

# Najwyższa Izba Kontroli

**ISSAI**

## Standardy i wytyczne

ISSAI 10 • ISSAI 11  
ISSAI 20 • ISSAI 21  
ISSAI 30 • ISSAI 40  
ISSAI 100 • ISSAI 200  
ISSAI 300 • ISSAI 400

INTOSAI



Opracował Departament Strategii Kontrolnej  
Opracowanie graficzne, redakcja techniczna: Joanna Zakrzewska  
Przekład na zlecenie NIK: Biuro Karolina, Biuro Textura

# Najwyższa Izba Kontroli

## Standardy i wytyczne

**ISSAI 10 ◦ ISSAI 11**

**ISSAI 20 ◦ ISSAI 21**

**ISSAI 30 ◦ ISSAI 40**

**ISSAI 100 ◦ ISSAI 200**

**ISSAI 300 ◦ ISSAI 400**

**INTOSAI**



Międzynarodowe standardy najwyższych organów kontroli zostały wydane przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli. <[www.issai.org](http://www.issai.org)>

Wydano za zgodą INTOSAI  
przez Departament Strategii Kontrolnej

© Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa, 2011  
ISBN 978-83-929290-2-4

## Spis treści

<b>ISSAI 1</b> Deklaracja z Limy w sprawie zasad kontroli _____	5
<b>ISSAI 10 i 11</b> Słowo wstępne _____	19
<b>ISSAI 10</b> Deklaracja z Meksyku w sprawie niezależności NOK _____	23
<b>ISSAI 11</b> Wytyczne i dobre praktyki INTOSAI w sprawie niezależności NOK __	31
Załącznik do ISSAI 11 Wyniki studiów przypadku _____	45
<b>ISSAI 20</b> Zasady przejrzystości i rozliczalności _____	55
<b>ISSAI 21</b> Zasady przejrzystości i rozliczalności. Zasady i dobre praktyki ____	63
<b>ISSAI 30</b> Kodeks etyki _____	77
Uwagi do ISSAI 30 _____	85
<b>ISSAI 40</b> Kontrola jakości w NOK _____	89
<b>ISSAI 100</b> Podstawowe zasady kontroli państwowej _____	105
<b>ISSAI 200</b> Ogólne standardy kontroli państwowej oraz standardy o znaczeniu etycznym _____	117
<b>ISSAI 300</b> Standardy warsztatowe kontroli państwowej _____	133
<b>ISSAI 400</b> Standardy sprawozdawcze kontroli państwowej _____	145
Uwagi do ISSAI 100, 200, 300 i 400 _____	155



INTOSAI



# ISSAI 1

**DEKLARACJA Z LIMY  
W SPRAWIE ZASAD KONTROLI**

Tytuł oryginału:  
*The Lima Declaration*



## Słowo wstępne

Kiedy przed dwudziestu laty, w październiku 1977 roku, delegaci na IX Kongres INTOSAI w Limie (Peru) przyjęli przez aklamację wytyczne w sprawie zasad kontroli, zrodziły się wielkie nadzieje, nikt jednak nie miał pewności, czy zyskają one akceptację całego świata.

Doświadczenia, jakie od tamtych czasów przyniosła Deklaracja z Limy, przeszły najśmielsze oczekiwania i dowiodły, jak istotny był wpływ wytycznych na doskonalenie kontroli publicznej w specyficznych dla poszczególnych państw warunkach. Deklaracja z Limy jest ważna dla wszystkich najwyższych organów kontroli państw członkowskich INTOSAI, bez względu na kontynent, na którym leżą, poziom rozwoju, jaki osiągnęły, usytuowanie w strukturze władzy czy wewnętrzną strukturę organizacyjną.

Sukces Deklaracji wynika przede wszystkim z faktu, iż zawiera ona wyczerpującą listę wszystkich celów i wszystkich kwestii wiążących się z kontrolą publiczną, a zarazem jest niezwykle przejrzysta i zwięzła, co czyni ją łatwą w wykorzystaniu, jej przystępny język gwarantuje zaś, że uwaga czytelnika skupia się na elementach zasadniczych.

Deklaracja z Limy to nade wszystko apel o niezależność kontroli finansów publicznych. Najwyższy organ kontroli, który nie jest w stanie spełnić tego wymogu, nie może sprostać zawartym w niej standardom. Nic więc dziwnego, że kwestia niezależności najwyższych organów kontroli wciąż jest tematem dyskusji w ramach INTOSAI. Należy jednak zaznaczyć, że celów Deklaracji nie da się osiągnąć poprzez samo uzyskanie niezależności, nieodzowne jest bowiem, aby ta niezależność miała swe prawne gwarancje. To zaś wymaga sprawnego działania instytucji, które stają na straży bezpieczeństwa prawnego. Instytucje takie istnieją wyłącznie w demokratycznym państwie prawa.

A zatem państwo prawa i demokracja są podstawowymi przesłankami niezależności kontroli finansów publicznych, a zarazem stanowią podwalinę Deklaracji z Limy. Założenia przedstawione w Deklaracji to ponadczasowe i podstawowe wartości, których aktualność potwierdza się z biegiem lat od chwili ich przyjęcia. Decyzja o ponownej publikacji Deklaracji z Limy po dwudziestu latach świadczy o jej wartości i o szerokich horyzontach jej autorów.

Pragniemy podziękować Redakcji „International Journal of Government Auditing” za nowe wydanie Deklaracji z Limy, dowodzące wagi tego podstawowego dokumentu, słusznie uważanego za Wielką Kartę kontroli państwowej. Wiemy już, że Deklaracja z Limy będzie dalej rozpowszechniana w przyszłości. Dążenie do realizacji jej szczytnych ideałów jest dla nas wszystkich niezwykle ważnym zadaniem.

Wiedeń, jesień 1998 r.

*dr Franz Fiedler*  
*Sekretarz Generalny INTOSAI*

# 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 zaaprobowane 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 rolą 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 swoich 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 swoich 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 kontrole 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 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 ustawowo 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 do 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 należy uwzględniać ograniczenia wynikające z prawa międzynarodowego; w uzasadnionych przypadkach ograniczenia te 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 miało 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 urzędzeń informatycznych**

Znaczące sumy przeznaczane na urzędzenia informatyczne również wymagają odpowiedniej kontroli. Kontrola taka powinna być systemowa i przede wszystkim obejmować następujące zagadnienia: planowanie potrzeb; oszczędne wykorzystanie

urzędzeń do przetwarzania danych; wykorzystanie personelu o odpowiednich kwalifikacjach, najlepiej zatrudnionego w jednostce kontrolowanej; zapobieganie niewłaściwemu wykorzystaniu informacji oraz przydatność tworzonych informacji.

### **Część 23. Spółki z udziałem skarbu 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 oszczędności, wydajności 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 prowadzonych 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.

INTOSAI



# ISSAI 10 i 11

SŁOWO WSTĘPNE



## Słowo wstępne

Pierwszym dokumentem INTOSAI kompleksowo opisującym znaczenie niezależności najwyższego organu kontroli (NOK) była *Deklaracja z Limy* z 1977 r., która przypominała członkom INTOSAI, że NOK mogą być obiektywne i skuteczne tylko wtedy, gdy działają niezależnie od jednostki kontrolowanej i są chronione przed wpływami zewnętrznymi. Wyznaczono w niej kierunek i w następnych latach temat niezależności był poruszany podczas licznych spotkań INTOSAI.

Na czterdziestym czwartym posiedzeniu Zarządu INTOSAI w Montevideo (Urugwaj) została powołana grupa zadaniowa, na której czele początkowo stał mój poprzednik. Celem grupy zadaniowej była ocena niezależności NOK i zalecenie sposobów wprowadzenia realistycznych ulepszeń w tej dziedzinie.

Grupa zadaniowa ds. niezależności NOK zakończyła swoje prace i opublikowała sprawozdanie końcowe 31 marca 2001 r., przedstawiając osiem podstawowych zasad kształtowania niezależności NOK. We wstępie do sprawozdania przewodniczący przypomniał, że NOK odgrywają ważną rolę w rozliczaniu władz publicznych ze sposobu wykorzystania środków publicznych i mogą stanowić źródło niezależnych opinii na temat jakości zarządzania w sektorze publicznym. Jako obecna przewodnicząca uważam, że stwierdzenia te są nadal aktualne, a być może nabierają nawet większego znaczenia ze względu na rosnące oczekiwania opinii publicznej wobec nadzoru i rozliczalności.

Jednym z zaleceń grupy zadaniowej było powołanie podkomisji zajmującej się propagowaniem niezależności NOK i opracowaniem wytycznych dla NOK. W 2001 r. objęłam funkcję przewodniczącej tej podkomisji. W jej skład weszli następujący członkowie grupy zadaniowej: Austria, Antigua i Barbuda, Kamerun, Egipt, Portugalia, Arabia Saudyjska, Szwecja, Tonga i Urugwaj. Na początku podkomisja została poproszona o przedstawienie kryteriów zapewniających niezależność z uwzględnieniem różnych systemów politycznych i ram prawnych.

W latach 2001-2004 podkomisja pracowała nad przykładami ilustrującymi, co jest rozumiane pod pojęciem niezależności NOK. Przeprowadzono badanie mające na celu ocenę stopnia wypełniania przez NOK ośmiu podstawowych zasad. Podczas seminarium ONZ-INTOSAI w Wiedniu (Austria) w 2004 r. wielu uczestniczących w nim szefów NOK omawiało szczegółowo temat niezależności NOK.

Od 2004 r. podkomisja pracowała nad statutem niezależności NOK i przygotowała wytyczne wdrażania ośmiu podstawowych zasad z uwzględnieniem różnych rodzajów NOK. Na jakość tych dokumentów znacząco wpłynęły szeroko zakrojone konsultacje z NOK.

Mam zaszczyt ogłosić, że podkomisja zakończyła swoje prace. Chciałabym podziękować za wysiłek i poświęcenie członkom podkomisji, a także NOK, które wniosły wkład w naszą pracę.

*Sheila Fraser, FCA*  
*Przewodnicząca Podkomisji ds. Niezależności*



INTOSAI



# ISSAI 10

**DEKLARACJA Z MEKSYKU  
W SPRAWIE NIEZALEŻNOŚCI  
NAJWYŻSZYCH ORGANÓW KONTROLI**

Tytuł oryginału:  
*Mexico Declaration on SAI Independence*

## Preambuła

XIX Kongres Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI), który zebrał się w Meksyku, mając na uwadze, że:

- racjonalne i wydajne wykorzystanie funduszy publicznych jest jednym z zasadniczych warunków właściwego gospodarowania finansami publicznymi i skuteczności decyzji właściwych władz;
- *Deklaracja z Limy* w sprawie zasad kontroli głosi, iż najwyższe organy kontroli (NOK) mogą wypełniać swoje zadania jedynie wówczas, gdy są niezależne od jednostek kontrolowanych i gdy są chronione przed wpływami z zewnątrz;
- osiągnięcie powyższego celu i prawidłowe funkcjonowanie demokracji wymaga, by każdy kraj ustanowił najwyższy organ kontroli (NOK), którego niezależność jest prawnie zagwarantowana;
- *Deklaracja z Limy* uznaje, iż instytucje państwowe nie mogą być całkowicie niezależne, a jednocześnie głosi, że NOK powinny mieć niezależność funkcjonalną i organizacyjną konieczną do wypełniania swojego mandatu;
- stosując zasady niezależności, NOK mogą osiągnąć niezależność różnymi sposobami i przy zastosowaniu różnych zabezpieczeń;
- postanowienia wykonawcze zawarte w niniejszym dokumencie służą do zilustrowania tych zasad i należy traktować je jako wzorzec dla niezależnego NOK. Obecnie żaden NOK nie wypełnia wszystkich niniejszych postanowień wykonawczych, dlatego w załączonych wytycznych zaprezentowano inne dobre praktyki stosowane w celu osiągnięcia niezależności;

postanawia:

przyjąć, opublikować i upowszechnić dokument zatytułowany *Deklaracja z Meksyku w sprawie niezależności najwyższych organów kontroli*.

## Postanowienia ogólne

Najwyższe organy kontroli powszechnie uznają osiem podstawowych zasad, wynikających z *Deklaracji z Limy* oraz decyzji podjętych podczas XVII Kongresu INTOSAI (w Seulu) za zasadnicze wymagania wobec należytej kontroli sektora publicznego.

## Zasada 1

### **Istnienie odpowiednich i skutecznych ram prawnych (konstytucyjnych, ustawowych oraz aktów wykonawczych i regulacji wewnętrznych)**

Niezbędne jest ustawodawstwo, które szczegółowo określa zakres niezależności NOK.

## Zasada 2

### **Niezależność szefów i członków (instytucji kolegialnych) NOK, w tym gwarancja kadencji i immunitetu prawnego dotyczącego zwykłego wykonywania przez nich obowiązków**

Stosowne ustawodawstwo określa warunki mianowania, ponownego mianowania, zatrudniania, odwoływania i przechodzenia na emeryturę szefa NOK oraz członków instytucji kolegialnych, którzy:

- są mianowani, ponownie mianowani lub odwoływani w ramach procedury, która zapewnia im niezależność od władz wykonawczych (patrz ISSAI 11: *Wytyczne i dobre praktyki INTOSAI w sprawie niezależności NOK*);
- są mianowani na wystarczająco długi i określony czas, co umożliwia im wypełnianie mandatu bez obawy przed ewentualnymi negatywnymi konsekwencjami (odwetem);
- nie podlegają odpowiedzialności karnej za jakiegokolwiek przeszłe lub obecne działania wynikające ze zwykłego wykonywania przez nich obowiązków.

## Zasada 3

### **Wystarczająco szerokie uprawnienia oraz pełna swoboda w wykonywaniu przez NOK jego zadań**

NOK powinny być uprawnione do kontrolowania:

- wykorzystania środków publicznych, zasobów lub majątku przez ich odbiorcę lub beneficjenta bez względu na jego status prawny;
- pobierania przychodów należnych sektorowi finansów publicznych;
- legalności i prawidłowości prowadzenia rachunków przez jednostki sektora finansów publicznych;
- jakości zarządzania finansami i sprawozdawczości finansowej;
- oszczędności, wydajności i skuteczności działań jednostek sektora finansów publicznych.

Z wyjątkiem sytuacji, w których istnieje konkretny wymóg ustawy, NOK nie kontrolują polityki rządu ani innych podmiotów publicznych, ale ograniczają się do kontroli wdrażania polityki.

Przestrzegając przepisów prawa uchwalonych przez władzę ustawodawczą, NOK są wolne od jakiegokolwiek ukierunkowania czy ingerencji ze strony władz ustawodawczych lub wykonawczych w zakresie:

- wyboru tematów kontroli;
- planowania, programowania i przeprowadzania kontroli, a także sporządzania raportów z kontroli oraz monitorowania zaleceń pokontrolnych;
- organizacji urzędu i zarządzania nim;
- wprowadzania w życie swoich decyzji, gdy zastosowanie sankcji jest częścią ich uprawnień.

NOK nie powinny angażować się ani być postrzegane jako strona zaangażowana w zarządzanie organizacjami podlegającymi ich kontroli.

NOK powinny zapewnić, aby ich personel nie nawiązywał zbyt bliskich relacji z jednostkami kontrolowanymi, zachowywał obiektywizm i tak był postrzegany.

NOK powinny mieć całkowitą swobodę w wykonywaniu swoich obowiązków oraz współpracować z organami władzy publicznej i innymi jednostkami sektora finansów publicznych, które dążą do usprawnienia wykorzystania funduszy publicznych i zarządzania nimi.

NOK powinny korzystać z odpowiednich standardów pracy i kontroli oraz kodeksu etyki, opracowanych na podstawie dokumentów INTOSAI, Międzynarodowej Federacji Księgowych lub innych uznanych podmiotów ustanawiających standardy.

NOK powinny składać władzy ustawodawczej lub innym organom państwowym roczne sprawozdanie z działalności – zgodnie z wymogami konstytucji, ustaw lub innych przepisów – które powinno być udostępnione opinii publicznej.

## **Zasada 4**

### **Nieograniczony dostęp do informacji**

NOK powinny mieć uprawnienia umożliwiające bieżący, nieograniczony, bezpośredni i swobodny dostęp do wszelkich niezbędnych dokumentów i informacji, w celu prawidłowego wykonywania swoich ustawowych obowiązków.

## **Zasada 5**

### **Prawo i obowiązek składania sprawozdań z pracy NOK**

NOK nie powinny być ograniczone w zakresie składania sprawozdań z wyników przeprowadzonych kontroli. Przedkładanie sprawozdań co najmniej raz w roku powinno być wymogiem prawnym.

## **Zasada 6**

### **Swoboda podejmowania decyzji o treści i o terminie sporządzania dokumentów pokontrolnych oraz o ich publikowaniu i rozpowszechnianiu**

NOK mają swobodę decydowania o treści dokumentów pokontrolnych.

NOK mogą swobodnie przedstawiać uwagi i zalecenia w dokumentach pokontrolnych, biorąc pod uwagę, w stosownych przypadkach, opinię jednostki kontrolowanej.

Ustawodawstwo określa minimalne wymagania wobec NOK w zakresie sprawozdawczości oraz, jeśli to konieczne, konkretne sprawy, które powinny podlegać zaopiniowaniu bądź poświadczeniu przez audytora.

NOK swobodnie decydują o terminie sporządzania dokumentów pokontrolnych, z wyjątkiem sytuacji, w których na mocy prawa istnieją specjalne wymagania w zakresie sprawozdawczości.

NOK mogą uwzględniać konkretne wnioski organu ustawodawczego jako całości, jednej z jego komisji lub rządu o przeprowadzenie badania lub kontroli.

NOK mają pełną swobodę publikacji i rozpowszechniania swoich dokumentów pokontrolnych z chwilą, gdy zostały one już formalnie przedłożone lub dostarczone odpowiednim władzom – zgodnie z wymogami prawa.

## **Zasada 7**

### **Istnienie skutecznych mechanizmów monitorowania wykonania zaleceń najwyższych organów kontroli**

NOK przedkładają dokumenty pokontrolne odpowiednio: organowi ustawodawczemu, jednej z jego komisji lub zarządowi jednostki kontrolowanej, celem dokonania przeglądu oraz monitorowania konkretnych zaleceń dotyczących działań naprawczych.

NOK mają własny wewnętrzny system monitorowania wykonania zaleceń, którego celem jest zapewnienie, aby jednostki kontrolowane należycie ustosunkowały się do wniosków i zaleceń NOK, jak również, odpowiednio: organu ustawodawczego, jednej z jego komisji lub zarządu jednostki kontrolowanej.

NOK przedkładają sprawozdania z kontroli sprawdzającej odpowiednio: organowi ustawodawczemu, jednej z jego komisji lub zarządowi jednostki kontrolowanej, celem rozpatrzenia i podjęcia działań, nawet jeśli NOK mają ustawowe uprawnienia do monitorowania wykonania zaleceń i stosowania sankcji.

## **Zasada 8**

### **Autonomia finansowa i zarządcza/administracyjna oraz dostępność odpowiednich zasobów ludzkich, materialnych i finansowych**

NOK powinny mieć do dyspozycji niezbędne i właściwe zasoby ludzkie, materialne i finansowe; władze wykonawcze nie powinny kontrolować ani ukierunkowywać dostępu do tych zasobów. NOK zarządzają swoim budżetem i odpowiednio przeznaczają środki.

Organ ustawodawczy lub jedna z jego komisji odpowiada za zapewnienie NOK odpowiednich zasobów niezbędnych do wypełniania przezeń mandatu.

NOK mają prawo odwoływać się bezpośrednio do władzy ustawodawczej, jeśli przyznane środki są niewystarczające do wypełniania przez nie mandatu.







# ISSAI 11

## WYTYCZNE I DOBRE PRAKTYKI INTOSAI W SPRAWIE NIEZALEŻNOŚCI NOK<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Przep red.: Przedstawione w tym dokumencie przykłady są zaczerpnięte z praktyki różnych organów kontroli, dlatego mogą zawierać pojęcia i terminy właściwe dla specyfiki danego kraju, które nie mają swojego odpowiednika w Polsce.

Tytuł oryginału:

*INTOSAI Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence*

Zgodnie z *Deklaracją z Meksyku* w sprawie niezależności najwyższe organy kontroli (NOK) powinny chronić wartość swojej pracy poprzez stosowanie odpowiednich zabezpieczeń oraz likwidowanie rzeczywistych lub postrzeganych przeszkód dla swej niezależności.

Wytyczne te powinny stanowić źródło dobrych praktyk służących zwiększeniu i umocnieniu niezależności NOK. W zamierzeniu stanowią one „żywe narzędzie” podlegające modyfikacjom i aktualizacji. Przedstawiliśmy zasady zawarte w *Deklaracji z Meksyku* w sprawie niezależności, dodając przykłady dobrych praktyk mające pomóc NOK osiągnąć niezależność. Niniejsze wytyczne będą uzupełniane w miarę pojawiania się kolejnych dobrych praktyk.

## Zasada 1

**Istnienie odpowiednich i skutecznych ram prawnych (konstytucyjnych, ustawowych oraz aktów wykonawczych i regulacji wewnętrznych)**

### Wytyczne

Niezbędne jest ustawodawstwo, które szczegółowo określa zakres niezależności NOK.

### Dobre praktyki

→ **Gdy rola i obowiązki NOK nie są regulowane w ustawodawstwie.** W wypadku, gdy szef NOK posiada status ministra, NOK przyjmuje określoną praktykę organizacyjną w celu uzyskania większej niezależności od władzy wykonawczej. NOK dystansuje się od władzy wykonawczej, nie uczestnicząc we wszystkich posiedzeniach i wydarzeniach rządowych, a wyłącznie w tych, które są niezbędne do realizacji jego prac kontrolnych.

## Zasada 2

### **Niezależność szefów i członków (instytucji kolegialnych) NOK, w tym gwarancja kadencji i immunitetu prawnego dotyczącego zwykłego wykonywania przez nich obowiązków**

#### **Wytyczne:**

Stosowne ustawodawstwo określa warunki mianowania, ponownego mianowania, zatrudniania, odwoływania i przechodzenia na emeryturę szefa NOK oraz członków instytucji kolegialnych, którzy:

- są mianowani, ponownie mianowani lub odwoływani w ramach procedury, która zapewnia im niezależność od władz wykonawczych;
- są mianowani na wystarczająco długi i określony czas, co umożliwia im wypełnianie mandatu bez obawy przed ewentualnymi negatywnymi konsekwencjami (odwetem);
- nie podlegają odpowiedzialności karnej za jakiegokolwiek przeszłe lub obecne działania wynikające ze zwykłego wykonywania przez nich obowiązków.

#### **Dobre praktyki**

- ➔ Szefa NOK mianuje, ponownie mianuje i odwołuje władza ustawodawcza. Prezydent republiki, za zgodą komisji ds. stanowisk (Commission on Appointments), wyznacza członków właściwej komisji (przewodniczącego i dwóch komisarzy). Członkowie ci mogą zostać odwołani wyłącznie w drodze impeachmentu.
- ➔ Gubernator (Governor in Council) mianuje audytora generalnego z rekomendacji (nie zatwierdzenia) Izby Reprezentantów. W praktyce NOK uznaje rekomendację za zatwierdzenie ze względu na apolityczną rolę gubernatora generalnego i zwyczaj w sprawie zatwierdzania rekomendacji.
- ➔ Szefa NOK mianuje, ponownie mianuje i odwołuje za zgodą władzy ustawodawczej głowa państwa. Prezydent republiki mianuje audytora generalnego na okres do osiągnięcia przez niego wieku emerytalnego. Audytor generalny nie może być emerytowany ani odwołany ze stanowiska, chyba że istnieją ku temu podstawy – podobne do tych odnoszących się do sędziego Sądu Najwyższego, w tym niesprawność fizyczna lub umysłowa bądź naruszenie obowiązków.
- ➔ Szefa NOK wyznacza prezydent po zaopiniowaniu kandydata przez Kongres, który zatwierdza kandydaturę większością dwóch trzecich głosów. Większość

dwóch trzecich głosów jest wymaga również do odwołania szefa NOK ze stanowiska z ważnej przyczyny.

- ➔ Audytora generalnego wyznacza rząd – nie władza ustawodawcza ani głowa państwa. Aby dokonać wyboru w sposób bardziej niezależny i pozbawiony realnego bądź postrzeganego oddziaływania władzy wykonawczej, powoływany jest komitet doradczy. Komitet składa się z wysokich rangą członków rządu i członków właściwych organizacji zewnętrznych (np. fundacji kontroli państwowej, biegłych księgowych, rewidentów, organizacji zawodowych). Komitet doradczy dokonuje wstępnej oceny kandydatur i przedstawia rekomendacje ministrowi Korony, który z kolei przedstawia ją premierowi.
- ➔ Szefa Trybunału Obrachunkowego mianuje głowa państwa – która nie jest szefem rządu i jest wybierana większością głosów obywateli.
- ➔ Członkowie kolejalnego NOK (Trybunał Obrachunkowy) są wyłaniani w drodze konkursu publicznego przez niezależną komisję. Warunki dla kandydatów i kryteria ich wyboru są określone w ustawie.
- ➔ W konstytucji brak immunitetu prawnego dla audytora generalnego w związku ze zwykłym wykonywaniem jego obowiązków. NOK pragnie zapobiegać sporom sądowym poprzez proces wyjaśnień, który obejmuje:
  - oświadczenie zarządu o prawidłowości prowadzenia ksiąg ;
  - bieżące omawianie ustaleń kontroli podczas jej trwania, tak aby w miarę możliwości od razu wyjaśniać pojawiające się problemy;
  - spotkanie końcowe w celu omówienia ustaleń, które nie zostały przedstawione w toku kontroli;
  - pismo do zarządu (jednostka ma trzy tygodnie na zapoznanie się z nim i zgłoszenie uwag), które jest rozpatrywane podczas sporządzania sprawozdania;
  - w przypadku kontroli wykonania zadań (uzyskania najlepszych efektów przy danych nakładach) do jednostki przesyłany jest projekt sprawozdania w celu uzyskania uwag, które są rozpatrywane podczas sporządzania jego ostatecznej wersji, a następnie są zamieszczane w jednym z rozdziałów sprawozdania;
  - w przypadku kontroli finansowych projekt sprawozdania przedstawiany jest kierownictwu podczas spotkania, dzięki czemu kierownictwo wciąż ma szansę przedstawienia dowodów, które mogą spowodować usunięcie ze sprawozdania spornych fragmentów.
- ➔ Przewodniczący trybunału (kolejalnego NOK)
  - jest powoływany dekretem prezydenta republiki po otrzymaniu wniosku od prezesa Rady Ministrów, który wysłuchał opinii prezydium trybunału (NOK);

- jest wybierany spośród sędziów trybunału, którzy sprawowali funkcję przewodniczącego izby w trybunale przez co najmniej 5 lat lub równorzędne funkcje w krajowych organach konstytucyjnych bądź organach Unii Europejskiej;
  - jego kadencja trwa do czasu osiągnięcia wieku emerytalnego i nie może on zostać odwołany ze stanowiska.
- ➔ Szef NOK jest powoływany na stanowisko na okres 7 lat – po złożeniu wniosku przez przewodniczącego parlamentu przeprowadzane jest tajne głosowanie; kandydatura jest przyjmowana większością głosów parlamentarnych.

### Zasada 3

#### **Wystarczająco szerokie uprawnienia oraz pełna swoboda w wykonywaniu przez NOK jego zadań**

#### **Wytyczne**

NOK powinny być uprawnione do kontrolowania:

- wykorzystania środków publicznych, zasobów lub majątku przez ich odbiorcę lub beneficjenta, bez względu na jego status prawny;
- pobierania przychodów należnych sektorowi finansów publicznych;
- legalności i prawidłowości prowadzenia rachunków przez jednostki sektora finansów publicznych;
- jakości zarządzania finansami i sprawozdawczości finansowej;
- oszczędności, wydajności i skuteczności działań jednostek sektora finansów publicznych.

Z wyjątkiem sytuacji, w których istnieje konkretny wymóg ustawowy, NOK nie kontrolują polityki rządu ani innych podmiotów publicznych, ale ograniczają się do kontroli wdrażania polityki.

Przestrzegając przepisów prawa uchwalonych przez władzę ustawodawczą, NOK są wolne od jakiegokolwiek ukierunkowania czy ingerencji ze strony władz ustawodawczych lub wykonawczych w zakresie:

- wyboru tematów kontroli;
- planowania, programowania, przeprowadzania kontroli, sporządzania raportów z kontroli oraz monitorowania zaleceń pokontrolnych;
- organizacji urzędu i zarządzania nim;
- wprowadzania w życie swoich decyzji, gdy zastosowanie sankcji jest częścią ich uprawnień.

NOK nie powinny angażować się ani być postrzegane jako strona zaangażowana w zarządzanie organizacjami podlegającymi ich kontroli.

NOK powinny zapewnić, aby ich personel nie nawiązywał zbyt bliskich relacji z jednostkami kontrolowanymi, zachowywał obiektywizm i tak był postrzegany.

NOK powinny mieć całkowitą swobodę w wykonywaniu swoich obowiązków oraz współpracować z organami władzy publicznej oraz innymi jednostkami sektora finansów publicznych, które dążą do usprawnienia wykorzystania funduszy publicznych i zarządzania nimi.

NOK powinny korzystać z odpowiednich standardów pracy i kontroli oraz kodeksu etyki, opracowanych na podstawie dokumentów INTOSAI, Międzynarodowej Federacji Księgowych lub innych uznanych podmiotów ustanawiających standardy.

NOK powinny składać władzy ustawodawczej lub innym organom państwowym roczne sprawozdanie z działalności – zgodnie z wymogami konstytucji, ustaw lub innych przepisów – które powinno być udostępnione opinii publicznej.

### **Dobre praktyki**

- ➔ Niezależność organizacji może być chroniona poprzez podkreślanie jej znaczenia dla kultury organizacji, szczególnie podczas szkoleń dla pracowników. NOK szkolą swoich pracowników i kładą nacisk na wymagane standardy jakości i wykonania zadań. Należy dołożyć wszelkich starań, by zagwarantować, że wykonywana praca jest autonomiczna, obiektywna i pozbawiona stronniczości.
- ➔ Jeden z NOK stosuje terminy „marnotrawstwo” i „rozrzutność” do kontroli wykonania zadań pod kątem oszczędności i wydajności (najlepszych efektów z danych nakładów), ale niekoniecznie do skuteczności. Skutecznością zarządza się, dostosowując kryteria oceny lub normy do operacji. Ponieważ kontrolowane jednostki uczestniczą w konsultacjach dotyczących wyznaczania kryteriów oceny, akceptacja przez nie określonych kryteriów uznawana jest za pośrednie przyjęcie do wiadomości przeprowadzenia oceny skuteczności programu.
- ➔ Przed pracownikami NOK stawiany jest niekiedy (przez ustawodawcę) warunek ścisłej współpracy z organami władzy wykonawczej (np. w komisjach przetargowych) w celu zagwarantowania zgodności z procedurami. Może się wydawać, że wymóg ten prowadzi do konfliktu interesów. NOK może jednak zachować niezależność poprzez zagwarantowanie, że kontrolerzy działają wyłącznie jako obserwatorzy i nie uczestniczą w procesie decyzyjnym.

## **Zasada 4**

### **Nieograniczony dostęp do informacji**

#### **Wytyczna**

NOK powinny mieć uprawnienia umożliwiające bieżący, nieograniczony, bezpośredni i swobodny dostęp do wszelkich niezbędnych dokumentów i informacji, w celu prawidłowego wykonywania swoich ustawowych obowiązków.

#### **Dobre praktyki**

- ➔ NOK otrzymuje kopie wszystkich decyzji rządu, co pomaga mu dokonać wyboru przedmiotu kontroli i zapoznać się z działaniami finansowymi administracji rządowej.
- ➔ Podczas kontroli ważnych organów publicznych i przedsiębiorstw państwowych sędzia trybunału (przedstawiciel wyznaczany przez prezydium trybunału) ma prawo uczestniczyć w spotkaniach zgromadzenia, zarządu, komitetu sterującego, rady biegłych rewidentów organu publicznego. W rezultacie sędzia (nieposiadający prawa głosowania) jest zaznajomiony ze wszystkimi działaniami organów publicznych i ma pełen dostęp do informacji.

## **Zasada 5**

### **Prawo i obowiązek składania sprawozdań z pracy NOK**

#### **Wytyczne**

NOK nie powinny być ograniczone w zakresie składania sprawozdań z wyników przeprowadzanych kontroli. Przedkładanie sprawozdań co najmniej raz w roku powinno być wymogiem prawnym.

#### **Dobre praktyki**

- ➔ Audytor generalny jest zobowiązany do składania rocznych sprawozdań bezpośrednio królowi, który wydaje polecenie przedstawienia sprawozdania w parla-



mencie. Ustawa o kontroli umożliwia audytorowi generalnemu przedstawianie ustaleń z kontroli w dowolnym czasie w ciągu roku. Ustalenia, które wymagają natychmiastowych działań, takie jak sprzeniewierzenie finansów publicznych i nadużycie uprawnień, są przedstawiane bezpośrednio właściwym organom w celu bezzwłocznego wszczęcia dochodzenia. Sprawcy takiego czynu mogą zostać objęci sankcjami, m.in. karnymi.

- NOK nie jest prawnie zobowiązany do udostępniania opinii publicznej poszczególnych sprawozdań z kontroli, z wyjątkiem rocznego sprawozdania przedstawianego prezydentowi i Zgromadzeniu Narodowemu. Jednakże od sierpnia 2003 r. NOK udostępnia społeczeństwu wszystkie sprawozdania z kontroli na swojej stronie internetowej.

## Zasada 6

### **Swoboda podejmowania decyzji o treści i terminie sporządzania dokumentów pokontrolnych oraz o ich publikowaniu i rozpowszechnianiu**

#### **Wytyczne**

NOK mają swobodę decydowania o treści dokumentów pokontrolnych.

NOK mogą swobodnie przedstawiać uwagi i zalecenia w dokumentach pokontrolnych, biorąc pod uwagę, w stosownych przypadkach, opinię jednostki kontrolowanej.

Ustawodawstwo określa minimalne wymagania wobec NOK w zakresie sprawozdawczości oraz, jeśli to konieczne, konkretne sprawy, które powinny podlegać zaopiniowaniu bądź poświadczeniu przez audytora.

NOK swobodnie decydują o terminie sporządzania dokumentów pokontrolnych, z wyjątkiem sytuacji, w których na mocy prawa istnieją specjalne wymagania w zakresie sprawozdawczości.

NOK mogą uwzględniać konkretne wnioski organu ustawodawczego jako całości, jednej z jego komisji lub rządu o przeprowadzenie badania lub kontroli.

NOK mają pełną swobodę publikacji i rozpowszechniania swoich dokumentów pokontrolnych z chwilą, gdy zostały one już formalnie przedłożone lub dostarczone odpowiednim władzom – zgodnie z wymogami prawa.

## Dobre praktyki

- Choć *ustawa o kontroli* nie stwierdza jasno, że opinie przekazywane Izbie Deputowanych mogą być upublicznione w sprawozdaniu NOK, komisja budżetowa Izby Deputowanych może uznać opinie za obowiązkowy element sprawozdań rządowych, które muszą zostać przedyskutowane publicznie.

## Zasada 7

### Istnienie skutecznych mechanizmów monitorowania wykonania zaleceń najwyższych organów kontroli

#### Wytyczne

NOK przedkładają swoje dokumenty pokontrolne odpowiednio: organowi ustawodawczemu, jednej z jego komisji lub zarządowi jednostki kontrolowanej celem dokonania przeglądu oraz monitorowania konkretnych zaleceń dotyczących działań naprawczych.

NOK mają własny, wewnętrzny system monitorowania wykonania zaleceń, którego celem jest zapewnienie, aby jednostki kontrolowane należycie ustosunkowały się do wniosków i zaleceń NOK, jak również, odpowiednio: organu ustawodawczego, jednej z jego komisji lub zarządu jednostki kontrolowanej.

NOK przedkładają sprawozdania z kontroli sprawdzającej odpowiednio: organowi ustawodawczemu, jednej z jego komisji lub zarządowi jednostki kontrolowanej, celem rozpatrzenia i podjęcia działań, nawet jeśli NOK mają ustawowe uprawnienia do monitorowania wykonania zaleceń i stosowania sankcji.

## Dobre praktyki

- **Gdy brak funkcji działań monitorujących.** Obecnie szefowie ministerstw ponoszą główną odpowiedzialność za zajęcie się problemami poruszonymi przez NOK. Szef Ministerstwa Finansów wymaga, aby:
- ministrowie sprawowali ciągły nadzór nad działaniami podejmowanymi przez podległe im instytucje w odpowiedzi na zalecenia NOK;
  - regularnie przekazywano informacje NOK i komisji wydatków publicznych.

- ➔ **Gdy brak ustawowych uprawnień do monitorowania lub nakładania sankcji.**  
Jeden z NOK przedstawił następujący pogląd na to zagadnienie. Kontrole realizacji zaleceń mogą być wszczynane na polecenie audytora generalnego, czasami na wniosek stałej komisji parlamentarnej. Ze względu na brak oficjalnego mechanizmu monitorowania i niefunkcjonowanie komisji wydatków publicznych, stałe komisje parlamentarne mogą rozpatrywać sprawozdania na zasadzie jednostkowej. Ścisła współpraca ze stałymi komisjami parlamentarnymi umożliwia NOK zapoznawanie komisji z treścią sprawozdań. Ze względu na to, że wysłuchania te mają często charakter publiczny, NOK mają możliwość zwrócenia uwagi na swoje zalecenia.
- ➔ Istnieje nieformalny mechanizm zwracania uwagi władz wykonawczych na sprawozdania NOK, który obejmuje regularne spotkania audytora generalnego i szefów trzech centralnych organów administracji państwowej (Kancelarii Premiera i Gabinetu, Ministerstwa Skarbu i Komisji Służby Publicznej (ang. *State Services Commission*)).
- ➔ Jedno z państw zwróciło uwagę, że audytor generalny omawia zalecenia NOK z odpowiednim ministerstwem i podejmuje stosowne działania, jeżeli ministerstwo jest niechętnie realizacji zalecenia. W niektórych wypadkach zagadnienia są monitorowane w kolejnym roku kontrolnym i zaleca się podjęcie bardziej radykalnych działań.
- ➔ W przypadku jednego z NOK, choć *ustawa o kontroli* nie nakłada obowiązku monitorowania, istnieją mechanizmy, które zapewniają realizację zaleceń z kontroli przez ministrów i instytucje.
- ➔ Zarządzający urzędnicy mają obowiązek utworzenia Komisji ds. Zarządzania Finansami i Rachunków, której przewodniczą, aby czuwać nad realizacją zaleceń pokontrolnych i zapewnić, by ministerstwa i instytucje podejmowały niezbędne działania naprawcze.
- ➔ W swoim sprawozdaniu z kontroli realizacji zaleceń NOK przedstawia stan problemów zidentyfikowanych podczas poprzedniej kontroli. Ponadto Kancelaria Premiera powołała działającą na wysokim szczeblu Management Integrity Committee (Komisję ds. Rzetelności Zarządzania), której zadanie polega na omawianiu zagadnień kontrolnych poruszonych przez Kancelarię Audytora Generalnego.
- ➔ Główny element systemu monitorowania NOK to przeprowadzenie spotkania pokontrolnego – z kontrolowanymi instytucjami, Ministrem ds. Planowania i Budżetu oraz Ministrem Administracji Rządowej i Spraw Wewnętrznych – w celu omówienia realnych sposobów wykonania zaleceń z kontroli oraz podejmowa-

nia decyzji budżetowych i personalnych. NOK przygotowuje się również do zamieszczania na swojej stronie internetowej odpowiedzi instytucji publicznych na zalecenia i do regularnej aktualizacji strony.

- ➔ NOK nie posiada uprawnień gwarantujących, że kontrolowana jednostka zajmie się nieprawidłowościami i zrealizuje zalecenia, a komisja rachunków publicznych nie funkcjonuje. NOK podejmuje pewne działania w związku z propozycją powołania niewielkiej komisji stałych sekretarzy w Kancelarii Premiera i spotkań przedstawicieli ministra finansów i dyrektora odpowiedzialnego za kontrolę z kontrolowaną jednostką w celu usunięcia nieprawidłowości wskazanych w sprawozdaniu z kontroli.
- ➔ Trybunał przedstawia parlamentowi sprawozdania roczne i może również przekazywać sprawozdania specjalne. Sprawozdanie trybunału stanowi przedmiot przesłuchania przed podkomisją komisji budżetowej, podczas którego urzędnicy ministerialni wyższego szczebla są proszeni o udzielenie odpowiedzi na zadane im pytania. Komisja budżetowa przyjmuje zalecenia zamieszczone w sprawozdaniu trybunału i wymaga od ministerstw ich wdrożenia w określonym terminie i przekazania sprawozdania w tej sprawie trybunałowi lub komisji.

## Zasada 8

### **Autonomia finansowa i zarządcza/administracyjna oraz dostępność odpowiednich zasobów ludzkich, materialnych i finansowych**

#### **Wytyczne**

NOK powinny mieć do dyspozycji niezbędne i właściwe zasoby ludzkie, materialne i finansowe; władze wykonawcze nie powinny kontrolować ani ukierunkowywać dostępu do tych zasobów. NOK zarządzają swoim budżetem i odpowiednio przeznaczają środki.

Organ ustawodawczy lub jedna z jego komisji odpowiada za zapewnienie NOK odpowiednich zasobów niezbędnych do wypełniania przezeń mandatu.

NOK mają prawo odwoływać się bezpośrednio do władzy ustawodawczej, jeśli przyznane środki są niewystarczające do wypełniania przez nie mandatu.

## Dobre praktyki

- **Gdy brak formalnego mechanizmu odwoływania się do parlamentu w wypadku przyznania niewystarczających środków.** Oprócz normalnego procesu budżetowego można złożyć sprawozdanie ustawodawcy (parlamentowi).
- **Gdy proces ustalania budżetu nie jest wystarczająco niezależny i bezstronny.** Budżet NOK jest obecnie negocjowany z przedstawicielami rządu, których NOK również kontroluje. Proces musi umożliwiać:
  - obiektywne ustalanie właściwego poziomu finansowania NOK, bez istnienia rzeczywistego bądź postrzeganego wpływu;
  - skuteczny wpływ na poziom finansowania i wykonywania zadań przez NOK w celu zapewnienia rozliczalności.
- Aby zapewnić pożądany poziom niezależności, przewodniczący parlamentu powołuje panel parlamentarzystów nadzorujący roczne wnioski budżetowe NOK. Panel otrzymuje wniosek budżetowy NOK i rządową analizę wniosku. Przed sporządzeniem zaleceń dla Skarbu Państwa może on skorzystać z uwag NOK, rządu i ekspertów zewnętrznych.
- **NOK wypłaca obecnie pensje i diety służbowe bezpośrednio swoim kontrolerom oddelegowanym do jednostek kontrolowanych.** Jednostki nie mogą nalegać, aby oddelegowani do nich kontrolerzy NOK wchodzili w skład ich organizacji (sprawiając, że staliby się oni praktycznie kontrolerami wewnętrznymi). NOK zrezygnował z delegowania swoich kontrolerów i przestawił się na kontrole przeprowadzane przez zespoły funkcjonujące w ramach NOK.
- NOK posiada swobodę decydowania o alokacjach budżetowych. NOK otrzymuje kwotę ryczałtową z ogólnego budżetu państwa (głosowanie nad łączną kwotą). Szef NOK określa sposób przydziału tych środków na różne kategorie wydatków.
- NOK posiada swobodę alokacji środków finansowych, ale istnieją wątpliwości, czy parlament zapewnił wystarczające środki finansowe. Jeżeli środki finansowe nie pokrywają rzeczywistych potrzeb, składane jest odwołanie do ministra finansów, a następnie premiera, a w razie braku pozytywnej odpowiedzi, do komisji rachunków publicznych.
- Jeden z NOK podlega następującej procedurze budżetowej:
  - NOK przedstawia roczny wniosek o środki finansowe ministrowi finansów.
  - Minister finansów w niezmienionej formie przekazuje zapytanie ministrom Gabinetu.

- Ministrowie Gabinetu omawiają wniosek budżetowy z przedstawicielami rządu (podlegającymi kontroli NOK). Mimo że Gabinet jest upoważniony do wnoszenia poprawek do wniosku NOK o środki finansowe, audytor generalny uczestniczy w posiedzeniu Gabinetu w charakterze doradcy.
- Gabinet zatwierdza wniosek budżetowy, a parlamentarna Komisja Wydatków Publicznych i Kontroli dokonuje jego przeglądu i przedstawia swoją opinię.
- Zatwierdzenie opinii Komisji przez parlament zapewnia niezależność NOK.

# Załącznik do ISSAI 11

## Wyniki studiów przypadku

### Cel

#### Studia przypadku wykorzystano:

- do sprawdzenia, czy NOK spełniają warunki projektu Deklaracji z Meksyku w sprawie niezależności NOK, z uwzględnieniem różnych systemów kontroli;
- do przedstawienia przykładów zabezpieczeń, które można stosować w sytuacjach, kiedy NOK nie mogą postępować zgodnie z niektórymi postanowieniami wdrażającymi niezależność, a stanowiącymi część określonej zasady;
- jako pomoc w opracowywaniu wstępnych wytycznych.

### Metodyka

W celu uzyskania wiedzy o wybranych do studiów przypadku NOK wykonano następujące prace przygotowawcze:

- przeprowadzono rozmowy pomiędzy personelem Sekretariatu INTOSAI i sekretarzami generalnymi regionów;
- dokonano przeglądu sprawozdań krajowych przygotowanych na seminarium wiedeńskie na temat niezależności NOK;
- dokonano przeglądu stron internetowych;
- zastosowano także inne metody, m.in. wywiady i wizyty w NOK.

Przygotowując badanie, zwracano uwagę, aby:

- nie powtarzać pytań z poprzednich badań na temat niezależności;
- sporządzić pytania na podstawie projektu postanowień wykonawczych omówionych w Wiedniu w 2004 r.;
- zastosować jednakowe pytania we wszystkich studiach przypadku;

- sprawdzić te elementy, co do których panowała częściowa zgodność bądź nie było zgodności podczas obrad grupy roboczej w Wiedniu;
- przewidzieć możliwość przedstawienia uwag na temat:
  - przypadków, kiedy NOK był w stanie poprawić stopień swojej niezależności;
  - dziedzin, co do których NOK uważa, że jest najbardziej narażony na brak niezależności;
  - zastosowanych przez NOK sposobów ograniczenia zagrożeń dla niezależności.

Przed rozpoczęciem studiów przypadku przeprowadzono następujące prace przygotowawcze:

- przygotowano wstępny kwestionariusz;
- wszystkim członkom podkomisji rozesłano kwestionariusze, informacje o metodycie i wybranych państwach w celu zgłoszenia uwag;
- sporządzono ostateczną wersję kwestionariusza;
- przekazano komitetowi standardów zawodowych listę państw wybranych do przeprowadzenia studium przypadku oraz opis metodyki, która zostanie przekazana do przeglądu i zatwierdzenia na posiedzeniu zarządu INTOSAI;
- powiadomiono NOK i ich sekretariaty regionalne, że zostały wybrane do przeprowadzenia studiów przypadku;
- wysłano kwestionariusz do wybranych NOK;
- przeprowadzono wywiady i oceniono studia przypadku.

## **Populacja docelowa i wskaźniki odpowiedzi**

W zamierzeniu wybrane studia przypadku miały obejmować wszystkie bądź niemal wszystkie regiony INTOSAI. Reprezentowane były wszystkie rodzaje instytucji kontrolnych (trybunały obrachunkowe, rady kontroli, typ „westminsterski”) i NOK o zróżnicowanym zakresie niezależności. Ponadto do projektu wybrano wyłącznie NOK, które okazały rzeczywiste zainteresowanie udziałem w badaniu.

Studia przypadku zostały wybrane na podstawie sugestii sekretarzy generalnych regionalnych grup roboczych INTOSAI. Do studiów przypadku wskazano wyłącznie te NOK, które zgłosiły się dobrowolnie. Spośród dziewięciu NOK, które się zgłosiły, odpowiedziało osiem, z: Maroka, Filipin, Mikronezji, Nowej Zelandii, Tonga, Saint Lucia, Ghany i Cypru – 90-procentowy wskaźnik odpowiedzi.

## **Wyniki**

Uczestnicy zostali poproszeni o udzielenie szczegółowych odpowiedzi na następujące cztery pytania, w oparciu o osiem głównych zasad projektu *Deklaracji z Meksyku w sprawie niezależności*:



## Pytanie 1

Czy, biorąc pod uwagę zasady i postanowienia wykonawcze, uważacie Państwo, że spełnacie wszystkie bądź niemal wszystkie wymogi dotyczące niezależności NOK? Proszę wyjaśnić, w jaki sposób.

Zazwyczaj uczestnicy odpowiadali, że zasadniczo spełniają wymogi dotyczące niezależności NOK (przy każdej z zasad odpowiedzi ujęto procentowo). Potwierdzali jednak, że niektóre zasady nie są realizowane w ogóle bądź ich realizacja wymaga znaczącej poprawy. Bardzo niewielki procent uczestników uważa, że spełnia wszystkie wymogi dotyczące niezależności NOK. Również znikomy procent uczestników przyznaje, że chociaż spełnia tylko część podstawowych wymogów, uważa, że zachowuje niezależność dzięki zdolności do działania niezależnie od administracji rządowej.

Uczestnicy podali przedstawione poniżej wyjaśnienia dotyczące sposobu realizacji wymogów niezależności. Wymieniono je według głównych zasad.

## Zasada 1

**Istnienie odpowiednich i skutecznych ram prawnych (konstytucyjnych, ustawowych oraz aktów wykonawczych i regulacji wewnętrznych)** (75% uważa, że zachowuje zgodność z tą zasadą).

Większość uczestników studium przypadku stwierdziła, że ich niezależność została jasno zapisana w ustawodawstwie. Ramy prawne są zróżnicowane w zależności od rodzaju aktów prawnych obowiązujących w poszczególnych krajach. Niemal we wszystkich przypadkach w określonym akcie prawnym podaje się szczegółowo stopień niezależności NOK według następujących kryteriów:

- wykonywanie zadań, obowiązków i uprawnień;
- organizacja zasobów i zarządzanie nimi;
- organizacja i zarządzanie wynikami i sprawozdaniami stosownymi do posiadanych uprawnień.

Większość uczestników wskazała, że istnieją odpowiednie i skuteczne akty prawne. Część zwracała uwagę, że władza wykonawcza czasami utrudnia stosowanie i ogranicza skuteczność aktów prawnych, podając następujące powody:

- niestabilność polityczna;
- rola rządu w ustalaniu i przydzielaniu środków finansowych;
- wpływ władz na budżet i inne zasoby.

Obszary zagrożone naruszeniem niezależności NOK zostaną omówione szerzej w opisie pytania 3 w dalszej części tego rozdziału.

## Zasada 2

**Niezależność szefów i członków (instytucji kolegialnych) NOK, w tym gwarancja kadencji i immunitetu prawnego dotyczącego zwykłego wykonywania przez nich obowiązków** (75% uznało, że zachowuje zgodność z tą zasadą)

Większość uczestników wskazała, że szefowie organu kontroli są mianowani, ponownie mianowani i odwoływani przez ustawodawcę bądź głowę państwa za zgodą ustawodawcy. Warunki określające te kwestie wymieniono w odpowiednim akcie prawnym uczestnika.

Respondenci wskazywali, że kadencja szefa organu trwa określoną liczbę lat, jest dożywotnia bądź jest ograniczona wiekowo. Jednak 25% uczestników podkreśliło, że kadencja szefa ich NOK jest bardzo krótka i dlatego nie ma on wystarczająco dużo czasu, aby skutecznie wypełniać swoje uprawnienia.

Ponadto większość uczestników wskazywała na brak ochrony przed odpowiedzialnością karną za wszelkie działania wynikające ze zwykłego wykonywania przez nich obowiązków. Tylko jeden respondent wskazał, że w ustawodawstwie zapisany jest tego rodzaju immunitet.

## Zasada 3

**Wystarczająco szerokie uprawnienia oraz pełna swoboda w wykonywaniu przez NOK jego zadań** (87,5% uznało, że zachowuje zgodność z tą zasadą)

Niemal wszyscy uczestnicy studiów przypadku wskazywali, że posiadają wystarczająco szerokie uprawnienia i pełną swobodę wykonywania swoich funkcji w sposób skuteczny, wydajny i niezależny, włącznie z uprawnieniami do kontroli:

- wykorzystania środków publicznych, zasobów lub majątku publicznego;
- pobierania przychodów należnych sektorowi finansów publicznych;
- legalności i prawidłowości prowadzenia rachunków przez jednostki sektora finansów publicznych;
- jakości zarządzania finansami i sprawozdawczości finansowej;
- oszczędności, wydajności i skuteczności działań jednostek sektora finansów publicznych;
- wdrażania polityki rządu (kontrola ograniczona wyłącznie do sposobu wdrażania).

Pięćdziesiąt procent uczestników przyznaje, że ich uprawnienia obejmują wyłącznie skuteczność i wydajność działalności administracji rządowej. Jednocześnie trwają prace nad dodaniem do ich uprawnień kontroli władz publicznych pod kątem oszczędności.

W większości przypadków uprawnienia uczestników zapewniają im działanie wolne od jakiegokolwiek ukierunkowania czy ingerencji ze strony władz ustawodawczych, swobodę wyboru tematów kontroli oraz planowania, programowania i przeprowadzania kontroli, a także sprawozdawczości i działań pokontrolnych. Respondenci w 25% przypadków odpowiedzieli, że roczny plan pracy (tematy kontroli) jest co roku omawiany z ustawodawcą, zanim zostanie wdrożony, a jego wdrożenie w bardzo dużym stopniu zależy od dostępności środków przyznanych przez ustawodawcę i/lub zgody władzy wykonawczej. Chociaż większość uczestników wskazała, że jest wolna od ukierunkowania czy ingerencji ze strony władzy ustawodawczej co do sposobu organizacji urzędu i zarządzania nim, 50% sygnalizowało, że nie posiada kontroli nad zasobami potrzebnymi do zapewnienia sobie pełni władzy nad swoim urzędem i jego niezależności.

Większość uczestników wskazała, że nie angażowała się w zarządzanie organizacjami i nie nawiązywała bliskich relacji z kontrolowanymi jednostkami. Jednak 25% uczestników studium wskazało, że jest to obszar wrażliwy ze względu na brak środków NOK i braki wiedzy specjalistycznej wśród klientów.

Wszyscy uczestnicy stwierdzili, że stosują odpowiednie standardy pracy i kontroli oraz kodeks etyki w odniesieniu do własnych działań, a także działań kontrolowanych jednostek.

## **Zasada 4**

**Nieograniczony dostęp do informacji** (100% uznało, że zachowuje zgodność z tą zasadą)

Wszyscy uczestnicy wskazali, że posiadają bieżący, nieograniczony, pełny, bezpośredni i swobodny dostęp do wszelkich dokumentów i informacji niezbędnych do wypełniania przez nich swoich obowiązków. Wskazywali również, że posiadają uprawnienia konieczne do uzyskiwania tych dokumentów i informacji od osób i jednostek, które nimi dysponują.

## Zasada 5

**Prawo i obowiązek składania sprawozdań z pracy NOK** (86% uznało, że zachowuje zgodność z tą zasadą)

Większość uczestników wskazała, że nie jest ograniczana w składaniu sprawozdań z wyników swoich prac kontrolnych. Większość wskazała, że jest wręcz zobowiązana przez prawo do przedstawiania wyników (co najmniej) raz do roku. Co najmniej 25% organów kontroli, które nie są do tego zobowiązane, również podejmuje wysiłki, aby raz w roku przedstawiać wyniki swoich prac. Częste są jednak duże opóźnienia wynikające z braku środków, a w jednym wypadku przeszkodę stanowią ingerencje polityczne.

## Zasada 6

**Swoboda podejmowania decyzji o treści i terminie sporządzania dokumentów pokontrolnych oraz o ich publikowaniu i rozpowszechnianiu** (86% uznało, że realizuje tę zasadę)

Większość respondentów wskazała, że ma swobodę decydowania o treści swoich sprawozdań z kontroli, chociaż jeden z NOK wskazał, że czasami podlega naciskom, zależnie od drażliwości danej sprawy.

Wszystkie NOK stwierdziły, że mają swobodę formułowania spostrzeżeń i zaleceń w swoich dokumentach pokontrolnych.

Większość uczestników wskazywała, że obowiązuje ich ustawowy termin przekazywania rocznych wyników ustawodawcy. Jednak nie mają oni wyznaczonych terminów publikowania dokumentów pokontrolnych. Nieco ponad 10% dodało, że ze względu na brak środków i zaległości w realizacji kontroli przedłożenie dokumentów pokontrolnych może być trudne do zrealizowania.

I wreszcie, wszyscy respondenci wskazali, że mają swobodę publikacji i rozpowszechniania swoich dokumentów pokontrolnych z chwilą, gdy zostały one już formalnie przedłożone (zgodnie z wymogami prawa).

## Zasada 7

**Istnienie skutecznych mechanizmów monitorowania wykonania zaleceń najwyższych organów kontroli** (86% uważa, że realizuje tę zasadę)

Uczestnicy wskazywali, że niektóre dokumenty pokontrolne są przedkładane ustawodawcy lub radzie zarządzającej (ang. *Governing Board*) w celu dokonania przeglądu i realizacji działań monitorujących. Wszyscy uczestnicy wskazywali również, że posiadają wewnętrzny system monitoringu pokontrolnego i zapewniali, że kontrolowane jednostki podejmują odpowiednie działania w reakcji na spostrzeżenia i zalecenia sformułowane przez nich, jak również przez ustawodawcę. Co ciekawe, jeden z NOK podkreślił, że na mocy obowiązującej w jego kraju ustawy o służbie kontrolnej (ang. *Audit Service Act*) kontrolowana jednostka jest zobowiązana do ustanowienia komisji wdrażającej sprawozdanie z kontroli (ang. *Audit Report Implementation Committee*) w celu podjęcia odpowiednich działań i zagwarantowania realizacji zaleceń pokontrolnych.

## Zasada 8

**Autonomia finansowa i zarządcza/administracyjna oraz dostępność odpowiednich zasobów ludzkich, materialnych i finansowych** (38% uważa, że realizuje tę zasadę)

Zasada ta ujmuje kwestię, którą większość uczestników uważa za najbardziej niewralgiczną (jeżeli chodzi o niezależność). Tylko 38% respondentów wskazało, że:

- posiada niezależność finansową;
- ich roczny budżet jest zatwierdzany i automatycznie udostępniany przez ustawodawcę;
- posiada pełne uprawnienia do zarządzania swoim budżetem i swobodę jego alokacji;
- ma prawo bezpośredniego odwoływania się do ustawodawcy w wypadku, gdy przyznane środki są niewystarczające do realizacji ich uprawnień.

Pozostali respondenci wskazywali, że obecnie ta zasada nie jest przestrzegana i odnotowywali, że nadal dotyczy ona obszaru wymagającego znaczącej poprawy. (Więcej szczegółów, zob. pytania 3 i 4).

## Pytanie 2

Czy w przypadku, gdy nie spełniacie Państwo wszystkich bądź niektórych wymogów wskazanych w zasadach i postanowieniach wykonawczych, osiągniecie Państwo te same cele, ale innymi sposobami, stosując różnego rodzaju zabezpieczenia służące zapewnieniu niezależności? Jeżeli tak, proszę wyjaśnić, w jaki sposób osiągnają Państwo ten cel i dlaczego Państwa zdaniem zabezpieczenia te stanowią sposób zapewnienia niezależności.

Na pytanie to odpowiedzieli bardzo nieliczni respondenci, ponieważ w sytuacji, w której nie są oni w stanie spełnić wymogów, zapewnienie niezależności innymi środkami jest zwykle dość trudne.

Kilka NOK, które odpowiedziały na to pytanie, uważa, że choć występują u nich obszary wrażliwe, to potrafią zaradzić zagrożeniom, stosując różne zabezpieczenia pozwalające na zachowanie niezależności.

Jeden z respondentów wskazał, że chociaż w jego NOK nie ma formalnych mechanizmów monitorowania realizacji zaleceń kontroli, istnieją:

- ściśle relacje ze specjalnymi komisjami kontroli, którym przedstawiane są streszczenia i prezentacje sprawozdań i zaleceń;
- pewne nieformalne mechanizmy zwracania uwagi władzy wykonawczej na sprawozdania i zalecenia, do których należą regularne spotkania przedstawicieli władzy wykonawczej, działów administracji rządowej, ministerstwa skarbu i Gabinetu.

### Pytanie 3

Czy istnieje jakiś obszar, który uważają Państwo za bardziej narażony na utratę niezależności? Jeżeli tak, proszę wypowiedzieć się szerzej na ten temat.

Za wyzwania, bariery i ryzyko dla niezależności NOK uważa się:

- Rolę rządu w ustalaniu i przydzielaniu środków finansowych i jego wpływ na budżety i inne zasoby.
- Bardzo krótką kadencję szefa NOK, co sprawia, że ma on zbyt mało czasu, aby skutecznie wdrożyć swoje plany kontroli i wydajnie realizować uprawnienia.
- Brak prawnego immunitetu chroniącego przed odpowiedzialnością karną za działania wynikające ze zwykłego wykonywania obowiązków.
- Konieczność zmian legislacyjnych.
- Organizowanie pracy urzędu i zarządzanie nim w ramach budżetu.
- Brak kontroli ustawodawcy nad środkami NOK umożliwiające NOK uzyskanie pełnej władzy i niezależności w zakresie organizacji urzędu i zarządzania nim.
- Brak zasobów, czasami zmuszający kontrolerów do narażania swojej niezależności i rzetelności zawodowej.
- Brak wiedzy specjalistycznej wśród klientów i rozmiary NOK mogące utrudniać obiektywne i niezależne działania kontrolerów.
- Brak wykwalifikowanych kadr wpływający na terminowość sprawozdań, co powoduje opóźnienia w komunikowaniu wyników kontroli.
- Sprawy traktowane jako bardziej newralgiczne czasami wpływają na sporządzanie i treść sprawozdań.

- Nie istnieje forum parlamentarne, dzięki któremu NOK mogłyby mieć gwarancję, że parlament poświęci należytą uwagę ich dokumentom pokontrolnym.
- Władza wykonawcza nie jest zobowiązana do udzielania parlamentowi odpowiedzi w sprawie zaleceń pokontrolnych.
- Brak odpowiednich i przewidywalnych zasobów finansowych.
- Niezależność NOK jest ograniczona, ponieważ nie posiadają one upoważnienia ani swobody uzyskiwania zasobów, których potrzebują do skutecznej realizacji swoich uprawnień.
- Zachodzą istotne rozbieżności pomiędzy budżetem rocznym i planem budżetu a rzeczywistą alokacją, w tym problemy z terminowością i faktycznym udostępnianiem środków finansowych przez skarb państwa.
- Władza wykonawcza wywiera silny wpływ na proces zatwierdzania budżetu, co prowadzi do znaczących redukcji środków w stosunku do propozycji.
- Chociaż NOK mają prawo do bezpośredniego odwoływania się, odwołanie jest zazwyczaj odrzucane.

#### **Pytanie 4**

Proszę przedstawić przypadki, w których byliście Państwo w stanie zwiększyć niezależność swojego NOK i opisać sposób, w jaki tego dokonano.

Chociaż uczestnicy wskazywali na poważne wyzwania, bariery i zagrożenia dla niezależności swoich NOK, zwracali również uwagę na możliwości podnoszenia poziomu niezależności. Poniżej wyszczególniono przypadki, w których określone NOK mogły dokonać takich ulepszeń.

Poprawa warunków niezależności zawodowej:

- Trwają prace nad projektem ustawy, mającej doprowadzić do poprawy ram strukturalnych NOK, w szczególności jego pozycji wobec władzy wykonawczej i ustawodawczej oraz uprawnień w zakresie kontroli wykonania zadań. Przegląd ram prawnych.
- NOK zastosował praktykę organizacyjną polegającą na izolowaniu się od władzy wykonawczej poprzez współpracę z władzą wykonawczą wyłącznie w związku z pracami kontrolnymi, skutecznie dystansując się od swoich politycznych mocodawców.
- NOK wdraża wewnętrzny system monitorowania realizacji zaleceń pokontrolnych.

## Wnioski

W niniejszym sprawozdaniu podsumowano odpowiedzi uzyskane podczas studiów przypadku dotyczących zgodności z projektem Deklaracji z Meksyku w sprawie niezależności oraz omówiono skrótowo odpowiedzi na cztery pytania zawarte w kwestionariuszu przygotowanym przez podkomisję.

Uczestnicy studiów przypadku są zdania, że zasadniczo wypełniają warunki niezależności NOK. Jednakże wielu wciąż wskazuje, że napotyka na wyzwania związane ze stosowaniem zasad projektu *Deklaracji z Meksyku w sprawie niezależności*. Wyzwania te są uznawane przez część z nich za bariery dla ich niezależności, a przez innych za szansę na jej poprawę. W większości wypadków uczestnicy wyrażali podobne obawy związane z zagrożeniami dla autonomii finansowej i zarządczej oraz ze skutecznością mechanizmów monitorowania wykonania zaleceń NOK – dwóch zasad uznanych za największe wyzwania dla NOK.

I wreszcie, mimo że niemal wszyscy uczestnicy wskazywali na możliwość poprawy, niewielu udzieliło odpowiedzi na pytanie 4, w którym poproszono ich o opisanie sytuacji, w której NOK był w stanie zwiększyć swoją niezależność, i sposobu, w jaki to osiągnął.



INTOSAI



# ISSAI 20

ZASADY  
PRZEJRZYSTOŚCI I ROZLICZALNOŚCI

Tytuł oryginału:  
*Principles of Transparency and Accountability*

## **Wprowadzenie**

### **Cel i założenia**

Niniejszy dokument stanowić ma rozwinięcie zasad przejrzystości i rozliczalności, a przez to przyczynić się do umocnienia NOK jako lidera dającego dobry przykład własnym zarządzaniem i sposobem funkcjonowania. NOK są częścią porządku prawnego i konstytucyjnego swoich państw i rozliczają się z działalności przed różnymi podmiotami, m.in. przed organami ustawodawczymi i opinią publiczną. NOK odpowiadają również za planowanie i realizację zakresu swoich prac oraz korzystanie z właściwej metodologii i standardów w taki sposób, aby propagować przejrzystość i rozliczalność działalności publicznej, wypełniać swoje uprawnienia ustawowe i obowiązki w sposób kompletny i obiektywny.

Poważnym wyzwaniem stojącym przed najwyższymi organami kontroli jest jasne przedstawienie ich ról i zadań społecznych zarówno społeczeństwu, jak i administracji publicznej. Dlatego informacje na temat NOK powinny być łatwo dostępne i adekwatne do ich mandatu i prawnych podstaw funkcjonowania. Ich procedury robocze, działania i produkty powinny być przejrzyste. NOK powinny również komunikować się w sposób otwarty z mediami i innymi zainteresowanymi stronami i być widoczne na arenie publicznej.

Dokument ten stanowi integralną część innych międzynarodowych standardów najwyższych organów kontroli (ISSAI), a zawarte w nim zasady należy stosować w powiązaniu z tymi standardami.

NOK posiadają różne uprawnienia i działają według różnych modeli. Niniejsze zasady mogą nie stosować się w równym stopniu do wszystkich NOK, ale w założeniu mają one prowadzić NOK do osiągnięcia wspólnego celu – przejrzystości i rozliczalności.

### **Pojęcia rozliczalności i przejrzystości**

Zasady prawa i demokracji tworzą niezbędną podstawę niezależności i rozliczalności kontroli publicznej oraz stanowią filary *Deklaracji z Limy*. Niezależność, rozliczalność i przejrzystość NOK są niezbędnymi warunkami wstępnymi demokracji opierającej się na rządach prawa, jak również umożliwiają NOK dawanie dobrego przykładu i zwiększają ich wiarygodność.

Rozliczalność i przejrzystość to dwa istotne elementy dobrego zarządzania. Przejrzystość stanowi potężną siłę, która – konsekwentnie stosowana – może pomóc zwalczać korupcję, poprawiać nadzór i sprzyjać rozliczalności.

Trudno rozdzielić rozliczalność i przejrzystość: oba pojęcia obejmują wiele podobnych działań, np. sprawozdawczość publiczną.

Pojęcie *rozliczalności* odnosi się do ram prawnych i sprawozdawczych, struktury organizacyjnej, strategii, procedur i działań, które pomagają zagwarantować, że:

- NOK wypełniają nałożone prawem obowiązki w zakresie uprawnień kontrolnych i sprawozdawczości w ramach budżetu;
- NOK oceniają wykonanie własnych zadań oraz oddziaływanie kontroli, dążąc do ich poprawy ;
- NOK informują o prawidłowości i wydajności wykorzystania środków publicznych, w tym także we własnych działaniach, oraz o wykorzystaniu zasobów NOK;
- możliwe jest pociągnięcie do odpowiedzialności szefa NOK, członków instytucji kolegialnych i personelu NOK za ich działania.

Pojęcie *przejrzystość* odnosi się do terminowej, wiarygodnej, jasnej i adekwatnej sprawozdawczości publicznej NOK dotyczącej ich statusu, uprawnień, strategii, działalności, zarządzania finansami, operacji i wykonywania zadań. Oprócz tego dotyczy obowiązku sprawozdawczości publicznej obejmującej ustalenia i wnioski z kontroli oraz podawania informacji na temat NOK do wiadomości publicznej.

## **Zasady**

### **Zasada 1**

#### **NOK wypełniają swoje obowiązki w ramach prawnych zapewniających rozliczalność i przejrzystość.**

- Powinny istnieć przepisy prawa i regulacje, na podstawie których można oceniać odpowiedzialność i rozliczalność NOK.
- Przepisy te obejmują zasadniczo (1) uprawnienia, właściwość i obowiązki dotyczące kontroli, (2) warunki mianowania i odwoływania szefa NOK i członków instytucji kolegialnych, (3) warunki dotyczące działalności operacyjnej i zarządzania finansami NOK, (4) terminy publikacji sprawozdań z kontroli, (5) nadzór nad działalnością NOK i (6) zachowanie równowagi pomiędzy dostępem społeczeństwa do informacji a tajemnością dowodów kontroli i innych informacji będących w posiadaniu NOK.

## Zasada 2

### **NOK ujawniają swoje uprawnienia, kompetencje oraz swoją misję i strategię**

- NOK podają do publicznej wiadomości swoje uprawnienia, swoją misję, organizację, strategię i powiązania z różnymi interesariuszami, w tym z organami ustawodawczymi i wykonawczymi.
- Publikuje się zasady mianowania, ponownego mianowania, rezygnacji i odwołania szefa NOK oraz członków instytucji kolegialnych.
- Zachęca się NOK do podawania do publicznej wiadomości podstawowych informacji na temat ich uprawnień, kompetencji, misji, strategii i działalności w językach urzędowych, jak również w jednym z oficjalnych języków INTOSAI.

## Zasada 3

### **NOK stosują obiektywne i przejrzyste standardy, procedury i metody kontroli**

- NOK stosują standardy i metodykę zgodne z podstawowymi zasadami kontroli INTOSAI przedstawionymi szczegółowo w Międzynarodowych standardach najwyższych organów kontroli.
- NOK przekazują informacje na temat tych standardów i metodyki oraz wyjaśniają, w jaki sposób ich przestrzegają.
- NOK informują o zakresie działań kontrolnych, do których wykonania są zobowiązane w ramach swojego mandatu, oraz działań wybranych w wyniku procesów oceny ryzyka i planowania.
- NOK informują kontrolowaną jednostkę o kryteriach stanowiących podstawę wydawanych przez nie opinii.
- NOK informują na bieżąco jednostkę kontrolowaną o celach, metodyce i ustaleniach kontroli.
- Stosowane procedury umożliwiają jednostkom kontrolowanym zgłaszanie uwag do ustaleń kontroli NOK oraz dyskusowanie o zaleceniach i możliwość ustosunkowania się do nich.
- NOK dysponują skutecznymi mechanizmami pokontrolnymi i przedstawiają sprawozdania na temat swoich zaleceń w celu zagwarantowania, by kontrolowane jednostki podejmowały odpowiednie działania w reakcji na uwagi i zalecenia sformułowane przez NOK oraz ustawodawcę (ISSAI 10 w sprawie niezależności – zasada 7).
- Procedury działań pokontrolnych NOK umożliwiają kontrolowanej jednostce przedstawienie informacji o podejmowanych działaniach naprawczych lub czynach niepodjęcia takich działań.
- NOK powinny wdrożyć odpowiedni system zapewniania jakości działalności kontrolnej i sprawozdawczości, poddając go okresowej, niezależnej ocenie.

## Zasada 4

### **NOK wymagają od personelu na wszystkich szczeblach przestrzegania wysokich standardów rzetelności i etyki zawodowej**

- NOK kierują się zasadami lub kodeksami etyki, stosują politykę i praktykę zgodne z *Kodeksem etyki* INTOSAI (ISSAI 30) opracowanym w ramach Międzynarodowych standardów Najwyższych Organów Kontroli.
- NOK zapobiegają wewnętrznym konfliktom interesów i korupcji oraz zapewniają przejrzystość i legalność własnych działań.
- NOK czynnie propagują zachowania etyczne w obrębie organizacji.
- Wymogi i obowiązki etyczne nałożone na kontrolerów, sędziów (w trybunałach), urzędników państwowych i innych są podawane do wiadomości publicznej.

## Zasada 5

### **NOK dokładają starań, by zasady rozliczalności i przejrzystości nie były naruszane podczas korzystania z usług firm zewnętrznych**

- NOK powinny zagwarantować, aby umowy zawierane z firmami zewnętrznymi nie naruszały zasad rozliczalności i przejrzystości.
- Zatrudnianie ekspertów zewnętrznych i zlecanie czynności kontrolnych jednostkom zewnętrznym, zarówno państwowym, jak i prywatnym, wchodzi w zakres odpowiedzialności NOK i podlega zasadom etyki (w szczególności zasadzie unikania konfliktu interesów) oraz polityce zapewnienia rzetelności zawodowej i niezależności.

## Zasada 6

### **NOK zarządzają prowadzoną przez siebie działalnością w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny oraz zgodny z prawem, jak również przedstawiają publicznie sprawozdania na ten temat**

- NOK stosują dobre praktyki w zakresie zarządzania, w tym odpowiednie wewnętrzne mechanizmy kontrolne zarządzania finansowego i operacji finansowych. Mogą one obejmować audyt wewnętrzny i inne środki opisane w INTOSAI GOV 9100.
- Sprawozdania finansowe NOK są powszechnie dostępne i poddawane zewnętrznemu, niezależnemu audytowi lub ocenie parlamentu.

- NOK dokonują oceny swoich operacji i wyników we wszystkich dziedzinach, takich jak kontrola finansowa, kontrola zgodności, działania o charakterze sądowym (NOK działające jako trybunały), kontrola wykonania zadań, ocena programów i wnioski dotyczące działalności władz publicznych, oraz sporządzają sprawozdania na ten temat.
- NOK dbają o umiejętności i kwalifikacje potrzebne do wykonywania pracy i rozwijają je w celu wypełniania swojej misji i obowiązków.
- NOK podają do publicznej wiadomości łączną kwotę swojego budżetu i informują o źródłach finansowania (środki przyznane przez parlament, budżet ogólny, ministerstwo finansów, instytucje, opłaty/grzywny), jak również o sposobie ich wykorzystania.
- NOK mierzą wydajność i skuteczność wykorzystywania swoich środków finansowych i sporządzają sprawozdania na ten temat.
- NOK mogą również powierzyć komitetowi audytu, złożonemu w większości z niezależnych członków, ocenę zarządzania finansami i procedur sprawozdawczych oraz ich ulepszenia.
- NOK mogą stosować, na potrzeby parlamentu, obywateli i innych interesariuszy, wskaźniki wykonania zadań służące ocenie wartości prac kontrolnych.
- NOK śledzą swoją widoczność na arenie publicznej oraz skutki i oddziaływanie swojej pracy, opierając się na opiniach zewnętrznych.

## Zasada 7

### **NOK podają do wiadomości publicznej wyniki swoich kontroli oraz wnioski dotyczące działalności rządu**

- NOK upubliczniają swoje wnioski i zalecenia wynikające z przeprowadzonych kontroli, chyba że zostaną one uznane za poufne w świetle odrębnych przepisów prawnych.
- NOK przedstawiają sprawozdania dotyczące działań pokontrolnych podejmowanych w związku z ich zaleceniami.
- NOK ustanowione jako trybunały informują o sankcjach i karach nałożonych na urzędników i kierowników odpowiedzialnych za prowadzenie rachunkowości.
- NOK podają do wiadomości publicznej również bardziej całościowe wyniki kontroli dotyczące np. wykonania budżetu przez rząd, sytuacji finansowej państwa i jego działalności, a także – o ile leży to w zakresie ich uprawnień – kwalifikacji zawodowych urzędników.
- NOK utrzymują ścisły kontakt z odpowiednimi komisjami parlamentarnymi, udzielając im wsparcia w lepszym zrozumieniu sprawozdań i wniosków z kontroli oraz w podejmowaniu odpowiednich działań.

## Zasada 8

### **W przewidzianym terminie NOK szeroko informują o swojej działalności i wynikach kontroli za pośrednictwem mediów, stron internetowych i innymi środkami**

- NOK komunikują się w sposób otwarty z mediami i innymi podmiotami zainteresowanymi ich funkcjonowaniem i wynikami kontroli oraz są widoczne na arenie publicznej.
- NOK pobudzają zainteresowanie społeczeństwa i środowisk naukowych swoimi najważniejszymi wnioskami.
- Streszczenia sprawozdań z kontroli i wyroków sądowych są dostępne w językach urzędowych oraz w jednym z oficjalnych języków INTOSAI.
- NOK wszczynają i przeprowadzają kontrole i sporządzają stosowne sprawozdania w sposób terminowy. Przejrzystość i rozliczalność ulegną poprawie, jeżeli prace kontrolne i związane z nimi informacje będą aktualne.
- Sprawozdania NOK są dostępne i bardziej zrozumiałe dla społeczeństwa dzięki zastosowaniu różnych środków (np. streszczeń, wykresów, prezentacji wideo, komunikatów prasowych).

## Zasada 9

### **Aby zagwarantować jakość i wiarygodność swojej pracy, NOK korzystają z pomocy zewnętrznych i niezależnych doradców**

- NOK przestrzegają Międzynarodowych standardów Najwyższych Organów Kontroli i dążą do ciągłego pogłębiania wiedzy poprzez korzystanie ze wskazówek i wiedzy fachowej podmiotów zewnętrznych.
- NOK mogą zwracać się o przeprowadzenie zewnętrznej niezależnej oceny swojej działalności i stanu wdrożenia standardów. W tym celu mogą stosować przegląd partnerski.
- NOK mogą zatrudniać ekspertów zewnętrznych w celu uzyskania niezależnej opinii eksperckiej, w tym w kwestiach technicznych dotyczących kontroli.
- NOK podają do wiadomości publicznej wyniki przeglądów partnerskich i niezależnych ocen zewnętrznych.
- NOK mogą uzyskiwać korzyści dzięki udziałowi w kontrolach wspólnych lub równoległych.
- Poprzez podnoszenie jakości swojej pracy NOK powinny przyczyniać się do poprawy kwalifikacji zawodowych w zakresie zarządzania finansami.





# ISSAI 21

## ZASADY PRZEJRZYSTOŚCI I ROZLICZALNOŚCI

Zasady i dobre praktyki

Tytuł oryginału:  
*Principles of Transparency – Good Practices*

## **Wprowadzenie**

### **Cel i założenia**

ISSAI 20 rozwija zasady przejrzystości i rozliczalności w celu wsparcia roli NOK jako lidera dającego dobry przykład własnym zarządzaniem i sposobem funkcjonowania.

Przedstawione w tym dokumencie dobre praktyki stanowią przykłady stosowanych przez NOK działań dotyczących przejrzystości i rozliczalności. Aby ułatwić korzystanie z niniejszego dokumentu, powtórzono w nim kursywą zasady wymienione w ISSAI 20.

Ma to być dokument podlegający ciągłym zmianom. Zachęca się NOK do dzielenia się doświadczeniami w miarę ewoluowania praktyki stosowanej przez NOK i opracowywania nowych metod.

## **Zasady**

### **Zasada 1**

**NOK wypełniają swoje obowiązki w ramach prawnych uwzględniających rozliczalność i przejrzystość**

- *Powinny istnieć przepisy prawa i regulacje, na podstawie których można oceniać odpowiedzialność i rozliczalność NOK.*
- *Przepisy te obejmują zasadniczo (1) uprawnienia, właściwość i obowiązki dotyczące kontroli, (2) warunki mianowania i odwoływania szefa NOK i członków instytucji kolegialnych, (3) warunki dotyczące działalności operacyjnej i zarządzania finansami NOK, (4) terminy publikacji sprawozdań z kontroli, (5) nadzór nad działalnością NOK i (6) zachowanie równowagi pomiędzy dostępem społeczeństwa do informacji i tajnością dowodów kontroli oraz innych informacji będących w posiadaniu NOK.*

## Dobre praktyki

- ➔ Na większości witryn internetowych istnieje nagłówek brzmiący np. „Prawo” lub „Podstawy prawne”, pod którym można znaleźć podstawy prawne działania NOK, a w niektórych przypadkach także bezpośrednie linki do odpowiednich dokumentów.
- ➔ W przypadku niektórych NOK przepisy prawa odwołują się do zasad przejrzystości i rozliczalności. Niektóre NOK odwołują się do zasad rozliczalności i przejrzystości dotyczących ich audytora generalnego.
- ➔ Przepisy prawa obowiązujące wiele NOK przewidują dostęp parlamentu i społeczeństwa do dokumentów NOK. W przypadku jednego NOK przepisy prawa przewidują wyczerpujący wykaz przyczyn odmowy udzielenia informacji.
- ➔ Niektóre NOK czerpią wskazówki z opublikowanego w 1999 r. przez MFV „Kodeksu dobrych praktyk dotyczących przejrzystości w politykach monetarnych i finansowych” (ang: *Code of good practices on transparency in monetary and financial policies*).

## Zasada 2

### **NOK ujawniają swoje uprawnienia, kompetencje oraz swoją misję i strategię**

- *NOK podają do publicznej wiadomości swoje uprawnienia, swoją misję, organizację, strategię i powiązania z różnymi interesariuszami, w tym z organami ustawodawczymi i wykonawczymi.*
- *Publikuje się zasady mianowania, ponownego mianowania, rezygnacji i odwoływania szefa NOK oraz członków instytucji kolegialnych.*
- *Zachęca się NOK do podawania do publicznej wiadomości podstawowych informacji na temat swoich uprawnień, kompetencji, misji, strategii i działalności w językach urzędowych, jak również w jednym z oficjalnych języków INTOSAI.*

## Dobre praktyki

- ➔ Większość NOK publikuje szczegółowe informacje o swoich uprawnieniach, obowiązkach, misji i strategii.
- ➔ Niektóre NOK podają informacje o tym, czy mają pełną swobodę decyzji w sprawie podejmowanych kontroli (np. kiedy inne organy są odpowiedzialne

za przeprowadzanie kontroli, np. w sprawie środków pozabudżetowych i sektora bezpieczeństwa narodowego).

- ➔ Jeden z NOK posiada serię materiałów informacyjnych, które mają pomóc parlamentarzystom i innym interesariuszom w bardzo praktycznym zapoznaniu się z pracą NOK (np. jak Urząd Audytora Generalnego prowadzi kontrolę wykonania zadań).
- ➔ Informacje udostępniane przez kilka NOK znaleźć można na ich stronach internetowych wraz z broszurami informującymi o zadaniach i działalności organu w dwóch lub więcej językach oficjalnych INTOSAI.
- ➔ Niektóre NOK udostępniają informacje w językach innych niż ich języki oficjalne.

### Zasada 3

#### **NOK stosują obiektywne i przejrzyste standardy, procedury i metody kontroli**

- *NOK stosują standardy i metodykę zgodne z podstawowymi zasadami kontroli INTOSAI przedstawionymi szczegółowo w Międzynarodowych standardach Najwyższych Organów Kontroli.*
- *NOK przekazują informacje na temat tych standardów i metodyki oraz wyjaśniają, w jaki sposób ich przestrzegają.*
- *NOK informują o zakresie działań kontrolnych, do których wykonania są zobowiązane w ramach swojego mandatu, oraz działań wybranych w wyniku procesów oceny ryzyka i planowania.*
- *NOK informują kontrolowaną jednostkę o kryteriach stanowiących podstawę wydawanych przez nie opinii.*
- *NOK informują na bieżąco jednostkę kontrolowaną o celach, metodyce i ustaleniach kontroli.*
- *Stosowane procedury umożliwiają jednostkom kontrolowanym zgłaszanie uwag do ustaleń kontroli NOK oraz dyskusowanie o zaleceniach i możliwość ustosunkowania się do nich.*
- *NOK dysponują skutecznymi mechanizmami pokontrolnymi i przedstawiają sprawozdania na temat swoich zaleceń w celu zagwarantowania, by kontrolowane jednostki podejmowały odpowiednie działania w reakcji na uwagi i zalecenia sformułowane przez NOK oraz ustawodawcę (ISSAI 10 – zasada 7).*
- *Procedury działań pokontrolnych NOK umożliwiają kontrolowanej jednostce przedstawienie informacji o podejmowanych działaniach naprawczych lub przy czynach niepodjęcia takich działań.*

- NOK powinny wdrożyć odpowiedni system zapewniania jakości działalności kontrolnej i sprawozdawczości, poddając go okresowej, niezależnej ocenie.

### **Dobre praktyki**

- ➔ Wszystkie ankietowane NOK stosują tę zasadę. Niemniej jednak niektóre NOK oprócz materiałów wydanych przez ISSAI wydały instrukcje postępowania oraz wytyczne, narzędzia i wskazówki praktyczne.
- ➔ W odniesieniu do ścisłego monitorowania realizacji zaleceń NOK można wskazać trzy przykłady:
  - jeden z NOK wprowadził w swoim sprawozdaniu okresowym dla parlamentu „raport o stanie” (ang. *status report*), stanowiący ocenę tego, co rząd zrobił w reakcji na zalecenia kontroli wykonania zadań, z których sprawozdania złożono wcześniej;
  - inny NOK poświęca drugą część swojego rocznego sprawozdania publicznego „działaniom podjętym w reakcji na zalecenia NOK” i publikuje wskaźniki wykonania zadań mierzące liczbę wykonanych zaleceń;
  - kolejny NOK, w przedkładanym parlamentowi sprawozdaniu rocznym na temat budżetu państwa, odnosi się do najważniejszych zaleceń wydanych we wszystkich dokumentach pokontrolnych w danym roku.
- ➔ Wiele NOK:
  - publikuje metodykę kontroli na swoich stronach internetowych, m.in. instrukcje prowadzenia kontroli wykonania zadań i kontroli finansowych, jak również funkcjonalne przewodniki i narzędzia przydatne podczas kontroli;
  - publikuje na swoich stronach internetowych wykaz planowanych kontroli wykonania zadań;
  - umieszcza w publikowanych dokumentach pokontrolnych odpowiedzi od jednostki poddanej kontroli;
  - poddaje się okresowym, przeprowadzanym przez partnerów, przeglądom zewnętrznym, które mają zapewnić, by ich system zarządzania jakością był właściwie zaprojektowany i działał skutecznie. NOK przeprowadzają również tzw. przeglądy praktyki w odniesieniu do swoich kontroli. Wyniki przeglądów partnerskich i streszczenia przeglądów praktyki zamieszczane są na ich witrynach internetowych, w sprawozdaniach rocznych lub w postaci materiałów drukowanych.
- ➔ Jeden z NOK prowadził systematyczne porównania mające zapewnić zgodność wewnętrznych wytycznych kontroli z wytycznymi ISSAI. NOK ten postawił sobie za cel odpowiednią aktualizację wewnętrznych wytycznych kontroli najpóźniej 12 miesięcy po ukazaniu się nowego ISSAI w postaci wersji do zatwierdzenia (ang. *endorsement version*).

## Zasada 4

### **NOK wymagają od personelu na wszystkich szczeblach przestrzegania wysokich standardów rzetelności i etyki zawodowej**

- NOK dysponują zasadami lub kodeksami etyki, stosują politykę i praktykę zgodne z „Kodeksem etyki” INTOSAI (ISSAI 30) opracowanym w ramach Międzynarodowych standardów Najwyższych Organów Kontroli.
- NOK zapobiegają wewnętrznym konfliktom interesów i korupcji oraz zapewniają przejrzystość i legalność własnych działań.
- NOK czynnie propagują zachowania etyczne w obrębie organizacji.
- Wymogi i obowiązki etyczne nałożone na kontrolerów, sędziów (w trybunałach), urzędników państwowych i innych są podawane do wiadomości publicznej.

### **Dobre praktyki**

- ➔ NOK przyjmuje zestaw wartości i kodeks etyki oraz profesjonalnego zachowania, którymi kieruje się w swojej pracy.
- ➔ NOK zwraca uwagę na oszczędność, przejrzystość i najwyższe standardy etyczne w zarządzaniu swoimi finansami. Jeden z NOK ujawnia na swojej stronie internetowej wydatki na podróże i koszty reprezentacyjne szefa NOK i urzędników wyższego szczebla.
- ➔ W dwóch NOK kontroler, na początku każdej kontroli, podpisuje deklarację o braku potencjalnego konfliktu interesów, która może być przedmiotem oceny i określonych działań ze strony kierownictwa wyższego szczebla.
- ➔ Podobnie wiele NOK przyjęło kartę etyki dla swoich sędziów i utworzyło komisję etyki.
- ➔ Niektóre NOK mają obowiązek wycofania swoich członków z czynności, w których mają oni osobisty interes.
- ➔ Jeden z NOK przedstawił w sprawozdaniu z kontroli sytuację, w której zaistniał konflikt interesów i kroki, jakie podjęto, aby zapewnić, że wyższy rangą pracownik nie będzie zaangażowany w czynności i nie będzie miał dostępu do dokumentów związanych z kontrolą.
- ➔ W pewnych przypadkach zobowiązania etyczne obejmują składanie przysięgi przez sędziego i rejestrację deklaracji majątkowych.

## Zasada 5

### **NOK dokładają starań, by zasady rozliczalności i przejrzystości nie były naruszane podczas korzystania z usług firm zewnętrznych**

- *NOK powinny zagwarantować, aby umowy zawierane z firmami zewnętrznymi nie naruszały zasad rozliczalności i przejrzystości.*
- *Zatrudnianie ekspertów zewnętrznych i zlecanie czynności kontrolnych jednostkom zewnętrznym, zarówno państwowym, jak i prywatnym, wchodzi w zakres odpowiedzialności NOK i podlega zasadom etyki (w szczególności zasadzie unikania konfliktu interesów) oraz polityce zapewnienia rzetelności zawodowej i niezależności.*

### **Dobre praktyki**

- ➔ *Niektóre NOK mają precyzyjnie zdefiniowane zasady udzielania zamówień, w tym deklarację potencjalnego konfliktu interesów ekspertów zewnętrznych.*
- ➔ *Jeden z NOK ujawnił na swojej witrynie internetowej wszystkie udzielone zamówienia o wartości przekraczającej 10 000 USD.*

## Zasada 6

### **NOK zarządzają prowadzoną przez siebie działalnością w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny oraz zgodny z prawem, jak również przedstawiają publicznie sprawozdania na ten temat**

- *NOK stosują dobre praktyki w zakresie zarządzania, w tym odpowiednie wewnętrzne mechanizmy kontrolne zarządzania finansami i operacji finansowych. Mogą one obejmować audyt wewnętrzny i inne środki opisane w INTOSAI GOV 9100.*
- *Sprawozdania finansowe NOK są powszechnie dostępne i poddawane zewnętrznemu, niezależnemu audytowi lub ocenie parlamentu.*
- *NOK dokonują oceny swoich operacji i wyników we wszystkich dziedzinach, takich jak kontrola finansowa, kontrola zgodności, działania o charakterze sądowym (NOK działające jako trybunały), kontrola wykonania zadań, ocena programów i wnioski dotyczące działalności władz publicznych oraz sporządzają sprawozdania na ten temat.*
- *NOK dbają o umiejętności i kwalifikacje potrzebne do wykonywania pracy i rozwijają je w celu wypełniania swojej misji i obowiązków.*



- NOK podają do publicznej wiadomości łączną kwotę swojego budżetu i informują o źródłach finansowania (środki przyznane przez parlament, budżet ogólny, ministerstwo finansów, instytucje, opłaty/grzywny), jak również o sposobie ich wykorzystania.
- NOK mierzą wydajność i skuteczność wykorzystywania swoich środków finansowych i sporządzają sprawozdania na ten temat.
- NOK mogą również powierzyć komitetowi audytu, złożonemu w większości z niezależnych członków, ocenę zarządzania finansami i procedur sprawozdawczych oraz ich ulepszenie.
- NOK mogą stosować, na potrzeby parlamentu, obywateli i innych interesariuszy, wskaźniki wykonania zadań służące ocenie wartości prac kontrolnych.
- NOK śledzą swoją widoczność na arenie publicznej oraz skutki i oddziaływanie swojej pracy, opierając się na opiniach zewnętrznych.

## Dobre praktyki

- ➔ Wiele NOK przedstawia liczne przykłady stosowanych przez siebie wskaźników wykonania zadań.
- ➔ Niektóre NOK poświęciły tej sprawie sprawozdania publiczne.
- ➔ Przykłady wskaźników wykonania zadań:
  - liczba sprawozdań z kontroli wykonania zadań (lub czynności);
  - odsetek wykonania planu pracy NOK w zakresie kontroli;
  - odsetek wdrożenia zaleceń;
  - korzyści finansowe lub niefinansowe wynikające z wdrożenia zaleceń NOK;
  - liczba wysłuchań/wystąpień przed parlamentem/kongresem;
  - terminowość finalizacji dokumentów pokontrolnych.
- ➔ Wiele NOK korzysta z zewnętrznych informacji zwrotnych, takich jak konsultacje na stronie internetowej, badanie stopnia zadowolenia interesariuszy, informacje w mediach.
- ➔ Wiele NOK:
  - dysponuje obowiązkowym programem szkoleń, mającym zapewniać pracownikom odpowiednie umiejętności i wiedzę do prowadzenia prac kontrolnych;
  - zawarło formalne umowy szkoleniowe z profesjonalnymi firmami;
  - publikuje roczne sprawozdania z wykonania zadań, które obejmują szereg wskaźników i wyników kontroli; umieszcza się w nich jednostronicowe zestawienie osiągnięć z danego roku oraz wskazuje obszary, które wymagają poprawy. W sprawozdaniu umieszcza się tabelę sumaryczną, zawierającą

wyniki docelowe i rzeczywiste za dany rok. Przykłady wskaźników wykonania zadań to odsetek wdrożenia zaleceń oraz liczba wysłuchań i prezentacji w parlamencie. Inne dane zamieszczone w tym sprawozdaniu obejmują wyniki badań stopnia zadowolenia interesariuszy (parlamentarzystów, ministerstw i przedsiębiorstw państwowych), wyniki finansowe wskazujące koszty operacyjne, płac i świadczeń oraz informacje o poddanych badaniu sprawozdaniach finansowych.

- Niektóre NOK mają komisję kontroli i ryzyka.
- Jeden z NOK wyznacza docelowe wskaźniki wykonania zadań na podstawie wyników zewnętrznej oceny przeprowadzonej na próbie sprawozdań. Składane parlamentowi sprawozdania tego NOK w sprawie skarg i wyników kontroli wykonania zadań oceniane są przez uznanych ekspertów akademickich. Jakość prezentacji tych sprawozdań oceniają zewnętrzni specjaliści w dziedzinie komunikacji. NOK informuje o swoich celach w zakresie wykonania zadań w sprawozdaniu rocznym.

## Zasada 7

### **NOK podają do wiadomości publicznej wyniki swoich kontroli oraz wnioski dotyczące działalności rządu**

- *NOK upubliczniają swoje wnioski i zalecenia wynikające z przeprowadzonych kontroli, chyba że zostaną one uznane za poufne w świetle odrębnych przepisów prawnych.*
- *NOK przedstawiają sprawozdania dotyczące działań pokontrolnych podejmowanych w związku z ich zaleceniami.*
- *NOK ustanowione jako trybunały informują o sankcjach i karach nałożonych na urzędników i kierowników odpowiedzialnych za prowadzenie rachunkowości.*
- *NOK podają do wiadomości publicznej również bardziej całościowe wyniki kontroli dotyczące np. wykonania budżetu przez rząd, sytuacji finansowej państwa i jego działalności, a także – o ile leży to w zakresie ich uprawnień – kwalifikacji zawodowych urzędników.*
- *NOK utrzymują ścisły kontakt z odpowiednimi komisjami parlamentarnymi, udzielając im wsparcia w lepszym zrozumieniu sprawozdań i wniosków z kontroli oraz w podejmowaniu odpowiednich działań.*

## Dobre praktyki

- ➔ NOK (funkcjonujące w formule trybunału lub według innego modelu) informują o liczbie uzasadnionych podejrzeń o popełnienie przestępstwa ujawnionych w wyniku ich kontroli.
- ➔ Większość NOK, które przedstawiły informacje, potwierdza potrzebę publicznego informowania o wynikach swoich kontroli i dostępności innych publikacji. Wyszukiwanie tych publikacji można prowadzić według różnych kryteriów: lat, agencji/instytucji, tematu, itd.
- ➔ Niektóre NOK oferują streszczenia sprawozdań. Strona internetowa jednego z NOK oferuje przesyłanie pocztą elektroniczną powiadomień o nowościach, które, po subskrypcji, umożliwiają dostęp e-mailowy do najnowszych publikacji NOK.
- ➔ W większości państw szef NOK przedstawia ustalenia kontroli (wszystkich lub wybranych) komisjom parlamentarnym, a w niektórych państwach królowi lub prezydentowi.
- ➔ Szef jednego z NOK co roku osobiście rozmawia z grupą zewnętrznych interesariuszy (organami ustawodawczymi, władzą wykonawczą, radnymi i burmistrzami) na temat swoich wniosków i analizy skutków kontroli. Ten sam NOK udziela również wskazówek i prowadzi szkolenia w zakresie zarządzania finansowego na rzecz komisji rachunków publicznych, aby umożliwić jej członkom pełniejsze zrozumienie sprawozdań z kontroli i poprawić ich znajomość rzeczy w kontaktach z kontrolowanymi jednostkami.
- ➔ Wiele NOK przekazuje nowym członkom komisji parlamentarnych pisma, w których wymienia przypadki niepodjęcia przez rząd działań zalecanych w dotychczasowych sprawozdaniach z kontroli. Czynność tę wykonuje się po każdym wyborach ze względu na pojawienie się wielu nowych posłów.
- ➔ Szef NOK bierze udział w regularnych, zarówno formalnych, jak i nieformalnych, spotkaniach z przewodniczącymi i członkami komisji parlamentarnych oraz z wiceministrami odpowiedzialnymi za jednostki kontrolowane. Spotkania te dają szefowi NOK możliwość wyjaśnienia roli i uprawnień NOK oraz lepszego zapoznania się z potrzebami poszczególnych komisji, jak również problemami i zagrożeniami stojącymi przed kontrolowanymi jednostkami. Jeden z NOK udostępnił parlamentarzystom przewodnik zatytułowany *Examining Public Spending* (Ocena wydatków publicznych), aby umożliwić im przegląd budżetu państwa i objaśnić cały proces budżetowy. Przewodnik zawiera zalecane pytania, jakie parlamentarzyści mogą stawiać ministerstwu i agencjom.

- ➔ Niektóre NOK mają prawo zgłaszania uwag do projektu budżetu.
- ➔ Niektóre NOK przedstawiają uwagi na temat bardzo dużych projektów infrastrukturalnych.
- ➔ Szereg NOK kontaktuje się z instytucjami antykorupcyjnymi.

## Zasada 8

### **W przewidzianym terminie NOK szeroko informują o swojej działalności i wynikach kontroli za pośrednictwem mediów, stron internetowych i innymi środkami**

- *NOK komunikują się w sposób otwarty z mediami i innymi podmiotami zainteresowanymi ich funkcjonowaniem i wynikami kontroli oraz są widoczne na arenie publicznej.*
- *NOK pobudzają zainteresowanie społeczeństwa i środowisk naukowych swoimi najważniejszymi wnioskami.*
- *Streszczenia sprawozdań z kontroli i wyroków sądowych są dostępne w językach urzędowych oraz w jednym z oficjalnych języków INTOSAI.*
- *NOK wszczynają i przeprowadzają kontrole oraz sporządzają stosowne sprawozdania w sposób terminowy. Przejrzystość i rozliczalność ulegną poprawie, jeżeli prace kontrolne i związane z nimi informacje będą aktualne.*
- *Sprawozdania NOK są dostępne i zrozumiałe dla społeczeństwa dzięki zastosowaniu różnych środków (np. streszczeń, wykresów, prezentacji wideo, komunikatów prasowych).*

### **Dobre praktyki**

- ➔ Sprawozdania NOK dostępne są na ich stronach internetowych.
- ➔ Po opublikowaniu dokumentów pokontrolnych NOK zwołuje konferencje prasowe, na których wyjaśnia ich treść.
- ➔ NOK przyjmują aktywną postawę wobec społeczeństwa obywatelskiego. Wiele NOK zatrudnia specjalistów w zakresie komunikacji do oceny swoich sprawozdań, aby były one pisane prostym i zrozumiałym językiem.
- ➔ Jeden z NOK oferuje dziennikarzom i innym osobom poszukującym informacji o NOK internetowe centrum medialne, jak również najnowsze wiadomości,

oświadczenia, przemówienia i odpowiednie informacje pomocnicze w miarę ich dostępności.

- ➔ Jeden z NOK prezentuje rubrykę tematyczną. Dla każdego opublikowanego sprawozdania NOK dostępne są związane z nim komunikaty prasowe, przemówienia, streszczenia i artykuły.
- ➔ Jeden z NOK ma rzecznika prasowego będącego do dyspozycji mediów. Ponadto NOK ten organizuje regularne sesje z przedstawicielami najważniejszych mediów, mające pomóc im w zrozumieniu sprawozdań z kontroli, a tym samym w publikowaniu artykułów cechujących się precyzją i utrzymanych we właściwym kontekście.
- ➔ Szef jednego z NOK po opublikowaniu sprawozdania z kontroli regularnie spotyka się z dziennikarzami na konferencjach prasowych, które mają formułę wywiadów „jeden na jednego”. Szef tego NOK spotyka się również z parlamentarzystami w celu omówienia budżetu NOK i informacji na temat planów i priorytetów, sprawozdania z wykonania zadań i praktyki zarządczej NOK.

## Zasada 9

### **Aby zagwarantować jakość i wiarygodność swojej pracy, NOK korzystają z pomocy zewnętrznych i niezależnych doradców**

- *NOK przestrzegają Międzynarodowych standardów Najwyższych Organów Kontroli i dążą do ciągłego pogłębiania wiedzy poprzez korzystanie ze wskazówek i wiedzy fachowej podmiotów zewnętrznych.*
- *NOK mogą zwracać się o przeprowadzenie zewnętrznej niezależnej oceny swojej działalności i stanu wdrożenia standardów. W tym celu mogą stosować przegląd partnerski.*
- *NOK mogą zatrudniać ekspertów zewnętrznych w celu uzyskania niezależnej opinii eksperckiej, w tym w kwestiach technicznych dotyczących kontroli.*
- *NOK podają do wiadomości publicznej wyniki przeglądów partnerskich i niezależnych ocen zewnętrznych.*
- *NOK mogą uzyskiwać korzyści dzięki udziałowi w kontrolach wspólnych lub równoległych.*
- *Poprzez podnoszenie jakości swojej pracy NOK powinny przyczyniać się do poprawy kwalifikacji zawodowych w zakresie zarządzania finansami.*

## Dobre praktyki

- ➔ Wiele NOK poddało się przeglądom partnerskim, których wyniki zamieszczone są na stronach internetowych.
- ➔ NOK korzysta z doradztwa wielu komisji, w których zasiadają członkowie zewnątrzni. Są to specjaliści dysponujący odpowiednim doświadczeniem, np. czołowi przedstawiciele organizacji ochrony środowiska, kręgów akademickich, byli urzędnicy administracji publicznej i przedstawiciele prywatnych firm rachunkowych.
- ➔ NOK korzystają z ocen formułowanych przez ekspertów (w takich dziedzinach, jak sprawy techniczne związane z kontrolami) czy informacji ze środowiska akademickiego, analiz porównawczych: systemów informacji i pomiarów aktuarialnych.
- ➔ Kilka NOK uczestniczy w kontrolach wspólnych w dziedzinie ochrony środowiska.
- ➔ Inny NOK poddaje swoje kontrole prawidłowości niezależnej ocenie technicznej prowadzonej przez krajową Niezależną Radę Regulacyjną Auditorów, a swoje kontrole wykonania zadań – ocenom przeprowadzanym przez międzynarodowy zespół przeglądu partnerskiego NOK.
- ➔ Wiele NOK przeprowadza kontrole wspólne z NOK innej jurysdykcji, jeżeli istnieją wspólne cele, kryteria i programy kontroli. Organy kontroli składają bezpośrednie sprawozdania właściwym organom ustawodawczym. Przykładowe tematy kontroli wspólnych dotyczą problemów rdzennych mieszkańców, takich jak usługi dla dzieci w rezerwach oraz sektor ochrony zdrowia w zakresie wskaźników wykonania zadań.
- ➔ Jeden z NOK ustanowił niezależną radę mającą oceniać praktykę w zakresie ochrony środowiska i zrównoważonego rozwoju oraz formułować zalecenia dotyczące poprawy w tym zakresie.
- ➔ Jeden z NOK korzysta z pomocy doradcy zewnętrznego w prowadzeniu „kompleksowego zarządzania jakością” (ang. *Total Quality Management*) lub przeglądów „klienckich” obejmujących wywiady z członkami kierownictwa najwyższego szczebla, kluczowymi osobami kontaktowymi w poddawanych kontroli ministerstwach i jednostkach publicznych oraz innymi interesariuszami.
- ➔ Niektóre NOK utrzymują kontakty z uczelniami w celu poprawy jakości swojej pracy.
- ➔ Niektóre NOK dysponują formalnymi mechanizmami, dzięki którym obywatele mogą zgłaszać określone skargi i wnioski w sprawie kontroli.

INTOSAI



# **ISSAI 30**

**KODEKS ETYKI**

Tytuł oryginału:  
*Code of Ethics*



## Rozdział 1

### Wstęp

#### Koncepcja, kontekst i cel *Kodeksu etyki*

1. INTOSAI uważała za niezbędne opracowanie międzynarodowego *Kodeksu etyki* dla kontrolerów sektora publicznego.

2. *Kodeks etyki* to kompleksowy zbiór wartości i zasad, którymi powinni się kierować kontrolerzy podczas swojej codziennej pracy. Niezależność, uprawnienia i obowiązki kontrolera sektora publicznego stawiają wysokie wymagania etyczne przed najwyższymi organami kontroli (NOK) oraz pracownikami zatrudnionymi lub zaangażowanymi do działań kontrolnych. Kodeks etyki przeznaczony dla kontrolerów sektora publicznego powinien uwzględniać etyczne wymagania stawiane ogółowi urzędników, a w szczególności kontrolerom, w tym ich obowiązki zawodowe.

3. *Kodeks etyki* INTOSAI, którego podstawą jest *Deklaracja z Limy w sprawie zasad kontroli*<sup>1</sup>, należy postrzegać jako jej niezbędne uzupełnienie, podkreślające zasady zawarte w *Standardach kontroli INTOSAI*, opublikowanych przez Komisję INTOSAI ds. Standardów Kontroli w czerwcu 1992 r.

4. *Kodeks etyki* INTOSAI skierowany jest do poszczególnych kontrolerów, szefów NOK, kadry kierowniczej oraz wszystkich osób pracujących na rzecz lub w imieniu NOK, które są zaangażowane w działania kontrolne. Kodeks ten nie powinien być jednak interpretowany jako dokument mający jakikolwiek wpływ na strukturę organizacyjną NOK.

Ze względu na różnice kulturowe, językowe, prawne i te związane z systemami społecznymi poszczególnych krajów, każdy NOK odpowiada za opracowanie własnego kodeksu etyki, który byłby jak najlepiej dostosowany do otoczenia NOK. Najlepiej, aby krajowe kodeksy etyki wyjaśniały zagadnienia etyczne, a *Kodeks etyki* INTOSAI stanowił dla nich podstawę. Każdy NOK ma obowiązek dopilnować, aby wszyscy kontrolerzy zapoznali się z wartościami i zasadami zawartymi w krajowym kodeksie etyki oraz aby się do nich stosowali.

---

<sup>1</sup> Zatwierdzona na IX Kongresie INTOSAI w Limie. Deklaracja dostępna w Sekretariacie Generalnym INTOSAI w Austrii.

5. Postępowanie kontrolerów powinno być bez zarzutu zawsze i bez względu na okoliczności. Jakikolwiek niedoskonałości w ich postępowaniu zawodowym lub niewłaściwe zachowanie w życiu prywatnym stawiają w niekorzystnym świetle rzetelność kontrolerów, reprezentowany przez nich NOK oraz jakość i zasadność ich działań kontrolnych, jak również mogą poddać w wątpliwość wiarygodność i kompetencje całego NOK. Przyjęcie i stosowanie kodeksu etyki dla kontrolerów sektora publicznego sprzyja budowaniu zaufania do kontrolerów i ich pracy.

6. Postrzeganie NOK przez pryzmat zaufania i wiarygodności ma fundamentalne znaczenie. Kontrolerzy przyczyniają się do tego poprzez przyjęcie i stosowanie wymogów etycznych, odzwierciedlających takie kluczowe pojęcia, jak: rzetelność, niezależność i obiektywizm, poufność i kompetencje zawodowe.

### **Zaufanie i wiarygodność**

7. Władze ustawodawcze i/lub wykonawcze, społeczeństwo oraz jednostki kontrolowane mają prawo oczekiwać, że zachowanie i podejście kontrolerów NOK będzie poza wszelkimi podejrzeniami, bez zarzutu, a także godne szacunku i zaufania.

8. Kontrolerzy powinni postępować w sposób sprzyjający współpracy i tworzeniu dobrych relacji pomiędzy kontrolerami, działając w ten sposób dla dobra swego środowiska zawodowego. Zaufanie i szacunek opinii publicznej, jakimi cieszą się kontrolerzy, jest w dużej mierze wynikiem łącznych osiągnięć wszystkich przedstawicieli tego zawodu, w przeszłości i obecnie. Dlatego też w ich interesie oraz w interesie społeczeństwa leży wytworzenie i zachowanie sprawiedliwych i wyważonych relacji w tym środowisku zawodowym..

9. Władze ustawodawcze i/lub wykonawcze, społeczeństwo oraz jednostki kontrolowane powinny mieć niezachwianą pewność, iż cała działalność NOK cechuje się sprawiedliwością i bezstronnością. Dlatego też niezbędne jest posiadanie krajowego kodeksu etyki lub podobnego dokumentu regulującego działalność kontrolną.

10. W całym społeczeństwie istnieje potrzeba wiarygodności. Dlatego niezbędne jest, aby raporty i opinie NOK były uważane przez osoby trzecie znające problematykę za całkowicie precyzyjne oraz wiarygodne.

11. Cała działalność NOK musi sprostać próbie weryfikacji ze strony władz ustawodawczych i/lub wykonawczych, publicznej ocenie poprawności oraz badaniu zgodności z krajowym kodeksem etyki.

## **Rozdział 2**

### **Rzetelność**

12. Rzetelność to podstawowa zasada kodeksu etyki. Kontrolerzy mają obowiązek stosować się do wysokich standardów postępowania (takich jak np. uczciwość i szczerść), zarówno w trakcie swojej pracy, jak i w relacjach z pracownikami jednostek kontrolowanych. Utrzymanie zaufania społecznego wymaga od kontrolerów postępowania pozostającego bez zarzutu i poza wszelkimi podejrzeniami.

13. Oceniając rzetelność, uwzględnia się to, co jest słuszne i sprawiedliwe. Rzetelność wymaga od kontrolerów przestrzegania zarówno formy, jak i istoty standardów kontroli i etyki oraz zasad niezależności i obiektywizmu, a także stosowania nienagannyh standardów postępowania zawodowego, podejmowania decyzji w trosce o dobro publiczne oraz stosowania zasady całkowitej uczciwości przy wykonywaniu swojej pracy i korzystaniu z zasobów NOK.

## **Rozdział 3**

### **Niezależność, obiektywizm i bezstronność**

14. Niezależność od jednostki kontrolowanej oraz innych zewnętrznych grup interesu jest dla kontrolerów niezbędna. Oznacza to, że kontrolerzy powinni zachowywać się w sposób, który zwiększa ich niezależność, a w żadnym wypadku jej nie zmniejsza.

15. Kontrolerzy powinni starać się nie tylko zachować niezależność od jednostek kontrolowanych oraz innych zainteresowanych grup, ale również obiektywnie podchodzić do kwestii i tematów będących przedmiotem kontroli.

16. Istotne jest, aby faktyczna niezależność kontrolerów znajdowała swe odbicie w ich społecznym wizerunku.

17. W żadnych kwestiach związanych z działaniami kontrolnymi niezależność kontrolerów nie powinna być ograniczana przez osobiste lub zewnętrzne interesy. Niezależność kontrolerów może być ograniczana – na przykład – poprzez naciski lub wpływy z zewnątrz, uprzedzenia kontrolerów wobec osób, jednostek kontrolowanych, projektów lub programów, niedawną historię zatrudnienia w jednostce kontrolowanej lub też osobiste czy finansowe relacje, które mogłyby spowodować konflikt interesów. Kontrolerzy mają obowiązek powstrzymać się od angażowania w jakiegokolwiek sprawy, którymi są osobiście zainteresowani.

18. We wszystkich działaniach podejmowanych przez kontrolerów wymaga się od nich zachowania obiektywizmu i bezstronności, szczególnie jeśli chodzi o raporty, które powinny być precyzyjne i rzetelne. Wnioski zawarte w opiniach i raportach winny zatem opierać się wyłącznie na dowodach uzyskanych i zgromadzonych zgodnie ze standardami kontroli NOK.

19. Kontrolerzy powinni korzystać z informacji przedłożonych im przez jednostkę kontrolowaną oraz inne strony. Informacje te muszą być w sposób bezstronny rozważone przez kontrolerów podczas formułowania przez nich opinii. Kontrolerzy powinni także gromadzić informacje na temat opinii jednostki kontrolowanej i innych stron. Jednak opinie takie nie powinny mieć wpływu na własne wnioski kontrolerów.

### **Neutralność polityczna**

20. Ważne jest utrzymanie faktycznej i postrzeganej neutralności politycznej NOK. Dlatego też tak istotna jest niezależność kontrolerów od wpływów politycznych, umożliwiającą im bezstronne wypełnianie obowiązków. Wagę tego zagadnienia podnosi fakt, że NOK współpracują z władzami ustawodawczymi, wykonawczymi oraz innymi podmiotami publicznymi, uprawnionymi do korzystania z raportów NOK.

21. Jeżeli kontroler podejmuje lub rozważa podjęcie działalności politycznej, ważne jest, by pamiętać o konsekwencjach, jakie może mieć takie zaangażowanie – jeśli nawet nie byłyby one faktyczne, a jedynie pozorne – dla jego zdolności do wypełniania obowiązków zawodowych w sposób bezstronny. Kontrolerzy, którym zezwolono na prowadzenie takiej działalności politycznej, muszą zdawać sobie sprawę z faktu, że może to powodować konflikty interesów.

### **Konflikt interesów**

22. W przypadku, gdy pozwolono kontrolerom doradzać lub świadczyć na rzecz jednostek kontrolowanych usługi inne niż kontrola, należy dbać, aby takie usługi nie prowadziły do konfliktu interesów. Kontrolerzy powinni w szczególności dopilnować, aby tego typu doradztwo lub usługi nie dotyczyły obowiązków lub uprawnień menedżerskich, które muszą pozostać wyraźnie w gestii zarządu jednostki kontrolowanej.

23. Kontrolerzy powinni chronić swoją niezależność oraz unikać wszelkich możliwych konfliktów interesów poprzez nieprzyjmowanie upominków czy gratyfikacji,

które mogłyby faktycznie wpływać na ich niezależność i rzetelność, lub jako takie być postrzegane.

24. Kontrolerzy powinni unikać wszelkich relacji z kierownikami i pracownikami jednostki kontrolowanej oraz innymi osobami, które mogłyby wpływać na zdolność kontrolerów do niezależnego działania lub zagrazić takiej zdolności, albo tak być postrzegane.

25. Kontrolerzy nie powinni wykorzystywać swojej oficjalnej funkcji do celów prywatnych oraz powinni unikać relacji, które niosą za sobą ryzyko korupcji lub mogą poddać w wątpliwość ich obiektywizm i niezależność.

26. Kontrolerzy nie mogą wykorzystywać informacji otrzymanych w trakcie wykonywania obowiązków do zapewnienia sobie lub innym korzyści osobistych. Nie powinni również rozpowszechniać informacji, które przynosiłyby niesprawiedliwą lub nieuzasadnioną korzyść innym osobom albo organizacjom ani też wykorzystywać tych informacji po to, by zaszkodzić innym.

## **Rozdział 4**

### **Tajemnica zawodowa**

27. Kontrolerzy nie powinni ujawniać informacji uzyskanych w procesie kontrolnym osobom trzecim ani ustnie, ani pisemnie, chyba że wynika to z wypełniania ustawowych obowiązków NOK albo innych obowiązków będących częścią normalnych procedur obowiązujących w NOK lub zgodnych z odpowiednimi przepisami prawa.

## **Rozdział 5**

### **Kompetencje zawodowe**

28. Kontrolerzy powinni przez cały czas postępować w sposób profesjonalny oraz stosować wysokie standardy zawodowe podczas wykonywania swojej pracy, aby wypełniać swoje obowiązki w sposób kompetentny i bezstronny.

29. Kontrolerzy nie mogą podejmować się zadań, jeśli nie posiadają kompetencji zawodowych do ich wykonania.

30. Kontrolerzy powinni znać i stosować odpowiednie standardy, polityki, procedury i praktyki związane z kontrolą, rachunkowością i zarządzaniem finansowym. Powinni również dobrze rozumieć prawne i instytucjonalne zasady oraz standardy regulujące działalność jednostek kontrolowanych.

### **Rozwój zawodowy**

31. Kontrolerzy powinni wykazywać się należyłą starannością zawodową podczas przeprowadzania i nadzorowania kontroli oraz przygotowywania związanych z nimi raportów.

32. Podczas kontroli kontrolerzy powinni korzystać z możliwie najdoskonalszych metod i praktyk. Prowadząc kontrolę i sporządzając raporty, kontrolerzy mają obowiązek stosować się do podstawowych założeń i powszechnie uznawanych standardów kontroli.

33. Na kontrolerach spoczywa obowiązek stałej aktualizacji i podnoszenia kwalifikacji wymaganych do wykonywania obowiązków zawodowych.

### **Glosariusz**

Terminy użyte w niniejszym *Kodeksie etyki* mają taką samą interpretację lub definicję, jak terminy użyte w *Standardach kontroli INTOSAI*.

---

Tłumaczenie zostało wykonane  
na zlecenie Najwyższej Izby Kontroli

## Uwagi do ISSAI 30

W 2001 r. podjęto decyzję o konieczności włączenia do *Kodeksu etyki* również standardów kontroli ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300 i ISSAI 400. *Kodeks etyki* został wydany przez Komitet Standardów Kontroli podczas XVI Kongresu INTOSAI w 1998 r. w Montevideo (Urugwaj).

W czasie gdy XIX Kongres INTOSAI w Meksyku przyjął ramy prawne standardów zawodowych, *Kodeks etyki* został podzielony na 5 odrębnych dokumentów, tj. ISSAI 30 i 4 dokumenty zawierające standardy kontroli wspomniane powyżej, zgodnie z niniejszym dokumentem.

Poniżej przedstawiono słowa wstępne i inne informacje dotyczące *Kodeksu etyki*.

### Preambuła z 2001 r.

Podczas XVI INCOSAI w Montevideo w 1998 r. Kongres jednogłośnie zatwierdził i wydał *Kodeks etyki* INTOSAI.

Podczas tego samego posiedzenia zdecydowano ponadto, że Komitet Standardów Kontroli INTOSAI powinien zmienić systematykę standardów kontroli, aby ułatwić w przyszłości wprowadzanie aktualizacji i uzupełnień bez zmian ich treści. Obecnie Komitet opracował nową systematykę standardów kontroli.

Ze względów praktycznych zaproponowano, aby *Kodeks etyki* i standardy kontroli udostępnić wspólnie w jednym tomie. Ważne jest jednak, aby dostrzegać zależności pomiędzy odpowiednimi dokumentami INTOSAI:

*Kodeks etyki* INTOSAI, mając za podstawę *Deklarację z Limy w sprawie zasad kontroli*, powinien być postrzegany jako niezbędne uzupełnienie umacniające *Standardy kontroli* INTOSAI wydane przez Komitet Standardów Kontroli INTOSAI w czerwcu 1992 roku.

W protokole z XVI posiedzenia INCOSAI w 1998 r. stwierdzono: Wymienione dokumenty można traktować jako kompleksowy system, przy czym:

- Podstawę stanowi *Deklaracja z Limy* zawierająca kompleksowe zasady kontroli sektora publicznego.

- Kolejny poziom stanowi *Kodeks etyki* przedstawiający wartości i zasady, którymi w codziennej pracy kierują się kontrolerzy. Jedną z zasad Kodeksu etyki to obowiązek stosowania przez kontrolera ogólnie przyjętych standardów kontroli.
- Następnym poziomem są standardy kontroli zawierające postulaty i zasady dotyczące prowadzenia prac kontrolnych.
- Czwartym poziomem są wskazówki praktyczne dla NOK we wdrażaniu standardów na ich własnym gruncie prawnym.

Dlatego też w tym tomie znalazł się *Kodeks etyki* wraz z usystematyzowanymi standardami kontroli, zatwierdzonymi przez XVII Kongres INTOSAI w Seulu w 2001 roku.

*Inga-Britt Ahlenius*  
*Przewodnicząca Komitetu Standardów Kontroli*

## **Słowo wstępne z 1998 r.**

Cieszę się, mogąc przedstawić członkom Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) niniejszy *Kodeks etyki* dla kontrolerów sektora publicznego, który został zatwierdzony przez Zarząd na 44. posiedzeniu w Montevideo w listopadzie 1998 roku.

Kodeks stanowi znaczący krok naprzód w procesie harmonizacji koncepcji etycznych w obrębie INTOSAI. Zawiera on wyłącznie podstawowe postulaty etyczne, ponieważ różnice kulturowe i językowe pomiędzy poszczególnymi krajami, jak również ich różne systemy prawno-społeczne, niosą ze sobą potrzebę dostosowania tych postulatów do uwarunkowań danego państwa. Dlatego też niniejszy kodeks należy traktować jako podstawę krajowych kodeksów etyki opracowanych przez poszczególne najwyższe organy kontroli.

Kończąc, chciałabym wyrazić w imieniu Komitetu Standardów Kontroli głęboką wdzięczność i podziękować za współpracę wszystkim członkom INTOSAI, którzy przyczynili się do opracowania niniejszego *Kodeksu etyki*. Pragnę również podziękować kolegom z Komitetu za ich nieustanne wsparcie i pozytywny wkład w realizację projektu.

*Inga-Britt Ahlenius*  
*Przewodnicząca Komitetu Standardów Kontroli*



## **Preambuła z 1998 r.**

Niniejszy projekt *Kodeksu etyki* powstał dzięki wspólnemu wysiłkowi członków Komitetu Standardów Kontroli INTOSAI, w skład którego wchodziły najwyższe organy kontroli z następujących państw:

Arabia Saudyjska  
Argentyna  
Australia  
Austria  
Brazylia  
Filipiny  
Japonia  
Kostaryka  
Portugalia  
Stany Zjednoczone  
Szwecja; przewodnictwo  
Wielka Brytania

Plan prac Komitetu został przedstawiony i zatwierdzony przez Zarząd na jego 42. posiedzeniu w Wiedniu 24 czerwca 1996 roku. Opracowanie tego kodeksu etyki stanowiło jedno z zadań zamieszczonych w tym planie. Działania zmierzające do jego realizacji rozpoczęto od zebrania kodeksów etyki od wszystkich członków INTOSAI w celu przestudiowania podobieństw i różnic. Doprowadziło to do opracowania pierwszego wstępnego projektu, który został omówiony na posiedzeniu Komitetu w Szwecji w styczniu 1997 roku.

Po posiedzeniu opracowano nowy projekt, który został przesłany wszystkim członkom INTOSAI w celu uzyskania uwag. Po rozważeniu przedstawionych uwag opracowano niniejszy projekt końcowy.

Zarząd został poinformowany o postępach prac na 43. posiedzeniu w Montevideo, w listopadzie 1997 roku.

Chciałabym podziękować wszystkim członkom Komitetu Standardów Kontroli INTOSAI za ich poświęcenie i współpracę podczas realizacji niniejszego projektu.

*Inga-Britt Ahlenius*  
*Audytor generalny Szwedzkiego Urzędu Kontroli Państwowej*  
*Przewodnicząca Komitetu Standardów Kontroli INTOSAI*





# ISSAI 40

## KONTROLA JAKOŚCI W NOK

ISSAI 40 powstał w oparciu o Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1, opracowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) i opublikowany przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) w grudniu 2008 r. MSKJ 1 został wykorzystany przez INTOSAI za zgodą IFAC.

Tytuł oryginału:  
*Quality Control for SAs*

## 1. Wprowadzenie

Celem niniejszego dokumentu jest wsparcie NOK w tworzeniu i stosowaniu odpowiedniego systemu kontroli jakości, który obejmuje całą jego działalność. Dokument ten powinien pomóc NOK w zaprojektowaniu takiego systemu kontroli jakości, który będzie dostosowany do jego mandatu i warunków działania oraz występujących zagrożeń dla jakości.

Poważnym wyzwaniem dla wszystkich NOK jest konsekwentne utrzymanie wysokiej jakości kontroli i innych prac. Jakość prac wykonywanych przez NOK wpływa na reputację i wiarygodność tej instytucji, a także na jej zdolność do wypełniania mandatu.

Jak zaznaczono w niniejszych wskazówkach, aby system kontroli jakości był skuteczny, musi stanowić element strategii, kultury działania oraz zasad i procedur stosowanych przez poszczególne NOK. Dzięki temu jakość jest integralną częścią procesu kontrolnego na wszystkich jego etapach, aż po sporządzenie sprawozdania, a nie osobnym procesem.

Niniejszy dokument jest integralną częścią *Międzynarodowych standardów Najwyższych Organów Kontroli (ISSAI)*. W założeniu wskazówki zawarte w nim mają być stosowane łącznie z innymi ISSAI.

Każdy NOK sam najlepiej zdecyduje o sposobie wdrażania tych wskazówek z uwzględnieniem swojego mandatu i struktury, zagrożeń i charakteru wykonywanych prac.

## 2. Zakres ISSAI 40

ISSAI 40 sporządzono w oparciu o główne zasady *Międzynarodowych standardów kontroli jakości MSKJ 1*<sup>1</sup>, odpowiednio dostosowując je do uwarunkowań NOK. Mimo że w MSKJ 1 zawarto niektóre zagadnienia mające zastosowanie dla jednostek kontroli sektora publicznego i pod wieloma względami można je stosować w praktyce NOK, główne zasady wymagają pewnej interpretacji, aby można było wprowadzić je w NOK. ISSAI 40 odzwierciedla mandat NOK, który często jest szerszy niż mandat firmy wykonującej badania finansowe i usługi poświadczające,

---

<sup>1</sup> *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości (MSKJ 1)*, „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), 2009.

a także podaje wskazówki, które mają pomóc NOK stosować główne zasady MSKJ 1 w odniesieniu do pełnego zakresu ich prac, stosownie do mandatu i warunków działania. W niniejszym dokumencie wymieniono środki kontroli jakości umożliwiające osiągnięcie wysokiej jakości w środowisku sektora publicznego.

Chociaż ogólny cel i główne zasady ISSAI 40 są zgodne z MSKJ 1, wymogi niniejszego ISSAI zostały zmienione w taki sposób, aby dopasować je do potrzeb NOK. Dlatego też wymogi te nie są tożsame z wymogami MSKJ 1.

Uznając główne zasady MSKJ 1 i czerpiąc z nich, ISSAI 40 określa ogólne ramy kontroli jakości w NOK. Ramy te mają w założeniu mieć zastosowanie do systemu kontroli jakości wszystkich prac wykonywanych przez NOK (tj. kontroli finansowych, kontroli zgodności, kontroli wykonania zadań i wszelkich innych prac wykonywanych przez NOK).

ISSAI 40 skupia się na aspektach organizacyjnych jakości kontroli NOK. Tworzy także ramy uzupełniające inne wskazówki INTOSAI, włącznie z odnoszącymi się do kontroli jakości na poziomie pojedynczego zlecenia kontrolnego (np. pojedyncza kontrola finansowa, kontrola zgodności, kontrola wykonania zadań lub inne prace wykonywane przez NOK).

Wskazówki dotyczące kontroli jakości na poziomie pojedynczego zlecenia można znaleźć w:

- ISSAI 1000 – 2999 (wytyczne kontroli finansowej);  
[wskazówki dotyczące kontroli jakości podczas kontroli finansowych zawarte są w ISSAI 1000, ISSAI 1220 i ISSAI 1620]
- ISSAI 3000 – 3999 (wytyczne kontroli wykonania zadań);  
[wskazówki dotyczące kontroli jakości podczas kontroli wykonania zadań zawarte są w ISSAI 3100 rozdział 2.5.]
- ISSAI 4000 – 4999 (wytyczne kontroli zgodności);  
[wskazówki dotyczące kontroli jakości podczas kontroli zgodności zawarte są w ISSAI 4100, rozdział 5.2. i ISSAI 4200, rozdział 5.2.].

Jeżeli NOK pragnie zapewnić zgodność z MSKJ 1 (i MSRF), musi przeanalizować wymogi MSKJ 1. Wymogi dotyczące stosowania MSRF zostały opisane w wytycznych do kontroli finansowej.

MSKJ 1 jest dostępny pod adresem:

[http://web.ifac.org/download/2009\\_Auditing\\_Handbook\\_A007\\_ISQC\\_1.pdf](http://web.ifac.org/download/2009_Auditing_Handbook_A007_ISQC_1.pdf)

Niektóre z terminów stosowanych w MSKJ 1 wymagają interpretacji w odniesieniu do NOK. Interpretacje te zostały przedstawione w rozdziale 7 niniejszego dokumentu.

### 3. Przegląd MSKJ 1

MSKJ 1 dotyczy obowiązków firmy w zakresie systemu kontroli jakości podczas badania i przeglądów sprawozdań finansowych oraz wykonywania innych usług poświadczających i pokrewnych.

W MSKJ stwierdza się, że *„Celem firmy jest stworzenie i stosowanie systemu kontroli jakości, aby uzyskać wystarczającą pewność, że:*

*(a) Firma i jej personel przestrzegają zawodowych standardów i obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych oraz zarządzeń,*

*(b) sprawozdania sporządzone przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenia są odpowiednie w danych okolicznościach”<sup>2</sup>.*

Podstawy wskazane w ISSAI 40 w zamierzeniu mają służyć temu samemu celowi, w odniesieniu do mandatu i warunków działania poszczególnych NOK.

### 4. Co to jest system kontroli jakości?

W ISSAI 40 korzysta się z elementów systemu kontroli jakości zastosowanych w MSKJ 1. W ISSAI 40 rozważa się również zagadnienia szczególnie ważne w środowisku kontroli sektora publicznego, a oddziałujące na system kontroli jakości NOK. W MSKJ 1 wymienia się następujące elementy systemu kontroli jakości:

- (a) obowiązki kierownictwa związane z zapewnianiem jakości w firmie;
- (b) odpowiednie wymogi etyczne;
- (c) akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem oraz poszczególnych zleceń;
- (d) zasoby ludzkie;
- (e) przeprowadzenie zlecenia;
- (f) nadzorowanie.

Oprócz wyżej wymienionych elementów w MSKJ 1 wskazuje się na potrzebę udokumentowania zasad i procedur kontroli jakości w firmie i informowania o nich personelu firmy.

Elementy systemu kontroli jakości zawarte w MSKJ 1 mają zastosowanie do szeregu prac wykonywanych przez NOK (które mogą być szersze niż termin „zlecenia” z MSKJ 1), dlatego główne zasady MSKJ 1 powinny być przedmiotem analizy podczas opracowywania systemu kontroli jakości w NOK.

<sup>2</sup> MSKJ 1, ust. 11.

Każdy z NOK jako nadrzędny cel powinien traktować rozważenie ryzyk dla jakości jego prac i stworzyć system kontroli jakości, opracowany w taki sposób, aby właściwie reagować na te ryzyka. Ryzyka dla jakości są uzależnione od mandatu i funkcji poszczególnych NOK oraz uwarunkowań i otoczenia, w których funkcjonują. Ryzyka te mogą się pojawiać w wielu różnych aspektach pracy NOK. Ryzyka dla jakości mogą występować np. podczas stosowania zawodowego osądu czy opracowywania i wdrażania zasad i procedur lub metod wykorzystywanych przez NOK do informowania o wynikach ich prac.

Utrzymywanie systemu kontroli jakości wymaga stałego nadzoru i doskonalenia.

## 5. Układ ISSAI 40

W rozdziale 6. ISSAI 40 przedstawiono każdy z elementów określonych w MSKJ 1 w następujący sposób:

- główna zasada w MSKJ 1;
- główna zasada dostosowana do NOK;
- wskazówki wykonawcze dla NOK.

## 6. Ramy systemu kontroli jakości NOK

### (a) Element 1.

#### Obowiązki kierownictwa związane z zapewnianiem jakości w NOK

Główna zasada MSKJ 1:

*„Firma określa zasady i procedury zaprojektowane w celu promowania wewnętrznej kultury działania, opierającej się na uznaniu jakości za kluczowy element przy realizacji zlecenia. Takie zasady i procedury wymagają od dyrektora wykonawczego firmy (lub jego odpowiednika) lub, jeśli to odpowiednie, od zarządu kierującego złożonego z partnerów (lub jego odpowiednika), aby przyjął ostateczną odpowiedzialność za system kontroli jakości firmy”<sup>3</sup>.*

Główna zasada dostosowana do NOK:

NOK powinien ustanowić zasady i procedury zaprojektowane w celu promowania wewnętrznej kultury działania, opierającej się na uznaniu jakości za kluczowy element przy wykonywaniu wszystkich swoich prac. Takie zasady i procedury powin-

---

<sup>3</sup> MSKJ 1, ust. 18.



ny zostać ustanowione przez szefa NOK, który ponosi pełną odpowiedzialność za system kontroli jakości.

#### Wskazówki wykonawcze dla NOK:

- ➔ Szefem NOK może być jedna osoba bądź grupa osób, w zależności od mandatu i warunków funkcjonowania NOK.
- ➔ Szef NOK powinien ponosić pełną odpowiedzialność za jakość wszystkich prac wykonywanych przez NOK<sup>4</sup>.
- ➔ Szef NOK może przekazać uprawnienia do zarządzania systemem kontroli jakości NOK osobie lub osobom posiadającym wystarczające i odpowiednie doświadczenie do wypełniania tej roli.
- ➔ NOK powinien dążyć do wprowadzenia kultury działania, która docenia i wynagradza wysoką jakość prac w całym NOK. Aby wprowadzić tę kulturę działania, szef NOK powinien nadawać właściwy ton<sup>5</sup> polegający na podkreślaniu znaczenia jakości wszystkich prac NOK, łącznie z pracami zlecanymi na zewnątrz.

Taka kultura działania zależy również od przejrzystych, spójnych i częstych działań różnych szczebli kierownictwa NOK, w których podkreślane jest znaczenie jakości.

- ➔ Strategia każdego NOK powinna uznawać za nadrzędne zapewnienie wysokiej jakości w całej jego pracy, by względy polityczne, gospodarcze lub inne nie wpływały negatywnie na jakość wykonywanych prac.
- ➔ NOK powinny zagwarantować, by zasady i procedury kontroli jakości były przekazywane w przejrzysty sposób personelowi NOK i wszystkim podmiotom zewnętrznym wykonującym prace dla NOK.
- ➔ NOK powinny zagwarantować dostępność zasobów wystarczających do stosowania systemu kontroli jakości w obrębie NOK.

#### **(b) Element 2.**

#### **Odpowiednie wymogi etyczne**

##### Główna zasada MSKJ 1:

*„Firma ustala zasady i procedury niezbędne do uzyskania wystarczającej pewności, że firma i jej personel przestrzegają odpowiednich wymogów etycznych”<sup>6</sup>.*

<sup>4</sup> Zgodnie z ISSAI 20, *Zasady przejrzystości i rozliczalności*, zasada 5.

<sup>5</sup> Tone at the Top and Audit Quality – Transnational Auditors Committee, Forum of Firms, Międzynarodowa Federacja Księgowych (grudzień 2007) – [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

<sup>6</sup> MSKJ 1, ust. 20.

### Główna zasada dostosowana do NOK:

NOK powinien ustalić zasady i procedury niezbędne do uzyskania wystarczającej pewności, że NOK, włącznie z całym personelem i wszystkimi podmiotami zewnętrznymi wykonującymi prace dla NOK, przestrzega odpowiednich wymogów etycznych.

### Wskazówki wykonawcze dla NOK:

- ➔ NOK powinny podkreślać znaczenie spełniania odpowiednich wymogów etycznych podczas wykonywania swoich prac.
- ➔ Cały personel NOK i wszystkie podmioty zewnętrzne wykonujące prace dla NOK powinny wykazywać się odpowiednimi postawami etycznymi.
- ➔ Szef NOK i wyżsi rangą pracownicy NOK powinni służyć za przykład właściwej postawy etycznej.
- ➔ Odpowiednie wymogi etyczne powinny obejmować wszelkie wymogi ustanowione w systemie prawnym i regulacjach dotyczących działalności NOK.
- ➔ Wymogi etyczne dla NOK mogą obejmować *Kodeks etyki* INTOSAI (ISSAI 30) i wymogi etyczne IFAC bądź czerpać z nich, w zależności od mandatu i warunków funkcjonowania NOK oraz warunków dotyczących funkcjonowania ich pracowników.
- ➔ NOK powinny zagwarantować istnienie zasad i procedur wzmacniających podstawowe zasady etyki zawodowej określone w ISSAI 30, tj.:
  - rzetelność;
  - niezależność, obiektywizm i bezstronność;
  - tajemnicę zawodową;
  - kompetencje zawodowe.
- ➔ NOK powinny zagwarantować, by wszystkie podmioty zewnętrzne wykonujące prace dla NOK były związane odpowiednimi umowami o poufności.
- ➔ NOK powinny rozważyć skorzystanie z pisemnych deklaracji personelu potwierdzających przestrzeganie wymogów etycznych NOK.
- ➔ NOK powinny zagwarantować istnienie zasad i procedur terminowego informowania szefa NOK o naruszeniach wymogów etycznych, które umożliwiłyby szefowi NOK podjęcie odpowiednich kroków w celu rozwiązania tych problemów.
- ➔ NOK powinny zagwarantować istnienie odpowiednich zasad i procedur zachowania niezależności szefa NOK, całego personelu i wszystkich podmiotów zewnętrznych wykonujących prace dla NOK. (Więcej wytycznych w sprawie niezależności NOK znajduje się w ISSAI 10. *Deklaracja INTOSAI z Meksyku w sprawie niezależności NOK* i ISSAI 11. *Wytyczne i dobre praktyki INTOSAI w sprawie niezależności NOK*).
- ➔ NOK powinny zagwarantować istnienie zasad i procedur sprzyjających, w razie potrzeby, rotacji kluczowego personelu wykonującego czynności kontrolne,

w celu ograniczenia ryzyka powstania zażyłości z kontrolowaną jednostką. NOK mogą również rozważyć inne sposoby ograniczenia ryzyka zażyłości.

### **(c) Element 3. Akceptacja i kontynuacja**

#### Główna zasada MSKJ 1:

*„Firma ustala zasady i procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń, które są niezbędne do uzyskania wystarczającej pewności, że firma podejmie lub będzie kontynuować współpracę i zlecenia tylko wtedy, gdy:*

- (a) Posiada kompetencje niezbędne do przeprowadzenia zlecenia, a także odpowiednie zasoby, w tym czas i środki;*
- (b) Może przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych oraz*
- (c) Rozważyła uczciwość klienta i nie posiada informacji, które kazałyby jej sądzić, że klient jest nieuczciwy”<sup>7</sup>.*

#### Główna zasada dostosowana do NOK:

NOK powinien ustanowić zasady i procedury dające mu wystarczającą pewność, że przeprowadza kontrole i wykonuje inne prace wyłącznie, jeżeli:

- (a) dysponuje kwalifikacjami niezbędnymi do przeprowadzenia prac, a także odpowiednią mocą wykonawczą, w tym czasem i zasobami;
- (b) jest w stanie przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych;
- (c) przeanalizował rzetelność jednostki kontrolowanej oraz sposób reakcji na związane z tym ryzyko dla jakości.

Zasady i procedury powinny odzwierciedlać zakres prac prowadzonych przez poszczególne NOK. W wielu wypadkach NOK mają niewielkie pole manewru w odniesieniu do wykonywanych prac. NOK podejmują prace w trzech ogólnych kategoriach:

- Prace wymagane, wynikające z mandatu i ustaw dotyczących NOK ;
- Prace wymagane wynikające z mandatu, co do których NOK posiadają pole manewru pod względem czasu, zakresu i/lub charakteru prac;
- Prace, o wykonaniu których NOK mogą samodzielnie decydować.

<sup>7</sup> MSKJ 1, ust. 26.

### Wskazówki wykonawcze dla NOK:

- ➔ Dla wszystkich swoich kontroli i innych wykonywanych prac NOK powinny stworzyć systemy analizy ryzyk dla jakości, wiążących się z ich wykonaniem. Będą one zróżnicowane w zależności od rodzaju analizowanych prac.
- ➔ NOK zwykle funkcjonują w warunkach ograniczonych zasobów, dlatego powinny analizować swoje plany pracy i upewniać się, czy posiadają zasoby umożliwiające realizację danego zakresu prac na pożądanym poziomie jakości. Aby to osiągnąć, NOK powinny dysponować systemem ustalania priorytetów w swojej pracy, w sposób uwzględniający potrzebę zachowania jakości. Jeżeli zasoby są niewystarczające i stwarzają zagrożenie dla jakości, NOK powinien dysponować procedurami pozwalającymi na zwrócenie uwagi szefa NOK, a w pewnych przypadkach organów ustawodawczych lub organu odpowiedzialnego za budżet, na tę kwestię.
- ➔ NOK powinien oceniać, czy występuje istotne ryzyko dla jego niezależności w rozumieniu ISSAI 10, a w przypadku stwierdzenia takiego ryzyka NOK powinien określić i udokumentować, w jaki sposób zamierza nim zarządzać, oraz zagwarantować ustanowienie i właściwe udokumentowanie takiego procesu zarządzania.
- ➔ Jeśli istnieją wątpliwości co do rzetelności kontrolowanej jednostki, NOK powinien przeanalizować i odpowiednio zarządzać zagrożeniami wynikającymi z kompetencji personelu, poziomu zasobów oraz wszelkich problemów etycznych, które mogą się pojawić w kontrolowanej jednostce.
- ➔ NOK powinien przeanalizować procedury akceptacji i kontynuacji prac, o których wykonaniu NOK może sam decydować, w tym prac zleconych. Decyzja o wykonaniu prac przez NOK powinna zostać zatwierdzona na odpowiednim szczeblu jego kierownictwa; należy też zadbać o przeprowadzenie oceny ryzyk i odpowiednie zarządzanie nimi.
- ➔ NOK powinny zagwarantować, by ich procedury zarządzania ryzykiem pozwalały ograniczać ryzyka wiążące się z wykonywaniem prac. Reakcja na ryzyko może obejmować:
  - staranne wyznaczenie zakresu wykonywanych prac;
  - wyznaczanie wyższych rangą lub bardziej doświadczonych pracowników niż zazwyczaj;
  - przeprowadzanie dogłębnego przeglądu jakości kontroli przed wydaniem sprawozdania.
- ➔ NOK powinny rozważyć zamieszczanie w swoich sprawozdaniach wszelkich szczególnych kwestii, których wystąpienie zazwyczaj skutkowałoby odmową przeprowadzenia kontroli bądź innych prac przez NOK.

#### **(d) Element 4. Zasoby ludzkie**

##### Główna zasada MSKJ 1:

*„Firma ustala zasady i procedury służące uzyskaniu wystarczającej pewności, że zatrudnia odpowiednich pracowników posiadających przygotowanie, umiejętności i przestrzegających zasad etycznych koniecznych do:*

- (a) Wykonywania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz*
- (b) Umożliwienia firmie lub partnerom odpowiedzialnym za zlecenie sporządzenia sprawozdania odpowiedniego w danych okolicznościach<sup>8</sup>”.*

##### Główna zasada dostosowana do NOK:

NOK powinien ustalić zasady i procedury służące uzyskaniu wystarczającej pewności, że dysponuje zespołem pracowników (a w pewnych przypadkach współpracuje z podmiotami zewnętrznymi, które wykonują pracę na rzecz NOK) posiadających odpowiednie kwalifikacje, możliwości i przestrzegających zasad etycznych, niezbędnych do:

- (a) wykonywania prac zgodnie z odpowiednimi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacjami;
- (b) umożliwienia NOK sporządzania sprawozdań odpowiednich w danych okolicznościach.

##### Wskazówki wykonawcze dla NOK:

- ➔ NOK mogą korzystać z szeregu różnych źródeł, aby zagwarantować, że posiadają niezbędne umiejętności i kompetencje do realizacji zakresu prac, wykonywanych przez personel NOK lub przez podmioty zewnętrzne.
- ➔ NOK powinny zagwarantować jasne przypisanie odpowiedzialności za wykonanie wszelkich prowadzonych przez NOK prac.
- ➔ NOK powinny zagwarantować, by personel oraz podmioty zewnętrzne wykonujące prace na jego rzecz (np. firmy biegłych rewidentów lub firmy doradcze), posiadały zbiorowo kompetencje wymagane do wykonania tych prac.
- ➔ NOK powinny uwzględnić, że w pewnych okolicznościach personel i w określonych przypadkach każdy podmiot, któremu zlecono wykonanie prac dla NOK, może być indywidualnie zobowiązany do spełniania, oprócz wymogów NOK, również wymogów organizacji zawodowych.

<sup>8</sup> MSKJ 1 ust. 29.

- ➔ NOK powinny zagwarantować, by w zasadach i procedurach obowiązujących pracowników kładziono odpowiedni nacisk na jakość i normy etyczne NOK. Zasady i procedury związane z zasobami ludzkimi dotyczą:
  - naboru (i kwalifikacji zatrudnionego personelu);
  - oceny wykonania zadań;
  - rozwoju zawodowego;
  - zdolności (w tym czasu wystarczającego do wypełnienia obowiązków związanych z wymaganym standardem jakości);
  - kompetencji zawodowych (zarówno etycznych, jak i technicznych);
  - rozwoju kariery;
  - awansu;
  - wynagrodzenia;
  - oceny potrzeb pracowników.
- ➔ NOK powinny promować podnoszenie kwalifikacji i szkolenia dla wszystkich pracowników, zachęcając ich do rozwoju zawodowego i dzięki temu przyczyniając się do zapewnienia, że personel zna bieżące tendencje zawodowe.
- ➔ NOK powinny zagwarantować, by personel i wszystkie podmioty zewnętrzne wykonujące prace na jego rzecz, właściwie rozumiały środowisko sektora publicznego, w którym funkcjonuje NOK i miały dobre rozeznanie w pracy, którą mają wykonać.
- ➔ NOK powinny zagwarantować, by jakość i zasady etyczne NOK stanowiły kluczowe czynniki oceny wykonania zadań przez personel i podmioty zewnętrzne wykonujące prace na rzecz NOK.

### **(e) Element 5.**

#### **Prowadzenie kontroli i innych prac**

##### Główna zasada MSKJ 1:

*„Firma określa zasady i procedury mające na celu uzyskanie wystarczającej pewności, że zlecenie jest przeprowadzane zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz że firma lub partner odpowiedzialny za zlecenie wydają sprawozdania, które są odpowiednie w danych okolicznościach. Takie zasady i procedury obejmują:*

- a) Zagadnienia związane z promowaniem spójności w zakresie jakości przeprowadzanego zlecenia;*
- b) Obowiązki dotyczące nadzoru oraz*
- c) Obowiązki dotyczące przeglądu<sup>9</sup>”.*

---

<sup>9</sup> MSKJ 1, ust. 32.

### Główna zasada dostosowana do NOK:

NOK powinny ustalić zasady i procedury służące uzyskaniu wystarczającej pewności, że ich kontrole i inne prace są przeprowadzane zgodnie z odpowiednimi standardami oraz odpowiednimi wymogami prawnymi i regulacjami oraz że NOK wydają sprawozdania, które są odpowiednie w danych okolicznościach. Takie zasady i procedury powinny obejmować:

- a) troskę o spójność i jakość wykonywanych prac;
- b) obowiązki dotyczące nadzoru;
- c) obowiązki dotyczące przeglądu.

### Wskazówki wykonawcze dla NOK:

- ➔ NOK powinny zagwarantować istnienie odpowiednich zasad, procedur i narzędzi, takich jak metodyka kontroli, w odniesieniu do pełnego zakresu prac należących do obowiązków NOK, w tym prac zleczanych podmiotom zewnętrznym<sup>10</sup>.
- ➔ NOK powinny ustalić zasady i procedury, które sprzyjają wysokiej jakości oraz zapobiegają jej obniżaniu. Obejmuje to tworzenie środowiska, które działa stymulująco, zachęca do właściwego stosowania zawodowego osądu i promuje poprawę jakości. Wszystkie wykonane prace powinny być poddane przeglądowi, będącemu środkiem przyczyniającym się do zapewnienia jakości oraz promowania podnoszenia kwalifikacji i rozwoju zawodowego.
- ➔ W przypadku pojawiania się trudnych lub kontrowersyjnych kwestii NOK powinny zagwarantować zajęcie się nimi z wykorzystaniem odpowiednich zasobów (takich jak eksperci techniczni).
- ➔ NOK powinny zagwarantować, by podczas wykonywania prac przestrzegane były odpowiednie standardy, a jeżeli jakiś wymóg standardu nie jest przestrzegany, NOK powinny zagwarantować, by powody takiej sytuacji zostały właściwie udokumentowane i zatwierdzone.
- ➔ NOK powinny zagwarantować, by wszelkie rozbieżności opinii w obrębie NOK zostały przejrzysto udokumentowane i rozwiązane przed wydaniem sprawozdania.
- ➔ NOK powinny zagwarantować istnienie odpowiednich zasad i procedur kontroli jakości (takich jak obowiązki dotyczące nadzoru i przeglądu oraz przeglądów jakości kontroli) w odniesieniu do wszystkich wykonywanych prac (w tym kontroli finansowych, kontroli wykonania zadań i kontroli zgodności). NOK powinny uznawać znaczenie przeglądów jakości kontroli dla swojej pracy, i jeżeli w wyniku przeglądu jakości kontroli zostaną zidentyfikowane problemy, powinny być zadowolająco rozwiązane przed wydaniem sprawozdania.

<sup>10</sup> Zgodnie z ISSAI 20, zasada 3.

- ➔ NOK powinny zapewnić istnienie procedur zatwierdzania sprawozdań. Niektóre z prac NOK mogą charakteryzować się wysokim stopniem złożoności i ze względu na swe znaczenie wymagać intensywnej kontroli jakości przed wydaniem sprawozdania.
- ➔ Jeżeli NOK podlegają określonym procedurom dotyczącym reguł dowodowych (jak w przypadku NOK o charakterze trybunałów), powinny one zagwarantować konsekwentną realizację tych procedur.
- ➔ NOK powinny dążyć do terminowej realizacji kontroli i wszystkich innych prac, uznając, że wartość pracy obniża się, jeżeli nie jest ona wykonana terminowo.
- ➔ NOK powinny zapewnić terminową dokumentację (taką jak materiały robocze z kontroli) wszystkich wykonywanych prac.
- ➔ NOK powinny zapewnić, by cała dokumentacja (jak np. materiały robocze z kontroli) stanowiła własność NOK, bez względu na to, czy praca została wykonana przez personel NOK, czy też przez podmiot zewnętrzny.
- ➔ NOK powinny zagwarantować przestrzeganie odpowiednich procedur weryfikacji ustaleń, aby zapewnić podmiotom, na które praca NOK ma bezpośredni wpływ, możliwość przedstawienia uwag, zanim prace te zostaną zakończone, bez względu na to, czy NOK przekazuje sprawozdanie do wiadomości publicznej, czy nie.
- ➔ NOK powinny zapewnić przechowywanie całej dokumentacji przez okres wskazany w aktach prawnych, regulacjach, standardach zawodowych i wytycznych.
- ➔ NOK powinny zachować równowagę pomiędzy poufnością dokumentacji a potrzebą przejrzystości i rozliczalności. NOK powinny ustanowić przejrzyste procedury postępowania z wnioskami o udzielenie informacji w sposób zgodny z przepisami prawa obowiązującymi w ich państwie.

## **(f) Element 6. Monitorowanie**

### Główna zasada MSKJ 1:

*„Firma opracowuje proces nadzorowania<sup>11</sup> niezbędny do uzyskania wystarczającej pewności, że zasady i procedury dotyczące systemu kontroli jakości są przydatne, adekwatne, działają skutecznie i są przestrzegane w praktyce. Proces ten:*

- (a) Obejmuje stałą analizę i ocenę systemu kontroli jakości firmy – w tym na zasadach cyklicznych – inspekcję co najmniej jednego zakończonego zlecenia każdego z partnerów odpowiedzialnych za zlecenie;*
- (b) Wymaga przypisania odpowiedzialności za proces nadzorowania partnerowi lub partnerom, lub innym osobom posiadającym wystarczające i odpowiednie doświadczenie oraz pozycję w firmie, umożliwiające im przyjęcie odpowiedzialności;*

<sup>11</sup> Ang.: monitoring process



(c) *Wymaga, aby osoby wykonujące zlecenie lub przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia nie brały udziału w inspekcji zlecenia*<sup>12</sup>.

#### Główna zasada dostosowana do NOK:

NOK powinien opracować proces monitorowania niezbędny do uzyskania wystarczającej pewności, że zasady i procedury systemu kontroli jakości są przydatne, adekwatne i skuteczne. Proces monitorowania powinien:

- (a) obejmować stałą analizę i ocenę systemu kontroli jakości NOK, w tym przegląd próby ukończonych prac, wybranej spośród szeregu prac wykonanych przez NOK;
- (b) wymagać przypisania odpowiedzialności za proces nadzorowania osobie lub osobom posiadającym wystarczające i odpowiednie doświadczenie oraz pozycję w NOK do przyjęcia tej odpowiedzialności;
- (c) wymagać, aby osoby wykonujące przegląd były niezależne (tj. nie uczestniczyły w pracach ani przeglądzie jakości prac).

#### Wskazówki wykonawcze dla NOK:

- ➔ NOK powinny zagwarantować, by system kontroli jakości obejmował niezależne monitorowanie stosowania przyjętych mechanizmów kontrolnych (z wykorzystaniem personelu niezaangażowanego w wykonanie danej pracy).
- ➔ Jeżeli praca jest zlecana, NOK powinny sprawdzić, czy podmioty realizujące zlecenie dysponują skutecznymi systemami kontroli jakości.
- ➔ NOK powinny zapewnić terminowe przedkładanie wyników monitorowania systemu kontroli jakości szefowi NOK, aby umożliwić mu podjęcie odpowiednich działań.
- ➔ W odpowiednich przypadkach NOK powinny rozważyć zaangażowanie innego NOK lub innego odpowiedniego organu do przeprowadzenia niezależnego przeglądu całości systemu kontroli jakości (jak np. przegląd partnerski)<sup>13</sup>.
- ➔ W odpowiednich przypadkach NOK powinny rozważyć inne sposoby monitorowania jakości swoich prac, a wśród nich:
  - niezależny przegląd przeprowadzany przez pracowników uczelni;
  - badania wśród interesariuszy;
  - przeglądy pokontrolne realizacji zaleceń;
  - informację zwrotną od kontrolowanych jednostek (np. badania klientów).
- ➔ NOK powinny dysponować procedurami postępowania w wypadku skarg lub zarzutów dotyczących jakości wykonanych prac.

<sup>12</sup> MSKJ 1, ust. 48.

<sup>13</sup> Zgodnie z ISSAI 20, zasada 9.

- ➔ NOK powinny określić, czy istnieją wymogi prawne bądź inne dotyczące podawania do wiadomości publicznej sprawozdań dotyczących monitorowania [jakości kontroli – przyp. tłum.] lub reakcji na publiczne skargi lub zarzuty związane z pracami prowadzonymi przez NOK<sup>14</sup>.

## 7. Interpretacja pojęć

Jeżeli NOK pragnie zapewnić, że postępuje zgodnie z MSKJ 1 (i MSRF), musi przeanalizować wymogi MSKJ 1. MSKJ 1 zawiera definicje wielu różnych pojęć. Zgodnie z ISSAI 40, poniższe terminy stosowane w MSKJ 1 należy rozumieć następująco:

„Firma”	Pojęcie „firma” odnosi się do NOK jako całości. W sytuacji, gdy szef NOK wyznacza pracownika, biegłego rewidenta, spółkę biegłych rewidentów lub inną odpowiednio wykwalifikowaną osobę do przeprowadzenia kontroli lub wykonania innych prac, „firma” odnosi się łącznie do szefa NOK, osoby wyznaczonej do przeprowadzenia kontroli lub wykonania innych prac i, jeżeli ma to zastosowanie, firmy, której wyznaczona osoba jest partnerem, wspólnikiem bądź pracownikiem.
„Zlecenie”	Termin „zlecenie” odnosi się do pracy wykonywanej w ramach sprawowania funkcji NOK (np. kontrola finansowa w ramach odpowiednich uprawnień każdego z NOK).
„Partner odpowiedzialny za zlecenie”	Termin „partner odpowiedzialny za zlecenie” odnosi się do pracownika, biegłego rewidenta lub innej odpowiednio wykwalifikowanej osoby, która odpowiada za pracę oraz za sprawozdanie wydawane w imieniu szefa NOK zgodnie z zasadami i procedurami NOK.
„Klient”	Termin „klient” odnosi się do jednostki publicznej lub jednostek publicznych objętych kontrolą bądź innymi pracami NOK (np. jednostka kontrolowana).

Wytyczne zamieszczone w niniejszym ISSAI są zgodne z tymi pojęciami.

<sup>14</sup> Zgodnie z ISSAI 30. *Kodeks etyki*, ust. 11.

INTOSAI



# **ISSAI 100**

**PODSTAWOWE ZASADY  
KONTROLI PAŃSTWOWEJ**

Tytuł oryginału:  
*INTOSAI Auditing Standards – Basic Principles*

## Podstawowe zasady kontroli państwowej

1. Ogólne ramy standardów kontroli Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) zostały opracowane na podstawie Deklaracji z Limy i Tokio, stanowisk i sprawozdań przyjętych przez INTOSAI na różnych kongresach oraz sprawozdania z posiedzenia Grupy ekspertów ONZ w zakresie rachunkowości i kontroli finansów publicznych w krajach rozwijających się.
2. Standardy kontroli INTOSAI składają się z czterech części:
  - (a) podstawowe zasady
  - (b) standardy ogólne
  - (c) standardy warsztatowe
  - (d) standardy sprawozdawcze.

Opracowane przez INTOSAI standardy umożliwiają ustanowienie procedur i praktyk, których powinno się przestrzegać podczas przeprowadzania kontroli, w tym również kontroli systemów informatycznych. Należy je postrzegać w kontekście konkretnego prawnego ładu i warunków, w jakich funkcjonuje najwyższy organ kontroli (NOK).

3. Podstawowe zasady to główne założenia, spójne przesłanki, zasady logiczne i wymagania pomocne w opracowaniu standardów kontroli, które ułatwiają kontrolerom formułowanie opinii i przygotowanie sprawozdań, zwłaszcza w przypadkach, gdy nie mają zastosowania żadne konkretne normy.
4. Standardy kontroli muszą być spójne z zasadami kontroli. Zawierają one również wskazówki dla kontrolera, które pomagają określić zakres działań i procedur kontrolnych, jakie należy zastosować podczas kontroli. Dopiero przez pryzmat standardów kontroli ocenić można jakość wyników kontroli.
5. Interpretacja i wyjaśnianie tych standardów należy do kompetencji Zarządu INTOSAI, natomiast prawo do wprowadzania w nich zmian przysługuje Kongresowi INTOSAI.
6. Podstawowe założenia są następujące:
  - (a) NOK powinien dążyć do stosowania Standardów kontroli INTOSAI we wszystkich sprawach uznanych za istotne. Niektóre standardy mogą nie mieć zastosowania w pewnych zakresach działalności NOK, w tym organów, które funkcjonują jako trybunały obrachunkowe, a także w działalności niekontrolnej prowadzonej przez NOK. NOK powinien określić stosowne

standardy dla takiej działalności, aby była ona zawsze na wysokim poziomie (patrz akapit 8).

- (b) NOK powinien samodzielnie oceniać rozmaite sytuacje, z jakimi styka się, prowadząc kontrolę państwową (patrz akapit 15).
- (c) Wraz ze wzrostem świadomości opinii publicznej coraz ważniejsze staje się wymaganie rozliczalności publicznej od osób lub instytucji, które zarządzają środkami publicznymi. Dlatego konieczne jest należyte stosowanie sprawnie funkcjonującego procesu rozliczalności (patrz akapit 20).
- (d) Opracowanie właściwych systemów informacji, kontroli, oceny oraz sprawozdawczości w ramach administracji ułatwia proces rozliczalności. Kierownictwo jest odpowiedzialne za prawidłowe sporządzenie oraz odpowiednią formę i treść sprawozdań finansowych i innych informacji (patrz akapit 23).
- (e) Kompetentne władze powinny zadbać o wprowadzenie odpowiednich standardów rachunkowości w zakresie sprawozdawczości i jawności finansowej dla potrzeb administracji, jednostki kontrolowane powinny zaś wyznaczać sobie konkretne i mierzalne cele oraz docelowe wskaźniki wykonania zadań (patrz akapit 25).
- (f) Konsekwentne stosowanie uznanych standardów rachunkowości powinno prowadzić do rzetelnego przedstawiania sytuacji finansowej i finansowych wyników działalności (patrz akapit 28).
- (g) Istnienie odpowiedniego systemu kontroli wewnętrznej zmniejsza ryzyko wystąpienia błędów i nieprawidłowości (patrz akapit 30).
- (h) Rozwiązania ustawowe powinny skłaniać jednostki kontrolowane do zapewniania NOK dostępu do wszelkich istotnych danych niezbędnych do wszechstronnej oceny działalności podlegającej kontroli (patrz akapit 32).
- (i) Cała działalność kontrolna NOK musi być zgodna z jego mandatem (patrz akapit 34).
- (j) NOK powinien doskonalić technikę kontroli prawidłowości mierników wykonania zadań (patrz akapit 45).

7. W dalszych punktach przedstawiono znaczenie podstawowych zasad kontroli.

8. Podstawowe zasady kontroli stanowią, że:

NOK powinien dążyć do stosowania standardów kontroli INTOSAI we wszystkich sprawach uznanych za istotne. Niektóre standardy mogą nie mieć zastosowania w pewnych zakresach działalności NOK, w tym organów, które funkcjonują jako trybunały obrachunkowe, a także w działalności niekontrolnej prowadzonej przez NOK. NOK powinien określić stosowne standardy dla takiej działalności, aby była ona zawsze na wysokim poziomie (patrz akapit 6a).

9. W kategoriach ogólnych zagadnienie można uznać za istotne, jeżeli istnieje prawdopodobieństwo, iż wiedza o nim mogłaby wpłynąć na użytkownika sprawozdań finansowych lub sprawozdania z kontroli wykonania zadań.
10. Istotność określa się często w oparciu o kryterium wartości, jednak może o niej również decydować swoisty charakter lub cechy danej pozycji lub grupy pozycji, np. wówczas, gdy ustawa lub rozporządzenia wymagają, aby ujawniać ją oddzielnie, niezależnie od kwoty, o jaką chodzi.
11. Istotność może zależeć nie tylko od wartości i charakteru pozycji, lecz również od kontekstu, w jakim ona występuje. Daną pozycję można na przykład rozważać w odniesieniu do:
  - (a) całości informacji finansowej,
  - (b) całości, której stanowi część,
  - (c) elementów z nią powiązanych,
  - (d) odpowiedniej kwoty z lat poprzednich.
12. NOK prowadzą często działania, których nie można uznać za kontrole w ścisłym tego słowa znaczeniu, a które jednak przyczyniają się do lepszego funkcjonowania administracji. Przykładami takich działań niekontrolnych mogą być: a) gromadzenie danych bez przeprowadzania dogłębnych analiz, b) działania prawne, c) misja informacyjna wobec zgromadzeń prawodawczych w zakresie badania projektów budżetu, d) zadania pomocnicze wobec członków zgromadzeń prawodawczych w zakresie badania oraz zapoznawania się z dokumentacją NOK, e) działania administracyjne i f) informatyczne przetwarzanie danych. Te działania niekontrolne są źródłem cennych informacji dla decydentów i zawsze powinna cechować je najwyższa jakość.
13. Ze względu na podejście, a także na strukturę niektórych najwyższych organów kontroli, nie wszystkie standardy kontroli mają zastosowanie do ich działalności. Na przykład kolegialny i sądowy charakter przeglądów dokonywanych przez trybunały obrachunkowe sprawia, że w niektórych aspektach czynności te zasadniczo różnią się od kontroli finansowych i kontroli wykonania zadań prowadzonych przez NOK, które są zorganizowane według systemu hierarchicznego i kierowane przez audytora generalnego lub kontrolera generalnego.
14. Aby zapewnić wysoką jakość działań, należy stosować się do odpowiednich standardów. O charakterze stosowanych standardów powinny decydować cele konkretnego rodzaju działań lub zadań. Każdy NOK powinien wypracować politykę stosowania standardów INTOSAI lub innych właściwych standardów przy prowadzeniu różnego rodzaju działalności, aby te działania oraz ich wyniki były wysokiej jakości.

15. Podstawowe zasady kontroli stanowią, że:

NOK powinien samodzielnie oceniać rozmaite sytuacje, z jakimi styka się, prowadząc kontrolę państwową (patrz akapit 6b).

16. Dowody kontroli odgrywają ważną rolę przy podejmowaniu przez kontrolera decyzji co do wyboru zagadnień i obszarów podlegających kontroli, a także charakteru, terminu oraz zakresu badań i procedur kontrolnych.

17. Warunki mandatu kontrolnego, w jaki wyposażony jest NOK, są nadrzędne wobec jakichkolwiek zasad dotyczących rachunkowości czy kontroli, z którymi pozostają w sprzeczności; mają zatem zasadniczy wpływ na standardy kontroli stosowane przez ten organ. W konsekwencji, standardy kontroli INTOSAI – a w istocie wszelkie standardy, które są zewnętrzne wobec NOK – nie mogą mieć charakteru normatywnego ani obligatoryjnego dla NOK lub jego pracowników.

18. NOK musi ocenić zakres zgodności zewnętrznych standardów kontroli z wypełnianiem jego mandatu. NOK powinien jednak uznać, że standardy kontroli INTOSAI wyrażają szeroki konsensus opinii kontrolerów państwowych, i starać się stosować je tam, gdzie są one zgodne z mandatem NOK. NOK powinien dążyć do usunięcia niezgodności, tak aby było możliwe przyjęcie pożądanych standardów.

19. W zakresie niektórych elementów składających się na mandat NOK, zwłaszcza dotyczących kontroli sprawozdań finansowych, cele kontroli realizowane przez NOK mogą być podobne do celów kontroli przeprowadzanych w sektorze prywatnym. Co za tym idzie, dla kontrolera finansów publicznych mogą być przydatne standardy kontroli sprawozdań finansowych stosowane w sektorze prywatnym, które są ogłaszane przez uprawnione organy.

20. Podstawowe zasady kontroli stanowią, że:

Wraz ze wzrostem świadomości opinii publicznej coraz ważniejsze staje się wymaganie rozliczalności publicznej od osób lub instytucji, które zarządzają środkami publicznymi. Dlatego konieczne jest należyte stosowanie sprawnie funkcjonującego procesu rozliczalności (patrz akapit 6c).

21. W niektórych krajach jednostki podlegające rozliczaniu zobowiązane są do przedstawiania sprawozdań ze swej działalności prezydentowi, monarsze lub radzie stanu; jednak w większości wypadków składają je parlamentowi bezpośrednio lub też za pośrednictwem władzy wykonawczej. Niektóre NOK mają



status sądów. Władzę orzekającą sprawują one – zależnie od kraju – nad rachunkami, księgowymi lub nawet podmiotami zarządzającymi. Wyroki i decyzje wydawane przez te instytucje stanowią naturalne dopełnienie administracyjnej funkcji kontrolnej, jaką spełniają. Ich orzeczenia i wyroki należy postrzegać jako logiczny element ogólnych celów realizowanych przez kontrolę zewnętrzną, a w szczególności tych celów, które dotyczą rachunkowości.

22. Na przedsiębiorstwach państwowych spoczywają również obowiązki wynikające z zasady rozliczalności publicznej. Przedsiębiorstwa komercyjne mogą zaliczać się do sektora państwowego, jak np. podmioty powołane na mocy ustawy lub rozporządzenia albo takie, w których skarb państwa jest właścicielem kontrolnego pakietu udziałów. Niezależnie od sposobu, w jaki zostały utworzone, spełnianych funkcji, zakresu samodzielności lub źródła finansowania, jednostki takie są w ostatecznym rachunku odpowiedzialne przed najwyższym organem prawodawczym.

23. Podstawowe zasady kontroli stanowią, że:

Opracowanie właściwych systemów informacji, kontroli, oceny oraz sprawozdawczości w ramach administracji ułatwia proces rozliczalności. Kierownictwo jest odpowiedzialne za prawidłowe sporządzenie oraz odpowiednią formę i treść sprawozdań finansowych i innych informacji (patrz akapit 6d).

24. Poprawne i kompletne sprawozdania finansowe dają obraz sytuacji finansowej i wyników działalności jednostki. Obowiązkiem danej jednostki jest również opracowanie funkcjonalnego systemu, który służy uzyskaniu odpowiednich i wiarygodnych informacji.

25. Podstawowe zasady kontroli stanowią, że:

Kompetentne władze powinny zadbać o wprowadzenie odpowiednich standardów rachunkowości w zakresie sprawozdawczości i jawności finansowej dla potrzeb administracji, jednostki kontrolowane powinny zaś wyznaczać sobie konkretne i mierzalne cele oraz docelowe wskaźniki wykonania zadań (patrz akapit 6e).

26. Aby zapewnić dostosowanie standardów rachunkowości do potrzeb administracji, NOK powinny współpracować z organizacjami, które je ustalają.

27. NOK powinny również zalecać jednostkom kontrolowanym, aby określały mierzalne i jasne cele swojej działalności oraz powiązane z nimi docelowe wskaźniki wykonania zadań.

28. Podstawowe zasady kontroli stanowią, że:

Konsekwentne stosowanie odpowiednich standardów rachunkowości powinno prowadzić do rzetelnego przedstawiania sytuacji finansowej i finansowych wyników działalności (patrz akapit 6f).

29. Założenie, iż konsekwentne stosowanie standardów rachunkowości stanowi warunek wstępny rzetelności, oznacza, że jednostka kontrolowana musi przestrzegać standardów rachunkowości odpowiednich w danych okolicznościach, oraz że takie standardy należy stosować zawsze. Kontroler nie powinien uznawać konsekwentnego przestrzegania standardów rachunkowości za rozstrzygający dowód na rzetelność przedstawienia rozmaitych sprawozdań finansowych. Stwierdzenie rzetelności w opinii kontrolera musi opierać się na elementach, które wykraczają poza granice konsekwentnego stosowania standardów rachunkowości. Z tego założenia wynika, że standardy kontroli określają jedynie minimalny wymagany poziom weryfikacji prowadzonej przez kontrolera. Wykroczenie poza to minimum zależy od jego osądu.

30. Podstawowe zasady kontroli stanowią, że:

Istnienie odpowiedniego systemu kontroli wewnętrznej zmniejsza ryzyko wystąpienia błędów i nieprawidłowości (patrz akapit 6g).

31. Do powinności jednostki kontrolowanej należy wdrożenie odpowiednich systemów kontroli wewnętrznej w celu zabezpieczenia swoich zasobów. Nie jest to obowiązkiem kontrolera. Obowiązkiem jednostki kontrolowanej jest również zapewnienie istnienia i funkcjonowania systemów kontroli, tak aby przestrzegane były odpowiednie ustawy i rozporządzenia, a decyzje podejmowane były w sposób poprawny i rzetelny. Jednak nie zwalnia to kontrolera z obowiązku przedstawiania jednostce kontrolowanej propozycji i zaleceń, jeżeli stwierdzi, że systemy kontroli są nieodpowiednie lub ich nie ma.

32. Podstawowe zasady kontroli stanowią, że:

Rozwiązania ustawowe powinny skłaniać jednostki kontrolowane do zapewniania NOK dostępu do wszelkich istotnych danych niezbędnych do wszechstronnej oceny działalności podlegającej kontroli (patrz akapit 6h).

33. NOK musi mieć dostęp do źródeł informacji i danych, a także możliwość kontaktu z funkcjonariuszami i pracownikami jednostki kontrolowanej, aby mógł właściwie wypełniać swoje obowiązki kontrolne. Wprowadzenie rozwiązań ustawowych określających zasady dostępu kontrolera do takich informacji

i kontaktu z personelem przyczyni się do ograniczenia problemów, jakie mogłyby wystąpić w tym zakresie.

34. Podstawowe zasady kontroli stanowią, że:

Cała działalność kontrolna NOK powinna być zgodna z jego mandatem (patrz akapit 6i).

35. Na ogół NOK zostaje ustanowiony przez najwyższy organ ustawodawczy lub na mocy konstytucji. Niekiedy pewne aspekty działania NOK opierają się na zwyczaju, a nie na konkretnym rozwiązaniu ustawowym. Zazwyczaj ustawa lub rozporządzenie określają formę NOK (np. sąd, rada, komisja, instytucja publiczna, ministerstwo), zasady i warunki wykonywania jego zadań, czas trwania mandatu, uprawnienia, obowiązki, funkcje i ogólne powinności, a także inne kwestie związane z pełnieniem obowiązków, zwolnieniem z wykonywania obowiązków i zadaniami, które należy zrealizować.

36. Niezależnie od tych rozwiązań, zasadniczą funkcją najwyższego organu kontroli jest egzekwowanie i promowanie zasady rozliczalności publicznej. W niektórych krajach najwyższy organ kontroli jest trybunałem złożonym z sędziów i sprawującym nadzór nad państwowymi księgowymi, którzy przedstawiają sprawozdanie ze swoich działań. Ta funkcja orzecznicza wymaga od najwyższego organu kontroli zapewnienia, aby każdy, kto ma do czynienia ze środkami publicznymi, był odpowiedzialny przed nim i w tym zakresie podlegał jego jurysdykcji.

37. Istnieje ważna komplementarność między tymi uprawnieniami orzecznicyzmi a innymi cechami kontroli. Cechy te należy postrzegać jako element logiki ogólnych celów realizowanych przez kontrolę zewnętrzną, w szczególności tych związanych z rozliczalnością zarządzania finansami.

38. Pełen zakres kontroli finansów publicznych obejmuje kontrolę prawidłowości oraz kontrolę wykonania zadań.

39. Kontrola prawidłowości obejmuje:

- (a) poświadczenie rozliczenia finansowego jednostek podlegających kontroli, w tym badanie i ocenę rejestrów finansowych oraz wyrażenie opinii na temat sprawozdań finansowych;
- (b) poświadczenie rozliczenia finansowego administracji rządowej jako całości;
- (c) kontrolę systemów i transakcji finansowych, w tym ocenę zgodności z odpowiednimi ustawami i rozporządzeniami;

- (d) kontrolę systemów kontroli wewnętrznej i funkcjonowania audytu wewnętrznego;
  - (e) kontrolę prawidłowości i rzetelności decyzji administracyjnych podjętych w ramach jednostki kontrolowanej;
  - (f) zawarcie w sprawozdaniu wszelkich innych kwestii wynikających z kontroli lub z nią związanych, które zdaniem NOK powinny zostać ujawnione.
40. Kontrola wykonania zadań odnosi się do kontroli oszczędności, wydajności i skuteczności, i obejmuje:
- (a) kontrolę oszczędności działalności administracyjnej, zgodnie z racjonalnymi zasadami i praktyką administracji, jak również polityką kierownictwa w tym zakresie;
  - (b) kontrolę wydajności wykorzystania zasobów ludzkich, finansowych i innych, łącznie z badaniem systemów informatycznych, wskaźników wykonania zadań oraz systemów monitorowania, a także procedur stosowanych przez jednostki kontrolowane w celu usuwania wykrytych niedociągnięć;
  - (c) kontrolę skuteczności działania w odniesieniu do realizacji celów jednostki kontrolowanej, jak również kontrolę faktycznego oddziaływania w porównaniu do zamierzonego.
41. W praktyce kontrole prawidłowości i kontrole wykonania zadań mogą się nakładać; wówczas klasyfikacja konkretnej kontroli zależeć będzie od podstawowego celu danej kontroli.
42. W wielu krajach upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nie obejmuje przeglądu politycznych podstaw programów rządowych. Zawsze jednak mandat NOK powinien jasno wyznaczać jego uprawnienia i obowiązki w odniesieniu do kontroli wykonania zadań we wszystkich obszarach działalności rządowej, między innymi po to, aby ułatwić stosowanie przez NOK odpowiednich standardów kontroli.
43. W niektórych krajach konstytucja lub obowiązujące prawodawstwo nie zawsze przyznają NOK uprawnienia kontroli „skuteczności” lub „wydajności” zarządzania finansowego władzy wykonawczej. Wówczas ocena trafności lub celowości decyzji administracyjnych oraz skuteczności zarządzania należy do ministrów, którym powierzono zadanie organizacji pracy służb administracyjnych i którzy są odpowiedzialni przed ciałem ustawodawczym. W tej sytuacji najważniejszym określeniem kontroli prowadzonych przez NOK, a wykraczających poza tradycyjne ramy kontroli prawidłowości i kontroli zgodności z prawem, będzie „kontrola dobrego zarządzania”. Taka kontrola ma na celu przeprowadzenie analizy wydatków publicznych w świetle ogólnych zasad dobrego zarządzania. Obydwa rodzaje kontroli – kontrola prawidłowości i kontrola zarządzania

– mogą być w praktyce połączone, tym bardziej, że wzajemnie się wspierają: kontrole prawidłowości mogą być przygotowaniem do kontroli zarządzania, te ostatnie natomiast prowadzą do korekty sytuacji wywołujących nieprawidłowości.

44. Zasada rozliczalności publicznej jest skuteczniej wspierana, jeżeli mandat NOK umożliwi mu prowadzenie kontroli prawidłowości i wykonania zadań wszystkich przedsiębiorstw państwowych lub kierowanie takimi kontrolami.
45. Podstawowe zasady kontroli stanowią, że:  

NOK powinien doskonalić techniki kontroli prawidłowości mierników wykonania zadań (patrz akapit 6j).
46. Coraz szerszy zakres roli kontrolnej kontrolerów będzie od nich wymagać doskonalenia i opracowywania nowych technik i metod oceny, czy jednostka kontrolowana stosuje racjonalne i poprawne mierniki wykonania zadań. Kontrolerzy powinni posiłkować się też technikami i metodyką stosowaną w innych dyscyplinach.
47. Zakres standardów stosowanych przez NOK będzie zależał od jego mandatu.



INTOSAI



# **ISSAI 200**

**OGÓLNE STANDARDY  
KONTROLI PAŃSTWOWEJ  
ORAZ  
STANDARDY O ZNACZENIU ETYCZNYM**

Tytuł oryginału:  
*INTOSAI Auditing Standards – General Standards*



## Ogólne standardy kontroli państwowej oraz standardy o znaczeniu etycznym

1. Ogólne standardy kontroli państwowej
  - 1.1 Niniejszy rozdział dotyczy ogólnych standardów kontroli państwowej. Ogólne standardy kontroli określają kwalifikacje kontrolera i/lub instytucji kontrolnej, które pozwalają im na kompetentne i skuteczne wypełnianie zadań związanych ze standardami wykonania kontroli i sprawozdawczymi.
  - 1.2 Zgodnie z ogólnymi standardami kontroli NOK powinien przyjąć zasady i procedury, których celem jest:
    - (a) nabór personelu o odpowiednich kwalifikacjach;
    - (b) doskonalenie i szkolenie pracowników NOK, aby mogli skutecznie wypełniać swoje zadania, oraz określenie zasad awansu kontrolerów i innych pracowników;
    - (c) opracowanie podręczników oraz innych pisemnych wytycznych i instrukcji dotyczących przeprowadzania kontroli;
    - (d) wykorzystywanie zdobytych doświadczeń, wspieranie podnoszenia kwalifikacji oraz ustalanie, jakich umiejętności brak w NOK; zapewnienie właściwego dopasowania umiejętności do zadań kontrolnych i przydzielanie wystarczającej liczby osób do kontroli; właściwe planowanie i nadzór zapewniające osiągnięcie celów kontroli, z zachowaniem należytej staranności i zaangażowania (patrz akapit 1.15);
    - (e) przeprowadzanie przeglądów wydajności i skuteczności wewnętrznych standardów i procedur NOK (patrz akapit 1.25).
  - 1.3 Ogólne standardy NOK stanowią, że:

NOK powinien przyjąć zasady i procedury, których celem jest nabór personelu o odpowiednich kwalifikacjach (patrz akapit 1.2a).  
Poniższe akapity ujmują nabór jako standard kontroli.
  - 1.4 Personel NOK powinien legitymować się odpowiednim wykształceniem wyższym, przejść potrzebne szkolenia oraz posiadać odpowiednie doświadczenie. NOK powinien ustanowić oraz regularnie aktualizować minimalne wymagania dotyczące wykształcenia dla mianowania kontrolerów.
  - 1.5 Ogólne standardy NOK stanowią, że:

NOK powinien przyjąć zasady i procedury, których celem jest doskonalenie i szkolenie pracowników NOK, aby mogli skutecznie wypełniać swoje zadania, oraz określenie zasad awansu kontrolerów i innych pracowników (patrz akapit 1.2b).

Poniższe akapity ujmują szkolenie i doskonalenie jako standard kontroli.

- 1.6 NOK powinien podjąć odpowiednie kroki, aby zapewnić stałe doskonalenie zawodowe pracowników, w tym – w miarę potrzeby – umożliwić szkolenia wewnętrzne oraz zachęcać do udziału w szkoleniach zewnętrznych.
- 1.7 Aby lepiej planować kontrole i określić potrzeby doskonalenia zawodowego pracowników, NOK powinien opracować i systematycznie aktualizować listę przydatnych umiejętności.
- 1.8 NOK powinien ustalić i regularnie sprawdzać kryteria – w tym wymagania w zakresie wykształcenia – awansu kontrolerów i innych pracowników.
- 1.9 NOK powinien również ustalić i wprowadzić zasady i procedury doskonalenia zawodowego kontrolerów w zakresie technik i metod kontroli stosowanych we wszelkich rodzajach kontroli, jakie podejmuje.
- 1.10 Personel NOK powinien dysponować właściwą wiedzą na temat administracji, między innymi w zakresie roli ciała ustawodawczego, rozwiązań prawnych i instytucjonalnych będących podstawą działania administracji państwowej oraz statutów przedsiębiorstw państwowych. Wyszkolony personel NOK musi również posiadać odpowiednią wiedzę w zakresie przyjętych w nim standardów kontroli, kierunków działania, procedur i praktyk.
- 1.11 Kontrola systemów finansowych, rejestrów księgowych, ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych wymaga wyszkolenia w zakresie rachunkowości i dziedzin pokrewnych, a także znajomości ustaw i przepisów wykonawczych dotyczących odpowiedzialności jednostki kontrolowanej. Kontrola wykonania zadań może dodatkowo wymagać wyszkolenia w takich dziedzinach, jak administracja, zarządzanie, ekonomia i nauki społeczne.
- 1.12 NOK powinien zachęcać swoich pracowników do zrzeszania się w odpowiednich organizacjach zawodowych i do udziału w ich pracach.
- 1.13 Ogólne standardy NOK stanowią, że:

NOK powinien przyjąć zasady i procedury, których celem jest opracowanie podręczników oraz innych pisemnych wytycznych i instrukcji dotyczących przeprowadzania kontroli (patrz akapit 1.2c).

Poniższy akapit ujmuje pisemne wytyczne jako standard kontroli.

1.14 Istotne znaczenie dla utrzymania jakości kontroli ma komunikowanie się z personelem NOK za pomocą pism okólnych zawierających wytyczne oraz aktualizacja podręczników kontroli, które przedstawiają kierunki działania, standardy i praktyki NOK.

1.15 Ogólne standardy NOK stanowią, że:

NOK powinien przyjąć zasady i procedury, których celem jest wykorzystywanie zdobytych doświadczeń, wspieranie podnoszenia kwalifikacji oraz ustalanie, jakich umiejętności brak w NOK; zapewnienie właściwego dopasowania umiejętności do zadań kontrolnych i przydzielanie wystarczającej liczby osób do kontroli; właściwe planowanie i nadzór zapewniające osiągnięcie celów kontroli, z zachowaniem należytej staranności i zaangażowania (patrz akapit 1.2d).

Poniższe akapity ujmują wykorzystanie umiejętności jako standard kontroli.

1.16 Należy każdorazowo ocenić, jakie zasoby fachowe są niezbędne do podjęcia kontroli, aby do jej wykonania można było przydzielić pracowników o odpowiednich umiejętnościach, a także zapewnić właściwy nadzór nad ich pracą.

1.17 Zakres, w jakim wykształcenie akademickie pracowników powinno ściśle odpowiadać zadaniu kontrolnemu, zależy od rodzaju podejmowanej kontroli. Nie ma potrzeby, aby każdy kontroler był przygotowany do wypełniania wszystkich zadań wynikających z mandatu kontrolnego. Jednakże zasady i procedury kierujące przydzielaniem personelu do zadań kontrolnych powinny zmierzać do wykorzystania pracowników, którzy posiadają umiejętności wymagane do realizacji danego zadania kontrolnego, tak aby do zespołu włączyć osoby, które łącznie dysponują niezbędnymi umiejętnościami i wiedzą.

1.18 NOK powinien mieć możliwość korzystania z pomocy specjalistów zewnętrznych, jeżeli zależy od tego powodzenie kontroli, tak aby wyniki, wnioski i zalecenia kontrolne były trafne i dobrze ugruntowane i aby znamionowało je właściwe rozumienie tematu, którego dotyczy kontrola. Biorąc pod uwagę konkretne okoliczności, NOK musi samodzielnie ocenić, w jakiej mierze wymagania kontroli mogą być spełnione przez własnych fachowców, a w jakiej mierze należy skorzystać z pomocy ekspertów zewnętrznych.

- 1.19 Zasady i procedury dotyczące nadzorowania kontroli stanowią istotny czynnik w wypełnianiu przez NOK jego roli na odpowiednim poziomie kompetencji. NOK powinien zadbać o to, aby kontrole planowali i nadzorowali kontrolerzy, którzy są kompetentni, znają standardy i metody stosowane przez NOK oraz dobrze rozumieją dany obszar i jego specyfikę.
- 1.20 Jeżeli mandat NOK obejmuje kontrolę sprawozdań finansowych władzy wykonawczej jako całości, zespoły kontrolne biorące w niej udział powinny być w stanie przeprowadzać skoordynowaną ocenę systemów rachunkowości różnych ministerstw, a także rozwiązań koordynacyjnych agencji państwowych i mechanizmów kontrolnych. Zespoły te muszą posiadać znajomość odpowiednich rządowych systemów rachunkowości i kontroli oraz odpowiednią wiedzę z zakresu technik kontrolnych, stosowanych przez NOK w tego rodzaju kontrolach.
- 1.21 Jeżeli NOK nie ma możliwości przeprowadzenia w rozsądnym czasie wszystkich istotnych kontroli, w tym kontroli wykonania zadań obejmującej wszystkie działania każdej jednostki kontrolowanej, niezbędne są kryteria określające zakres działań kontrolnych, które w ramach okresu lub cyklu kontroli dadzą maksymalny praktyczny stopień pewności, że każda jednostka kontrolowana wypełniła swoje obowiązki z punktu widzenia zasady rozliczalności publicznej.
- 1.22 Decydując o alokacji posiadanych środków między różnymi działaniami kontrolnymi, NOK musi priorytetowo traktować zadania kontrolne, które z mocy prawa muszą być zrealizowane w określonym terminie. Z dużą starannością i uwagą należy prowadzić planowanie strategiczne, tak aby ustalić odpowiednią hierarchię priorytetów w kontrolach nieobowiązkowych, które mogą być przeprowadzone.
- 1.23 Aby przyjęte priorytety w żaden sposób nie wpływały negatywnie na jakość działania w obrębie całego mandatu, NOK musi starannie oceniać dostępne informacje. Prowadzenie rejestru danych dotyczących struktury, funkcji i działań kontrolowanych jednostek pomoże NOK w rozpoznawaniu obszarów istotności i wrażliwości oraz obszarów, w których istnieje potencjał doskonalenia działań administracji państwowej.
- 1.24 Podejmowanie decyzji o wszczęciu kontroli powinno należeć do upoważnionych pracowników NOK. Decyzja powinna zawierać jasne określenie celów kontroli, jej zakresu oraz ukierunkowania, środków, jakie należy wykorzystać w kontroli, z uwzględnieniem umiejętności i liczby kontrolerów, kalendarza spotkań mających umożliwić określenie postępu prac oraz dat zakończenia czynności kontrolnych i przedstawienia sprawozdania z kontroli.

1.25 Ogólne standardy NOK stanowią, że:

NOK powinien przyjąć zasady i procedury, których celem jest przeprowadzanie przeglądów wydajności i skuteczności wewnętrznych standardów i procedur NOK (patrz akapit 1.2e).

Poniższe akapity ujmują obowiązek badania wydajności i skuteczności jako standard kontroli.

- 1.26 Ze względu na znaczenie, jakie ma utrzymanie wysokich standardów działania NOK, szczególną uwagę należy poświęcać programom zapewnienia jakości kontroli. Pożytki wynikające z takich programów sprawiają, że niezwykle istotne jest zapewnienie odpowiednich środków na ten cel. Ważne jest, aby zaangażowane środki były adekwatne do korzyści, jakie zostaną osiągnięte.
- 1.27 NOK powinien ustanowić systemy i procedury, aby:
- (a) potwierdzić, że wewnętrzne procedury zapewnienia jakości funkcjonują zadowalająco;
  - (b) zapewnić jakość sprawozdania z kontroli;
  - (c) wprowadzać ulepszenia i unikać powielania błędów.
- 1.28 Aby zapewnić wysoką jakość wykonywanej pracy, poza oceną i nadzorem ze strony osób bezpośrednio odpowiedzialnych za daną kontrolę NOK powinien opracować swoje własne rozwiązania dotyczące zapewniania jakości. Oznacza to, że zaplanowanie, przeprowadzenie oraz sporządzenie sprawozdania dla wybranej próby kontroli powinno być poddane dogłębnej analizie przez odpowiednio wykwalifikowanych pracowników NOK, którzy w nich nie uczestniczyli. Przegląd powinien być przeprowadzany w kontakcie z pracownikami bezpośrednio nadzorującymi daną kontrolę i skupiać się na jakości kontroli, a kierownictwu NOK należy przedstawiać okresowe sprawozdania.
- 1.29 Konieczne jest ustanowienie przez NOK swojego własnego programu audytu wewnętrznego o szerokich uprawnieniach, który miałby pomóc NOK w efektywnym zarządzaniu swoją działalnością oraz w utrzymaniu jakości pracy.
- 1.30 Podniesieniu jakości pracy NOK sprzyja wzmocnienie przeglądów wewnętrznych, a być może również niezależna ocena jego pracy.
- 1.31 W niektórych krajach kontrola prawidłowości i legalności przybiera postać prewencyjnej kontroli wydatków publicznych, która polega na zatwierdzaniu tych wydatków przez NOK.

- 1.32 Na ogół kontrolę prewencyjną należy rozumieć jako kontrolę, którą przeprowadza się w momencie, kiedy instytucja kontrolująca ma jeszcze możliwość zapobieżenia działaniu, które uznaje za nieprawidłowe.
- 1.33 Kontrola następcza (ex post) może jedynie wykryć nieprawidłowości, które już wystąpiły i które trudniej naprawić, natomiast kontrola „uprzednia” (ex ante) pociąga za sobą bezpośrednią sankcję, jaką jest odmowa zatwierdzenia decyzji (zatwierdzenia wydatku) w przypadku ustalenia nieprawidłowości prawnej lub rachunkowej.
- 1.34 Niektóre NOK pomagają w opracowaniu i/lub przeglądzie i zatwierdzeniu systemów rachunkowości, a później sprawdzają praktyczne stosowanie tych systemów.
- 1.35 NOK powinien zapewnić stosowanie odpowiednich standardów zarówno w kontrolach uprzednich, jak i następczych; odstępstwa od stosowania standardów, które zostaną uznane za właściwe, powinny być dokumentowane.

## **2. Standardy o znaczeniu etycznym**

- 2.1 Ogólne standardy kontroli stanowią, że:
- (a) Kontroler i NOK muszą być niezależni (patrz akapit 2.2).
  - (b) NOK powinien unikać konfliktu interesów pomiędzy kontrolerem a jednostką kontrolowaną (patrz akapit 2.31).
  - (c) Kontroler i NOK muszą posiadać odpowiednie kompetencje (patrz akapit 2.33).
  - (d) Kontroler i NOK muszą wykazywać się należyłą starannością i uwagą przy stosowaniu standardów kontroli INTOSAI. Obejmuje to należyłą staranność w planowaniu, ustalaniu, uzyskiwaniu i ocenie dowodów oraz w przedstawianiu ustaleń, wniosków i zaleceń (patrz akapit 2.39).

### **Niezależność**

- 2.2 Ogólne standardy odnoszące się do kontrolera i NOK stanowią, że:

Kontroler i NOK muszą być niezależni (patrz akapit 2.1a).

Poniższe akapity ujmują niezależność jako standard kontroli. Akapity 2.5 - 2.12 mówią o niezależności od władzy ustawodawczej, akapity 2.13-2.24 od wykonawczej, a akapity 2.25-2.29 od jednostki kontrolowanej.

- 2.3 Bez względu na rozwiązania ustrojowe, kluczowe znaczenie ma niezależność i obiektywizm kontroli. Odpowiedni stopień niezależności od władzy ustawodawczej i wykonawczej ma zasadnicze znaczenie dla prowadzenia kontroli i dla wiarygodności jej wyników.
- 2.4 Kryteria ustanowienia i utrzymywania odpowiedniej niezależności NOK najłatwiej sformułować dla krajów, w których istnieje powołane w drodze wyborów ciało ustawodawcze, odrębne od władzy wykonawczej (bez względu na to, czy członkowie rządu są zarazem członkami parlamentu). Jako że tego rodzaju rozwiązania, w szerokim rozumieniu, obowiązują w znacznej części państw członkowskich INTOSAI, w niniejszych standardach określa się kryteria niezależności NOK dla krajów o takich rozwiązaniach, uznając zarazem, że w innych krajach konieczna będzie modyfikacja i adaptacja tych kryteriów.
- 2.5 Ciało ustawodawcze jest jednym z głównych odbiorców usług świadczonych przez NOK. Mandat NOK opiera się na konstytucji lub rozstrzygnięciu ciała ustawodawczego, przed którym – co stanowi charakterystyczną cechę funkcjonowania NOK – składa on sprawozdania. Należy oczekiwać ścisłej współpracy NOK z ciałem ustawodawczym, w tym również z wszelkimi komisjami upoważnionymi przez nie do rozpatrywania sprawozdań NOK. Taka współpraca może przyczynić się do skutecznego wykorzystywania wyników pracy najwyższego organu kontroli.
- 2.6 Również ważniejsze wyniki kontroli realizacji budżetu państwa i administracji państwowej oraz spory i rozbieżności między NOK a kontrolowanymi organami administracji państwowej powinny być podawane do wiadomości ciała ustawodawczego w formie sprawozdań lub specjalnych komunikatów.
- 2.7 Zadaniem specjalnych komisji tworzonych w obrębie ciała ustawodawczego może być rozpatrywanie – w obecności ministrów, delegatów kontrolowanych jednostek i innych przedstawicieli – uwag zawartych w sprawozdaniach i specjalnych komunikatach NOK. Bliska współpraca między ciałem ustawodawczym a NOK może mieć również postać badania budżetu, a także pomocy fachowej w pracach komisji parlamentarnych, których zadaniem jest rozpatrywanie projektów budżetu.
- 2.8 NOK może udzielać członkom ciała ustawodawczego wyjaśnień odnośnie sprawozdań z kontroli, jednak istotne jest, aby NOK nie poddawał się wpływom politycznym i zachowywał bezstronne podejście do własnych obowiązków kontrolnych. W związku z tym NOK nie powinien ulegać ani sprawiać wrażenia, że ulega życzeniom poszczególnych grup interesów politycznych.

- 2.9 NOK musi przestrzegać praw uchwalonych przez ciało ustawodawcze, jednak odpowiednia niezależność wymaga, aby w żadnym innym aspekcie nie podlegał on kierownictwu ciała ustawodawczego w zakresie programowania, planowania i przeprowadzania kontroli. NOK musi posiadać swobodę wyznaczania sobie priorytetów i planowania swoich prac zgodnie z własnym mandatem oraz stosowania metodyk odpowiednich do podejmowanych kontroli.
- 2.10 W niektórych krajach kontrola władzy wykonawczej w zakresie zarządzania finansowego należy do prerogatyw parlamentu lub wybieralnego zgromadzenia; może to również dotyczyć kontroli wydatków i przychodów na szczeblu regionalnym, gdzie kontrola zewnętrzna jest zadaniem ciała ustawodawczego. W takich wypadkach kontrole prowadzone są na zlecenie tego ciała, a NOK powinien, przy określaniu celów kontroli, brać pod uwagę formułowane przez nie życzenia odnośnie przeprowadzenia konkretnych badań. Ważne jest jednak, aby NOK zachował swobodę w określaniu sposobu, w jaki realizuje wszelkie prace, w tym również zadania zlecone przez parlament.
- 2.11 Jest rzeczą właściwą, aby ustawodawstwo określało minimalne wymagania w zakresie składania sprawozdań, w tym kwestie, które mają podlegać opinii kontrolnej, oraz racjonalny czas na ich sporządzenie. Poza tym elastyczne rozwiązania w zakresie składania przez NOK sprawozdań ciała ustawodawczemu, nie ograniczające sztywno treści i harmonogramu sprawozdań, przyczyniają się do zachowania niezależności.
- 2.12 Konieczne jest, aby ciało ustawodawcze zapewniało NOK wystarczające środki, z których jest on rozliczany, podobnie jak ze skutecznego wykonania swego mandatu.
- 2.13 Władza wykonawcza i NOK mogą być w pewnej mierze wspólnie zainteresowane propagowaniem zasady rozliczalności publicznej. Zasadniczo jednak NOK pozostaje w stosunku do władzy wykonawczej w roli kontrolera zewnętrznego. Sprawozdania NOK stanowią pomoc dla władzy wykonawczej, ponieważ zwracają uwagę na niedomagania administracji i zalecają środki zaradcze. Należy dołożyć starań, aby władze wykonawcze nie uczestniczyły w takich działaniach, byłoby to bowiem nie do pogodzenia z niezależnością i obiektywizmem NOK w wykonywaniu jego mandatu.
- 2.14 Dla niezależności NOK ważne jest, aby władza wykonawcza nie miała uprawnień do kierowania sprawami związanymi z pełnieniem przez NOK jego mandatu. NOK nie może być zobowiązany do przeprowadzenia, modyfikacji lub powstrzymania się od przeprowadzenia kontroli ani do zatajenia lub modyfikacji ustaleń kontroli, wniosków i zaleceń.



- 2.15 W niektórych obszarach pożądanym jest pewien zakres współpracy między NOK a władzą wykonawczą. NOK powinien wykazywać gotowość doradzania władzy wykonawczej w takich kwestiach, jak standardy i zasady rachunkowości oraz forma sprawozdań finansowych, nie dopuszczając jednak do swego otwartego lub milczącego zaangażowania, które negatywnie wpływałoby na niezależność wypełniania jego mandatu kontrolnego.
- 2.16 Niezależność NOK nie wyklucza sytuacji, w której władza wykonawcza przedkłada mu propozycje tematów kontroli, przy czym NOK musi mieć jednak możliwość przyjęcia lub odrzucenia takiej propozycji. Dla istoty niezależności NOK fundamentalne znaczenie ma to, aby decyzje co do zadań kontrolnych, w tym również programu, zależały ostatecznie od niego.
- 2.17 Delikatnym obszarem w relacjach między NOK a władzą wykonawczą jest kwestia finansowania NOK. W rozmaitym stopniu – zależnie od uregulowań konstytucyjnych i instytucjonalnych – rozwiązania dotyczące finansowania NOK mogą być powiązane z sytuacją finansową i ogólną polityką finansową władzy wykonawczej. Jednak skuteczna promocja zasady rozliczalności publicznej wymaga, aby NOK otrzymywał środki wystarczające na należyte wypełnianie obowiązków.
- 2.18 O wszelkich restrykcjach finansowych lub innych narzuconych przez władzę wykonawczą, a ograniczających wykonywanie przez NOK jego mandatu, należy powiadomić ciało ustawodawcze.
- 2.19 Mandat prawny powinien umożliwiać NOK pełny i swobodny dostęp do wszystkich miejsc oraz akt jednostki kontrolowanej i związanych z jej działalnością; powinien również zapewniać odpowiednie uprawnienia do uzyskiwania istotnych informacji od osób i instytucji będących w ich posiadaniu.
- 2.20 Na mocy przepisu prawnego lub zwyczaju władza wykonawcza powinna również zapewnić NOK dostęp do poufnych informacji, które są niezbędne i istotne dla wykonywania jego obowiązków.
- 2.21 Warunki sprawowania urzędu przez zwierzchnika NOK mogą przyczyniać się do niezależności tej instytucji, jeżeli, na przykład, jest on wyznaczany na określoną, długą kadencję albo do momentu osiągnięcia określonego wieku emerytalnego. Z kolei warunki sprawowania urzędu, które wystawiają NOK na presję władz wykonawczych, będą miały negatywny wpływ na jego niezależność. Z tego względu pożądanym jest, aby przepisy dotyczące wygaśnięcia kadencji lub usunięcia z urzędu mogły być realizowane tylko w drodze specjalnego procesu podobnego do stosowanych wobec osób sprawujących funkcje sędziowskie i zbliżone.

- 2.22 W przypadku tych NOK, które pełnią funkcję orzeczniczą i mają zazwyczaj formę kolegialną, niezależność członków tego ciała powinny zapewniać rozmaite gwarancje, a w szczególności zasada nieusuwalności sędziów, przywilej jurysdykcji, ustawowe określenie ich wynagrodzenia i niezależność sędziego prowadzącego sprawę.
- 2.23 Aby NOK był niezależny w swoich działaniach od władzy wykonawczej i w taki właśnie sposób postrzegany, konieczne jest właściwe rozumienie jego mandatu i niezależnego statusu przez społeczeństwo. W tym celu NOK powinien – w miarę możliwości – podejmować na tym polu działania edukacyjne.
- 2.24 Niezależność w funkcjonowaniu NOK nie musi wykluczać uzgodnień z instytucjami władzy wykonawczej w zakresie zarządzania personelem, zasobami czy wspólnego zakupu wyposażenia i materiałów. Instytucje władzy wykonawczej nie powinny jednak mieć możliwości podejmowania decyzji, które naruszałby niezależność NOK w wypełnianiu jego mandatu.
- 2.25 NOK musi być niezależny od jednostek kontrolowanych. Powinien natomiast propagować wśród nich wiedzę na temat swej roli i funkcji, oraz utrzymywać z nimi przyjazne kontakty. Dobre stosunki mogą pomóc NOK w swobodnym i rzetelnym uzyskiwaniu informacji, w prowadzeniu dyskusji w atmosferze wzajemnego szacunku i zrozumienia. W związku z tym NOK, zachowując swą niezależność, może być związany z planowanymi przez administrację reformami w dziedzinach takich jak rachunkowość publiczna czy prawo finansowe, a także brać udział w konsultacjach towarzyszących przygotowywaniu projektów ustaw lub rozporządzeń dotyczących jego kompetencji i uprawnień. Nie powinno to jednak polegać na ingerencji NOK w zarządzanie administracyjne, lecz na współpracy z właściwymi służbami administracyjnymi poprzez udzielanie im fachowej pomocy lub przekazywanie swoich doświadczeń w zakresie zarządzania finansowego.
- 2.26 W przeciwieństwie do kontroli w sektorze prywatnym, gdzie zadanie kontrolera jest uzgodnione i określone w zleceniu, jednostka kontrolowana nie jest klientem NOK. Organ ten musi wypełniać swój mandat w sposób swobodny i bezstronny, biorąc pod uwagę stanowisko kierownictwa tej jednostki przy formułowaniu opinii, wniosków i zaleceń kontrolnych, zachowując jednak niezależność co do zakresu czy charakteru podejmowanych kontroli.
- 2.27 NOK nie powinien uczestniczyć w zarządzaniu i działaniach jednostki kontrolowanej. Personel przeprowadzający kontrolę nie powinien wchodzić w skład struktur zarządzających, a jeżeli mają zostać udzielone wskazówki, to powinny one być przekazane w formie porady lub zalecenia i wyraźnie jako takie przyjęte.

- 2.28 Pracownicy NOK utrzymujący bliskie kontakty natury towarzyskiej, rodzinnej lub innej z kierownictwem jednostki kontrolowanej, co mogłoby prowadzić do ograniczenia obiektywizmu, nie powinni być wyznaczani do przeprowadzania kontroli takiej jednostki.
- 2.29 Kontrolerzy NOK nie powinni instruować pracowników jednostki kontrolowanej w kwestiach związanych z ich obowiązkami. Gdy NOK decyduje się na założenie stałego przedstawicielstwa w jednostce kontrolowanej w celu ułatwienia bieżącego przeglądu jej funkcjonowania, programów i działań, jego pracownicy nie powinni angażować się w jakiegokolwiek procesy decyzyjne i potwierdzające, które uważa się za należące do obowiązków kierownictwa jednostki kontrolowanej.
- 2.30 NOK może współpracować z instytucjami akademickimi i nawiązywać formalne kontakty z organizacjami zawodowymi, korzystając z porad doświadczonych przedstawicieli danej profesji, o ile kontakty takie nie zmniejszają jego niezależności i obiektywizmu.

## **Konflikt interesów**

- 2.31 NOK powinien unikać konfliktu interesów pomiędzy kontrolerem a jednostką kontrolowaną (patrz akapit 2.1b).
- 2.32 NOK wypełnia swoją rolę, prowadząc kontrole podmiotów podlegających kontroli oraz przedstawiając ich wyniki. Aby się z tej roli wywiązać, NOK musi zachować niezależność i obiektywizm. W realizacji tych wymagań pomaga mu stosowanie odpowiednich ogólnych standardów kontroli.

## **Kompetencja**

- 2.33 Ogólne standardy odnoszące się do kontrolera i NOK stanowią, że:

Kontroler i NOK muszą posiadać odpowiednie kompetencje (patrz akapit 2.1c). W poniższych akapitach ujęto kompetencję jako standard kontroli.

- 2.34 Mandat NOK na ogół nakłada obowiązek formułowania i przekazywania opinii, wniosków i zaleceń kontrolnych. W przypadku niektórych NOK obowiązek ten może spoczywać na zwierzchniku instytucji. W NOK zorganizowanych jako ciała kolegialne obowiązek ten zwykle spoczywa na instytucji jako takiej.

- 2.35 Dyskusje w obrębie NOK przyczyniają się do zwiększenia obiektywizmu i autorytetu wydawanych przez niego opinii i podejmowanych decyzji. Jeżeli NOK ma strukturę kolegialną, końcowe opinie i decyzje wyrażają stanowisko tej instytucji jako całości, nawet gdy działania podejmują lub wykonują organy zróżnicowane pod względem składu, choć nie uprawnień, np. izba, izby połączone albo departament izby. Jeżeli NOK ma jednoosobowego zwierzchnika, wszystkie opinie i decyzje są podejmowane przez niego lub w jego imieniu.
- 2.36 Ponieważ pełnione przez NOK funkcje i obowiązki mają kluczowe znaczenie dla zasady rozliczalności publicznej, musi on w swoich kontrolach stosować metody i praktyki najwyższej jakości. NOK zobowiązany jest określić procedury zapewniające skuteczne wypełnianie ciężących na nim obowiązków w zakresie sprawozdań kontrolnych, do których w pełni muszą stosować się pracownicy i eksperci zewnętrzni, przestrzegając standardów, procedur planowania, metod i nadzoru.
- 2.37 NOK musi dysponować zakresem umiejętności i doświadczeń, jaki jest niezbędny do skutecznego wypełniania mandatu kontrolnego. Niezależnie od charakteru kontroli podejmowanych w ramach tego mandatu, prace kontrolne powinny wykonywać osoby, których wykształcenie i doświadczenie odpowiadają naturze, zakresowi i złożoności zadania kontrolnego. NOK powinien posiadać pełen zakres uaktualnionych metodyk kontroli, łącznie z technikami wspartymi systemowo, metodami badań analitycznych, statystycznym doborem próby oraz kontrolą zautomatyzowanych systemów informacyjnych.
- 2.38 Im mandat NOK ma szerszy i bardziej uznaniowy charakter, tym bardziej złożone jest zadanie zagwarantowania jakości działania w obszarze całego mandatu. Tak więc mandat, który pozostawia do decyzji NOK częstotliwość przeprowadzanych kontroli i charakter dostarczanych sprawozdań, wymaga wysokiego standardu zarządzania w ramach samego NOK.

## **Należyta staranność**

- 2.39 Ogólne standardy odnoszące się do kontrolera i NOK stanowią, że:

Kontroler i NOK muszą wykazywać się należyłą starannością i uwagą przy stosowaniu standardów kontroli INTOSAI. Obejmuje to należyłą staranność w planowaniu, ustalaniu, uzyskiwaniu i ocenie dowodów oraz w przedstawianiu ustaleń, wniosków i zaleceń (patrz akapit 2.1d).

W dalszych akapitach ujęto należyłą staranność jako standard kontroli.

- 2.40 NOK musi być obiektywny w przeprowadzanych kontrolach instytucji i przedsiębiorstw publicznych, musi być również jako taki postrzegany. Powinien być uczciwy w swoich ocenach i w sprawozdaniach o wynikach kontroli.
- 2.41 Wykonywanie zadań i sprawność techniczna muszą jakościowo odpowiadać złożoności konkretnej kontroli. Kontrolerzy muszą być wyczuleni na sytuacje, słabości kontroli wewnętrznej, nieprawidłowości w prowadzeniu rejestrów, błędy i nietypowe transakcje lub wyniki, które mogą wskazywać na nadużycia, niewłaściwe lub nielegalne wydatki, niedozwolone operacje, marnotrawstwo, nieudolność lub nieuczciwość.
- 2.42 Jeżeli uprawniona lub uznana instytucja określi standardy i wytyczne w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości przedsiębiorstw publicznych, NOK może wykorzystywać takie wytyczne w swoich kontrolach.
- 2.43 Jeżeli NOK zatrudnia ekspertów zewnętrznych jako konsultantów, musi z należytą starannością upewnić się o ich kompetencjach i umiejętnościach w odniesieniu do danego zadania. Standard ten ma również zastosowanie w przypadku zawierania przez NOK umów z kontrolerami z zewnątrz. Ponadto należy dołożyć starań, aby umowy na przeprowadzenie kontroli zawierały odpowiednią klauzulę, na mocy której w gestii NOK pozostaje określanie planu, zakresu kontroli, sposobu jej realizacji i sporządzenia sprawozdania z kontroli.
- 2.44 Jeżeli, wypełniając swoje funkcje, NOK musi korzystać z pomocy specjalistów zewnętrznych, standard należytej staranności w przeprowadzaniu takich konsultacji ma również znaczenie dla utrzymania jakości działania. Korzystanie z porad ekspertów zewnętrznych nie zwalnia NOK z odpowiedzialności za sformułowane opinie lub wnioski wynikające z kontroli.
- 2.45 Gdy NOK korzysta z pracy innych kontrolerów, musi stosować odpowiednie procedury, aby uzyskać pewność, że zachowują oni należytą staranność oraz stosują się do odpowiednich standardów kontroli; NOK może dokonać weryfikacji pracy wykonanej przez innych kontrolerów, aby upewnić się co do jej jakości.
- 2.46 Informacje na temat jednostki kontrolowanej nie mogą być wykorzystane do celów, które nie mieszczą się w ramach danej kontroli, a jedynie do sformułowania opinii lub sporządzenia sprawozdania zgodnie z zadaniami kontrolera. Jest sprawą zasadniczą, aby NOK zachowywał poufność w sprawach związanych z kontrolą i tak też traktował informacje uzyskane przy wykonywaniu zadań kontrolnych. NOK musi jednak mieć prawo do zgłaszania naruszeń prawa odpowiednim organom ścigania.



INTOSAI



# ISSAI 300

STANDARDY WARSZTATOWE  
KONTROLI PAŃSTWOWEJ

Tytuł oryginału:  
*INTOSAI Auditing Standards – Field Standards*



## Standardy warsztatowe kontroli państwowej

- I. Celem standardów warsztatowych jest ustalenie kryteriów czy też ogólnych ram, pozwalających kontrolerowi na podejmowanie celowych, systematycznych i wyważonych kroków i czynności. Te kroki i czynności stanowią reguły badania, które kontroler jako osoba poszukująca dowodów kontroli wprowadza w życie, aby osiągnąć określone rezultaty.
- II. Standardy warsztatowe tworzą ramy prowadzenia i kierowania pracą kontrolną. Są one powiązane z ogólnymi standardami kontroli, które określają podstawowe wymagania realizacji zadań objętych standardami warsztatowymi, a także ze standardami sprawozdawczymi, które obejmują stronę komunikacyjną pracy kontrolnej, ponieważ wyniki uzyskane dzięki realizacji standardów warsztatowych stanowią główne źródło do formułowania opinii lub sprawozdania kontrolnego.
- III. Standardy warsztatowe, które stosują się do wszystkich typów kontroli, są następujące:
  - (a) Kontroler powinien planować kontrolę tak, aby kontrola o wysokiej jakości była realizowana w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny, a także zgodnie z harmonogramem (patrz akapit 1.1).
  - (b) Praca personelu kontrolującego powinna być odpowiednio nadzorowana na każdym poziomie i na każdym etapie kontroli; nadzorujący członek personelu kontrolnego powinien weryfikować dokumentację wykonanych prac (patrz akapit 2.1).
  - (c) Ustalając zakres i zasięg kontroli, kontroler powinien zbadać i ocenić, czy i na ile można polegać na systemie kontroli wewnętrznej (patrz akapit 3.1).
  - (d) Przeprowadzając kontrole prawidłowości (kontrole finansowe), należy zbadać, czy stosowano się do odpowiednich ustaw i rozporządzeń. Kontroler powinien opracować kroki i procedury kontroli, które pozwolą, z dużą dozą pewności, na wykrycie błędów, nieprawidłowości oraz działań nielegalnych, które mogłyby mieć bezpośredni i istotny wpływ na kwoty zawarte w sprawozdaniach finansowych lub na wyniki kontroli prawidłowości. Kontroler powinien być również świadomy możliwości wystąpienia czynów nielegalnych, które mogłyby wywrzeć pośredni i istotny wpływ na sprawozdania finansowe lub wyniki kontroli prawidłowości.

Przeprowadzając kontrolę wykonania zadań, należy dokonać oceny przestrzegania odpowiednich ustaw i rozporządzeń, o ile jest to konieczne do realizacji celów kontroli. Kontroler powinien tak zaplanować kontrolę, aby w wystarczającym stopniu zapewnić wykrycie nielegalnych działań, które mogą mieć znaczący wpływ na wyniki kontroli. Kontroler powinien być również wyczulony na sytuacje lub transakcje wskazujące na nielegalne działania mogące mieć pośredni wpływ na wyniki kontroli.

Wszystko, co wskazuje na ewentualne nieprawidłowości, nielegalne działania, nadużycia lub błędy, które mogą mieć istotny wpływ na kontrolę, powinno skłonić kontrolera do rozszerzenia procedur w celu potwierdzenia lub wyeliminowania takich podejrzeń.

Kontrola prawidłowości odgrywa szczególnie istotną rolę w kontroli państwowej. Jednym z ważnych celów, jaki tego typu kontrola stawia przed NOK, jest upewnienie się – przy wykorzystaniu wszelkich środków oddanych do jego dyspozycji – że budżet i rachunki państwa są kompletne i prawidłowe. Da to parlamentowi i innym użytkownikom sprawozdania kontrolnego pewność co do poziomu i wykonania zobowiązań finansowych państwa. Aby osiągnąć ten cel, NOK dokonuje sprawdzenia rachunków i sprawozdań finansowych administracji dla upewnienia się, że wszystkie operacje zostały właściwie zrealizowane, zakończone, zatwierdzone, rozliczone i zaksięgowane. Jeżeli nie stwierdza się nieprawidłowości, procedura kontrolna zazwyczaj kończy się udzieleniem absolutorium (patrz akapit 4.1).

- (e) Należy uzyskać rzetelne, stosowne i racjonalne dowody na poparcie opinii i wniosków kontrolera dotyczących instytucji, programu, działalności lub funkcji, które są przedmiotem kontroli (patrz akapit 5.1).
- (f) Prowadząc kontrolę prawidłowości (kontrolę finansową) i, odpowiednio, inne typy kontroli, kontrolerzy powinni przeanalizować sprawozdania finansowe, aby stwierdzić, czy przestrzegane są odpowiednie standardy rachunkowości dotyczące sprawozdawczości finansowej i jawności. Analizę sprawozdań finansowych należy prowadzić aż do momentu uzyskania racjonalnych podstaw do wyrażenia opinii na ich temat (patrz akapit 6.1).

## 1. Planowanie

### 1.1 Standardy warsztatowe stanowią, że:

Kontroler powinien planować kontrolę tak, aby kontrola o wysokiej jakości była realizowana w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny, a także zgodnie z harmonogramem (patrz akapit 0.3a).

Poniższe akapity ujmują planowanie jako standard kontroli.

### 1.2 NOK powinien dać pierwszeństwo wszelkim zadaniom kontrolnym, które musi podjąć z mocy prawa; powinien również ustalić priorytety w obszarze kontroli nieobowiązkowych w ramach swojego mandatu.

### 1.3 Planując kontrolę, kontroler powinien:

- (a) rozpoznać istotne aspekty otoczenia, w którym działa jednostka kontrolowana;
- (b) uzyskać rozeznanie w istniejących relacjach w zakresie rozliczalności;
- (c) rozważyć formę, treść i użytkowników opinii, wniosków i sprawozdań kontrolnych;
- (d) określić cele kontroli i badania konieczne do ich osiągnięcia;
- (e) rozpoznać kluczowe systemy zarządzania i kontroli oraz przeprowadzić wstępną ocenę ich mocnych i słabych stron;
- (f) określić istotność zagadnień, które będą rozpatrywane;
- (g) dokonać przeglądu audytu wewnętrznego jednostki kontrolowanej oraz jego programu pracy;
- (h) ocenić zakres, w jakim można zaufać innym kontrolerom, np. audytowi wewnętrznemu;
- (i) określić najbardziej wydajne i skuteczne podejście kontrolne;
- (j) zadbać o dokonanie przeglądu, który pozwoli stwierdzić, czy podjęto odpowiednie działania na podstawie wniosków i zaleceń sformułowanych po poprzedniej kontroli;
- (k) zadbać o odpowiednią dokumentację planu kontroli i proponowanej pracy w terenie.

### 1.4 Kontrola obejmuje zazwyczaj następujące elementy planowania:

- (a) zbieranie informacji na temat jednostki kontrolowanej i jej organizacji, aby ocenić ryzyko i określić istotność;
- (b) określenie celu i zakresu kontroli;
- (c) przeprowadzenie wstępnej analizy i określenie na jej podstawie podejścia kontrolnego oraz charakteru i zakresu badań;
- (d) naświetlenie specyficznych problemów przewidywanych podczas planowania kontroli;
- (e) przygotowanie budżetu i harmonogramu kontroli;

- (f) określenie potrzeb kadrowych i wyznaczenie zespołu do danej kontroli;
- (g) zapoznanie jednostki kontrolowanej z zakresem, celami i kryteriami oceny danej kontroli i w razie potrzeby omówienie z jednostką tych kwestii. W trakcie kontroli NOK może w razie potrzeby wprowadzić zmiany w planie kontroli.

## 2. Nadzór i weryfikacja

- 2.1 Standardy warsztatowe stanowią, że:  
Praca personelu kontrolującego powinna być odpowiednio nadzorowana na każdym poziomie i na każdym etapie kontroli; nadzorujący członek personelu kontrolnego powinien weryfikować dokumentację wykonanych prac (patrz akapit 0.3b).  
Poniższe akapity ujmują nadzór i weryfikację jako standard kontroli.
- 2.2 Nadzór jest szczególnie istotny dla zapewnienia realizacji celów kontroli i utrzymania odpowiedniej jakości pracy kontrolnej. Właściwy nadzór i kontrola są zatem konieczne we wszystkich sytuacjach, niezależnie od kompetencji poszczególnych kontrolerów.
- 2.3 Nadzór powinien dotyczyć zarówno treści, jak i metody kontroli. Ma on zapewnić, że:
  - (a) członkowie zespołu kontrolnego mają jasne i spójne zrozumienie planu kontroli;
  - (b) kontrola jest prowadzona zgodnie ze standardami i praktykami kontroli NOK;
  - (c) plan kontroli i działania w nim określone są realizowane, chyba że zatwierdzona zostanie jakaś zmiana;
  - (d) materiały robocze zawierają dowody odpowiednio wspierające wszystkie wnioski, zalecenia i opinie;
  - (e) kontroler zrealizował określone cele kontroli;
  - (f) sprawozdanie z kontroli zawiera odpowiednie wnioski, zalecenia i opinie.
- 2.4 Przed sporządzeniem opinii lub sprawozdania kontrolnego wszystkie prace kontrolne powinny być poddane weryfikacji przez nadzorującego członka personelu kontrolnego. Weryfikacja taka powinna mieć miejsce na każdym etapie kontroli. Weryfikacja wnosi do zadania kontrolnego więcej niż jeden poziom doświadczenia i osądu oraz powinna zapewniać, że:
  - (a) wszystkie oceny i wnioski są dobrze ugruntowane i poparte rzetelnymi, stosownymi i racjonalnymi dowodami kontroli, które tworzą podstawę dla końcowej opinii lub sprawozdania kontrolnego;

- (b) wszystkie błędy, niedomagania i elementy nietypowe zostały właściwie rozpoznane, udokumentowane i albo zadowolająco wyjaśnione, albo też przedłożone pracownikowi wyższego szczebla;
- (c) zmiany i ulepszenia niezbędne do prowadzenia przyszłych kontroli są rozpoznane, odnotowane i wzięte pod uwagę przy planowaniu przyszłych kontroli oraz w działaniach z zakresu doskonalenia zawodowego.

2.5 Standard ten inaczej funkcjonuje w NOK zorganizowanym w sposób kolegialny. W takich strukturach wszelkie decyzje, poza rutynowymi, są podejmowane kolegialnie na szczeblu odpowiednim do wagi danej kwestii. Taka instytucja jako całość decyduje o zakresie i rodzaju badań, które mają zostać przeprowadzone oraz o zastosowanych metodach.

### 3. Badanie i ocena systemów kontroli wewnętrznej

- 3.1 Standardy warsztatowe stanowią, że:  
Ustalając zakres i zasięg kontroli, kontroler powinien zbadać i ocenić czy i na ile można polegać na systemie kontroli wewnętrznej (patrz akapit 0.3c).  
Poniższe akapity ujmują system kontroli wewnętrznej jako standard kontroli.
- 3.2 Badanie i ocenę systemu kontroli wewnętrznej należy przeprowadzać w sposób odpowiedni do typu podjętej kontroli. W przypadku kontroli prawidłowości (kontroli finansowej) badanie i ocena dotyczą głównie systemów kontroli, które pomagają w zabezpieczeniu majątku i zasobów oraz zapewniają dokładność i kompletność rejestrów księgowych. W przypadku kontroli prawidłowości (kontroli zgodności) badanie i ocena dotyczą głównie systemów kontroli, które pomagają kierownictwu w przestrzeganiu ustaw i rozporządzeń. W przypadku kontroli wykonania zadań dotyczą one systemów kontroli, które pomagają w prowadzeniu przez jednostkę kontrolowaną jej działalności w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny, zapewniając przestrzeganie zasad zarządzania i przyczyniając się do terminowego i rzetelnego sporządzania informacji finansowych i zarządczych.
- 3.3 Zakres badania i oceny systemów kontroli wewnętrznej zależy od celów kontroli i od zakładanego stopnia zaufania do tych systemów.
- 3.4 Tam, gdzie systemy księgowe lub inne systemy informacyjne zostały skomputeryzowane, kontroler powinien ustalić, czy systemy kontroli wewnętrznej funkcjonują poprawnie, gwarantując, że dane są prawdziwe, wiarygodne i kompletne.

## 4. Przestrzeganie ustaw i rozporządzeń

4.1 Standardy warsztatowe stanowią, że:

4.1.1. Przeprowadzając kontrole prawidłowości (kontrole finansowe), należy zbadać, czy stosowano się do odpowiednich ustaw i rozporządzeń. Kontroler powinien opracować kroki i procedury kontroli, które pozwolą, z dużą dozą pewności, na wykrycie błędów, nieprawidłowości oraz działań nielegalnych, które mogłyby mieć bezpośredni i istotny wpływ na kwoty zawarte w sprawozdaniach finansowych lub na wyniki kontroli prawidłowości. Kontroler powinien być również świadomy możliwości wystąpienia czynów nielegalnych, które mogłyby wywrzeć pośredni i istotny wpływ na sprawozdania finansowe lub wyniki kontroli prawidłowości.

Przeprowadzając kontrole wykonania zadań, należy dokonać oceny przestrzegania odpowiednich ustaw i rozporządzeń, o ile jest to konieczne do realizacji celów kontroli. Kontroler powinien tak zaplanować kontrolę, aby w wystarczającym stopniu zapewnić wykrycie nielegalnych działań, które mogą mieć znaczący wpływ na wyniki kontroli. Kontroler powinien być również wyczulony na sytuacje lub transakcje wskazujące na nielegalne działania, które mogą mieć pośredni wpływ na wyniki kontroli.

Wszystko, co wskazuje na ewentualne nieprawidłowości, nielegalne działania, nadużycia lub błędy, które mogą mieć istotny wpływ na kontrolę, powinno skłonić kontrolera do rozszerzenia procedur w celu potwierdzenia lub wyeliminowania takich podejrzeń.

Kontrola prawidłowości odgrywa szczególnie istotną rolę w kontroli państwowej. Jednym z ważnych celów, jaki tego typu kontrola stawia przed NOK, jest upewnienie się – przy wykorzystaniu wszelkich środków oddanych do jego dyspozycji – że budżet i rachunki państwa są kompletne i prawidłowe. Da to parlamentowi i innym użytkownikom sprawozdania kontrolnego pewność co do poziomu i wykonania zobowiązań finansowych państwa. Aby osiągnąć ten cel, NOK dokonuje sprawdzenia rachunków i sprawozdań finansowych administracji dla upewnienia się, że wszystkie operacje zostały właściwie zrealizowane, zakończone, zatwierdzone, rozliczone i zaksięgowane. Jeżeli nie stwierdza się nieprawidłowości, procedura kontrolna zazwyczaj kończy się udzieleniem absolutorium (patrz akapit 03d).

Poniższe akapity ujmują przestrzeganie przepisów jako standard kontroli.

- 4.2 Sprawdzenie zgodności z ustawami i rozporządzeniami jest szczególnie istotne w kontroli programów rządowych, ponieważ decydenci muszą wiedzieć, czy ustawy i rozporządzenia są przestrzegane, czy osiągnęte są pożądane rezultaty, a jeżeli nie, jakie modyfikacje są niezbędne. Ponadto organizacje, programy, służby, działania i funkcje rządu są tworzone na mocy prawa i podlegają bardziej szczegółowym zasadom i przepisom.
- 4.3 Osoby planujące kontrolę powinny zapoznać się z obowiązującymi jednostkę kontrolowaną wymogami prawnymi. Ponieważ ustawy i rozporządzenia, które mają zastosowanie przy danej kontroli, często są liczne, kontrolerzy powinni w oparciu o wiedzę fachową określić, które ustawy i rozporządzenia mogą mieć istotne znaczenie dla celów kontroli.
- 4.4 Kontroler powinien być również wyczulony na sytuacje i transakcje wskazujące na działania nielegalne, które mogą mieć pośredni wpływ na wyniki kontroli. Jeżeli czynności i procedury kontrolne wskazują, że miały lub mogły mieć miejsce takie działania, kontroler musi określić, w jakim zakresie wpływają one na wyniki kontroli.
- 4.5 Prowadząc kontrole zgodnie z tym standardem, kontrolerzy powinni określić i przeprowadzić czynności i procedury kontrolne, które według ich fachowego osądu są właściwe w danych okolicznościach. Te czynności i procedury kontrolne powinny zmierzać do uzyskania wystarczających, rzetelnych i stosownych dowodów, które będą stanowić racjonalną podstawę dla formułowanych osądów i wniosków.
- 4.6 Ogólnie rzecz biorąc, kierownictwo odpowiada za stworzenie skutecznego systemu kontroli wewnętrznej, który zapewnia działanie zgodne z ustawami i rozporządzeniami. Projektując kroki i procedury, które mają na celu sprawdzenie i ocenę przestrzegania owej zgodności, kontroler powinien ocenić systemy kontroli wewnętrznej danej jednostki oraz ryzyko zawodności struktury kontroli w zapobieganiu czy wykrywaniu nieprzestrzegania prawa.
- 4.7 Kontrolerzy, przy zachowaniu niezależności NOK, powinni wykazać się należyłą zawodową starannością i ostrożnością w rozszerzaniu czynności i procedur kontrolnych wobec działań nielegalnych, tak aby nie utrudniać ewentualnych przyszłych dochodzeń i postępowań prawnych. Należyta staranność obejmuje konsultacje z odpowiednim doradcą prawnym i właściwymi organami wymiaru sprawiedliwości przy określaniu czynności i procedur kontrolnych, które mają zostać podjęte.

## 5. Dowody kontroli

### 5.1 Standardy warsztatowe stanowią, że:

Należy uzyskać rzetelne, stosowne i racjonalne dowody na poparcie opinii i wniosków kontrolera dotyczących instytucji, programu, działalności czy funkcji, które są przedmiotem kontroli (patrz akapit 0.3e).

Poniższe akapity ujmują dowody kontroli jako standard kontroli.

- 5.2 Ustalenia kontroli, wnioski i zalecenia muszą opierać się na dowodach. Ponieważ kontrolerzy rzadko mają okazję rozważenia wszystkich informacji na temat jednostki kontrolowanej, istotne jest, aby zbieranie danych i techniki doboru prób były starannie wybrane. Gdy dane zgromadzone w bazie komputerowej stanowią ważny materiał kontrolny, a wiarygodność danych jest decydująca dla osiągnięcia celów kontroli, kontrolerzy winni upewnić się, czy dane są wiarygodne i adekwatne.
- 5.3 Kontrolerzy powinni dokładnie znać techniki i procedury stosowane przy gromadzeniu dowodów kontroli, takich jak inspekcja, obserwacja, badanie i potwierdzanie. NOK powinien upewnić się, czy stosowane techniki wystarczają do wykrycia wszystkich istotnych błędów i nieprawidłowości.
- 5.4 Przy wyborze podejścia i procedur należy wziąć pod uwagę jakość dowodów, które powinny być rzetelne, stosowne i racjonalne.
- 5.5 Kontrolerzy powinni odpowiednio udokumentować dowody kontroli w dokumentacji roboczej, uwzględniając podstawy i zakres planowania, wykonaną pracę oraz ustalenia kontroli.
- 5.6 Odpowiednia dokumentacja jest istotna z wielu powodów:
- (a) potwierdza i wspiera opinie i sprawozdania kontrolera;
  - (b) zwiększa wydajność i skuteczność kontroli;
  - (c) stanowi źródło informacji w trakcie przygotowywania sprawozdań i przy udzielaniu odpowiedzi na wszelkie pytania ze strony jednostki kontrolowanej lub innych podmiotów;
  - (d) jest dowodem przestrzegania przez kontrolera standardów kontroli;
  - (e) ułatwia planowanie i nadzór;
  - (f) pomaga w doskonaleniu zawodowym kontrolerów;
  - (g) umożliwia sprawdzenie, czy zlecona praca została zadowalająco wykonana;
  - (h) dostarcza zapisu wykonanych prac, który można wykorzystać w przyszłości.



- 5.7 Kontroler powinien pamiętać, że treść i układ dokumentacji roboczej odzwierciedlają stopień jego biegłości, doświadczenia i wiedzy. Dokumentacja ta powinna być na tyle kompletna i szczegółowa, aby doświadczony kontroler, który wcześniej nie miał do czynienia z daną kontrolą, mógł na jej podstawie stwierdzić, jaką pracę wykonano na poparcie wniosków.

## 6. Analiza sprawozdań finansowych

- 6.1 Standardy warsztatowe stanowią, że:

Prowadząc kontrolę prawidłowości (kontrolę finansową) i, odpowiednio, inne typy kontroli, kontrolerzy powinni przeanalizować sprawozdania finansowe, aby stwierdzić, czy przestrzegane są odpowiednie standardy rachunkowości dotyczące sprawozdawczości finansowej i jawności. Analizę sprawozdań finansowych należy prowadzić aż do momentu uzyskania racjonalnych podstaw do wyrażenia opinii na ich temat (patrz akapit 0.3f).

Poniższe akapity ujmują analizę sprawozdań finansowych jako standard kontroli.

- 6.2 Analiza sprawozdań finansowych ma na celu potwierdzenie istnienia oczekiwanego związku pomiędzy różnymi ich elementami, ma też umożliwić ujawnienie wszelkich niepokojących powiązań i tendencji. Kontroler powinien więc gruntownie przeanalizować sprawozdania finansowe i stwierdzić, czy:
- (a) sprawozdania finansowe są przygotowane zgodnie z odpowiednimi standardami rachunkowości;
  - (b) sprawozdania finansowe uwzględniają sytuację jednostki kontrolowanej;
  - (c) w prezentacji poszczególnych elementów sprawozdań finansowych występuje wystarczająca jawność;
  - (d) poszczególne elementy sprawozdań finansowych zostały prawidłowo ocenione, wyliczone i przedstawione.
- 6.3 Metody i techniki analizy finansowej w dużym stopniu zależą od kontrolowanego obszaru, charakteru, zakresu i celu kontroli oraz od wiedzy i osądu kontrolera.
- 6.4 Jeżeli od NOK wymaga się przedstawienia sprawozdania na temat wykonania ustaw budżetowych, kontrola powinna obejmować:
- (a) w przypadku rachunku przychodów, stwierdzenie, czy prognozy odpowiadają pierwotnemu budżetowi oraz czy kontrolę zapisanych podatków i cel oraz zadeklarowanych wpływów można przeprowadzić przez porównanie z rocznymi sprawozdaniami finansowymi kontrolowanej jednostki;

- (b) w przypadku rachunku wydatków, weryfikację zaciągniętych kredytów wspomagających budżet, korekt budżetu i – w odniesieniu do przeniesień – sprawozdań finansowych z poprzedniego roku.

INTOSAI



# ISSAI 400

STANDARDY SPRAWOZDAWCZE  
KONTROLI PAŃSTWOWEJ

Tytuł oryginału:  
*INTOSAI Auditing Standards – Reporting Standards*

## Standardy sprawozdawcze kontroli państwowej

1. Nierealne byłoby ustalanie zasad sprawozdawczych odnoszących się do każdej konkretnej sytuacji. Standardy te mają wspierać ostrożny osąd kontrolera podczas formułowania opinii lub sprawozdania, a nie wyręczać go w tym zakresie.
2. Pod pojęciem „sprawozdania” kryje się zarówno opinia i inne uwagi kontrolera na temat zestawu sprawozdań finansowych, wynikające z kontroli prawidłowości (kontroli finansowej), jak i sprawozdanie kontrolera przygotowane na zakończenie kontroli wykonania zadań.
3. Opinia kontrolera dotycząca zestawu sprawozdań finansowych ma zazwyczaj zwięzłą, standardową formę, która odzwierciedla wyniki szerokiego zakresu badań oraz innych prac kontrolnych. Często wymagane jest sprawozdanie dotyczące zgodności transakcji z ustawami i rozporządzeniami oraz sprawozdanie obejmujące kwestie takie jak nieodpowiednie systemy kontroli, nielegalne działania i nadużycia. W niektórych krajach konstytucja lub ustawy wymagają, aby NOK przygotowywał specjalne sprawozdania na temat realizacji ustaw budżetowych, zawierające uzgodnienie planu i zatwierdzonego budżetu z jego rzeczywistym wykonaniem przedstawionym w sprawozdaniach finansowych.
4. W sprawozdaniu z kontroli wykonania zadań kontroler przedstawia uwagi na temat oszczędności i wydajności w uzyskaniu i wykorzystaniu zasobów oraz skuteczności realizacji wyznaczonych celów. Tego rodzaju sprawozdania mogą znacząco różnić się pod względem zakresu i charakteru; mogą na przykład stwierdzać, czy zasoby wykorzystywano we właściwy sposób, sygnalizować wpływ danych kierunków i programów działania oraz zalecać zmiany, których celem będzie poprawa sytuacji.
5. Aby właściwie ocenić potrzeby użytkownika, kontroler musi niekiedy uwzględnić w sprawozdaniach z kontroli prawidłowości, a także kontroli wykonania zadań, rozszerzone okresy sprawozdawcze oraz odpowiednie i istotne wymagania jawności.
6. Dla ułatwienia orientacji w niniejszym rozdziale pojęcia „opinia” używa się na oznaczenie wniosków kontrolera formułowanych w wyniku kontroli prawidłowości (kontroli finansowej) i może ono obejmować swym zakresem kwestie opisane w akapicie 3; pojęcia „sprawozdanie” używa się na oznaczenie wniosków kontrolera formułowanych po kontroli wykonania zadań, jak opisano to w akapicie 4.

7. Standardy sprawozdawcze są następujące:

- (a) Na zakończenie każdej kontroli kontroler powinien, stosownie do sytuacji, sporządzić pisemną opinię lub sprawozdanie, przedstawiając ustalenia kontroli w odpowiedni sposób; treść tej opinii lub sprawozdania winna być zrozumiała, niedwuznaczna i pozbawiona niejasności, powinna zawierać jedynie te informacje, na których poparcie znaleziono rzetelne i stosowne dowody, jak również powinna być niezależna, obiektywna, uczciwa oraz konstruktywna.
- (b) Do NOK należy ostateczna decyzja co do kroków, które trzeba podjąć w przypadku nieuczciwych praktyk lub poważnych nieprawidłowości wykrytych przez kontrolerów.

W przypadku kontroli prawidłowości kontroler powinien sporządzić pisemne sprawozdanie, które może stanowić część sprawozdania dotyczącego sprawozdań finansowych lub też być oddzielnym sprawozdaniem nt. sprawdzenia zgodności z ustawami i rozporządzeniami. Sprawozdanie takie powinno zawierać oświadczenie kontrolera przedstawiające zestawienie elementów zweryfikowanych pozytywnie oraz zakwestionowanych lub niezbadanych.

W przypadku kontroli wykonania zadań sprawozdanie powinno zawierać wszelkie istotne przykłady nieprzestrzegania przepisów, które mają związek z celami kontroli.

W poniższych akapitach wyjaśniono, dlaczego sporządzanie sprawozdań stanowi standard kontroli. Akapity 9-20 odnoszą się zarówno do opinii, jak i do sprawozdań, akapity 21-26 do sprawozdań.

8. Forma i treść wszystkich opinii i sprawozdań kontrolnych opiera się na następujących zasadach ogólnych:

- (a) Tytuł. Na początku opinii lub sprawozdania powinien być umieszczony odpowiedni tytuł lub nagłówek, ułatwiający czytelnikowi odróżnienie go od innych sprawozdań i informacji.
- (b) Podpis i data. Opinia lub sprawozdanie powinny być właściwie podpisane. Umieszczenie daty informuje czytelnika, że w opinii lub sprawozdaniu uwzględniono efekty zdarzeń i transakcji, o których kontroler powziął wiedzę przed tą datą, co w przypadku kontroli prawidłowości (kontroli finansowej) może wykraczać poza okres, którego dotyczy sprawozdanie finansowe.
- (c) Cele i zakres. Opinia lub sprawozdanie powinny zawierać wzmiankę na temat celów i zakresu kontroli. Informacja taka określa przeznaczenie i granice kontroli.
- (d) Kompletność. Opinie powinny zostać dołączone i opublikowane razem ze sprawozdaniami finansowymi, których dotyczą, natomiast sprawozdanie do-

tyczące wykonania zadań może funkcjonować samodzielnie. Opinie i sprawozdania kontrolera powinny być przedstawione w takiej formie, w jakiej przygotował je kontroler. Korzystając ze swej niezależności, NOK powinien mieć możliwość dołączania wszelkich informacji uznanych za stosowne, może jednak czasem wejść w posiadanie informacji, których swobodne ujawnianie nie leży w interesie państwa. Może mieć to wpływ na kompletność sprawozdania kontrolnego. W takiej sytuacji w gestii kontrolera pozostaje decyzja co do sporządzenia osobnego sprawozdania, które zawiera materiały tajne lub poufne i nie jest publikowane.

- (e) Adresat. W opinii lub sprawozdaniu powinni być wymienieni ci, do których jest ono kierowane, zależnie od okoliczności zlecenia kontrolnego i zgodnie z miejscowymi przepisami i praktyką. Nie jest to konieczne, jeżeli funkcjonują bezpośrednie procedury przekazywania opinii lub sprawozdania.
  - (f) Wskazanie przedmiotu. Opinia lub sprawozdanie powinny wskazywać sprawozdania finansowe w przypadku kontroli prawidłowości (kontroli finansowej), a w przypadku kontroli wykonania zadań obszar, którego dotyczą. Obejmuje to informacje takie, jak nazwa jednostki kontrolowanej, data i okres objęty sprawozdaniami finansowymi oraz przedmiot kontroli.
  - (g) Podstawa prawna. Opinie i sprawozdania kontrolne powinny wskazywać ustawodawstwo lub inne upoważnienie, na podstawie którego prowadzona jest kontrola.
  - (h) Zgodność ze standardami. Opinie i sprawozdania kontrolne powinny wskazywać standardy i praktyki zastosowane podczas prowadzenia kontroli, dając czytelnikowi pewność, że kontrola została przeprowadzona zgodnie z ogólnie uznanymi procedurami.
  - (i) Właściwy czas. Opinia lub sprawozdanie kontrolne powinny być gotowe w odpowiednim czasie, kiedy są najbardziej użyteczne dla odbiorców i użytkowników, zwłaszcza tych, którzy muszą podjąć niezbędne działania.
9. Opinia kontrolna ma zazwyczaj standardową formę, odnosi się do sprawozdań finansowych jako całości, nie musi zatem wchodzić w szczegóły, a jedynie przekazuje ogólne rozumienie ich znaczenia. Na stosowaną terminologię mają wpływ ramy prawne kontroli, jednak treść opinii musi niedwuznacznie wskazywać, czy jest to opinia bez zastrzeżeń, czy z zastrzeżeniami, a jeśli tak, to czy zastrzeżenia dotyczą tylko pewnych aspektów, czy jest negatywna (akapit 14), czy też stanowi rezygnację z wydania opinii (akapit 15).
10. Opinię bez zastrzeżeń wydaje się wówczas, gdy kontroler jest przekonany, że:
- (a) sprawozdania finansowe zostały przygotowane zgodnie z odpowiednimi zasadami i polityką rachunkowości, które konsekwentnie stosowano;
  - (b) sprawozdania są zgodne z wymaganiami odpowiednich ustaw i rozporządzeń;

- (c) obraz przedstawiony w sprawozdaniu finansowym odpowiada wiedzy kontrolera na temat jednostki kontrolowanej;
  - (d) występuje odpowiednia jawność we wszystkich istotnych kwestiach związanych ze sprawozdaniami finansowymi.
11. Podkreślenie wybranych kwestii. W pewnych okolicznościach kontroler może uznać, że czytelnik nie uzyska właściwego zrozumienia sprawozdań finansowych, o ile nie zwróci się jego uwagi na pewne nietypowe lub istotne kwestie. Przyjmuje się ogólną zasadę, że kontroler wydający opinię bez zastrzeżeń nie nawiązuje w niej do konkretnych aspektów sprawozdań finansowych, aby nie zostało to błędnie odczytane jako zastrzeżenie. Aby uniknąć takiego wrażenia, uwagi traktowane jako „podkreślenie wybranych kwestii” zawarte są w innym punkcie niż opinia. Kontroler nie powinien jednak stosować tej metody, aby zaradzić brakowi wystarczającej jawności w sprawozdaniach finansowych, ani też jako alternatywy dla opatrzenia opinii zastrzeżeniami.
12. Kontroler może nie być w stanie wydać opinii bez zastrzeżeń, gdy zachodzi którakolwiek z niżej wymienionych okoliczności i w jego przeświadczeniu ich oddziaływanie jest lub może być istotne dla sprawozdań finansowych:
- (a) wystąpiły ograniczenia co do zakresu kontroli;
  - (b) kontroler uważa, że sprawozdania są niekompletne lub mylące, albo występują w nich nieuzasadnione odstępstwa od możliwych do przyjęcia standardów rachunkowości;
  - (c) sprawozdania finansowe pozostawiają wątpliwości.
13. Opinia opatrzona zastrzeżeniami. Jeżeli kontroler nie zgadza się lub ma wątpliwości co do jednego lub kilku konkretnych elementów w sprawozdaniach finansowych, które są istotne, lecz nie zasadnicze dla zrozumienia tych sprawozdań, powinien wydać opinię z zastrzeżeniami. Sformułowania opinii zazwyczaj wskazują na zadowalający wynik kontroli, wymieniając jedynie jasno i zwięźle kwestie uznane za wątpliwe lub dyskusyjne, które skłoniły do opatrzenia opinii zastrzeżeniami. Dla użytkowników sprawozdań pomocne jest, jeżeli kontroler określi ilościowo skutki owej wątpliwości lub niepewności, choć nie zawsze takie określenie jest wykonalne lub odpowiednie.
14. Opinia negatywna. Jeżeli kontroler nie jest w stanie sformułować opinii odnośnie całości sprawozdań finansowych z powodu niezgodności tak zasadniczej, iż podważałaby ona zaprezentowane stanowisko w stopniu czyniącym nieodpowiednią opinię opatrzoną zastrzeżeniami w pewnych aspektach, wydana zostaje opinia negatywna. Sformułowania w niej użyte jednoznacznie stwierdzają, że sprawozdania finansowe nie zostały rzetelnie przygotowane, wskazując jasno i zwięźle wszystkie kwestie sporne. I znowu, pomocne jest ilościowe określenie



finansowych skutków odnośnie sprawozdań finansowych, o ile jest to wykonalne i odpowiednie.

15. Rezygnacja z wydania opinii. Jeżeli kontroler nie jest w stanie wyrobić sobie opinii odnośnie sprawozdań finansowych jako całości z powodu niepewności lub ograniczenia zakresu kontroli, które są tak zasadnicze, iż nieodpowiednia byłaby opinia opatrzona zastrzeżeniami w pewnych aspektach, wówczas rezygnuje z wydania opinii. Sformułowania użyte w takiej rezygnacji jednoznacznie stwierdzają, że opinia nie może zostać wydana, wskazując jasno i zwięźle wszystkie niepewne kwestie.
16. Zwyczajowo NOK przedstawia szczegółowe sprawozdanie rozwijające opinię, gdy niemożliwe było wydanie opinii bez zastrzeżeń.
17. Dodatkowo, kontrole prawidłowości wymagają często sporządzenia sprawozdania, jeżeli występują słabości w systemach wewnętrznej kontroli finansowej i rachunkowości (niezależnie od kwestii związanych z kontrolą wykonania zadań). Może to być konieczne nie tylko wówczas, gdy słabości dotyczą jednostki kontrolowanej, ale również wtedy, kiedy wiążą się ze sprawowaną przez nią kontrolą nad działalnością innych jednostek. Kontroler powinien również przedstawić znaczące nieprawidłowości, stwierdzone lub potencjalne, niekonsekwencje w stosowaniu przepisów oraz nadużycia i praktyki korupcyjne.
18. NOK sprawujące władzę orzekającą mają możliwość podjęcia pewnych działań w związku z nieprawidłowościami wykrytymi w sprawozdaniach finansowych. Mogą być uprawnione do uzgadniania rachunków sporządzonych przez księgowych i nakładania grzywien na księgowych, a w pewnych okolicznościach do ich zawieszania lub zwalniania.
19. Przedstawiając przypadki nieprzestrzegania ustaw lub rozporządzeń, kontrolerzy powinni dołożyć starań, aby ująć wyniki kontroli w odpowiedniej perspektywie. Zakres nieprzestrzegania prawa można określić liczbą sprawdzanych przypadków lub ująć ilościowo w formie pieniężnej.
20. Sprawozdania na temat nieprawidłowości można przygotowywać niezależnie od zastrzeżeń formułowanych w opinii kontrolera. Ze swej natury zawierają one zazwyczaj istotne uwagi krytyczne, lecz aby miały wymowę konstruktywną, powinny również przedstawiać przyszłe działania zaradcze, biorąc pod uwagę stwierdzenia jednostki kontrolowanej lub kontrolera, w tym wnioski i zalecenia.

21. W przeciwieństwie do kontroli prawidłowości, która wiąże się z dość szczegółowymi wymaganiami i oczekiwaniami, kontrola wykonania zadań ma szeroki charakter i jest bardziej podatna na osąd i interpretację; można ją realizować w sposób bardziej selektywny, w cyklu kilkuletnim, a nie w jednym roku finansowym; ponadto zazwyczaj nie odnosi się do konkretnych sprawozdań finansowych czy innych sprawozdań. W rezultacie sprawozdania z kontroli wykonania zadań mają różny charakter i zawierają więcej kwestii, które podlegają dyskusji oraz racjonalnej argumentacji.
22. Sprawozdanie z kontroli wykonania zadań powinno jasno określać cele i zakres kontroli. Sprawozdania mogą zawierać uwagi krytyczne (na przykład po to, aby w interesie publicznym lub ze względu na zasadę rozliczalności publicznej zwrócić uwagę na poważne marnotrawstwo, rozrzutność lub niesprawność) albo też nie zawierać istotnej krytyki, a jedynie dostarczać niezależnych informacji, porad i stwierdzeń co do tego, czy i w jakiej mierze zrealizowano cele w zakresie oszczędności, wydajności i skuteczności.
23. W pewnych szczególnych sytuacjach kontroler może nie formułować całościowej opinii na temat oszczędności, wydajności i skuteczności jednostki kontrolowanej, jak musi to robić w przypadku opinii na temat sprawozdań finansowych. Jeżeli charakter kontroli pozwala na ocenę konkretnych obszarów działalności jednostki kontrolowanej, kontroler zamiast standardowego sprawozdania powinien sporządzić sprawozdanie, które opisuje te uwarunkowania i przedstawia konkretne wnioski. Jeżeli kontrola ogranicza się do oceny tego, czy istnieją wystarczające systemy kontroli zapewniające oszczędność, wydajność i skuteczność, kontroler może sformułować bardziej ogólną opinię.
24. Kontrolerzy powinni pamiętać, że ich osądy odnoszą się do działań będących wynikiem przeszłych decyzji kierownictwa. Należy zatem zachować ostrożność w formułowaniu takich osądów, zaś sprawozdanie powinno wskazywać charakter i zakres informacji, jakie były dostępne (lub powinny być dostępne) dla jednostki kontrolowanej w fazie podejmowania określonych decyzji. Jasne określenie w sprawozdaniu zakresu, celów i wyników kontroli przekonuje czytelnika o rzetelności działań kontrolera. Rzetelność wymaga również takiej prezentacji słabostek i krytycznych uwag, która zachęca do naprawy i udoskonalenia systemów i wytycznych obowiązujących w jednostce kontrolowanej. W związku z tym na ogół prezentowane ustalenia uzgadnia się z nią, co daje pewność, że zostaną one zaprezentowane w sprawozdaniu kontrolnym w sposób kompletny, dokładny i rzetelny. Może również zachodzić potrzeba włączenia do sprawozdania odpowiedzi jednostki kontrolowanej na podniesione kwestie (w formie dosłownej lub sumarycznej), zwłaszcza wówczas, gdy NOK przedstawia swoje własne poglądy i zalecenia.

25. Sprawozdania z kontroli wykonania zadań nie powinny koncentrować się wyłącznie na krytyce stanu z przeszłości, ale zawierać również konstruktywne uwagi. Wnioski i zalecenia kontrolera stanowią ważny element kontroli i w razie potrzeby są formułowane jako wskazówki do działania. Na ogół zalecenia te wskazują, jakie ulepszenia są potrzebne, a nie jak je wprowadzić, chociaż pojawiają się czasem warunki, które umożliwiają wydanie konkretnego zalecenia, takiego jak zalecenie poprawienia jakiejś ustawy dla ulepszenia działania administracji.
26. Formułując zalecenia oraz oceniając ich realizację, kontroler powinien zachowywać obiektywizm i niezależność; powinien zatem koncentrować się na tym, czy wskazane słabości zostały poprawione, a nie na tym, czy przyjęte zostały konkretne zalecenia.
27. Formułując opinię lub sprawozdanie kontrolne, kontroler powinien uwzględniać istotność danej kwestii w przypadku sprawozdań finansowych (kontrola prawidłowości/kontrola finansowa) albo charakter kontrolowanej jednostki lub działalności (kontrola wykonania zadań).
28. W przypadku kontroli prawidłowości (kontroli finansowej), jeżeli kontroler stwierdzi, że – przy zastosowaniu najbardziej właściwych w danych okolicznościach kryteriów – dana kwestia nie ma istotnego wpływu na obraz, jaki dają sprawozdania finansowe, nie powinien opatrywać opinii zastrzeżeniami. Jeżeli kontroler uzna, że dana kwestia jest istotna, powinien opatryć swoją opinię zastrzeżeniami, określając typ takiego zastrzeżenia (akapity 12-15).
29. W przypadku kontroli wykonania zadań osąd taki będzie bardziej subiektywny, ponieważ sprawozdanie nie odnosi się w sposób tak bezpośredni do sprawozdań finansowych lub innych. W konsekwencji kontroler może stwierdzić, że ważniejsza jest istotność ze względu na charakter lub kontekst od istotności ze względu na wartość.



## Uwagi do ISSAI 100, 200, 300 i 400

Kiedy w 1992 roku wydawano *Standardy kontroli* INTOSAI, umieszczono je w jednym, odrębnym dokumencie. W 2001 r. podjęto decyzję, że *Kodeks etyki*, który został wydany przez Komitet ds. Kontroli na XIV Kongresie INTOSAI w 1992 r. w Waszyngtonie i zatwierdzony przez Kongres w Montevideo w 1998 roku, powinien zawierać również standardy kontroli INTOSAI.

Na XV Kongresie w Kairze (Egipt) w 1995 r. dokonano zmian w standardach kontroli i kiedy XIX Kongres INTOSAI w Meksyku przyjął ramy prawne standardów zawodowych, podjęto decyzję o podzieleniu dokumentu *Kodeks etyki* na 5 oddzielnych dokumentów: ISSAI 30 (*Kodeks etyki*) i *Standardy kontroli* ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300 i ISSAI 400.

Poniżej przedstawiono słowa wstępne i inne informacje dotyczące wymienionych dokumentów.

### Preambuła z 2001 r.

Podczas XVI INCOSAI w Montevideo w 1998 r. Kongres jednogłośnie zatwierdził i wydał *Kodeks etyki* INTOSAI.

Podczas tego samego posiedzenia zdecydowano ponadto, że Komitet Standardów Kontroli INTOSAI powinien zmienić systematykę standardów kontroli, aby ułatwić w przyszłości wprowadzanie aktualizacji i uzupełnień bez zmian ich treści. Obecnie Komitet opracował nową systematykę standardów kontroli.

Ze względów praktycznych zaproponowano, aby kodeks etyki i standardy kontroli udostępnić wspólnie w jednym tomie.

Jest jednak ważne, aby dostrzegać zależności pomiędzy odpowiednimi dokumentami INTOSAI:

*Kodeks etyki* INTOSAI, mając za podstawę *Deklarację z Limy w sprawie zasad kontroli* finansów publicznych, powinien być postrzegany jako niezbędne uzupełnienie umacniające *Standardy kontroli* INTOSAI wydane przez Komitet Standardów Kontroli INTOSAI w czerwcu 1992 roku.

W protokole z XVI posiedzenia INCOSAI w 1998 r. stwierdzono, co następuje.

Wymienione dokumenty można traktować jako kompleksowy system, na który składają się następujące elementy:

- Podstawę stanowi Deklaracja z Limy zawierająca kompleksowe zasady kontroli sektora publicznego.
- Kolejny poziom stanowi kodeks etyki przedstawiający wartości i zasady, którymi w codziennej pracy kierują się kontrolerzy. Jedną z zasad kodeksu etyki to obowiązek stosowania przez kontrolera ogólnie przyjętych standardów kontroli.
- Następnym poziomem są standardy kontroli zawierające postulaty i zasady dotyczące prowadzenia prac kontrolnych.
- Czwarty poziom stanowią wskazówki praktyczne dla NOK we wdrażaniu standardów na ich własnym gruncie prawnym.

Dlatego też ten tom zawiera kodeks etyki wraz z usystematyzowanymi standardami kontroli, zatwierdzonymi przez XVII Kongres INTOSAI w Seulu w 2001 roku.

*Inga-Britt Ahlenius*

*Przewodnicząca Komitetu Standardów Kontroli*

## **Słowo wstępne z 2001 r.**

Obecna, zmieniona wersja *Standardów kontroli* INTOSAI stanowi znaczący krok w stronę opracowania rzeczywiście międzynarodowych standardów kontroli. Z założeń XIII INCOSAI (Berlin) wynika, że poprzednia wersja powinna zostać poprawiona w celu uznania szczególnych potrzeb państw, w których NOK zostały ustanowione jako trybunały obrachunkowe.

W imieniu Komitetu Standardów Kontroli chciałbym podziękować za wysiłek włożony przez wszystkich członków INTOSAI w opracowanie tych standardów. W szczególności chciałbym wyrazić wdzięczność wobec Trybunału Obrachunkowego Belgii, najnowszego członka Komisji Standardów Kontroli INTOSAI, i innych NOK funkcjonujących jako trybunały obrachunkowe za bezcenny wkład w tę pracę. Pragnę również podziękować pozostałym kolegom z Komitetu za wsparcie i wkład w zmiany.

Chociaż standardy kontroli INTOSAI nie są obligatoryjne, odzwierciedlają konsensus „najlepszych praktyk” wypracowanych przez najwyższe organy kontroli. Każdy NOK musi ocenić, w jakim zakresie standardy odpowiadają realizacji jego uprawnień. Zarówno zdaniem Zarządu, jak i Komitetu Standardów Kontroli, standardy te są dokumentem podlegającym ciągłym zmianom. Jako takie powinny uwzględniać w możliwym zakresie bieżące tendencje, rozwiązywać problemy i wątpliwości dotyczące metodyki i praktyki kontroli.

Zarząd zatwierdził te standardy podczas 35. posiedzenia w Waszyngtonie, w październiku 1991 roku. Polecam członkom INTOSAI korzystanie z poprawionych standardów.

*J.C. Taylor*

*Przewodniczący Komitetu Standardów Kontroli*

## **Wstęp z 1989 r.**

Jako przewodniczący Komitetu Standardów Kontroli INTOSAI cieszę się, mogąc przedstawić końcowy projekt stanowiący wynik naszych prac.

Nasz Komitet powstał w maju 1984 r. w celu przedstawienia zaleceń i planów opracowania projektu standardów kontroli INTOSAI. Później skład Komitetu poszerzył się o najwyższe organy kontroli z następujących państw:

- Austria (z urzędu)
- Argentyna
- Australia
- Brazylia
- Kostaryka
- Japonia
- Filipiny
- Arabia Saudyjska (przewodniczący)
- Szwecja
- Wielka Brytania
- Stany Zjednoczone

Plan prac Komitetu został przedłożony Zarządowi, który zatwierdził go podczas posiedzenia Komitetu w Sydney w marcu 1985 roku. W planie zaproponowano utworzenie 4 grup badawczych, aby podzielić się pracami w następujący sposób:

- Pierwsza grupa, w której skład weszły Stany Zjednoczone (koordynator grupy), Kostaryka i Filipiny, zajęła się „Podstawowymi zasadami kontroli administracji publicznej”.
- Druga grupa, którą utworzyły Australia (koordynator grupy) i Argentyna, pracowała nad „Ogólnymi standardami kontroli administracji publicznej”.
- Trzecia grupa, w skład której weszły Szwecja (koordynator grupy) i Japonia, zajęła się „Standardami warsztatowymi kontroli administracji publicznej”.
- Czwarta grupa – Wielka Brytania (koordynator grupy) i Brazylia, pracowała nad „Standardami sprawozdawczymi kontroli administracji publicznej”.

Każda z czterech grup przygotowała memorandum dyskusyjne swoich tematów, jak również przeanalizowała uwagi i sugestie pozostałych członków Komitetu. Na podstawie tych memorandumów wprowadzono sugestie i uwagi do pierwszych wstępnych projektów każdego tematu. Dalsze analizy, sugestie i uwagi przekazane przez Zarząd INTOSAI i członków Komitetu zaowocowały opracowaniem projektów końcowych w celu ujednoczenia terminologii i stylistyki czterech projektów. Zarząd zatwierdził te projekty w maju 1987 r. podczas posiedzenia w Wiedniu i polecił Komitetowi zebranie się w Londynie.

Grupa ekspertów reprezentująca Komitet w czerwcu 1987 r. przez pięć dni pracowała w Londynie nad skonsolidowanym projektem końcowym. W skład tej grupy ekspertów weszli Abdullah I. Al Saleh i dr Issam J. Merei z Arabii Saudyjskiej (przewodniczący), W.A. Broadus (Stany Zjednoczone), Nazario Anis (Filipiny), Cyril Monaghan (Australia), Gunhild Lindstrom (Szwecja), Fernando Goncalves (Brazylia) oraz John Pearce i Andy Burchell (Wielka Brytania).

Podczas 31. posiedzenia w Berlinie Zarząd zgodził się na następujące zasady ponownego przedstawienia projektu standardów kontroli INTOSAI z uwzględnieniem wszelkich przekazanych uwag: otrzymywane uwagi są opracowywane i przekazywane Przewodniczącemu Komitetu przez Sekretarza Generalnego; Przewodniczący Komitetu Standardów Kontroli INTOSAI i Sekretarz Generalny decydują wspólnie o konieczności wprowadzenia i poprawności ewentualnych zmian. Następnie dokument jest przekazywany do zatwierdzenia Kongresowi w Berlinie. Przewodniczący Komitetu i Sekretarz Generalny analizują przekazane uwagi i dokonują zmian tam, gdzie uznają to za stosowne.

Chociaż w całym tym dokumencie używane jest słowo „standardy”, traktuje się je jako równoznaczne ze słowem „wskazówki”, zgodnie z zasadą, że decyzja w sprawie ich stosowania należy do poszczególnych najwyższych organów kontroli.

Chciałbym podziękować wszystkim członkom Komitetu Standardów Kontroli INTOSAI za ich poświęcenie i współpracę podczas realizacji niniejszego projektu. Szczególne podziękowania kieruję do grupy ekspertów, którzy poprawili projekty końcowe na posiedzeniu w Londynie.

*Omar A. Fakieh, Minister Stanu  
Przewodniczący General Auditing Bureau, Arabia Saudyjska  
Przewodniczący Komitetu Standardów Kontroli INTOSAI*

Rijad, marzec 1989 r.







**NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI**

[www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

ISBN 978-83-929290-2-4