

## Deklaracja z Limy w sprawie zasad kontroli

### Preambuła

IX Kongres Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI), zebrany w Limie, uwzględniając że:

- racjonalne i efektywne wykorzystanie funduszy publicznych stanowi jeden z zasadniczych warunków prawidłowego zarządzania finansami publicznymi oraz skuteczności decyzji podejmowanych przez właściwe organy;
- osiągnięcie tego celu wymaga, aby w każdym kraju istniał najwyższy organ kontroli, którego niezależność jest zagwarantowana prawem;
- organy takie stają się tym bardziej niezbędne w sytuacji, gdy państwo rozszerza swoją działalność w sferze społecznej i gospodarczej, a więc wykracza poza swoje tradycyjne kompetencje finansowe;
- cele kontroli, takie jak: właściwe i efektywne wykorzystanie funduszy publicznych, rozwijanie gospodarności w zarządzaniu finansami, właściwe prowadzenie działań administracyjnych, jak również informowanie organów publicznych i społeczeństwa poprzez publikowanie obiektywnych raportów, są elementami koniecznymi do zapewnienia stabilności i rozwoju państw zgodnie z celami Organizacji Narodów Zjednoczonych;
- poprzednie kongresy INTOSAI przyjmowały podczas sesji plenarnych rezolucje, których upowszechnienie zostało zaakceptowane przez wszystkie państwa członkowskie;

postanawia:

- opublikować i upowszechnić dokument zatytułowany *Deklaracja z Limy w sprawie zasad kontroli*.

### I. Postanowienia ogólne

#### Część 1: Cel kontroli

Instytucja kontroli jest nieodłącznym elementem zarządzania w sektorze finansów publicznych. Kontrola nie jest celem sama w sobie, ale stanowi niezbędną część systemu, którego jest ujawnianie odstępstw od przyjętych norm, jak również przypadków naruszania zasad legalności, wydajności, skuteczności i oszczędności w zarządzaniu finansami na takim etapie, aby możliwe było podjęcie w poszczególnych sprawach działań korygujących, pociągnięcie winnych do odpowiedzialności, uzyskanie odszkodowania lub podjęcie kroków zapobiegawczych lub przynajmniej utrudniających występowanie takich naruszeń.

#### Część 2. Kontrola wstępna i następcza

1. Kontrola wstępna polega na badaniu działań administracyjnych lub finansowych przed ich wykonaniem; kontrola następcza polega na badaniu tego, co już zostało wykonane.

2. Skuteczna kontrola wstępna jest niezbędna do należytego zarządzania finansami publicznymi, a więc środkami powierzonymi państwu. Może być prowadzona przez najwyższy organ kontroli lub przez inne powołane do tego instytucje.
3. Kontrola wstępna prowadzona przez najwyższy organ kontroli ma tę przewagę, że może zapobiec szkodzie przed jej wystąpieniem, ale ma też wadę w postaci zwiększenia nakładu pracy i braku doprecyzowania zakresów odpowiedzialności określonych prawem publicznym. Kontrola następcza prowadzona przez najwyższy organ kontroli ujawnia odpowiedzialność winnych, może też prowadzić do uzyskania odszkodowania za straty oraz zapobiec powtarzaniu się naruszeń.
4. Najwyższy organ kontroli prowadzi kontrolę wstępną odpowiednio do uregulowań prawnych oraz okoliczności i warunków w danym kraju. Kontrola następcza jest zadaniem, które powinno być wykonywane przez każdy najwyższy organ kontroli, niezależnie od tego, czy prowadzi on również kontrolę wstępną, czy nie.

### Część 3. Audyt wewnętrzny i kontrola zewnętrzna

1. Audyt wewnętrzny jest ustanowiony wewnątrz jednostek i instytucji publicznych, podczas gdy służby kontroli zewnętrznej nie są częścią struktur organizacyjnych jednostek kontrolowanych. Najwyższe organy kontroli są więc służbami kontroli zewnętrznej.
2. Audyt wewnętrzny z konieczności podlega kierownictwu jednostki, w której został ustanowiony. Powinien być funkcjonalnie i organizacyjnie niezależny na tyle, na ile jest to możliwe w ramach struktury organizacyjnej, której część stanowi.
3. Zadaniem najwyższego organu kontroli jako audytora (kontrolera) zewnętrznego jest badanie skuteczności audytu wewnętrznego. Jeżeli ocenia się, że audyt wewnętrzny działa skutecznie, należy – bez uszczerbku dla prawa najwyższego organu kontroli do przeprowadzania pełnej kontroli – w sposób najbardziej odpowiedni dokonać podziału zadań i sprecyzować zasady współpracy między najwyższym organem kontroli a audytem wewnętrznym.

### Część 4. Kontrola legalności, prawidłowości oraz wykonania zadań

1. Tradycyjnym zadaniem najwyższych organów kontroli jest kontrola legalności i prawidłowości zarządzania finansami oraz rachunkowości.
2. Poza wyżej wymienionymi rodzajami kontroli, których znaczenie nie podlega dyskusji, istnieje również inny rodzaj kontroli o równie dużym znaczeniu – kontrola wykonania zadań, której celem jest ocena wykonania zadań, a także oszczędności, wydajności i skuteczności administracji publicznej. Kontrola wykonania zadań obejmuje nie tylko operacje finansowe, ale pełen zakres działań administracji publicznej, w tym system organizacji i zarządzania.
3. Kryteria kontroli najwyższych organów kontroli – legalność, prawidłowość, oszczędność, wydajność i skuteczność zarządzania finansami są w zasadzie jednakowo ważne. Jednak najwyższy organ kontroli sam określa, jaką wagę przywiązuje do każdego z nich.

## II. Niezależność

### Część 5. Niezależność najwyższego organu kontroli

1. Najwyższy organ kontroli może wypełniać swoje zadania obiektywnie i skutecznie, tylko wtedy, gdy jest niezależny od jednostek kontrolowanych i chroniony przed zewnętrznymi wpływami.
2. Choć instytucje państwowe nie mogą być całkowicie niezależne, ponieważ stanowią część składową państwa jako całości, najwyższe organy kontroli powinny posiadać funkcjonalną i organizacyjną niezależność, niezbędną do wypełniania ich zadań.
3. Ustanowienie najwyższego organu kontroli i konieczny stopień jego niezależności powinny być określone w Konstytucji; szczegóły mogą być określone w ustawach. Nade wszystko gwarantuje się odpowiednią ochronę prawną przed jakąkolwiek ingerencją w niezależność i uprawnienia w zakresie kontroli najwyższego organu kontroli.

### Część 6. Niezależność członków i urzędników najwyższych organów kontroli

1. Niezależność najwyższych organów kontroli jest nierozdzielnie związana z niezależnością ich członków. Przez członków rozumie się osoby, które podejmują decyzje w imieniu najwyższego organu kontroli i odpowiadają za te decyzje przed stroną trzecią, a więc członków ciał kolegialnych lub szefa najwyższego organu kontroli, jeśli jego kierownictwo powierzone jest jednej osobie.
2. Niezależność członków powinna być zagwarantowana w Konstytucji. W szczególności dotyczy to procedury odwołania z urzędu, która powinna być określona w Konstytucji i nie może ograniczać niezależności członków. Sposób powoływania i odwoływania członków wynika z ładu konstytucyjnego danego państwa.
3. Działalność zawodowa pracowników najwyższych organów kontroli musi być wolna od wpływu podmiotów kontrolowanych i nie może od nich zależeć.

### Część 7. Niezależność finansowa najwyższych organów kontroli

1. Najwyższe organy kontroli powinny otrzymywać środki finansowe, umożliwiające wykonywanie ich zadań
2. Najwyższe organy kontroli powinny być uprawnione do bezpośredniego występowania o konieczne środki do organu państwowego decydującego o budżecie państwa.
3. Najwyższe organy kontroli powinny być uprawnione do dysponowania przyznanymi im środkami w ramach wyodrębnionej części budżetu.

## III. Stosunki z parlamentem, rządem i administracją

### Część 8. Stosunki z parlamentem

Niezależność najwyższego organu kontroli, zagwarantowana przez Konstytucję i ustawy, zapewnia bardzo wysoki stopień samodzielności, nawet jeżeli najwyższy organ kontroli działa

jako przedstawiciel parlamentu i podejmuje kontrolę na jego zlecenie. Stosunki pomiędzy najwyższym organem kontroli a parlamentem powinny być określone w Konstytucji, zgodnie z warunkami i wymogami danego kraju.

#### Część 9. Stosunki z rządem i administracją

Najwyższe organy kontroli kontrolują działalność rządu oraz organów administracji i innych podległych mu instytucji. Nie oznacza to jednak, że rząd podlega najwyższemu organowi kontroli. W szczególności rząd ponosi pełną i wyłączną odpowiedzialność za swoje działania i zaniechania, i nie może zasłaniać się opiniami ani ustaleniami kontroli najwyższego organu kontroli, chyba że takie ustalenia mają formę orzeczeń podlegających wykonaniu.

#### IV. Uprawnienia najwyższych organów kontroli

##### Część 10. Uprawnienia do kontroli

1. Najwyższe organy kontroli powinny mieć dostęp do wszystkich informacji i dokumentów związanych z zarządzaniem finansowym oraz posiadają uprawnienia do ustnego lub pisemnego żądania od jednostek kontrolowanych wszelkich informacji, które uznają za konieczne.
2. Najwyższe organy kontroli powinny mieć prawo do decydowania w przypadku każdej kontroli, czy bardziej korzystne jest jej przeprowadzenie w jednostce kontrolowanej, czy w swojej siedzibie.
3. Terminy przedstawiania najwyższemu organowi kontroli informacji oraz przedkładania dokumentów, w tym sprawozdań finansowych, powinny być określone przez ustawę lub przez najwyższy organ kontroli (w poszczególnych przypadkach).

##### Część 11. Wdrażanie ustaleń kontroli najwyższych organów kontroli

1. Jednostki kontrolowane powinny ustosunkować się do ustaleń najwyższego organu kontroli w terminie określonym prawem lub wyznaczonym przez najwyższy organ kontroli, a także poinformować o działaniach podjętych w związku z ustaleniami kontroli.
2. W odniesieniu do ustaleń kontroli, które nie są ujęte w formie prawnie wiążących i podlegających wykonaniu orzeczeń, najwyższy organ kontroli powinien być uprawniony do zwrócenia się do właściwych organów o podjęcie niezbędnych kroków mających na celu pociągnięcie winnych do odpowiedzialności.

##### Część 12. Udzielanie opinii eksperckich oraz konsultacji

1. W miarę potrzeby najwyższe organy kontroli mogą służyć parlamentom i administracji publicznej wiedzą fachową w formie opinii eksperckich, w tym uwagami do projektów ustaw i innych regulacji dotyczących finansów. Organy administracyjne powinny ponosić wyłączną odpowiedzialność za przyjęcie lub odrzucenie tych opinii; to dodatkowe zadanie nie może przesądzać o przyszłych ustaleniach kontroli najwyższego organu kontroli i nie może wpływać na skuteczność jego działalności kontrolnej.

2. Regulacje prowadzące do ustalenia procedur w zakresie rachunkowości, które powinny być jak najbardziej jednolite, powinny być przyjmowane jedynie po uzgodnieniu z najwyższym organem kontroli.

## V. Metody kontroli, kadra kontrolerska, międzynarodowa wymiana doświadczeń

### Część 13. Metody i procedury kontroli

1. Najwyższe organy kontroli powinny prowadzić kontrole zgodnie z określonym przez siebie planem. Nie ogranicza to jednak uprawnień niektórych organów państwowych do wnoszenia o przeprowadzenie konkretnych kontroli.
2. Ponieważ kontrola rzadko może objąć wszystkie elementy danego zagadnienia, najwyższe organy kontroli z reguły stosują metodę doboru próby do kontroli. Próby powinny być jednak dobierane na podstawie określonego modelu, a ich wielkość powinna być wystarczająca dla wydania opinii o jakości i prawidłowości zarządzania finansami.
3. Metody kontroli powinny nadążać za postępem nauki i techniki w zakresie zarządzania finansami.
4. Zaleca się opracowanie przez najwyższy organ kontroli podręczników kontroli jako pomocy dla kontrolerów.

### Część 14. Kadra kontrolerska

1. Członkowie i kadra kontrolerska najwyższych organów kontroli powinni cechować się uczciwością i posiadać kwalifikacje, które zapewnią pełne wykonanie powierzonych im zadań.
2. Przy rekrutacji personelu najwyższych organów kontroli odpowiednią wagę należy nadać ponadprzeciętnej wiedzy i umiejętnościom oraz odpowiedniemu doświadczeniu zawodowemu kandydatów.
3. Szczególną wagę należy przywiązywać do teoretycznego i praktycznego rozwoju zawodowego wszystkich członków i kadry kontrolerskiej najwyższych organów kontroli poprzez ich udział w szkoleniach wewnętrznych, uniwersyteckich i międzynarodowych. Należy zachęcać do takiego rozwoju przy pomocy wszelkich środków organizacyjnych i finansowych. Rozwój zawodowy powinien wykraczać poza tradycyjny zakres prawa, ekonomii i rachunkowości, i obejmować inne techniki zarządzania, takie jak elektroniczne przetwarzanie danych.
4. Aby dysponować kadrą kontrolerską o wysokich kwalifikacjach, należy zapewnić wynagrodzenia współmierne do stawianych jej szczególnych wymagań.
5. Jeżeli kadra kontrolerska nie posiada określonych specjalistycznych umiejętności, najwyższy organ kontroli może powołać ekspertów zewnętrznych.

## Część 15. Międzynarodowa wymiana doświadczeń

1. Międzynarodowa wymiana myśli i doświadczeń w ramach Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli jest skutecznym środkiem wspomagającym wypełnianie zadań przez najwyższe organy kontroli.
2. Celowi temu służą kongresy, seminaria szkoleniowe organizowane wspólnie z Organizacją Narodów Zjednoczonych i innymi instytucjami, regionalne grupy robocze, a także wydawanie specjalistycznego czasopisma.
3. Pożądane jest rozszerzanie i intensyfikacja tych wysiłków i działań. Pierwszorzędne znaczenie ma opracowanie jednolitej terminologii w zakresie kontroli, opartej na analizie porównawczej prawa.

## VI. Raporty/Sprawozdawczość

### Część 16. Raporty przedstawiane parlamentowi i opinii publicznej

1. Konstytucja powinna upoważniać i zobowiązywać najwyższy organ kontroli do przedkładania co roku parlamentowi lub innemu właściwemu organowi państwowemu niezależnych raportów o wynikach jego działalności; raporty te powinny być podawane do wiadomości publicznej. Zapewni to szerokie upowszechnienie informacji, umożliwi dyskusję nad treścią raportów oraz stworzy bardziej sprzyjający klimat dla realizacji ustaleń najwyższego organu kontroli.
2. Najwyższy organ kontroli powinien być również uprawniony do składania – poza raportami rocznymi – raportów na temat szczególnie ważnych ustaleń.
3. Raport roczny powinien obejmować wszystkie działania najwyższego organu kontroli; jedynie w przypadku interesów wymagających ochrony lub chronionych prawem. Najwyższy organ kontroli dokonuje oceny, czy znaczenie tych interesów nie przemawia przeciwko ujawnieniu ustaleń kontroli.

### Część 17. Metody opracowywania raportów

1. Raporty powinny przedstawiać fakty i ich ocenę w sposób obiektywny i jasny oraz ograniczać się do spraw najważniejszych. Słownictwo w raportach powinno być precyzyjne i ogólnie zrozumiałe.
2. Najwyższy organ kontroli powinien z uwagą odnosić się do stanowiska jednostek kontrolowanych wobec ustaleń kontroli.

## VII. Uprawnienia kontrolne najwyższych organów kontroli

### Część 18. Konstytucyjne podstawy właściwości kontrolnej, kontrola zarządzania finansami publicznymi

1. Zasadnicze postanowienia określające uprawnienia kontrolne najwyższego organu kontroli powinny być zawarte w Konstytucji; szczegóły mogą być określone w ustawach.
2. Szczegółowe uprawnienia kontrolne najwyższego organu kontroli zależą od warunków i wymogów każdego kraju.

3. Wszystkie publiczne operacje finansowe, niezależnie od tego, czy i jak zostały ujęte w budżecie państwa, powinny podlegać kontroli najwyższych organów kontroli. Wyłączenie części finansów publicznych z budżetu państwa nie powinno powodować ich wyłączenia spod kontroli najwyższego organu kontroli.
4. Najwyższe organy kontroli powinny działać na rzecz wprowadzenia jasno określonej klasyfikacji budżetowej i systemów rachunkowości, które są tak proste i jasne, jak to jest możliwe.

#### Część 19. Kontrola organów publicznych i innych instytucji działających za granicą

Z zasady organy publiczne i inne instytucje działające za granicą również powinny być kontrolowane przez najwyższy organ kontroli. Podczas kontroli tych instytucji, przeprowadzanych w ich siedzibach, należy uwzględniać ograniczenia wynikające z prawa międzynarodowego; ograniczenia te stopniowo powinny ulegać zmniejszeniu w związku z dynamicznym rozwojem prawa międzynarodowego.

#### Część 20. Kontrola podatków

1. Najwyższe organy kontroli powinny być uprawnione do kontroli poboru podatków w możliwie najszerszym zakresie. W tym celu powinny mieć dostęp do dokumentów podatkowych podatników.
2. Kontrola podatków to przede wszystkim kontrola legalności i prawidłowości, jednak podczas dokonywania oceny stosowania przepisów podatkowych najwyższe organy kontroli powinny również badać system poboru podatków, jego sprawność, stopień osiągania zaplanowanych dochodów; w razie potrzeby powinny proponować organowi ustawodawczemu wprowadzenie ulepszeń.

#### Część 21. Zamówienia publiczne i roboty publiczne

1. Znaczące sumy przeznaczane przez sektor finansów publicznych na zamówienia publiczne oraz roboty publiczne uzasadniają szczególnie dogłębną kontrolę wydatkowanych na nie środków.
2. Przetargi publiczne są najbardziej odpowiednią procedurą wyłonienia najlepszej pod względem ceny i jakości oferty. W każdym przypadku, w którym nie miał miejsca przetarg publiczny, najwyższy organ kontroli powinien ustalić, jakie były tego przyczyny.
3. W toku kontroli robót publicznych najwyższy organ kontroli powinien działać na rzecz wprowadzenia odpowiednich standardów zarządzania takimi robotami.
4. Kontrola robót publicznych powinna obejmować nie tylko prawidłowość płatności, ale również sprawność zarządzania pracami budowlanymi oraz ich jakość.

#### Część 22. Kontrola urządzeń informatycznych

Znaczące sumy przeznaczane na urządzenia informatyczne również wymagają odpowiedniej kontroli. Kontrola taka powinna być oparta na badaniu systemów/systemowa i przede wszystkim obejmować następujące zagadnienia: planowanie potrzeb; oszczędne wykorzystanie urządzeń do przetwarzania danych; wykorzystanie personelu o odpowiednich

kwalifikacjach, najlepiej zatrudnionego w jednostce kontrolowanej; zapobieganie niewłaściwemu wykorzystaniu informacji oraz przydatność tworzonych informacji.

#### Część 23. Przedsiębiorstwa o charakterze komercyjnym z udziałem państwa

1. Rozwój działalności gospodarczej państwa często prowadzi do tworzenia spółek skarbu państwa. Te przedsiębiorstwa również powinny być kontrolowane przez najwyższe organy kontroli, jeżeli udział państwa w nich jest większościowy lub gdy państwo posiada w nich dominujący wpływ.
2. Taka kontrola powinna być przeprowadzana jako kontrola następcza. Powinna obejmować kwestie legalności, oszczędności i skuteczności.
3. Raporty dotyczące takich przedsiębiorstw, skierowane do parlamentu i opinii publicznej, powinny zapewniać ochronę tajemnicy przemysłowej i handlowej.

#### Część 24. Kontrola instytucji korzystających z dotacji

1. Najwyższe organy kontroli powinny być uprawnione do kontroli wykorzystania dotacji pochodzących ze środków publicznych.
2. Gdy dotacja jest szczególnie wysoka, czy to w wartościach bezwzględnych, czy też w porównaniu z dochodem lub kapitałem dotowanej organizacji, kontrola może być rozciągnięta na całokształt zarządzania finansami jednostki, która ją otrzymała.
3. Niewłaściwe wykorzystanie dotacji powinno prowadzić do zwrotu otrzymanej kwoty.

#### Część 25. Kontrola organizacji międzynarodowych i ponadnarodowych.

1. Organizacje międzynarodowe i ponadnarodowe, których wydatki są finansowane ze składek krajów członkowskich, powinny być poddawane niezależnej kontroli zewnętrznej, podobnej do kontroli przeprowadzanych w poszczególnych krajach.
2. Choć taka kontrola powinna być dostosowana do wysokości wykorzystywanych środków oraz zadań tych organizacji, powinna przebiegać zgodnie z zasadami kontroli prowadzanych przez najwyższe organy kontroli w krajach członkowskich.
3. Dla zapewnienia niezależności takiej kontroli, członkowie organu kontroli zewnętrznej powinni być wyznaczani przede wszystkim spośród członków najwyższych organów kontroli.