

KONTROLA INFORMAČNÝCH SYSTÉMOV

OBSAH

	<u>Paragraf</u>
Odkazy na Účtovné štandardy INTOSAI	1
Rozsah tejto smernice	2
Základné koncepcie a definície	3
Plánovanie a obsadenie kontrol informačných systémov	4
Audit všeobecného (zavedenia) kontrol	5
Aplikácia kontrol	6
Počítačom podporované kontrolné techniky (CAATs)	7
Kontroly vývojových systémov	8

Všeobecné (zavedenie) kontrol - všeobecné otázky manažmentu - Kontrolné ciele a príklady kontrolných techník	Príloha 1
Kontroly aplikácie - kontrolné ciele a príklady kontrolných techník	Príloha 2
Kontrolné požiadavky aplikácie	Príloha 3

1 Odkazy na Účtovné štandardy INTOSAI

1.1 Výklad Účtovných štandardov INTOSAI (Paragraf 51 (b)) ustanovuje:

„Kontrolór a NKÚ musia mať požadovanú právomoc.“

1.2 Výklad Účtovných štandardov INTOSAI (Paragraf 86) ustanovuje:

„ ... NKÚ by malo byť vybavené plným rozsahom súčasných kontrolných metodík, zahrňujúcich postupy základných systémov, metódy analytického prehľadu, štatistický výber a kontrolu automatických informačných systémov.“

1.3 Výklad Účtovných štandardov INTOSAI (Paragraf 144) ustanovuje:

„Kde účtovníctvo alebo iné informačné systémy sú spracovávané počítačom, kontrolór by mal stanoviť, či vnútorné kontroly fungujú správne na zaistenie neporušenosti, spoľahlivosti a úplnosti dát.“

1.4 Výklad Účtovných štandardov INTOSAI (Paragraf 153) ustanovuje:

„ ... Keď počítačové informačné systémy sú dôležitou časťou kontroly a spoľahlivosť dát je rozhodujúca na realizovanie kontrolného cieľa, kontrolór sa musí presvedčiť, že dáta sú spoľahlivé a náležité.“

2. Rozsah tejto smernice

2.1 Najviac administratívnych a finančných funkcií je teraz vykonávaných s podporou počítačových systémov. Termín *informačné systémy* (IS) vošiel do všeobecného užívania pre všetky také systémy, ktoré neurčia dopredu hodnotu alebo typ týkajúcej sa technológie.

2.2 Táto smernica sa zaoberá metodikou kontroly takýchto informačných systémov. Určilo sa poskytnutie smernice na úrovni požadovanej mnohostranným kontrolórom, ktorý je oboznámený s problémami a metódami kontroly IS, môže vykonať jednoduché úlohy kontroly IS a môže využiť špecialistov kontroly IS, ktorí slúžia všeobecným cieľom¹ kontroly. Smernica sa nepokúša prezentovať podrobné informácie špecialistov na vysokej odbornej úrovni predmetu. Rozsah práce auditu IS, potrebný v mnohých konkrétnych prípadoch, je rozdiskutovaný v paragrafoch 4.5-4.7 dole a musí byť prijatý vo svetle všeobecných cieľov kontroly, ktorá sa vykoná.

2.3 Informačné systémy môžu byť určitého významu v kontrolách činností Európskej únie, kde boli ustanovené výlučne nariadením. Takéto systémy môžu byť nariadené, aby uľahčili dôležitý prvok politiky EU (napr. Informačný a výmenný systém DPH (VIES) ustanovený Nariadením (EHS) č. 218/92). V niektorých prípadoch nariadenia predpisujú určité aspekty kontroly IS (napr. pre akreditáciu rentabilných agentúr (Nariadenie (EHS) 1663/95); iné (napr. integrované riadenie a kontrolný systém pre poľnohospodárske platby (Nariadenie (EHS) 3508/92)) ustanovený počítačový systém je dôležitou kontrolou nad platbami EU.

3. Základné koncepcie a definície

3.1 Prítomnosť informačnej technológie nemá priamy účinok na ciele kontroly, ale

¹úroveň zručnosti 1, používajúca definície v materiály Kontrolná osnova IT pre INTOSAI

predstavuje špecifickú kontrolu, ktorá sa týka a môže znamenať, že tu musia byť zmeny v kontrolnom prístupe.

3.2 Informačná technológia prináša dva konkrétne problémy pre manažment a kontrolórov:

- počítače a siete ako iná technológia, môžu podľahnúť *poruche a poškodeniu*.
Akonáhle organizácia alebo činnosť sa stáva závislou na informačnej technológii, vtedy sa rezervné plánovanie stáva viac dôležitým ako predtým a musí brať dostatočne do úvahy technické záležitosti.
- *dáta a programy spracovávané počítačovými systémami sú neviditeľné a nehmotné*, a môžu byť prístupné alebo zmenené bez zanechania stopy. Manažment a kontrolóri tak isto musia osobitne posudzovať údaje, aby boli ubezpečení o spoľahlivosti, neporušenosti a diskretnosti akýchkoľvek dát v počítači.

3.3 Všeobecne uznané kontrolné postupy boli vyvinuté primerane. Kontrola IS sa zaoberá hodnotením takýchto kontrol. Rozdielne zložky kontroly IS by mali byť rozlíšené, pretože vyžadujú odlišujúce úrovne schopností, postupov a časového usporiadania, a pretože rozdielne prispievajú na kontrolnú prácu ako celok. Každá z týchto zložiek je prebraná do väčšej hĺbky ďalej v tejto smernici.

Audit všeobecného (zavedenia) kontrol

- 3.4 Všeobecné kontroly sú kontroly odôvodnené nad celým počítačovým zavedením alebo sieťou. Kvalita týchto kontrol má prenikajúci účinok na všetky aplikácie spustené v tomto prostredí: napríklad, ak sú tu slabiny v kontrolnom prístupe na zavádzacej úrovni alebo pre celú sieť, je najpravdepodobnejšie, že všetky aplikácie môžu podľahnúť neoprávnenému vstupu, bez ohľadu na kontroly akýchkoľvek špecifických vstupov v aplikáciách.
- 3.5 Väčšina kontrolórov potrebuje podporu od špecialistov IS, aby vykonali úplné generálne kontroly auditu. Avšak, celkové kontroly nie sú vždy nevyhnutné. Mnohostranní audítori môžu byť schopní získať dostatočné zabezpečenie, že dáta sú úplné a správne a že vnútorné kontroly pokrývajúce počítačový systém, fungujú adekvátne až dotiaľ, ako pôsobia na konkrétny audit, bez plného prehľadu všeobecných kontrol.
- 3.6 V niektorých prípadoch mnohostranní audítori sa môžu spoliehať na stanoviská

tretej strany (TPS) dané špecialistom audítorom IS. Tieto TPS zvyčajne pokrývajú všeobecné kontroly, čo sa týka počítačových centier a/alebo aplikácií. Na dôsledkoch využívania takéhoto dôkazu, pozri Smernicu Č: 25 „Využívanie práce iných kontrolórov a odborníkov“. Ak by TPS neboli prístupné, napriek tomu mnohostranní kontrolóri by mali vždy hodnotiť niektoré neodborné všeobecné kontroly: pozri paragraf 5.1dole.

Aplikácia kontroly

- 3.7 Aplikácia kontroly hodnotí vnútorné kontroly špecifické na vstup, spracovanie, súbory dát a výstup definovanej funkcie. Všetci kontrolóri vykonávajúci kontrolu základných systémov riadenia funkcií, kde je využívaná informačná technológia, musia adresovať tento aspekt kontroly IS.
- 3.8 Aplikácie kontrol nie sú nevyhnutne vysoko odborné. Mnohostranní audítori musia zavolať odborníkov IS tam, kde aplikácie kontrol sú výnimočne zložité alebo odborné a nie sú dostatočné kompenzačné kontroly v tejto užívateľskej oblasti. Ale mnohé aplikácie sú naprogramované tak, že dávajú konečné uistenie užívateľským manažérom, že dáta a spracovanie sú v poriadku bez vyžiadania odborníkov IS. V týchto prípadoch revízie a postupy (zahrňujúce manuálne postupy) rutinne vykonávané užívateľským personálom, môžu dať dostatočné uistenie, že dáta a výstup sú spoľahlivé. V mnohých kontrolných situáciách táto úroveň uistenia bude tiež adekvátne pre kontrolórov.

Počítačom podporované kontrolné techniky (CAATs)

- 3.9 Termín CAATs sa používa na široký okruh naprogramovaných postupov a balíkov, ktoré kontrolóri môžu využiť na testovanie kontrol alebo (bežnejšie) na triedenie, porovnávanie a výber dát na ďalšie testovanie. Použitie CAATs na zabezpečenie, že dáta používané audítorom sú v skutočnosti úplné a správne - pozri paragraf 7.2.
- 3.10 Pomoc špecialistu môže byť potrebná pri CAATs. Pritom niektoré produkty CAATs na trhu môžu byť využívané relatívne ľahko mnohostrannými kontrolórmí. Kde je úloha komplexná alebo kde dáta nie sú dostupné na programovom balíku vo vyžadovanej forme, sú potrebné pokročilejšie programové zručnosti. V týchto prípadoch CAATs môžu byť drahým využitím kontrolných zdrojov; rozhodnutie, či sú potrebné a návrh postupov, by malo závisieť úzko na cieľoch kontroly.

Kontrola vývojových systémov

3.11 Kontroly vývojových systémov pokrývajú dve hlavné hľadiská:

- *manažment* vývojovej práce. Môže byť predmetom výkonu kontroly (pozri Smernicu Č:41 „Výkon kontroly“);
- primeranosť *navrhnutého systému* na dosiahnutie požiadaviek vnútornej kontroly (tieto by mali byť bežne definované užívateľským manažmentom).

3.12 Okrem toho, či áno alebo nevykonávajú formálne kontroly vývojových systémov, NKÚ musia zaistiť, že nové predmetné aplikácie k ich kontrole sú navrhnuté, teda sú účinne kontrolovateľné.

4. Plánovanie a obsadenie kontrol informačných systémov

Obsadenie a školenie

- 4.1 Pretože je teraz málo funkcií bez nejakej počítačovej súčasti, všetci kontrolóri musia vedieť, ako prítomnosť počítačov ovplyvní hodnotenie vnútornej kontroly. Túto všeobecnú požiadavku by mali odrážať školiace programy.
- 4.2 Kontrolóri potrebujú dodatočné školenie, aby sa stali odborníkmi v kontrole IS. A odborníci IS zvyčajne nemajú školenie na hodnotenie kontroly, ktoré k tomu prirovnáva kontrolór. Starostlivosť sa preto musí klásť na to, aby personál, ktorý je pozostáva z odborníkov na kontrolu IS, získal a udržiaval primeraný celok spolu IS a kontrolných vedomostí. Existujú špecifické kvalifikácie, ktoré môžu poskytnúť túto mieru. Odborníci na kontrolu IS sú často vzácnymi zdrojmi, použitie ktorých musí byť zamerané na oblasti, kde je najväčší zisk. Keď je to tak, nasleduje, že odborníci IS musia byť volaní iba na to, kde pre ciele kontroly a komplexnosti informačných systémov robia vlastné nevyhnutné expertízy. Nasledujúca časť o plánovaní dáva rady v tejto oblasti.
- 4.3 Mnohostranní kontrolóri môžu byť školení pri použití produktov CAATs bez toho, aby sa museli stať úplnými odborníkmi IS.

Plánovanie a využívanie odborníkov

- 4.4 Štandardy bezpečnosti IS a kontroly nie sú absolútne. Tiež vysoká úroveň

kontroly (presahujúca technickú údržbu) je drahá a zvyčajne neúčinná. Skupina opodstatnených kontrol by mala odrážať účel a použitie každého systému a je zvyčajne zmiešaninou technických a manuálnych postupov. Účinné kontroly počítačového spracovania môžu byť založené na manuálnych postupoch v užívateľských oblastiach alebo v užívateľských riadiacich aktivitách. Preto informačné systémy by nemali byť preverované izolovane, ale ako časť všeobecnej kontroly celých riadiacich a finančných funkcií, ktorých sú súčasťou. Iba touto cestou môže kontrolór realisticky stanoviť primeranú kontrolnú štandardu a hodnotiť interakciu odborných a užívateľských kontrol.

4.5 Na plánovanom stupni by mali byť zhromaždené informácie, aby sa rozhodlo o rozsahu kontroly IS, ktorá sa bude vykonávať. Na tomto stupni môže byť užitočné konzultovať s kontrolórom IS, aby sa napomohlo rozhodnúť o prioritách. Najmä by malo byť vykonané rozhodnutie, či revízia všeobecných kontrol je nevyhnutná a rozsah, do ktorého CAATs musí byť použitá. Pretože keďže obe môžu predstavovať nákladnú požiadavku na odborné zdroje, môže byť nevyhnutné aplikovať prísne priority v použití kontrolórov IS.

4.6 *Vo svetle všeobecných cieľov kontroly, nasledujúce faktory by sa mali brať do úvahy:*

- rozsah, do ktorého daná funkcia používa počítačové spracovanie alebo dáta v počítačoch;
- rozsah, do ktorého správnosť spracovania a dát je preukázaná kontrolami v užívateľskej oblasti, do stupňa nevyhnutného pre činnosť, zahrňujúcu užívateľské riadiace postupy;
- komplexnosť počítačového spracovania, špecificky rozsah, do ktorého činnosť používa dáta generované počítačovými programami (postavené voči dátam, ktoré sú jednoducho zaznamenané, vybrané alebo analyzované aplikáciou);
- veľkosť inštalácie: napríklad môže byť vnútorne nemožné mať dobré všeobecné kontroly, pretože nie je dost' personálu, ktorý by poskytol dostatočné rozdelenie povinností. Toto bude prípad, napríklad, ak plné rozdelenie povinností nemôže byť vykonané medzi programátormi, operátormi a prístupovou správou;
- citlivosť dát a povinnosti ochrany dát²;
- akékoľvek zvláštne ťažkosti v skúške manažmentu/kontroly. V starších alebo chudobnejšie rozvrhnutých systémoch, môžu byť problémy, napríklad v sledovaní základných podrobností pre dáta, ktoré sú účtované súhrnne, alebo v získavaní uistenia, že súčty obsahujú všetky náležité

²Pre EU všeobecne, Smernica Európskeho Parlamentu a Rady 95/46/ES z 24. 10. 1995 o ochrane jednotlivcov s oľľadom na spracovanie osobných dát a na voľný pohyb takýchto dát, Official Journal L 281, 23. 11. 1995, strana 31

transakcie. Toto bude zvyšovať potrebu kontrolóra použiť CAATs, aby jednoducho stanovil, že dáta sú správne.

- 4.7 Kde správnosť dát a spracovania je preukázaná do rozsahu vyžadovaného vykonávanou kontrolou, kompenzovaním kontrol vykonaných v užívateľskej oblasti (zahrňujúcej užívateľské riadiace postupy), môže byť zbytočná revízia odborných všeobecných kontrol ako časť kontroly. V týchto prípadoch, mnohostranní kontrolór by mal napriek tomu získať TPS alebo pokryť otázky riadenia IS vyjadrené v paragrafe 5.1.

5. Audit všeobecného (zavedenia) kontrol

- 5.1 Oblasti pokryté auditmi všeobecných kontrol sú rozvrhnuté dole. Prvé štyri sú všeobecné riadiace problémy, ktoré by mali byť adresované mnohostranným kontrolórom dokonca vtedy, keď odborné hľadiská nie sú preverené.

Všeobecné riadiace problémy

- organizačné: strategické plánovanie, štruktúra a línie výkazníctva odboru IS, adekvátne oddelovanie povinností v rámci odboru
- politika bezpečnosti IS: existuje, je primeraná, je v spojení a nasledovaná
- kontinuita: podpora a oporné usporiadania
- riadenie výkazov IT

Problémy odborných špecialistov

- kontroly logického a fyzického prístupu: podrobné uskutočnenie
- operácie: všetky práce predložené počítaču sú správne autorizované a sú úplne, presne a okamžite spracované
- systémy software (zahrňujúce špecifické prístupové obmedzenia)
- udržiavanie programov a vývojových postupov
- riadenie dát/databáz
- komunikácia dát
- (miestne) siete

5.2 **PRÍLOHA 1** dáva vedenie pre mnohostranných kontrolórov na prvé štyri uvedené predmety.

6. Aplikácia kontroly

6.1 Ako bolo naznačené bežne neexistuje aplikácia kontroly voľne, ale ako časť základných systémov kontroly obchodu alebo administratívnych činností. V akomkoľvek konkrétnom prípade ciele a kľúčové otázky kontroly budú preto modifikované a často viac špecifické v súlade s rozsahom a predmetom celej kontroly.

6.2 Hľadiská, ktoré musia byť vždy adresované, môžu byť zhrnuté vo všeobecne vhodnej forme nasledovným spôsobom:

- Organizácia a dokumentácia

Zodpovednosť riadenia pre každé hľadisko udržiavania a spracovania aplikácií by mala byť správne vymedzená.

Náklady spracovania aplikácií by mali byť určené a udržiavané pod revíziou. Mala by existovať celá nevyhnutná dokumentácia so zreteľom na typ týkajúcej sa aplikácie a potrieb organizácie.

- Vstup

Iba autorizovaná položka a všetky autorizované položky by mali byť vstupom.

Dátové vstupy k aplikáciám by mali byť presné a úplné. (Vstup zahrňuje spolu transakciu a dovoľujúce/odvolávajúce sa dáta.)

- Spracovanie

Spracovanie transakcií by malo byť úplné a aritmeticky správne a výsledky (zahrňujúce všeobecné dáta) by mali byť korektne triedené a zaznamenané vhodne v súboroch počítača.

- Prenášanie dát

Dáta by mali byť prenesené presne a úplne.

- Stále dáta

Malo by byť zabezpečené pokračovanie správnosti uložených dát.

- Výstup

Výstup uvoľnený, či na papieri, na obrazovke alebo cez elektronické siete by mal byť správny a úplný.

Výstup by mal dosiahnuť všetkých tých a iba tých, ktorým je určený.

6.3 **PRÍLOHA 2** predstavuje tieto hľadiská spolu s ilustráciami kontrolných techník alebo postupov, ktoré by mohli byť zriadené. Je dôležité, že každá fáza by mala zahrňovať primerané postupy spracovania chyby a odkazy na tie, ktoré sú v prílohe 2.

6.4 Pri rozhodovaní, na ktoré kontroly sa musí spoliehať, kontrolór by mal mať na pamäti, že zhodné testovanie bude musieť ustanoviť, medzi iným, že kontrola bola vykonaná správne počas obdobia predmetu kontroly (pozri smernicu o Hodnotení vnútornej kontroly a zhodné testovanie). Bude podporovať dobré použitie kontrolných zdrojov, kde má výber, ak sa kontrolór snaží uprednostnením spoliehať na kontroly v užívateľskej oblasti, ktoré môžu byť ľahko testované za predpokladu, že dajú dostatočné uistenie o danom kontrolnom ciele. Používanie CAATs môže napomôcť zvýšiť zabezpečenie. Ak musí byť spoľahnutie na viac odborných kontrol, všeobecné kontroly auditov to často robí nevyhnutnými. Napríklad, je isté, že kontrolami platnosti vykonanými programom vždy obsluhovaným, kontrolór by musel získať definitívny dôkaz, že kontroly nad programovými zmenami boli účinné v rámci obdobia - otázka, ktorá by obsahovala celkové všeobecné kontroly auditu.

7. Počítačom podporované kontrolné techniky (CAATs)

7.1 Fráza CAATs sa všeobecne viac dotýka použitia výberu softwaru na identifikovanie transakcií s konkrétnymi znakmi pre podrobnejšiu kontrolu, alebo vykonanie vzoriek. Príklady testov a postupov CAATs sú:

- určenie chybných hodnôt;
- určenie výnimočných hodnôt;
- testovanie zaúčtovania alebo zhrnutia transakcií;
- znovu vykonanie automatizovaného spracovania (napr. zahraničné menové konverzie);
- porovnávanie dát na odlišných súboroch;
- produkovanie starých účtových analýz;
- rozvrstvenie.

7.2 CAATs sú prostriedkami k ukončovaniu, nie ku koncu ich samých. Použitie CAATs musí byť plánované a mali by byť využívané iba tam, kde vytvárajú dodatočnú hodnotu alebo kde manuálne postupy nie sú možné alebo menej účinné. Funkcie, ktoré majú byť vykonávané, by mali byť vopred zdokumentované a aktuálne použitie vykonaných CAATs by malo byť zaznamenané. Bežné pravidlá kontrolného dôkazu musia byť použité. Dokumentácia CAATs by mala zahrňovať podrobnosti všetkých nastavení, otázok atď., ktoré boli použité na vytvorenie výsledkov. Vo všetkých prípadoch je dôležitá schopnosť ukázať, že program CAATs pracoval na úplných a správnych sadách základných záznamov.

8. Kontroly vývojových systémov

8.1 Je dôležité, aby nové informačné systémy boli naplánované takým spôsobom, aby kontroly boli schopné a bola tu dostatočná vnútorná kontrola. Od vykonávania zmien až k návrhu sa stávajú progresívne nákladnejšími na neskorších stupňoch vývoja. Kontrolóri musia starostlivo zvážiť spolu časové hľadisko a povahu ich prístupu k novým informačným systémom. Ak nie je vykonaná žiadna kontrolná operácia, je tu riziko, že môžu byť zavedené systémy s nedostatkom dôležitých kontrol alebo sú zbytočne zložité na kontrolu. Na druhej strane, akékoľvek kontrolné príspevky musí byť vykonané takým spôsobom, že kontrolná nezávislosť je ponechaná. Možnosti sú:

- (a) vykonávanie kontroly vývojového systému;
- (b) priamo zahrnutý ako užívateľ vývojovej aplikácie; v týchto prípadoch, by mala byť ponechaná kontrolná nezávislosť, napríklad usporiadaním, že inému kontrolnému personálu bude dostupné nezávisle prehliadať systém;
- (c) zabezpečením, aby vlastník projektu alebo iný hlavný užívateľ reprezentoval požiadavky schopnosti kontrolovať ako riadiacu

požiadavku systému (v účtovných systémoch je celkom logické pre účtovníka, aby to robil v konzultácii spolu s vnútornými a vonkajšími kontrolórmí);

- (d) zabezpečenie, že kontrolovaná organizácia má všeobecné uplatnenie projektových štandardov, ktoré zabezpečujú schopnosť kontrolovať a táto jej kvalita kontroly to zabezpečí (dodatočne, vnútorná kontrola by mala mať všeobecne opatrenia na udržiavanie zameriavania sa na schopnosť kontrolovať).

- 8.2 Z týchto možností (a) a (b) spolu s požiadavkami dôležitých zdrojov môžu dať malý alebo žiadny oznámiteľný kontrolný výsledok. Preto sa bežne uprednostňuje práca cez (c) a (d).
- 8.3 Za účelom podporiť (c), kontrolóri by mali vždy využiť príležitosť pripomenutím potreby manažmentu zabezpečiť, aby adekvátne skúšky manažment/kontrola boli špecifikované v nových aplikáciách a mali by vyžiadať konzultáciu na plánovanom stupni pre dôležité nové finančné systémy. **PRÍLOHA 3** prezentuje poznámku všeobecne aplikovateľných uplatnení kontrolných požiadaviek, ktoré môžu byť užitočné na diskusie s užívateľským manažmentom vývojových systémov.
- 8.4 Všeobecné štandardy môžu byť kontrolované overením systémov vývojovej metodológie aplikovanej IS divíziou kontrolóra a dialógom s odvetvovými štandardami IS a vnútornými kontrolórmí na zabezpečenie, aby to bolo správne vykonané.

Slovník

Aplikácia

Sada programov, údajov a administratívnych postupov, ktoré spolu formujú informačný systém projektovaný na spracovanie špecifických administratívnych alebo obchodných funkcií (napr. účtovníctvo, príspevkové platby, zaznamenávanie zásob). Veľa aplikácií

môže byť užitočne preskúmaných ako procesy so vstupom, spracovaním, uloženými údajmi a výstupom.

Záloha

Týka sa náhrady údajov a programov, a predpisu alternatívnych operačných kapacít pri vzniku poškodenia alebo straty.

Záložná kópia

Duplikát údajov alebo softwaru udržiavaného aktuálne a dostupného pre použitie v prípade poškodenia alebo straty originálu.

CAATs (Počítačom podporované kontrolné techniky)

Počítačové programy pre vykonávanie kontrolných testov, výber, triedenie alebo selekciu údajov alebo získavanie dôkazu o správnosti spracovania.

Rezervné plánovanie (tiež nazývané Obchodné nepretržité plánovanie, Plán obnovy)

Plány a postupy na zaistenie, že informačné systémy (hardware, software, dáta a telekomunikácie) môžu byť obnovené k dostupnosti na úrovni a v žiadanom čase po obnove, ktorou zariadenie a/alebo umiestnenie sa stáva nepoužiteľným.

Vývojový systém

Aplikácia, ktorá je na akomkoľvek stupni prípravy a nie je ešte v aktívnom chode (produkcii). Prípravné stupne môžu zahŕňať: návrh, štúdiu efektívnosti, užívateľskú špecifikáciu, návrh, prototyp, programovanie, programové a systémové testovanie, užívateľské testovanie, konverziu, skúšobné prevádzkovanie.

Informačné systémy (IS)

Systémy, ktoré zaznamenávajú, distribuujú a vypracúvajú informácie všeobecne s použitím informačnej technológie.

Informačná technológia (IT)

Zariadenia, zahrňujúce počítače, ktoré sa používajú na zaobchádzanie a spracovanie údajov.

Kontrola logického prístupu

Použitie softwaru na predchádzanie neoprávneným prístupom do zdrojov IT (zahrňujúce súbory, dáta a programy) a združených administratívnych postupov.

Vlastník

Jednotlivec (alebo jednotka) zodpovedný za konkrétny (IS alebo IT) majetok, zahrňujúci jeho bezpečnosť a správnosť.

Program

Úplná sada pokynov nevyhnutných na riešenie určitého problému alebo vykonanie určitej (sady) postupov v počítači.

Software

Počítačové pokyny všeobecne.

Systémový software

Sústava programov použitých na kontrolu alebo riadenie obsluhy počítača a pridelenie a použitie počítačových zdrojov. (Systémový software zahrňuje programy, ktoré môžu upravovať údaje alebo iné programy bez nasledovania bežných procesov ustanovených v danej aplikácii; preto prístup do softwarového systému by mal byť veľmi vyhradený a personál, ktorý má tento prístup, by mal byť oddelený od programovacieho personálu - a pokiaľ možno tiež od operácií a prístupu riadiacich funkcií.)

Stanoviská tretej strany (TPS)

Stanoviská dané odborným IS audítorm, ktorý pracujú pre inú organizáciu ako NKÚ. TPS zvyčajne pokrýva všeobecné kontroly vzhľadom na počítačové centrá a/alebo aplikácie. Pozri paragraf 3.6.

Užívateľ

Jednotlivec alebo jednotka, ktorá vykonáva využitie informačných systémov. Špecificky v obchode a administratíve, oddelenie, ktoré využíva informačné systémy na vykonanie funkcií, za ktoré je v organizácii zodpovedné.

PRÍLOHA 1

VŠEOBECNÉ (ZAVEDENIE) KONTROL

VŠEOBECNÉ OTÁZKY MANAŽMENTU

KONTROLNÉ CIELE A PRÍKLADY KONTROLNÝCH TECHNÍK

KONTROLNÉ CIELE

Možné postupy alebo kontroly

Poznámka: V každom prípade určujú pre ilustráciu rozsah možností; nemusia byť všetky prezentované, aby vyhoveli kontrolným cieľom, a cieľ sa môže splniť inými prostriedkami. Kontrolór musí urobiť rozhodnutie o celkovej účinnosti zmiešaných kontrol aktuálne prezentovaných a mať na pamäti veľkosť, komplexnosť a dôležitosť daného systému.

GA. ORGANIZOVANIE A RIADENIE

GA1. Plánovanie, obsadzovanie, výkazníctvo a rozdelenie povinností

Zabezpečiť, aby oddelenie IT bolo správne umiestnené v organizácii a bolo primerane obsadené pracovníkmi a aby nezlúčiteľné povinnosti boli oddelené.

1. Vedúca časť IT má vhodný stupeň z pohľadu dôležitosti IT pre organizáciu a pozícia oddelenia IT v rámci celej organizácie je zhodná s povinnosťami a cieľmi jej určenými.
2. Strategický plán IT je vypracovaný a preskúmaný ročne a pracovníci obdržia upozornenie a schválenie od hlavného vedenia (správy alebo výboru) podniku.
3. Pracovníci IT a užívateľský personál sú oddelení: IT personál nemôže zaviesť alebo schváliť transakcie a užívateľský personál nemôže napísať programy, ktoré by mohli zmeniť údaje.
4. Organizačná schéma IT je publikovaná a dodržiavaná.

5. Existuje politika personálu IT, ktorá bude zabezpečovať nábor, školenie a stabilizáciu zamestnancov s nevyhnutnými druhmi odborných posudkov a ktorá zabezpečuje úspešné plánovanie.
6. V každej funkčnej oblasti existujú primerané dozorné a schvaľovacie úrovne v rámci oddelenia IT.
7. Na oddelení IT existujú formálne pracovné charakteristiky a sú dodržiavané.
8. Operačné a programovacie personály sú oddelené: operátori nemôžu písať programy a programátori nemôžu obsluhovať počítač.
9. Ak je oddelenie IT dosť rozsiahle, personál, ktorý má prístup k systému software, by mal byť oddelený aj od programátorov a operátorov.
10. Logická bezpečnosť (prístupové práva a heslá) je uplatňovaná zamestnancami, ktorí nie sú zodpovední za programovanie.
11. Je udržiavané pravidelné spojenie s užívateľskými oddeleniami.
12. Je tu zmenená riadiaca politika, ktorá riadi rozvoj a zlepšenie aplikácií a zabezpečuje, aby nové programy boli plne testované a prijaté užívateľom.

GB. POLITIKA BEZPEČNOSTI

GB1. Politika a uvedenie si bezpečnosti

Definovať a komunikovať postupmi a zásadami informačnej bezpečnosti a zabezpečiť, aby vedenie, užívatelia a personál IT boli uvedomení o bezpečnosti záležitostí a úplne nasledovali bezpečnostné postupy .

1. Politika pre prístup, spolu logický a fyzický, do počítačových zdrojov existuje, je spojená a je zachovávaná vedením a zamestnancami.
2. Fyzická bezpečnostná politika pokrýva:
 - prístupové obmedzenia na budovy, počítačové miestnosti, skladovacie oblasti IT,

- oheň a iné pohromy,
 - rizikové plánovanie existuje, je spojená a zachovávaná vedením a zamestnancami.
3. Od celého personálu, ktorý používa PC, sa vyžaduje podpísanie stanoviska bezpečnosti a iných prevádzkových predpisov, ktoré musia dodržiavať, zahrňujúce pravidlá fyzickej bezpečnosti, používanie iba oprávneného (a licenčného) software a anti-vírusovej ochrany (obmedzenia pri vkladaní nebezpečných dát alebo programov).
 4. Prístup do zdrojov IT je kontrolovaný samostatnými užívateľmi ID a tajnými heslami.
 5. Užívatelia ID a heslá sú stanovené určitým personálom a iba písomným oprávnením manažéra sa dovoľuje prístup osobe, ktorá ho potrebuje.
 6. Politika prístupu personálu na vonkajšie zdroje, zahrňujúca Internet, je definovaná a oznámená.
 7. Bezpečnostný pracovník s príslušnými technickými znalosťami je menovaný a obsadený pri schválení uskutočnených prístupových kontrolných schém.
 8. Bezpečnostné postupy sú periodicky testované.
 9. Bezpečnostný pracovník vykonáva formálne správy o stave bezpečnostných postupov periodicky a tieto správy sú sledované vedením.
 10. Vedenie podlieha formálnym prehliadkam bezpečnosti IS vykonávaným občas odborníkmi (buď externými konzultantmi alebo vnútornou kontrolou).
 11. Ak je sieť otvorená prístupu z vonku (napr. Internetu), je nastavená ochrana.
 12. Účinnosť ochrany je preskúmaná konzultačným odborníkom.

GC. NEPRETRŽITOSŤ A NÁHRADA ŠKODY

GC1. Záloha, mimo uskladnenia, náhradný a havarijný plán

Poskytnúť bezpečnosť voči strate/poškodeniu údajov a zabezpečiť nepretržitosť operácií.

1. Podrobná politika a postup pokrývajúci zálohu údajov a programov bol ustanovený.
2. Programy zálohových súborov sú naplánované ako časť bežných denných aktivít (hlavne dôležité na distribuované systémy so vzdialeným vstupom atď.).
3. Zálohové kópie kľúčových hlavných súborov sú vytvorené v príslušnom časovom pláne a uchovávané mimo miesta.
4. Zálohové kópie programov kľúčových aplikácií a dokumentácie sú vytvorené a uchovávané mimo miesta.
5. Zálohové kópie programov operačného systému sú vytvorené a uchovávané mimo miesta.
6. Aplikácie mimo miesta a programy operačných systémov sú aktualizované alebo nahrádzané, keď sú vykonané značné zmeny na programoch. Prístup do hlavných súborov mimo miesta, programových aplikácií a programov operačných systémov je ohraničený na oprávnených zamestnancov.
7. Náhradné a reštartovacie postupy, zahrňujúce rýchlu obnovu poškodených alebo stratených súborov, existujú a sú testované periodicky.
8. Existuje havarijný plán (obchodná nepretržitosť), ktorý v prípade neschopnosti oddelenia IT udržať bežný chod umožňuje stále pokračujúce operácie na úrovni vyžadovanej užívateľmi.
9. Havarijný plán je pravidelne testovaný (napríklad ročne). Formálne správy o testoch existujú a vedenie vykoná nevyhnutný krok.

10. Kópie havarijného plánu sú uchovávané na vzdialenom mieste

**GD. SPRÁVA MAJETKU IT A VYUŽITIE POSKYTOVATEĽOV
EXTERNÝCH SLUŽIEB**

GD1. Povinnosti organizácie majetku IT

Zabezpečiť, aby povinnosť správy majetku IT bola pridelená.

1. Organizačné vlastníctvo celého majetku IT (hardware, software, aplikácie a dáta) je definované.
2. Personál a počítačová aktivita sú dokladané.
3. Užívatelia sú vlastníčkmi svojich údajov a aplikácií.
4. Inventúry hardware existujú a sú pravidelné kontrolované.
5. Spoľahlivá inventúra software (zahrňujúca software na PC) existuje a je pravidelne kontrolovaná.
6. Povinnosť na zabezpečenie dodržania podmienok licencií software je vymedzená a opatrenia sú vykonané.
7. Existuje jasná politika na vedení a povinnosť konečných užívateľov počítača pokrýva medzi iným:
 - bezpečnosť (pozri GB1.3);
 - požiadavky zálohovania;
 - rozsah, do ktorého môžu byť programy rozvíjané konečnými užívateľmi;
 - dokumentácia a iné štandardné požiadavky pre také lokálne programy a pre tabuľkové procesory, ktoré sú súčasťou obchodnej činnosti.
8. Štatút a vlastníctvo e-mailových správ bolo definované a oznámené personálu.

GD2. Využitie poskytovateľov externých služieb (napr. nepôvodné špecifické služby, využitie externých počítačových kancelárií)

Zabezpečiť, aby využitie poskytovateľov externých služieb bolo účinne riadené.

1. Prístup kontrolórov je zabezpečený.
2. Úroveň zmluvy dojednania alebo služby špecifikuje požiadavky zahrňujúce:
 - výkon;
 - bezpečnosť;
 - vlastníctvo dát a prístup k dátam;
 - dostupnosť služby;
 - eventuálne opatrenia (napr. ak poskytovateľ služby zastavil operácie).
3. Vedenie aktívne monitoruje výkon oproti špecifickým požiadavkám.

PRÍLOHA 2

KONTROLY APLIKÁCIE - KONTROLNÉ CIELE A PRÍKLADY KONTROLNÝCH TECHNÍK

KONTROLNÉ CIELE

Možné postupy alebo kontroly

Poznámka: V každom prípade určujú pre ilustráciu rozsah možností; nemusia byť všetky prezentované, aby vyhoveli kontrolným cieľom, a cieľ sa môže splniť inými prostriedkami. Kontrolór musí urobiť rozhodnutie o celkovej účinnosti zmiešaných kontrol aktuálne prezentovaných a mať na pamäti veľkosť, komplexnosť a dôležitosť daného systému.

AA. ORGANIZÁCIA A DOKUMENTÁCIA

AA1. Zodpovednosť za aplikácie

Zabezpečiť, aby zodpovednosť vedenia za každý aspekt udržiavania alebo chodu aplikácií bola správne priradená.

1. Užívateľ (alebo vedúci užívateľ) je definovaný ako vlastník aplikácie.
2. Udržiavanie aplikácie a rozhodnutia o jej budúcom vývoji sú formálne vedené, hlavne vlastníkom.
3. Výkon aplikácie a jeho príspevok do operačnej funkcie, ktorou formuje časť, je aktívne riadený, hlavne vlastníkom.
4. Vlastníctvo dát použitých v aplikácii je vymedzené.

5. Povinnosti počítačového centra a akýchkoľvek tretích strán (napr. softwarové domy) pre obslužnú a podpornú aplikáciu sú pokryté na služobnej úrovni (zmluvne v prípade tretích strán).
6. Všetky oddelenia zodpovedné za vstup alebo ovládanie výstupu sú známe a ich povinnosti (pre časový rozpis, kvalitu, bezpečnosť atď.) sú formálne dohodnuté.
7. Rozdeľovanie zodpovednosti za správnosť a trvalú neporušenosť uchovávaných údajov je jasné (definitívna zodpovednosť by mala obvyčajne záležať na užívateľovi).
8. Je pridelená zodpovednosť za rozhodovanie a vykonávanie bezpečnosti a kontrolných požiadaviek aplikácie a berie sa do úvahy všeobecná bezpečnostná politika organizácie a štandardné bezpečnostné opatrenia oddelenia IT.
9. Zodpovednosť za poskytovanie a udržiavanie dokumentácie, zahrňujúcej užívateľské príručky, je definovaná.

AA2. Rozvrhnutie nákladov

Zabezpečiť, aby náklady fungujúcich aplikácií boli definované a boli podrobené prehliadke.

1. Počítačové náklady sú zaznamenané a podiel aplikácie je určený.
2. Režijné náklady a mzdové náklady oddelenia IT sú určené a vymedzené na aplikácie.
3. Priebežné náklady sú vykazované vlastníkovi aplikácie a pracovníkom zodpovedným za zdroje vedenia a sú preskúmané v súlade s politikou organizácie.
4. Náklady udržania a rozšírenie aplikácie sú určené a vykazované.
5. Ohodnotenia sú vykonané pre rozvoj a udržiavanie úloh, sú prijaté vlastníkom alebo zdrojovým manažérom, a sú použité na kontrolu práce.

AA3. Dokumentácia

Zabezpečiť, aby existovala celá nevyhnutná dokumentácia z hľadiska druhov daných aplikácií a potrieb organizácie. (Dokumentácia môže byť udržiavaná na médiách iných než papier za predpokladu, že je zabezpečená dostupnosť a spoľahlivá úschova).

1. ŠPECIFIKÁCIA SYSTÉMOV opisuje dáta a spracovanie aplikácie za podmienok, ktoré jej dovoľujú, aby bola účinným prostriedkom komunikácie medzi užívateľmi a poskytovateľmi IT.
2. Špecifikácia systémov je moderne udržiavaná.
3. Vyhovuje dokumentačným štandardám organizácie a metodológii vývojových systémov.
4. Zahrňuje (alebo oddelený dokument rozvrhuje) kontrolné potreby užívateľa a niektorých iných špeciálnych požiadaviek pre aplikáciu.
5. Štruktúrovaná PROGRAMOVÁ DOKUMENTÁCIA, zahrňujúca výpisy zrozumiteľných materiálov, je dostupná a udržiavaná.
6. Práva organizácie obdržať výpisy z dokumentácie a zdrojových zoznamov rozvíjaných externými zmluvnými stranami sú zaručené dokonca vtedy, ak dodávateľ sa stáva neschopným platiť (napríklad ich zaručovaním v podmienenej zmluve).
7. POKYNY OPERÁTORA sú aktuálne a pokrývajú akékoľvek špeciálne vyžadované opatrenie napr. odpoveď na chybové hlásenia, abnormálne ukončenie, atď.
8. UŽÍVATEĽSKÉ PRÍRUČKY plne opisujú povinnosti a postupy a sú systematicky aktuálne udržiavané.

AB. VSTUP

AB1. Oprávnenie

Zabezpečiť, aby iba oprávnené položky a všetky oprávnené položky boli vstupom.

1. Prístupové kontroly zabezpečujú, aby iba oprávnené položky mali prístup k vstupovým procesom.
2. Vstup pochádza z oprávnených dokumentov, ktoré sú kontrolované pre oprávnenie (zvyčajne podpis) osobou vykonávajúcou vstup alebo v predbežnom administratívnom overovacom stupni.
3. Dokumenty používané pre vstup sú poradovo číslované a prebieha tu kontrola platnosti a úplnosti poradia buď počítačom alebo administratívne.
5. Vstup iný ako prepis oprávnených dokumentov prijíma oprávnenie v súlade s jeho významom pred vykonaním procesu. (Môže to byť na štatistických základoch, kde je vhodné.) Metódy zahŕňujú:
 - držanie vstupu v zvláštnom počítačovom súbore, dokiaľ nie je vzájomne odblokovaný inšpektorom;
 - indikácia súčasného vstupu pre inšpekčnú kontrolu;
 - po-vstupné oprávnenie zostáv pred ďalším spracovaním.
8. Prenášanie oprávnených a kontrolovaných dokumentov je kontrolované spracovaním po dávkach.
9. Potvrdzujúce výťažky vstupu sú poslané oprávneným úradníkom, ktorí podpisujú schválenie.
7. Zmeny k stálym dátam sú správne oprávnené.
8. Programové kontroly vedú ku kontrole platnosti a spracovania vstupu, ktoré logicky nemôžu byť oprávnené, napr. nadmerné platby dostupného rozpočtu.

AB2. Úplnosť a presnosť

Zabezpečiť, aby údajové vstupy k aplikáciám boli presné a úplné. (Vstup zahŕňa spolu transakciu a stále/odkazové dáta.)

1. Sú použité kontroly po dávkach zahrňujúce (obnovenie) súčtovania celých citlivých polí a je vykonaná pozitívna kontrola, ktorá vyžadovala zhodu súčtov.

2. Kontroly platnosti sú vykonávané programom na zabezpečenie, že dáta vkladané:
 - majú očakávaný formát pre každé pole;
 - sú v rámci primeraného rozsahu (t.j. nie negatívne, kde je logicky nemožné; nepresahujú vopred dané odôvodnené čiastky; sú v rámci známeho poradia položiek ich druhu (šekové čísla, atď.).
3. Pre citlivé údaje sa používa dvojité postupy.
4. Pri priamom zázname sú vytvárané vstupné správy ukazujúce celkové súčty, ktoré sú kontrolované alebo porovnávané so súčtami ustanovenými oddelene na zasadaní.
5. Kontrolné číslice sú použité s referenčnými číslami a kontrola platnosti ich aktuálne kontroluje.
6. Kontrola platnosti zahŕňa testy vlastnej zhody vstupných dát (t.j. dlhy = úvery, referenčné čísla zodpovedajú danému opisnému materiálu).
7. Logické kontroly sú vykonávané s prístupnými existujúcimi záznamami t.j. účtovné bilancie.
8. Stále dáta (a iné kľúčové dáta) sú vytlačené a pozitívne schválené zodpovedným užívateľom pred použitím v spracovaní.
9. Spracovanie chýb - administratívnych alebo počítačových podozrivých súborov vstupu vyradených systémom počas kontroly platnosti alebo spracovania, je udržiavané. Postupy zabezpečujú, aby neisté dáta boli okamžite opravené a znova vložené (bez nahradenia bežného oprávnenia a iných vstupných kontrol) alebo sú zrušené.

AC. SPRACOVANIE

AC1. Spracovanie transakcie

Zabezpečiť, aby spracovanie transakcií bolo kompletne a aritmeticky presné, a aby výsledky (zahrňujúce všeobecné údaje) boli správne klasifikované a vhodne zaznamenané v počítačových súboroch.

Príloha 2, strana 6

1. Kontrola súčtov po dávkach alebo kontrolné zasadanie sú porovnávané zoskupovaním zmien v príslušných kontrolných záznamoch i počítačových súboroch. (Je dôležité, aby štruktúra dávkových typov a kontrolných záznamov bola taká, aby závažný nedostatok klasifikácie mohol byť zisťovaný touto kontrolou.)
2. Kde program vytvára dáta (t.j. vykonáva aritmetické operácie také ako menový prevod, alebo vyhľadáva alebo píše dáta, ktoré majú logické alebo aritmetické spojenie so vstupom, napríklad dôchodok), užívateľ vykonáva kontroly buď voči oddelene vykonanej prognóze celkovej čiastky alebo vzorové transakcie.
3. Výstup zahŕňa kontrolné výťažky alebo ukážky na obrazovke, pomocou ktorých musí zodpovedný užívateľ pozitívne kontrolovať a prijať kľúčové kontrolné súčty.
4. Kontroly platnosti v rámci programov zahŕňujú:
 - (1) zabezpečenie, aby súčty v dávkach ustanovené pred spracovaním zostali úplne zúčtované na každom stupni;
 - (2) kontrolu zhodnosti, kde pri zaobchádzaní so vstupom sa opakujú informácie už vykonané (t.j. keď číslo účtu a názov sú dané);
 - (3) kontroly rozsahu o vytvorených čiastkach (kalkulované, vyhľadávané) programom.
5. Zachováva sa kontrola súhrnov a súčtov na všetkých súboroch dát prístupných cez aplikáciu.
6. Kontrola súhrnov a súčtov sa zachováva na každý druh transakcie.
7. „Úspešné jednotky“ sa využívajú na zabezpečenie, aby úplné transakcie boli celkovo zaradené do všetkých príslušných súborov, alebo inakedy úplne vybrané.
8. Oddelené kontrolné súbory, dané na rozdielnom nastavení, sa používajú na kontrolu, aby príslušné verzie súborov boli zavedené.
9. Manuálne kontroly súčtov sa zachovávajú a zosúladujú na časovom základe k súčtom vytvoreným systémom.
10. Spracovanie chýb - administratívnych alebo počítačových podozrivých súborov vstupu vyradených systémom počas kontroly platnosti alebo

Príloha 2, strana 7

spracovania, je udržiavané. Postupy zabezpečujú, aby neisté dáta boli okamžite opravené a znova vložené (bez nahradenia bežného oprávnenia a iných vstupných kontrol) alebo sú zrušené.

AC2. Iné spracovanie

Zabezpečiť, aby iné aktivity spracovania (zahrňujúce dáta reorganizácie takej ako koncoročné/koncomesačné postupy, kontroly integrity rutinných dát, tvorba správ a analýz nie priamo týkajúcich sa vstupu, ponuka dát iným aplikáciám, informačné zariadenia) boli vykonávané načas a dávali správne výsledky.

1. Užívateľ kontroluje časový rozvrh pre pravidelné spracovanie tohto typu a výpočty sú spustené na jeho pokyny.
2. Užívateľské postupy kladú povinnosť na kontroly vykonávané o výsledkoch takéhoto spracovania (t.j. kontrola, že čiastky vykázané ako spracovaná zhoda tých očakávaných, ktorých nové celkové sumy kontrolných záznamov odrážajú predpovedané úpravy, aby informačné správy manažmentu kontrolami súčtov uviedli, že zahrňujú celkovú časť určených dát).
3. Kde sú dáta prináležiace k aplikácii dostupné na informačné zariadenie, je vbudovaný príslušný stupeň kontroly do spracovania, ktorý vykonáva odpovede (t.j. kde je dôležité, overuje, aby všetky dôležité záznamy boli čítané zoskupovaním a ukazovaním celku pre záznamy v rámci rovnakej účtovnej kontroly, ktoré neboli vybrané).
4. Užívatelia informačných zariadení a vlastníci iných aplikácií používajúcich dáta sú si vedomí úrovne spoľahlivosti dát ako takých a naprogramovaných postupov, cez ktoré ich získavajú.

AD. PRENÁŠANIE DÁT

AD1. Dáta by mali byť prenášané presne a úplne

Zabezpečiť, aby všetky prenášané dáta, či už cez sieť alebo disketu alebo pásku, boli prijaté v úplnom a presnom stave, a aby tu nebola žiadna strata alebo odhalenie dáta pri prenose (pozri tiež bod AF1).

Príloha 2, strana 8

1. Použitie kontrolných číslíc a kontrolných pseudosúčtov a súčtov.
2. Použitie číslicovej signatúry.

3. Použitie kódovania dát.
4. Použitie hesiel.
5. Sekvenčné číslovania oznamov, radenie transakcií.
6. Správy potvrdzujúce príjem sú zasielané a zosúladené okamžite do záznamov prenášaných dát.

AE. STÁLE DÁTA

AE1. Neustála správnosť stálych dát

Zabezpečiť, aby všetky dáta uložené v systéme ako stály záznam alebo pre odkaz ostávali správne a úplné.

1. Zodpovednosť za kontrolovanie neustálej správnosti dát je umiestnená buď v databáze administrátora alebo na príslušných užívateľov.
2. Kontrolné súčty alebo pseudosúčty sú používané na sledovanie stavu súborov obsahujúcich stále dáta.
3. Zodpovedný užívateľ periodicky kontroluje zostavy stálych alebo referenčných dát voči prvotným dokladom. Toto môže byť vykonané na cyklickom alebo štatistickom základe v závislosti od rizika reprezentovaného nesprávnymi dátami.

AF. VÝSTUP

AF1. Správnosť výstupu

Zabezpečiť, aby výstup pustený či na papier, cestou obrazoviek, na magnetických médiách alebo cez elektronické linky, bol správny a úplný.

1. Kontroly platnosti a rozsahu, atď., sú vykonávané programom o výsledku záznamov. Ak výsledok nevyhovuje sú dané výstražné hlásenia. Tu

existuje užívateľský postup na narábanie s takýmito výstražnými hláseniami.

2. Na mieste sú postupy, ktoré dávajú príslušný stupeň kontroly zmyslu vytlačeného výsledku (môže mať rozpätie od žiadneho pre vnútorný papier, ktorý nie je základom pre rozhodnutia, až po 100% prečítanie voči podporným dokumentom (t.j. snád' pre početné šeky)).
3. Inštrukcie bankám pre prenosy platieb:
 - zodpovedný užívateľ používa spolu kontrolné súčty a okamžité hotovostné kontroly (také, že občas budú odoslané na diskete vzorové testy alebo prehliadanie a výber prenášaných oznamov), aby získal primerané uistenie, že informácia aktuálne poslaná je totožná s autorizovanou;
 - odoslanie pásky alebo diskety bezpečnou kuriérskou službou;
 - pripravované diskety alebo pásky sú do odoslania bezpečne uchovávané;
 - s bankou sú schválené ustanovené limity na celkovej sume a na individuálnych transakciách;
 - prijaté správy sú zosúladené okamžite (v čase k návratným platbám)
 - následné platobné vyrovnanie je vykonané okamžite.
4. Výstupné správy zahŕňujú súčty, ktoré vyrovná užívateľ voči súčtom ustanoveným pred vstupom. Podrobné výťažky vstupu sú dostupné na vyšetrenie rozdielov tam, keď je nevyhnutné.

AF2. Správna distribúcia výstupu

Zabezpečiť, aby výstup dosiahol všetko a iba to, na aký účel je určený.

1. Dozorom ovláda výstup vytváraný počítačovým centrom a distribuuje ho s príslušnou bezpečnosťou/utajením.
2. Zoznamy adresárov pre výstup sú pravidelne preskúmané a nepotrební alebo nesprávni adresáti sú odstránení.
3. Prebytočné kópie výsledku, pre ktorý nie je adresát, nie sú vytvorené.

4. Všeobecné bezpečnostné pravidlá aplikované na PC, terminály a tlačiarne umiestnené na konečných užívateľov zabezpečujú dostatočné utajenie pre výstup, berúc do úvahy úroveň vybudovania kontroly bezpečnosti a kvality hesiel atď.
5. Osoba zodpovedná za bezpečnosť rozhodnutí pre aplikáciu má jasný obraz o rozdielnych užívateľských skupinách s prístupom k výsledku v akejkoľvek forme a robí primerane rozhodnutia o kontrole (pozri bod AA1.8 hore). Najmä cez kontroly logického prístupu pre aplikáciu berie do úvahy možné prístupy cez všetky siete, v ktorej je inštalácia zahrnutá.
6. Celý očakávaný výsledok je zúčtovaný (t.j. použitie poradového číslovanie na odhalenie neoprávnených zatajení výnimočných správ).
7. Správy sú pravidelne vytvárané aj keď nie je problém vykazovať (príjemcovia by mali potom dostať správu a preskúmať menšiu pravdepodobnosť, či je zatajená niekým, kto nechce, aby sa vedeli obsahy správ).
8. Preplatiteľné, citlivé alebo kritické formy (napríklad šeky) by mali byť zaznamenané a zabezpečené na poskytnutie adekvátnej ochrany proti krádeži alebo poškodeniu. Formy záznamov by mali byť rutinne zosúladené k inventúre na sklade a akékoľvek nezrovnalosti by mali byť správne vyšetrené.

KONTROLNÉ POŽIADAVKY APLIKÁCIE

Nasledujúce požiadavky sú vyjadrené vo všeobecných výrazoch. Všeobecne požiadavka je, že dôkaz by mal byť poskytnutý vo vhodných intervaloch (napríklad denne) užívateľským manažérom, aby im umožnil zaistiť, že dáta a spracovanie v aplikácii je správne. Špecifické riešenia (napríklad agregácie a kontrolné súčty, poradové čísla, správy pre dokladovú inventúru alebo kontrolu zmyslu, konzultácie s revízorom/manažérom a zaznamenávanie schválenie kontrolovaných dát na obrazovke) musia byť definované na začiatkových stupňoch projektu.

Predpokladá sa nasledovné, že všeobecné inštalácie kontrol postačujúce užívateľom sú na mieste v systémoch/sieťach, ktoré spustí táto aplikácia. Takéto kontroly by mali pokryť, napríklad, fyzický prístup, všeobecne logický prístup, rozdelenie povinností personálu IT, zálohu, obnovu po havárii, zmeny (softwarové), a mali by zahrňovať ukazovatele výkonnosti na zmeranie účinnosti systému.

- 1. Prístup** Aplikácia by mala zamedziť prístup na programy okrem oprávneného personálu a mala by zabezpečiť prístup k užívateľským zdrojom (spracovaniu alebo dátam) vedeným hlavnými užívateľmi a obmedzovaným ako sa môže vyžadovať vyjadrením odlišných modelov práce a rozdelení povinností v užívateľských divíziách (napríklad predkontovaním, hodnotami, funkciami, atď.). Celý prístup by mal byť kontrolovaný a zaznamenaný na individuálnom základe a systém by mal predchádzať a vykazovať všetky neoprávnené prístupové pokusy.
- 2. Vstup dát** Systém by mal poskytovať dôkaz umožňujúci uistiť užívateľských manažérov, že vstup k dátam, zahrňujúcim stále dáta, je správny, je platný v súlade s užívateľskými požiadavkami, a je správne zapísaný do správnych súborov.

3. Neporušenosť dát

Systém by mal byť organizovaný tak, aby užívateľským manažérom poskytol pravidelné dokladovanie, že stále a uchovávané dáta zostávajú úplné a správne.

4. Spracovanie transakcií

Systém by mal poskytnúť pravidelné dokladovanie, že transakcie sú v súhrne správne spracované a zapísané do správnych súborov.

5. Obmieňanie dát a programov núdzovými postupmi

Dokiaľ je to v rámci aplikácie, používanie akýchkoľvek núdzových dát mení vlastnosti a spôsoby, ktoré umožňujú zmenu dát bez prechádzania cez bežnú kontrolu platnosti, malo by to byť veľmi obmedzené a zaznamenané.

6. Stopa manažmentu (kontroly)

Všetky transakcie by mali byť cez systém sledovateľné dopredu a dozadu. Stopa by mala udržiavať dáta, ktoré sú zoskupené na rozličných výkazníckych úrovniach tak, aby čiastkové transakcie mohli byť identifikované.

7. Záznamy

Všetky akcie na každom zázname transakcie by mali byť značkované s prihlásenou zúčastnenou totožnosťou, a strojovým časom a dátumom (a aktívnym kódom). Plné záznamy každej zmeny by mali byť uchovávané (nie prepísanie).

8. Výstup

Výstupy by mali byť datované a časované a (kde je nevyhnutné pre kontrolu) sériovo číslované. Tu musia byť príslušné kontroly (dôkaz pre účtovníka, ktorý obsluhoval) nad elektronickým transferom platby dát na zabezpečenie, že iba - a všetky - oprávnené transakcie sú včasne vykonané.

Európske Zavádzacie smernice pre Kontrolné štandardy INTOSAI

N°23

„AUDIT SAMPLING" „Kontrolný výber vzorky"

OBSAH

	Paragraf
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Faktory vplývajúce na rozhodnutie o výbere vzorky	2
Základné koncepcie a definície	3
Stupne kontrolného výberu vzorky	4
Dokumentácia	5
Kontrola výkonu	6
Hodnotenie celkových výsledkov substantívneho testovania („substantive testing")	Príloha 1

„AUDIT SAMPLING" „Kontrolný výber vzorky"

1. Odkaz na kontrolné štandardy INTOSAI

1.1. Vysvetlenie Kontrolných štandardov (Paragraf 153) stanovuje že:

„Kontrolné zistenia, závery a odporúčania musia byť založené na dôkaze. Pretože kontrolóri majú zriedkakedy možnosť zvažovať všetky informácie o kontrolovanej jednotke, je rozhodujúce, aby zhromažďovanie dát a techník výberu vzorky boli starostlivo vybrané".

2. Faktory vplývajúce na rozhodnutie o výbere vzorky.

2.1. Kontrolný dôkaz môže byť získaný využitím rozličných techník, ktoré spadajú do širokej kategórie inšpekcie, pozorovania, dotazníkov a potvrdenia, výpočtov a analýz (Vid' Príloha I. k Smernici N°13 „Kontrolný dôkaz a prístup"). Kontrolór môže použiť také techniky na celú skupinu dát (100% testovanie), alebo smie vybrať na navrhnutie záverov o celkovej skupine dát (množine) testovanie reprezentatívnej vzorky položiek z nej vybranej.

2.2. Kontrolór musí urobiť posudok, či výber vzorky je vhodným spôsobom získania niektorého požadovaného dôkazu. Medzi faktormi, ktoré musia byť zvažované sú:

- počet a relatívne množstvo položiek v množine;
- závažnosť a inherentné riziko chyby v dotknutých položkách;
- dôležitosť a spoľahlivosť dôkazu vytvorených alternatívnymi testmi a postupmi, a v nich relatívne náklady a zahrnutý čas.

2.3. Výber vzorky bude často vhodný, keď sa vykonajú obe testy kontroly a substantívne testovanie. Avšak, ak sú ciele týchto typov testovania odlišné, môžu byť potrebné na použitie rozličné prístupy výberu vzoriek.

3. Základné koncepcie a prístupy

3.1. Ak sa kontrolór snaží urobiť závery o celkovej množine testovaním vzorky, z nej vybraných položiek, je potrebné, aby vzorka bola reprezentatívna množina, z ktorej sú tieto závery urobené.

- 3.2. Je tu riziko, že závery, ktoré kontrolór dosiahol po testovaní vzorky, sú odlišné od tých, ktoré boli dosiahnuté, majú testovanú celú množinu: toto je známe ako „sampling risk“, t.j. riziko výberu vzorky. Kontrolór musí používať posudok, rozhodnutie v plánovaní, vykonaní a hodnotení výsledkov práce výberu vzoriek, aby sa redukovalo riziko výberu vzorky na prijateľnú úroveň.
- 3.3. Vzorka môže byť štatistická alebo neštatistická. Obe vyžadujú využitie profesionálneho rozhodnutia v stupňoch plánovania, testovania a hodnotenia. Okrem toho, štatistický výber vzorky požaduje použitie metód náhodného výberu, a používa teóriu pravdepodobnosti. Toto dovoľuje kontrolórovi:
- určiť veľkosť vzorky;
 - hodnotiť výsledky kvantitatívne; a
 - odhadnúť riziko výberu vzorky, a tak urobiť závery týkajúce sa celej množiny.

Táto Smernica sa nesnaží poskytnúť podrobný návod v oblasti teórie pravdepodobnosti: ak je potrebný, kontrolór by mal obdržať radu odborníka, aby získal rozumné rozhodnutia v tejto oblasti.

- 3.4. Rovnako, keď sa kontrolór rozhoduje urobiť neštatistickú vzorku, stanovisko, posúdenie by malo byť dané použitím metód náhodného výberu. Toto by malo normálne zvýšiť pravdepodobnosť, aby bola vzorka reprezentatívnou pre množinu. Kontrolór musí vždy starostlivo posudzovať, či neštatistická vzorka poskytuje rozumný základ pre vytvorenie záverov o množine, z ktorej bol vytvorený.

4. Stupne výberu kontrolnej vzorky

- 4.1. Pre obe, štatistickú a neštatistickú vzorku, postup výberu vzorky môže byť užitočne rozdelený do štyroch odlišných stupňov: plánovanie vzorky; vyberanie vzoriek na testovanie; testovanie; hodnotenie výsledkov. Nasledovné paragrafy sa stručne zaoberajú s každým z nich.

Plánovanie vzorky

- 4.2. Prvým stupňom v plánovaní vzorky je presné definovanie množiny. Pre štatistickú vzorku je dôležité, aby bola množina homogénna. Tým je povedané, že množina by mala pozostávať z jasne podobných položiek, ktoré sú spracovávané podobným alebo spoločným systémom a tak vystavené podobným rizikám. Položky na vybranie by mali byť tiež definované: môže to byť, napríklad, transakcia, účtovná uzávierka, alebo možno peňažná jednotka.
- 4.3. Je potrebné, aby kontrolór jasne definoval špecifický kontrolný cieľ, aby testovanie vzorky bolo definované na jeho dosiahnutie. Tento postup by mal zahŕňať definíciu chyby (v substantívnom testovaní) alebo výnimky (v testoch kontroly).
- 4.4. Veľkosť vzorky by mala byť tiež determinovaná v tomto plánovacom stupni. Väčším faktorom je, že väčšia vzorka je viac primeraná byť reprezentantom množiny ako menšia. Avšak, ak testovaná oblasť je posúdená ako relatívne nevýznamná z hľadiska celkových finančných výkazov, kontrolór môže ochotne prijať vyšší stupeň rizika výberu vzorky.

Vyberanie položiek na testovanie

- 4.5. Prostredníctvom postupu výberu, kontrolór by mal celkom preskúmať, či vybraná vzorka je primerane adekvátnym reprezentantom množiny. Toto je obzvlášť dôležité, ak je vzatá neštatistická vzorka, a špeciálne, ak výber nie je náhodný.
- 4.6. Kontrolór by mal chrániť proti riziku vynechania časti množiny pri výbere vzorky. Napríklad, je často potrebné, obzvlášť v prostrediach využívajúcich počítače, vykonať a zdokumentovať urovnanie, súlad medzi súborom použitým pre extrahovanie vzorky a množinou ako je zaznamenaná v účtoch jednotky.

Testovanie

- 4.7. Tak ako je to možné, testovanie by malo sledovať vopred určený dotazník. Vo výnimočných prípadoch, keď nie je možné dokázať, aby to bolo možné, mali by byť v tom prípade vykonané alternatívne postupy na získanie ekvivalentného dôkazu dotknutých položiek.
- 4.8. Kontrolór by mal zvažovať čas, v akom je vhodné vykonať testovanie. Toto je obzvlášť prípad pre testy kontroly, kde obvyčajne je cieľom odhadnúť, či kontroly boli vykonané efektívne cez periódu času.

Hodnotenie výsledkov

- 4.9. Ak sú nájdené chyby alebo výnimky, je potrebné posúdiť ich príčinu a pôvod. Toto dovoľuje kontrolórovi odhadnúť ich možný dopad na kontrolované finančné správy, výkazy a kontrolu samotnú.
- 4.10. Majúc zhodnotené chyby alebo výnimky nájdené vo vzorke, kontrolór by mal odhadnúť „najprimeranejšiu úroveň chyby alebo výnimky" v množine ako celku. Toto je urobené extrapoláciou zo „známej úrovne chyba/výnimka" vo vzorke.
- 4.11. Tretí krok je vybudovať na tejto extrapolácii vôľu pre riziko výberu vzorky³. Tento odhad „hornej úrovne chyba/výnimka" môže byť teraz porovnaný s maximom úrovne chyba/výnimka, ktorá môže byť tolerovaná pre kontrolu. Ak odhadnutá celková úroveň chyba/výnimka prekračuje tolerovanú, kontrolór by mal zvážiť:
- požiadanie kontrolovanej jednotky, aby prešetrila nájdené chyby/výnimky a potenciálne pre ďalšie chyby/výnimky. Toto môže viesť k odsúhlaseniu úprav vo finančných výkazoch;
 - vykonanie ďalšieho testovania, s ohľadom na zníženie rizika výberu vzorky a tak vôľe, ktorá má byť vybudovaná na ohodnotenie výsledkov;
 - použitie alternatívnych kontrolných postupov na získanie dodatočného zaistenia.
- 4.12. Konečný záver z práce výberu vzorky, vzatý spolu s výsledkami z iných kontrolných postupov, by malo dovoliť kontrolórovi dosiahnuť posudok, či sú finančné výkazy prijateľné a podať správu.
- 4.13. Tento postup hodnotenia (ako je aplikovaný na výsledky substantívneho testovania) je ilustrovaný diagramom v **Prílohe 1**.

5. Dokumentácia

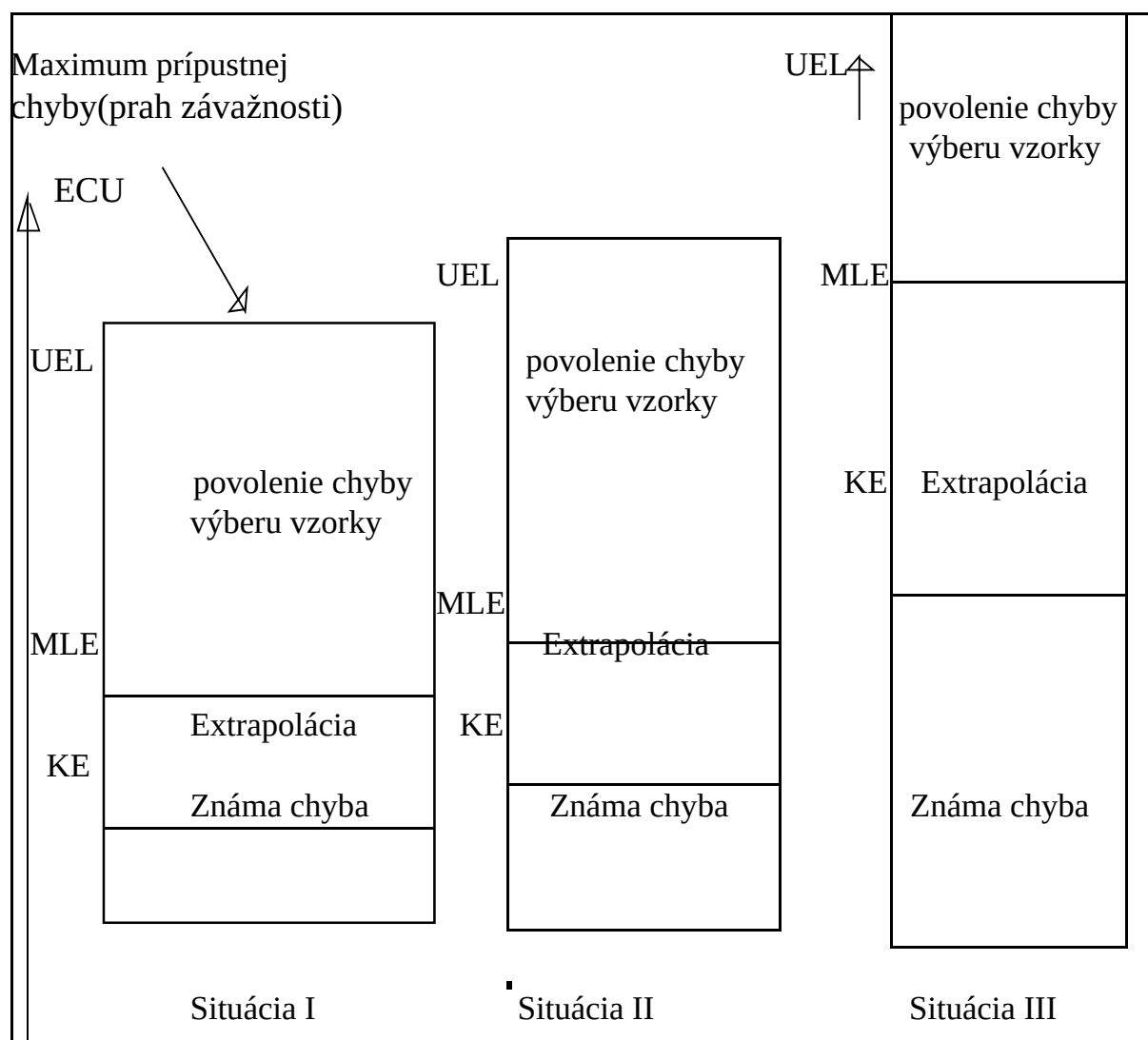
³ Ako je poznamenané v paragrafe 3.3., je len možné kalkulovať túto vôľu, keď je použitá technika štatistického výberu vzorky.

5.1. Od kontrolóra je vyžadované, v procese výberu vzorky, urobiť numerické posúdenia. Je potrebné, aby tieto boli starostlivo dokumentované (viď Smernicu N°26 „Dokumentácia“), tak aby mohli kontrolóri vykonať postupy preskúmania.

6. Kontrola výkonu

6.1. Vyššie spomínané paragrafy podali návod na použitie kontrolného výberu vzorky vo finančných kontrolách (zahrňujúc preverenia zákonnosti a regulárnosti). Kontrolný výber vzorky je často použitý na získanie dôkazu v kontrole výkonu (viď Smernicu N°41 Kontrola výkonu). Pokým smú byť špecifické ciele uplatnenia výberu vzorky odlišné, podstatné princípy sú rovnaké.

Príloha 1: Hodnotenie celkových výsledkov substantívneho testovania „substantive testing“



UEL= horný limit chyby MLE= najprimeranejšia chyba KE= Známa chyba

Vyvodené závery:

- Situácia I: Horný limit chyby je menej ako prípustná chyba. Toto je prijateľný výsledok.
- Situácia II: Horný limit chyby prevyšuje prípustnú chybu, ale najprimeranejšia chyba je nižšia ako prípustná chyba. Viď paragraf 4.11

Situácia III: Najprimeranejšia chyba prevyšuje prípustnú. Finančné výkazy sú neprijateľné.

Európske Zavádzacie smernice pre Kontrolné štandardy INTOSAI

N°24

ANALYTICKÉ POSTUPY

Obsah

Sekcia

Referencie k INTOSAI Audítorským štandardom	1
Úvod	2
Analytické postupy v plánovaní auditu	3
Analytické postupy ako podstatné, reálne postupy	4
Analytické postupy v konečnom stupni auditu	5
Požívanie analytických postupov v Audite vykonania	6
Typy analytických postupov	Príloha 1

1. Referencie ku Kontrolným štandardom INTOSAI

- 1.1. Vysvetlenie Kontrolných štandardov INTOSAI (Paragraf 86) odporúča použitie analytických postupov v nasledovných vyjadreniach:

„ ... NKÚ-y by sa mali vybaviť s plným rozsahom moderných kontrolných metodológií, zahrňujúc systémovo -založené techniky („systems-based techniques“), analytické metódy preskúmania, štatistický výber vzoriek a kontrolu automatizovaných informačných systémov.“

Zatiaľ čo paragraf 160 týchto vysvetľujúcich poznámok vysvetľuje cieľ analytických postupov v kontrole finančných výkazov:

„ Analýza finančných výkazov pomáha v zisťovaní existencie očakávaných vzťahov vnútri a medzi rôznymi prvkami finančných výkazov, identifikujúc nejaké neočakávané vzťahy a nejaké neobyčajné trendy...”

- 1.2. Analytické postupy boli definované nasledovne °:

„ Analytické postupy znamenajú analýzy významných ukazovateľov a trendov zahrňujúc výsledné prešetrovanie fluktuácií a vzťahov, ktoré sú nekonzistentné s inými relevantnými informáciami alebo ktoré sa odchyľujú od predvídaných hodnôt.“

- 1.3. Okrem toho, niektoré metódy, ktoré môžu byť použité ako časť analytických postupov boli popísané nasledovne °°:

„ Rozličné metódy môžu byť používané vo vykonávaní hore uvedených postupov. Tieto sa pohybujú od jednoduchých porovnaní ku komplexným analýzám používajúcim progresívne štatistické metódy. Analytické postupy môžu byť aplikované na konsolidované finančné výkazy, finančné výkazy komponentov ... a jednotlivých prvkov finančných informácií. Výber postupov audítora, metódy a úroveň aplikácie je vec profesionálneho posúdenia.“

° Medzinárodné štandardy na kontrolovanie 520, paragraf 3 (IFAC Handbook, 1996)

°° Medzinárodné štandardy na kontrolovanie 520, paragraf 6 (IFAC Handbook, 1996)

2. Úvod

2.1. Účelom tejto Zavádzacej Smernice je poskytnutie poradenstva, návodu externému audítorovi („audítor“) aktivít Európskeho Spoločenstva na použitie analytických postupov. Analytické postupy pomáhajú audítorovi v:

- pochopení organizácie, ktorá má byť kontrolovaná a v plánovaní kontroly (odstavec 3.1. - 3.9.);
- vykonávaní substantívnych kontrolných postupov (odst. 4.1. - 4.12); a
- preskúmaní výsledkov na konci kontroly (odst. 5.1. - 5.2.)
- Audítori môžu používať analytické postupy v kontrolách vykonania, splnenia tak ako pri vyšetrovaní, kontrole finančných výkazov. Použitie analytických postupov pri kontrole vykonania, splnenia je posudzované stručne v odst. 6.1.

Podstata analytických postupov

2.2. Analytické postupy zhrňujú rozmanitosť techník používaných kontrolórom na štúdium vzťahov medzi dátami a na testovanie ich prijateľnosti. Dáta môžu byť nefinančné tak ako finančné a môžu pochádzať, vyplynúť z interných a externých zdrojov. V širokom vyjadrení, analytické postupy zahrňujú náhľad na čísla vo finančných výkazoch, aby sa videlo, či sú konzistentné jedno s druhým a so znalosťou kontrolóra o organizácii a jej činnostiach.

2.3. Kontrolór môže upotrebiť analytické postupy, kde sa predpokladá, že sú vzťahy medzi položkami vo finančných výkazoch, a medzi položkami v účtoch a nefinančných údajoch. Analytické postupy zahrňujú rozsah špecifických techník:

- štúdium zmien v bilancii cez predošlé periódy vedúc k predpovedi pre aktuálnu periódu (napr. bežná splátka pôžičky počas x rokov)
- porovnanie finančných informácií s očakávanými výsledkami (napr. preverenie mimo obrátové varianty proti rozpočtom a predpokladom, odhadom;
- štúdiá vzťahov medzi bilanciou, bilančnými účtami cez čas (napr. úrok obdržaný alebo splatný proti pôžičkám alebo výpožičkám);
- výpočty, ktoré dajú predpoveď daného bilančného účtu (napr. (a) používanie nezávislých dát na počty pracovníkov a priemerné miery

mzdy na predpoveď celkových nákladov pracovníkov za periódu; (b) používajúc dáta hospodárstva na predpoveď platieb za hektár farmárom);

- skúmanie vzťahov medzi finančnými a nefinančnými informáciami, ktoré môžu potvrdiť porozumenie kontrolóra finančnej informácie alebo priamo jeho/jej pozornosť smerom k neobvyklým alebo neočakávaným účtovným číslam (napr. licenčný príjem proti počtu licencií; (b) importné clá proti údajom fyzických importov; (c) poľnohospodárske skladovacie náklady proti záznamom fyzických zásob)

2.4. Analytické postupy spadajú do troch širokých kategórií: analýza trendu („trend analysis“), pomerová analýza („ratio analysis“), prognostická analýza („predictive analysis“). Tieto postupy sú načrtnuté v Prílohe 1 tejto smernice. Analytické postupy založené na analýze trendu alebo analýze ukazovateľov sú viac užitočné pri plánovaní a konečných stupňoch preskúmania, aby pomohli kontrolórom usmerniť a uzavrieť ich prácu. Postupy analýzy predpovede sú viac bežne používané na získanie kontrolného dôkazu ako časti substantívneho testovania.

Schodnosť, životaschopnosť analytických postupov

2.5. Rozsah, stupeň do ktorého môže kontrolór požiť analytické postupy bude závisieť na počte faktorov zahrňujúc:

- povahu organizácie a jej operácií;
- stupeň do ktorého účtovné bilancie a transakcie môžu byť predvídané s primeranou presnosťou;
- znalosť organizácie získaná z predošlých kontrol;
- dostupnosť, použiteľnosť príslušných finančných a nefinančných informácií;
- spoľahlivosť rôznych foriem informácií k dispozícii; a
- zlučiteľnosť a nezávislosť informácií z rôznych zdrojov.

Analytické postupy pri plánovaní kontroly

3.1. Kontrolóri môžu aplikovať analytické postupy v plánovacom stupni na:

- potvrdenie a zlepšenie ich porozumenia aktivít organizácie;
 - identifikovanie oblastí možného kontrolného riziku;
 - identifikovanie nejakých význačných nebezpečných alebo nezvyčajných transakcií a/alebo bilančných účtov; a
 - pomoc v plánovaní povahy, časovania, a rozsahu, stupňa substantívnych analytických postupov.
- 3.2. Znalosti, vedomosti, ktoré kontrolór získa z analytických postupov v plánovacom stupni, môžu byť použité na podporu zvyšok plánovacieho procesu a rozvoj kontrolného prístupu pre preverenie špecifických bilančných účtov. Keď analytické postupy použité pre plánovanie odhalia značné odchýlky od očakávania, kontrolór bude potrebovať rozvinúť špecifické postupy na objavenie príčiny týchto výkyvov.
- 3.3. Analytické postupy v plánovacom stupni môžu tiež zahrňovať predbežnú analýzu prístupných, použiteľných dát za účelom pomoci kontrolórovi rozhodnúť sa, či by mohli byť použité substantívne analytické postupy na poskytnutie požadovaného kontrolného dôkazu v primeraných nákladoch. Kontrolór môže, napríklad, vykonať počiatočnú analýzu dát a prešetriť možné vzťahy medzi rôznymi premennými.
- 3.4. Kontrolór bude obvyčajne posudzovať informácie z rôznych zdrojov, interných a externých k organizácii, kedy použije analytické postupy v plánovacom stupni. Obyčajne kontrolór môže zvažovať informácie ako sú:
- finančné výkazy predošlého roku;
 - príslušné externé správy, napr. správy splnenia a štatistické správy;
 - príslušné nefinančné informácie, napr. počet zamestnancov, spracovaných pohľadávok;
 - dočasné finančné výkazy, správy a iné analýzy manažmentu organizácie porovnávajúce výsledky súčasnej periódy s predošlými periódami a s rozpočtami súčasnej periódy a odhadom; a
 - dáta význačných ukazovateľov a splnenie voči cieľom splnenia, vykonania.

V mnohých prípadoch, kontrolóri by mali byť schopní získať viac týchto informácií od manažmentu organizácie.

- 3.5. Vypracovanosť a rozsah analytických postupov aplikovaných v plánovacom stupni sú záležitosťami pre posudok kontrolóra a bude sa meniť v závislosti na veľkosti organizácie, jej komplexnosti a dostupnosti informácií. Pre niektoré organizácie postupy môžu byť limitované na preskúvanie zmien v bilančných účtoch medzi predošlým a súčasným rokom. V iných organizáciách postupy by mohli zahŕňať rozsiahlejšiu analýzu mesačných finančných výkazov a porovnanie s nefinančnými údajmi.
- 3.6. Analytické postupy použité v plánovaní by mohli viesť k lepšiemu porozumeniu aktivít organizácie. Postupy môžu zahŕňať:
- preskúvanie významných bilančných účtov finančných výkazov a skupín transakcií;
 - preskúvanie rozpočtov a odhadov organizácie;
 - prerokovanie vykonaných a budúcich plánov s finančným a prevádzkovým oddelením;
 - prešetrenie štatistických a iných informácií o aktivitách organizácie; a
 - preskúvanie splnenia oproti rozpočtom a cieľom vykonania, splnenia.
- 3.7. Tieto postupy napomôžu identifikovať zmeny v aktivitách organizácie a operáciách, ktoré môžu mať vplyv na jej finančné výkazy, správy. Mohli by tiež usmerniť pozornosť kontrolóra na špecifické oblasti finančných výkazov, ktoré vyžadujú podrobné posúdenie.
- 3.8. Kontrolór bude potrebovať ohodnotiť a posúdiť postupy stanovenia rozpočtu organizácie pred spoľahnutím sa na ne. Obzvlášť by mal kontrolór zvážiť tlaky, ktoré môžu byť uložené na jednotlivé oddelenia, odbory, aby prispôbili rozpočet a riziko, ďalej že výsledky môžu byť manipulované, napríklad, prerozdelenie výdavkov medzi jednotlivými rozpočtovými líniami, aby sa zaistilo, že pridelenia nebudú prekročené.
- 3.9. Iné analytické postupy, ktoré môže kontrolór použiť ako súčasť plánovania sú profilovanie a pomerová analýza . Profilovanie zahŕňa vykreslenie, grafické zobrazenie výsledkov z mesačných účtov správy, aby sa identifikovali neobvyklé transakcie a neočakávané výkyvy, ktoré si vyžadujú vysvetlenie. Pomerová analýza môže tiež zvýrazniť smer možného záujmu. Príklady týchto techník zahŕňujú:

- porovnanie vzniknutých záväzkov ako percento pridelení celkového záväzku , aby sa skontrolovala úroveň realizovania rozpočtu (pomerová analýza);
- porovnanie aktuálnych mesačných rozpočtových výdavkov k rozpočtu, ktoré môže ukázať, že značná časť výdavkov je vydaná počas sviatkov, dovoleníek, tak indikujúc možnú existenciu problému (profilovanie).

4. Analytické postupy ako substantívne postupy

4.1. Keď sú požívané analytické postupy na získanie substantívneho kontrolného dôkazu, kontrolór by mal vziať do úvahy kontrolný cieľ pre ktorý sú tieto analytické postupy vykonávané, povahu bilančného účtu/transakcií, ktoré sú kontrolované, a kvalitu prístupných údajov. Kontrolór by mal mať na pamäti, že analytické postupy sú viac spoľahlivé silnom kontrolnom prostredí s efektívnymi vnútornými kontrolami a dobrými externými údajmi. Substantívne analytické postupy sú tiež vhodnejšie byť efektívnymi pri poskytovaní kontrolného dôkazu na úplnosť a mieru účtovných koeficientov. Nebudú normálne poskytovať dôkaz o legalite a regulárnosti transakcií a vlastníctve aktív a záväzkov zapísaných v bilančnej súvahe.

4.2. Iba testy, ktoré zahrňujú predikciu hodnoty, ktorá môže byť použitá proti aktuálnej účtovnej bilancii, sú prijateľné ako zdroj substantívneho kontrolného dôkazu vo finančných auditoch. Prediktívne testy siahajú od jednoduchého výpočtu účtovnej bilancie k úplnej regresnej analýze. Keď je vykonávaný prediktívny test na získanie substantívneho kontrolného dôkazu, kontrolór bude potrebovať:

- určiť maximum rozdielu, odlišnosti, vzniknutých z postupu, ktoré on/ona môže prijať stanovením úrovne presnosti;
- porozumieť vzťahom medzi účtovnou bilanciou a použitými premennými v prognóze;
- potvrdiť spoľahlivosť použitých informácií ;
- vypočítať predpokladanú hodnotu, množstvo;
- identifikovať každé významné rozdiely medzi účtovnou bilanciou a predpokladanou hodnotou;
- prešetriť každé odlišnosti a získať potvrdzujúci dôkaz; a

- zhodnotiť výsledky.

Tieto kroky sú zvažované ďalej v nasledovných paragrafoch.

Stanovenie úrovne presnosti

- 4.3. Kontrolór by mal stanoviť úroveň presnosti pre substantívne analytické postupy. Táto presnosť je maximálny rozdiel medzi prognózou kontrolóra účtovnou hodnotou, ktorá je stále prijateľná pre účel tohoto testu. Rozsah do ktorého môže účtovná bilancia spadať je nazývaný „zónou racionality“.
- 4.4. Kontrolór môže uviesť prípustný rozdiel (a potom definovať zónu racionality) pre substantívny analytický postup pred tým, ako urobí predpoveď účtovnej bilancie. Prípustný rozdiel poskytuje orientačný bod, ktorý hodnotí výsledky substantívnych analytických postupov. Metóda vypočítania prípustného rozdielu by mala vziať do úvahy závažnosť testovanej účtovnej bilancie. Čím je účtovná bilancia dôležitejšia, tým by mal byť menší rozdiel ako percento testovaného účtovnej sumy.

Porozumenie vzťahov

- 4.5. Porozumenie kontrolórom vzťahov medzi predpovedanou účtovnou bilanciou a inými premennými je kľúčom zefektívniť substantívne analytické postupy. Vzťahy potrebujú byť porozumené z hľadiska:
 - **Prijateľnosť** - Kontrolór potrebuje byť uspokojený, že predpokladané vzájomné vzťahy sú prijateľné. Napríklad by bolo rozumné predpokladať, že je vzťah medzi počtom zamestnancov a celkovými mzdovými nákladmi. Na druhej strane nebolo by potrebné a rozumné predpokladať vzťah medzi počtom zamestnancov a ostatnými prevádzkovými nákladmi.
 - **Dôležitosť** - Konkrétna premenná môže byť vystavená niekoľkým vplyvom. Kontrolór sa potrebuje uistiť, že všetky z týchto, alebo najviac významné, sú zabudované do modelu použitého pre predpoveď. Jednoduchý výpočet mzdových nákladov založený na kontrolovaných sumách z predošlých rokov a zmeny v počte zamestnancov a priemerné platové zvýšenia by neboli vhodné, napríklad, keď boli značné zmeny v kombinácii mzdových tried.
 - **Konzistencia** - Pozorované vzájomné vzťahy v minulosti nemôžu byť vždy očakávané, že sa vykonajú v budúcnosti. Napríklad, vzájomné vzťahy medzi účtovnými bilanciami., ktoré mohli byť porovnateľne

stabilné v predchádzajúcich rokoch, sa môžu meniť ako výsledok zmien v podstatných obchodoch. Kontrolór by mal zvážiť možnosť zmien vo vzájomných vzťahoch, keď navrhuje substantívne analytické postupy.

- **Frekvencia merania** - Čím častejšie je skupina premenných meraná, tým lepšie informácie o vzájomných vzťahov pravdepodobne budú.
- **Nezávislosť zdrojov údajov** - Kontrolný dôkaz zo substantívnych analytických postupov je veľmi nedostatočný, ak sú porovnávané dve premenné, obe odvodené z toho samého zdroja. Postup je efektívny iba ak je informácia použitá z rôznych zdrojov.

Spôľahlivosť použitých informácií

4.6. Pred uložením spoľahlivosti o výsledkoch analytických postupov ako substantívneho postupu, kontrolór musí získať závažný a dôležitý dôkaz o spoľahlivosti použitých informácií. Kontrolór by mal zvážiť či:

- boli informácie overené kontrolnými postupmi
- boli informácie vytvorené nezávisle od účtovného/finančného oddelenia (napríklad, externým zdrojom)
- používaný systém pre vytvorenie informácií bol vystavený efektívnym vnútorným kontrolám.

Identifikovanie význačných rozdielov

- 4.7. Rozdiel medzi predpokladaným a zaznamenaným množstvom je značný, ak prevyšuje prijateľný rozdiel (t.j. predpoveď je mimo zóny racionality). Rozdiel pod prijateľným rozdielom môže byť stále význačný, ak sú uplatnené nejaké z nasledovných situácií:
- je iba hranične pod prijateľným rozdielom;
 - mohol by zmeniť prebytok do deficitu alebo naopak;
 - mohol by viesť k použitým prideleniam prevyšujúc dostupné pridelenia;
 - je podstatný, závažný v spojitosti s meraním splnenia voči cieľu. takéto rozdiely môžu byť obzvlášť význačné, keď sa vzťahujú k platbe prémie výkonu.

Prešetrenie rozdielov a získanie potvrdzujúceho dôkazu

- 4.8. Keď substantívne analytické postupy dajú vznik význačným rozdielom medzi predpovedanými a zaznamenanými množstvami, je potrebné, aby kontrolór prešetril tieto rozdiely získaním vysvetlení, vyjadrení. Všetky vyjadrenia k rozdielom by mali byť dokumentované a zaopatrené potvrdzujúcim dôkazom. Nemôže byť žiadna istota z substantívnych analytických postupov, ak nemôžu byť význačné rozdiely podporené náležitými vysvetleniami a potvrdzujúcim dôkazom.
- 4.9. Kontrolór by mal mať na vedomí, že významné rozdiely sa môžu vyskytnúť a objaviť ako výsledok nasledovného:
- chýb v zaznamenanom množstve;
 - zjednodušenie alebo chýb v kontrolných odhadoch a predpokladoch;
 - nezabudovanie dôležitých premenných, ukazovateľov do modelu pre predpoveď.

Kontrolór by mal vždy zvážiť rozsah do ktorého, chyby v predpokladoch alebo ukazovateľoch podporujúcich predpoklad, môžu vysvetliť význačné rozdiely. Keď kontrolór identifikuje chyby alebo vynechania v modeli pre predpoveď, môže byť potrebné, aby bol model revidovaný.

- 4.10. Po prešetroení význačných rozdielov, vznesených zo substantívneho analytického postupu, kontrolór by sa mal snažiť v prvom prípade získať vysvetlenia od manažmentu kontrolovaného subjektu. Vysvetlenia manažmentu k význačným rozdielom by mali byť vyčíslené a dokumentované. Kontrolór by sa mal uistiť, že je celý rozdiel medzi predpokladaným množstvom a účtovnou sumou prešetroený a vysvetlený.
- 4.11. Kontrolór využije jeho/jej úsudok a skúsenosť, aby sa rozhodol, či vysvetlenia manažmentu sa javia prijateľnými a aký potvrdzujúci dôkaz je potrebný a od koho bude vyžiadaný. Kontrolór musí byť tiež spokojný, že získané vysvetlenia a potvrdzujúci dôkaz sú postačujúce a trvalé, založené na jeho/jej vedomostiach o organizácii.

Vyhodnotenie výsledkov

- 4.12. Ak rozdiel nemôže byť primerane vysvetlený a potvrdený, kontrolór bude obyčajne potrebovať podrobné testovanie transakcií na hľadanie potrebnej istoty. Nedostatok analytického postupu môže indikovať, že je v účtovnej bilancii alebo triede transakcií závažná chyba.

5. Analytické postupy v konečnom stupni kontroly

- 5.1. Ukončujúc kontrolu, kontrolór by mal aplikovať analytické postupy pri formovaní celkového záveru, ako je, že či sú finančné výkazy ako celok zhodné s jeho vedomosťami o aktivitách organizácie. Analytické postupy používané v konečnom stupni preskúmania sú často rovnaké ako tie, ktoré sú používané počas plánovacieho stupňa kontroly.
- 5.2. Je dôležité, aby kontrolóri prečítali konečné finančné výkazy a správy (zahrňujúce odhalenia) a zvážili:
- primeranosť kontrolného dôkazu získaného s ohľadom na neobvyklé a neočakávané bilancie identifikované v plánovacom stupni alebo počas priebehu kontroly;
 - neobvyklé alebo neočakávané bilancie alebo vzájomné vzťahy, ktoré neboli predtým identifikované;
 - či sú finančné výkazy aktuálneho roku primerané vzhľadom na ich vedomosti, v porovnaní k predošlému roku.

Pri zvažovaní hore uvedených záležitostí sa musí kontrolór rozhodnúť, či bol získaný dostatočný kontrolný dôkaz na podporenie názoru, úsudku na finančné výkazy.

6. Použitie analytických postupov v kontrole splnenia, vykonania

- 6.1. Analytické postupy môžu byť použité extenzívne v plánovacom stupni kontrol plnenia a ako prostriedky získania substantívneho, podstatného, závažného dôkazu. Napríklad, analýza nákladov nad čas môže pomôcť kontrolórovi identifikovať oblasti, kde bola dosiahnutá slabá hospodárnosť, ktorá si zasluhuje ďalšie prešetrenie počas kontroly. Použitie skúšobných techník (porovnajúc náklady na plnenie, vykonanie kontrolovanej jednotky voči podobným organizáciám) a analýza ukazovateľov plnenia sú všeobecne uznávané formy analytických postupov používaných vo vnútri niektorých kontrol plnenia na získanie substantívneho dôkazu. Pre ďalšie poradenstvo návod a, pozri smernicu o Kontrole plnenia („Performance Audit“) N°41.

PRÍLOHA 1 - Typy analytických postupov

Analýza trendu („Trend Analysis“)

Analýza trendu je analýzou zmien v danej účtovnej bilancii alebo línii finančného výkazu počas minulej účtovných období. Diagnostický prístup môže byť použitý v plánovacom stupni alebo stupňoch preverovania, keď kontrolór jednoducho porovnáva aktuálne hodnoty bežného roka s minulým trendom, aby určil, či sa javia byť mimo línie.

Prognostický prístup môže byť používaný pre substantívne účely, kde kontrolór sa snaží predpovedať hodnotu aktuálneho roku založenú na trende.

Existuje množstvo techník analýzy trendu. Komplexnejšie techniky sú schopnejšie dať presnejšie predpovede a môžu byť obzvlášť vhodné pre substantívne testovanie. Avšak ako techniky sa zväčšujú do komplexnosti, je obvyčajne vyžadované väčšie kontrolné úsilie na ich vykonanie. Musí byť preto vytvorená rovnováha medzi nákladmi a výhodami každej techniky.

Analýzy trendu zahŕňujú:

- grafické metódy;
- porovnania obdobia k obdobiu;
- váhové priemery;
- pohyblivé priemery;
- štatistické časovo-sériové analýzy;
- variabilné techniky násobenia ako regresná analýza.

Grafické obdobia a porovnania obdobia k obdobiu sú vhodnejšie v stupňoch kontroly plánovania a preverovania.

Pomerová analýza

Pomerová analýza je každá analýza, ktorá zahŕňa porovnávajúce príslušné vzájomné vzťahy medzi číslami finančného výkazu. Toto izoluje stále (cez čas) alebo spoločné vzájomné vzťahy medzi účtovnými bilanciami. Pomerová bilancia je hlavne dôležitá,

kde pomery môžu byť vypočítané pre dostatočný počet rokov, aby dovolil trendom, aby boli správne rozpoznané a zhodnotené.

Dve najbežnejšie používané metódy sú:

- všeobecná základná indexácia; a
- finančná pomerová analýza.

Všeobecná základná indexácia

Všeobecná základná indexácia zahŕňa porovnanie príjmových a výdavkových položiek k celkovému príjmu alebo položky účtovnej súvahy k celkovým aktívam napr. porovnaním úroku prijatého alebo plateného za pôžičky a výpožičky. Toto je hlavne dôležité, keď sú porovnávané príjmové a výdavkové položky k celkovému príjmu od periódy k perióde.

Finančná pomerová analýza

Finančná pomerová analýza zahŕňa porovnanie bilancií vo finančných výkazoch k porozumeniu vzájomných vzťahov medzi tými bilanciami a pomoc identifikovať zmeny vo vzájomných vzťahoch v čase. Prešetrenie vzájomných vzťahov medzi účtovnými bilanciami môže pomôcť kontrolórom porozumieť informáciám obsiahnutým vo finančných výkazoch.

Kontrolórom môže byť upotrebený široký rozsah pomerov závisiac na povahe organizácie a jej finančných výkazoch. Ziskovosť (prevádzkový zisk voči predajom), obrat zásob (náklady na predaje voči hodnotám zásob) a dlžnícke dni (obchodní dlžníci voči celkovým kreditným predajom) sú tri najdôležitejšie pomery obyčajne preverované v obchodnej organizácii. Určité finančné pomery, ktoré zahŕňujú bežných aktív subjektu voči jej bežným pasívam, môže poskytnúť užitočnú mieru jej schopnosti na vyhovie jej krátkodobým obligáciám a môže upriamiť pozornosť na problémy likvidity, platobnej schopnosti.

Pomerová analýza môže byť účinnou technikou za predpokladu aplikácie nasledovných podmienok:

- porovnávané pomery musia byť kalkulované pri používaní rovnakej metodológie;
- zahrnuté účtovné čísla v porovnávanom pomere sú kalkulované pri používaní rovnakej účtovnej politiky;
- pomer je očakávaný, aby bol relatívne stály medzi periódami.

Prognostická analýza

Prognostická analýza je analytický postup, ktorý používa výpočty alebo sériu výpočtov, ktoré vyvinú predpoveď o množstve, založenú na porozumení prijateľných vzťahoch prostredníctvom použitia finančných a prevádzkových údajov.

Prognostická analýza je obvyčajne *najvýkonnejším analytickým postupom*. Ale jej účinnosť je založená na nasledovných faktoroch:

- Prijateľnosť zahrnutých vzájomných vzťahov;
- zahrnutie príslušných prognostických ukazovateľov;
- vynechanie nepodstatných prognostických ukazovateľov;
- použitie nefinančných prevádzkových údajov a príslušných externých údajov, tak ako aj finančných údajov.

Príklady prognostického testovania

Prognostické testovanie môže byť napríklad používané kontrolórom na preverenie presnosti a úplnosti mzdových výdavkov. Kontrolór môže uplatniť jednoduché modelové techniky alebo komplexnejšie štatistické metódy na vyvinutie predpovede závisiacej na predpovedi a kvalite prístupných informácií.

- **Jednoduchý modelový prístup.** Modelový prístup k predpovedi mzdových výdavkov môže byť účinný, keď spoľahlivé údaje o počte zamestnancov a tried sú dostupné z osobných systémov, ktoré sú zriadené nezávisle od údajov na platbu. Ako prvé priblíženie môže kontrolór skúsiť predpovedať celkové mzdové náklady v perióde vynásobením čísel v každej triede stredným bodom platobnej škály pre triedu. Avšak, taká metóda neberie do úvahy počty zamestnancov v každej triede v rozličných bodoch platobnej škály. Kontrolór môže byť schopný použiť údaje na dĺžku času v triede na prečistenie postupu použijúc hodnotové priemerné platobné miery pre každú triedu, správnejšie a lepšie ako strednú hodnotu každej škály. Ďalšie zdokonalenia by mali vziať do úvahy ostatné ukazovatele ako ročné výkonnostné prémie, ktoré môžu byť tiež podstatné v spojitosti kontrolovaných účtovných čísel.
- **Formálne štatistické metódy.** Kde má kontrolór údaje z minulosti, dobrej kvality, na mzdové výdavky a vhodné prognostické ukazovatele, môže byť výhodné použiť štatistické techniky ako je mnohonásobná regresia. Napríklad, kontrolór môže mať spoľahlivé mesačné mzdové výdavky, spolu s odpovedajúcimi mesačnými hodnotami pre priemerné počty zamestnancov v postavení za niekoľko posledných rokov. Tak by mohlo byť možné vyvinúť štatistický model pre prognózu mzdových výdavkov z hľadiska počtu

zamestnancov a času, a používať tento model na prognózu výdavkov v bežnej perióde z odpovedajúceho počtu zamestnancov.

Európske Zavádzacie smernice pre Kontrolné štandardy INTOSAI

N°25

VYUŽITIE PRÁCE INÝCH KONTROLÓROV A ODBORNÍKOV

Obsah

	<u>Paragraf</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Rozsah tejto smernice	2
Úvod	3
Použitie práce iných v stupni plánovania	4
Použitie práce iných na konci auditu	5
Získanie kontrolného dôkazu z práce iných	6
Špeciálne hľadiská týkajúce sa práce interných audítorov	7
Špeciálne hľadiská pri zamestnaní odborníkov	8
Ďalšia literatúra	9

VYUŽITIE PRÁCE INÝCH KONTROLÓROV A ODBORNÍKOV

1. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI

1.1. Paragraf 132 Kontrolných štandardov INTOSAI stanovuje že:

„Kontrolór by mal plánovať kontrolu spôsobom, ktorý zaisťuje, že je kontrola najvyššej kvality, je vykonaná ekonomickou, efektívnou a účelnou cestou a aktuálnym spôsobom“.

Vysvetlenie tohoto Štandardu stanovuje (časť 134) že:

„Pri plánovaní kontroly by mal kontrolór:

...

- (g) preskúmať internú kontrolu kontrolovanej jednotky a jej pracovný program;
- (h) odhadnúť rozsah spoľahlivosti, ktorá by mohla byť stanovená pre iných kontrolórov, napríklad, internú kontrolu.“

2.2. Ako aj, paragraf 152 Kontrolných štandardov stanovuje že:

„Kvalifikovaný, závažný a primeraný dôkaz by mal byť získaný na podporu posudku kontrolóra a záverov týkajúcich sa organizácie, programu, činnosti alebo pôsobeniu kontroly“.

2. Rozsah tejto smernice

2.1. Táto smernica pokrýva použitie práce iných kontrolórov a odborníkov Európskymi Najvyššími kontrolnými inštitúciami:

- kontrolórmi, smernica zahŕňa prácu vykonanú internými kontrolórm i v kontrolovanej jednotke a externými kontrolórm i tretích skupín (ako sú externí kontrolóri ekonomických operátorov vstupujúcich do vzťahov s kontrolovanou jednotkou zahrňujúc, kde je vhodné, NKÚ-y krajín, ktoré nie sú členskými štátmi Európskej Únie). Avšak, táto smernica nepokrýva vzťahy medzi Najvyššími kontrolnými inštitúciami Európskeho Spoločenstva;
- odborníkmi, smernica zahŕňa prácu vykonanú profesionálnymi inými ako kontrolórm i. Toto môže zahŕňať odborníkov zamestnaných priamo

NKÚ-om, konzultantov zamestnaných kontrolovanou jednotkou alebo odborníkmi konajúcimi na nezávislom základe (napr. akademickí výskumní pracovníci). Odborníci by mali zahŕňať (napríklad):

- ekonómov;
- právnikov;
- architektov, odhadcov, technických revízorov a poisťovacích odhadcov;
- štatistikov ;
- sociálnych vedeckých pracovníkov a inšpektorov verejnej mienky;
- vedeckých, technických a priemyselných odborníkov;
- konzultantov manažmentu.

3. Úvod

3.1. Práca iných kontrolórov a odborníkov môže byť využitá tromi spôsobmi v kontexte kontrol NKÚ-ov:

- v plánovacom stupni úlohy, správy pripravené inými kontrolórmí a odborníkmi môžu poskytnúť informácie o možnosti silných a slabých stránok v systémoch kontroly a o každom pôvode vážnych chýb, ktoré vznikli v oblasti kontroly;
- počas stupňa testovania, práca iných kontrolórov a odborníkov môže byť využitá na poskytnutie časti kontrolného dôkazu, považovanej za dôležitú na dosiahnutie cieľov kontroly. Využitím práce iných kontrolórov, môže byť možné zníženie množstva práce vykonanej NKÚ-om a tak uvoľniť zdroje pre iné kontrolné úlohy.
- na konci kontroly, správy iných kontrolórov a odborníkov môžu poskytovať informácie na potvrdenie alebo zavrhnutie pochybností o získaných zisteniach alebo predbežných záveroch, ktoré kontrolór dosiahol na základe dôkazu získaného počas stupňa kontrolného testovania;

Smernica sa zoširoka dotýka použitia práce iných audítorov a odborníkov v stupni testovania ako časti získania potrebného kontrolného dôkazu. Toto je pokryté v nižšie uvedených paragrafoch 6 až 8. Pred tým ako sa s tým budeme zaoberať, je však potrebné stručne zvážiť použitie práce iných kontrolórov a odborníkov v plánovacom stupni (paragraf 4) a na konci kontroly (paragraf 5).

3.2. NKÚ sú často v postavení spoľahnúť sa na prácu **interných kontrolórov** a tak znížiť množstvo podrobného testovania, ktoré samotné NKÚ-y majú vykonať.

Takéto spoľahnutie sa často vyžaduje plánovanie a úzku spoluprácu pred alebo v ranných stupňoch kontroly. Tak, ak nejaký predbežný odhad interného kontrolovania je kladný (viď nižšie body 7.4. - 7.6.), má NKÚ možnosť zvážiť a prediskutovať s interným kontrolórom rozsah, do akého program internej kontrolnej práce by mal byť prispôsobený, čo najlepšie vziať do úvahy potreby externej kontroly. Toto môže minimalizovať duplikáciu úsilia a maximalizovať rozsah pre NKÚ na využitie práce interného kontrolovania.

4. Využitie práce iných v plánovacom stupni

- 4.1. Práca iných kontrolórov a odborníkov môže byť užitočná pre kontrolóra v stupni plánovania. Avšak, musí byť uplatnený dôvod pre jeho využitie. Pokým kontrolór môže, ako časť z procesu plánovania, vziať do úvahy nejaké vhodné správy iných kontrolórov a odborníkov, on/ona budú vždy potrebovať na zváženie spoľahlivosť a vhodnosť týchto správ pred určením ich vplyvu na kontrolné testovanie, ktoré má byť vykonané. Toto zahŕňa uistenie sa, že iný kontrolór alebo odborník, ktorý vykonal prácu, bol nezávislý od kontrolovanej jednotky alebo aktivity a bol objektívny pri vykonávaní práce. Navyše, kontrolór potrebuje zvážiť, či ciele práce a metódy použité iným kontrolórom sa uspokojivo zhodujú s tými pre kontrolnú úlohu, či závery dosiahnuté iným kontrolórom alebo odborníkom boli založené na uspokojivom dôkaze, a či iný kontrolór alebo odborník, ktorého sa to týka, bol profesionálne a technicky kompetentný.

5. Využitie práce iných na konci auditu

- 5.1. Keď práca iných kontrolórov alebo odborníkov potvrdzuje získané zistenia alebo závery dosiahnuté kontrolou NKÚ, potom môže kontrolór, ktorého sa to týka, vyvodiť spokojnosť z tohoto faktu. Avšak, táto spokojnosť je len doplnková, a nemôže nahradiť kompetentný, primeraný a závažný dôkaz, ktorý musí kontrolór získať, aby dosiahol ciele kontroly.
- 5.2. Keď je rozpor medzi zisteniami alebo závermi z kontroly od NKÚ, a tieto sú prezentované v správe druhého kontrolóra alebo odborníka, toto môže poukázať na slabinu, či v práci vykonanej NKÚ-om, alebo v urobenej iným kontrolórom alebo odborníkom. Alternatívne, sa môže objaviť rozpor, pretože ciele dvoch prác boli odlišné. Tak ako je to možné a nákladovo - efektívne, kontrolór potrebuje:
- prešetrit príčinu akéhokoľvek takého rozporu;
 - znovu zvážiť, či analýza a interpretácia získaného kontrolného dôkazu bola primeraná a dostatočná.

- 5.3. V prípadoch, kde zistenia alebo závery iných kontrolórov alebo odborníkov nie sú zhodné so získanými alebo dosiahnutými NKÚ, a kde správy od týchto kontrolórov alebo odborníkov sú, alebo sa môžu stať vhodnými pre kontrolovanú jednotku, nastane možnosť, že kontrolovaná jednotka sa bude vypytovať k zisteniam alebo záverom NKÚ.

6. Získanie kontrolného dôkazu z práce iných kontrolórov

Cieľ

- 6.1. Práca iných kontrolórov môže byť využitá na získanie časti kontrolného dôkazu, ktorý je potrebný na dosiahnutie cieľov kontrolnej práce. Zámerom takéhoto konania je zníženie počtu kontrolných pracovníkov, ktorý je potrebný na vykonanie kontrolnej práce a minimalizovať nespokojnosť uvalenú na kontrolovanú jednotku.

Podmienky pre použitie práce iných kontrolórov ako kontrolný dôkaz

- 6.2. Keď sa využíva práca druhého kontrolóra alebo odborníka, je dôležité pre NKÚ starostlivo zvážiť či:
- má adekvátnu znalosť v kontrolovanej oblasti, aby bol schopný urobiť informovaný odhad účinku práce iného kontrolóra alebo odborníka;
 - iný kontrolór alebo odborník má požadovanú profesionálnu kompetenciu v kontexte špecifického určenia;
 - práca iného kontrolóra alebo odborníka je adekvátna a pracovné metódy sú vhodné pre účely NKÚ-u v kontexte cieľov kontrolnej práce, ktorej sa to týka.
- 6.3. Vzťahy NKÚ s inými kontrolórmi a odborníkmi môžu byť komplexné. Preto sa môže ukázať ťažkosť pri vykonaní odhadu, potrebného, aby bol schopný použiť ich prácu ako kontrolný dôkaz. Tento problém môže byť určený v stupni plánovania kontroly tak, že ak sa použitie ukáže nemožné, môžu byť naplánované alternatívne kontrolné postupy na zaistenie, aby bol získaný kompetentný, závažný a primeraný kontrolný dôkaz.
- 6.4. Tak ako zvažovaním faktorov v plánovacom stupni, zaznamenaných vyššie v bodoch 6.2. - 6.3., kontrolór, ktorý používa prácu druhého kontrolóra alebo odborníka ako kontrolný dôkaz, musí ich tiež znovu zvážiť pri analyzovaní a interpretovaní výsledkov práce. Taktiež, potrebuje kontrolór zvážiť účinkov na

názor, posudok, ktorý bude vyjadrený o zisteniach iného kontrolóra, alebo odborníka. V prípadoch, kde tieto zistenia sú významné pre stanovisko, kontrolór by mal obvyčajne prediskutovať tieto zistenia s iným kontrolórom, alebo odborníkom a zvážiť, či je potrebné vykonať nejaké jeho/jej kontrolné testovanie.

- 6.5. Všetky aspekty procesu spoľahnutia sa na iných kontrolórov a odborníkov, podčiarknuté vyššie v bodoch **6.2.** - **6.4.**, je potrebné, aby boli úplne zdokumentované v pracovných dokladoch kontrolnej úlohy (pre ďalší návod, viď Smernicu N°26 „Dokumentácia“).

7 Špeciálne posúdenia týkajúce sa práce interných kontrolórov

Definícia

- 7.1. „Interné kontrolovanie“, znamená posúdenie činnosti vo vnútri kontrolovanej jednotky ako služby kontrolovanej jednotke. Jeho funkcie môžu zahŕňať, medzi inými vecami, prešetrovanie, hodnotenie a monitorovanie adekvátnosti a efektívnosti účtovania a interného kontrolného systému. V kontexte Spoločenstva, „interné kontrolovanie“ môže zahŕňať špeciálne funkcie, ako sú funkcie Finančného Kontrolóra.
- 7.2. Úloha interného kontrolovania je určená manažmentom a jeho ciele sa tak môžu odlišovať od externého kontrolóra. Napriek tomu, môže nastať prekryvanie sa v typoch a rozsahu vykonanej práce internými a externými kontrolórmí.

Porozumenie, ocenenie a podporovanie internej kontroly

- 7.3. Kontrolór NKÚ potrebuje získať porozumenie štruktúry a fungovania interného kontrolovania a vykonať predbežné ocenenie jeho práce. Aby tak urobil, kontrolór potrebuje neobmedzený prístup k správam a pracovným dokladom interného kontrolóra.
- 7.4. Predbežné hodnotenie interného kontrolovania by obvyčajne malo pokryť nasledovné:
- jeho prevádzkový stav: úroveň, do ktorej interný kontrolór podáva správy, a činnosť vykonaná manažmentom na základe jeho správy; nejaké obmedzenia uvalené na interného kontrolóra (špeciálne v jeho komunikáciách s externým kontrolórom);
 - rozsah jeho práce;

- jeho technickú kompetenciu, zahrňujúc menovanie, školenie, skúsenosť a profesionálne kvalifikácie interných kontrolných pracovníkov;
- prevedenie jeho práce: toto pokrýva, či je interné kontrolovanie správne plánované, riadené, revidované a dokumentované, ako aj existenciu adekvátnych kontrolných manuálov, pracovných programov a pracovných listov.

7.5. V neprítomnosti interného kontrolovania, alebo kde predbežné hodnotenie interného kontrolovania odhaľuje neadekvátnosti, kontrolór NKÚ potrebuje zvážiť upozornenie na tieto slabiny manažment kontrolovanej jednotky (1).

Využitie práce interného kontrolovania ako časti externého kontrolného dôkazu

7.6. Stanoviská v bodoch **6.2. - 6.3.** a **7.3. - 7.4.** sú aplikované pri využití práce interného kontrolovania ako časti externého kontrolného dôkazu. NKÚ kontrolór potrebuje zvážiť či:

- dôkaz získaný prostredníctvom interného kontrolovania je adekvátny kvalitatívne a kvantitatívne pre špecifické potreby NKÚ, vezmúc do úvahy, že ciele môžu byť rozdielne. Preverenie tejto otázky kontrolórom NKÚ bude bežne zahrňovať posúdenie povahy, časového rozvrhu a rozsahu internej kontrolnej práce;
- závery dosiahnuté interným kontrolovaním sú primerané, dajúc kontrolný dôkaz, ktorý mal byť získaný;
- všetky výnimky, alebo nezvyklé záležitosti zistené interným kontrolovaním boli vhodne vyriešené;

7.7. V niektorých situáciách sú uzavreté písomné dohody medzi NKÚ a kontrolovanými jednotkami, aby sa zaistilo, že NKÚ môže použiť prácu interných kontrolórov pre čo najlepší výsledok.

8. Špeciálne hľadiská pri zamestnaní odborníkov

Cieľ

8.1. Účelom využitia iných odborníkov je sprístupniť pre kontrolnú skupinu technické znalosti alebo zručnosti, ktoré sú potrebné na dosiahnutie kontrolných

cieľov, a ktoré by neboli inak dostupné. Všeobecne, odborníci sú priamo zamestnaní NKÚ na základe zmluvy a vybraní skupinou zodpovednou za kontrolnú úlohu.

(1) V mnohých prípadoch, kontrolór NKÚ môže byť v postavení poskytnutia rady manažmentu na zlepšenia v internom kontrolovaní (napr. odporúčanie vhodných vzdelávacích schém a štruktúr podávania správ). Avšak, toto potrebuje byť urobené takým spôsobom, že nezávislosť kontrolnej funkcie nie je kompromitovaná.

Podmienky pre určenie a použitie odborníkov

8.2. Odborníci sú zamestnaní na pomoc kontrolnej skupine na získanie kompetentného, primeraného a závažného dôkazu na dosiahnutie kontrolných cieľov. Na dosiahnutie tohoto, musia byť dodržané nasledovné podmienky:

- rozsah a povaha práce odborníka a spôsob, akým podá odborník správu, potrebuje byť jasne definovaný, v čo najskoršie možnom štádiu: toto je potrebné na označenie odborníka, ktorý má primerané technické vedomosti a zručnosti;
- NKÚ potrebuje uistiť sám seba, že odborník je nezávislý od kontrolovanej jednotky (obyčajne, to znamená, že odborník nebol nedávno zamestnaný kontrolovanou jednotkou, alebo príbuznými organizáciami). NKÚ môže tiež potrebovať zvážiť, či povaha a rozsah inej práce vykonanej odborníkom sú také, že nezávislosť odborníka je kompromitovaná (napr. ak odborník je značne závislý na zmluvách s treťou stranou, ktorej záujmy sa môžu prekrývať s oblasťou, ktorá má byť skúmaná odborníkom v mene NKÚ);
- kontrolór sa musí uistiť o profesionálnej kompetencii odborníka, o objektivite práce poskytnutej odborníkom, vhodnosti pracovných metód a o kompetencii, primeranosti a závažnosti kontrolného dôkazu, ktorý poskytol odborník. Ak je potrebné, kontrolór by mal vykonať dodatočné testovanie na získanie tohoto uistenia.

Tieto podmienky zahrňujú, navrhujú, aby odborník, ktorý nemusí mať potrebnú skúsenosť v kontrolnej práci, mohol byť úzko riadený a vedený vedúcim skupiny kontrolnej úlohy. Detailné vymedzenia pôsobnosti môžu toto riadenie a vedenie uľahčiť.

8.3. Správa, ktorá je vydaná ako výsledok kontrolnej práce, v ktorej je využitý odborník, zostáva správou NKÚ. Úlohou odborníka je, obyčajne, pomáhať kontrolnej skupine, ktorá zostáva zodpovednou za formovanie a vyvodenie

kontrolného posudku. Preto je obvyčajne nevhodné špeciálne sa odvolávať na hocijaký posudok odborníka v správe z kontroly.

Diskrétnosť, utajenie

- 8.4. Odborníci zamestnaní NKÚ sú obvyčajne viazaní požiadavkami diskrétnosti. Kontrolóri, ktorí pracujú s odborníkmi ich potrebujú oboznámiť s týmito požiadavkami, a byť pripravení, im adekvátne poradiť. Vhodným môže byť, systematicky vkladať vety o utajení do zmlúv odborníkov.

9. Ďalšia literatúra

- 9.1. Výbor verejného sektora Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC) (1) publikovala v októbri 1994 jeho štúdiu # 4 nazvanú „Využitie práce iných kontrolórov - perspektíva verejného sektoru“. Táto poskytuje návod, ku ktorému sa môžu čitatelia predloženej smernice odvolať.

- - - - -

ZAVÁDZACIA SMERNICA EURÓPSKEHO SPOLOČENSTVA PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

Č. 26

DOKUMENTÁCIA

OBSAH

	<u>Odsek</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Výhody (prínos) vhodnej dokumentácie	2
Obsah pracovných materiálov	3
Súčasné a trvalé súbory	4
Utajenosť informácií kontroly	5
Uchovávanie dokumentácie kontroly	6

1. Odvolanie sa na Kontrolné štandardy INTOSAI

1. 1 Odsek 156 Kontrolných štandardov INTOSAI určuje, že:

„ Kontrolóri by mali Primerane zdokumentovať kontrolné dôkazy v pracovných materiáloch, zahrňujúc osnovy a rozsah plánovania, vykonanú prácu a zistenia vyplývajúce z kontrol".

2. Výhody primeranej dokumentácie

- (a) uľahčí plánovanie;
- (b) poskytne záznam slabostí, chýb a nezrovnalostí odhalených kontrolami;
- (c) potvrdí a podporí rozhodnutie kontrolóra, názory a správy;

- (d) slúži ako zdroj informácií pre prípravu správ alebo odpovedí na dotazy od kontrolovaných subjektov alebo od iných strán, a poskytuje záznam o vykonanej práci pre budúce potreby;
- (e) dokumentuje súlad medzi Kontrolnými štandardami a Smernicami, a vnútornými postupmi NKÚ;
- (f) podporuje (alebo poskytuje ochranu pred) sťažnosťami, súdnymi spormi a inými právnymi procesmi;
- (g) pomáha a poskytuje evidenciu, dôkazy odborného rastu kontrolóra;
- (h) uľahčuje previerky, dozory a zaistenia kvality (viď nižšie).

2. 2 Primeraná dokumentácia je obzvlášť dôležitá pre previerky, dozory a zaistenia kvality. Je to tak preto, lebo:

(a) pomáha preverovateľovi :

- získať uistenie, či sa dosiahli ciele kontroly;
- zaistiť, že sa pridelená práca vykonala poriadne;
- odhadnúť úsudok kontrolóra v priebehu kontroly a určiť oblasti, v ktorých je potrebné získať požadované dôkazy, za účelom dosiahnutia záverov alebo urobiť rozhodnutia;
- vykonať úlohy previerky pracovných materiálov kontroly a dohliadať nad kontrolnými pracovníkmi účinnejšie a efektívnejšie.

(b) poskytne základ pre nezávislé previerky zaistenia kvality (viď Smernice „Zaistenie kvality“).

3. Obsah pracovných materiálov

- 3. 1 Všetky kroky kontroly musia byť poriadne zdokumentované, rovnako aj výsledné postrehy a závery. Táto dokumentácia je všeobecne známa ako pracovné materiály.
- 3. 2 Pracovné materiály sú kontrolórovým základným záznamom z vykonanej práce a dosiahnutých záverov o dôležitých záležitostiach. Pracovné materiály poskytujú dôkazy o postupoch kontrolóra, o primeranej starostlivosti a pomáhajú mu viesť kontrolu a dohliadať nad jej priebehom.
- 3. 3 Pracovné materiály sú dôležité na podporu kontroly. Všetky etapy kontroly, od základného plánovania až po prípravu záverečného návrhu správy, by mali byť zaznamenané v pracovných materiáloch. Každý NKÚ by mal vytvoriť vlastné techniky pre prípravu, dohľad, registrovanie a uchovávanie pracovných materiálov, vychádzajúc pritom z vlastných skúseností a konkrétnych potrieb a prostredia.

3. 4 Nemôžeme predpísať, čo by mali alebo nemali pracovné materiály obsahovať. Hoci, všeobecnou a hlavnou zásadou je, že, dobre zdokumentovaná skupina pracovných materiálov je vtedy dostatočne kompletná a podrobná, keď umožní skúsenému kontrolórovi , ktorý nemal žiadny predchádzajúci kontakt s kontrolou, získať a uistiť sa z týchto materiálov , aká práca sa vykonala za účelom podpory záverov.
3. 5 Pracovné materiály musia mať množstvo fyzických kvalít, ako sú jasnosť, čitateľnosť - zreteľnosť, ucelenosť - kompletnosť, platnosť, správnosť, stručnosť, vhodnú úpravu a zrozumiteľnosť. Ak sa využíva počítačová evidencia, musí existovať primeraná identifikácia, ktorá kompletne popisuje pôvod, obsah a umiestnenie.
3. 6 Pracovné materiály by mali byť plánované a, v mnohých prípadoch, usporiadané a sformované už v počiatočných etapách kontroly. Pracovné materiály z predchádzajúcich rokov, ak sú dostupné, môžu slúžiť ako návod, pomôcka.
3. 7 Kontrolór by mal používať značky na označenia pôvodu údajov (atď.), porovnanie, dohody a spracovanie. V niektorých NKÚ sa pre tieto účely ustanovilo štandardné označenie. Ak kontrolóri používajú vlastné, neštandardné označenie, mali by byť značky jasne definované v materiáloch. Tak sa to robí aj v blokových schémach, diagramoch.
3. 8 Je dôležité, aby pracovné materiály obsahovali z dôvodu uľahčenia previerok, a obzvlášť, ako pomôcka preverovateľa pri zisťovaní a vyhodnocovaní dôkazov kontroly, ktoré podporujú závery, doporučená a správa, krížové odkazy. Tieto odkazy by mali jasne označovať zdroje a ciele. Mali by sme poznamenať, že k dosiahnutiu kvalitného účelu krížových odkazov sú potrebné kvalitné, jasné a logické počiatočné odkazy vo všetkých pracovných materiáloch.
3. 9 Pracovné materiály by mali byť pripravené na základe primeraného štandardu, tak, aby mohli byť použité ako dôkazy v akomkoľvek právnom konaní, ktoré by mohlo vzniknúť. Takže, kontrolóri by mali vyznačiť a uviesť dátum na každom pracovnom materiály.
3. 10 Pri skúmaní kompletnej sady pracovných materiálov by malo byť jasné, kto ich preveroval, kedy a výsledok previerky. Poznámky preverovateľa preukazujúce súhlas, nekompletnosť alebo nejasnosť položiek by tam mali byť uvedené. Tieto sú dôležité pre potreby vyšších preverovateľov.
3. 11 Dokumentácia by mala zahŕňať záznam všetkých kontaktov so subjektom podliehajúcim kontrole, ohľadom dôležitých záležitostí (t.j. zistené nezrovnalosti počas testu súladu - zhody, záruky obdržané od vedenia subjektu podliehajúceho kontrole, atď..).

4. Aktuálne a trvalé súbory

4.1 Pracovné materiály vzťahujúce sa na jednotlivé kontroly sú všeobecne známe ako aktuálne súbory. Okrem nich, sa často zriaďujú aj trvalé súbory. Tieto obsahujú informácie, ktoré sa budú využívať rok čo rok pri „za sebou idúcich

- následných kontrolách" v špecifických oblastiach. Tieto súbory sú dôležité pre plánovanie práce kontrolórov a jej neskoršej realizácie. Mali by byť pravidelne aktualizované.

5. Utajenosť kontrolných informácií

5.1 NKÚ má často prístup k informáciám, ktoré môžu byť považované za citlivé z obchodného, politického alebo bezpečnostného hľadiska. NKÚ a jeho zamestnanci musia venovať zvýšenú odbornú starostlivosť zaisteniu toho, aby tieto informácie boli riadne zabezpečené. Z toho dôvodu by sa mali vytvoriť postupy a kontroly, ktoré by zaisťovali fyzickú bezpečnosť pracovných materiálov. Podobne, je normálne, považovať a udržiavať pracovné materiály, korešpondenciu so subjektami podliehajúcimi kontrole a správy z kontroly za tajné dokumenty, až pokiaľ ich nebude možné, na základe vytvorených postupov, opäť sprístupniť.

5.2 NKÚ musí zvážiť potrebu utajenia informácií z kontroly, na základe legislatívy pripúšťajúcej uvoľnenie informácií verejnosti.

6. Uchovávanie dokumentov kontroly

6.1 Je dôležité, aby NKÚ mal vyjasnené zásady pre uchovávanie dokumentácie, ktorá je dokladom pre závery uvedené v publikovaných správach z kontrol. Tieto zásady by mali obsahovať, medzi iným:

- dĺžku uchovávania pred zničením údajov;
- transfer súborov z kontrolórskych jednotiek do centrálnej úschovy;
- postupy pre vyhotovenie zoznamov štandardných súborov, ich označenie a stručné výťahy.

SKUPINA 3 DOKONČENIE KONTROLY

ZAVÁDZACIA SMERNICA EURÓPSKEHO SPOLOČENSTVA PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

Č. 31

PODÁVANIE SPRÁV (VYKAZOVANIE)

OBSAH

Odsek

Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Podávanie správ o spoločných a koordinovaných kontrolách	2

Štandardy INTOSAI pre podávanie správ	Príloha 1
---------------------------------------	-----------

-
1. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI
 1. 1 Táto smernica sa týka záverečného podávania správ o kontrolách vykonávaných Najvyššími kontrolnými úradmi (NKÚ) príslušným externým subjektom, a ak je to vhodné, verejnosti.
 1. 2 Odseky 163 až 188 Kontrolných štandardov INTOSAI poskytujú rozsiahlu smernicu o podávaní správ. Tieto sú zhrnuté v prílohe 1 tejto Smernice.
 2. Podávanie správ a spoločných a Koordinovaných kontrolách

2. 1 Podávanie správ o kontrolách vykonávaných spoločne dvoma alebo viac NKÚ a o koordinovaných kontrolách môže predstavovať určité ťažkosti. Je vhodné, aby postupy podávania správ boli dohodnuté zúčastnenými NKÚ v procese plánovania, tak, aby sa mohli problémy rýchlo určiť.
2. 2 V rámci postupov podávania správ by sa mali dodržiavať nasledovné body:
- časový rozpis podávania správ;
 - presné povinnosti každého NKÚ pri navrhovaní správ;
 - jazyk, v ktorom sa budú správy navrhovať a zabezpečenie prekladov;
 - vyjasnenie návrhov správ v rámci zúčastnených NKÚ s kontrolovanými subjektami (korešpondencia, stretnutia, dohody alebo reakcie/komentár);
 - zariadenie publikovania, zahrňujúc komunikáciu s tlačou, atď.;
 - predloženie správ Parlamentu a/alebo iným subjektom.

Príloha 1, strana 1

PRÍLOHA 1: ZHRNUTIE ŠTANDARDOV INTOSAI PRE PODÁVANIE SPRÁV

1. Výraz „ reporting - podávanie správ" znamená ako názor kontrolóra a iné pripomienky k skupine finančných výkazov, tak aj záverečnú správu kontrolóra o ukončení kontroly výkonu.

2. Odsek 169 Kontrolných štandardov INTOSAI uvádza, že:

- (a) Na konci každej kontroly by mal kontrolór pripraviť písomný názor alebo správu, ak je to potrebné, uvádzajúcu zistenia primeranou formou; jej obsah by mal byť ľahko pochopiteľný, bez nejasností alebo dvojzmyselností, zahrňovať by mal len informácie, ktoré sú podložené príslušnými a dôležitými dôkazmi a mal by byť nezávislý, objektívny, spravodlivý a konštruktívny.
- (b) Záleží od NKÚ, ktorým patria, aby vydal záverečné rozhodnutie o akcii, ktorá sa má vykonať vo vzťahu k praktikám podvodov alebo vážnym nezrovnalostiam odhalených kontrolórm.

Vzhľadom na obvyklé, kontroly regulárnosti, mal by kontrolór pripraviť písomnú správu, ktorá môže byť, buď časťou správy o účtovných uzávierkach alebo samostatnou správou o testoch zhodnosti (súladu) s aplikovateľnými zákonmi a nariadeniami. Správa by mala obsahovať stanovisko pozitívnych záruk na tie položky, ktoré boli preverované zo súladu a negatívnych záruk na tie položky, ktoré neboli preverované.

Vzhľadom na kontroly výkonu by mala správa zahŕňať všetky podstatné, dôležité prípady nesúladu, ktoré sa týkajú cieľov kontroly.

3. (Odsek 170) Kontrolných štandardov INTOSAI poskytuje návod na formu a obsah všetkých kontrolórskych posudkov a iných správ o finančných kontrolách. Kontrolór musí brať zvláštny ohľad na nasledovné aspekty správy:

- Nadpis
- Podpis a dátum
- Ciele a oblasť
- Úplnosť
- Adresát
- Určenie skutkovej podstaty
- Právny základ
- Súlad so štandardami
- Časový harmonogram

4. (Odseky 171 - 182) Štandardov INTOSAI poskytujú obraz o obvyklých formálnych posudkoch kontroly, zahrňujúc nepriaznivé a kvalifikované posudky

a činnosti potrebné v prípadoch, kde odhalia slabosti, nepresnosti alebo nesúlad.

5. (Odseky 183 - 188) Štandardov INTOSAI poskytujú špeciálne návody na podávanie správ o kontrolách výkonu, obzvlášť s ohľadom na objektívnosť a spravodlivosť, ktoré môže kontrolór využiť pri interpretovaní a prezentovaní získaných dôkazov. Pokiaľ je to možné, správy by mali byť konštruktívne a mali by doporučiť zlepšenia k prekonaniu slabostí.
6. (Odseky 189 - 191) Štandardov INTOSAI poskytujú návody na to, čo by malo byť v správach zahrnuté, berúc pritom ohľad na závažnosť záležitostí, ktorých sa týkajú (zahrňujúc závažnosť podľa povahy, kontextu, ako aj hodnoty).

ZAVÁDZACIA SMERNICA EURÓPSKEHO SPOLOČENSTVA PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

Č. 32

„OSTATNÉ INFORMÁCIE V DOKUMENTOCH OBSAHUJÚCICH KONTROLNÉ FINANČNÉ VÝKAZY“

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Účel smernice	2
Povinnosti kontrolóra a iné informácie	3
Základné pojmy a definície	4
Plánovanie kontroly a jej postupy	5
Podávanie správ	6

1. Úvod

- 1. 1 Účelom tejto Zavádzacej smernice je poskytnúť externého kontrolóra „kontrolór“ činností Európskeho spoločenstva, návod o kontrole ostatných informácií v dokumentoch obsahujúcich finančné výkazy podliehajúce kontrole.
- 1. 2 Nakoľko konštitučný mandát NKÚ a Európskeho Účtovného Dvora môže predpisovať rôzne povinnosti pre kontrolu ostatných informácií v dokumentoch obsahujúcich kontrolované finančné výkazy, návod uvedený v tejto Zavádzacej smernici by sa mal aplikovať hlavne pre konkrétne veci záujmu.

2. Účel tejto Smernice

- 2. 1 Dokumenty predkladané kontrolovanými subjektami, podliehajúce kontrole obsahujú stále častejšie iné informácie. Tieto iné informácie, ktoré môžu byť ako finančné, tak nefinančné, zahŕňajú analýzy a prehľady operácií a finančných

výsledkov, kritériá výkonu, plány výdavkov a budúce finančné vyhliadky (položka 4. 1).

2. 2 Iné informácie často čítajú užívatelia výkazov a účtov v súvislosti s kontrolovanými finančnými správami. Užívatelia prikladajú veľký dôraz na iné informácie, pretože to prispieva k vytvoreniu obrazu o finančných a pracovných výkonoch kontrolovaného subjektu, jeho finančných pomeroch a zdrojoch, a jeho plánoch a budúcich vyhliadkach.

3. Povinnosti kontrolórov a iné informácie

3. 1 Kontrola finančných výkazov smeruje k tomu, aby podala obraz, mienku o týchto výkazoch. Kontrolór často nemá povinnosť podávať správu o tom, že iné informácie sú uvedené poriadne. Hoci, mal by dávať pozor na to, že vierohodnosť finančných výkazov a jeho správa o nich, môžu byť podlomené rozporom medzi finančnými výkazmi a inými informáciami, alebo chybnými krokmi v rámci iných informácií.
3. 2 Na základe požiadaviek vyplývajúcich z legislatívy jednotlivých krajín alebo na základe pracovných povinností, sa môže od kontrolóra vyžadovať, aby podával správu o výsledkoch skúmania. Ak nie je zmluvne určené v štatúte alebo v podmienkach pracovnej zmluvy, musí kontrolór stanoviť, v akom rozsahu bude jeho správa obsahovať výsledky prieskumu alebo iné informácie.
3. 3 Pri preverovaní iných informácií uvedených v dokumentoch obsahujúcich finančné správy, je dôležité stanoviť, aby bolo vedenie subjektu podliehajúceho kontrole zodpovedné za obsah. Jedna zo základných požiadaviek Kontrolných štandardov INTOSAI odsek 6 (d) stanovuje:

„ Zdokonaľovanie adekvátnych informácií, kontrola, hodnotenie a systém podávania správ v rámci vlády uľahčí proces sledovateľnosti. Vedenie je zodpovedné za korektnosť a primeranosť foriem a obsahu finančných správ, výkazov a iných informácií.

4. Základné pojmy a definície

4. 1 Uvádzame tu niekoľko príkladov iných informácií vo výkazoch, správach a účtoch, v ktorých sa môžu vyskytnúť chybné kroky alebo rozpory:

- ročná správa vedenia;
- plány a rozpočty na budúce obdobie;
- predloženie aktuálnych alebo plánovaných projektov alebo aktivít;
- prezentovanie udalostí, ktoré sa vyskytli po účtovnom období;

- vysvetlenia, ako bol aplikovaný účet pre príslušné hodnoty;
- informácie o analýzach prevádzkových výsledkov, produktivite a kritériách výkonov;
- pripomienky k príslušnej legislatíve a jej zmenám;
- pripomienky k podmienkam životného prostredia.

Pre kontrolóra je dôležité, aby sa vyvaroval obmedzení prameňacích z rozsahu jeho prieskumu iných informácií. Napríklad, kontrolór nemôže potvrdiť alebo schváliť plány a rozpočty subjektu podliehajúce kontrole, ale len ohodnotiť, či sú v súlade osnovy a metódy používané pri určovaní návrhov rozpočtov.

4.2 Pre preverovanie iných informácií v správach, výkazoch a ostatných dokumentoch, ktoré obsahujú finančné informácie, mal by kontrolór zvážiť:

- či iné informácie sú v súlade s kontrolovanými finančnými správami a
- či existujú chybné kroky v posudkoch k finančným situáciám a budúcim vývojom, ktoré poskytnú nepresné, nedostatočné alebo klamné dojmy z okolností kontrolovaného subjektu. Kontrolór by mal tiež zvážiť, či neboli niektoré informácie, dôležité pre užívateľa, vynechané.

4.3 Chybné kroky alebo rozpory sú dôležité vtedy, keď je pravdepodobnosť, že ovplyvnia užívateľa finančných správ alebo iných informácií, ktoré s nimi súvisia. Podrobnejšie:

- závažné chybné kroky pri faktoch sa vyskytnú vtedy, keď dôležité informácie, ktoré nesúvisia so záležitosťami nachádzajúcimi sa v kontrolovaných finančných správach, výkazoch sú nesprávne určené alebo uvedené a
- iné informácie, alebo spôsoby ich prezentovania sú vážne rozporné, keď popierajú informácie v kontrolovaných finančných správach a sú tak dôležité, že zvyšujú pochybnosti o podkladoch kontrolórskych správ o finančných výkazoch⁴.

4.4 Nakoľko hlavným faktorom bude dôležitosť finančných záležitostí, mal by kontrolór tiež dospieť k úsudku, či sú chybné údaje alebo rozpory závažné z dôvodu kontextu, v ktorom sa vyskytujú alebo z dôvodu povahy. Napríklad, menej chybných údajov alebo rozporov v správach vedenia, ktoré sú priložené ku kontrolovaným finančným výkazom, môže viesť čitateľa k vytvoreniu

⁴Definície - závažné chybné kroky a vážny nesúlad (rozpor) tu uvedené pochádzajú z Kontrolórskych smerníc No. 8 (1996) Spoločnosti účtovníkov Nového Zélandu

nereálneho, optimistického názoru o výkonoch kontrolovaného subjektu alebo budúcich finančných vyhládok

4. 5 Kontrolór by sa mal obzvlášť vyvarovať možnosti existencie chybných údajov alebo rozporov (zahrňujúc zanedbanie) v iných informáciách, ktoré boli vykonané úmyselne vedením subjektu podliehajúceho kontrole. Takisto môžu existovať rôzne okolnosti, ktoré zvyšujú sprievodné riziko zámerných chybných údajov alebo rozporov. Napríklad, vedenie kontrolovaného subjektu môže byť pod vplyvom politického tlaku s cieľom dosiahnuť určitú úroveň výkonov alebo platy starších manažérov môžu byť stanovené s cieľom dosiahnuť predurčené ciele alebo kritériá výkonov.

5. Plánovanie a postupy kontroly

5. 1 Kontrolór by mal preveriť iné informácie publikované v súvislosti s kontrolovanými finančnými výkazmi, bez ohľadu na to, či je požiadaný, aby podal správu o preverovaní alebo nie. Pri plánovaní revízie iných informácií, by mal byť kontrolór varovaný pred možnými následkami chybných krokov alebo rozporov v údajoch. Revízia musí byť plánovaná a vykonaná v súlade s kontrolovým odhadom rizika a závažnosti.
5. 2 Zanedbania môže kontrolór zistiť porovnaním ostatných informácií bežného roka s tými, ktoré boli publikované minulé roky a tak určiť všetky prezentované nezrovnalosti ostatných informácií určitého časového obdobia alebo na základe čítania podrobných účtovných kníh výboru vedenia, atď.
5. 3 Kontrolór obyčajne vykonáva revíziu ostatných informácií na účtoch súvisiacich s kontrolovanými finančnými výkazmi.
5. 4 Ak kontrolór stanoví, že ostatné informácie spolu s finančnými výkazmi:
- poskytujú nesprávne alebo neprimerané dojmy z činností alebo všeobecných situácií kontrolovaného subjektu, alebo
 - nechávajú čitateľa v pochybnostiach o obsahu alebo primeranosti informácií v jednej alebo viac oblastiach mal by sa snažiť vyriešiť záležitosť. To môže mať za následok potrebu uskutočniť rozhovory (interview) s vedením o kontrolovanom subjekte a vyšetriť dodatočnú (doplnkovú) dokumentáciu.
5. 5 Pokiaľ ide o ostatné postupy kontroly, mal by kontrolór vyhodnotiť a nezávisle určiť dôkazy nápomocné pri podpore zistení v rámci informácií založených na vedomostiach kontrolóra v určitej oblasti a výsledkoch vyšetrovania.

6. Podávanie správ

6. 1 Podávanie správ kontrolórom o výsledkov revízie ostatných informácií závisí od toho:

- či, je povinný podávať správu a
- či si myslí, že ostatné informácie obsahujú zavádzajúce a nejednotné informácie, ktoré sú pravdepodobne pre čitateľa závažné.

6. 2 Ak previerky ostatných informácií odhalia prípady chybných údajov alebo rozporov, mal by ich dať kontrolór všetky do pozornosti vedenia kontrolovaného subjektu. Kontrolór by mal okrem toho, požiadať vedenie kontrolovaného subjektu, aby učinilo vhodné doplnky/zlepšenia k finančným výkazom, správam, alebo aby doplnilo informácie tak, aby boli všetky závažné chybné údaje alebo chyby uspokojujúco odstránené a objasnené.

6. 3 V prípade, ak vedenie kontrolovaného subjektu nesúhlasí s vykonaním požadovaných dodatkov alebo tak nemôže urobiť⁵, a kontrolór považuje chybné údaje alebo nezrovnalosti za vážne, mal by kontrolór zvážiť dôsledky jeho správy o finančných výkazoch.

Ak sa odhalia nezrovnalosti alebo chybné kroky až po napísaní správy o finančných uzávierkach, mal by kontrolór zvážiť, či nepodnikne ďalšie činnosti (t.j. bude informovať príslušné ministerstvo).

6. 4 Povaha správy kontrolóra sa môže líšiť od právnych požiadaviek v jednotlivých krajinách a zamestnaneckých podmienok.

Hoci, ak je kontrolór povinný podávať správy, alebo ak sa rozhodne tak urobiť, je často vhodné, ako minimum, pre kontrolóra podať, tak krátky popis vykonanej práce, ako aj výsledkov, zahrňujúcich vážne chybné údaje alebo nezrovnalosti, ktoré počas nej odhalil.

SKUPINA 4 KONTROLA VÝKONU

⁵Napríklad, v Európskom Spoločenstve, sú finančné výkazy a sprievodné informácie dostupné Európskemu Účtovnému Dvoru v ich finálnej podobe a zasielané výkonným subjektom v rovnakom čase ako Dvoru.

ZAVÁDZACIA SMERNICA EURÓPSKEHO SPOLOČENSTVA PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

Č. 41

KONTROLA VÝKONU

OBSAH

	<u>Odsek</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Mandát pre kontrolu výkonu	2
Základné pojmy a definície	3
Finančná kontrola a kontrola výkonu: spoločné črty a rozdiely	4
Plánovanie kontroly výkonu	5
Metodológia kontroly výkonu	6
<u>Podávanie správ z kontroly výkonu</u>	7
Metodológia kontroly výkonu: techniky získavania údajov a techniky analýzy informácií	Príloha 1

1. Odvolanie sa na Kontrolné štandardy INTOSAI

1. 1 Paragrafy 38 až 40 Kontrolných štandardov INTOSAI stanovujú, že:

- „ Celý rámec štátnej kontroly zahŕňa kontrolu regulárnosti a kontrolu výkonu".
„ Kontrola výkonu sa týka kontroly hospodárnosti, účelnosti a efektívnosti a zahŕňa:
- (a) kontrolu hospodárnosti administratívnych aktivít v súlade s jednotnými administratívnymi zásadami a praktikami, ako aj politikou vedenia;
 - (b) kontrolu účelnosti využitia ľudských, finančných a iných zdrojov, zahrňujúc prieskum informačného systému, kritéria výkonu a

monitorovanie systému a postupov, ktoré sa majú dodržiavať kontrolovaným subjektom za účelom odstránenia, nápravy odhalených nedostatkov; a

- (c) kontrolu efektívnosti výkonov vo vzťahu k dosiahnutým cieľom kontrolovaných subjektov, kontrolu skutočných výsledkov činností v porovnaní s predpokladanými/zamýšľanými výsledkami".

2. Mandát pre kontrolu výkonu

- 2.1 V mnohých krajinách, poskytuje legislatíva alebo ústava NKÚ právo vykonávať niektoré formy „kontroly výkonu“. V iných krajinách, sú NKÚ povinné, za určitých okolností, vykonávať „kontrolu výkonu“ alebo podať posudok spoľahlivosti ukazovateľov výkonu publikovaných kontrolovaným subjektom v ich ročných správach alebo inak. Dokonca aj v krajinách, kde ústava alebo legislatíva nevyžaduje od NKÚ, aby vykonávali kontrolu hospodárnosti, účelnosti a efektívnosti, ukazuje súčasná prax, že je tendencia vykonávať tento druh práce ako časť kontroly finančnej a regulárnosti (celková/integrovaná kontrola). Tieto typy kontroly často vyžadujú od kontrolóra určiť systémy, vyúsťujúce do odborných úsudkov súvisiacich s účelnosťou a efektívnosťou organizačných štruktúr a postupov a hospodárnosťou, s akou sa činnosti vykonávali.

- 2.2 Celkové ciele kontroly výkonu sa v rôznych krajinách odlišujú. Môžu byť definované v základnom zákone NKÚ, alebo, môžu byť záležitosťou vnútorných rozhodnutí v rámci NKÚ. Všeobecne platí, že väčšina NKÚ sa rozhodlo dosahovať jeden alebo viac nasledovných cieľov:

- a. poskytovať zákonodarným alebo výkonným subjektom nezávislé záruky zavádzania hospodárnej, účelnej a/alebo efektívnej politiky;
- b. poskytovať zákonodarným alebo výkonným subjektom nezávislé záruky pre spoľahlivosť ukazovateľov alebo výkazov týkajúcich sa výkonov, ktoré sú zverejňované kontrolovaným subjektom;
- c. určiť oblasti, v ktorých sú výkony slabé a tak pomôcť kontrolovanému subjektu, alebo vláde všeobecne, vylepšiť ich hospodárnosť, účelnosť a /alebo efektívnosť;
- d. určiť príklady „ najlepších praktík“ a dať tieto do pozornosti vláde a/alebo kontrolovaným subjektom.

- 2.3 Časťou vysvetľovania smerníc, paragraf 42 Kontrolných štandardov INTOSAI stanovuje, že:

„ V mnohých krajinách mandát pre kontrolu výkonu znamená koniec rýchlych, krátkych previerok politických základov vládnych programov".

V týchto prípadoch, kontrola výkonu nespochybňuje podstatu veci zásad konania, cieľov, ale znamená vyšetrenie činností vykonaných za účelom určiť, zaviesť, vyhodnotiť výsledky týchto zásad, a môže znamenať vyšetrenia adekvátnosti informácií riadiacich politické rozhodnutia (previerka plánovacieho štádia politického cyklu).

2. 4 Štandardy INTOSAI aplikovateľné na kontrolu výkonu sú v tejto smernici uvedené pod dôležitými hlavičkami, nadpismi.

3. Základné pojmy a definície

3. 1 Kontrola výkonu

Ako je uvedené v odseku 1 vyššie, kontrola výkonu (alebo „ value for money" , „kontrola jednotnosti finančného vedenia" , „ kontrola riadenia" ...) znamená kontrolu hospodárnosti, účelnosti a/alebo efektívnosti („ tri Es"). Samotná kontrola výkonu môže mať za svoj cieľ stanovené prešetrenie jedného alebo viac z týchto troch aspektov.

Kontrola výkonu môže takto zahŕňať prešetrenie systémov používaných na zaistenie/upevnenie aspektov „ troch Es" a/alebo reálne prešetrenie výkonov kontrolovaného subjektu v týchto troch aspektoch. Kontrola výkonu môže tiež znamenať prešetrenie riadenia kontrolovaného subjektu, jeho činností a pôsobenia. Z hľadiska tohoto posledného významu, sa kontrola obvyčajne zameriava na otázky súvisiace s tým, ako si riadiaci pracovníci plnia svoje povinnosti strategické a plánovacie, realizujú, kontrolujú a vyhodnocujú a prešetrujú.

3. 2 *Hospodárnosť* sa môže chápať ako minimalizovanie nákladov na prostriedky alebo použitie verejných aktív upotrebených na činnosť (vstupy), berúc do úvahy primeranú kvalitu ⁶.

Hospodárnosť zodpovedá štandardu „udržania poriadku v dome" pri mýnaní štátnych peňazí. To, čo sa nazýva „udržaním poriadku v dome" alebo „ nehospodárnosťou" je záležitosťou rozhodnutia, ktoré si vyžaduje externé merítko/kritérium (t.j. zlaté kohútiky sú drahé, nakoľko oceľové kohútiky sú rovnako funkčné ako zlaté, hoci, dalo by sa polemizovať o funkčnosti Kráľovskej koruny, ktorá je zo zlata!).

⁶Pri určitých kontrolách (príjmov, tržieb, výnosov) hospodárnosť môže zahŕňať maximalizovanie alebo optimalizovanie príjmov prameniacich z určitých činností, ktorých sa týkajú (t.j. maximalizovanie tržieb z privatizácie štátnych podnikov, zaistenie, že vládne publikácie budú predané za trhovú cenu)

Úvahy o hospodárnosti často zvädzajú kontrolóra k tomu, aby preveroval také veci, ako sú navrhovanie noriem pre ponuku tovarov a služieb a iné aspekty obstarávania, ako sú ponuky a kontrakty.

Účelnosť je vzťah medzi výstupmi, v ponímaní tovarov, služieb a iných výsledkov a zdrojmi (vstupmi) použitými na ich produkciu. Takto, účelnosť je úzko spätá s pojmom „produktivita“.

Účelnosť, rovnako ako hospodárnosť, potrebuje orientačný bod, aby mala svoj význam, t.j. porovnanie ukazovateľov vstupu a výstupu s ukazovateľmi podobných organizácií (štandardy „benchmarking“/testovanie, „najlepšie praktiky“, atď).

Pojem *účelnosť nákladov* znamená účelnosť kontrolovaného subjektu, činností, programu alebo prevádzky pri dosahovaní výkonov (výstupov) vo vzťahu k nákladom. Analýzy účelnosti nákladov sú štúdiami vzťahov medzi plánovanými nákladmi a výsledkami, vyjadrenými ako náklady na jednotku dosiahnutých výsledkov. Účelnosť nákladov je len jedným prvkom v celkovom preverovaní účelnosti, ktorá môže tiež zahŕňať analýzy takých vecí, ako sú čas, v ktorom výsledky (výstupy) boli dodané voči optimálnemu času na čo najlepší účinok.

Efektívnosť znamená stupeň rozsahu, do akého sa dosiahli ciele a vzťah medzi predpokladaným vplyvom (účinkom) a skutočným účinkom činností.⁷

Kontrolór by sa mal snažiť odhadnúť alebo vyčíslieť efektívnosť porovnaním výstupov (alebo „výsledkov“) so zámermi stanovenými cieľmi politiky (tento prístup sa často nazýva „ dosiahnutie výsledkov“). Hoci, obyčajne je vhodnejšie, pri kontrole efektívnosti snažiť sa určiť, v akej miere prispeli použité nástroje k dosiahnutiu cieľov politiky. Toto je kontrola efektívnosti v jej „pravom“ zmysle a vyžaduje dôkazy o tom, že dosiahnuté výsledky (výstupy) sú skutočne výsledkami činností kontrolovaného subjektu v zmysle politiky cieľov, ktoré sa kontrolujú a nie výsledkom iných externých faktorov. Napríklad, ak politikou cieľov je zníženie nezamestnanosti, je zaznamenaná redukcia v počte nezamestnaných ľudí výsledok činnosti kontrolovaného subjektu, alebo to vyplýva zo všeobecne zlepšenej ekonomickej situácie, na ktorú nemá kontrolovaný subjekt žiadny vplyv ? V tomto prípade projekt kontroly musí zahŕňať otázky prisúdenia: Čelí to problému efektívne vylúčeným externým prechodným zmenám.

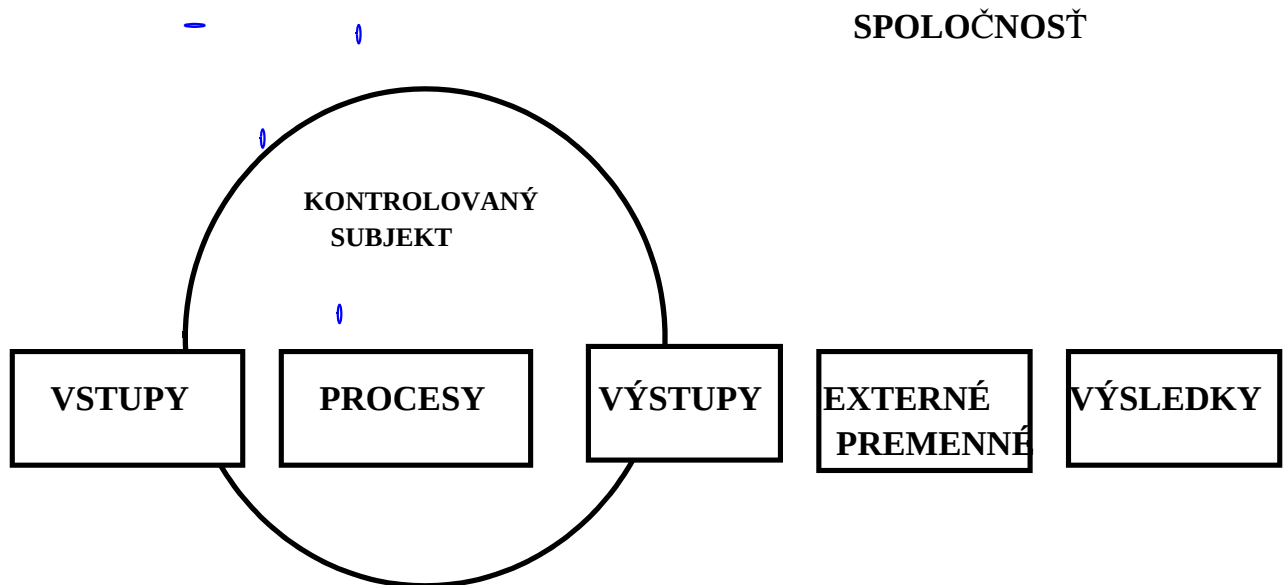
3. 3 Hospodárnosť a účelnosť sa všeobecne týkajú procesov a riadenia vnútorných rozhodnutí pre kontrolovaný subjekt (hoci, môže to znamenať tvorbu porovnaní s podobnými externými subjektami alebo procesmi) Aj keď, kontrola efektívnosti môže byť chápaná:

- v užšom zmysle, kedy sú preverované len manažment a prevádzka vnútri kontrolovaného subjektu. Za týchto okolností, sa kontrola efektívnosti obyčajne zameriava na výsledky subjektu a tak preveruje „ vnútorné výsledky“ (t.j. tie, ktoré sa dajú vyčíslieť v rámci subjektu podliehajúceho kontrole).

⁷Zdroj: Kontrolné štandardy INTOSAI, Slovník. Viď smernicu „ Dôkazy a prístupy kontroly“, Príloha 2, bod 6. 1.

- v širšom zmysle, kedy sa previerky rozširia aj za hranice kontrolovaného subjektu. V tomto prípade, by sa mala kontrola efektívnosti snažiť vyčísliť nielen výkony, ale aj dôsledky alebo výsledky kontrolovaného subjektu. Aby to mohla kontrola dosiahnuť, musí kontrolór brať do úvahy dopad, aký majú externé zmeny (t.j. faktory mimo kontroly manažmentu subjektu) na výkony kontrolovaného subjektu.

3. 4 Nižšie uvedená schéma ilustruje tieto koncepty.



Hospodárnosť

Účelnosť

Efektívnosť

3. 5 Nakoľko konkrétna kontrola výkonu sa nepokúša vždy dosiahnuť závery o všetkých troch aspektoch (t.j. hospodárnosť, účelnosť a efektívnosť) môže to znamenať limitovaný prospech pri prešetrovaní aspektov hospodárnosti alebo účelnosti kontrolovaného subjektu oddelene, bez zväženia efektívnosti. A naopak, pri kontrole efektívnosti, si môže kontrolór želať zväžiť aspekty hospodárnosti a účelnosti: výkony kontrolovaného subjektu, činnosti, program alebo operácie môžu mať požadovaný vplyv, ale boli zdroje na ich dosiahnutie využité hospodárne a účelne?

Pre kontrolu efektívnosti, je všeobecne potrebné odhadnúť výkony alebo výsledky činností. Takto, kým prístup založený na systémoch môže byť užitočný (t.j. odhadnúť, ako kontrolovaný subjekt meria a monitoruje jeho výsledky), kontrolór obvyčajne potrebuje získať dostatočne reálne dôkazy o výkonoch a výsledkoch činnosti, programoch alebo operáciách.

3. 6 Špecifický aspekt oboch kontrol, účelnosti a efektívnosti, je formovaný štúdiom neúmyselných účinkov, hlavne ak tieto účinky boli negatívne. Tu sa vyskytuje problém vymedzenia, pretože účinky sa môžu rozšíriť za oblasť kompetencie a právomoci NKÚ. Spôsob limitovania voľby môže byť, pozrieť sa na tieto neúmyselné účinky, s ktorými sa bojovalo v iných programoch, t.j. bočné vplyvy na životné prostredie hospodárskeho stimulačného programu.

4. Finančná kontrola a kontrola výkonu: spoločné črty a rozdiely

4. 1 Odsek 183 Kontrolných štandardov INTOSAI, stanovuje, že:

„ Na rozdiel od kontroly regulárnosti (finančná kontrola), ktorá je predmetom značne špecifických požiadaviek a očakávaní, kontrola výkonu je vo svojej povahe širšou a otvorenejšou pre úsudky a interpretácie; rozsah je tiež viac selektívny a môže byť vykonávaná počas cyklu niekoľkých rokov, a nie len v jednom finančnom období; obyčajne nesúvisí so žiadnymi konkrétnymi finančnými alebo inými výkazmi (správami). Následkom toho, správy z kontroly výkonu sú rôzne a obsahujú viac rozhovorov a opodstatnených dôkazov".

Štandardy kontroly

4. 2 Napriek širšej povahe a možnému rozsahu kontroly výkonu, musí sa kontrolór stále snažiť, do maximálnej možnej miery, za daných okolností špecifickej kontroly, ktorá sa má vykonať, previesť kontrolu v súlade so Štandardami kontroly INTOSAI. Kontrolór obzvlášť:
- môže potrebovať, pri určovaní rozsahu a oblasti kontroly, preštudovať si a vyhodnotiť spoľahlivosť vnútornej kontroly (Kontrolné štandardy INTOSAI, odsek 141 - vid' smernicu č. 13 „ Dôkazy a prístupy kontroly);
 - by mal plánovať kontrolu spôsobom, ktorý zaistí, že bude vykonaná na najvyššej úrovni, hospodárne, účelne a efektívne a podľa časového plánu (Kontrolné štandardy INTOSAI, odsek 132 - vid' smernicu č. 11 „ Plánovanie kontroly); a
 - by sa mal uistiť, že získal odborné, dôležité a opodstatnené dôkazy na podporu úsudkov a záverov kontrolóra týkajúcich sa organizácie, programu, činností alebo funkcie, ktoré sú kontrolované (Kontrolné štandardy INTOSAI , odsek 152 - vid' smernicu č. 12 „ Dôkazy a prístupy kontroly") Tieto dôkazy a úsudky kontrolóra

musia byť na základe dôkazov adekvátne zdokumentované a predmetom kritérií zaistenia kvality (Kontrolné štandardy INTOSAI, odsek 156 - vid' smernicu č. 26 „Dokumentácia“ a odsek 118 - ved' smernicu č. 51 „Zaistenie kvality“).

Okrem toho, vzhľadom na to, že kontrola výkonu je otvorenejšia úsudkom a interpretáciám než kontrola finančná, musí kontrolór venovať dodatočnú starostlivosť o zaistenie nezávislosti a objektívnosti vyprodukovanej správy.

Výber predmetov kontroly a predbežné štúdium

4. 3 Pri finančnej kontrole, je predmet kontroly často definovaný pre NKÚ vlastnou základnou legislatívou, na základe ktorej bol NKÚ zriadený a je ňou aj riadený. NKÚ často požaduje, uviesť kontrolný názor o ročných účtoch kontrolovaného subjektu alebo dať pripomienky k ročnej správe o právoplatnosti a správnosti činností kontrolovaného subjektu, atď. Ako je stanovené vo vyššie uvedenom odseku 4.1, má NKÚ obvyčajne väčšiu slobodu výberu predmetov podliehajúcim kontrole výkonov. Takto kontrola výkonov môže prešetriť kontrolovaný subjekt, program a činnosti jednotlivých operácií, atď. NKÚ musí preto venovať veľkú pozornosť a uvážiť kritéria pre výber predmetov kontroly výkonov (vid' odsek 5. 2 nižšie).
4. 4 Na rozdiel od finančnej kontroly, väčšia vôľa výberu predmetov, znásobená širšou povahou a väčšími príležitosťami úsudkov a interpretácií v kontrole výkonu, znamená, že veľa NKÚ považuje za dôležité podstúpiť podrobné predbežné štúdie ešte pred plánovaním kontroly výkonu (vid' odsek 5. 3. a 5. 6 nižšie).

Kritéria odhadu

4. 5 Pri finančných kontrolách, sú transakcie podliehajúce kontrole posudzované kontrolórom ako „správne“ alebo „nesprávne“, „právoplatné“ alebo „nepripustné“, atď. Tieto kritériá odhadu, ktoré kontrolór používa za účelom dosiahnutia záverečného názoru, na konci kontroly, majú tendenciu byť relatívne uzavreté a obvyčajne vopred určené, napríklad, legislatívou, na základe ktorej bol NKÚ zriadený. Pre kontroly výkonov, výber kritérií kontroly je obvyčajne viac otvorenejší a robí ho samotný kontrolór. Takto, pri kontrole výkonov, všeobecný pojem „hospodárnosti“, „účelnosti“ a „efektívnosti“ musí byť interpretovaný vo vzťahu k predmetu kontroly a výsledné kritériá sa budú odlišovať z kontroly na kontrolu⁸.

⁸Napriek tomu, kontrolór obvyčajne musí podať správu legislatívnemu a regulujúcemu zariadeniu, ktoré zriaďuje činnosti a určuje realizáciu za účelom určiť ciele politiky a nástroje, dostupné na ich dosiahnutie.

Povaha dôkazov kontroly

4. 6 Odsek 152 Kontrolných štandardov INTOSAI, stanovuje, že:

„ Mali by sa získať odborné, dôležité a rozumné dôkazy za účelom podpory úsudku kontrolóra a záverov týkajúcich sa organizácie, programu činností a funkcií podliehajúcich kontrole."

4. 7 Kým veľa dôkazov pri finančnej kontrole má tendenciu byť nezvratné („áno/nie", „správne/nesprávne") je to v prípade kontroly výkonov zriedkavé. Bežnejšie je, že dôkazy kontroly výkonov sú presvedčivé („smeruje k názoru, že...."). Kontrolór musí starostlivo vybrať vhodnú metodológiu kontroly, tak, aby získal dôkazy kontroly, ktoré sú silne presvedčivé (a využil každú možnú výhodu, ktorá existuje na získanie presvedčivých dôkazov). Kontrolór sa často môže snažiť získať rôzne druhy údajov z rôznych zdrojov, pričom využíva rôzne metodológie: keď všetky dôkazy smerujú k jednému záveru, bude správa NKÚ presvedčivejšia.

4. 8 Pri práci v oblastiach, kde sú získané dôkazy viac presvedčivé, než nezvratné, je obvyčajne užitočné prediskutovať vopred s kontrolovaným subjektom povahu dôkazov, ktoré treba získať a spôsob, akým budú analyzované a interpretované kontrolórom. Tento prístup redukuje možnosť rizika nesúhlasu medzi kontrolórom a kontrolovaným subjektom v neskorších etapách a môže urýchliť proces podávania správ. Prinajmenšom, obvyčajne umožní kontrolórovi určiť oblasti neskorších potenciálnych nezhôd a dovoľí kontrolórovi plánovať získanie dodatočných dôkazov potrebných na ich prekonanie.

Prístup kontroly

4. 9 Podobne ako pri finančných kontrolách, prístupy kontroly pri kontrole výkonu musia byť štruktúrované a etapy kontroly vykonané v logickom slede ⁹. Kontrola môže zahŕňať :

- hĺbkové preverovanie postupov systému vnútornej kontroly zavedeného kontrolovaným subjektom za účelom zaistenia hospodárnosti, účelnosti a efektívnosti jeho činností ¹⁰. Umožňuje to kontrolórovi určiť oblasti, v ktorých je potrebné vykonať nápravné opatrenia na zaistenie zlepšenia;

⁹Rozhodnúť o tom čo sa bude prešetrovať, určiť ciele kontroly, kľúčové otázky kontroly a hlavné kritériá kontroly (bod 4. 3 až 4.5 vyššie), naplánovať kontrolu (bod 5), vykonať kontrolu (bod 6), podať správu a stáť za výsledkami správy (bod 7).

¹⁰Odsek 141 Kontrolných štandardov INTOSAI vyžaduje, aby kontrolór vykonaj prinajmenšom obmedzenú, limitovanú kontrolu ako časť plánovacieho procesu.

a/alebo

- reálneho prešetrenia hospodárnosti, účelnosti a/alebo efektívnosti organizácie, činností, programov alebo funkcií;
4. 10 Pri finančných kontrolách, má kontrolór možnosť voľby medzi systémovo-založeným alebo priamym, reálnym prístupom previerok. Aj keď, vo všeobecnosti správa z kontroly výkonu, ktorá poukazuje na slabosti v systéme alebo postupoch a poskytuje príklady získané z reálneho preverovania vplyvov/dopadov týchto slabostí (z hľadiska neúspechov pri dosahovaní hospodárnosti, účelnosti a/alebo efektívnosti) bude mať väčší dopad, ako správa, ktorá poukazuje na slabosti v systémoch bez určenia vplyvu/dopadu týchto slabostí alebo, naopak, určuje reálne prípady slabého hospodárenia, účelnosti a/alebo efektívnosti bez určenia dôvodov ich vzniku. Takto môže kontrolór veľa ráz získať pri kontrole výkonu mix systémovo-založených a reálnych dôkazov.
4. 11 V podmienkach, kde postupy vnútornej kontroly sú značne rozvinuté, a obzvlášť, keď legislatíva dáva mandát ministerstvám a iným subjektom, aby mali svoj vlastný program politiky ako aj organizáciu (samo)-vyhodnocovania (samo-ohodnocovania) na základe pravidelnosti, môžu sa NKÚ rozhodnúť obmedziť ich kontrolu výkonu na formu meta-vyhodnotenia (vyhodnotenie vyhodnotení) . Aj keď, treba tu zdôrazniť, že takýto prístup je uskutočniteľný len, keď kontrolór NKÚ je plne spokojný s procesom vnútorného vyhodnocovania, a to vtedy, keď poskytuje objektívne, včasné a súhrnné hodnotenia programov.

5. Plánovanie kontroly výkonu

5. 1 Kontrola výkonu sa musí plánovať. Hlavné črty plánovacieho procesu sú opísané v smernici č. 11 „ Plánovanie kontroly". Táto smernica sa zameriava na aspekty plánovania, ktoré sú špecifické pre plán kontroly výkonu.

Výber predmetov kontroly

-
5. 2 Výber predmetov kontroly bude založený na programovej politike NKÚ. Kritériá pre stanovenie priorít pre ciele kontroly sa obyčajne sústreďujú okolo pridanej hodnoty kontroly z hľadiska hlavného poslania NKÚ. Pridaná hodnota je obyčajne väčšia:
- keď sa plne uplatňujú zvláštne právomoci NKÚ;
 - keď politická oblasť, organizácia, činnosti, program a sporné funkcie neboli predmetom nezávislých kontrolných previerok alebo vyhodno-tení

- v nedávnej minulosti; alebo keď je to vhodné pre systematické krytie spornej oblasti/organizácie dlhodobého pracovného programu NKÚ.
- keď existuje závažné riziko zapríčinené slabým finančným manažmentom, výkonnosťou alebo zhodnotením peňazí. Uvádzame príklady faktorov, ktoré môžu viesť k vysokému riziku:
 - chybné finančné alebo rozpočtové čiastky sú závažné, alebo existovali dôležité zmeny v vzniknutých hodnotách (t.j. náhly rast alebo zmenšenie pracovného plánu);
 - oblasti obyčajne náchylné na riziko (dohody o obstarávaní, projekty špičkovej technológie, projekty životného prostredia,..)
 - nové alebo urgentné činnosti;
 - súhrnná štruktúra riadenia, zmeny povinností a právomocí a črty zodpovednosti,...
 - keď je predmet potencionálnym alebo aktuálnym záujmom Parlamentu alebo verejnosti.
 - keď akékoľvek závery vyplývajúce z kontroly by mohli mať vplyv na novú alebo upravenú legislatívu alebo postupy interného manažmentu v rovnakej oblasti politiky alebo môžu byť aplikované v iných príbuzných alebo podobných oblastiach vládnych činností.

Plánovanie kontroly a predbežné štúdium

- 5.3 Po uskutočnení výberu predmetu kontroly, môže kontrolór pokračovať v zostavovaní plánu (programu) kontroly výkonu. Ako už bolo uvedené v odseku 4. 4 vyššie, fakt, že kontrolór pri kontrole výkonu čelí komplikovanejším situáciám než pri výkone finančnej kontroly znamená, že musí venovať zvýšenú pozornosť jeho východiskovým prípravám a môže byť potrebné, uskutočniť ešte pre určenie plánu kontroly aj „ predbežné štúdium".
- 5.4 Predbežné štúdium a plán (program) kontroly sa do značnej miery týkajú projektu kontroly výkonu a často zahŕňajú nasledovné:
- a) analýzy kontextu otázných činností zahrňujúc ciele, trvanie výkonu a obvyklé prostredie;
 - b) pochopiť kontrolovaný subjekt alebo činnosti, zahrňujúc poznanie a pochopenie hlavného systému manažmentu a tok informácií;
 - c) stanovenie cieľov kontroly (aký je plánovaný výsledok, efekt kontroly ?), a kľúčových kontrolných otázok, ktoré treba zodpovedať za účelom dosiahnutia cieľov kontroly.

Kľúčové ciele a otázky kontroly sú veľmi dôležité v procese plánovania a pri kontrolách výkonu.

Ciele kontroly obyčajne úzko súvisia s poslaním NKÚ (ktoré obyčajne súvisí so zdokonalením účelnosti a pravidelnosti vládnych operácií); kým, kľúčové otázky závisia od povahy kontrolovaného subjektu a cieľov kontroly.

Existujú tri druhy získavania informácií a otázok kontroly: popisné (aká je?, čo je?), normatívne (čo by malo byť?) a otázky príčiny a dôsledku.

Spoločne, ciele kontroly a kľúčové otázky kontroly sa využívajú na pomoc pri poznávaní dôkazov kontroly, ktoré sú dôležité a tak aj metodológia kontroly a kritéria odhadu kontroly.

d) vymedzenie kontrolných dôkazov, ktoré zodpovedajú otázky kontroly.

Mali by sa vyhodnotiť vhodnosť, spoľahlivosť a dostatočnosť všetkých údajov dostupných v rámci kontrolovaného subjektu (t.j. ukazovatele výkonu) . Rovnako by mala byť preverená možnosť zozbieranie požadovaných dôkazov (dostupnosť údajov).

e) výber metódy, ktorá má byť použitá na získanie a analyzovanie dôkazov kontroly.

Pri kontrole výkonu, majú kontrolóri častejšie problémy pri získavaní a analyzovaní požadovaných dôkazoch kontroly. Preto je obyčajne rozumnejšie preskúmať už vo fáze plánovania praktickosť navrhovaných metód na získavanie a analyzovanie údajov.

f) zabezpečenie stanovenia kritérií kontroly

Stanovené kritériá kontroly predstavujú štandardy, voči ktorým sú posudzované dôkazy kontroly. Napríklad, kontrolór, ktorý preveruje hospodárnosť zdravotných služieb sa môže snažiť porovnať náklady na vydané lieky v nemocnici, ktorá podlieha kontrole a štandardné náklady určené pre túto oblasť príslušným Ministerstvom

Tieto stanovené kritériá sa odlišujú v závislosti od špecifických predmetov a cieľov kontroly, od legislatívy usmerňujúcej organizáciu, činnosti, program alebo funkcie kontroly, stanovené ciele organizácie (atď) a od špecifických normatívnych kritérií, ktoré NKÚ považuje za dôležité a podstatné pre dané prípady.

Pri výbere stanovených kritérií, musí kontrolór zaručiť, že sú dôležité, odôvodnené a dosiahnuteľné.

Kritériá musia byť zrozumiteľné a schválené, a ak je to možné, vybrané zo spoľahlivých zdrojov, napríklad:

- zákonov alebo oficiálnych zásad politiky alebo iných publikovaných cieľov a štandardov ;
- prijatých organizačných praktík a praktík a teórií vedenia;
- odvetvových štandardov alebo príslušných komparátorov (porovnávacie znaky).

Nakoľko organizácie sa snažia „ uchovať čo zistili" musí kontrolór venovať veľkú pozornosť tomu, či kritériá prijaté pre kontrolu sú tie, ktoré boli stanovené a využívané samotným

kontrolovaným subjektom. Kontrolór musí zvažovať tak kvantitatívne kritéria ako aj kvalitatívne kritériá.

Pri navrhovaní *predmetu* kontroly, *kľúčových otázok* ako aj *kritérií* kontroly, mal by byť jasne *definovaný* hlavný koncept. To sa využíva ako pri koncepcných tak aj pri operačných určeníach.

5. 5 Rovnako ako horeuvedené otázky týkajúce sa projektu kontroly, aj predbežné štúdium a kontrolný plán, ktorý je jeho výsledkom zahŕňa:

- a) vyhodnotenie odborných vedomostí a skúseností požadovaných od kontrolného tímu pre výkon samotnej kontroly.

V prípadoch, keď kontrolór nemá požadované znalosti, zvažuje sa získanie kontrolóra z vonku, či už z okruhu iných zamestnancov NKÚ alebo využitím externých konzultantov (viď smernicu „Využívanie práce iných kontrolórov a odborníkov“). Ak nie sú pre kontrolný tím dostupné požadované skúsenosti a vedomosti, je potrebné zvážiť, či bude možné vykonať plánovanú kontrolu.

- b) rozpočet *zdrojov* potrebných na výkon preverovania a časový rozpis.

- c) možné *závery a výsledky* preverení

Predpokladané výsledky kontroly výkonu by mali byť tiež posúdené v medziach „užitočnosti“ a „reálnosti“. Vychádzajúc z prvotného rozpočtu kontroly, a zväžiac tieto faktory, mal by kontrolór dosiahnuť celkový odhad potenciálnej pridanej hodnoty (dodatočné náklady), ktoré môžu vzniknúť z potrieb kontroly.

- d) Kontrolór si môže želať zvážiť *názory* a záujmy hlavných „*vlastníkov peňazí*“.

Kontrolór si môže chcieť konzultovať s, a do prípustného rozsahu v rámci nenarušenia nezávislosti kontroly, brať do úvahy názory hlavných „držiteľov peňazí“ pri určovaní otázok kontroly a príprave plánu (programu) kontroly.

5. 6 Plánovanie je často kľúčovým pre spešnú kontrolu výkonu. starostlivé plánovanie, vo všeobecnosti, poskytuje záruku lacnejšej, rýchlejšej kontroly, ktorá vyúsťuje do efektívnejších správ. Mnohé NKÚ zistili, že je prospešné vykonať podrobné predbežné štúdium ešte pred záverečným rozhodnutím o tom, či kontrola bude pokračovať.

6. Metodológia kontroly výkonu

6. 1 Špecifická povaha kontroly výkonu vyžaduje starostlivý výber metodológie preverovania zmien kontroly. Požiadavka získania kompetentných, dôležitých a spoľahlivých dôkazov kontroly (Kontrolné štandardy INTOSAI, odsek

152) obyčajne ovplyvňuje rozhodnutie kontrolóra, týkajúce sa vhodnej metodológie. Obzvlášť pri kontrole výkonu, sa kontrolór zaujíma o platnosť a spoľahlivosť metód využívaných na zozbieranie a analyzovanie údajov:

- Platnosť: metódy/techniky by mali zmerať, to čo majú zmerať;
- Spoľahlivosť: zistenia by mali zostať úplné, ak sa merania vykonali opakovane na údajoch tej istej vzorky obyvateľstva.

Kontrola výkonu môže využívať veľké množstvo rôznych metód a techník, napríklad, prieskumy, interview, takzvané prieskumy v teréne, predbežné a následné štúdiá, druhotné analyzovanie údajov, skúšobné úlohy, atď... V rámci týchto všeobecných stratégií, môžu existovať rôzne projekty a praktiky. **Príloha A** poskytuje prehľad niektorých viac využívaných metodológií v kontrole výkonu.

6. 2 Ako je uvedené v odseku 4. 2 vyššie, kontrolóri sa snažia vykonávať kontroly výkonu v súlade s inými Kontrolnými štandardami INTOSAI a tie môžu tiež ovplyvniť výber metodológie.

Práca v teréne

6. 3 Ako všeobecný návod na prácu v teréne, viď smernicu č. 13 „Dôkazy a prístupy kontroly“. Úvahy tejto smernice môžu kontrolóra priviesť k tomu, aby zvážil, či má prijať „Systémovo založený prístup“ pre špecifickú kontrolu, ktorú má vykonať. Dokonca aj v prípadoch, keď sa rozhodne o tom, že sa nebude aplikovať Systémovo založený prístup, mal by kontrolór, ako súčasť plánovacieho procesu, vykonať predbežný odhad systému postupov vnútornej kontroly.
6. 4 Nasledovné „praktiky“ sa využívajú obzvlášť v súvislosti s kontrolou výkonu.
6. 5 *Zbieranie údajov* môže byť založené na jednorázovom ale priebežných meraniach (projekt časového sledu, priebežné analýzy). Informácie sa zhromažďujú na základe fyzických dôkazov, dokumentov (zahrňujúc písomné stanoviská, správy), ústnych prehlásení (interview) alebo inými prostriedkami závisiacimi na cieľoch kontroly. Často, je potrebné zozbierať ako kvalitatívne, tak aj kvantitatívne údaje. Druhy potrebných údajov by mali byť vysvetliteľné a posúdiťelné v podmienkach ich dostatočnosti, platnosti, spoľahlivosti, dôležitosti a odôvodnenosti.
6. 6 Výsledky práce v teréne a analýzy (kontrolné dôkazy), spolu s dokumentáciou pre plán (program) kontroly, musia byť *zdokumentované*, zaregistrované a musia obsahovať krížové označenia, aby umožnili kontrolným vedúcim

pracovníkom preveriť vykonanú prácu a platnosť dosiahnutých záverov (viď smernice č. 26 „Dokumentácia“ a č. 51 „Zaistenie kvality“).

7. Podávanie správ (vykazovanie) o kontrole výkonu

7.1 Hlavné/všeobecné návody pre podávanie správ o kontrole, poskytne smernica č. 31 „Podávanie správ/vykazovanie“.

7.2 Vydané správy vychádzajúce z kontroly výkonu obyčajne zahrňujú nasledovné:

- obsah súvislostí, v ktorých prebiehali činnosti, zahrňujúc organizačný kontext;
- ciele pre tieto činnosti, popis činností a analýzy prieskumov na dosiahnutie hospodárnosti, účelnosti a efektívnosti, vedúce k určeniu cieľov kontroly;
- popis alebo obsah *metodológií kontroly* využitej na zhromaždenie a analyzovanie údajov a určenie zdrojov údajov;
- vysvetlenie využitia *kritérií* na interpretovanie zistení;
- zistenia kontroly, alebo, prinajmenšom, tie zistenia kontroly, ktoré sú považované za dôležité/opodstatnené pre predpokladaného čitateľa správy;
- závery súvisiace s cieľmi kontroly.

V závislosti od politiky NKÚ, môže správa obsahovať aj *odporúčania* vyplývajúce zo záverov.

7.3 Vzťah medzi kontrolnými cieľmi, kritériami, zisteniami a závermi musí byť overiteľný a úplný. Aby bola čitateľovi umožnená kontrola záverov, musí správa vysvetľovať tento vzťah. Väzba medzi zisteniami a závermi kontroly musí byť kompletná a zrozumiteľne vyjadrená. V prípadoch, keď kontrolór pripisuje kritériám kontroly iný význam než ako je v správe, musí to byť tiež uvedené zrozumiteľne v správe, a to za účelom pomôcť čitateľovi pochopiť správu.

7.4 V prípadoch, keď je zásadou politiky NKÚ vydávať *odporúčania*, musí existovať jasná väzba medzi závermi a *odporúčaniami*. Odporúčania by mali byť obyčajne dané, keď kontrolór určil prijateľné, náklady náhrad škôd pre všetky zistené chyby. Tie by v skutočnosti nemali zasiahnuť do podrobného realizačného plánu (programu) - ktorý je záležitosťou vedenia - ale mali by označiť hlavné zložky všetkých požadovaných zmien, pričom by mali zohľadniť pravdepodobné náklady realizácie. Malo by sa vyjasniť, kto bol zodpovedný za zistené chyby a kto bude zodpovedný za ich odstránenie.

7.5 Správy z kontroly výkonu by sa mali zameriavať na to, aby boli *objektívne a spravodlivé*. To vyžaduje, aby:

- boli zvlášť prezentované zistenia a závery;
- boli fakty prezentované neutrálne;

- boli v nich zahrnuté všetky dôležité opodstatnené zistenia;
- boli správy konštruktívne a obsahovali aj pozitívne závery.

Konzultácie s kontrolovaným subjektom

7. 6 Pre väčšinu NKÚ je vedeniu kontrolovaného subjektu obvyčajne daná príležitosť vysloviť pripomienky k návrhu správy. Za účelom zjednodušenia tohoto procesu a dosiahnutia konštruktívneho a pozitívneho dialógu, by sa mal kontrolór snažiť viesť diskusiu a výmenu názorov, buď na formálnom alebo neformálnom základe, ako pri predbežnom štúdiu/stupeň plánovanie, tak pri práci v teréne.
-

Príloha A, strana 1

Príloha A

Metodológia kontroly výkonu

Kontrola výkonu môže využívať rôzne metódy a techniky. Nižšie uvádzame krátky popis najviac používaných metód a techník získavania a analyzovania údajov.

1. Techniky získavania údajov

1. 1 Preskúvanie súborov

Dokumenty/doklady sú najúčinnjším spôsobom zbierania údajov a preverovanie súborov je potrebné za účelom vytvorenia základne mnohých kontrol výkonu. Súbory obsahujú široký rozsah druhov dôkazov, ako sú rozhodnutia úradníkov, „prípadové protokoly“ užívateľov programu a protokoly vládnych programov. Je dôležité určiť povahu, miesto a dostupnosť súborov ešte na začiatku kontroly výkonu, tak aby mohli byť preverované efektívne.

1. 2 Výber kontroly

Odsek 6. 3 Smernice o „Výbere kontroly“ hovorí: Výbery kontroly sa často používajú na získanie dôkazov v kontrole výkonu. Kým špecifické ciele úkonov náhodných kontrol môžu byť rôzne, základné princípy sú rovnaké.

1. 3 Druhotné analýzy/Hľadanie literatúry

Druhotné analýzy súvisia s posudzovaním všeobecných správ z prieskumov, kníh a dokladov v oblasti zamerania programu subjektu, alebo so špecifickejšími štúdiami v oblasti, zahrňujúc minulé kontroly a vyhodnotenia. Môže to aktualizovať, rozšíriť pracovné znalosti kontrolóra o konkrétnom subjekte.

1. 4 Prieskumy

Prieskum je systematické zbieranie informácií od určeného okruhu obyvateľstva, obvyčajne formou interview (rozhovorov) alebo dotazníkov a je vykonávaný na testovaných vzorkách populácie.

Prieskumy sa využívajú na získavanie podrobných a špecifických informácií od skupiny ľudí, alebo organizácií. Sú dôležité obzvlášť, keď niekto potrebuje vyčíslieť informácie od veľkého množstva jednotlivcov o špecifikom probléme alebo téme.

Existuje široký rozsah dostupných techník prieskumov. Najpoužívanéjšie sú pošta, telefón a rozhovory medzi jednotlivcami.

1. 5 Interview (Rozhovor)

Interview je forma prepojenia otázky a odpovede s cieľom získať špecifické informácie. Interview môže byť nekonštruktívne (to znamená „ nezodpovedané otázky" alebo otázky s otvoreným koncom) alebo konštruktívne (uzavretá otázka).

Interview sa môže využívať vo fáze plánovania aj pri vyšetrovaní za účelom získať dokumenty, názory a predstavy o cieľoch kontroly, s cieľom potvrdiť fakty a doložiť ich údajmi z iných zdrojov, alebo preskúmať potenciálne odporúčania.

1. 6 Špeciálne zamerané skupiny

Tieto skupiny sú výberom jednotlivcov, ktorí sa zoskupili s cieľom prediskutovať špecifické témy a problémy. Využívajú sa hlavne na zozbieranie údajov, informácií, ktoré môžu poskytnúť nahliadnutie do hodnôt, názorov jednotlivcov z procesov alebo činností, ktoré podliehajú kontrole.

1. 7 Porovnávajúce Analýzy („ Benchmarking")

„Benchmarking“ je proces porovnávania organizačných metód, procesov, postupov, produktov a služieb s tými, ktoré sú v rovnakej kategórii úplne odlišné.

„Benchmarking“ môže byť využitý:

- ako podpora objektívnych posudkov kritických procesov, praktík a systémov;
- na rozvoj kritérií a určenie potenciálne lepších spôsobov činností;
- aby dodal odporúčaniam z kontroly väčšiu vierohodnosť.

1. 8 Prvotné a následné štúdiá

Pri prvotnom a následnom štúdiu, je situácia pred začatím programu porovnávaná s tou, ktorá vzniká po implementovaní programu.

Jednoduché prvotné a následné štúdium je takým štúdiom, kedy sa vykoná súbor meraní ešte pred účasťou na programe a druhý súbor meraní sa vykoná na rovnakej skupine účastníkov po dostatočne dlhej účasti. Výsledok sa stanoví na základe porovnania oboch súborov meraní.

Hlavným nedostatkom tohto štúdia je, že rozdiely medzi prvotnými a následnými meraniami nemôžu byť presvedčivo prisúdené tomuto programu.

1. 9 (Takzvané-) experimenty v teréne/experimentálna metóda

Základnou črtou skutočných experimentov je nepravidelné určovanie úloh zainteresovaným a nezainteresovaným, respektíve, experimentálnym a kontrolným skupinami.

Kontrolná skupina je skupina s neplánovanými cieľmi, ktoré sú porovnávané s experimentálnou skupinou v oblasti meraní výkonov.

Experimentálna skupina je skupina cieľov, ktorej je daná intervencia a ktorej merania výkonov sú porovnávané s tými v kontrolnej skupine.

Kvázi experiment je výsledok plánovaného výskumu, v ktorom „experimentálne“ a „kontrolné“ skupiny sa formujú „náhodne“.

Praktické a politické problémy využívania experimentálnej metódy spôsobili nárast „kvázi experimentálnych metód“, redukujúcich do maximálnej miery

vonkajšie vplyvy, ktoré sťažujú odhad výsledku, aj keď bez toho, aby poskytli plnú ochranu, ktorú by poskytol poriadne vykonaný experiment.

Dva spoločné typy kvázi experimentálnych metód vyžadujú od konštruktívnych kontrol alebo porovnávacích skupín snahu aproximovať náhodné odhady. Robí sa to ako približovaním plánovaných a neplánovaných cieľov alebo štatistickými odhadmi účastníkov a nezúčastnených, takže sú tak ekvivalentné, ako je to len možné, v dôležitých charakteristikách.

2. Techniky pre analýzy informácií

2.1 Programový Logický Model (PLM)

PLM (alebo politická teória/intervenčná teória) zobrazuje štruktúru alebo logickosť programu, ktorý sa má kontrolovať. Uvádza programovú hierarchiu v podmienkach cieľov a povinností. Počínajúc najvyššou úrovňou cieľov programu a očakávanými výsledkami, PLM smeruje dole cez podprogramy, podprogramové položky a špecifické činnosti s každým najnižším prvkom logicky súvisiacim s vyšším prvkom.

PLM môže pomôcť kontrolórovi pochopiť problémy kontroly výkonu, a zameriava sa na súvislosť medzi cieľmi programu a nižšími cieľmi, ako aj výkonmi a výsledkami (účinkami a následkami), ktoré vyplývajú z pracovného plánu. Môže pomôcť kontrolórovi určiť a vyhľadávať odpovede na otázky, ako sú:

- poskytujú ciele zrozumiteľné objasnenie racionality programu, produktov a služieb poskytovaných príjemcom týchto tovarov a služieb ?
- umožňujú ciele určiť jasné a merateľné požadované výkony ?
- sú prípadné väzby medzi hierarchickými úrovňami prijateľné ?

Vo fázy plánovania, PLM pomáha kontrolórovi, medzi iným, pochopiť kontrolovaný subjekt a určiť kľúčové výsledky programu a programové systémy a operácie, ktoré ich produkujú.

2.2 Deskriptívne (opisné) štatistiky používané k pochopeniu distribúcie údajov

Distribúcia údajov sa všeobecne vyjadruje grafom (stĺpcovým alebo krivkou), ktorý zobrazuje hodnoty premenných. Štatistiky, ktoré popisujú distribúciu údajov môžu byť výkonnými nástrojmi pre analýzy kontrol a podávanie správ. Existujú tri hlavné veličiny distribúcie údajov, ktoré môžu byť pre zistenia kontroly dôležité:

- úroveň údajov (tvar, medián, priemer, úroveň kvantily, atď.);
- rozsah údajov (minimálne a maximálne hodnoty, skupiny, obmedzenia, atď.); a
- forma údajov (normálna distribúcia, distribúcia v rovine, bimodelová distribúcia, atď.).

Distribúcia údajov môže byť využitá:

- na určenie úrovne, rozsahu a formy údajov, keď je to dôležitejšie ako obyčajná „stredná hodnota“;
- pri rozhodovaní o tom, či kolísavý výkon vyhovuje kritériám kontroly alebo nie;
- na interpretovanie pravdepodobnosti distribúcie na odhad rizika; a
- na posúdenie toho, či sú vzorky údajov reprezentatívne pre obyvateľstvo.

2.3 Analýza regresie

Analýza regresie je technika odhadu stupňa, do výšky ktorého sú premenné pričlenené (korelácia).

Regresívna analýza môže byť použitá:

- na otestovanie pomeru, ktorý má zachovať pravdu;
- na určenie vzťahu medzi premennými, ktoré môžu príčinne súvisieť s výkonmi;
- na určenie neobvyklých prípadov, ktoré stoja mimo očakávaných hodnôt; a
- na vytvorenie prognóz týkajúcich sa budúcich hodnôt.

2.4 Analýza nákladov a výnosov (CBA -Cost-Benefit Analysis)

CBA sú štúdiom vzťahu medzi nákladmi projektu a výnosmi/stratami, za podmienky, že obidva ako náklady, tak aj výnosy/straty sú vyjadrené finančne. CBA môže byť využitý, napríklad, pri kontrole výkonu - projektov na stavbu komunikácií.

Účelom analýzy nákladov a výnosov je určiť, či prospech subjektu, programu alebo projektu prevýšil náklady.

CBA môže byť využitá:

- na získanie záruk, že analýza vykonaná kontrolovaným subjektom vyhovuje profesionálnym štandardom;
- na porovnanie nákladov a úžitkov, keď obidve poznáme alebo môžu byť odôvodnene určené;
- na porovnanie nákladov alternatív, keď môžeme konštantne odhadnúť úžitky.

Ak sa CBA vykonáva poriadne, mala by zvažovať nie len hmotné (a relatívne ľahko merateľné) náklady a výnosy, ale aj nehmotné (a ťažko stanoviteľné) náklady a výnosy, ako sú sociálne náklady a náklady na životné prostredie.

2. 5 Analýza efektívnosti nákladov (CEA - Cost-Effectiveness Analysis)

Analýza efektívnosti nákladov je štúdiom vzťahu medzi nákladmi projektov a výsledkov, vyjadrených ako náklady na jednotku dosiahnutých výsledkov.

Kým CBA umožňuje hodnotiteľovi porovnať ekonomickú účelnosť alternatív programu, CEA sa týka nájdenia najlacnejších prostriedkov na splnenie definovaných cieľov alebo maximálnej hodnoty vynaložených výdavkov.

Na rozdiel od verzie ekonómov pre CBA, v CEA môžu byť výnosy vyjadrené skôr vo fyzických ako vo finančných jednotkách: efektívnosť programu pri dosahovaní daných základných cieľov súvisí s peňažnou hodnotou zdrojov vstupujúcich do programu alebo činnosti.

Napríklad:

- zistilo sa, že 20% nezamestnaných osôb získa trvalé zamestnanie po absolvovaní školiaceho programu v priemerných nákladoch ECU 1.000,- na hlavu a že 50% získa trvalé zamestnanie po absolvovaní programov v hodnote ECU 2.000,- na hlavu ;
- zistilo sa, že v členskom štáte X, školiaci program, ktorého výsledkom bolo, že 30 % účastníkov získalo trvalé zamestnanie stál, priemerne, ECU 1.400,- na hlavu, kým v členskom štáte Y, sa podobné výsledky dosahujú len za predpokladu priemerných výdavkov na školenia ECU 1.730,- na hlavu.

2. 6 Meta-hodnotenie

Účelom meta-hodnotenia je posúdiť kvalitu hodnotení (prieskumov), za účelom zdokonalenia kvality hodnotení a podporiť skutočné využitie hodnotenia prieskumov v procese riadenia.

Úlohou NKÚ potom je prešetrenie skutočnej kvality vykonaných hodnotení a primeranosti organizačných a procedurálnych podmienok pre vyhodnotenie.

Kritériá pre meta-vyhodnotenie sa týkajú kvality vykonaného prieskumu hodnotení a spôsobu, akým bolo vyhodnotenie začlenené do procesu riadenia:

- a. Kvalita kontroly/hodnotenia výkonu:

V širšom zmysle existujú dve kritériá:

- vedecko/epistemologická (epistemológia - časť filozofie skúmajúca proces poznania, jeho podstatu) kvalita hodnotiaceho výskumu: teoretické, metodologické a technické kritériá, ktoré odrážajú stav podstaty. Teoretické požiadavky zahŕňajú, medzi iným, formuláciu problému, definíciu pojmu, hypotézy a kohézie teórie ako celku;

Metodologické požiadavky potrebné pre výskum hodnotenia obsahujú, medzi iným, platnosť a spoľahlivosť výsledkov výskumu;

Technické požiadavky zahŕňajú, medzi iným, operacionalizáciu hodnotiacich kritérií, na základe ktorej sa dá určiť, či situácia v oblasti politiky uspokojuje štandardy hodnotenia.

- kritériá užitočnosti výskumu pre praktiky politiky/manažmentu: to znamená, že správa z hodnotenia môže poskytnúť informácie, ktoré sú dôležité pre efektívny, účelný a oprávnený prístup k určitému politickému problému. To znamená, správa by mala obsahovať jasne, podrobne definované odporúčania pre také potreby informácií, ktoré uspokojia výskum, k potrebám politických praktík, k cieľom výskumu spojených s politickými praktikami, atď. Správa by mala byť zrozumiteľne napísaná, aj pre laikov, správy by mali byť kompletne, akumulované a vyvážené.

b. Kontrola výkonu/hodnotenie ako úloha vedenia:

Kritériá vyvedené z nariadení sa týkajú integrácie činností hodnotenia v organizácii, t.j. ohľadom plánovania hodnotení, zjednocovania programov činností hodnotenia v rámci procesu centrálného rozpočtu, (predpokladané a následné výsledky) hodnotenia cieľom podporiť (navrhnuť) nový program/legislatívu politiky na z a i s t e n i e a k t u á l n e využitia nových programov, tvorby jednotiek hodnotenia,školenia pracovníkov, atď.

Použitá literatúra:

B.W. Hogwood a L.A. Gunn, Analýzy politiky pre súčasný svet, Oxford University Press 1984

P.H.Rossi a H.E. Freeman, Hodnotenie; Systémový prístup, Newbury Park, atď. 1993

Úrad Hlavného kontrolóra Kanady; Vyberanie a Používanie správnych dôkazov - Techniky zisťovania (získavania) v kontrolách „ Value for Money“, Príručka kontrolóra 24 (Návrh testovania v teréne), jún 1994

Sage Evaluation Kit

ZAVÁDZACIA SMERNICA EURÓPSKEHO SPOLOČENSTVA PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

Č. 51

ZAISTENIE KVALITY

OBSAH

	<u>Odsek</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Previerky zaistenia kvality	2
Spoločné zistené prvky vo funkcii Q.A	Príloha 1

-
1. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI
 1. 1 Zaistenie kvality kontrol vykonávaných Najvyššími kontrolnými úradmi (NKÚ) a tak zaistenie súladu s Kontrolnými štandardami INTOSAI môže byť videné ako dvojstupňový proces. Na prvom stupni, je potrebné pre NKÚ, aby prijali pravidlá a postupy určené na zaistenie toho, aby ciele kontroly boli vykonávané na prijateľnom stupni kvality. Na druhom stupni, sa doporučuje, aby NKÚ vykonali previerky zaistenia vyššieho stupňa kvality kontrolovaných úloh, s cieľom potvrdiť, že tieto postupy a pravidlá sú dodržiavané v rámci NKÚ a že majú požadovaný účinok zaistenia toho, aby práca bola vykonávaná na prijateľnom stupni kvality.
 1. 2 Na prvom stupni musí NKÚ, ako záležitosť politiky, definovať a rozhodnúť o primeraných štandardoch a úrovni kvality pre jeho výkony a potom vytvoriť súhrnné postupy, určené na zaistenie dodržiavanie tejto úrovne kvality. Tieto zásady a postupy by mali byť vytvorené s ohľadom na globálne ciele NKÚ, ktoré budú odrážať právne požiadavky a socio-politické očakávania, ktorým NKÚ čelí.

1. 3 Aby mohli byť tieto zásady a postupy dodržiavané zamestnancami NKÚ, je dôležité, aby boli vydané (t.j. via Manuál kontroly), a aby zamestnanci absolvovali potrebné školenie.
1. 4 Ďalšie smernice o týchto zásadách a postupoch sú vo vývoji v tejto sérii „Zavádzacích smerníc Európskych spoločností“.
2. Previerky zaistenia kvality
 2. 1 Hoci horeuvedené zásady a postupy horeuvedené poskytujú základ na dosiahnutie požadovanej úrovne kvality, a tak zachovávanie Kontrolných štandardov INTOSAI, obvykle nie je postačujúce jednoducho tieto zásady a smernice zaviesť.

„ NKÚ by malo prijať zásady a postupy s cieľom preskúmať účinnosť vnútorných štandardov a postupov NKÚ.“
 2. 2 Tento Štandard je ďalej vysvetlený (odsek 121) nasledovne:

„ ...pre NKÚ je potrebné vytvoriť jeho vlastné opatrenia zaistenia kvality. To je, plánovanie, riadenie a podávanie správ súvisiacich so vzorkou kontroly, môže byť preverované do hĺbky vhodnými kvalifikovanými pracovníkmi NKÚ, nezainteresovanými na týchto kontrolách, na základe konzultácií s príslušným vedením kontroly, berúc ohľad na výkony (výsledky) sústavy zaistenia vnútornej kvality a periodického podávania správ najvyššiemu vedeniu NKÚ.“
 2. 3 Cieľom nezávislých prieskumov zaistenia kvality je poskytnúť odhad celkovej kvality práce v rámci NKÚ. Je to rozdielne od zásad a postupov uvedených v odseku 1 vyššie, ktoré poskytujú kontrolu kvality jednotlivých kontrolách.
 2. 4 V určitých NKÚ Európskeho Spoločenstva, funguje ako mechanizmus zaistenia kvality výkonov (výsledkov) NKÚ kolegiálny rozhodovací proces.
 2. 5 Mnohé NKÚ sa rozhodujú o tom, či vytvoria samostatnú funkciu na zaistenie kvality na pomoc Kolégiu alebo Hlavnému kontrolórovi v tejto oblasti. Spoločné časti takejto funkcie opisuje Príloha 1.

PRÍLOHA 1: SPOLOČNE ZISTENÉ PRVKY VO FUNKCII Q.A. (ZAISTENIA KVALITY)

Nasledovné prvky boli spoločne stanovené za prvky zaistenia vnútornej kvality:

- zamestnanci, ktorí vykonávajú Q.A. previerky (previerky kvality kontroly) sú primerane kvalifikovaní a skúsení (môžu byť buď zamestnancami plne-zamestnanými vo funkcii zaistovania kvality, alebo krátkodobo pridelení z rôznych odborov NKÚ);
- zamestnanci vykonávajúci Q.A. previerky sú nezávislí na kontrolách, ktoré sa skúmajú;
- zamestnanci, vykonávajúci Q.A. previerky majú právomoc vyberať si kontrolné úlohy na preskúmanie;
- pre preskúmanie všetkých kontrol sú stanovené postupy , tak aby zaistili primerané pokrytie všetkých činností NKÚ počas stanoveného obdobia; všetky úlohy NKÚ sú potencionálne predmetom previerok (pozn. vykonávateľ previerok musí mať úplné znalosti o činnostiach NKÚ);
- postupy sú vytvorené tak, aby určili povahu, rozsah, frekvenciu a čas previerok Q.A.)
- postupy sú vytvorené za účelom objasniť nesúlad, ktorý môže vzniknúť medzi preverovateľmi a kontrolórm;
- zamestnanci vykonávajúci previerky majú právo prístupu ku všetkým dôležitým vnútorným dokumentom a k zamestnancom, ktorí ich vyhotovili, pripravili alebo riadili úlohy;
- zamestnanci vykonávajúci previerky majú obvyčajne povinnosť podať správu a doporučená v určitom čase staršiemu vedeniu NKÚ a staršie vedeniu NKÚ obvyčajne má povinnosť reagovať na ne;
- kontrolóri môžu požadovať, aby preverovateľ Q.A. vykonával previerky na každom stupni kontrolných úloh;
- Ročná správa - je (obvyčajne) dostupná všetkým kontrolným pracovníkom.

V určitých prípadoch, a obzvlášť, keď NKÚ využíva dočasne preložených zamestnancov na výkon previerok zaistenia vnútornej kvality , môže sa NKÚ rozhodnúť, že vytvorí a bude používať štandardný kontrolný zoznam povinností, ktoré musí preverovateľ vykonať na zaistenie zhodnosti a kompletnosti previerok, ktoré vykoná.

ZAVÁDZACIA SMERNICA EURÓPSKEHO SPOLOČENSTVA PRE ŠTANDARDY KONTROLY INTOSAI

NEZROVNALOSTI

OBSAH

Úvod	1 - 5
Plánovanie kontroly	6 - 8
Postupy kontroly, pri ktorých vznikne podozrenie z podvodu a klamstva	9 -11
Postupy kontroly, pri ktorých vznikne podozrenie iné než z podvodu a klamstva	12-13
Povinnosti pri vykazovaní podvodov alebo nezrovnalostí	14-18

Ochrana finančných záujmov Európskych spoločenstiev pred podvodom a inými nezrovnalosťami: právny rámec	Príloha 1
---	-----------

Definovanie nezrovnalostí	Príloha 2
---------------------------	-----------

Úvod

1. Účel

1.1 Účelom tejto Zavádzacej smernice je poskytnúť „ externého kontrolóra" činností Európskych spoločenstiev pre kontrolu nezrovnalostí vyplývajúcich z podvodov.

1.2 Nakoľko konštitučný mandát Národných kontrolných inštitúcií a Európskeho Účtovného Dvora umožňuje vykonávať rozdielne úkony pre kontrolu nezrovnalostí, poradenstvo obsiahnuté v tejto Zavádzacej smernici by malo byť využívané len ak je vhodné ho využiť pre konkrétne okolnosti, ktorých sa týka. Nakoľko Parlamenty a Európsky daňový platcovia pripisujú veľkú dôležitosť vedeniu/riadeniu štátnych činností, mohli by chcieť NKÚ zvážiť včlenenie skúšok správností do všetkých kontrol, ktoré realizujú, zahrňujúc kontroly výkonu.

2. Právny rámec, ktorý upravuje kontrolu nejasností

2. 1 Táto Zavádzacia smernica zahŕňa v **PRÍLOHE 1** obsah Európskeho zákona o ochrane finančných záujmov Spoločenstiev pred podvodom a nezrovnalosťami.

Pojmy „ nezrovnalosti" a „ podvod" ako sa používajú v Európskych Spoločenstvách a v tejto Smernici, sú definované v Nariadeniach Výboru (EC Euratom) č. 2988/95 z 18. decembra 1995, z ktorých dôležitý výťah je v **PRÍLOHE B**.

- 2.2 Pre účely tejto Zavádzacej smernice, pojem „podvod" zahŕňa podozrenie z podvodu ako aj usvedčenie (dôkaz) z podvodu. Kontrolór by si mal byť vedomý rozdielu medzi „ podozrením z podvodu" a „ usvedčením z podvodu". Kontrolór obvyčajne používa pojem „ podozrenie z podvodu" pre akýkoľvek konkrétny súbor okolností, ktoré podnietia podvodnú činnosť a ktoré kontrolór spozoruje počas výkonu kontroly. Tento prístup posilňuje zásadu, že len súdny dvor alebo príslušná jurisdikcia môže určiť, kedy je príslušná transakcia nečestná, alebo, kedy ide o „usvedčený podvod".

3. Odvolávka na Štandardy kontroly INTOSAI

- 3.1 Odsek 145 Kontrolórskych štandardov INTOSAI stanovuje, že:
„ Pri výkone pravidelných (finančných) kontrol, by sa mala vykonať skúška súhlasu zhody s aplikovateľnými zákonmi a nariadeniami. Kontrolór by mal navrhnúť jednotlivé kroky a postupy kontroly tak, aby poskytol záruku odhalenia chýb, nezrovnalostí a nelegálneho konania, ktoré by mohli mať priamy a hmotný dopad na hodnoty účtovných uzávierok alebo na výsledky kontrol regulárnosti. Kontrolór by si mal byť vedomý možnosti existencie nelegálneho konania, ktoré by mohlo mať nepriamy a materiálny dopad na účtovné uzávierky alebo výsledky kontrol regulárnosti."

4. Povinnosti vedenia a kontrolórov

- 4.1 Odsek 150 Kontrolórskych štandardov INTOSAI stanovuje, že:
„ Vo všeobecnosti, vedenie je zodpovedné za zriadenie efektívneho systému vnútornej kontroly a to v súlade so zákonmi a nariadeniami. Pri určovaní krokov a postupov za účelom skúšanie alebo stanovovania súladu, by mali kontrolóri posudzovať, vyhodnocovať vnútornú kontrolu subjektu a odhadnúť riziko, ktorému kontrolná štruktúra nemusí predísť alebo odhaliť nesúlad."

Takto, kontrolór nie je a nemôže byť braný na zodpovednosť za prevenciu proti (zamedzenie) podvodu alebo nezrovnalostiam. Táto zodpovednosť ostáva na vedení a to prostredníctvom implementovania a pokračovania v operáciách vhodného účtovníctva a systému vnútornej kontroly. Takéto systémy znižujú ale neodstraňujú možnosť podvodov a nejasností.

4.2 V súvislosti s peňažnými činnosťami Európskych spoločenstiev, pojem „vedenie/riadenie“, ako bolo uvedené v odseku 4.1 Zavádzacej smernice obyčajne znamená:

- Európsku Komisiu, ktorá je zodpovedná za riadenie finančných záujmov Európskych spoločenstiev, zahrňujúc peňažné prostriedky vydávané na verejné úrady na národnej, oblastnej alebo miestnej úrovni a na súkromný sektor, ktorý podniká v rámci rôznych činností Spoločenstiev;
- Národné, oblastné a/alebo miestne subjekty: ktoré pôsobia ako agenti Komisie s cieľom efektívne a správne riadiť peňažné prostriedky Spoločenstiev;
- príjmových podnikateľov alebo subjekty: vedenie podnikateľov, ktoré je zodpovedné za príjmy od Spoločenstiev, ako za efektívne a správne použitie týchto peňažných prostriedkov.

4.3 Povinnosti kontrolóra obyčajne neznamenajú jeho povinnosť vyhľadávať podvody alebo iné nezrovnalosti, pokiaľ to nie je vyžadované štatútom alebo zvláštnymi požiadavkami vyplývajúcim z povolania kontrolóra. Aj keď, pri výkone kontroly finančných informácií, kde kontrolór vydáva vyjadrenie k správnej prezentácii a oprávnenosti a správnosti takýchto informácií, kontrolór plánuje a zavádza kontrolu v súlade s kontrolórskymi štandardami, za účelom získania kompetentných, opodstatnených a príslušných dôkazov do takého rozsahu, v akom finančná informácia obsahuje materiálnu chybu, zahrňujúc chybu vyplývajúcu z podvodu.

4.4 Kontrola plánovaná a zavádzaná v súlade s kontrolórskymi štandardami nemôže poskytnúť kompletne záruky na to, že finančná informácia neobsahuje materiálne chyby. Je tomu tak preto, lebo chyby zámerné a vyplývajúce z následkov podvodu alebo zámerných nepresností, sa často pokúšajú veľmi dobre ukryť, a tak ich kontrolór nemusí/nemôže odhaliť, hoci jej/jeho kontrola bola plánovaná a vykonávaná v súlade s kontrolórskymi štandardami.

5. Sprievodné nedostatky kontroly

5.1 Preverovacia povaha kontroly finančných informácií znamená posúdenie oblasti, ktorá sa má preverovať a počtu transakcií, ktoré sa majú prešetriť. Navyše, viac kontrolórskych údajov je vo svojej podstate viac presvedčujúcich ako nezvratných. Preto, vyšetrovanie kontrolóra je vystavené sprievodnému riziku, že podstatné chybné údaje finančných informácií prameniace z podvodov alebo zámerných nepresností, ak existujú, nebudú odhalené.

Plánovanie kontroly

6. Všeobecne

6.1 Pri plánovaní kontroly, by mal kontrolór všeobecne pochopiť právny rámec aplikovateľný na špecifické činnosti Európskeho spoločenstva, podliehajúce kontrole a mal by pochopiť, ako sa vedenie prispôsobuje tomuto rámcu. Medzi zdroje informácií, na ktoré sa môže kontrolór odvolať pri výkone práce patria:

- Dohody zriaďujúce Európske Spoločenstvá, ako ich úpravy ;
- Nariadenia, Smernice a Príkazy Spoločnosti, dôležité pre systémy kontroly;
- akákoľvek menej dôležitá legislatíva uzákonená Členským (i) Štátom(i) alebo Komisiou; a
- Predpisy týkajúce sa rozpočtu a akékoľvek rozhodnutia dôležité pre spracovanie rozpočtu na úrovni Komisie alebo v Členských štátoch.

7. Zváženie závažnosti

7.1 Pri plánovaní kontroly finančných informácií, kontrolór zvažuje rozsah podvodu alebo zámerných nepresností, ako ich povahu, tak aj hodnotu.

7.2 Zavádzacia Smernica Č. 12 O závažnosti (opodstatnenosti) a Riziku odhadu obsahuje podrobnejší návod nápomocný kontrolórovi pri rozhodovaní.

8. Odhadnutie rizika

Všeobecne

8.1 Pri plánovaní kontroly, by si mal byť kontrolór vedomý toho, že riziko nezistenia materiálnych chybných krokov prameniach z podvodu je väčšie ako riziko neodhalenia materiálnych chybných krokov prameniach z nepresností, ktoré vznikli počas nezámerných chýb, prehliadnutia alebo ignorovania zákonov. Je to tak, pretože podvod má obvyčajne za následok činy predurčené na zatajenie, zahrňujúc tajné dohody, falzifikáty, premyslené chyby pri zaznamenávaní transakcií alebo zámerné zlé označenie.

Sprievodné riziko

8.2 Časťou plánovacieho procesu je, že kontrolór určí, do akého rozsahu je oblasť kontroly, ktoré chce kontrolovať náchylná ako na nepresnosti prameniace z podvodov tak aj nepresnosti prameniace z chýb. Tento odhad sprievodného

rizika bude zahŕňať preskúmanie, medzi iným, príslušných informácií z nasledovných zdrojov:

- správy Európskeho Účtovného Dvora ;
- správy Národných a/alebo Regionálnych kontrolórskych inštitúcií;
- správy vypracované členskými štátmi, obzvlášť tie, ktoré boli vypracované v súlade s nariadeniami o vykazovaní (podávaní správ), ako je stanovené v Prílohe A týchto Smerníc;
- správy Parlamentných a/alebo regionálnych subjektov (t.j. Európske, Národné a Regionálne Parlamenty);
- správy vypracované Poradenským Výborom pre koordináciu prevencie proti podvodu;
- správy Útvary Komisie pre koordináciu prevencie proti podvodu (UCLAF);
- správy kontrolórov/kontrolórskych celkov Komisie v DG XX a v prevádzkových DG;
- správy národných/miestnych samospráv týkajúce sa programov príjmov a výdavkov národných/miestnych samospráv, zahrňujúc príslušné správy interných kontrolórov; a
- iné dôležité dokumenty vypracované Komisiou (t.j. pravidlá pre funkčnosť jednotlivých plánov).

8.3 Po preskúmaní týchto informácií, musí kontrolór zvážiť, či vykoná podrobnú analýzu rizika, pre špecifickú oblasť kontroly, ktorú sa chystá kontrolovať. Jednotlivé faktory, ktoré by mal zvážiť, medzi inými sú:

- ucelenosť plánov a aktivít Spoločenstva, ktoré sa majú prešetrovať, ako je to uvedené v prevádzkových nariadeniach;
- kompetentnosť a jednotnosť riadiacich pracovníkov peňažných prostriedkov Spoločnosti, na úrovni Európskej a národnej, oblastnej alebo miestnej; a
- pravdepodobná spoľahlivosť a/alebo dostatočnosť dostupných údajov.

Riziko kontroly

8.4 Pri odhadovaní kontrolného rizika kontrolór pripúšťa, že aj keď efektívny systém vnútornej kontroly redukuje pravdepodobnosť výskytu chybných údajov vo finančných informáciách z dôvodu podvodu a nedodržania pravidiel, vždy bude existovať riziko nefunkčnosti vnútornej kontroly. Akýkoľvek systém vnútornej kontroly môže byť neefektívny v boji proti podvodom podporovaným tajnými dohodami medzi pracovníkmi alebo vedením. Je to tak preto, že určité

úrovne vedenia môžu byť v pozícii odsúvať stranou kontroly, ktoré by mohli predísť podobným podvodom iných zamestnancov; napríklad, vedením podriadených k tomu, aby zaznamenávali transakcie nesprávne alebo ich utajovať.

8.5 Pri zvažovaní kontrolného rizika môže kontrolór chcieť, venovať pozornosť primeranosti kontroly vedenia s cieľom predísť a odhaliť podvod. Napríklad, kontrolór sa môže rozhodnúť preveriť účinky stratégie vedenia na riziko podvodu, zahrňujúc kroky, ktoré vedenie podniklo, aby:

- určilo oblasti konania, činnosti a funkcie kontrolovaného subjektu, ktoré by mohli byť citlivými z hľadiska rizika podvodu;
- zaviesť vhodný ochranný mechanizmus v oblastiach, ktoré vedenie určilo za najcitlivejšie (najnáchylnejšie) pre riziko podvodu, takéto mechanizmy môžu byť:
- delenie (izolovanie) povinností;
- pravidelné výmeny personálu na postoch; a
- vnútorné prehliadky a inšpekcie;
- zaviesť efektívnu politiku ľudských zdrojov, monitorovať prijímanie nových zamestnancov do štátnych služieb a zaisťovať, aby poriadne porozumeli požiadavkám poctivosti a bezúhonnosti;
- zaviesť kódex správania sa, predurčený na podporu etického správania sa medzi zamestnancami a poskytnutie návodov pre také veci, ako sú:
- vzťahy s tretími stranami;
- prijatie práce, dohôd mimo štátneho sektoru; a
- deklarovanie konfliktu záujmov (t.j. keď má zamestnanec záujem o prácu mimo štátneho sektoru, čo môže byť v rozpore s jeho úradnými povinnosťami);
- monitorovať zavádzanie politiky ľudských zdrojov, zahrňujúc pravidelné prehliadky kódexu správania sa; a
- zriadiť vhodné postupy pre vykazovanie, vyšetrovanie a všetky ostatné činnosti, pre prípadné možné nezrovnalosti a/alebo podozrenie z podvodu, zahrňujúc, kde je to potrebné, primerané disciplinárne opatrenia.

8.6 Čo sa týka Európskeho spoločenstva, štruktúra vedenia je súhrnom, ktorý je dôležitým pomocníkom efektívnej vnútornej kontroly. V rámci Spoločenstva, existujú najmenej tri vrstvy riadenia: Komisia; Národné, oblastné a/alebo regionálne spoločnosti; a podnikatelia (podniky) alebo subjekty, ktoré prijímajú peňažné prostriedky od štátu (ako je definované v odstavci 4.2).

8.7 Ak kontrolór preveril vnútornú kontrolu, je všeobecne prijaté, že on/ona majú povinnosť dať do pozornosti vedenia akékoľvek dôležité slabé miesta v kontrole

ňou odhalené , zahrňujúc, v tomto prípade, akékoľvek slabé miesta, ktoré by mohli zvýšiť riziko podvodu alebo nepresností. (Zavádzacia smernica č. 3 o Vyhodnocovaní Vnútornej kontroly a príslušné skúšky súladu - zhody).

Postupy kontroly, pri ktorých vznikne podozrenie z podvodu alebo klamstva

9. Všeobecne

- 9.1 Nasledujúca smernica určuje ďalšie postupy dodatočnej (doplnkovej) kontroly, ak sa odhalí podvod alebo klamstvo. Aj keď, táto smernica nie je úplná a ani sa nesnaží adresovať rozdielne štatutárne povinnosti, ktoré majú Najvyššie kontrolné inštitúcie a Európsky Účtovný Dvor za kontrola a vyšetrovanie podvodu a klamstiev. Podľa toho, táto smernica by mala byť aplikovaná len pre určité prípady a za určitých okolností.
- 9.2 Ak, počas odhadu rizika, alebo ako výsledok testovania kontroly alebo dodatočného testovania, kontrolór vyvodí, že okolnosti naznačujú existenciu podvodu, musí on/ona zvážiť možný vplyv (dopad) takýchto výskytov na finančné informácie. Ak kontrolór verí, že odhalený podvod by mal materiálny dopad na finančné informácie (t. j. preto, že už skôr určil, že akýkoľvek podvod je materiálnej povahy), potom on/ona uskutoční také upravené alebo dodatočné postupy, ktoré považuje za vhodné.
- 9.3 Rozsah úprav plánu (programu) kontrolóra, alebo postupov dodatočnej kontroly, bude záležať na jeho/jej posudku o:
- povahe odhaleného podvodu, ktorý by sa mohol vyskytnúť;
 - vnímanom riziku toho, že sa odhalený podvod skutočne vyskytol, založenom na odhade rizika alebo výsledkoch skúšok; a
 - pravdepodobnosti, že konkrétny druh odhaleného podvodu by mohol mať
- materiálny dopad na finančné údaje.

10. Vykonávanie postupov dodatočnej kontroly

- 10.1 Kontrolór by mal využívať jeho/jej posudok na čo najlepšie určenie postupov kontroly schopných odhaliť existenciu podvodu. Tie môžu zahŕňať, medzi inými:
- testy kontroly: využívané na poskytnutie dôkazov o efektívnosti kontrol zamerané na prevenciu alebo odhaľovanie podvodu alebo klamstiev;
 - skúška opodstatnenia: využívaná na opodstatnenie rozsahu a/alebo hodnoty odhaleného podvodu;
 - analytické postupy: využívané na potvrdenie, prostredníctvom

- porovnávania, vývojových analýz alebo prediktívnych skúšok toho, že podvod alebo nezrovnalosť existuje;
- techniky interview (hlavne pri vyšetrovaní podvodov):
využívané na poskytnutie dôkazovej evidencie, že podvod sa vyskytol, obvyčajne na tých osobách z okolia páchatel'a podvodu; a
 - pozorovacie techniky: využívané na dokázanie podozrenia z podvodu, pozorovaním zmien v správaní vzorky tých, ktorí sú podozriví zo spáchania podvodu.
- 10.2 V prípade využitia interview ako prostriedku zhromažďovania dôkazov na opodstatnenie podvodu, musí si kontrolór všímať dôkazy vychádzajúce z jurisdikcie, v rámci ktorej pracuje. Je to preto, aby sa zistilo, či by dôkazy zhromaždené z interview mohli byť použité v akomkoľvek právnom konaní, ktoré sa subjekty rozhodnú prípadne podstúpiť.
- 10.3 Ešte pred vykonaním akýchkoľvek dodatočných kontrolórskych postupov, mal by kontrolór zvážiť, či využije pomoc alebo rady od expertov vo vyšetrovaní podvodov , ako sú Finančná polícia, ktoré sú činne v niektorých národných subjektoch.

11. Preverovanie výsledkov dodatočných postupov

-
- 11.1 Vykonávanie upravených alebo dodatočných postupov obyčajne umožní kontrolórovi potvrdiť alebo vyvrátiť podozrenie z podvodu. Tam, kde sa podozrenie potvrdí, mal by sa kontrolór uspokojiť s tým, že sa vplyv (dopad) podvodu príslušne odzrkadlí vo finančných informáciách. Je to dôležité z dôvodu zaistenia, aby Komisia a príslušné národné subjekty obdržali následne korektné správne správy o povahe a rozsahu nezrovnalostí.
- 11.2 V niektorých prípadoch, kontrolór nemá možnosť získať dostatočné informácie, či už na potvrdenie alebo na vyvrátenie podozrenie z podvodu. Kde je to potvrdené, mal by sa uistiť, že dopad podvodu je poriadne vykázaný vo finančných informáciách. V takom prípade, kontrolór zvažuje možný dopad tejto neistoty ako na finančné informácie, tak aj na stanoviská istoty. kontrolór taktiež potrebuje zvážiť príslušné zákony a právne nariadenia, v ktorých sa objavilo podozrenie z podvodu. Kontrolór môže chcieť získať právne rady ešte pred vykázaním zistení národným subjektom a/alebo Komisii o finančných informáciách ¹¹.
- 11.3 Kým okolnosti jasne nenasvedčujú podvodu, nemusí kontrolór usúdiť, že ide o prípad podvodu. Ak systém vnútornej kontroly odhalí, alebo pôsobí preventívne na vznik podvodu, kontrolór uvaží jeho/jej pôvodné vyhodnotenie tohoto systému a, ak je to potrebné, odhadne povahu, čas a rozsah skutočných postupov.
- 11.4 Keď podvod zapríčinil člen vedenia, kontrolór potrebuje opätovne zvážiť spoľahlivosť akéhokoľvek tvrdenia príslušnej osoby .

Postupy kontroly v prípade odhalenia nezrovnalostí iných než je podvod

12. Všeobecne

-
- 12.1 Ak sa kontrolór obáva možnosti existencie nezrovnalostí iných než je podvod, napríklad, nezrovnalostí vyplývajúcich z neúmyselných chýb, prehliadnutia alebo nevedomosti zákona, zadováži si informácie o povahe nezrovnalostí a okolností, za akých vznikli a iné dôležité informácie za účelom vyhodnotenia dopadu na finančné informácie. Napríklad, kontrolór zhodnotí:

¹¹Napríklad, kontrolór môže potrebovať získať právnu radu, týkajúcu sa:

- právomocí/povinností NKÚ týkajúcich sa odovzdávania dokumentov súdom;
- povinností NKÚ informovať súdy o akomkoľvek podozrení;
- právomocí/povinností NKÚ týkajúce sa spolupráce so súdmi pri akomkoľvek dodatočnom vyšetrovaní
- vplyvu horeuvedeného na nezávislosť NKÚ

- potenciálne finančné následky;
- či a ako by mohli byť finančné následky nezrovnalostí odkryté vo finančných informáciách; a
- či potenciálne finančné následky sú tak závažné, že by mohli ovplyvniť názor kontrolóra alebo stanovisko záruky na právoplatnosť a správnosť predložených transakcií.

12.2 Po prvé, keď kontrolór objaví niečo, čo on/ona považuje za nezrovnalosť, zdokumentuje zistenie a prediskutuje ho s vedením. Ak vedenie neposkytne dostatočné informácie, ktoré sa týkajú transakcií, v skutočnosti, zvyčajne kontrolór sa môže poradiť s právnym poradcom vedenia o aplikácií príslušných zákonov a nariadení na príslušne podmienky a možných vplyvoch na finančné informácie.

12.3 Ak kontrolór verí, že nezrovnalosti by mohli mať materiálny dopad na finančné informácie, on/ona zváži dopad nezrovnalostí na názor a, ak je potrebné, vykoná dodatočné kontrolórske postupy, ktoré on/ona považuje za dôležité.

13. Iné dôsledky nezrovnalostí

13.1 Tam, kde kontrolór zistí, že v rámci kontrolovaného subjektu existuje veľké množstvo nezrovnalostí, dopad týchto nedostatkov by mohol mať ďalšie dodatočné negatívne vplyvy:

- môžu vzniknúť pochybnosti o iných kontrolných údajoch poskytnutých kontrolovaným subjektom, zahrňujúc správy zhodnosti a vyjadrenia manažmentu;
- zlyhanie vnútornej kontroly pri odhaľovaní nezrovnalostí, môže signalizovať slabosti v kontrole a v takom prípade kontrolór môže opätovne zvážiť odhad rizika.

Zodpovednosť za vykazovanie podvodov alebo nezrovnalostí

14. Všeobecne

14. 1 Všeobecnou zásadou je, že kontrolór by si mal poznať interné a externé postupy podávania správ, ktoré jeho kontrolná inštitúcia (Európska alebo národná) obyčajne aplikuje keď sa odhalí podvod, podozrenie z podvodu alebo nezrovnalosti. Znalosť týchto postupov a včasné konzultácie s príslušnými úradmi (internými a externými) je dôležitá z toho dôvodu, aby sa zaistilo, že vyšetrovanie podozrenia z podvodu sa vykonáva správne, bez rizika vzniku dohôd (kompromisov) akýchkoľvek právnych alebo administratívnych postupov, ktoré môžu nasledovať.

15. Interné výkazníctvo

15. 1 Kontrolór obyčajne dodržiava postupy interného výkazníctva pri oznamovaní podvodov, podozrenia z podvodov alebo nezrovnalostí, ktoré predpisuje jeho kontrolná inštitúcia. Ako pomoc pri určovaní najvhodnejších činností, ktoré by mal vykonať, kontrolór podáva správy staršiemu vedeniu, kde:

- výsledky počiatočného odhadu rizika, skúšky zhodnosti alebo formálne skúšky naznačujú možnosť existencie podvodu (odsek 8.1);
- výsledky dodatočných kontrolórskych postupov opodstatnia podozrenie z podvodu (odsek 10. 1); a
- vedenie kontrolovaného subjektu zanedbalo výkon činností spojených s vyšetrovaním alebo vykazovaním predpokladaných podvodov (odsek 13. 4, nižšie).

16. Podávanie správ vedeniu

16. 1 Akonáhle kontrolór vykonal dodatočné kontrolórske postupy na potvrdenie existencie alebo podozrenia z podvodu alebo nezrovnalostí, on/ona následne nato podajú čo najskôr správu o zisteniach vedeniu kontrolovaného subjektu.
16. 2 Smernica vydaná kontrolórom Európskym Dvorom kontrolórov im radí, že musia vykazovať prípady podozrenia z podvodu skôr ich priamemu vedeniu, než vedeniu kontrolovaného subjektu. Táto informácia je potom obyčajne oznámená Koordináčnej Antikorupčnej Jednotke Komisie (UCLAF) a Národnej Kontrolnej Inštitúcii.
16. 3 V Národnej Kontrolnej Inštitúcii, musí kontrolór zvážiť všetky aspekty podozrenia z podvodu pri zisťovaní toho, kto komu zodpovedá vo vedení

kontrolovaného subjektu. Konkrétne, kontrolór odhadne pravdepodobnosť zainteresovania vedenia na podvode.

Vo väčšine prípadov, je pre kontrolóra vhodné podať oznámenie o zisteniach úrovni vedenia, ktoré je zodpovedné za osoby podozrivé zo zapletenia sa do podvodu. Aj keď, v prípadoch, keď má kontrolór pochybnosti o „čistote“ osôb jednoznačne zodpovedných za celkové smerovanie kontrolovaného subjektu, kontrolór obvyčajne požaduje radu, ktorá by mu/jej pomohla určiť, kto je podozrivý z podvodu. Takáto rada by mohla byť ako z interných, tak z externých zdrojov.

16.4 V prípade oboch, podozrenia z podvodu a nezrovnalostí, záujem kontrolóra nekončí, keď on/ona podá správu vedeniu. Kontrolóri sledujú odozvu vedenia na ohlásenie podozrenia z podvodu alebo nezrovnalostí a obzvlášť, potvrdia, že:

- vedenie subjektu vykonalo potrebné činnosti na prešetrenie podozrení z podvodu alebo nezrovnalostí (t.j. vyžiadanie informácií z internej kontroly za účelom vykonania ďalších potrebných opatrení);
- vedenie upovedomilo a žiadalo o radu príslušné Spoločenstvo a národné subjekty (t.j. Finančná politika);
- vedenie vykázalo dokázaný podvod, podozrenie z podvodu alebo iné nezrovnalosti v súlade so štatutárnymi požiadavkami stanovenými v **PRÍLOHE 1** pre túto Zavádzaciu smernicu.

17. Externé výkazníctvo (podávanie správ)

17.1 Kontrolór Národnej kontrolnej inštitúcie musí, v prvom rade, dodržiavať požiadavky externého vykazovania (podávania správ), predpísané príslušnou národnou inštitúciou, ako je stanovené v predpísaných postupoch inštitúcie pre externé vykazovanie podozrenia z podvodu, dokázaného podvodu alebo iných nezrovnalostí. Kontrolóri Európskeho Účtovného Dvora budú dodržiavať smernicu pre vykazovanie, ktorá je súčasťou inštrukcií pre vykazovanie (podávanie správ) Európskeho Dvora.

17.2 Podávanie správ o podozrení z podvodu, dokázanom podvode alebo iných nezrovnalostiach Európskej Komisii, v súlade so zákonmi v **PRÍLOHE 1** tejto Smernice, je povinnosťou príslušného národného, regionálneho alebo miestneho subjektu určeného na vedenie príslušných činností Spoločenstva. Súčasne sa kontrolór sa obvyčajne uistí, že tieto vykazovacie povinnosti (povinnosť podávať správy , informovať) boli vykonávané poriadne.

18. Podávanie správ o finančných informáciách

18. 1 Ak je kontrolór požiadaný, aby dal stanovisko ako k správne mu vedeniu, tak k právoplatnosti a správnosti finančných informácií, potom musí zvážiť dôsledky dosahu podvodu a nezrovnalostí za toto stanovisko.
18. 2 Nečestné transakcie nemôžu byť, podľa definície, zákonné alebo správne, nakoľko nie sú oprávnené. Ak požiadajú kontrolóra, aby vyjadril samostatné názor na právoplatnosť a správnosť finančných informácií, dokázaný podvod, ktorý je materiálny sa prejaví v obmedzení tohoto názoru, bez ohľadu na rozsah odhaleného podozrenia z podvodu, dokázaného podvodu vedenia vo finančných informácií.
18. 3 Iba Súdny dvor môže určiť, či príslušná transakcia je nečestná. Aj keď, kontrolór môže naraziť na situácie, kde je podozrenie z podvodu, zisteného vedením, vnútornými kontrolórm, tretími stranami alebo samotnými kontrolórm. Hoci, kontrolór obvyčajne nemá právo určiť, či sa podvod v skutočnosti vyskytol, má právo na vyjadrenie, či, podľa jeho názoru, je transakcia oprávnená alebo správna. Vo väčšine prípadov podozrenie z podvodu, ktoré bolo odhalené, môže dôjsť k dohode medzi ním/ňou a vedením o tom, či príslušné transakcie sú neoprávnené. Za týchto podmienok, môže kontrolór dôjsť k záveru, či príslušné transakcie sú neusporiadané, hoci, ak on/ona sa nemôže vyjadriť, či sú nečestné.

PRÍLOHA 1

OCHRANA FINANČNÝCH ZÁUJMOV EURÓPSKEHO SPOLOČENSTVA PRED PODVODOM A INÝMI NEZROVNALOSŤAMI PRÁVNA ÚPRAVA

Dohoda Európskej Únie

1. Povinnosti členských štátov vyplývajúce z Dohody

1. 1 Členský štát má povinnosť ochraňovať finančné záujmy Spoločenstva pred podvodmi a nezrovnalosťami, ako je stanovené v Článku 209a Dohody:

„Členské štáty budú prijímať také isté opatrenia proti podvodu, ktorý má vplyv na finančné záujmy Spoločenstva, aké by prijali, keby išlo podvody vyplývajúce na ich vlastné finančné záujmy.“

„Členské štáty budú koordinovať ich činnosť zameranú na ochranu finančných záujmov Spoločenstva pred podvodom tak, aby neporušili na ostatné predpisy tejto Dohody. V tom zmysle budú organizovať za pomoci Komisie, úzku a pravidelnú spoluprácu medzi kompetentnými oddeleniami ich vedenia.

1. 2 Článok 78i Dohody, na základe ktorého bolo zriadené Európske spoločenstvo uhlia a ocele (ECSC) a Článok 183a dohody, zriaďujúci Európske združenie atómovej energie (Euratom) sú identické s Článkom 209a hore, a preto ukladajú rovnaké povinnosti pre Členské štáty pre ochranu finančných záujmov EECSC a Euratom proti podvodom.

1. 3 Povinnosti členských štátov pri prevencii a odhaľovaní nezrovnalostí môžu byť tiež uložené nariadeniami regulujúcimi špecifické činnosti Spoločenstva. Napríklad, Článok 8 Nariadenia Výboru (EEC) č. 729/90 z 21. apríla 1970 (OJ L 94 z 28. 4. 1970, p. 13) o Európskom a poľnohospodárskom riadiacom a garančnom fonde (EAGGF) , doplnené nariadením (EEC) č. 2048/88 z 24. júna 1988 (OJ L 185 z 15. 7. 1988, p. 1) požaduje od členských štátov:

„ uplatňovať opatrenia potrebné k zaisteniu toho, aby transakcie financované EAGGF boli vykonávané aktuálne a vykonávané správne, s cieľom predchádzať a zaoberať sa nezrovnalosťami a nahrádzať sumy utratené z dôvodu nepresnosti alebo nedbalosti.“

2. Povinnosti Komisie vyplývajúce z Dohody

2. 1 Komisia je viazaná Článkom 205, ktorý jej ukladá zaistiť správne použitie rozpočtu Spoločenstva:

„ Komisia bude implementovať rozpočet v súlade s ustanoveniami nariadení súvisiacimi s Článkom 209, na jej vlastnú zodpovednosť a v rámci limitov pridelených súm, pričom bude zohľadňovať zásady jednotnosti finančného vedenia .

2. 2 Dohoda o Európskej únii posilnila možnosť likvidovania podvodu tým, že poskytla právny základ pre budúce iniciatívy Komisie a to možnosťou penalizovať tých, ktorí páchajú podvody. Pod hlavičkou VI (Právo a Domáce záležitosti) Článok K.1 stanovuje:

„ Za účelom dosiahnutia cieľov Únie, obzvlášť, voľného pohybu osôb a bez predsudkov k právomoci Európskeho spoločenstva, Členské štáty budú považovať nasledovné oblasti za záležitosti spoločného záujmu:

... (5) boj proti podvodu na medzinárodnej úrovni".

Podávanie správ o nezrovnalostiach

3. Nariadenia regulujúce vlastné prostriedky (zdroje) Spoločenstva

3. 1 Nariadenie Zhromaždenia (EEC, Euratom) č. 1552/89 z 29. mája 1989 (OJ L 155 zo 7. 6. 1989, p. 1), ktoré zavádza Rozhodnutie 88/376/EEC, Euratom z 24. júna 1988 (OJ L 185 z 15. 7. 1988, p. 24) o systéme vlastných prostriedkov Spoločenstva, predpisuje Členským štátom Článkom 6(3) nasledovné povinnosti pre podávanie správ:

„ Dňom 1. januára 1990, každý Členský štát bude posilať Komisii polročné stanoviská popisujúce prípady podvodu a iné nezrovnalosti v nárokovateľnej výške ECU 10.000,-, uvádzajúc, kde je potrebné, opatrenia, ktoré sa vykonali alebo o ktorých sa uvažuje, že budú vykonané za účelom prevencie pred opakovaním podvodov a nezrovnalostí, už odhalených.

4. **Nariadenia regulujúce poľnohospodárske prostriedky (zdroje)**

4. 1 V článkoch 3 a 5 Nariadenia Zhromaždenia (EEC) č. 595/91 zo 4. marca 1991 (OJ L 67 zo 14. 3. 1991) týkajúcich sa nezrovnalostí a náhrad súm nesprávne vyplatených v súvislosti s financovaním spoločnej poľnohospodárskej politiky, sú členské štáty povinné podávať správy o nasledovnom:

Článok 3

„ 1. Počas dvoch mesiacov , posledných v každom štvrtroku, členské štáty budú upovedomovať Komisiu formou zoznamu o nezrovnalostiach, ktoré boli predmetom administratívnych alebo zákonných zistení faktov.

V tomto zmysle budú poskytovať všetky možné podrobné informácie týkajúce sa(ďalej nasleduje zoznam požadovaných informácií)"

Článok 5

„ 1. Počas dvoch mesiacov, posledných v každom štvrtroku, členské štáty budú informovať Komisiu o zahájených postupoch týkajúcich sa nezrovnalostí uvedených v článku 3 a o všetkých dôležitých zmenách z nich vyplývajúcich, zahrňujúc:

- hodnoty, ktoré boli alebo sa očakáva, že budú nahradené;
- predbežné opatrenia, ktoré členské štáty prijali na zaistenie náhrad súm, nesprávne vyplatených;
- právne a administratívne postupy zriadené s ohľadom na nahradzovanie súm nesprávne vyplatených a aplikovanie sankcií;
- o dôvodoch akéhokoľvek prerušenia postupov na odškodňovanie, musí byť Komisia okamžite informovaná; a
- akékoľvek prerušenie kriminálneho stíhania".

4. 2 Kontrolór musí vedieť, že tieto požiadavky podávania správ sa týkajú všetkých typov nezrovnalostí, zahrňujúc podvody a nezrovnalosti vyplývajúce z prehliadnutia, chyby alebo nevedomosť zákona.
4. 3 Kontrolór musí vedieť, že od členských štátov sa vyžaduje, aby informovali Komisiu o ich národných kontrolách a previerkach výdavkov Garančnej Sekcie EAGGF. Táto povinnosť je daná článkom 5 (d) Nariadením Komisie (EEC) č. 1723/72, a doplnená Nariadením Komisie (EEC) č. 295/88 z 1. februára 1988 (OJ L 30 z 2. 2. 1988). To vyžaduje, medzi iným, aby členské štáty podávali správy o vykonaných kontrolách na subjektoch zodpovedných za platby

EAGGF, za účelom potvrdenia toho, že operácie, platby a účtovné a administratívne postupy týchto subjektov boli realizované správnym spôsobom.

4. 4 Na základe odsekov 4(v) a 4(vi) Prílohy XI Nariadenia Komisie 295/88, by mali oznámenia členských štátov o platiacich subjektoch zahŕňať aj informácie o všetkých kontrolách realizovaných v súlade s pravidlami Spoločenstva. Takéto kontroly, by mali preto obsahovať súhlas členského štátu s oboznámením o nezrovnalostiach uvedených v odsekoch 8.1.
4. 5 Kontrolór by mal ovládať Nariadenie Zhromaždenia (EEC) č. 4045/89 z 21. decembra 1989 (OJ L 388 z 30. 12. 1989, p. 18). Toto nariadenie obsahuje postupy preverovania pre také vykonané príjmy alebo platby, ktoré súvisia so systémom financovania Garančnou sekciou EAGGF. Články týkajúce sa nezrovnalostí sú:

Článok 2

„ 1. Členské štáty budú vykonávať systematické previerky obchodných dokladov , prihliadajúc na povahu transakcií, ktoré sa majú preveriť. Členské štáty budú zaisťovať, aby výber dokladov pre previerku poskytol čo najlepšiu záruku efektívnosti opatrení pre prevenciu a odhaľovanie nezrovnalostí v systéme financovania Garančnou sekciou EAGGF. Sekcia bude prihliadať na finančnú dôležitosť predložených dokladov v tomto systéme a iné rizikové faktory."

Článok 9

„ 1. Pred 1. januárom následne po preverovacom období, budú členské štáty Komisií zasielať podrobnú správu o aplikácií Nariadenia."

5. Nariadenia regulujúce štrukturálne peňažné prostriedky

5. 1 Na základe článku 23(1) Nariadenia Zhromaždenia (EEC) č. 4253/88 z 1. decembra 1988 (OJ L 374 z 31. 12. 1988, p. 1) o koordinácii činností rôznych štrukturálnych peňažných prostriedkov, doplnené Nariadením (EEC) č. 2028/93 z 20. júla 1993 (OJ L 193 z 31. 7. 1993), vyžaduje sa od členských štátov podávať správy o nezrovnalostiach nasledovne:

„ 1. Za účelom garancie kompletnosti operácií vykonávaných verejnými alebo súkromnými podporovateľmi, budú členské štáty prijímať potrebné opatrenia pre zavádzanie činností:

- verifikovať na základe pravidelných osnov, či operácie financované Spoločenstvom boli poriadne vykonané;
- predchádzať a podnikať činnosti proti nezrovnalostiam;

- nahradit' všetky sumy, ktoré vznikli z dôvodu nezrovnalostí alebo nedbalostí. Okrem prípadov, keď členské štáty a/alebo prostredník a/alebo podporovatelia poskytnú dôkaz, že neboli zodpovední za vzniknuté nezrovnalosti alebo nedbalosti, členské štáty budú zodpovedné za náhradu všetkých súm chybné zaplatených. Na všetky pôžičky, si môže prostredník, so súhlasom členského štátu Komisie, vziať od banky záruku alebo inú záruku, pokrývajúcu riziko.

Členský štát bude informovať Komisiu o opatreniach, ktoré vykonal pre tieto účely, a obzvlášť, bude oznamovať Komisii predpisy vedenia a kontrolného systému zriadeného na zaistenie efektívneho zavádzania činností. Bude pravidelne informovať Komisiu o pokrokoch v administratívnych a právnych postupoch práce. Členské štáty budú uchovávať a sprístupniť Komisii všetky príslušné národné správy z kontrol o opatreniach, zahrňujúc programy alebo iné činnosti, ktoré sa ich týkajú."

5. 2 Okrem toho, Nariadenie Komisie (EC) č. 1681/94 z 11. júla 1994 (OJ L 178 z 12. 7. 1994) zahŕňa nezrovnalosti a náhradu súm nesprávne zaplatených v oblasti štrukturálnych peňažných prostriedkov a tiež organizáciu informačného systému v tejto oblasti.

Iné štatutárne záležitosti

6. Poradenský Výbor pre koordináciu prevencie proti podvodom

6. 1 Kontrolór by mal vedieť, že na základe Rozhodnutia Komisie 94/140/EC z 23. februára 1994 (OJ L 61 zo 4. 3. 1994), Komisia zriadila, s účinnosťou od 1. marca 1994, Poradenský Výbor pre koordináciu prevencie proti podvodom.
6. 2 Výbor, ktorému bude predsedáť Komisia, je zložený z dvoch predstaviteľov za každý členský štát, ktorým môžu pomáhať dvaja úradníci s činnosťami, ktoré im prislúchajú.
6. 3 Výbor slúži ako poradný orgán pre Komisiu v akýchkoľvek záležitostiach, týkajúcich sa prevencie a súdneho stíhania podvodov a nezrovnalostí, a v záležitostiach týkajúcich sa kooperácie medzi členskými štátmi a členskými štátmi a Komisiou, ktorá rozšírila právomoc na všetky sektorové výbory, za účelom zorganizovania efektívnejšej činnosti na odhaľovanie podvodov.

7. Ochrana finančných záujmov Európskeho Spoločenstva

7. 1 Legislatívny program určený na to, aby poskytoval Komisii a členským štátom potrebnú štatutárnu právomoc na ochranu finančných záujmov Spoločenstva bol zahájený na Konferencii v Essen 1994). Pozostáva, v tomto čase, z 5 častí, ktoré sú stručnej opísané v nasledovných odsekoch.
7. 2 **Nariadenie Zhromaždenia (EC Euratom) č. 2988/95** o ochrane finančných záujmov Európskeho Spoločenstva bolo prijaté dňa 18. decembra 1995 (OJ L 312 z 23. 12. 1995). Hlavnými črtami tohoto Nariadenia je, že tvorí hlavný právny rámec pre formulovanie jednotných administratívnych pokút Spoločenstva s rovnakou silou v rámci celej Európskej Únie. Okrem toho, toto nariadenie obsahuje definíciu nezrovnalostí.
7. 3 **Zhromaždenie uzákonilo zákonom (95/C 316/03) z 26. júla 1995** (OJ C 316 z 27. 11. 1995) Dohodu o ochrane finančných záujmov Spoločenstva. Okrem toho, že prvý krát definovala, podvod ovplyvňujúci finančné záujmy Európskeho spoločenstva (viď prílohu B), táto Dohoda bude hrať významnú úlohu pri harmonizácii trestného zákona v členských štátoch vzhľadom na podvod. Očakáva sa, že táto Dohoda bude obzvlášť dôležitá pri trestnom stíhaní v oblasti medzinárodného podvodu.
7. 4 **Zákon Zhromaždenia** upravuje Protokol ¹² o ochrane finančných záujmov Spoločenstiev sa pokúša doplniť horeuvedenú Dohodu nasledovne:
- definuje trestnú zodpovednosť právnických osôb;
 - definuje špeciálne prečiny prania výnosov z podvodov spáchaných proti finančným záujmom Spoločenstva; a
 - zavádza postupy na posilnenie spolupráce v oblasti legislatívy.
7. 5 Bol navrhnutý aj ďalší Zákon Zhromaždenia, upravujúci iný Protokol. Tento sa týka súdnej právomoci členských štátov v prípadoch korupcie spáchanej úradníkmi Európskej Únie v rámci ich teritórií. Na základe tohoto Protokolu, úradníci EÚ budú predmetom rovnakého trestného zákona, ako národný úradníci.
7. 6 Ako posledné, bolo navrhnuté Nariadenie Zhromaždenia, ktoré bude rozširovať práva Komisie na výkon miestnych revízií a inšpekcií za účelom odhaľovania podvodov a nezrovnalostí v členských štátoch.

¹²Z právneho hľadiska, tieto Protokoly v odsekoch 7.4 a 7.5 budú mať rovnaké postavenie a silu záväznosti ako má Dohoda (odsek 7.3), v rámci ktorej budú prijaté rovnakými postupmi, t.j. tými, uvedenými v časti VI Dohody o Európskej Únii s následným ratifikovaním Európskym Parlamentom.

DEFINÍCIA NEZROVNALOSTÍ

1. Táto Zavádzacia smernica sa zaoberá kontrolou nezrovnalostí, pričom nezrovnalosti sú definované v Nariadení Zhromaždenia (EC, Euratom) č. 2988/95 z 18. decembra 1995 (Článok 1, odsek 2) nasledovne:
„ ‘Nezrovnalosti’ sú definované ako akékoľvek porušenie Nariadenia alebo Zákona Spoločenstva alebo vyplývajúce z činnosti alebo zanedbania činnosti ekonomického odborníka, ktoré majú, alebo by mohli mať negatívny dopad na celkový rozpočet Spoločenstiev alebo rozpočty z neho vyplývajúce, či už znížením alebo utratením príjmov získaných z vlastných zdrojov zhromaždených priamo v prospech Spoločenstva, alebo neoprávnenými položkami výdavkov."
2. V Zákone Zhromaždenia z 26. júla 1995 uzákoňujúcom dohodu o ochrane finančných záujmov Európskych Spoločenstiev, členské štáty Európskej Únie sa dohodli, že podvod vplývajúci na finančné záujmy Spoločenstiev bude zahŕňať:

„ (a) vzhľadom na výdavky, akúkoľvek zámernú činnosť alebo zanedbanie vzťahujúce sa na:
použitie alebo predloženie falošných, nesprávnych alebo nekompletných stanovísk alebo dokumentov, ktoré majú, ako ich dopad, zlé použitie alebo nesprávne zadržiavanie peňažných prostriedkov z celkového rozpočtu Európskych Spoločenstiev alebo rozpočtov z neho vyplývajúcich, v prospech alebo neprospech Európskych Spoločenstiev,

neodhalenie informácií pri porušení špecifických záväzkov, s tým istým dopadom,

zneužitie peňažných prostriedkov na účely iné než sú tie, na ktoré boli pôvodne pridelené;

(b) vzhľadom na príjmy, akúkoľvek zámernú činnosť alebo zanedbanie vzťahujúce sa na :
použitie alebo predloženie falošných, nesprávnych alebo nekompletných stanovísk alebo dokumentov, ktorých výsledkom sú nelegálne úbytky zdrojov celkového rozpočtu Európskych Spoločenstiev alebo rozpočtov z neho vyplývajúcich, v prospech alebo neprospech Európskych Spoločenstiev,

neodhalenie informácií o porušení špecifických povinností s tým istým dopadom,

zneužitie peňažných prostriedkov na účely iné než sú tie, na ktoré boli pôvodne pridelené.

ZAVÁDZACIA SMERNICA EURÓPSKEHO SPOLOČENSTVA PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

N° 53

Podpora dobrej účtovníckej praxe

- Príloha A: Základ účtovníctva a vzťah k finančným výkazom a správam
Príloha B: Zásady účtovníctva, prezentované v Smernici 4. Rady (Fourth Council Directive EEC)
Príloha C: Kvalitatívna charakteristika finančných výkazov
Príloha D: Slovník odborných výrazov
Príloha E: Zoznam odporúčaných dokumentov na ďalšie štúdium

1. Vzťah k Pravidlám kontrolnej činnosti INTOSAI

- 1.1. Paragraf 23 Pravidiel kontrolnej činnosti INTOSAI ustanovuje, že:
„Rozvoj adekvátnych informačných, kontrolných a vyhodnocovacích systémov ako aj systému podávania správ v rámci vlády pomôže procesu zodpovedného vedenia účtovníctva. Manažment je zodpovedný za správnosť dostatočnosť foriem a obsahu finančných správ a iných informácií
- 1.2. Okrem toho paragraf 25 Pravidiel kontrolnej činnosti INTOSAI ustanovuje, že:
„Príslušné inštitúcie musia zabezpečiť ustanovenie prijateľných pravidiel účtovníctva pre finančné výkazníctvo a odhalenia relevantné k potrebám vlády...”
- 1.3. Nakoniec paragraf 28 Pravidiel kontrolnej činnosti INTOSAI ustanovuje, že:
„Výsledkom dôslednej aplikácie prijateľných pravidiel účtovníctva bude správna prezentácia finančného postavenia a výsledkov pracovnej činnosti.”

2. Úvod

- 2.1. Účelom tejto implementujúcej Príručky je poskytnutie informácií a poradenstva na podporu dobrých účtovníckych praktík Najvyšším kontrolným úradom (NKÚ), ktorým sa pripisuje úloha externého kontrolóra a ktoré sa začleňujú do kontrolných aktivít Európskych spoločenstiev.
- 2.2. Nakoľko v zmysle ústavy NKÚ môžu disponovať rôznymi kompetenciami vo vzťahu k dobrej účtovníckej praxi, je potrebné aplikovať Pravidlá podľa príslušných okolností.
- 2.3. Z pohľadu NKÚ môže byť podpora dobrej účtovníckej praxe považovaná za uplatňovanie vplyvu v štyroch účtovníckych, finančných a organizačných oblastiach:

- a) zásady účtovníctva
- b) metódy a princípy účtovníctva
- c) finančné výkazy
- d) vnútorná kontrola a vnútorný audit

2.4. **Predmetom** tejto implementujúcej Príručky je vypracovať koncepciu, týkajúcu sa každej z uvedených oblastí, ktorá by ukázala, ako možno zlepšiť dobrú účtovnícku prax vo verejnom sektore a nakoniec tiež určuje vplyv NKÚ na definíciu a zhodnotenie každej z týchto štyroch oblastí. Dobrá účtovnícka prax nielen prispieva k príprave a prezentácii vysoko kvalitného účtovníctva a finančných informácií, ale tiež pripravuje pre manažment kvalitné finančné informácie, ktoré, naopak, poskytujú základňu pre rozumné rozhodnutia manažmentu, a teda pre dobrý finančný manažment.

2.5. Pre účely implementujúcej Príručky môžu byť finančné výkazy definované ako všetky finančné doklady, súvisiace s činnosťou subjektu a ktoré sú predmetom kontroly. Tieto finančné výkazy, ako bude podrobnejšie definované v časti 6.7, v skutočnosti zahrňujú sumár príjmov a výdavkov za určité časové obdobie, súvahu, výkaz o hotovostných platbách, poznámky a ďalšie vysvetľujúce materiály, ktoré sú súčasťou týchto finančných výkazov. Finančné výkazy však neobsahujú také položky, ktoré analyzuje a o ktorých správy podáva osobitne manažment a tiež podobné položky, ktoré by mali byť zahrnuté vo finančných alebo ročných správach len v tom prípade, ak legislatíva stanovuje pre subjekt povinnosť ich zverejniť a pre NKÚ ich kontrolovať.

3. Úloha Najvyšších kontrolných úradov

1. NKÚ vo všeobecnosti nezastávajú rozhodujúcu legislatívnu úlohu pri stanovovaní zásad účtovníctva a pri určovaní foriem a obsahu finančných informácií, napriek tomu ich účasť bude ovplyvňovať legislatívne a administratívne inštitúcie, a to primerane tým smerom, ktorý považujú za vhodný pri podpore a zlepšení dobrej účtovníckej praxe. Na druhej strane uplatňujú veľký vplyv na technické prostriedky v oblasti kontroly, poradenstva a niekedy aj konzultačnej činnosti, ktorú vykonávajú v týchto oblastiach. Okrem toho NKÚ sú nepochybne externými partnermi, ktorí majú najväčší záujem na dobrom vedení účtovníctva organizácie na rozdiel od ostatných externých partnerov, ktorí sú potencionálnymi užívateľmi ich účtovných a finančných informácií (veritelia, colné úrady a pod.). NKÚ môžu zasahovať v každej etape procesu definovania a vyhodnocovania vedenia účtovníctva a ich zasahovanie môže mať nasledovné formy:

- a) príspevok k definovaniu dobrej účtovníckej praxe:

toto zahŕňa sledovanie zásad účtovníctva a výkazníctva subjektu, princípov účtovníctva a metód a tiež obsahu a formy finančných výkazov. Všeobecne povedané, NKÚ budú na rôznych stupňoch viesť organizáciu pri jej úvahách v týchto veciach, pričom vždy budú rešpektovať rámec, definovaný legislatívou.

b) analýza aplikácie dobrej účtovníckej praxe: tu môžu NKÚ plniť svoju základnú funkciu, a to nezávislého experta, povereného úlohou vydávania stanovísk k finančným výkazom a ku kvalite účtovníckej praxe. Táto funkcia sa uplatňuje súbežne s činnosťou, uvedenou v bode a. ako aj napr. s analýzou vnútorného kontrolného systému.

2. Nakoniec NKÚ musia zabezpečiť, aby sa zachoval a nestratil rozdiel medzi ich úlohou ako audítorov, v rámci ktorej sa vydávajú stanoviská k finančným výkazom a/alebo k dobrému finančnému manažmentu a ich podpornou alebo poradnou úlohou, v rámci ktorej navrhujú a dohliadajú na zavádzanie projektov alebo procesov do praxe kontrolovaných subjektov. Tak isto NKÚ musia zabezpečiť, aby rôzne stanoviská a rady, ktoré dávajú jednému a tomu istému subjektu, boli konzistentné a relevantné k úlohám, ktorými sú poverené.

4. Zásady účtovníctva

1. Zásady účtovníctva predstavujú postupy, ktoré budú vymedzovať etapu výkonu transakcie (operácie) alebo okolností tohoto prípadu a spôsob, akým budú výsledky transakcií alebo týchto okolností zaznamenané v účtovných knihách. Tieto zásady, ktoré sú určované cieľmi účtovných výkazov (pozri paragraf 6.1 a 6.2. nižšie) a prostredím, v ktorom organizácia pracuje, sa môžu pohybovať od „zásady hotových peňažných prostriedkov“, ktorá je technicky najmenej rozvinutá až po „modifikovanú zásadu prechodných účtov“, „modifikovaný zásadu hotových peňažných prostriedkov“, alebo po „zásadu prechodných účtov“, ktorú používa väčšina podnikov v súkromnom sektore a niektoré organizácie vo verejnom a poloverejnom sektore.
2. Príloha A týchto Pravidiel poskytuje presnejšiu definíciu týchto štyroch metód, spolu so súhrnným popisom predkladaných finančných informácií.
3. Všetky štyri navrhované modely môžu byť adaptované do verejného sektora, ktorý má svoje osobitosti, a môžu zodpovedať požiadavkám užívateľov. Cieľom je však podporiť prijatie rámca, ktorý v spojení so stanovenými zásadami účtovníctva a predkladanými finančnými výkazmi najlepšie umožní dosiahnuť ciele finančných informácií, to znamená vychádza v ústrety potrebám užívateľov a reprezentuje aktivity organizácie, ktorej sa to týka v kontexte verejného sektora. Taktiež musí byť zabezpečený súlad s predpismi, stanovenými legislatívou.
4. Je však nevyhnutné poznamenať, že vo verejnom sektore niektorých krajín sa vykonávajú kroky na podporu využitia zásad, ktoré sú blízke zásade prechodných účtov. Možno to, okrem iného, vysvetliť potrebou súhrnných a

úplných informácií o finančnom postavení a činnosti subjektu, ktorý podáva správu, a tiež je vhodná ako správa pre investorov v kontexte privatizačných programov, ktoré prebiehajú v mnohých krajinách.

5. Zásady a metódy účtovníctva

1. Účelom zásad a metód účtovníctva je zobrazíť efekt transakcií a udalostí, ktoré sú zaznamenané vo finančných výkazoch. Dva princípy, ktoré sú nižšie uvedené („stabilita“ a „zásadovosť“) sú základnými princípmi a je predpoklad na ich využitie. Nie je potrebné, aby o nich bola poznámka vo finančných výkazoch. Avšak ak tieto princípy nie sú dodržané, tento fakt sa musí zaznamenať aj so zdôvodnením.
 - a) stabilita: organizácia sa považuje za stabilnú, čo znamená, že pri pokračujúcej činnosti je predvídavá. Je tu predpoklad, že organizácia nemá ani zámer ani potrebu likvidácie alebo podstatného znižovania rozsahu svojich operácií. Aj keď sa princíp stability neaplikuje, teoreticky vo vzťahu k verejnému sektoru je to potrebné vyjadriť vo finančných výkazoch a informáciách, ktoré majú obsahovať (napr. keď sa zavedú plány reštrukturalizácie vo väčšom rozsahu alebo ak operácia je zmarená alebo privatizovaná).
 - b) zásadovosť: je to predpoklad, že zásady a metódy účtovníctva zostanú konzistentné pri prechode z jedného účtovného obdobia do druhého s výnimkou zmien v legislatíve, podstatných výsledkov činnosti, ktoré by mali byť kvantifikované v poznámkach k finančným výkazom.
2. Nasledujúce tri zásady budú riadiť výber účtovníckych postupov v organizácii:
 - a) opatrnosť: transakcie organizácie môžu sprevádzať neočakávané vplyvy. Opatrnosť je preto rozumným zhodnotením skutočností, aby sa zabránilo riziku prenosu resp. zopakovania týchto neočakávaných vplyvov v budúcnosti, ktoré by mohli nepriaznivo ovplyvniť aktíva organizácie a jej výsledky.
 - b) reálnosť: transakcie a ostatné prípady činnosti organizácie musia byť zaúčtované a prezentované v súlade so skutočnosťou a finančnou realitou, a nie iba s jej právnou úpravou.
 - c) závažnosť: finančné výkazy musia obsahovať všetky operácie, ktoré sú dosť závažné na to, aby mali vplyv na vyhodnotenie činnosti a rozhodnutia manažmentu a musia tiež prezentovať všetky informácie, ktoré slúžia na vyjasnenie a zrozumiteľnosť týchto výkazov. Je potrebné poznamenať, že vo verejnom sektore pojem „závažnosť“ neznamena len „hodnotu“, ale musí sa posudzovať podľa povahy záležitosti a kontextu, v ktorom sa vo finančných výkazoch vyskytuje.
3. Ostatné postupy a zásady účtovníctva sa týkajú spracovania osobitných transakcií alebo udalostí, ako napr. príjmové a výdavkové účty, valutové

operácie, atď. Pre niektoré organizácie vo verejnom sektore, vykonávajúce komerčné aktivity, si analýza účtovníctva vyžaduje prijatie špecifických postupov. V tomto prípade sa môže ukázať užitočným konzultovať odlišné pravidlá tvorby a evidencie zisku.

4. Externý kontrolór sa musí ubezpečiť, že uplatňované zásady účtovníctva sú súčasťou súvislej a schválenej sústavy pravidiel, upravených pre činnosť organizácie a jej osobitostí. Okrem toho sa musí tiež ubezpečiť, že pokryl všetky dôležité aspekty činnosti organizácie¹.

6. **Finančné výkazy**

Ciele

1. Je všeobecným pravidlom, že cieľom finančných výkazov organizácie alebo skupiny organizácií je poskytnúť užívateľom týchto finančných výkazov informácie o finančnej situácii, plnení a rozvoji financií tejto organizácie alebo skupiny organizácií. V kontexte verejného sektora ciele zahrňujú v nadväznosti na vyššie uvedené skutočnosti poskytovanie informácií za účelom súladu operácií s požiadavkami právnych noriem, aby sa zabezpečilo správne vedenie účtovníctva v organizácii.
2. Za účelom zabezpečenia väčšej presnosti možno definovať nasledujúce ciele v kontexte verejného sektora:
 - a. poskytnúť užívateľom informácie, ktoré potrebujú: definícia užívateľských potrieb je počiatočným a základným bodom pre rozvoj finančných výkazov;
 - b. oznámiť užívateľom, či rozpočet a operácie, vykonané počas finančného roka boli realizované v súlade s legislatívnymi požiadavkami. Je potrebné poznamenať, že finančné výkazy samotné neposkytujú tieto informácie. Tie sú obsiahnuté v správe, ktorú spracúva vonkajší audítor a vychádza z rovnakých finančných výkazov, ktoré sa predkladajú užívateľom;
 - c. pomoc užívateľom lepšie pochopiť podstatu, rozsah a rámec aktivít verejného sektora a taktiež jeho finančných podmienok, alebo, ak je to potrebné, finančných podmienok a aktivít, z ktorých sa proces skladá;

¹ Článok 31 4. Direktívy Rady Európy č. 78/660 zo dňa 25. júla 1978, bod 11 poskytuje zoznam základných princípov, ktoré sa majú použiť pri vyhodnotení položiek, vykázaných v ročných závierkach niektorých spoločností. Direktíva sa uplatňuje a používa vo všetkých členských krajinách Európskeho spoločenstva. Napriek tomu, že vyššie uvedené princípy a zásady väčšinou smerujú do spoločností súkromného sektora, niektoré NKÚ môžu vykonávať svoju činnosť v subjektoch verejného sektora, ktorých zásady účtovníctva vychádzajú zo 4. Direktívy. Príloha B týchto implementovaných Pravidiel prezentuje relevantný text Direktívy, analyzuje rozsah všeobecných zásad účtovníctva, ktoré sú tam zahrnuté a sú v súlade s tými, ktoré sú uvedené vo vyššie uvedených bodoch 5.1 a 5.2 týchto Pravidiel.

- d. pomoc užívateľom porozumieť a predpovedať, ako bude verejný sektor financovať aktivity organizácie;
- e. pomoc užívateľom porozumieť a predpovedať efekt činnosti verejného sektora;
- f. pomoc užívateľom pri určovaní, či verejný sektor dosiahol svoje ciele a tiež pri určení nákladov na túto činnosť. Tento aspekt tvorí dôležitú časť vyhodnotenia aktivít verejného sektora;
- g. zásobenie užívateľov informáciami o kvantitatívnych aspektoch implementácie rozpočtu; o kvalitatívnych aspektoch sa pojednávalo v predchádzajúcich bodoch.

(Poznámka: body a., c., d., e. a f. sú prevzaté zo Správy 2 „Ciele vládnych finančných správ“, ktorú vydal Výbor INTOSAI pre pravidlá účtovníctva a ktorého členom sú niektoré NKÚ krajín Európskeho spoločenstva).

Užívatelia

3. Užívatelia finančných výkazov môžu byť rozdelení do nasledovných kategórií:
 - a) politici, ktorí pôsobia buď ako legislatívna alebo ako výkonná autorita.
Sú základnými užívateľmi finančných výkazov, ktoré im slúžia tak, ako je to uvedené v prechádzajúcom bode 6.2.a. Toto možno vysvetliť faktom, že vo všeobecnosti im je určená zákonodarná povinnosť v oblasti finančných informácií, ktoré budú musieť organizácie predkladať. Úlohou predmetnej organizácie je predkladať, ak je to nevyhnutné za pomoci externých konzultantov, požadované informácie. Úlohou NKÚ je zaujať stanovisko k finančným výkazom, napr. či boli splnené všetky ciele v súlade s usmerneniami, prijatými pre ich prípravu a realizáciu;
 - b) všeobecná verejnosť;
 - c) zamestnanci organizácií, ktoré pripravujú finančné výkazy
 - d) externí obchodní partneri ako banky, dodávatelia, zákazníci;
 - e) ekonómovia, politickí analytici a špeciálne záujmové skupiny;
 - f) média.
 (Poznámka: body a. a d. až f. sú prevzaté zo Správy 1, „Užívatelia vládnych finančných správ“, ktorú vydal Výbor pravidiel účtovníctva INTOSAI).
4. V kontexte Európskeho spoločenstva Komisia zostavuje finančné výkazy za účelom implementácie rozpočtu Spoločenstva členskými štátmi a vlastnými oddeleniami Komisie. Európsky dvor audítorov preveruje tieto finančné výkazy, ktoré sú následne využívané výkonnou mocou. Zvláštnosť tejto situácie sa

prisudzuje faktu, že významná čiastka výdavkov je spravovaná členskými štátmi. NKÚ členských štátov môžu preto zastávať významnú úlohu tým, že budú aktívne pôsobiť na národnej úrovni v súvislosti s dodržiavaním takého spôsobu vedenia účtovníctva, ktorý bude prispievať k zdokonaleniu finančných výkazov.

5. Predchádzajúce body poukázali na to, že požiadavky týchto rôznych kategórií užívateľov významne rozlišujú, či sa v kvantite informácií nestrácajú detaily alebo odborná komplexnosť. Finančné výkazy musia poskytovať každej kategórii také informácie, ktoré potrebujú: a to od obyčajných občanov, ktorí si jednoducho začínajú všímať činnosť verejných inštitúcií až po získanie podrobných informácií o splnení cieľov politikmi a ekonómami a nevyhnutné informácie pre inštitúcie, ktoré predstavujú výkonnú moc v štáte. Externý kontrolór vo svojej úlohe poradcu pomáha zabezpečiť, aby finančné výkazy boli prispôsobené očakávaniam svojich užívateľov.

Obsah a forma

6. Pred posúdením obsahu a formy samotných finančných výkazov je tu otázka „subjektu, ktorý podáva správu“, napr. úplnosť aktivít, ktoré majú byť obsiahnuté vo finančných výkazoch a ktoré majú byť preverené. Tento subjekt môže mať široko rozvetvenú činnosť a môže zahrňovať všetky aktivity, ktoré majú byť kontrolované taktiež v oblasti vlastníctva štátu, alebo, naopak, predmetom činnosti je len čiastočná aktivita alebo ide len o jednu špecifickú činnosť. Kontrolór musí zabezpečiť, aby subjekt, ktorý predkladá finančné výkazy, bol efektívne definovaný vhodným a relevantným spôsobom a za týmto účelom sa neurčuje len druh informácií, ktorý má byť predkladaný vo finančných výkazoch ale tiež metóda konsolidácie alebo kombinácie rôznych účtov, spracovaných pre prípravu týchto finančných výkazov.
7. Forma finančných výkazov je spracovaná do nasledovných častí:
 - a) účet „príjmov a výdavkov“ alebo „nákladov a výnosov“ (po francúzsky „compte de gestion“). Toto zahŕňa, ak je to možné, analýzu zdrojov príjmov, výdavky na základe programu alebo aktivít a taktiež analýzu použitia rôznych druhov dotácií a pohyb rezerv;
 - b) súvahu vrátane pohľadávok a záväzkov a výkaz rezervných zdrojov;
 - c) výkaz obehu hotových peňažných prostriedkov, ktorý dokumentuje zdroje a použitie fondov;
 - d) poznámky k finančným výkazom, vrátane popisu použitých metód a zásad účtovníctva a tiež všetky informácie, ktoré umožňujú užívateľovi pochopiť finančné výkazy a sformulovať stanovisko. Niektoré osobitné

položky ako výnimočné prípady alebo transakcie alebo tie, ktoré sa týkajú predchádzajúcich finančných rokov, náhodné zisky alebo straty, budú vysvetlené v poznámkach, ak majú taký význam, že ich nezverejnenie by mohlo oslabiť pochopenie užívateľa finančných výkazov pri ich správnom vyhodnocovaní a mohlo by spôsobiť ich nesprávne vyhodnotenie z dôvodu informácií, ktoré obsahujú;

- e) iné vysvetľujúce doklady, ak je to vhodné, ktoré môžu zahrňovať ukazovatele výkonu resp. činnosti.
8. Vo finančných výkazoch musí byť jasne deklarovaná mena a jednotka (tisíce, milióny), v ktorej sú údaje vykázané, konečný stav účtov a účtovné obdobie. Je tiež užitočné, ak finančné výkazy prezentujú informácie za dve porovnateľné obdobia s uvedením dvoch konečných výsledkov, čo by pomohlo porovnať údaje a posúdiť vývoj finančnej situácie a aktivít subjektu, ktorý predkladá finančné výkazy.

Kvalitatívna charakteristika finančných výkazov

9. Kvalitatívna charakteristika je atribútom, ktorý preukazuje užitočnosť prezentovaných informácií vo finančných výkazoch pre ich užívateľov. Základnou charakteristikou je zrozumiteľnosť, relevantnosť, spoľahlivosť a porovnateľnosť. Tieto pojmy sú definované v prílohe C týchto pravidiel.

Vnútna kontrola

1. Základ účtovníctva, princípy účtovníctva a dobre definované finančné výkazy, prispôbené aktivitám a obmedzeniam organizácie nie sú dostatočné na to, aby sa zabezpečila spoľahlivosť finančných výkazov, zostavených v organizácii a/alebo kvalita finančného manažmentu. Je tiež dôležité, aby organizácia zaviedla a udržiavala vysoko kvalitnú vnútornú kontrolu.
2. Manažment organizácie je zodpovedný za stabilizáciu a fungovanie vnútornej kontroly, ktorú možno definovať ako súhrn všetkých nástrojov, procesov, metód a systémov, vytvorených v organizácii z pohľadu dosahovania nasledovných cieľov:
- a) dodržiavanie pravidiel, ako vonkajších (zákonov, nariadení), tak aj vnútorných (smernice, zásady, schválené manažmentom);
 - b) ochrana zdrojov pred zneužitím, znehodnotením, zlým hospodárením, podvodmi, či už úmyselnými alebo neúmyselnými;
 - c) podpora metodologickej, ekonomickej, efektívnej a hospodárnej činnosti;
 - d) rozvoj, vybudovanie a udržiavanie spoľahlivých finančných a riadiacich informácií a ukazovateľov.
3. Vnútna kontrola pracuje v rozsahu štruktúry kontrolného prostredia. Toto kontrolné prostredie reprezentuje celý komplex stanovísk, pojmov, činností a

praxe, ktoré manažment a zamestnanci organizácie predkladajú na posúdenie vnútornej kontrole, čo dokumentuje dôležitosť vnútornej kontroly. Kontrolné prostredie vplýva na efektívnosť postupov vnútornej kontroly. Avšak kvalita kontrolného prostredia sama o sebe nestačí, aby sa zabezpečilo efektívne fungovanie systému.

4. Nasledujúce body deklarujú, ako môžu NKÚ pomôcť príslušným inštitúciám vytvoriť dôležité podmienky na zabezpečenie kvality vnútornej kontroly:

- a) analýza kontrolného prostredia organizácie: NKÚ môžu zhodnotiť kvalitu kontrolného prostredia organizácie tým, že preveria splnenie kritérií, ktoré zodpovedajú najlepšiemu pôsobeniu v podmienkach organizácie a manažmentu;
- b) podrobná analýza postupov vnútornej kontroly: táto analýza sa týka postupov, ktoré vedú k príprave a predkladaniu finančných výkazov, ktoré musia mať zodpovedajúcu kvalitu, opísanú v bode 6.9;
- c) kvalita komunikácie: NKÚ musia zabezpečiť, aby efektívne komunikovali s kontrolovaným subjektom za účelom obrátenia ich pozornosti na problémy a slabé stránky, zistené počas vyhodnotenia vnútorných kontrol a na analýzu finančných výkazov;
- d) identifikácia dobrej činnosti vnútornej kontroly: NKÚ môže identifikovať resp. určiť príklady dobrej činnosti a rozširovať ich v rámci i mimo kontrolovanej organizácie formou správ, seminárov, publikovania atď.

Vnútorný audit

8.

1.

Nakoniec vnútorný audit má tiež priamy vplyv na kvalitu vnútornej kontroly vedenie účtovníctva v organizácii. Vnútorný audit predstavuje výkon auditu, realizovaný organizáciou v rámci zodpovednosti najvyššieho štruktúrneho stupňa. Jeho funkcia zahŕňa okrem iného preverenie, vyhodnotenie a monitoring adekvátnosti (primeranosti) a účinnosti vedenia účtovníctva a vnútorných kontrol. V niektorých krajinách Európskej únie časť funkcie vnútorného auditu môže byť vykonávaná subjektami ako Správami finančnej kontroly alebo Ústredným inšpektorátom financií. Vplyv vnútorného auditu sa prejavuje najmä v nasledovných oblastiach:

- a) preverenie systému účtovníctva a vnútorných kontrol;
- b) preverenie finančných a riadiacich informácií;
- c) preverenie postupov vnútornej kontroly vo vzťahu k hospodárnosti, efektívnosti a účelnosti operácií a ku kvalite nefinančných kontrol;
- d) preverenie súladu operácií so všeobecne záväznými právnymi predpismi a so zákonmi o účtovníctve a financovaní.

2. V kontexte s vyššie uvedeným spolupráca medzi NKÚ a subjektami, vykonávajúcimi vnútorný audit môže byť prospešná, ak úlohy, vykonávané obidvoma stranami sa často dopĺňajú. Avšak NKÚ musia vziať do úvahy skutočnosť, že ciele a zamerania obidvoch strán sa často prekrývajú a NKÚ zistia, aká je kvalita práce vnútorného auditu. Informácie o tomto poslednom bode možno nájsť v Pravidlách „Využitie práce ostatných audítorov a expertov“. Táto spolupráca medzi NKÚ a vnútorným auditom môže mať rôzne formy: spoluúčasť so zodpovednými inštitúciami (príslušnými ministerstvami, Ústredným inšpektorátom financií, atď.) pri vypracovaní postupov (kvalita, pravidiel auditu atď.) lebo pomoc prípadne poradenstvo pri odborných školeniach, pracovných metódach atď.

PRÍLOHA A

Zásady účtovníctva a finančné výkazníctvo

Štyri zásady účtovníctva a príslušné finančné výkazníctvo, všeobecne používané môžu byť definované v nasledovných rovinách²:

- a) zásada hotových peňazí: metóda účtovníctva, pri ktorej príjem nie je zaúčtovaný pokiaľ peniaze neboli skutočne prijaté a výdavky nie sú zaúčtované, pokiaľ peniaze neboli skutočne zaplatené. Finančné výkazy, zostavené podľa tejto zásady evidujú peňažné prostriedky prijaté a vyplatené za určité obdobie (finančný rok) a bilanciu hotových peňazí na začiatku a na konci účtovného obdobia;
- b) modifikovaná zásada hotových peňazí: metóda, ktorou sa zásada hotových peňazí rozširuje o príjmy a výdavky hotových peňazí, ktoré nespádajú do príslušného finančného obdobia, ale sa uskutočnili v špecifickom období po skončení tohoto finančného obdobia. Pre obdobie predkladania finančných výkazov a správ, ktoré zahŕňa 12 mesiacov od 1. januára do 31. decembra, bude táto modifikovaná zásada akceptovať všetky príjmy a platby hotových peňazí, ktoré sa vzťahujú k účtovnému obdobiu tohoto roka, ale sa uskutočnili v špecifickom období, povedzme 15 - dňovom období po skončení finančného roka, napr. do 15. januára nasledujúceho roka. V tomto prípade vo finančných výkazoch je uvedený stav k 31. decembru príslušného roka a osobitne platby v tomto 15 dňovom období ako pohľadávky a záväzky, každé osobitne. Špecifické obdobie na uznanie príjmov sa môže líšiť od obdobia pre uznanie výdavkov, a niekedy sa uznávajú len výdavky.
- c) modifikovaná zásada prechodných účtov: metóda, pri ktorej sa transakcie alebo prípady zaúčtujú vtedy, keď sa uskutočnia bez ohľadu na to, kedy sa

² Táto príloha je založená na Stanovách 4 „Dosiahnutie cieľov štátneho finančného výkazníctva“, ktoré vydal Výbor INTOSAI pre pravidlá účtovníctva"

v skutočnosti uskutoční príjem alebo výdavok. Cieľom tejto metódy, ktorá sa často nazýva účtovanie nákladov, je zmerať a podať správu o nákladoch na tovar a služby, ktoré boli nadobudnuté počas účtovného obdobia. Vykazované aktíva zahrňujú peňažné prostriedky, peňažné pohľadávky a pôžičky a tiež investície. Pasíva zahrňujú neuhradené platby, finančné rezervy spolu s výpožičkami na finančných trhoch a záväzky voči zamestnancom za nevyplatené mzdy.

- d) zásada prechodných účtov: metóda, ktorá sa často nazýva účtovanie výdavkov alebo úplnou zásadou prírastkov je veľmi podobná vyššie uvedenej metóde a jej cieľom je zmerať a vykázať náklady za tovar a služby, ktoré boli spotrebované počas finančného roka. Vykazované aktíva tiež zahrňujú fyzické aktíva ako pozemky, budovy a zariadenie, ktorých spotreba je vykazovaná formou odpisov na účet príjmov a výdavkov a tiež odložené resp. oneskorené platby. Nakoniec, dlhodobé nájomy nehnuteľností práve tak ako odložené príjmy sa ukazujú ako pasíva. Výnosmi sa stanú až v nasledujúcom období.

PRÍLOHA B

Princípy účtovníctva, prezentované v 4. Smernici Rady (Európskych spoločenstiev)

Článok 31 (1) Smernice 4. Rady ³ poskytuje zoznam všeobecných princípov, ktoré majú byť použité na vyhodnotenie položiek, evidovaných v záverečných účtoch niektorých druhov spoločnosti. Text tohoto článku je nasledovný:

„1. Členovia zabezpečia, aby položky, evidované v záverečných účtoch boli ocenené v súlade s nasledovnými všeobecnými princípmi:

- a) spoločnosť musí byť oprávnená na vykonávanie predmetu svojej činnosti
- b) metódy ohodnotenia musia byť dôsledne aplikované z jedného finančného roka do druhého
- c) ohodnotenie musí byť vykonané na základe opatrnosti, najmä:
 - aa) zahrnuté môžu byť len zisky, vytvorené do dátumu zostavenia súvahy
 - bb) do úvahy sa musia vziať všetky predpokladané pasíva (záväzky) a potencionálne straty, ktoré sa vyskytnú počas finančného roka alebo prechádzajú z predchádzajúceho roka, dokonca ak tieto pasíva alebo straty sa stanú zjavnými len v čase medzi dátumom súvahy a dátumom, kedy bola navrhnutá (pripravená),
 - cc) do úvahy sa musia vziať všetky odpisy, amortizácia a skutočnosť, či výsledkom finančného roka je zisk alebo strata;
- d) do úvahy sa musia vziať príjmy a poplatky, vzťahujúce sa k finančnému roku, bez ohľadu na dátum prijatia alebo vydania týchto príjmov a poplatkov;
- e) nie je možné vzájomné započítanie pohľadávok a záväzkov;
- f) počiatočný stav súvahy každého finančného roka musí byť v súlade s konečným stavom predchádzajúceho finančného roka.
- g) Odklon od týchto všeobecných princípov bude povolený len vo výnimočných prípadoch. Každá takáto odchýlka musí byť zaznamenaná v poznámkach k záverečnému účtu spolu s uvedením príčin tejto odchýlky ako aj jej efektu na aktíva, pasíva, finančné postavenie, zisk alebo stratu."

Vyššie uvedené zásady sú podobné tým, ktoré sú uvedené v bodoch 5.1 až 5.4 týchto Pravidiel. Čo sa týka vyššie uvedeného bodu 1.d, zásada prechodných účtov bola prezentovaná v prílohe A, písm. d. Avšak body 5.1 až 5.4 zahŕňajú dva princípy, ktoré

³ Smernica Európskych spoločenstiev č. 78 660 z 25. júla 1978 (Oficiálny časopis L222 zo 14. augusta 1978, str. 11)

nie sú súčasťou tohoto zoznamu: podstata formy a závažnosť, ktoré získavajú na dôležitosti v Európe, odkedy bola vydaná táto Smernica v roku 1978.

PRÍLOHA C

Kvalitatívna charakteristika finančných výkazov

Finančné výkazy musia mať určitú kvalitu a vlastnosti, ktoré poskytnú užitočné informácie svojim „čitateľom“. Táto kvalitatívna charakteristika je uvedená v Smernici 3 „Kvalitatívna charakteristika štátneho finančného výkazníctva“, vydaná Výborom INTOSAI pre pravidlá účtovníctva ⁴

- a) **zrozumiteľnosť**: informácie musia byť zrozumiteľné, aby mohli byť použité. Štátne finančné výkazy musia prezentovať informácie jasne a jednoducho. Musí sa odstrániť priveľa detailov a používanie a prekryvanie sa rôznych foriem tlačív. Tabuľky, diagramy a grafy možno použiť, kedykoľvek je to možné. Vysvetlivky musia byť nielen presné, ale musia byť sformulované jasne a pokiaľ je to možné prezentované v jednoduchom netechnickom jazyku. Je to tak najmä pri komplikovaných informáciách a interpretáciách. Pozornosť sa musí venovať odstráneniu zavádzajúcich foriem prezentácie údajov, spôsobených priveľkým zjednodušením lebo zanedbaním detailov.
- b) **relevantnosť**: informácie sú relevantné, ak pomáhajú tým, ktorí ich používajú na vykonávanie svojich aktivít. Vyhotovitelia štátnych finančných výkazov musia vziať do úvahy aktivitu a potrebu informácií ich užívateľov, keď sa rozhodujú, čo je relevantné v správe. Relevantnosť zahŕňa veľa iných kvalitatívnych prvkov, ktoré sú ustanovené v Smernici. Napr. ak informácia nie je aktuálna, môže byť irelevantná. Výkazy musia pokryť v plnom rozsahu podstatu a rozsah prezentovaných finančných aktivít.
- c) **spoľahlivosť**: spoľahlivé informácie sú verným obrazom skutočností, ktoré reprezentujú. Informácie musia byť správne a presné v rámci prijateľnej tolerancie, bez zaujatosti, kompletne a overené. Spoľahlivosť neznamena absolútnu presnosť alebo istotu. Napr. štátne finančné výkazy môžu obsahovať odhady čiastok, ktoré nie sú s istotou známe, ale u ktorých existuje silná pravdepodobnosť. Takéto výkazy môžu odhaliť v príslušnom rozsahu všetky významné predpoklady a nejasnosti.
- d) **závažnosť**: informácie sú závažné, ak možno zodpovedne očakávať ich vplyv na aktivity tých, ktorí ich používajú. Položka môže byť závažná z hľadiska svojho rozsahu alebo svojej podstaty. Závažnosť je vecou posúdenia. Faktory, ktorí zostavovatelia a audítori štátnych finančných

⁴ Ako naznačuje názov tejto Smernice, Výbor INTOSAI sa domnieva, že tieto charakteristiky musia byť uplatňované v štátnom finančnom výkazníctve ako celku a nielen v subjektoch verejného sektora, ktorý tvorí len časť štátneho finančného výkazníctva.

výkazov chcú posúdiť pri určovaní závažnosti zahrňujú: účel výkazov, aktivity užívateľov, podstatu a druh informácií, ktoré potrebujú pre rozhodovanie a dobré vedenie účtovníctva ako aj podstatu samotného subjektu.

- e) aktuálnosť: štátne finančné výkazy majú byť publikované čo najskôr, aby pomohli ich užívateľom využiť ich pri svojich aktivitách. Aktuálnosť sama nerobí informácie užitočnými. Avšak vo všeobecnosti predlžovanie tohoto času znižuje ich užitočnosť. Aktuálny ale reálny odhad môže byť užitočnejší ako presná informácia, ktorej vydanie trvá niekoľko mesiacov.
- f) prepojenosť: za účelom prepojenosti informácií vo finančných výkazoch a správach musia byť tieto prezentované na rovnakých zásadách účtovníctva ako to len možné. Prepojenosť umožňuje tým, ktorí využívajú tieto finančné výkazy a správy prenášať informácie z jednej správy do druhej ľahko a spoľahlivo. Ak sa zásady účtovníctva a vykazovanie údajov zmenili pri prechode z jedného účtovného obdobia do druhého, pretože napr. boli prijaté vhodnejšie postupy účtovania, tento fakt a vplyv na finančné výkazy musí byť zdôraznený a jasne vysvetlený.
- g) porovnateľnosť: informácie sú porovnateľné, ak tí ktorí ich využívajú, sú schopní identifikovať podobnosti a rozdiely buď medzi dvomi alebo medzi viacerými štátnymi subjektami v určitom časovom období alebo v rámci toho istého subjektu za viaceré časové obdobia. Podobne ako pri prepojenosti zásady účtovníctva a vykazovanie údajov a vplyv akýchkoľvek zmien pri prechode z jedného účtovného obdobia do druhého musí byť zdôraznený a jasne vysvetlený.

Smernica 3 „Kvalitatívna charakteristika štátnych finančných výkazov“ tiež uvádza, že pri aplikovaní týchto vlastností zostavovatelia a audítori štátnych finančných výkazov budú musieť vydávať profesionálne stanoviská, zhodnotiť prospech a náklady, preveriť dodržiavanie každej z uvedených charakteristík, posúdiť podstatu a formu a preveriť opatrnosť pri operáciách.

PRÍLOHA D

Slovník⁵

accrual basis (zásada prechodných položiek): metóda evidovania transakcií, pri ktorej výnosy sú zaúčtované, už keď sú dohodnuté a výdavky, keď sú spôsobené, bez ohľadu na to, či transakcia bude nakoniec vysporiadaná skutočným príjmom alebo výdavkom.

assets (aktíva ale aj pohľadávky): hodnoty, ktoré vláda (alebo subjekt verejného sektora) právoplatne vlastní.

balance sheet (súvaha): finančný výkaz, ktorý ukazuje, čo vláda (alebo subjekt verejného sektora) vlastní a čo dlhuje v určitom momente.

cash basis (zásada hotových peňazí): metóda evidovania transakcií, pri ktorých sa príjmy sa zaúčtujú až keď sú skutočne prijaté a náklady, keď sa výdavok skutočne realizoval.

liabilities (pasíva ale aj záväzky): čiastky, ktoré zákonne budú musieť byť uhradené v budúcnosti ako výsledok udalostí alebo transakcií v minulosti (napr. obchodné splátky, záväzky za mzdy voči zamestnancom, štátne pôžičky, atď.).

reporting entity (subjekt, ktorý predkladá finančné výkazy a správy, u nás na úrovni kapitoly ŠR SR): konsolidovaný súhrn finančných údajov za všetky podniky zložené z ústredných orgánov štátnej správy alebo verejného sektora na

⁵ Tento zoznam je prevzatý zo Slovníka, ktorý je prílohou štúdie „Užívatelia štátnych finančných výkazov a finančných informácií, ktoré poskytuje vláda“ a ktorú vydal Výbor INTOSAI pre pravidlá účtovania.

nižší
c h
stupň
o c h
riade
n i a
p r e
účely
finan
čného
o
výka
zníct
va.

suplus or deficit (prebytok alebo deficit): rozdiel medzi príjmami a výdavkami (prebytok je v prípade, ak príjmy prevyšujú výdavky, deficit je výsledkom vyšších výdavkov ako príjmov).

PRÍLOHA E

Zoznam odporúčaných dokumentov na ďalšie štúdium

INTOSAI

- Pravidlá účtovania (Výbor pre pravidlá účtovania)
- Rámec pravidiel účtovania (Výbor pre pravidlá účtovania)
 - Smernica 1 „Užívatelia štátnych finančných výkazov“
 - Smernica 2 „Ciele štátnych finančných výkazov“
 - Smernica 3 „Kvalitatívna charakteristika štátnych finančných výkazov“
 - Smernica 4 „Dosiahnutie cieľov štátnych finančných výkazov“
 - Štúdia „Užívatelia štátnych finančných výkazov a informácií, ktoré vláda poskytuje“

Smernica Európskeho spoločenstva

- Smernica 4. Rady z 25. júla 1978, ktorá je založený na čl. 54 ods. 3 písm. g) o Ročných zúčtovaniach niektorých typov spoločnosti (č. 78/660/EEC) (Oficiálny časopis L 222 zo 14. augusta 1978, str. 11)

IFAC

- Pravidlá (Výbor verejného sektora Medzinárodnej federácie účtovníkov)

Pravidlá 1 „Finančné výkazníctvo štátnych obchodných podnikov"

- Štúdia (Výbor verejného sektora Medzinárodnej federácie účtovníkov)

Štúdia 1 „Finančné výkazníctvo národných vlád"

Štúdia 2 „Prvky finančných výkazov národných vlád"

Štúdia 5 „Definícia a uznanie aktív"

Štúdia 6 „Účtovníctvo a vykazovanie pasív"

Štúdia 7 „Výkazníctvo štátnych obchodných podnikov"

Štúdia 8 „Subjekty štátneho finančného výkazníctva"

Štúdia 9 „Definícia a uznanie príjmov"

Štúdia 10 „Definícia a uznanie výdavkov/nákladov"

IASC

- „Štruktúra prípravy a predkladania finančných výkazov" (Výbor pre medzinárodné pravidlá účtovania)
- Medzinárodné pravidlá účtovania č. 1 „Odhalenie postupov účtovania" (Výbor pre medzinárodné pravidlá účtovania)
- Medzinárodné pravidlá účtovania č. 18 „Uznanie príjmov" (Výbor pre medzinárodné