

Europejskie wytyczne stosowania standardów kontroli INTOSAI



Europejskie wytyczne stosowania standardów kontroli INTOSAI

EUROPEJSKIE WYTYCZNE STOSOWANIA STANDARDÓW KONTROLI INTOSAI

Wersję angielską opublikowano pod tytułem: *European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards*

Przy wydaniu niniejszej pozycji wykorzystano środki pochodzące z funduszu PHARE

© Copyright by Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2000

ISBN 83-914389-0-2

Przedmowa

Niniejsze „Europejskie wytyczne stosowania standardów kontroli INTOSAI“ zostały przygotowane na wniosek Komitetu Kontaktowego Prezesów najwyższych organów kontroli Unii Europejskiej, przez grupę roboczą złożoną z przedstawicieli następujących sześciu krajowych organów kontroli pod przewodnictwem przedstawiciela Europejskiego Trybunału Obrachunkowego:

Rigsrevisionen - Dania

Tribunal de Cuentas - Hiszpania

Algemene Rekenkamer - Holandia

Riksrevisionsverket - Szwecja

National Audit Office - Wielka Brytania

Corte dei Conti - Włochy

Zaprezentowanych tutaj 15 Wytycznych stanowi znakomity przykład coraz ściślejszej współpracy między najwyższymi organami kontroli Unii Europejskiej w obszarach wspólnego zainteresowania i chciałbym wyrazić szczerze podziękowanie Prezesom organów, które w tym uczestniczyły.

Moje szczególne podziękowania należą się Członkom grupy roboczej, których fachowość oraz zaangażowanie dały w rezultacie podręcznik, który, mam nadzieję, będzie przydatny coraz większej liczbie kontrolerów tak w ramach, jak i poza granicami Unii Europejskiej.

Prof. dr Bernhard Friedmann

Prezes Europejskiego Trybunału Obrachunkowego

Luksemburg 1998 r.

SPIS TREŚCI

WSTĘP	5
GRUPA 1. PRZYGOTOWANIE KONTROLI	11
WYTYCZNA 11: Planowanie kontroli	11
WYTYCZNA 12: Istotność i ryzyko kontroli	19
WYTYCZNA 13: Dowody kontroli i podejście kontrolne	29
GRUPA 2. UZYSKANIE DOWODÓW KONTROLI	37
WYTYCZNA 21: Ocena i badanie systemów kontroli wewnętrznej	37
WYTYCZNA 22: Kontrola systemów informatycznych	49
WYTYCZNA 23: Pobieranie próby dla kontroli	79
WYTYCZNA 24: Procedury analityczne	85
WYTYCZNA 25: Wykorzystanie pracy innych kontrolerów i ekspertów	97
WYTYCZNA 26: Dokumentacja	105
GRUPA 3. ZAKOŃCZENIE KONTROLI	109
WYTYCZNA 31: Sporządzanie sprawozdań	109
WYTYCZNA 32: Dodatkowe informacje w dokumentach zawierających kontrolowane sprawozdania finansowe	113
GRUPA 4. KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ	119
WYTYCZNA 41: Kontrola wykonania zadań	119
GRUPA 5. POZOSTAŁE ZAGADNIENIA	141
WYTYCZNA 51: Zapewnienie jakości	141
WYTYCZNA 52: Nieprawidłowości	145
WYTYCZNA 53: Promowanie właściwych rozwiązań w zakresie księgowości	165
SŁOWNIK TERMINÓW	183

WSTĘP

Tło prac grupy roboczej

1. Grupa robocza ds. standardów kontroli została utworzona przez Komitet Kontaktowy Prezesów najwyższych organów kontroli Unii Europejskiej na posiedzeniu w Madrycie w dniach 24-25 września 1991 roku. Początkowo grupa składała się z przedstawicieli najwyższych organów kontroli Danii, Hiszpanii, Holandii i Włoch. Najwyższy organ kontroli Wielkiej Brytanii przyłączył się w 1994 roku, a Szwecji - w 1996 roku. Pracom grupy przewodniczył Europejski Trybunał Obrachunkowy¹.
2. Grupa koncentrowała swe prace na aspektach metodycznych wykonywania kontroli tych zagadnień, w których najwyższe organy kontroli krajów Unii Europejskiej mają łączny lub wspólny interes. „Standardy kontroli INTOSAI” łączy wspólna „nić metodyczna” przebiegająca przez bogatą różnorodność tradycji publicznej kontroli w krajach członkowskich UE. Grupa usiłowała wesprzeć się tą tradycją i wykorzystać, redagując serię piętnastu wytycznych. Opisują one, w jaki sposób „Standardy kontroli INTOSAI” można zastosować w kontekście kontroli działalności Unii Europejskiej. Grupa starała się opracować wytyczne dla wszystkich głównych obszarów procesu kontroli. Tak więc, przykładowo, standard roboczy INTOSAI w zakresie „dowodów” został opracowany za pośrednictwem czterech wytycznych obejmujących „dowody kontroli i podejście kontrolne”, „pobieranie próby dla kontroli”, „wykorzystanie pracy innych kontrolerów i ekspertów” oraz „pozostałe informacje w dokumentach zawierających kontrolowane sprawozdania finansowe”. Ponadto, opracowując niniejsze Wytyczne, grupa wzięła również pod uwagę Międzynarodowe Standardy Kontroli wydane przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC).
3. Podczas gdy pierwotnym zadaniem grupy było przedstawienie wspólnej metodyki dla kontroli wspólnych bądź koordynowanych² realizowanych

1 W obradach Grupy ad hoc brały udział następujące osoby:

Dania	– pan H. Otbo, pan M. Levysohn
Hiszpania	– pan J. Corral, pani M.L. Martin Sanz, pan V. Manteca Valdelande
Holandia	– pani M.L. Bemelmans-Videc
Szwecja	– pan F. Cassel
Wielka Brytania	– pan S. Ardron, pan J.D. Thorpe
Włochy	– pan G. Clemente, pan E. Colasanti, pan C. Costanza, pan B. Manna
Europejski Trybunał Obrachunkowy	– pan N. Schmidt-Gerritzen (przewodniczący), pan T.M. James, pan B. Albugues, pan J. Eilbeck, pan N. Usher.

2 W kontroli prowadzonej wspólnie najwyższe organy kontroli, które w niej uczestniczą, określają, w ramach własnych zakresów działalności, dla danego badanego przedmiotu te same cele. W kontroli koordynowanej każdy z uczestniczących najwyższych organów kontroli bada wspólny przedmiot i choć najwyższe organy kontroli mogą mieć odmienne cele, ściśle współpracują ze sobą, co umożliwia wymianę informacji, wzbogacając w ten sposób poszczególne kontrole prowadzone przez każdy z uczestniczących najwyższych organów kontroli.

Wstęp

przez najwyższe organy kontroli UE, grupa z zadowoleniem odnotowuje, że jej projekt Wytycznych był również wykorzystywany przez niektóre najwyższe organy kontroli, szczególnie przy dokonywaniu zasadniczych ocen swoich roboczych metod kontroli, np. w odpowiedzi na nowe krajowe ustawodawstwo. Dalsze informacje na temat potencjalnego wykorzystania tych Wytycznych znaleźć można w pkt. 10 niniejszego wstępu.

4. Pełen zestaw piętnastu Wytycznych oraz ich relacje do „Standardów kontroli INTOSAI” został przedstawiony w formie diagramu na końcu niniejszego wstępu. Zostały one podzielone na pięć grup:

Grupa 1 - trzy wytyczne związane z przygotowaniem kontroli

Grupa 2 - sześć wytycznych związanych z uzyskiwaniem dowodów kontroli

Grupa 3 - dwie wytyczne związane z realizacją kontroli

Grupa 4 - jedna wytyczna na temat kontroli wykonania zadań, oraz

Grupa 5 - trzy wytyczne dotyczące innych zagadnień

Realizując swe prace, grupa otrzymywała komentarze i wsparcie ze strony prezesów i łączników najwyższych organów kontroli UE oraz od pracowników tych organów (w szczególności od pracowników najwyższych organów kontroli reprezentowanych w grupie). Członkowie grupy chcieliby skorzystać z okazji i wyrazić swą wdzięczność za udzielone poparcie. Mamy nadzieję, że tworząc te właśnie Wytyczne, które pomogą naszym kolegom w pracy, należycie zrekompensowaliśmy ich trud włożony w ich powstanie.

5. Grupa chciałaby również wyrazić swe uznanie dla trudnej pracy polegającej na przetłumaczeniu tych Wytycznych i pozostałych dokumentów z języka roboczego, w którym powstały (tj. angielskiego), na pozostałe dziesięć urzędowych języków UE. Duża część tych prac została wykonana przez zespół tłumaczy Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, jednakże grupa chciałaby również podziękować liczным ekspertom najwyższych organów kontroli krajów członkowskich oraz Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, którzy świadczyli pomoc przy realizacji tego zadania.

Wspólna podstawa metodyczna

6. Podczas gdy niniejsze Wytyczne są bardziej szczegółowe niż „Standardy kontroli INTOSAI”, to jednak nie stanowią one szczegółowych procedur roboczych do stosowania przez poszczególnych kontrolerów, gdyż grupa uważa, iż każdy najwyższy organ kontroli musi decydować samodzielnie o swoich szczegółowych procedurach, biorąc pod uwagę uwarunkowania w danym kraju, tradycje oraz ustawodawstwo. Jednakże Wytyczne stanowią wspólną podstawę, do której można się odnosić, oraz którą mogą fakultatywnie przyjmować wszystkie najwyższe organy kontroli, w ramach aktualnych metod kontroli stosowanych przez każdy z nich w odniesieniu do dowolnej kontroli działalności Unii Europejskiej - czy to prowadzonej wyłącz-

Wstęp

nie na niwie krajowej, lub łącznie czy w sposób skoordynowany z innymi najwyższymi organami kontroli, na szczeblu międzynarodowym. Postępowanie się Wytycznymi winno wspomóc najwyższe organy kontroli w wykonywaniu ich obowiązków w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny.

7. Niektóre najwyższe organy kontroli krajów członkowskich UE przyjęły podejście kontrolne bardziej oparte na krajowych standardach kontroli, a nie na „Standardach kontroli INTOSAI”. Te krajowe standardy kontroli są często blisko związane z Międzynarodowymi Standardami Kontroli wydanyymi przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC). Podczas swej pracy grupa wzięła pod uwagę porównanie standardów INTOSAI oraz IFAC przeprowadzone przez Europejski Trybunał Obrachunkowy. Porównanie to wykazało, że choć oba zestawy standardów różnią się pod względem stopnia szczegółowości oraz terminologii, różnice te nie wywierają istotnego wpływu na leżącą u ich podstaw metodykę kontroli. Grupa uważa zatem, że niniejsze Wytyczne mogą być stosowane przez wszystkie najwyższe organy kontroli Unii Europejskiej.
8. W dwu wytycznych zamieszczono słowniczki terminologiczne celem wyjaśnienia konkretnych pojęć. W przypadku pojęć i terminów o bardziej ogólnym zastosowaniu, czytelnik winien zapoznać się ze słownikiem terminów zamieszczonym w „Standardach kontroli INTOSAI”, przedrukowanym na końcu Wytycznych³.

„Wymiar Unii Europejskiej”

9. Przygotowując niniejsze Wytyczne, grupa starała się szczególnie uwypuklić „wymiar Unii Europejskiej”. Jeśli dany aspekt europejski mógłby wpłynąć na sposób, w jaki konkretny kontroler wykonuje pracę, zostało to uwzględnione w treści danej wytycznej, np. Wytyczna 52 „Nieprawidłowości” zawiera podsumowanie właściwego ustawodawstwa Unii Europejskiej.
10. Grupa jest jednak zdania, że główny wymiar Unii Europejskiej w odniesieniu do Wytycznych polega na tym, iż stanowią one wspólną podstawę techniczną, którą mogą przyjąć fakultatywnie wszystkie najwyższe organy kontroli UE, w ramach aktualnych, odrębnych dla każdego najwyższego organu kontroli metod kontroli każdego z nich. Innymi słowami, grupa uważa, że najistotniejszy wymiar Unii Europejskiej wynika z ogólnej akceptacji Wytycznych przez wszystkie siedem najwyższych organów kontroli uczestniczących w pracach grupy, które razem reprezentują główne nurty wszystkich tradycji kontroli sfery publicznej oraz struktur organizacyjnych wśród najwyższych organów kontroli Unii.

3 Tam gdzie jest dostępne oficjalne tłumaczenie „Standardów kontroli INTOSAI”, słownik terminów INTOSAI pojawia się w odpowiedniej wersji językowej. W odniesieniu do pozostałych języków, niniejszy tekst zawiera jego wersję angielską.

Wstęp

Czy szersza rola tych Wytycznych?

11. Zasadnicza praca polegająca na sformułowaniu i zredagowaniu piętnastu Wytycznych trwała kilka lat, z jednym dodatkowym rokiem poświęconym na ostateczne zmiany redakcyjne i przygotowanie całości do publikacji. Europa (i w rzeczy samej świat) nie trwała nieruchomo w tym okresie, a wręcz przeciwnie; w tym czasie miało miejsce wiele wydarzeń wywierających wpływ na kontrolę na poziomie państw oraz na środowisko, w którym jest ona prowadzona w Unii Europejskiej. Być może do najbardziej istotnych wydarzeń należały działania na rzecz poszerzenia UE, a w szczególności przygotowania w krajach Europy Środkowej i Wschodniej oraz krajach b. ZSRR. Z zadowoleniem przyjęto wiadomość, że Wytyczne, nawet jeśli wciąż w formie projektu, są dostępne najwyższym organom kontroli w tamtych krajach, i że cieszą się pozytywną opinią wśród niektórych organów. Grupa jest przekonana, że Wytyczne mogą odegrać dodatkową pożyteczną rolę, nie przewidzianą w 1991 roku, kiedy rozpoczynała się realizacja projektu, tj. pomoc najwyższym organom kontroli w tamtych krajach w działaniach przygotowawczych służących przystąpieniu do Unii. Członkowie grupy mają nadzieję, że ich praca będzie stanowić przydatny wkład w tej dziedzinie.

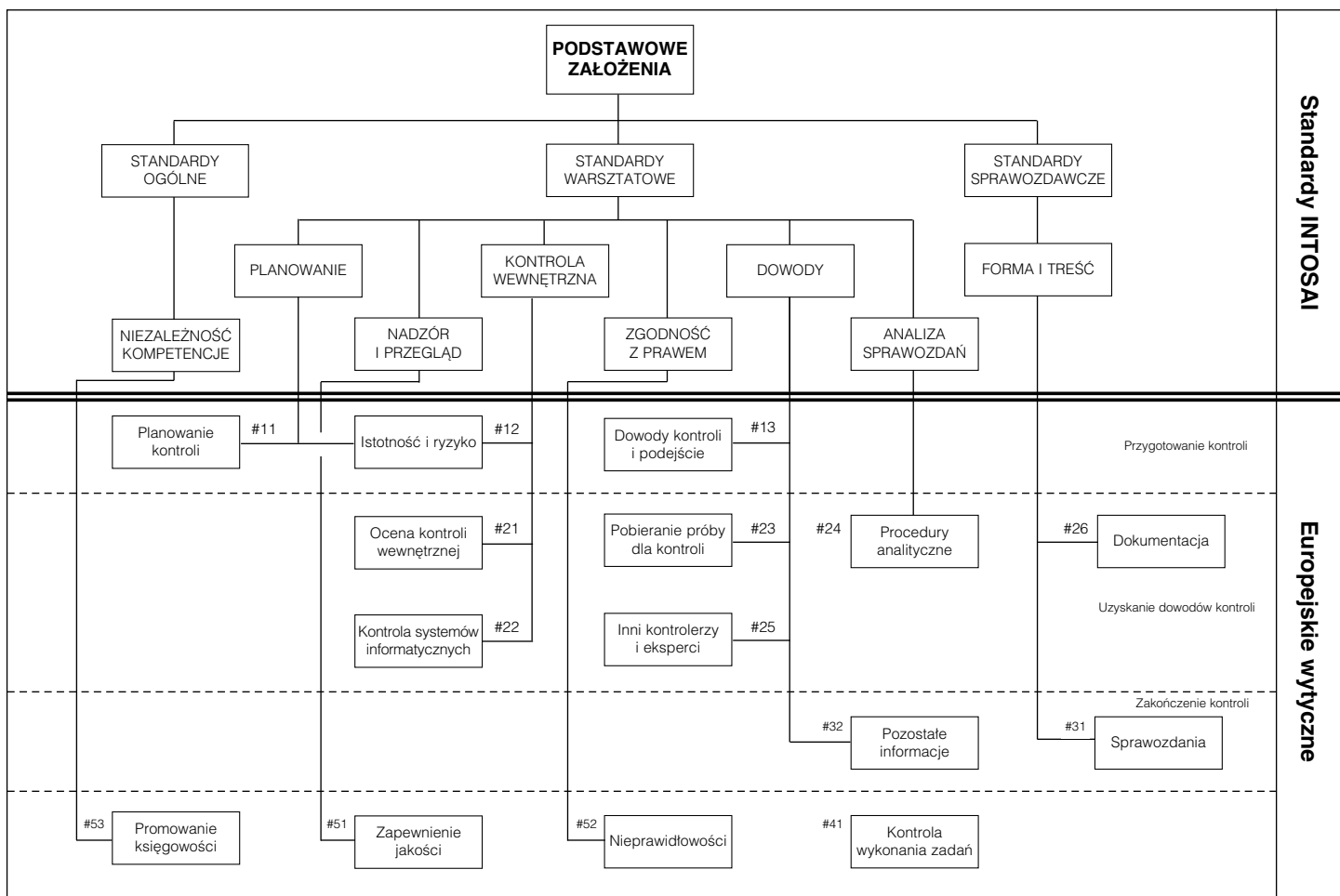
Rola doradcza Wytycznych

12. Niniejsze wytyczne mają pełnić funkcje doradczą: mogą one być stosowane fakultatywnie przez najwyższe organy kontroli. W pierwotnej wersji językowej - w języku angielskim - często stosowano słowo „powinien“, grupa posługiwała się nim w celu podkreślenia stosowanej praktyki czy zdecydowanie zalecanej procedury.

Uwagi

13. Grupa z przyjemnością przyjmie uwagi od użytkowników, tak aby Wytyczne można było uaktualnić i poprawić. Wszelkie uwagi i komentarze należy wysyłać do Working Methods Team, ADAR Directorate, European Court of Auditors, 12 rue Alcide De Gasperi, L-1615 Luksemburg.

Wstęp



GRUPA 1: PRZYGOTOWANIE KONTROLI

WYTYCZNA 11: PLANOWANIE KONTROLI

Spis treści Punkt

<i>Standardy kontroli INTOSAI</i>	1
<i>Korzyści i cele planowania kontroli</i>	2
<i>Różne poziomy planowania</i>	3
<i>Planowanie zadania kontrolnego</i>	4
 <i>Planowanie zadania kontrolnego</i>	 Aneks 1
<i>Prace na etapie przedplanistycznym</i>	Załącznik 1
<i>Typowa treść planu zadania kontrolnego</i>	Załącznik 2

1 Standardy kontroli INTOSAI

1.1 Punkt 132 „Standardów kontroli INTOSAI” stwierdza, że:

„Kontroler powinien planować kontrolę w sposób, który zapewnia, że kontrola o wysokiej jakości jest realizowana w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny, a także zgodnie z harmonogramem”.

2 Korzyści i cele planowania kontroli

2.1 Planowanie jest korzystne dla najwyższych organów kontroli z trzech powodów:

- racjonalność: przebieg i wyniki procesu planowania wspomagają logiczną ocenę zadań stojących przed najwyższym organem kontroli oraz określenie przejrzystych celów;
- przewidywalność: zadania są wpisywane w harmonogram, dzięki czemu bardziej przejrzysty jest obraz projektów;
- koordynacja: koordynacja polityk kontrolnych najwyższego organu kontroli oraz faktycznej pracy kontrolnej.

2.2 Planowanie kontroli ma następujące cele:

- określenie sposobu, w jaki zostaną osiągnięte obowiązki wynikające z przepisów prawa oraz inne priorytety kontroli;
- identyfikacja zakresu, celów oraz przewidywanych wyników kontroli;
- zdefiniowanie sposobu uzyskiwania i analizowania dowodów kontroli niezbędnych do osiągnięcia celów kontroli;

Grupa 1

Wytyczna 11

PLANOWANIE KONTROLI

- d. identyfikacja zasobów, koniecznych i faktycznie wykorzystywanych do przeprowadzenia kontroli, jak również określenie kosztów i sporządzenie harmonogramu przeprowadzania kontroli;
- e. umożliwienie kierownictwu nadzorowania i kontrolowania poszczególnych kontroli, jak również całej działalności najwyższego organu kontroli.

3 Różne poziomy planowania

- 3.1 Zazwyczaj więcej wymaga się i oczekuje od najwyższych organów kontroli, niż pozwala na to ich wewnętrzny potencjał. Dlatego też najwyższe organy kontroli ustanowiły hierarchiczne struktury planowania, za pomocą których dokonuje się agregacji indywidualnych zadań kontrolnych, uzyskując całościowy i długoterminowy obraz. Niniejsza Wytyczna zajmuje się głównie planowaniem zadań kontrolnych. Jednakże ważne jest, aby indywidualny kontroler był świadomy, że każde niepowodzenie polegające na przekroczeniu budżetu lub nieuzyskaniu zamierzonych celów na poziomie zadania kontrolnego ma wpływ nie tylko na to zadanie, lecz także na inne działania najwyższych organów kontroli. I odwrotnie, w sytuacji gdy zadania kontrolne można zrealizować na pożądanym poziomie nie wykorzystując całego budżetu przeznaczonego na przeprowadzenie kontroli lub przed wyznaczonym terminem (np. wskutek podniesienia wydajności), wzmacnia to potencjał najwyższego organu kontroli w zakresie spełniania przez niego innych wymagań oraz oczekiwań.

4 Planowanie zadania kontrolnego

- 4.1 Zadanie kontrolne definiuje się jako wyodrębniony i identyfikowalny odcinek prac kontrolnych, który zwyczajowo kończy się wydaniem przez najwyższy organ kontroli opinii, oświadczenia, sporządzeniem sprawozdania lub też stanowi znaczący wkład do rocznego sprawozdania publikowanego przez najwyższy organ kontroli. Typowe zadanie kontrolne posiada łatwo identyfikowalne cele i odnosi się do pojedynczego działania lub grupy działań, programów czy jednostek („kontrolowana jednostka”). Celem może być przeprowadzenie kontroli finansowej, legalności i prawidłowości, czy też kontroli wykonania zadań, lub jakiejś ich kombinacji.
- 4.2 Dalsze wytyczne w zakresie planowania zadania kontrolnego zostały zawarte w Aneksie 1.
- 4.3 Aby uzyskać poprawę oszczędności, wydajności i skuteczności, najwyższy organ kontroli powinien oceniać wyniki swej pracy nad każdym zadaniem kontrolnym w kontekście celów i planu kontroli oraz na podstawie takiej oceny wyciągać stosowne wnioski. Odpowiedzialni za to kierownicy winni przeprowadzić taką ocenę i przekazać jej rezultaty wyższej kadrze kierowniczej. W przypadku niektórych najwyższych organów kontroli działania takie zostały wzmocnione przez opracowanie niezależnych ocen sposobów zapewnienia jakości lub analiz kontroli wewnętrznej (patrz Wytyczna 51 „Zapewnienie jakości”).

Grupa 1

Wytyczna 11

PLANOWANIE KONTROLI**ANEKS 1: Planowanie zadania kontrolnego**

- 1 Niezależnie od swych celów, zadanie kontrolne składa się zazwyczaj z następujących etapów:
 - 1.1 Faza przedplanistyczna:
 - zbieranie informacji oraz wstępna ich ocena;
 - wstępna ocena systemów i sposobów kontroli;
 - określenie szczegółowych celów kontroli;
 - wstępna ocena potrzeb w zakresie zasobów oraz stworzenie harmonogramu działania.
 - 1.2 Faza planistyczna:
 - opracowanie i ocena planu kontroli;
 - nawiązanie współpracy z jednostką podlegającą kontroli;
 - przygotowanie programów kontroli;
 - zatwierdzenie planu.
 - 1.3 Etap prac w terenie:
 - zebranie i ocena dowodów kontroli;
 - zredagowanie wstępnych wniosków;
 - identyfikacja i zatwierdzenie niezbędnych zmian w planie kontroli.
 - 1.4 Sporządzanie sprawozdań:
 - redagowanie i ocena wniosków, opinii, zaleceń i/lub sprawozdań („wyników“);
 - ocena, zatwierdzenie i publikacja wyników;
 - wewnętrzne uzgodnienie wykorzystanych zasobów w relacji do tych ujętych w planie;
 - ocena wykonywania zadań przez kontrolerów.
 - 1.5 Etap po sporządzeniu sprawozdania:
 - monitorowanie wpływu przeprowadzonej kontroli.

Wymienione etapy nie muszą stanowić odrębnych całości i w pewnym zakresie mogą na siebie zachodzić.

- 2 Skuteczny plan kontroli zależy od prac przeprowadzonych na etapie przedplanistycznym. Dalsze wytyczne w tym zakresie zostały zawarte w Załączniku 1 do niniejszego Aneksu.
- 3 Plan zadania kontrolnego stanowi w rzeczy samej sprawozdanie z etapu przedplanistycznego. Jest to również dokument, który umożliwia kierownictwu najwyższego organu kontroli dokonanie oceny prac przedplanistycznych, zatwierdzenie podejścia kontrolnego, budżetu i harmonogramu

Grupa 1

Wytyczna 11

PLANOWANIE KONTROLI

kontroli, jak również alokacje niezbędnych zasobów. Na podstawie takiego planu kierownictwo ma możliwość skontrolowania postępów w wykonywanej kontroli oraz podejmowania oceny jej realizacji ex post. Ponadto plan zadania kontrolnego jest jednym z wielu elementów, które łącznie składają się na ogólne długoterminowe planowanie i zarządzanie zasobami najwyższego organu kontroli.

- 4 Plan zadania kontrolnego jest dokumentem kluczowym. Musi zostać sporządzony terminowo; musi zawierać także wszelkie niezbędne informacje, zachowując jednocześnie przejrzystość i zwięzłość. Z uwagi na to, że nie można opisać dokładnej zawartości planu zadania kontrolnego, niektóre cechy będą wspólne dla większości planów - zostały one zarysowane w Załączniku 2 do niniejszego Aneksu.
- 5 Planowanie kontroli jest procesem dynamicznym. Aby osiągnąć cele kontroli, może zachodzić konieczność wprowadzenia zmian w pierwotnym planie, w miarę postępów w przeprowadzaniu kontroli. Najwyższe organy kontroli winny dysponować procedurą oceny i zatwierdzania takich zmian.

Grupa 1

Wytyczna 11

PLANOWANIE KONTROLI**ANEKS 1****Załącznik 1: Prace na etapie przedplanistycznym**

Często zdarza się, że wiele informacji niezbędnych na etapie przedplanistycznym jest dostępnych w ramach najwyższych organów kontroli (np. w bieżących lub trwałych plikach z lat ubiegłych). W takim przypadku, prace na etapie przedplanistycznym obejmować będą uaktualnienie tych informacji oraz uwzględnienie wszelkich zasadniczych zmian.

W dalszej części w zarysie zaprezentowano podsumowanie typowych prac niezbędnych do przeprowadzenia na etapie przedplanistycznym:

1 Zrozumienie badanej jednostki

1.1 Kontroler winien zidentyfikować ważne aspekty środowiska, w którym działa kontrolowana jednostka. Obejmuje to rozważenie takich zagadnień jak:

- cele jednostki
 - dane wejściowe
 - zasoby i finansowanie
 - ramy prawne
 - personel (liczba i jakość)
- dane wyjściowe
 - zakres i odnośne znaczenie danych wyjściowych w porównaniu do celów jednostki
 - wymagania i ograniczenia czasowe
 - ramy prawne
 - charakter „rynku”, w którym ta jednostka działa
 - porównania wewnątrz krajowe/międzynarodowe
 - sprawozdania ustawowe i pozaustawowe
 - uwarunkowania dotyczące położenia geograficznego i systemów komunikacji

1.2 Kontroler musi zidentyfikować sposób działania kontrolowanej jednostki w danym środowisku, w tym:

- organizację:
 - schemat organizacyjny i zakresy obowiązków
 - kluczowe systemy zarządzania i kontroli
 - kluczowe systemy finansowe i kontroli

1.3 W ramach zapoznawania się z kontrolowaną jednostką i jej środowiskiem, kontroler często będzie stosować analityczne techniki dokonywania oceny (patrz Wytyczna 24 „Procedury analityczne”) w celu przeanalizowania, porównania i oceny odnośnych dostępnych danych.

Grupa 1

Wytyczna 11

PLANOWANIE KONTROLI**2 Wpływ kontrolowanej jednostki na kontrolę**

2.1 Kontroler musi ustalić, w jaki sposób działalność kontrolowanej jednostki oraz jej środowisko wpłynie na kontrolę. W szczególności:

- jakie są rodzaje ryzyka nieodłącznego (patrz Wytyczna 12 „Istotność i ryzyko kontroli”) związanego z działaniami wynikającymi z konkretnej struktury organizacyjnej danej jednostki oraz środowiska, w którym działa?
- jakie rodzaje ryzyka nieodłącznego są ogólnie związane tym typem jednostki?
- jakie systemy kontroli zostały wdrożone przez kierownictwo danej jednostki w celu zabezpieczenia przed wystąpieniem takiego ryzyka; czy będą one (najprawdopodobniej) skuteczne?
- z jakimi szczególnymi czynnikami mamy do czynienia i jaki będą one miały wpływ na kontrolę w szczególności w kontekście europejskim?

Aby odpowiedzieć na te pytania, ważne jest przeprowadzenie wstępnej oceny kluczowych systemów oraz sposobów kontroli (patrz Wytyczna 21 „Ocena i badanie systemów kontroli wewnętrznej”).

3 Środowisko kontroli oraz cele kontroli

3.1 Kontroler powinien rozważyć postać, treść oraz użytkowników rezultatów kontroli. Następnie powinien wyszczególnić cele kontroli (należy je szczegółowo określić, zwłaszcza w przypadku kontroli wykonania zadań, co umożliwi kontrolerowi ustalić kryteria, na podstawie których będzie dokonywał oceny uzyskanych dowodów).

3.2 Wyraźnie określone cele kontroli pomogą kontrolerowi ustalić stopień ważności zagadnień, które będą poddane badaniu (patrz Wytyczna 12 „Istotność i ryzyko kontroli”).

4 Dowody kontroli

4.1 Kontroler musi określić, jakie dowody kontroli będą niezbędne, aby zrealizować zakładane cele kontroli. Należy rozważyć następujące zagadnienia:

- rzetelność dowodów:
 - wystarczająca ilość
 - wiarygodność
- stosowność dowodów
- racjonalność dowodów⁴

4.2 Powyższe powinno doprowadzić kontrolera do określenia:

- podejścia kontrolnego, które przyjmie;

⁴ Racjonalny dowód kontroli jest zdefiniowany w słowniku terminów „Standardów kontroli INTOSAI” jako „informacja, która jest ekonomiczna, ponieważ koszt jej pozyskania jest współmierny do wyniku, który kontroler lub najwyższy organ kontroli usiłuje osiągnąć”.

Grupa 1

Wytyczna 11

PLANOWANIE KONTROLI

- źródeł dowodów, które zostaną wykorzystane oraz metod, którymi będzie się posługiwał w ich pozyskaniu;
- niezbędnych badań oraz ich zakresu.

4.3 Dalsze wskazania w tym zakresie patrz Wytyczna 13 „Dowody kontroli i podejście kontrolne”.

5 Zasoby kontroli

5.1 Po określeniu przez kontrolera charakteru, rodzaju, ilości, źródeł oraz metod pozyskania dowodów kontroli, może on oszacować zasoby niezbędne do ich uzyskania oraz analizy, jak również opracowania wyników kontroli.

5.2 Rozważania obejmują:

- niezbędne umiejętności kontrolne, a zatem personel zatrudniony przy kontroli;
- umiejętności specjalistów wewnętrznych (kontrola komputerowa);
- możliwość wykorzystania zewnętrznych ekspertów, kontrolera wewnętrznego kontrolowanej jednostki, innych kontrolerów (patrz Wytyczna 25 „Wykorzystanie pracy innych kontrolerów i ekspertów”);
- położenie geograficzne dowodów kontroli, łatwość dostępu do nich (w tym wszelkie potencjalne problemy) oraz związany z tym koszt;
- harmonogram realizacji kontroli.

6 Dokumentacja

6.1 Kontroler powinien dokładnie udokumentować wyniki prac przedplanistycznych. Najważniejsze wnioski posłużą jako podstawa do sporządzenia planu kontroli; dokumentacja ta winna być dostępna dla osób odpowiedzialnych za dokonanie przeglądu i zatwierdzenie planu.

7 Konsultacja z kontrolowaną jednostką

7.1 W zależności od polityki i standardowej praktyki w ramach najwyższego organu kontroli za celowe można uznać przedyskutowanie ustaleń z prac przedplanistycznych z kontrolowaną jednostką.

Grupa 1

Wytyczna 11

PLANOWANIE KONTROLI**ANEKS 1:****Załącznik 2: Typowa treść planu zadania kontrolnego**

1. Ramy prawne kontroli.
2. Krótki opis badanej działalności, programu lub jednostki, która ma być poddana kontroli (wraz z podsumowaniem wyników wcześniejszych kontroli oraz ich wpływu).
3. Uzasadnienie przeprowadzenia kontroli.
4. Czynniki wpływające na kontrolę wraz z tymi, które decydują o istotności badanych zagadnień.
5. Ocena ryzyka.
6. Cele kontroli.
7. Zakres kontroli i podejście kontrolne: jakie dowody należy uzyskać, aby osiągnąć cele kontroli (gdzie, kiedy i jak?):
 - próg istotności;
 - systemy, które należy ocenić i przetestować;
 - strategie próbkowania;
 - spodziewane wielkości próbek;
 - oparcie się na innych kontrolerach/ekspertach;
 - wszelkie przewidywane szczególne problemy.
8. Wymagane zasoby i termin ich realizacji:
 - personel kontrolujący (szczegółowo), zakresy obowiązków;
 - specjaliści (jacy i kiedy);
 - eksperci zewnętrzni;
 - wymagania dotyczące wyjazdów służbowych;
 - harmonogram i budżet kosztów.
9. Jeśli ma to zastosowanie, szacunek ceny za wykonanie kontroli.
10. Szczegóły dotyczące osób odpowiedzialnych za współpracę ze strony kontrolowanej jednostki.
11. Harmonogram kontroli, data przedłożenia projektu sprawozdania do wewnętrznego rozpatrzenia.
12. Postać, treść oraz użytkownicy ostatecznych wyników.

Grupa 1

WYTYCZNA 12: ISTOTNOŚĆ I RYZYKO KONTROLI**Spis treści** *Punkt**Standardy kontroli INTOSAI* 1*Istotność i ryzyko kontroli* 2*Istotność* *Aneks 1**Ryzyko kontroli* *Aneks 2*1 Standardy kontroli INTOSAI

- 1.1 W wyjaśnieniu „Standardów kontroli INTOSAI” (punkt 9) stwierdza się, że:
 „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”.

W kontekście kontroli finansowej, celem kontrolera jest ogólnie oszacowanie poziomu całkowitego błędu, zafałszowań czy nieprawidłowości oraz, jeśli zjawisko to okaże się istotne, należy poinformować o tym użytkowników sprawozdań finansowych.

2 Istotność i ryzyko kontroli

- 2.1 Punkt 152 „Standardów kontroli INTOSAI” stwierdza, że:
 „Należy uzyskać rzetelne, stosowne i racjonalne dowody kontroli na poparcie opinii i wniosków kontrolera”.
- 2.2 Tak więc kontroler musi uzyskać pewność, że badane sprawozdania finansowe nie zostały w sposób istotny zafałszowane.
- 2.3 Odwrotnością pewności jest ryzyko kontroli. Jest to ryzyko, że kontroler wyciągnie mylne wnioski dotyczące badanych sprawozdań finansowych, tj. że kontroler nie wyrazi swych zastrzeżeń co do sprawozdań finansowych, które w sposób istotny zostały zafałszowane.
- 2.4 Punkt 132 „Standardów kontroli INTOSAI” stwierdza, że:
 „Kontroler powinien planować kontrolę w sposób, który zapewnia, że kontrola o wysokiej jakości jest realizowana w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny, a także zgodnie z harmonogramem”.
- 2.5 Dlatego też planując kontrolę, kontroler winien wypracować własny osąd na temat poziomu całkowitego błędu czy zafałszowań, jeśli istnieje

Grupa 1

Wytyczna 12

ISTOTNOŚĆ I RYZYKO KONTROLI

prawdopodobieństwo, że wywrą one wpływ na użytkowników sprawozdań finansowych (próg istotności)⁵. Ponadto kontroler musi upewnić się, że podjęte ryzyko kontrolne nie wpłynie negatywnie na jakość prowadzonej kontroli.

- 2.6 Decyzje dotyczące progu istotności oraz akceptowalnego poziomu ryzyka kontroli mają wpływ na ilość prac niezbędnych do przeprowadzenia kontroli, a co za tym idzie na oszczędność, wydajność i skuteczność kontroli.
- 2.7 Dalsze wskazania dotyczące istotności zawiera Aneks 1, natomiast wyjaśnienie wagi ryzyka kontroli w planowaniu i przeprowadzaniu kontroli znajduje się w Aneksie 2.

⁵ Próg istotności jest też często nazywany granicą istotności lub poziomem istotności. Słowo „próg” jest bardziej trafne, gdyż lepiej wyraża, że jest to wartość, w oparciu o którą kontroler musi zdecydować o wyborze najwłaściwszego kierunku działania.

Grupa 1

Wytyczna 12

ISTOTNOŚĆ I RYZYKO KONTROLI**ANEKS 1: Istotność**1 Wstęp

- 1.1 Prowadząc kontrolę finansową, celem kontrolera jest zazwyczaj uzyskanie pewności co do tego, że sprawozdania finansowe są poprawne i kompletne dla użytkowników. W sektorze finansów publicznych są to instytucje zarządzające budżetem w kontekście procedur realizacji ich celów. Realizując swe zadanie, kontroler sprawdza czy sprawozdania finansowe nie zawierają istotnych zafałszowań.
- 1.2 Błędy czy nieprawidłowości występujące w sprawozdaniach finansowych można ogólnie uznać za istotne (tj. ważne), jeżeli użytkownicy takich sprawozdań, po zapoznaniu się z błędami, zareagowaliby na nie. Kontroler musi zdecydować, jaki jest maksymalny poziom tolerancji zafałszowań w sytuacji, w której występują błędy w sprawozdaniach, lecz są one akceptowalne. Taka liczba błędów zwana jest „progiem istotności”. Im wyższy jest próg, tym mniejsza ilość testów kontrolnych, jakie należy przeprowadzić.
- 1.3 Próg istotności dla zbadania sprawozdań finansowych można określić albo bezpośrednio - przez ustalenie maksymalnej kwoty - lub pośrednio, procentowo (np. X% wydatków brutto) dla wyliczenia takiej kwoty. Oprócz pojęcia istotności według wartości, występują okoliczności, w których niektóre kategorie kont czy transakcji można uważać za istotne z uwagi na ich charakter (gdzie ujawnienie jest szczególnie ważne), lub istotne z uwagi na kontekst (np. sytuacje, w których zafałszowanie choć w istocie małe, aby być ważne, zmienia deficyt w nadwyżkę). Chociaż kontroler winien być czuły na wystąpienie istotności z uwagi na charakter czy kontekst, należy je traktować jako szczególne przypadki w ramach strategii kontroli. [Ich specyfika utrudnia sformułowanie ogólnych zasad].

2 Posługiwanie się progiem istotności

- 2.1 Na etapie planowania próg istotności pomaga ustalić zakres badań niezbędnych do zdobycia wystarczających dowodów kontroli. Na etapie sporządzenia sprawozdań stosuje się go do oceny wagi błędów czy nieprawidłowości wykrytych w trakcie kontroli i pomaga ustalić, czy kontroler winien wyrazić swe zastrzeżenia wobec badanych sprawozdań finansowych.

3 Określanie progu istotności

- 3.1 Określając właściwy ogólny próg istotności, kontroler finansów sektora publicznego winien rozważyć swoje konkretne zlecenie oraz fakt, że użytkownicy sprawozdań w tym sektorze są bardzo uczuleni na zagadnienia legalności i prawidłowości. Progi istotności dla zadań kontroli wykazują raczej tendencję do tego, aby być niskie, z uwagi na szczególne zainteresowanie

Grupa 1

Wytyczna 12

ISTOTNOŚĆ I RYZYKO KONTROLI

sektora publicznego w badaniu legalności i prawidłowości. Właściwy próg istotności mógłby mieścić się na przykład w przedziale między 0,5% a 2% tej wartości, która w najbardziej reprezentatywny sposób odzwierciedla poziom działalności finansowej kontrolowanej jednostki. Tą podstawową liczbą jest najczęściej łączny przychód lub łączne wydatki, choć w niektórych wypadkach może to być inna wielkość, na przykład łączne aktywa czy łączne zaciągnięte pożyczki. W takim przypadku może być właściwy inny zakres procentowy.

- 3.2 Ustalenie progu istotności, obojętnie czy w postaci konkretnej kwoty pieniędzy czy też procentowo, jest sprawą osądu kontrolera, a zatem, dla zachowania konsekwentnego podejścia kontrolnego, ważnym zagadnieniem polityki najwyższego organu kontroli. Zasadniczym elementem, który należy rozważyć, jest wrażliwość polityczna obszaru objętego sprawozdaniem finansowym. Ogólnemu progowi istotności, który odnosi się do pełnego zbioru sprawozdań finansowych czy dużego badanego obszaru, może towarzyszyć kilka progów istotności dla obszarów zagadnień o większej wrażliwości politycznej.

4 Względy techniczne

- 4.1 Próg istotności należy ustalić na najwyższym poziomie zafaszowania, który jest do zaakceptowania przez użytkowników.
- 4.2 Próg istotności powinien więc uwzględniać wymagania instytucji tworzących budżet oraz opinii publicznej.
- 4.3 W wyjątkowych okolicznościach użytkownik może uznać część sprawozdania finansowego lub badanego obszaru za bardziej wrażliwy. W takich wypadkach kontroler musi ocenić, czy bardziej właściwe będzie określenie niższego progu istotności i traktowanie tej części jako oddzielnej kontroli, czy też należy przeprowadzić sprawdzenie kluczowych elementów.
- 4.4 Może zająć konieczność uaktualnienia planowanego progu istotności z uwagi na zmianę wrażliwości politycznej, lub z powodu znacznej różnicy między ogólną łączną wartością sprawozdań finansowych, a ich założoną wartością, przyjętą w chwili ustalania progu istotności na etapie planistycznym. Kontroler winien być uczulony na konieczność dokonania takiego uaktualnienia.
- 4.5 Ustalenie progów istotności stanowi zwyczajowo przedmiot polityki najwyższego organu kontroli, albo w odniesieniu do dokładności procesu ustalania i zatwierdzania takiego progu jako podstawowego elementu planowania kontroli, czy też w odniesieniu do faktycznej wartości progu stosowanego dla danej kontroli.
- 4.6 Próg istotności stosuje się do oceny wagi wpływu, jaki odgrywają zafaszowania odkryte w trakcie kontroli, przez szacowanie prawdopodobnego

Grupa 1

Wytyczna 12

ISTOTNOŚĆ I RYZYKO KONTROLI

ogólnego błędu występującego w sprawozdaniach finansowych i porównywanie go z progiem istotności.

- 4.7 Jeśli szacunek ogólnego błędu przekracza poziom istotności, wówczas kontroler winien ponownie uważnie zbadać wszystkie dowody kontroli, łącznie z możliwym przedziałem błędu w procedurach szacowania statystycznego oraz ekstrapolacjach, z zamiarem uwarunkowania swej opinii co do kontrolowanych sprawozdań finansowych.
- 4.8 Jako że opinie kontrolera w odniesieniu do progów istotności, tak przed jak i podczas kontroli, mają podstawowe znaczenie dla przeprowadzenia kontroli oraz dla ostatecznej interpretacji jej wyników, takie opinie winny być dogłębnie udokumentowane w materiałach roboczych oraz poddane uważnej ocenie i zatwierdzeniu przez kierownictwo.

Grupa 1

Wytyczna 12

ISTOTNOŚĆ I RYZYKO KONTROLI**ANEKS 2: Ryzyko kontroli****1 Wstęp**

- 1.1 Ryzyko kontroli (RK) jest to ryzyko tego, że kontroler nie wyrazi swych zastrzeżeń wobec sprawozdań finansowych, które są istotnie sprzeczne z przepisami lub zafałszowane. Ponieważ przeprowadzenie kontroli wszystkich transakcji stanowiących podstawę sprawozdań finansowych jest prawie niemożliwe do wykonania, należy zaakceptować pewien poziom ryzyka kontroli. Do najwyższego organu kontroli, w ramach jego polityki, należy określenie wysokości tego poziomu. Mając na uwadze oczekiwania użytkowników sprawozdań finansowych sporządzanych przez jednostki administracji publicznej, w szczególności w odniesieniu do takich zagadnień jak legalność czy prawidłowość, najwyższy organ kontroli zazwyczaj przyjmuje bardzo niskie poziomy ryzyka kontroli - często jest to jeden procent.
- 1.2 Ryzyko kontroli składa się z trzech elementów:
- ryzyko nieodłączne (RN): przede wszystkim ryzyko wystąpienia istotnych nieprawidłowości lub zafałszowań;
 - ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej (RZSKW): ryzyko, że systemy kontroli wewnętrznej kontrolowanej jednostki nie zapobiegają lub nie wykryją istotnych nieprawidłowości czy zafałszowań;
 - ryzyko niewykrycia przez kontrolera (RNK): ryzyko, że dowolna nieprawidłowość czy zafałszowana informacja, która nie została skorygowana przez systemy kontroli wewnętrznej jednostki, nie zostanie wykryta przez kontrolera.
- 1.3 Ryzyko nieodłączne oraz ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej różnią się od ryzyka niewykrycia przez kontrolera tym, że zależą bezpośrednio od kontrolowanej jednostki. Natomiast ryzyko niewykrycia przez kontrolera zależy od kontrolera i jest ono funkcją charakteru, zakresu oraz czasu przeprowadzenia procedur kontrolnych. Przez zapanowanie przez kontrolera nad determinantami RNK może on dążyć do uzyskania możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu ryzyka kontroli.
- 1.4 Kontroler musi ocenić ryzyko nieodłączne oraz ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej, oraz w oparciu o taką ocenę, powinien opracować odpowiednie formalne procedury mające na celu zmniejszenie ryzyka niewykrycia przez kontrolera do takiego poziomu, który w jego opinii, pozwoli na osiągnięcie odpowiednio niskiego poziomu ogólnego ryzyka kontroli.
- 1.5 Między oceną kontrolera ryzyka nieodłącznego oraz ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej z jednej strony, a możliwym do przyjęcia poziomem ryzyka niewykrycia przez kontrolera z drugiej, zachodzi pewien związek. Im kontroler wyżej oceni poziom ryzyka nieodłącznego i/lub ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej, tym więcej trzeba będzie

Grupa 1

Wytyczna 12

ISTOTNOŚĆ I RYZYKO KONTROLI

włożyć pracy kontrolnej w celu zmniejszenia ryzyka niewykrycia przez kontrolera do poziomu wystarczającego na uzyskanie pożądanego poziomu ryzyka kontroli.

2 Ryzyko nieodłączne

- 2.1 Ryzyko nieodłączne zależy od charakteru badanej pozycji w sprawozdaniu finansowym oraz kontrolowanej jednostki, jak również od tego, jak bardzo dana pozycja jest podatna na wystąpienie błędu. Aby ocenić RN, kontroler musi przeprowadzić ocenę środowiska, w którym działa jednostka oraz cechy charakterystyczne pozycji będących przedmiotem kontroli.
- 2.2 Normalnym jest dokonanie szacunku ryzyka, w tym ryzyka nieodłącznego, na wstępnym etapie prac kontrolnych. Choć praca ta winna być wykonana wystarczająco dogłębnie, tak aby można wyciągnąć racjonalne wnioski, to jednak nie musi to być czasochłonny proces. Tam gdzie najwyższy organ kontroli przeprowadza doroczne kontrole danej jednostki, dogłębną ocenę można przeprowadzić, powiedzmy, raz na trzy lata, natomiast w międzyczasie należy prowadzić jedynie krótkie uaktualniające badania. Kontroler powinien zawsze brać pod uwagę wyniki kontroli przeprowadzonych w przeszłości.
- 2.3 Celem wstępnego szacunku ryzyka jest umożliwienie kontrolerowi sformułowania wstępnego poglądu na temat kontrolowanej jednostki oraz przedmiotu kontroli, tak aby można było włączyć te dane do procesu planistycznego. Szacunek ten jest odrębnym procesem w stosunku do dokładnej oceny systemów kontroli wewnętrznej, która będzie niezbędna, jeśli przeprowadza się testy tych systemów jako część całościowego podejścia kontrolnego.

3 Ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej [RZSKW]

- 3.1 Ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej ocenia się przez przeprowadzenie szczegółowej oceny odnośnych systemów kontroli wewnętrznej oraz testowanie zgodności tych systemów. Dalsze wskazania na ten temat zawarte zostały w Wytycznej 21 „Ocena i badanie systemów kontroli wewnętrznej”.
- 3.2 Wstępny szacunek ryzyka (patrz punkty 2.2 i 2.3 powyżej) pozwala również na sformułowanie wstępnej opinii o ogólnej jakości środowiska kontroli. Tam, gdzie zachodzi prawdopodobieństwo wystąpienia wysokiego RZSKW - pewność, którą kontroler może uzyskać z przeprowadzonych badań systemów kontroli mających oszacować skuteczność tych systemów, będzie niska. Kontroler może wówczas zdecydować, że bardziej oszczędne będzie uzyskanie wymaganej przez siebie pewności z innych źródeł (i w ten sposób zwiększy liczbę przeprowadzanych bezpośrednich badań).

Grupa 1

Wytyczna 12

ISTOTNOŚĆ I RYZYKO KONTROLI

4 Ryzyko niewykrycia przez kontrolera [RNK]

- 4.1 Im więcej bezpośrednich procedur sprawdzających przeprowadza kontroler, tym większe prawdopodobieństwo, że wykryje on w badanych sprawozdaniach finansowych jakiś istotny błąd czy niezgodność z przepisami: tym samym RNK będzie niższe. Przez powzięcie opinii na temat właściwej liczby bezpośrednich badań kontroler usiłuje zmniejszyć RNK do poziomu, który sprowadzi ogólne ryzyko kontroli do minimum zakładanego przez najwyższy organ kontroli.
- 4.2 Odwrotnością RNK jest pewność, którą kontroler uzyskuje na podstawie wszystkich podejmowanych przez siebie bezpośrednich procedur sprawdzających: obejmują one badania kluczowych pozycji wysokiego ryzyka lub pozycji, które są istotne ze swego charakteru, badania pozycji o wysokiej wartości, testowanie wyrywkowe innych pozycji oraz, w pewnych okolicznościach, analityczne procedury przeglądu i oceny.

5 Model matematyczny

- 5.1 W załączniku do niniejszego aneksu zawarto przykład, który ma na celu zilustrowanie modelu ryzyka kontroli.

Grupa 1

Wytyczna 12

ISTOTNOŚĆ I RYZYKO KONTROLI**ANEKS 2****Załącznik: Ryzyko kontroli: ilustracja modelu matematycznego**

$$RK = RN \cdot RZSKW \cdot RNK$$

$$RNK = \frac{RK}{RN \cdot RZSKW}$$

Kontroler dokonuje wstępnego szacunku RN i stwierdza, że jest ono niskie. Dlatego przypisuje mu wartość 20%, zgodnie z wytyczną wydaną przez najwyższy organ kontroli.

Dogłębna ocena systemów oraz badania systemów kontroli ujawniają, że jednostka dysponuje skutecznym i racjonalnym systemem kontroli wewnętrznej. Znowu tutaj, zgodnie z polityką swego najwyższego organu kontroli, ocenia on te systemy jako „średnie” i przypisuje wartość 40% ryzyku zawodności systemów kontroli wewnętrznej.

Polityka jego najwyższego organu kontroli zakłada maksymalne ryzyko kontroli na poziomie 1%.

Tak więc, kontroler może obliczyć pewność (lub poziom ufności) wymaganą od formalnego badania w następujący sposób:

$$RK = 1\% \Rightarrow RK = 0,01$$

$$RN = 20\% \Rightarrow RN = 0,20$$

$$RZSKW = 40\% \Rightarrow RZSKW = 0,40$$

$$RNK = \frac{0,01}{0,2 \cdot 0,4} = 0,125$$

Pewność jest odwrotnością ryzyka niewykrycia przez kontrolera, pewność wymagana od formalnego badania wynosi:

$$1,0 - 0,125 = 0,875 = 87,5\%$$

Grupa 1

WYTYCZNA 13: DOWODY KONTROLI I PODEJŚCIE KONTROLNE

Spis treści	Punkt
<i>Standardy kontroli INTOSAI</i>	1
<i>Rzetelne dowody kontroli</i>	2
<i>Stosowne dowody kontroli</i>	3
<i>Racjonalne dowody kontroli</i>	4
<i>Podsumowanie oraz wpływ na kierowanie kontrolą</i>	5
<i>Wiarygodność dowodów kontroli - źródła, metody oraz charakter.</i> . .	Aneks 1
<i>Podejście kontrolne</i>	Aneks 2

1 Standardy kontroli INTOSAI:

1.1 Punkt 152 „Standardów kontroli INTOSAI” stwierdza, że:

„Należy uzyskać rzetelne, stosowne i racjonalne dowody kontroli na poparcie opinii i wniosków kontrolera dotyczących instytucji, programu, działalności czy funkcji, które były przedmiotem kontroli”.

2 Rzetelne dowody kontroli

- 2.1 Rzetelne dowody kontroli to informacja wystarczająca pod względem ilościowym i właściwa do uzyskania wyników kontroli; jest ona także jakościowo bezstronna, tak że wzbudza zaufanie i wiarygodność,
- 2.2 Wystarczające dowody kontroli uzyska się, jeśli zakres badań (tak badań zgodności jak i badań bezpośrednich, zależnie od okoliczności) jest odpowiedni. Dalsze wskazania dotyczące powyższych zagadnień są zawarte w następujących Wytycznych:
 - 12 „Istotność i ryzyko kontroli;
 - 21 „Ocena i badanie systemów kontroli wewnętrznej“;
 - 23 „Pobieranie próby dla kontroli“;
 - 24 „Procedury analityczne“.
- 2.3 Wiarygodne dowody kontroli to dowody bezstronne. Wiarygodność dowodów kontroli zależy od ich charakteru, źródła oraz metody służącej do ich uzyskania. Kontroler często styka się z wyborem alternatywnych rodzajów dowodów, źródeł oraz metod: Aneks 1 zawiera dalsze wskazania w zakresie ich względnej wiarygodności. Kontroler winien starać się, aby w ramach ograniczeń czasowych i kosztów narzuconych na daną kontrolę, polegać na jak najbardziej wiarygodnych źródłach i metodach.

Grupa 1

Wytyczna 13

DOWODY KONTROLI I PODEJŚCIE KONTROLNE**3 Stosowne dowody kontroli**

- 3.1 Stosowne dowody kontroli to informacje, które odnoszą się do celów kontroli.
- 3.2 Aby zapewnić stosowność dowodów kontroli, należy wyraźnie określić cele kontroli na etapie planistycznym: dalsze wskazania dotyczące tego zagadnienia zawiera Wytyczna 11 „Planowanie kontroli”.
- 3.3 Po dokładnym zdefiniowaniu celów kontroli, zagadnienie stosowności (w połączeniu z zagadnieniem racjonalności - patrz niżej) winno doprowadzić kontrolera do rozważenia podejścia kontrolnego, które należy przyjąć. Dalsze wskazówki dotyczące podejścia kontrolnego zostały zawarte w Aneksie 2.

4 Racjonalne dowody kontroli

- 4.1 Racjonalne dowody kontroli to informacje, które są ekonomiczne (oszczędne) w tym sensie, że koszt ich zebrania jest współmierny do wyniku, który kontroler lub najwyższy organ kontroli usiłuje osiągnąć.
- 4.2 Zapewnienie, że uzyska się wystarczające, stosowne oraz wiarygodne dowody służące realizacji celów kontroli przy najniższym możliwie koszcie, wymaga od kontrolera, aby ten ocenił, na wczesnym etapie procesu kontroli, alternatywne podejścia kontrolne (Aneks 2) oraz zdecydował, które z nich osiągnie pożądane wyniki w sposób najbardziej ekonomiczny.

5 Podsumowanie oraz wpływ na kierowanie kontrolą

- 5.1 Rozważenie rzetelności (wystarczająca ilość oraz wiarygodność), stosowności oraz racjonalności dowodów kontroli, które należy zdobyć, winno pomóc kontrolerowi ustalić, na etapie planistycznym, następujące kluczowe elementy kontroli:
 - wystarczająca ilość: rodzaj i zakres badań kontrolnych;
 - wiarygodność: źródła oraz techniki stosowane w celu uzyskania dowodów;
 - stosowność: cele kontroli;
 - stosowność
 - racjonalność

} → podejście kontrolne
- 5.2 Na etapie planistycznym osoba dokonująca oceny/kierownik chce mieć pewność, że opinie wydane przez kontrolera przy sporządzaniu planu są prawdziwe, i że ten plan stanowi podstawę do uzyskania rzetelnych, stosownych i racjonalnych dowodów na poparcie celów kontroli.
- 5.3 Na końcowych etapach kontroli osoba dokonująca oceny/kierownik chce mieć pewność, że plan kontroli został zrealizowany w takim stopniu,

Grupa 1

Wytyczna 13

DOWODY KONTROLI I PODEJŚCIE KONTROLNE

w jakim pozyskano rzetelne, stosowne i racjonalne dowody, że wnioski wy-
ciągnięte z kontroli są wsparte na tych dowodach oraz że wszelkie końco-
we sprawozdania będą zawierać te wnioski (patrz Wytyczna 31 „Sporzą-
dzanie sprawozdań”).

Grupa 1

Wytyczna 13

DOWODY KONTROLI I PODEJŚCIE KONTROLNE**ANEKS 1: Wiarygodność dowodów kontroli
– źródła, metody oraz charakter****A. Źródła dowodów**

Dowody kontroli mogą być wytwarzane bezpośrednio przez kontrolera, bądź uzyskiwane od osób trzecich lub kontrolowanej jednostki.

Ogólnie mówiąc, dowody wytwarzane bezpośrednio przez kontrolera będą bardziej wiarygodne, niż te, które uzyskano od osób trzecich.

Dowody pochodzące od osób trzecich mogą być bardziej wiarygodne, niż te, które otrzymano od kontrolowanej jednostki, jeśli te pierwsze są naprawdę niezależne i kompletne.

Kontroler może zdobyć większą pewność, jeśli dowody kontroli pozyskane z różnych źródeł są zgodne.

B. Metody uzyskania dowodów

Dowody można uzyskać za pośrednictwem jednej lub kilku z następujących metod:

- kontrola dokumentów lub aktywów;
- obserwacja procesów lub procedur;
- zapytania i potwierdzenia;
- obliczanie;
- analiza sprawozdań finansowych i związków lub porównań między elementami stosownej informacji.

Kontroler musi wypracować opinię, aby móc odpowiedzieć na pytanie, która metoda uzyskania dowodów będzie odpowiednio wiarygodna oraz wyważyć wiarygodność dowodów względem kosztu ich zdobycia.

C. Charakter dowodów kontroli

Dowody kontroli mogą mieć postać dokumentów, postać wizualną bądź być przekazane ustnie.

Wiarygodność dokumentacji zależy od jej źródła (patrz powyżej).

Dowody wizualne są wysoce wiarygodne do potwierdzenia istnienia aktywów, lecz nie określają ich własności czy wartości.

Dowody przedstawione ustnie należy traktować jako najmniej wiarygodne. Tam, gdzie jest to wykonalne, kontrolerzy winni starać się uzyskać potwierdzenie dowodów dostarczonych ustnie w postaci dokumentów (np. uzgodniony pisemny protokół z przeprowadzonych wywiadów). Jeśli nie jest to możliwe, wówczas dowody zaprezentowane ustnie można potwierdzić, przeprowadzając wywiady oddzielnie z więcej niż jedną osobą.

Grupa 1

Wytyczna 13

DOWODY KONTROLI I PODEJŚCIE KONTROLNE**ANEKS 2: Podejście kontrolne****1 Wstęp**

- 1.1 Podejście kontrolne jest to kombinacja różnych rodzajów testów kontrolnych stosowanych w celu uzyskania dowodów koniecznych do realizacji celów kontroli.

2 Cele kontroli

- 2.1 Ogólnie rzecz biorąc, celami kontroli są:

- a. w przypadku kontroli finansowych:
 - ocena dokładności oraz kompletności sprawozdań finansowych badanej działalności, programu czy instytucji;
 - i/lub
 - stwierdzenie, czy transakcje stanowiące podstawę sprawozdań finansowych zostały przeprowadzone zgodnie z przepisami.
- b. w przypadku kontroli wykonania zadań:
 - ocena, czy dana działalność, program czy instytucja były zarządzane oszczędnie, i/lub wydajnie i/lub skutecznie.

- 2.2 „Standardy kontroli INTOSAI” odnoszą się w równym stopniu do kontroli wykonania zadań, jak i do kontroli finansowych. Tak więc kontroler winien starać się uzyskać rzetelne, stosowne i racjonalne dowody kontroli. Podobnie, ogólnie można przyjąć albo wsparte systemowo albo bezpośrednie podejście sprawdzające; jednakże z uwagi na różne cele, może zachodzić potrzeba badania innych systemów w przypadku kontroli wykonania zadań, a innych w przypadku kontroli finansowych (patrz pkt 6 niżej).

3 Podejście wsparte systemowo [PWS]

- 3.1 Jednostki podlegające kontroli przeprowadzanej przez najwyższe organy kontroli zazwyczaj ustanawiają systemy kontroli wewnętrznej, służące temu, aby sprawozdania finansowe były kompletne i prawidłowo sporządzone, transakcje stanowiące podstawę tych sprawozdań były przeprowadzane prawidłowo i zgodnie z prawem, oraz aby działania prowadzone były w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny. Ogólnie mówiąc, jeśli kontroler może zadowolić się oceną stosowności systemów kontroli wewnętrznej, wówczas można odpowiednio zredukować bezpośrednią kontrolę sprawozdań finansowych, transakcji czy też wykonania zadań przez daną instytucję.
- 3.2 To podejście, w którym kontroler polega na systemie kontroli wewnętrznej danej jednostki, zwane jest podejściem wspartym systemowo (PWS).

Grupa 1

Wytyczna 13

DOWODY KONTROLI I PODEJŚCIE KONTROLNE

Składa się ono z trzech odrębnych etapów:

- a. identyfikacja oraz dogłębna ocena istotnych elementów systemu kontroli wewnętrznej oraz oszacowanie zakresu w jakim (jeśli w ogóle) kontroler może na nich polegać, pod warunkiem, że zostanie ustalona ich skuteczność;
- b. sprawdzenie działania tych elementów systemu kontroli wewnętrznej w celu ustalenia, czy przez cały badany okres działały one skutecznie;
- c. ocena wyników badań funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w celu ustalenia, czy można przyjąć zakładany stopień wiarygodności na podstawie przebadania tego systemu;
- d. bezpośrednie sprawdzenie pewnej liczby transakcji, sald kont itd., w celu ustalenia (jako istotnego z punktu widzenia celów kontroli), czy, bez względu na system kontroli wewnętrznej danej jednostki, sprawozdania finansowe tej jednostki są dokładne i zupełne, czy transakcje stanowiące ich podstawę zostały przeprowadzone prawidłowo i zgodnie z prawem i/lub czy osiągnięto kryteria oszczędności/ wydajności/ skuteczności.

3.3 Dalsze wskazania dotyczące etapów (a)-(c) zostały zawarte w Wytycznej 21 „Ocena i badanie systemów kontroli wewnętrznej”, natomiast dotyczące badań bezpośrednich (d) powyżej (patrz Wytyczna 23 „Pobieranie próby dla kontroli”). Związek między badaniami systemów kontroli wewnętrznej a badaniami bezpośrednimi został wyjaśniony bardziej szczegółowo w Aneksie 2 do Wytycznej 12 „Istotność i ryzyko kontroli”.

4 Bezpośredni sprawdzian formalny (BSF)

4.1 Jeśli nie oczekuje się od kontrolera dokonania oceny funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej danej jednostki, można zrealizować cele kontroli nie polegając na tych systemach, czyli bez badania funkcjonowania tych systemów. Podejście to jest znane jako bezpośredni sprawdzian formalny (BSF). Należy zauważyć, że ponieważ przy tym podejściu nie można wyrobić sobie opinii na podstawie funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej (ponieważ nie podlegają one sprawdzeniu i nie można zdobyć żadnych dowodów co do ich skuteczności), liczba niezbędnych bezpośrednich badań będzie większa niż przy podejściu wspartym systemowo. W takich okolicznościach od osądu kontrolera zależy, która z metod uzyskania dowodów niezbędnych do realizacji celów kontroli będzie najbardziej efektywna pod względem kosztów.

4.2 Punkt 141 „Standardów kontroli INTOSAI” stwierdza, że:

„Ustalając zasięg i zakres kontroli kontroler powinien zbadać i ocenić wiarygodność systemów kontroli wewnętrznej”.

Tak więc przyjmując podejście zakładające badanie bezpośrednie, kontroler musi przeprowadzić pewne badania głównych systemów, nawet jeśli

Grupa 1

Wytyczna 13

DOWODY KONTROLI I PODEJŚCIE KONTROLNE

takie badanie ma charakter wstępny. Z tego też względu bezpośredni sprawdzian formalny jest faktycznie pewną formą podejścia wspartego systemowo, w którym badanie systemów zostało zminimalizowane.

5 Rozważania związane z wyborem podejścia kontrolnego

5.1 Gdy od kontrolera nie wymaga się konkretnie przyjęcia podejścia wspartego systemowo, jego wybór: PWS czy BSF będzie zazwyczaj oparty na szacunku zasobów wykorzystanych do kontroli, a zatem na koszcie zdobycia dostatecznych i wiarygodnych dowodów. Na jego ocenę istotny wpływ będą mieć następujące czynniki:

- a. w sytuacji, w której systemy kontroli wewnętrznej są geograficznie rozproszone, lub jeśli sprawdzenie ich funkcjonowania jest z innego powodu trudne, zastosowanie PWS może być niewykonalne z uwagi na brak dostępnych zasobów; podobnie tam, gdzie wyniki wstępnej oceny wiarygodności systemów kontroli wewnętrznej wskazują na ich słabość, może uznać, że kontroler nie będzie w stanie na nich polegać. Wówczas może być przyjęte podejście BSF bez względu na odpowiednie koszty;
- b. choć można przyjąć podejście - bezpośredni sprawdzian formalny do badania legalności i prawidłowości, ten rodzaj kontroli lepiej prowadzić stosując podejście wsparte systemowo;
- c. podejście wsparte systemowo ma tę szczególną przewagę, że często umożliwia kontrolerowi ustalenie bezpośredniego powiązania między poszczególnymi błędami i słabościami w systemie kontroli wewnętrznej, a zatem skoncentrowanie się na tych słabościach. Wskazując takie słabości kierownictwu danej jednostki, kontroler może mu pomóc osiągnąć poprawę funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej na przyszłość;

6 Kontrola wykonania zadań

6.1 Kontrola wykonania zadań (patrz Wytyczna 41 „Kontrola wykonania zadań”) dotyczy oszczędności i/lub wydajności i/lub skuteczności danej działalności, programu czy instytucji:

- oszczędność: minimalizacja kosztu zasobów wykorzystywanych w działalności, z uwzględnieniem odpowiedniej jakości;
- wydajność: związek między produktami, w sensie dóbr, usług czy innych wyników, a zasobami wykorzystanymi do ich wyprodukowania;
- skuteczność: zakres, w jakim cele są osiąganе oraz związek między zamierzonym a faktycznym wpływem danej działalności;
- konkretna kontrola wykonania zadań niekoniecznie zmierzać będzie do wyciągnięcia wniosków dotyczących wszystkich trzech powyższych aspektów - z celów kontroli winno jasno wynikać, co należy poddać

Grupa 1

Wytyczna 13

DOWODY KONTROLI I PODEJŚCIE KONTROLNE

badaniu. Jednakże prowadząc kontrolę oszczędności czy wydajności kontroler powinien w ogólnym zakresie rozważyć skuteczność kontrolowanej jednostki. Lepiej jeśli jednostka wykonuje właściwą rzecz słabo, niż niewłaściwą rzecz dobrze;

- 6.2 Do zbadania skuteczności zwykle konieczne jest dokonanie szacunku wkładu czy wpływu działalności. A zatem choć podejście wsparte systemowo może być tu przydatne (np. do oceny, w jaki sposób kontrolowana jednostka mierzy i monitoruje swój wkład), kontroler będzie również musiał zdobyć wystarczające dowody bezpośrednie na poparcie wyników i wkładu danej działalności, programu czy instytucji.

7 Aspekty dotyczące ochrony środowiska

- 7.1 Od najwyższych organów kontroli coraz częściej oczekuje się zapewnienia, że działania przez nich kontrolowane prowadzone są zgodnie z kryteriami i wymaganiami związanymi z ochroną środowiska. W zasadzie podejście kontrolne do takich wymagań jest takie samo jak w odniesieniu do kontroli legalności: można zastosować tak podejście wsparte systemowo jak i bezpośredni sprawdzian formalny, jednakże to pierwsze może być tu szczególnie właściwe.

GRUPA 2. UZYSKANIE DOWODÓW KONTROLI

WYTYCZNA 21: OCENA I BADANIE SYSTEMÓW KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

Spis treści Punkt

<i>Standardy kontroli INTOSAI</i>	<i>1</i>
<i>System kontroli wewnętrznej.</i>	<i>2</i>
<i>Ocena systemów kontroli wewnętrznej</i>	<i>3</i>
<i>Relacje z kierownictwem kontrolowanej jednostki</i>	<i>4</i>
 <i>Rodzaje systemów kontroli wewnętrznej</i>	 <i>Aneks 1</i>
<i>Przeprowadzanie oceny systemów kontroli wewnętrznej</i>	<i>Aneks 2</i>
<i>Badanie funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej.</i>	<i>Aneks 3</i>
<i>Poziom pewności jaki może być uzyskany na podstawie oceny systemów kontroli wewnętrznej oraz badania funkcjonowania tych systemów przy podejściu wspartym systemowo</i>	<i>Załącznik do Aneksu 3</i>

1 Standardy kontroli INTOSAI

1.1 Punkt 141 „Standardów kontroli INTOSAI” stwierdza, że:

„Ustalając zakres i zasięg kontroli kontroler powinien zbadać i ocenić wiarygodność systemów kontroli wewnętrznej.”

2 System kontroli wewnętrznej

2.1 System kontroli wewnętrznej jest wprowadzany przez kierownictwo kontrolowanej jednostki i wchodzi w zakres jego odpowiedzialności. System ten to całościowa polityka oraz procedury sformułowane i wprowadzone przez kierownictwo danej jednostki celem zapewnienia:

- oszczędnego, wydajnego i skutecznego osiągnięcia celów jednostki;
- przestrzegania zasad zewnętrznych (ustaw, rozporządzeń itd.) oraz polityki kierownictwa;
- zabezpieczenia aktywów i informacji;
- zapobiegania i wykrywania oszustw i błędów, oraz

Grupa 2

Wytyczna 21

OCENA I BADANIE SYSTEMÓW KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

- jakości rejestrów księgowych oraz terminowego sporządzania wiarygodnych informacji finansowych i zarządczych.
- 2.2 Pojęcie systemu kontroli wewnętrznej wykracza poza ścisłe rozważania księgowe i finansowe i obejmuje dwa elementy:
- a. środowisko kontroli, oznaczające ogólne nastawienie, świadomość oraz działania realizowane przez kierownictwo wyższego i niższego szczebla w odniesieniu do systemu kontroli, jak również jego znaczenie w ramach danej jednostki;
 - b. procedury kontroli wewnętrznej, oznaczające takie procedury oprócz środowiska kontroli, wdrożone przez kierownictwo danej jednostki, które przyczyniają się do osiągnięcia jej celów.
- 2.3 Środowisko kontroli (które można również opisać jako „kulturę kontroli” w ramach danej instytucji) wywiera wpływ na skuteczność konkretnych procedur kontroli wewnętrznej. Np. środowisko kontroli, w którym kierownictwo wykazuje swe zainteresowanie działaniami i funkcjami związanymi z kontrolą, może wzmocnić procedury kontroli wewnętrznej. Jednakże silne środowisko kontroli jako takie nie wystarcza, aby system kontroli wewnętrznej był skuteczny. Kontroler może ocenić jakość środowiska kontroli danej jednostki lub działalności przez zbadanie wskaźników odpowiadających najlepszym praktykom organizacyjnym i zarządczym.
- 2.4 Owe procedury mogą obejmować przygotowanie uzgodnień i dokonanie ich oceny przez kierownictwo, ustanawianie procedur i odpowiedzialności, tak, aby rozdzielić kluczowe obowiązki, ograniczając dostęp do aktywów i rejestrów księgowych itd. Do kontrolera należy ustalenie, w kontekście każdego indywidualnego zadania kontrolnego, które procedury kontroli wewnętrznej w ramach całościowego systemu wdrożonego przez kierownictwo, są właściwe dla celów jego kontroli.
- 2.5 Gdy kontroler ocenia środowisko kontroli, stara się ocenić świadomość kierownictwa na temat znaczenia kontroli wewnętrznej oraz jego zaangażowanie, aby działalność podlegała odpowiedniej kontroli. Z drugiej strony oceniając procedury kontrolne, kontroler rozpatruje, czy takie niezbędne procedury w jednostce istnieją oraz czy działają w sposób skuteczny, stały i spójny.
- 2.6 Opis rodzajów systemów kontroli wewnętrznej, z którymi kontroler może spotkać się w kontrolowanej jednostce, zawarto w Aneksie 1.

3 Ocena systemów kontroli wewnętrznej

- 3.1 Jako minimum, kontroler powinien przeprowadzić wstępną ocenę systemów kontroli wewnętrznej, które mają związek z daną kontrolą. Ocena ta winna pozwolić kontrolerowi na:

Grupa 2

Wytyczna 21

OCENA I BADANIE SYSTEMÓW KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

- a. wstępną ocenę ryzyka nieodłącznego oraz ryzyka zawodności kontroli wewnętrznej związanych z badaną działalnością (patrz Aneks 2 do Wytycznej 12 „Istotność i ryzyko kontroli“).
 - b. ocenę, czy systemy kontroli na tym wstępnym etapie są wystarczająco skuteczne, aby można przyjąć podejście wsparte systemowo. Jeśli tak, to należy przeprowadzić dalsze dogłębne badania systemów kontroli wewnętrznej i jeśli wyniki będą zadowalające, można się na nich oprzeć. To umożliwi kontrolerowi zmniejszenie liczby bezpośrednich badań - dalsze wskazania dotyczące podejścia kontrolnego patrz Wytyczna 13 „Dowody kontroli i podejście kontrolne“.
- 3.2 Jeśli wybrano podejście wsparte systemowo, kontroler musi przeprowadzić dogłębną ocenę odnośnych systemów kontroli wewnętrznej. Celem tej oceny jest ustalenie:
- a. które z instrumentów kontroli w ramach całego systemu są kluczowe, tj. takie, które, w przypadku ich skutecznego funkcjonowania powinny:
 - zapobiec lub wykryć istotne zafałszowania lub zabezpieczyć aktywa danej jednostki (kontrola finansowe: wiarygodność prowadzonych rachunków);
 - zapewnić zgodność z prawem i przepisami (kontrola finansowe: legalność oraz zgodność z przepisami transakcji stanowiących podstawę sprawozdań finansowych) lub:
 - upewnić się, czy w zakresie oszczędności, wydajności lub też skuteczności badanych działań nie występują poważniejsze błędy (kontrola wykonania zadań);
 - b. ogólnej jakości systemu kontroli wewnętrznej mającego znaczenie dla kontroli, a zatem stopnia wiarygodności tego systemu dla kontrolera, jeśli następujące później badania systemu kontroli dostarczą dowody, że system ten działał skutecznie w sposób regularny.
- 3.3 Należy zauważyć, że na tym etapie kontroler wypracowuje sobie opinię odnośnie potencjalnej skuteczności systemu kontroli wewnętrznej, jaki winien funkcjonować zgodnie z decyzjami podjętymi w wyniku polityki badanej jednostki oraz poleceniami kierownictwa. Przed faktycznym zaufaniem temu systemowi, trzeba ocenić w praktyce jego skuteczność, tj. wykonać badania systemu kontroli wewnętrznej.
- 3.4 Dalsze wskazania na temat dokonywania oceny systemu kontroli wewnętrznej - patrz Aneks 2, natomiast wskazówki dotyczące badania tych systemów - patrz Aneks 3.

4 Relacje z kierownictwem kontrolowanej jednostki

- 4.1 Typową praktyką jest informowanie kierownictwa kontrolowanej jednostki o wszelkich słabościach zidentyfikowanych w jej systemach kontroli

Grupa 2

Wytyczna 21

OCENA I BADANIE SYSTEMÓW KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

wewnętrznej. Czas i forma tej informacji zależy od charakteru oraz powagi odkrytych słabości, dostępnych kanałów łączności oraz ram prawnych kontroli. Zazwyczaj kontroler rejestruje wszelkie takie przekazywane wiadomości w materiałach roboczych, tak aby można było do nich nawiązać w terminie późniejszym, jeśli będzie taka konieczność (patrz Wytyczna 26 „Dokumentacja”).

Grupa 2

Wytyczna 21

OCENA I BADANIE SYSTEMÓW KONTROLI WEWNĘTRZNEJ**ANEKS 1: Rodzaje systemów kontroli wewnętrznej**

Poniżej przedstawiono opis niektórych rodzajów systemów kontroli wewnętrznej, spotykanych w wielu instytucjach, na których, stosowanych pojedynczo lub w kombinacji, kontroler może w pewnym stopniu polegać.

1. Organizacyjne systemy kontroli. Badane jednostki winny dysponować planem swej organizacji, określającym i przypisującym zakresy obowiązków, jak również definiującym wzajemne zależności służbowe w odniesieniu do wszelkich aspektów działalności danej jednostki, wraz z systemami kontroli. Delegowanie upoważnień i obowiązków winno być wyraźnie określone.
2. Rozdzielenie obowiązków. Jednym z podstawowych instrumentów kontroli jest rozdział tych obowiązków, które, w przypadku ich połączenia, umożliwiłyby jednej osobie rejestrowanie i przetwarzanie całej transakcji. Rozdział zakresu obowiązków zmniejsza ryzyko umyślnej manipulacji czy błędu oraz zwiększa element kontroli. Funkcje, które należy rozdzielać, obejmują upoważnienie, realizację, przechowywanie, rejestrowanie oraz, w przypadku komputerowych systemów księgowych, rozwój systemów oraz codzienne operacje. Kontrola wewnętrzna oraz wewnętrzna kontrola finansowa (w zależności od okoliczności) winny być niezależne od codziennego zarządzania działalnością.
3. Fizyczne systemy kontroli. Dotyczą one zasadniczo sprawowania opieki nad aktywami i obejmują procedury oraz przedsięwzięcia zabezpieczające, które mają na celu ograniczenie dostępu do aktywów tylko dla upoważnionego personelu. Rozwiązanie takie obejmuje tak dostęp bezpośredni jak i dostęp pośredni przez dokumentację. Te systemy kontroli nabierają znaczenia w przypadku cennych, przenośnych, wymienialnych lub pożądanych aktywów.
4. Upoważnienie i zatwierdzenie. Wszelkie decyzje dotyczące realizacji czy zawarcia transakcji winny podlegać upoważnieniu lub zatwierdzeniu przez osoby do tego upoważnione. Należy określić granice takich upoważnień.
5. Rachunkowe i księgowe systemy kontroli. Są to systemy w ramach funkcji rejestrowania, które sprawdzają, czy wydano upoważnienie dla przeprowadzenia transakcji, które mają podlegać rejestracji i przetworzeniu, czy wszystkie te transakcje zostały ujęte oraz czy zostały one poprawnie zarejestrowane i dokładnie przetworzone. Systemy te obejmują sprawdzenie dokładności arytmetycznej zapisów, zachowywanie i sprawdzanie sum, uzgodnień, sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz próbnych sald, jak również rozliczenie się z dokumentów.

Grupa 2

Wytyczna 21

OCENA I BADANIE SYSTEMÓW KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

6. Kadry. Badana jednostka winna posiadać procedury służące przestrzeganiu tego, aby możliwości pracowników odpowiadały ich zakresom obowiązków. Jest oczywiste, że poprawne działanie każdego systemu zależy od fachowości i uczciwości jego operatorów. Kwalifikacje, dobór oraz szkolenie, jak również wrodzone cechy osobiste odnośnych pracowników stanowią ważne czynniki do rozważenia przy budowie każdego systemu kontroli.
7. Nadzór. Każdy system kontroli wewnętrznej winien obejmować nadzór sprawowany przez odpowiedzialnych urzędników nad codziennymi transakcjami i ich rejestrowaniem.
8. Kierownictwo. Chodzi tu o systemy kontroli stosowane przez kierownictwo poza codziennym tokiem pracy. Obejmują one ogólne systemy nadzorczokontrolne z których korzysta kierownictwo, przegląd i ocenę kont księgowości zarządczej oraz porównywanie ich z budżetami, funkcję kontroli wewnętrznej oraz wszelkie inne specjalne procedury dokonywania oceny.
9. Kontroler Finansowy. W niektórych krajach członkowskich Kontroler Finansowy działa na zasadzie kontroli autonomicznej. W tych przypadkach Kontroler Finansowy jest obciążony szerokim zakresem obowiązków, w tym obowiązkiem udzielania zgody przed przeprowadzeniem transakcji.

Zazwyczaj Kontroler Finansowy zatwierdzi daną transakcję, jeśli uważa, że m.in. jest ona legalna, zgodna z regułami, oraz że jednostka dysponuje wystarczającymi funduszami na jej realizację.

Grupa 2

Wytyczna 21

OCENA I BADANIE SYSTEMÓW KONTROLI WEWNĘTRZNEJ**ANEKS 2: Przeprowadzanie oceny systemów kontroli wewnętrznej**

1. Dokonując oceny jakiegoś systemu, bez względu na to czy jest to ocena wstępna czy dogłębna, można z powodzeniem postępować zgodnie z następującymi etapami:
 - a. identyfikacja ryzyka związanego z celami kontroli, przeciwko którym winien zabezpieczać skuteczny system kontroli;
 - b. identyfikacja systemów kontroli, które mają chronić przed zidentyfikowanym ryzykiem następuje przez zbadanie instrukcji w zakresie procedur, instrukcji dla pracowników oraz prowadząc wywiady itd. (w przypadku podejścia wspartego systemowo trzeba również określić, które z tych systemów są kluczowe);
 - c. dokumentacja wyników tego badania (wykresy przepływów, pisemne opisy);
 - d. kontroler może z powodzeniem zweryfikować swoje pojęcie o systemie śledząc małą liczbę transakcji, które przez niego przechodzą („badanie towarzyszące”);
 - e. na podstawie identyfikacji systemów kontroli następuje ocena ich prawdopodobnej skuteczności w odniesieniu do ryzyka nieodłącznego odnośnych działań.

2. Powszechną praktyką najwyższych organów kontroli jest opracowywanie kwestionariuszy kontroli wewnętrznej lub kwestionariuszy kontroli zasadniczej, które mają pomóc kontrolerowi w przeprowadzeniu tego rodzaju oceny.

3. Przy podejściu wspartym systemowo kontroler musi przeprowadzić dogłębną ocenę i ustalić stopień wiarygodności systemu, jeśli później okazałoby się, że jest on w praktyce skuteczny. Jako ogólną zasadę, system należy ocenić jako:

doskonały	jeśli systemy kontroli, co do których zachodzi prawdopodobieństwo, że działają skutecznie, odpowiednio zabezpieczają przed wszystkimi ryzykami;
dobry	jeśli systemy kontroli, co do których zachodzi prawdopodobieństwo, że działają skutecznie z niewielkimi wyjątkami, odpowiednio zabezpieczają przed wszystkimi ryzykami;
zadowalający	jeśli systemy kontroli, które mogą co jakiś czas zawodzić, zabezpieczają w pewnym zakresie przed wszystkimi ryzykami;

Grupa 2

Wytyczna 21

OCENA I BADANIE SYSTEMÓW KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

słaby

systemy kontroli nie zabezpieczają przed wszystkimi ryzykami i/lub zachodzi prawdopodobieństwo występowania częstych ich awarii.

Grupa 2

Wytyczna 21

OCENA I BADANIE SYSTEMÓW KONTROLI WEWNĘTRZNEJ**ANEKS 3: Badanie funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej****1 Przeprowadzanie badań zgodności systemów kontroli wewnętrznej**

- 1.1 Stosując podejście wsparte systemowo nie wystarczy jedynie dogłębnie ocenić działanie systemów kontroli wewnętrznej. Kontroler winien również ustalić, czy w badanym okresie systemy kontroli wewnętrznej funkcjonowały skutecznie i konsekwentnie - konieczne jest przeprowadzenie badania tych systemów.
- 1.2 Zazwyczaj należy sprawdzić zidentyfikowane najważniejsze systemy kontroli przez zbadanie próby transakcji czy operacji, które im podlegają. Jako że kontroler stara się oszacować praktyczną skuteczność tych systemów, wybór próby, metoda oraz charakter realizowanych badań winny zapewnić:
 - a. uzyskanie dowodów na konsekwentne funkcjonowanie danego systemu kontroli w danym czasie (zwłaszcza podczas nieobecności kluczowego personelu itd.);
 - b. uzyskanie dowodów na konsekwentne funkcjonowanie danego systemu w odniesieniu do wszystkich rodzajów przetwarzanych transakcji (zwłaszcza transakcje o dużej wartości, transakcje o niskiej wartości, transakcje nietypowe, transakcje podlegające ponownemu przetwarzaniu po uprzednim ich odrzuceniu przez system itd.).
- 1.3 Kontroler winien zdecydować, ile transakcji należy zbadać, aby zdobyć wystarczające dowody na zadowalające funkcjonowanie systemu kontroli. Zazwyczaj minimalna wielkość próbki to 30 transakcji, choć w niektórych przypadkach konieczne może być zbadanie ponad 100 transakcji. Podczas podejmowania tego typu decyzji, należy rozważyć:
 - a. znaczenie danego systemu kontroli wewnętrznej w ramach całego systemu;
 - b. miarę zaufania kontrolera co do zadowalającego funkcjonowania tego systemu oraz czas, w jakim on funkcjonuje;
 - c. zakres oraz charakter transakcji przetwarzanych przez ten system;
 - d. fakt, że większość badań funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej dostarcza dowody nie na zadziałanie danego systemu kontroli, a na to, że on nie zawiódł (dowody „negatywne“).
- 1.4 Podczas gdy większość badań funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej dostarcza dowodów „negatywnych“, kontroler winien być również czujny na możliwości zdobywania pozytywnych dowodów skutecznego działania tych systemów. Można to uczynić wyszukując próby, w których systemy kontroli wykryły błędy czy wyjątki.

Grupa 2

Wytyczna 21

OCENA I BADANIE SYSTEMÓW KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

- 1.5 Ustalenie odcinka czasowego dla badania funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej stanowi szczególnie problem - kontroler musi szukać dowodów skutecznego działania systemów kontroli w okresie, w którym pragnie on na nich polegać. Należy to wziąć pod uwagę projektując i prowadząc kontrolę prawidłowości.

2 Ocena wyników badania funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej.

- 2.1 Po zakończeniu badań systemów kontroli wewnętrznej kontroler musi sformułować ostateczną opinię dotyczącą zakresu polegania na danym systemie kontroli, a zatem na ilości bezpośrednich badań, które są niezbędne do uzyskania ogólnego poziomu wymaganej pewności (patrz Wytyczna 12 „Istotność i ryzyko kontroli“).
- 2.2 Poziom pewności uzyskany w ramach podejścia wspartego systemowo zależy od wstępnej oceny systemu dokonanej przez kontrolera. Wyniki badania funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej dostarczają kontrolerowi dodatkowe dowody dotyczące działania tego systemu, co pozwala mu na potwierdzenie lub zweryfikowanie swej pierwotnej opinii. Ogólne wskazówki dotyczące poziomu pewności, który można uzyskać, są zawarte w Załączniku do niniejszego Aneksu.
- 2.3 Związek między stopniami pewności a statystycznymi przedziałami ufności w odniesieniu do bezpośrednich badań kontrolnych należy zazwyczaj do polityki najwyższego organu kontroli.

3 Połączone badania systemów kontroli wewnętrznej i badania bezpośrednie.

- 3.1 W zasadzie nie ma przeciwwskazań, aby kontroler przeprowadzał jednocześnie badanie funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej oraz badania bezpośrednio na konkretnej próbie. Uznając, że mogłoby to stanowić skuteczne wykorzystanie zasobów stosowanych w kontroli, należy jednak dokonać wyraźnego rozróżnienia między tymi dwoma rodzajami badań, których cele znacznie odbiegają od siebie. Należy również dążyć do starań, aby w takich okolicznościach właściwie udokumentować wyniki (patrz Wytyczna 26 „Dokumentacja“).

Grupa 2

Wytyczna 2.1

OCENA I BADANIE SYSTEMÓW KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

Załącznik:

Poziom pewności jaki może być uzyskany na podstawie oceny systemów kontroli wewnętrznej oraz badania funkcjonowania tych systemów przy podejściu wspartym systemowo

Wnioski z dogłębnej oceny systemu kontroli wewnętrznej przed wykonaniem badania tych systemów	Ostateczna ocena stopnia wiarygodności			
	Badania systemów kontroli nie ujawniają wyjątków	Badania systemów kontroli ujawniają tylko niewielkie wyjątki	Badania systemów kontroli ujawniają pewne zasadnicze wyjątki	Badania systemów kontroli ujawniają ich intensywną zawadność
System kontroli wydaje się być doskonały. Zabezpieczenie przed wszelkimi zasadniczymi ryzykami oraz prawdopodobieństwo skuteczności systemów kontroli = Doskonały	wysoka	średnia	niska/zerowa	zerowa
System kontroli wydaje się być racjonalny. Zabezpieczenie przed większością zasadniczych ryzyk i/lub prawdopodobieństwo ogólnej skuteczności systemów kontroli = Dobry	średnia	średnia/niska	niska/zerowa	zerowa
System kontroli wydaje się być ogólnie racjonalny, lecz zachodzi niebezpieczeństwo zawadności niektórych systemów kontroli = Zadowolający	niska	niska/zerowa	niska/zerowa	zerowa
System kontroli wydaje się być niezadowolający. Brak zabezpieczeń przed ryzykami i/lub prawdopodobieństwo zawadności systemów kontroli = Słaby	zerowa	zerowa	zerowa	zerowa

Grupa 2

WYTYCZNA 22: KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

Spis treści Punkt

Standardy kontroli INTOSAI	1
Zakres niniejszej Wytycznej	2
Podstawowe pojęcia i definicje	3
Planowanie i dobór pracowników do kontroli systemów informatycznych ..	4
Kontrole ogólnych systemów sterowania (instalacji)	5
Kontrole aplikacji	6
Techniki kontroli wspomagane komputerowo (TKWK)	7
Kontrole systemów w trakcie budowy	8
Słowniczek terminologiczny	

Ogólne systemy sterowania wbudowane w system komputera lub sieć komputerową - ogólne zagadnienia zarządcze - cele sterowania i przykłady technik sterowania	Aneks 1
Kontrole aplikacji - cele sterowania i przykłady technik sterowania. .	Aneks 2
Wymagania dotyczące kontroli aplikacji	Aneks 3

1 Standardy kontroli INTOSAI

- 1.1 W wyjaśnieniu „Standardów kontroli INTOSAI” (punkt 51(b)) znajdujemy:
„Kontroler i najwyższy organ kontroli muszą posiadać odpowiednie kompetencje.”
- 1.2 W wyjaśnieniu „Standardów kontroli INTOSAI” (punkt 86) czytamy, że:
„Najwyższy organ kontroli powinien zaopatrzyć się w pełen zakres uaktualnionych metodyk kontroli, łącznie z technikami wspartymi systemowo, analitycznymi metodami dokonywania oceny, statystycznym pobieraniem próby oraz kontrolą zautomatyzowanych systemów informatycznych.”
- 1.3 W wyjaśnieniu „Standardów kontroli INTOSAI” (punkt 144) stwierdza się, że:
„Tam, gdzie systemy księgowe lub inne systemy informacyjne zostały skomputeryzowane, kontroler powinien ustalić, czy systemy kontroli wewnętrznej funkcjonują na tyle poprawnie, że dane są prawdziwe, wiarygodne i kompletne.”
- 1.4 W wyjaśnieniu „Standardów kontroli INTOSAI” (punkt 153) znajdujemy, że:
„Gdy dane systemów wspomaganych komputerowo stanowią ważną część kontroli, a wiarygodność danych jest decydująca dla osiągnięcia celów kontroli, kontrolerzy winni upewnić się, czy dane są wiarygodne i adekwatne.”

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH**2 Zakres niniejszej Wytycznej**

- 2.1 Większość funkcji administracyjnych i finansowych realizuje się obecnie przy użyciu systemów komputerowych. Pojęcie systemów informatycznych (SI) weszło do powszechnego słownictwa w odniesieniu do wszystkich takich systemów, nie przesądzając o ilości czy rodzaju stosowanej techniki.
- 2.2 Niniejsza Wytyczna dotyczy metodyki kontroli systemów informatycznych. Jej celem jest dostarczenie wskazówek na poziomie wymaganym przez kontrolera systemów, który zna problemy i metody kontroli SI, może realizować proste zadania takiej kontroli oraz umie korzystać z pomocy specjalistów w dziedzinie kontroli SI, aby zrealizować ogólne cele kontroli⁶. Celem niniejszej Wytycznej nie jest zaprezentowanie szczegółowej informacji specjalistycznej o skomplikowanych technicznie obszarach tego przedmiotu. Zakres prac dotyczących kontroli SI, niezbędnych w każdym indywidualnym przypadku, został omówiony niżej w punktach 4.5-4.7 i decyzje na ten temat należy podejmować w świetle ogólnych celów podejmowanej kontroli.
- 2.3 Systemy informatyczne mogą mieć szczególne znaczenie w kontroli działalności Unii Europejskiej, gdzie ich stosowanie zostało wyraźnie przewidziane przez prawo. Systemy takie mogą być zalecane dla ułatwienia realizacji jakiegoś ważnego elementu polityki UE (np. System Informacji i Wymiany VAT [VAT Information and Exchange System-VIES] ustanowiony rozporządzeniem (EWG) Nr 218/92). W niektórych przypadkach przepisy zalecają pewne aspekty kontroli SI (np. w zakresie akredytacji agencji realizujących płatności (rozporządzenie (EWG) Nr 1663/95; w innych zaś (np. zintegrowany system administracji i kontroli dla płatności rolniczych (rozporządzenie (EWG) Nr 3508/92) system kontroli sam w sobie stanowi istotny system kontroli nad płatnościami realizowanymi przez UE.

3 Podstawowe pojęcia i definicje

- 3.1 Występowanie technik informatycznych nie wpływa bezpośrednio na cele kontroli, jednakże wprowadza szczególne uwarunkowania dla kontroli i może oznaczać konieczność wprowadzenia zmian w podejściu kontrolnym.
- 3.2 Zastosowaniu techniki informatycznej towarzyszą dwa szczególne problemy, na które muszą zwrócić uwagę kierownictwo i kontrolerzy:
 - Komputery oraz sieci, podobnie jak wszelkie urządzenia techniczne są podatne na awarie i uszkodzenia. Gdy tylko jakaś organizacja lub funkcja zaczyna zależeć od techniki informatycznej, wówczas planowanie (wariantów) działań w sytuacjach awaryjnych nabiera większego znaczenia niż poprzednio i musi ono w należyty sposób uwzględniać zagadnienia techniczne.

6 Poziom umiejętności 1, przy zastosowaniu definicji w dokumencie „Program kontroli SI dla INTOSAI”.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

- Dane i programy przechowywane w systemach komputerowych są niewidoczne i nieuchwytnie, i można mieć do nich dostęp oraz dokonać w nich zmiany bez pozostawienia śladów. Kierownictwo i kontrolerzy winni podejmować specjalne kroki, aby zapewnić wiarygodność, integralność i poufność wszelkich danych pochodzących z komputerów.
- 3.3 Odpowiednio opracowano powszechnie uznawane techniki sterowania. Kontrola SI dotyczy oceny tych systemów sterowania. Należy rozróżniać rozmaite składniki takiej kontroli, gdyż wymagają one odmiennych poziomów umiejętności, technik i czasu realizacji; oraz z tego względu, że przyczyniają się one w różnym stopniu do realizacji kontroli w całości. W dalszej części niniejszej Wytycznej omawia się bardziej szczegółowo każdy z tych składników.

Kontrola ogólnych systemów sterowania (instalacji komputerowej)

- 3.4 Ogólne systemy sterowania obejmują sterowanie całym systemem komputerowym lub siecią. Jakość systemów sterowania wywiera znaczny wpływ na wszystkie aplikacje stosowane w tym środowisku na zasadzie przenikania, np. jeśli na poziomie instalacji komputerowej lub całej sieci występują luki w kontroli dostępu, jest bardzo prawdopodobne, że wszystkie aplikacje będą narażone na zabezpieczenia zawarte w samych aplikacjach.
- 3.5. Większość kontrolerów musi korzystać z pomocy specjalistów SI w celu przeprowadzenia pełnej kontroli ogólnych systemów sterowania. Jednakże nie zawsze pełne kontrole są niezbędne. Kontrolerzy ogólnych systemów sterowania mogą uzyskać wystarczającą pewność o kompletności i poprawności danych oraz właściwym funkcjonowaniu wewnętrznego sterowania komputera, w odniesieniu do konkretnej kontroli, bez przeprowadzania pełnej oceny ogólnych systemów sterowania.
- 3.6 W niektórych przypadkach kontrolerzy ogólnych systemów sterowania mogą polegać na oświadczeniach osób trzecich (OOT) składanych przez kontrolerów-specjalistów w zakresie SI. Zazwyczaj takie OOT odnoszą się do ogólnych systemów sterowania dotyczących centrów komputerowych i/lub aplikacji. Odnośnie następstw stosowania takich dowodów, patrz Wytyczna 25 „Wykorzystanie pracy innych kontrolerów i ekspertów”. W razie braku OOT kontrolerzy ogólnych systemów sterowania winni jednak zawsze ocenić pewne nietechniczne ogólne systemy sterowania - patrz pkt 5.1 poniżej.

Kontrola aplikacji

- 3.7 Kontrola aplikacji ocenia wewnętrzne systemy sterowania właściwe dla danych wejściowych, przetwarzania, plików danych oraz danych wyjściowych określonej funkcji. Wszyscy kontrolerzy wykonujący wspomaganą systemowo kontrolę funkcji administracyjnych, w których stosowana jest technika informatyczna, winni zająć się tym aspektem kontroli SI.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

3.8 Kontrole aplikacji niekoniecznie muszą być bardzo skomplikowane technicznie. Kontrolerzy ogólnych systemów sterowania będą zmuszeni do korzystania z pomocy specjalistów w zakresie SI w sytuacjach, gdzie systemy sterowania aplikacji są wyjątkowo skomplikowane czy też reprezentują wysoki poziom techniczny, a w obszarze użytkownika brak jest zadowalających równoważących systemów sterowania. Lecz wiele aplikacji zostało zaprojektowanych w taki sposób, aby dawały one managerom-użytkownikom określoną pewność, że dane i przetwarzanie sprawnie działają, więc nie występuje konieczność, aby byli oni ekspertami w zakresie SI. W takich wypadkach badania oraz procedury (łącznie z procedurami sterowania ręcznego) rutynowo realizowane przez personel użytkownika mogą udzielić zadowalającej pewności, że dane wejściowe i wyjściowe są wiarygodne. W wielu sytuacjach kontrolnych ten poziom pewności będzie również odpowiedni dla kontrolerów.

Techniki kontroli wspomagane komputerowo (TKWK)

3.9 Pojęcie TKWK stosuje się dla szerokiego zakresu zaprogramowanych procedur i pakietów, które kontroler może wykorzystywać w celu sprawdzenia systemów sterowania lub (co jest bardziej powszechne) do sortowania, porównywania bądź wyszukiwania danych do dalszych badań. Ważne jest, aby podczas stosowania TKWK zapewnić posługiwanie się przez kontrolera kompletnymi i poprawnymi danymi - patrz pkt 7.2.

3.10 W przypadku TKWK może wystąpić potrzeba skorzystania ze specjalistycznej pomocy. Podczas gdy kontrolerzy ogólnych systemów sterowania mogą dość łatwo posługiwać się niektórymi produktami TKWK dostępnymi na rynku, to w odniesieniu do skomplikowanych zadań, lub gdy brak jest dostępnych danych dla pakietu w tej postaci jakiej on ich wymaga, niezbędne są bardziej zaawansowane umiejętności dotyczące programowania. W takich wypadkach wykorzystanie tych źródeł danych do kontroli z użyciem TKWK może być kosztowne; decyzja co do zastosowania TKWK oraz zaprojektowania procedur winna zależeć od celów danej kontroli.

Kontrola systemów w trakcie rozwoju

3.11 Kontrole systemów na etapie rozwoju obejmują dwa główne aspekty:

- zarządzanie pracami rozwojowymi. Może to stanowić przedmiot kontroli wykonania zadań (patrz Wytyczna 41 „Kontrola wykonania zadań”);
- przydatność projektu systemu do spełnienia wymagań wewnętrznego sterowania danej funkcji (wymagania te winny być zazwyczaj określone przez managerów-użytkowników).

3.12 Ponadto bez względu na to, czy najwyższe organy kontroli wykonują bezpośrednie kontrole systemów w trakcie rozwoju, winny one zapewnić zapro-

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

jektowanie nowych aplikacji podlegających ich kontroli, tak aby można je badać w sposób skuteczny.

4 Planowanie i dobór pracowników do kontroli systemów informatycznych

Dobór i szkolenie

- 4.1 Ponieważ obecnie jest mało funkcji, które nie posiadałyby jakiegoś składnika komputerowego, wszyscy kontrolerzy winni wiedzieć, w jaki sposób obecność komputerów wpływa na ocenę sterowania wewnętrznego. Programy szkoleniowe winny odzwierciedlać to ogólne wymaganie.
- 4.2 Kontrolerzy winni uczestniczyć w dodatkowym szkoleniu, aby stać się specjalistami w zakresie kontroli SI. Specjaliści w zakresie SI zazwyczaj nie przeszli szkolenia w zakresie oceny systemów sterowania porównywalnego z doświadczeniem kontrolerów. Dlatego też należy dążyć do starań, aby ci pracownicy, którzy są specjalistami w zakresie SI, nabyli i posiadali odpowiednią wiedzę tak w zakresie SI jak i kontroli. Istnieją szczególne kwalifikacje, które mogą tutaj stanowić punkt odniesienia. Specjaliści w zakresie kontroli SI są często rzadkością, należy więc wykorzystać ich wtedy, gdy może to okazać się najbardziej korzystne. Wynika z tego, że specjalistów w zakresie SI należy wzywać wówczas, gdy cele danej kontroli oraz stopień skomplikowania systemów informatycznych uzasadniają wykorzystanie ich fachowości. Punkt następny - dotyczący planowania - dostarcza wskazówek w tym zakresie.
- 4.3 Można przeszkolić kontrolerów ogólnych systemów sterowania w zakresie posługiwania się produktami TKWK, nie dążąc do tego, aby stali się oni prawdziwymi specjalistami w zakresie SI.

Planowanie i wykorzystanie specjalistów

- 4.4 Standardy bezpieczeństwa SI oraz sterowania nie są bezwzględne. Zbyt wysoki poziom sterowania („przesterowanie”) jest drogi i zazwyczaj nieefektywny i niewydolny. Zestaw zainstalowanych systemów sterowania powinien odzwierciedlać cel oraz wykorzystanie każdego systemu i stanowi on zwykle mieszankę procedur o charakterze technicznym i odręcznym. Sprawne sterowanie przetwarzaniem komputerowym można napotkać w ręcznych procedurach wykorzystywanych przez użytkowników lub w działaniach kierownictwa użytkowników. Dlatego też nie należy badać systemów informatycznych osobno, lecz jako część ogólnej kontroli wszystkich funkcji administracyjnych bądź finansowych, których są elementem składowym. Tylko w ten sposób kontroler jest w stanie oszacować realistycznie właściwy standard sterowania i ocenić wzajemne oddziaływanie sterowania technicznego i stosowanego przez użytkownika.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

- 4.5 Na etapie planistycznym należy zbierać informacje niezbędne do określenia zakresu, w jakim ma być przeprowadzona kontrola SI. Przydatne tu może okazać się skonsultowanie się na tym etapie z kontrolerem SI, aby móc dokonać wyboru priorytetów. W szczególności należy zdecydować, czy zachodzi potrzeba dokonania oceny ogólnych systemów sterowania oraz w jakim zakresie zostaną wykorzystane TKWK. Ponieważ w wyniku obu czynności może wzrosnąć kosztowne zapotrzebowanie na specjalistów, może zachodzić potrzeba rygorystycznego określenia priorytetów przy korzystaniu z pomocy kontrolerów SI.
- 4.6 W świetle ogólnych celów kontroli należy wziąć pod uwagę następujące czynniki:
- zakres, w jakim dana funkcja wykorzystuje przetwarzanie komputerowe lub dane przechowywane w komputerze;
 - zakres, w jakim poprawność przetwarzania oraz danych została dowiedziona przez systemy kontroli w obszarze użytkownika, łącznie z jego procedurami zarządczymi, w stopniu niezbędnym dla danej funkcji;
 - złożoność przetwarzania komputerowego, w szczególności zakres, w jakim dana funkcja wykorzystuje dane wygenerowane przez programy komputerowe (w przeciwieństwie do danych, które zostały po prostu zapisane, posortowane lub przeanalizowane przez daną aplikację);
 - wielkość instalacji komputerowej, np. może być w sposób oczywisty niemożliwe dysponowanie dobrymi ogólnymi systemami sterowania z uwagi na brak personelu zapewniającego wystarczający podział obowiązków; będzie to zachodzić, np. jeśli obowiązków nie można w pełni rozdzielić między programistami, operatorami oraz administratorami dostępu;
 - wrażliwość danych oraz obowiązki dotyczące ochrony danych⁷;
 - wszelkie szczególne trudności związane z odszukiwaniem śladów czynności kierowniczych/kontrolnych. W starszych bądź słabo zaprojektowanych systemach mogą występować problemy, np. w odszukiwaniu szczegółów na temat zagregowanych danych, lub w zdobyciu pewności, że wielkości łączne obejmują wszelkie istotne transakcje. Spowoduje to wzrost zapotrzebowania na posługiwanie się przez kontrolera TKWK, w celu ustalenia poprawności danych.
- 4.7 Tam, gdzie przy użyciu równoważnych kontroli przeprowadzonych w obszarze użytkownika (łącznie z procedurami zarządczymi) dowiedziono poprawności danych i przetwarzania w zakresie wymaganym przez przeprowadzaną kontrolę, nie musi być konieczne dokonywanie technicznej oceny ogólnych systemów sterowania jako części danej kontroli. W takich wypadkach kontroler ogólnych systemów sterowania powinien jednak uzyskać oświadczenia osób trzecich (OOT) lub sam zająć się zagadnieniami zarządzania SI wskazanymi w pkt. 5.1.

⁷ W odniesieniu ogólnie do Unii Europejskiej, Dyrektywa Parlamentu Europejskiego oraz Rady 95/46/EC z 24 października 1995 r. na temat ochrony osób w odniesieniu do przetwarzania danych osobowych oraz swobodnego przepływu takich danych, Dziennik Urzędowy [Official Journal] L 281, 23.11.1995, s. 31.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH5 Kontrole ogólnych systemów sterowania (instalacji)

- 5.1 Poniżej wyszczególniono kontrolowane obszary ogólnych systemów sterowania. Pierwsze cztery to zagadnienia związane z ogólnym zarządzaniem, którymi kontroler ogólnych systemów sterowania powinien zająć się, nawet jeśli nie bada aspektów technicznych.

Zagadnienia związane z ogólnym zarządzaniem

- organizacyjne: planowanie strategiczne, struktura oraz relacje zależności w wydziale SI, odpowiedni podział obowiązków w ramach tego wydziału;
- polityka bezpieczeństwa SI: istnieje, jest właściwa, komunikowana innym oraz przestrzegana;
- ciągłość: rozwiązania rezerwowe oraz zapasowe;
- zarządzanie aktywami SI.

Specjalistyczne zagadnienia techniczne

- logiczne i rzeczywiste systemy kontroli dostępu: szczegółowa realizacja;
 - działanie: wszelkie polecenia wprowadzane do komputera otrzymały autoryzację i są przetwarzane w całości, dokładnie i szybko;
 - oprogramowanie systemów (łącznie ze szczególnymi ograniczeniami dostępu);
 - kontrola nad programami oraz procedury dotyczące ich rozwoju;
 - zarządzanie danymi i bazami danych;
 - przesyłanie danych;
 - sieci (lokalne).
- 5.2 Aneks 1 zawiera wskazówki dla kontrolerów ogólnych systemów sterowania dotyczące powyżej wymienionych pierwszych czterech zagadnień.

6 Kontrole aplikacji

- 6.1 Jak już sygnalizowano, kontrola aplikacji nie jest wykonywana odrębnie, lecz stanowi część kontroli funkcji biznesowej lub administracyjnej. W każdym poszczególnym przypadku cele oraz kluczowe zagadnienia kontroli zostaną zmodyfikowane i uszczegółowione zgodnie z zakresem oraz przedmiotem całej kontroli.
- 6.2 Aspekty, którymi należy zawsze zająć się, można podsumować w sposób następujący:
- Organizacja i dokumentacja
- Należy właściwie określić zakres obowiązków kierownictwa za każdy aspekt nadzoru i użytkowania aplikacji. Należy zidentyfikować oraz dokonać oceny kosztów eksploatacji aplikacji. Trzeba sporządzać wszelką nie-

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

zbędną dokumentację uwzględniającą rodzaj aplikacji oraz potrzeby danej instytucji.

– Dane wejściowe

Można wprowadzać wyłącznie pozycje, na które uzyskano upoważnienie, i wszystkie one powinny zostać wprowadzone. Dane wprowadzane do aplikacji winny być dokładne i kompletne. (Dane wejściowe obejmują tak transakcje jak i dane stałe/dane zależne.)

– Przetwarzanie

Przetwarzanie transakcji winno być kompletne i dokładne pod względem arytmetycznym, a wyniki (wraz z danymi wygenerowanymi) należy poprawnie klasyfikować i właściwie zapisać w plikach komputera. Pozostałe działania służące przetwarzaniu danych należy wprowadzać w terminie i powinny one dawać poprawne wyniki.

– Transmisja danych

Dane należy przesyłać w sposób dokładny i kompletny.

– Nienaruszalność danych

Należy na bieżąco zapewnić poprawność przechowywanych danych.

– Wyniki przetwarzania

Wyniki przetwarzania, czy to wydrukowane czy też na ekranie, na nośnikach magnetycznych, lub przekazywane drogą łącz elektronicznych, winny być poprawne i kompletne. Wyniki winny dotrzeć do wszystkich osób, dla których były przeznaczone i tylko do tych osób.

6.3 Aneks 2 przedstawia powyższe podpunkty wraz z technikami sterowania lub procedurami, z którymi można się zetknąć. Ważne jest, aby każda faza zawierała właściwe procedury obsługi błędów.

6.4 Podejmując decyzję, na jakich systemach kontroli może polegać, kontroler powinien pamiętać, że badania systemów sterowania muszą ustalić m.in., że dany system działał poprawnie w badanym okresie (patrz Wytyczna 21 „Ocena i badanie systemów kontroli wewnętrznej”). Zazwyczaj zasoby stosowane do kontroli będą dobrze wykorzystywane, jeśli, w przypadku możliwości wyboru, kontroler będzie wolał polegać na systemach kontroli w obszarze użytkownika, które można łatwo sprawdzić, pod warunkiem, że dostarczą one wystarczającą pewność w zakresie danych celów danej kontroli. Posiłkowanie się technikami TKWK może pomóc w podwyższeniu pewności. Jeśli trzeba by polegać na bardziej technicznych systemach kontroli, wówczas pociągnie to za sobą konieczność przeprowadzenia kontroli ogólnych systemów kontroli w układzie komputera lub sieci komputerowej. Np. aby upewnić się, że zawsze funkcjonowały realizowane przez program badania stwierdzające ważność, kontroler musi uzyskać określone dowody, że systemy kontroli zmian programu były zawsze skuteczne w danym okresie - co stanowi zagadnienie, które pociągałoby pełną kontrolę ogólnych systemów sterowania.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH7 Techniki kontroli wspomagane komputerowo (TKWK)

7.1 Wyrażenie „techniki kontroli wspomagane komputerowo” (TKWK) najogólniej odnosi się do korzystania z oprogramowania odzyskującego w celu zidentyfikowania transakcji o szczególnych charakterystykach, w celu przeprowadzenia bardziej szczegółowej kontroli, lub do wykonania prób. Przykładami badań i procedur technik TKWK są:

- identyfikacja błędnych wartości;
- identyfikacja wartości wyjątkowych;
- sprawdzenie księgowania lub podsumowania transakcji;
- ponowne przeprowadzenie przetwarzania komputerowego (np. przeliczania obcej waluty);
- porównanie danych w oddzielnych plikach;
- sporządzanie analiz kont dotyczących okresów wcześniejszych;
- stratyfikacja.

7.2 Techniki TKWK są środkami do realizacji celów, a nie celami samymi w sobie. Wykorzystanie technik TKWK należy zaplanować i należy je stosować wówczas, jeśli pozwalają one uzyskać wartość dodaną lub tam, gdzie nie jest możliwe stosowanie procedur odrębnych lub ich stosowanie jest mniej wydajne. Funkcje, które mają być zrealizowane, należy wcześniej udokumentować, a faktyczne posługiwanie się technikami TKWK należy zarejestrować. Trzeba stosować normalne zasady dotyczące dowodów kontroli. Dokumentacja TKWK winna obejmować szczegóły wszelkich rozwiązań, zapytań itd., które stosowano w celu wytworzenia wyników. We wszystkich wypadkach ważne jest, aby można wykazać, że program TKWK działał w oparciu o kompletny i poprawny zestaw zapisów źródłowych.

8 Kontrole systemów w trakcie budowy

8.1 Ważne jest, aby nowe systemy informatyczne zaprojektowano w taki sposób, aby można je było skontrolować, oraz żeby istniał wystarczający system kontroli wewnętrznej. Jako że wprowadzanie zmian w systemie na późniejszych etapach jego budowy staje się coraz bardziej kosztowne, kontroler musi ostrożnie rozważyć termin oraz charakter swego podejścia do nowych systemów informatycznych. Jeśli nie przeprowadza się kontroli, wówczas zachodzi ryzyko wprowadzenia systemów, które są pozbawione ważnych systemów kontroli, lub takich, które trudno poddają się kontroli. Z drugiej strony, mimo włożonej przez kontrolera pracy w systemie SI, musi on zachować niezależność kontroli. Zachodzą tu następujące możliwości:

- a. przeprowadzenie kontroli systemu w trakcie jego powstawania;
- b. kontroler jest bezpośrednio zaangażowany jako użytkownik aplikacji na etapie jej powstawania; w takich wypadkach niezależność kontroli winna być zastrzeżona, np. przez wprowadzenie możliwości, aby inni kontrolerzy mogli dokonać niezależnej oceny danego systemu;

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

- c. upewnienie się, że właściciel projektu lub inny główny użytkownik reprezentuje warunki umożliwiające przeprowadzenie kontroli jako warunek zarządzania danym systemem (w systemach księgowych jest całkiem logiczne, że zajmuje się tym księgowy, w konsultacji tak z wewnętrznymi jak i zewnętrznymi kontrolerami);
 - d. upewnienie się, że badana instytucja dysponuje ogólnymi standardami projektu aplikacji, przewidującymi poddanie jej kontroli oraz że kontrola jakości zapewnia takie rozwiązanie (ponadto kontrola wewnętrzna winna dysponować rozwiązaniami czuwającymi nad zapewnieniem ogólnej możliwości wykonywania kontroli).
- 8.2 Z wymienionych możliwości, tak (a) jak i (b) wymagają znacznych zasobów i mogą dostarczyć mało wyników kontroli lub wyniki nie nadające się do sprawozdania. Dlatego zazwyczaj realizuje się (c) oraz (d).
- 8.3 Aby popierać stosowanie (c) kontrolerzy winni wykorzystać możliwość przypomnienia kierownictwu o potrzebie zapewnienia, by w nowych aplikacjach przewidziano możliwość odszukiwania śladów czynności kierowniczych/kontrolnych i powinni oni zaprosić kierownictwo do konsultacji na etapie planistycznym w przypadku ważnych nowych systemów finansowych. Aneks 3 zawiera uwagi na temat nadających się do ogólnego stosowania warunków kontroli aplikacji, które mogą okazać się przydatne w rozmowach z kierownictwem użytkownika systemów w trakcie budowy.
- 8.4 Można sprawdzić ogólne standardy przez zbadanie metodyki rozwoju systemów, wykorzystywanej przez wydział systemów informatycznych badanej instytucji oraz rozmowę z oddziałem standardów SI jak również kontrolerami wewnętrznymi, tak aby upewnić się, że jest ona realizowana we właściwy sposób.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH**SŁOWNICZEK TERMINOLOGICZNY****Aplikacja (program użytkowy)**

Zestaw programów, danych oraz procedur urzędniczych, które razem tworzą system informatyczny przeznaczony do obsługi konkretnej funkcji administracyjnej czy gospodarczej (np. księgowość, wpłata subwencji, rejestr zapasów). Większość aplikacji można z powodzeniem traktować jako procesy złożone z: danych wejściowych, przetwarzania, danych magazynowanych oraz wyników przetwarzania.

Back-up (kopia)

Odnosi się do odzyskiwania danych i programów, jak również do zapewnienia alternatywnych możliwości operacyjnych na wypadek zniszczenia czy utraty.

Kontrola dostępu logicznego

Wykorzystanie oprogramowania celem zapobieżenia występowania nieautoryzowanego dostępu do zasobów TI (wraz z plikami, danymi oraz programami), jak również związane z tym procedury administracyjne.

Kopia rezerwowa

Rezerwowany zestaw danych bądź oprogramowania, uaktualniany oraz dostępny do użytku w razie zniszczenia bądź utraty oryginału.

Oprogramowanie

Ogólnie rozumiane instrukcje komputerowe.

Oprogramowanie systemowe

Zbiór programów stosowanych do sterowania i zarządzania operacjami komputera, jak również alokacją i wykorzystaniem zasobów komputerowych. (Obejmuje ono programy, mogące zmodyfikować dane lub inne programy bez przestrzegania normalnych procedur ustanowionych w danych aplikacjach; dlatego dostęp do oprogramowania systemowego powinien być ściśle ograniczony, a personel, który ma do niego dostęp powinien pracować oddzielnie od programistów - najlepiej również oddzielnie od funkcji operacyjnych oraz zarządzania dostępem).

Oświadczenia osób trzecich (OOT)

Oświadczenia udzielone przez kontrolerów-specjalistów w zakresie SI, zatrudnionych przez inne instytucje niż najwyższy organ kontroli. OOT zazwyczaj obejmują ogólne systemy kontroli odnoszące się do centrów komputerowych i/lub aplikacji. Patrz pkt 3.6.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH**Planowanie na wypadek awarii (znane również jako Planowanie ciągłości biznesu, Planowanie na wypadek poważnej awarii)**

Plany i procedury mające zapewnić, że systemy informatyczne (sprzęt, oprogramowanie, dane oraz łączność) można odtwarzać i mieć do nich dostęp na wymaganym poziomie i w okresie po wystąpieniu poważnej awarii, w wyniku której wyposażenie i/lub pomieszczenia przestały nadawać się do użytku.

Program

Kompletny zestaw instrukcji niezbędnych do rozwiązywania konkretnego problemu lub przeprowadzenia konkretnej procedury/zestawu procedur na komputerze.

Systemy informatyczne (SI)

Systemy, które rejestrują, sortują lub przetwarzają informację, ogólnie przy pomocy technik informatycznych.

System w trakcie budowy

Aplikacja, która znajduje się na dowolnym etapie przygotowań, lecz jeszcze nie jest faktycznie eksploatowana (produkcja). Etapy przygotowań mogą obejmować: propozycję, studium wykonalności [feasibility study], specyfikację użytkownika, projekt, prototyp, programowanie, testowanie programu i systemu, testowanie przez użytkownika, konwersję, eksploatację pilotażową.

Techniki informatyczne (TI)

Urządzenia, łącznie z komputerami, stosowane do obróbki i przetwarzania danych.

TKWK (techniki kontroli wspomagane komputerowo)

Programy komputerowe do przeprowadzania testów kontrolnych, wyszukiwania i sortowania lub wyboru danych lub też uzyskiwania dowodów o prawidłowości przetwarzania.

Użytkownik

Osoba lub jednostka, która korzysta z systemów informatycznych. W szczególności, w biznesie oraz administracji, wydział, który korzysta z systemów informatycznych przy wykonywaniu funkcji, za które jest odpowiedzialny w ramach danej instytucji.

Właściciel

Osoba bądź jednostka odpowiedzialna za konkretne aktywa (SI lub TI), łącznie z ich bezpieczeństwem oraz prawidłowością.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH**ANEKS 1: Ogólne systemy sterowania
wbudowane w system komputera
lub sieć komputerową.
Ogólne zagadnienia zarządcze.
Cele sterowania i przykłady technik
sterowania**

Uwaga: Poniżej przedstawiono dla każdego zilustrowanego przypadku zakres możliwości; nie muszą one wszystkie występować, aby cel sterowania został zrealizowany, i można go osiągnąć za pomocą innych środków. Kontroler musi sporządzić opinię na temat tego, czy bieżący zestaw systemów sterowania jest skuteczny, uwzględniając rozmiar, złożoność oraz znaczenie danego systemu.

GA. ORGANIZACJA I ZARZĄDZANIE**GA1. Planowanie, dobór personelu, sporządzanie sprawozdań oraz podział obowiązków**

Aby zapewnić prawidłowe umiejscowienie wydziału technik informatycznych (TI) w ramach danej instytucji i zatrudnienie w nim odpowiedniego personelu, a także aby rozdzielić te zakresy obowiązków, które wzajemnie do siebie nie pasują:

1. Szef wydziału TI zajmuje odpowiedni szczebel z uwagi na znaczenie TI dla danej instytucji, a pozycja wydziału TI wewnątrz, całej organizacji jest zgodna z przypisanym mu zakresem obowiązków i celami do realizacji.
2. Corocznie sporządza się plany strategiczne z zakresu TI oraz dokonuje się ich oceny; są one przedmiotem uwagi i zatwierdzenia przez kierownictwo wyższego szczebla (dyрекcję lub zarząd).
3. Pracownicy wydziału TI oraz personel użytkownika pracują oddzielnie: pracownicy TI nie mogą inicjować czy zatwierdzać transakcji, natomiast personel użytkownika nie może pisać programów, które mogłyby zmieniać dane.
4. Publikuje się i uaktualnia schemat organizacyjny wydziału TI.
5. Istnieje polityka personalna wobec wydziału TI, która winna zapewnić rekrutację, szkolenie oraz utrzymanie pracowników posiadających

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

niezbędną wiedzę fachową, a także która stwarza możliwość planowania awansów.

6. W każdym obszarze funkcjonalnym w ramach wydziału TI istnieją odpowiednie poziomy nadzorcze oraz zatwierdzające.
7. Istnieją uaktualniane formalne opisy zakresów obowiązków dla stanowisk pracy w dziale TI.
8. Personel operacyjny i programiści pracują oddzielnie: operatorzy nie mogą pisać programów, a programistom nie wolno obsługiwać komputera.
9. Jeśli wydział TI jest wystarczająco duży, wówczas personel dysponujący dostępem do oprogramowania systemowego powinien pracować oddzielnie tak od programistów jak i operatorów.
10. Bezpieczeństwo jest zarządzane przez osoby, które nie zajmują się programowaniem (uprawnienia i hasła dostępu).
11. Regularna współpraca z wydziałami użytkującymi.
12. Opracowana jest polityka zarządzania zmianami, która odpowiada za rozwój oraz doskonalenie/rozszerzanie aplikacji oraz zapewnia, że nowe programy są w pełni przetestowane i zaakceptowane przez użytkownika.

GB. POLITYKA BEZPIECZEŃSTWA**GB1. Świadomość bezpieczeństwa i polityka w tym zakresie**

W celu określenia i komunikowania polityki i procedur w zakresie bezpieczeństwa informacji oraz zapewnienia, żeby kierownictwo, użytkownicy oraz personel wydziału TI byli świadomi tego problemu oraz aby konsekwentnie przestrzegali procedur bezpieczeństwa:

1. Opracowano politykę w zakresie dostępu do zasobów komputerowych, tak logicznego jak i rzeczywistego, i jest ona komunikowana kierownictwu i pracownikom oraz przez nich przestrzegana.
2. Opracowano politykę rzeczywistego bezpieczeństwa obejmującą:
 - ograniczenia dostępu do obiektów, pomieszczeń komputerowych, obszarów pamięci TI;
 - pożar i inne katastrofy;
 - planowanie na wypadek awarii;

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

Polityka ta jest komunikowana kierownictwu i pracownikom oraz przez nich przestrzegana.

3. Wszyscy pracownicy, którzy posługują się komputerami osobistymi (PC), winni podpisać oświadczenie o bezpieczeństwie oraz innych zasadach, które winni przestrzegać, łącznie z zasadami rzeczywistego bezpieczeństwa, używaniem jedynie zatwierdzonego oprogramowania (na które została udzielona licencja) oraz przedsięwzięciami antywirusowymi (ograniczenia w zakresie wprowadzania niebezpiecznych danych i programów).
4. Dostęp do zasobów TI jest kontrolowany w drodze indywidualnych identyfikatorów (ID), jak również poufnych haseł.
5. Identyfikatory oraz hasła zostały opracowane i ustalone przez specjalistów jedynie po pisemnym upoważnieniu bezpośredniego przełożonego danej osoby, której potrzebny jest taki dostęp.
6. Określona została i ogłoszona polityka dostępu pracowników do zewnętrznych zasobów, z Internetem włącznie.
7. Wyznaczono urzędnika ds. bezpieczeństwa posiadającego właściwe fachowe umiejętności, który jest zaangażowany w zatwierdzanie wdrażanych rozwiązań z zakresu kontroli dostępu.
8. Sprawdza się okresowo procedury z zakresu bezpieczeństwa.
9. Urzędnik ds. bezpieczeństwa sporządza okresowe formalne raporty na temat stanu procedur bezpieczeństwa; raporty te są wdrażane przez kierownictwo.
10. Kierownictwo zleca przeprowadzenie od czasu do czasu bezpośrednich ocen bezpieczeństwa SI przez specjalistów (konsultantów zewnętrznych lub kontrolę wewnętrzną).
11. Jeśli do sieci jest dostęp z zewnątrz (np. przez Internet), tworzy się „ścianę przeciwogniową” [firewall] - system zabezpieczenia przed napływem informacji z zewnątrz.
12. Skuteczność „ściany przeciwogniowej” została oceniona przez konsultantów-specjalistów.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH**GC. CIĄGŁOŚĆ I NAPRAWIANIE SKUTKÓW AWARII****GC1. Back-up (kopia), przechowywanie poza terenem instytucji oraz naprawianie skutków awarii i plan na wypadek awarii.**

W celu zabezpieczenia przeciw utracie/zniszczeniu danych oraz zapewnienia ciągłości operacji:

1. Opracowano szczegółową politykę i procedury obejmujące sporządzanie kopii rezerwowych danych i programów.
2. Zaplanowano procedury tworzenia zapasowych plików jako części normalnych codziennych prac (szczególnie jest to ważne w odniesieniu do systemów dystrybucyjnych wyposażonych w zdalne sygnały wejściowe itd.).
3. Sporządzono zapasowe kopie kluczowych plików głównych według właściwego harmonogramu i przechowuje się je poza siedzibą instytucji.
4. Sporządzono zapasowe kopie kluczowych programów aplikacyjnych i przechowuje się je poza siedzibą instytucji.
5. Sporządzono zapasowe kopie operacyjnych programów systemowych i przechowuje się je poza siedzibą instytucji.
6. Przechowywane poza siedzibą aplikacje oraz operacyjne programy systemowe są uaktualniane lub wymieniane, gdy tylko w programach wprowadzono istotne zmiany. Dostęp do plików głównych, programów aplikacyjnych oraz operacyjnych programów systemowych przechowywanych poza siedzibą instytucji ma tylko upoważniony personel.
7. Opracowano i okresowo testuje się procedury odzyskiwania danych i ponownego uruchomienia programu, łącznie z szybkim przywróceniem zamienionych czy utraconych plików.
8. Opracowano plan na wypadek awarii (ciągłość prowadzenia działań), który umożliwia prowadzenie ciągłych operacji na poziomie wymaganym przez użytkowników, na wypadek gdy wydział TI nie jest w stanie świadczyć swoich normalnych usług.
9. Plan awaryjny jest regularnie testowany (np. corocznie). Opracowuje się formalne raporty na temat takich testów, a kierownictwo podejmuje niezbędne działanie.
10. Kopie planu awaryjnego przechowuje się w oddalonych miejscach.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH**GD. ZARZĄDZANIE AKTYWAMI TI ORAZ KORZYSTANIE Z USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ DOSTAWCÓW ZEWNĘTRZNYCH****GD1. Odpowiedzialność za aktywa TI danej instytucji**

W celu zapewnienia przydziału zakresu odpowiedzialności za zarządzanie aktywami TI:

1. Określono przydział organizacyjny każdego z aktywów TI (urządzeń, oprogramowania, aplikacji oraz danych).
2. Dokumentuje się działalność personelu oraz czynności urządzeń.
3. Użytkownicy są właścicielami swych danych i aplikacji.
4. Sporządzono spisy urządzeń, które są regularnie sprawdzane.
5. Opracowano wiarygodny spis oprogramowania (łącznie z oprogramowaniem komputerów osobistych), który jest regularnie sprawdzany.
6. Przydzielono zakresy obowiązków obejmujących utrzymywanie zgodności z warunkami licencji na oprogramowanie i podjęte zostały odpowiednie kroki.
7. Opracowano jasną politykę na temat zarządzania oraz odpowiedzialności za obliczenia dokonywane przez użytkownika końcowego, obejmującą między innymi:
 - bezpieczeństwo (patrz pkt GB1.3),
 - wymagania dotyczące tworzenia kopii zapasowych,
 - zakres w jakim użytkownicy końcowi mogą rozwijać programy,
 - dokumentację oraz inne standardowe warunki dla takich lokalnych programów i arkuszy kalkulacyjnych stanowiących część funkcji biznesowych.
8. Określono i zakomunikowano personelowi status oraz własność wiadomości z poczty elektronicznej.

GD2. Korzystanie z usług świadczonych przez dostawców zewnętrznych (np. zlecenie na zewnątrz usług specjalnych, korzystanie z zewnętrznych biur komputerowych)

W celu zapewnienia, aby zarządzanie korzystania z usług świadczonych przez dostawców zewnętrznych było skuteczne:

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

1. Zapewniono dostęp dla kontrolerów.
2. Kontrakt bądź umowa na świadczenie usług określa warunki, w tym (zależnie od okoliczności):
 - sposób realizacji;
 - bezpieczeństwo;
 - własność danych oraz dostęp do nich;
 - dostępność usług;
 - rozwiązania awaryjne (np. jeśli zewnętrzny dostawca usług zaprzestanie działalności);
3. Kierownictwo aktywnie monitoruje sposób realizacji na tle wyspecyfikowanych warunków.

ANEKS 2: Kontrole aplikacji - cele sterowania i przykłady technik sterowania

***Uwaga:** Poniżej przedstawiono dla każdego zilustrowanego przypadku zakres możliwości; nie muszą one wszystkie występować, aby cel sterowania został zrealizowany, i można go osiągnąć za pomocą innych środków. Kontroler musi sporządzić opinię na temat tego, czy bieżący zestaw systemów sterowania jest skuteczny, uwzględniając rozmiar, złożoność oraz znaczenie danego systemu.*

AA. ORGANIZACJA I DOKUMENTACJA

AA1. Odpowiedzialność za aplikacje

Aby zapewnić właściwy przydział odpowiedzialności kierownictwa za każdy aspekt konserwacji i eksploatacji aplikacji:

1. Użytkownik (bądź główny użytkownik) został określony jako właściciel aplikacji.
2. Konserwacja aplikacji oraz decyzje odnośnie jej przyszłego rozwoju są formalnie zarządzane, najlepiej przez właściciela.
3. Sprawność działania aplikacji oraz jej wkład do funkcji operacyjnej, której stanowi część, są aktywnie zarządzane, najlepiej przez właściciela.
4. Określono właściciela danych wykorzystywanych przez daną aplikację.
5. Obowiązki centrów komputerowych oraz wszelkich stron trzecich (np. firm zajmujących się oprogramowaniem) w zakresie eksploatacji i wspomagania aplikacji są objęte umowami na świadczenie usług (kontrakty w przypadku osób trzecich).
6. Wiadomo, które wydziały są odpowiedzialne za dane wejściowe oraz za obróbkę wyników na wyjściu, oraz formalnie uzgodniono ich zakresy odpowiedzialności (odnośnie czasu, jakości, bezpieczeństwa itd.).
7. Podział zakresów obowiązków za dokładność i ciągłą wiarygodność przechowywanych danych jest czytelny (ostateczna odpowiedzialność powinna zazwyczaj spoczywać na użytkowniku).
8. Przydzielona została odpowiedzialność za podejmowanie decyzji oraz wykonywanie, wymagania bezpieczeństwa i kontroli, biorąc pod uwagę

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

ogólną politykę danej instytucji w zakresie bezpieczeństwa oraz standardowe przedsięwzięcia wydziału TI w tym zakresie.

9. Określona została odpowiedzialność za dostarczenie oraz przechowywanie dokumentacji, z podręcznikami dla użytkownika włącznie.

AA2. Alokacja kosztów

W celu identyfikacji i oceny kosztów eksploatacji aplikacji :

1. Koszty bieżące komputera zostały zarejestrowane a udział danej aplikacji ustalony.
2. Koszty ogólne oraz koszty osobowe wydziału TI zostały ustalone i przypisane aplikacjom.
3. Właściciel aplikacji oraz osoby odpowiedzialne za zarządzanie zasobami zostali poinformowani o kosztach bieżących; zostały one poddane ocenie zgodnie z polityką danej instytucji.
4. Ustalono i zgłoszono koszt konserwacji i ulepszania/rozbudowania aplikacji.
5. Dokonano szacunków w zakresie zadań dotyczących rozbudowy i konserwacji; zostały one zatwierdzone przez właściciela oraz kierownika zasobów oraz stosuje się je do kontrolowania pracy.

AA3. Dokumentacja

W celu zapewnienia, że opracowana została cała niezbędna dokumentacja z uwzględnieniem rodzajów aplikacji oraz potrzeb tej instytucji. (Dokumentacja może być trzymana na innych nośnikach niż papier, pod warunkiem zapewnienia dostępności i pewnego zapisywania w pamięci):

1. Specyfikacja systemów opisuje dane i przetwarzanie aplikacji w tych kategoriach, które umożliwiają, aby stała się ona skutecznym środkiem komunikacji między użytkownikami a dostawcami TI.
2. Specyfikacja systemów jest uaktualniana.
3. Spełnia ona standardy dokumentacyjne tej instytucji oraz odpowiada metodyce rozwoju systemów.
4. Obejmuje ona (lub wyszczególnia to odrębny dokument) potrzeby użytkownika w zakresie kontroli oraz wszelkie inne wymagania względem aplikacji.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

5. Dostępna jest uaktualniana i uporządkowana dokumentacja programów wraz z wyczerpującym opisem programów źródłowych.
6. Zagwarantowano prawa instytucji do uzyskiwania dokumentacji oraz listingów programów źródłowych, nawet w przypadku bankructwa dostawcy (np. przez złożenie ich w depozycie).
7. Instrukcje dla operatorów są aktualne i obejmują wszelkie wymagane specjalne działania, np. odpowiedzi na mylne wiadomości, nienormalne zakończenie itd.
8. Podręczniki użytkownika w pełni opisują zakresy odpowiedzialności oraz procedury i są systematycznie uaktualniane.

AB. DANE WEJŚCIOWE**AB1. Autoryzacja**

W celu zapewnienia, że wszystkie autoryzowane pozycje - i tylko autoryzowane pozycje - zostały wprowadzone:

1. Systemy kontroli dostępu zapewniają, że tylko osoby upoważnione mają dostęp do procesów wprowadzania danych.
2. Wprowadzenia do systemu dokonuje się z autoryzowanych dokumentów, sprawdzanych pod kątem autoryzacji (zwykle w postaci podpisu) przez osobę dokonującą wprowadzenia, lub na wstępnym etapie sprawdzania przez urzędnika.
3. Dokumenty do wprowadzenia są kolejno numerowane i komputer bądź pracownik sprawdza je pod względem ważności i kompletności.
4. Na wprowadzenie innych pozycji niż kopie autoryzowanych dokumentów uzyskuje się autoryzację przed przetworzeniem, zgodnie z ich znaczeniem. (Można tego dokonywać na podstawie statystycznej, tam gdzie jest to właściwe). Metody obejmują:
 - przetrzymywanie wprowadzonych danych w specjalnym pliku, do czasu ich interaktywnego uwolnienia przez przełożonego;
 - oznakowanie ostatnio wprowadzonych danych dla sprawdzenia przez przełożonego;
 - autoryzacja na wydrukach następująca po wprowadzeniu, przed dalszym przetwarzaniem.
5. Przekazywanie autoryzowanych i sprawdzonych dokumentów podlega kontroli według partii.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

6. Wydruki potwierdzające wprowadzenie przesyła się do urzędników autoryzujących, do aprobującego podpisu.
7. Właściwie autoryzuje się zmiany w danych stałych.
8. Zaprogramowane kontrole zapobiegają zatwierdzaniu i przetwarzaniu dokumentów wprowadzanych na wejściu, które logicznie nie mogły otrzymać autoryzacji, np. zapłaty do zrealizowania ponad dostępny budżet.

AB2. Kompletność i dokładność

Aby zapewnić, że wprowadzane dane są dokładne i zupełne. (Wprowadzane dane obejmują tak transakcje jak i dane trwałe oraz dane stanowiące punkt odniesienia):

1. Stosuje się systemy kontroli kolejnych partii, łącznie z sumami kontrolnymi/częściowymi ze wszystkich wrażliwych pól oraz dokonuje się kontroli, czy wymagane sumy odpowiadają sobie.
2. Program realizuje badania zgodności z normą w celu zapewnienia, że wprowadzone dane:
 - mają format oczekiwany dla każdego pola;
 - mieszczą się we właściwych zakresach (np. nie są ujemne tam, gdzie logicznie jest to niemożliwe; nie przekraczają uprzednio ustalonych rozsądnych wielkości; mieszczą się w ramach znanej kolejności dla danego rodzaju elementów (numery czeków itd.).
3. W przypadku danych wrażliwych wymagane jest podwójne uderzenie klawisza.
4. W przypadku wprowadzania w trybie bezpośrednim, sporządzane raporty z danych na wejściu wykazują zagregowane sumy, a te są sprawdzane, bądź kojarzone z sumami ustalonymi oddzielnie dla danej sesji.
5. Numery kontrolne stosuje się wraz z numerami odniesienia, a badanie zgodności faktycznie sprawdza je.
6. Sprawdzian zgodności z normą obejmuje badanie wewnętrznej zgodności danych na wejściu (np. powinien = ma), numery odniesienia nawiązują do odnośnego materiału opisowego.
7. Przeprowadza się logiczne badania przy pomocy dostępnych istniejących zapisów np. sald kont.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

8. Drukuje się dane trwałe (lub inne kluczowe dane) i przedstawia do za-
twierdzenia odpowiedzialnemu użytkownikowi przed ich wykorzysta-
niem w przetwarzaniu.
9. Postępowanie z błędami - zachowuje się zawieszone przez komputer
bądź urzędnika pliki zawierające dane wejściowe odrzucone przez sys-
tem podczas sprawdzania zgodności z normą lub przetwarzania, a pro-
cedury zapewniają szybką korektę zawieszonych danych i ich ponow-
ne wprowadzenie (bez pomijania normalnej autoryzacji oraz innych
kontroli danych na wejściu), lub ich unieważnienie.

AC. PRZETWARZANIE**AC1. Przetwarzanie transakcji**

W celu zapewnienia, że przetwarzanie transakcji jest kompletne i rachunko-
wo dokładne oraz, że wyniki (łącznie z danymi wygenerowanymi) zostały
poprawnie zaklasyfikowane i właściwie zapisane w plikach komputerow-
ych:

1. Sumy kontrolne pakietu lub sesji kojarzy się z sumaryczną zmianą w od-
powiednich zapisach kontrolnych w plikach komputera. (Ważne, aby
struktura rodzajów pakietów i zapisów kontrolnych była taka, że istotne
mylne zaklasyfikowanie zostanie wykryte przez kontrolę).
2. Tam, gdzie program generuje dane (tzn. wykonuje operacje rachunko-
we takie jak przeliczenie waluty lub wyszukuje i zapisuje dane, które są
logicznie, lecz nie arytmetycznie powiązane z danymi na wejściu, np.
zapłata), użytkownik dokonuje sprawdzenia, stosując jako punkt odnie-
sienia oddzielnie sporządzoną prognozę zagregowanej wielkości lub
próbki transakcji.
3. Dane na wejściu obejmują wydruki kontrolne bądź obrazy na ekranie,
do sprawdzenia przez odpowiedzialnych użytkowników i zatwierdzenia
przez nich kluczowych sum kontrolnych.
4. Kontrole sprawdzające zgodność z normą w ramach programów
obejmują:
 - a. zapewnienie, że sumy kontrolne (pakietu) ustalone przed przetwo-
rzeniem są całkowicie udokumentowane na każdym etapie;
 - b. kontrole zgodności, w sytuacji gdy obrabiane dane wejściowe po-
wtarzają informację już posiadaną (np. gdy podane są numer konta
i jego nazwa);

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

- c. kontrole zakresu w odniesieniu do wielkości wygenerowanych (wyliczonych, wyszukanych) przez program.
5. Zachowuje się liczby kontrolne oraz sumy dotyczące każdego z plików danych, do których aplikacja ma dostęp.
6. Zachowuje się liczby kontrolne oraz sumy dla każdego rodzaju transakcji.
7. Stosuje się „jednostki powodzenia” celem zapewnienia, że skomplikowane transakcje zostały w całości umieszczone we wszystkich odpowiednich plikach lub też całkowicie wycofane.
8. Stosuje się oddzielne pliki kontrolne zainstalowane w innym urządzeniu dla sprawdzenia czy załadowano właściwe wersje plików.
9. Zachowuje się i punktualnie uzgadnia ręczne sumy kontrolne w stosunku do sum podanych przez system.
10. Radzenie sobie z błędami – zachowuje się, zawieszone przez komputer bądź urzędnika, pliki zawierające dane wejściowe, które zostały odrzucone przez system podczas sprawdzania zgodności z normą lub przetwarzania, a procedury zapewniają szybką korektę zawieszonych danych i ich ponowne wprowadzenie (bez pomijania normalnej autoryzacji oraz innych kontroli danych na wejściu), lub ich unieważnienie.

AC2. Pozostałe przetwarzanie

W celu zapewnienia punktualnej realizacji pozostałych działań przetwarzających (łącznie z reorganizacją danych, taką jak procedury końca roku/końca miesiąca, rutynową kontrolą spójności danych, sporządzaniem raportów i analiz nie związanych bezpośrednio z danymi na wejściu, dostarczeniem danych do innych aplikacji oraz systemami żądania informacji), oraz uzyskania prawidłowych wyników:

1. Użytkownik kontroluje harmonogram regularnego przetwarzania tego rodzaju i inicjuje przebieg swymi instrukcjami.
2. Procedury użytkownika ustalają zakresy odpowiedzialności za wykonanie kontroli wyników takiego przetwarzania (np. sprawdzenie, czy kwoty zgłoszone w raportach jako przetworzone odpowiadają tym oczekiwanym, czy nowe zagregowane liczby w zapisach kontrolnych odzwierciedlają prognozę korekty, czy raporty nt. informacji zarządczej wskazują przez sumy kontrolne, że obejmują one całość zamierzonych danych).

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

3. Tam, gdzie dane należące do danej aplikacji są dostępne dla systemu żądania informacji, do procesu przetwarzania produkującego odpowiedzi wbudowano odpowiedni stopień kontroli (np. tam, gdzie jest to ważne, dowodząc, że wszelkie istotne zapisy zostały odczytane, przez zagregowanie i ukazanie sumy dla tych zapisów w ramach tego samego konta kontrolnego, które nie zostały wybrane).
4. Użytkownicy systemów żądania informacji oraz właściciele pozostałych aplikacji, którzy wykorzystują dane, są świadomi poziomu wiarygodności danych jako takich, oraz co do zaprogramowanej procedury, przez którą te dane otrzymują.

AD. TRANSMISJA DANYCH**AD1. Dane należy przesyłać w całości oraz w sposób przejrzysty**

Aby zapewnić, że wszystkie przesłane dane, obojętne czy przez sieć, czy też na dyskietkach lub taśmach, otrzymano w całości, oraz że po drodze nie nastąpiła utrata czy ujawnienie danych (patrz również pkt AF1):

1. Stosuje się liczby kontrolne, jak również sumy częściowe lub inne sumy kontrolne.
2. Stosuje się podpisy cyfrowe.
3. Stosuje się kodowanie danych.
4. Stosuje się hasła.
5. Stosuje się ciągłą numerację informacji oraz kolejność następującą transakcji.
6. Wysyła się i szybko uzgadnia raporty potwierdzające odbiór względem zapisów przesłanych danych.

AE. DANE NIENARUSZALNE**AE1. Ciągła prawidłowość nienaruszalnych danych**

Aby zapewnić, że wszystkie dane zapamiętane w systemie jako trwałe zapis lub zapis mający stanowić punkt odniesienia, pozostają prawidłowe i kompletne:

1. Odpowiedzialność za sprawdzanie ciągłej prawidłowości danych

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

została przypisana albo administratorowi bazy danych albo odpowiednim użytkownikom.

2. Stosuje się sumy kontrolne bądź częściowe do monitorowania stanu plików zawierających trwałe dane.
3. Odpowiedzialny użytkownik okresowo sprawdza wydruki nienaruszalnych danych lub danych stanowiących punkt odniesienia względem dokumentów źródłowych. Można to robić na podstawie cyklicznej lub statystycznej, w zależności od tego, jakie ryzyko stwarzają nieprawidłowe dane.

AF. PRODUKTY PRZETWARZANIA NA WYJŚCIU**AF1. Prawdliwość danych na wyjściu**

W celu zapewnienia, że dane wyjściowe wyprodukowane czy to na papierze, na ekranie, na środkach magnetycznych, czy też przez łącza elektryczne, są prawidłowe i kompletne:

1. Program sprawdza zgodność z normą oraz dokonuje kontroli zakresu na zapisach na wyjściu. Podawane są komunikaty ostrzegawcze, jeśli dane na wyjściu są niezgodne. Istnieje procedura użytkownika przewidująca postępowanie z takimi komunikatami.
2. Stosuje się procedury przewidujące odpowiedni stopień kontroli zakresu danych/testu sprawdzającego przynależność danych do określonego zbioru wartości, względem wydrukowanych danych wyjściowych (może on wynosić od zera dla dokumentu wewnętrznego, nie stanowiącego podstawy dla decyzji, aż do 100% odczytania w oparciu o załączone dokumenty, np. w przypadku dużych czeków).
3. W przypadku przesyłania instrukcji płatniczych do banków:
 - odpowiedzialny użytkownik posługuje się sumami kontrolnymi oraz kontrolami lokalizującymi (takimi jak przeprowadzane od czasu do czasu testy prób na dyskietkach, które mają być wysłane, lub też ocena i pobieranie prób przesyłanych wiadomości) w celu uzyskania uzasadnionej pewności, że faktycznie wysyłana informacja jest identyczna jak autoryzowana;
 - wysyłka taśm lub dyskietek przez firmę świadczącą bezpieczne usługi kurierskie;
 - przygotowane dyskietki bądź taśmy są bezpiecznie przechowywane do chwili wysyłki;
 - uzgadnia się wstępnie ustalone limity z bankiem, tak jeśli chodzi o łączną kwotę jak i poszczególne transakcje;

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

- następuje niezwłoczne uzgodnienie raportów przyjęcia (w czasie, który umożliwia odwołanie zapłaty);
 - niezwłocznie dokonuje się uzgodnienia po faktycznej zapłacie.
4. Raporty o danych wyjściowych zawierają sumy, które użytkownik uzgadnia względem sum ustalonych przed wprowadzeniem danych na wejściu. Dostępne są szczegółowe wydruki danych wejściowych celem zbadania różnic, jeśli to będzie konieczne.

AF2. Prawidłowa dystrybucja danych wyjściowych

W celu zapewnienia, że dane wyjściowe docierają do wszystkich tych i tylko tych osób, dla których były przeznaczone:

1. Dane wyjściowe produkowane przez ośrodek komputerowy są utrzymywane pod ścisłym nadzorem oraz rozdzielane przy zachowaniu właściwego bezpieczeństwa i prywatności.
2. Listy adresowe dla danych wyjściowych podlegają regularnej ocenie, zaś niepotrzebne bądź nieprawidłowe adresy są usuwane.
3. Nie produkuje się zbędnych egzemplarzy danych wyjściowych, dla których brak jest odbiorcy.
4. Ogólne zasady bezpieczeństwa stosowane względem komputerów osobistych, urządzeń końcowych oraz drukarek zainstalowanych u użytkowników końcowych zapewniają wystarczającą prywatność danych wyjściowych, biorąc pod uwagę poziom zabezpieczenia obiektu oraz jakość haseł i innych tego typu systemów kontroli.
5. Osoba odpowiedzialna za decyzje w zakresie bezpieczeństwa aplikacji posiada jasny obraz różnych grup użytkowników mających dostęp do danych wyjściowych w dowolnej formie i podejmuje odpowiednie decyzje w zakresie kontroli (patrz powyżej pkt AA 1.8). W szczególności systemy kontroli dostępu logicznego dla danej aplikacji biorą pod uwagę możliwe podejścia przez wszystkie sieci, z którymi dana instalacja komputerowa ma styczność.
6. Wszelkie oczekiwane dane wyjściowe są dokumentowane (np. stosowanie numerowania kolejnego dla wykrycia nieautoryzowanego usunięcia sprawozdań z odstępstw od norm).
7. Raporty są regularnie sporządzane, nawet jeśli nie zaistniał problem, którego raport może dotyczyć (odbiorcy winni przyzwyczaić się do otrzymywania raportów, przez co zmniejszy się prawdopodobieństwo,

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

że przeoczą oni jakiś raport zatuszowany przez kogoś, kto nie chce, aby jego zawartość stała się wiadoma).

8. Formularze zbywalne, wrażliwe lub krytyczne (np. czeki) należy właściwie rejestrować i należy je zabezpieczać przed kradzieżą czy zniszczeniem. Rejestr formularzy trzeba w normalnym trybie uzgadniać z aktualnym zapasem, a wszelkie rozbieżności odpowiednio zbadać.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH**ANEKS 3: Wymagania dotyczące kontroli aplikacji**

Poniższe wymagania wyrażono w kategoriach ogólnych. Ogólnym wymaganiem jest, aby dowody dostarczano kierownikom użytkownika w odpowiednich odstępach czasu (np. codziennie), w celu umożliwienia im nabycia pewności, iż dane oraz przetwarzanie w aplikacji są prawidłowe. Na wczesnych etapach projektu należy określić konkretne rozwiązania (np. wielkości sumaryczne oraz sumy kontrolne, numery seryjne, raporty dotyczące uzgodnień czy testów sprawdzających przynależność danych do określonego zbioru wartości, konsultacji z przełożonym/kierownikiem oraz zarejestrowane zatwierdzenie danych kontrolnych na ekranie).

W dalszej części zakłada się, że ogólne systemy kontroli instalacji, zadowalające użytkownika, zostały wbudowane w system/sieć, który/a uruchamia tę aplikację. Takie systemy kontroli winny obejmować, np. dostęp fizyczny, ogólnie dostęp logiczny, rozdział obowiązków personelu wydziału TI, tworzenie zapasowych kopii, procedurę odzysku danych na wypadek katastrofy, zmiany (oprogramowania), a także powinny ujmować wskaźniki wykonania zadań służące do pomiaru wydajności danego systemu.

1. Dostęp

Aplikacja winna umożliwiać dostęp do programów tylko upoważnionym pracownikom, odpowiednio do różnych zakresów obowiązków pracowniczych oraz rozdziału tych obowiązków w wydziałach użytkownika (np. przez stosowanie kodów kont, według wartości, według funkcji itd.), a także winna przewidywać dostęp do zasobów użytkowych (procesów bądź danych) w celu zarządzania nim przez wyższego rangą użytkownika/ów. Wszystkie poszczególne dostępy należy kontrolować oraz rejestrować, a system powinien uniemożliwiać i informować o wszelkich próbach nieupoważnionego dostępu.

2. Wprowadzanie danych na wejściu

System powinien dostarczać dowodów umożliwiających kierownikom użytkownika nabranie pewności, że wprowadzone dane, łącznie z danymi nienaruszalnymi, są kompletne oraz zatwierdzone zgodnie z wymogami użytkownika, jak również to, że zostały prawidłowo zapisane we właściwych plikach.

3. Spójność danych

System należy tak zorganizować, aby dostarczał kierownikom użytkownika regularnych dowodów na to, że dane nienaruszalne oraz dane wprowadzone do pamięci są kompletne i prawidłowe.

Grupa 2

Wytyczna 22

KONTROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH

4. Przetwarzanie transakcji

System powinien dostarczać regularnych dowodów na to, że transakcje, sumarycznie biorąc, zostały prawidłowo przetworzone i zapisane we właściwych plikach.

5. Awaryjna zmiana danych i programów

Jeśli chodzi o awaryjne sposoby czy procesy wprowadzające zmiany danych, a umożliwiające taką zmianę bez przechodzenia przez normalne zatwierdzenie, to tak długo, jak mieszczą się one w ramach aplikacji, należy w poważnym stopniu wprowadzić ograniczenia ich stosowania oraz prowadzić ścisłą rejestrację.

6. Śledzenie zarządcze (kontrolne)

Należy zapewnić możliwość śledzenia transakcji „do przodu” i „do tyłu” w całym systemie. Trzeba zachować ślad danych, które zostały zagregowane na różnych poziomach sprawozdawczości, tak aby można było zidentyfikować transakcje składowe.

7. Zapisy/rekordy

Wszelkie czynności wykonywane na rekordzie transakcji trzeba oznaczyć przy użyciu zarejestrowanego w systemie identyfikatora, jak również maszynowego czasu i daty (oraz kodem czynności). Należy zachowywać pełne zapisy wszelkich zmian (nie zapisywać danych w miejsce innych).

8. Dane na wyjściu

Dane na wyjściu należy zaopatrzyć w datę oraz czas, a także (tam, gdzie jest to niezbędne dla kontroli) kolejno ponumerować. Winny istnieć odpowiednie systemy sterowania (oraz dowody dla księgowego, że zadziałały) elektronicznym przesyłaniem danych płatniczych w celu zapewnienia, że tylko dozwolone transakcje i wszystkie takie transakcje zostały punktualnie zrealizowane.

Grupa 2

WYTYCZNA 23: POBIERANIE PRÓBY DLA KONTROLI**Spis treści Punkt**

<i>Standardy kontroli INTOSAI</i>	<i>1</i>
<i>Czynniki wpływające na decyzję o pobraniu próby.</i>	<i>2</i>
<i>Podstawowe pojęcia i definicje</i>	<i>3</i>
<i>Etapy pobierania próby dla kontroli</i>	<i>4</i>
<i>Dokumentacja</i>	<i>5</i>
<i>Kontrola wykonania zadań</i>	<i>6</i>

*Ocena ogólnych wyników bezpośredniego badania Aneks 1*1 Standardy kontroli INTOSAI

1.1 W wyjaśnieniu „Standardów kontroli INTOSAI” (punkt 153) czytamy, że:

„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 pobierania prób były dobrane w sposób precyzyjny”.

2 Czynniki wpływające na decyzję o pobraniu próby

2.1 Dowody kontroli można uzyskać stosując rozmaite techniki, które można łącznie klasyfikować jako kontrola, obserwacja, zapytanie oraz potwierdzenie, obliczanie i analiza (patrz Aneks 1 do Wytycznej 13 „Dowody kontroli i podejście kontrolne”). Kontroler może stosować takie techniki w odniesieniu do całego zestawu danych (sprawdzenie 100%), lub może zdecydować się wyciągnąć wnioski na temat wszystkich danych (populacji) przez testowanie reprezentatywnej próby z niej wyselekcjonowanej. Tę drugą procedurę określa się jako pobieranie próby dla kontroli.

2.2 Kontroler musi osądzić, czy pobieranie próby stanowi właściwy sposób uzyskania wymaganych dowodów kontroli. Do czynników, które trzeba rozważyć, należą:

- liczba oraz względna wielkość pozycji w populacji;
- istotność oraz nieodłącznie ryzyko błędu w danych pozycjach;
- stosowność oraz wiarygodność dowodów wytworzonych przez alternatywne badania i procedury, jak również względne koszty i poświęcony w każdym przypadku czas.

Grupa 2

Wytyczna 23

POBIERANIE PRÓBY DLA KONTROLI

- 2.3 Pobieranie próby będzie właściwą do zastosowania techniką zarówno jeśli przeprowadza się testy systemu kontroli, jak i badanie bezpośrednie. Jednakże, jako że cele tych rodzajów badania różnią się od siebie, może zachodzić potrzeba stosowania różnych podejść do tego zagadnienia.

3 Podstawowe pojęcia i definicje

- 3.1 Ponieważ kontroler stara się wyciągnąć wnioski dotyczące całej populacji na podstawie zbadania pochodzącej z niej próby, ważne jest, aby próba ta była reprezentatywna dla populacji, z której pochodzi.
- 3.2 Zachodzi ryzyko, że wnioski, do których kontroler dojdzie po zbadaniu jakiejś próby, są odmienne niż te, do których doszedłby, gdyby badaniu poddano całą populację: zjawisko to określa się jako ryzyko próbkowania. Kontroler musi zgodnie z własną opinią planować, realizować i oceniać wyniki pobierania próby, aby zmniejszyć ryzyko próbkowania do poziomu, który może zostać zaakceptowany.
- 3.3 Próba może być statystyczna lub niestatystyczna. Obie one wymagają zastosowania zawodowej opinii na etapie planowania, badania i oceny. Ponadto próbkowanie statystyczne wymaga zastosowania metod wyboru wrywkowego oraz korzysta z teorii prawdopodobieństwa. Pozwala to kontrolerowi na:
- ustalenie wielkości próby;
 - ocenę wyników pod względem ilościowym oraz
 - oszacowanie ryzyka próbkowania i zatem wyciągnięcie wniosków co do całej populacji.

Niniejsza Wytyczna nie ma na celu sformułowania wskazań w zakresie teorii prawdopodobieństwa: jeśli to konieczne, kontroler powinien zasięgnąć specjalistycznej porady w celu wypracowania rzetelnej opinii w tej materii.

- 3.4 Nawet jeśli kontroler zdecyduje się pobrać próbę niestatystyczną, należy rozważyć wykorzystanie wrywkowych metod wyboru. Zazwyczaj zwiększy to prawdopodobieństwo reprezentatywności próby dla całej populacji. Kontroler musi zawsze ostrożnie rozważyć, czy próba niestatystyczna daje racjonalną podstawę dla wyciągnięcia wniosków na temat populacji, z której została pobrana.

4 Etapy pobierania próby dla kontroli

- 4.1 Tak w przypadku prób statystycznych, jak i niestatystycznych, proces pobierania próby można zazwyczaj rozbić na cztery wyraźne etapy: planowanie próby, wybór pozycji, które zostaną poddane badaniu, badanie, ocena wyników. Następujące punkty zajmują się krótko każdym z nich.

Grupa 2

Wytyczna 23

POBIERANIE PRÓBY DLA KONTROLIPlanowanie próby

- 4.2 Pierwszym etapem podczas planowania próby jest dokładne określenie populacji. W przypadku prób statystycznych ważne jest, aby populacja była jednorodna. To znaczy, że populacja winna składać się z jednostek podobnych w szerokim zakresie, przetwarzanych przez podobne lub wspólne systemy, a zatem narażonych na podobne ryzyka. Należy również określić rodzaj jednostek poddawanych próbkowaniu: może to być np. transakcja, saldo konta, lub jednostka pieniężna.
- 4.3 Istotne jest, aby kontroler wyraźnie określił konkretne cele kontroli, które chce osiągnąć przez zbadanie próby. Proces ten powinien obejmować zdefiniowanie błędu (w badaniu bezpośrednim) lub odstępstwa od normy (w badaniach systemów kontroli).
- 4.4 Na etapie planistycznym należy ustalić wielkość próby. Zasadniczo polega to na tym, że istnieje większe prawdopodobieństwo, iż większa próba będzie bardziej reprezentatywna dla populacji niż próba mniejsza. Jednakże jeśli badany obszar ocenia się jako względnie nieistotny w kategoriach ogólnych sprawozdań finansowych, kontroler może być skłonny zaakceptować wyższy stopień ryzyka próbkowania.

Wybór jednostek/pozycji do zbadania

- 4.5 W trakcie procedury wyboru kontroler powinien regularnie oceniać, czy wybrana próba jest we właściwy sposób reprezentatywna dla danej populacji. Jest to szczególnie ważne, gdy pobiera się próbę niestatystyczną, zwłaszcza zaś, gdy wybór nie jest losowy.
- 4.6 Kontroler powinien zabezpieczyć się przed ryzykiem pominięcia jakiejś części populacji podczas wyboru próby. Np. często jest konieczne, szczególnie działając w środowiskach skomputeryzowanych, przeprowadzenie i udokumentowanie uzgodnienia między plikiem wykorzystanym do pobrania próby, a populacją zapisaną w księgach danej jednostki.

Badanie

- 4.7 Tak dalece, jak to jest możliwe, badanie winno zostać przeprowadzone według wcześniej ustalonego kwestionariusza. W wyjątkowych wypadkach może to okazać się niemożliwe, wówczas należy przeprowadzić procedury alternatywne w celu uzyskania równoważnych dowodów dla danych pozycji/jednostek.
- 4.8 Kontroler powinien rozważyć, w którym momencie należy przeprowadzić badanie. Odnosi się to szczególnie do badań systemów kontroli, których cel zazwyczaj polega na ocenie, czy te systemy funkcjonowały skutecznie w jakimś okresie czasu.

Grupa 2

Wytyczna 23

POBIERANIE PRÓBY DLA KONTROLIOcena wyników

- 4.9 Ponieważ napotyka się na błędy czy odchylenia od normy, należy koniecz- nie rozważyć ich przyczynę i charakter. Pozwala to kontrolerowi ocenić ich potencjalny wpływ tak na badane sprawozdania finansowe, jak i na samą kontrolę.
- 4.10 Ocenivszy wystąpienie błędu czy odstępstwa od normy znalezione w próbie, kontroler powinien oszacować „najbardziej prawdopodobny błąd lub poziom odstępstwa” w całej populacji. Dokonuje się tego przez ekstrapolację ze „znanego błędu/poziomu odstępstwa” w próbie.
- 4.11 Trzeci krok polega na wbudowaniu do tej ekstrapolacji tolerancji dla ryzyka próbkowania⁸.
- Ten szacunek „górnego błędu/poziomu odstępstwa” można porównać z maksymalnym błędem/poziomem odstępstwa, który można tolerować dla danej kontroli. Jeśli oszacowany łączny błąd/poziom odstępstwa przekracza błąd/poziom tolerowany, kontroler powinien rozważyć:
- zwrócenie się do kontrolowanej jednostki o zbadanie napotkanych błędów/odstępstw oraz możliwości występowania dalszych błędów/odstępstw. Może to prowadzić do uzgodnionych korekt sprawozdań finansowych;
 - przeprowadzenie dalszych badań, z zamiarem zmniejszenia ryzyka próbkowania, a zatem tolerancji, którą należy włączyć do oceny wyników;
 - zastosowanie alternatywnych procedur kontrolnych dla uzyskania dodatkowej pewności.
- 4.12 Ostateczne wnioski z pobierania próby wzięte razem z wynikami pochodzą- cymi z innych procedur kontrolnych winny umożliwić kontrolerowi wypracowanie opinii, czy można uznać sprawozdania finansowe i zawrzeć taką informację w sprawozdaniu.
- 4.13 Ta procedura oceny (w zastosowaniu do wyników bezpośredniego bada- nia) została zilustrowana wykresem w Aneksie 1.

5 Dokumentacja

- 5.1 Kontroler powinien przez cały proces pobierania próby dojść do wielu wniosków. Ważne jest, aby zostały one precyzyjnie udokumentowane (patrz Wytyczna 26 „Dokumentacja”), tak aby przełożeni byli w stanie przeprowa- dzić procedury dokonywania oceny.

⁸ Jak zauważono w pkt. 3.3, rezerwę tą można wyliczyć jedynie przy zastosowaniu statystycznej techniki próbkowania.

Grupa 2

Wytyczna 23

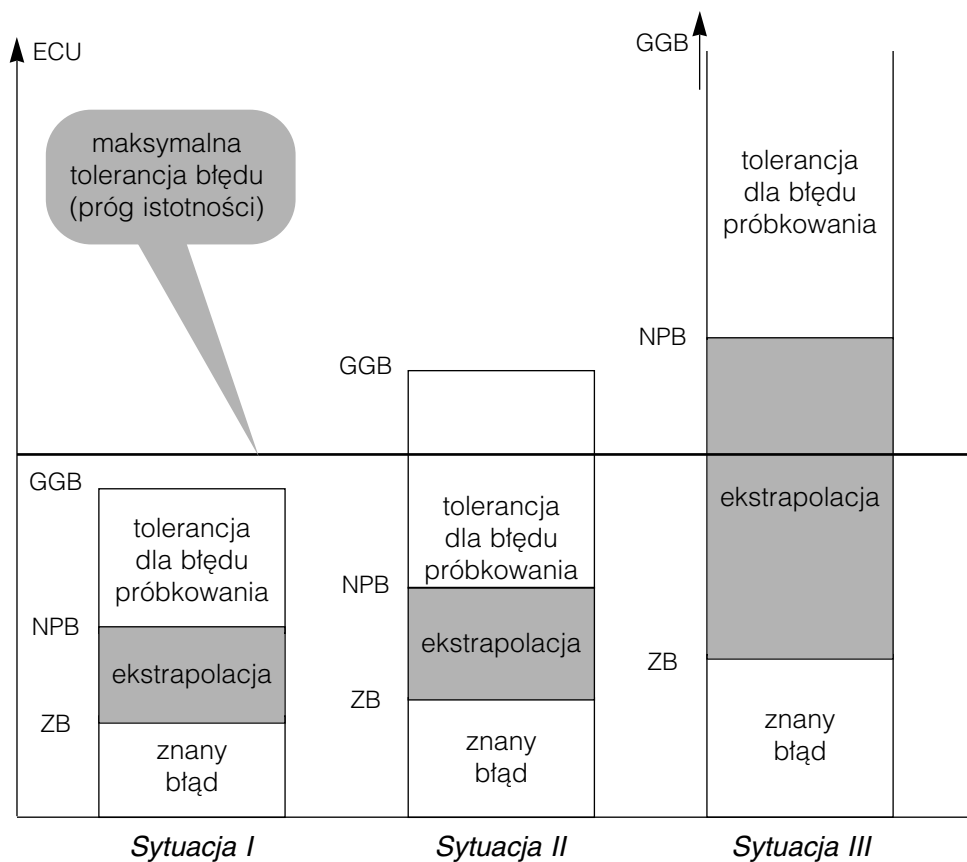
POBIERANIE PRÓBY DLA KONTROLI

6 Kontrola wykonania zadań

- 6.1 W powyższych punktach zawarto wskazówki, jak korzystać z pobierania próby w kontrolach finansowych (włącznie z badaniem legalności i prawidłowości). Należy zauważyć, że pobieranie prób do kontroli jest stosowane często w celu uzyskania dowodów w kontrolach wykonania zadań (patrz Wytyczna 41 „Kontrola wykonania zadań”). Podczas gdy konkretne cele pobierania próby mogą różnić się od siebie, zasady leżące u ich podstaw są takie same.

Grupa 2

Wytyczna 23

POBIERANIE PRÓBY DLA KONTROLI**ANEKS 1: Ocena ogólnych wyników bezpośredniego badania**

GGB = górna granica błędu

NPB = najbardziej prawdopodobny błąd

ZB = znany błąd

Wnioski do wyprowadzenia:

- Sytuacja I: Górna granica błędu jest niższa niż błąd, który można tolerować. Jest to wynik do przyjęcia.
- Sytuacja II: Górna granica błędu przekracza błąd, który można tolerować, lecz najbardziej prawdopodobny błąd jest niższy niż błąd tolerowany. Patrz pkt 4.11.
- Sytuacja III: Najbardziej prawdopodobny błąd przekracza błąd, który można tolerować. Sprawozdań finansowych nie można uznać.

Grupa 2

WYTYCZNA 24: PROCEDURY ANALITYCZNE

Spis treści	Punkt
<i>Standardy kontroli INTOSAI</i>	1
<i>Wstęp</i>	2
<i>Procedury analityczne w planowaniu kontroli</i>	3
<i>Procedury analityczne jako procedury formalne</i>	4
<i>Procedury analityczne na końcowym etapie kontroli</i>	5
<i>Wykorzystanie procedur analitycznych w kontroli wykonania zadań</i>	6
 <i>Rodzaje procedur analitycznych</i>	 Aneks 1

1 Standardy kontroli INTOSAI

- 1.1 Wyjaśnienie „Standardów kontroli INTOSAI” (punkt 86) zaleca postępowanie się procedurami analitycznymi w następujących kategoriach:

„Najwyższy organ kontroli powinien zaopatrzyć się w pełen zakres uaktualnionych metodyk kontroli, łącznie z technikami wspartymi systemowo, analitycznymi metodami dokonywania oceny, statystycznym pobieraniem próby oraz kontrolą zautomatyzowanych systemów informatycznych.”

Obok tego punkt 160 wspomnianych wyjaśnień nakreśla cel procedur analitycznych stosowanych w kontroli sprawozdań finansowych:

„Analiza sprawozdań finansowych ma na celu stwierdzenie istnienia oczekiwanego związku wewnątrz i między różnymi ich elementami, identyfikując wszelkie nieoczekiwane relacje oraz wszelkie niezwykle tendencje”.

- 1.2 Procedury analityczne zostały zdefiniowane w następujący sposób⁹.

„Procedury analityczne oznaczają analizy istotnych wskaźników i tendencji, włącznie z wynikającymi z nich badaniami wahań i związków, które nie pozostają w zgodzie z pozostałymi istotnymi informacjami, lub które odchylają się od przewidywanych wielkości.”

- 1.3 Ponadto niektóre z metod, które można stosować jako część procedur analitycznych, zostały opisane w następujący sposób¹⁰:

„Realizując powyższe procedury można postępować się różnymi metodami. Obejmują one od prostych porównań do skomplikowanych analiz przy wykorzystaniu zaawansowanych technik statystycznych. Procedury analitycz-

⁹ Międzynarodowe Standardy Kontroli 520, pkt 3 (Podręcznik IFAC, 1996).

¹⁰ Międzynarodowe Standardy Kontroli 520, pkt 6 (Podręcznik IFAC, 1996).

Grupa 2

Wytyczna 24

PROCEDURY ANALITYCZNE

ne można odnosić do skonsolidowanych sprawozdań finansowych, sprawozdań finansowych części składowych,... oraz poszczególnych elementów informacji finansowych. Wybór przez kontrolera procedur, metod oraz zakresu zastosowania pozostaje sprawą jego oceny na podstawie znajomości przedmiotu.“

2 Wstęp

2.1 Celem niniejszej Wytycznej jest to, aby kontroler zewnętrzny prowadzący kontrolę działalności Unii Europejskiej (dalej zwany „kontrolerem“) posiadał wytyczne dotyczące posługiwania się procedurami analitycznymi. Pomagają one kontrolerowi w:

- zrozumieniu instytucji, która ma podlegać kontroli oraz przy planowaniu kontroli (punkty 3.1-3.9);
- przeprowadzeniu formalnych procedur kontrolnych (punkty 4.1-4.12); oraz
- ocenie wyników na zakończenie kontroli (punkty 5.1-5.2);
- kontrolerzy mogą stosować procedury analityczne w kontroli wykonania zadań, jak również podczas badania sprawozdań finansowych. Stosowanie procedur analitycznych w kontroli wykonania zadań rozważono pokrótce w pkt. 6.1.

Charakter procedur analitycznych

2.2 Procedury analityczne obejmują całą gamę technik stosowanych przez kontrolera do zbadania związków między danymi oraz zbadania ich wiarygodności. Mogą to być zarówno dane niefinansowe jak i finansowe i pochodzić ze źródeł wewnętrznych lub zewnętrznych. Ogólnie rzecz biorąc, procedury analityczne przewidują analizę liczb zawartych w sprawozdaniach finansowych w celu ustalenia, czy są one wzajemnie zgodne oraz czy pozostają w zgodzie z wiedzą kontrolera na temat kontrolowanej jednostki i jej działalności.

2.3 Kontroler może posługiwać się procedurami analitycznymi tam, gdzie można przypuszczać, iż zachodzą związki między pozycjami w sprawozdaniach finansowych, oraz między pozycjami na kontach a danymi niefinansowymi. Procedury analityczne obejmują całą gamę technik:

- badanie zmian w saldach kont we wcześniejszych okresach, które może doprowadzić do sformułowania prognozy dla okresu bieżącego (np. regularna spłata pożyczki w okresie x lat);
- porównanie informacji finansowej z oczekiwanymi wynikami (np. badając ujawnione rozbieżności na wyjściu względem budżetów i prognoz);
- badanie związków między saldami na kontach w danym okresie (np. należne odsetki lub zobowiązania odsetkowe na tle udzielonych bądź zaciągniętych pożyczek);

Grupa 2

Wytyczna 24

PROCEDURY ANALITYCZNE

- dokonanie obliczeń przewidujących dane saldo konta (np. (a) stosując niezależne dane nt. liczby personelu oraz średnich płac dla prognozy łącznych kosztów osobowych dla danego okresu; (b) stosując dane nt. produkcji rolnej dla prognozy wypłat na rzecz rolników w relacji na 1 ha.);
 - badanie relacji między danymi finansowymi i niefinansowymi, które może potwierdzić rozumienie przez kontrolera danej sytuacji finansowej lub zwrócić jego/jej uwagę na nietypowe lub nieoczekiwane liczby (np. (a) dochód z licencji a liczba licencji; (b) cła importowe a dane o imporcie w ujęciu rzeczowym; (c) magazynowanie w rolnictwie a rejestr fizycznych zapasów).
- 2.4 Procedury analityczne można zaliczyć do trzech kategorii o szerokim znaczeniu: analizy trendu, analizy wskaźnikowej oraz analizy prognostycznej. Procedury te naszkicowano w Aneksie 1. Procedury analityczne oparte na analizie trendu czy analizie wskaźnikowej są najbardziej przydatne na etapie planistycznym oraz na etapie dokonania końcowej oceny, stanowiąc pomoc dla kontrolerów w poprowadzeniu i ukończeniu pracy. Analityczne procedury prognostyczne stosuje się bardziej powszechnie w celu uzyskania dowodów kontroli jako części badania formalnego.

Możliwość stosowania procedur analitycznych

- 2.5 Zakres, w jakim kontroler może posługiwać się procedurami analitycznymi zależy od pewnej liczby czynników, w tym od:
- charakteru danej jednostki i jej działań;
 - zakresu, w jakim można przewidzieć salda na kontach i transakcje z racjonalną dokładnością;
 - wiedzy na temat jednostki, jaka pochodzi z poprzednich kontroli;
 - dostępności odpowiedniej informacji finansowej i niefinansowej,
 - wiarygodności różnych form dostępnych informacji oraz
 - zgodności i niezależności informacji pochodzących z różnych źródeł.

3 Procedury analityczne w planowaniu kontroli

- 3.1 Kontrolerzy mogą stosować procedury analityczne na etapie planistycznym w celu:
- potwierdzenia i polepszenia zrozumienia działalności danej jednostki;
 - identyfikacji obszarów potencjalnego ryzyka kontroli;
 - identyfikacji wszelkich istotnych nierutynowych czy niezwykłych transakcji i/lub sald na kontach oraz
 - służenia pomocą przy planowaniu charakteru, terminu oraz zakresu procedur formalnych - wraz z formalnymi procedurami analitycznymi.
- 3.2 Wiedzę, którą kontroler zdobywa z procedur analitycznych na etapie planistycznym, można wykorzystać do wsparcia pozostałej części procesu planistycznego oraz opracowania podejścia kontrolnego do badania konkretnych

Grupa 2

Wytyczna 24

PROCEDURY ANALITYCZNE

sald na kontach. Tam, gdzie procedury analityczne stosowane w planowaniu ujawniają znaczne odstępstwa od oczekiwań, kontroler zmuszony jest do opracowania konkretnych procedur mających na celu odkrycie przyczyny tych wahań.

- 3.3 Procedury analityczne na etapie planistycznym mogą przewidywać również wstępną analizę dostępnych danych, aby pomóc kontrolerowi w podjęciu decyzji, czy formalne procedury analityczne można stosować w celu uzyskania wymaganych dowodów kontroli za rozsądną cenę. Np. kontroler może dokonać wstępnej analizy danych dla oceny ich struktury oraz jakości, jak również zbadania możliwych związków między różnymi zmiennymi.
- 3.4 Przeprowadzając procedury analityczne na etapie planistycznym, kontroler zazwyczaj rozważy informacje pochodzące z różnych źródeł, tak wewnętrznych jak i zewnętrznych względem danej jednostki. Zwykle są to informacje takie jak:
- sprawozdania finansowe z roku poprzedniego;
 - odpowiednie sprawozdania zewnętrzne, np. sprawozdania dotyczące wyników działalności oraz sprawozdania statystyczne;
 - istotne informacje niefinansowe, np. liczba personelu, analizowane skargi;
 - tymczasowe sprawozdania finansowe, raporty i inne analizy sporządzone przez kierownictwo danej jednostki, porównujące wyniki z aktualnego okresu do okresów wcześniejszych, jak również z budżetem i prognoząmi aktualnego okresu; oraz
 - dane dotyczące ważnych wskaźników oraz osiągnięć na tle zakładanych celów.

W większości przypadków kontrolerzy powinni móc uzyskać wiele z tych informacji od kierownictwa instytucji.

- 3.5 Skomplikowanie i zakres procedur analitycznych stosowanych na etapie planistycznym są zagadnieniami stanowiącymi przedmiot oceny kontrolera i różnią się w zależności od wielkości danej jednostki, złożoności jej struktury oraz dostępności informacji. W przypadku niektórych jednostek procedury mogą ograniczać się do oceny zmian sald na kontach w okresie między rokiem poprzednim a bieżącym. W odniesieniu do innych procedury te mogą przewidywać bardziej szerokie analizy miesięcznych sprawozdań finansowych oraz porównania z danymi niefinansowymi.
- 3.6 Procedury analityczne stosowane w planowaniu winny pozwolić na wypracowanie lepszego zrozumienia działalności danej jednostki. Procedury te mogą zakładać:
- ocenę ważnych sald kont i rodzajów transakcji wykazanych w sprawozdaniach finansowych;
 - ocenę budżetu i prognoz dotyczących danej jednostki;
 - dyskusję z wydziałem finansowym i operacyjnym nt. wyników działania i przyszłych planów;

Grupa 2

Wytyczna 24

PROCEDURY ANALITYCZNE

- zbadanie danych statystycznych i pozostałych informacji dotyczących działalności danej jednostki oraz
 - ocenę osiągniętych wyników na tle budżetu i zakładanych celów.
- 3.7 Procedury te pomogą kontrolerowi zidentyfikować zmiany w działalności i operacjach danej jednostki, które mogą wpływać na jej sprawozdania finansowe. Winny one również skierować uwagę kontrolera na konkretne obszary sprawozdań finansowych, wymagające szczególnego rozważenia.
- 3.8 Kontroler powinien ocenić procedury ustalania budżetu obowiązujące w danej instytucji, zanim zdecyduje się zbytnio na nich polegać. W szczególności powinien rozważyć naciski, które mogą być wywierane na poszczególne komórki w celu dostosowania ich do budżetu, oraz ryzyko manipulacji wynikami, np. przez błędny rozdział wydatków między poszczególne sektory budżetowe, tak aby założenia budżetowe nie zostały przekroczone.
- 3.9 Inne procedury analityczne, z których kontroler może skorzystać jako części planowania, to profilowanie oraz analiza wskaźnikowa. Profilowanie obejmuje nakreślanie wyników na bazie miesięcznych sprawozdań kierownictwa w celu zidentyfikowania nietypowych transakcji oraz nieoczekiwanych wahań wymagających wyjaśnienia. Analiza wskaźnikowa może również naświetlić trendy mogące stanowić przedmiot troski. Przykłady tych technik obejmują:
- porównanie zobowiązań wprowadzonych jako procent łącznego preliminarza zobowiązań, będącego do dyspozycji, w celu sprawdzenia poziomu realizacji budżetu (analiza wskaźnikowa);
 - porównanie faktycznych miesięcznych wydatków budżetowych względem budżetu, co może wykazać, że znaczna część tych wydatków powstała w okresie wakacyjnym, sygnalizując w ten sposób ewentualne wystąpienia jakiegoś problemu (profilowanie).

4 Procedury analityczne jako procedury formalne

- 4.1 Stosując procedury analityczne w celu pozyskania bezpośrednich dowodów kontroli, kontroler powinien brać pod uwagę cel kontroli, dla osiągnięcia którego stosuje te procedury, charakter badanych sald kont/transakcji, oraz jakość dostępnych danych. Kontroler powinien pamiętać, że procedury analityczne są bardziej wiarygodne w silnym środowisku kontrolnym, które zawiera skuteczne systemy kontroli wewnętrznej oraz dobre dane zewnętrzne. Jest też bardziej prawdopodobne, że formalne procedury analityczne będą skuteczne w przypadku dostarczania dowodów kontroli w zakresie kompletności i pomiarów liczb na kontach. Zazwyczaj nie dostarczają one dowodów odnośnie legalności transakcji i ich prawdziwości, jak również własności aktywów i zobowiązań zarejestrowanych w bilansie.

Grupa 2

Wytyczna 24

PROCEDURY ANALITYCZNE

4.2 Jedynie takie testy, które obejmują prognozy wartości do wykorzystania w porównaniach względem faktycznego salda na koncie, można uznać za źródło bezpośrednich dowodów kontroli w kontrolach finansowych. Testy prognozujące mieszczą się w granicach od prostego wyliczania sald na kontach do skomplikowanej analizy regresji. Przeprowadzając test prognozujący dla uzyskania bezpośrednich dowodów kontroli, kontroler powinien :

- ustalić maksymalną różnicę wynikającą z procedury, którą on/ona może uznać, ustalając poziom dokładności;
- zrozumieć związek między saldem na koncie, a zmiennymi użytymi do prognozy;
- potwierdzić wiarygodność stosowanej informacji;
- obliczyć prognozowaną kwotę;
- zidentyfikować wszelkie znaczne różnice między saldem na koncie a wielkością prognozowaną;
- zbadać wszelkie różnice i uzyskać dowody potwierdzające oraz
- ocenić wyniki.

Etapy postępowania są bardziej szczegółowo omówione w kolejnych punktach.

Ustalanie poziomu dokładności

4.3 Kontroler powinien określić poziom dokładności dla formalnych procedur analitycznych. Oznacza on maksymalną różnicę między własną prognozą a wartością księgową, która jest akceptowalna dla celów przeprowadzenia testu. Zakres, w jakim saldo na koncie może się mieścić, określa się jako strefę racjonalności.

4.4 Kontroler powinien podać tolerancję różnicy (a zatem określić strefę racjonalności) dla formalnej procedury analitycznej przed sporządzeniem prognozy danego salda. Tolerancja różnicy stanowi punkt odniesienia dla dokonywania ocen wyników formalnych procedur analitycznych. Metoda obliczania tolerancji różnicy winna uwzględniać znaczenie badanego salda konta. Im ważniejsze saldo konta, tym mniejsza winna być tolerancja różnicy wyrażona jako procent liczby wykazanej na badanym koncie.

Zrozumienie związku

4.5 Zrozumienie przez kontrolera związku między prognozowanym saldem konta a innymi zmiennymi stanowi klucz skutecznych formalnych procedur analitycznych. Związek ten należy rozumieć w następujących kategoriach:

- Wiarygodności - kontroler powinien być przekonany, że założony związek jest wiarygodny. Np. rozsądne byłoby przyjąć, że zachodzi związek między liczbą personelu a łącznymi kosztami wynagrodzeń. Z drugiej strony założenie, że zachodzi związek między liczbą pracowników, a pozostałymi kosztami operacyjnymi, nie byłoby racjonalne;

Grupa 2

Wytyczna 24

PROCEDURY ANALITYCZNE

- Istotności - konkretne dane mogą podlegać wpływowi różnych czynników. Kontroler powinien upewnić się, że wszystkie one, lub przynajmniej te najistotniejsze, zostały wbudowane do modelu stosowanego do prognozy. Proste wyliczenie kosztów wynagrodzeń w oparciu o kontrolowane liczby i zmiany wielkości zatrudnienia oraz przeciętny wzrost wynagrodzenia z ubiegłego roku nie byłoby właściwe, np. w sytuacji, w której zachodziły znaczne zmiany międzyokresowe w zbiorze zaszeregowania pracowników;
- Konsekwencji - nie można zawsze oczekiwać, że związek zaobserwowany w przeszłości będzie powielany w przyszłości. Np. związki między saldami, które mogły pozostawać względnie stabilne w ubiegłych latach, mogą zmienić się w wyniku zmian w działalności gospodarczej. Kontroler powinien rozważyć możliwość zmian w związkach przy opracowywaniu własnych formalnych procedur analitycznych;
- Częstotliwości pomiaru - im częściej mierzy się jakiś zestaw zmiennych, tym większe prawdopodobieństwo uzyskania lepszej informacji dotyczącej związku między tymi zmiennymi;
- Niezależności danych źródłowych - dowody kontroli pochodzące z formalnych procedur analitycznych są bardzo ograniczone, jeśli porównuje się dwie zmienne wywiedzione z tego samego źródła. Dana procedura jest skuteczna jedynie wówczas, gdy stosuje się informacje pochodzące z różnych źródeł.

Wiarygodność stosowanej informacji

- 4.6 Zanim kontroler zda się na wyniki procedur analitycznych, rozumianych jako procedury formalne, powinien on zdobyć istotne i racjonalne dowody wiarygodności stosowanej informacji. Powinien on rozważyć, czy:
- informacja ta została zweryfikowana procedurami kontrolnymi;
 - informacja ta została uzyskana niezależnie od wydziału księgowości / finansów (np. przez niezależne źródło);
 - system wykorzystany do takiej generacji informacji podlegał skutecznym systemom kontroli wewnętrznej.

Ustalenie istotnych różnic

- 4.7 Różnica między kwotą prognozowaną a zarejestrowaną jest istotna, jeśli przekracza tolerancję różnicy (np. prognoza wykracza poza strefę racjonalności). Różnica poniżej tolerancji może być wciąż istotna, jeśli zachodzi którykolwiek z następujących warunków:
- jeśli mieści się ona jedynie nieznacznie poniżej tolerancji;
 - mogłaby ona zmienić nadwyżkę w deficyt lub odwrotnie;
 - mogłaby ona prowadzić do przekroczenia zakładanego preliminarza;

Grupa 2

Wytyczna 24

PROCEDURY ANALITYCZNE

- jest ona istotna w kontekście pomiaru wyników działalności względem przyjętych celów. Takie różnice mogą być szczególnie istotne, jeśli odnoszą się do wypłat premii za osiągnięte wyniki.

Badanie różnic i uzyskanie dowodów potwierdzających

- 4.8 Jeśli formalne procedury analityczne wskazują na znaczące różnice między wielkościami prognozowanymi a faktycznymi, kontroler powinien je zbadać w drodze poszukiwania wyjaśnień. Wszelkie wyjaśnienia różnic należy udokumentować przez dowody potwierdzające. Nie należy wywodzić żadnej pewności z formalnych procedur analitycznych, jeśli na poparcie istotnych różnic nie można przedłożyć stosownych wyjaśnień i potwierdzających dowodów.
- 4.9 Kontroler powinien być świadomy, że istotne różnice mogą zachodzić w wyniku następujących zdarzeń:
- błędów w zarejestrowanych wielkościach;
 - uproszczeń czy też błędów w założeniach przyjętych przez kontrolera;
 - braku wbudowania ważnych zmiennych do modelu prognozy.

Kontroler powinien zawsze rozważyć zakres, w jakim błędy występujące w założeniach czy zmiennych wspierających prognozę, mogą wyjaśnić istotne różnice. Tam, gdzie kontroler dokona identyfikacji błędów czy opuszczeń w modelu prognozy, może zachodzić potrzeba jego skorygowania.

- 4.10 Badając istotne różnice wynikające z formalnych procedur analitycznych, kontroler powinien w pierwszym rzędzie starać się uzyskać wyjaśnienia od kierownictwa kontrolowanej jednostki. Wyjaśnienia złożone przez kierownictwo dotyczące istotnych różnic należy wyrazić ilościowo i udokumentować. Kontroler powinien również upewnić się, czy całość różnicy między prognozowaną wielkością a faktycznym stanem konta została zbadana i wyjaśniona.
- 4.11 W oparciu o swoją opinię oraz doświadczenie kontroler powinien zdecydować, czy można uznać wyjaśnienia złożone przez kierownictwo, oraz jakie dowody potwierdzające są potrzebne i od kogo trzeba je uzyskać. Kontroler musi być również przekonany, że te wyjaśnienia i dowody potwierdzające są racjonalne i spójne, oraz oparte na jego/jej znajomości danej jednostki.

Ocena wyników

- 4.12 Jeśli danej różnicy nie można odpowiednio wyjaśnić i potwierdzić, kontroler powinien szczegółowo sprawdzić transakcję w celu uzyskania niezbędnej pewności. Zawodność procedur analitycznych może wskazywać na występowanie istotnego błędu w saldzie konta lub klasyfikacji transakcji.

Grupa 2

Wytyczna 24

PROCEDURY ANALITYCZNE**5** Procedury analityczne na końcowym etapie kontroli

- 5.1 Kończąc kontrolę, kontroler powinien zastosować procedury analityczne do sformułowania ogólnego wniosku, czy sprawozdania finansowe jako całość odpowiadają jego wiedzy na temat działalności danej jednostki. Procedury analityczne stosowane na etapie końcowej oceny są często tożsame z procedurami stosowanymi na etapie planistycznym kontroli.
- 5.2 Ważne jest, aby kontroler przeczytał końcowe sprawozdania finansowe (łącznie ze sprawozdaniami opublikowanymi) oraz rozważył:
- stosowność zebranych dowodów kontroli w odniesieniu do niecodziennych czy nieoczekiwanych sald zidentyfikowanych na etapie planistycznym lub w trakcie przeprowadzania kontroli;
 - niecodzienne lub nieoczekiwane salda czy związki, które nie zostały uprzednio zidentyfikowane;
 - czy sprawozdania finansowe za bieżący rok finansowy są racjonalne w świetle jego wiedzy, w porównaniu z rokiem ubiegłym.

Rozważając powyższe zagadnienia, kontroler musi zdecydować, czy zdobyto wystarczającą liczbę dowodów kontroli, aby móc sformułować opinie na temat sprawozdań.

6 Wykorzystanie procedur analitycznych w kontroli wykonania zadań

- 6.1 Procedury analityczne mogą znaleźć szerokie zastosowanie na etapie planistycznym kontroli wykonania zadań, jako środek pozyskiwania formalnych dowodów. Np. analiza kosztów w ujęciu czasowym może pomóc kontrolerowi w identyfikacji tych obszarów, gdzie mamy do czynienia z kiepskim gospodarowaniem, które zasługują na dalsze zbadanie w trakcie kontroli. Stosowanie technik punktów odniesienia (porównywanie kosztów uzyskiwania wyników przez kontrolowaną jednostkę z sytuacją w innych jednostkach), oraz analizy wskaźników wykonania zadań, stanowią ogólnie uznane formy procedur analitycznych stosowanych w niektórych kontrolach wykonania zadań dla uzyskania formalnych dowodów. Dalsze wskazania patrz Wytyczna 41 „Kontrola wykonania zadań”.

Grupa 2

Wytyczna 24

PROCEDURY ANALITYCZNE**ANEKS 1: Rodzaje procedur analitycznych****Analiza trendu**

Analiza trendu jest to analiza zmian salda na danym koncie lub w pozycji sprawozdania finansowego obejmująca przeszłe okresy sprawozdawcze. Na etapie planistycznym czy na etapie oceny końcowej można zastosować podejście diagnostyczne, gdzie kontroler po prostu porównuje faktyczną wielkość z roku bieżącego z trendem historycznym w celu ustalenia, czy nie wydaje się ona odstawać od normy.

Podejście prognostyczne można zastosować dla celów formalnych, gdy kontroler usiłuje przewidzieć wartość dla roku bieżącego w oparciu o znany trend.

Istnieje wiele technik analizy trendu. Bardziej złożone techniki są w stanie dostarczyć bardziej dokładne prognozy oraz mogą być szczególnie przydatne dla badania formalnego. Jednakże w miarę komplikowania się technik zachodzi potrzeba większego wysiłku kontrolnego, aby je zastosować. Należy wyważyć koszt i korzyści osiągniętych z każdej techniki.

Do technik analizy trendu zalicza się:

- metody graficzne;
- porównania międzyokresowe;
- średnie ważone;
- średnie postępujące;
- statystyczną analizę szeregów czasowych;
- techniki wielokrotnych zmiennych takich jak analiza regresji.

Metody graficzne oraz porównania międzyokresowe są bardziej odpowiednie na etapie planistycznym oraz na etapie oceny końcowej kontroli.

Analiza wskaźnikowa

Jest to każda metoda, która zakłada porównywanie stosownych związków między liczbami ze sprawozdań finansowych. Wyizolowuje ona stałe (w czasie) lub powszechnie zachodzące związki między saldami. Analiza wskaźnikowa jest szczególnie przydatna tam, gdzie można obliczyć wskaźniki dla wystarczającej liczby lat, tak aby można należycie rozeznaczyć i ocenić trendy.

Dwie najpowszechniej stosowane metody analizy wskaźnikowej to:

- indeksacja o wspólnej podstawie;
- analiza wskaźników finansowych.

Grupa 2

Wytyczna 24

PROCEDURY ANALITYCZNEIndeksacja o wspólnej podstawie

Indeksacja o wspólnej podstawie przewiduje porównanie pozycji dochodów i wydatków względem łącznego dochodu, lub pozycji bilansowych do łącznych aktywów, np. porównanie uzyskanych lub zapłaconych odsetek do pożyczek udzielonych lub zaciągniętych. Jest ona szczególnie przydatna, gdy porównuje się okresowo pozycje dochodu i kosztów względem łącznego dochodu.

Analiza wskaźników finansowych

Analiza wskaźników finansowych zakłada porównanie sald zawartych w sprawozdaniach finansowych, aby zrozumieć związki między nimi oraz dopomóc w ustaleniu zmian w tych związkach na przestrzeni czasu. Badanie związków między saldami może pomóc kontrolerom w zrozumieniu informacji zawartej w sprawozdaniach finansowych.

Kontroler może wykorzystać szeroki zakres wskaźników finansowych, w zależności od charakteru danej jednostki oraz jej sprawozdań finansowych. Marża zysku brutto (zysk operacyjny w stosunku do sprzedaży), obrót zapasami (koszt sprzedaży w relacji do wartości zapasów), oraz skuteczność ściągania należności (należności z tytułu dostaw towarów i usług w relacji do łącznej sprzedaży z odroczonym terminem zapłaty) są to trzy ważne wskaźniki powszechnie badane w instytucjach handlowych. Niektóre wskaźniki finansowe zakładające pomiar bieżących aktywów jednostki względem jej bieżących zobowiązań, mogą stanowić przydatny wskaźnik zdolności jednostki do spłaty zobowiązań krótkoterminowych oraz mogą skierować uwagę kontrolera na problemy płynności.

Analiza wskaźnikowa może być skuteczną techniką, pod warunkiem spełnienia następujących warunków:

- wskaźniki, które mają być porównywane, trzeba obliczać stosując tą samą metodykę;
- dane księgowe uwzględniane przy obliczaniu wskaźnika, który będzie porównywany, zostały obliczone przy zastosowaniu tych samych zasad księgowych;
- oczekuje się względnej stabilności wskaźnika z okresu na okres.

Analiza prognostyczna

Jest to procedura analityczna, która wykorzystuje obliczenia lub serię obliczeń, generujących prognozę jakiejś wartości w oparciu o zrozumienie wiarygodnych związków, przez wykorzystanie stosownych finansowych i operacyjnych danych.

Analiza prognostyczna stanowi zazwyczaj najpotężniejszą procedurę analityczną. Jednakże jej skuteczność zasadza się na następujących czynnikach:

Grupa 2

Wytyczna 24

PROCEDURY ANALITYCZNE

- wiarygodność wchodzących w grę związków;
- ujęcie do prognozy stosownych danych;
- pominięcie danych nieistotnych;
- wykorzystanie niefinansowych danych operacyjnych oraz stosownych danych zewnętrznych, jak również danych finansowych.

Przykłady analizy prognostycznej

Kontroler może zastosować badanie prognostyczne do sprawdzenia dokładności oraz kompletności kosztów wynagrodzeń. Może on wykorzystać proste techniki modelowania lub bardziej skomplikowane metody statystyczne do opracowania prognozy, w zależności od charakteru i jakości dostępnych informacji.

- 1 Techniki modelowania. Tworzenie prostych modeli jako podejście do prognozy kosztów wynagrodzenia może okazać się skuteczne tam, gdzie z systemów dotyczących pracowników dostępne są rzetelne dane odnośnie liczby personelu oraz jego kategorii zaszeregowania, przechowywane niezależnie od danych dotyczących wielkości wynagrodzenia. Jako pierwsze przybliżenie kontroler może spróbować zbudować prognozę łącznych kosztów wynagrodzeń w danym okresie, mnożąc liczbę pracowników w każdej kategorii przez średnią wielkość skali płac dla danej kategorii. Jednakże taka metoda nie uwzględnia liczby pracowników w każdej kategorii przypisanych do różnych punktów na skali płac. Aby procedura stała się bardziej precyzyjna, kontroler może skorzystać z danych dotyczących długości czasu w danej kategorii, posługując się średnią ważoną stawką płac dla każdej kategorii, a nie tylko punktu środkowego dla każdej skali. Dalsze kroki służące doprecyzowaniu procedury mogą wziąć pod uwagę pozostałe zmienne, takie jak doroczne premie za wynik działalności, które mogą mieć również znaczenie w kontekście wielkości na kontrolowanych kontach.
- 2 Formalne metody statystyczne. W sytuacji, gdy kontroler dysponuje dobrej jakości danymi historycznymi dotyczącymi kosztów wynagrodzeń oraz stosownych zmiennych wykorzystanych do opracowania prognoz, warto wykorzystać formalne techniki statystyczne takie jak regresja wielokrotna. Np. kontroler może dysponować rzetelnymi danymi o miesięcznych kosztach wynagrodzeń, wraz z odpowiednimi miesięcznymi wielkościami przeciętnej liczby zatrudnionego personelu za ostatnie kilka lat. Wówczas możliwe jest opracowanie modelu statystycznego do prognozy kosztów wynagrodzeń w ujęciu liczby personelu oraz czasu, a następnie zastosowanie tego modelu do prognozy tych kosztów w obecnym okresie na podstawie odnośnej wielkości zatrudnienia.

Grupa 2

WYTYCZNA 25: WYKORZYSTANIE PRACY INNYCH KONTROLERÓW I EKSPERTÓW

Spis treści	Punkt
<i>Standardy kontroli INTOSAI</i>	1
<i>Zakres niniejszej Wytycznej</i>	2
<i>Wstęp</i>	3
<i>Wykorzystanie pracy innych na etapie planistycznym</i>	4
<i>Wykorzystanie pracy innych w końcowym etapie kontroli</i>	5
<i>Uzyskiwanie dowodów kontroli w wyniku pracy innych kontrolerów</i>	6
<i>Szczególne rozważania dotyczące pracy kontrolerów wewnętrznych</i>	7
<i>Szczególne rozważania dotyczące zatrudniania ekspertów</i>	8
<i>Dalsze źródła</i>	9

1 Standardy kontroli INTOSAI

1.1 W punkcie 132 „Standardów kontroli INTOSAI” stwierdza się, że:

„Kontroler powinien planować kontrolę w sposób, który zapewnia, że kontrola o wysokiej jakości jest realizowana w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny, a także zgodnie z harmonogramem”.

W wyjaśnieniu niniejszego standardu (punkt 134) znajdujemy:

„Planując kontrolę, kontroler powinien:

- (g) dokonać przeglądu kontroli wewnętrznej jednostki kontrolowanej oraz jej programu pracy;
- (h) ocenić zakres, w jakim można zaufać innym kontrolerom, np. w odniesieniu do kontroli wewnętrznej”.

1.2 Ponadto punkt 152 „Standardów kontroli INTOSAI” mówi, że:

„Należy uzyskać rzetelne, stosowne i racjonalne dowody kontroli na poparcie wniosków i opinii kontrolera dotyczących instytucji, programu, działalności czy funkcji, które są przedmiotem kontroli”.

2 Zakres niniejszej Wytycznej

2.1 Niniejsza Wytyczna obejmuje wykorzystanie przez europejskie najwyższe organy kontroli pracy innych kontrolerów i ekspertów:

- kontrolerów; wytyczna obejmuje prace realizowane przez kontrolerów wewnętrznych kontrolowanej jednostki oraz kontrolerów zewnętrznych

Grupa 2

Wytyczna 25

WYKORZYSTANIE PRACY INNYCH KONTROLERÓW I EKSPERTÓW

(takich jak zewnętrzni kontrolerzy podmiotów współpracujących z kontrolowaną jednostką, w tym, tam gdzie ma to zastosowanie, najwyższe organy kontroli krajów nie będących członkami Unii Europejskiej). Jednakże niniejsza Wytyczna nie obejmuje związków między najwyższymi organami kontroli krajów UE;

- ekspertów; Wytyczna obejmuje prace wykonywane przez specjalistów nie będących kontrolerami. Mogą to być eksperci zatrudnieni bezpośrednio przez najwyższy organ kontroli, konsultanci angażowani przez kontrolowaną jednostkę, lub niezależni eksperci (np. naukowcy). Do ekspertów można zaliczyć, np.:
 - ekonomistów;
 - prawników;
 - architektów, rzeczoznawców, geodetów i likwidatorów ubezpieczeniowych;
 - statystyków;
 - naukowców z zakresu nauk społecznych i badaczy opinii publicznej;
 - ekspertów naukowych, technicznych i przemysłowych;
 - konsultantów ds. zarządzania.

3 Wstęp

3.1 W kontekście kontroli realizowanych przez najwyższy organ kontroli, pracę innych kontrolerów i ekspertów można wykorzystywać na trzy sposoby:

- na etapie planistycznym, sprawozdania sporządzane przez innych kontrolerów i ekspertów mogą dostarczyć kontrolerowi informacji dotyczących potencjalnych mocnych i słabych stron systemów kontroli wewnętrznej oraz historii poważnych błędów, które miały miejsce w kontrolowanym obszarze;
- podczas etapu badania, praca innych kontrolerów i ekspertów może dostarczyć części dowodów kontroli, które mogą być uważane za niezbędne do osiągnięcia celów kontroli. Postępując się pracą innych kontrolerów, można zmniejszyć ilość pracy podejmowanej przez najwyższy organ kontroli, i tym samym uwolnić zasoby do innych zadań kontrolnych;
- na końcowym etapie kontroli, sprawozdania innych kontrolerów i ekspertów mogą dostarczyć informacji potwierdzającej lub podważającej osiągnięte ustalenia, czy też wstępne wnioski wypracowane przez kontrolera w oparciu o dowody zebrane na etapie badawczym.

Niniejsza Wytyczna dotyczy głównie stosowania pracy innych kontrolerów i ekspertów na etapie badawczym, jako części uzyskiwania niezbędnych dowodów kontroli. Temat ten opisano poniżej w punktach 6 - 8. Jednakże przedtem należy pokrótce rozważyć wykorzystanie pracy innych kontrolerów i ekspertów na etapie planistycznym (pkt 4) oraz na końcowym etapie kontroli (pkt 5).

Grupa 2

Wytyczna 25

WYKORZYSTANIE PRACY INNYCH KONTROLERÓW I EKSPERTÓW

- 3.2 Najwyższe organy kontroli są często w stanie polegać na pracy kontrolerów wewnętrznych i zmniejszyć tym samym zakres szczegółowego badania, jakie one same muszą wykonać. Aby móc polegać na pracy innych, wymaga to często zaplanowania i ściślejszej współpracy przed przeprowadzeniem kontroli lub na jej najwcześniejszych etapach. Tym samym w przypadku pozytywnej wstępnej oceny kontroli wewnętrznej (patrz punkty 7.3-7.6 poniżej), najwyższy organ kontroli ma możliwość rozważenia i omówienia z kontrolerem wewnętrznym zakresu, w jakim program kontroli wewnętrznej można by zaadaptować, aby lepiej uwzględniał potrzeby kontroli zewnętrznej. Może to zminimalizować powielanie wysiłku i zmaksymalizować zakres wykorzystania przez najwyższy organ kontroli pracy kontroli wewnętrznej.

4 Wykorzystanie pracy innych na etapie planistycznym

- 4.1 Praca innych kontrolerów i ekspertów może okazać się przydatna dla kontrolera na etapie planistycznym. Jednakże należy zachować tutaj ostrożność. Podczas gdy kontroler może, jako część procesu planistycznego, wziąć pod uwagę wszelkie dostępne sprawozdania sporządzone przez innych kontrolerów i ekspertów, zawsze musi on rozważyć rzetelność tych sprawozdań przed określeniem ich wpływu na badanie kontrolne, które ma zostać przeprowadzone. Chodzi tu o to, aby dany kontroler czy ekspert, który wykonał pracę, działał w sposób niezależny w stosunku do kontrolowanej jednostki czy działalności, a także był obiektywny w realizacji swej pracy. Oprócz tego kontroler powinien rozważyć, czy cele pracy i metody stosowane przez innych kontrolerów były wystarczająco zbieżne z celami danego zadania kontrolnego, czy wnioski wypracowane przez innego kontrolera lub eksperta były oparte na wystarczających dowodach oraz czy ten kontroler lub ekspert byli kompetentni pod względem merytorycznym.

5 Wykorzystanie pracy innych na końcowym etapie kontroli

- 5.1 Gdy praca innych kontrolerów lub ekspertów potwierdzi poczynione ustalenia czy wnioski wypracowane przez kontrolę realizowaną przez najwyższy organ kontroli, wówczas kontroler zajmujący się powyższą kwestią może w pewnym sensie „uspokoić” się. Jednakże satysfakcja ta może stanowić dodatek, nie może natomiast zastąpić rzetelnych, racjonalnych i stosownych dowodów¹¹, które kontroler musi uzyskać, aby zrealizować cele kontroli.
- 5.2 W przypadku rozbieżności między ustaleniami czy wnioskami wynikającymi z kontroli realizowanej przez najwyższy organ kontroli, a tymi, które zawarto w sprawozdaniu innego kontrolera czy eksperta, może to wskazywać na słabość najwyższego organu kontroli, lub zadania realizowanego przez innego kontrolera czy eksperta. Taka widoczna rozbieżność mogła też powstać, jeśli cele tych dwóch zakresów prac były różne. Tak dalece,

11 Patrz Wytyczna 13 „Dowody kontroli i podejście kontrolne”

Grupa 2

Wytyczna 25

WYKORZYSTANIE PRACY INNYCH KONTROLERÓW I EKSPERTÓW

jak to jest możliwe i ekonomicznie uzasadnione, kontroler powinien:

- zbadać przyczynę takiej rozbieżności;
- ponownie rozważyć, czy analiza i interpretacja zdobytych dowodów kontroli była odpowiednia i racjonalna.

5.3 Jeśli ustalenia czy wnioski, do których doszli inni kontrolerzy lub eksperci, nie są zgodne z wnioskami wypracowanymi przez najwyższy organ kontroli, i jeśli sprawozdania tamtych kontrolerów czy ekspertów są lub mogą być udostępnione kontrolowanej jednostce, wyłania się możliwość, że ta kontrolowana jednostka zakwestionuje ustalenia lub wnioski wyciągnięte przez najwyższy organ kontroli.

6 Uzyskiwanie dowodów kontroli w wyniku pracy innych kontrolerów

Cel

6.1 Praca innych kontrolerów może zostać wykorzystana do zdobycia tej części dowodów kontroli, które są niezbędne do osiągnięcia celów zadania kontrolnego. Cele, które powinny być zrealizowane, to zmniejszenie liczby pracowników najwyższego organu kontroli potrzebnych do wykonania zadania kontrolnego, uniknięcie dublowania się prac oraz zminimalizowanie zamieszania w kontrolowanej jednostce.

Warunki wykorzystania efektów pracy innych kontrolerów w formie dowodów kontroli

6.2 Wykorzystując pracę innego kontrolera czy eksperta, najwyższy organ kontroli powinien dokładnie rozważyć czy:

- organ ten posiada dostateczną wiedzę w zakresie kontrolowanej dziedziny, aby móc dokonać rzeczowej oceny wpływu pracy innego kontrolera czy eksperta;
- ten inny kontroler lub ekspert posiada wymaganą fachową wiedzę i umiejętności w kontekście konkretnego zadania;
- praca takiego innego kontrolera lub eksperta jest właściwa i odpowiednia z punktu widzenia zamierzeń najwyższego organu kontroli w kontekście celów danego zadania kontrolnego.

6.3 Związki najwyższego organu kontroli z innymi kontrolerami czy ekspertami mogą być złożonej natury. Tym samym dokonanie oceny niezbędnej do wykorzystania ich pracy planistycznej jako dowodów kontroli może okazać się trudne. Problemem tym należy zająć się na planistycznym etapie kontroli tak, aby jeśli wykorzystanie pracy innych ekspertów nie jest możliwe, można było zaplanować alternatywne procedury kontrolne w celu uzyskania rzetelnych, racjonalnych i stosownych dowodów kontroli.

6.4 Podobnie jak rozważając na etapie planistycznym czynniki wyszczególnione powyżej w punktach 6.2 - 6.3, kontroler, który korzysta z efektów pracy

Grupa 2

Wytyczna 25

WYKORZYSTANIE PRACY INNYCH KONTROLERÓW I EKSPERTÓW

innego kontrolera lub eksperta jako dowodów kontroli, również musi rozważyć je ponownie analizując i interpretując wyniki takiej pracy. Ponadto kontroler powinien rozważyć ich wpływ na opinię, która ma zostać sformułowana, a która ma dostarczyć ustaleń poczynionych przez drugiego kontrolera czy eksperta. W tych okolicznościach, jeśli takie ustalenia są istotne dla tej opinii, kontroler najwyższego organu kontroli powinien zwyczajnie przedyskutować je z drugim kontrolerem czy ekspertem oraz rozważyć, czy powinien sam przeprowadzić jakiegokolwiek dodatkowe badanie.

- 6.5 Wszystkie aspekty procesu związane z poleganiem na innych kontrolerach i ekspertach nakreślone powyżej w punktach 6.2 - 6.4 należy w pełni udokumentować w materiałach roboczych zadania kontrolnego (dalsze wskazania patrz Wytyczna 26 „Dokumentacja”).

7 Szczegółne rozważania dotyczące pracy kontrolerów wewnętrznych**Definicja**

- 7.1 „Kontrola wewnętrzna” oznacza funkcję oceniającą ustanowioną w ramach kontrolowanej jednostki, jako działanie na rzecz tej jednostki. Jej elementami składowymi mogą być m.in. badanie, ocena, oraz obserwacja stosowności i skuteczności systemów księgowości i kontroli wewnętrznej. W kontekście Unii Europejskiej, „kontrola wewnętrzna” może obejmować takie wyspecjalizowane funkcje, jak praca Kontrolera Finansowego.
- 7.2 Rolę kontroli wewnętrznej ustala kierownictwo; tak więc jej cele mogą różnić się od celów kontrolera zewnętrznego. Niemniej jednak rodzaje i zakresy prac kontrolera wewnętrznego i zewnętrznego mogą na siebie zachodzić.

Zrozumienie, ocena i popieranie kontroli wewnętrznej

- 7.3 Kontroler reprezentujący najwyższy organ kontroli powinien zrozumieć strukturę i działanie kontroli wewnętrznej oraz przeprowadzić wstępną ocenę jej funkcjonowania. W tym celu kontroler powinien mieć nieograniczony dostęp do sprawozdań i materiałów roboczych kontrolera wewnętrznego.
- 7.4 Wstępna ocena kontroli wewnętrznej winna standardowo obejmować :
- jej status operacyjny: poziom zarządzania, wobec którego kontroler wewnętrzny składa swe sprawozdania oraz kroki podejmowane przez kierownictwo na ich podstawie; wszelkie ograniczenia nakładane na kontrolera wewnętrznego (szczególnie w zakresie komunikowania się z kontrolerem zewnętrznym);
 - zakres pracy;
 - techniczne kompetencje, w tym mianowanie, szkolenie, doświadczenie oraz kwalifikacje zawodowe pracowników kontroli wewnętrznej;
 - realizację prac: czy kontrola wewnętrzna jest właściwie planowana, nad-

Grupa 2

Wytyczna 25

WYKORZYSTANIE PRACY INNYCH KONTROLERÓW I EKSPERTÓW

zorowana, przeglądana i dokumentowana, a także istnienie właściwych podręczników kontroli, programów pracy i dokumentów roboczych.

- 7.5 Tam, gdzie kontrola wewnętrzna nie występuje, lub gdzie wstępna jej ocena ujawnia odchylenia od standardu, kontroler reprezentujący najwyższy organ kontroli powinien takie słabe strony przedłożyć pod rozagę kierownictwu kontrolowanej jednostki¹².

Wykorzystanie efektów pracy kontroli wewnętrznej jako części dowodów kontroli zewnętrznej

- 7.6 Rozważania w punktach 6.2 - 6.3 oraz 7.3 - 7.4 powyżej mają zastosowanie do wykorzystania efektów pracy kontroli wewnętrznej jako części dowodów kontrolera zewnętrznego. Oprócz tego kontroler reprezentujący najwyższy organ kontroli powinien rozważyć, czy:

- dowody uzyskane przez kontrolę wewnętrzną są odpowiednie pod względem jakościowym i ilościowym z punktu widzenia konkretnych potrzeb najwyższego organu kontroli, biorąc pod uwagę, że cele tych kontroli mogą być odmienne. Zbadanie przez kontrolera najwyższego organu kontroli tego zagadnienia zazwyczaj obejmuje rozważenie charakteru, czasu oraz zakresu kontroli wewnętrznej;
- wnioski wyciągnięte przez kontrolę wewnętrzną są właściwe, zważywszy uzyskane dowody kontroli;
- wszelkie odstępstwa od normy czy też zagadnienia niezwykle - wykryte przez kontrolę wewnętrzną - zostały prawidłowo rozwiązane.

- 7.7 W niektórych przypadkach najwyższy organ kontroli zawiera pisemne umowy z kontrolowanymi jednostkami, aby zapewnić możliwość maksymalnego wykorzystywania przez ten organ efektów pracy kontrolerów wewnętrznych.

8 Szczególne rozważania dotyczące zatrudniania ekspertów

Cel

- 8.1 Cel wykorzystania innych ekspertów polega na udostępnieniu zespołowi kontrolnemu wiedzy czy umiejętności technicznych istotnych z punktu widzenia osiągnięcia celów kontroli, a których nie można by uzyskać w inny sposób. Ogólnie rzecz traktując, eksperci są zatrudniani na podstawie umowy z najwyższym organem kontroli i wybierani przez zespół odpowiedzialny za zadanie kontrolne.

¹² W wielu przypadkach kontroler reprezentujący najwyższy organ kontroli jest w stanie poradzić kierownictwu, w jaki sposób usprawnić kontrolę wewnętrzną (np. zalecenie stosownych programów szkoleniowych czy przepływu informacji). Jednakże należy to zrobić w taki sposób, aby nie podważyć niezależności kontroli zewnętrznej.

Grupa 2

Wytyczna 25

WYKORZYSTANIE PRACY INNYCH KONTROLERÓW I EKSPERTÓWWarunki wyznaczania i korzystania z ekspertów

8.2 Ekspertów zatrudnia się, aby wspomogli oni zespół kontrolujący w uzyskaniu rzetelnych, racjonalnych i stosownych dowodów kontroli w celu realizacji celów kontroli. Aby to zachodziło, muszą być spełnione następujące warunki:

- na możliwie jak najwcześniejszym etapie należy jasno określić zakres i charakter pracy eksperta oraz sposób, w jaki przekazuje on swój raport; jest ważne aby zaangażować takiego eksperta, który dysponuje odpowiednią wiedzą techniczną i umiejętnościami;
- najwyższy organ kontroli powinien upewnić się, czy dany ekspert jest niezależny względem kontrolowanej jednostki (zazwyczaj chodzi o to, czy ekspert ostatnio nie pracował na rzecz tej jednostki lub instytucji z nią powiązanej). Najwyższy organ kontroli powinien również rozważyć, czy charakter i zakres prac podjętych przez eksperta nie powoduje podważenia jego niezależności (np. gdy ekspert w wyniku umów jest uzależniony w poważnym stopniu od strony trzeciej, której interesy mogą pokrywać się z obszarem, który ma podlegać zbadaniu przez niego w imieniu najwyższego organu kontroli);
- kontroler musi być przekonany o zawodowych kompetencjach eksperta, o obiektywności efektów jego pracy, właściwości zastosowanych metod roboczych oraz o rzetelności, racjonalności i stosowności dowodów kontroli opracowanych przez takiego eksperta. Tam, gdzie zachodzi taka konieczność, kontroler powinien przeprowadzić dodatkowe testy, aby upewnić się.

Wymienione warunki wskazują, że ekspert, który niekoniecznie musi dysponować doświadczeniem w pracy w środowisku kontroli, powinien być ściśle kierowany i instruowany przez szefa zespołu kontrolnego. Szczegółowo określone punkty odniesienia mogą ułatwić to kierowanie i udzielanie wskazań.

8.3 Sprawozdanie opublikowane jako rezultat zrealizowania zadania kontrolnego, w którym wykorzystano pracę eksperta, pozostaje sprawozdaniem najwyższego organu kontroli. Rola eksperta polega zwykle na świadczeniu pomocy zespołowi kontrolnemu, który jest odpowiedzialny za sformułowanie i przedstawienie najwyższemu organowi kontroli stanowiska wypracowanego w wyniku kontroli. Tym samym nie jest zazwyczaj stosowne powoływanie się na konkretne opinie eksperta w sprawozdaniu pokontrolnym.

Poufność

8.4 Eksperci angażowani przez najwyższy organ kontroli są zazwyczaj zobowiązani do zachowania poufności. Kontrolerzy pracujący wraz z ekspertami winni zapoznać się z takimi wymaganiami i odpowiednio poinformować

Grupa 2

Wytyczna 25

WYKORZYSTANIE PRACY INNYCH KONTROLERÓW I EKSPERTÓW

o nich eksperta. Właściwym może być konsekwentne zamieszczanie klauzuli poufności w umowach zawieranych z ekspertami.

9 Dalsze źródła:

- 9.1 Komisja Sektora Publicznego Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC)¹³ opublikowała w październiku 1994 roku swoje Studium 4 zatytułowane „Korzystanie z pracy innych kontrolerów - z punktu widzenia sektora publicznego”. Materiał ten zawiera dalsze wskazówki, do wykorzystania przez czytelników niniejszej Wytycznej.

¹³ Międzynarodowa Federacja Księgowych, 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York 10017.

Grupa 2

WYTYCZNA 26: DOKUMENTACJA

Spis treści	Punkt
<i>Standardy kontroli INTOSAI</i>	1
<i>Korzyści wynikające z odpowiedniej dokumentacji</i>	2
<i>Treść materiałów roboczych</i>	3
<i>Bieżące i trwałe archiwa</i>	4
<i>Poufność kontrolowanych informacji</i>	5
<i>Przechowywanie dokumentacji pokontrolnej</i>	6

1 Standardy kontroli INTOSAI

1.1 Wyjaśnienie „Standardów kontroli INTOSAI” (punkt 156) brzmi:

„Kontrolerzy powinni w odpowiedni sposób dokumentować dowody kontroli w materiałach roboczych z uwzględnieniem podstaw i zakresu planowania, zrealizowanych prac oraz rezultatów kontroli”.

2 Korzyści wynikające z odpowiedniej dokumentacji

2.1 Odpowiednia dokumentacja pomaga najwyższemu organowi kontroli usprawnić własną wydajność i skuteczność działania w następujący sposób:

- a. ułatwia planowanie;
- b. stanowi zapis słabości, błędów i nieprawidłowości wykrytych przez kontrolę;
- c. potwierdza i stanowi uzasadnienie dla stanowiska kontrolera, opinii i sprawozdań;
- d. służy jako źródło informacji przy sporządzaniu sprawozdań czy przy udzielaniu odpowiedzi na pytania zgłoszone przez jednostkę kontrolowaną lub inną ze stron, oraz stanowi zapis wykonanej pracy, na którym w przyszłości można się oprzeć;
- e. wskazuje zgodność ze „Standardami kontroli” oraz Wytycznymi, jak również z wewnętrznymi procedurami najwyższego organu kontroli;
- f. wspiera roszczenia, pozwy sądowe lub inne działania prawne (lub chroni przed nimi);
- g. pomaga i dostarcza dowodów dla rozwoju kontrolera pod względem zawodowym;
- h. ułatwia dokonanie oceny, sprawowanie nadzoru oraz przestrzeganie standardu jakości (patrz niżej).

Grupa 2

Wytyczna 26

DOKUMENTACJA

2.2 Stworzenie odpowiedniej dokumentacji jest szczególnie ważne z punktu widzenia dokonywania ocen, sprawowania nadzoru i przestrzegania standardu jakości, gdyż:

- a. pomaga ona oceniającemu:
 - stwierdzić, czy cele kontroli zostały osiągnięte;
 - upewnić się, czy zlecone prace zostały właściwie przeprowadzone;
 - ocenić stanowisko wypracowane przez kontrolera w trakcie kontroli oraz zidentyfikować obszary, w których może zachodzić konieczność wykonania dodatkowych prac w celu uzyskania dowodów wymaganych dla wyciągnięcia wniosków czy udzielenia zaleceń;
 - ocenić materiały robocze kontroli oraz sprawować nadzór nad personelem kontrolnym w sposób bardziej wydajny i skuteczny.
- b. stanowi podstawę do niezależnej oceny systemu zapewniania jakości (patrz Wytyczna 51 „Zapewnienie jakości”).

3 Treść materiałów roboczych

- 3.1 Należy udokumentować wszystkie etapy kontroli, jak również wynikające z nich spostrzeżenia i wnioski. Tę dokumentację określa się zbiorczo jako materiały robocze.
- 3.2 Materiały robocze stanowią podstawowy zapis pracy wykonanej przez kontrolera oraz wniosków w odniesieniu do zasadniczych zagadnień. Dokumenty robocze są dowodem dołożenia przez kontrolera należytej staranności i pomagają w przeprowadzeniu i nadzorowaniu kontroli.
- 3.3 Materiały robocze w istotny sposób wspierają kontrolę. Wszelkie jej fazy, od podstawowego planowania po przygotowanie ostatecznej wersji sprawozdania, winny być w nich odzwierciedlone. Każdy najwyższy organ kontroli powinien opracować swoje własne techniki sporządzania, oceny i archiwizowania materiałów roboczych, działając w oparciu o własne doświadczenie oraz szczególne potrzeby środowiska, w którym działa.
- 3.4 Nie można jednoznacznie określić, co powinny, a czego nie powinny zawierać materiały robocze. Należy stosować się do ogólnej zasady, że dobrze udokumentowany zestaw materiałów roboczych powinien być na tyle kompletny oraz szczegółowy, aby umożliwić doświadczonemu kontrolerowi, który nie miał wcześniejszych związków z daną kontrolą, stwierdzenie na ich podstawie, jakie prace zostały przeprowadzone w celu osiągnięcia wyciągniętych wniosków.
- 3.5 Materiały robocze winna cechować przejrzystość, czytelność, powinny być kompletne, mieć związek z danym zagadnieniem, dokładne, zwięzłe, schludne oraz zrozumiałe. Jeśli stosuje się dowody komputerowe, powinny one być w taki sposób opisane, aby była informacja o ich pochodzeniu, treści i miejscu przechowywania.

Grupa 2

Wytyczna 26

DOKUMENTACJA

- 3.6 Materiały robocze należy zaplanować i w wielu przypadkach nadawać im kształt we wczesnym etapie kontroli. Jako wskazówkę można stosować materiały robocze z lat wcześniejszych.
- 3.7 Kontroler powinien posługiwać się symbolami wskazującymi na pochodzenie danych, porównania, uzgodnienia i obróbkę. W niektórych najwyższych organach kontroli opracowane zostały w tym celu standardowe oznakowania. Tam, gdzie tego nie zrobiono, lub gdy kontroler z jakiegokolwiek względu posługuje się niestandardowymi symbolami, należy wyraźnie określić ich znaczenie na materiałach, których to dotyczy. Odnosi się to również do symboli użytych w wykresach.
- 3.8 Aby ułatwić ocenę, a zwłaszcza aby pomóc oceniającemu w odszukaniu i ocenie dowodów kontroli, na podstawie których sporządzone zostały wnioski, zalecenia i sprawozdania, ważne jest aby materiały robocze zawierały odnośniki „do tyłu” i „do przodu”. Te odsyłacze winny wyraźnie wskazywać źródło i przeznaczenie. Należy zauważyć, że dobry system odnośników wymaga jasnego i logicznego pierwotnego oznakowania wszystkich materiałów roboczych.
- 3.9 Zazwyczaj materiały robocze należy sporządzać przy założeniu i zachowaniu ich właściwego standardu, który umożliwiłby ich wykorzystanie we wszelkim postępowaniu sądowym, jakie mogłoby mieć miejsce. Tym samym kontrolerzy winni podpisać i opatrzyć datą sporządzone przez siebie materiały robocze.
- 3.10 Po przeanalizowaniu pewnego zestawu materiałów roboczych winno jasno wynikać, kto je oceniał, kiedy oraz jaki był rezultat takiej oceny. Należy zachowywać notatki osób oceniających, w tym zawierające wyrażenie zgody, a także pozycje niekompletne lub niejasne. Będą one niezbędne dla pracowników wyższego szczebla do dokonywania oceny.
- 3.11 Dokumentacja winna zawierać zapis wszystkich kontaktów z kontrolowaną jednostką w sprawach istotnych (np. słabe strony, które stwierdzono podczas testów systemów kontroli wewnętrznej, zapewnienia uzyskane od kierownictwa tej jednostki itd.).

4 Bieżące i trwałe archiwa

- 4.1 Materiały robocze odnoszące się do poszczególnych kontroli określa się ogólnie jako archiwa bieżące. Oprócz nich często tworzy się archiwa trwałe. Zawierają one informacje, które będą wykorzystywane rok po roku w kolejnych kontrolach konkretnych obszarów. Archiwa te są niezmiernie ważne z punktu widzenia planowania prac kontrolnych oraz późniejszego ich wykonania. Należy je regularnie uaktualniać.

Grupa 2

Wytyczna 26

DOKUMENTACJA5 Poufność kontrolowanych informacji

- 5.1 Najwyższe organy kontroli mają często dostęp do informacji, którą można uważać za istotną z punktu widzenia handlowego, politycznego czy bezpieczeństwa. Toteż najwyższy organ kontroli czy jego pracownicy winni wykazać należyłą staranność zawodową, aby odpowiednio zabezpieczyć taką informację, i w związku z tym winni ustanowić procedury i systemy kontroli, które zapewniają fizyczne bezpieczeństwo materiałów roboczych. Podobnie, typową procedurą jest traktowanie materiałów roboczych, wiadomości przekazywanych do i od kontrolowanej jednostki oraz projektów sprawozdań jako materiałów poufnych, do czasu gdy zatwierdzone procedury dopuszczą ich ujawnienie.
- 5.2 Najwyższe organy kontroli muszą znaleźć równowagę między potrzebą zachowania poufności w odniesieniu do kontrolowanych informacji, a ustawodawstwem dopuszczającym swobodę dostępu obywateli do informacji.

6 Przechowywanie dokumentacji pokontrolnej

- 6.1 Ważne jest, aby najwyższy organ kontroli posiadał jasno określoną politykę w zakresie przechowywania dokumentacji będące podstawą wniosków zawartych w opublikowanych sprawozdaniach. Polityka taka winna obejmować, między innymi:
- okres czasu przechowywania przed zniszczeniem;
 - przekazywanie archiwów z kontrolowanych jednostek do centralnego magazynu;
 - standardową zawartość archiwów, indeksację oraz procedury odzyskiwania informacji.

GRUPA 3. ZAKOŃCZENIE KONTROLI

WYTYCZNA 31: SPORZĄDZANIE SPRAWOZDAŃ

Spis treści Punkt

Standardy kontroli INTOSAI 1
Sprawozdania z kontroli wspólnych i koordynowanych. 2

*Streszczenie „Standardów kontroli INTOSAI“ dotyczących
 sporządzania sprawozdań Aneks 1*

1 Standardy kontroli INTOSAI

- 1.1 Niniejsza Wytyczna dotyczy informowania właściwych podmiotów zewnętrznych lub tam, gdzie ma to zastosowanie, opinii publicznej na temat końcowych sprawozdań z kontroli prowadzonych przez najwyższe organy kontroli.
- 1.2 Punkty od 169 do 191 „Standardów kontroli INTOSAI“ obszernie wyjaśniają zagadnienie sporządzania sprawozdań. Ich streszczenie zawarto w Aneksie 1 do niniejszej Wytycznej.
- 1.3 Oprócz wskazówek podanych w punktach od 169 do 191 „Standardów kontroli INTOSAI“, dalsze wskazania zawarto w Wytycznej 41 „Kontrola wykonania zadań“.

2 Sprawozdania z kontroli wspólnych i koordynowanych

- 2.1 Sporządzanie sprawozdań z kontroli realizowanych wspólnie przez dwa lub więcej najwyższych organów kontroli, jak również z kontroli koordynowanych, mogą stwarzać szczególne trudności. Celowe jest uzgodnienie na etapie planistycznym procedury sporządzania sprawozdań między uczestniczącymi najwyższymi organami kontroli. Ważne jest również uważne monitorowanie tego procesu, tak aby wszelkie problemy można było niezwłocznie rozwiązywać.
- 2.2 Procedura sporządzania sprawozdań winna obejmować następujące punkty:
 - harmonogram sprawozdań;
 - dokładne określenie odpowiedzialności każdego najwyższego organu kontroli za przygotowanie projektów sprawozdań;

Grupa 3

Wytyczna 31

SPORZĄDZANIE SPRAWOZDAŃ

- określenie języka, w którym sprawozdania mają być sporządzone oraz rozwiązanie problemu tłumaczenia;
- uzyskanie aprobaty dla projektów sprawozdań ze strony uczestniczących najwyższych organów kontroli oraz kontrolowanych jednostek (korespondencja, narady, stosunek do odpowiedzi/uwag);
- decyzje dotyczące publikacji, w tym informowania prasy itd.;
- przedstawienie sprawozdań parlamentowi i/lub innym władzom.

Grupa 3

Wytyczna 31

SPORZĄDZANIE SPRAWOZDAŃ**ANEKS 1: Streszczenie „Standardów kontroli INTOSAI“ dotyczących sporządzania sprawozdań**

1. Pojęcie „sprawozdań” obejmuje opinię kontrolera, inne uwagi dotyczące kompletu sprawozdań finansowych, jak również końcowe sprawozdanie kontrolera opracowywane po zakończeniu kontroli wykonania zadań.
2. Punkt 169 „Standardów kontroli INTOSAI” stwierdza, że:
 - a) „Na zakończenie każdej kontroli kontroler powinien, odpowiednio do sytuacji, sporządzić pisemną opinię lub sprawozdanie, przedstawiając rezultaty kontroli w odpowiedni sposób; jego treść winna być zrozumiała, niedwuznaczna i pozbawiona niejasności, powinna zawierać jedynie te informacje, na których poparcie znaleziono uzasadnione i istotne dowody, jak również powinna być niezależna, obiektywna, uczciwa oraz konstruktywna.
 - b) Obowiązkiem najwyższego organu kontroli jest podjęcie ostatecznej decyzji co do kroków, które należy podjąć w przypadku nieuczciwych praktyk lub poważnych nieprawidłowości odkrytych przez jego kontrolerów.

W odniesieniu do kontroli prawidłowości kontroler powinien sporządzić pisemne sprawozdanie, które albo może stanowić część raportu dotyczącą sprawozdań finansowych lub też być oddzielnym sprawozdaniem nt. sprawdzenia zgodności z ustawami i rozporządzeniami. Sprawozdanie takie winno zawierać oświadczenie kontrolera, zawierające jego stanowisko w zakresie pozycji zbadanych i braku takiej pewności w odniesieniu do pozycji nie zbadanych.

W przypadku kontroli wykonania zadań sprawozdanie winno ujmować wszelkie istotne przykłady nieprzestrzegania przepisów, które mają związek z celami kontroli”.
3. W wyjaśnieniu „Standardów kontroli INTOSAI” (punkt 170) zawarto wskazówki nt. formy i treści wszelkich opinii wynikających z kontroli i innych sprawozdań z kontroli finansowych. Kontroler powinien zwrócić szczególną uwagę na następujące aspekty swego sprawozdania:
 - tytuł,
 - podpis i datę,
 - cel i zakres,
 - kompletność,
 - adresata sprawozdania,
 - wskazanie przedmiotu,
 - podstawę prawną,

Grupa 3

Wytyczna 31

SPORZĄDZANIE SPRAWOZDAŃ

- przestrzeganie standardów,
 - właściwy czas.
4. Wyjaśnienia „Standardów kontroli INTOSAI” (punkty 171-182) nakreślają zwyczajowy format opinii pokontrolnych, łącznie z opiniami negatywnymi i zastrzeżeniami, jak również działaniami, które są niezbędne w sytuacjach, gdzie kontroler wykrył słabe strony, niezgodność z przepisami czy ich nieprzestrzeganie.
 5. Wyjaśnienia „Standardów kontroli INTOSAI” (punkty 183-188) udzielają konkretnych wskazówek nt. sprawozdań z kontroli wykonania zadań, szczególnie w odniesieniu do zasad obiektywizmu i uczciwości, którymi kontroler powinien wykazać się przy interpretacji i prezentacji uzyskanych dowodów. Tak dalece, jak to jest możliwe, sprawozdania winny być konstruktywne i zalecać usprawnienia - niezbędne dla usunięcia słabych stron.
 6. Wyjaśnienia „Standardów kontroli INTOSAI” (punkty 189-191) zawierają wskazówkę co należy ująć w sprawozdaniach, mając na uwadze istotność rozpatrywanych spraw (łącznie z istotnością wynikającą z ich charakteru i kontekstu, jak również z uwagi na wartość).

Grupa 3

WYTYCZNA 32: DODATKOWE INFORMACJE W DOKUMENTACH ZAWIERAJĄCYCH KONTROLOWANE SPRAWOZDANIA FINANSOWE

Spis treści	Punkt
<i>Wstęp</i>	1
<i>Zakres niniejszej Wytycznej</i>	2
<i>Odpowiedzialność kontrolera a pozostałe informacje</i>	3
<i>Podstawowe pojęcia i definicje</i>	4
<i>Planowanie i procedury kontroli</i>	5
<i>Sporządzanie sprawozdań</i>	6

1 Wstęp

- 1.1 Celem niniejszej Wytycznej jest dostarczenie kontrolerowi zewnętrznemu działalności Unii Europejskiej (zwanemu dalej „kontrolerem”) wskazówek dotyczących kontroli dodatkowych informacji w dokumentach zawierających kontrolowane sprawozdania finansowe.
- 1.2 Ponieważ upoważnienia statutowe krajowych organów kontroli i Europejskiego Trybunału Obrachunkowego mogą określać różne zakresy odpowiedzialności względem kontroli dodatkowych informacji znajdujących się w dokumentach zawierających kontrolowane sprawozdania finansowe, wskazówki zawarte w niniejszej Wytycznej należy stosować odpowiednio do konkretnych okoliczności.

2 Zakres niniejszej Wytycznej

- 2.1 Coraz częściej dokumenty przedstawiane przez kontrolowane jednostki, zawierające kontrolowane sprawozdania finansowe, zawierają również dodatkowe informacje. Te dodatkowe informacje mogą mieć charakter zarówno finansowy jak i niefinansowy, zawierają analizę i ocenę działalności operacyjnej oraz wyników finansowych, mierniki wykonania zadań, plany wydatków oraz założenia na przyszłość (patrz pkt 4.1. niżej).
- 2.2 Dodatkowe informacje zwykle czyta się w połączeniu ze zbadanymi sprawozdaniami finansowymi. Użytkownicy często przywiązują dużą wagę właśnie do tych informacji, gdyż przyczyniają się one do większego zrozumienia sprawności operacyjnej i finansowej kontrolowanej jednostki, jej sytuacji finansowej i zasobów, oraz ich planów i założeń na przyszłość.

Grupa 3

Wytyczna 32

**DODATKOWE INFORMACJE W DOKUMENTACH ZAWIERAJĄCYCH
KONTROLOWANE SPRAWOZDANIA FINANSOWE****2.3** Celem niniejszej Wytycznej jest:

- zdefiniowanie dodatkowych informacji zawartych w dokumentach dotyczących badanego sprawozdania finansowego oraz
- udzielenie kontrolerowi analizującemu takie informacje wskazówek, łącznie z oznaczeniem kierunku działania, który kontroler powinien przyjąć w odniesieniu do istotnych zafałszowań oraz nieprawidłowości zawartych w pozostałych informacjach.

3 Odpowiedzialność kontrolera a dodatkowe informacje

3.1 Kontrola sprawozdań finansowych ma na celu sformułowanie o nich opinii. Kontroler często nie jest zobowiązany do sformułowania opinii o prawidłowości pozostałych informacji. Jednakże powinien on być świadomy, że wiarygodność sprawozdań finansowych i raportu o tych sprawozdaniach może zostać podważona przez wykazanie niezgodności między tymi sprawozdaniami finansowymi a pozostałymi informacjami lub zafałszowań zawartych w innych informacjach. Dlatego też kontroler powinien zazwyczaj ocenić dokładność i zgodność takich pozostałych informacji.

3.2 W oparciu o wymagania ustawowe w poszczególnych krajach lub w oparciu o warunki swego angażu, kontroler może zostać zobowiązany do przedłożenia raportu nt. wyników swych ocen. Jeśli nie określono tego ustawowo lub nie zawarto w warunkach angażu, kontroler musi ustalić zakres, w jakim taki raport zawierać będzie wyniki analizy innych danych.

3.3 Dokonując oceny pozostałych informacji opublikowanych w dokumentach zawierających sprawozdania finansowe, ważne jest ustalenie, czy kierownictwo kontrolowanej jednostki odpowiada za ich treść. Jeden z podstawowych postulatów „Standardów kontroli INTOSAI” (punkt 6d) stwierdza:

„Opracowanie właściwej informacji oraz systemów kontroli, oceny sprawozdań w ramach rządu ułatwia proces ustalania odpowiedzialności. Kierownictwo jest odpowiedzialne za prawidłowość oraz wystarczającą formę i treść sprawozdań finansowych i dodatkowych informacji.”

4 Podstawowe pojęcia i definicje

4.1 Poniżej przedstawiono przykłady dodatkowych informacji, które mogą pojawić się w dokumentach zawierających kontrolowane sprawozdania finansowe:

- roczne sprawozdanie z działalności kierownictwa;
- nawiązanie do planów i budżetów dotyczących przyszłych okresów;
- nawiązanie do bieżących czy planowanych projektów czy działalności;
- nawiązanie do zdarzeń mających miejsce po zakończeniu okresu rozrachunkowego;
- wyjaśnienie, w jaki sposób wyliczono szacunki dotyczące kont;

Grupa 3

Wytyczna 32

**DODATKOWE INFORMACJE W DOKUMENTACH ZAWIERAJĄCYCH
KONTROLOWANE SPRAWOZDANIA FINANSOWE**

- informacje wynikające z analizy wyników operacyjnych, wydajności oraz mierników wykonania zadań;
- nawiązanie do zagadnień organizacyjnych;
- nawiązanie do odnośnego ustawodawstwa oraz wszelkich w nim zmian;
- nawiązanie do warunków narzucanych przez otoczenie.

Ważne jest, aby kontroler był świadomy ograniczeń zakresu swej oceny dodatkowych informacji. Np. kontroler nie może potwierdzić ani zaaprobować planów i budżetów kontrolowanej jednostki, a jedynie ocenić, czy zachodzi zgodność między podstawami i metodami zastosowanymi do wyliczenia szacunków.

4.2 Oceniając dodatkowe informacje w dokumentach zawierających kontrolowane sprawozdania finansowe, kontroler powinien rozważyć :

- czy te pozostałe informacje nie są niezgodne ze zbadanymi sprawozdaniem finansowymi i
- czy nie ma żadnych zafałszowań w nawiązywaniu do sytuacji finansowej oraz przyszłych zdarzeń, które mogą dawać niedokładne, niewystarczające lub mylne wrażenie o sytuacji kontrolowanej jednostki;
- kontroler mógłby również rozważyć, czy nie pominięto jakiegokolwiek informacji, która mogłaby być ważna dla użytkowników.

4.3 Zafałszowanie czy niezgodność są istotne, jeśli zachodzi prawdopodobieństwo, że będą miały wpływ na użytkowników sprawozdań finansowych lub też pozostałe informacje. Chodzi o:

- istotne zafałszowanie faktów, jeśli inne ważne informacje nie związane z zagadnieniami pojawiającymi się w objętych kontrolą (zbadanych) sprawozdaniach finansowych są nieprawidłowo wyrażone lub zaprezentowane;
- dodatkowe informacje lub sposoby ich prezentacji w istotny sposób zaprzeczają informacjom zawartym w zbadanych sprawozdaniach finansowych, a są takiej wagi, że wzbudzają wątpliwości co do źródeł raportów kontrolera dotyczących tych właśnie sprawozdań finansowych¹⁴.

4.4 Jeżeli główny czynnik będzie związany ze znaczeniem finansowym danych zagadnień (istotność pod względem finansowym), kontroler powinien sformułować stanowisko na temat tego, czy dane zafałszowanie lub niezgodność są istotne z powodu kontekstu w jakim się pojawiają, czy też raczej z powodu swojego charakteru. Np. pomniejsze zafałszowanie czy niezgodność w sprawozdaniu z działalności kierownictwa towarzyszące kontrolowanemu sprawozdaniu finansowemu, może prowadzić czytelnika do sformułowania nierealnie optymistycznego spojrzenia na sprawność lub przyszły rozwój kontrolowanej jednostki.

4.5 Kontroler powinien zwracać szczególną uwagę na sytuacje, w których zafałszowania czy niezgodności (wraz z pominięciami) w pozostałych infor-

¹⁴ Definicję istotnego zafałszowania czy niezgodności zaczerpnięto z Wytycznych Kontroli Stowarzyszenia Księgowych Nowej Zelandii 8 (1986).

Grupa 3

Wytyczna 32

**DODATKOWE INFORMACJE W DOKUMENTACH ZAWIERAJĄCYCH
KONTROLOWANE SPRAWOZDANIA FINANSOWE**

macjach zostały uczynione celowo przez kierownictwo kontrolowanej jednostki. Mogą występować pewne okoliczności, które zwiększają nieodłączne ryzyko wystąpienia zamierzonych zafałszowań czy niezgodności. Np. kierownictwo kontrolowanej jednostki może znajdować się pod presją polityczną, aby uzyskać określony poziom wykonania zadań, lub też wynagrodzenie wyższego kierownictwa może być uzależnione od osiągnięcia wcześniej ustalonych celów lub mierników wykonania zadań.

5 Planowanie i procedury kontroli

- 5.1 Kontroler powinien ocenić dodatkowe informacje w dokumentach zawierających kontrolowane sprawozdania finansowe, niezależnie czy ma zdać z tego sprawozdanie, czy nie. Planując dokonanie oceny pozostałych informacji, kontroler powinien być wyczulony na ewentualne konsekwencje wywołane przez niezgodności czy zafałszowania w nich zawarte. Ocenę taką należy zaplanować i wykonać zgodnie z ryzykiem i stopniem istotności oszacowanym przez kontrolera.
- 5.2 Kontroler może rozpoznać pominięcia, porównując pozostałe informacje z bieżącego roku z danymi opublikowanymi w latach ubiegłych i identyfikując w ten sposób wszelkie narosty w czasie sprzeczności w prezentowanych pozostałych informacjach. Pominięcie można też zidentyfikować, np. badając protokoły z zebrań kierownictwa itd.
- 5.3 Kontroler zazwyczaj dokonuje oceny pozostałych informacji wraz z kontrolą sprawozdań finansowych.
- 5.4 Jeśli kontroler ocenia, że dodatkowe informacje wraz ze sprawozdaniami finansowymi:
 - wywołują nieprawidłowe lub nieodpowiednie wrażenie nt. działalności kontrolowanej jednostki lub jej ogólnej sytuacji, lub
 - wywołują wątpliwości u czytelnika nt. zawartości czy stosowności informacji w odniesieniu do jednego lub więcej obszarów,wówczas kontroler powinien starać się taki problem rozwiązać. Może to pociągać za sobą przeprowadzenie rozmów z kierownictwem kontrolowanej jednostki i zbadanie dodatkowych informacji.
- 5.5 Jeśli chodzi o inne procedury kontroli, odnoszące się do pozostałych informacji, kontroler powinien dokonać niezależnej oceny dowodów wspierających ujawnione fakty, opierając się na swej wiedzy dotyczącej danego obszaru, jak również w oparciu o wyniki kontroli.

6 Sporządzanie sprawozdań

- 6.1 To, czy kontroler sporządza sprawozdanie nt. wyników oceny dodatkowych informacji, zależy od:

Grupa 3

Wytyczna 32

**DODATKOWE INFORMACJE W DOKUMENTACH ZAWIERAJĄCYCH
KONTROLOWANE SPRAWOZDANIA FINANSOWE**

- czy jest to tego zobligowany i
 - czy uważa, że pozostałe informacje zawierają wprowadzające w błąd lub sprzeczne dane, które mogą być istotne z punktu widzenia użytkownika.
- 6.2 Jeśli ocena dodatkowych informacji ujawnia przypadki zafałszowań czy niezgodności, kontroler powinien zazwyczaj zainteresować nimi kierownictwo kontrolowanej jednostki. Kontroler powinien poprosić kierownictwo jednostki o skorygowanie sprawozdań finansowych lub dodanie informacji, aby zostały rozwiązane lub usunięte wszelkie istotne niezgodności czy błędy.
- 6.3 Jeśli kierownictwo kontrolowanej jednostki nie wyraża zgody na dokonanie poprawek lub nie jest w stanie tego zrobić¹⁵, a kontroler uważa niezgodności lub zafałszowania za istotne, powinien on rozważyć skutki swego raportu dotyczące sprawozdań finansowych. Jeśli istotne niezgodności czy zafałszowania zostały odkryte po sporządzeniu przez kontrolera raportu dotyczącego sprawozdań finansowych, wówczas powinien on rozważyć podjęcie dalszych działań (np. powiadomienie odnośnego ministerstwa).
- 6.4 Charakter sprawozdania kontrolera może być różny w zależności do wymagań ustawowych w poszczególnych krajach oraz warunków jego angażu. Jednakże tam, gdzie kontroler jest zobowiązany do złożenia sprawozdania, lub jeśli sam tak zdecyduje, często właściwe jest, przynajmniej, aby przedłożył on krótki opis wykonanych prac jak również ich wyników, wraz z podaniem ujawnionych przypadków sprzeczności lub wprowadzenia w błąd.

15 Np. we Wspólnocie Europejskiej sprawozdania finansowe oraz towarzyszące im informacje są dostępne w swej ostatecznej postaci dla Europejskiego Trybunału Obrachunkowego i w tym samym czasie są dostarczane organom, które udzielają absolutorium.

GRUPA 4. KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

WYTYCZNA 41: KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

Spis treści	Punkt
<i>Standardy kontroli INTOSAI</i>	<i>1</i>
<i>Upoważnienie do prowadzenia kontroli wykonania zadań.</i>	<i>2</i>
<i>Podstawowe pojęcia i definicje</i>	<i>3</i>
<i>Kontrola finansowa i kontrola wykonania zadań:</i>	
<i>podobieństwa i różnice</i>	<i>4</i>
<i>Planowanie kontroli wykonania zadań</i>	<i>5</i>
<i>Metodyka kontroli wykonania zadań</i>	<i>6</i>
<i>Sporządzanie sprawozdań z kontroli wykonania zadań</i>	<i>7</i>
 <i>Metodyka kontroli wykonania zadań:</i>	
<i>techniki zbierania danych oraz techniki analizy informacji</i>	<i>Aneks 1</i>

1 Standardy kontroli INTOSAI

1.1 Punkty od 38 do 40 „Standardów kontroli INTOSAI” mówią, że:

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

„Kontrola wykonania zadań odnosi się do kontroli oszczędności, wydajności i skuteczności i obejmuje:

- a) kontrolę oszczędności działalności administracyjnej, zgodnie z rozsądnymi 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 usunięcia wykrytych niedociągnięć;
- c) kontrolę skuteczności działania w odniesieniu do realizacji celów jednostki kontrolowanej, jak również kontrolę faktycznych skutków działalności, w porównaniu do skutków zamierzonych”.

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ**2 Upoważnienie do prowadzenia kontroli wykonania zadań**

2.1 W wielu krajach konstytucja lub ustawodawstwo nadają najwyższemu organowi kontroli prawo podejmowania kontroli wykonania zadań o określonej postaci. W niektórych krajach najwyższy organ kontroli w pewnych okolicznościach ma obowiązek realizacji określonej kontroli wykonania zadań lub też wypracowania opinii odnośnie wiarygodności wskaźników wykonania zadań publikowanych przez kontrolowane jednostki w swych corocznych lub innych sprawozdaniach. Nawet w tych krajach, w których konstytucja czy ustawodawstwo nie narzucają najwyższemu organowi kontroli realizacji kontroli oszczędności, wydajności i skuteczności, obecna praktyka wskazuje tendencję do włączania takich prac jako części kontroli finansowej i kontroli prawidłowości ('szeroka/zintegrowana kontrola'). Kontrole te często wymagają od kontrolera, aby oceniał systemy przez wypracowanie profesjonalnego stanowiska dotyczącego wydajności i skuteczności struktur organizacyjnych i procedur, jak również na temat poziomu oszczędności, który charakteryzuje podejmowane działania.

2.2 Globalne cele kontroli wykonania zadań są odmienne w różnych krajach. Mogą one być określone w podstawowym ustawodawstwie dotyczącym najwyższego organu kontroli, lub też stanowić przedmiot wewnętrznych decyzji w ramach najwyższego organu kontroli. Na ogół większość najwyższych organów kontroli pragnie osiągnąć jeden lub kilka z następujących celów globalnych:

- a. udzielenie ciątu ustawodawczemu lub innemu odpowiedniemu organowi niezależnego potwierdzenia odnośnie oszczędnego, wydajnego i/lub skutecznego wdrożenia jego polityki;
- b. udzielenie ciątu ustawodawczemu lub innemu odpowiedniemu organowi niezależnego potwierdzenia odnośnie wiarygodności wskaźników lub oświadczeń dotyczących wykonywania zadań publikowanych przez badaną jednostkę;
- c. identyfikacja obszarów o słabym poziomie wykonywania zadań i udzielanie wsparcia kontrolowanej jednostce lub, bardziej ogólnie, rządowi w polepszaniu oszczędności, wydajności i/lub skuteczności;
- d. identyfikacja przykładów mogących stanowić „wzory najlepszych zasad postępowania” oraz zwrócenie na nie uwagi rządu i/lub kontrolowanych jednostek.

2.3 Punkt 42 „Standardów kontroli INTOSAI” stwierdza, że:

„W wielu krajach upoważnienie do przeprowadzenia kontroli wykonania zadań sięga bardzo daleko, z wyłączeniem jedynie przeglądu politycznych podstaw programów rządowych”.

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

W takich wypadkach kontrole wykonania zadań nie podważają zasadności celów politycznych, lecz raczej obejmują badanie realizowanej działalności mającej na celu opracowanie, wdrożenie i ocenę wyników określonej polityki oraz mogą także ujmować badanie stosowności informacji prowadzących do decyzji politycznych (ocena fazy planistycznej cyklu politycznego).

- 2.4 „Standardy kontroli INTOSAI” odnoszące się do kontroli wykonania zadań wymieniono w niniejszej Wytycznej pod odpowiednimi nagłówkami.

3 Podstawowe pojęcia i definicje

3.1 Kontrola wykonania zadań

Jak stwierdzono w pkt. 1 powyżej, kontrola wykonania zadań (lub „kontrola ustalająca relację między uzyskanymi wartościami a poniesionymi nakładami finansowymi”, „kontrola racjonalności zarządzania finansami”, „kontrola zarządzania”) dotyczy kontroli oszczędności, wydajności i/lub skuteczności (w języku angielskim trzy „E” - Economy, Efficiency, Effectiveness). Poszczególne kontrole wykonania zadań mogą mieć za cel zbadanie jednego lub więcej spośród wyżej wymienionych aspektów.

A zatem kontrola wykonania zadań może obejmować zbadanie systemów wdrożonych w celu respektowania owych trzech zasad (oszczędności, wydajności i skuteczności) i/lub bezpośrednie badanie wykonania zadań kontrolowanej jednostki z punktu widzenia tych zasad. Może ona również obejmować badanie zarządzania kontrolowaną instytucją, jej przedsięwzięć, programu czy działania. W tym drugim sensie kontrola wykonania zadań zazwyczaj koncentruje się na zagadnieniach odnoszących się do sposobu, w jakim kierownictwo realizuje swe funkcje planowania strategicznego i innego oraz wdrażania, kontroli, oceny i działań, które w ich wyniku następują.

- 3.2 Oszczędność można rozumieć jako minimalizację kosztów zasobów lub wykorzystania aktywów publicznych zaangażowanych w daną działalność (materiały na wejściu), mając na względzie właściwą jakość¹⁶.

Oszczędność odnosi się do standardu „dobrego gospodarowania” w zakresie wydatkowania funduszy publicznych. To, co należy nazywać „dobrym gospodarowaniem” lub „gospodarowaniem marnotrawnym”, jest kwestią osądu wymagającego zastosowania kryterium zewnętrznego (np. złote krany są drogie, gdyż krany stalowe są równie funkcjonalne; jednakże panuje zgodność co do funkcjonalności korony królowej wykonanej ze złota!).

Rozważanie gospodarności często prowadzi kontrolera do badania takich zagadnień, jak sporządzanie specyfikacji na dostawy dóbr i usług, oraz innych aspektów dotyczących zamówień, jak przetargi czy zawieranie umów.

¹⁶ W niektórych kontrolach (przychodów, dochodów, czy wpływów) oszczędność może oznaczać maksymalizację czy optymalizację przychodów z danej działalności (np. maksymalizacja wpływów z prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego, zapewnienie, aby publikacje rządowe sprzedawano po cenach rynkowych itd.).

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

Wydajność to związek między produktem, w kategoriach dóbr, usług oraz innych produktów, a zasobami (wkładem) wykorzystanymi do ich wyprodukowania. Jako taka, wydajność wiąże się blisko z pojęciem „produktywności”. Skuteczność, podobnie jak oszczędność, aby mogła zostać prawidłowo oceniona również wymaga punktu odniesienia, np. należy dokonać porównania relacji między wkładem a produktem wykazywanym przez podobne instytucje („standardy porównawcze”, standardy „najlepszego wzorca działania” itd.).

Pojęcie skuteczności kosztowej odnosi się do wydajności kontrolowanej jednostki, jej działalności, programu czy operacji w osiąganiu założonych wyników w relacji do kosztów. Analizy skuteczności kosztowej są to studia nad relacją między kosztem projektu a wynikami, wyrażonym jako koszty na jednostkę wyniku. Skuteczność kosztowa jest zaledwie jednym z elementów ogólnego badania wydajności, która może obejmować również analizę takich zagadnień, jak czas osiągnięcia wyników względem czasu optymalnego mogącego zmaksymalizować skutek.

Skuteczność dotyczy pomiaru zakresu, w jakim osiągnięto cele oraz związku między zamierzonym a faktycznym skutkiem jakiejś działalności¹⁷.

Kontroler może usiłować ocenić lub zmierzyć skuteczność, porównując wyniki (lub „skutki”) z celami założonymi w celach polityki (takie podejście określa się jako „realizację celów”). Jednakże badając skuteczność zazwyczaj bardziej właściwe jest ustalenie zakresu, w jakim stosowane instrumenty przyczyniły się do osiągnięcia celów polityki. Jest to kontrola skuteczności w jej „prawdziwym” znaczeniu i wymaga ona dowodu, że zaobserwowane wyniki są faktycznie rezultatami działań podejmowanych przez kontrolowaną jednostkę w odniesieniu do badanych celów polityki, a nie rezultatami jakichś innych czynników zewnętrznych. Np. jeśli celem polityki jest zmniejszenie bezrobocia, to czy zaobserwowane zmniejszenie liczby bezrobotnych stanowi wynik działań kontrolowanej jednostki, czy też wynika z ogólnej poprawy sytuacji gospodarczej, na którą kontrolowana jednostka nie miała żadnego wpływu. W takim przypadku projekt kontroli musi ujmować kwestie dotyczące przypisania autorstwa: napotykamy tutaj problem skutecznego wyłączenia zewnętrznych, pośrednich zmiennych.

- 3.3 Oszczędność i skuteczność ogólnie dotyczą procesów decyzji zarządczych w ramach kontrolowanej jednostki (choć może tu zachodzić konieczność dokonywania porównań z podobnymi zewnętrznymi jednostkami czy procesami). Jednakże kontrolę skuteczności można rozumieć :
- W ograniczonym sensie, gdy badaniu poddany jest tylko system zarządzania i operacje wewnętrzne kontrolowanej jednostki. W tych okolicznościach kontrola skuteczności zazwyczaj koncentruje się na produktach

¹⁷ Źródło: „Standardy kontroli INTOSAI”, Słownik terminów. Patrz również Wytyczna 13 „Dowody kontroli i podejście kontrolne”, Aneks 2, pkt 6.1.

Grupa 4

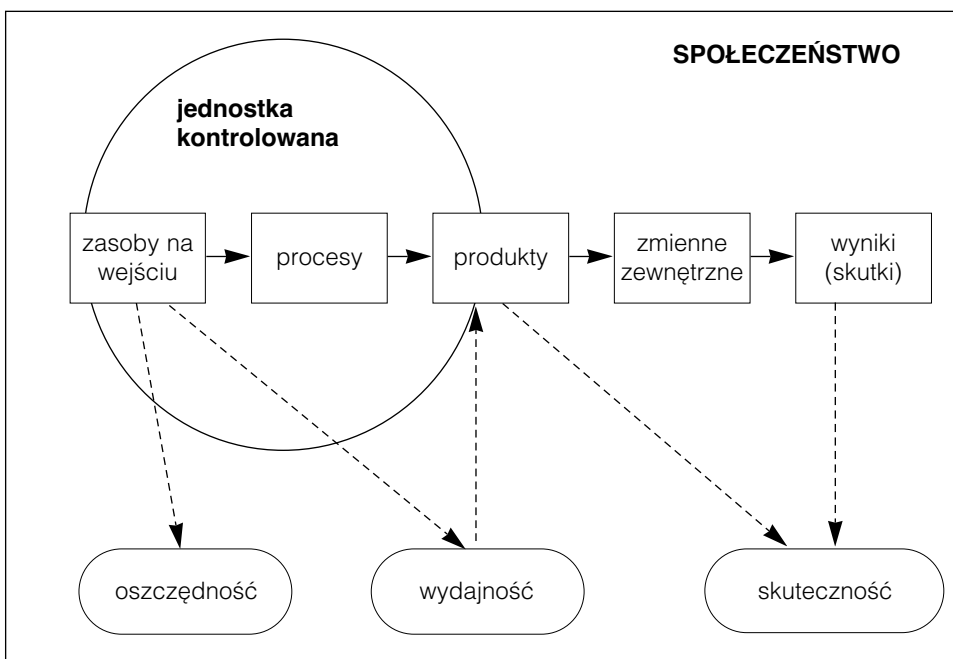
Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

danej jednostki, a zatem bada „skutki wewnętrzne” (tj. te, które można zidentyfikować w ramach kontrolowanej jednostki).

- W szerszym sensie, gdy badanie rozciąga się poza granice kontrolowanej jednostki. W tym przypadku kontrola skuteczności może mieć za cel pomiar nie tylko produktów na wyjściu, lecz również efektów czy skutków osiąganych przez kontrolowaną jednostkę. W tym celu kontroler powinien wziąć pod uwagę wpływ zmiennych zewnętrznych (tj. czynników poza możliwością oddziaływania na nie przez kierownictwo jednostki) na produkty kontrolowanej jednostki.

3.4 Poniższy wykres ilustruje omówione pojęcia:



3.5 Podczas gdy indywidualna kontrola wykonania zadań niekoniecznie ma na celu wyciągnięcie wniosków o wszystkich trzech aspektach (tj. oszczędności, wydajności i skuteczności), o tyle z badania aspektów oszczędności czy wydajności danej działalności w oderwaniu od siebie, często można wyciągnąć tylko ograniczone korzyści, jeśli nie rozważy się równocześnie, przynajmniej pokrótce, jej skuteczności. I odwrotnie, w przypadku kontroli skuteczności, kontroler może pragnąć również rozważyć aspekty oszczędności i wydajności: wyniki kontrolowanej jednostki, działalności, programu czy operacji mogły osiągnąć pożądany skutek. Lecz czy zasoby użyte do ich osiągnięcia zostały wykorzystane oszczędnie i wydajnie?

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

Badając skuteczność na ogół trzeba ocenić rezultaty czy skutki danej działalności. A zatem choć podejście wsparte systemowo może okazać się przydatne (np. do oceny, w jaki sposób kontrolowana jednostka mierzy i monitoruje wpływ swego działania), kontroler zazwyczaj potrzebuje również wystarczających bezpośrednich dowodów dotyczących wyników i skutków działania, programu czy instytucji.

- 3.6 Konkretny aspekt, zarówno kontroli wydajności jak i skuteczności, stanowi badanie efektów niezamierzonych, szczególnie jeśli były one ujemne. Pojawia się tutaj problem rozgraniczenia, gdyż efekty takie mogą rozprzestrzenić się na dziedziny pozostające poza kompetencją i możliwością działania najwyższego organu kontroli. Wybór można ograniczyć, przyglądając się zwalczaniu takich niezamierzonych efektów w innych programach, np. wobec ubocznych efektów dla środowiska w programie pobudzania gospodarczego.

4 Kontrola finansowa i kontrola wykonania zadań: podobieństwa i różnice

- 4.1 Punkt 183 „Standardów kontroli INTOSAI” stwierdza, że:

„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 spraw, które podlegają dyskusji oraz rozumowej argumentacji”.

Standardy kontroli

- 4.2 Pomimo szerszego charakteru i możliwego zakresu kontroli wykonania zadań, kontroler musi wciąż starać się, tak jak to możliwe w okolicznościach konkretnej kontroli, przeprowadzić kontrolę zgodnie ze „Standardami kontroli INTOSAI”. W szczególności, kontroler:
- może być zmuszony, ustalając zakres kontroli, do zbadania i oceny wiarygodności systemu kontroli wewnętrznej („Standardy kontroli INTOSAI”, punkt 141 - patrz Wytyczna 13 „Dowody kontroli i podejście kontrolne”);
 - powinien zaplanować swoją kontrolę w taki sposób, który zapewni realizację kontroli o wysokiej jakości w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny, a także zgodnie z harmonogramem („Standardy kontroli INTOSAI”, punkt 132 - patrz Wytyczna 11 „Planowanie kontroli”) oraz
 - powinien zapewnić uzyskanie rzetelnych, stosownych i racjonalnych dowodów na wsparcie swej opinii i wniosków dotyczących instytucji, programu, działalności czy funkcji poddanej kontroli („Standardy kontroli

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

INTOSAI“, punkt 152 - patrz Wytyczna 13 „Dowody kontroli i podejście kontrolne“). Dowody kontroli i wnioski wyciągnięte przez kontrolera na ich podstawie muszą zostać odpowiednio udokumentowane i odpowiadać zasadom zapewnienia jakości („Standardy kontroli INTOSAI“, punkt 156 - patrz Wytyczna 26 „Dokumentacja“ oraz „Standardy kontroli INTOSAI“, punkt 118 - patrz Wytyczna 51 „Zapewnienie jakości“).

Ponadto biorąc pod uwagę, że kontrola wykonania zadań może być bardziej podatna na osąd i interpretację niż kontrola finansowa, kontroler musi dołożyć szczególnej staranności, aby sporządzone sprawozdanie było niezależne i obiektywne.

Wybór przedmiotu kontroli oraz badanie wstępne

- 4.3 W przypadku kontroli finansowej przedmiot kontroli jest często określany przez podstawowe ustawodawstwo dotyczące najwyższego organu kontroli lub ustawodawstwo ustanawiające lub rządzące kontrolowaną jednostką. Najwyższy organ kontroli często musi wydać opinię na temat dorocznych sprawozdań finansowych kontrolowanej jednostki lub skomentować w swym dorocznym sprawozdaniu legalność operacji przeprowadzonych przez kontrolowaną jednostkę itd. Jak zauważono w pkt 4.1 powyżej, w przypadku kontroli wykonania zadań najwyższy organ kontroli ma zazwyczaj większą swobodę w wyborze przedmiotu kontroli. A zatem w ramach kontroli wykonania zadań można badać kontrolowaną jednostkę, jej program, działalność czy też poszczególne operacje itd. Dlatego też najwyższy organ kontroli musi uważnie rozważyć kryteria zastosowane do wyboru przedmiotu kontroli wykonania zadań (patrz pkt 5.2 niżej).
- 4.4 W przeciwieństwie do kontroli finansowych, większy stopień samodzielności w wyborze przedmiotu kontroli, w połączeniu z szerzej sięgającym charakterem i większymi możliwościami wyrażania opinii i interpretacji w przypadku kontroli wykonania zadań oznacza, że wiele najwyższych organów kontroli uważa za niezbędne przeprowadzanie szczegółowych badań wstępnych przed sporządzeniem planów kontroli wykonania zadań (patrz punkty 5.3 - 5.6 poniżej).

Kryteria oceny

- 4.5 W kontrolach finansowych kontroler zwykle ocenia badane transakcje jako „prawidłowe“ lub „nieprawidłowe“, „legalne“ bądź „sprzeczne z prawem“ itd. Kryteria oceny stosowane przez kontrolera do wypracowania ostatecznej opinii na zakończenie kontroli są względnie ograniczone i zazwyczaj uprzednio zdefiniowane, np. przez ustawodawstwo, na podstawie którego utworzono kontrolowaną jednostkę. W przypadku kontroli wykonania zadań wybór kryteriów kontroli jest zazwyczaj bardziej swobodny, zależny bowiem od samego kontrolera. A zatem w kontroli wykonania zadań ogólne pojęcia

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

„oszczędności“, „wydajności“ i „skuteczności“ należy interpretować w odniesieniu do badanego przedmiotu, a stosowane faktycznie kryteria mogą być odmienne w przypadku różnych kontroli¹⁸.

Charakter dowodów kontroli

- 4.6 Punkt 152 „Standardów kontroli INTOSAI“ stwierdza, że:
„Należy uzyskać rzetelne, stosowne i racjonalne dowody kontroli na poparcie opinii i wniosków kontrolera dotyczących instytucji, programu, działalności czy funkcji, które są przedmiotem kontroli“.
- 4.7 Podczas gdy w przypadku kontroli finansowych wiele dowodów ma charakter ostateczny („tak/nie“, „odpowiedni/niewłaściwy“), jest to rzadkie w przypadku kontroli wykonania zadań. Dowody kontroli wykonania zadań mają zwykle charakter perswazyjny („wskazuje na wniosek mówiący, że“). Kontroler musi zatem uważnie wybrać właściwą metodę kontroli, aby zdobyć takie dowody, które są ewidentne (i wykorzystać wszelkie istniejące możliwości, aby zdobyć dowody rozstrzygające). Kontroler często może poszukiwać danych różnego rodzaju z wielu źródeł, stosując odmienne metody: jeśli wszystkie te dowody wskazują na ten sam wniosek, wówczas sprawozdanie najwyższego organu kontroli może być bardziej przekonujące.
- 4.8 W przypadku obszarów, z których dowody są raczej przekonujące niż rozstrzygające, należałoby, przed rozpoczęciem kontroli, omówić z kontrolowaną jednostką charakter dowodów, które trzeba pozyskać oraz sposób ich analizy i interpretacji przez kontrolera. Takie podejście zmniejsza ryzyko konfliktów między kontrolerem a kontrolowaną jednostką, które mogą wystąpić na późniejszych etapach oraz może przyspieszyć proces sporządzania sprawozdań. Zazwyczaj pozwoli ono kontrolerowi na identyfikację obszarów, które mogą być źródłem potencjalnych późniejszych konfliktów i umożliwi mu zaplanowanie pozyskania dodatkowych dowodów dla ich rozwiązania.

Podejście kontrolne

- 4.9 Podobnie jak w przypadku kontroli finansowych, podejście kontrolne w kontroli wykonania zadań należy strukturalizować a wszystkie etapy kontroli zrealizować w porządku logicznym¹⁹. Kontrola może obejmować :
- dogłębne zbadanie systemu procedur kontroli wewnętrznej, wdrożonej przez kontrolowane jednostki dla zapewnienia oszczędności, wydajności

18 Niemniej jednak kontroler zwykle musi odwołać się do ustawodawstwa ustanawiającego badaną działalność i określającą jej realizację, w celu zidentyfikowania celów polityki i dostępnych instrumentów ich realizacji.

19 Zdecyduj co zbadać oraz zidentyfikuj cele kontroli, zasadnicze pytania oraz główne kryteria kontroli (punkty 4.3 - 4.5 powyżej); przeprowadź kontrolę (pkt 6 poniżej); przedtóż sprawozdanie i monitoruj jego skutki (pkt 7 poniżej).

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

oraz skuteczności swych operacji²⁰. Pozwala to kontrolerowi na identyfikację obszarów, w których należy przeprowadzić działalność naprawczą, aby osiągnąć poprawę jak i/lub

- bezpośrednie zbadanie oszczędności, wydajności i/lub skuteczności danych instytucji, działalności, programów lub funkcji.

4.10 W kontrolach finansowych kontroler może dokonać wyboru między przyjęciem podejścia wspartego systemowo a podejściem polegającym na badaniu bezpośrednim. Jednakże, ogólnie rzecz biorąc, sprawozdanie z kontroli wykonania zadań, które identyfikuje słabe strony w systemach czy procedurach oraz przedstawia przykłady uzyskane na podstawie bezpośrednich badań skutków takich słabych stron (w kategoriach zawodności w osiągnięciu oszczędności, wydajności i/lub skuteczności), wywrze większy skutek, niż takie sprawozdanie, które identyfikuje słabe punkty w systemie bez wskazania ich następstw, lub odwrotnie - identyfikuje rzeczywiste przypadki niskiego poziomu oszczędności, niskiej wydajności i/lub skuteczności bez rozpoznawania ich przyczyn. A zatem w kontroli wykonania zadań kontroler często może optować na rzecz mieszanki dowodów wspartych systemowo oraz dowodów bezpośrednich.

4.11 W tych okolicznościach, gdzie procedury kontroli wewnętrznej są zaawansowane, a w szczególności, gdy ustawodawstwo narzuca ministerstwom oraz innym agendum posiadanie własnych programów realizacyjnych oraz regularną ich ocenę (samoocenę), najwyższe organy kontroli mogą zdecydować się na ograniczenie kontroli wykonania zadań do postaci oceny procesu oceniania. Należy jednak podkreślić, że takie podejście jest możliwe jedynie, gdy kontroler najwyższego organu kontroli jest w pełni przekonany, że wewnętrzne procesy oceny generują obiektywną, sporządzaną na czas i wszechstronną ocenę danych programów.

5 Planowanie kontroli wykonania zadań

5.1 Kontrolę wykonania zadań należy zaplanować. Główne cechy procesu planistycznego są opisane w Wytycznej 11 „Planowanie kontroli”. Niniejsza Wytyczna koncentruje się na tych aspektach planowania, które są charakterystyczne dla przygotowania kontroli wykonania zadań.

Wybór przedmiotu kontroli

5.2 Wybór przedmiotu kontroli opiera się na polityce programowej najwyższego organu kontroli. Kryteria ustalania priorytetów dla zadań kontrolnych zazwyczaj koncentrują się wokół wartości dodanej kontroli w kategoriach

²⁰ Należy zauważyć, że „Standardy kontroli INTOSAI” (punkt 114) wymagają, aby kontroler przeprowadził przynajmniej ograniczone badanie niezawodności systemu kontroli wewnętrznej, jako część procesu planistycznego.

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

głównej misji najwyższego organu kontroli. Taka wartość dodana jest zazwyczaj wyższa:

- gdy w pełni wykorzystuje się specjalne upoważnienia najwyższego organu kontroli;
- tam, gdzie dana dziedzina polityki, instytucja, działalność, program czy funkcja nie były ostatnio poddane niezależnej kontroli czy ocenie; lub jeśli są one systematycznie objęte długoterminowym programem pracy najwyższego organu kontroli;
- gdzie w grę wchodzi istotne ryzyko słabego zarządzania finansami, słabego wykonywania zadań lub uzyskiwania wartości nieadekwatnej do nakładów. Przykładami czynników mogącymi wskazywać na wysokie ryzyko są:
 - zaangażowane kwoty finansowe czy budżetowe są znaczące lub zaszyły istotne zmiany w takich kwotach (np. nagły ich wzrost lub redukcja programu);
 - obszary tradycyjnie podatne na ryzyko (zamówienia publiczne, przedsięwzięcia z zakresu zaawansowanej technologii, projekty z zakresu ochrony środowiska);
 - nowe lub pilne rodzaje działalności;
 - skomplikowane struktury zarządzania, niejasny podział obowiązków i odpowiedzialności;
- gdy przedmiot kontroli wchodzi potencjalnie lub obecnie w sferę zainteresowań parlamentarnych czy publicznych;
- gdy jakiegokolwiek wnioski wynikające z takiej kontroli mogą wywrzeć wpływ na tworzenie nowego czy znowelizowanego ustawodawstwa czy też procedur zarządzania wewnętrznego w tym samym obszarze polityki, lub też mogą być zastosowane w innych pokrewnych czy podobnych obszarach działalności rządowej.

Planowanie kontroli i badanie wstępne

- 5.3 Gdy wybrano już przedmiot kontroli, kontroler może przystąpić do zaplanowania danej kontroli wykonania zadań. Jak zauważono powyżej w pkt. 4.4., fakt, że kontroler ma do czynienia z bardziej skomplikowaną sytuacją, gdy przeprowadza kontrolę wykonania zadań niż w przypadku kontroli finansowej oznacza, że należy poświęcić więcej uwagi wstępnym przygotowaniom do takiej kontroli, jak również, że może zachodzić konieczność wykonania „badania wstępnego” przed sporządzeniem ostatecznego planu kontroli.
- 5.4 Badanie wstępne oraz plan kontroli dotyczą głównie projektu kontroli wykonania zadań i zawierają często następujące elementy:
- a. analizę kontekstu danego rodzaju działalności, łącznie z celami, dotychczasowymi wynikami oraz otoczeniem ustawodawczym;
 - b. zrozumienie kontrolowanej jednostki czy rodzaju działalności, wraz ze zrozumieniem kluczowych systemów zarządzania oraz przepływu informacji;

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

- c. deklarację celów kontroli (jaki jest planowany wynik czy skutek kontroli?), oraz kluczowe zapytania kontrolne, na które należy uzyskać odpowiedź, by osiągnąć cele kontroli.

Kluczowe cele kontroli i zapytania mają pierwszorzędne znaczenie na etapie planowania i realizacji kontroli wykonania zadań.

Cele kontroli są zazwyczaj blisko związane z misją najwyższego organu kontroli (która zwykle dotyczy usprawnienia wydajności i prawidłowości operacji rządowych), podczas gdy kluczowe pytania kontrolne dyktuje charakter przedmiotu oraz cele kontroli.

Mamy do czynienia z trzema rodzajami zapytań kontrolnych: opisowymi (jak jest?), normatywnymi (jak powinno być?) oraz pytaniami przyczynowymi.

Cele kontroli wraz z kluczowymi zapytaniami kontrolnymi służą do zidentyfikowania niezbędnych dowodów kontroli, a co za tym idzie również metody kontroli oraz kryteriów oceny kontroli.

- d. określenie dowodów kontroli, które dadzą odpowiedź na zapytania kontrolne.

Trzeba ocenić istotność, wiarygodność oraz kompletność wszelkich danych dostępnych w ramach kontrolowanych jednostek (np. wskaźniki wykonania zadań). Należy również sprawdzić możliwości uzyskania wymaganych dowodów (dostępność danych).

- e. wybór metod, które mają być wykorzystane do zbierania i analizowania dowodów kontroli.

W kontrolach wykonania zadań kontrolerzy często napotykają na problemy dotyczące uzyskania i analizowania wymaganych dowodów kontroli. Dlatego zwykle celowe jest sprawdzenie na etapie planistycznym praktyczności proponowanych metod zbierania i analizowania danych.

- f. ustalenie kryteriów oceny kontroli

Kryteria oceny kontroli są to standardy normatywne służące do oceny dowodów kontroli. Np. kontroler badający stopień oszczędności usług zdrowotnych może porównać koszt leków dawanych pacjentom w kontrolowanym szpitalu na tle standardowych kosztów ustalonych przez zainteresowane ministerstwo.

Te kryteria oceny różnią się w zależności od konkretnego przedmiotu i celów kontroli, ustawodawstwa regulującego organizację, działalność, program czy funkcje, które podlegają kontroli, zadeklarowanych celów instytucji itd. oraz konkretnych kryteriów normatywnych, które najwyższy organ kontroli uważa za istotne i ważne w danym przypadku.

Wybierając kryteria oceny kontroler powinien zapewnić, aby były one stosowne, racjonalne oraz dostępne.

Kryteria oceny winny być jasno określone i zatwierdzone, a tam gdzie to możliwe, pochodzić z autorytatywnych źródeł, np.:

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

- ustawodawstwa lub oficjalnych oświadczeń zawierających politykę jednostki lub innych opublikowanych celów i standardów;
- przyjętej teorii i praktyki organizacji i zarządzania;
- standardów w danej branży lub innych istotnych wskaźników porównawczych.

Kontroler powinien ponadto zwrócić szczególną uwagę na to, czy kryteria przyjęte dla danej kontroli są tymi samymi, które kontrolowana jednostka ustanowiła i stosuje we własnym zakresie. Oprócz kryteriów ilościowych, kontroler powinien także rozważyć stosowanie kryteriów jakościowych.

Formułując przedmiot kontroli, kluczowe zapytania oraz kryteria kontroli, trzeba prawidłowo i uważnie zdefiniować główne pojęcia. Dotyczy to tak definicji pojęciowych jak i operacyjnych.

5.5 Oprócz powyższych zagadnień dotyczących projektu kontroli, badanie wstępne oraz wynikający z niego plan kontroli zazwyczaj ujmuje również:

- a. ocenę zawodowej wiedzy i umiejętności wymaganych od zespołu kontrolerów, aby mogli oni przeprowadzić kontrolę. W tych przypadkach, w których kontrolerzy nie posiadają wymaganych umiejętności, należy rozważyć możliwość pozyskania ich z zewnątrz, angażując innych pracowników najwyższego organu kontroli lub korzystając z usług zewnętrznych konsultantów (patrz Wytyczna 25 „Wykorzystanie pracy innych kontrolerów i ekspertów”). W sytuacji, gdy wymagane umiejętności i wiedza nie są dostępne, trzeba zastanowić się, czy w ogóle będzie możliwe przeprowadzenie zamierzonej kontroli.
- b. budżet zasobów niezbędnych do przeprowadzenia badań oraz ich harmonogram.
- c. możliwe wnioski oraz skutki danego badania. Proponowany wynik kontroli wykonania zadań należy oceniać również w kategoriach jego „przydatności” oraz „praktyczności”. Wraz z zasobami przeznaczonymi do wykorzystania przy danej kontroli, rozważenie tych czynników winno umożliwić kontrolerowi wypracowanie łącznej oceny potencjalnej wartości dodanej wytworzonej przez tą kontrolę.
- d. kontroler może pragnąć również wziąć pod uwagę główne „osoby zainteresowane” [stakeholders] oraz ich stanowisko i interesy. Kontroler może chcieć skonsultować się i wziąć pod uwagę ich poglądy podczas określania pytań kontrolnych i sporządzania planu kontroli, nie podważając przy tym niezależności samej kontroli.

5.6 Planowanie jest często kluczowym elementem pomyślnego wykonania zadań. Uważne planowanie często umożliwia przeprowadzenie tańszej, szybszej kontroli, która przyniesie w rezultacie bardziej skuteczne sprawozdanie pokontrolne. Wiele najwyższych organów kontroli stwierdziło, że korzystnym jest przeprowadzenie szczegółowego badania wstępnego przed podjęciem ostatecznej decyzji, czy daną kontrolę należy kontynuować.

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ**6 Metodyka kontroli wykonania zadań**

6.1 Specyficzny charakter kontroli wykonania zadań wymaga uważnego wyboru metodyki badania zmiennych poddanych bliższemu rozpatrzeniu. Wymogi uzyskania rzetelnych, stosownych i wiarygodnych dowodów kontroli („Standardy kontroli INTOSAI”, punkt 152) zazwyczaj wywierają wpływ na decyzje podejmowane przez kontrolera odnośnie wyboru właściwych metodyk. W szczególności w przypadku kontroli wykonania zadań kontroler interesuje się, czy metody zastosowane do zbierania i analizowania danych są słuszne i niezawodne:

- słuszność: metody/techniki winny mierzyć to, co było zamierzone;
- wiarygodność: w przypadku powtarzalnych pomiarów z tej samej populacji danych, ustalenia winny być spójne.

Kontrole wykonania zadań mogą korzystać z dużej różnorodności metod i technik, np. badania, wywiady, eksperymenty (quasi) terenowe, badania uprzednie i następujące, analiza danych wtórnych, korzystanie ze standardów porównawczych itd. W ramach tych ogólnych strategii rozmaite rozwiązania są możliwe i praktykowane. Aneks 1 omawia niektóre bardziej powszechnie stosowane metodyki kontroli wykonania zadań.

6.2 Jak stwierdza się powyżej w pkt 4.2, kontrolerzy winni starać się przeprowadzić kontrole wykonania zadań zgodnie z pozostałymi „Standardami kontroli INTOSAI”, a te również determinować będą wybór odpowiednich metodyk.

Kontrola w kontrolowanej jednostce

6.3 Odnośnie do wskazówek na temat kontroli w kontrolowanej jednostce, patrz Wytyczna 13 „Dowody kontroli i podejście kontrolne”. Rozważanie tej Wytycznej może w szczególności skłonić kontrolera do zastanowienia się, czy dla konkretnej kontroli należy przyjąć podejście wsparte systemowo. Nawet w przypadkach, w których zdecydowano się nie przyjmować takiego podejścia, kontroler powinien, w ramach procesu planowania kontroli, dokonać wstępnej oceny systemu procedur kontroli wewnętrznej.

6.4 Kolejne uwagi stosują się w szczególności do kontroli wykonania zadań.

6.5 Dane zbierane mogą być jednorazowo, lub przez ciągłe pomiary (szeregi czasowe, analiza wzdłużna). Informacje można zbierać w oparciu o dowody fizyczne, dokumenty (łącznie z oświadczeniami na piśmie), zeznania ustne (wywiady), lub za pomocą innych środków, w zależności od celów danej kontroli. Często konieczne jest zebranie danych zarówno ilościowych, jak i jakościowych. Rodzaje danych, które należy zebrać, muszą być takie, aby można je wyjaśnić i uzasadnić w kategoriach ich wystarczalności, słuszności, wiarygodności, stosowności oraz racjonalności.

6.6 Wyniki kontroli w kontrolowanych jednostkach oraz analizy (dowody kontroli) wraz z dokumentacją planistyczną kontroli należy udokumentować, zarchiwizować oraz oznaczyć odsyłaczami w taki sposób, aby kierownicy

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

kontroli mogli ocenić wykonaną pracę i zatwierdzić wyciągnięte wnioski (patrz Wytyczna 26 „Dokumentacja” oraz Wytyczna 51 „Zapewnienie jakości”).

7 Sporządzanie sprawozdań z kontroli wykonania zadań

7.1 W sprawie ogólnych wskazówek nt. sporządzania sprawozdań z kontroli patrz Wytyczna 31 „Sporządzanie sprawozdań”.

7.2 Opublikowane sprawozdania z kontroli wykonania zadań zazwyczaj zawierają następujące elementy:

- streszczenie kontekstu, w którym odbywa się badana działalność, wraz z kontekstem organizacyjnym;
- cele danej działalności, jej opis oraz analizę możliwości osiągnięcia pożądanego stopnia oszczędności, wydajności i skuteczności, prowadzącą do deklaracji o celach kontroli;
- opis streszczenia metodyk kontroli wykorzystanych do zbierania i analizowania danych, jak również wskazanie ich źródeł;
- objaśnienie kryteriów wykorzystanych do interpretowania ustaleń;
- ustalenia z kontroli, lub przynajmniej te ustalenia, które uważa się za istotne dla docelowych użytkowników danego sprawozdania;
- wnioski odnoszące się do celów kontroli.

W zależności od polityki najwyższego organu kontroli, sprawozdanie może zawierać także zalecenia wynikające z wniosków.

7.3 Związek między celami kontroli, kryteriami, ustaleniami i wnioskami musi nadawać się do weryfikacji oraz musi być kompletny. Aby użytkownik mógł zweryfikować wnioski, sprawozdanie winno objaśniać ten związek między wszystkimi elementami. Relacja między ustaleniami a wnioskami musi być całkowita i jasno wyrażona. Tam, gdzie kontroler przypisał inne względne wagi różnym kryteriom kontroli wykorzystanym we wnioskowaniu, należy to również wyjaśnić, aby pomóc użytkownikowi w zrozumieniu sprawozdania.

7.4 Gdy polityka najwyższego organu kontroli przewiduje udzielanie zaleceń, wówczas musi zachodzić wyraźna relacja między wnioskami a zaleceniami. Zalecenia winny być udzielane jedynie wówczas, gdy kontrola zidentyfikowała wiarogodne, oszczędne środki naprawcze dla ujawnionych słabych stron. Nie powinny one stanowić szczegółowych planów realizacyjnych, które stanowią przedmiot działalności kierownictwa jednostki, lecz raczej wskazywać główne składniki wszelkich wymaganych zmian z należyтым uwzględnieniem prawdopodobnego kosztu realizacji. Zwykle należy wyjaśnić, kto odpowiada za zidentyfikowane niedociągnięcia oraz kto ma być odpowiedzialny za ich usunięcie.

7.5 Sprawozdania z kontroli wykonania zadań winny być obiektywne oraz uczciwe. Wymaga to aby:

- ustalenia i wnioski były oddzielnie przedstawiane;
- fakty były przedstawiane w sposób neutralny;

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

- wszelkie istotne ustalenia zostały ujęte;
- sprawozdania były konstruktywne, a pozytywne wnioski zostały także uwzględnione.

Konsultacja z kontrolowaną jednostką

- 7.6 W przypadku większości najwyższych organów kontroli zwykle stwarzają one kierownictwu kontrolowanej jednostki możliwość skomentowania projektu sprawozdania. Aby ułatwić ten proces i nawiązać konstruktywny i pozytywny dialog, kontroler może dążyć do przeprowadzenia dyskusji i wymiany poglądów na drodze formalnej lub nieformalnej, tak na etapie badania wstępnego/etapie planowania, jak też w miarę postępu prac kontrolnych w kontrolowanej jednostce.

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

ANEKS 1: Metodyka kontroli wykonania zadań: techniki zbierania danych oraz techniki analizy informacji

Kontrola wykonania zadań może bazować na dużej różnorodności metod i technik. Poniżej zamieszczono krótki opis najpowszechniej stosowanych metod i technik zbierania danych i ich analizy.

1 Techniki zbierania danych

1.1 Badanie archiwum

Dokumenty oferują bardzo wydajny sposób zbierania danych i w związku z tym zachodzi prawdopodobieństwo, iż badanie archiwum stanowić będzie podstawę wielu kontroli wykonania zadań. Archiwa zawierają dużą gamę dowodów takich, jak decyzje urzędnicze, „opisy przypadków” beneficjentów programów oraz rejestry programów rządowych. Ważne jest, aby ustalić charakter, miejsce przechowywania oraz dostępność archiwów na wstępie kontroli wykonania zadań, tak aby można je zbadać w oszczędny sposób.

1.2 Pobieranie próby dla kontroli

Pkt 6.3 Wytycznej 23 „Pobieranie próby dla kontroli” stwierdza, że pobieranie próby jest często stosowane do uzyskania dowodów w kontrolach wykonania zadań. Podczas gdy konkretne cele próbkowania mogą być odmienne, zasady leżące u jego podstaw są zawsze takie same.

1.3 Analiza wtórna/Badanie piśmiennictwa

Analiza wtórna może dotyczyć oceny ogólnych sprawozdań z badań, książek oraz referatów w dziedzinie danego programu lub też bardziej szczegółowych badań w danej dziedzinie, łącznie z wcześniej przeprowadzonymi kontrolami i ocenami. Może ona uaktualnić i poszerzyć wiedzę kontrolera nt. konkretnego zagadnienia.

1.4 Sondaże

Sondaż oznacza systematyczne zbieranie informacji wśród określonej populacji, zazwyczaj w drodze wywiadów czy wypełnianych kwestionariuszy (w ramach próby jednostek z tej populacji).

Badania takie stosuje się w celu uzyskania szczegółowych i konkretnych informacji od grupy osób czy instytucji. Są one szczególnie przydatne, gdy zachodzi potrzeba skwantyfikowania informacji pozyskanych od dużej liczby osób na konkretny temat czy zagadnienie.

Istnieje szeroki zakres technik sondażowych. Do najpopularniejszych należą wywiady korespondencyjne, telefoniczne i przeprowadzane osobiście.

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ**1.5 Wywiady**

Wywiad jest to sesja polegająca na zadawaniu pytań i uzyskiwaniu na nie odpowiedzi w celu zdobycia konkretnych informacji. Rozróżnia się wywiady nieustrukturyzowane (tj. zawierające pytania otwarte) oraz ustrukturyzowane (pytania zamknięte).

Wywiady można stosować na etapie planistycznym oraz w trakcie samego badania, w celu zdobycia dokumentów, opinii oraz pomysłów odnoszących się do celów kontroli, potwierdzenia faktów oraz danych pochodzących z innych źródeł, lub też w celu zbadania potencjalnych zaleceń.

1.6 Grupy celowe (Focus Groups)

Grupy celowe stanowią zbiór osób zgrupowanych razem w jednym miejscu w celu przedyskutowania konkretnych tematów oraz zagadnień. Stosuje się je głównie do zbierania danych jakościowych, tj. informacji, która może dostarczyć wiedzy nt. wartości i opinii tych osób w kontrolowanym procesie czy działalności.

1.7 Analiza porównawcza („standardy porównawcze” - Benchmarking)

Stosowanie standardów porównawczych polega na porównaniu metod, procesów, procedur, produktów i usług względem metod wykorzystywanych, stosowanych czy wytwarzanych przez instytucje, które konsekwentnie wyróżniają się w tej samej kategorii zadań.

Analizę porównawczą można stosować:

- do pobudzania obiektywnej oceny krytycznych procesów, praktyk i systemów;
- do opracowania kryteriów i identyfikacji potencjalnych lepszych sposobów działania;
- w celu nadania większej wiarygodności zaleceniom pokontrolnym.

1.8 Badania uprzednie i następujące

W badaniach uprzednich i następujących porównuje się sytuację istniejącą przed uruchomieniem programu z sytuacją zachodzącą po jego wdrożeniu. W prostym badaniu tego typu dokonuje się pomiaru wybranych cech uczestników, zanim wzięli oni faktyczny udział w programie i porównuje go z pomiarem cech u tych samych uczestników po wystarczająco długim w nim udziale. Ocenia się wpływ uczestnictwa w drodze porównania takich dwóch pomiarów.

Główną wadą tego sposobu badania jest to, że nie można z pełnym przekonaniem przypisać danemu programowi różnic zaistniałych między pomiarami wziętymi przed uczestnictwem i po jego zakończeniu.

1.9 Doświadczenia (quasi) terenowe. Metoda doświadczalna

Istotną cechą prawdziwych doświadczeń jest losowy przydział jednostek do grupy poddawanej jakiemuś działaniu czy procesowi oraz grupy

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

nie poddawanej takiemu procesowi, stanowiących, odpowiednio, grupę doświadczalną i grupę kontrolną.

Grupę kontrolną stanowi grupa jednostek nie poddawanych doświadczeniu, którą porównuje się z grupą doświadczalną za pomocą końcowych pomiarów zakresu wpływu doświadczenia.

Grupę doświadczalną stanowi grupa jednostek, na które się oddziałuje i których końcowe pomiary porównuje się z tymi uzyskanymi w grupie kontrolnej.

Quasi-eksperyment to badanie wpływu, w którym grupy eksperymentalnej i kontrolnej nie konstruuje się w sposób losowy.

Praktyczne i polityczne trudności w stosowaniu metody doświadczalnej doprowadziły do zwiększenia liczby metod quasi-doświadczalnych, które próbują wyizolować możliwie największą liczbę czynników zewnętrznych, które mogą utrudnić dokonanie oceny wpływu, chociaż nie zapewniają pełnej ochrony, tak jak ma to miejsce w przypadku prawidłowo przeprowadzonego doświadczenia.

Dwie popularne metody quasi-doświadczalne zakładają tworzenie grup kontrolnych lub porównawczych w próbie bliskiej wyborowi losowemu. Dokonuje się tego albo przez dobór jednostek biorących i nie biorących udziału w doświadczeniu, lub przez statystyczne dopasowanie jednostek biorących i nie biorących udziału, tak aby odpowiadały sobie w najszerszym możliwie zakresie pod względem stosownych cech.

2 Techniki analizy informacji

2.1 Model logiczny programu

Model logiczny programu (lub teoria polityki/teoria interwencji) opisuje strukturę lub logikę kontrolowanego programu. Pokazuje on hierarchię programu w kategoriach celów i obowiązków. Rozpoczynając od celów programowych najwyższego szczebla oraz pożądanych efektów, model logiczny programu przechodzi do programów niższego szczebla, ich składowych oraz konkretnych działań, gdzie każdy element niższego poziomu pozostaje w logicznym związku z elementem wyższego szczebla.

Model logiczny programu może pomóc kontrolerowi w zrozumieniu zagadnień kontroli wykonania zadań, gdyż koncentruje uwagę na relacji między celami programu oraz celami niższego szczebla, a produktami na wyjściu i wynikami (skutkami i rezultatami) wynikającymi z programu. Może on pomóc kontrolerowi w identyfikacji i poszukiwaniu odpowiedzi na takie pytania jak:

- Czy cele zapewniają jasne zrozumienie racji bytu danego programu, wytwarzanych produktów i świadczonych usług, jak również odbiorców tych dóbr i usług?

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

- Czy te cele pozwalają na identyfikację jasnych i nadających się do zmierzenia pożądaných wyników?
- Czy przypadkowe więzy między poziomami w strukturze hierarchii są wiarygodne?

Na etapie planistycznym model logiczny programu pomaga kontrolerowi m.in. zrozumieć kontrolowaną jednostkę i zidentyfikować kluczowe wyniki programu, jak również systemy programu i operacje, generujące te wyniki.

2.2 Statystyka opisowa służąca zrozumieniu rozkładu danych

Rozkład danych zazwyczaj wyraża się przez wykres (wykres słupkowy lub krzywą), który pokazuje wszystkie wartości jakiejś zmiennej. Statystyka opisująca rozkład danych może stanowić potężne narzędzie analizy i sprawozdania z kontroli. Rozkład danych wyraża się w trzech podstawowych wymiarach:

- poziom danych (modalna, mediana, średnia, poziom kwartyłowy itp.);
- rozstrzał danych (wartość minimalna i maksymalna, zwartość itp.);
- kształt danych (rozkład normalny, rozkład płaski, rozkład bi-modelowy itp.).

Rozkłady danych można stosować do:

- identyfikacji poziomu, rozrzutu czy kształtu danych, gdy jest to bardziej ważne niż pojedyncza „średnia” liczba;
- zdecydowania, czy przebieg jakiejś zmiennej spełnia kryteria kontroli, czy nie;
- interpretacji rozkładu prawdopodobieństwa w celu oceny ryzyka oraz
- oceny, czy próbka danych jest reprezentatywna dla danej populacji.

2.3 Analiza regresji

Analiza regresji jest techniką oceny stopnia korelacji zmiennych. Można ją stosować do:

- zbadania związku, który rzekomo jest prawdziwy;
- identyfikacji związków między zmiennymi, które mogą być przyczynowo powiązane, co mogłoby wyjaśnić wyniki;
- identyfikacji niezwykłych przypadków, które odstają od oczekiwanych wartości oraz
- prognozowania przyszłych wartości.

2.4 Analiza kosztów i korzyści

Analizy takie polegają na badaniu związku między kosztem jakiegoś projektu a korzyściami/stratami, gdzie tak koszty jak i korzyści/straty wyrażone są w jednostkach pieniężnych. Analizę kosztów i korzyści można, na przykład, stosować w kontroli wykonania zadań dla przedsięwzięć z zakresu budownictwa drogowego.

Celem analizy kosztów i korzyści jest ustalenie, czy korzyści odnoszone przez jednostkę, program lub przedsięwzięcie przekraczają jego koszty.

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

Analizę kosztów i korzyści można stosować w celu:

- uzyskania pewności, że analiza przeprowadzona przez kontrolowaną jednostkę spełnia profesjonalne standardy;
- porównania kosztów i korzyści, gdy tak jedno jak i drugie są znane lub można je racjonalnie oszacować;
- porównania kosztów rozwiązań zamiennych, przy założeniu stałych korzyści.

Prawidłowo przeprowadzana analiza kosztów i korzyści winna zazwyczaj rozważyć nie tylko rzeczowe (stosunkowo łatwo mierzalne) koszty i korzyści, lecz również niematerialne (trudne do oszacowania) koszty i korzyści, jak koszty społeczne i dotyczące środowiska naturalnego.

2.5 Analiza skuteczności kosztowej

Analiza skuteczności kosztowej obejmuje badania związków między kosztami projektu a wynikami, wyrażone jako koszt jednostkowy uzyskanego wyniku. Podczas gdy analiza kosztów i korzyści pozwala osobom oceniającym porównać ekonomiczną wydajność alternatywnych rozwiązań programowych, to analiza skuteczności kosztowej zajmuje się znalezieniem najtańszych sposobów osiągnięcia zdefiniowanych wcześniej celów lub uzyskaniem maksymalnej wartości z danego nakładu finansowego.

W przeciwieństwie do ekonomicznej wersji analizy kosztów i korzyści, w analizie skuteczności kosztowej korzyści wyraża się raczej w jednostkach fizycznych niż jednostkach pieniężnych: skuteczność jakiegoś programu w osiąganiu danych celów jest związana z wartością pieniężną zasobów wchodzących do danego programu czy działalności.

Na przykład:

- stwierdza się, że 20% bezrobotnych zdobywa stałą pracę w następstwie programów szkoleniowych, kosztujących średnio 1000 ecu na osobę szkoloną oraz że 50% takich bezrobotnych zdobywa stałą pracę w następstwie programów kosztujących średnio na 1 uczestnika 2000 ecu;
- stwierdza się, że w kraju członkowskim X programy szkoleniowe, w których rezultacie 30% uczestników zdobywa stałe zatrudnienie, kosztują średnio 1400 ecu na jednego szkolonego, podczas gdy w kraju członkowskim Y podobne wyniki uzyskuje się przy średnim koszcie 1730 ecu na jednego uczestnika.

2.6 Ocena procesu oceniania

Celem jest osądzenie jakości procesu oceniania (badania mającego za cel ocenę) dla osiągnięcia poprawy jego jakości i popierania rzeczywistego stosowania takiego badania w procesie zarządzania.

Rolą najwyższego organu kontroli jest zbadanie faktycznej jakości podejmowanych ocen oraz stosowności warunków organizacyjnych i proceduralnych w odniesieniu do procesu oceny.

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

Kryteria oceny procesu oceniania dotyczą jakości podejmowanego badania ocenającego oraz sposobu, w jakim funkcja oceniania została zintegrowana w procesie zarządzania:

a. jakość kontroli/oceny wykonania zadań:

W szerokim ujęciu, mamy tutaj dwa kryteria:

- jakość naukową/epistemologiczną badania ocenającego: najnowocześniejsze kryteria teoretyczne, metodyczne i techniczne. Warunki teoretyczne dotyczą m.in. sformułowania problemu, definicji pojęć, hipotez i spójności teorii jako całości;
- warunki metodyczne badania ocenającego obejmują m.in. słuszność i wiarygodność wyników badania.
- warunki techniczne dotyczą m.in. operacjonalizacji kryteriów oceny, na podstawie których można ustalić, czy sytuacja w dziedzinie danej polityki spełnia standardy oceny.
- kryteria przydatności badania z punktu widzenia działań związanych z polityką czy zarządzaniem. Oznacza to, że sprawozdanie z dokonanej oceny winno udzielać informacji ważnej dla skutecznego, wydajnego i uprawnionego podejścia do określonego problemu polityki. Na przykład: sprawozdanie winno zawierać jasno sprecyzowane i czytelne nawiązanie do zapotrzebowania na informację, która ma być dostarczona w wyniku badania, do określonego problemu w praktyce polityki, do zbadania celów związanych z polityką itd. Sprawozdanie to winno być napisane przejrzystie (w sposób zrozumiały), aby było zrozumiałe również dla osób nie będących kontrolerami. Winno być ono kompletne, dokładne i wyważone itd.²¹.

b. Kontrola wykonania zadań (ocena) jako funkcja zarządzania:

Kryteria wydedukowane z przepisów dotyczących funkcji oceny w instytucji, np. w odniesieniu do planowania procesu oceny, integracji funkcji oceny programu w ramach procesu tworzenia budżetu centralnego (wyniki oceny ex ante i ex post towarzyszące propozycjom nowych programów/ustawodawstwa dla zapewnienia faktycznego ich stosowania w rozważaniach nad tymi nowymi programami, tworzeniu jednostek oceny, szkoleniu personelu itd.).

21 Źródło: różne rozdziały w: J. Mayne, M.L. Bemelmans-Videc i.in., *Advancing Policy Evaluations: Learning from International Experiences*, Elsevier/North Holland, 1992.

Grupa 4

Wytyczna 41

KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ

Źródła:

B.W. Hogwood and L.A. Gunn, Policy Analysis for the Real World, Oxford University Press 1984.

P.H. Rossi and H.E. Freeman, Evaluation; A Systematic Approach, Newbury Park, etc. 1993.

Office of the Auditor General of Canada; Choosing and Applying the Right Evidence - Gathering Techniques in Value-for-Money Audits, Audit Guide 24 (Field Testing Draft), June 1994.

Sage Evaluation Kit.

GRUPA 5. POZOSTAŁE ZAGADNIENIA

WYTYCZNA 51: ZAPEWNIENIE JAKOŚCI

Spis treści Punkt

<i>Standardy kontroli INTOSAI</i>	<i>1</i>
<i>Ocena systemu zapewniania jakości</i>	<i>2</i>

<i>Wspólne elementy funkcji zapewniania jakości</i>	<i>Aneks 1</i>
---	----------------

1 Standardy kontroli INTOSAI

- 1.1 Zapewnienie jakości kontroli wykonywanych przez najwyższe organy kontroli, a zatem zapewnienie zgodności ze „Standardami kontroli INTOSAI”, można rozpatrywać jako proces dwuetapowy. Na pierwszym poziomie najwyższy organ kontroli musi przyjąć politykę i procedury mające za zadanie zapewnienie wykonania zadań kontrolnych na akceptowalnym poziomie jakości. Na drugim poziomie zaleca się, aby najwyższy organ kontroli przeprowadzał ocenę zapewnienia jakości zadań kontrolnych w celu ustalenia, czy ta polityka i procedury są przestrzegane oraz czy generują one pożądany efekt w postaci zapewnienia, że praca jest realizowana na akceptowalnym poziomie jakości.
- 1.2 Na pierwszym poziomie najwyższy organ kontroli musi, w ramach swej polityki, zdefiniować i podjąć decyzję co do odpowiednich standardów oraz poziomu jakości dla swych produktów, a następnie ustanowić szerokie procedury mające na celu zapewnienie osiągnięcia tego wyznaczonego poziomu jakości. Tę politykę i procedury należy ustanowić w odniesieniu do globalnych celów najwyższego organu kontroli, które zazwyczaj odzwierciedlają wymagania prawne oraz społeczno-polityczne oczekiwania, na które najwyższy organ kontroli napotyka.
- 1.3 Aby kontrolerzy najwyższego organu kontroli mogli stosować się do takiej polityki oraz procedur, ważne jest, aby były one rozpowszechnione (np. za pośrednictwem podręcznika kontroli) oraz, aby przeszli oni stosowne szkolenie.

2 Ocena systemu zapewniania jakości

- 2.1 Podczas gdy zarysowana powyżej polityka i procedury stanowią podstawę dla osiągnięcia pożądanego poziomu jakości, a zatem i przestrzegania „Standardów kontroli INTOSAI”, samo ich wdrożenie zazwyczaj nie wystar-

Grupa 5

Wytyczna 51

ZAPEWNIENIE JAKOŚCI

cza. Często konieczne jest również uzyskanie zapewnienia, że są one przestrzegane i stosowane, oraz że osiągają swój cel. Punkt 118 „Standardów kontroli INTOSAI” stwierdza, że:

„Najwyższy organ kontroli winien przyjąć zasady i procedury, których celem jest przegląd wydajności i skuteczności wewnętrznych standardów i procedur.”

2.2 Standard ten jest w dalszej części (punkt 121) objaśniany następująco:

„Najwyższy organ kontroli powinien opracować swoje własne rozwiązania dotyczące zapewniania jakości. Oznacza to, że planowanie, realizacja oraz sporządzanie sprawozdań odnoszących się do jakiejś próby kontroli mogą zostać poddane dogłębnej ocenie przez odpowiednio wykwalifikowany personel najwyższego organu kontroli, nie zaangażowany w przeprowadzanie tych kontroli, działający w porozumieniu z właściwym kierownictwem jednostek kontroli i przekazujący okresowe raporty naczelnemu kierownictwu najwyższego organu kontroli.”

2.3 Celem niezależnej oceny systemów zapewniania jakości jest wypracowanie stanowiska odnośnie ogólnej jakości pracy w ramach najwyższego organu kontroli. Jest to kwestia odrębna od polityki i procedur omawianych w pkt. 1 powyżej, które pozwalają sprawować kontrolę nad jakością poszczególnych kontroli.

2.4 W niektórych najwyższych organach kontroli Unii Europejskiej kolektywne podejmowanie decyzji działa jako mechanizm zapewniania jakości produktów takich organów.

2.5 Często najwyższe organy kontroli decydują się na ustanowienie oddzielnej funkcji zapewniania jakości, która ma dopomagać ich kierownictwu (kolegium czy zwierzchnikowi organu kontroli) na danym obszarze. Wspólne elementy takiej funkcji zostały opisane w Aneksie 1.

ANEKS 1: Wspólne elementy funkcji zapewniania jakości

Poniżej przedstawiono wspólne elementy wewnętrznego systemu zapewniania jakości:

- personel dokonujący oceny systemu zapewniania jakości jest odpowiednio wykwalifikowany i doświadczony (mogą to być pracownicy zatrudnieni w systemie zapewniania jakości albo w pełnym wymiarze, lub też na zasadach krótkoterminowych, oddelegowani z innych działów najwyższego organu kontroli);
- personel dokonujący oceny systemu zapewniania jakości nie pozostaje w zależności od ocenianych kontroli;
- personel dokonujący oceny systemu zapewniania jakości jest władny dokonać samodzielnego wyboru zadań kontrolnych, które zostaną poddane ocenie;
- ustalone zostały procedury wyboru wszystkich kontroli, które zostaną poddane ocenie, zapewniające właściwe objęcie wszystkich działań najwyższego organu kontroli w ustalonym przedziale czasowym; wszystkie zadania najwyższego organu kontroli muszą potencjalnie być poddane ocenie (tzn. oceniający powinien dysponować pełną wiedzą o działalności najwyższego organu kontroli);
- ustalone zostały procedury, które mają na celu określenie charakteru, zakresu, częstotliwości oraz czasu sporządzania oceny systemów zapewniania jakości;
- ustalone zostały procedury mające rozwiązywać rozbieżności, jakie mogą powstać między osobami dokonującymi oceny systemu zapewniania jakości a pracownikami zespołu kontrolnego;
- zespół dokonujący oceny ma prawo dostępu do wszelkich istotnych dokumentów wewnętrznych jak również do pracowników, którzy je sporządzili lub kierowali zadaniem kontrolnym;
- pracownicy dokonujący oceny mają zazwyczaj obowiązek przedstawiania sprawozdań i udzielania we właściwym terminie zaleceń wyższemu rangą kierownictwu najwyższego organu kontroli, a ono ma zazwyczaj obowiązek odpowiedzi na takie zalecenia;
- personel zespołu kontrolnego może zwrócić się o przeprowadzenie oceny systemu zapewniania jakości na dowolnym etapie zadania kontrolnego;
- publikacja sprawozdania rocznego (zazwyczaj) udostępniona jest wszystkim pracownikom zespołu kontrolnego.

W niektórych przypadkach, a szczególnie tam, gdzie najwyższy organ kontroli stosuje czasowe oddelegowanie do sporządzenia wewnętrznej oceny systemów zapewniania jakości, najwyższy organ kontroli może zdecydować się na opracowanie i stosowanie standardowych list kontrolnych dotyczących celów, które oceniający musi osiągnąć dla zapewnienia zgodności i zupełności realizowanych ocen.

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI**WYTYCZNA 52: NIEPRAWIDŁOWOŚCI****Spis treści Punkt***Wstęp 1-5**Planowanie kontroli 6-8**Procedury kontroli w sytuacji podejrzenia oszustwa
czy innych nieprawidłowości 9-11**Procedury kontroli w sytuacji zidentyfikowania
nieprawidłowości innych niż oszustwo 12-13**Odpowiedzialność za sporządzanie sprawozdań dotyczących
oszustw czy nieprawidłowości 14-18**Ochrona interesów finansowych Wspólnot Europejskich
przed oszustwami i innymi nieprawidłowościami**- ramy ustawowe Aneks 1**Definicja nieprawidłowości Aneks 2*Wstęp1 Zakres

- 1.1 Celem niniejszej Wytycznej jest dostarczenie kontrolerowi zewnętrznemu działalności Wspólnoty Europejskiej (dalej zwanemu „kontrolerem”) wskazówek dotyczących kontroli nieprawidłowości, w tym nieprawidłowości będących wynikiem oszustwa.
- 1.2 Ponieważ upoważnienia statutowe krajowych organów kontroli i Europejskiego Trybunału Obrachunkowego mogą narzucać odmienne obowiązki w przypadku kontroli nieprawidłowości, wskazówki zawarte w niniejszej Wytycznej należy stosować zgodnie z wymaganiami konkretnych okoliczności. Z uwagi na wysoki poziom znaczenia przypisywanego trafności i poprawności w zakresie zarządzania działalnością rządową przez parlamenty oraz europejskich podatników, krajowy organ kontroli może życzyć sobie włączenia badania w zakresie nieprawidłowości do wszelkich podejmowanych przez siebie kontroli, łącznie z kontrolą wykonania zadań.

2 Ramy ustawowe dotyczące kontroli nieprawidłowości

- 2.1 Niniejsza Wytyczna zawiera w Aneksie 1 streszczenie ustawodawstwa europejskiego w zakresie ochrony finansowych interesów Wspólnot przed oszustwem i naruszeniem przepisów. Pojęcia „naruszenie przepisów” oraz

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

„oszustwo“, w rozumieniu Wspólnot Europejskich oraz niniejszej Wytycznej, zostały zdefiniowane w rozporządzeniu Rady (EC Euratom) 2988/95 z 18 grudnia 1995 roku, z której to istotny wyciąg zamieszczono w Aneksie 2.

- 2.2 Dla celów niniejszej Wytycznej nawiązanie do pojęcia „oszustwo“ obejmuje zarówno oszustwo, co do którego istnieje podejrzenie, że miało miejsce, jak i oszustwo dowiedzione. Kontroler powinien być świadomy różnicy między „oszustwem, co do którego istnieje podejrzenie, że miało miejsce“, a „oszustwem dowiedzionym“. Kontroler zazwyczaj stosuje to pierwsze pojęcie w odniesieniu do dowolnego splotu okoliczności sugerującego działalność mającą znamiona oszustwa, na którą kontroler zwrócił uwagę podczas kontroli. Takie podejście umacnia zasadę, że jedynie sąd powszechny lub równoważna jurysdykcja może określić, czy konkretna transakcja jest oszustwem, czy też stanowi „dowiedzione oszustwo“.

3 Standardy kontroli INTOSAI

- 3.1 Punkt 145 „Standardów kontroli INTOSAI“ stwierdza, że:

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

4 Obowiązki kierownictwa i kontrolerów

- 4.1 W wyjaśnieniu do „Standardów kontroli INTOSAI“ (punkt 150) znajdujemy następujące stwierdzenie:

„Ogólnie rzecz biorąc, kierownictwo odpowiada za stworzenie skutecznego systemu kontroli wewnętrznej, który zapewnia działanie zgodne z ustawami i rozporządzeniami. Opracowując kroki i procedury, które mają na celu sprawdzenie i ocenę przestrzegania owej zgodności, kontroler powinien ocenić systemy kontroli wewnętrznej danej jednostki oraz ocenić ryzyko zawodności struktury kontroli w zapobieganiu czy wykrywaniu nieprzestrzegania prawa.“

A zatem kontroler nie odpowiada i nie można go pociągać do odpowiedzialności za zapobieganie wystąpienia oszustwa i naruszania prawa. Obowiązek ten spoczywa na kierownictwie jednostki, które winno wdrażać i utrzymywać w ciągłości odpowiednie systemy księgowe i kontroli wewnętrznej. Systemy tego typu zmniejszają, lecz nie eliminują możliwości wystąpienia oszustwa czy naruszenia przepisów.

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

- 4.2 W kontekście działalności finansowanej przez Wspólnoty Europejskie pojęcie „kierownictwo”, w rozumieniu punktu 4.1 niniejszej Wytycznej, oznacza:
- Komisję Europejską, odpowiedzialną za zarządzanie finansowymi interesami Wspólnot Europejskich, w tym funduszy przekazanych władzom publicznym na poziomie krajowym, regionalnym czy lokalnym, oraz na rzecz przedsięwzięć sektora prywatnego, stosownie do rozmaitych działań Wspólnot;
 - władze krajowe, regionalne i/lub lokalne, odpowiedzialne jako agent Komisji za skuteczne i właściwe zarządzanie funduszami Wspólnot;
 - przedsięwzięcia czy jednostki otrzymujące fundusze: kierownictwo przedsięwzięcia, któremu przydzielono środki Wspólnoty, również odpowiadają przed Komisją za efektywne i właściwe ich wykorzystanie.
- 4.3 Zazwyczaj wyszukiwanie oszustw czy naruszeń przepisów nie należy do obowiązków kontrolera, chyba że wynika to z mocy prawa czy szczególnych warunków angażu. Jednakże w przypadku kontroli informacji finansowej, gdzie kontroler wyraża opinię na temat prawidłowości przedstawienia oraz legalności i prawidłowości tej informacji, planuje on i realizuje kontrolę zgodnie ze standardami kontrolnymi w celu uzyskania rzetelnych, racjonalnych i stosownych dowodów na to, czy dane informacje finansowe zawierają istotne błędy, w tym błędy wynikające z nieprawidłowości.
- 4.4 Kontrola, która została zaplanowana i zrealizowana zgodnie ze standardami kontrolnymi może stanowić zapewnienie, że informacja finansowa jest wolna od istotnych błędów. Dzieje się tak, gdyż zamierzonym błędom, które są wynikiem oszustwa czy nieprawidłowości, często towarzyszą próby ich ukrycia, których kontroler może nie wykryć, nawet jeśli jego kontrola została zaplanowana i przeprowadzona zgodnie ze standardami. Trzeba zatem podkreślić, że w przeciwieństwie do przypadków, w których kontroler bada oszustwa czy nieprawidłowości z mocy prawa, kontrola wykonywana przez krajowy organ kontroli zazwyczaj nie stawia sobie za cel wykrycia oszustwa.

5 Nieodłączne ograniczenia kontroli

- 5.1 Badawczy i sprawdzający charakter kontroli informacji finansowej obejmuje wybór obszarów, które mają być badane oraz ustalenie transakcji poddanych sprawdzeniu. Ponadto wiele dowodów kontroli ma raczej charakter przekonywający niż rozstrzygający. Z tego też względu badanie realizowane przez kontrolera narażone jest na ryzyko nieodłączne polegające na tym, że istotne zafałszowania informacji finansowej wynikające z oszustwa czy naruszenia przepisów, jeśli takie miały miejsce, nie zostaną wykryte.

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCIPlanowanie kontroli6 Informacje ogólne

6.1 Planując kontrolę, kontroler nabiera ogólnego pojęcia o ramach prawnych odnoszących się do działalności Wspólnoty Europejskiej poddanej kontroli i powinien on rozumieć, w jaki sposób te ramy są przestrzegane przez kierownictwo. Wśród źródeł informacji, do których kontroler może odwołać się przy realizacji swego zadania, znajdują się:

- Traktaty ustanawiające Wspólnoty Europejskie, znowelizowane przez Traktat o Unii Europejskiej;
- przepisy Wspólnoty, dyrektywy oraz decyzje dotyczące przedmiotów kontroli;
- wszelkie stosowne ustawodawstwo niższego szczebla, uchwalone przez kraje członkowskie lub przez Komisję;
- postanowienia zapisane w budżecie oraz wszelkie decyzje dotyczące wykonania budżetu na poziomie Komisji lub w krajach członkowskich.

7 Rozważenie istotności

7.1 Planując kontrolę informacji finansowych kontroler rozpatruje zakres prawdopodobieństwa wystąpienia oszustwa czy innego naruszenia przepisów - istotnego, z uwagi na jego charakter czy wartość.

7.2 Wytyczna 12 „Istotność i ryzyko kontroli” zawiera bardziej szczegółowe wskazówki, które mogą pomóc kontrolerowi w dokonaniu takiej oceny.

8 Ocena ryzykaInformacje ogólne

8.1 Planując kontrolę, kontroler powinien być świadomy, że ryzyko niewykrycia istotnych zafałszowań wynikających z oszustwa jest wyższe niż ryzyko niewykrycia istotnego zafałszowania wynikającego z naruszenia przepisów, powstałego wskutek niezamierzonego błędu, przeoczenia czy nieznajomości prawa. Dzieje się tak, gdyż oszustwu z reguły towarzyszą działania mające na celu jego ukrycie, łącznie ze złą wiarą, fałszerstwem, rozmyślnym brakiem rejestru transakcji, czy też umyślnym wprowadzeniem w błąd.

Ryzyko nieodłączne

8.2 Jako część procesu planistycznego kontroler ustala zakres, w jakim dziedzi-
na, którą zamierza zbadać, jest podatna tak na naruszanie przepisów wyni-
kające z oszustwa, jak i na naruszanie przepisów wynikające z błędu. Ta
ocena ryzyka nieodłącznego obejmuje dokonanie przeglądu i oceny, mię-
dzy innymi, odnośnych informacji pochodzących z następujących źródeł:

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

- sprawozdań składanych przez Europejski Trybunał Obrachunkowy;
- sprawozdań składanych przez krajowe i/lub regionalne władze kontrolne;
- sprawozdań składanych przez kraje członkowskie, w szczególności sporządzone zgodnie z przepisami rządzącymi sporządzaniem sprawozdań wyszczególnionymi w Aneksie 1 do niniejszej Wytycznej;
- sprawozdania parlamentarne i/lub władz regionalnych (tj. Parlament Europejski, parlamenty krajowe oraz parlamenty regionalne);
- sprawozdania składane przez Komitet Doradczy ds. Koordynacji Zapobiegania Oszustwom;
- sprawozdania składane przez Zespół Komisji ds. Koordynacji Zapobiegania Oszustwom (UCLAF);
- sprawozdania składane przez zespoły kontrolerów wewnętrznych/zespoły ds. kontroli Komisji w DG XX oraz w operacyjnych dyrekcjach generalnych;
- sprawozdania składane przez administracje krajowe/lokalne uczestniczące w programach dochodów i wydatków Unii Europejskiej, łącznie z odpowiednimi raportami przedkładanymi przez kontrolerów wewnętrznych oraz
- inne odpowiednie dokumenty sporządzane przez Komisję (np. zasady funkcjonowania poszczególnych programów).

8.3 Po dokonaniu przeglądu i oceny powyższych informacji kontroler rozpatruje przeprowadzenie bardziej szczegółowej analizy ryzyka, odnoszącego się do konkretnej dziedziny, którą zamierza zbadać. Może on wówczas rozważyć, m.in. następujące czynniki:

- stopień złożoności programów Wspólnoty oraz działań poddanych badaniu, odzwierciedlony w zasadach funkcjonowania;
- fachowość oraz postrzegana uczciwość kierowników funduszy Wspólnoty na poziomie europejskim oraz krajowym, regionalnym lub lokalnym oraz
- prawdopodobna wiarygodność i/lub wystarczalność dostępnych dowodów kontrolnych.

Ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej

8.4 Oceniając ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej, kontroler rozpoznaje, że podczas gdy skuteczny system kontroli wewnętrznej zmniejsza prawdopodobieństwo zafałszowań informacji finansowych wynikających z oszustwa oraz naruszenia przepisów, zawsze zachodzi ryzyko, że system kontroli wewnętrznej zawiedzie i nie zadziała zgodnie z zamiarem. Każdy system kontroli wewnętrznej może być nieskuteczny wobec oszustwa obejmującego zмовę pracowników czy kierownictwa. Może tak być, gdyż niektóre poziomy zarządzania mogą być w stanie zlekceważyć systemy kontroli, które zapobiegałyby podobnym oszustwom popełnianym przez innych pracowników; np. polecając podległym sobie pracownikom zarejestrować operacje w sposób nieprawidłowy lub ukryć je.

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

8.5 Rozważając ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej kontroler może pragnąć zwrócić uwagę na dostateczność kontroli ze strony kierownictwa, która ma na celu zapobieganie i wykrywanie oszustw. Np. kontroler może zdecydować się dokonać oceny strategicznych reakcji kierownictwa na ryzyko oszustwa, łącznie z krokami podejmowanymi przez dane kierownictwo w celu:

- identyfikacji obszarów polityki, działalności i funkcji kontrolowanej jednostki, które mogą być szczególnie podatne na ryzyko wystąpienia oszustwa;
- wdrożenia stosownych mechanizmów obronnych w obszarach, które zostały zidentyfikowane przez kierownictwo jako obszary o dużej podatności na ryzyko wystąpienia oszustwa, gdzie takimi mechanizmami są:
 - rozdział obowiązków;
 - regularna rotacja na stanowiskach oraz
 - wewnętrzny nadzór i kontrole;
- ustanowienia skutecznej polityki w zakresie zarządzania zasobami ludzkimi w celu monitorowania przyjęcia nowych pracowników do służby publicznej oraz zapewnienia, że rozumieją oni należycie wymóg uczciwości;
- ustalenia kodeksu postępowania mającego za cel promocję zachowania etycznego wśród pracowników oraz udzielania wskazówek w takich dziedzinach jak:
 - stosunki z osobami trzecimi;
 - podejmowanie zatrudnienia/stanowisk poza służbą publiczną oraz
 - deklarowanie wystąpienia konfliktu interesów (np. w sytuacji, gdzie pracownik jest udziałowcem poza służbą publiczną, które to interesy mogą pozostawać w konflikcie z jego obowiązkami urzędowymi);
- monitorowania realizacji polityki kadrowej, łącznie z regularnym przeglądem i oceną kodeksu postępowania oraz
- ustalenia stosownych procedur dotyczących sporządzania sprawozdań, badania oraz reakcji na możliwe naruszenia przepisów i/lub podejrzenie zachodzenia oszustwa, łącznie z właściwymi krokami dyscyplinarnymi, tam gdzie jest to konieczne.

8.6 W kontekście Wspólnoty Europejskiej struktury zarządzania są skomplikowane, co jeszcze bardziej podkreśla znaczenie skutecznych systemów kontroli wewnętrznej. W ramach Wspólnoty mamy do czynienia przynajmniej z trzema poziomami zarządzania: Komisją; władzami krajowymi, regionalnymi i/lub lokalnymi oraz przedsiębiorstwami czy jednostkami otrzymującymi fundusze Wspólnoty (zgodnie z definicją w pkt 4.2)

8.7 Gdy kontroler dokonał już przeglądu i oceny systemu kontroli wewnętrznej, uznaje się ogólnie, że ma on obowiązek zwrócenia uwagi kierownictwa na znaczące niedociągnięcia tych systemów wykryte przez kontrolę, łącznie z wszelkimi niedociągnięciami, które najprawdopodobniej zwiększają ryzyko

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

oszustwa czy naruszenia prawa. (patrz Wytyczna 21 „Ocena i badanie systemów kontroli wewnętrznej“).

Procedury kontroli w sytuacji podejrzenia oszustwa lub innych nieprawidłowości9 Informacje ogólne

- 9.1 Poniższa Wytyczna wskazuje, w jaki sposób kontroler może przeprowadzić dodatkowe procedury kontrolne w sytuacji podejrzenia wystąpienia oszustwa czy innych nieprawidłowości. Nie wyczerpuje ona wszystkich możliwości ani nie usiłuje odnieść się do rozbieżnych obowiązków ustawowych dotyczących kontroli oraz dochodzenia oszustw czy naruszenia przepisów nałożonych na krajowe organy kontroli oraz Europejski Trybunał Obrachunkowy. Tym samym niniejszą Wytyczną należy stosować odpowiednio do konkretnych okoliczności.
- 9.2 Jeśli podczas oceny ryzyka lub w wyniku badania systemów kontroli wewnętrznej lub badań bezpośrednich kontroler stwierdza, że okoliczności wskazują na możliwość wystąpienia oszustwa, wówczas powinien on rozważyć możliwe jego skutki dla informacji finansowej. Jeśli kontroler uważa, że oszustwo, które podejrzewa, mogło mieć istotny wpływ na informację finansową (np. ponieważ już wcześniej ustalił, że dane oszustwo jest istotne ze względu na charakter), wówczas wdraża on takie zmodyfikowane lub dodatkowe procedury, jakie uważa za stosowne.
- 9.3 Zakres modyfikacji wprowadzanych przez kontrolera do planu kontroli lub do dodatkowych procedur kontrolnych zależy od jego stanowiska odnośnie:
- charakteru oszustwa, co do którego ma on podejrzenie, że mogło mieć miejsce;
 - postrzegania ryzyka, że takie oszustwo faktycznie miało miejsce, co wynika z oceny ryzyka lub wyników badania oraz
 - prawdopodobieństwa, że konkretny rodzaj oszustwa, co do którego ma on podejrzenie, że mogło zachodzić, mógł wywrzeć istotny wpływ na informację finansową.

10 Realizacja dodatkowych procedur kontrolnych

- 10.1 Kontroler powinien zgodnie ze swoją opinią ustalić, jakie procedury kontrolne najlepiej wykażą wystąpienie oszustwa, które on podejrzewa. Mogą do nich należeć, między innymi:
- badanie systemów kontroli wewnętrznej: w celu uzyskania dowodów co do skuteczności lub braku skuteczności systemu kontroli wewnętrznej, która ma na celu zapobieżenie lub wykrycie oszustwa czy naruszenia przepisów;
 - badanie bezpośrednie w celu uzasadnienia zakresu i/lub wartości podejrzanego oszustwa;

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

- procedury analityczne: w celu potwierdzenia, w drodze porównania, analizy trendu, czy badania prognozującego możliwość wystąpienia oszustwa czy naruszenia przepisów;
- techniki wywiadów (stosowane głównie w dochodzeniu prowadzonym w związku z oszustwem): w celu uzyskania dowodów potwierdzających popełnienie oszustwa, zwykle wśród osób podejrzanych o jego popełnienie oraz
- techniki obserwacji: stosowane do potwierdzenia podejrzenia co do zajścia oszustwa, przez obserwację zmian wzorów zachowań osób podejrzanych o popełnienie oszustwa.

10.2 Przeprowadzając wywiady, które są uważane za środek zbierania dowodów na istnienie oszustwa, kontroler powinien przestrzegać zasad dowodów właściwych dla wymiaru sprawiedliwości, w którym się porusza. Ma to zapewnić, aby zebrane dowody można wykorzystać w dowolnym postępowaniu sądowym, które władze uważają za stosowne.

10.3 Przed uruchomieniem jakichkolwiek dodatkowych procedur kontrolnych kontroler powinien rozważyć, czy poszukiwać wskazówek lub ubiegać się o pomoc ekspertów w zakresie dochodzeń prowadzonych w sprawie oszustw, takich jak policji finansowej, która działa w niektórych strukturach na szczeblu krajowym.

11 Przegląd i ocena wyników dodatkowych procedur

11.1 Wykonywanie zmodyfikowanych czy dodatkowych procedur może umożliwić kontrolerowi potwierdzenie lub rozproszenie podejrzeń oszustwa. Jeśli popełnienie oszustwa potwierdza się, powinien on poprzestać na ustaleniu, czy skutek oszustwa został właściwie odzwierciedlony w informacji finansowej. Jest to niezbędne, aby Komisja i odnośne władze krajowe mogły zostać następnie prawidłowo powiadomione o charakterze i zakresie naruszenia przepisów.

11.2 W niektórych przypadkach kontroler może nie być w stanie uzyskać wystarczających dowodów potwierdzających lub usuwających podejrzenie wystąpienia oszustwa. W tej sytuacji rozważa on skutek tej niepewności tak w odniesieniu do informacji finansowej, jak i do potwierdzenia wiarygodności. Kontroler powinien rozważyć odnośne przepisy prawne właściwe dla tego wymiaru sprawiedliwości, w którym popełnione zostało potencjalne oszustwo. W zależności od okoliczności, kontroler może chcieć skorzystać z porady prawnej przed sporządzeniem i przedłożeniem sprawozdania władzom krajowym i/lub Komisji, w zależności od kompetencji, na temat takiej informacji finansowej²².

²² Np. kontroler musi zasięgnąć porady prawnej w odniesieniu do:

- upoważnień/ obowiązków krajowego organu kontroli w zakresie przekazywania dokumentów władzom sądowniczym;
- obowiązków krajowego organu kontroli do informowania władz sądowniczych o wszelkich podejrzeniach;
- upoważnień/ obowiązków krajowego organu kontroli współpracy z władzami sądowniczymi we wszelkich śledztwach w sprawie oszustwa;
- wpływu powyższych działań na niezależność krajowego organu kontroli.

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

- 11.3 Jeśli okoliczności nie stanowią innych wyraźnych dowodów, kontroler nie powinien przypuszczać, że wystąpienie danego oszustwa stanowi wyizolowane wydarzenie. Jeśli system kontroli wewnętrznej powinien być zapobiec czy wykryć to oszustwo, kontroler ponownie analizuje swe uprzednie oceny tego systemu i, jeśli to konieczne, koryguje charakter, czas i zakres procedur formalnych.
- 11.4 Gdy oszustwo dotyczy członka kierownictwa, kontroler powinien rozważyć wiarygodność wszystkich przedstawionych przez niego informacji.

Procedury kontroli w sytuacji zidentyfikowania nieprawidłowości innych niż oszustwo12 Informacje ogólne

- 12.1 Gdy kontroler staje się świadomy możliwych nieprawidłowości innych niż oszustwo, np. naruszenia przepisów wynikającego z niezamierzonego błędu, przeoczenia czy nieznajomości prawa, powinien on zrozumieć charakter tego naruszenia prawa oraz okoliczności, w których miały one miejsce, a ponadto zdobyć inne wystarczające informacje, aby ocenić skutki takiego naruszenia dla informacji finansowej. Np. kontroler rozważa:
- potencjalne skutki finansowe;
 - czy i w jaki sposób finansowe konsekwencje naruszenia prawa winny znaleźć odzwierciedlenie w informacji finansowej oraz
 - czy potencjalne finansowe konsekwencje są tak poważne, aby wpływać na opinię pokontrolną lub potwierdzenie wiarygodności w zakresie legalności i prawidłowości operacji.
- 12.2 W pierwszym przypadku, gdy kontroler odkrywa fakty, które w jego przekonaniu mogą stanowić naruszenie prawa, dokumentuje on swe ustalenia i omawia je z kierownictwem. Jeśli kierownictwo nie dostarczy odpowiedniej informacji, świadczącej o tym, że owe operacje są naprawdę zgodne z przepisami, kontroler może skonsultować się z radcą prawnym kierownictwa co do zastosowania odnośnych ustaw i rozporządzeń w danych okolicznościach oraz możliwych skutków w odniesieniu do informacji finansowej.
- 12.3 Jeśli kontroler uważa, że nieprawidłowość mogła wywrzeć istotny wpływ na informację finansową, wówczas rozważa on wpływ takiej nieprawidłowości na swą opinię i, w zależności od sytuacji, przeprowadza dodatkowe procedury kontrolne, jakie uzna za stosowne.

13 Pozostałe skutki nieprawidłowości

- 13.1 Jeśli kontroler stwierdzi, że w kontrolowanej jednostce występuje wiele naruszeń przepisów, ich wpływ może mieć następujące dodatkowe skutki:

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

- mogą narodzić się wątpliwości co do pozostałych dowodów kontroli dostarczonych przez tę jednostkę, łącznie z raportem o przestrzeganiu prawa oraz oświadczeniem kierownictwa;
- jeśli system kontroli wewnętrznej zawiódł i nie wykrył nieprawidłowości, może to wskazywać na istotne niedomaganie systemu kontroli wewnętrznej, w którym to przypadku kontroler może ponownie rozważyć swą ocenę ryzyka zawodności tego systemu.

Odpowiedzialność za sporządzanie sprawozdań dotyczących oszustw czy nieprawidłowości14 Informacje ogólne

14.1 Za ogólną zasadę należy uznać, że kontroler powinien znać wewnętrzne i zewnętrzne procedury sporządzania sprawozdań, stosowane zazwyczaj przez jego organ kontroli (Unii Europejskiej czy krajowy) w przypadku wykrycia oszustwa, podejrzenia popełnienia oszustwa czy też naruszenia przepisów. Znajomość tych procedur oraz konsultacja we właściwym czasie z odpowiednimi władzami (wewnętrznymi i zewnętrznymi) są ważne, aby zapewnić prawidłowe przeprowadzenie dochodzenia w sprawie podejrzanego oszustwa, bez ryzyka skompromitowania jakiegokolwiek dalszego postępowania o charakterze sądowym czy administracyjnym.

15 Sporządzanie sprawozdań wewnętrznych

15.1 Kontroler zazwyczaj stosuje się do wewnętrznych procedur sporządzania sprawozdań dotyczących powiadamiania o oszustwie, podejrzanym oszustwie, czy też naruszeniu przepisów, zaleconych przez jego organ kontroli. Aby pomóc w ustaleniu najbardziej odpowiedniego działania, kontroler przekazuje sprawozdanie swemu wyższemu kierownictwu:

- jeśli wyniki wstępnej oceny ryzyka, badania systemów kontroli wewnętrznej czy badania bezpośredniego wskazują na możliwość popełnienia oszustwa (pkt 8.1);
- jeśli wyniki dodatkowych procedur kontrolnych wskazują na oszustwo (pkt 10.1);
- jeśli kierownictwo kontrolowanej jednostki nie podejmuje stosownych kroków w celu zbadania czy poinformowania o potencjalnym oszustwie (pkt 16.4 poniżej).

16 Przekazywanie sprawozdań kierownictwu jednostki

16.1 Po przeprowadzeniu dodatkowych procedur kontrolnych, które mają potwierdzić podejrzaną oszustwo lub inne nieprawidłowości lub też zaprzeczyć takiemu podejrzeniu, kontroler przekazuje niezwłocznie swe ustalenia kierownictwu kontrolowanej jednostki.

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

- 16.2 Wskazówki wydane kontrolerom Europejskiego Trybunału Obrachunkowego zalecają im, aby informowali oni o przypadkach potencjalnego oszustwa bezpośrednio swoim przełożonym, zamiast kierownictwu zainteresowanej jednostki. Informacja taka jest zazwyczaj następnie przekazywana Zespołowi Koordynacyjnemu Komisji ds. przeciwdziałania oszustwom (UCLAF) oraz krajowemu organowi kontroli.
- 16.3 Podejmując decyzję, kogo należy poinformować o podejrzeniu popełnienia oszustwa w kierownictwie kontrolowanej jednostki, kontroler krajowego organu kontroli powinien rozważyć wszelkie aspekty takiego podejrzanego oszustwa. W szczególności powinien on ocenić prawdopodobieństwo zaangażowania w oszustwo wyższego kierownictwa tej jednostki. W większości przypadków właściwe jest, aby kontroler przekazał swe ustalenia kierownictwu na poziomie wyższym niż ten, który odpowiada za osoby, co do których uważa się że są zamieszczone w oszustwie. Jednakże jeśli kontroler ma wątpliwości co do uczciwości osób ostatecznie odpowiedzialnych za ogólne kierownictwo kontrolowanej jednostki, wówczas normalne jest, że szuka on pomocy w ustaleniu kogo poinformować o potencjalnym oszustwie. Sugestia taka może pochodzić zarówno ze źródeł wewnętrznych, jak i zewnętrznych.
- 16.4 Tak w przypadku podejrzenia wystąpienia oszustwa, jak i innego naruszenia przepisów, zainteresowanie kontrolera nie kończy się w momencie przekazania sprawozdania kierownictwu jednostki. Kontroler monitoruje reakcję kierownictwa dotyczącą powiadomienia o możliwości wystąpienia oszustwa czy naruszenia przepisów, a w szczególności potwierdza, czy:
- kierownictwo kontrolowanej jednostki podjęło niezbędne działania w celu zbadania podejrzanego oszustwa czy naruszenia prawa (np. prosząc kontrolerów wewnętrznych o przeprowadzenie dalszych prac, w zależności od sytuacji);
 - kierownictwo powiadomiło i zasięgnęło porady od odpowiednich władz Wspólnoty oraz władz krajowych (np. policji finansowej);
 - kierownictwo poinformowało o dowiedzionym oszustwie, potencjalnym oszustwie lub innym naruszeniu prawa zgodnie z ustawowymi wymaganiami wyszczególnionymi w Aneksie 1 do niniejszej Wytycznej.

17 Przekazywanie sprawozdań na zewnątrz jednostki

- 17.1 Kontroler krajowego organu kontroli powinien przede wszystkim przestrzegać warunków przekazywania sprawozdań na zewnątrz kontrolowanej jednostki, ustalonych przez władze krajowe i wyszczególnionych w procedurach zalecanych przez ten organ w odniesieniu do przekazywania sprawozdań na zewnątrz, a dotyczących podejrzanego oszustwa, dowiedzionego oszustwa, lub innego naruszenia przepisów. Kontrolerzy Europejskiego Trybunału Obrachunkowego winni przestrzegać wskazówek dotyczących przedkładania sprawozdań zawartych w odnośnych instrukcjach Trybunału.

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

17.2 Powiadomienie Komisji Europejskiej, zgodnie z ustawodawstwem wymienionym w Aneksie 1 do niniejszej Wytycznej, o podejrzanym oszustwie, dowiedzionym oszustwie czy innym naruszeniu prawa, stanowi obowiązek odnośnych władz krajowych, regionalnych czy lokalnych, wyznaczonych do kierowania konkretnymi działaniami Wspólnoty. Jako część procedury monitorowania, kontroler zazwyczaj powinien poprzestać na ustaleniu, czy ten obowiązek powiadomienia został prawidłowo wykonany.

18 Sporządzanie sprawozdań dotyczących informacji finansowej

18.1 Gdy od kontrolera oczekuje się udzielenia opinii tak odnośnie właściwej prezentacji informacji finansowej, jak i jej legalności i prawidłowości, wówczas powinien on rozważyć następstwa wystąpienia oszustwa oraz naruszenia przepisów w odniesieniu do swej opinii.

18.2 Operacje oszukańcze z definicji nie mogą być legalne czy zgodne z przepisami, gdyż nie było dla nich upoważnienia. Ponieważ od kontrolera oczekuje się udzielenia oddzielnej opinii co do legalności informacji finansowej oraz jej prawidłowości, dowiedzione istotne oszustwo będzie rzutować na zrewidowanie tej opinii, bez względu na zakres wyjawienia przez kierownictwo takiego podejrzanego czy dowiedzonego oszustwa w informacji finansowej.

18.3 Jedynie sąd może ustalić, czy konkretna transakcja była oszukańcza. Jednakże kontroler może napotkać sytuacje, w których występuje podejrzenie co do wystąpienia oszustwa, wysuwane przez kierownictwo, kontrolerów wewnętrznych, stronę trzecią lub przez samego kontrolera. Chociaż zazwyczaj kontroler nie ma uprawnienia do zdecydowania, czy rzeczywiście oszustwo zostało popełnione, ma on obowiązek ustalenia, czy w jego opinii dane transakcje są legalne i zgodne z przepisami. W przypadku większości wykrywanych potencjalnych oszustw, kontroler jest w stanie dojść do porozumienia z kierownictwem, czy odnośnym operacjom brakuje właściwego upoważnienia. W takich okolicznościach kontroler może wyciągnąć wniosek, czy dane transakcje są zgodne z przepisami, nawet jeśli nie jest w stanie stwierdzić, że były one oszustwem.

ANEKS 1: Ochrona finansowych interesów Wspólnot Europejskich przed oszustwami i innymi nieprawidłowościami - ramy ustawowe

Traktat o Unii Europejskiej

1 Zobowiązania traktatowe krajów członkowskich

- 1.1 Kraje członkowskie są zobowiązane do ochrony finansowych interesów Wspólnoty przed oszustwami oraz naruszeniem przepisów, który to wymóg został określony w Artykule 209a Traktatu:

„Kraje członkowskie winny podejmować takie same kroki przeciwdziałające oszustwom dotyczącym finansowych interesów Wspólnoty, jak to ma miejsce w przypadku zwalczania oszustw na szkodę ich własnych interesów finansowych.“

„Bez uszczerbku dla pozostałych postanowień wymienionego Traktatu, kraje członkowskie winny koordynować swe działania mające za zadanie ochronę finansowych interesów Wspólnoty przed oszustwami. W tym celu winny one zorganizować, z pomocą Komisji, ścisłą i regularną współpracę stosownych resortów swych administracji“.

- 1.2 Artykuł 78i Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Węgla i Stali (ECSC) oraz 183a Traktatu ustanawiającego Europejską Agencję Energii Atomowej (Euratom) są tożsame z powyższym Artykułem 209a, i dlatego ustanawiają one podobne obowiązki na krajach członkowskich w zakresie ochrony finansowych interesów ECSC i Euratomu przed oszustwami.

- 1.3 Odpowiedzialność krajów członkowskich za zapobieganie i wykrywanie naruszeń przepisów może być również zawarta w regulacjach dotyczących konkretnych działań Wspólnoty. Np. art. 8 rozporządzenia Rady (EEC) 729/70 z 21 kwietnia 1970 roku (OJ L 94 z 28.04.1970 r., s. 13) o Europejskim Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej (EAGGF), znowelizowanego rozporządzeniem (EEC) 2048/88 z 24 czerwca 1988 r. (OJ L 185 z 15.07.1988, s. 1), wymaga, aby kraje członkowskie:

„podejmowały kroki niezbędne do zdobycia pewności, że transakcje finansowane przez EAGGF zostały faktycznie przeprowadzone i zostały zrealizowane prawidłowo, w celu zapobieżenia naruszeniom przepisów i podjęcia stosownego działania w takich wypadkach, oraz odzyskania kwot utraconych w wyniku naruszeń przepisów czy zaniedbania.“

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI2 Traktatowe zobowiązania Komisji

- 2.1 Na mocy art. 205 Komisja jest zobowiązana do zapewnienia prawidłowej realizacji budżetu Wspólnoty:

„Obowiązkiem Komisji jest realizacja budżetu, zgodnie z postanowieniami rozporządzeń wydanych na mocy art. 209, na własną odpowiedzialność oraz w ramach granic przyznanych kwot, zważając na zasady zdrowej gospodarki finansowej“.

- 2.2 Traktat o Unii Europejskiej wzmocnił możliwość postępowania z oszustwami, stwarzając podstawy prawne dla przyszłych inicjatyw Komisji zmierzających do karania winnych oszustwa osób. Pod nagłówkiem VI (Wymiar sprawiedliwości i sprawy wewnętrzne), art. K.1 stwierdza:

„W celu realizacji celów Unii, w szczególności swobodnego przepływu osób, i bez uszczerbku dla władzy Unii Europejskiej, kraje członkowskie winny traktować następujące obszary jako przedmiot wspólnego zainteresowania:

...(5) zwalczanie oszustw na skalę międzynarodową“.

Informowanie o naruszeniach prawa3 Przepisy dotyczące zasobów własnych Wspólnoty

- 3.1 Rozporządzenie Rady (EEC, Euratom) nr 1552/89 z 29 maja 1989 roku (OJ L 155 z 07.05.1989, s. 1), które wdraża Decyzję 88/376/EEC, Euratom z 24 czerwca 1988 roku (OJ L 185 z 15.07.1988, s. 24) na temat systemu własnych zasobów Wspólnoty, nakłada na kraje członkowskie, zgodnie z art. 6(3) następujący obowiązek w zakresie opracowywania i przedkładania sprawozdań:

„Od 1 stycznia 1990 roku każdy kraj członkowski powinien przesyłać na ręce Komisji półroczne sprawozdanie, podające krótki opis przypadków oszustw i innych naruszeń przepisów obejmujących kwoty przekraczające 10.000 ecu, wskazujące, tam gdzie to właściwe, na odpowiednie kroki czy działania podjęte lub rozważone w celu zapobieżenia powtórzeniu wystąpienia oszustwa i naruszenia przepisów już wykrytych.“

4 Przepisy rządzące funduszami rolnymi

- 4.1 W oparciu o art. 3 i 5 rozporządzenia Rady (EEC) nr 595/91 z 4 marca 1991 roku (OJ L 67 z 14.03.1991) dotyczącego naruszeń przepisów oraz odzyskiwania środków pieniężnych wypłaconych niewłaściwie w związku z finansowaniem wspólnej polityki rolnej, nakłada się na kraje członkowskie następujący obowiązek w zakresie opracowywania i przedkładania sprawozdań:

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI**Artykuł 3**

„1. W ciągu dwóch miesięcy od końca każdego kwartału, kraje członkowskie muszą przekazywać Komisji zestawienie naruszeń przepisów, stanowiących przedmiot ustaleń faktów w trybie administracyjnym czy sądowym. W tym celu winny one, w możliwie największym stopniu, podawać informacje dotyczące:... (następuje lista wymaganych informacji)“.

Artykuł 5

„1. W ciągu dwóch miesięcy od końca każdego kwartału, kraje członkowskie muszą poinformować Komisję o procedurach wszczętych w wyniku naruszeń przepisów, o których przekazano informację zgodnie z art. 3, oraz o wszelkich ważnych zmianach wynikających z ich podjęcia, łącznie z:

- odzyskanymi kwotami, lub takich, w przypadku których można się spodziewać ich odzyskania;
- działalnością zapobiegawczą podjętą przez kraje członkowskie w celu zabezpieczenia odzyskania kwot niewłaściwie wypłaconych;
- procedurami sądowymi i administracyjnymi wszczętymi z zamiarem odzyskania kwot nie stosownie wypłaconych oraz zastosowania sankcji;
- powodami, dla których zaniechano procedury odzyskiwania; należy powiadomić Komisję, o ile to możliwe przed podjęciem takiej decyzji oraz
- wszelkim zaniechaniem postępowania karnego“.

4.2 Kontroler powinien zauważyć, że wymagania w zakresie opracowywania i przedkładania sprawozdań obejmują wszelkie rodzaje naruszenia przepisów, w tym oszustwo czy naruszenie prawa wynikające z przeoczenia, błędu czy też nieznamości przepisów.

4.3 Kontroler powinien być świadomy, że kraje członkowskie winny informować Komisję o kontrolach podejmowanych wobec agend EAGGF, Dział Gwarancji, oraz nadzoru nad nim. Obowiązek ten wynika z art. 5(d) rozporządzenia Komisji (EEC) nr 295/88 z 1 lutego 1988 roku (OJ L 30 z 02.02.1988). Jest to wymaganie, m.in. aby kraje członkowskie informowały o swych kontrolach w odniesieniu do agencji odpowiedzialnych za wypłaty z tytułu EAGGF, w celu potwierdzenia, że operacje, płatności, księgowość oraz procedury administracyjne tychże agencji są realizowane właściwie.

4.4 Zgodnie z punktami 4(v) i 4(vi) Aneksu XI rozporządzenia Komisji nr 295/88, sprawozdania krajów członkowskich dotyczące agencji płatniczych winny zawierać odniesienie do wszelkich kontroli przeprowadzonych dla stwierdzenia przestrzegania zasad Wspólnoty przez te agencje. Z tego też powodu takie kontrole winny obejmować informację o przestrzeganiu przez kraje członkowskie zasad sporządzenia sprawozdań o naruszeniach przepisów, wyszczególnionych w pkt. 8.1.

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

- 4.5 Kontroler powinien zapoznać się z rozporządzeniem Rady (EEC) nr 4045/89 z 21 grudnia roku (OJ L 388 z 30.12.1989, s. 18). Rozporządzenie to przewiduje procedury badania tych projektów, które otrzymują środki finansowe lub je wydają w związku z finansowaniem z tytułu Działu Gwarancji EAGGF. Artykuły odnoszące się do naruszenia przepisów to:

Artykuł 2

„1. Każdy kraj członkowski powinien przeprowadzać regularne badanie dokumentów handlowych projektów, zwracając uwagę na charakter transakcji, które mają być zbadane. Kraje członkowskie winny zapewnić, aby wybór projektów poddanych badaniu dawał największą pewność skuteczności kroków zapobiegających i wykrywających naruszenia przepisów w odniesieniu do systemu finansowania na bazie Działu Gwarancji EAGGF. Między innymi, dział ten powinien zwrócić uwagę na znaczenie finansowe projektów w tym systemie oraz inne czynniki ryzyka.”

Artykuł 9

„1. Do 1 stycznia po okresie badania, kraje członkowskie winny przestać Komisji szczegółowe sprawozdanie na temat wdrożenia tego rozporządzenia.”

5 Regulacje w zakresie funduszy strukturalnych

- 5.1 W oparciu o art. 23(1) rozporządzenia Rady (EEC) nr 4253 z 19 grudnia 1988 roku (OJ L 374 z 31.12.1988, s. 1) w zakresie koordynacji działalności różnych Funduszy Strukturalnych, zmienionego rozporządzeniem (EEC) nr 2082/93 z 20 lipca 1993 roku (OJ L 193 z 31.07.1993), kraje członkowskie winny dostarczać sprawozdania nt. naruszeń przepisów w następujący sposób:

„1. Aby zagwarantować ukończenie operacji realizowanych przez promotorów publicznych czy prywatnych, kraje członkowskie winny podejmować niezbędne kroki, podczas realizacji operacji, w celu:

- regularnego sprawdzania, czy operacje finansowane przez Wspólnotę zostały przeprowadzone prawidłowo;
- zapobiegania naruszeniom przepisów i podejmowania odpowiednich działań;
- odzyskania wszelkich kwot utraconych w wyniku naruszenia prawa czy zaniedbania. Z wyjątkiem sytuacji, gdy kraj członkowski, i/lub pośrednik i/lub promotor mogą dostarczyć dowód na to, że nie był/byli odpowiedzialny/i za dane naruszenie przepisów czy zaniedbanie, kraje członkowskie są odpowiedzialne za zwrot wszelkich kwot nieprawidłowo wypłaconych. W przypadku pożyczek o charakterze globalnym, pośrednik może, za zgodą danego kraju członkowskiego oraz Komisji, wystąpić o gwarancję bankową lub inne ubezpieczenie pokrywające to ryzyko.

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

Kraje członkowskie winny informować Komisję o krokach podejmowanych w tym celu, i w szczególności muszą przekazać Komisji opis systemów zarządzania i kontroli wewnętrznej, które mają zapewnić skuteczną realizację operacji. Winny one regularnie informować Komisję o stopniu zaawansowania postępowania administracyjnego i sądowego.

Kraje członkowskie winny przechowywać i udostępniać Komisji wszelkie odpowiednie sprawozdania dotyczące systemów kontroli na szczeblu krajowym w odniesieniu do przedsięwzięć zawartych w danych programach czy innych operacjach."

- 5.2 Ponadto, rozporządzenie Komisji (EC) nr 1681/94 z 11 lipca 1994 roku (OJ L 178 z 12.07.1994) obejmuje naruszanie przepisów oraz odzyskiwanie wszelkich kwot nienależycie wypłaconych w zakresie funduszy strukturalnych jak również organizację systemu informacji w tym zakresie.

Pozostałe zagadnienia ustawowe6 Komitet Doradczy ds. Koordynacji Zapobiegania Oszustwom

- 6.1 Kontroler powinien być świadomy tego, że w oparciu o decyzję Komisji nr 94/140/EC z 23 lutego 1994 roku (OJ L 61 z 04.03.1994) powstał Komitet Doradczy ds. Koordynacji Zapobiegania Oszustwom, z mocą od 1 marca 1994 roku.
- 6.2 Komitet, pod kierownictwem Komisji, składa się z dwóch przedstawicieli każdego kraju członkowskiego, którym mogą pomagać dwaj urzędnicy zajmujący się tymi zagadnieniami.
- 6.3 Rolą Komitetu jest doradzanie Komisji w kwestiach dotyczących zapobiegania i ścigania oszustw i naruszeń przepisów na drodze sądowej, jak również wszelkich spraw w zakresie współpracy między krajami członkowskimi lub między krajami członkowskimi a Komisją, przekraczających upoważnienia udzielone poszczególnym komitetom sektorowym, w celu organizowania bardziej skutecznych działań przeciwdziałających oszustwom.

7 Ochrona interesów finansowych Wspólnot Europejskich

- 7.1 W wyniku Szczytu w Essen (grudzień 1994) wdrożono program legislacyjny mający przekazać Komisji oraz krajom członkowskim niezbędne możliwości ustawowe w celu ochrony interesów finansowych Wspólnot. Składa się on, do tej pory, z pięciu elementów, pokrótce opisanych w następujących punktach.
- 7.2 Rozporządzenie Rady (EC Euratom) nr 2988/95 dotyczące ochrony finansowych interesów Wspólnot Europejskich zostało przyjęte 18 grudnia 1995 roku (OJ L 312 z 23.12.1995). Zasadniczo rozporządzenie to stwarza podstawy prawne dla ustalenia w ramach Wspólnoty jednolitych kar administra-

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

cyjnych o takiej samej mocy na całym obszarze Unii Europejskiej. Ponadto, rozporządzenie to zawiera definicję naruszenia przepisów.

- 7.3 W wyniku uchwały Rady (95/C 316/03) z 26 lipca 1995 roku (OJ C 316 z 27.11.1995) zredagowano Konwencję w zakresie ochrony interesów finansowych Wspólnot. Oprócz zdefiniowania po raz pierwszy oszustwa w stosunku do interesów finansowych Wspólnot Europejskich (patrz Aneks 2), Konwencja ta odgrywać będzie rolę harmonizacyjną w stosunku do prawa karnego w krajach członkowskich w odniesieniu do problemu oszustwa. Oczekuje się, że Konwencja ta odegra istotną rolę w ściganiu oszustw międzynarodowych na drodze sądowej.
- 7.4 Proponowana uchwała Rady tworząca Protokół²³ o ochronie interesów finansowych Wspólnot uzupełnia powyższą Konwencję przez:
- zdefiniowanie odpowiedzialności karnej osób prawnych;
 - zdefiniowanie i uszczegółowienie przestępstwa polegającego na „praniu” zysków pochodzących z oszustw popełnionych przeciwko interesom finansowym Wspólnot oraz
 - wdrożenie procedur wzmacniających współpracę sądową.
- 7.5 Zaproponowano kolejną uchwałę Rady formułującą dalszy Protokół. Zajmuje się on jurysdykcją krajów członkowskich w przypadkach korupcji ze strony urzędników Wspólnoty Europejskiej w ramach ich obszarów działania. Zgodnie z tym Protokołem, urzędnicy Wspólnoty będą podlegać temu samemu prawu karnemu co urzędnicy na szczeblu krajowym.
- 7.6 I, na koniec, zaproponowano rozporządzenie Rady, która rozszerza prawa Komisji do wykonywania kontroli i inspekcji na miejscu w celu wykrycia oszustw i naruszeń przepisów w krajach członkowskich.

²³ Z prawnego punktu widzenia, dwa Protokoły wymienione w punktach 7.4. i 7.5. będą miały ten sam status i moc wiążącą jak sama Konwencja (pkt. 7.3) z tego powodu, że zostaną one przyjęte w oparciu o te same procedury, tj. te, które przewidziano w Tytule VI Traktatu Unii Europejskiej, a w szczególności ratyfikowane przez krajowe parlamenty.

Grupa 5

Wytyczna 52

NIEPRAWIDŁOWOŚCI**ANEKS 2: Definicja nieprawidłowości**

1. Niniejsza Wytyczna dotyczy kontroli nieprawidłowości, gdzie pojęcie nieprawidłowości zostało zdefiniowane w rozporządzeniu Rady (EC, Euratom) nr 2988/95 z 18 grudnia 1995 roku (art. 1 pkt 2) w następujący sposób:

„Nieprawidłowość” oznacza wszelkie pogwałcenie jakiegoś postanowienia prawa Wspólnoty wynikające z pominięcia przez podmiot gospodarczy, które dokonuje uszczerbku, lub dokonałby takiego uszczerbku wobec ogólnego budżetu Wspólnot, lub budżetów przez nich zarządzanych albo przez zmniejszenie, lub utratę dochodu należnego z własnych zasobów, zbieranego bezpośrednio w imieniu Wspólnot, lub też przez nieuzasadnione wydatki.“

2. W uchwale Rady z 26 lipca 1995 roku formułującej Konwencję nt. ochrony finansowych interesów Wspólnot Europejskich, kraje członkowskie Unii Europejskiej uzgodniły, że oszustwo na szkodę finansowych interesów Wspólnot to:

„(a) w odniesieniu do wydatków, wszelkie działanie lub zaniechanie dotyczące:

wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, nieprawidłowych lub niekompletnych oświadczeń, sprawozdań lub dokumentów, skutkującego niewłaściwą alokacją funduszy lub bezprawnym ich ukryciem przed ogólnym budżetem Wspólnot Europejskich lub budżetami zarządzanymi przez Wspólnoty lub w ich imieniu;

nieujawnienia informacji, naruszając tym samym konkretny obowiązek, z tym samym co wyżej skutkiem;

niewłaściwego wykorzystania takich funduszy w celach innych niż te, na które zostały one pierwotnie przydzielone;

- (b) w odniesieniu do dochodów, wszelkie działanie lub zaniechanie dotyczące:

wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, nieprawidłowych lub niekompletnych oświadczeń, sprawozdań lub dokumentów, skutkującego bezprawnym pomniejszeniem zasobów ogólnego budżetu Wspólnot Europejskich lub budżetów zarządzanych przez Wspólnoty lub w ich imieniu;

nieujawnienia informacji, naruszając tym samym konkretny obowiązek, z takim samym skutkiem, jak opisany powyżej;

niewłaściwego wykorzystania prawnie osiągniętych korzyści, z takim samym skutkiem, jak opisany powyżej.“

WYTYCZNA 53: PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI

Spis treści	Punkt
<i>Standardy kontroli INTOSAI</i>	1
<i>Wstęp</i>	2
<i>Rola najwyższych organów kontroli</i>	3
<i>Podstawy księgowości</i>	4
<i>Zasady i metody księgowości</i>	5
<i>Sprawozdania finansowe</i>	6
<i>System kontroli wewnętrznej</i>	7
<i>Kontrola wewnętrzna</i>	8
 <i>Podstawy księgowości oraz związane z nią sprawozdania finansowe</i>	 Aneks 1
<i>Zasady księgowości zawarte w Czwartej Dyrektywie Rady (EEC)</i>	Aneks 2
<i>Cechy jakościowe sprawozdań finansowych</i>	Aneks 3
<i>Słowniczek terminologiczny</i>	Aneks 4
<i>Lista dokumentów źródłowych oraz innych zalecanych pozycji</i>	Aneks 5

1 Standardy kontroli INTOSAI

1.1 Punkt 23 „Standardów kontroli INTOSAI” stwierdza, że:

„Opracowanie właściwych systemów informacji, kontroli, oceny oraz sprawozdawczości w ramach administracji ułatwia proces rozliczalności. Kierownictwo jest odpowiedzialne za prawidłowe sporządzenie oraz wystarczającą formę i treść sprawozdań finansowych i innych informacji.”

1.2 Ponadto punkt 25 „Standardów kontroli INTOSAI” mówi, że:

„Odpowiednie władze powinny zadbać o upowszechnienie możliwych do przyjęcia standardów rachunkowości w zakresie sprawozdawczości i jawności finansowej dla potrzeb administracji”.

1.3 W końcu, w punkcie 28 „Standardów kontroli INTOSAI” znajdujemy:

„Konsekwentne stosowanie możliwych do przyjęcia standardów rachunkowości powinno prowadzić do rzetelnego przedstawiania sytuacji finansowej oraz wyników działalności.”

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI**2 Wstęp**

- 2.1 Celem niniejszej Wytycznej jest dostarczenie najwyższemu organowi kontroli, określanemu dalej również jako „kontroler zewnętrzny”, zaangażowanemu w kontrolę działalności Wspólnoty Europejskiej, informacji i wskazówek co do promowania właściwych rozwiązań w zakresie księgowości.
- 2.2 Z uwagi na to, że ustawowe upoważnienia dla najwyższego organu kontroli mogą nakładać na niego różne obowiązki w odniesieniu do promowania właściwych rozwiązań księgowych, informacje oraz wskazówki zawarte w niniejszej Wytycznej należy stosować w zależności od konkretnych okoliczności.
- 2.3 Z punktu widzenia najwyższego organu kontroli można uważać, że promocja właściwych rozwiązań księgowych wywiera wpływ w czterech obszarach księgowości, finansów lub organizacji:
 - a. podstawy księgowości;
 - b. zasady i metody księgowe;
 - c. sprawozdania finansowe;
 - d. system kontroli wewnętrznej i kontrola wewnętrzna.
- 2.4 Celem niniejszej Wytycznej jest wypracowanie pojęć odnoszących się do każdego z powyższych obszarów w celu pokazania ich roli w promowaniu właściwej praktyki księgowej w sektorze publicznym oraz w celu określenia wpływu najwyższych organów kontroli na definicję i ocenę każdego z tych czterech elementów. Właściwa praktyka księgowa służy nie tylko przygotowaniu i prezentacji księgowości i informacji finansowej o wysokiej jakości, ale także przygotowaniu wysokiej jakości informacji zarządczej, która z kolei stanowi podstawę racjonalnych decyzji zarządczych, a w efekcie, dobrego zarządzania finansowego.
- 2.5 Dla celów niniejszej Wytycznej sprawozdania finansowe można definiować jako wszelkie dokumenty finansowe publikowane w imieniu jednostki składającej sprawozdanie, które zostają poddane kontroli. Sprawozdania finansowe, co zostanie opisane bardziej szczegółowo w pkt 6.7, zazwyczaj zawierają podsumowanie dochodów i wydatków za dany okres, bilans, sprawozdanie z przepływów gotówkowych oraz uwagi i inne wyjaśnienia, stanowiące ich integralną część. Jednakże sprawozdania finansowe nie zawierają takich pozycji jak raporty i analizy przeprowadzane przez kierownictwo, ani podobnych pozycji, które można zamieścić w raporcie finansowym czy rocznym, chyba że wymagana jest ich publikacja i poddanie kontroli przez najwyższy organ kontroli na mocy przepisów prawa.

3 Rola najwyższych organów kontroli

- 3.1 Na ogół najwyższe organy kontroli nie odgrywają jakiegś uznanego ustawowej roli w tworzeniu standardów księgowych ani w definiowaniu formy i treści

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI

informacji finansowych, chociaż przedmiotem ich troski jest wywieranie wpływu, w zależności od potrzeb, na władze ustawodawcze lub administracyjne, tak aby wspomóc promocję właściwych rozwiązań księgowych. Z drugiej strony, wywierają one duży wpływ na zagadnienia techniczne kontroli, dziedziny doradztwa i konsultingu, opierając się na swej pracy wykonywanej w tych samych obszarach. Ponadto najwyższe organy kontroli są bez wątpienia zewnętrznymi partnerami, którzy wykazują największe zainteresowanie praktyką księgową danej instytucji, w przeciwieństwie do jej pozostałych zewnętrznych partnerów, którzy są raczej użytkownikami jej informacji księgowych i finansowych (władze udzielające absolutorium, kredytodawcy itd.). Najwyższe organy kontroli mogą interweniować na każdym etapie procesu definiowania i oceny rozwiązań księgowych, a ich interwencja może przybierać następujące postaci:

- a. Udział w definiowaniu właściwych rozwiązań księgowych. Obejmuje on dokonywanie spostrzeżeń na temat podstawy księgowości oraz jednostki przedkładającej sprawozdanie, zasad i metod księgowych, jak również treści i formy sprawozdań finansowych. Ogólnie mówiąc, najwyższe organy kontroli w różnym stopniu przewodzą różnym instytucjom w rozważaniu tych zagadnień, zawsze jednak respektując ramy prawne określone przez ustawodawcę.
 - b. Analiza stosowania najlepszych rozwiązań księgowych. Najwyższe organy kontroli mogą tutaj spełniać swą podstawową funkcję - niezależnego eksperta, któremu powierzono zadanie wyrażenia opinii na temat sprawozdań finansowych oraz jakości danych rozwiązań księgowych. Pokrywa się to z punktami wymienionymi powyżej pod (a), jak również np. z analizą systemu kontroli wewnętrznej.
 - c. Analiza jakości ram finansowych i księgowych. Ten aspekt działalności najwyższych organów kontroli stanowi funkcję sprzężenia zwrotnego i opiera się częściowo na pracach wykonanych powyżej w (b). Celem tutaj jest zapewnienie, aby ramy ustawodawcze, finansowe oraz księgowe, w których funkcjonują kontrolowane jednostki, były dostosowane do ich działalności i sprzyjały stosowaniu najlepszych rozwiązań księgowych. To przez analizy tego rodzaju najwyższe organy kontroli mogą wywierać wpływ na proces, o którym mowa powyżej w pkt 3.1.
- 3.2 W końcu, najwyższe organy kontroli muszą zapewnić utrzymanie rozróżnienia między swą rolą kontrolera, w ramach której wydają niezależną opinię na temat sprawozdań finansowych i/lub poprawności zarządzania finansami, a rolą wspierającą i doradczą, w której ramach składają propozycje i nadzorują realizację projektów lub procedur w instytucjach poddanych kontroli. Podobnie tutaj, najwyższe organy kontroli winny zapewnić zgodność różnych opinii oraz porad udzielanych na ten sam temat oraz związek tych opinii i porad z postawionym im zadaniem.

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI**4 Podstawy księgowości**

- 4.1 Podstawa księgowości odnosi się do zasad księgowych, które określają etap realizacji danej transakcji lub zajścia danego wydarzenia, na którym skutki takiej transakcji czy wydarzenia zostaną zarejestrowane w księgach. Podstawa ta, która jest wyznaczana celami sprawozdań finansowych (patrz punkty 6.1 i 6.2 niżej) oraz przez otoczenie, w którym dana instytucja funkcjonuje, może przebiegać od „bazy gotówkowej”, która technicznie jest najmniej rozwinięta, przez „zmodyfikowaną bazę gotówkową”, „zmodyfikowaną metodę memoriałową”, aż do „metody memoriałowej” - stosowanej przez większość przedsiębiorstw w sektorze prywatnym oraz niektóre jednostki organizacyjne sektora publicznego i quasi-publicznego.
- 4.2 Aneks 1 do niniejszej Wytycznej zawiera bardziej rozbudowaną definicję tych czterech metod, wraz ze zwięzłym opisem związanej z nimi informacji finansowej.
- 4.3 Te cztery zaproponowane modele można zaadaptować do konkretnych wymagań sektora publicznego oraz użytkowników. Jednakże celem tutaj jest promocja przyjęcia takich ram, które w połączeniu ze stosowanymi zasadami księgowości i zaprezentowanymi sprawozdaniami finansowymi, w najlepszy sposób przyczyniają się do realizacji celów informacji finansowej, tj. spełnienia wymogów jej użytkowników i pokazywania działalności zainteresowanej instytucji w kontekście sektora publicznego, zobowiązanej do przestrzegania przepisów określonych przez ustawodawcę.
- 4.4 Należy jednakże zauważyć, że w sektorze publicznym niektórych krajów dają się słyszeć głosy na rzecz promocji tych podstaw księgowości, które są bliskie metodzie memoriałowej. Daje się to wytłumaczyć m.in. zapotrzebowaniem na obszerną informację finansową o sytuacji finansowej oraz wykonywaniu zadań przez jednostkę przedkładającą sprawozdanie, co zostało wyrażone przez inwestorów w kontekście programów prywatyzacyjnych realizowanych w wielu krajach.

5 Zasady i metody księgowości

- 5.1 Celem zasad i metod księgowości jest wskazanie, jak należy zarejestrować w sprawozdaniach finansowych skutki transakcji i wydarzeń. Dwie zasady przedstawione poniżej („ciągle działające przedsiębiorstwo” oraz „niezmienność”) uważa się za fundamentalne i zakłada się, że są one stosowane. Nie trzeba o nich wspominać w uwagach do sprawozdań finansowych. Jednakże, jeśli nie są one przestrzegane, fakt taki należy podać, wraz z powodami takiego stanu rzeczy:
- a. Ciągle działające przedsiębiorstwo. Daną instytucję zazwyczaj rozpatruje się jako ciągle działające przedsiębiorstwo, kontynuujące swą działalność w dającej się przewidzieć przyszłości. Zakłada się, że instytucja ta nie ma

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI

ani zamiaru ani nie jest zmuszona do likwidacji czy istotnego zmniejszenia skali swych operacji. Nawet jeśli ta zasada w teorii nie odnosi się do sektora publicznego, zasługuje ona na wspomnienie, choćby tylko w celu wykazania więzi ze sprawozdaniami finansowymi oraz informacją, jaką winny one zawierać (np. gdy wdrażane są plany restrukturyzacji na dużą skalę, lub gdy jakaś jednostka ulega likwidacji lub podlega prywatyzacji).

- b. Niezmiennność. Zakłada się, że zasady i metody księgowe pozostaną niezmiennie w poszczególnych okresach sprawozdawczych, z wyjątkiem uzasadnionych zmian, których istotne skutki należy kwantyfikować w uwagach do sprawozdań finansowych.

5.2 Poniżej zamieszczono trzy zasady, które winny determinować wybór polityki księgowej przez instytucję:

- a. Ostrożność. Transakcje instytucji mogą znajdować się w otoczeniu niepewności. A zatem roztropność polega na rozsądnej ocenie faktów, aby uniknąć ryzyka przenoszenia w przyszłość obecnych niepewności, które mogą być szkodliwe dla majątku i wyników tej instytucji.
- b. Przewaga treści nad formą. Transakcje lub inne wydarzenia w życiu instytucji należy uzasadnić i zaprezentować zgodnie z ich treścią oraz rzeczywistością finansową, a nie tylko zgodnie z ich formą prawną.
- c. Istotność. Sprawozdania finansowe winny ujawniać wszystkie operacje na tyle istotne, aby wpływać na oceny i decyzje, jak również wszystkie te informacje, które sprawiają, że sprawozdania finansowe stają się czytelne i zrozumiałe. Należy zauważyć, że w sektorze publicznym pojęcie istotności jest nie tylko funkcją wartości, lecz również charakteru rozważanego zagadnienia i należy rozważyć też kontekst, w którym ono się pojawia.

5.3 Pozostałe zasady i metody księgowości dotyczą sposobu traktowania transakcji lub szczególnych wydarzeń, takich jak rachunek przychodów i wydatków, transakcji w walutach obcych itd. Niektóre instytucje w sektorze publicznym prowadzą działalność handlową, której analizowanie i rozliczenie wymaga przyjęcia konkretnej polityki księgowej. W tym przypadku wypróbowanie różnych standardów czy metod ustalania i rejestrowania dochodów może okazać się pożyteczne.

5.4 Kontroler zewnętrzny musi ustalić, czy wybrane zasady księgowe stanowią część spójnego, uznanego zestawu standardów, przystosowanego do działalności danej instytucji oraz jej ograniczeń. Ponadto, musi on stwierdzić, czy obejmują one wszystkie ważne aspekty działalności danej instytucji²⁴.

24 Artykuł 31(1) Czwartej Dyrektywy Rady (EEC) 78/660 z 25 lipca 1978 r. (OJ L 222 z 14.08.1978, s. 11) zawiera zestawienie ogólnych zasad, które należy stosować w celu dokonania oceny pozycji wykazywanych w sprawozdaniach rocznych niektórych rodzajów firm. Dyrektywa ta ma zastosowanie we wszystkich krajach członkowskich Wspólnoty Europejskiej. Chociaż wymienione zasady odnoszą się głównie do firm sektora prywatnego, najwyższe organy kontroli mogą pracować w podmiotach sektora publicznego, gdzie zasady księgowe opierają się na postanowieniach Czwartej Dyrektywy. Aneks 2 do niniejszej Wytycznej przedstawia odnośny tekst tej Dyrektywy i analizuje zakres zgodności zawartych tam ogólnych zasad księgowości z zasadami zamieszczonymi powyżej w punktach 5.1 i 5.2.

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI**6 Sprawozdania finansowe****Cele**

- 6.1 Ogólną zasadą jest, że celem sprawozdań finansowych każdej instytucji, lub grupy instytucji, jest dostarczenie ich użytkownikowi informacji na temat sytuacji finansowej, wykonania zadań oraz rozwoju sytuacji finansowej tej instytucji czy grupy instytucji. W kontekście sektora publicznego cele te obejmują, oprócz wymienionych powyżej, dostarczanie informacji na temat zgodności realizowanych operacji z wymaganiami prawnymi, tak aby daną instytucję można należycie rozliczyć.
- 6.2 Bardziej dokładnie, w kontekście sektora publicznego można wymienić i określić następujące cele:
- a. Dostarczanie użytkownikom potrzebnej im informacji. Definicja potrzeb użytkowników stanowi punkt wyjścia dla opracowania sprawozdań finansowych;
 - b. Poinformowanie użytkowników, czy budżet i operacje przeprowadzone w trakcie roku obrotowego były realizowane zgodnie z wymaganiami prawa. Należy zauważyć, że same sprawozdania finansowe nie udzielają takiej informacji, jest ona zawarta w raporcie sporządzanym przez kontrolera zewnętrznego opierającego się na tych samych sprawozdaniach finansowych, który to raport może być do nich dołączony;
 - c. Pomoc użytkownikom w lepszym zrozumieniu charakteru, wielkości i zakresu działań sektora publicznego oraz jego stanie finansowym, lub jeśli zajdzie taka potrzeba, o stanie finansowym działań, które wchodzą w jego skład;
 - d. Pomoc użytkownikom w lepszym zrozumieniu i prognozowaniu, w jaki sposób sektor publiczny finansuje swą działalność;
 - e. Pomoc użytkownikom w lepszym zrozumieniu i prognozowaniu wyników działalności sektora publicznego;
 - f. Pomoc użytkownikom w ustaleniu, czy sektor publiczny osiągnął swe cele i określeniu kosztów jego działalności. Ten aspekt odgrywa ważną rolę w ocenie działalności sektora publicznego;
 - g. Poinformowanie użytkowników o ilościowych aspektach realizacji budżetu; aspekty jakościowe omówiono w poprzednich punktach.

(Uwaga: punkty a, c, d, e i f wzięto z Oświadczenia nr 2 „Cele rządowych sprawozdań finansowych“, wydanego przez Komisję INTOSAI ds. Standardów Księgowych, w skład którego wchodzi najwyższe organy kontroli niektórych krajów członkowskich Unii Europejskiej).

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCIUżytkownicy

6.3 Korzystających z danych zawartych w sprawozdaniach finansowych można przydzielić do następujących kategorii:

- a. politycy, działający albo jako ustawodawcy, albo władza udzielająca absolutorium. Politycy są głównymi osobami korzystającymi ze sprawozdań finansowych, do których odnosi się pkt 6.2 powyżej. Można to wyjaśnić tym, że ogólnie to oni ustanawiają prawo regulujące charakter informacji finansowej, którą muszą sporządzać instytucje sektora publicznego. Zadaniem zainteresowanych instytucji jest sporządzanie, jeśli to konieczne z pomocą konsultantów zewnętrznych, wymaganej informacji. Rolą najwyższych organów kontroli jest wydawanie opinii o sprawozdaniach finansowych, tj. ustalenie, czy spełniają one swe zadanie zgodnie z przepisami regulującymi ich sporządzanie i prezentację;
- b. społeczeństwo;
- c. pracownicy instytucji sporządzającej sprawozdania finansowe;
- d. zewnętrzni partnerzy handlowi, tacy jak kredytodawcy, dostawcy i klienci;
- e. ekonomiści, analitycy polityczni, oraz grupy specjalnego zainteresowania;
- f. środki masowego przekazu.

(Uwaga: punkty a oraz d zostały zaczerpnięte z Oświadczenia nr 1 „Osoby korzystające z rządowych sprawozdań finansowych” wydanego przez Komisję INTOSAI ds. Standardów Księgowych).

6.4 W kontekście Wspólnoty Europejskiej Komisja sporządza sprawozdania finansowe z zakresu realizacji budżetu Wspólnoty przez kraje członkowskie oraz departamenty samej Komisji. Europejski Trybunał Obrachunkowy bada te sprawozdania finansowe, które są następnie rozpatrywane przez władze udzielające absolutorium. Specyfika tej sytuacji wynika z faktu, że znaczna część wydatków jest zarządzana przez kraje członkowskie. A zatem najwyższe organy kontroli krajów członkowskich mają ważną rolę do odegrania, ponieważ mogą one działać aktywnie na szczeblu krajowym w odniesieniu do rozwiązań księgowych, przyczynić się do ulepszenia sprawozdań finansowych Wspólnot.

6.5 Poprzednie punkty wskazują, że wymagania tych różnych kategorii użytkowników znacznie różnią się między sobą, czy to jeśli chodzi o ilość informacji, ilość szczegółów lub stopień skomplikowania technicznego. Sprawozdania finansowe winny dostarczać każdej z tych kategorii informację, jakiej potrzebuje. Może ona odnosić się do zwykłego obywatela, który staje się świadomy działalności danej instytucji, przez ocenę osiągnięcia bardzo precyzyjnie określonych celów przez polityków czy ekonomistów, aż do skorzystania przez odnośną władzę ze swego prawa do udzielenia absolutorium. Kontroler zewnętrzny w swej doradczej roli pomaga, aby sprawozdania finansowe były przystosowane do oczekiwań ich użytkowników.

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCITreść i forma

- 6.6 Przed podjęciem rozważań na temat treści i formy samych sprawozdań finansowych, należy zbadać zagadnienie „jednostki przedkładającej sprawozdanie”, tj. całość działalności rozliczanej przez sprawozdania finansowe. Jednostka przedkładająca sprawozdanie może być szeroko rozumiana i obejmować wszystkie działania lub instytucje kontrolowane lub pozostające własnością rządu lub przeciwnie, obejmować jedynie jeden konkretny rodzaj działalności lub jedną konkretną instytucję. Kontroler powinien ustalić, czy jednostka przedkładająca sprawozdanie została odpowiednio określona, gdyż determinuje to nie tylko rodzaj informacji, która zostanie zaprezentowana w sprawozdaniach finansowych, lecz również metodę konsolidacji lub łączenia różnych kont służących do sporządzenia tych właśnie sprawozdań finansowych.
- 6.7 Sprawozdania finansowe tworzą całość, która składa się z następujących części:
- Rachunek „zysków i strat”, lub „wpływów i wypłat” (w języku francuskim „de compte de gestion”). Obejmuje on, tam gdzie ma to zastosowanie, analizę przychodów według źródeł, analizę wydatków według programów lub działalności, oraz analizę wykorzystania różnych rodzajów dotacji oraz wahań rezerw;
 - Bilans obejmujący aktywa i pasywa oraz stan rezerw;
 - Sprawozdanie z przepływów gotówkowych, dokumentujące źródła i wykorzystanie funduszy;
 - Uwagi do sprawozdań finansowych, łącznie z opisem stosowanych zasad i metod księgowych, jak również całość informacji, umożliwiające użytkownikowi zrozumienie sprawozdań finansowych i sformułowanie swej opinii. Niektóre specjalne pozycje, jak wydarzenia czy transakcje nadzwyczajne lub te, które dotyczą ubiegłych okresów finansowych, wydarzeń mających miejsce po sporządzeniu bilansu, jak również strat i zysków nadzwyczajnych, trzeba wyjaśnić w tych uwagach, jeśli uważa się, że mają takie znaczenie, iż nieopublikowanie ich naraziłoby na szwank możliwość zrozumienia przez użytkowników danych sprawozdań finansowych, dokonania ich oceny oraz podjęcia racjonalnych decyzji w oparciu o zawarte w nich informacje;
 - Pozostały materiał wyjaśniający, jeśli to celowe, który może zawierać wskaźniki wykonania zadań.
- 6.8 Sprawozdania finansowe muszą jasno określać walutę i jednostki (tysiące czy miliony), w których zostały wyrażone, datę zamknięcia ksiąg, oraz okres obrachunkowy. Przydatne jest również, jeśli sprawozdania finansowe przedstawiają dane za dwa kolejne okresy, co ułatwia dokonywanie porównań danych oraz pomiaru zmian sytuacji finansowej i stopnia realizacji zadań przez daną jednostkę.

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCICechy jakościowe sprawozdań finansowych

- 6.9 Cechy jakościowe są to atrybuty, które sprawiają, że informacja zamieszczona w sprawozdaniach finansowych jest przydatna czytelnikom. Główne cechy to zrozumiałość, istotność, wiarygodność i porównywalność. Pojęcia te zostały zdefiniowane szczegółowo w Aneksie 3 do niniejszej Wytycznej.

7 System kontroli wewnętrznej

- 7.1 Podstawa księgowości, zasady księgowe oraz dobrze określone sprawozdania finansowe przystosowane do działalności i ograniczeń danej instytucji nie wystarczają, aby zapewnić wiarygodność sporządzonych przez nią sprawozdań finansowych i/lub jakość zarządzania finansami. Ważne jest, aby dana instytucja wdrożyła i utrzymywała system kontroli wewnętrznej o wysokiej jakości.
- 7.2 Obowiązek utworzenia systemu kontroli wewnętrznej spoczywa na kierownictwie kontrolowanej jednostki. Jest to całość polityki i wszelkie procedury wypracowane i wdrożone przez kierownictwo jednostki w celu:
- oszczędnego, wydajnego i skutecznego osiągnięcia celów jednostki;
 - przestrzegania zewnętrznych zasad (ustawy i rozporządzenia) oraz polityki kierownictwa;
 - zabezpieczenia aktywów i informacji;
 - zapobieżenia i wykrycia oszustw i błędów oraz
 - zapewnienia jakości rejestrów księgowych oraz terminowego sporządzania wiarygodnej informacji finansowej i sprawozdań kierownictwa.
- 7.3 Pojęcie systemu kontroli wewnętrznej rozciąga się poza ściśle księgowe i finansowe względy i obejmuje dwa elementy: środowisko kontroli oraz procedury kontroli wewnętrznej. Zostały one wyjaśnione bardziej szczegółowo w punktach 2.1-2.5, Wytycznej 21 „Ocena i badanie systemów kontroli wewnętrznej“.
- 7.4 Poniższe punkty wskazują, w jaki sposób najwyższe organy kontroli mogą pomóc odpowiednim władzom w ich staraniach na rzecz zapewnienia jakości systemów kontroli wewnętrznej.
- a. Analiza środowiska kontroli danej instytucji. Najwyższe organy kontroli mogą ocenić jakość środowiska kontroli każdej instytucji, badając spełnianie kryteriów odpowiadających wzorom najlepszych rozwiązań w dziedzinie organizacji i zarządzania;
 - b. Szczegółowa analiza procedur kontroli wewnętrznej. Analiza ta dotyczy procedur, które prowadzą do sporządzenia i zaprezentowania sprawozdań finansowych zawierających cechy opisane w pkt. 6.9;
 - c. Jakość komunikowania się. Najwyższe organy kontroli muszą stwierdzić, czy mogą skutecznie komunikować się z badanymi instytucjami,

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI

aby zwrócić ich uwagę na problemy i niedociągnięcia napotkane podczas oceny systemów kontroli wewnętrznej oraz analizy sprawozdań finansowych;

- d. Identyfikacja najlepszych rozwiązań w zakresie systemów kontroli wewnętrznej. Najwyższe organy kontroli mogą ustalać przykłady najlepszych rozwiązań i popularyzować je wewnątrz i na zewnątrz badanych instytucji przez swe raporty, seminaria, publikacje itd.

8 Kontrola wewnętrzna

8.1 I, na koniec, kontrola wewnętrzna - rozumiana jako służby kontroli wewnętrznej [Internal Audit] również wywiera bezpośredni wpływ na jakość systemów kontroli wewnętrznej oraz rozwiązań księgowych danej instytucji. Kontrola wewnętrzna jest kontrolą przeprowadzaną przez daną instytucję i jest jednym z jej najważniejszych działań. Jej funkcje składowe obejmują, m.in. badanie, ocenę i monitorowanie stosowności i skuteczności systemów księgowych i systemów kontroli wewnętrznej. W niektórych krajach Unii Europejskiej część funkcji wewnętrznej kontroli może być wykonywana przez Kontrolę Finansową lub Generalny Inspektorat Finansów. Kontrola wewnętrzna wywiera wpływ głównie na następujące obszary:

- a. ocenę systemów księgowych i systemów kontroli wewnętrznej;
- b. badanie informacji finansowej i zarządczej;
- c. ocenę procedur kontroli wewnętrznej odnoszących się do oszczędności, wydajności i skuteczności operacji i jakości niefinansowych systemów kontroli.
- d. ocenę zgodności operacji z przepisami ogólnymi, oraz przepisami w zakresie księgowości i finansów.

8.2 W kontekście powyższego, współpraca między najwyższymi organami kontroli a służbami kontroli wewnętrznej może okazać się pożyteczna, gdyż zadania realizowane przez obie strony są często komplementarne. Jednakże najwyższe organy kontroli winny brać pod uwagę fakt, że cele obydwu stron często zachodzą na siebie i winny one sprawdzić jakość kontroli wewnętrznej. Odnosnie tego ostatniego punktu - patrz Wytyczna 24 „Wykorzystanie pracy innych kontrolerów i ekspertów”. Współpraca między najwyższymi organami kontroli a kontrolą wewnętrzną może przybierać dwie postaci: uczestnictwo, wraz z zainteresowanymi władzami (zainteresowane ministerstwa, Generalny Inspektorat Finansów itd.), w promocji standardów zawodowych (jakość, standardy kontroli itd.) lub wspomaganie i doradztwo w sprawach zawodowego szkolenia, metod pracy itd.

Grupa 5

Wytyczna 53

*PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI***ANEKS 1: Podstawy księgowości oraz związane z nią sprawozdania finansowe**

Można zdefiniować cztery podstawy księgowości i związane z nimi rodzaje opracowywania i przedkładania sprawozdań finansowych²⁵:

- a. Zasada kasowa: metoda księgowa, według której wpływów nie rejestruje się na kontach, dopóki gotówka faktycznie nie wpłynie, a wydatki nie są rejestrowane do czasu faktycznej wypłaty gotówki. Sprawozdania finansowe sporządzane na tej podstawie wykazują wpłaty i wypłaty gotówkowe na przestrzeni pewnego okresu czasu (roku finansowego) a saldo gotówkowe na początku i na końcu tego okresu.
- b. Zmodyfikowana zasada kasowa: metoda, według której metoda zasady kasowej zostaje rozszerzona o objęcie w sprawozdawczym okresie obrachunkowym wpłat i wypłat gotówkowych, które odnoszą się do danego okresu obrachunkowego, lecz zachodzą w konkretnym okresie czasu po zakończeniu danego okresu obrachunkowego. W przypadku okresu obrachunkowego, który obejmuje dwanaście miesięcy od 1 stycznia do 31 grudnia roku „n”, zmodyfikowana zasada kasowa uzna wszelkie wpłaty i wypłaty gotówki odnoszące się do transakcji lub zdarzeń dotyczących tego danego roku, lecz mających miejsce, powiedzmy, w konkretnym 15-dniowym okresie po zakończeniu tego roku, tj. do 15 stycznia roku „n+1”. Sprawozdania finansowe sporządzone na 31 grudnia roku „n” według tej metody pokazują, oprócz gotówki w kasie na początek i na koniec okresu obrachunkowego, również wpłaty i wypłaty dokonane w tym 15-dniowym okresie, odpowiednio, jako aktywa i pasywa. Ten konkretny okres uznawania wpłat może być inny niż dla wypłat, a czasem uznawane są jedynie wypłaty.
- c. Zmodyfikowana zasada memoriałowa: metoda, według której transakcje lub zdarzenia są uznawane gdy zachodzą, bez względu na to czy, kiedy nastąpiła wpłata lub wypłata gotówki. Głównym zamiarem tej metody, określanej również jako księgowością wydatków, jest pomiar oraz opracowywanie i przedkładanie sprawozdań w zakresie kosztów towarów i usług nabytych w okresie obrachunkowym. Wpływy określają kwoty, które stały się należne w tym okresie. Zgłoszone aktywa obejmują gotówkę, prawa do gotówki, jak należności z tytułu dostaw, towarów i usług oraz udzielone pożyczki, jak również inwestycje. Pasywa zawierają zobowiązania z tytułu dostaw, towarów i usług oraz rozliczenia międzyokresowe bierne wraz z zaciągniętymi pożyczkami na rynku finansowym i zobowiązania emerytalne wobec pracowników.

²⁵ Niniejszy Aneks opiera się na Oświadczeniu Nr 4 „Realizacja celów rządowych sprawozdań finansowych”, wydanym przez Komisję INTOSAI ds. Standardów Księgowych.

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI

- d. Zasada memoriałowa: metoda, często określana jako księgowość kosztowa albo pełna metoda memoriałowa, bardzo podobna do powyżej opisanej zmodyfikowanej metody memoriałowej, która koncentruje się na pomiarze i przedkładaniu sprawozdań w zakresie kosztów towarów i usług zużytych w okresie obrachunkowym. Zgłoszone aktywa obejmują również aktywa fizyczne, jak ziemię, budynki oraz sprzęt, którego zużycie mierzy się amortyzacją obciążającą rachunek przychodów i wydatków, jak również rozliczenia międzyokresowe czynne. Ponadto, jako pasywa wykazuje się również długoterminowy leasing kapitałowy i przychody przyszłych okresów. Przychody w dalszym ciągu odzwierciedlają kwoty, które stały się należne w okresie obrachunkowym.

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI

ANEKS 2: Zasady księgowości zawarte w Czwartej Dyrektywie Rady (EEC)

Art. 31(1) Czwartej Dyrektywy Rady²⁶ zawiera zestawienie ogólnych zasad stosowania wyceny pozycji wykazywanych w rocznych sprawozdaniach niektórych rodzajów firm. Treść tego artykułu podano niżej:

- „1. Kraje członkowskie winny zapewnić, aby pozycje wykazywane w rocznych sprawozdaniach były wyceniane zgodnie z następującymi zasadami ogólnymi:
- (a) zakłada się, że firma prowadzi swoją działalność na zasadzie ciągłości;
 - (b) metody wyceny winny być jednolite w każdym roku obrachunkowym;
 - (c) wycenę należy przeprowadzać zgodnie z zasadą ostrożności, a w szczególności:
 - można przedstawiać jedynie zyski bilansowe;
 - należy uwzględnić wszelkie przewidywalne i potencjalne zobowiązania i straty powstałe w trakcie danego lub uprzedniego roku obrachunkowego, nawet jeśli takie zobowiązania lub straty uwidocznione zostały między datą bilansu a datą sporządzania takiego sprawozdania;
 - należy uwzględnić amortyzację w całości, bez względu na to czy wynikiem roku obrachunkowego jest strata czy zysk;
 - (d) należy uwzględnić dochody i koszty dotyczące danego roku obrachunkowego, bez względu na datę wpłaty czy wypłaty takiego dochodu czy kosztu;
 - (e) składniki aktywów i pasywów należy wyceniać oddzielnie;
 - (f) bilans otwarcia dla każdego roku obrachunkowego powinien odpowiadać bilansowi zamknięcia poprzedniego roku obrachunkowego.
2. Jedynie w wyjątkowych tego typu wypadkach mogą zachodzić odstępstwa od tych ogólnych zasad. Wszelkie odstępstwa należy uwzględnić w uwagach do sprawozdań oraz podać ich przyczyny wraz z oceną ich wpływu na aktywa, pasywa, sytuację finansową oraz zysk lub stratę.”

Powyższe zasady są podobne do tych podanych w punktach 5.1 do 5.4 głównego tekstu niniejszej Wytycznej. Jeśli chodzi o pkt 1d powyżej, metoda memoriałowa księgowości, o której tam mowa, została omówiona w Aneksie 1, pkt d niniejszej Wytycznej. Jednakże punkty 5.1 - 5.4 głównego tekstu zawierają dwie zasady, których nie zawiera powyższe zestawienie: przewaga treści nad formą oraz istotność, które zyskały na znaczeniu od czasu wydania niniejszej Dyrektywy w 1978 roku.

²⁶ Dyrektywa (EEC) 78/660 z 25 lipca 1978 r. (OJ L 222 z 14.08.1978, s. 11).

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI

ANEKS 3: Cechy jakościowe sprawozdań finansowych

Sprawozdania finansowe winny charakteryzować się pewnymi cechami, które czynią prezentowaną przez nie informację przydatną dla czytelników. Są one przedstawione poniżej, zgodnie z Oświadczeniem nr 3 „Cechy jakościowe rządowych sprawozdań finansowych”, wydanym przez Komisję INTOSAI ds. Standardów Księgowych²⁷.

- a. zrozumiałe: Informację należy zrozumieć przed jej wykorzystaniem. Rządowe sprawozdania finansowe winny przedstawiać informację w sposób przejrzysty i prosty. Należy unikać nadmiernej szczegółowości i zbyt dużego stopnia złożoności prezentacji, stosować, jeśli możliwe, wykresy i rysunki. Przedstawione wyjaśnienia powinny być nie tylko dokładne, lecz także przejrzyste i, o ile to możliwe, napisane językiem prostym, nietechnicznym. Szczególnie dotyczy to prezentowania skomplikowanych informacji i interpretacji. Należy również uważać, by unikać form prezentacji mylących odbiorcę przez nadmierne uproszczenia czy pominięcia szczegółów.
- b. istotne: Informacja jest istotna jeśli pomaga tym, którzy ją wykorzystują do realizacji swych działań. Decydując o tym, co jest istotne w sprawozdaniu, osoby sporządzające rządowe sprawozdania finansowe winny wziąć pod uwagę działalność i zapotrzebowanie na informacje zgłaszane przez użytkowników. Istotność obejmuje wiele innych cech jakościowych wyszczególnionych w tym Oświadczeniu. Np. jeśli informacja jest spóźniona, może już nie być uznana za istotną. Sprawozdania winny obejmować pełną charakterystykę i zakres przedstawianych działań o charakterze finansowym.
- c. wiarygodne: Informacja wiarygodna wiernie przedstawia to, co zamierzała zaprezentować. Winna być dokładna w ramach akceptowalnej tolerancji, pozbawiona uprzedzeń, kompletna oraz możliwa do sprawdzenia. Wiarygodność nie oznacza precyzji czy absolutnej pewności. Np. rządowe sprawozdania finansowe mogą ujmować szacunki kwot należnych partnerom zewnętrznym, które nie są znane z pewnością, lecz co do których występuje duże prawdopodobieństwo istnienia takiego zobowiązania. Sprawozdania takie winny ujawniać, w możliwym stopniu, wszelkie znaczące przypuszczenia i niepewności.
- d. ważne: Informacja jest ważna, jeśli można by się racjonalnie spodziewać, iż wpływa ona na działania tych, którzy ją wykorzystują. Jakaś pozycja może być ważna z uwagi na jej wielkość lub charakter. Waga jest przed-

²⁷ Jak wskazano w tytule tego Oświadczenia, Komisja INTOSAI ds. Standardów Księgowych jest zdania, że cechy te odnoszą się do całości rządowych sprawozdań finansowych, a nie tylko do sprawozdań finansowych podmiotów sektora publicznego, stanowiących ogólnie część sprawozdań finansowych przedkładanych przez rząd lub podmioty sektora publicznego.

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI

miotem oceny. Czynniki brany pod uwagę przez osoby sporządzające rządowe sprawozdania finansowe oraz kontrolerów przy ustalaniu ważności są: cel sprawozdania, działalność użytkownika oraz charakter i rodzaj informacji, jakiej potrzebują do podjęcia decyzji i rozliczenia odpowiedzialności, jak również charakter samej jednostki.

- e. terminowe: Rządowe sprawozdania finansowe należy publikować wkrótce po zakończeniu przedstawianych w nich zdarzeń, aby pomóc ich użytkownikom w realizacji działań. Sama terminowość nie czyni informacji przydatną. Terminowy i realistyczny szacunek może być bardziej pożyteczny niż informacja dokładna, jeśli jej przygotowanie trwało wiele miesięcy.
- f. konsekwentne: Aby być zrozumiałą, informacja w rządowych sprawozdaniach finansowych lub komplecie takich sprawozdań winna być sporządzona w oparciu o te same zasady księgowe w stopniu, w jakim to jest możliwe. Konsekwencja pozwala tym, którzy korzystają ze sprawozdań finansowych lub zestawów takich sprawozdań o działalności rządowej, przesuwając się od wielkości zagregowanych do ich składowych, przechodzić od jednego sprawozdania do drugiego z łatwością i ufnością. Jeśli podstawa księgowości i sposób prezentacji uległy zmianie z okresu na okres ze względu na to, że np. przyjęto bardziej właściwą politykę księgową lub standard, fakt ten oraz jego wpływ na wynikający z takich zmian raport finansowy powinien być naświetlony i jasno wytłumaczony.
- g. porównywalne: Informacja jest porównywalna jeśli ci, którzy ją wykorzystują, są w stanie zidentyfikować podobieństwa i różnice, albo między dwoma lub większą liczbą podmiotów rządowych w danym momencie czasowym, lub w ramach danej jednostki w jakimś okresie czasu. Podobnie jak w przypadku cechy konsekwencji, podstawę księgowości i prezentacji, jak również skutki wszelkich zmian dokonywanych z okresu na okres, należy naświetlić i wytłumaczyć w sposób przejrzysty.

Oświadczenie nr 3 „Cechy jakościowe rządowych sprawozdań finansowych” wskazuje również, że stosując te cechy, osoby sporządzające rządowe sprawozdania finansowe oraz kontrolerzy winni posługiwać się profesjonalnym osądem, oceniać korzyści i koszty, czynić ustępstwa na rzecz znaczenia przypisywanego każdej z tych poszczególnych cech, rozważać przewagę treści nad formą oraz charakteryzować się ostrożnością.

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI**ANEKS 4: Słowniczek terminologiczny²⁸**

Aktywa	Przedmioty posiadające wartość, stanowiące legalną własność rządu (lub podmiotu sektora publicznego).
Bilans	Sprawozdanie finansowe wykazujące co rząd (lub podmiot sektora publicznego) posiada (jego aktywa) oraz co rząd (lub podmiot sektora publicznego) jest winien (jego pasywa) w danym momencie czasowym.
Nadwyżka bądź deficyt	Różnica między przychodami a wydatkami (nadwyżka powstaje, gdy przychody przekraczają wydatki, a deficyt jest wynikiem wyższych wydatków niż przychody).
Pasywa	Kwoty, które trzeba będzie legalnie zapłacić w przyszłości w wyniku zdarzeń i transakcji mających miejsce w przeszłości (np. zobowiązania z tytułu dostaw towarów i usług, jak również rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania do wypłaty emerytur pracowniczych, spłaty pożyczek rządowych itd.).
Zasada kasowa	Metoda rejestrowania transakcji, według której przychody są rejestrowane jedynie wówczas, gdy następuje wpływ gotówki, a wydatki jedynie, gdy nastąpił wypływ gotówki.
Zasada memoriałowa	Metoda rejestrowania transakcji, według której przychody są rejestrowane w okresie, w jakim są one uzyskane, a wydatki w okresie, w jakim są ponoszone, bez względu na to, czy transakcje zostały ostatecznie zrealizowane przez przyjęcie czy wydanie gotówki.

²⁸ Lista ta została zaczerpnięta ze Słowniczka dołączonego do opracowania „Użytkownicy rządowych sprawozdań finansowych oraz rządowej informacji finansowej” wydanego przez Komisję INTOSAI ds. Standardów Księgowych.

Grupa 5

Wytyczna 53

*PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI***ANEKS 5: Lista dokumentów źródłowych
oraz innych zalecanych pozycji****INTOSAI**

- „Standardy kontroli (Komisja ds. Standardów Kontroli)
- Ramy Standardów Księgowych (Komisja ds. Standardów Księgowych)
- Oświadczenie nr 1 „Użytkownicy rządowych sprawozdań finansowych“
- Oświadczenie nr 2 „Cele rządowych sprawozdań finansowych“
- Oświadczenie nr 3 „Cechy jakościowe rządowych sprawozdań finansowych“
- Oświadczenie nr 4 „Realizacja celów rządowych sprawozdań finansowych“
- Opracowanie „Użytkownicy rządowych sprawozdań finansowych oraz informacji finansowej dostarczanej przez rząd“

DYREKTYWA WSPÓLNOTY EUROPEJSKIEJ

- Czwarta Dyrektywa Rady z 25 lipca 1978 roku wydana w oparciu o art. 54(3) (g) Traktatu o rocznych sprawozdaniach niektórych rodzajów firm (78/660/EEC) (OJ L 222 z 14.08.1978 r., s. 11)

IFAC

- Wytyczne (Komitet ds. Sektora Publicznego Międzynarodowej Federacji Księgowych)
- Wytyczna nr 1 „Sprawozdawczość finansowa sporządzana przez przedsiębiorstwa rządowe“
- Opracowania (Komitet ds. Sektora Publicznego Międzynarodowej Federacji Księgowych)
- Opracowanie nr 1 „Sprawozdawczość finansowa rządów krajowych“
- Opracowanie nr 2 „Elementy sprawozdań finansowych rządów krajowych“
- Opracowanie nr 5 „Definicja i uznawanie aktywów“
- Opracowanie nr 6 „Rozliczanie oraz obowiązek opracowywania i przedkładania sprawozdań“
- Opracowanie nr 7 „Sprawozdawczość z zakresu wykonania zadań sporządzana przez rządowe przedsiębiorstwa“
- Opracowanie nr 8 „Podmiot rządowy składający sprawozdania finansowe“
- Opracowanie nr 9 „Definicja i zaliczanie przychodów“
- Opracowanie nr 10 „Definicja i zaliczanie kosztów/wydatków“

Grupa 5

Wytyczna 53

PROMOWANIE WŁAŚCIWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE KSIĘGOWOŚCI

IASC

- Ramy sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych (Komitet ds. Międzynarodowych Standardów Księgowych)
- Międzynarodowy Standard Księgowy nr 1 „Prezentacja polityki księgowej” (Komitet ds. Międzynarodowych Standardów Księgowych)
- Międzynarodowy Standard Księgowy nr 18 „Zaliczanie przychodu” (Komitet ds. Międzynarodowych Standardów Księgowych)

SŁOWNIK TERMINÓW

(przedruk ze „Standardów kontroli INTOSAI“)

Administracyjny system kontroli
(*Administrative Control System*)

Seria działań stanowiących część systemu kontroli wewnętrznej, odnoszących się do procedur administracyjnych niezbędnych do podejmowania decyzji kierowniczych, które pozwalają na osiągnięcie najwyższej skuteczności ekonomicznej i administracyjnej oraz zapewniają realizację polityki administracyjnej dotyczącej zagadnień finansowych lub innych.

Cel kontroli
(*Audit Objective*)

Dokładne określenie, co kontrola zamierza osiągnąć i/lub pytania, na jakie kontrola chce udzielić odpowiedzi. Może to obejmować zagadnienia finansowe, naruszenia przepisów lub stopień wykonania zadań.

Dowody kontroli
(*Audit Evidence*)

Informacja stanowiąca podstawę wspierającą opinię, wnioski lub sprawozdania kontrolera.

Rzetelna: informacja ilościowo wystarczająca i właściwa, aby wyniki kontroli mogły zostać osiągnięte; jakościowo bezstronna, tak aby wzbudzać zaufanie i wiarygodność.

Stosowna: informacja odnosząca się do celów kontroli.

Racjonalna: informacja oszczędna w tym znaczeniu, że koszt jej zebrania jest proporcjonalny do wyników, które kontroler zamierza osiągnąć.

**Istotność i znaczenie;
istotny**
(*Materiality and Significance; Material*)

W kategoriach ogólnych, jakieś zagadnienie można uważać za istotne, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo, że wie-

SŁOWNIK TERMINÓW

dza o nim wpłynie na użytkownika sprawozdań finansowych lub sprawozdania z kontroli wykonania zadań. Istotność często rozważa się w kategoriach wartości, choć immanentna natura czy charakterystyka jakiejś pozycji czy grupy pozycji również, może czynić zagadnienie istotnym, np. tam gdzie ustawa lub inny przepis wymaga jego ujawnienia oddzielnie, niezależnie od wchodzących w grę kwot. Oprócz istotności z uwagi na charakter, zagadnienie może być istotne z uwagi na kontekst, w którym występuje. Np. analiza danej pozycji w odniesieniu do ogólnej opinii sformułowanej na temat sprawozdań/kont; wartość łączna, której stanowi ona część; warunki pokrewne; odpowiednie kwoty w latach ubiegłych. Dowody kontroli odgrywają ważną rolę w podejmowanych przez kontrolera decyzjach co do wyboru zagadnień i obszarów, które zostaną poddane kontroli oraz charakteru, terminu oraz zakresu badań i procedur kontrolnych.

Kontrola prawidłowości
(Regularity Audit)

Poświadczenie finansowego rozliczenia kontrolowanych jednostek, łącznie ze zbadaniem i oceną rejestrów finansowych i wyrażenie opinii nt. sprawozdań finansowych; poświadczenie finansowego rozliczenia rządowej administracji jako całości; kontrola systemów finansowych i transakcji, łącznie z oceną przestrzegania odnośnych ustaw i rozporządzeń; kontrola systemów kontroli wewnętrznej oraz funkcji kontroli wewnętrznej; kontrola rzetelności i słuszności decyzji administracyjnych podejmowanych w badanym podmiocie; opracowywanie i przedkładanie sprawozdań w odniesieniu do wszelkich innych zagadnień wynikających lub pozostających w związku z kontrolą, które według najwyższego organu kontroli winny być ujawnione.

SŁOWNIK TERMINÓW

Kontrola wewnętrzna
(*Internal Audit*)

Środki funkcjonalne, za pośrednictwem których kierownictwo jednostki zdobywa pewność ze źródeł wewnętrznych, że procesy, za które ono odpowiada, przebiegają w sposób minimalizujący prawdopodobieństwo wystąpienia oszustwa, błędu czy nieekonomicznych lub nieskutecznych praktyk. Posiada ona wiele cech przynależnych kontroli zewnętrznej, lecz może właściwie realizować polecenia tego szczebla kierownictwa, przed którym odpowiada.

Kontrola wykonania zadań
(*Performance Audit*)

Kontrola oszczędności, wydajności i skuteczności, charakteryzujących kontrolowaną jednostkę przy angażowaniu jego zasobów w wykonywanie zadań.

Kontrolowana jednostka
(*Audited Entity*)

Instytucja, program, działalność lub funkcja poddana kontroli przez najwyższy organ kontroli.

Księgowy system kontroli
(*Accounting Control System*)

Seria działań uważanych za część łącznego systemu kontroli wewnętrznej, dotyczących realizacji celów księgowych danej jednostki. Obejmuje to przestrzeganie polityki księgowej i finansowej oraz procedur, ochronę zasobów podmiotu oraz sporządzanie wiarygodnych sprawozdań finansowych.

**Międzynarodowa Organizacja
Najwyższych Organów Kontroli**
(*International Organisation
of Supreme Audit Institutions-INTOSAI*)

Międzynarodowa niezależna organizacja, która ma na celu wspieranie wymiany pomysłów i informacji między najwyższymi organami kontroli w dziedzinie kontroli finansów publicznych.

Nadzór
(*Supervision*)

Istotny warunek kontroli, który zakłada istnienie właściwego przywództwa, kierownictwa i kontroli na wszystkich etapach w celu zapewnienia uzasadnionych i skutecznych więzi między rodzajami działalności, procedurami i prowadzonymi badaniami oraz celami, które należy osiągnąć.

SŁOWNIK TERMINÓW

Najwyższy organ kontroli
(*Supreme Audit Institution*)

Organ publiczny danego państwa, w jakikolwiek sposób wyznaczony, utworzony czy zorganizowany, który z mocy prawa sprawuje najwyższą funkcję kontroli publicznej tego państwa.

Należyta staranność
(*Due Care*)

Odpowiednia doza staranności i umiejętności, którą wyszkolony kontroler powinien wykazać w odniesieniu do stopnia złożoności zadania kontrolnego, łącznie z uwagą poświęconą planowaniu, zbieraniu informacji, ocenie dowodów, formułowaniu opinii, wyciąganiu wniosków oraz udzielaniu zaleceń.

Niezależność
(*Independence*)

Swoboda najwyższego organu kontroli w badaniu zagadnień, umożliwiającą jego działanie zgodnie z upoważnieniem do przeprowadzenia kontroli bez zewnętrznego ukierunkowywania czy jakiegokolwiek ingerencji.

Opinia
(*Opinion*)

Pisemne wnioski kontrolera na temat kompletu sprawozdań finansowych, wynikające z kontroli finansowej lub kontroli prawidłowości.

Oszczędność
(*Economy*)

Minimalizacja kosztów zasobów wykorzystywanych do realizacji działalności, z zastrzeżeniem zachowania odpowiedniej jakości.

Planowanie
(*Planning*)

Określanie celów, ustalanie polityki oraz określanie charakteru, zakresu oraz terminu realizacji procedur i badań dla osiągnięcia celów kontroli.

Procedury kontrolne
(*Audit Procedures*)

Badania, instrukcje oraz szczegóły zawarte w programie kontroli, który ma być wykonywany regularnie i racjonalnie.

Rozliczalność publiczna
(*Public Accountability*)

Obowiązki podatkowe, kierownicze i programowe osób lub podmiotów, w tym przedsiębiorstw państwowych i korporacji, którym powierzono zasoby publiczne, oraz w zakresie przekazywania

SŁOWNIK TERMINÓW

	sprawozdań wobec tych, którzy te obowiązki im nałożyli.
Skuteczność (<i>Effectiveness</i>)	Zakres, w jakim cele są osiągane oraz związek między zamierzonymi skutkami a faktycznym skutkiem danej działalności.
Sprawozdanie (<i>Report</i>)	Pisemne sprawozdanie kontrolera oraz inne uwagi nt. zestawu sprawozdań finansowych, stanowiące wynik kontroli finansowej lub kontroli prawidłowości jak również jego ustalenia poczynione w wyniku kontroli wykonania zadań.
Standardy kontroli (<i>Auditing Standards</i>)	Standardy kontroli dostarczają minimum wskazówek dla kontrolera, pomagając ustalić zakres etapów kontroli oraz procedury, które należy wykorzystać w celu realizacji założeń. Są one kryteriami lub miarami, na podstawie których ocenia się jakość wyników kontroli.
Standardy ogólne (<i>General Standards</i>)	Kwalifikacje i fachowość, niezbędna niezależność i obiektywizm, jak również wykazywanie należytej staranności - wymagane od kontrolera, który ma zrealizować zadania odnoszące się do standardów warsztatowych oraz standardów sprawozdawczych w sposób kompetentny, wydajny i skuteczny.
Standardy sprawozdawcze (<i>Reporting Standards</i>)	Ramy narzucone kontrolerowi, w których powinien on przekazać wyniki kontroli, łącznie ze wskazówkami dotyczącymi formy i treści sprawozdania.
Standardy warsztatowe (<i>Field Standards</i>)	Ramy dla kontrolera pomagające mu w systematycznej realizacji celu kontroli, łącznie z planowaniem i nadzorem kontroli, zbieraniem rzetelnych, stosownych i racjonalnych dowodów, jak również badanie i ocena systemów kontroli wewnętrznej.
System kontroli wewnętrznej (<i>Internal Control</i>)	Cały system kontrolnych rozwiązań finansowych i innych, łącznie ze strukturą

SŁOWNIK TERMINÓW

**Upoważnienie do
przeprowadzenia
kontroli**
(*Audit Mandate*)

organizacyjną, metodami, procedurami i służbami kontroli wewnętrznej, ustanowiony przez kierownictwo, mający za zadanie wspomóc je w prowadzeniu interesów kontrolowanej jednostki w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny; zapewniający stosowanie się do polityki kierownictwa; ochraniający aktywa i zasoby; zabezpieczający dokładność i kompletność rejestrów księgowych oraz generujący terminową i wiarygodną informację finansową i zarządczą.

Ustalenia, wnioski i zalecenia
(*Findings, Conclusions
and Recommendations*)

Zakres odpowiedzialności, uprawnień, możliwości i obowiązków nałożonych na najwyższy organ kontroli przez konstytucję lub władzę ustawodawczą.

Ustalenia są to konkretne dowody zebrane przez kontrolera w celu realizacji zadań kontrolnych; wnioski są to stwierdzenia wydedukowane przez kontrolera na podstawie tych ustaleń; zalecenia to kierunki działań sugerowane przez kontrolera w odniesieniu do celów kontroli.

Wydajność
(*Efficiency*)

Związek między produktem na wyjściu, w kategoriach towarów, usług lub innych wyników, a zasobami użytymi do ich wytworzenia.

Zakres kontroli
(*Audit Scope*)

Ramy lub granice oraz przedmiot kontroli.

NOTATKI

NOTATKI
