezzel szemben a központi irányító szervek megbízásából dolgoznak, elsősorban a Kongresszuséból.

Megnehezíti a kormányzati ügynökségek ellenőrzését, hogy az Egyesült Államok kormánya számos, más szervezetek által nyújtott szolgáltatás, illetve termék, valamint a kormány nevében nyújtott támogatás költségének visszatérítését magára vállalja. Ez arra kényszeríti a vizsgálóbiztosokat, hogy a kormány szállítóinak és ügynökeinek vezetői ellenőrzését is felügyeljék, az ügynökségek saját ellenőrző rendszereivel együtt. Az utóbbi vizsgálatok azt mutatják, hogy a kormánnyal üzleti kapcsolatban lévő vállalatok és ügynökségek ellenőrző rendszereiben folyamatosan komoly problémák merülnek fel.

1978-ban, a Kongresszus megváltoztatta a belső ellenőrzés szerkezetét. A legtöbb ügynökségben bevezette az Ügyviteli Felügyelő (*Inspector General, IG*) tisztségét. Az Ügyviteli Felügyelők helyzete több érdekességet hordoz magában, mert míg pozíciójuknál fogva az ügynökségek alkalmazottaihoz tartoznak, jelentős függetlenséggel rendelkeznek az ügynökség vezetőségétől és jelentéseiket a ügynökségükön kívülre is kötelesek továbbítani. Feladataik javarészt megegyeznek a hagyományos belső ellenőr feladatkörével -- az ügynökség tevékenységeinek és működésének felügyelete --, azonban jelentéseiket a Kongresszusnak is, és nem csak az ügynökség vezetőinek kötelesek továbbítani. Az Ügyviteli Felügyelők ugyanakkor kötelesek az ügynökségek könyvelését egy külső vizsgálóbiztos szempontjai szerint ellenőrizni.

Ezzel a megközelítéssel azonban problémák adódtak. A külső kötelezettségek nagyobb hangsúlyt kaptak, a belső ellenőr hagyományos feladatkörének rovására. Így például több hangsúlyt fektettek az Ügyviteli Felügyelők az egyedi bűnesetek felderítésére -- ami nagy fontossággal bír a Kongresszus számára --, mint a visszaélések megelőzésére felállított vezetői ellenőrzési rendszerek erősítésére.

Elmondhatjuk tehát, hogy számos hiányosság fedezhető fel az Egyesült Államok vezetői ellenőrzési rendszereiben. Az ellenőrzés fokozásának érdekében tett erőfeszítések ígéretesnek látszanak ugyan, a sikerhez azonban tartós elkötelezettség szükséges, és az Egyesült Államok kormányzati rendszerében nehéz ezt hosszú távon biztosítani.

1. A vezetői ellenőrzés keretei az Egyesült Államokban

Az ellenőrző folyamatokról nehéz általános következtetéseket levonni, mivel itt hiányoznak az általános irányelvek. Valójában igen nagy a változatosság a különböző vezetői ellenőrzési rendszerek kidolgozását, használatát, valamint alkalmazásuk szabályosságát illetően.

A vezetői ellenőrzés hatalmi szintjei

A vezetői ellenőrzési rendszerek -- vagy bármely más adminisztratív gyakorlat -- létrehozásának, illetve érvénybe léptetésének menetét az Egyesült Államok Alkotmánya írja le, amely a törvényhozó hatalommal a Kongresszus testületét ruházza fel. Csakis az Alkotmánnyal, és a Kongresszus által elfogadott törvényekkel egyetértésben dolgozhat minden hivatalnok. A törvényhozó hatalmat azonban egyik oldalról korlátozza az Elnök törvényjavaslatokkal kapcsolatos vétójoga, valamint a bíróság hatalma, aminek értelmében ők döntenek arról, hogy a törvények megfelelnek-e az Alkotmányban foglaltaknak. Ezen kereteken belül tehát a Kongresszus minden vezetői ellenőrzési rendszer alapvető forrása. Ugyanakkor a Kongresszus, hallgatólagos formában vagy nyíltan, gyakran átruházza ezen hatalmát a végrehajtó hatalom ügynökségeire.

A vezetői ellenőrzési rendszerek kidolgozása és életbe léptetése

A vezetői ellenőrzés rendszertelen megközelítésének velejárója az ellenőrzési rendszerek különbözősége. Maga az Alkotmány is tartalmaz bizonyos alapvető ellenőrzési elemeket, bár bizonyára kevés amerikai gondol ezekre így. Az Alkotmány például kimondja, hogy csak a Kongresszus által elfogadott törvényekkel egyetértésben lehetséges az adókat beszedni, vagy a különböző alapokat használni. Az Alkotmány úgyszintén előírja a kormány számláira és kiadásaira alapuló éves elszámolás készítését.

Más vezetői ellenőrzési rendszereket hoztak létre a Kongresszus által elfogadott egyes törvényjavaslatok. Ezek magukba foglalják a Szövetségi Könyvviteli Hivatal (GAO) és a Személyi Ügyek Hivatala (*Office of Personnel Management, OPM*) létrehozását. Ez utóbbi a kormány tisztviselőinek tevékenységét szabályozza. Más törvényeket is életbe léptettek, amelyek előírják a pénzügyi nyilvántartások rendszeres vizsgálatát, a vezetői ellenőrzési rendszerek éves értékelését, vagy szabályozzák a kormány által kötött szerződések körülményeit.

Az Elnöknek, mint a végrehajtó hatalom fejének, valamint a központi hivataloknak is van vezetői ellenőrzési felelősségük. Ez azokra a feladatokra terjed ki, mint a fontosabb tisztségviselők kinevezése és a kormány könyvviteli gyakorlatának szabályozása.

Végül, minden egyes ügynökség, hacsak nem rendelkezik más előírásokkal, felelős az ellenőrzés valamely eleméért. A legtöbb ügynökség jelentős szabadsággal

bír szerkezeti felépítésének megszervezésében, az alárendelt ügynökök hatásköri korlátainak megállapításában, az ügynökök kiválasztásában, valamint saját belső működési eljárásaik felállításában.

A központi ügynökségek szerepe

Az Egyesült Államok központi ügynökségeire sokkal fontosabb szerep hárul a hatékony vezetői ellenőrzés kidolgozásának terén, mint általában más országok hasonló szerveire. A ügynökségek vezető káderei (jellemzően a szervezet harmadik vagy negyedik szintjén) általában a politikai erők által kinevezett hivatalnokok, rendszerint rövid ügyviteli megbízatással (átlagosan kicsit több mint két év). Ezeket a hivatalnokokat elsősorban politikai hovatartozásuk alapján választják ki; így gyakran semmilyen, vagy csak kevés vezetési tapasztalattal rendelkeznek. Ez különösen igaz a kormányzervek tisztségviselőire.

Az adott környezetben, a hatékony vezetői ellenőrzéshez kívülről jövő, erős irányításra van szükség, és legfőképpen a központi irodák tisztségviselőinek folyamatos elhivatottsága szükséges, akik az egymást követő Elnökök megbízásából végzik a végrehajtó szervek általános irányítását. Egészen mostanáig azonban hiányzott ez az elhivatottság, csakúgy mint a hatékony vezetői ellenőrzéshez nélkülözhetetlen kongresszusi támogatás. Például évek óta érvényben vannak a pénzügyi tranzakciók nyilvántartását szabályozó rendeletek; ezek azonban inkább az éves költségvetés kidolgozását és a Kincstár éves jelentésének elkészítését segítik, és nem a hivatalok vezetéséhez szükséges megbízható költségadatokat hozzáférhetővé tesznek. Csak az elmúlt évtizedben kezdődtek el a könyvviteli gyakorlat alapvető elemeinek fejlesztése érdekében tett erőfeszítések, mint például a kormányzati ügynökségek általános könyvviteli szabályzatának kidolgozása.

Ehhez hasonlóan, több mint egy évszázada, hogy a kormányügynökök tevékenységét szigorú előírások szabályozzák. Az eredeti szándék a köztisztviselők nem kívánt politikai befolyástól való elszigetelése volt, és annak biztosítása, hogy az ügynökök személyes döntéseit csak objektív tények befolyásolják. Hosszú ideje azonban az a felfogás él a vezetők körében, hogy a forma fontosabb mint a tartalom, s így inkább megnehezítették, hogy beosztottaikat egyéni teljesítményük alapján ítéljék meg. A probléma megoldása érdekében már megtették az első lépéseket.

Az Irányítási és Költségvetési Ügynökség (*Office of Management and Budget. OMB*) az évek során többször is felhívta a figyelmet a szigorított vezetői ellenőrzés szükségességére. Ezen felhívásai azonban nem párosultak tartósabb támogatással vagy a jelentősebb eredmények eléréséhez szükséges erőforrások biztosításával. Reméljük, hogy az OMB e téren tett újabb lépései több sikerrel járnak.

Az Egyesült Államok központi hivatalainak a hatékony vezetői ellenőrzés kidolgozása terén elért gyenge eredményei megértéséhez felkell azt ismerni, hogy a vezetőket politikai nézeteik, s nem hozzáértésük és tapasztalatuk alapján választják ki, valamint azt, hogy a vezető pozíciókat betöltő káderek, meglehetősen gyakran cserélődnek. Ehhez hozzáadódik, hogy a Kongresszus buzgón őrzi a ügynökségek fölötti hatalmát, és gyakran megpróbálja elszigetelni őket a központi ügynökségek a

Kongresszus (és ügynökségei) által "beavatkozásnak" tartott befolyásától. Ebben a környezetben gyakran úgy tekintenek a központi ügynökségekre, különösen az OMB-re, mint az Elnök politikai céljainak szolgálatában álló ügynökre, és nem mint a megbízható vezetési gyakorlat politikailag semleges támogatójára. A valóságban persze a központi ügynökségeknek egyaránt vannak politikai és irányítási kötelezettségei, de gyakran nehéz ezt a két szerepet egyensúlyban tartani.

Összehasonlítás az INTOSAI Útmutatóval

Az Egyesült Államok kormánya a vezetői ellenőrzést úgy definiálja, mint azon szervezetek, vezérelvek és eljárások halmaza, amelyek segítségével a ügynökségek biztosítják:

- a tervezetek, programok eredeti célkitűzéseinek elérését;
- hogy feladataiknak megfelelően hasznosítsák a rendelkezésre álló erőforrásokat;
- a programok és erőforrások védelmét a felesleges veszteségek, csalások és helytelen kezelés okozta károktól;
- a törvények és előírások pontos betartását;
- hogy létrejöhessen és fennmaradjon a megbízható és aktuális információ hozzáférhetősége, hogy rendszeres jelentések születhessenek és hogy ezen információk a döntéshozatalban megfelelően hasznosuljanak⁴.

Ez a definíció, és az ennek alapján végrehajtott irányítás, teljes mértékben megfelelnek az INTOSAI Útmutató követelményeinek. Az Egyesült Államok kormánya (különösen az Egyesült Államok kormányán belüli vizsgáló testület) erősen támogatta az INTOSAI Útmutató kidolgozását és elégedett annak eredményeivel. Sajnos azonban még a vezetői ellenőrzés fontosságába vetett legmélyebb hit sem képes azonnal létrehozni hatékony vezetői ellenőrzési rendszereket. De a retorika és a valóság közötti eltérés talán nem egyedül az Egyesült Államokra jellemző.

A vezetői ellenőrzés nyomon követése és értékelése

Egészen mostanáig, a kormányzati ügynökségek vezetői ellenőrzésének felmérése javarészt az egyes ügynökségek feladata volt, amit esetenként kiegészítettek a GAO vizsgálatai. 1982-ben, a Kongresszus elfogadta az Szövetségi Vezetők Pénzügyi Feddhetetlenségének Törvényét (*Federal Managers' Financial Integrity Act, FMFIA*)⁵, amely arra kötelezi az egyes ügynökségek vezetőit, hogy évente felmérést készítsenek szervezetük vezetői ellenőrzési rendszeréről és az eredményekről jelentést tegyenek az Elnöknek és a Kongresszusnak, valamint arra, hogy javaslatokat dolgozzanak ki az esetlegesen felmerülő hiányosságok

kijavítására. Ezt a törvényt erősítette meg a Pénzügyi Főtisztviselői Törvény (*Chief Financial Officers Act, CFOA*)⁶, amely felszólítja a 24 legnagyobb ügynökséget könyvelésük éves vizsgálatára és a vizsgálat eredményeinek jelentésére – amely jelentésnek az ellenőrző rendszerek elemzésére is külön ki kell térnie

A vezetői ellenőrzési rendszerekhez szükséges erőforrások, képességek és képzés

A vezetői ellenőrzési rendszereket kidolgozó szakemberek hozzáértése és lelkesedése nagy mértékben befolyásolja ezek hatékonyságát. Az ügynökségek vezetőire jellemző hozzá nem értés és a rövidtávú megbízatás arra utal, hogy általában kevés hajlandóságot mutatnak, vagy kevés alkalmuk nyílik a ügynökség irányítási rendszerének fejlesztéséhez való hozzájárulásra. Ezt felismervén, a Kongresszus a legtöbb ügynökség vezetői ellenőrzése szempontjából nagy jelentőséggel bíró tisztségeket hozott létre – az Ügyviteli Felügyelők, valamint a Pénzügyi Főtisztviselők hivatalát – és pontosan előírta a posztok elnyeréséhez szükséges kvalitásokat. Az eddig tapasztaltok azt mutatják, hogy e törvények meghozták a várt változásokat. Ugyanakkor, az előírások nem túl szigorúak, és a politikai beállítottság még mindig szerepet játszik a tisztségviselők kinevezésében. Ezenfelül a kormány által kínált fizetések nem tudnak versenyre kelni a magán szektor által kínált azonos felelősségi szinten járó munkabérekkel, és ez néha megnehezíti a kívánt képesítésű szakemberek megszerzését.

A vezetői ellenőrzési rendszereken dolgozóktól elvárt szakmai képesítési szint elérésre vannak lehetőségek, de a kormány ilyen irányú tanfolyamok szervezése érdekében eszközölt kiadásai esetlegesen. A GAO például jelentős összeget fektetett be vizsgálóbiztosai szakmai továbbképzésébe, és jelentős segítséget nyújtott a közigazgatáshoz tartozó többi vizsgálóbiztos továbbképzésében. Továbbá megfelelő képzésben lehet részesülni a különböző kormányprogramokon és egyetemi tanfolyamokon keresztül is. A tanfolyamokon való részvételről a ügynökségek maguk döntenek, és a felmerülő költségeket saját erőforrásaikból kell fedezniük. Általában véve sajnos kimondhatjuk, hogy a ügynökségek meglehetősen kevés fontosságot tulajdonítottak a továbbképző tanfolyamokon való részvételnek. Így a legtöbbször az alkalmazottak a helyszínen kénytelenek elsajátítani a szükséges tudást.

A vezetői ellenőrzési rendszerek fejlesztésére szánt összeg mértékét többnyire a ügynökségek vezetői szabják meg. Csak kevés esetben fordul elő, hogy az Ügyviteli Felügyelők tevékenységének finanszírozásán kívül, más összegek is szerepelnének a vezetői ellenőrzéssel kapcsolatos költségek listáján.

2. Belső ellenőrzés az Egyesült Államok kormányában

Általános nézet az Egyesült Államokban, hogy a belső ellenőrzés egyben vezetői ellenőrzési eszköz és vizsgálati módszer, amely segítségével felmérhető az egyéb vezetői ellenőrzési rendszerek hatékonysága.

Belső és külső vizsgálat

A belső ellenőrzést végző szervek szerepe jelentősen eltér a külső ellenőréktől, bár fontos, hogy minél inkább együttműködjenek egymással. A külső vizsgálóbiztos elsősorban azoknak dolgozik, akik ugyan nem tartoznak a vizsgált szervezethez, azonban érdekeltek annak ügyeiben. A magánszektorban például, a külső vizsgálóbiztosok feladata egy adott vállalat pénzügyi helyzetéről és teljesítményéről készített jelentések hitelességének vizsgálata.

A kormányon belül, a külső vizsgálóbiztos feladatköre jóval szélesebb. Az Egyesült Államokban például, a GAO nemcsak az egyes ügynökségek pénzügyi jelentéseinek hitelességét vizsgálja, hanem a Kongresszus megbízásából az is feladata, hogy a vizsgált ügynökségek tevékenységét gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi szempontból vizsgálja, valamint ellenőrizze, hogy az érvényben lévő törvényeket és rendeleteket rendben betartották-e. Tehát a GAO szerepe az, hogy egyes ügynökségek teljesítményét vizsgálja, a Kongresszus szempontjait tartva szem előtt. Ezek a szempontok sokban különbözhetnek a ügynökségek vezetésének céljaitól.

Ezzel szemben a belső ellenőr elsősorban a ügynökség vezetőinek tartozik felelőséggel. A Belső Könyvvizsgálók Intézete úgy definiálta a belső könyvvizsgálatot mint:

... egy szervezeten belül folytatott független vizsgálati tevékenység, a szervezet vezetőségének megbízásából. Egyik módszere a vezetői ellenőrzésnek, amely alkalmas a többi ellenőrzőrendszer hatékonyságának vizsgálatára és értékelésére.⁷

A belső ellenőrzés eredete

A belső ellenőrzés először a magánszektorban bukkant fel. A nagyvállalatok vezetői rájöttek, hogy a külső könyvvizsgálók által végzett éves felmérések nem biztosítják kellőképpen a működéssel kapcsolatos döntésekhez szükséges rutinszerű adatok pontosságát, és nem alkalmasak a vállalat alkalmazottai által elkövetett sikkasztások és csalások megelőzésére. Rájöttek arra is, hogy a vállalat felső vezetőségének igényeinek kielégítése érdekében további erőforrásokat kell fordítani az ellenőrzésre. Így született meg a belső ellenőrzést végző szervezet koncepciója, amely független a vállalat pénzügyi és működési részlegeitől, és jelentéseit egyenesen a felső vezetőkhez és az igazgatótanácshoz intézi.

Az első időkben a belső ellenőrök csaknem kizárólag a pénzügyi nyilvántartások ellenőrzésére és a belső pénzügyi jelentések pontosságának biztosítására törekedtek. Idővel azonban a belső ellenőrök feladatköre a vezetői ellenőrzési rendszerek összességének felügyeletére kiterjedt. A vezetők sokféle, anyagi és nem-anyagi szempontok szerint döntenek. A fontosabb működési jelentések szolgálnak információval a raktárkészletről, a határidőkről és a határidőktől való eltérésről, a termékek minőségéről, stb. Létfontosságú azonban, hogy ezek a jelentések pontosak és aktuálisak legyenek. Ezen jelentések, és az őket

kibocsátó információs rendszerek megbízhatóságának felmérése a belső ellenőrök feladatává vált. A későbbiekben tevékenységük a vállalat irányelveinek, az irányelvek érvényesülésének és végrehajtásuk hatékonyságának vizsgálatára is kiterjedt.

Belső ellenőrzés a kormányon belül

A belső könyvvizsgálat fejlődése a kormányon belül is hasonló irányt követett. Kezdetben a belső ellenőrök csaknem kizárólag a könyvelési rendszer és a pénzügyi ellenőrző rendszerek felügyeletére, valamint a pénzügyi jelentések megbízhatóságának biztosítására koncentráltak. Fokozatosan bővült a feladatkörük, hogy átölelje a ügynökségek felső vezetőségét foglalkoztató más területeket is, beleértve a belső működésről szóló jelentések és a működési egységek a vezetés célkitűzéseivel való együttműködésének vizsgálatát is. Az Egyesült Államok kormányának összetett szerkezeti felépítése és tevékenységeinek sokszínűsége azonban a magánszektor belső könyvvizsgálataitól egészen eltérő vizsgálati módszerekhez vezettek.

3. A belső ellenőrzés jogi keretei

A legtöbb ügynökségben több éve folynak már belső vizsgálatok és működnek a belső ellenőrzést elvégző szervek. A legtöbbet eredetileg az ügynökségek maguk hozták létre, szervezetük felügyelete érdekében. Az ilyen egységek létrehozását gyakran valamilyen súlyosabb belső irányítási probléma, mint például sikkasztás, csalás vagy korrupció, felbukkanása, vagy valamilyen külső felügyelő szerv, mint a GAO vagy az OMB által gyakorolt nyomás váltotta ki. Egészen az 1970-es évekig, a belső ellenőrök a legtöbb ügynökségben a legfőbb adminisztratív vezető irányítása alá tartoztak, aki egyben a ügynökség költségvetéséért és pénzügyi jelentéséért is felelős volt. A belső ellenőrök vezetője általában egy hivatásos, gyakran a GAO-ból elszerződött köztisztviselő volt, aki általában több éves vizsgálóbiztosi tapasztalattal rendelkezett.

Az Ügyviteli Felügyelők

1978-ban, a Kongresszus elfogadta az Ügyviteli Felügyelőről szóló törvényt (*Inspector General Act*), amely megváltoztatta a belső ellenőrzés módszereit⁸. Ez a törvény a legtöbb ügynökségben létrehozta az Ügyviteli Felügyelő tisztségét. Az Ügyviteli Felügyelőket, a szenátus jóváhagyásával, maga az Elnök nevezi ki a harminc legnagyobb ügynökségben. Csak az Elnök mozdíthatja el őket tisztségükből, és döntését a Kongresszus előtt kell megindokolnia. Harminc kisebb ügynökségben az Ügyviteli Felügyelőket az ügynökség vezetője nevezi ki, akinek úgyszintén hatalmában áll tisztségükből felmenteni őket, de döntését neki is meg kell indokolnia a Kongresszushoz írott jelentésében. A törvény megtiltja, hogy az Ügyviteli Felügyelőket politikai nézeteik alapján válasszák meg. Csakis tisztességességük és bizonyított könyvviteli, könyvvizsgálati, pénzügyi elemzési, jogi, vezetéselemzési, közigazgatási és vizsgálóbiztosi hozzáértésük alapján lehet

őket kiválasztani. Az Ügyviteli Felügyelők nagyobb kormányzati ügynökségekben miniszterhelyettesi (*Assistant Secretary*) ranggal egyenértékű pozíciót töltenek be, szabad bejárással az ügynökség vezetőjéhez. A ügynökség vezetője csak felülvizsgálhatja az Ügyviteli Felügyelők munkáját, tilos meggátolnia bármilyen vizsgálatot vagy nyomozást, amit szükségesnek találnak. Ez azért szükséges, hogy az Ügyviteli Felügyelők függetlenek maradhassanak az ügynökség egyéb részeitől és munkájukat hatékonyan láthassák el. Ezt támogatja az a rendelet amely előírja az Ügyviteli Felügyelők költségvetésnek különválasztását a ügynökség pénzügyeinek többi részétől.

Az Ügyviteli Felügyelők feladatai

Az Ügyviteli Felügyelőknek két alapvető feladatuk van. Az egyik a belső könyvvizsgálatok elvégzése, amit a Könyvviteli Felügyelőhelyettes (*Assistant IG for Audits*) irányít. A másik feladat, a rossz vezetés, vagy más törvény-, illetve szabályzatellenes tevékenység felderítése, amit a Vizsgálati Felügyelőhelyettes (*Assistant IG for Investigations*) irányít. Ezen feladatok elvégzésére már korábban is léteztek bizonyos egységek, de munkájuk rendszerint elkülönült a belső vizsgálatoktól.

Az Ügyviteli Felügyelőkről szóló törvény a jelentési kötelezettségeket is megváltoztatta. Mielőtt a törvényt meghozták volna, a belső ellenőrök munkájuk eredményeiről csak az ügynökségen belül tettek jelentést. Ezeket a jelentéseket általában a ügynökség adminisztratív vezetőjéhez intézték, aki minden fontosabb eredményt a ügynökség vezetőjéhez továbbított. A vizsgálóbiztosoknak azonban mindig lehetőségük volt szükség esetén közvetlenül az ügynökség vezetőjéhez fordulni; például abban az esetben, amikor a jelentés kedvezőtlen információkat tartalmazott a ügynökség adminisztratív vezetőjéről. A belső ellenőrök, nem hivatalos úton, rendszerint a GAO-val is megosztották vizsgálataik eredményeit, hogy csökkentsék a kétszeri vizsgálat esélyét.

Az Ügyviteli Felügyelőkre vonatkozó törvény értelmében az Ügyviteli Felügyelők kötelesek egyenesen a ügynökség vezetőjéhez intézni jelentéseiket, valamint kötelesek munkájukról folyamatos és teljes körű tájékoztatást adni a Kongresszusnak. Az Ügyviteli Felügyelők kötelesek évente kétszer jelentést tenni az ügynökségek vezetőinek vizsgálataik és nyomozásaik eredményeiről. A ügynökség vezetője köteles a jelentéseket észrevételeivel együtt 30 napon belül a Kongresszushoz továbbítani. Amennyiben az Ügyviteli Felügyelő "különösen komoly vagy botrányos problémába" ütközik, az esetet azonnal köteles jelenteni az ügynökség vezetőjének, akinek hét nap áll rendelkezésére, hogy az információt a Kongresszushoz továbbítsa. A ügynökségek vezetői az Ügyviteli Felügyelők jelentéseinek tartalmát semmilyen mértékben sem változtathatják meg.

Kettős szerepek

Hogy az Ügyviteli Felügyelők jelentéseiket mindkét helyre kötelesek megtenni, egyrészt függetlenségüket hivatott védeni. Másrészről azonban azt a célt

is szolgálta, hogy az Ügyviteli Felügyelők által felderített nagyobb problémákat ne lehessen az ügynökségek falain belül tartani, hanem gyors megoldásuk érdekében minél szélesebb körben megismerhessék. Mindenesetre, a Kongresszus felé való jelentési kötelezettség jól láthatóan megváltoztatta a belső könyvvizsgálatokat végző egységek szerepét (valamint a belső nyomozóegységek szerepét is): az ügynökségek vezetői érdekeinek kizárólagos kiszolgálása helyett, magasabb szintű érdekeket is szolgálnak. Ez jelentősen megváltoztatta a belső ellenőrök tevékenységéről alkotott nézeteket mind a ügynökségek vezetőinek, mind a külső érdekelt felek, különösen a Kongresszus tagjai szemében. Az Ügyviteli Felügyelők törvénye felveti a kérdést azonban, hogy milyen mértékben tekinthetünk továbbra is a belső könyvvizsgálatokra, mint "egy adott szervezetnek és vezetőségének nyújtott szolgáltatásra", ahogy azt a belső ellenőrök szakmai szervezete írta le.

Az Ügyviteli Felügyelők munkájának növekvő fontosságát az is jól mutatja, hogy mostanában egyre sűrűbben jelennek meg a Kongresszusi bizottságok kihallgatásain, ahol a ügynökségeket érintő ügyeket vitatják meg. Az 1995-ös év első felében például négyszer jelent meg a Lakásügyi és Városfejlesztési Minisztérium (*Department of Housing and Urban Development, HUD*) -- egy kisebb méretű ügynökség -- Ügyviteli Felügyelője különböző kongresszusi bizottságok előtt, hogy ügynökségének régóta fennálló problémáiról nyilatkozzon.

A vezetői ellenőrzés új hangsúlyt kap

Az Ügyviteli Felügyelők törvényében foglaltakon kívül, az ide vonatkozó újabb rendeletek tovább növelték a Ügyviteli Felügyelőkre váró feladatok számát. Az FMFIA felszólította az egyes ügynökségek vezetőit, hogy minden évben készítsenek felmérést vezetői ellenőrzési rendszereik hatékonyságáról, és hogy a felmérések eredményeiről a Kongresszust is tájékoztassák. Amennyiben a felmérések során hiányosságokra bukkannának, az ügynökség jelentésének a probléma orvoslására tett konkrét lépések vagy javaslatok leírását is tartalmaznia kell. A jelentésben külön ki kell térni arra, hogy a szóban forgó ügynökség vezetői ellenőrzési rendszerei megfelelnek-e az OMB által felállított, az egész kormánytestületre érvényes követelményekkel.

Az FMFIA által előírt felmérések kivitelezése az ügynökségek vezetőinek feladata, nem a könyvvizsgálóké. Minden vezető köteles a felelősségi körébe tartozó összes tevékenység vezetői ellenőrzési intézkedéseit vizsgálat alá venni, míg a belső ellenőrök tanácsokkal látják el, és munkájának eredményeit csupán átvizsgálják. Ennek a rendeletnek az a célja, hogy megismertesse a vezetőkkel a felügyeletük alá tartozó ellenőrző rendszereket, és felhívja a vezetők figyelmüket hatékony működésük fontosságára. És -- bár nem közvetlen módon -- a belső ellenőrök feladata az esetleg rejtve maradt problémákra felhívni a figyelmet, és javaslatokkal szolgálni az elégtelennek bizonyuló ellenőrzőrendszerek javítására.

Az éves könyvvizsgálatok

Az Egyesült Államok kormányában nem él annak a hagyománya, hogy a kormányzati ügynökségek, mint a magánszektor nagy vállalatai, könyvvizsgálati szempontok szerint is ellenőrzött pénzügyi kimutatásokat bocsássanak ki. Ez alól az állami tulajdonú szövetkezetek a kivétel. Ez utóbbiak száma ugyan alacsonyabb mint a legtöbb országban, azonban már az 1940-es évek vége óta kötelesek könyvvizsgálatilag is ellenőrzött kimutatásokat készíteni. Egy időben az állami tulajdonú szövetkezetek könyvvizsgálatának java részét a GAO végezte. Ma ezt a feladatot már magán jellegű könyvvizsgáló cégek látják el. A vizsgálatok minőségét esetenként a GAO is ellenőrzi.

Egy nemrégiben felvetett kezdeményezés során, a CFOA kötelezte a 24 legnagyobb hivatalt és kormányügynökséget, hogy az 1996-os év végétől kezdve csak könyvvizsgálatilag ellenőrzött pénzügyi kimutatásokat adjanak közre. Ugyanakkor felkérte a Kincstárat (*Treasury Department*), hogy ezen ügynökségek számára konszolidált kimutatásokat készítsen az 1997-es évre. A GAO-nak át kell vizsgálnia az összevont mérlegeket, és a saját választása szerint bármelyik ügynökséget ellenőrizheti. Az Ügyviteli Felügyelők kötelesek ügynökségük könyvelésének átvizsgálására, amennyiben ezt a GAO nem teszi meg.

Az ügynökségek vizsgálatával kapcsolatos megállapodások még készülöben vannak. A GAO-nak túl kevés szakember áll rendelkezésére az összes vizsgálat elvégzéséhez, így a tervek szerint az összevont mérlegek átvizsgálására, és néhány nagyobb ügynökség -- mint a Kincstár vagy a Védelmi Minisztérium (*Department of Defense*)⁹ -- kulcselemeinek vizsgálatára fogja erőforrásait összpontosítani. Néhány ügynökség vizsgálatát teljes mértékben az Ügyviteli Felügyelők fogják elvégezni. A többi ügynökség átvizsgálására az Ügyviteli Felügyelők magáncégeket fognak szerződtetni, amelyek részben vagy teljesen elvégzik majd az ügynökségek vizsgálatát.

Az Ügyviteli Felügyelők jelentős hozzájárulása az éves könyvvizsgálatokhoz még inkább mutatja szerepük kettős mivoltát. Az egyes szervezetek nyilvános pénzügyi kimutatásainak vizsgálatát általában a szervezettől független vizsgálóbiztosok feladataként tartják számon. A GAO úgy határozott, hogy az Elnök által kinevezett, és a Kongresszus előtt felelős Ügyviteli Felügyelők megfelelő mértékben függetlenek, hogy ezt a feladatot elláthassák. Mindazonáltal, az Ügyviteli Felügyelők számára nehéz feladatot jelenthet a külső ellenőrzési felelősség egyensúlyban tartása, a belső könyvvizsgálók hagyományos "a szervezetnek és vezetőségének nyújtott szolgáltatás" feladatával.

4. A belső ellenőrzés politikai irányítása

A hatalommegosztás következményei

Az Egyesült Államokban jelenlévő hatalommegosztás megnehezíti a pénzügyi irányításra vonatkozó különböző irányelvek terjesztését. A GAO, a kormány külső vizsgálati hatósága, a törvényhozó testület részét képezi. Felhatalmazással bír a

szövetségi kormány könyvvitelének és könyvvizsgálati gyakorlatának általános érvényű előírásokkal való szabályozására. Ugyanakkor, nem bír más törvényes hatalommal ezen szabályok betartásának biztosítására, mint jelentést tenni azon esetekről, amikor előírásait figyelmen kívül hagyják. A végrehajtó hatalom magasabb pozícióban lévő ügynökei gyakran osztják azt a nézetet, miszerint a GAO által közzétett előírások inkább tanácsadó, mintsem kötelező jellegűek. A GAO könyvvizsgálatra vonatkozó általános előírásait¹⁰ azonban széles körben elismerik, nemcsak a szövetségi kormányon belül, hanem a szövetségi állami kormányok vizsgálóbiztosai és más országok vizsgálati szervei is.

Az Ügyviteli Felügyelők a végrehajtó hatalom szerveihez tartoznak, amelyek nem ismerik el a GAO általános érvényű előírások kibocsátására vonatkozó hatalmát. Az Ügyviteli Felügyelőkre vonatkozó törvény azonban kimondja, hogy az Ügyviteli Felügyelők kötelesek szem előtt tartani a GAO előírásait, és a végrehajtó szervek mindaddig nem tettek semmilyen lépést ennek megváltoztatására. Sőt néhány esetben, mint például a szövetségi és állami kormányoknak nyújtott támogatások ellenőrzésénél, a végrehajtó szervek kifejezetten támogatják a GAO előírásainak érvényét. Ugyanakkor az eddigi joggyakorlat¹¹ alapján valószínűnek tűnik, hogy ha az Ügyviteli Felügyelőkre vonatkozó törvény ezen pontját megtámadná, a bíróság minden valószínűség szerint a hatalommegosztás alapelve alapján alkotmányellenesnek ítélné meg.

A normák kidolgozásának egyéb lehetőségei

Más területeken az általános érvényű előírások kidolgozásának megközelítése valamelyest különbözik. A végrehajtó szervek határozottan elutasítják a GAO a kormány költségvetésére vonatkozó előírásainak érvényét. Nemrég az Irányítási és Költségvetési Ügynökség kinyilvánította azon szándékát, hogy a GAO-tól függetlenül kidolgozza az állami könyvviteli gyakorlat normarendszerét, és érvénybe lépteti a kormányzati ügynökségeken belül. A mindenki által egyaránt elfogadható kompromisszum érdekében az OMB és a GAO egy különálló szervezet, a Szövetségi Könyvviteli Szabályzati Tanácsadó Testület (*Federal Accounting Standard Advisory Board, FASAB*) létrehozásában egyeztek meg. A tanácsadó szervezetben helyet kapnak az OMB, a GAO, a Kincstár, több fontosabb ügynökség és a kormánytól független szervezet által delegált szakemberek, hogy közösen dolgozzanak ki a kormánynak egy új könyvviteli szabályzatot. Az új szabályzat – amennyiben a kormány elfogadja – az Irányítási és Költségvetési Ügynökség (OMB) hatásköre alatt lép majd érvénybe és ez utóbbi fogja betartását biztosítani. A Szövetségi Könyvviteli Szabályzati Tanácsadó Testület (FASAB) előre láthatóan 1995 végére vagy 1996 elejére fejezi be munkáját.

Igen hasonló a vezetői ellenőrzési rendszereket szabályozó előírások kidolgozásának folyamata. Mint más esetekben, a GAO a vezetői ellenőrzési rendszerekre vonatkozóan is felállította szabályzatrendszerét. Ennek betartását úgyszintén képtelen biztosítani, és csupán a szabályok figyelmen kívül hagyásáról készíthet jelentést. Nemrégiben, az OMB kibocsátotta az ügynökségek vezetői ellenőrzésére vonatkozó előírásait (ld. jegyzetek 4. pont). Bár az előírásokat az OMB helyezte hatályba, külön felhívta a figyelmet arra, hogy az előírások nagy részét a

GAO által felállított szabályzatból vette. Mindent összevetve, a könyvelési előírások kidolgozása érdekében tett lépések, időigényességük ellenére, hatékony módszerek bizonyulnak az általános érvényű előírások létrehozására.

5. A belső ellenőrzés hatóköre

Összetett pénzügyi kapcsolatok

Az ügynökségek belső ellenőreinek feladatait alapvetően meghatározza a kormány és üzleti partnerei között fennálló kapcsolatok széles skálája és nagyfokú összetettsége. Elvben a belső ellenőrzési részleg köteles az egyes ügynökségek működésének és erőforrásainak minden aspektusát vizsgálni.

Az állam által finanszírozott javak és szolgáltatások viszonylag kis hányadát állítják elő az állami alkalmazottak. Például az állam finanszírozza a nemzet egészségügyi ellátásának döntő részét, de ennek csak kis hányadát szolgáltatják az állami egészségügy dolgozói. A legtöbb állampolgárt független egészségügyi szervezetek látják el gondozásban. Az egészségügyi ellátásért járó összegek kifizetésének egy részét magára vállalja az állam. A díjtérítések rá háruló részét különböző közvetítő intézményeken keresztül juttatja el a független szervezetekhez. Az esetek egy részében ezek a közvetítők magánbiztosítók, vagy pedig maguk a szövetségi kormányok, illetve az általuk szerződötetett biztosítótársaságok.

Ehhez hasonlóan, az állami dolgozók által használt szinte minden helyiséget és felszerelést a kormánnyal szerződésben álló magánvállalatok készítik. A kormányzati ügynökségek épületeit is magánvállalatok építik meg, és tartják karban. Sőt, a katonaság fegyvereit és az Országos Repülésügyi és Űrkutatási Hivatal (*National Aeronautics and Space Administration, NASA*) által, az űrkutatáshoz használt berendezéseket is a kormánnyal szerződésben álló magánvállalatok gyártják.

Az egészségügy vezetői ellenőrzésének vizsgálata

A pénzügyi folyamatok összetettsége miatt rendkívül kiszélesedik egy adott ügynökség belső ellenőreinek potenciális feladatköre, mivel vizsgálataiknak elvben végig kell követniük az állam pénzmozgásainak összességét, egészen a végső kedvezményezettekig. Vegyük például a Medicare programot -- mely az idősök gondozásának biztosítását célozza -- amit az Egészségügyi Finanszírozó Ügynökség (*Health Care Financing Administration, HCFA*), az Egészségügyi és Népjóléti Minisztérium (*Department of Health and Human Services, HHS*) egyik alszervezete koordinálja. Amennyiben az Egészségügyi Minisztérium egyik vizsgálóbiztosa felmérést kíván készíteni a programban jelenlévő vezetői ellenőrzésről, a HCFA ellenőrzőrendszereinek felméréseivel csak az első lépéseket teszi meg. Kénytelen ugyanis átvizsgálni az összes közvetítőként szereplő biztosítótársaság vezetői ellenőrzését; ezekből pedig mind az 50 szövetségi államra jut legalább egy.

A vizsgálat célkitűzései

A közvetítő intézményeknél készített felmérések során a vizsgálóbiztosok elsőként a független egészségügyi ellátást biztosító intézmények által jogtalanul

igényelt állami térítések kifizetése ellen tett biztonsági intézkedéseket vizsgálják. Jogtalan díjkövetelésnek minősül a szükségtelenül nyújtott, vagy fiktív egészségügyi ellátásért igényelt térítés; a megállapított értékhatárokat meghaladó díjak felszámolása; vagy amikor az egyik betegnek nyújtott ellátást, egy másik betegnek számolják fel. Amennyiben a közvetítő szervezet biztonsági intézkedéseit elégtelennek találja, a vizsgálóbiztosnak elvben részletekbe menő vizsgálatot kell végeznie az egészségügyi ellátást nyújtó intézmények vezetői ellenőrzési rendszerein. Ez esetben a vizsgálandó intézmények száma akár több ezer is lehet.

A vizsgálat stratégiája

Az erőforrások szűkössége behatárolja a vizsgálatot. Az Egészségügyi Minisztériumnak csak néhány száz vizsgálóbiztos áll rendelkezésére, hogy a sok száz milliárd dollárnyi kiadásokat felügyelje. A Medicare program csak egy a vizsgálandó programok közül, és a vezetői ellenőrzés hatékonyságának felmérése csak egy a számos lehetséges vizsgálati területből. A feladatok összessége az egészségügyi ellátás finanszírozását felügyelő vizsgálóbiztosokra hárul. A Medicare program vizsgálatához tehát egy igen jól megszervezett megközelítés szükséges.

Tapasztalataira, a program felépítésére, valamint pénzügyi vonatkozásaira támaszkodva a vizsgálat vezetője minden valószínűség szerint annak feltételezésével kezdi a vizsgálatot, hogy amennyiben hiányosságok léteznek, azokat a közvetítő intézmények és az egészségügyi ellátást biztosító szervezetek vezetői ellenőrzésében kell keresnie. Ez alapján dönthet úgy, hogy csak néhány szektorát vizsgálja át a HCFA-nak, mint például a számlázási és a kifizetésekkel foglalkozó részlegét. Ugyanakkor megvitatja a HCFA vezetőivel a közvetítő intézmények, és az egészségügyi ellátást biztosító főbb szervek irányításáról szerzett nem hivatalos tapasztalatokat. A vizsgálóbiztos ezután kiválaszt néhányat -- általában ötnél nem többet -- a több mint nyolcvan szerződésben álló közvetítő intézmény közül amelyek feladata a Medicare programmal kapcsolatos térítésigénylések kezelése, kifizetése és felügyelete. Ezek ellenőrzőrendszerait helyezi majd részletesebb vizsgálatainak központjába.

Bizonyítékok keresése

Ha a vizsgálóbiztos hiányosságokra bukkan a közvetítő intézmények vezetői ellenőrzésében, az csak annak lehetőségét mutatja, hogy az állami pénzeket észrevétlenül rosszul kezelhették. Arra azonban még nincs bizonyíték, hogy valójában visszaélés történt. Ahhoz, hogy a probléma létezését, és a helyesbítő intézkedések szükségességét bizonyítani tudja, a vizsgálóbiztosnak konkrét bizonyítékot kell szolgáltatnia a csalásra vagy a veszteségre vonatkozóan. A bizonyítékok összegyűjtéséhez át kell vizsgálnia az egészségügyi ellátást biztosító intézményeket (orvosok, kórházak, gyógyszertárak, stb.), és a közvetítők által kifizetett térítéseket.

Át kell néznie tehát néhány egészségügyi intézmény könyvelését, az állami pénzekkel való visszaélések nyomait kutatva. A Medicare program által fizetett

visszatérítések alapjául általában a betegséget megállapító orvosi diagnózis szolgál. Így a vizsgálóbiztosnak módjában áll azon eseteket felkutatni, ahol a rendelkezésre álló információ alapján indokolatlanul súlyos diagnózis készült (ami magasabb visszatérítési összeg kifizetését vonja maga után), valamint átvizsgálja az egyes kórházakban a kétséges diagnózisok megítélésének folyamatát. A vizsgálóbiztos az esetleges csalások bizonyítékai után is kutat, melyek legtöbbször a valóságban sosem nyújtott ellátás, vagy a sohasem látott betegnek nyújtott ellátás utáni térítésigénylés formájában jelennek meg.

Javaslatok a lehetséges megoldásokra

Miután a vizsgálóbiztos elegendő bizonyítékot gyűjtött össze a vezetői ellenőrzési rendszerek működésének elégtelenségére és -- ha lehetséges -- az ezekből eredő veszteségekre, az ő feladata javaslatot tenni a probléma orvoslására is. Ilyenkor néha egy viszonylag egyszerű eljárásbeli változtatás is kielégítő eredményt hozhat. A Medicare programmal foglalkozó közvetítők például korszerű számítógéprendszereket alkalmaznak az adatok nyilvántartására, így viszonylag egyszerűen tudnak különböző tesztek lefuttatni, amelyek gyakran segítenek a téves kifizetések felderítésében. Különböző statisztikai módszerekkel könnyen rábukkanhatnak azokra az orvosokra, akik rendszeresen eltérnek a normáktól a betegek számát, ill. a felállított diagnózisok súlyosságát illetően. Ezek az eltérések esetleges visszaélésre utalnak. Ez a fajta megközelítés lehetővé teszi, hogy a vizsgálatokra fordítható korlátozott erőforrásokat azon esetek tisztázására fordítsák, ahol a legnagyobb az esély a csalások felderítésére.

Vezetői ellenőrzés és programtervezés

Néha azonban a probléma túl mélyen gyökerezik ahhoz, hogy pusztán az eljárások módosítása elegendő legyen megszüntetéséhez. Az Egyesült Államok egészségügyi rendszere meglehetősen védtelen a különböző visszaélésekkel szemben, mivel itt a számtalan egészségügyi ellátást nyújtó szervezet és magánszemély legfőbb bevételét nem a kezelt betegektől kapott honorárium adja, hanem különböző, az egészségügyön kívüli intézmény (leginkább a biztosító társaságok) által fizetett térítés. Ez vonatkozik a Medicare programra is. A statisztikai módszerek képesek ugyan fényt deríteni a legkirívóbb visszaélésekre, viszont alkalmatlanok arra, hogy felderítsék azt az orvost, aki úgy egészsíti ki jövedelmét, hogy néhány "fantom" beteget teremt, vagy néha túlzó diagnózist állapít meg.

Az ilyenfajta visszaélések felderítésére is alkalmas vezetői ellenőrzési rendszer kiépítése azonban várhatóan nagyobb összeget emésztene fel, mint a hiánya által okozott anyagi kár, ráadásul minden valószínűség szerint túlzottan tolakodó lenne, és akadályozná az egészségügyi dolgozókat munkájuk végzésében.

Az ellenőrzések korlátai

Ez nem jelenti azt, hogy egy, a Medicare programhoz hasonló vállalkozásban a vezetői ellenőrzés teljesen hatástalan lenne, azonban vannak bizonyos korlátai. Egy bizonyos ponton túl kénytelenek vagyunk a rendszerben résztvevő emberek alapvető tisztességére, valamint a visszaéléseket súlytó büntetések elrettentő erejére és a vezetői ellenőrzési rendszerekre (a statisztikai módszerekre és a véletlenszerűen végrehajtott könyvvizsgálatok eredményeire) támaszkodni amelyek ésszerű biztosítékot nyújtanak a súlyosabb visszaélések felderítésére. Ilyen körülmények között kétségtelen, hogy a visszaélések folytatódni fognak, mértékük azonban "elfogadható" szintre csökkenthető.

Jelenlegi helyzet

Sajnálatos módon azonban, a Medicare program még távol áll ettől a szinttől. A GAO nemrégiben tett jelentésében a következő megjegyzést teszi:

1992-es jelentésünkben arra hívtuk fel a figyelmet, hogy a Medicare egy azon kormányprogramok közül, amelyben fokozottan fennáll a csalások, visszaélések, felesleges veszteségek és a rossz irányítás veszélye. Az általunk tapasztalt hiányosságok között szerepelt a Medicare térítésigénylések kezelésére szerződött cégek ellenőrzőrendszereinek nem megfelelő támogatása. Hiányosságok merültek fel a HCFA a Medicare szerződők felé irányuló vezetésében és hiányosságokat tapasztaltunk a kifizetések és a számlák ellenőrzésének menetében. Az azóta eltelt időben a HCFA különböző szabályozási és adminisztratív változtatásokat eszközölt a fent említett hiányosságok kiküszöbölésére. Azonban még ezek a lépések sem bizonyultak elegendőnek a Medicare folyamatos veszteségei korlátozásához.

A jelentés továbbá megjegyzi, hogy "ma a Medicare kisebb körültekintéssel több igénylést fizet ki, mint az elmúlt öt év során valaha" és, hogy "az elégtelen erőforrások teljesen meggátolják a Medicare támogatások védelmére felállított ellenőrző rendszerek fejlesztését". Egyértelmű tehát, hogy az 1994-ben 162 milliárd dollárt felemésztő Medicare program még távol áll a megfelelő vezetői ellenőrzéstől.

A Medicare az egyik lehető legnehezebb feladat egy belső ellenőr számára. Számos résztvevője van, amelyeket összetett pénzügyi kapcsolatok fűznek össze, és ezek nem ösztönzik őket arra, hogy önként állítsanak fel hatékony vezetői ellenőrzési rendszereket. Sajnos, a szövetségi kormány által működtetett szociális jellegű programok többségében hasonló a helyzet.

A vezetői ellenőrzés vizsgálata a katonai szerződésben

Költségre alapozott szerződések

Más jellegű, de hasonlóan súlyos problémákkal találkoznak a belső ellenőrök az állami beszerzések vizsgálatakor. Ez különösen a Védelmi Minisztérium vásárlásaira igaz. Mint azt korábban említettük, szinte minden fegyvert a katonasággal szerződésben álló magánvállalatok szállítanak. Az esetek többségében azonban a szerződések megkötésekor a verseny kicsi, vagy egyáltalán nem is létezik. Rendszerint kétféle fizetési módozat választható ezekben a szerződésekben. Az egyik, amikor az árat a minisztériummal szerződést kötő vállalat gyártási költségre vonatkozó becslése alapján határozzák meg, a másik, mikor a vállalatnak a realizálódott gyártási költség alapján megállapított árat fizetik. (Az a törekvés, hogy a komplex fegyverrendszereket versenytárgyalások, vagy megállapított árak alapján vásárolják, kevés sikert ért el.)

Függés a szerződő vállalatok által szolgáltatott adatoktól

Ez a szerződési módszer jelentős függőséget eredményez a vállalat által szolgáltatott költség-adatoktól, így létfontosságú, hogy a vállalat költségeiről (vagy becsült költségeiről) pontos információkkal rendelkezzen a kormány. A legtöbb esetben azonban, a vállalatnak érdeke a becsült és valós költségekről készített felmérésekben szereplő összegeket eltúlozni. Így, csakúgy mint a Medicare programban, a vállalatok által rendelkezésre bocsátott információval szemben a vizsgálóbiztos szkepticizmusa ugyancsak indokolt.

A Védelmi Minisztérium már több éve küzd ezzel a problémával, így létrehozott egy különálló könyvvizsgáló szervezetet, a Védelmi Minisztérium Szerződésvizsgáló Ügynökségét (*Defense Contract Audit Agency, DCAA*), amely mintegy négyezer alkalmazottjának kizárólagos feladata a Védelmi Minisztérium által kötött szerződések vizsgálata, ami nagyjából évi 100 milliárd dolláros összegnek felel meg.¹⁴

Költségbecslések vizsgálata

A költségbecslések alapján kötött szerződések vonatkozásában a DCAA a vállalat költségbecslésének hitelességét vizsgálja. A szerződéskötés alatt például valószínűtlen, hogy a szerződő vállalat pontosan fel tudja becsülni az alvállalkozóktól vásárolandó alkatrészek árát. Ez az ár ugyanis csak a későbbiekben kerül majd megállapításra, az alvállalkozókkal folytatott tárgyalások keretein belül, miután a fővállalkozói szerződés létrejött. A leendő fővállalkozó a hasonló alkatrészek korábbi vásárlására, vagy az alvállalkozó által közölt árakra alapozhatja becslését. Előfordulhat azonban, hogy a fővállalkozó jelentős árengedményt tud elérni az alvállalkozó által ajánlott árakhoz képest, és így megnövelheti a fővállalkozói szerződésben eredetileg előirányzott nyereségét.

Ezen szerződések vizsgálatakor a DCAA vizsgálóbiztosainak feladata megítélni, hogy a fővállalkozó által benyújtott, a tárgyalás alapjául szolgáló költségbecslések "ésszerűek"-e. Amennyiben utólag kiderül, hogy a fővállalkozónak jó esélyei voltak, hogy az alvállalkozótól árengedményt kapjon, és ezt elhallgatta a minisztériummal folytatott tárgyalások során, a szerződés "hiányosnak" minősül, és a minisztérium jogosult egy alacsonyabb árajánlatot kérni.

Szükséges az egyes szerződéseket átvizsgálni "hiányos" árak után kutatva, már csak a súlyosabb visszaélésektől való elrettentés érdekében is, azonban ez a probléma megoldásának egy igen munkaigényes megközelítése. Ennél jobb megközelítés annak biztosítása, hogy a fővállalkozók megfelelő módszerekkel becsüljék fel a költségeket. A kormánnyal szerződésben álló nagyvállalatok többsége rendelkezik költségbecslő rendszerrel. A DCAA is rendelkezik az ezen rendszerek vizsgálatához szükséges erőforrásokkal. E vizsgálatok hivatottak megállapítani, hogy a költségbecslő rendszerekben jelen vannak-e a megfelelő becslési technikák és ellenőrzési eljárások a "hiányos" árképzés kiküszöbölésére. Ezek magukba foglalják például annak az esélynek a felmérését is (korábbi tapasztalatok alapján), hogy az egyes alvállalkozók milyen mértékben mutatkoznak hajlandónak az árengedményre.

A DCAA jelentős összegeket fektet ezen költségbecslő rendszerek felmérésére és fejlesztésére. Az erőfeszítések eredményei reményt keltőek, azonban nem minden területen mutatkoznak. 1995-ben a GAO jelentése a következőket tartalmazta:

Nemrég átvizsgáltuk a Védelmi Minisztérium Szerződésvizsgáló Ügynökség által magas kockázatúnak minősített költségbecslő rendszerrel rendelkező 30, a Védelmi Minisztériummal szerződésben álló vállalatot. A DCAA ezen vállalatok költségbecslő rendszereiben mintegy 117 jelentősebb hiányosságot fedezett fel. Vizsgálatunk eredményei alapján megállapítást nyert, hogy a szerződő felek teljesítménye a hiányosságok megszüntetése terén jelentősen eltért. Míg 19 szerződő vállalat minden jelentősebb hiányosságot megszüntetett, a maradék 11 átlagosan 3,8 éve nem szüntette meg ezeket. A hibák időben való kijavításának sikertelensége számos problémát jelent a Védelmi Minisztériumnak, beleértve a megnövekedett költségeket és a szerződések határidejének eltolódását¹⁵.

A valós költségek vizsgálata

Azon szerződések amelyek alapján a Minisztérium a szerződő vállalat valós költségeit téríti meg, másfajta vezetői ellenőrzési és vizsgálati eljárásokat követelnek meg. Az állam ebben az esetben is függ a szerződő vállalatától és annak költségelszámolási rendszerétől, fizetéskötelezettsége teljesítésének vonatkozásában.

A szerződő vállalat költségelszámolásában csakis a szerződésben megállapított költségek szerepelhetnek. Itt kétfajta hiba merül fel leggyakrabban. Az egyik, amikor olyan költségek is szerepelnek a Védelmi Minisztériumnak benyújtott költségelszámolásban, amelyek valójában nem kapcsolódnak a projekthez. Előfordul

például, hogy a dolgozók bérköltségét arra az időtartamra is elszámolják, amikor azok nem a projekten dolgoztak. Az ilyen hibák elkerülése végett a DCAA vizsgálóbiztosai mindenképp a vállalat költség-elszámolási rendszerét és vezetői ellenőrzését vizsgálják át, amelyek azt hivatottak biztosítani, hogy az egyes költségek azon projekt költségelszámolásában szerepeljenek, ahol felmerültek.

A másik gyakori hiba, amikor a költségelszámolásban a szerződésben foglalt költségeken kívüli kiadások is elszámolásra kerülnek. A legtöbb ilyen szerződés megengedi, hogy a vállalatok ne csak a tervezet kivitelezésével közvetlenül felmerülő kiadásokat számolják fel, hanem a vállalat működési költségeinek is egy részét. Ez meglehetősen gazdag hibaforrásnak bizonyult, mivel a szerződések nem minden rezsiköltség visszatérítését engedélyezik.

Törvényerejű rendelkezések és a kormány által kibocsátott szabályzatok tiltják bizonyos költségeknek, mint például a lobbizáshoz és a szórakoztatáshoz kapcsolódó reprezentációs kiadásoknak a kormánynak benyújtott költségelszámolásba való felvételét. A működési költségek más fajtáit is hasonlóképpen kizárhatják a visszatérítendő költségek köréből, amennyiben azok nem kapcsolódnak szükségszerűen az ügyvitelhez. Az állami szervek szabályzatai előírják, hogy a kormánnyal szerződésben lévő vállalatok olyan rendszereket építsenek ki, melyek segítségével azonosíthatják és kizárhatják a működési költségek elszámolásából a nem engedélyezett tételeket. A vállalatoknak azonban nem áll érdekében túl szigorúan venni az ilyen előírásokat. Ennek következményeit láthatjuk a GAO alábbi jelentésében:

Sajnos ezen rendszerek működése nem kielégítő. Az évek során mi és a Védelmi Minisztérium Szerződésvizsgáló Ügynöksége több milliárd dollárnyi, a vállalatok működési költségelszámolásában szereplő költség engedélyezhetőségét találtuk vitathatónak.

Munkánk során bizonyosságot nyert, hogy az ilyen hibák leginkább a kormánnyal szerződésben lévő vállalatok ellenintézkedéseinek gyengeségéből fakadt¹⁶.

Ezek a példák jól mutatják, hogy a kormány belső ellenőreinek feladatköre nem feltétlenül ér véget ügynökségük határainál. Amikor egy ügynökség pénze egy másik félhez vándorol -- legyen az szerződött vállalat vagy másik kormányügynökség --, és a kifizetett összeg a másik fél jelentéseitől függ, előfordulhat, hogy a belső ellenőrnek a másik felet is vizsgálat alá kell vennie. A visszaélések, csalások és egyéb veszteségek elleni védelemben gyakran sokkal fontosabb szerepet játszik a másik fél által működtetett vezetői ellenőrzés, mint az adott ügynökség sajátja.

6. A vezetői ellenőrzés és a belső ellenőrzés korlátai

Az elkerülhetetlen korlátok

A vezetői ellenőrzés nélkülözhetetlen része az ügynökségeknek. Egyrészt védekezés a csalások, visszaélések és egyéb veszteségek ellen, másrészt biztosíték a vezetés által megfogalmazott irányelvek megfelelő alkalmazására. A belső vizsgálat ugyancsak nélkülözhetetlen az ellenőrző rendszerek hatékonyságának felmérésében, valamint az ellenőrzés véletlen, vagy tudatos megkerülésének felderítésében. Nélkülözhetetlen a folyamatos éberség, mivel a változó körülmények és működési eljárások még a legjobb ellenőrző rendszereket is gyorsan hatástalaníthatják.

A vezetői ellenőrzésnek más korlátai is vannak. Mint azt a Medicare program példája is mutatja, egy évi több millió tranzakcióval járó összetett vállalkozás esetében lehetetlen olyan vezetői ellenőrzési és vizsgálati rendszert gazdaságosan kiépíteni, amely képes megbízhatóan felderíteni vagy elhárítani az esetleges kisebb volumenű visszaéléseket is. Sőt, még a jól megtervezett vezetői ellenőrzés is csak akkor működik megfelelően, ha az alkalmazottak hajlandóak az együttműködésre és a vezetők megfelelő válaszlépéseket tesznek a jelentett hiányosságok kijavítására.

A Barings Bank szingapúri fiókjában történt nemrég, hogy a cég vezetősége semmilyen intézkedést nem hozott amikor tudomására jutott, hogy a bank egyik üzletkötője messze túllépett a bank által megszabott hatáskörén. Az üzletkötő által okozott veszteségek viszonylag rövid idő alatt fizetéseképtelenné tették az egész céget. Amikor a vezetői ellenőrzési rendszereket és az általuk szolgáltatott információt figyelmen kívül hagyják, az veszélyesebb lehet mintha nem is léteznének, mivel hamis biztonságérzetet kelthetnek. De létezik még egy, fontosabb korlátja a vezetői ellenőrzési rendszerek visszaéléseket megelőző képességének.

A felső vezetők visszaélései

A vezetői ellenőrzés biztosítja a felső vezetés számára, hogy a szervezet beosztottjai megfelelően kövessék a vezetés előírásait, és szolgálják a szervezet pénzügyi érdekeit. Ez lehetővé teszi ugyan a felső vezetés számára a szervezet ellenőrzését; de magukat a felső vezetőket nem ellenőrzik.

Sajnos az ellenőrzési rendszerek kijátszása egyszerű a vezetők számára. Számtalan eset áll rendelkezésre a magánszektoron belül, amikor egy vállalat magasabb szintű vezetője, megkerülve a vezetői ellenőrzési rendszert, nagy összegeket tulajdonított el. Az Egyesült Államokban a lakáscélú megtakarítási és hitel szektor összeomlása számos példával szolgál az ellenőrzés ilyenfajta sikertelenségére¹⁷.

7. A Lakásügyi és Városfejlesztési Minisztérium botránya (Department of Housing and Urban Development, HUD)

Sajnálatos módon, az állami szektorban is akadt példa a vezetői ellenőrzési rendszerek alkalmatlanságára a felső vezetők által elkövetett hivatali visszaélések meggátolásában. A "HUD-botrány" alapjában véve néhány politikai hivatalnok története, akik megkerülve ügynökségük általános eljárásait és vezetői ellenőrzési rendszereit, nagy politikai befolyással rendelkező barátaik javára, eltérítették ügynökségük szűkös erőforrásait.

A háttér

A Lakásügyi és Városfejlesztési Minisztérium egy viszonylag kis méretű ügynökség, amelyet 1965-ben hoztak létre a lakásépítések támogatása érdekében -- főként a szerényebb anyagi lehetőségekkel rendelkező családokat segítette --, valamint a városok pénzügyi támogatása céljából. Hosszú ideje jellemző az ügynökségre a gyenge vezetés, és a gyakori korrupciós esetek. Régen a korrupció főleg a HUD helyi képviselőinek alkalmazottaira (vagy a HUD ügynökeiként szereplő szerződő felekre) volt jellemző, akik a HUD üzletfeleivel együttműködésben próbálták a kormányt kijátszani. A nyolcvanas években azonban ez a tendencia éles fordulatot vett, és a korrupció a HUD vezetésének legfelső szféráit is elérte.

Egyszerű sikkasztás

A HUD-hoz kapcsolódó botrány többféle hivatali visszaélésről szolgált példával, amelyekre a nyolcvanas évek végén derült fény, és amire sokan úgy tekintettek, mint a HUD vezetése alkalmatlanságának és korrupságának végső bizonyítéka. Az egyik eset például, amely nem a politikai korrupciók körébe tartozik, egy ingatlanüggyel történt meg, aki a HUD tulajdonában lévő ingatlanok eladásával foglalkozott. A szóban forgó ügynök, ahelyett, hogy az eladásokból származó bevételeket átadta volna a minisztériumnak, saját céljaira használta fel. Ezt még a legegyszerűbb vezetői ellenőrzés is azonnal felfedte volna. Ehelyett a sikkasztások elérték a több millió dollárt, és hosszú ideig folytak.

Politikai manipuláció

Ezt önmagában még csak egy, a minisztériummal kapcsolatban álló személyek tisztességtelenségének példájaként kezelték volna. Az eset azonban párosult a HUD néhány magasabb beosztású vezetőjének leleplezésével akiket politikai indíttatású korrupcióval vádoltak. A nyolcvanas években a HUD vezetőit főleg politikai nézeteik alapján választották ki, és nem vezetői rátermettségük, vagy a HUD programjainak ismerete miatt. Kétségtelen, hogy közülük néhányan elhivatott, hatékony vezetőkkel váltak, mások viszont a kormány körein kívül álló politikai szövetségeseik pénzügyi érdekeinek szolgálatába álltak.

A HUD programjainak politikai manipulálását két tényező is segítette. Az egyik az volt, hogy a Minisztérium vezetősége, és valójában a végrehajtó hatalom egésze, ellenezte a minisztérium programjait. A Kongresszus több olyan javaslatot utasított el, amelyben a minisztérium programjainak leállítását kérték. Így a végrehajtó szerveknek kevés érdekük volt a programok megfelelő irányításában.

A másik tényező a HUD programjainak felépítése volt. A Lakásügyi és Városfejlesztési Miniszter szinte kizárólagos hatalommal rendelkezett a tervezetek kiválasztása terén. Bizonyos körökben köztudottá vált, hogy a miniszter, a hivatalához tartozó helyettese befolyása alatt, vagy vele együttműködésben, kész volt a tervezetekre szánt pénzeket politikai nézetei alapján szétosztani. Azok a befektetők, akik szerették volna tervezetüket elfogadtatni a HUD-dal, hamar megtanulták, hogy ez könnyedén sikerülhet, ha felbérelnek egy "tanácsadót", akinek politikai kapcsolatai révén bejutása volt a miniszterhez vagy helyetteséhez. A tanácsadó felkérésére a miniszter vagy helyettese elfogadta a tervezetet, vagy a tervezet elfogadására utasította a Minisztérium tisztviselőit.¹⁸

Az Ügyviteli Felügyelők szerepe

Tévedés lenne azt gondolni, hogy a vezetői ellenőrzés hatékony védekezés lehet a korrumpált felső vezetés ellen, különösen, ha a program felépítése eleve hiányosságokat rejt magában. Mindazonáltal tanulságos lenne megvizsgálni a HUD Ügyviteli Felügyelőjének teljesítményét, különösen az Ügyviteli Felügyelők törvénye által feltételezett függetlenség érvényesülése szempontjából.

A korrupciós ügyet eredetileg az Ügyviteli Felügyelő hozta nyilvánosságra 1989-ben. Ugyanakkor a jelentésében főleg az alacsonyabb beosztásban lévő hivatalnok (a miniszterhelyettes) politikai manipulációjára hívta fel a figyelmet, és nem a miniszter korrupciójára. Hozzá kell tenni, hogy a jelentés csak jóval azután született meg, hogy a felelős miniszter hivatali ideje lejárt, holott mára már tisztázódott, hogy a problémák már 1984-ben jelen voltak.

Az még nem világos, hogy az Ügyviteli Felügyelő miért nem vizsgálta ki az esetet korábban. Ez időben a tervezetek elfogadásának politikai vonatkozásai közismertek voltak a HUD-on belül. Nem találtak bizonyítékot arra, hogy az Ügyviteli Felügyelő is részese lett volna a csalásoknak, és féléves jelentéseiben az tükröződik, hogy aggodalommal viseltetett a minisztérium ellenőrzőrendszereinek gyengesége és a programok hiányosságai iránt. A jelentések bővelkedtek a problémákra való utalásokban, bár aggodalmai mellett minden esetben biztosított afelől, hogy a HUD megtette az első lépéseket a hiányosságok megszüntetésére. Ezek az erőfeszítések azonban sosem mutattak semmilyen eredményt.

Az Ügyviteli Felügyelő jelentéseinek megosztottságát (és talán a visszaélések felderítésének sikertelenségét) az is indokolhatja, hogy ténylegesen hitt a HUD vezetésének azon szándékában, hogy létrehoz egy megerősített ellenőrzőrendszert, valamint abban, hogy a felmerülő hibák inkább véletlenek, és nem a folyamatos rossz vezetés következményei. Ennek ellentmond azonban az a tény, hogy tovább készültek a megnyugtató jelentések, az ígért javulás legcsekélyebb jele ellenére.

Megosztott lojalitás és felelőségek

Ennél sokkal valószínűbb magyarázatot ad az Ügyviteli Felügyelők törvénye által megosztott elkötelezettség. Mi a helyzet akkor, amikor az Ügyviteli Felügyelő elsősorban az általa vizsgált szervezet iránt érez elkötelezettséget, mint azt a hagyományos belső ellenőr tisztsége megkívánja? Ez esetben agresszívnek kell mutatkoznia a szervezeten belül, kiváltképpen a vezetői ellenőrzési rendszerek fontosságának hangsúlyozásában, míg jelentéseiben körültekintőnek kell lennie. Ha az öt kinevező Elnök iránt érez elsősorban hűséget (aki azonnali hatállyal el is távolíthatja hivatalából)? Ez szintén a nyilvánosság előtti óvatosságra inti, különösen, mivel akkoriban az Elnök nem sokat törődött a kormányzati ügynökségek irányításával, azonban annál többet politikai barátaival. Vagy talán a Kongresszusnak kellene elköteleznie magát? A testületnek, amelyhez jelentéseit intézi, és amely a rendelkezésére álló erőforrásokról dönt a költségvetési javaslatok megszavazásával? Ez egy erőteljesebb nyilvánosság előtti magatartást követel meg, főleg az egyedi visszaélések felderítésben amelyek oly sok látványos sikert hoztak a Kongresszusnak.

Úgy tűnik, hogy a HUD Ügyviteli Felügyelője megpróbált eleget tenni mindezen elvárásoknak anélkül, hogy bárkit is meg kelljen sértenie. Jelentette az egyedi visszaélések eseteit a Kongresszusnak, de nem illette kritikával a HUD vezetőségét, hogy ne sértse meg a végrehajtó szervek politikai vezetőit. Úgy tűnik, hogy az Ügyviteli Felügyelő megpróbálta meggyőzni a minisztert a vezetői ellenőrzés megerősítésének szükségességéről, azonban meghátrált a miniszter ellenállásával szemben. Bár ez nehezen elfogadható hozzáállás egy Ügyviteli Felügyelő részéről, azt azonban figyelembe kell vennünk, hogy csak egy szokatlanul erős személyiség cselekedett volna másképpen az Ügyviteli Felügyelők törvénye által meghatározott kötelezettségek okozta ellentmondások között.

8. Az Ügyviteli Felügyelők rendszerének előnyei és hátrányai

Már több mint 15 év telt el az Ügyviteli Felügyelők törvényének érvénybe lépése óta. Most már talán nem lenne elhamarkodott a törvény felülvizsgálata. Számos megfigyelő arra a következtetésre jutott, hogy míg a törvény életbe léptetése jól indokolt intézkedés volt, és az Ügyviteli Felügyelők jelentős eredményeket értek el, súlyos hiányosságok tapasztalhatóak a törvény felépítésében és az általa létrehozott szervezetek működésében.²⁰

A törvény javára írható, hogy megnövelte az Ügyviteli Felügyelők és belső ellenőrök függetlenségét a kívülre irányuló jelentési kötelezettség előírásával. Ez nagyban megnövelte a nyilvánosság előtti szereplésüket, ami -- párosulva a független költségvetéssel -- lehetővé tette számukra a szakképzett munkaerőért folytatott verseny sikerességét. Függetlenségük azonban közel sem teljes. Az Elnök fenntartotta a jogot az Ügyviteli Felügyelők felosztatására, s Reagan elnök 1981-ben tömeges méretekben élt is vele. Így az Ügyviteli Felügyelők ellentétes

kötelezettségekkel találják magukat szemben, ami meglehetősen furcsa helyzeteket idézhet elő.

A csalások és visszaélések felderítése

Bizonyos értelemben véve az Ügyviteli Felügyelők munkája eredményes volt. A könyvvizsgálók és a nyomozók számos olyan esetet derítettek fel, ahol az ügynökség alkalmazottai, illetve a kormányügynökök visszaéltek hivatalukkal. A legtöbb esetben -- még ha bizonyítást is nyert rosszhiszeműségük -- csak adminisztratív büntetéseket szabtak ki. Ez részben az elítéléshez szükséges bizonyítékok megszerzésének nehézségét tükrözi, és arra is utal, hogy a vizsgálóbiztosok csak a legsúlyosabb eseteket deríthetik fel. Elsősorban saját erőforrásaik korlátozott mivolta miatt, másrészt mert a bíróságok túlterheltek és a börtönök telítettek.

Az ellenőrző rendszerek fejlesztése

Másik oldalról a visszaélések megelőzésére kidolgozott vezetői ellenőrzési rendszerek fejlesztése igen lassúnak bizonyult. A HUD, a Medicare program és a Védelmi Minisztérium szerződéseinek kapcsán folyamatosan felmerülő problémák egyértelművé teszik ezt. Még nem lehet tisztán látni, hogy a közelmúlt kezdeményezései (FMFIA és CFOA) meggyorsítják-e ezt a folyamatot. Az Ügyviteli Felügyelők e téren tanúsított viszonylagos eredménytelensége a kettős jelentési kötelezettségből fakad.

A Kongresszus érdekei

Ahogy az Ügyviteli Felügyelők egyre szorosabb kapcsolatba kerültek a Kongresszus tagjaival, nyilvánvalóvá vált számukra, hogy az Egyesült Államok törvényhozói politikai vonatkozásban (újraválasztásuk szempontjából) sokkal előnyösebbnek tartják a visszaélések egyes eseteinek felderítését, mint a visszaélések megelőzésére hivatott vezetői ellenőrzési rendszerek erősítését. A törvényhozók arra ösztönzik az Ügyviteli Felügyelőket, hogy bizalommal forduljanak hozzájuk a hivatali visszaélések egyedi eseteivel kapcsolatban, de kevés figyelmet fordítanak a nem megfelelő vezetői ellenőrzési rendszerekről szóló jelentésekre.²¹ Világosnak tűnik, hogy ebből, vagy más okból kifolyólag az Ügyviteli Felügyelők nagyobb hangsúlyt helyeztek a visszaélések egyedi eseteinek felderítésére, és ezt a vezetői ellenőrzés megerősítésének rovására tették.

Kilátások a változásra

Mivel az Ügyviteli Felügyelők -- legalábbis részben -- felelősséggel tartoznak a Kongresszusnak, nem túl valószínű, hogy ez a helyzet rövid időn belül megváltozna. Annak is kicsi az esélye, hogy a GAO struktúrája a közeljövőben jelentősen megváltozzon. Az a kép alakult ki az Ügyviteli Felügyelőről, hogy ők a

tisztesség őrei, így igen nehéz lenne bármiféle változtatást eszközölni tevékenységükben. Ráadásul a Kongresszus, folyamatos politikai sikereiket javarészt a fent említett hangsúlyeltolódásnak köszönheti, így kevés érdeke fűződik az Ügyviteli Felügyelők egyéb tevékenységeinek előtérbe kerüléséhez.

A vezetői ellenőrzésre helyeződő egyre nagyobb hangsúly forrása az FMFIA és a CFOA által gyakorolt nyomás, amihez hozzáadódnak a végrehajtó szervek vezetősége által kezdeményezett mélyreható irányításbeli reformok. Az változások együttes hatására az Ügyviteli Felügyelők eddig háttérbe szorult tevékenységi körei is előtérbe kerülhetnek; illetve új szervezetek alakulhatnak, amelyek elsődleges célja az irányítás tökéletesítése, beleértve az ellenőrzőrendszerek erősítését is.

A Clinton-kormány hangot adott a hatékony irányítás elősegítése iránti elkötelezettségének. Az majd csak a későbbiekben dől el, hogy elegendő politikai erővel rendelkezik-e ez irányú törekvéseinek valóra váltásához, ugyanis nem hagyható figyelmen kívül a Kongresszusban uralkodó ellenzéki többség. Az esetleges politikai ellenálláson kívül egy másfajta akadállyal is szembe kerülhet az irányítási reform -- ami magába foglalja a vezetői ellenőrzés szigorítását is. Az ellenőrzés -- legalábbis rövid távon -- pénzbe kerül, és a Költségvetés jelenlegi helyzetében nehéz újabb anyagi erőforrásokat előteremteni. Bármennyire is szűklátókörűnek tűnhet ez az álláspont, erős a kísértés az irányítás tökéletesítésére szánt összegek csökkentésére a költségvetés minden más kiadásával együtt. Pillanatnyilag az Egyesült Államokban a vezetői ellenőrzés kívánt mértékben való előtérbe kerülésének esélyei a legjobb esetben is csak bizonytalanoknak mondhatóak.

9. Következtetések

A hatékony vezetői ellenőrzés minden sikeres szervezet nélkülözhetetlen eleme. A belső ellenőrzés létfontosságú összetevője a hatékony vezetői ellenőrzési rendszernek, elsősorban azon tulajdonsága miatt, hogy képes felmérni az ellenőrző rendszer egyéb elemeinek hatékonyságát, ezen kívül azért, mert képes a jogsértésekre fényt deríteni vagy megelőzni azokat.

Amint azt az Egyesült Államokban szerzett tapasztalatok mutatják, a vezetői ellenőrzés hatékony struktúrájának kiépítése komoly nehézségekbe ütközik. Minél összetettebb a kormányzat szerkezete és a kormány a gazdaság többi résztvevőjéhez fűződő kapcsolata, annál bonyolultabbak és kiterjedtebbek a szükséges vezetői ellenőrzési rendszerek, ezért nehezebbé válik a belső ellenőrzés számára annak megítélése, hogy miként használja fel a lehető leghatékonyabban a rendelkezésére álló erőforrásokat. Ezen kívül, még a legjobb szándékkal megalkotott törvénynek is lehetnek visszaható hatásai. Az Ügyviteli Felügyelők Törvénye eredetileg a belső könyvvizsgálati és nyomozási folyamatok támogatását célozta azzal, hogy az Elnök és a Kongresszus felügyelete alá vonta ezeket, ehelyett azonban potenciálisan ellentétes elvárásokat támasztott a vizsgálóbiztosokkal szemben.

Végül -- bármily fontosak is legyenek -- a vezetői ellenőrzési rendszerek, még a szigorú belső ellenőrző szervek támogatásával sem tudnak tökéletes védelmet nyújtani. Hatékony működésük érdekében a vezetői ellenőrzési rendszereket a szabályokhoz mindenkor ragaszkodva kell alkalmazni, még abban az esetben is, ha a határidők által gyakorolt nyomás más irányba hatna. A vezetői ellenőrzési rendszereket folyamatosan tovább kell fejleszteni, hogy hatékonyságukat egy mindig változó környezetben is megőrizhessék. Minden vezetői ellenőrzési rendszert - beleértve a belső ellenőrzést végző szerveket is - kizárhatják a vizsgált szervezet legfelső vezetői, akiket e rendszerek hivatottak segíteni. A vezetői ellenőrzési rendszerek csak a vezetők munkáját segítik; hozzáértésüket és tisztességüket nem helyettesíthetik.

JEGYZETEK

1. Jelen tanulmány az Amerikai Egyesült Államok szövetségi kormányában működő vezetői ellenőrzés témakörét vizsgálja. Mivel az 50 állam mindegyike rendelkezik saját alkotmánnyal, törvényekkel és adminisztratív gyakorlattal, a kérdéskörök között eltérések mutatkozhatnak.
2. Az "ügynökség" kifejezés jelen tanulmányban a kormány végrehajtó testületének operatív szerveire utal. A szó jelentése itt magába foglalja a kabinet minisztériumokat (más kormányokban "minisztériumok") csakúgy, mint a független ügynökségeket vagy más közigazgatási szerveket.
3. A "központi ügynökség" kifejezés a végrehajtó hatalom azon szervezeteire vonatkozik, amelyek irányítással látják el az operatív ügynökségeket. Számos ilyen központi ügynökség létezik, a jelen témakör vonatkozásában azonban a legfontosabbak az Irányítási és Költségvetési Ügynökség, a Kincstár, és a Személyzeti Ügyek Hivatala.
4. Az USA Irányítási és Költségvetési Ügynökség "A Vezetés Elszámoltatása és Ellenőrzése" című, 1995. június 21.-n módosított körlevele. (OMB's "Management Accountability and Control" Circular No. A-123, Revised 21 June 1995.)

5. A Szövetségi Vezetők Pénzügyi Fedhetetlenségéről szóló, 1982-ben életbe léptetett törvénye.
(Federal Managers' Financial Integrity Act -FMFIA- of 1982, Public Law 97-255, 31 U.S. Code 3512)
6. A Pénzügyi Főtisztviselők 1978-es törvénye. (Chief Financial Officers Act, Public Law 101-576, 31 U.S. Code 901 (b), 3515)
7. Az idézet O. Ray Whittington, 1992-ben kiadott *A Könyvvizsgálat Alapelvei* c. könyvből vették (Principles of Auditing, 10th ed., Richard D. Irwin, Inc., Boston).
8. 1978-as Ügyviteli Felügyelők Törvénye. (Inspector General Act of 1978, Public Law 95-452, 92 Stat. 1101.).
9. A Szövetségi Könyvviteli Hivatal (GAO), az Egyesült Államok kormányában általánosan jelenlévő költségvetési megszorítások nyomására, az 1990-es évek elején körülbelül 5200 alkalmazottat számláló személyzetének, az 1997-es év végére, mintegy 3500 alkalmazottra való csökkentésének folyamatában van.
10. Az amerikai GAO által 1994-ben átdolgozott, 1994. júniusában kiadott *Kormány Könyvviteli Szabályzata (Government Auditing Standards)* Ezt a kiadványt gyakran "Yellow Book"-nak (Sárga Könyvnek) nevezik.
11. A *Bowsher kontra Synar* ügy 1986-ban került a Legfelső Bíróság színe elé. A Legfelső Bíróság úgy döntött, hogy a GAO a törvényhozó testület része, valamint hogy a Kongresszus alkotmányellenesen járt el, amikor megpróbálta felruházni a GAO-t az ahhoz szükséges jogkörrel, hogy a végrehajtó szervezeteket kiadásai csökkentésére utasíthassa.
12. A GAO 1993-ban kiadta *A Szövetségi Kormány Belső Ellenőrzésének Szabályzatát (Standards for Internal Controls in the Federal Government)*. Ezt a kiadványt gyakran "Green Book"-nak (Zöld Könyvnek) nevezik.
13. "A Medicare igénylések," GAO, 1995 február. ("Medicare Claims," GAO/HR-95-8, U.S. General Accounting Office, February 1995)
14. Ez a vizsgálati fedettség körülbelül 25 millió dollárnyi szerződést jelent minden egyes könyvvizsgálóra. A vizsgálatok által ténylegesen felőlt szerződések mennyisége azonban sokkal kisebb, mert a Védelmi Minisztérium Szerződésvizsgáló Ügynöksége más ügynökségek számláinak vizsgálatával is foglalkozik, mint például a NASA esetében.
15. "A Védelmi Szerződések Irányítása," GAO, 1995 február. ("Defence Contract Management," GAO/HR-95-3, U.S. General Accounting Office, February 1995).
16. *Ibid.*
17. A lakáscélú megtakarítási és hitel szektor számos pénzügyi intézményből állt, amelyek sok tekintetben hasonlítanak a bankokhoz, kivéve hogy működésük elsősorban a lakásvásárlásokat támogatta. A letétek biztosítékait az állam vállalta fel, és a nyolcvanas években, a lakáscélú megtakarítási és hitel szektor összeomlása több száz milliárd dollárnyi veszteséget jelentett az államnak.
18. A Lakásügyi és Városfejlesztési Minisztériummal kapcsolatos botrány részletes elemzése megtalálható a Képviselőház Kormány Működését Vizsgáló Bizottsága által tett, a "Visszaélések és Alkalmatlan Vezetés A Lakásügyi és Városfejlesztési Minisztériumban" c. jelentésében, Házon Belüli Jelentések 101-977, 1990. November 1; valamint a HUD/MOD REHAB Nyomozó Albizottság, a Banki, Lakás- és Városügyi Bizottságok és az Egyesült Államok Szenátusa által 1990. Novemberében tett "Végső Jelentés és Javaslatok"-ban.

19. "Thomas T. Demery, 8-as részleg Mérsékelt Rehabilitációs Program," Vizsgálati Jelentés, Központ Könyvvizsgáló Ügynökség, Lakásügyi és Városfejlesztési Minisztérium (HUD), No. HM 1-1054, 1989 Április 17.
20. Az Ügyviteli Felügyelők átfogó vizsgálatát lásd Paul C. Light A Kormányt Figyelve: Ügyviteli Felügyelők a Könyvelhetőség Nyomában, Brookings Intézet, Washington, D.C.
21. Létezhetnek egyértelmű kivételek, mint azok a törvényhozók, akik törvénybe iktatták az FMFIA-t és a CFOA-t.

Dudley Lashmar⁹

A KÜLSŐ ELLENŐRZÉS SZEREPE A KORMÁNYZATI VEZETŐI ELLENŐRZÉSI RENDSZEREKBEN: EGY NAGY-BRITANNIAI MEGKÖZELÍTÉS

Kivonat

A Nemzeti Számvevőségi Hivatal (NSZH), melynek élén a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló áll, az Egyesült Királyság legfelsőbb könyvvizsgáló szerve, és mint ilyen, a központi kormányzat közkiadásainak külső könyvvizsgálatáért is felelős.

A Kincstár, mint kormányzati ágazat, felelős a kormányzat vezetői ellenőrzési rendszereinek fejlesztéséért és bevezetéséért.

Az NSZH teljes mértékben független a végrehajtó szervektől, a Kincstártól éppúgy, mint a kormány egészétől. A Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló, akit a Parlament nevez ki, felelős az NSZH munkatársainak kinevezéséért, és a Közelszámolási Bizottságon keresztül a Parlamentnek számol be: e parlamenti bizottság tagjai között az összes párt képviselői megtalálhatók.

Az NSZH elsődleges feladata az, hogy a Parlament számára költségvetési átláthatóságot biztosítson azáltal, hogy a kormányzati igazgatási ágazatok könyvelését hitelesíti, és hogy gazdaságossági vizsgálatokat végez, annak érdekében, hogy a közpénzeket jogszerű és hatékony módon gyűjtsék be és költsék el, és hogy a forrásokkal megfelelően gazdálkodjanak.

A jogrendszer nem szabályozza a kormányzati vezetői ellenőrzési rendszerek részleteit, ezekre nézve a Kincstár szolgáltatott szabályokat. A kormányzati ágazatok elsősorban a Kincstár *Állami Könyvvitel* című útmutatója alapján alakították ki saját, a központi irányítás igényeinek és az egyedi működési feltételeknek egyaránt megfelelő vezetői ellenőrzési rendszereiket.

Az *Állami Könyvvitel* az Elszámoló Tisztviselő, azaz az adott kormányzati ágazat legmagasabb rangú köztisztviselőjének hatás- és feladatkörét is

⁹ Miután hites könyvvizsgálói képesítést szerzett, a szerző több éven át belső könyvvizsgálói munkát végzett ipari területen, majd a Nemzeti Számvevőségi Hivatalban kapott Számvevő Igazgatói állást 1987-ben.

meghatározza, az ágazat vezető ellenőrzésének megfelelő működését elősegítendő. Az Elszámoló Tisztviselőt meghallgatásra idézheti a Közelszámolási Bizottság, hogy számot adjon az ágazat forrásfelhasználásának gazdaságosságáról, határfokáról és hatékonyságáról.

Az Egyesült Királyság kormányzatának bevett vezetői ellenőrzési rendszerei igazodnak az INTOSAI *Útmutató a Belső Ellenőrzés Normáihoz*. Az NSZH tevékenysége megfelel az irányelveknek, amennyiben a kormányzati ágazatok vezetői ellenőrzésének elméleti adekvát mivoltát és gyakorlati hatékonyságát biztosítja.

Az ágazatoknak küldött vezetői leveleivel, a Parlamentnek tett gazdaságossági és egyéb jelentéseivel az NSZH felhívja a figyelmet a vezetői ellenőrzési rendszerek hiányosságaira és gyenge pontjaira.

Az NSZH rendszeres és strukturált megközelítésben végzi a vezetői ellenőrzés értékelését, részletes tervezési, átfogó ellenőrzési és jól bevált beszámolási módszerek segítségével. Ez a megközelítés azt is lehetővé teszi, hogy az erős vezetői ellenőrzéssel rendelkező ágazatok, beleértve a belső könyvvizsgálatokat is, nagyobb bizalmat kapjanak. Ez lehetővé teszi, hogy az NSZH hatékonyabb és jobb költségárányú külső könyvvizsgálói tevékenységet végezzen.

1. A vezetői ellenőrzés keretei az Egyesült Királyságban

Ez a bevezetés vázolja az Egyesült Királyság kormányzati vezetői ellenőrzési rendszereinek legfontosabb jellegzetességeit. Ezen rendszerek főbb tulajdonságait az alábbiakban számos cím alatt tárgyaljuk.

A vezetői ellenőrzés hatalmi szintjei

A ráfordítások parlamenti ellenőrzésének jogrendi alapját az 1866-os és 1921-es Államkincstári és Számvevőségi Törvények adják. A jogrendszer nem írja elő a vezetői ellenőrzés részleteit, de alapot szolgáltat folyamatosan fejlesztett és tökéletesített rendszerek kialakításához.

A központi ügynökségek szerepe

Az Egyesült Királyságban a vezetői ellenőrzési rendszerekkel foglalkozó főbb kormányzati szervek a Kincstár, a Nemzeti Számvevőségi Hivatal (NSZH) és a Közelszámolási Bizottság.

A Kincstár az a kormányzati ágazat, amely az ország költségvetési bevételeinek igazgatásáért felelős, és elsődleges felelősséget vállal a költségvetés egészének igazgatásáért.

Az NSZH, élén a Számvevővel és Legfőbb Könyvvizsgálóval, az ország legfelsőbb számvevőségi intézménye, és mint ilyen, felelős a központi kormányzat közkiadásainak külső ellenőrzéséért.

A Közelszámolási Bizottságot parlamenti képviselők alkotják. Összetétele megfelel a Parlament választott kamarája, az Alsóház (House of Commons) összetételének. A Bizottság a Parlament nevében felelős annak ellenőrzéséért, hogy a közpénzek elköltését kellőképpen ellenőrizték.

A Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló teljesen független a kormánytól. A Miniszterelnök és a Közelszámolási Bizottság elnökének közösen előterjesztett indítványára, mint az Alsóház tisztségviselőjét nevezik ki, hagyomány szerint a legnagyobb ellenzéki párt tagjai közül. A Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló a Közelszámolási Bizottságon keresztül teszi meg jelentéseit a Parlamentnek; sem ő, sem beosztottjai nem tartoznak beszámolni egyetlen kormányminiszternek sem. Ő nevezi ki az NSZH munkatársait, és ő határozza meg számukat, beosztásukat, jövedelmüket és egyéb szolgálati feltételeiket is. 750 beosztottjának többsége vagy képesített könyvelő vagy szakmailag elfogadott könyvelői képesítéshez vezető képzésben vesz részt.

Az NSZH költségeit a Parlament fedezi. Egy kizárólag parlamenti képviselőkből álló bizottság vizsgálja meg az NSZH pénzügyi tervezetét, majd az elfogadott költségvetést a Parlament elé terjeszti. A bizottság ugyanakkor a

magánszektorból kinevez egy független könyvvizsgálót, aki megvizsgálja az NSZH könyvelését, valamint gazdaságossági vizsgálatot végez az NSZH tevékenységeivel kapcsolatban.

A vezetői ellenőrzési módszerek fejlesztése és bevezetése

A Kincstár felelős a kormányzati vezetői ellenőrzési módszerek fejlesztéséért és bevezetéséért. A végrehajtás elsődleges módja egy kézikönyv, az *Állami Könyvvitel* kidolgozása volt. Ez útmutatást nyújt a kormányzati ágazatoknak a könyvelési és ellenőrzési eljárásokkal kapcsolatban.

A kézikönyv meghatározza a kormányzati tevékenységek egészére kiterjedő vezetői ellenőrzési rendszerek működésének alapelveit, és részletesen meghatározza, hogy az egyes ágazatok milyen formában kötelesek könyvelésüket bemutatni. Ezen túlmenően meghatározza az Elszámoló Tisztviselő hatáskörét, beleértve a vezetői ellenőrzéssel kapcsolatos feladatokat is. Az Elszámoló Tisztviselő az adott kormányzati ágazat vagy hivatal legmagasabb beosztású közalkalmazottja, aki a mindenkori miniszter beosztottja.

Az Elszámoló Tisztviselő szerepének lényege a személyes felelősség azért, hogy a hatáskörébe tartozó költségvetési tevékenységek megfelelően és szabályszerűen folyjanak, hogy szabályos könyvvitelt végezzenek, hogy takarékos és gazdaságos igazgatás folyjék, hogy elkerüljék a pazarlást és a túlzott költségek, és hogy a rendelkezésre álló források teljességét hatékonyan és eredményesen használják fel.

Az Elszámoló Tisztviselőt meghallgatásra idézheti a Közelszámolási Bizottság, hogy számot adjon az ágazat feladat-végrehajtói forrásfelhasználásának gazdaságosságáról, hatásköréről és hatékonyságáról.

A kézikönyvnek megfelelően a Kincstár minden Elszámoló Tisztviselőt ellát egy értesítővel, amely leírja ezen és egyéb feladatait. A kézikönyv arra nézve is részletes utasításokat tartalmaz, hogy az Elszámoló Tisztviselő hogyan hajtsa végre az értesítőben meghatározott feladatait.

Az értesítő a kormányzati vezetői ellenőrzés szempontjából különös jelentőséggel bír, mivel meghatározza, hogy mi a teendő olyan esetekben, amikor egy miniszter az Elszámoló Tisztviselő javaslatát egy elfogadhatósági vagy szabályossági kérdéssel, vagy az Elszámoló Tisztviselő szélesebb hatáskörébe eső gazdaságossági, hatékonysági vagy eredményességi kérdéssel kapcsolatban figyelmen kívül hagyja. A vonatkozó dokumentumokat ilyen esetekben a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgálónak kell megküldeni, aki pedig az ügyről jelentést tehet a Közelszámolási Bizottságnak.

Az értesítő azt is előírja, hogy az Elszámoló Tisztviselő végezzen belső könyvvizsgálói tevékenységet is.

A vezetői ellenőrzési rendszerek nyomon követése és értékelése

A vezetői ellenőrzés szabályainak betarttatásán túlmenően a Kincstár felelős azért is, hogy a teljesítményt folyamatosan nyomonkövetve összevesse a szabályokkal, és hogy a legjobb eljárásokat támogassa. Ezt azonban részleteiben nem végzik el, mivel a kincstári szabályok bevezetését jórészt az ágazatokra és intézményekre hagyják. Ugyanakkor a Kincstár megköveteli, hogy olyan esetekben, mint a költségvetés túllépése, sikkasztás, illetve forrásoknak nagyobb projektekre való elkötelezése előtt tőle engedélyt kérjenek.

A vezetői ellenőrzési rendszerek bevezetéséhez szükséges erőforrások, képességek és képzés

Az ágazati alkalmazottakat a Közalkalmazotti Szolgálati, Jövedelmi és Munkaköri Szabályzat alapján alkalmazzák. Ez részletesen meghatározza a közalkalmazottak alkalmazásának minden feltételét, beleértve a kinevezéssel, előléptetéssel és elbocsátással kapcsolatos részleteket, valamint a továbbképzési lehetőségeket is.

Az Elszámoló Tisztviselő hatáskörét meghatározó értesítő azt is kimondja, hogy "az Elszámoló Képviselő köteles biztosítani, hogy a feladatkijelölési eljárások támogatják a jó vezetést, és hogy beosztottjainak száma és szakértelmi megoszlása megfelelő. Az utóbbihoz a munkaerő körütekintő megválasztására és fejlesztésére van szükség, valamint arra is, hogy a különleges szakértelmet illetve szolgáltatást igénylő feladatokhoz megfelelő háttér álljon rendelkezésre".

Összehasonlítás az INTOSAI Útmutatóval

Az Egyesült Királyság a központi kormányzat vezetői ellenőrzésére nézve jól bevált szabályzattal bír, mely jól igazodik az INTOSAI Útmutatóhoz. Az alábbi szakaszok további részletekkel szolgálnak

- az NSZH szerepéről a kormányzati vezetői ellenőrzési rendszerek minőségellenőrzésében és terjesztésében;
- az NSZH, a Közelszámolási Bizottság és a Kincstár viszonyáról a bevált eljárások támogatásának terén, beleértve a normák bevezetését és értékelését is;
- a vezetői ellenőrzési rendszerek vizsgálatának módszereiről;
- a vezetői ellenőrzési rendszerek értékének megítéléséről az NSZH-nál, a Közelszámolási Bizottságban és a Kincstárban.

2. A Nemzeti Számvevőségi Hivatal szerepe

Ez a szakasz az NSZH-nak a kormányzati vezetői ellenőrzési rendszerek minőségellenőrzésében és terjesztésében betöltött szerepével foglalkozik.

Az NSZH-t az 1983-as Nemzeti Számvevőségi Törvény hívta életre. A közintézményi könyvvizsgálatnak azonban hosszú története van az Egyesült Királyságban. Az első Legfőbb Kincstári Könyvvizsgálót 1314-ben nevezték ki, míg a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló Hivatalát - ez a Kincstári és Számvevői Ágazathoz tartozott, s az NSZH elődje volt - 1866-ban alapították.

Ma az NSZH elsődleges feladata az, hogy a Parlament számára költségvetési átláthatóságot biztosítson a közpénzek megfelelő és szabályos begyűjtésével és a források kezelésével kapcsolatban. Ezt úgy végzik, hogy tételről tételre biztosítják a Parlamentet arról, hogy a pénzeket a Parlament által előírt célokra használták fel, és kielégítően elszámoltak. Egyes esetekben az NSZH arról is jelentést tesz a Parlamentnek, hogy milyen értékű ellenszolgáltatást kaptak a pénzért.

Könyvvizsgálói tevékenysége során az NSZH úgy próbál eleget tenni a fenti célkitűzéseknek, hogy segíti az ágazatokat abban, hogy javítsák a pénzügyi ellenőrzést, és gazdaságosabban használják fel a pénzüket.

Az NSZH forrásai egyenlően oszlanak meg a pénzügyi könyvvizsgálói tevékenység és a gazdaságossági vizsgálatok között. Mindkét feladatkör foglalkozik a vezetői ellenőrzési rendszerek vizsgálatával, fejlesztésük támogatásával.

Pénzügyi könyvvizsgálat

Az NSZH pénzügyi könyvvizsgálói tevékenységének részét képezi az összes kormányzati ágazat, végrehajtó intézmény és számos egyéb közintézmény könyvelésének hitelesítése. Ezen túlmenően az NSZH számos nemzetközi könyvelést is vizsgál, melyek egy részét ENSZ szervezetek készítik. Bár szemléltetési okokból a jelen tanulmány az NSZH kormányzati ágazatoknál végzett könyvvizsgálói tevékenységére helyezi a hangsúlyt, az utóbbi 13 évben az Egyesült Királyságban számos alapvető reformot hajtottak végre a kormányzati munka terén. Ezek a változások a kormányzati vezetői ellenőrzésre, valamint az NSZH saját tevékenységének irányára és súlyozására is hatással voltak.

A fenti reformokat a Pénzügyi Menedzsment Kezdeményezés 1982-es bevezetése indította el. Célja az volt, hogy javítsa az államigazgatást, azáltal, hogy biztosítja, hogy minden vezető tudja, milyen célok érdekében dolgozik, és hogy munkáját hogyan fogják értékelni, valamint azt is, hogy minden vezetők jól meghatározott kötelességei legyenek a forrásfelhasználás optimalizálásával kapcsolatban, és hogy megkapják a szükséges információt, képzést és útmutatást annak érdekében, hogy kötelességeiket hatékonyan hajthassák végre.

Ezután következett 1988-ban a "Következő Lépések" ("Next Steps") Kezdeményezés, ami azt célozta, hogy a szolgáltatásokat a meglévő források

felhasználásával hatékonyabban és eredményesebben hajtsák végre, előnyére szolgálva ezzel az adófizetőknek, fogyasztóknak és alkalmazottaknak, azáltal, hogy a kormány végrehajtó tevékenységeit fokozatosan felállított ügynökségek kezébe adják. E kezdeményezés központi részei a következők voltak:

- feltételezték, hogy a kormányzati ágazatoknak a stratégiai irányításra, és nem a napi feladatok "kézivezérésére" kell koncentrálniuk;
- az ügynökségek élére az elvégzendő feladatnak megfelelő ügyvezető igazgatókat nevezzenek ki, közalkalmazotti körből vagy azon kívülről;
- támogassák a vezetői szabadság és ösztönzés teljes kihasználását mind az ügynökségeknél, mind az ágazatoknál, a helyi vezetés lehető legszélesebb körű kihelyezése mellett;
- minden egyes ügynökség számára készítsenek egy irányelv-gyűjteményt, amely meghatározza az adott ügynökség céljait és célkitűzéseit, az elvárt teljesítményt és következményeket, minőségi és mennyiségi szempontból egyaránt, pontosan meghatározott teljesítménymérő paraméterek segítségével.

Mivel ma a közalkalmazottak többségét végrehajtó ügynökségek alkalmazzák, és az egyéb nem-ágazati közintézmények növekedésének köszönhetően, egyre növekvő aggodalom tapasztalható a közügyek intézése megfelelő színvonalának fenntartásával kapcsolatban.

Ezen változási periódus során az NSzH, a Közelszámolási Bizottságon keresztül, számos esetben jelentett komoly hiányosságokat az ágazati és egyéb közintézmények adminisztratív és pénzügyi rendszereivel és ellenőrzésével kapcsolatban. Így, 1994-ben, a Közelszámolási Bizottság jelentést tett közzé *A közügyek megfelelő intézése* címmel, amely összefoglalja ezeket a hiányosságokat, valamint részletes listát ad azokról a feltételekről, amelyeket minden közintézmény köteles ellenőrizni annak érdekében, hogy a jövőben hasonló hiányosságokra ne legyen lehetőség. A hiányosságokat a jelentés négy csoportba sorolja:

- elégtelen pénzügyi ellenőrzés;
- szabályzati kihágások;
- a közpénzek és források gondatlan kezelése;
- nem kielégítő értékű ellenszolgáltatás nyújtása.

Az utolsó előtti csoportba tartozó egyik leggyakoribb hiányosság az volt, hogy a kormányzati ágazatok nem ellenőrizték hatékonyan azokat a nem-ágazati közintézményeket, amelyeket anyagilag támogattak, ami azt eredményezte, hogy nem vették észre az esetleges pazarlást és szabálytalanságokat. Erre válaszul a lista kimondja, hogy az adott ágazat Elszámoló Tisztviselője azonosítsa azokat a

kulcsfontosságú információkat, amelyekre szüksége van ahhoz, hogy tudja, hogyan működnek a nem-ágazati közintézmények, majd ezeket szerezzze meg és használja.

A kihelyezett igazgatásnak a vezetői ellenőrzésre való lehetséges hatásának egy másik példája az a veszély, amelyet a túlzottan domináns ügyvezető igazgatókkal és vezetőkkel rendelkező ügynökségek jelentenek. A lista leszögezi, hogy a végrehajtó ügynökségek elnökei és igazgatótanácsi tagjai kötelesek biztosítani, hogy az ügyvezető igazgatók és vezetők tisztában legyenek személyes kötelességeikkel.

Tehát, amellett, hogy az ágazatok, végrehajtó ügynökségek és egyéb közintézmények könyvelésének hitelesítése céljából könyvvizsgálói tevékenységet végez, az NSZH munkájának részét képezi az is, hogy a fenti kategóriákba sorolható ügyekben vizsgálatokat végezzen olyan esetekben is, ahol az ügy a könyvelés számszerű adataira nincs jelentős hatással, de amelyek a közpénzek védelme és a közügyek gondos kezelése szempontjából mégis fontosak.

Egy adott ágazat könyvvizsgálatának célja az, hogy lehetővé tegye a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló számára, hogy az ágazat éves pénzügyi beszámolóját írásban minősítse arra nézve, hogy könyvelésében hűen mutatkoznak-e meg költségei és a Parlament által biztosított bevétele, valamint hogy a kiadások és bevételek megfelelnek-e a Parlament szándékainak, az alkalmazható jogi és egyéb szabályozásnak.

Bár a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló véleményezését befolyásolhatják a vezetői ellenőrzés hiányosságai, az NSZH hitelesítői feladatainak keretén belül nem köteles ezeket az ellenőrzési módszereket minősíteni. Ugyanakkor bármely hiányosságra felhívhatja a figyelmet, ha az káros hatással volt a költségvetésre.

Ezen feladatok végrehajtása során az NSZH:

- elégséges, odavágó és megbízható vizsgálati eredményt gyűjt be a lehető leggazdaságosabb módszerekkel, a könyvvizsgálói véleményezés alátámasztására;
- az Egyesült Királyság könyvelői szakmai szabványain alapuló szabványokat használ, figyelembe véve a Könyvelők Nemzetközi Szövetsége és az INTOSAI által nyilvánosságra hozott normákat is;
- szigorúan felülvizsgálja, hogy a könyvvizsgálói szabályzatokat és eljárásokat betartják-e.

Egy ágazat éves pénzügyi beszámolójának véleményezése céljából először is szükség van arra, hogy az ágazatnál folytatandó könyvvizsgálatot megtervezzék. Ehhez egyebek között arra is szükség van, hogy az NSZH az adott ágazatról és annak tevékenységeiről kielégítő ismeretekkel rendelkezzen, beleértve az ágazatban használt vezetői ellenőrzési rendszer ismeretét is.

Az ágazat és tevékenységeinek kellő ismerete lehetővé teszi, hogy a könyvvizsgálat hatékony és eredményes legyen, valamint azt is, hogy az ágazatot konstruktív tanácsokkal lássák el a vezetői ellenőrzés területén. Ehhez különösen nagy szükség van az ágazat működésének ellenőrzési környezetére. Az ellenőrzés környezetébe tartoznak azok a feltételek, amelyek figyelembe vételével az ágazat vezetői ellenőrzését tervezték, bevezették, és amelyek mellett az működik.

Az NSZH megpróbálja eldönteni, hogy az ellenőrzési környezet általában elősegíti-e a megbízható könyvelést és hatékony vezetői ellenőrzést. A fontosabb szempontok közé tartozik, hogy az ágazatban jól elkülönülnek-e a feladatok, valamint, hogy pontosan meghatározták-e az alkalmazottak hatás- és feladatköreit.

A vezetői ellenőrzési rendszerek vizsgálatának módszereit alább részletesen tárgyaljuk. Azonban a vizsgálat tervezése során felméri, hogy az egyes könyvelési területeken belül milyen vezetői ellenőrzés működik. Egy könyvelési terület olyan tranzakciók vagy mérlegek összessége, amelyek kielégítik a következő feltételeket:

- ugyanazon rendszer hozza létre őket, és ugyanolyan ellenőrzési módszereknek vannak alávetve;
- azonos vizsgálati módszerekkel ellenőrizhetőek;
- azonos hibaarány és érzékenység jellemző rájuk.

Például az alkalmazotti kifizetések, a szállítók felé történő kifizetések, pénztári és számlaegyenlegek, a hitelezők követelése általában mind olyan jellegzetességekkel bírnak, hogy különálló könyvelési területeket képeznek.

Ha a vizsgálati folyamat során bármikor, a tervezés, ellenőrzés vagy véglegesítés során alapvető kétely jelentkezik a könyvelési rendszer illetve a vezetői ellenőrzés hatékonyságának tekintetében, erről a kérdéses ágazatot haladéktalanul tájékoztatják. Ezt általában vezetői levél formájában teszik meg, amelynek címzettje a legmagasabb beosztású tisztviselő, és amely felhívja a figyelmet a könyvelési és vezetői ellenőrzési rendszereknek a vizsgálat során tapasztalt konkrét gyengeségeire.

Azonban vezetői levélre csak az ágazat felső vezetésével folytatott kimerítő megbeszélések után kerülhet sor, ideértve a könyvelési és vezetői ellenőrzési rendszerek javítására felkínált javaslatok gazdaságosságának megvitatását is.

Az NSZH választ kér, amely megadja, hogy az ágazat milyen lépések tételét tervezi a vezetői levél megjegyzéseinek eredményeképpen.

Ha az NSZH konkrét rendellenességet illetve valótlan állítást talál, illetve ha nem képes kielégítő bizonyítékot szerezni arra, hogy ilyenek nem léteznek, a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló minősített véleményezést ad, és ennek okait a Parlamentnek tett jelentésében kifejti. Komolyabb esetben a Közelszámolási Bizottság meghallgathatja a kiadásért felelős Eiszámoló Tisztviselőt. A Bizottság

jelentése ezek után azonosítja azokat a területeket, ahol javító intézkedésekre van szükség.

Például a jogsegélynyújtásért (közterhű kifizetések magánszemélyeknek, hogy meg tudják fizetni a jogi tanácsadás illetve eljárások költségeit) felelős kormányzati ágazatról szóló véleményezésében a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló kimutatta, hogy a jogsegélyszolgálatot igénybe vevő ügyfelek több, mint egyharmada nem szolgáltatott hivatalos bizonyítékot a jövedelméről. Az NSZH azt is észrevette, hogy az ágazat nem minden esetben felelt meg az ilyen ügyfelek ügyeinek utólagos kivizsgálását szabályozó rendeleteknek. Mivel a jogsegélynyújtásra vonatkozó szabályozásnak való megfelelés csak részlegesen nyert bizonyítást, a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló az ágazatról minősített véleményezést adott. Az NSZH vizsgálatát követően új szabályokat léptettek életbe, amelyek megkövetelik, hogy minden jogsegélyért történő folyamodról nyilvántartást vezessenek, amely megadja, hogy az egyes kérelmeknek miért adtak helyt, illetve utasították vissza.

Az NSZH könyvvizsgálata biztosítja a Parlamentet arról, hogy: a könyvelés megfelel a könyvelési feltételeknek és alapelveknek; hogy a könyvelés számszerű adatait kellően meghatározták; hogy a forrásokat a Parlament szándékának megfelelő szolgáltatásokra és célokra használták fel; és hogy a tranzakciókat szabályszerűen engedélyeztették.

Azonban az NSZH vizsgálati tevékenységének itt nincs vége. A könyvelés vizsgálatán túl az NSZH olyan ellenőrző munkát is végez, mely arra irányul, hogy az egyes ágazatok, ügynökségek és egyéb közpénzből működtetett szervezetek pénzügyi tevékenységükben megfelelnek-e a legmagasabb elvárásoknak is. E munka egy része parlamenti jelentéshez vezethet.

Például az NSZH jelentett be 175 000 GBP mértékű csalást egy, a Nemzeti Örökség Minisztériuma megbízásából működő cégnél. Ez a csalás részben egy, a vezetői ellenőrzésben mutatkozó alapvető gyengeség eredményeképpen történt. A Tárca gyorsan, megfelelően és keményen reagált. Ebből következően a pénz nagyrészt sikerült visszaszerezni, a pénzügyi ellenőrzési eljárásokat pedig megszigorították.

Gazdaságossági vizsgálatok

Az NSZH gazdaságossági vizsgálatokat is végez gazdaságossági, hatékonysági és eredményességi szempontok alapján. Ezek a kormányzati ágazatok költségeinek és bevételeinek, valamint forrásfelhasználásának minden fő területére kiterjednek. A gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség meghatározását a 4. Szakasz tartalmazza. Az NSZH gazdaságossági vizsgálatainak céljai a következők:

- felmérni, hogy léteznek-e a gazdaságosságot, hatékonyságot és eredményességet biztosító, megalapozott vezetői ellenőrzési rendszerek;

- megvizsgálni, hogy ezek a rendszerek és ellenőrzések mennyire jól működnek, és hogy ellátják-e a vezetést mindazokkal az információkkal, amelyekre a teljesítmény kielégítő nyomon követéséhez szükség van;
- megítélni, előzetesen megállapított feltételek alapján, hogy a működés gazdaságos-e;
- javaslatokat tenni a pénzügyi ellenőrzés és a gazdaságosság javítására.

A kivizsgálendő területek megválasztását a kormányzati ágazatok tevékenységének folyamatos nyomonkövetésére és értékelésére alapozzák, amely öt évre előre éves stratégiai terveket eredményez az NSZH által kivizsgálendő területek azonosításáról. A terv azokra a területekre összpontosít, ahol a legtöbb forrás kerül felhasználásra, ahol megítélésük szerint a gazdaságosság a legveszélyeztetettebb, illetve ahol az NSZH közreműködése értékes lehet.

Az így létrejött munkaterv véglegesítésénél figyelembe veszik a Közelszámolási Bizottság javaslatait is. A végső döntést azonban a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló hozza, mely tény tovább hangsúlyozza az NSZH függetlenségét.

A jelentések munkapéldányait megvitatják az adott ágazattal, a pontosságot és teljességet biztosítandó, valamint ellenőrizendő, hogy a jelentés kiegyensúlyozott és igazságos-e. Konstruktív és valóság-hű jelentésekre törekszenek, biztos bizonyítékokkal és gyakorlati javaslatokkal. Előre tekintenek a javító megoldásokra, és nem csak a múlt hibáit boncolgatják.

Az 1994-95-ös költségvetési évben az NSZH 50 gazdaságossági jelentést terjesztett a Parlament elé és hozott nyilvánosságra. Ezek a jelentések olyan területekkel foglalkoztak, mint a kórházi étkeztetés, a hadügyi megrendelések, illetve a köztulajdonú vállalatok privatizációja.

Az ezen jelentésekben felmerült számos kérdés egy példája, hogy az NSZH jelentése a behozatali vámkezelésért és import szabályozásért felelős kormányzati ágazatról felvetette, milyen nagy a veszélye a belső csalásnak, mivel az alkalmazottak rendszeresen foglalkoznak hatalmas összegekkel, illetve olyan betiltott áruval, amelyekre azonnali, bár illegális kereslet van, mint például a kábítószer, a pornográfia és a fegyverek. Az NSZH átnézte az utolsó öt év belső csalásait, és összevetette ezeket a belső csalás felismerését illetve megakadályozását célzó ellenőrzési eljárásokkal. Az NSZH az ágazat ellenőrzési eljárásait jónak és alkalmazhatónak találta. Ugyanakkor a jelentésben számos egyedi javaslatot tettek, például azt, hogy az alkalmazottak figyelmét a csalási lehetőségekre képzés útján is fel kellene hívni, és hogy az egyes területeket rendszeresen át kellene vizsgálni a csalás elkerülése érdekében.

A Közelszámolási Bizottság az NSZH gazdaságossági jelentései alapján hallgatja meg a kérdéses ágazat Elszámoló Tisztviselőjét a jelentésben szereplő kérdésekről. A Bizottság ezután nyilvánosságra hozza eredményeit, a további

intézkedésekre vonatkozó ajánlásokkal együtt. Ezek gyakran a vezetői ellenőrzési rendszerek javítását célozzák.

A kormányzat a Bizottság eredményeire és javaslataira egy intézkedési tervvel válaszol, amelyet a Kincstár egy értesítőjében tesznek közzé. Az NSZH nyomköveti az intézkedéseket, és elégtelen intézkedés esetén újabb jelentést tesz a Parlamentnek. Az elszámoltathatóság köre így bezárul.

3. Az NSZH, a Közelszámlási Bizottság és a Kincstár kapcsolata

Ez a szakasz az NSZH, a Közelszámlási Bizottság és a Kincstár kapcsolatával foglalkozik, a jó vezetői ellenőrzési rendszerek támogatásának tekintetében, beleértve azok terjesztését és értékelését is.

Ezen kapcsolat megértéséhez alapvető fontosságú az a tény, hogy az NSZH tökéletesen független a kormányzattól, míg a Kincstár a végrehajtó hatalom része. Ez a függetlenség lehetővé teszi, hogy az NSZH a Parlament nevében fontos láncszemként működjön a közpénzek elszámoltathatósága és gondos kezelése láncolatában. A Közelszámlási Bizottság szorosan együttműködik az NSZH-val, és jelentéseit felhasználja a fejlesztés ösztönzésére. A kormányzat szinte minden javaslatát elfogadja.

A Kincstár

Az NSZH célja, hogy biztosítékokat, információt és tanácsot adjon a Parlamentnek arról, hogy a kormányzati ágazatok miként használják és könyvelik az adófizetők pénzét. A Kincstár fő feladata ezen források kezelése. A Kincstár kulcsfontosságú stratégiai célkitűzései közé tartozik a közkiadások megengedhető szinten tartása, a gazdaságosság növelése, valamint az állami szektor hatékony és eredményes üzemeltetését szolgáló háttér fejlesztése.

Ezen célkitűzések megvalósításánál a Kincstár tevékenységében központi szerepet kap egy olyan kormányzati könyvelési rendszer fenntartása, amiből világosan kiderül, hogy a források miként kerülnek felhasználásra, és ami a Parlament számára hatékony elszámoltatást tesz lehetővé. Ezt a rendszert a fent említett *Állami Könyvvitel* kézikönyv fogalmazza meg. A kézikönyv tanácsok széles skáláját tartalmazza. Például tartalmaz egy megállapodást a Közelszámlási Bizottság és a Kincstár között, arra nézve, hogy a kormányzati ágazatok minden tevékenységét specifikus jogi szabályozás alá kell sorolni. Tartalmaz továbbá egyéb, a Közelszámlási Bizottsággal egyeztetett eljárásokat, például arról, hogy feltételes kötelezettségvállalás illetve ajándékozási szándék esetén a Parlamentben mindig jelentést kell tenni. Irányelveket tartalmaz azokról a könyvelési rendszerekről és üzemeltetési eljárásokról, amelyeket a jó adminisztráció érdekében az ágazatoknak követniük kell, például a kintlévőségek nyilvántartására vonatkozóan.

A kézikönyvben részletezett vezetői ellenőrzési rendszerek bevezetéséért az egyes ágazatok Elszámoló Tisztviselői felelősek. Az ágazat belső könyvvizsgáló egységének munkája fontos segítséget nyújt az Elszámoló Tisztviselő munkájához.

Az Elszámoló Tisztviselőt a Kincstár kötelezi, hogy biztosítsa olyan belső könyvvizsgáló szervet létrehozását, amely követi a Kincstár által kiadott *Kormányzati belső könyvvizsgáló kézikönyv* célkitűzéseit, szabályzatát és eljárásait.

A belső könyvvizsgálat olyan független, ágazaton belüli értékelés, amely a vezetői ellenőrzési rendszerek felmérésének és értékelésének segítségével fontos információkat nyújt az Elszámoló Tisztviselőnek és a felső vezetésnek az ágazat vezetői ellenőrzési rendszerének működéséről.

A belső könyvvizsgáló egység vezetője megfelelően magas beosztású, tapasztalt tisztviselő legyen, lehetőség szerint a belső vizsgálati tevékenységnek megfelelő szakmai képzettséggel. A nagy költségvetésű ágazatoknál a kinevezéshez a Kincstár beleegyezésére is szükség van; a belső könyvvizsgáló egység munkaköri leírását szintén jóvá kell hagyatni a Kincstárral.

A *Kormányzati belső könyvvizsgáló kézikönyv* útmutatása alapján a belső könyvvizsgáló egység hatás- és feladatkörének részleteit az Elszámoló Tisztviselő határozza meg. A belső könyvvizsgáló egység vezetője közvetlen kapcsolatban áll az Elszámoló Tisztviselővel, vizsgálati jelentéseit neki is átadhatja, például olyan esetekben, ahol javaslatait a felelős vezetők nem vették kellőképpen figyelembe. Végső soron az Elszámoló Tisztviselő felelős azért, hogy szükség esetén e jelentések alapján azonnali és eredményes lépésekre kerüljön sor, illetve hogy az esetleges tévhit okozta kockázatot felismerik és elfogadják.

A Közelszámlálási Bizottság

A Közelszámlálási Bizottságot 1861-ben hozták létre, egyike volt azoknak az intézkedéseknek, melyeknek az volt a célja, hogy a közpénzek felhasználását jobban a Parlament hatáskörébe vonják. Arra kapott megbízást, hogy folytasson vizsgálatot, és időnként tegyen jelentést a Parlament által megítélt összegek elszámolásáról, illetve a Parlament elé kerülő egyéb ilyen elszámolásokról, saját megítélése szerint.

Történelmileg a Közelszámlálási Bizottság elsődleges célja az volt, hogy megbizonyosodjon a közpénzek felhasználásának szabályszerűségéről, elfogadhatóságáról, és arról, hogy elszámolnak velük. A Közelszámlálási Bizottság továbbra is érdeklődik ezen kérdések iránt, és foglalkozik is velük. Azonban a mai Bizottság főleg gazdasági, hatékonysági és eredményességi kérdésekkel foglalkozik, ahogyan azokat az NSZH gazdaságossági jelentései tárgyalják.

A Közelszámlálási Bizottságot a Parlament nevezi ki, egy választási ciklusra. Tagjainak száma nem haladja meg a 15-öt, négy tag már döntésképes, tagjai között minden párt képviselve van. Joga van személyeket, iratokat és feljegyzéseket bekérni, illetve Parlamenten kívüli látogatásokat tenni. Bár vizsgálatait általában

kormánytisztviselőkre korlátozza, egyes esetekben magánszemélyek idézésére is sor került már.

A Közelszámolási Bizottság munkája során pártállás nélküli megközelítést alkalmaz, részrehajlás mentes munkára törekedik. Szinte minden esetben egységes álláspontra jut, a mindenkori kormány pártállásától függetlenül. Bár a Bizottságnak végrehajtói hatalma nincsen, tehát csak javaslatokat tehet illetve véleményének adhat hangot, jelentéseinek komoly súlya van. A közkiadások parlamenti ellenőrzésére vonatkozó kérdésekben a kormányzat általában elfogadja javaslatait.

A Nemzeti Számvevőségi Hivatal

Az NSZH és a Közelszámolási Bizottság valamint a Kincstár kapcsolatának alapvető jellegzetességeit az imént, illetve az NSZH szerepével foglalkozó szakaszban tárgyaltuk. Különösen fontos, hogy az NSZH tökéletesen független mindkét másik szervezettől.

Az NSZH arra törekszik, hogy a kormányzati ágazatokat segítse a pénzügyi ellenőrzés és a gazdaságosság javításában, és ennek során értékeli az ágazatok vezetői ellenőrzési rendszereit. Ennek módszereit a 4. Szakaszban tárgyaljuk, beleértve az NSZH és a kormányzati ágazatok belső könyvvizsgálói egységeinek kapcsolatát is.

Az NSZH pénzügyi vizsgálatainak részét képezi az a tanácsadás illetve segítség, amelyet a kormányzati ágazatoknak napi kapcsolati jelleggel nyújt annak érdekében, hogy a pénzügyi igazgatás és elszámoltathatóság javuljon. Egyes fontosabb kérdésekkel vezetői levelek foglalkoznak: ezekből 1994-95-ben mintegy 350-et küldtek ki.

Az NSZH eredményességének egy másik mértéke, hogy az NSZH hatékonysági jelentéseiben, illetve a Közelszámolási Bizottság kapcsolódó jelentéseiben található következtetéseket és javaslatokat milyen arányban fogadják el. 1994-95-ben a kormányzat a Bizottság javaslatainak 95 százalékát elfogadta.

E javaslatoknak néha az adott ügyön túlmutató következményei is vannak. A következő példa, amely jól szemlélteti az NSZH és a Kincstár kapcsolatát a vezetői ellenőrzési szabványok elterjesztésének terén, az NSZH-nak egy nagyméretű tengerentúli fejlesztési segélyprogramról készült jelentéséhez kapcsolódik. Ez a jelentés vázolta azokat az eseményeket, amelyek a malaysiai Pergau vízierőmű-projekt támogatásáról szóló döntéshez vezettek. A kérdéses kormányzati ágazat történetében ez volt a legnagyobb összeg, amelyet egyetlen projekt támogatására valaha is megítéltek. A jelentés központi témája az Elszámoló Tisztviselő szerepe volt a gazdaságosság biztosításában. Ebben az esetben az Elszámoló Tisztviselő hangsúlyozta a Miniszternek, hogy az ő feladata az, biztosítsa, hogy a segély összegét elővigyázatosan és gazdaságosan hasznosítsák. Véleménye szerint a Pergau vízielektromos projekt pénzügyi támogatása ezt nem tette volna lehetővé. Tehát arra a következtetésre jutott, hogy a projektet nem szabad támogatni. A Miniszter ennek ellenére úgy döntött, az Egyesült Királyság által vállalt

kötelezettségek miatt a projektet támogatni kell, tehát felszólította az Elszámoló Tisztviselőt, hogy engedélyezze a kifizetést.

A Pergau vízielektromos projektről szóló Közelszámolási bizottsági jelentést követően a kormányzat elfogadta, hogy olyan esetekben, ahol a miniszter az Elszámoló Tisztviselőnek a ráfordítás gazdaságosságára, hatékonyságára és eredményességére vonatkozó javaslatával ellentétes döntést hoz, a vonatkozó iratokat minden késedelem nélkül továbbítani kell a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló felé. Ez jelentős változást eredményezett.

E szakasz befejezésekként fontos megemlíteni az Európai Uniónak a vezetői ellenőrzésre kifejtett hatását. Az Európai Közösség szabályzatait beépítik az Egyesült Királyságéiba. Legtöbbször az Európai Közösség Törvény részeként a Parlament elé terjesztett jogi eszközökkel vezetik be őket. Egyes esetekben viszont az új Közösségi törvényt létező nemzeti törvényt módosító előterjesztésbe építik be.

Ennek megfelelően, a vezetői ellenőrzés NSZH által történő törvényességi vizsgálata biztosítani fogja az Európai Unió törvényeinek való megfelelést is. Aránylag nagy nyilvánosságot kapott példája volt ennek az, amikor a kormányzat 1988-ban eladta az állami tulajdonú Rover Group Plc. járműgyártó céget a British Aerospace Plc-nek. Az adásvételről az NSZH gazdaságossági jelentést készített, amely kimutatta, hogy az adásvétel 38 millió GBP értékben érintett olyan állami támogatást is, amelyet az Európa Bizottságnak nem jelentettek be, holott ez kötelező, mielőtt az iparnak állami támogatást nyújtanak.

Ezen további támogatások mértékét, valamint a bejelentés elmulasztását az NSZH a Közelszámolási Bizottságon keresztül jelentette. Az Európa Bizottságra maradt a döntés, hogy a British Aerospace az ilyen támogatás keretében felvett pénzt köteles-e az államnak megtéríteni. Az Európai Bíróság végül úgy döntött, köteles.

4. A vezetői ellenőrzési rendszerek vizsgálatának módszerei

Ez a szakasz az NSZH által a pénzügyi könyvvizsgálói tevékenység és a gazdaságossági vizsgálatok során a vezetői ellenőrzési rendszerek vizsgálatára használt módszerekkel foglalkozik.

Pénzügyi könyvvizsgálat

Az adott ágazat vezetői ellenőrzési rendszereibe fektethető bizalom mértéke alapvető fontosságú annak eldöntésénél, hogy milyen megközelítést alkalmazzanak az ágazat könyvvizsgálatának során. Tehát az ellenőrzési rendszereket a könyvvizsgálat tervezési szakaszában át kell tekinteni. Ehhez fel kell mérni az ágazat pénzügyi ellenőrzési környezetét, az alábbiak szerint:

- *Háttérinformációk beszerzése:* Szervezeti áttekintés; földrajzi elhelyezkedés; üzemeltetési rendszer típusa (kézi, számítógépesített);

számítógépesített tevékenységek részletei (számítógép márkája/modellje, számítógépes programok részletei, a rendszerek megbízhatósága, pénzügyi felhasználások részletei).

- *A könyvelési környezet fő jellegeinek részletezése:* Külső környezet (jogi és szabályzati szerkezet, parlamenti/miniszteri felügyelet, verseny jelenléte a nyújtott üzleti lehetőségekért stb.); szervezet és igazgatás (meghatározott szintek a ráfordítások engedélyezéséhez, feladatok felosztása stb.); szervezeti struktúra és személyzet (munkaerő-igazgatás, képzés, alkalmazás és felkérés stb.).
- *A pénzügyi ellenőrzés felmérése:* Igen/nem válaszokat kell adni az ügyletek feldolgozását és ellenőrzését érintő kérdések sorára: beviteli ellenőrzés (pl. a kézikönyvek adnak-e részletes utasítást minden ügylet engedélyeztetésével kapcsolatban?); feldolgozási ellenőrzés (pl. van-e olyan eljárás, amely biztosítja, hogy minden ügyletet helyesen dolgoztak fel?); kimeneti ellenőrzés (pl. összehasonlítják a kifizetéseket a költségvetési kerettel?); számítástechnikai biztonsági ellenőrzés (pl. kellőképpen biztosított-e a terminálokhoz és számítógéptermekekhez való fizikai hozzáférés?); utólagos változtatások ellenőrzése (pl. teljes körben tesztelik-e a rendszerfrissítéseket végrehajtás előtt?). A válaszok alapján az ellenőr eldönti, hogy a pénzügyi ellenőrzési környezet nagyon erős/erős/megfelelő/gyenge.
- *A könyvviteli rendszer leírása:* Az ellenőr rövid ideig figyelemmel kíséri a könyvviteli rendszert, majd megválaszolja a következő két kulcskérdést: Kielégítő könyvviteli módszereket használnak-e? A rendszer kielégítő ellenőrzési nyomvonalat hagy-e? (Az ellenőrzési nyomvonal az összekapcsolódó bizonyítékoknak olyan láncolata, amely megmutatja, hogy a könyvvizsgált adatokat hogyan számították ki az eredeti tranzakciókból.)
- *A könyvelési területek azonosítása:* Az ellenőr azonosítja az ágazat különálló könyvelési területeit, majd mindegyikből kis számú tranzakciót kiválasztva ellenőrzi, hogy ezeket a fent leírt rendszereknek megfelelően könyvelik-e.
- *A legfontosabb ellenőrzési pontok azonosítása:* Az ellenőr az ágazat egyes könyvelési területeire nézve azonosítja a legfontosabb ellenőrzési pontokat. Például a kifizetési területen a következők a valószínűleg legfontosabb ellenőrzési pontok: minden tranzakciót jogosult személy engedélyezzen; a csekkeken és csatolt iratokon ellenőrzési jelek legyenek; bankszámlák megfeleltetése; kitöltetlen csekkekhez való hozzáférés szigorú ellenőrzése.
- *A komoly ellenőrzési hiányosságok azonosítása:* A fent leírt munka alapján az ellenőr azonosítja az esetleges komoly ellenőrzési hiányosságokat, például a legfontosabb ellenőrzési pontok bármelyikének hiányát az adott könyvelési területen belül. Ekkor kell azt is mérlegelni,

hogy küldjenek-e vezetői levelet az ágazat Elszámoló Tisztviselőjének az esetleges komoly ellenőrzési hiányosságokról, valamint ezek lehetséges hatásairól a könyvvizsgálat korlátaira, például olyan területeken, ahol az ellenőrzési nyomvonal nem kielégítő.

Ezen munkák alapján köteles az ellenőr kezdeti értékelést adni az egyes könyvelési területek vezetői ellenőrzéséről, és ezeknek a számottevő hibák elhárítására való alkalmasságáról. Valami akkor "számottevő", ha kihagyása vagy téves megadása a Parlament, mint a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló az ágazat pénzügyi jelentéseiről szóló véleményezése címzettjének, érdeklődésére tarthatna számot.

A vezetői ellenőrzés erősségének ezen értékelése, valamint a számottevő hiba jelentkezésének valószínűségére vonatkozó értékelés alapján választják ki a megközelítést, amelyet az NSZH az egyes könyvelési területek ellenőrzése során alkalmazni fog.

A könyvvizsgálat tervezése eredményeinek alapján az NSZH úgy dönthet, hogy az erős ellenőrzés és a számottevő hiba alacsony kockázata lehetővé teszi gazdaságosabb ellenőrzés végrehajtását azáltal, hogy a vezetői ellenőrzésre hagyatkoznak.

Az adott ágazat belső könyvvizsgálói egységének munkája szintén befolyásolhatja, hogy az NSZH végül a vezetői ellenőrzési módszerek használata mellett dönt-e. Ha például a belső ellenőrök tesztelik a könyvelési rendszerek megbízhatóságát kimutató vezetői ellenőrzési pontokat, és ha ezen munkájuk egy részét az NSZH is ellenőrizheti, akkor általában hatékonyabb megoldás lesz a könyvvizsgálatnál ellenőrzés-alapú stratégiát választani. Ilyen esetekben az ellenőrnek bizonyítékra van szüksége, hogy a belső könyvvizsgálók munkájának minősége lehetővé teszi-e, hogy felhasználja eredményeiket.

Ezen eljárás folyamán sor kerülhet bizonyítékok megszerzésére: a belső könyvvizsgálók szakmai színvonaláról, függetlenségéről és tárgyilagosságáról; a belső ellenőrzés hatásköréről és munkájáról; a végzett munka minőségéről; az NSZH ellenőrzés célkitűzéseihez, valamint a vizsgált év könyvvezetéséhez való illeszkedésről.

Ha lehetséges olyan, gazdaságos ellenőrzést végezni, amely az ágazat vezetői ellenőrzési pontjaira hagyatkozik, akkor ezen ellenőrzési pontok működését ellenőrizni kell, mielőtt az NSZH az egyéb esetben elvégzendő konkrét ellenőrzések számát csökkentené.

A vezetői ellenőrzési pontok megfelelési ellenőrzésének célja, hogy felmérje: a vezetői ellenőrzést az előírásoknak megfelelően végzik-e. A konkrét ellenőrzések könyvvizsgálati bizonyítékokat próbálnak nyújtani arra nézve, hogy az ellenőrzött ágazat könyvvezetésében illetve pénzügyi jelentéseiben található adatok mennyire teljesek, pontosak és érvényesek.

Az ágazati vezetői ellenőrzési rendszereknek az NSZH által történő megfelelési ellenőrzésének eredményei azt is kimutathatják, hogy ezek az ellenőrzési pontok nem működnek a kívánt hatékonysággal. Ilyen esetben az NSZH esetleg kénytelen felülbírálni kezdeti döntését, amelyet a vezetői ellenőrzési pontokkal kapcsolatban az ellenőrzés tervezési szakaszában hozott. További konkrét ellenőrzésekre van szükség ahhoz, hogy az ellenőrzés hiányosságait ellensúlyozzák, és az ellenőrzések során talált komoly ellenőrzési hiányosságokat vezetői levélben az ágazat Elszámoló Tisztviselőjének tudomására kell hozni.

A vezetői ellenőrzési rendszereket az NSZH egyéb feladatai során is ellenőrzi. Ez a kormányzati szervek NSZH könyvvizsgálatának kiterjesztése. Szükség van arra például, hogy az ágazatokat folyamatosan megfigyeljék, biztosítandó, hogy a jogi és egyéb előírásokat, ideértve az *Állami Könyvitel* útmutatását is, folyamatosan betartsák.

Ahol ez a megfigyelés azt mutatja, hogy mélyebb ellenőrzésre van szükség, az ellenőr áttekint bizonyos területeket, például a becsületességet, jogszerűséget és szabályosságot veszélyeztető tényezőket a forráskezelésben és -irányításban.

Ezen vizsgálatok eredményeiről általában jelentést küldenek az ágazat Elszámoló Tisztviselőjének, éppen úgy, mint az NSZH könyvvizsgálói tevékenysége során kiküldött vezetői levelek esetén.

Gazdaságossági vizsgálatok

Bár az NSZH könyvvizsgálatai során is sor kerülhet a pénzügyi ellenőrzés behatóbb vizsgálatára, a gazdaságossági vizsgálatok kimondottan ezekkel foglalkoznak, a "vezetői ellenőrzésnek" az *INTOSAI Útmutató a Belső Ellenőrzés Normáihoz* című kiadványában leírt szélesebb értelmezésének analógiájára.

Az 1983-as Nemzeti Számvevőségi Törvény kimondja, hogy a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló vizsgálhatja a kormányzati ágazatok feladatvégzése során történő forrásfelhasználás gazdaságosságát, hatékonyságát és eredményességét. A Törvény azonban nem határozza meg, mit jelent a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség. Az NSZH által használt meghatározásokat az következő tényezők közötti kapcsolatokra alapozták:

- Célkitűzések: amit az ágazat megvalósítani törekszik.
- Bevitel (Input): az ágazat által felhasznált pénzügyi, emberi és anyagi erőforrások.
- Tevékenységek: azok a működések, melyek segítségével az ágazat forrásait kivitellé alakítja át.
- Kivitel (Output): A tevékenységek eredményei: áru, szolgáltatások és egyéb eredmények.

- Hatás: a kivitel közvetlen hatása a célkitűzések teljesítésére, valamint szélesebb körű hatása egyéb programokra, projektekre és területekre.

A gazdaságosságot, a hatékonyságot és az eredményességet ezek alapján így definiáljuk:

- Gazdaságosság: egy adott tevékenységnél a forrásköltségeknek a megfelelő minőség fenntartásával történő minimalizálása.
- Hatékonyság: a kivitel (áru, szolgáltatás és egyéb eredmények) és az előállítására felhasznált források közötti kapcsolat. A hatékony tevékenység az adott bevételre jutó kivittelt maximalizálja, vagy az adott kivitteltre jutó bevittelt minimalizálja.
- Eredményesség: annak mértéke, hogy a célkitűzések milyen mértékben valósultak meg, és az adott tevékenység szándékolt és valóságos hatásai közötti viszony.

Az NSZH gazdaságossági vizsgálatainak egyik célkitűzése, hogy felmérjék, jók-e a meglévő vezetői ellenőrzési rendszerek, és hogy ezen rendszerek és ellenőrzési pontok az ágazatokon belül a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség javára dolgoznak-e. A vezetői ellenőrzés hiányosságai alacsony gazdaságossághoz vezethetnek a vizsgált ágazatban.

Azon túl, hogy megvizsgálja, vannak-e alacsony gazdaságosságra utaló jelek, az NSZH által vizsgált témakörök megválasztásánál az alábbi szempontok jönnek számításba:

- Mennyi pénzről van szó?
- Lehetséges-e az ellenőrzés?
- Irányul-e a témára parlamenti vagy közérdeklődés?
- Mekkora a kockázata annak, hogy a vizsgálat nem vezet eredményre?
- Lesz-e a vizsgálatnak valami hatása/eredménye?

Végül soron a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló dönti el, hogy vizsgálatot mely témakörökben folytatnak. Ha egy témát kiválasztottak, a rendszeresség biztosítása érdekében az ellenőrzés a részletes tervezési szakaszba lép. A gazdaságossági vizsgálat tervezési folyamata a vizsgálandó téma előzetes áttekintésének részét képezi.

Ezen a ponton szükséges általánosságban azonosítani a fő ellenőrzési rendszer illetve az ágazati eljárások lehetséges hiányosságait, majd ezen ismeretek birtokában fel kell mérni a teljes körű ellenőrzés valószínű eredményeit és következtetéseit, valamint egy hatékony jelentés elkészítésének lehetőségét.

Az előzetes áttekintés határozza meg a használandó módszereket, és megállapítja a teljes vizsgálathoz szükséges bizonyítékok mibenlétét és meglétét. Azzal is foglalkozik, hogy mi az NSZH célja a javasolt teljes körű vizsgálattal, és hogy az mennyiben javíthatja jelentősen a vizsgált ágazat gazdaságosságát. Ezek a megfontolások segítenek a teljes körű vizsgálat jogosultságával kapcsolatos döntéshozatalban.

A teljes körű vizsgálat végrehajtása során az NSZH biztosítja, hogy a helyszíni munka során begyűjtött bizonyítékok megfeleljenek a következő feltételeknek:

- Tárgyra vonatkozóak: az információt a legfrissebb rendelkezésre álló adatokra kell alapozni, és logikus, értelmes kapcsolatban kell állnia a vizsgált kérdéssel.
- Megbízhatóak: a bizonyítékok legyenek az elfogadható ellenőrzési módszerekkel kapható lehető legpontosabbak, legérvényesebbek és legteljesebbek.
- Kielégítőek: a bizonyítékok legyenek elegendők arra, hogy egy ésszerűen gondolkodó személy ugyanazokat a következtetéseket vonja le belőlük, mint az ellenőr.

A gazdaságossági ellenőr által begyűjtött, alább felsorolt bizonyítéktípusok mindegyike hatással lehet az ágazaton belül működő, a gazdaságosságot, hatékonyságot és eredményességet biztosító vezetői ellenőrzési rendszerekre:

- Írásos bizonyítékok: bizonyítékok dossziékból, vezetői jelentésekből, miniszteri előterjesztésekből, kézikönyvekből, alkalmazotti utasításokból stb.
- Elemzési bizonyítékok: az ellenőrzési munka során befolyt adatok vizsgálatán és megítélésén alapuló bizonyítékok, például összehasonlítások, áttekintések, minták, valamint mennyiségi módszerekkel kapott adatok és számok.
- Tanúvallomások: más személyektől szóbeli vagy írásos formában, ellenőri felkérésre vagy meghallgatás során kapott bizonyítékok. Idetartozhatnak az ágazat tisztviselőinek nyilatkozatai, melyekben magyarázatokat, indoklásokat, gondolatmeneteket és szándékokat adnak meg.
- Anyagi bizonyítékok: személyek, tárgyak és tevékenységek közvetlen megfigyelésén alapuló bizonyítékok.
- Aktavizsgálat: az írásos bizonyítékok elsődleges forrása az ágazat aktáinak és iratainak vizsgálata.
- Elemzés: már meglévő bizonyítékok felhasználása új bizonyítékok előállítására, statisztikai vagy számítógépes modellezési eljárásokkal.

- Meghallgatás: a tanúvallomások begyűjtésének módja. Ahol a vizsgálat szempontjából szóbeli bizonyítéknak jelentősége van, a tanú köteles a meghallgatásról készült jegyzőkönyvet írásban hitelesíteni.
- Megfigyelés: a megfigyelés során az anyagi bizonyítékokról készült feljegyzések. Alátámasztó bizonyítékokra, például fényképekre is szükség lehet.
- Külső iratok: a vizsgált ágazaton kívülről származó iratok szintén hasznos írásos bizonyítékokat szolgáltathatnak. Ide tartoznak például az állami statisztikai hivatal, az Európai Unió, az OECD, az Egyesült Nemzetek és más országok legfőbb könyvvizsgáló hivatalainak gazdasági elemzései és jelentései. Gyakran szükséges a belföldiekén kívül tengerentúli forrásokat és összehasonlításokat is felhasználni.
- Szakértői közreműködés: a gazdaságossági vizsgálatok hatáskörét és mélységét javíthatja, ha a vizsgált területek szakértői közreműködnek bennük. A lehetséges források közé tartoznak a tanácsadó cégek, egyetemek, szakszervezetek, kutató szervezetek, és egyes magánszemélyek.
- Piackutatás: erre egy piaci céget kérhetnek fel, vagy elvégeztethetik az NSZH alkalmazottaival. Hasznos bizonyítékokat szolgáltathat a kormányzati ágazatok programjainak, projektjeinek eredményeiről, különösen olyan esetekben, ahol a kívánt eredmény jól meghatározott és azonosítható csoportokra irányul.

5. A vezetői ellenőrzési rendszerek értékének megítélése

Ez a szakasz azzal foglalkozik, hogyan ítélik meg a vezetői ellenőrzési rendszerek értékét a Kincstárnál, a Közelszámolási Bizottságban és az NSZH-nál. A fentiek alapján világos, hogy kielégítő vezetői ellenőrzési rendszerek nélkül az Elszámoló Tisztviselők nem értesülnének az ágazataikon belüli esetleges súlyos hibákról és szabálytalanságokról.

Egy adott ágazaton belül az erős vezetői ellenőrzés, beleértve a hatékony belső ellenőrzési egységet, az NSZH hasznára van, mivel ezeknek az ellenőrzési lehetőségeknek a felhasználásával lehetőség nyílik arra, hogy gazdaságosabb és olcsóbb külső ellenőrzést végezzenek. Az egyik módja annak, hogy a vezetői ellenőrzés értékét kimutassuk az, hogy végiggondoljuk, mi volna a hatása annak, ha ezek a rendszerek elégtelenek lennének, vagy nem működnének. A vezetői ellenőrzési rendszerek hiányosságainak következményeit az NSZH által a közelmúltban végzett munkából vett példákkal szemléltethetjük. Ezeket példákat a legjobbban a vezetői ellenőrzés általános céljai alapján csoportosíthatjuk.

Az INTOSAI Útmutató (1., 3. paragrafus) meghatározza a vezetői ellenőrzési módszereket: ezek azon módszerek összességét jelentik, amelyek kellőképpen biztosítják, hogy a következő négy alapcélkitűzés teljesüljön:

... támogatják a rendszeres, gazdaságos, hatékony és eredményes működést, valamint minőségi termékek és szolgáltatások előállítását, amelyek a szervezet küldetésének megfelelnek; ...

Az NSZH-nak a Hadügyminisztérium tengeralattjáró-fejlesztési munkaprogramjáról szóló gazdaságossági jelentése jelezte, hogy a végleges ráfordítás valós értéke 72 százalékkal megnőtt (mintegy 800 millió GBP), és hogy az átadás 12 hónapot csúszott. Az NSZH jelentés számos vezetői ellenőrzési hiányosságra rámutatott a megnövekedett költségek és a lemaradás okai között. Például több figyelmet kellett volna fordítani a tervek változásainak ellenőrzésére, különösen ami a költségekre kifejtett hatásukat illeti. A befejezetlen tervek alapján történő szállítói megbízások veszélyeztették a költségek ellenőrzését. A Közelszámolási Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a legfontosabb következtetések jó része változatlan formában alkalmazható más kormányzati ágazatok projektjeire is. Ide tartozik például az, hogy kezdettől fogva ki kell alakítani egy egységes igazgatási szerkezetet, amely pontosan meghatározza az információáramlás útvonalait, megfelelő jelentéstételi protokollt és erős ellenőrzést. A Közelszámolási Bizottság azt is javasolta, hogy a költségekkel kapcsolatban igen fegyelmezett eljárásokat alkalmazzanak, és a szállítóknak történő kifizetéseket csak a fizikai teljesítmény alapos vizsgálata után engedélyezzék.

... védik a forrásokat a pazarlásból, jogtalan használatból, gondatlan kezelésből, hibákból, csalásból és egyéb szabálytalanságokból származó károktól; ...

Az NSZH-nak a vám- és importellenőrzésért felelős ágazatnál végzett könyvvizsgálata egyik fő következtetése az volt, hogy 1993-ban a megnövekedett határon kívüli vásárlás 200 millió GBP-s költségvetési bevételkiesést eredményezett. Ezt a veszteséget személyes fogyasztásra történő törvényes behozatal okozta. Ugyanakkor kismértékű, de jelentős további veszteség származott abból, hogy dohányárut és szeszesített illegális viszonteladásra importáltak, az Egyesült Királyság vámjainak megfizetése nélkül. Az ágazat ennek megakadályozására vámellenőröket alkalmaz, akik felkutatják a csempészeket és büntetőeljárást indítanak ellenük.

... megfelelnek a törvényeknek, szabályzatoknak és vezetői utasításoknak; ...

Az NSZH-nak az Egészségügyi Ágazatnál végzett 1993-94-es könyvvizsgálata kimutatta, hogy a szabályzatot nem tartják be, minek eredményeképpen a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló véleményezését minősítette. Kijelentette, hogy az elbocsátott alkalmazottaknak kifizetett végkielégítésekről kiderülhet, hogy kifizetésük kívül esett az egészségügyi felügyelet hatáskörén.

... megbízható pénzügyi és igazgatási adatokat vezetnek és őriznek meg, és ezeket jelentéseikben kellő időben közzéteszik.

A Kincstár, a Közelszárolási Bizottság és az NSZH számára alapvető fontosságú az a követelmény, hogy az ágazatok pontos és teljes könyvelést vezessenek minden végrehajtott tranzakcióról. A megfelelő könyvelés hiánya azt jelentené, hogy a Parlament nem bízhatna meg az ágazatok éves pénzügyi beszámolóiban. Ennek megfelelően nem nyílna lehetőség arra, hogy biztosítsák, az ágazatoknak juttatott pénzt a Parlament szándékainak megfelelően hasznosítják. Szerencsére a modern periódusban nem akadt példa arra, hogy a Számvevő és Legfőbb Könyvvizsgáló azért minősítette volna egy ágazat pénzügyi beszámolóját, mert a vizsgált ágazat nem vezetett kielégítő könyvelést.

6. Következtetések

Befejezésül felhívjuk a figyelmet, hogy az NSZH tökéletesen független a végrehajtó kormányzati hatalomtól, beleértve a Kincstárt is. A Kincstár feladata, hogy kialakítsa a vezetői ellenőrzés alapelveit, és hogy ezeket eljuttassa az Elszámoló Tisztviselőkhez.

Az NSZH, mint az Egyesült Királyság legfőbb számvevősége, köteles szorosán igazodni az INTOSAI Útmutatóhoz (I., 80-85. paragrafus). Így az NSZH, könyvvizsgálatai és gazdaságossági vizsgálatai során egyaránt, megvizsgálja a kormányzati ágazatok vezetői ellenőrzésnek elméleti kielégítőségét és gyakorlati hatékonyságát. Az ágazatoknak küldött vezetői leveleken, valamint a Parlamentnek tett gazdaságossági és egyéb jelentésein keresztül az NSZH rámutat a vezetői ellenőrzési rendszerek hiányosságaira és gyenge pontjaira. Rendszeres és strukturált megközelítésben végzi a vezetői ellenőrzés értékelését, az ellenőrzések részletes tervezését, az átfogó ellenőrzési eljárásokat és a jól bevált beszámolási eljárásokat.

Nyilvánvaló, hogy az NSZH érdekében áll, hogy biztosítsa: a kormányzati ágazatok erős vezetői ellenőrzést alkalmazzanak, beleértve a hatékony belső ellenőrzést is, mivel ezen ellenőrzési módszerek használata lehetővé teszi, hogy az NSZH hatékonyabb és olcsóbb külső ellenőrzéseket folytasson.

MELLÉKLET

INTOSAI

Útmutató a Belső Ellenőrzés Normáihoz

Kiadja a

A Legfelsőbb Számvevőségi Intézmények Nemzetközi Szervezetének

Belső Ellenőrzési Szabvány Bizottsága

1992 június

ELŐSZÓ

A Legfelsőbb Számvevőségi Intézmények Nemzetközi Szervezetének (INTOSAI) tagjai régóta érdeklődnek a belső ellenőrzés iránt. Az érdeklődés az 1974-es Kongresszustól eredeztethető, itt megbeszéléseket tartottak a belső ellenőrzés szükségességéről, és a belső ellenőrzési rendszerek fontosságáról. Ettől kezdve, ahogy a kormányzati igazgatás egyre összetettebbé vált, az érdeklődés csak nőtt a belső ellenőrzés iránt. Ez az összetettség megakadályozza, hogy a vezetőség minden egyes alkalmazotti műveletet ellenőrizzen. Számos kormányzat keresi annak a módját, hogy gazdaságosabb, hatékonyabb és eredményesebb szolgáltatásokat nyújtson, ellenőrizze a veszteségeket és eladósodást. Ehhez gyakran van szükség a régi struktúrák átszervezésére, a régi eljárások felülbírálatára, a vezetőségi jogkörök szélesítésére és a gépesített technológiák egyre nagyobb arányú használatára. Ebben a környezetben a hatékony belső ellenőrzési rendszer kellőképpen biztosíthatja, hogy a vezetés célkitűzései megvalósuljanak.

A Belső Ellenőrzési Szabvány Bizottságot azért hozták létre, hogy erősítsék a pénzügyi vezetést és az állami szektorban összpontosítottabb számonkérhetőséget alakítsanak ki. Célja, hogy útmutatást adjon a hatékony belső ellenőrzés kialakításához és üzemeltetéséhez. A jelen dokumentum elkészítése során a Bizottság rájött, hogy ezek a szabványok és útmutatások minden vezetőre, nem csak a pénzügyi vezetőkre alkalmazhatók, így a vizsgált témakört kiszélesítették, minden

kormányzati tevékenységre alkalmazhatóvá tették. Ennek következtében a jelen anyagban a "belső ellenőrzés" kifejezés nem csak a hagyományos értelemben vett pénzügyi és kapcsolódó adminisztrációs ellenőrzést jelöli, hanem a vezetői ellenőrzés szélesebb kategóriájának egészét is.

A jelen projektben a következő tagországok vettek részt:

- Ausztria, Könyvvizsgáló Bíróság;
- Chile, Legfőbb Számvevői Hivatal;
- Egyiptom, Központi Számvevőszék;
- Franciaország, Számviteli Bíróság;
- Jamaica, Legfőbb Könyvvizsgálói Hivatal;
- Spanyolország, Számviteli Törvényszék;
- Tanzánia, Kincstári és Ellenőrzési Ágazat;
- Egyesült Államok, Legfelsőbb Könyvviteli Hivatal; és
- Jugoszlávia, Társadalmi Könyvviteli Szolgálat.

A tagok négy olyan területet azonosítottak, melyeken véleményük szerint a Bizottság céljának eléréséhez útmutatásra van szükség. Ezek a területek a következők:

- a belső ellenőrzés fogalmai és célkitűzései,
- a belső ellenőrzési szabványoknak egy olyan minimális halmaza, amelyre bármely ország felépítheti sajátos belső ellenőrzési struktúráját,
- a belső ellenőrzési struktúrák üzembe helyezése, és
- a belső ellenőrzési struktúrák hatékonyságának időszakos ellenőrzése.

A Bizottság úgy találta, hogy míg a kormányzati rendszerek igen változatosak, az erős belső ellenőrzés iránti elvárások általában azonosak. A jelen dokumentum megpróbálja megfogalmazni ezeket az elvárásokat, majd megpróbál egységes képet adni a bármely belső ellenőrzési rendszerre érvényesítendő elvárásokról. A kormányzati vezetés ezeket a szabványokat arra használhatja, hogy hatékony belső ellenőrzési struktúrákat állítson üzembe. A kormányzati ellenőrök pedig felhasználhatják e struktúrák értékelésére.

A Bizottság köszönetet mond az alábbi országoknak azért, hogy tudásukat és a belső ellenőrzés területén szerzett tapasztalataikat megosztották velünk, és mert véleményezési kérelmünknek eleget tettek.

Ausztria	Hollandia
Belgium	Új-Zéland
Belize	Norvégia
Botswana	Pakisztán
Kanada	Panama
Kolumbia	Peru
Costa Rica	Fülöp-szigetek
Csehszlovákia	Portugália
Dánia	Katar
Finnország	St. Lucia
Németország	Sierra Leone
Haiti	Dél-Afrika
Magyarország	Svájc
India	Tunézia
Írország	Törökország
Olaszország	Egyesült Királyság
Mauritania	Jemen
Mexikó	Zimbabwe

A véleményezések csatolása után az Igazgató Tanács 35. gyűlése (1991 október, Washington DC) engedélyezte ezen Szabványok közzétételét. Ez az "élő" dokumentum, amely a belső ellenőrzési rendszerek tervezésének, beüzemelésének és értékelésének jelenlegi irányzatait tükrözi.

Charles A. Bowsher

Az Egyesült Államok Legfőbb Számvevője

A Belső Ellenőrzési Szabvány Bizottság Elnöke

TARTALOM

ELŐSZÓ

I. Fejezet

ÁTTEKINTÉS: A BELSŐ ELLENŐRZÉS FOGALMAI, CÉLJAI ÉS A KAPCSOLÓDÓ NORMÁK

Átfogó Normák

Részletes Normák

II. Fejezet

A BELSŐ ELLENŐRZÉS MEGHATÁROZÁSA ÉS KORLÁTAI

Meghatározás és célkitűzések

A belső ellenőrzés hatékonyságának korlátai

III. Fejezet

A BELSŐ ELLENŐRZÉS NORMÁINAK TÁRGYALÁSA

Átfogó Normák

Részletes Normák

IV. Fejezet

A BELSŐ ELLENŐRZÉSI STRUKTÚRÁK ALAPJAINAK KIALAKÍTÁSA

V. Fejezet

A BELSŐ ELLENŐRZÉSI STRUKTÚRÁK KIALAKÍTÁSA ÉS ELLENŐRZÉSE

A vezetés feladatai

A Legfőbb Könyvvizsgáló feladatai

I. Fejezet

ÁTTEKINTÉS: A BELSŐ ELLENŐRZÉS FOGALMAI, CÉLJAI ÉS A KAPCSOLÓDÓ NORMÁK

1. A belső ellenőrzés vezetői eszközét arra használják, hogy az elvárható mértékig megbizonyosodjanak arról, hogy a vezetés célkitűzései megvalósulnak. Tehát a belső ellenőrzési rendszer megfelelő mivoltáért és hatékonyságáért a vezetés felelős. Minden kormányzati szervezet vezetője köteles biztosítani, hogy megfelelő belső ellenőrzési rendszert helyeznek üzembe, azt ellenőrzik és felújítják úgy, hogy hatékonysága folyamatosan biztosított legyen.

2. A Legfelsőbb Könyvvizsgáló Intézmény szintén felelősséggel tartozik a megfelelő belső ellenőrzés biztosításáért. Bízgatnia és támogatnia kell,

- hogy minden kormányzati egységnél a jelen dokumentumban leírt szabványok alapján részletesen kidolgozott szervezeti belső ellenőrzési rendszert alakítsanak ki, és
- hogy ezt a struktúrát ellenőrizzék abból a szempontból, hogy az ellenőrzés a szándékolt módon működik-e, és hogy alkalmas-e a kívánt célok elérésére.

3. Mivel végső soron ők felelősek a belső ellenőrzési struktúra kielégítő mivoltáért és bevezetéséért, fontos, hogy a kormányzaton belül minden szervezeti egység vezetője tisztában legyen a belső ellenőrzési rendszer jellegzetességeivel és a belső ellenőrzés céljaival. A belső ellenőrzési rendszer nem más, mint egy szervezet azon terveinek összessége (beleértve a vezetőség hozzáállását, módszereit, eljárásait és egyéb intézkedéseit), melyek kellőképpen biztosítják, hogy a következő általános célkitűzések megvalósuljanak:

- támogatják a rendszeres, gazdaságos, hatékony és eredményes működést, valamint minőségi termékek és szolgáltatások előállítását, amelyek a szervezet küldetésének megfelelnek;
- védik a forrásokat a pazarlásból, jogtalan használatból, gondatlan kezelésből, hibákból, csalásból és egyéb szabálytalanságokból származó károktól;
- megfelelnek a törvényeknek, szabályzatoknak és vezetői utasításoknak;
- megbízható pénzügyi és igazgatási adatokat vezetnek és őriznek meg, és ezeket jelentéseikben kellő időben közzéteszik.

4. Az alábbi normák a belső ellenőrzési rendszer vázát alkotják meg. Átfogó és részletes normákra osztottuk őket.

Átfogó normák

Kellő biztosíték: A belső ellenőrzési rendszerek szolgáltatásnak kellő biztosítékot arra, hogy a normák fent említett általános célkitűzései megvalósulnak.

Támogató hozzáállás: A vezetők és az alkalmazottak a belső ellenőrzés iránt mindig pozitív hozzáállást alkalmazzanak és mutassanak ki.

Integritás és kompetencia: A vezetők és alkalmazottak őrizték meg személyes és szakmai integritásukat, és legyenek olyan szinten kompetensek, amely lehetővé teszi számukra, hogy megértsék a jó belső ellenőrzés kifejlesztésének, bevezetésének és fenntartásának fontosságát, és hogy ezen ellenőrzés általános célkitűzéseit megvalósíthassák.

Ellenőrzési célkitűzések: A konkrét ellenőrzési célkitűzéseket azonosítsák vagy alakítsák ki a szervezet minden tevékenységére nézve. Ezek legyenek megfelelőek, átfogóak, elfogadhatóak, és illeszkedjenek a szervezet általános célkitűzéseire.

Az ellenőrzés ellenőrzése: A vezetők folyamatosan ellenőrzik a működést, és azonnal intézkedjenek, ha bármilyen rendellenes, nem gazdaságos, nem hatékony vagy eredménytelen tevékenységet észlelnek.

Részletes normák:

Dokumentáció: A belső ellenőrzési rendszerről, minden tranzakcióról és a fontosabb eseményekről készüljön világos dokumentáció, amely mindig álljon rendelkezésre vizsgálat céljára.

Tranzakciók és események azonnali és megfelelő nyilvántartásba vétele: A tranzakciókat és fontosabb eseményeket kötelező azonnal nyilvántartásba venni, és kellő osztályba sorolni.

Tranzakciók és események engedélyezése és végrehajtása: A tranzakciókat és fontosabb eseményeket csak a hatáskörükön belül tevékenykedő személyek engedélyezhetik és hajthatják végre.

Kötelességek szétválasztása: Az engedélyezéssel, kezeléssel, iktatással és ellenőrzéssel kapcsolatos legfontosabb feladatokat és kötelességeket különböző személyekre kell bízni.

Felügyelet: A belső ellenőrzés célkitűzéseinek megvalósítását kompetens felügyelet biztosításával kell elősegíteni.

Források és nyilvántartások hozzáférhetősége és elszámoltathatósága: A forrásokhoz és nyilvántartásokhoz való hozzáférést jogosult egyénekre kell korlátozni, akik tevékenységükről elszámoltathatóak. Az elszámoltathatóság biztosítása érdekében a forrásokat rendszeresen össze kell hasonlítani a nyilvántartott értékekkel. Az adott forrás érzékenysége szabja meg, hogy ezt az összehasonlítást milyen gyakran végzik el.

5. Ezek anormák minden kormányzati szervezeti egységre érvényesek lennének. Tekinthetők úgy is, mint az elfogadható szabványoknak azon minimuma, melyeknek a belső ellenőrzést létrehozó szervezeteknek meg kell felelniük, vagy mint egy feltételrendszer, amelyet az ellenőrök a belső ellenőrzési rendszer ellenőrzése során felhasználhatnak.

6. Az itt bemutatott normák nem új keletűek. Jórészüket ma is használják a kormányzati munkában. Ugyanakkor elsőként közöljük őket mint egységes keretet. A jelen dokumentum hátralévő része részletesebben foglalkozik a belső ellenőrzés meghatározásával és korlátaival, a belső ellenőrzés szabványaival, a belső ellenőrzési rendszerek alapjainak létrehozatalával, valamint a belső ellenőrzési rendszerek üzembe helyezésével és ellenőrzésével.

II. Fejezet

A BELSŐ ELLENŐRZÉS MEGHATÁROZÁSA ÉS KORLÁTAI

Meghatározás és célkitűzések

7. A belső ellenőrzési rendszer nem más, mint egy szervezet azon terveinek összessége (beleértve a vezetőség hozzáállását, módszereit, eljárásait és egyéb intézkedéseit), melyek kellőképpen biztosítják, hogy a következő általános célkitűzések megvalósuljanak:

- támogatják a rendszeres, gazdaságos, hatékony és eredményes működést, valamint minőségi termékek és szolgáltatások előállítását, amelyek a szervezet küldetésének megfelelnek;
- védik a forrásokat a pazarlásból, jogtalan használatból, gondatlan kezeléssel, hibákból, csalásból és egyéb szabálytalanságokból származó károktól;
- megfelelnek a törvényeknek, szabályzatoknak és vezetői utasításoknak;
- megbízható pénzügyi és igazgatási adatokat vezetnek és őriznek meg, és ezeket jelentéseikben kellő időben közzéteszik.

8. A belső ellenőrzési rendszerek ezen meghatározása és a hozzá tartozó célkitűzések szándékosan adnak igen széles értelmezést, mely minden kormányzati tevékenységre alkalmazható. Azonban a belső ellenőrzést számos más módon is szervezték illetve definiálták eddig. Az alábbi leírásokat mint összehasonlítási alapot közöljük.

9. Amikor a belső ellenőrzést a szerkezeti struktúrában játszott szerepe alapján írják le, akkor gyakran a vezetői, adminisztratív és könyvelési ellenőrzés kategóriáira osztják fel. A vezetői ellenőrzést gyakran olyan kategóriának tekintik, amely az összes többi kategóriát tartalmazza. Ezek adják a szervezet vázát - mindazok a tervek, irányvonalak, eljárások és gyakorlati módszerek ide tartoznak, amelyekre az alkalmazottaknak a szervezet céljainak eléréséhez szükségük van. Az adminisztratív ellenőrzés tartalmazza azokat a döntési folyamatokhoz kapcsolódó eljárásokat és nyilvántartásokat amelyek segítségével az alkalmazottak engedélyezett tevékenységek végrehajtásán keresztül valóra váltják a szervezet célkitűzéseit. A könyvelési ellenőrzés tartalmazza azokat az eljárásokat és dokumentumokat, melyeknek célja a források védelme és a pénzügyi nyilvántartás megbízhatóságának biztosítása.

10. A belső ellenőrzési módszereket céljuk szerint is csoportokba sorolták: a hibák kiküszöbölése (például feladatkörök elkülönítésével vagy engedélyeztetési követelményekkel); a hibák felismerése (például termelési szabványok felállítása a valóságos eredmények eltéréseinek észleléséhez); az észlelt hibák helyreállítása (például túlfizetés behajtása a szállítóktól); vagy a

gyenge ellenőrzés kompenzálása olyan területeken, ahol a kár kockázata nagy, és további ellenőrzési módszerekre van szükség.

11. A gyakorlatban e kategóriák és típusok között gyakran nehéz különbséget tenni, mivel a hatékony belső ellenőrzési rendszernek mindegyik típus elemeit tartalmaznia kell. Még az egyes ellenőrzési kategóriák leírása is személyenként eltérő lehet. Ugyanakkor, függetlenül attól, hogy a belső ellenőrzést hogyan szervezik és definiálják, a kategóriákat nem szabad egymás alternatíváiként felfogni. Kiegészítik egymást. Minden ellenőrzési rendszernek megvannak az előnyei és a hátrányai, tehát a hatékony belső ellenőrzési rendszer ellenőrzési módszerek keverékét használja, így ellensúlyozva az egyes ellenőrzési módszerek hátrányait.

12. A belső ellenőrzési módszerek hatékonyságát az alábbi három alapvető követelmény biztosítja:

- Legyenek megfelelőek (azaz a megfelelő ellenőrzési módszer a megfelelő helyen, amely az adott kockázatnak is megfelel).
- Működjenek következetesen és tervszerűen a célperiódus egészében (azaz minden érintett alkalmazott tartsa be őket, ne kerüljék meg, amikor egyes munkaerők távol vannak, vagy amikor sok a munka).
- Térítsék meg a költségeket (azaz az ellenőrzési módszer használata ne kerüljön többre, mint amennyi megtakarítást a használata eredményez).

A belső ellenőrzés hatékonyságának korlátai

13. Egy belső ellenőrzési rendszer, akármilyen részletes és mindenre kiterjedő legyen is, önmagában nem garantálhatja a hatékony adminisztrációt, a teljes és pontos nyilvántartást, illetve nem lehet tökéletesen védett a csalás ellen, különösen ha a csalók vezető vagy bizalmi pozíciót töltenek be. A feladatok elkülönítésére alapozott belső ellenőrzési módszereket az is hatástalanná teheti, ha számos különböző pozíciójú egyén összejátszik. Az engedélyezett alapú ellenőrzési módszereket hűtlenül kezelheti az engedélyezésre jogosult személy, a vezetés pedig gyakran megteheti, hogy az üzembe állított ellenőrzési módszereket figyelmen kívül hagyja. Olyan belső ellenőrzési rendszer üzemeltetése, amely a veszteség kockázatát teljesen kiküszöböli, gyakorlatilag lehetetlen, és valószínűleg többre kerülne a működtetéséből adódó megtakarításnál.

14. Mivel minden belső ellenőrzési rendszer függ az emberi tényezőtől, előfordulhatnak tervezési hibák, döntési és értelmezési hibák, félreértések, elővigyázatlanságok, fáradtság és figyelemelterelés. Bár a rendszert tervező és működtető személyzet szakértelmét és integritását a felvételi folyamat során illetve képzés segítségével lehet befolyásolni, ezek a tulajdonságok a szervezeten belüli és kívüli nyomások hatására megváltozhatnak. Mi több, akármilyen nagy a munkaerő szaktudása, az általuk működtetett ellenőrzési

módszer hatástalanná válhat, ha nincsenek tisztában az ellenőrzési folyamatban betöltött szerepükkel, vagy ha ügyet sem vetnek rá.

15. A szervezeti változások és a vezetőség hozzáállása igen nagy hatással lehet a belső ellenőrzési rendszer hatékonyságára és a rendszert működtető személyzetre. Tehát a vezetőség köteles az ellenőrzési módszereket folyamatosan ellenőrizni és frissíteni, a változásokról a dolgozókat informálni, és az ellenőrzési rendszert példamutatóan követni.

III. Fejezet

A BELSŐ ELLENŐRZÉS NORMÁINAK TÁRGYALÁSA

16. Igényes belső ellenőrzési normák kidolgozása, különösen a kormányzatban, a méretek, a változatosság, a tranzakciók volumene, a nyilvántartások sokfélesége, és a számos szabály, szabályzat és törvény miatt szükséges. Mivel a közforrások és közmunkák igazgatását és ellenőrzését törvényi előírások határolják be, szükség van olyan normákra, amelyek ezen törvényi előírások betartását irányítják és biztosítják.

17. A belső ellenőrzés normáit két csoportra osztottuk; átfogó és részletes normákra. Ezek együttesen adják meg a működtethető belső ellenőrzési rendszerek minimálisan elfogadható alapjait. Mind a belső ellenőrzés fejlesztésénél, mind az értékelésnél követelményként kell őket felhasználni. Ezek a belső ellenőrzési szabványok alkalmazhatók minden vezetői, működési és adminisztratív funkcióra, tehát nem csak a pénzügyi tevékenységekre. Ezen túl minden rendszerre is alkalmazhatóak, legyen az gépesített vagy kézi működtetésű.

Átfogó normák

18. Az átfogó normák a kellő biztosíték, támogató hozzáállás, integritás és kompetencia, ellenőrzési célkitűzések és az ellenőrzés ellenőrzése. Ezek összessége a szervezeten belül megfelelő ellenőrzési környezetet biztosít.

Kellő biztosíték

19. A belső ellenőrzési rendszerek szolgáltatassanak kellő biztosítékot arra, hogy az általános célkitűzések megvalósulnak.

20. A kellő biztosíték a bizalom egy kielégítő szintjének felel meg, az adott költség, megtakarítási és kockázati feltételek mellett. A kellő biztosíték szintjének megállapításához ítélőképességre van szükség. A döntés meghozatalánál a vezetők

- azonosítsák a tevékenységeikben rejlő kockázatokat, és a különféle helyzetekhez rendelhető elfogadható kockázati szinteket, és
- a kockázatot mind mennyiségileg, mind minőségileg mérik fel.

21. A kellő biztosíték megállapításánál figyelembe kell venni, hogy a belső ellenőrzés költsége nem haladhatja meg az ellenőrzés hasznát. A költség itt az adott cél elérése érdekében felhasznált források pénzben meghatározott értékét, valamint az elszalasztott lehetőség gazdasági értékét jelenti. Az utóbbi lehet működési késedelem, a szolgáltatási színvonal vagy a termelékenység

csökkenése, vagy az alacsony alkalmazotti morál. A haszon úgy mérhető, mint az adott célkitűzés nem teljesítésének kockázatában az ellenőrzés hatására beállt csökkenés. Példaként hozható fel a csalás, pazarlás, hűtlen kezelés vagy hiba felfedezésének valószínűségében beálló növekedés; a szabálytalan tevékenység kiküszöbölése; vagy a szabályrendszernek való megfelelés javítása.

22. Ráfordítás-megtérítő és a kockázatot elfogadható szintre csökkentő belső ellenőrzés tervezéséhez a vezetésnek pontosan tisztában kell lennie a megvalósítandó általános célkitűzésekkel. A kormányzati vezetők egy működési területen túlleellenőrzött rendszert tervezhetnek, ami káros hatással van egy másik területre. Példának okáért az alkalmazottak a túlságosan megterhelő eljárásokat megpróbálhatják elkerülni, a kis hatékonyságú tevékenységek késedelmet okozhatnak, míg az elaprózott feladatok megnehezíthetik a felelős személyek azonosítását. Így a túlzott ellenőrzéssel az egyik területen elért hasznot a másik terület tevékenységeinek megnövekedett költségei meghaladják.

23. Nézzük meg a kis hatékonyságú tevékenység egy példáját. Egy kormányzati ügynökség kirendeltsége felelős egy hajléktalanoknak készülő építési projektért. Ugyanakkor az eredeti szerződéstől való minden eltérést, műszaki vagy pénzügyi hatásától függetlenül, a központtal is engedélyeztetni kell, a költségek ellenőrzése és a termék minősége érdekében. Ez lelassítja az építési projektet, ami növelheti a költségeket, és kárt okozhat egy vagy több olyan személynek, akinek az érdekében az egész építkezést elkezdték. A hatékonyság növelése azt kívánja, hogy a kisebb programváltozások engedélyeztetési jogát a központ adja át a kirendeltségnek. A központ még így is kellő ellenőrzést gyakorolhat az építkezés költségei fölött, míg csökkenti a késedelmet.

Támogató hozzáállás

24. A vezetők és az alkalmazottak a belső ellenőrzés iránt mindig pozitív hozzáállást alkalmazzanak és mutassanak ki.

25. A hozzáállást a felső vezetés alakítja ki, és azt a vezetés minden lépése tükrözi. A magas rangú kormányzati tisztviselők és törvényhozók részvétele és támogatása pozitív hozzáállást fog eredményezni. Ezt a hozzáállást az is támogathatja, ha a vezetők erős ellenőrzés kialakítása mellett kötelezik el magukat olyan, a szerv szerveződésével, személyzeti gyakorlattal, felügyelettel, kommunikációval és forrásvédelemmel illetve használattal kapcsolatos lépések segítségével, amelyek rendszeres számonkérhetőséget, ellenőrző és jelentéstételi rendszereket tesznek lehetővé, illetve ha az alkalmazottak minden rétegét felkérjük javaslattételre, valamint általános jó vezetői eljárásokat alkalmaznak. A vezetőség azzal demonstrálhatja, hogy támogatja a jó belső ellenőrzést, hogy hangsúlyozza a független és tárgyilagos belső ellenőrzések értékét a teljesítményjavításra szoruló területek

azonosításában, valamint azzal, hogy a belső ellenőrzések során keletkező információkra reagál.

26. Az alkalmazottak kötelesek végrehajtani a belső ellenőrzési eljárásokat, és lépéseket tenni annak érdekében, hogy az ellenőrzések hatékonysága javuljon. A támogató hozzáállás hatással lesz a teljesítmény minőségére, és ezen keresztül a belső ellenőrzés minőségére is. Abban az esetben, ha a belső ellenőrzés következetesen magas vezetői prioritást élvez, a vezetőség ezzel elősegíti a pozitív és támogató hozzáállást.

27. Végső soron a vezetés elkötelezettsége, hogy "a helyes hangot a csúcson üsse meg", kritikus feltétele a belső ellenőrzés iránti pozitív és támogató hozzáállás kialakításának és fenntartásának a szervezeten belül.

Integritás és kompetencia

28. A vezetők és alkalmazottak őrizték meg személyes és szakmai integritásukat, és legyenek olyan szinten kompetensek, amely lehetővé teszi számukra, hogy megértsék a jó belső ellenőrzés kifejlesztésének, bevezetésének és fenntartásának fontosságát, és hogy ezen ellenőrzés általános célkitűzéseit megvalósíthassák.

29. A vezetők és beosztottjaik kötelesek (1) személyi és szakmai integritást és etikai értékeket, (2) a hatékony és eredményes teljesítményhez elégséges szakmai színvonalat, és (3) a belső ellenőrzési rendszerről a feladataik elvégzéséhez elégséges ismeretet birtokolni és tanúsítani.

30. A vezetők és beosztottaik integritását számos tényező befolyásolja. A csúcson használt hangvétel igen fontos. A dolgozókat időről időre emlékeztetni kell a felső vezetés által kidolgozott működési szabályzatban foglalt köteleességeikre. A tanácsadás és a teljesítményértékelés szintén fontos. Az általános teljesítményértékeléseket számos kritikus tényező értékelésére kell alapozni, beleértve a hatékony belső ellenőrzés üzembe helyezését és üzemeltetését is.

31. A személyzeti döntéseknél figyelembe kell venni, hogy a szóban forgó egyének rendelkezzenek az adott feladatkör ellátásához szükséges képesítéssel és tapasztalattal. Munkába lépése után a dolgozó kapja meg a szükséges formális és gyakorlati kiképzést. A hatékony ellenőrzési rendszer életfontosságú feltétele az olyan vezetők és alkalmazottak megléte, akik a belső ellenőrzési rendszereket értik, és hajlandók felelősséget vállalni értük.

Ellenőrzési célkitűzések

32. A konkrét ellenőrzési célkitűzéseket azonosítsák vagy alakítsák ki a szervezet minden tevékenységére nézve. Ezek legyenek megfelelőek,

átfogóak, elfogadhatóak, és illeszkedjenek a szervezet általános célkitűzéseisehez.

33. A célkitűzések azok a hasznos hatások, amelyeket a vezetőség el kíván érni, illetve azok a káros körülmények/hatások, amelyeket a vezetés el kíván kerülni. A célkitűzéseket hozzá kell igazítani az adott konkrét tevékenységekhez, míg ugyanakkor a 7. paragrafusban leírtakhoz hasonló, a központi ágazat/minisztérium vagy a törvényhozás által megszabott általános belső ellenőrzési célkitűzéseknek is meg kell felelniük.

34. A konkrét ellenőrzési célkitűzések meghatározásához először minden tevékenységet nagyobb kategóriákba kell sorolni. Ezután e nagyobb kategóriákon belül a tevékenységeket a rendszeresen végzett tevékenységek egy vagy több olyan halmazára kell bontani (pl. azonosítás, osztályozás, nyilvántartásba vétel, adatszolgáltatás), amelyekre egy adott tranzakció vagy esemény kezeléséhez szükség van. Ezeknek a besorolásoknak meg kell felelniük az egység szervezeti felépítésének és feladatmegosztásának.

35. A szervezeti tevékenységek gyakran az alábbi nagyobb kategóriákba sorolhatók:

- **Igazgatási műveletek:** ide tartozik az általános intézkedés és tervezés, a szervezés és az ellenőrzés.
- **Program (működtetési) tevékenységek:** ezek a szervezet küldetésével kapcsolatos tevékenységek.
- **Pénzügyi tevékenységek:** ide tartoznak a hagyományos ellenőrzési területek, mint a költségvetési keretek, pénzforgalom (bevételek és ráfordítások), kapcsolódó források és kötelezettségek, és a pénzügyi információk.
- **Adminisztratív tevékenységek:** ezek támogatják a szervezet elsődleges küldetését, például könyvtári szolgáltatások, postázó, kézbesítés, nyomtatás, beszerzések.

36. Az ellenőrzési célkitűzések kialakításához azonosítani és elemezni kell az ismétlődő tevékenységek halmazait. Például az anyagbeszerzéssel (ez adminisztratív tevékenység) kapcsolatos ismétlődő tevékenységek között megtaláljuk (1) a szükséges tételek azonosítását, (2) a szállító megválasztását, (3) a tételek szállítására vonatkozó szerződés megkötését, (4) a tételek átvételét, (5) a minőségellenőrzést. Az itt elérendő ellenőrzési célkitűzések egyike az lehetne, hogy csak a vezetés követelményeinek megfelelő anyagigénylések teljesüljenek. Egy másik az lehet, hogy csak igényelt árut vegyenek át.

37. A fent említett széles kategóriák természetesen hatással vannak egymásra, tehát ezekre az kölcsönhatásokra nézve is ki kell dolgozni az ellenőrzési célkitűzéseket. A fenti példát adminisztratív tevékenységként

kezeltük, de az anyagok kifizetése pénzügyi tevékenység, míg az anyagok használata lehet program tevékenység is. A kategóriák összekapcsolását megfelelően meg kell oldani ahhoz, hogy a kifizetést megfelelően lehessen ellenőrizni és nyilvántartásba venni.

Az ellenőrzés ellenőrzése

38. A vezetők folyamatosan ellenőrzik a működést, és azonnal intézkedjenek, ha bármilyen rendellenes, nem gazdaságos, nem hatékony vagy eredménytelen tevékenységet észlelnek.

39. A működés ellenőrzése biztosítja, hogy a belső ellenőrzés elérje célját. A működés ellenőrzését bele kell építeni a vezetők által a tevékenységek ellenőrzésére választott módszerekbe, és biztosítani kell, hogy a tevékenységek megfeleljenek a szervezet célkitűzéseinek. Az ellenőrzés ellenőrzéséhez tartozik a belső és külső ellenőrök eredményeivel kapcsolatos, a szükséges javítások meghatározását célzó intézkedés.

Részletes normák

40. A részletes normák azok a mechanizmusok vagy eljárások, amelyek segítségével az ellenőrzési célkitűzéseket megvalósítják. Többek között ide tartoznak a konkrét irányvonalak, eljárások és szervezeti tervek (beleértve a feladatkörök elkülönítését is), és a fizikai feltételek (mint a záruk és tűzriasztók). Az ellenőrzési módszerek nyújtsanak kellő biztosítékot arra nézve, hogy a belső ellenőrzési célkitűzések folyamatosan megvalósulnak. Ennek érdekében hatékonyak és eredményesnek kell lenniük, valamint úgy kell tervezni őket, hogy ne csak külön-külön, de rendszerként együtt is tudjanak működni.

41. Az eredményesség megköveteli, hogy az ellenőrzés a gyakorlatban ellássa tervezett funkcióját. Kézi működtetési rendszerhez tervezett ellenőrzési rendszer gépesített környezetben hatástalan lehet. Tehát a kiválasztott ellenőrzési módszereknek el kell látniuk azokat a feladatokat, amelyekre tervezték őket, és tervszerűen kell működniük. Ami a hatékonyságot illeti, az ellenőrzési módszereket úgy kell tervezni, hogy minimális ráfordításért maximális eredményt adjanak. A hatékonysági és eredményességi szempontból történő ellenőrzés során a valóságosan működő módszereket kell ellenőrizni, értékelésüket pedig elegendő ideig kell folytatni ahhoz, hogy biztosítsuk, folyamatosan használják őket.

42. Az alábbi ellenőrzési módszereket széles körben használják rendezett és eredményes belső ellenőrzési rendszerek kialakításánál. Az egyes módszereken belül tárgyalt konkrét módszerek és eljárások a lehetőségeket nem merítik ki, de példaértékűek.

Dokumentáció

43. A belső ellenőrzési rendszerről, minden tranzakcióról és a fontosabb eseményekről készüljön világos dokumentáció, amely mindig álljon rendelkezésre vizsgálat céljára.

44. Minden szervezet köteles írásos bizonyítékokkal rendelkezni (1) belső ellenőrzési rendszeréről, beleértve az ellenőrzési eljárásokat és célkitűzéseket is, és (2) minden jelentős tranzakció és esemény minden fontos jellegzetességéről. Ez a dokumentáció vizsgálat céljára álljon mindig az illetékes személyzet illetve az ellenőrök rendelkezésére.

45. A belső ellenőrzési rendszerrel foglalkozó dokumentáció tartalmazza a szervezet szerkezetének és működési irányvonalainak leírását, működési kategóriáit és a vonatkozó célkitűzéseket és ellenőrzési folyamatokat. Ezek olyan dokumentációban jelenhetnek meg, mint például a vezetői utasítások, adminisztrációs irányvonalak, ügyviteli és könyvviteli kézikönyvek.

46. A tranzakciók és jelentős események dokumentációja legyen teljes és pontos, valamint tegye lehetővé, hogy minden tranzakció és esemény eredete visszakereshető legyen, lefolyása alatt épp úgy, mint befejezése után.

47. A belső ellenőrzési rendszer, tranzakciók és jelentős események dokumentációja legyen célszerű, segítse a szervezet célkitűzéseinek megvalósítását, és váljék a vezetők hasznára ellenőrzési tevékenységük során valamint az ellenőrök és a működés elemzésével foglalkozó személyek hasznára. A céltalan dokumentáció a szervezet hatékonyságát és eredményességét csökkenti.

Tranzakciók és események azonnali és megfelelő nyilvántartásba vétele

48. A tranzakciókat és fontosabb eseményeket kötelező azonnal nyilvántartásba venni, és kellő osztályba sorolni.

49. A tranzakciókat és eseményeket megtörténtükkor azonnal nyilvántartásba kell venni, annak érdekében, hogy az információ értékét és jelentőségét a tevékenység ellenőrzését és a döntéshozatalt végző vezetők számára megtartsa. Ez a tranzakciók és események teljes folyamatára vagy életciklusára érvényes, beleértve (1) a kezdeményezést és engedélyezést, (2) a folyamat minden állomását, és (3) a kivonatolt nyilvántartásba történő végleges besorolást. Azt is jelenti, hogy a dokumentációt folyamatosan frissíteni kell, hogy érvényes maradjon.

50. A tranzakciók és események megfelelő osztályozása is szükséges ahhoz, hogy biztosítva legyen a vezetőség megbízható információkkal történő ellátása. A megfelelő osztályozás a jelentések, időrendi tervezetek és pénzügyi

beszámolók készítéséhez használt információk rendszerezését és szerkesztését jelenti.

51. Az információ azonnali és helyes nyilvántartásba vétele alapvető feltétele annak, hogy a szervezet által a működéshez és döntéshozatalhoz felhasznált információ kurrens és megbízható legyen.

Tranzakciók és események engedélyezése és végrehajtása

52. A tranzakciókat és fontosabb eseményeket csak a hatáskörükön belül tevékenykedő személyek engedélyezhetik és hajthatják végre.

53. A források adott célra adott esetben történő cseréje, átutalása, használata vagy elkötelezése a vezetőség döntése alapján történik. Az engedélyezés az elsődleges módja annak, hogy csak érvényes tranzakciókat és eseményeket kezdeményezzenek, a vezetőség szándékainak megfelelően. Az engedélyezés, melyről dokumentációt kell készíteni, és amelyről a vezetőket és az alkalmazottakat világosan tájékoztatni kell, tartalmazza azokat a konkrét körülményeket és feltételeket, melyeknek teljesülése esetén az engedélyezés végrehajtható. Az engedélyezés feltételeinek való megfelelés annyit jelent, hogy az alkalmazottak kijelölt feladataikat az utasításoknak megfelelően, a vezetőség illetve a törvény által szabott kereteken belül hajtják végre.

Köteleességek szétválasztása

54. Az engedélyezéssel, kezeléssel, iktatással és ellenőrzéssel kapcsolatos legfontosabb feladatokat és köteleességeket különböző személyekre kell bízni.

55. A hibák, pazarlás, szabálytalanságok kockázatának, valamint az ilyen problémák fel nem fedezése kockázatának csökkentése érdekében elkerülendő, hogy egy adott tranzakció vagy esemény összes kulcseleme soha ne tartozzon egyetlen személy vagy csoport ellenőrzése alá. Ehelyett a feladatokat és köteleességeket rendszeresen kell kijelölni, több személynek, ezzel biztosítva, hogy a kellő ellenőrzés megvalósuljon. A kulcsfontosságú elemek közé tartozik a tranzakciók engedélyezése és nyilvántartása, a források átvétele és kiadása, a kifizetések, a tranzakciók áttekintése ellenőrzése. Az összehangolt család azonban e belső ellenőrzési rendszer eredményességét csökkentheti, sőt megszüntetheti.

56. Egy kis szervezetnél előfordulhat, hogy az alkalmazottak száma ennek a módszernek az alkalmazását nem teszi lehetővé. Ilyen esetekben a vezetésnek tisztában kell lennie a kockázattal, és más módszerek segítségével kompenzálnia kell. Az alkalmazottak forgatása biztosíthatja, hogy egy adott személy sem kezeli a tranzakciók és események kulcselemeit túl sokáig. Az éves szabadságolás támogatása illetve kötelezővé tétele szintén csökkentheti a kockázatot.

Felügyelet

57. A belső ellenőrzés célkitűzéseinek megvalósítását kompetens felügyelet biztosításával kell elősegíteni.

58. A felügyelők tekintsék át, és megfelelő esetben dicsérik meg beosztottaik munkáját. Ugyanakkor biztosítsanak kellő útmutatást és képzést beosztottaiknak annak érdekében, hogy a hibák, pazarlás és szabálytalanságok előfordulása minimális legyen, és hogy a konkrét vezetői utasításokat megértsék és végrehajtsák.

59. Az alkalmazottak munkájának kijelöléséhez, áttekintéséhez és elismeréséhez az alábbiakra van szükség:

- a rá háruló feladatokat, kötelességeket és felelősségeket világosan közölik minden munkatárssal;
- minden munkatárs munkáját rendszeresen és a megfelelő mértékig felül kell vizsgálni; és
- a helyesen végzett munkát a kritikus pontokon el kell ismerni, folytatását ezzel biztosítandó.

60. A személyzet munkájának kiosztása, felülbírlata és elismerése tevékenységük megfelelő ellenőrzését fogja eredményezni, beleértve (1) az engedélyezett eljárások használatát és feltételek teljesítését, (2) a hibák, félreértések és rendellenes gyakorlat felfedezését és kiküszöbölését, (3) a helytelen intézkedések előfordulásának vagy újra előfordulásának megakadályozását, és (4) a hatékony és eredményes működés érdekében történő felülbírlatot is. Az, hogy a felügyelő a munkát beosztottjaira bízta, a felügyelő felelősségét ezekre a feladatokra és kötelességekre nézve nem csökkentheti.

Források és nyilvántartások hozzáférhetősége és elszámoltathatósága

61. A forrásokhoz és nyilvántartásokhoz való hozzáférést jogosult egyénekre kell korlátozni, akik tevékenységükről elszámoltathatók. Az elszámoltathatóság biztosítása érdekében a forrásokat rendszeresen össze kell hasonlítani a nyilvántartott értékekkel. Az adott forrás érzékenysége szabja meg, hogy ezt az összehasonlítást milyen gyakran végzik el.

62. A források hozzáférhetőségének korlátozása csökkenti az engedély nélküli használat és a kormányzati veszteség kockázatát, ezzel segítve a vezetőségi utasítások végrehajtását. A korlátozás mértékét a forrás érzékenysége, valamint a veszteség kockázatának vélt mértéke szabja meg. Mindkettőt rendszeresen felül kell bírálni. A rendkívül érzékeny forrásokhoz (például részvényekhez) való hozzáférés korlátozása és az elszámoltathatóság növelése úgy oldható meg, hogy

- páncélszekrényben tárolják őket,
- minden dokumentumot sorszámmal látnak el,

-- a megőrzést megbízható egyénekre bízák.

63. Egy adott forrás érzékenységének meghatározásánál figyelembe kell venni az értékét, hordozhatóságát, értékesíthetőségét, és a veszteség illetve hűtlen kezelés kockázatának vélt mértékét.

IV. Fejezet

A BELSŐ ELLENŐRZÉSI STRUKTÚRÁK ALAPJAINAK KIALAKÍTÁSA

64. A belső ellenőrzési rendszerek, a megvalósítandó célkitűzések és a belső ellenőrzési rendszerek tervezésénél használatos szabványok teljes kormányzatra alkalmazható definícióinak kidolgozására és terjesztésére konkrét szervezet kell kijelölni. A felelős szervezet (ennek olyan központi szervnek kell lennie, amely számos kormányzati szerv felett rendelkezési joggal bír) törvénykezési vagy egyéb jogi úton lehet kijelölni.

65. Bizonyos országokban a törvényhozó testület fogja meghatározni, hogy melyek a belső ellenőrzési rendszerek általános célkitűzései, míg a belső ellenőrzési szabványok kialakítását felelős központi szervre bízzák. Másutt a törvényhozás egyes tevékenységekre részletesen meg fogja határozni az ellenőrzés mikéntjét.

66. Akárki is a felelős, a Legfelsőbb Számvevősegi Intézmény mindenképpen igen fontos szerepet játszik a belső ellenőrzési rendszer kialakításában. Ezt a szerepet közvetlen vagy közvetett módon is betöltheti, ami elsősorban a Legfelsőbb Számvevősegi Intézmény törvényi jogosítványainak és az ország igazgatási struktúrájának függvénye. Ha a felelős intézmény nem a Legfelsőbb Számvevősegi Intézmény, akkor a felelős intézmény véleményét és tanácsát természetesen ki kell kérni.

67. Ahol a Legfelsőbb Számvevősegi Intézmény felelős a szabványok bevezetéséért, ott világosan meg kell különböztetni a szabványokat és az egyes szervezetek által bevezetendő konkrét belső ellenőrzési rendszereket. A Legfelsőbb Számvevősegi Intézménynek mindenképpen érdekében áll, hogy az általa ellenőrzött szervezetek kielégítő belső ellenőrzést folytassanak. Ugyanakkor a függetlenség biztosítása is fontos és szükséges. A Legfelsőbb Számvevősegi Intézmény tehát nem vállalhat felelősséget azért, hogy az általa ellenőrzött bármely szervezetnél a konkrét belső ellenőrzési rendszert helyesen működtessék. Ez a vezetés feladata. Ugyanakkor lehetséges, s egyes országokban elvárás is, hogy a Legfelsőbb Számvevősegi Intézmény a meglévő ellenőrzési eljárásokat véleményezze, illetve hogy javító javaslatokkal éljen. Ez a függetlenség elvesztése nélkül is lehetséges, mivel az ellenőrzési rendszer tervezésével és bevezetésével kapcsolatos felelősség továbbra is az ellenőrzött szervezet vezetőségéé maradna.

68. Különböző központi szervek vehetnek részt bizonyos mértékig az összes kormányzati szerv által használandó belső ellenőrzési rendszerek kidolgozásában. Egyes esetekben az ellenőrzés igen konkrét is lehet (például a költségvetési jövedelem begyűjtésénél, a szerződések odaítélésénél, a számítógépesített információs rendszerek tervezésénél és az emberi erőforrás igazgatásánál). Más területeken, különösen ami a vezetői ellenőrzést illeti, ezek az ellenőrzési módszerek általánosabbak lesznek. Mindkét esetben

fontos azonban, hogy a belső ellenőrzési rendszer teret hagyjon a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség növelését célzó vezetői döntéseknek és kezdeményezéseknek.

69. A felelős központi szerv a belső ellenőrzés szabványai időről időre bírálja felül, és szükség esetén egészítse ki. A belső ellenőrzési szabványokról és kiegészítéseikről teljes körű dokumentációt kell készíteni, és ezt késedelem nélkül el kell juttatni a hatálya alá eső összes szervnek.

70. Ha bizonyos belső ellenőrzési szabványokat törvényi úton vezetnek be, a törvénykezés nem lehet túlságosan korlátozó. Lehetővé kell tennie, hogy a vezetőség az eljárásokat rugalmasan megfeleltesse a működési környezet változásainak. Ha nem így van, a belső ellenőrzés elavulhat, vagy elveszítheti hatékonyságát, mielőtt a törvényt ki lehetne egészíteni. A belső ellenőrzési rendszerek konkrét részleteit időről időre át kell tekinteni, és a szervezet változó környezetéhez kell igazítani őket.

V. Fejezet

A BELSŐ ELLENŐRZÉSI STRUKTÚRÁK KIALAKÍTÁSA ÉS ELLENŐRZÉSE

71. A Legfőbb Könyvvizsgáló ösztönözze és támogassa a belső ellenőrzés vezetők általi bevezetését. Ennek módja, hogy a vezetők képzésben részesülnek az ellenőrzési rendszerek bevezetésével és ellenőrzésével kapcsolatos kötelességeikről. A Legfőbb Könyvvizsgáló ezen túlmenően ellenőrizze is ezeket a rendszereket arra nézve, hogy az ellenőrzés alkalmas-e a szándékolt cél elérésére.

A vezetők kötelességei

72. Mint azt a jelen dokumentumban fentebb leszögeztük, a belső ellenőrzés vezetői eszköz. A vezetők kötelessége a tevékenységeknek megfelelő konkrét belső ellenőrzési módszerek bevezetése és ellenőrzése. A vezető még azokban az országokban is felelős az ellenőrzési módszerek bevezetéséért és ellenőrzéséért, ahol a konkrét ellenőrzési módszereket törvény írja elő. Minden vezetőknek tudnia kell, hogy az erős belső ellenőrzési rendszer alapvető feltétele annak, hogy a szervezetet, annak céljait, működését és forrásait irányíthassák. Felelősséget kell vállalniuk érte.

73. Hatékony belső ellenőrzési rendszer tervezéséhez, bevezetéséhez és üzemeltetéséhez szükséges, hogy a vezetők tisztában legyenek a megvalósítandó célkitűzésekkel. A törvénykezés kifejezheti a belső ellenőrzés és a kapcsolódó célkitűzések közmegegyezésen alapuló meghatározását. Előírhatja azokat az irányvonalakat is, amelyeket a vezetők a belső ellenőrzési rendszerek bevezetése és üzemeltetése, illetve a rendszerek minőségéről történő jelentéstétel során követni kötelesek.

74. A vezetőség a belső ellenőrzési rendszer részeként gyakran kialakít egy belső ellenőrzési egységet. Bár a belső ellenőrök a belső ellenőrzési módszerekkel kapcsolatban hasznos képzést és tanácsadást nyújthatnak, a belső ellenőr nem helyettesítheti az erős belső ellenőrzési rendszert.

75. A jelen dokumentum által tárgyalt belső ellenőrzési szabványok megkövetelik, hogy a vezetők működésüket folyamatosan ellenőrizzék. A belső ellenőrzés minőségét formálisabban is fel lehet mérni úgy, hogy a vezetőkől rendszeres időszakonként értékelést és jelentést kérnek, annak biztosítása érdekében, hogy a hatáskörükbe eső ellenőrzési módszerek továbbra is megfelelőek és tervszerűen működnek. E periodikus vezetői értékeléseket számos módon lehet elvégeztetni. Részévé válhatnak a vezetőségi irányvonalaknak, vagy pedig adminisztratív szempontból egy központi, általános kormányzati vezetőségi felelősséget vállaló felügyelő szervre lehet

bízni őket. Az is hatékony módszer lehet azonban, hogy a vezetőket törvény által kötelezik arra, hogy belső ellenőrzésüket évenként értékeljék, és tegyenek jelentést a törvényhozó testületnek (1) a belső ellenőrzési rendszerek eredményességéről és hatékonyságáról céljaik és célkitűzéseik elérésében, és (2) a felismert elégtelenségek kiküszöbölését szolgáló terveikről.

76. Még azokban az országokban is, ahol a konkrét belső ellenőrzési eljárásokat jogilag szabályozzák, a vezetők kötelesek felismerni a kevésbé hatékony vagy eredményes ellenőrzési módszereket, amelyek többé kerülnek vagy kerülhetnek, mint a segítségükkel elérhető nyereség. A törvényhozó testületnek tett rendszeres vezetői jelentések - a szervezet vezetőségének és egy központi szervezetnek tett jelentéseken túl - bizonyos mértékű további biztosítékot nyújtanak arra, hogy a vezetőség a hatékony és eredményes működés biztosításához elégséges figyelemmel kezeli a belső ellenőrzést.

77. Ezeket az értékeléseket a minimális elvárásoknak megfelelő, következetes eljárások segítségével kell elkészíteni. A vezetőség rendelkezzen világos tervvel arra nézve, hogy a belső ellenőrzést miként fogják rendszeres időközönként értékelni, az esetleges problémákat miként jelentik, és hogyan korrigálják. Az alkalmazható eljárások típusai a következők: (1) a szervezet összetevőkre bontása; (2) az egyes összetevők program és adminisztratív funkcióinak meghatározása; (3) az általános ellenőrzési környezet és pazarlás-, vesztesség- rendellenesség- és sikertelenség-érzékenység értékelése programonként és tevékenységenként; (4) belső ellenőrzés értékelések tervezése és időzítése programonként és funkciónként; (5) egyes programok és funkciók belső ellenőrzésének eredményességi vizsgálata és értékelése; (6) a szükséges korrekciós intézkedések meghatározása és időzítése; és (7) az általános értékelés és a végzendő korrekciós intézkedések összességének jelentése.

78. A vezetőség a belső könyvvizsgálói egységet is használhatja a belső ellenőrzés eredményességének ellenőrzésére. A belső ellenőrök közvetlen kapcsolata a napi tevékenységgel általában lehetővé teszi számukra, hogy a belső ellenőrzés megfelelő mivoltát és eredményességét, valamint a szabályok betartását folyamatosan értékeljék. A belső ellenőrök kötelesek jelenteni a vezetőségnek, ha a belső ellenőrzésben bármilyen elégtelenséget találnak, illetve ha azt érzékelik, hogy az alkalmazottak azokat nem tartják be, illetve kötelesek javító javaslatokat tenni. Ezen túlmenően az előzőleg már bejelentett ellenőrzési eredmények következményeinek nyomkövetését szolgáló eljárásokat is be kell vezetniük, melyek biztosítják, hogy a vezetők a tudomásukra hozott ügyekben megfelelően intézkedett.

79. A hiányosságok felfedezése után azonnal korrekciós intézkedéseket kell tenni, amelyek a kormányzat több szintjét is érinthetik. A korrekciós intézkedéshez arra is szükség lehet, hogy a törvényhozó testület a fennálló törvényeket megváltoztassa, a központi szervezetek a belső ellenőrzési szabványjaival és eljárásaival kapcsolatos állásfoglalásukat felülbírálják, illetve a vezetők a belső ellenőrzési rendszert átalakítsák.

A Legfőbb Számvevő kötelességei

80. A Legfelsőbb Számvevőségi Intézmény munkája irányuljon az ellenőrzött szervezetek meglévő belső ellenőrzési rendszereinek elméleti kielégítő mivoltára és gyakorlati eredményességére. Ha ezeket elégtelennek találják, az elégtelenségeket, azok okait és esetleges hatásait teljes mértékben dokumentálni kell, és azonnal közölni kell az ellenőrzött szervezettel. Az ellenőrzésnek a vezetőkkel történő megbeszélése során az ellenőr esetleg a "belső ellenőrzés" kifejezés helyett a "vezetői ellenőrzés" kifejezést fogja használni, ezzel hangsúlyozva, hogy az ellenőrzési témakör sokkal szélesebb, mint a tradicionális pénzügyi ellenőrzési területek. A helyzet korrekciójára vonatkozó javaslataikat mind formálisan, mind közvetlenebb formában tegyék meg. A javaslatok megtétele előtt a Legfelsőbb Számvevőségi Intézmény kérje ki az ellenőrzés alatt álló szervezet véleményét, és tegyen meg mindent annak érdekében, hogy ajánlásai alkalmazhatóak és gyakorlatilag megvalósíthatóak legyenek. Különös figyelmet érdemel a javasolt ellenőrzési intézkedések költsége, amelynek összhangban kell lennie a meglévő helyzetben fennálló kockázati tényezőknek.

81. Bizonyos országokban egyes kormányzati szerveket nem közalkalmazott, piaci könyvvizsgálók ellenőriznek. Ilyen esetekben ezek az ellenőrök, illetve szakmai testületeik adhatnak javaslatokat és tanácsot az ellenőrzött szerveknél bevezetendő belső ellenőrzési módszerek tekintetében.

82. A belső ellenőrzés értékelése folyamán az ellenőr az alábbi lépéseket köteles végrehajtani:

- határozza meg annak a programnak a fontosságát és érzékenységét, amelyhez a vizsgált ellenőrzési módszereket alkalmazzák;
- mérje fel, mekkora a források hűtlen kezelésének, a célkitűzések megghiúsulásának, illetve a szabályzati és törvényi kihágásoknak a kockázata;
- azonosítsa és értse meg a vonatkozó belső ellenőrzési módszereket;
- határozza meg, mennyi tudható előzetesen az ellenőrzés eredményességéről;
- értékelje az ellenőrzési tervet minőségét;
- vizsgálati úton határozza meg, hogy az ellenőrzési módszerek eredményesek-e; és
- készítsen jelentést a belső ellenőrzés értékeléséről és a szükséges korrekciós intézkedésekről.

83. A Legfelsőbb Számvevőségi Intézmény köteles biztosítani, hogy a vizsgált szerv működésének kulcsfontosságú területein adekvát belső ellenőrzés folyik. Kielégítő ellenőrzés nélkül a vezetők esetleg nem értesülnek komoly hibákról és rendellenességekről, ami megnehezíti a Legfelsőbb Számvevőségi Intézmény munkáját, mivel a vizsgálandó terület, munkaerő és időszak megnövekedik. Ugyanakkor a rendelkezésre álló idő és egyéb források valószínűleg nem teszik lehetővé, hogy a projekteket, működést és tranzakciókat bizonyos kereteken túl ellenőrizzék. Gyenge belső ellenőrzés és korlátozott ellenőrzési lehetőségek mellett sok rendellenesség elkerülheti a Legfelsőbb Számvevőségi Intézmény figyelmét.

84. A Legfelsőbb Számvevőségi Intézménynek érdekében áll az is, hogy ahol szükséges, ott erős belső könyvvizsgálói egységek legyenek. Ezek a könyvvizsgálói egységek a belső ellenőrzés fontos részét képezik azáltal, hogy folyamatos lehetőséget teremtenek a szervezet tevékenységeinek javítására. Ugyanakkor egyes országokban a belső könyvvizsgálói egységek kevésbé függetlenek, gyengék, vagy egyszerűen nem is léteznek. Ezekben az esetekben a Legfelsőbb Számvevőségi Intézmény, ahol csak lehetséges, nyújtson segítséget és útmutatást ilyen kapacitás kialakításához. Ehhez a segítségnyújtáshoz hozzátartozhat az is, hogy munkatársakat adnak kölcsön vagy helyettesítenek, előadásokat tartanak, képzési anyagokat szolgáltatnak, illetve módszertant és munkaprogramokat dolgoznak ki.

85. A Legfelsőbb Számvevőségi Intézmény továbbá köteles jó munkakapcsolatot kialakítani a belső könyvvizsgálói egységekkel, hogy a tapasztalatok és ismeretek közös felhasználásra kerülhessenek, és hogy egymás munkáját segítsék és kiegészítsék. Ez a viszony úgy is fejleszthető, hogy a belső könyvvizsgálói egységek megfigyeléseit lehetőség szerint a külső ellenőrök jelentéseiben felhasználják, hozzájárulásukat elismerik. A Legfelsőbb Számvevőségi Intézmény alakítson ki eljárásokat arra, hogy a belső könyvvizsgálói egységek munkáját értékelje, megbízhatóságukat felmérje. Az erős belső könyvvizsgálói egység könnyítheti a Legfelsőbb Számvevőségi Intézmény könyvvizsgálói munkáját, elkerülhetővé teheti egyes munkák szükségtelen újra elvégzését. A Legfelsőbb Számvevőségi Intézmény biztosítsa, hogy hozzáféréssel rendelkezzenek a belső ellenőrök jelentéseire, kapcsolódó munkairataikhoz és könyvvizsgálói véleményezéseikhez.