

Najwyższa Izba Kontroli

Standardy

ISSAI 100 • ISSAI 200

ISSAI 300 • ISSAI 400

ISSAI

INTOSAI



ISBN 978-83-929290-6-6

Najwyższa Izba Kontroli

Standardy

ISSAI 100 • ISSAI 200

ISSAI 300 • ISSAI 400

INTOSAI



Publikacja Międzynarodowej Organizacji
Najwyższych Organów Kontroli

Przekład wydany za zgodą INTOSAI
Copyright © Najwyższa Izba Kontroli
Warszawa 2016

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK – DANIA

• TEL.:+45 3392 8400 • FAKS:+45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

INTOSAI



INTOSAI General Secretariat – RECHNUNGSHOF

(Austriacka Izba Kontroli)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2

A-1033 VIENNA

AUSTRIA

Tel.:++43 (1)711 71 • Faks:++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;

STRONA INTERNETOWA: <http://www.intosai.org>

Szanowni Państwo!

Jesienią 2013 roku XXI Kongres Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) zatwierdził nową wersję standardów kontroli, stanowiącą poziom trzeciej Międzynarodowych Standardów Najwyższych Organów Kontroli (ISSAI), dotyczący podstawowych zasad kontroli. Celem, jaki przyświecał opracowującym te standardy, było określenie miarodajnych i wspólnych dla wszystkich naczelnych organów kontroli ram odniesienia, niezbędnych do zapewnienia wiarygodności, jakości i profesjonalizmu kontroli w sektorze publicznym.

Standardy trzeciego poziomu, oznaczone symbolami ISSAI 100-400, definiują:

- Podstawowe zasady kontroli w sektorze publicznym (ISSAI 100),*
- Podstawowe zasady kontroli finansowej (ISSAI 200),*
- Podstawowe zasady kontroli wykonania zadań (ISSAI 300),*
- Podstawowe zasady kontroli zgodności (ISSAI 400).*

Niniejsza publikacja ma na celu przybliżenie standardów ISSAI 100-400 kontrolerom NIK oraz ich szerokie upowszechnienie zarówno w środowisku kontrolerów sektora publicznego, jak i jednostek objętych kontrolą. Dokonując przekładu, staraliśmy się zachować wierność wobec oryginału, dostosowując zapisy do uwarunkowań polskich jedynie w niezbędnym zakresie. Na końcu publikacji zamieszczone zostało zestawienie wybranych terminów używanych w tłumaczeniu.

Mam nadzieję, że przedstawiona przez Najwyższą Izbę Kontroli publikacja, stanowiąca kontynuację rozpoczętych w latach ubiegłych prac promujących standardy i wytyczne INTOSAI, przyczyni się do ich lepszego zrozumienia i stosowania. Standardy ISSAI 100-400 wydane przez NIK w roku 2011 proszę traktować w wymiarze wyłącznie historycznym.

*Krzysztof Kwiatkowski
Prezes Najwyższej Izby Kontroli*





ISSAI 100

PODSTAWOWE ZASADY KONTROLI W SEKTORZE PUBLICZNYM

Wprowadzenie

1. Standardy zawodowe i wytyczne są niezbędne do zapewnienia wiarygodności, jakości i profesjonalizmu kontroli w sektorze publicznym. Międzynarodowe Standardy Najwyższych Organów Kontroli (ISSAI) opracowane przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) mają służyć promowaniu niezależnej i skutecznej kontroli przeprowadzanej przez najwyższe organy kontroli (NOK).
2. Standardy ISSAI obejmują wymogi dotyczące kontroli w sektorze publicznym na poziomie organizacyjnym NOK. Na poziomie poszczególnych kontroli mają wspierać członków INTOSAI w rozwijaniu własnego podejścia zawodowego zgodnie z ich uprawnieniami oraz z krajowymi przepisami prawa i regulacjami.
3. Standardy zawodowe INTOSAI mają czteropoziomą strukturę. Poziom pierwszy to zasady fundamentalne. Standardy poziomu drugiego (ISAAI 10-99) określają warunki konieczne do poprawnego i profesjonalnego działania NOK w zakresie organizacyjnym, odnosząc się szczególnie do zagadnień niezależności, przejrzystości i rozliczalności, etyki oraz jakości kontroli, które mają zastosowanie do wszystkich kontroli. Standardy poziomu trzeciego i czwartego dotyczą przeprowadzania poszczególnych kontroli oraz zawierają powszechnie uznawane zasady zawodowe, stanowiące podstawę skutecznej i niezależnej kontroli podmiotów sektora publicznego.
4. *Podstawowe zasady kontroli* na poziomie 3 (ISSAI 100-999) wykorzystują i rozwijają standard ISSAI 1 – *Deklaracja z Limy* oraz standardy ISSAI poziomu 2, tworząc tym samym miarodajne międzynarodowe ramy odniesienia definiujące kontrolę w sektorze publicznym.
5. Na poziomie 4 *Podstawowe zasady kontroli* przyjmują postać bardziej konkretnych i szczegółowych wytycznych, które mogą być wykorzystywane na co dzień przy przeprowadzaniu kontroli, jeśli krajowe standardy kontroli nie zostały opracowane. Ten poziom obejmuje *Ogólne wytyczne kontroli* (ISSAI 1000-4999), które określają wymogi dla kontroli finansowej, zgodności i wykonania zadań.
6. Standard ISSAI 100 – *Podstawowe zasady kontroli w sektorze publicznym* – zawiera szczegółowe informacje na temat:
 - celów i znaczenia standardów ISSAI,
 - ram kontroli w sektorze publicznym,
 - elementów kontroli w sektorze publicznym,
 - zasad obowiązujących podczas kontroli w sektorze publicznym.

Cele i znaczenie standardów ISSAI

7. Standard ISSAI 100 określa podstawowe zasady mające zastosowanie do wszystkich kontroli sektora publicznego, niezależnie od ich formy czy kontekstu. Standardy ISSAI 200, 300 i 400 zawierają szczegółowe zasady dotyczące kontroli finansowej, wykonania zadań i zgodności. Powinny być one stosowane w powiązaniu z zasadami określonymi w standardzie ISSAI 100. Zasady te w żaden sposób nie mogą być nadrzędne wobec przepisów prawa krajowego, regulacji czy uprawnień, ani też stać NOK na przeszkodzie w prowadzeniu dochodzeń, przeglądów lub innych zadań niewymienionych w standardach ISSAI.

8. *Podstawowe zasady kontroli* stanowią trzon *Ogólnych wytycznych kontroli*, które znajdują się na poziomie 4 w strukturze ISSAI. Zasady te mogą być wykorzystane przez NOK do opracowania wiarygodnych standardów kontroli na trzy sposoby:

- jako podstawa do opracowania standardów NOK;
- jako podstawa do przyjęcia spójnych standardów krajowych;
- jako podstawa do przyjęcia *Ogólnych wytycznych kontroli* jako standardów.

NOK mogą zawrzeć standardy w jednym dokumencie, w kilku dokumentach lub zintegrować standardy z innymi obowiązującymi dokumentami.

NOK powinny ogłosić, które standardy stosują podczas przeprowadzania kontroli, a informacja na ten temat powinna być dostępna dla użytkowników raportów NOK. Jeżeli standardy wywodzą się z kilku źródeł, należy podać to do wiadomości. Zachęca się NOK do umieszczania informacji, o których wyżej mowa, w raportach z kontroli. Dopuszczalna jest również bardziej ogólna forma udostępniania tej informacji.

9. NOK może oświadczyć, że standardy, które przyjął lub opracował, bazują na *Podstawowych zasadach kontroli* lub są z nimi zgodne, jedynie wtedy, gdy standardy te są w pełni spójne ze wszystkimi odpowiednimi zasadami.

Raporty z kontroli mogą zawierać odniesienie do faktu, że stosowane standardy bazują na ISSAI lub są z nimi zgodne odpowiednio do wykonywanych czynności kontrolnych. Takie odniesienie można ująć w formule:

...Kontrolę przeprowadzono zgodnie ze standardami opartymi na [lub zgodnymi z] Podstawowych zasadach kontroli (ISSAI 100-999) zawartych w Międzynarodowych Standardach Kontroli INTOSAI.

Do prawidłowego przyjęcia lub opracowania standardów kontroli bazujących na *Podstawowych zasadach kontroli* konieczne jest zrozumienie pełnego tekstu tych zasad. W tym celu należy zapoznać się z odpowiednimi wskazówkami zawartymi w *Ogólnych wytycznych kontroli*.

10. NOK-i mogą przyjąć *Ogólne wytyczne kontroli* jako swoje obowiązujące standardy. W takim przypadku kontroler musi postępować zgodnie ze wszystkimi standardami

ISSAI właściwymi dla danej kontroli. Odniesienie do zastosowanych standardów ISSAI można ująć w formule:

... Kontrolę[e] przeprowadzono zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Kontroli INTOSAI.

Dla większej przejrzystości formuła może zawierać dodatkowe informacje o tym, które standardy ISSAI kontroler uznał za odpowiednie i zastosował. Taka informacja może przyjąć następujące brzmienie:

...Kontrola[e] została[y] przeprowadzona[e] zgodnie ze standardem [standardami] ISSAI xxx [numer oraz nazwa standardu lub standardów ISSAI].

11. *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej* MSRF (ISA) opublikowane przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) zostały włączone do wytycznych kontroli finansowej (ISSAI 1000-2999). W przypadku kontroli finansowej informacja dotycząca zastosowanych wytycznych może zawierać odniesienie do standardów ISSAI lub MSRF. Standardy ISSAI zawierają dodatkowe wskazówki dotyczące kontroli sektora publicznego („Uwagi praktyczne”), jednak wymagania wobec kontrolera przeprowadzającego kontrolę finansową są jednakowe w obu dokumentach. MSRF stanowią niepodzielny zestaw standardów, w związku z tym nie można się wybiórczo powoływać na ISSAI, do których MSRF zostały włączone. Jeżeli NOK przyjął MSRF lub ISSAI jako standardy kontroli finansowej, to w raportach z kontroli powinna znaleźć się właściwa informacja na ten temat. Dotyczy to również kontroli finansowych zawierających elementy innych rodzajów kontroli.
12. Kontrole mogą być przeprowadzane zarówno zgodnie z *Ogólnymi wytycznymi kontroli*, jak i standardami pochodzącymi z innych źródeł, o ile nie są one ze sobą sprzeczne. Jeżeli ten wymóg zostanie spełniony, to należy korzystać zarówno z jednych, jak i z drugich standardów.

Ramy kontroli w sektorze publicznym

Uprawnienie

13. NOK przeprowadza kontrole w sektorze publicznym zgodnie z przepisami konstytucji oraz z mocy jego urzędu i uprawnień, co zapewnia mu wystarczającą niezależność i samodzielność w wykonywaniu obowiązków. Uprawnienie NOK może definiować jego główne obowiązki w zakresie kontroli w sektorze publicznym oraz dostarczać szczegółowych wytycznych dotyczących postępowania kontrolnego i innych wykonywanych zadań.
14. NOK może być uprawniony do wykonywania wielu rodzajów zadań w każdym istotnym obszarze dotyczącym odpowiedzialności kierownictwa i osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką oraz prawidłowe wykorzystanie środków

ków i zasobów publicznych. Zakres lub forma tych zadań oraz raporty z nich będą się różnić w zależności od przyznanego w przepisach prawa uprawnienia dla NOK.

15. W niektórych krajach NOK jest trybunałem, w którego skład wchodzi sędziowie z uprawnieniami rewidenta państwowego i inni urzędnicy państwowi, którzy są wobec niego odpowiedzialni. Uprawnienia jurysdykcyjne mają istotny wpływ na charakter kontroli w sektorze publicznym. Pełniąc funkcję sędowniczą, NOK musi zagwarantować, że każdy, kto rozporządza środkami publicznymi, jest z tego rozliczany i w tym zakresie podlega jurysdykcji NOK.
16. NOK może podejmować decyzje strategiczne w celu spełniania wymogów związanych z jego uprawnieniem oraz innych wymogów prawnych. Takie decyzje mogą dotyczyć wyboru standardów kontroli, rodzaju podejmowanych zadań oraz ustalania ich ważności.

Kontrola w sektorze publicznym i jej założenia

17. Środowisko kontroli w sektorze publicznym obejmuje obszar, w którym rząd i inne jednostki sektora publicznego wykonują swoje obowiązki związane z wykorzystywaniem środków z tytułu podatków i z pozostałych źródeł, w celu świadczenia usług na rzecz obywateli i innych odbiorców. Jednostki te są odpowiedzialne za zarządzanie, wykonywanie zadań i wydatkowanie środków na ich wykonanie, zarówno wobec tych, którzy zapewniają środki, w tym obywateli, jak również wobec tych, którzy są zależni od usług świadczonych z wykorzystaniem tych środków. Kontrola sektora publicznego pomaga stworzyć odpowiednie warunki oraz wzmocnić oczekiwania, że jednostki sektora publicznego i urzędnicy państwowi będą wypełniać swoje zadania w sposób skuteczny, wydajny, zgodny z zasadami etyki i obowiązującymi przepisami prawa oraz innymi regulacjami.
18. Kontrolę w sektorze publicznym można zdefiniować jako systematyczny proces obiektywnego zbierania i oceny dowodów w celu określenia, czy informacje lub stan faktyczny są zgodne z obowiązującymi kryteriami. Kontrola w sektorze publicznym jest niezbędna, ponieważ dostarcza organom nadzoru, osobom odpowiedzialnym za sprawowanie nadzoru nad jednostką oraz opinii publicznej informacji i niezależnych, obiektywnych ocen dotyczących zarządzania i wykonania zadań w ramach polityk, programów i działań rządu.
19. NOK jest istotnym filarem systemu demokracji w państwie oraz mechanizmów ładu w zarządzaniu i odgrywa znaczącą rolę we wzmocnieniu administracji sektora publicznego, kładąc nacisk na zasady przejrzystości, rozliczalności, nadzoru nad jednostką i wykonania zadań. Standard ISSAI 20 – *Zasady przejrzystości i rozliczalności*, zawiera wskazówki w tej kwestii.
20. Każda kontrola w sektorze publicznym zaczyna się od określenia jej celów, które mogą różnić się w zależności od rodzaju przeprowadzanej kontroli. Jednakże wszystkie kon-

trole w sektorze publicznym przyczyniają się do wprowadzenia ładu w zarządzaniu poprzez:

- przekazywanie przewidywanym użytkownikom niezależnych, obiektywnych i rzetelnych informacji, wniosków i opinii sformułowanych na podstawie wystarczających i odpowiednich dowodów dotyczących podmiotów publicznych;
- wzmocnienie rozliczalności i przejrzystości, zachęcanie do ciągłego doskonalenia i budowy trwałego zaufania przy wykorzystaniu środków i zasobów publicznych oraz wykonywaniu zadań w administracji publicznej. Wzmacnianie skuteczności działania tych podmiotów, które zgodnie z konstytucją pełnią funkcję monitorującą lub naprawczą wobec rządu oraz tych podmiotów, które odpowiadają za zarządzanie działaniami finansowanymi ze środków publicznych;
- zachęcanie do wprowadzania zmian poprzez przekazywanie wiedzy, przedstawianie wyczerpujących analiz i formułowanie dobrze uzasadnionych zaleceń.

21. Ogólnie, kontrole w sektorze publicznym mogą być przypisane do jednego lub więcej z trzech głównych rodzajów: kontroli finansowej, kontroli zgodności oraz kontroli wykonania zadań. Cele poszczególnych kontroli determinują, które standardy należy zastosować.

Rodzaje kontroli w sektorze publicznym

22. Trzy główne rodzaje kontroli w sektorze publicznym zdefiniowano w następujący sposób:

Kontrola finansowa koncentruje się na badaniu, czy dane finansowe jednostki są prezentowane zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz przepisami regulującymi gospodarkę finansową. W tym celu należy uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody kontroli, na których podstawie kontroler będzie mógł sformułować opinię na temat tego, czy sprawozdania finansowe są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

Kontrola wykonania zadań koncentruje się na badaniu, czy działania i programy są realizowane, a instytucje są zarządzane zgodnie z zasadami oszczędności, wydajności i skuteczności oraz czy istnieje możliwość poprawy w tej dziedzinie. Dokonania ocenia się w odniesieniu do określonych kryteriów, a przyczyny odchylenia od tych kryteriów i inne problemy poddaje się analizie. Celem jest udzielenie odpowiedzi na kluczowe pytania kontroli oraz dostarczenie zaleceń dotyczących działań naprawczych.

Kontrola zgodności koncentruje się na badaniu, czy przedmiot kontroli jest zgodny z przyjętymi w charakterze kryteriów normami, wynikającymi z przepisów prawa, ustalonych regulacji, uchwał budżetowych, polityk, kodeksów, umów oraz ogólnie uznanych zasad. W kontroli zgodności ocenia się, czy działania, transakcje finansowe i informacje są we wszystkich istotnych aspektach zgodne z obowiązującymi normami.

23. NOK mogą przeprowadzać kontrole lub wykonywać inne usługi w każdym istotnym obszarze dotyczącym odpowiedzialności kierownictwa i osób odpowiedzial-

nych za sprawowanie nadzoru nad jednostką oraz prawidłowe wykorzystanie środków publicznych. Działania te mogą obejmować sporządzanie sprawozdań dotyczących ilości produktów oraz wyników usług świadczonych przez jednostkę, sprawozdań o zrównoważonym rozwoju, przyszłego zapotrzebowania na środki, zgodności ze standardami kontroli wewnętrznej, jak również kontrole w czasie rzeczywistym projektów lub innych kwestii. NOK mogą także przeprowadzać kontrole mieszane łączące aspekty kontroli finansowej, wykonania zadań i zgodności.

Elementy kontroli w sektorze publicznym

24. Kontrola w sektorze publicznym jest niezbędna dla administracji publicznej, ponieważ zarządzanie środkami publicznymi wiąże się z kwestią zaufania. Odpowiedzialność za zarządzanie środkami publicznymi oraz realizację celów, na które środki te są przeznaczane, powierza się instytucji lub osobie, która działa w imieniu państwa. Kontrola w sektorze publicznym podnosi poziom zaufania przewidywanych użytkowników, dostarczając niezależnej i rzetelnej oceny w zakresie odchyień od przyjętych standardów lub zasad ładu w zarządzaniu.

Wszystkie kontrole w sektorze publicznym mają te same podstawowe komponenty: kontrolera, stronę odpowiedzialną, przewidywanego użytkownika (trzy strony w postępowaniu kontrolnym), kryteria oceny, przedmiot kontroli oraz informację o nim uzyskaną w wyniku kontroli. Kontrole mogą być kategoryzowane jako dwa różne rodzaje działań: usługi atestacyjne oraz usługi sprawozdawczości bezpośredniej¹.

Trzy strony

25. W kontrolę w sektorze publicznym zaangażowane są przynajmniej trzy odrębne strony: kontroler, strona odpowiedzialna oraz przewidywani użytkownicy. Zależności pomiędzy stronami powinny być postrzegane w kontekście przepisów regulujących każdy rodzaj kontroli.

- **Kontroler:** W kontroli w sektorze publicznym rolę kontrolera pełni przewodniczący NOK oraz osoby, którym zostało powierzone przeprowadzenie kontroli. Całkowita odpowiedzialność za kontrolę w sektorze publicznym wynika z uprawnienia NOK.
- **Strona odpowiedzialna:** w kontroli w sektorze publicznym istotna odpowiedzialność jest określona w konstytucji i innych przepisach prawa. Stroną odpowiedzialną może być osoba lub podmiot, które mogą odpowiadać za informacje dotyczące przedmiotu kontroli, zarządzanie przedmiotem kontroli lub wdrażanie zaleceń pokontrolnych.

¹ Patrz przyp. 3, 4, 5.

- **Przewidywani użytkownicy:** Osoby, organizacje czy grupy, dla których kontroler przygotowuje raport z kontroli. Przewidywanym użytkownikiem może być organ legislacyjny lub nadzoru, osoby odpowiedzialne za sprawowanie nadzoru nad jednostką lub opinia publiczna.

Przedmiot kontroli, kryteria i informacje o przedmiocie kontroli

26. Przedmiot kontroli odnosi się do informacji, stanu lub działania, które są mierzone lub oceniane w oparciu o niektóre kryteria. Może on przybrać wiele form i mieć różne cechy, w zależności od celów kontroli. Właściwie określony przedmiot kontroli jest możliwy do zidentyfikowania, można dokonać jego spójnej oceny lub pomiaru w oparciu o kryteria, tak aby mógł stać się przedmiotem procedur zmierzających do zebrania wystarczającej liczby odpowiednich dowodów uzasadniających opinie i wnioski.
27. Kryteria kontroli są punktami odniesienia służącymi do oceny przedmiotu kontroli. Każda kontrola powinna mieć kryteria dobrane odpowiednio do okoliczności jej przeprowadzania. Decydując o wyborze kryteriów, kontroler ocenia, czy kryteria te są stosowne i zrozumiałe dla przewidywanych użytkowników, jak również czy są one kompletne, wiarygodne i obiektywne (bezstronne, ogólnie akceptowane i spójne z kryteriami zastosowanymi w podobnych kontrolach). Wybór kryteriów może zależeć od szeregu czynników, w tym również od celów kontroli i jej rodzaju. Kryteria mogą być szczegółowe lub ogólne i mogą pochodzić z różnych źródeł, w tym przepisów prawa, regulacji, standardów, zasad oraz dobrych praktyk. Kryteria powinny być udostępnione przewidywanym użytkownikom, aby umożliwić im zrozumienie, w jaki sposób przedmiot kontroli został oceniony lub zmierzony.
28. Informacja o przedmiocie kontroli odnosi się do wyniku dokonanej oceny lub pomiaru przedmiotu kontroli w odniesieniu do kryteriów. Może ona przybrać wiele form i mieć różne cechy, w zależności od celu i zakresu kontroli.

Rodzaje usług

29. Rozróżnia się dwa rodzaje usług:
- W przypadku **usług atestacyjnych**² strona odpowiedzialna dokonuje pomiaru przedmiotu kontroli w stosunku do kryteriów i przedstawia na ten temat informacje, na podstawie których kontroler zbiera wystarczające i odpowiednie dowody w celu sformułowania wniosków.
 - W przypadku **usług sprawozdawczości bezpośredniej**³ kontroler mierzy lub ocenia przedmiot kontroli w odniesieniu do kryteriów. Kontroler wybiera przedmiot

² Wg AICPA i Canadian Standards on Assurance Engagement 3000 – *attestation engagement* – usługa atestacyjna (przyt. red.).

³ Wg tłumaczenia MSUA 3000 – *direct reporting engagement* – usługa sprawozdawczości bezpośredniej /sporządzanie bezpośredniego sprawozdania (przyt. red.).

kontroli oraz kryteria, biorąc pod uwagę ryzyko oraz istotność. Wynik dokonania pomiaru przedmiotu kontroli w odniesieniu do kryteriów jest przedstawiany w raporcie z kontroli w formie ustaleń, wniosków, zaleceń lub opinii. Kontrola ta może również dostarczyć nowych informacji, analiz czy spostrzeżeń.

30. Kontrole finansowe są zawsze usługą atestacyjną, ponieważ bazują na informacjach finansowych dostarczanych przez stronę odpowiedzialną. Kontrole wykonania zadań są zazwyczaj usługą sprawozdawczości bezpośredniej⁴. Kontrola zgodności może być usługą atestacyjną lub usługą sprawozdawczości bezpośredniej. Standardy ISSAI definiują dla każdego z trzech rodzajów kontroli przedmiot kontroli oraz informację o nim w następujący sposób:

- *Kontrola finansowa*: Przedmiotem kontroli finansowej jest sytuacja finansowa, wykonanie, przepływy finansowe oraz pozostałe elementy, które zostały zidentyfikowane, zmierzone oraz zaprezentowane w sprawozdaniach finansowych. Informację o przedmiocie kontroli stanowi sprawozdanie finansowe.
- *Kontrola wykonania zadań*: Przedmiot kontroli wykonania zadań określają cele kontroli oraz pytania kontrolne. Przedmiotem kontroli mogą być konkretne programy, podmioty czy fundusze lub działania (razem z ich produktami, wynikami i oddziaływaniem), stany faktyczne (obejmujące ich przyczyny i skutki), jak również informacje finansowe bądź niefinansowe o którymkolwiek z tych elementów. Kontroler dokonuje pomiaru lub oceny przedmiotu kontroli w celu określenia stopnia, w jakim ustalone kryteria zostały spełnione bądź niespełnione.
- *Kontrola zgodności*: Przedmiot kontroli zgodności jest zdefiniowany zakresem kontroli. Może obejmować działania, transakcje finansowe lub informacje. W celu wykonania usługi atestacyjnej dotyczącej zgodności należy zapoznać się z informacją o przedmiocie kontroli, która może być oświadczeniem o zgodności, sporządzonym zgodnie z przyjętymi znormalizowanymi ramami sprawozdawczości.

Zaufanie i zapewnienie w kontroli w sektorze publicznym

Potrzeba zaufania i zapewnienia

31. Przewidywani użytkownicy chcą być pewni, że informacje, z których będą korzystać przy podejmowaniu decyzji, są rzetelne i wiarygodne. Dlatego też kontrole dostarczają informacji opartych na wystarczających i odpowiednich dowodach, a kontrolerzy muszą stosować procedury mające na celu zmniejszenie lub zarządzanie ryzykiem polegającym na wyciągnięciu niewłaściwych wniosków. Poziom ufności, który można zagwarantować przewidywanym użytkownikom, powinien zostać określony i podany do wiadomości w przejrzysty sposób. Z powodu nieodłącznych ograniczeń kontrola nigdy nie dostarcza absolutnego zapewnienia.

⁴ Patrz MSUA 3000.

Formy dostarczenia zapewnienia

32. W zależności od kontroli oraz potrzeb użytkowników zapewnienie może zostać zakomunikowane na dwa sposoby:

- W formie opinii i wniosków, które wprost przekazują informację o poziomie zapewnienia. Dotyczy to wszystkich usług atestacyjnych oraz niektórych przypadków usług sprawozdawczości bezpośredniej.
- W innych formach. W przypadku niektórych usług sprawozdawczości bezpośredniej kontroler nie przedstawia bezpośredniego oświadczenia w sprawie zapewnienia dotyczącego przedmiotu kontroli, tylko dostarcza użytkownikom niezbędny stopień ufności, bezpośrednio wyjaśniając, jak ustalenia, kryteria i wnioski zostały opracowane w zrównoważony i rzetelny sposób oraz dlaczego połączenie ustaleń i kryteriów prowadzi do pewnych ogólnych wniosków i zaleceń.

Poziomy zapewnienia

33. Zapewnienie może być racjonalne lub ograniczone.

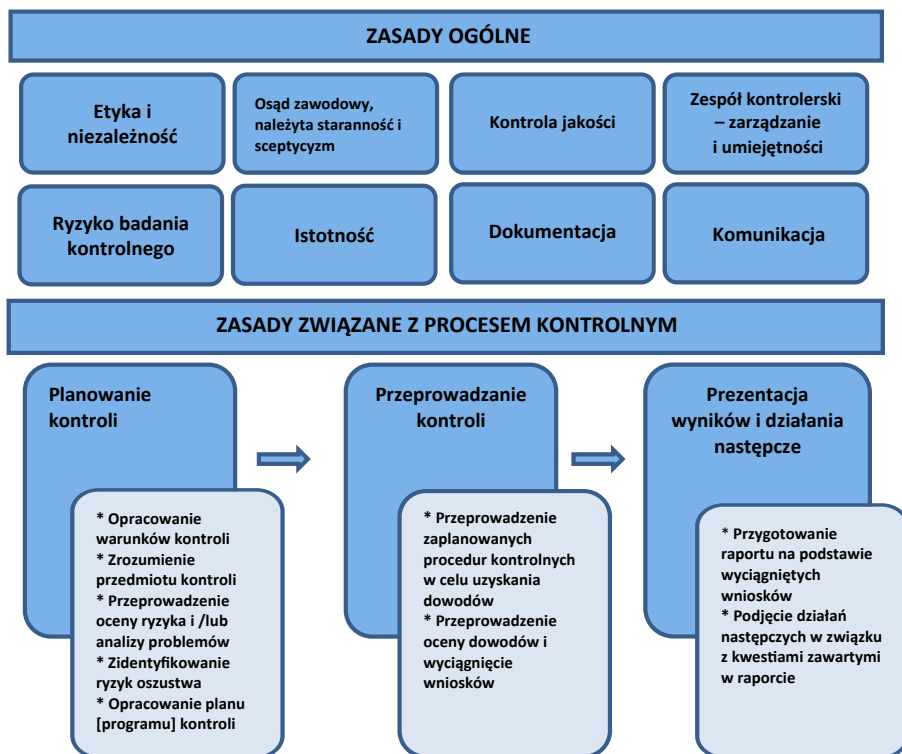
Racjonalne zapewnienie jest wysokie, ale nie absolutne. Wniosek z kontroli jest wyrażany w formie twierdzącej i komunikuje, że w opinii kontrolera przedmiot kontroli jest lub też nie jest zgodny we wszystkich istotnych aspektach ze stosowanymi kryteriami, lub – tam gdzie ma to zastosowanie – że informacja o przedmiocie kontroli zapewnia wierny obraz zgodny ze stosowanymi kryteriami.

W przypadku ograniczonego zapewnienia wnioski z kontroli zawierają informację, że w trakcie procedur kontrolnych nie wykazano, aby przedmiot kontroli był niezgodny z obowiązującymi kryteriami. Procedury przeprowadzane w trakcie kontroli dającej ograniczone zapewnienie mają węższy zakres w porównaniu do kontroli dającej racjonalne zapewnienie, ale, zgodnie z osądem zawodowym kontrolera, oczekiwany poziom zapewnienia jest znaczący dla przewidywanych użytkowników. Raport zawierający ograniczone zapewnienie wyraża ograniczony charakter dostarczonego zapewnienia.

Zasady kontroli w sektorze publicznym

34. Zasady wyszczególnione poniżej są fundamentalne przy przeprowadzaniu kontroli. Kontrola jest procesem kumulacyjnym i powtarzającym się. Aby uzyskać większą czytelność prezentacji, podstawowe zasady zostały podzielone na: zasady odnoszące się do wymogów organizacyjnych NOK, zasady ogólne, które kontroler powinien wziąć pod uwagę zarówno przed [rozpoczęciem kontroli], jak i w jej trakcie; oraz zasady obowiązujące na poszczególnych etapach postępowania kontrolnego.

Obszary, których dotyczą zasady kontroli w sektorze publicznym



Wymagania organizacyjne

35. NOK powinny ustanowić i przestrzegać procedur dotyczących etyki i kontroli jakości

Każdy NOK powinien ustanowić i utrzymywać procedury służące przestrzeganiu zasad etyki i procedury kontroli jakości na poziomie organizacyjnym, to bowiem pozwala uzyskać racjonalne zapewnienie, że NOK oraz jego pracownicy postępują zgodnie ze standardami zawodowymi, z zasadami etycznymi, stosownymi przepisami prawa oraz regulacjami. ISSAI 30 – *Kodeks Etyki* oraz ISSAI 40 – *Kontrola jakości w NOK* zawierają wskazówki w tym zakresie. Istnienie takich procedur na poziomie NOK jest warunkiem wstępnym i koniecznym do opracowania lub wdrożenia krajowych standardów opartych na *Podstawowych zasadach kontroli*.

Zasady ogólne

Etyka i niezależność

36. Kontrolerzy powinni postępować zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi i być niezależni

Zasady etyki powinny znajdować odzwierciedlenie w postępowaniu zawodowym kontrolera. NOK powinny mieć politykę dotyczącą wymagań etycznych obowiązujących wszystkich kontrolerów. Kontrolerzy powinni pozostawać niezależni, tak by ich raporty były bezstronne i tak postrzegane przez przewidywanych użytkowników.

Wskazówki dotyczące niezależności kontrolerów znajdują się w standardzie ISSAI 10 – *Deklaracji z Meksyku o niezależności NOK*. Wskazówki dotyczące kluczowych zasad etycznych związanych z uczciwością, obiektywizmem, kompetencją zawodową i należytą starannością, poufnością oraz profesjonalnym zachowaniem zostały zdefiniowane w standardzie ISSAI 30 – *Kodeks Etyki*.

Osąd zawodowy, należyta staranność i sceptycyzm

37. Kontrolerzy powinni utrzymywać odpowiednie standardy zachowania zawodowego, kierując się sceptycyzmem i osądem zawodowym oraz należytą starannością w trakcie przeprowadzania kontroli.

Postawę kontrolera powinny cechować zawodowy sceptycyzm oraz osąd zawodowy, które należy stosować przy podejmowaniu decyzji dotyczących sposobu postępowania. Kontrolerzy powinni dbać, by ich postawa zawodowa była odpowiednia.

Sceptycyzm zawodowy oznacza zachowywanie zawodowego dystansu, czujności oraz dociekliwości przy ocenie dowodów pod kątem ich odpowiedniości i wystarczalności. Wymaga to również pozostania wolnym od uprzedzeń i otwartym na wszystkie poglądy i argumenty. Osąd zawodowy wymaga korzystania z wiedzy zbiorowej oraz kierowania się umiejętnościami i doświadczeniem w trakcie przeprowadzania kontroli. Należyta staranność oznacza, że kontroler powinien sumiennie planować i przeprowadzać kontrolę. Kontrolerzy powinni unikać zachowań, które mogłyby zdyskredytować ich pracę.

Kontrola jakości

38. Kontrolerzy powinni przeprowadzać kontrole zgodnie ze standardami zawodowymi w sprawie kontroli jakości.

Polityka i procedury systemu kontroli jakości NOK powinny być zgodne ze standardami zawodowymi, a przez to dawać pewność, że kontrole przeprowadzane są zawsze na najwyższym poziomie. Procedury związane z kontrolą jakości powinny dotyczyć kwestii takich jak kierowanie, akceptacja i nadzór nad procesem kontrolnym oraz potrzeba konsultacji przy podejmowaniu decyzji dotyczących skomplikowanych lub kontrowersyjnych kwestii. Dodatkowe wskazówki znajdują się w standardzie ISSAI 40 – *Kontrola jakości w NOK*.

Zespół przeprowadzający kontrolę – zarządzanie i umiejętności

39. Kontrolerzy powinni posiadać niezbędne kwalifikacje lub mieć dostęp do doskonałości kwalifikacji.

Wszystkie osoby wchodzące w skład zespołu kontrolerskiego powinny posiadać wiedzę, umiejętności i kompetencje potrzebne do prawidłowego przeprowadzenia kontroli. Obejmuje to rozumienie i posiadanie doświadczenia w przeprowadzaniu określonego rodzaju kontroli, znajomość odpowiednich standardów i przepisów prawa, posiadanie wiedzy w zakresie działalności jednostki kontrolowanej oraz umiejętność i doświadczenie w kierowaniu się osądem zawodowym. Wspólna dla wszystkich kontroli jest konieczność zatrudniania pracowników o odpowiednich kwalifikacjach, którym należy zaoferować możliwość szkoleń i rozwoju zawodowego, przygotować podręczniki i inne pisemne wskazówki oraz instrukcje dotyczące przeprowadzania kontroli i przeznaczyć [na ten cel] odpowiednie środki. Kontrolerzy powinni utrzymywać swoje kompetencje zawodowe poprzez ustawiczny rozwój zawodowy.

Gdy jest to właściwe lub potrzebne oraz zgodne z uprawnieniem NOK i obowiązującymi przepisami prawa, kontroler może korzystać z wyników pracy kontrolerów wewnętrznych lub innych kontrolerów czy ekspertów. Kontroler powinien w odpowiedni sposób uzasadnić korzystanie z wyników pracy innych osób oraz zawsze upewnić się co do kompetencji i niezależności innych kontrolerów czy ekspertów, jak również jakości wykonywanej przez nich pracy. NOK ponosi wyłączną odpowiedzialność za każdą opinię czy raport sformułowany na temat przedmiotu kontroli, a odpowiedzialności tej nie ogranicza fakt korzystania z wyników pracy innych jednostek.

Cele audytu wewnętrznego różnią się od celów kontroli zewnętrznej. Jednakże zarówno audyt wewnętrzny, jak i kontrola zewnętrzna promują ład w zarządzaniu, przyczyniając się do poprawy przejrzystości i rozliczalności wykorzystania środków publicznych, jak również promując oszczędność, wydajność i skuteczność w administracji publicznej. Umożliwia to koordynację działań i współpracę oraz eliminowanie niepotrzebnego dwukrotnego wykonywania danej czynności.

Niektóre NOK korzystają z pracy innych kontrolerów na poziomie państwa, prowincji, regionu, dzielnicy czy na poziomie lokalnym lub z pracy publicznych firm biegłych księgowych, które przeprowadzały kontrole o celach zbliżonych do celów kontroli [NOK]. Należy upewnić się, że wszelkie tego typu działania odbywały się zgodnie ze standardami kontroli w sektorze publicznym.

Kontrola może wymagać zastosowania specjalistycznych technik, metod i umiejętności z zakresu dyscyplin niedostępnych w NOK. W takich przypadkach można korzystać z wiedzy i pomocy ekspertów przy wykonywaniu konkretnych zadań i realizowaniu celów.

Ryzyko badania kontrolnego

40. Kontrolerzy powinni zarządzać ryzykiem przygotowania niewłaściwego raportu z kontroli.

Ryzyko badania kontrolnego to ryzyko przygotowania raportu z kontroli w niewłaściwy sposób. Kontroler stosuje procedury redukujące ryzyko wyciągnięcia nieprawidłowych wniosków lub umożliwiające zarządzanie tym ryzykiem, biorąc pod uwagę istnienie nieodłącznych ograniczeń, właściwych dla wszystkich kontroli, które powodują, że kontrola nigdy nie może zagwarantować bezwzględnej pewności co do stanu przedmiotu kontroli.

Kiedy celem jest dostarczenie racjonalnego zapewnienia, kontroler powinien zredukować ryzyko badania kontrolnego do akceptowalnie niskiego poziomu, biorąc pod uwagę okoliczności kontroli. Kontrola może również mieć na celu dostarczenie ograniczonego zapewnienia. W takim przypadku akceptowalne ryzyko niespełniania kryteriów jest wyższe niż w przypadku kontroli dającej racjonalne zapewnienie. Kontrola, dla której przyjęto ograniczony poziom zapewnienia, daje taki jego poziom, który według oceny zawodowej kontrolera jest istotny z punktu widzenia przewidywanych użytkowników.

Istotność

41. Kontrolerzy powinni brać pod uwagę czynnik istotności w trakcie całego procesu kontrolnego.

Istotność jest ważna w przypadku wszystkich kontroli. Sprawa może zostać uznana za istotną, jeżeli wiedza na jej temat mogłaby wpłynąć na decyzje podejmowane przez przewidywanych użytkowników. Określenie istotności jest przedmiotem profesjonalnego osądu i zależy od tego, w jaki sposób kontroler określi potrzeby użytkowników. Osąd ten może dotyczyć jednego lub kilku elementów. Istotność jest często rozważana pod względem wartości, ale ma także inne, jakościowe i ilościowe aspekty. Nieodłączne cechy elementu lub grupy elementów mogą stanowić o jej istotności ze względu na samą ich naturę. Sprawa może być również istotna ze względu na kontekst, w jakim występuje.

Rozważania związane z istotnością wpływają na decyzje dotyczące rodzaju, harmonogramu oraz zakresu procedur kontrolnych, jak również na ocenę wyników kontroli. Rozważania mogą dotyczyć kwestii związanych ze stronami zainteresowanymi, interesem publicznym, wymogami regulacyjnymi czy też konsekwencjami dla społeczeństwa.

Dokumentacja

42. Kontrolerzy powinni przygotowywać dokumentację z kontroli, która jest wystarczająco szczegółowa, aby umożliwić zrozumienie przeprowadzonej pracy, zgromadzonych dowodów i sformułowanych wniosków.

Dokumentacja kontroli powinna zawierać strategię oraz plan kontroli, jak również informacje o przeprowadzanych procedurach i zgromadzonych dowodach oraz potwierdzać wyniki kontroli przekazane do publicznej wiadomości. Dokumentacja musi być wystarczająco szczegółowa, aby umożliwić doświadczonemu kontrolerowi, nieposiadającemu wcześniejszej wiedzy na temat danej kontroli, zrozumienie istoty, harmonogramu, zakresu i wyników przeprowadzonych procedur, dowodów zgromadzonych w celu sformułowania wniosków i zaleceń pokontrolnych, a także zrozumienie toku rozumowania i kierowania się osądem zawodowym przy formułowaniu wniosków.

Komunikacja

43. Kontrolerzy powinni prowadzić skuteczną komunikację w trakcie procesu kontrolnego.

Jednostka kontrolowana musi być informowana o wszystkich kwestiach związanych z kontrolą. Jest to kluczowe dla rozwinięcia konstruktywnej współpracy. Komunikacja obejmuje uzyskiwanie informacji związanych z kontrolą oraz przekazywanie kierownictwu i osobom odpowiedzialnym za sprawowanie nadzoru nad jednostką obserwacji oraz ustaleń w trakcie procesu [kontrolnego] w przewidzianych terminach. Kontroler może również być odpowiedzialny za przekazywanie informacji o kontroli innym stronom zainteresowanym, takim jak organy legislacyjne lub organy nadzoru.

Zasady związane z procesem kontroli

Planowanie kontroli

44. Kontrolerzy powinni jasno określić zakres kontroli.

Kontrole mogą być przeprowadzane z urzędu, na wniosek organu legislacyjnego lub nadzorującego, podjęte z własnej inicjatywy NOK lub przeprowadzane na podstawie umowy zawartej z jednostką kontrolowaną. W każdym przypadku kontroler, kierownictwo jednostki kontrolowanej, osoby odpowiedzialne za sprawowanie nadzoru nad jednostką oraz inni zainteresowani powinny osiągnąć formalne porozumienie co do zakresu kontroli oraz ról i obowiązków każdej ze stron w procesie kontrolnym. Powinno ono zawierać dane dotyczące tematu, zakresu i celów kontroli, dostępu do danych, raportu, który powstanie w wyniku kontroli, procesu kontrolnego, osób do kontaktu oraz ról i obowiązków poszczególnych zaangażowanych stron.

45. Kontrolerzy powinni zapoznać się z funkcjonowaniem kontrolowanej jednostki/kontrolowanego programu.

Kontrolerzy powinni poznać cele, działanie, przepisy prawa regulujące działalność podmiotu, system kontroli wewnętrznej, inne systemy i procesy zarządzania w jednostce, jak również poszukiwać źródeł uzyskiwania dowodów kontrolnych. Wiedzę można pozyskiwać w trakcie regularnych spotkań z kierownictwem, osobami odpowiedzialnymi za sprawowanie nadzoru nad jednostką oraz innymi stronami zainteresowanymi. Możliwe jest także konsultowanie się z ekspertami i analizowanie dokumentów (w tym wcześniejszych badań i konsultowanie innych źródeł) w celu lepszego zrozumienia przedmiotu i kontekstu kontroli.

46. Kontrolerzy powinni przeprowadzać ocenę ryzyka lub analizę problemów i w miarę potrzeb korygować je zgodnie z wynikami kontroli.

Charakter zidentyfikowanych ryzyk będzie różny w zależności od celów kontroli. Kontroler powinien rozważyć i ocenić ryzyko wystąpienia różnego rodzaju nieprawidłowości, błędów czy odchyień, które mogą pojawić się w kontekście przedmiotu kontroli. Należy rozważyć zarówno ryzyka ogólne, jak i ryzyka szczegółowe. W tym celu należy zastosować procedury służące zapoznaniu się z funkcjonowaniem jednostki lub programu i ich środowiska, w tym z mechanizmami kontroli wewnętrznej. Kontroler powinien ocenić, w jaki sposób kierownictwo reaguje na zidentyfikowane ryzyka, jak wdraża czynności zaradcze oraz jak zaprojektowano mechanizmy kontrolne przypisane do zarządzania poszczególnymi ryzykami. Przeprowadzając analizę problemów, kontroler powinien rozważyć pojawiające się sygnały o problemach lub odchyleniach od stanu pożądanego. Proces ten obejmuje badanie różnych oznak problemów w celu określenia celów kontroli. Identyfikacja ryzyk i ich wpływu na kontrolę powinna być brana pod uwagę w trakcie całego procesu kontrolnego.

47. Kontrolerzy powinni zidentyfikować i ocenić ryzyko wystąpienia oszustwa istotnego dla celów kontroli.

Kontrolerzy powinni uzyskiwać informacje i wykonywać procedury w celu zidentyfikowania i zareagowania na ryzyko oszustwa istotnego dla celów kontroli. Powinni zachować zawodowy sceptycyzm i rozważać możliwość wystąpienia oszustwa w ciągu całego procesu kontrolnego.

48. Kontrolerzy powinni planować swoją pracę tak, aby kontrola była przeprowadzana w skuteczny i wydajny sposób.

Planowanie kontroli obejmuje aspekty strategiczne i operacyjne.

Ze strategicznego punktu widzenia w procesie planowania należy zdefiniować zakres i cele kontroli oraz podejście kontrolne. Cele szczegółowo określają, co kontrola ma osiągnąć. Zakres odnosi się do przedmiotu kontroli i kryteriów, które kontroler będzie stosował do oceny oraz sporządzenia raportu na temat przedmiotu kontroli. Podejście kontrolne opisuje rodzaj i zakres procedur służących zebraniu dowodów z kontroli. Kontrola powinna zostać zaplanowana tak, aby zminimalizować ryzyko badania kontrolnego do akceptowalnie niskiego poziomu.

Z operacyjnego punktu widzenia planowanie polega na ułożeniu harmonogramu kontroli oraz zdefiniowaniu charakteru, terminów i zakresu procedur kontrolnych. W trakcie planowania kontrolerzy powinni określić liczbę osób wchodzących w skład zespołu kontrolnego i ich obowiązki, jak również zidentyfikować inne zasoby, które mogą okazać się potrzebne, jak na przykład eksperci w danej dziedzinie.

W procesie planowania kontroli należy brać pod uwagę istotne zmiany okoliczności i warunków. Jest to proces powtarzający się wielokrotnie w czasie trwania kontroli.

Przeprowadzanie kontroli

49. Kontrolerzy powinni przeprowadzać procedury kontrolne w taki sposób, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody kontroli, popierające raport z kontroli.

Podejmowane przez kontrolera decyzje dotyczące rodzaju, harmonogramu i zakresu procedur kontrolnych mają wpływ na dowody, które mają zostać zebrane. Wybór procedur zależy od wyników oceny ryzyka lub analizy problemów.

Dowodem z kontroli jest każda informacja wykorzystana przez kontrolera w celu ustalenia, czy przedmiot kontroli jest zgodny z przyjętymi kryteriami. Dowody mogą mieć różną formę, jak np. elektroniczne lub papierowe rejestry transakcji, pisemna lub elektroniczna korespondencja z innymi stronami, obserwacje kontrolera, pisemne lub ustne oświadczenia przedstawicieli jednostki kontrolowanej. Metody pozyskiwania dowodów uwzględniają inspekcję, obserwację, zapytania, potwierdzenia, ponowne obliczanie, powtórne wykonanie, procedury analityczne i/lub inne techniki badawcze. Dowody kontroli powinny być zarówno wystarczające (ilościowo), aby przekonać osobę posiadającą wiedzę w danej dziedzinie, że ustalenia są racjonalne, jak i odpowiednie (jakościowo), to znaczy są istotne, właściwe i rzetelne. Ocena dowodów dokonywana przez kontrolera powinna być obiektywna, sprawiedliwa i wyważona. Wstępne ustalenia z kontroli powinny zostać przedstawione i omówione z jednostką kontrolowaną w celu potwierdzenia ich zasadności/prawidłowości.

Kontroler musi przestrzegać wszystkich wymogów związanych z poufnością.

50. Kontrolerzy powinni dokonywać oceny dowodów z kontroli i formułować wnioski.

Po zakończeniu procedur kontrolnych kontroler dokona przeglądu zgromadzonej dokumentacji w celu określenia, czy przedmiot kontroli został wystarczająco i dokładnie skontrolowany. Przed sformułowaniem wniosków kontroler weryfikuje początkową ocenę ryzyka i istotności w świetle zgromadzonych dowodów i określa, czy potrzebne będzie zastosowanie dodatkowych procedur.

Kontroler powinien ocenić dowody z kontroli w celu dokonania ustaleń z kontroli. Oceniając dowody i istotność ustaleń kontrolnych, kontroler powinien wziąć pod uwagę zarówno czynniki ilościowe, jak i jakościowe.

Na podstawie dokonanych ustaleń kontroler, kierując się osądem zawodowym, powinien sformułować wnioski na temat przedmiotu kontroli lub informacji o przedmiocie kontroli.

Prezentacja wyników i działania następcze

51. Kontrolerzy powinni przygotować raport z kontroli oparty na sformułowanych wnioskach.

Jednym z etapów kontroli jest przygotowanie raportu przedstawiającego wyniki kontroli stronom zainteresowanym, osobom odpowiedzialnym za nadzór nad jednostką oraz opinii publicznej. Celem raportu jest również usprawnienie działań następczych i naprawczych podejmowanych przez jednostkę kontrolowaną. Niektóre NOK, takie jak trybunały obrachunkowe posiadające uprawnienia sądownicze, mogą wydawać prawnie wiążące raporty lub decyzje sądowe.

Raporty powinny być zrozumiałe, wolne od niejasności czy dwuznaczności oraz kompletne. Ponadto powinny być obiektywne i sprawiedliwe, zawierające tylko informacje poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami, i zapewnić, że wnioski są sformułowane z uwzględnieniem właściwej perspektywy i kontekstu.

Forma i treść raportu zależą od rodzaju kontroli, przewidywanych użytkowników, przyjętych standardów i wymogów prawnych. Uprawnienia NOK oraz inne obowiązujące przepisy prawa i regulacje mogą określać układ graficzny lub słownictwo, którego należy używać przy sporządzaniu raportu. Raporty mogą przyjąć formę rozbudowaną bądź skróconą.

W *pełnej [rozbudowanej] wersji raportów* na ogół zawarte są szczegółowe informacje o zakresie kontroli, ustaleniach i wnioskach [pokontrolnych], w tym dotyczące potencjalnych konsekwencji i konstruktywnych zaleceń, które należy podjąć.

Skrócone wersje raportów są bardziej skondensowane i mają bardziej ujednolicony format.

Usługi atestacyjne

W przypadku usług atestacyjnych raport z kontroli może wyrażać opinię odnośnie tego, czy informacja o przedmiocie kontroli jest we wszystkich istotnych aspektach wolna od błędów i/lub czy przedmiot kontroli jest zgodny we wszystkich istotnych aspektach z ustalonymi kryteriami. W przypadku usług atestacyjnych raport jest zazwyczaj określany jako *Sprawozdanie kontrolera*.

Usługa bezpośrednia

W przypadku usługi bezpośredniej raport z kontroli musi zawierać opis celów kontroli i sposobu, w jaki zostały one zrealizowane podczas jej przeprowadzania. Raport tego typu zawiera ustalenia i wnioski dotyczące przedmiotu kontroli, może również zawierać zalecenia pokontrolne. Można w nim zamieścić także dodatkowe informacje o kryteriach, metodologii oraz źródłach danych. Należy opisać też wszystkie ograniczenia zakresu kontroli.

Raport z kontroli powinien wyjaśniać, w jaki sposób wykorzystano uzyskane dowody i dlaczego w konsekwencji wyciągnięto na ich podstawie takie wnioski. Pozwoli to zapewnić przewidywanym użytkownikom niezbędny stopień zaufania.

Opinia

Jeśli opinia z kontroli służy przekazaniu poziomu zapewnienia, to powinna ona mieć standardowy format. Opinia może być niezmodyfikowana lub zmodyfikowana. Niezmodyfikowana opinia jest wykorzystywana wtedy, gdy uzyskano ograniczone lub racjonalne zapewnienie. Opinia zmodyfikowana może być:

- *z zastrzeżeniem* – gdy kontroler nie zgadza się w niektórych kwestiach lub nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów dotyczących niektórych kwestii związanych z przedmiotem kontroli, które są lub mogą być istotne, ale nie rozległe;
- *negatywna* – gdy kontroler po zebraniu wystarczających i odpowiednich dowodów stwierdził, że odchylenia oraz nieprawidłowości, występujące pojedynczo lub zbiorowo, są zarówno istotne, jak i rozległe;
- *odstąpieniem od wyrażenia opinii* – gdy kontroler nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów z powodu niepewności lub ograniczenia zakresu kontroli, a wpływ dowodów mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy.

W przypadku opinii zmodyfikowanej należy podać powody jej sporządzenia, odnosząc się do odpowiednich kryteriów, rodzaju i zakresu modyfikacji. W zależności od rodzaju kontroli w raporcie mogą zostać również uwzględnione zalecenia dotyczące czynności naprawczych oraz wszelkich przyczyn niedociągnięć w kontroli wewnętrznej.

Działania następcze

NOK odgrywają istotną rolę w monitorowaniu podejmowanym przez strony odpowiedzialne w odpowiedzi na kwestie poruszone w raporcie z kontroli. Działania następcze podejmowane przez NOK koncentrują się na sprawdzeniu, czy jednostka kontrolowana w wystarczającym stopniu zareagowała na kwestie poruszone w raporcie, w tym wynikające z tego szersze konsekwencje. Niewystarczające lub niesatysfakcjonujące działania jednostki kontrolowanej mogą wymagać sporządzenia przez NOK kolejnego raportu.



ISSAI 200

**PODSTAWOWE ZASADY
KONTROLI FINANSOWEJ**

Wstęp

1. Standardy zawodowe i wytyczne są niezbędne do zapewnienia wiarygodności, jakości i profesjonalizmu kontroli w sektorze publicznym. *Międzynarodowe Standardy Najwyższych Organów Kontroli* (ISSAI) opracowane przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) mają na celu promowanie niezależnej i skutecznej kontroli oraz wspieranie członków INTOSAI w wypracowywaniu własnego podejścia zawodowego zgodnie ze swoimi uprawnieniami oraz krajowymi przepisami prawa i regulacjami.
2. ISSAI 100 – *Podstawowe zasady kontroli w sektorze publicznym* zawierają podstawowe zasady kontroli w sektorze publicznym przedstawione ogólnie i określają znaczenie standardów ISSAI. ISSAI 200 – *Podstawowe zasady kontroli finansowej* został opracowany w celu przedstawienia kluczowych zasad dotyczących badania sprawozdań finansowych w sektorze publicznym. ISSAI 200 powstał na gruncie ISSAI 100 oraz rozwinął ten standard w celu dostosowania do specyficznego kontekstu badania sprawozdań finansowych. Stanowi on podstawę standardów kontroli dotyczących badania sprawozdań finansowych. ISSAI 200 należy odczytywać i rozumieć w powiązaniu z ISSAI 100.
3. Głównym celem standardów ISSAI dotyczących kontroli finansowej jest dostarczenie członkom INTOSAI kompletnego zestawu zasad, standardów i wytycznych badania sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego. Poza ISSAI 200 standardy ISSAI dotyczące kontroli finansowej obejmują *Wytyczne kontroli finansowej* (ISSAI 1000-2999) znajdujące się na poziomie 4 w ramach standardów ISSAI. Ogólne wprowadzenie do tych wytycznych zawarto w ISSAI 1000, natomiast ISSAI od 1200 do 1810 zawierają *Uwagi praktyczne* wydane przez INTOSAI w celu dostarczenia wskazówek stosowania *Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej* (MSRF 200-810) opracowanych przez *Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych* (IAASB). Każda uwaga praktyczna i związany z nią MSRF składają się na jedną z wytycznych zawartych w zestawie standardów ISSAI.
4. Kontrola finansowa skupia się na ustaleniu, czy informacje finansowe jednostki są prezentowane zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej i ramami regulacyjnymi. Zakres kontroli finansowych w sektorze publicznym może być zdefiniowany w uprawnieniach NOK jako zestaw celów kontroli, które obejmują nie tylko cele badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramami sprawozdawczości finansowej. Cele te mogą dotyczyć kontroli:
 - sprawozdań państw lub jednostek lub innych raportów finansowych, niekoniecznie sporządzonych zgodnie z ramami sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia;

- budżetów, części budżetu, podziału środków i innych decyzji dotyczących alokacji środków oraz ich wykorzystania;
 - polityk, programów lub działań zdefiniowanych w oparciu o ich podstawę prawną lub źródło finansowania;
 - zdefiniowanych prawnie obszarów odpowiedzialności, np. obowiązków ministrów;
 - kategorii przychodów, płatności, aktywów lub zobowiązań.
5. Jeśli uprawnienia NOK określają takie dodatkowe cele kontroli, może zajść potrzeba rozważenia przez NOK opracowania lub przyjęcia standardów opartych na ogólnych podstawowych zasadach kontroli w sektorze publicznym, zawartych w ISSAI 100, oraz na *podstawowych* zasadach kontroli zgodności i wykonania zadań. Do takich celów przydatne mogą być wskazówki znajdujące się w *Wytucznych kontroli finansowej* dotyczące ramowych założeń specjalnego przeznaczenia¹, badań pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego², a także raportów na temat skróconych sprawozdań finansowych³.
6. Niniejszy ISSAI dostarcza szczegółowych informacji na następujące tematy:
- Cel i znaczenie *Podstawowych zasad kontroli finansowej*,
 - Ramy badania sprawozdań finansowych w sektorze publicznym,
 - Elementy badania sprawozdań finansowych,
 - Zasady badania sprawozdań finansowych.

Cel i znaczenie podstawowych zasad kontroli finansowej

7. ISSAI 200 określa podstawowe zasady badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramami sprawozdawczości finansowej. Zasady stosuje się również, gdy NOK wykonuje lub odpowiada za badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego, lub sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia, lub skróconych sprawozdań finansowych. Znajdujące się w ISSAI 200 odniesienia do badań sprawozdań finansowych obejmują obowiązki o takim właśnie charakterze.

¹ ISSAI 1800 – *Badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia – uwagi szczególne* (w tekście przyjęto zasadę tłumaczenia tytułów wytucznych ISSAI 1000-2000 zgodnie z odpowiadającymi im standardami MSRF (przyj. red.).

² ISSAI 1805 – *Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne*.

³ ISSAI 1810 – *Zlecenia sporządzenia sprawozdania na temat skróconych sprawozdań finansowych*.

8. ISSAI od 1000 do 1810 na temat kontroli finansowych mogą być stosowane jako właściwe dla tych obowiązków. Zabrania się jednak kontrolerom powoływania się na korzystanie z ISSAI w przypadkach, gdy:
 - warunki konieczne do przeprowadzenia kontroli zgodnie ze standardami ISSAI dotyczącymi kontroli finansowej nie są spełnione⁴ lub
 - kontroler nie jest w stanie działać zgodnie kompetencjami wynikającymi z MSRF⁵ i ISSAI.
9. *Podstawowe zasady kontroli finansowej* obowiązują we wszystkich badaniach sprawozdań finansowych w sektorze publicznym, niezależnie od tego, czy dotyczą one całego sektora, części sektora czy pojedynczych jednostek.
10. ISSAI 200 – *Podstawowe zasady kontroli finansowej* jest głównym elementem szczegółowych standardów kontroli zawartych w ISSAI od 1000 do 1810, które znajdują się na poziomie 4 w strukturze ISSAI. Zasady zawarte w ISSAI 200 mogą być wykorzystane na trzy sposoby:
 - jako podstawa do opracowania standardów,
 - jako podstawa do przyjęcia spójnych standardów krajowych,
 - jako podstawa do przyjęcia *Wytucznych kontroli finansowej* jako wiążących standardów.
11. Odniesienie do ISSAI 200 powinno mieć miejsce jedynie wtedy, gdy standardy kontroli zostały opracowane lub przyjęte w sposób w pełni zgodny z odpowiednimi zasadami z ISSAI 200. Zasadę uznaje się za stosowną, jeśli dotyczy ona kontroli finansowej lub połączenia rodzajów kontroli i gdy mają zastosowanie odpowiednie okoliczności i procedury. Zasada w żadnym razie nie może być nadrzędna wobec prawa krajowego, regulacji lub uprawnień.
12. W przypadku przyjęcia lub opracowania standardów kontroli na podstawie *Podstawowych zasad kontroli* można zaznaczyć ten fakt w raportach w następujący sposób:

...Kontrolę przeprowadzono zgodnie ze [standardami] opartymi na [lub zgodnymi z] Podstawowych [Podstawowymi] zasadach [zasadami] (ISSAI 100-999) Międzynarodowych Standardów Najwyższych Organów Kontroli.
13. NOK, które przyjmują *Wytuczne kontroli finansowej* znajdujące się na poziomie 4 jako swoje wiążące standardy, powinny zaznaczać to w swoich raportach. Przyjęcie takie może odbyć się na dwa sposoby, w zależności od zastosowanych standardów i uprawnień NOK:

⁴ ISSAI 1210 – *Uzgodnianie warunków zlecenia badania*, paragrafy 6-8.

⁵ ISSAI 1000, paragrafy 37-43.

- a) zgodnie z ISSAI 1000-1810 – oznacza to pełną zgodność z odpowiednimi MSRF i dodatkowymi wskazówkami zawartymi w *Uwagach praktycznych*, opracowanymi przez INTOSAI,
- b) zgodnie z MSRF – pociąga to za sobą przestrzeganie wszystkich stosownych MSRF.

Znaczenie standardów ISSAI wyjaśniono szerzej w ISSAI 100.

14. Stosowanie ISSAI na poziomie 4 jako wiążących standardów powoduje, że kontrolerzy sektora publicznego powinni również stosować się do standardów MSRF. Zachęca się NOK, aby dążyły do pełnego przyjęcia wytycznych z poziomu 4 jako swoich wiążących standardów, ponieważ wytyczne te zostały opracowane w sposób odzwierciedlający najlepsze praktyki. INTOSAI zdaje sobie sprawę, że w niektórych środowiskach może to być niemożliwe ze względu na brak podstawowych struktur administracyjnych lub dlatego, że przepisy prawa bądź regulacje nie ustanawiają takich samych zasad przeprowadzania badań sprawozdań finansowych jak *Wytyczne kontroli finansowej*. W takiej sytuacji NOK mogą opracować wiążące standardy w oparciu o *Podstawowe zasady kontroli finansowej*.
15. W przypadku, gdy ISSAI na poziomie 4 są stosowane jako wiążące standardy badania sprawozdań finansowych przeprowadzanego równocześnie z kontrolą zgodności, kontrolerzy z sektora publicznego powinni przestrzegać zarówno *Wytycznych kontroli finansowej*, jak i *Wytycznych kontroli zgodności*⁶.

Ramy kontroli finansowej

Cel kontroli finansowej

16. Celem badania sprawozdań finansowych jest zwiększenie stopnia zaufania przewidywanych użytkowników do sprawozdań finansowych. Osiąga się to poprzez wyrażenie przez kontrolera opinii co do tego, czy sprawozdania finansowe są sporządzone, we wszelkich istotnych aspektach, zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej lub – w przypadku sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji w sprawozdawczości finansowej – czy sprawozdania finansowe są prezentowane rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub czy przedstawiają prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z tymi założeniami. Przepisy prawa lub regulacje obowiązujące organy kontroli w sektorze publicznym mogą przewidywać inne brzmienie tej opinii. Kontrola przeprowadzona zgodnie ze standardami opartymi na *Podstawowych zasadach kontroli finansowej* INTOSAI i właściwych wymogach etycznych pozwoli kontrolerowi wyrazić taką opinię.

⁶ ISSAI 4000 – *Ogólne wprowadzenie do Wytycznych kontroli zgodności* i ISSAI 4200 – *Wytyczne kontroli zgodności odnoszące się do badania sprawozdań finansowych*; od grudnia 2016 r. będą zastąpione przez ISSAI 4000 *Compliance Audit Standard* (przyp. red.).

17. ISSAI 200 jest oparty na następujących celach zdefiniowanych w ISSAI 1200⁷:

Podczas przeprowadzania badania sprawozdań finansowych ogólnymi celami kontrolera są:

- a) uzyskanie racjonalnego zapewnienia co do tego, czy sprawozdania finansowe jako całość są wolne od istotnych zniekształceń, spowodowanych zarówno oszustwem, jak i błędem, co pozwala kontrolerowi wyrazić opinię, czy sprawozdania finansowe są sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej,
- b) przedstawienie raportu na temat sprawozdań finansowych i przekazanie wyników kontroli stosownych do ustaleń kontrolera.

Zastosowania kontroli finansowej w sektorze publicznym objęte standardem ISSAI 200

Warunki konieczne do przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych zgodnie z ISSAI

18. Kontroler powinien ocenić, czy warunki konieczne do przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych zostały spełnione.

19. Kontrola finansowa przeprowadzona zgodnie z ISSAI opiera się na następujących warunkach:

- Zakłada się, że ramy sprawozdawczości finansowej stosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych są akceptowalne dla kontrolera.
- Kierownictwo jednostki uznaje i rozumie swoją odpowiedzialność za:
 - sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej, włączając, tam gdzie jest to istotne, ich rzetelną prezentację,
 - kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uważa za niezbędną do sporządzenia sprawozdań finansowych wolnych od istotnych zniekształceń spowodowanych zarówno oszustwem, jak i błędem,
 - zapewnienie kontrolerowi nieograniczonego dostępu do wszystkich informacji, o których wie kierownictwo i które są istotne przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.

20. Ramy sprawozdawczości finansowej mogą mieć charakter ogólnego lub specjalnego przeznaczenia. Ramy przygotowane tak, aby zaspokoić potrzeby informacyjne szerokiego kręgu użytkowników, określa się jako ramy ogólnego przeznaczenia, natomiast ramy specjalnego przeznaczenia mają na celu zaspokojenie potrzeb konkretnego użytkownika lub grupy użytkowników. Ramy mogą być też określane jako ramy rzetelnej

⁷ ISSAI 1200, paragraf 11 w MSRF 200.

prezentacji lub zgodności. Ramy rzetelnej prezentacji wymagają, aby ich przestrzegać, ale pozwalają, w sposób wyraźny lub dorozumiany, na odejście w sytuacjach koniecznych od wymogu lub dostarczenie dodatkowych informacji w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych. Termin *ramy zgodności* odnosi się do ram sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami w nich zawartymi i nie dopuszczają możliwości odejścia od nich w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji.

21. Brak akceptowalnych ram sprawozdawczości finansowej pozbawiłby kierownictwo odpowiedniej podstawy do sporządzania sprawozdań finansowych, a kontrolera – odpowiednich kryteriów do ich badania. Odpowiednie kryteria powinny mieć charakter formalny. Na przykład w przypadku sporządzania sprawozdań finansowych kryteriami mogą być *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego* (MSRSP), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej* (MSSF) lub inne międzynarodowe lub krajowe ramy sprawozdawczości finansowej przeznaczone do stosowania w sektorze publicznym.
22. Pełne sprawozdania finansowe jednostki sektora publicznego przygotowane zgodnie z ramami sprawozdawczości finansowej dla sektora publicznego zwykle zawierają:
 - sprawozdanie z sytuacji finansowej,
 - sprawozdanie z finansowych wyników działalności,
 - sprawozdanie ze zmian w aktywach/kapitale własnym netto,
 - sprawozdanie z przepływów pieniężnych,
 - porównanie kwot zaplanowanych w budżecie do kwot wykonanych – albo w formie jednostkowego dodatkowego sprawozdania finansowego, albo uzgodnienia,
 - informację dodatkową obejmującą podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości i inne informacje objaśniające.
 - W określonych środowiskach pełne sprawozdanie finansowe może również zawierać inne raporty, takie jak raporty z wyników działalności i raporty z podziału środków.

Jeśli sprawozdania finansowe są sporządzane zgodnie z ramami przeznaczonymi dla innych zasad rachunkowości, takich jak zmodyfikowana zasada memoriałowa lub kasowa, pełne sprawozdanie finansowe może nie zawierać wszystkich części wymienionych powyżej.

23. Ramy przewidziane przez prawo lub regulacje często uważa się za akceptowalne dla kontrolera. Jednak, nawet gdy takie ramy zostaną uznane za nieakceptowalne, mogą one być dozwolone, jeśli:
 - kierownictwo zgadza się dokonać niezbędnych dodatkowych ujawnień w sprawozdaniach finansowych, aby nie wprowadzały one w błąd,

- raport kontrolera na temat sprawozdań finansowych zawiera *Paragraf objaśniający*, w którym zwraca się uwagę użytkowników na takie dodatkowe ujawnienia.

Jeśli powyższe warunki nie są spełnione, kontroler powinien ocenić, jaki wpływ na raport i opinię kontrolera ma wprowadzający w błąd charakter sprawozdań finansowych, jak również rozważyć potrzebę powiadomienia o tej sytuacji władzy ustawodawczej.

24. Akceptowalne ramy sprawozdawczości finansowej zwykle mają określone cechy, które zapewniają, że informacje prezentowane w sprawozdaniach finansowych mają wartość dla przewidywanych użytkowników. Te cechy to:

- Stosowność – informacje dostarczane w sprawozdaniach finansowych są stosowne do charakteru jednostki kontrolowanej i do celów sprawozdań finansowych.
- Kompletność – żadne transakcje, zdarzenia, salda kont czy ujawnienia, które mogą wpłynąć na wnioski oparte na sprawozdaniach finansowych, nie są pominięte.
- Wiarygodność – informacje dostarczone w sprawozdaniach finansowych:
 - tam, gdzie jest to wskazane, odzwierciedlają treść ekonomiczną zdarzeń i transakcji, a nie jedynie formę prawną,
 - w podobnych okolicznościach skutkują podobną oceną, pomiarem, prezentacją i ujawnieniem.
- Neutralność i obiektywizm – informacje w sprawozdaniach finansowych są wolne od uprzedzeń.
- rozumiałość – informacje w sprawozdaniach finansowych są jasne i kompleksowe oraz nie pozwalają na znacząco różne interpretacje.

Załącznik 2 do ISSAI 1210⁸ może stanowić dalszą pomoc dla kontrolera w ustaleniu, czy ramy sprawozdawczości finansowej są akceptowalne.

25. W niektórych środowiskach kontroli w sektorze publicznym kontrolę finansową określa się mianem kontroli wykonania budżetu, która często obejmuje badanie transakcji w świetle budżetu pod kątem zgodności i prawidłowości. Takie kontrole mogą być przeprowadzane na podstawie wyników analizy ryzyka lub w celu objęcia nimi wszystkich transakcji. W takich środowiskach kontroli zwykle nie ma akceptowalnych ram sprawozdawczości finansowej. Skutki transakcji finansowych mogą być prezentowane jako porównanie pomiędzy wydatkami a środkami budżetowymi. W środowiskach, w których przeprowadzane są takie kontrole i nie występują sprawozdania finansowe prezentowane zgodnie z akceptowalnymi ramami sprawozdawczości finansowej, kontroler może dojść do wniosku, że warunki konieczne ustanowione

⁸ ISSAI 1210 – *Uzgadnianie warunków zlecenia badania*.

przez ISSAI dla kontroli finansowej nie są spełnione. W związku z tym kontrolerzy mogą wziąć pod uwagę opracowanie standardów przy wykorzystaniu *Podstawowych zasad kontroli finansowej* jako wskazówek pozwalających dopasować je do określonych potrzeb. W przypadku, gdy uprawnienia kontrolne odnoszą się do kontroli finansowej, ale nie łączą jej ze sprawozdaniami finansowymi sporządzanymi zgodnie z ramami sprawozdawczości finansowej, proponuje się uznać ISSAI za najlepszą dostępną praktykę i w ich duchu tworzyć standardy dla konkretnego środowiska. W przypadku, gdy uprawnienia kontrolne odnoszą się do kontroli pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego, stosowany może być ISSAI 1805⁹.

26. Rodzaj kontroli przeprowadzanej w środowiskach, w których kontrola skupia się głównie na zgodności z przepisami, zwykle uznaje się za kontrolę zgodności. ISSAI 400 – *Podstawowe zasady kontroli zgodności* może być stosownym źródłem informacji przy opracowaniu lub przyjmowaniu standardów prac kontrolnych. Z drugiej strony, jeśli uprawnienia kontrolne pozwalają na zmianę procedur kontroli oraz wprowadzono stosowanie akceptowalnych ram sprawozdawczości finansowej przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, mogą być przyjęte ISSAI dotyczące kontroli finansowej.

Badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramami specjalnego przeznaczenia

27. Zasady ISSAI 200 dotyczą badań sprawozdań finansowych sporządzonych zarówno zgodnie z ramami sprawozdawczości ogólnego przeznaczenia, jak i specjalnego przeznaczenia. Poza sporządzaniem sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia jednostki sektora publicznego mogą sporządzać sprawozdania finansowe dla innych stron (takich jak organy administracji, władza ustawodawcza lub inne strony sprawujące funkcję nadzoru), które mogą wymagać sprawozdań finansowych dostosowanych do ich konkretnych potrzeb informacyjnych. W niektórych środowiskach sprawozdania finansowe tego rodzaju są jedynymi sprawozdaniami finansowymi sporządzanymi przez jednostkę sektora publicznego. Sprawozdania finansowe sporządzone w konkretnym celu nie są odpowiednie dla szerokiego kręgu odbiorców. Kontrolerzy powinni w związku z tym starannie badać, czy ramy sprawozdawczości finansowej są skonstruowane tak, aby zaspokoić potrzeby szerokiego grona użytkowników (ramy sprawozdawczości ogólnego przeznaczenia) lub określonych użytkowników, lub też wymogi organu ustanawiającego standardy.
28. Ramy specjalnego przeznaczenia właściwe dla sektora publicznego mogą obejmować:
- zasady oparte na wpływach lub wydatkach środków przyjęte do sporządzania informacji o przepływach pieniężnych przez jednostkę, która może być zob-

⁹ ISSAI 1805 – *Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne.*

- wiązana do sporządzania takich informacji dla organu zarządzającego jednostką,
- zasady sprawozdawczości finansowej ustanowione przez międzynarodową organizację finansującą lub wynikające z mechanizmu finansowania,
 - zasady sprawozdawczości finansowej ustanowione przez organ zarządzający, ustawodawcę lub inne strony sprawujące funkcję nadzorczą, mające sprostować wymogom tego organu,
 - zasady sprawozdawczości finansowej zawarte w umowie, np. umowie grantu.
29. Zasady ISSAI 200 dotyczą badań sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z tymi ramami. Poza tymi zasadami NOK mogą uznać, że przydatne podczas opracowywania lub przyjmowania opartych na nich standardów jest uwzględnianie wymogów i wskazówek zawartych w ISSAI 1800, który zawiera uwagi szczególne dotyczące stosowania ISSAI 1200-1700 przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramami sprawozdawczości specjalnego przeznaczenia.

Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego

30. Zasady ISSAI 200 dotyczą również kontroli w jednostkach sektora publicznego, które sporządzają informacje finansowe – w tym pojedyncze sprawozdania finansowe lub określone elementy, konta lub pozycje sprawozdania finansowego – dla innych stron (takich, jak organ zarządzający jednostką, ustawodawca lub inne strony sprawujące funkcję nadzorczą). Takie informacje mogą mieścić się w uprawnieniach NOK. Kontrolerzy mogą też być zaangażowani do badania pojedynczych sprawozdań finansowych lub określonych elementów, kont lub pozycji, np. projektów finansowanych z budżetu państwa, chociaż nie są oni zaangażowani w badanie pełnego sprawozdania finansowego danej jednostki.
31. NOK mogą również uznać, że przydatne jest uwzględnianie wymogów i wskazówek ISSAI 1805 podczas opracowywania lub przyjmowania standardów opartych na zasadach zawartych w ISSAI 200. ISSAI 1805 dotyczy uwag szczególnych do stosowania wymogów MSRF w przypadku badania pojedynczych sprawozdań finansowych lub określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego. Pojedyncze sprawozdanie finansowe lub określony element, konto lub pozycja sprawozdania finansowego mogą być sporządzone zgodnie z ramami sprawozdawczości ogólnego przeznaczenia lub specjalnego przeznaczenia.

Elementy kontroli finansowej

32. Badania sprawozdań finansowych są definiowane jako usługi atestacyjne, które obejmują przynajmniej trzy odrębne strony: kontrolera, stronę odpowiedzialną i przewidzianych użytkowników. Elementy kontroli w sektorze publicznym zostały opisane

w ISSAI 100¹⁰. ISSAI 200 obejmuje dodatkowe aspekty elementów właściwych dla badania sprawozdań finansowych.

Trzy strony w kontroli finansowej

33. W badaniu sprawozdań finansowych strona odpowiedzialna odpowiada za informacje dotyczące przedmiotu kontroli (zwykle same sprawozdania finansowe), a może również odpowiadać za leżący u ich podstaw przedmiot kontroli (działania finansowe odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych). Stroną odpowiedzialną jest zwykle wykonawczy organ rządu i/lub podlegające mu w hierarchii jednostki sektora publicznego odpowiedzialne za zarządzanie środkami publicznymi, sprawowanie władzy pod kontrolą ustawodawcy i treść sprawozdań finansowych. Organy te powinny zarządzać zasobami i sprawować władzę zgodnie z decyzjami i założeniami ustawodawcy.
34. Ustawodawcy reprezentują obywateli, którzy są końcowymi użytkownikami sprawozdań finansowych w sektorze publicznym. „Przewidywanym użytkownikiem” jest przede wszystkim parlament, który reprezentuje obywateli, podejmując decyzje i ustalając priorytety finansowania publicznego oraz cel i strukturę wydatków i dochodów w ramach publicznego demokratycznego procesu. Decyzje i założenia ustawodawcy mogą formować podstawę szerszej perspektywy kontroli finansowej w sektorze publicznym. Dla jednostek sektora publicznego organy ustawodawcze i regulacyjne są często głównymi użytkownikami ich sprawozdań finansowych.
35. Strona odpowiedzialna i przewidywani użytkownicy mogą pochodzić z tych samych jednostek sektora publicznego lub z różnych organów. W pierwszym scenariuszu rada nadzorcza w strukturze rządowej może potrzebować zapewnienia dotyczącego informacji dostarczonych przez kierownictwo tej samej jednostki sektora publicznego. Związek między stroną odpowiedzialną a przewidywanymi użytkownikami musi być postrzegany w kontekście określonego zadania i może różnić się od tradycyjnie zdefiniowanych granic odpowiedzialności.

Odpowiednie kryteria

36. Kryteria są punktami odniesienia stosowanymi w celu oceny lub pomiaru przedmiotu kontroli, przy czym w określonych przypadkach obejmują także odniesienia do prezentacji i ujawniania informacji. Kryteria stosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych są zwykle formalne; mogą być nimi MSRSP, MSSF lub inne krajowe ramy sprawozdawczości finansowej przeznaczone dla sektora publicznego.

Informacje dotyczące przedmiotu kontroli

37. Sytuacja finansowa, finansowe wyniki działalności, przepływy pieniężne i informacja dodatkowa, które są prezentowane w sprawozdaniach finansowych (informacje doty-

¹⁰ ISSAI 100 – *Podstawowe zasady kontroli w sektorze publicznym*.

czące przedmiotu kontroli), wynikają z zastosowania ram sprawozdawczości finansowej do (kryteriów) ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania opinii publicznej danych finansowych (przedmiotu kontroli) jednostki sektora publicznego. Termin „informacje dotyczące przedmiotu kontroli“ odnosi się do wyniku oceny lub pomiaru przedmiotu kontroli. To właśnie na podstawie informacji dotyczących przedmiotu kontroli (np. sprawozdań finansowych jednostki) kontroler zbiera wystarczające i odpowiednie dowody kontroli, aby uzyskać uzasadnioną podstawę do wydania opinii w raporcie kontrolera.

Usługa racjonalnego zapewnienia

38. Badania sprawozdań finansowych przeprowadzane zgodnie z ISSAI są usługami w zakresie uzyskania racjonalnego zapewnienia. Racjonalne zapewnienie jest wysokie, ale nie absolutne, biorąc pod uwagę nieodłączne ograniczenia kontroli, z powodu których większość dowodów kontroli zebranych przez kontrolera będzie przekonująca, ale nie rozstrzygająca. Ogólnie rzecz biorąc, kontrole w zakresie uzyskania racjonalnego zapewnienia są zaprojektowane tak, aby konkluzja była wyrażona w formie pozytywnej, np.: *Naszym zdaniem sprawozdania finansowe rzetelnie prezentują (lub przedstawiają prawdziwy i rzetelny obraz) we wszystkich istotnych aspektach sytuację finansową... oraz finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne;* lub w przypadku ram zgodności: *Naszym zdaniem sprawozdania finansowe są sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z....*
39. Usługi w zakresie uzyskania ograniczonego zapewnienia, np. zadania dotyczące przeglądu, nie są obecnie objęte ISSAI dotyczącymi kontroli finansowych. Takie usługi dają niższy stopień zapewnienia niż zadania w zakresie uzyskania racjonalnego zapewnienia i są zaprojektowane tak, aby konkluzje były wyrażone w formie negatywnej, np. *nie zauważyliśmy niczego, co mogłoby wskazywać, że sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach.* Kontrolerzy wykonujący takie zadania niekiedy potrzebują sięgać do wskazówek spoza ISSAI dotyczących kontroli finansowej. Przydatne w tej sytuacji okazują się podstawowe zasady kontroli zawarte w ISSAI 100.

Zasady kontroli finansowej

Zasady ogólne

Warunki konieczne do przeprowadzania kontroli finansowych

Etyka i niezależność

40. **Przeprowadzając badania sprawozdań finansowych, kontroler powinien postępować zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi, także tymi, które dotyczą niezależności.**

41. Kontrolerzy przeprowadzający kontrole zgodnie z ISSAI podlegają standardowi ISSAI 30 – *Kodeks etyki* stosownie do jego obowiązywania w kontekście krajowym. Kontrolerzy NOK, którzy przyjęli ISSAI znajdujące się na poziomie 4 jako wiążące standardy lub stosują MSRF, muszą albo postępować zgodnie z *Kodeksem etyki dla zawodowych księgowych* (Kodeks IESBA) wydanym przez *Radę Międzynarodowych Standardów Etyki w Rachunkowości* (IESBA), który ustanawia podstawowe zasady etyczne dla zawodowych księgowych, albo przyjąć krajowe wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające. Właściwy może być tutaj *Kodeks etyki* INTOSAI. Dlatego też NOK musi przyjąć wymogi etyczne ISSAI 30 lub *Kodeksu* IESBA w swoim środowisku, aby móc zaznaczyć w raporcie, że kontrola została przeprowadzona zgodnie z ISSAI lub MSRF.

Kontrola Jakości

42. Kontroler powinien wdrożyć na poziomie zadania procedury systemu kontroli jakości, które dostarczą racjonalnego zapewnienia, że kontrola jest zgodna ze standardami zawodowymi i stosownymi wymogami regulacyjnymi oraz że raport z kontroli jest odpowiedni w danych okolicznościach.
43. Jak wskazano w ISSAI 100, NOK powinny przyjmować procedury kontroli jakości zgodnie z ISSAI 40 – *Kontrola jakości w NOK*, który stanowi kontekst dla *Międzynarodowych Standardów Kontroli Jakości* IAASB (MSKJ 1) w środowisku sektora publicznego. MSKJ ustanawia standardy i dostarcza wskazówek dla systemu kontroli jakości w organizacji. Jakkolwiek cel ogólny i kluczowe zasady ISSAI 40 są zgodne z MSKJ 1, to zostały one dostosowane tak, aby były odpowiednie dla NOK.
44. Prezes NOK lub odpowiadający mu organ kolegialny ponosi odpowiedzialność za wprowadzanie i utrzymywanie procedur systemu kontroli jakości w NOK, chociaż codzienna operacyjna odpowiedzialność może być przekazana innym osobom. Na przykład każdy kontroler wiodący odpowiedzialny za wykonanie zadania kontrolnego ostatecznie będzie podlegał prezesowi NOK.
45. Kontrolerzy sektora publicznego zaangażowani do badania sprawozdań finansowych zgodnie ze standardami opartymi na zasadach ISSAI 200 lub z nimi zgodnymi podlegają wymogom kontroli jakości na poziomie wykonania zadania. Opracowując standardy oparte na ISSAI 200 lub przyjmując standardy zgodne z ISSAI 200, NOK powinny rozważyć sformułowanie wymogów dotyczących:
- potrzeby przejęcia odpowiedzialności przez kontrolera wiodącego za ogólną jakość w każdym zadaniu kontrolnym,
 - potrzeby zapewnienia przez kontrolera wiodącego, że członkowie zespołu kontrolnego działają zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi,
 - potrzeby sformułowania przez kontrolera wiodącego wniosku dotyczącego zgodności z wymogami niezależności właściwymi dla zadania kontrolnego oraz pod-

jęcia przez niego odpowiednich działań w celu wyeliminowania zagrożeń dla niezależności,

- potrzeby, aby kontroler wiodący był przekonany, że zespół kontrolny i eksperci zewnętrzni posiadają łącznie odpowiednie kompetencje i zdolności,
- potrzeby przejęcia odpowiedzialności przez kontrolera wiodącego za wykonanie kontroli, a w szczególności:
 - przewodzenie, nadzorowanie i przeprowadzenie kontroli,
 - zapewnienie, że akceptacje są wykonywane zgodnie z procedurami i politykami dotyczącymi akceptacji stosowanymi w NOK.

Zespół kontrolny – zarządzanie i umiejętności

46. Kontroler powinien być przekonany, że zespół kontrolny i eksperci zewnętrzni posiadają wspólnie kompetencje do:

- a) **przeprowadzenia kontroli zgodnie z właściwymi standardami i obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi,**
- b) **umożliwienia kontrolerowi wydania raportu, który jest odpowiedni w danych okolicznościach.**

47. Odnosząc się do kompetencji i zdolności oczekiwanych od zespołu kontrolnego jako całości, kontroler może wziąć pod uwagę posiadanie przez zespół:

- wiedzy zdobytej poprzez odpowiednie szkolenia i doświadczenia praktycznego w zakresie zadań kontrolnych o podobnym charakterze i złożoności,
- zrozumienia zawodowych standardów i odpowiednich wymogów prawnych i regulacyjnych,
- wiedzy technicznej, w tym stosownych umiejętności w zakresie technologii informacyjnej (IT) oraz wiedzy na temat specjalistycznych obszarów rachunkowości lub kontroli,
- wiedzy na temat branż, w których działa kontrolowana organizacja,
- zdolności do kierowania się zawodowym osądem,
- zrozumienia polityk i procedur systemu kontroli jakości NOK,
- zdolności do przestrzegania uprawnień kontrolnych w danym środowisku, w tym znajomości zasad dotyczących sporządzania raportów oraz informowania władzy ustawodawczej lub innego organu zwierzchniego, lub w interesie publicznym,
- umiejętności w obszarze kontroli wykonania zadań lub kontroli zgodności, jeśli ma to zastosowanie.

Zasady odnoszące się do podstawowych koncepcji kontroli

48. ISSAI 1000-2999 przedstawiają najlepsze praktyki dotyczące zastosowania *Podstawowych zasad kontroli finansowej*. Jednak, jeśli NOK zdecyduje się opracowywać stan-

dardy w oparciu o podstawowe zasady lub przyjęć krajowe standardy zgodne z tymi zasadami, powinien odnieść się do kwestii opisanych w tym oraz następnym dziale.

Ryzyko badania kontrolnego

- 49. Kontroler powinien zredukować ryzyko badania kontrolnego do akceptowalnie niskiego poziomu, aby uzyskać racjonalne zapewnienie będące podstawą opinii wyrażonej w formie pozytywnej.**
50. Ryzyko badania kontrolnego w badaniu sprawozdań finansowych to ryzyko, że kontroler wyciągnie nieodpowiedni wniosek, jeśli informacje na temat przedmiotu kontroli są istotnie zniekształcone. Kontroler redukuje ryzyko badania kontrolnego do poziomu akceptowalnie niskiego w zaistniałych okolicznościach, aby uzyskać racjonalne zapewnienie, stanowiące podstawę do wyrażenia konkluzji w formie pozytywnej. Aby poziom zapewnienia uzyskany przez kontrolera miał znaczenie, musi on w widocznym, choćby nawet niewielkim stopniu, zwiększyć zaufanie przewidywanych użytkowników do informacji na temat przedmiotu kontroli.
51. Ogólnie rzecz biorąc, ryzyko badania kontrolnego zależy od następujących czynników:
- Ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia, które składa się z ryzyka nieodłącznego i ryzyka zawodności systemu kontroli wewnętrznej kontrolowanej jednostki:
 - a) ryzyko nieodłączne – podatność informacji na temat przedmiotu kontroli na istotne zniekształcenia, przy założeniu braku mechanizmów kontroli wewnętrznej;
 - b) ryzyko zawodności systemu kontroli wewnętrznej – ryzyko, że istotne zniekształcenie może wystąpić, ponieważ ustalone mechanizmy kontroli nie zapobiegły mu lub nie wykryły go i nie skorygowały w odpowiednim czasie. Jeśli jest to istotne dla przedmiotu kontroli, niektóre ryzyka zawodności systemu kontroli wewnętrznej będą zawsze istnieć z powodu ograniczeń nieodłącznych przy projektowaniu i funkcjonowaniu mechanizmów kontroli wewnętrznej.
 - Ryzyko badania kontrolnego jest połączeniem ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia i ryzyka niewykrycia:
 - c) ryzyko niewykrycia – ryzyko, że kontroler nie wykryje istotnego zniekształcenia.
52. Ocena ryzyka jest oparta na procedurach badań kontrolnych służących do uzyskania niezbędnych informacji oraz na dowodach uzyskanych w toku badań kontrolnych. Ocena ryzyka jest kwestią osądu zawodowego i nie może być precyzyjnym pomiarem. Stopień, w jakim kontroler uwzględnia każdy element ryzyka, zależy od warunków kontroli.

Zawodowy osąd i zawodowy sceptycyzm

53. Kontroler powinien zaplanować i przeprowadzić kontrolę z zawodowym sceptycyzmem, biorąc pod uwagę możliwość wystąpienia okoliczności powodujących, że sprawozdania finansowe będą istotnie zniekształcone. Podczas planowania, przeprowadzania, finalizowania i sporządzania raportu z badania sprawozdań finansowych kontroler powinien kierować się zawodowym osądem.
54. Terminy „zawodowy sceptycyzm“ i „zawodowy osąd“ są istotne przy formułowaniu wymogów dotyczących decyzji kontrolera w sprawie odpowiedniej reakcji na kwestie związane z kontrolą. Wyrażają one podejście kontrolera cechujące się krytycyzmem. Pojęcia te zostały przedstawione w ISSAI dotyczących kontroli finansowej.
55. Koncepcja zawodowego osądu jest wykorzystywana przez kontrolera na wszystkich etapach procesu kontroli. Obejmuje ona zastosowanie odpowiedniego szkolenia, wiedzy i doświadczenia w kontekście standardów kontroli, rachunkowości i etyki podczas podejmowania świadomej decyzji co do przebiegu działań, które są odpowiednie w danych okolicznościach wykonania zadania kontrolnego¹¹.
56. Zawodowy osąd jest niezbędny w szczególności przy decyzjach dotyczących:
- istotności i ryzyka badania kontrolnego,
 - charakteru, czasu i zakresu procedur kontroli zastosowanych w celu sprostania wymogom ISSAI i MSRF oraz zebrania dowodów kontroli,
 - oceny tego, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody kontroli oraz czy należy zgromadzić więcej [dowodów], aby osiągnąć ogólne cele kontrolera,
 - oceny osądu kierownictwa przy stosowaniu ram sprawozdawczości finansowej obowiązujących jednostkę kontrolowaną,
 - wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów kontroli, na przykład oceny, czy szacunki dokonane przez kierownictwo podczas sporządzania sprawozdań finansowych były uzasadnione.
57. Zawodowy sceptycyzm ma fundamentalne znaczenie w przypadku wszystkich wykonywanych kontroli. Kontroler planuje i przeprowadza usługę atestacyjną z podejściem cechującym się zawodowym sceptycyzmem, biorąc pod uwagę możliwość wystąpienia okoliczności powodujących, że informacje dotyczące przedmiotu kontroli będą istotnie zniekształcone. Podejście cechujące się zawodowym sceptycyzmem oznacza, że kontroler, będąc dociekliwym, dokonuje krytycznej oceny ważności uzyskanych dowodów i jest wyczulony na dowody, które przeczą wiarygodności dokumentów lub oświadczeń strony odpowiedzialnej, lub je podważają. Takie podejście jest niezbędne w ciągu całego procesu kontroli, aby zredukować ryzyko przeoczenia podejrzanych okoliczności, nadmiernego uogólnienia przy wyciąganiu wniosków z obserwacji oraz

¹¹ ISSAI 1200, paragraf 13.

zastosowania fałszywych założeń w celu określenia charakteru, czasu i zakresu procedur zbierania dowodów i oceny ich rezultatów.

Istotność

58. Kontroler powinien zastosować koncepcję istotności w odpowiedni sposób podczas planowania i przeprowadzania kontroli.
59. Zniekształcenie jest istotne, oddzielnie lub w połączeniu z innymi zniekształceniami, jeśli uzasadnione jest podejrzenie, że wpłynie ono na decyzje podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych. Istotność ma zarówno aspekt ilościowy, jak i jakościowy. W sektorze publicznym nie jest to ograniczone do decyzji gospodarczych podejmowanych przez użytkowników, ponieważ decyzje o kontynuacji określonych publicznych programów lub grantów mogą być oparte na sprawozdaniach finansowych. Jakościowe aspekty istotności zwykle odgrywają większą rolę w sektorze publicznym niż w innych rodzajach jednostek. Ocena istotności oraz uwzględnienie wrażliwości innych czynników jakościowych przy konkretnej kontroli podlegają osądowi kontrolera.
60. Ustalając strategię kontroli, kontroler powinien ocenić istotność dla sprawozdań finansowych jako całości. Jeśli dla jednego lub więcej rodzajów transakcji, sald kont lub ujawnień można zasadnie przypuszczać, że zniekształcenia kwot poniżej istotności dla całości sprawozdań finansowych wpłyną na decyzje użytkowników podejmowane na podstawie tych sprawozdań, kontroler powinien ustalić także poziom lub poziomy istotności dla tych rodzajów transakcji, sald kont lub ujawnień.
61. Kontroler powinien również ustalić istotność wykonawczą, aby dokonać oceny ryzyka istotnego zniekształcenia i ustalić charakter, czas i zakres dalszych procedur kontroli. Planowanie kontroli jedynie w celu wykrycia zniekształceń, które są istotne oddzielnie, nie uwzględnia tego, że suma oddzielnie nieistotnych zniekształceń może spowodować istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych, oraz nie pozostawia marginesu na ewentualne niewykryte zniekształcenia. Należy ustalić istotność wykonawczą, aby zredukować do odpowiednio niskiego poziomu możliwość, że połączenie nieskorygowanych i niewykrytych zniekształceń przewyższy próg istotności dla sprawozdań finansowych, jako całości. Ustalenie istotności wykonawczej obejmuje wykorzystanie zawodowego osądu. Ma na nią wpływ wiedza kontrolera na temat jednostki, powinna być ona uaktualniana podczas wykonywania procedur oceny ryzyka i zależy od charakteru i zakresu zniekształceń zidentyfikowanych we wcześniejszych kontrolach, a tym samym również oczekiwań kontrolera dotyczących zniekształceń w bieżącym okresie.
62. Koncepcja istotności jest stosowana przez kontrolera podczas planowania i przeprowadzania kontroli, jak również przy ocenie skutków zidentyfikowanych w toku kontroli zniekształceń oraz wszelkich nieskorygowanych zniekształceń, w tym pominięć, w sprawozdaniach finansowych. Opinia kontrolera odnosi się do całości sprawozdań

finansowych i w związku z tym kontroler nie jest odpowiedzialny za wykrycie zniekształceń, które nie są istotne globalnie. Kontroler powinien jednak zidentyfikować i udokumentować ilościowe nieistotne zniekształcenia, ponieważ mogą one być ważne z powodu ich charakteru lub w połączeniu. Nie należy uwzględniać zniekształceń poniżej nieznaczącego progu.

63. Istotność ustalona podczas planowania kontroli niekoniecznie musi determinować kwotę, poniżej której nieskorygowane zniekształcenia, oddzielnie lub w połączeniu, zawsze będą oceniane jako nieistotne. Z powodu okoliczności związanych z niektórymi zniekształceniami kontroler może ocenić je jako istotne, nawet jeśli znajdują się poniżej progu istotności. Chociaż zaprojektowanie procedury kontroli w celu wykrycia zniekształceń, które mogą być istotne wyłącznie ze względu na swój charakter, nie jest wykonalne, kontroler bierze pod uwagę nie tylko wielkość, ale też rodzaj nieskorygowanych zniekształceń oraz określone okoliczności ich wystąpienia podczas ocenia ich konsekwencji dla sprawozdań finansowych. Aspekty, które rozważa kontroler, obejmują wrażliwy charakter określonych transakcji i programów, interes publiczny, potrzebę skutecznego nadzoru i regulacji w zakresie ustawodawstwa oraz rodzaj zniekształcenia lub odchylenia (np. będącego wynikiem oszustwa lub korupcji).

Komunikacja

- 64. Kontroler powinien ustalić odpowiednią osobę (lub osoby) do kontaktu w strukturze nadzoru nad kontrolowaną jednostką i kontaktować się z nią w sprawie planowanego zakresu i czasu kontroli oraz wszelkich znaczących ustaleń.**
65. Kontroler powinien kontaktować się zarówno z kierownictwem, jak i osobami odpowiedzialnymi za sprawowanie nadzoru nad jednostką. Komunikacja pociąga za sobą uzyskiwanie informacji istotnych dla kontroli oraz przedstawianie w sposób terminowy osobom odpowiedzialnym za sprawowanie nadzoru nad jednostką spostrzeżeń wynikających z kontroli, które są istotne i mają związek z nadzorowaniem przez nie procesu sprawozdawczości finansowej. Ważne jest promowanie skutecznej dwukierunkowej komunikacji z osobami odpowiedzialnymi za sprawowanie nadzoru nad jednostką.
66. W sektorze publicznym zidentyfikowanie osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką może być wyzwaniem. Jednostka kontrolowana może stanowić część większej lub szerszej struktury mającej organy nadzoru na kilku różnych poziomach organizacyjnych i w ramach różnych funkcji (tj. wertykalnie i horyzontalnie). Z tego powodu w niektórych przypadkach można zidentyfikować kilka różnych grup osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką. Ponadto kontrola w sektorze publicznym może obejmować zarówno cele związane ze sprawozdaniami finansowymi, jak i zgodnością, co też może wymagać istnienia odrębnych organów sprawujących nadzór nad jednostką.

67. Komunikacja powinna przebiegać na piśmie, jeśli kontroler uzna, że komunikacja ustna jest niewystarczająca. Może również istnieć wymóg, aby kontroler kontaktował się z innymi stronami niż osoby odpowiedzialne za sprawowanie nadzoru nad jednostką, takimi jak ustawodawca, urzędy regulacyjne bądź agencje finansujące.
68. Komunikacja na piśmie nie musi obejmować wszystkich kwestii, które pojawiły się podczas kontroli. Komunikacja na piśmie jest jednak niezbędna w przypadku znaczących ustaleń kontroli, o których kontrolerzy muszą informować osoby odpowiedzialne za sprawowanie nadzoru nad jednostką.
69. Kontrolerzy w sektorze publicznym to często kontrolerzy uprawnieni do kontroli całości lub głównych części sektora publicznego i jego administracji. W takiej sytuacji kontrolerzy mogą mieć dostęp do informacji z innych jednostek kontrolowanych oraz do dotyczących ich kontroli, co może być ważne dla osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką. Za przykład posłużyć mogą istotne błędy w transakcjach z jednostką kontrolowaną, które także wpływają na inne jednostki kontrolowane, lub projektowanie stosownych mechanizmów kontroli wewnętrznej, które okazały się skuteczne w innych kontrolowanych jednostkach. Przekazywanie tego rodzaju informacji osobom odpowiedzialnym za sprawowanie nadzoru nad jednostką, o ile pozwalają na to okoliczności, może stanowić dodatkową wartość kontroli. Przepisy prawa, regulacje lub wymogi etyczne mogą jednak zabraniać przekazywania tego typu informacji.

Dokumentacja

- 70. Kontroler powinien sporządzić dokumentację kontroli, która jest wystarczająca, by umożliwić doświadczonemu kontrolerowi, nieposiadającemu wcześniej wiedzy na temat danej kontroli, poznanie charakteru, czasu i zakresu procedur kontrolnych przeprowadzonych w celu zachowania zgodności ze stosownymi standardami i obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, rezultatów tych procedur i pozyskanych dowodów kontroli, jak również znaczących kwestii, które pojawiły się podczas kontroli, dotyczących ich wniosków oraz znaczących zawodowych osądów, którymi kierowano się przy wyciąganiu tych wniosków. Dokumentacja powinna zostać sporządzona we właściwym czasie.**
71. Odpowiednia dokumentacja kontroli jest ważna z kilku powodów. Ma ona:
- potwierdzać opinie i raporty kontrolera oraz dostarczać dowodów na ich poparcie,
 - służyć jako źródło informacji do sporządzenia raportów z kontroli lub odpowiedzi na wszelkie zapytania od organizacji kontrolowanej lub innych ewentualnych stron,
 - służyć jako dowód zgodności postępowania kontrolera ze standardami kontroli,
 - ułatwiać planowanie, nadzór i akceptację,
 - pomagać w rozwoju zawodowym kontrolera,

- przyczyniać się do zapewnienia, że zlecone zadania zostały wykonane zadowalająco,
 - dostarczać dowodów na wykonanie pracy, do których będzie można odnieść się w przyszłości.
72. Standardy kontroli oparte na podstawowych zasadach muszą zawierać dalsze wymogi związane z dokumentacją w następujących obszarach:
- terminowe sporządzanie dokumentacji,
 - forma, treść i zakres dokumentacji,
 - udokumentowanie sytuacji, w której kontroler stwierdził konieczność odejścia od danego wymogu zawartego w stosowanych standardach kontroli,
 - udokumentowanie sytuacji, w której kontroler przeprowadza nowe lub dodatkowe procedury kontroli lub przedstawia nowe wnioski po dacie raportu z kontroli,
 - sporządzenie kompletu końcowych akt kontroli.

ISSAI na poziomie 4 dostarczają dodatkowych wskazówek dotyczących wprowadzania wymogów i dokumentacji kontroli.

73. W przypadku kontrolerów pełniących funkcję sędziowską, tak jak w trybunale obrachunkowym, dokumentacja stanowi część podstawy oficjalnego orzeczenia. W tym środowisku rzetelny proces sądowy może zakładać określone i surowe wymogi dotyczące poufności dokumentacji w związku z toczącym się postępowaniem. Ponadto jeśli decyzje mogą skutkować prawnie obowiązującym zaufaniem publicznym, to kontrolerzy sektora publicznego mogą podlegać dodatkowym wymogom dotyczącym przechowywania dokumentacji.

Zasady odnoszące się do procesu kontroli

Uzgodnienie warunków zadania

74. **Kontroler powinien uzgodnić warunki wykonania zadania lub, jeśli są one jasno określone, ustanowić ich wspólne rozumienie z kierownictwem lub osobami odpowiedzialnymi za sprawowanie nadzoru nad jednostką.**
75. Warunki wykonania zadania kontrolnego w sektorze publicznym są zwykle określone i tym samym nie mają na niego wpływu wnioski ze strony kierownictwa lub osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką, ani też nie są one z nimi uzgadniane. Zamiast formalnie uzgadniać warunki, kontrolerzy z sektora publicznego mogą ustalić wspólny formalny sposób rozumienia odpowiednich ról i obowiązków kierownictwa i kontrolera. Ponieważ kontroler z sektora publicznego jest zwykle zaangażowany przez ciało ustawodawcze i jemu podlega, mogą okazać się konieczne

uzgodnienia zarówno z ustawodawcą, jak i z osobami odpowiedzialnymi za sprawowanie nadzoru nad jednostką.

76. Kontroler powinien poinformować właściwych przedstawicieli osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką o swoich obowiązkach związanych z badaniem sprawozdań finansowych, w tym obowiązku sformułowania i wyrażenia opinii na temat sprawozdań finansowych sporządzonych przez kierownictwo pod kontrolą osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką.
77. Jeśli warunki wykonania zadania są określone wystarczająco szczegółowo w przepisach prawa lub regulacjach, może nie być konieczne opisanie ich w liście intencyjnym w sprawie wykonania kontroli lub w innych odpowiednich umowach pisemnych. Jedyny wyjątek stanowić może oświadczenie kierownictwa oraz, tam gdzie jest to stosowne, osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką, że potwierdzają i rozumieją oni obowiązki wymienione w określonych standardach kontroli, takich jak ISSAI i MSRF. W związku z tym, że takie zadania są powszechne w sektorze publicznym, nie trzeba zawierać pisemnych umów co do warunków, chociaż mogą one okazać się pomocne przy precyzowaniu obowiązków zaangażowanych stron.
78. Osoby odpowiedzialne za sprawowanie nadzoru nad jednostką powinny również otrzymać opis planowanego zakresu i czasu kontroli. Kontroler powinien zawrzeć w nim poglądy na temat znaczących aspektów jakościowych praktyk rachunkowości jednostki kontrolowanej, w tym zasady (politykę) rachunkowości, szacunki księgowe i ujawnienia w sprawozdaniach finansowych.
79. Zwykle jest wymagane, aby NOK przeprowadzały kontrolę zgodnie z uprawnieniami. Nie mają one zwykle możliwości odrzucenia zadania, nawet jeśli nie spełniono warunków koniecznych. Standardy opracowane w oparciu o podstawowe zasady muszą dostarczać wskazówek co do właściwego działania w takiej sytuacji. Takie wskazówki zawiera ISSAI 1210¹².

Planowanie

80. Kontroler powinien opracować ogólną strategię kontroli obejmującą zakres, czas i kierunek kontroli oraz plan kontroli.
81. Ogólna strategia kontroli pomaga kontrolerowi w opracowaniu planu kontroli. Opracowując strategię kontroli, kontroler musi:
- zidentyfikować cechy zadania kontrolnego określające jego zakres,
 - ustalić cele sprawozdawcze zadania, aby zaplanować czas kontroli i formę przekazywania wymaganych informacji,
 - rozważyć czynniki, które zgodnie z zawodowym osądem kontrolera są ważne w kierowaniu pracami zespołu wykonującego zadania,

¹² ISSAI 1210 - *Uzgadnianie warunków zlecenia*.

- rozważyć efekty wstępnych działań oraz, jeśli jest to wskazane, rozważyć, czy przydatna jest wiedza zdobyta podczas wykonywania przez kontrolera innych zadań kontrolnych w danej jednostce,
 - ustalić charakter, czas wykorzystania i zakres zasobów niezbędnych do wykonania zadania kontrolnego,
 - uwzględnić rezultaty i informacje uzyskane podczas kontroli wykonania zadań i innych działań kontrolnych dotyczących jednostki kontrolowanej, w tym konsekwencje wcześniejszych kontroli,
 - rozważyć i ocenić oczekiwania ustawodawcy i innych powiązanych użytkowników wobec raportu z kontroli.
82. Kontroler powinien planować kontrolę odpowiednio, aby zapewnić przeprowadzenie jej w sposób skuteczny i wydajny.
83. Kontroler powinien sporządzić plan kontroli zawierający opis:
- charakteru, czasu i zakresu planowanych procedur oceny ryzyka,
 - charakteru, czasu i zakresu planowanych dalszych procedur kontrolnych na poziomie badanych stwierdzeń,
 - innych planowanych procedur kontroli, które są niezbędne, aby zadanie kontrolne było zgodne z obowiązującymi standardami. Takie procedury mogą zawierać lub opisywać: przegląd ram prawnych dotyczących kontroli; krótki opis działania; program lub jednostkę, które mają być poddane kontroli; powody przeprowadzenia kontroli; czynniki wpływające na kontrolę, w tym determinujące istotność rozważanych kwestii; cele i zakres kontroli; podejście kontrolne; cechy dowodów kontroli, które mają być zebrane, oraz procedury obowiązujące przy zbieraniu i analizowaniu dowodów; niezbędne zasoby; harmonogram kontroli; formę, treść i użytkowników raportu kontrolera i listu intencyjnego w sprawie zadania kontrolnego.
84. Zarówno ogólna strategia, jak i plan kontroli muszą być udokumentowane. Muszą być też w miarę potrzeby uaktualniane w trakcie kontroli.

Poznanie jednostki kontrolowanej

- 85. Kontroler powinien poznać jednostkę kontrolowaną i jej otoczenie, w tym procedury kontroli wewnętrznej, które są istotne dla danej kontroli.**
86. Poznanie różnych aspektów organizacji i jej otoczenia pozwala kontrolerowi skutecznie zaplanować i przeprowadzić kontrolę. Poznać należy następujące elementy:
- otoczenie, regulacje i inne czynniki zewnętrzne, w tym stosowane ramy sprawozdawczości finansowej,
 - charakter kontrolowanej jednostki, włączając tryb funkcjonowania, strukturę sprawowania nadzoru nad jednostką, finansowanie (aby kontroler mógł poznać rodzaje transakcji, salda kont i oczekiwane w sprawozdaniach finansowych ujaw-

niania) oraz wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości, w tym powody ich zmian,

- pomiar i przegląd finansowych wyników działalności jednostki kontrolowanej,
- decyzje podjęte poza jednostką kontrolowaną w wyniku procesów politycznych, takich jak nowe programy lub ograniczenia budżetowe,
- określone przepisy prawa i regulacje, którym podlega jednostka kontrolowana, oraz potencjalne skutki nieprzestrzegania ich,
- cele i strategie programowe, które mogą obejmować elementy polityki publicznej i tym samym mieć wpływ na ocenę ryzyka,
- struktury sprawowania nadzoru nad jednostką, na które wpływ ma struktura prawna jednostki kontrolowanej, na przykład gdy jednostka jest ministerstwem, departamentem, agencją lub innego typu jednostką sektora publicznego.

87. Aby poznać środowisko kontroli, stosowne może być uwzględnienie następujących aspektów w danej jednostce: komunikacji oraz zachowania uczciwości i wartości etycznych, dążenia do podnoszenia kompetencji, zaangażowania osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką, filozofii i stylu działania kierownictwa, struktury organizacyjnej, obecności i poziomu działania audytu wewnętrznego, przydzielania uprawnień i obowiązków, polityki kadrowej i jej realizacji w praktyce.

88. Stosowne dowody kontroli można pozyskać poprzez połączenie zapytań i innych procedur oceny ryzyka, takich jak potwierdzenie zapytań poprzez obserwację i inspekcję dokumentów. Na przykład z wywiadów z kierownictwem i pracownikami kontroler może dowiedzieć się, jak kierownictwo dzieli się z personelem swoimi poglądami na temat praktyk biznesowych i etycznego zachowania. Kontroler może następnie ustalić, czy stosowne mechanizmy kontroli wewnętrznej zostały wdrożone, na przykład biorąc pod uwagę, czy kierownictwo posiada spisany kodeks postępowania i czy postępuje zgodnie z tym kodeksem.

89. W ramach rekonesansu kontroler musi też rozważyć, czy jednostka kontrolowana opracowała procedurę identyfikowania ryzyka biznesowego istotnego dla celów sprawozdawczości finansowej oraz czy następnie szacuje ona znaczenie tego ryzyka, oceniając prawdopodobieństwo jego wystąpienia. Jeśli taka procedura została ustanowiona, kontroler musi poznać ją i jej efekty.

90. Poznanie przez kontrolera systemu kontroli wewnętrznej istotnego z punktu widzenia sprawozdawczości finansowej może obejmować następujące obszary:

- rodzaje transakcji w operacjach jednostki kontrolowanej, które są znaczące dla sprawozdań finansowych,
- procedury, manualne oraz wykorzystujące technologię informatyczną, używane do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania, w razie konieczności korygowania, przenoszenia do księgi głównej i wykazywania transakcji w sprawozdaniach

finansowych,

- ewidencję księgową, informacje uzupełniające i konkretne konta w sprawozdaniach finansowych, używane do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji, w tym procedury korygowania błędnych informacji i przenoszenia informacji do księgi głównej,
- odzwierciedlanie w systemie informacyjnym zdarzeń i warunków niebędących transakcjami, a znaczących dla sprawozdań finansowych,
- proces sprawozdawczości finansowej stosowany przy sporządzaniu sprawozdań finansowych jednostki kontrolowanej, w tym znaczące szacunki księgowo i ujawnienia,
- mechanizmy kontroli wewnętrznej obejmujące zapisy księgowo, w tym niestandardowe zapisy księgowo stosowane do rejestrowania niepowtarzających się transakcji lub korekt,
- stosowne mechanizmy kontroli odnoszące się do zgodności z przepisami,
- mechanizmy kontroli odnoszące się do monitorowania wyników w porównaniu z budżetem,
- mechanizmy kontroli odnoszące się do przekazywania środków budżetowych innym jednostkom kontrolowanym,
- mechanizmy kontroli informacji opatrzonej krajową klauzulą tajności i wrażliwych danych osobowych, takich jak informacje podatkowe i związane ze stanem zdrowia,
- nadzór i inne kontrole przeprowadzane przez strony spoza jednostki kontrolowanej w takich obszarach, jak:
 - zgodność z przepisami prawa i regulacjami, np. prawo zamówień publicznych,
 - wykonanie budżetu,
 - inne obszary zdefiniowane w ustawodawstwie lub uprawnieniach kontrolnych oraz rozliczalność kierownictwa.

91. Kontrola nie wymaga poznania wszystkich kontroli przeprowadzanych dla każdego znaczącego rodzaju transakcji, salda konta i ujawniania w sprawozdaniach finansowych lub każdego stwierdzenia odnoszącego się do nich. Poznanie mechanizmów kontroli jednostki kontrolowanej oraz, jeśli jest to wskazane, mechanizmów kontroli na poziomie całego sektora publicznego, jest jednak niewystarczające, aby sprawdzić ich skuteczność operacyjną, jeśli stopień automatyzacji nie pozwala na spójne wdrażanie tych mechanizmów.

Ocena ryzyka

92. Kontroler powinien ocenić ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia odnoszącego się

do rodzajów transakcji, sald kont i ujawnień, aby stworzyć podstawę do dalszych procedur kontrolnych.

93. Procedury oceny ryzyka mogą obejmować:
- zapytania do członków kierownictwa i personelu jednostki kontrolowanej, którzy w opinii kontrolera mogą dysponować informacjami mogącymi pomóc w identyfikacji ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem,
 - procedury analityczne,
 - obserwację i inspekcję.
94. Należy zidentyfikować i ocenić ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia odnoszącego się do rodzajów transakcji, sald kont i ujawnień, aby stworzyć podstawę do projektowania i przeprowadzania dalszych procedur kontrolnych. W tym celu kontroler musi:
- zidentyfikować ryzyko poprzez proces poznawania jednostki kontrolowanej i jej otoczenia, badając mechanizmy kontrolne odnoszące się do ryzyka i biorąc pod uwagę rodzaje transakcji, salda kont i ujawnienia w sprawozdaniach finansowych,
 - ocenić zidentyfikowane ryzyko i określić, czy odnosi się ono w sposób rozległy do sprawozdań finansowych jako całości i może potencjalnie wpłynąć na wiele stwierdzeń,
 - powiązać zidentyfikowane ryzyko z problemami, jakie mogą wystąpić na poziomie stwierdzeń, uwzględniając mechanizmy kontroli, które kontroler chce przetestować,
 - rozważyć prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształcenia, w tym możliwość wystąpienia wielu zniekształceń oraz to, czy potencjalne zniekształcenia są na tyle duże, by uznać je za istotne.
95. W ramach oceny ryzyka kontroler ustala, czy którekolwiek ze zidentyfikowanych ryzyk, zgodnie z osądem kontrolera, jest znaczące. Kierując się tym osądem, kontroler powinien wykluczyć wpływ mechanizmów kontroli wewnętrznej na ryzyko. Oceniając, które zagrożenia są znaczące, kontroler musi rozważyć przynajmniej następujące kwestie:
- czy ryzyko jest ryzykiem oszustwa,
 - czy ryzyko jest związane z ostatnimi znaczącymi wydarzeniami w sferze gospodarki, księgowości lub innymi wydarzeniami i dlatego wymaga szczególnej uwagi,
 - złożoność transakcji,
 - czy ryzyko obejmuje znaczące transakcje z powiązаныmi stronami,
 - stopień subiektywizmu w pomiarze informacji finansowych związanych z ryzykiem, a w szczególności pomiary cechujące się szerokim spektrum niepewności pomiaru,

- czy ryzyko obejmuje znaczące transakcje wychodzące poza zwykłą działalność gospodarczą jednostki kontrolowanej lub takie, które z innych powodów wydają się nietypowe,
 - czy ryzyko ma również wpływ na zgodność z przepisami prawa i regulacjami.
96. Rozpoznanie i ocena ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia, zarówno na poziomie sprawozdań finansowych, jak i stwierdzeń, oraz powiązane mechanizmy kontroli wewnętrznej poznane przez kontrolera muszą być dostatecznie udokumentowane.

Reakcja na ocenione ryzyko

97. Kontroler powinien działać odpowiednio do uzyskanej oceny ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych.

98. Reakcja na ocenione ryzyko obejmuje zaprojektowanie procedur, które dotyczą ryzyk, np. procedur badań bezpośrednich i testów mechanizmów kontrolnych¹³. Procedury badań bezpośrednich obejmują badania szczegółowe i bezpośrednie analizy rodzajów transakcji, sald kont i ujawnień.
99. Charakter, czas i zakres czynności kontrolnych są oparte na ocenionym ryzyku wystąpienia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń i odpowiadają na to ryzyko. Projektując niezbędne czynności kontrolne, kontroler powinien rozważyć przyczyny ocenionego ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla każdego rodzaju transakcji, salda konta i ujawnienia. Takimi przyczynami mogą być między innymi ryzyko nieodłączne transakcji (prawdopodobieństwo istotnego zniekształcenia z powodu określonych cech rodzaju transakcji, salda konta lub ujawnienia) oraz ryzyko zawodności systemu kontroli wewnętrznej jednostki (zależnie od tego, czy ocena ryzyka uwzględnia stosowne mechanizmy kontroli wewnętrznej).
100. Badanie ryzyka zawodności systemu kontroli wewnętrznej wymaga, aby kontroler uzyskał dowody na skuteczne działanie mechanizmów kontroli wewnętrznej (tj. kontroler zamierza polegać na skuteczności operacyjnej mechanizmów kontroli wewnętrznej przy ustalaniu charakteru, czasu i zakresu procedur badań bezpośrednich).
101. Projektując i przeprowadzając badania stosownych mechanizmów kontroli wewnętrznej w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów co do ich skuteczności operacyjnej, kontroler powinien wziąć pod uwagę, że im bardziej polega się na skuteczności systemu kontroli wewnętrznej, tym bardziej przekonujące powinny być uzyskane dowody badania.
102. Kontroler powinien zaprojektować i przeprowadzić procedury badań bezpośrednich dla każdego istotnego rodzaju transakcji, salda konta i ujawnienia, niezależnie od ocenionego ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia.

¹³ Zwane również badaniami wiarygodności i badaniami zgodności (przyp. red.).

103. Kontroler powinien zawsze przeprowadzić badanie bezpośrednie, niezależnie od tego, czy mechanizmy kontroli wewnętrznej zostały zbadane. Ponadto, jeśli kontroler ustalił, że ocenione ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia jest znaczące, należy przeprowadzić procedury badań bezpośrednich, które odpowiadają konkretnie na to ryzyko. Jeśli podejście do znaczącego ryzyka zakłada jedynie procedury badań bezpośrednich, procedury te powinny zawierać badania szczegółowe.

Uwagi dotyczące oszustwa w kontroli sprawozdań finansowych

104. Kontroler powinien rozpoznać i ocenić ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych w wyniku oszustwa, uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące ocenionego ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia w wyniku oszustwa oraz odpowiednio zareagować na oszustwo lub podejrzewane oszustwo zidentyfikowane w trakcie kontroli.

105. Za zapobieganie oszustwom i ich wykrywanie odpowiada przede wszystkim kierownictwo jednostki i osoby odpowiedzialne za sprawowanie nadzoru nad jednostką. Ważne jest, aby kierownictwo, pod kontrolą osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką, zdecydowanie podkreślało zapobieganie oszustwom (ograniczanie możliwości wystąpienia oszustwa) oraz powstrzymywanie oszustw (zniechęcanie poszczególnych osób do popełnienia oszustwa poprzez duże prawdopodobieństwo wykrycia). Kontroler odpowiada za uzyskanie racjonalnego zapewnienia o tym, że sprawozdania finansowe jako całość są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

106. Zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych mogą wystąpić z powodu oszustwa albo z powodu błędu. Czynnikiem decydującym jest to, czy działanie prowadzące do zniekształcenia było umyślnie czy nieumyślnie. Chociaż oszustwo jest szerokim pojęciem prawnym, kontroler uwzględnia jedynie oszustwo powodujące istotne zniekształcenie w sprawozdaniach finansowych. Dla kontrolera ważne są dwa rodzaje umyślnych zniekształceń: zniekształcenia spowodowane fałszywą sprawozdawczością finansową i wynikające ze sprzeniewierzenia majątku.

107. Kontroler powinien zachować zawodowy sceptycyzm w trakcie kontroli, zdając sobie sprawę z możliwości wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń dla rodzajów transakcji, sald kont i ujawnień, niezależnie od tego, czy wcześniejsze doświadczenia kontrolera świadczą o rzetelności i uczciwości kierownictwa oraz osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką. Przeprowadzając procedury oceny ryzyka i powiązane czynności w celu poznania jednostki kontrolowanej i jej otoczenia, kontroler powinien starać się uzyskać informacje, które mogą być wykorzystane do rozpoznania ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

108. Obszary, w których kontrolerzy powinni być wyczuleni na ryzyko oszustwa prowadzące do istotnego zniekształcenia, mogą obejmować zamówienia, granty, prywatyzacje, umyślne podanie nieprawdziwych wyników lub informacji i nadużycie uprawnień lub władzy. Podczas opracowywania standardów opartych na tych podstawowych zasadach, przydatne mogą być wskazówki dotyczące obszarów ryzyka wystąpienia oszustwa zawarte w ISSAI 1240.
109. Wymogi zgłaszania oszustwa w sektorze publicznym mogą podlegać określonym klauzulom w uprawnieniach kontrolnych lub powiązanych przepisach prawa lub regulacjach. Może też istnieć wymóg, aby kontroler komunikował takie problemy stronom spoza jednostki kontrolowanej, takim jak urzędy regulacyjne i wykonawcze. W niektórych środowiskach może istnieć określony obowiązek informowania organów śledczych o przejawach wskazujących na oszustwo, a nawet współpracy z tymi organami w celu ustalania, czy oszustwo lub nadużycie miało miejsce. W innych środowiskach kontrolerzy mogą być zobligowani do zgłaszania okoliczności, które wskazują na możliwość oszustwa lub nadużycia, kompetentnym organom sądowniczym lub odpowiednim przedstawicielom rządu, lub ustawodawcy, np. prokuratorom, policji lub (jeśli dotyczy to legislacji) podlegającym stronom trzecim. Kontrolerzy powinni też mieć na uwadze, że korzystanie ze środków publicznych zwykle zwiększa rangę oszustwa. W konsekwencji kontrolerzy muszą odpowiadać na oczekiwania społeczeństwa w odniesieniu do wykrywania oszustwa.

ISSAI 1240 odnosi się do możliwości rozszerzenia obowiązków sprawozdawczych w sektorze publicznym, tak aby zapobiec obawom dotyczącym rozliczalności publicznej.

Uwagi dotyczące kontynuacji działalności

- 110. Kontroler powinien rozważyć, czy istnieją zdarzenia lub warunki, które mogą wzbudzić znaczne wątpliwości w zakresie zdolności jednostki kontrolowanej do kontynuacji działalności.**
111. Sprawozdania finansowe są zwykle sporządzane w oparciu o założenie, że jednostka kontrolowana będzie kontynuować działalność i nadal wypełniać swoje obowiązki ustawowe w przewidywalnej przyszłości. Oceniając, czy założenie kontynuacji działalności jest zasadne, osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych biorą pod uwagę wszystkie dostępne informacje dotyczące przewidywalnej przyszłości. Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia sporządza się w oparciu o zasadę kontynuacji działalności, chyba że ustawodawca zdecydował o likwidacji jednostki lub że powinna ona zakończyć działanie.
112. Pojęcie kontynuacji działalności może nie dotyczyć lub dotyczyć w niewielkim stopniu „zwykłych“ jednostek sektora publicznego, takich jak te, które są finansowane ze środków budżetowych. Gdy takie organizacje są likwidowane lub łączone z innymi, ich zobowiązania i aktywa zwykle są przejmowane przez inne jednostki sektora

publicznego. Ta zasada może nie dotyczyć niektórych rodzajów podmiotów, takich jak przedsiębiorstwa państwowe i wspólne przedsięwzięcia z innymi kontrahentami (w tym jednostkami sektora prywatnego posiadającymi formę prawną zapewniającą ograniczenie odpowiedzialności właściciela). Wdrażaniem programów publicznych mogą również zajmować się organizacje sektora prywatnego, takie jak organizacje pozarządowe i prywatne przedsiębiorstwa, ale programy te mogą być nadal kontrolowane przez NOK. Ogólna tendencja w kierunku outsourcingu sprawia, że zasada kontynuacji działalności i osąd kontrolera w tym zakresie są coraz istotniejsze w kontroli sektora publicznego.

113. Niektóre ramy sprawozdawczości finansowej zawierają wyraźny wymóg, aby kierownictwo dokonywało określonej oceny zdolności jednostki kontrolowanej do kontynuacji działalności, a także standardy odnoszące się do kwestii, które należy wziąć pod uwagę, oraz ujawnień, których należy dokonać. Ponieważ założenie kontynuacji działalności jest podstawową zasadą sporządzania sprawozdań finansowych, kierownictwo musi oceniać zdolność jednostki kontrolowanej do kontynuacji działalności, nawet jeśli ramy sprawozdawczości finansowej wyraźnie tego nie wymagają.
114. Kontroler powinien uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody kontroli dotyczące przydatności stosowania przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych. Powinien on także stwierdzić, czy istnieje jakakolwiek istotna niepewność dotycząca zdolności jednostki kontrolowanej do kontynuacji działalności. Jeśli sprawozdania finansowe zostały sporządzone w oparciu o zasadę kontynuacji działalności, ale zdaniem kontrolera zastosowanie założenia kontynuacji działalności jest nieodpowiednie, kontroler powinien wyrazić opinię negatywną. Jeśli kontroler dojdzie do wniosku, że zastosowanie założenia kontynuacji działalności jest odpowiednie w danych okolicznościach i dokonano stosownego ujawniania w sprawozdaniach finansowych, ale mimo to istnieje istotna niepewność, kontroler powinien wyrazić opinię bez zastrzeżeń oraz dodać *Paragraf objaśniający*. Jeśli nie dokonano takiego ujawniania w sprawozdaniach finansowych, kontroler powinien wyrazić opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, w zależności od sytuacji, zgodnie z ISSAI 1705¹⁴.
115. Zakres ustaleń będzie zależał od konkretnych przypadków, a oceny założenia kontynuacji działalności nie dokonuje się na podstawie badań wypłacalności zwykle stosowanych w przypadku przedsiębiorstw. W określonych okolicznościach, gdy standardowe badania kontynuacji działalności w oparciu o płynność i wypłacalność mogą przemawiać na niekorzyść jednostki, inne czynniki mogą sugerować, że jednostka kontrolowana jest jednak zdolna do kontynuowania działalności. Na przykład:

¹⁴ ISSAI 1705 – *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*.

- Przy ocenie zdolności do kontynuacji działalności sektora publicznego niektóre jednostki kontrolowane będą oceniane jako zdolne do kontynuacji działalności ze względu na ich uprawnienia do ustanawiania opłat lub podatków, nawet jeśli przez dłuższy czas funkcjonują z ujemnym wynikiem aktywów/kapitału własnego netto;
- Ocena sprawozdania z sytuacji finansowej pojedynczej jednostki kontrolowanej na dzień sprawozdawczy może sugerować, że nie należy stosować założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu jej sprawozdań finansowych. Jednak mogą istnieć wieloletnie umowy finansowania lub inne porozumienia, które zapewnią kontynuację działalności tej jednostki.

116. Ogólnie rzecz biorąc, ustalenie, czy założenie kontynuacji działalności jest odpowiednie, dotyczy poszczególnych jednostek kontrolowanych, a nie całego sektora publicznego. W przypadku poszczególnych jednostek kontrolowanych, zanim osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych dojdą do wniosku, że zastosowanie założenia kontynuacji działalności jest odpowiednie, mogą być one zmuszone do rozważenia szerokiego spektrum czynników dotyczących bieżących i oczekiwanych wyników, potencjalnej lub ogłoszonej restrukturyzacji jednostek organizacyjnych, szacunków dotyczących dochodu lub prawdopodobieństwa kontynuacji finansowania z budżetu państwa oraz potencjalnych źródeł zastępczego finansowania.

117. Podczas przeprowadzania procedur oceny ryzyka kontroler powinien rozważyć, czy istnieją jakiegokolwiek zdarzenia lub warunki, które mogą wzbudzić znaczące wątpliwości w zakresie zdolności jednostki kontrolowanej do kontynuacji działalności. Formułując pogląd na temat zdolności jednostki kontrolowanej do kontynuowania działalności, kontroler powinien zbadać dwa odrębne, lecz czasami nakładające się na siebie czynniki:

- większe ryzyko związane ze zmianami w kierunkach polityki (np. w przypadku zmian w rządzie),
- mniej powszechne ryzyko operacyjne lub biznesowe (np. gdy jednostka kontrolowana posiada niewystarczający kapitał obrotowy, aby kontynuować swoją działalność na obecnym poziomie).

Uwagi dotyczące przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdań finansowych

118. Kontroler powinien rozpoznać ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego bezpośrednio i istotną niezgodnością z przepisami prawa i regulacjami. Identyfikacja takiego ryzyka powinna być oparta na ogólnym poznaniu ram prawnych i regulacyjnych obowiązujących w określonym środowisku, w którym działa jednostka kontrolowana, a także tego, jak jednostka kontrolowana stosuje się do tych ram.

Kontroler powinien uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody kontroli dotyczące zgodności z przepisami prawa i regulacjami, które, jak się ogólnie uznaje, mają bezpośredni i istotny wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych.

119. Kontroler powinien uzyskać wystarczającą pewność, że sprawozdania finansowe jako całość są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem. Kontroler nie jest jednak odpowiedzialny za zapobieganie niezgodności i nie można oczekiwać, że wykryje on wszystkie przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji.
120. Przeprowadzając badanie sprawozdań finansowych zgodnie ze standardami opartymi na ISSAI 200 lub z nim zgodnymi, kontroler musi dysponować wiedzą na temat ram prawnych i regulacyjnych dotyczących danej jednostki.
- Wpływ przepisów prawa i regulacji na sprawozdania finansowe znacząco się różni. Przepisy prawa i regulacje, którym podlega jednostka, stanowią obowiązujące ramy prawne i regulacyjne. Postanowienia niektórych przepisów prawa i regulacji mają bezpośredni wpływ na sprawozdania finansowe, determinując charakter kwot i ujawnień. Inne przepisy prawa i regulacje muszą być przestrzegane przez kierownictwo lub wyznaczają warunki, na jakich jednostka kontrolowana może prowadzić swoją działalność, jednak nie mają one bezpośredniego wpływu na sprawozdania finansowe jednostki.
122. Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami może skutkować grzywną, procesem sądowym lub innymi konsekwencjami dla jednostki kontrolowanej, mogącymi mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe.
123. W sektorze publicznym przyznawanie przez agencję grantów i dotacji może podlegać określonym przepisom prawa i regulacjom, które mają bezpośredni wpływ na sprawozdania finansowe. Ramy sprawozdawczości finansowej mogą często obejmować też informacje, takie jak sprawozdanie z wykonania budżetu, sprawozdanie z podziału środków lub sprawozdanie z wyników działalności. Jeśli ramy sprawozdawczości finansowej obejmują takie informacje, kontroler może być zmuszony do uwzględnienia określonych przepisów prawa i regulacji, które mogą wpływać na nie bezpośrednio lub pośrednio.
124. Kwestie związane z niezgodnością z przepisami prawa i regulacjami, które zauważy kontroler w trakcie kontroli, powinny być komunikowane osobom odpowiedzialnym za sprawowanie nadzoru nad jednostką, chyba że są wyraźnie bez znaczenia. Jednak uprawnienia kontrolne lub obowiązki jednostek sektora publicznego wynikające z ustawodawstwa, regulacji, rozporządzeń ministerialnych, wymogów polityki rządowej lub uchwał władzy ustawodawczej mogą służyć dodatkowym celom, takim jak obowiązek zgłaszania wszystkich przypadków niezgodności z przepisami, nawet jeśli są one wyraźnie bez znaczenia.

125. Ten szerszy zakres sprawozdawczości może na przykład obejmować obowiązek wyrażania odrębnej opinii dotyczącej zgodności działania jednostki kontrolowanej z przepisami prawa i regulacjami lub zgłaszania przypadków niezgodności. Te dodatkowe cele są omawiane w ISSAI 400 – *Podstawowe zasady kontroli zgodności* i w powiązanych wytycznych¹⁵. Jednak, nawet jeśli nie istnieją takie dodatkowe cele, może występować ogólne oczekiwanie społeczne co do zgłaszania przez kontrolera niezgodności z przepisami. Kontrolerzy powinni więc brać pod uwagę takie oczekiwania i być wyczulonymi na przypadki niezgodności.

Dowody kontroli

126. Kontroler powinien przeprowadzić procedury kontroli w taki sposób, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody kontroli i tym samym wyciągnąć wnioski, na których zostanie oparta jego opinia.

127. Procedury kontroli powinny w danych okolicznościach być odpowiednie, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody kontroli. Dowody kontroli obejmują informacje zawarte w ewidencji księgowej stanowiącej podstawę sprawozdań finansowych i w innych źródłach. Kontroler powinien rozważyć zarówno stosowność, jak i wiarygodność informacji, które mają być użyte jako dowody kontroli. Badanie sprawozdań finansowych nie obejmuje poświadczenia autentyczności dokumentów. Nie oczekuje się też od kontrolera bycia ekspertem od takiego poświadczenia, nie jest on też szkoleny w tym zakresie. Kontroler powinien jednak rozpatrywać wiarygodność informacji, które mają być wykorzystane jako dowody, w tym kopii, faksów, dokumentacji filmowej, cyfrowej i innych dokumentów elektronicznych, a tam, gdzie to wskazane, brać pod uwagę kontrolę wewnętrzną nad sporządzaniem i prowadzeniem tej dokumentacji.

128. Dowody kontroli powinny być wystarczające i odpowiednie. Wystarczalność jest miarą ilości dowodów, natomiast odpowiedniość odnosi się do jakości dowodów – ich stosowności i wiarygodności. Wymagana ilość dowodów zależy od ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia informacji dotyczących przedmiotu kontroli (im większe ryzyko, tym więcej dowodów może być wymaganych) oraz jakości takich dowodów (im wyższa jakość, tym mniej dowodów może być wymaganych). Tym samym wystarczalność i odpowiedniość dowodów są ze sobą wzajemnie powiązane. Samo uzyskanie większej ilości dowodów nie zrekompensuje jednak ich niskiej jakości.

129. Na wiarygodność dowodów wpływ ma ich źródło i charakter. Wiarygodność zależy też od określonych okoliczności, w których zostały pozyskane dowody. Dokonywanie uogólnienia co do wiarygodności różnych rodzajów dowodów jest dopuszczalne, ale z ważnymi wyjątkami. Nawet jeśli dowody zostały pozyskane ze źródeł zewnętrznych

¹⁵ ISSAI 4000 – *Wytyczne kontroli zgodności – ogólne wprowadzenie* i ISSAI 4200 – *Wytyczne kontroli zgodności odnoszące się do badania sprawozdań finansowych*.

wobec jednostki kontrolowanej, np. potwierdzeń zewnętrznych, mogą istnieć okoliczności wpływające na wiarygodność tych informacji. Zdając sobie sprawę z istnienia wyjątków, można wymienić następujące przydatne uogólnienia dotyczące wiarygodności dowodów:

- Dowody są bardziej wiarygodne, jeśli zostały pozyskane z niezależnego źródła poza jednostką kontrolowaną.
- Dowody pozyskane wewnątrz jednostki są bardziej wiarygodne, jeśli odpowiednie mechanizmy kontroli wewnętrznej działają skutecznie.
- Dowody uzyskane bezpośrednio przez kontrolera (np. poprzez obserwację zastosowania mechanizmu kontroli wewnętrznej) są bardziej wiarygodne niż dowody uzyskane pośrednio lub poprzez wnioskowanie (np. poprzez zapytanie dotyczące zastosowania mechanizmu kontroli wewnętrznej).
- Dowody są bardziej wiarygodne, jeśli istnieją w formie udokumentowanej, papierowej, elektronicznej lub powstały z zastosowaniem innych mediów (np. pisemny raport sporządzony w trakcie spotkania jest bardziej wiarygodny niż ustne przekazanie tego, co było omawiane na spotkaniu, po jego zakończeniu).
- Dowody uzyskane z oryginalnych dokumentów są bardziej wiarygodne niż te uzyskane z kopii lub faksów.

130. Większe zapewnienie zwykle dają spójne dowody pozyskane z różnych źródeł lub o różnym charakterze, niż poszczególne dowody rozpatrywane oddzielnie. Ponadto, jeśli uzyskano dowody z różnych źródeł lub o różnym charakterze, możliwa jest identyfikacja poszczególnych niewiarygodnych dowodów.

131. Dowody kontroli można uzyskać, badając ewidencję księgową. Należy uwzględnić zarówno informacje popierające i potwierdzające stwierdzenia kierownictwa, jak i informacje stojące w sprzeczności z tymi stwierdzeniami. W przypadku sprawozdań finansowych w sektorze publicznym kierownictwo często może twierdzić, że transakcje i zdarzenia zostały przeprowadzone zgodnie z ustawodawstwem lub odpowiednim przepisem, i takie stwierdzenia mogą mieścić się w zakresie kontroli finansowej. Może być także niezbędne, aby kontrolerzy sektora publicznego podczas opracowywania lub przyjmowania standardów w takich przypadkach uwzględniali wymagania i wskazówki zawarte w *Podstawowych zasadach kontroli zgodności* oraz powiązane wytyczne¹⁶.

132. Przyjmując lub opracowując standardy kontroli, NOK powinny również brać pod uwagę potrzebę stworzenia wymogów w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów w odniesieniu do:

- wykorzystania potwierdzeń zewnętrznych jako dowodów kontroli,

¹⁶ ISSAI 400, 4000 i 4200.

- dowodów kontroli pozyskanych za pomocą procedur analitycznych i różnych technik dobierania próby do kontroli,
- dowodów kontroli pozyskanych przy użyciu wyceny w wartości godziwej, jeśli jest to stosowne,
- dowodów kontroli, w przypadku gdy jednostka kontrolowana posiada podmioty powiązane,
- dowodów kontroli pozyskanych za pomocą firm usługowych, z których korzysta jednostka kontrolowana,
- dowodów kontroli pozyskanych dzięki funkcjonowaniu audytu wewnętrznego lub, jeśli zezwala na to prawo i regulacje oraz jest to stosowne, przy bezpośredniej pomocy audytorów wewnętrznych,
- dowodów kontroli pozyskanych od ekspertów zewnętrznych,
- korzystania z pisemnych oświadczeń na poparcie dowodów kontroli.

Dalsze wskazówki dotyczące takich procedur i wymogów zawarte w ISSAI na poziomie 4 mogą być pomocne podczas opracowywania przez NOK kolejnych wymogów w tych obszarach.

133. Kontrolerzy w określonych środowiskach, np. trybunałach obrachunkowych, mogą podlegać przepisom prawa i regulacjom wymagających od nich rozumienia i przestrzegania konkretnych procedur związanych z zasadami dotyczącymi dowodów. Kontrolerzy z sektora publicznego powinni zapoznać się z wszelkimi politykami i procedurami tego typu, które opisują dodatkowe wymagania dotyczące dowodów kontroli i mają na celu zapewnienie przestrzegania odpowiednich zasad.

Rozpatrywanie późniejszych zdarzeń

134. Kontroler powinien uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody kontroli o tym, że zostały zidentyfikowane zdarzenia występujące pomiędzy datą sprawozdań finansowych a datą raportu kontrolera, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych. Kontroler powinien też wykazać się właściwą reakcją na fakty, o których dowiedział się po dacie raportu z kontroli, a które, jeśli byłyby wówczas znane, mogłyby mieć wpływ na zmianę tego raportu.

135. Procedury powinny być zaprojektowane w najlepszy możliwy sposób, aby objąć okres od daty sprawozdań finansowych do daty raportu kontrolera. Kontroler nie musi jednak przeprowadzać dodatkowych procedur kontroli dotyczących kwestii, co do których wcześniejsze procedury kontroli dostarczyły zadowalających wniosków. Niektóre rodzaje późniejszych zdarzeń (występujących po dacie sprawozdań finansowych) mogą mieć wpływ na sprawozdania finansowe. Wiele ram sprawozdawczości finansowej odnosi się w szczególności do takich zdarzeń. Zwykle wyróżnia się dwa rodzaje zdarzeń:

- a) zdarzenia dostarczające dowodów na temat warunków, które istniały w dniu bilansowym,
- b) zdarzenia dostarczające dowodów na temat warunków, które pojawiły się po dniu bilansowym.

136. Procedury pozyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli mogą obejmować:

- zapoznanie się z wszelkimi procedurami wprowadzonymi przez kierownictwo w celu ustalenia, czy późniejsze zdarzenia zostały zidentyfikowane,
- zapytania do członków kierownictwa,
- analizę protokołów,
- analizę najbardziej aktualnych śródrocznych sprawozdań finansowych jednostki, jeśli takie istnieją.

Na etapie zapytań do członków kierownictwa kontrolerzy mogą mieć potrzebę rozpatrzenia późniejszych zdarzeń, które są ważne z perspektywy realizacji przez jednostkę publiczną jej celów programowych i tym samym mogą mieć wpływ na prezentację informacji na temat wyników działalności w sprawozdaniach finansowych.

137. Kontroler nie ma obowiązku przeprowadzać jakichkolwiek procedur kontroli dotyczących sprawozdań finansowych po dacie raportu z kontroli. Jednak, jeśli po dacie raportu kontrolera, ale przed udostępnieniem sprawozdań finansowych, kontroler dowiaduje się o zdarzeniu, które mogłoby mieć wpływ na zmianę raportu z kontroli, gdyby było mu wówczas znane, należy podjąć odpowiednie działania. Takie działania mogą obejmować:

- omówienie tej kwestii z kierownictwem oraz, jeśli jest to wskazane, z osobami odpowiedzialnymi za sprawowanie nadzoru nad jednostką,
- ustalenie, czy sprawozdania finansowe wymagają zmian, a jeśli tak,
- zwrócenie się z zapytaniem do kierownictwa o to, jak zamierza rozwiązać tę kwestię w sprawozdaniach finansowych.

138. Może się zdarzyć, że kierownictwo nie podejmie niezbędnych kroków w celu zapewnienia, że wszyscy, którzy otrzymali sprawozdania finansowe, jeśli są już one udostępnione, zostali poinformowani o tej sytuacji i nie wprowadzi do sprawozdań finansowych zmian, które kontroler uważa za konieczne. W takiej sytuacji kontroler powinien powiadomić kierownictwo i osoby odpowiedzialne za sprawowanie nadzoru nad jednostką, że będzie on starał się zapobiec temu, aby polegano na jego raporcie. Może to wymagać skorzystania z porady prawnej oraz zgłoszenia do odpowiedniego organu ustawowego. Dalsze wskazówki zawarte są w ISSAI 1560¹⁷.

¹⁷ ISSAI 1560 – *Późniejsze zdarzenia*.

Ocena zniekształceń

139. Kontroler powinien prowadzić pełną ewidencję zniekształceń zidentyfikowanych podczas kontroli oraz informować kierownictwo i osoby odpowiedzialne za sprawowanie nadzoru nad jednostką, w zależności od sytuacji i w odpowiednim terminie, o wszystkich zniekształceniach wykrytych podczas kontroli.

140. Nieskorygowane zniekształcenia należy oceniać pod kątem istotności, osobno lub łącznie, aby ustalić, jaki wpływ mogą mieć na opinię wyrażoną w raporcie kontrolera.

141. Kontroler powinien poprosić kierownictwo o korektę zniekształceń, a jeśli kierownictwo odmówi skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń, kontroler powinien dowiedzieć się, jaka jest tego przyczyna. Oceniając, czy sprawozdanie finansowe jako całość jest zniekształcone, kontroler powinien rozważyć podane powody niedokonania korekty. Osoby odpowiedzialne za sprawowanie nadzoru nad jednostką powinny zostać poinformowane o nieskorygowanych zniekształceniach oraz wpływie, jaki mogą one mieć, osobno lub łącznie, na opinię wyrażoną w raporcie kontrolera. Kontroler w swoim zawiadomieniu powinien zidentyfikować poszczególne nieskorygowane istotne zniekształcenia w rodzajach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach.

142. Informacje o zniekształceniach, które w oczywisty sposób są nieznaczące, zwykle nie muszą być komunikowane, oprócz sytuacji, w których kontroler jest zobowiązany na mocy przepisów do zgłaszania wszystkich zniekształceń, Kontroler musi ustalić, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne osobno lub łącznie. W tym celu kontroler powinien wziąć pod uwagę:

- rozmiar i charakter zniekształceń w odniesieniu zarówno do rodzajów transakcji, sald kont i ujawnień, jak i sprawozdania finansowego jako całości, a także konkretne okoliczności ich wystąpienia,
- wpływ nieskorygowanych zniekształceń z wcześniejszych okresów na odpowiednie rodzaje transakcji, salda kont lub ujawniania oraz sprawozdanie finansowe jako całość.

Dalsze wskazówki dotyczące oceny zniekształceń zawarte są w ISSAI 1450¹⁸.

Formułowanie opinii i raportu na temat sprawozdań finansowych

143. Kontroler powinien sformułować opinię w oparciu o ocenę wniosków, jakie wyciągnął na podstawie dowodów kontroli na temat tego, czy sprawozdania finansowe jako całość są sporządzone zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej. Opinia ta powinna zostać jasno wyrażona w pisemnym raporcie, w którym także zostanie przedstawiona podstawa opinii.

¹⁸ ISSAI 1450 - Ocena zniekształceń zidentyfikowanych w trakcie kontroli.

144. Cele kontroli finansowej w sektorze publicznym są często szersze niż samo wyrażenie opinii w sprawie zgodności sporządzania sprawozdań finansowych we wszystkich istotnych aspektach z odpowiednimi ramami tej sprawozdawczości. Uprawnienia kontrolne, ustawodawstwo, regulacja, rozporządzenie ministerialne, wymogi polityki rządu lub uchwały władzy ustawodawczej mogą zawierać dodatkowe cele, równie ważne jak opinia na temat sprawozdań finansowych. Te dodatkowe cele mogą obejmować obowiązki kontrolne i sprawozdawcze w odniesieniu do np. wszelkich ustaleń dotyczących niezgodności z przepisami. Jednak, nawet jeśli nie zostały ustalone dodatkowe cele, mogą istnieć oczekiwania społeczne dotyczące sporządzania raportów z niezgodności z przepisami lub skuteczności mechanizmów kontroli wewnętrznej.
145. Kontrolerzy, których obowiązki dotyczą opracowania raportu w sprawie zgodności lub niezgodności z przepisami, mogą uwzględnić *Podstawowe zasady kontroli zgodności* i powiązane wytyczne¹⁹.
146. W celu sformułowania opinii kontroler musi najpierw ustalić, czy uzyskał on racjonalną pewność, że sprawozdania finansowe jako całość są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem. Konkluzja powinna uwzględniać:
- a) czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody,
 - b) czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne osobno lub łącznie,
 - c) wydaną przez kontrolera ocenę następujących kwestii, które są brane pod uwagę przy ustaleniu formy opinii:
 - Czy sprawozdania finansowe we wszystkich istotnych aspektach są sporządzone zgodnie z wymogami odpowiednich ram sprawozdawczości finansowej, włączając aspekty jakościowe praktyki rachunkowości jednostki, np. możliwy subiektywizm osądów kierownictwa?
 - Czy sprawozdania finansowe odpowiednio ujawniają znaczące wybrane i stosowane zasady (politykę) rachunkowości?
 - Czy wybrane i stosowane zasady (polityka) rachunkowości są zgodne z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej i czy są właściwe?
 - Czy szacunki księgowe kierownictwa są uzasadnione?
 - Czy informacje prezentowane w sprawozdaniach finansowych są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe?
 - Czy sprawozdania finansowe zawierają odpowiednie ujawnienia pozwalające przewidywanym użytkownikom zrozumieć wpływ istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazane w sprawozdaniu finansowych?

¹⁹ ISSAI 400, 4000 i 4200.

- Czy terminologia użyta w sprawozdaniach finansowych, włączając tytuły poszczególnych sprawozdań, jest odpowiednia?
 - Czy sprawozdania finansowe adekwatnie odnoszą się do odpowiednich ram sprawozdawczości finansowej lub adekwatnie je opisują?
- d) W przypadku, gdy sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramami rzetelnej prezentacji, wniosek powinien uwzględniać również to, czy w sprawozdaniach finansowych osiągnięto rzetelną prezentację:
- w odniesieniu do ogólnej prezentacji, struktury i treści,
 - w zakresie rzetelnego przedstawienia transakcji i zdarzeń w sprawozdaniach finansowych, w tym w informacji dodatkowej.

Forma opinii

147. Kontroler powinien wyrazić opinię bez zastrzeżeń, jeśli doszedł do wniosku, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej.

Może się zdarzyć, że na podstawie uzyskanych dowodów kontroler dojdzie do wniosku, że sprawozdania finansowe jako całość nie są wolne od istotnych zniekształceń, lub nie będzie w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli, aby dojść do wniosku, że sprawozdania finansowe są wolne od istotnych zniekształceń. W takiej sytuacji kontroler powinien zmodyfikować opinię w swoim raporcie zgodnie z sekcją „Decyzja na temat rodzaju modyfikacji opinii kontrolera“.

148. Jeśli w sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z wymogami ram rzetelnego prezentowania nie osiągnięto rzetelnej prezentacji, kontroler powinien omówić tę kwestię z kierownictwem i w zależności od wymogów odpowiednich ram sprawozdawczości finansowej i przyjętego rozwiązania tej kwestii ustalić, czy konieczna jest modyfikacja opinii.

Elementy wymagane w raporcie kontrolera

149. Raport kontrolera powinien mieć formę pisemną i zawierać następujące elementy:

- Tytuł, który jasno wskazuje, że jest to raport niezależnego kontrolera.
- Adresata zgodnego z warunkami wykonania zadania.
- Paragraf wprowadzający, w którym (1) określono, czyje sprawozdania finansowe zostały zbadane, (2) oświadczone, że sprawozdania finansowe zostały zbadane, (3) określono tytuł każdego z poszczególnych sprawozdań finansowych, (4) odniesiono się do znaczących zasad (polityki) rachunkowości i innych informacji objaśniających oraz (5) określono datę lub okres objęty sprawozdaniami finansowymi.

- Sekcję zatytułowaną „Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdania finansowe”, stanowiącą o tym, że kierownictwo jest odpowiedzialne za sprawozdania finansowe sporządzane zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej oraz za mechanizmy kontroli wewnętrznej, które służyć mają umożliwieniu sporządzania sprawozdań finansowych wolnych od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.
- Sekcję zatytułowaną „Odpowiedzialność kontrolera”, stanowiącą o tym, że obowiązkiem kontrolera jest wyrażenie opinii opartej na badaniu sprawozdań finansowych oraz opisującą kontrolę jako zbiór procedur służących uzyskaniu dowodów kontroli na temat kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych. Procedury te są zależne od osądu kontrolera, w zakresie m.in. ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych, spowodowanego oszustwem lub błędem. Dokonując oceny ryzyka, kontroler powinien wziąć pod uwagę mechanizmy kontroli wewnętrznej właściwe dla sporządzania przez jednostkę sprawozdań finansowych oraz zaprojektować odpowiednie w danych okolicznościach procedury. Sekcja ta powinna również odnosić się do oceny odpowiedniego stosowania zasad (polityki) rachunkowości i rozsądnych szacunków księgowych kierownictwa, a także ogólnego prezentowania sprawozdań finansowych. Należy stwierdzić, czy kontroler uznaje zgromadzone dowody kontroli za wystarczające i odpowiednie, aby mogły stanowić podstawę jego opinii.
- Sekcję zatytułowaną „Opinia”, w której powinno znaleźć się jedno z poniższych wyrażań, w przypadku opinii bez zastrzeżeń na temat sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramami rzetelnej prezentacji:

Sprawozdania finansowe rzetelnie prezentują, we wszystkich istotnych aspektach, ... zgodnie z [odpowiednimi ramami sprawozdawczymi];

lub

Sprawozdania finansowe przedstawiają prawdziwy i rzetelny obraz ... zgodnie z [odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej].

Jeśli kontroler wyraża opinię bez zastrzeżeń na temat sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramami zgodności, w opinii powinno być zawarte stwierdzenie, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z [odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej].

Jeśli właściwymi ramami sprawozdawczości finansowej nie są MSRSP lub MSSF, kontroler w swojej opinii powinien określić system prawny, z którego pochodzą zastosowane ramy.

- Sekcję zatytułowaną „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” lub noszącą inny tytuł, w zależności od treści, która odnosi się do innych obowiązków sprawozdawczych w raporcie kontrolera na temat spra-

wozdań finansowych. Sekcja ta może być wymagana lub umieszczona z inicjatywy kontrolera.

- Podpis kontrolera.
- Datę określającą dzień uzyskania przez kontrolera wystarczających i odpowiednich dowodów, stanowiących podstawę opinii na temat sprawozdań finansowych, w tym dowodów na to, że:
 - zostały sporządzone wszystkie poszczególne sprawozdania finansowe, łącznie z odnośnymi informacjami dodatkowymi,
 - osoby uprawnione stwierdziły, że biorą odpowiedzialność za sprawozdania finansowe.
- Podstawę prawną postępowania kontrolnego.

150. Poza wydaniem opinii, prawo lub regulacje mogą wymagać od kontrolera raportu zawierającego obserwacje i ustalenia, które nie wpłynęły na opinię, oraz wszelkich wynikających z nich zaleceń. Elementy te powinny być wyraźnie oddzielone od opinii.

Modyfikacje opinii w raporcie kontrolera

151. Kontroler powinien zmodyfikować opinię w raporcie, jeśli na podstawie uzyskanych dowodów doszedł do wniosku, że sprawozdania finansowe jako całość nie są wolne od istotnych zniekształceń, lub nie udało mu się uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli, pozwalających wywnioskować, że sprawozdania finansowe jako całość są wolne od istotnych zniekształceń. Kontrolerzy mogą wydać trzy rodzaje opinii zmodyfikowanej: opinię z zastrzeżeniem, opinię negatywną i odstąpienie od wyrażenia opinii.

Decyzja na temat rodzaju modyfikacji opinii kontrolera

152. Decyzja o tym, który rodzaj opinii zmodyfikowanej jest odpowiedni, zależy od:

- Charakteru problemu, który spowodował modyfikację, tj. od tego, czy sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone, czy mogą być istotnie zniekształcone, ponieważ nie było możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli,
- Osądu kontrolera co do rozległości skutków lub możliwych skutków danego problemu dla sprawozdań finansowych.

153. Kontroler powinien wyrazić opinię z zastrzeżeniem, jeśli: (1) po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli dojdzie do wniosku, że zniekształcenia, osobno lub łącznie, są istotne dla sprawozdań finansowych, ale nie są rozległe, lub (2) nie udało mu się uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli służących za podstawę opinii, natomiast doszedł on do wniosku, że wszelkie niewykryte zniekształcenia sprawozdań finansowych mogą być istotne, ale nie rozległe.

154. Kontroler powinien wyrazić opinię negatywną, jeśli po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli dojdzie do wniosku, że zniekształcenia, osobno lub łącznie, są zarówno istotne dla sprawozdań finansowych, jak i rozległe.
155. Kontroler powinien odstąpić od wyrażenia opinii, jeśli nie uzyskawszy wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli służących za podstawę opinii, dojdzie do wniosku, że wszelkie niewykryte zniekształcenia mogą mieć zarówno istotne, jak i rozległe skutki. Jeśli po przyjęciu zadania kontroler dowie się, że kierownictwo ograniczyło zakres kontroli, co zdaniem kontrolera może skutkować koniecznością wyrażenia opinii z zastrzeżeniem lub odstąpienia od wyrażenia opinii, powinien on ubiegać się o zniesienie tego ograniczenia.
156. Wyrażając opinię zmodyfikowaną, kontroler powinien również zmodyfikować tytuł tak, aby był dostosowany do rodzaju opinii. ISSAI 1705²⁰ dostarcza dodatkowych wskazówek dotyczących języka używanego do wyrażania opinii zmodyfikowanej i opisywania odpowiedzialności kontrolera. Zawiera on także przykłady sprawozdań.

Paragrafy objaśniające i paragrafy dotyczące innych kwestii w raporcie kontrolera

157. Jeśli kontroler uzna, że konieczne jest zwrócenie uwagi użytkowników na daną kwestię przedstawioną lub ujawnioną w sprawozdaniach finansowych, która jest kluczowa w ich rozumieniu, ale istnieją wystarczające i odpowiednie dowody na to, że nie jest ona istotnie zniekształcona, wówczas kontroler powinien dodać w raporcie paragraf objaśniający. Paragrafy objaśniające powinny odnosić się jedynie do informacji prezentowanych i ujawnionych w sprawozdaniach finansowych.
158. *Paragraf objaśniający* powinien:
- zostać umieszczony bezpośrednio po opinii,
 - nosić tytuł *Paragraf objaśniający* lub inny odpowiedni,
 - w sposób zrozumiały odnosić się do omawianej kwestii i wskazywać, gdzie w sprawozdaniach finansowych można znaleźć stosowne ujawnienia, które w pełni opisują daną kwestię,
 - zaznaczać, że opinia kontrolera nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do omawianej kwestii.
159. Kontroler może uznać za niezbędne poinformowanie o kwestii, która nie jest przedstawiona ani ujawniona w sprawozdaniach finansowych, ale jego zdaniem jest kluczowa do zrozumienia przez przewidywanych użytkowników obowiązków kontrolera lub raportu z kontroli. Pod warunkiem, że przepisy prawa lub regulacje tego nie zabraniają, kontroler powinien umieścić takie informacje w paragrafie zatytułowanym *Inne kwestie* lub pod innym odpowiednim tytułem. Paragraf ten powinien pojawić się zaraz po opinii i ewentualnym *Paragrafie objaśniającym*.

²⁰ ISSAI 1705 – *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*.

160. Jeśli kontroler zamierza umieścić jeden lub oba z tych paragrafów w raporcie, to powinien poinformować o tym zamierzeniu oraz brzmieniu tych paragrafów osoby odpowiedzialne za sprawowanie nadzoru nad jednostką. Kontroler może być też zobligowany lub samodzielnie podjąć decyzję o powiadomieniu innych stron oprócz osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką, np. ustawodawcy.
161. Uprawnienia lub oczekiwania dotyczące kontroli w sektorze publicznym mogą spowodować, że stosowne będzie umieszczenie *Paragrafu objaśniającego* (dotyczącego kwestii właściwie ujawnionej w sprawozdaniach finansowych) lub *Paragrafu dotyczącego innych kwestii* (na temat informacji nieujawnionych w sprawozdaniach finansowych).

Informacje porównawcze – dane za poprzednie okresy i porównawcze sprawozdania finansowe

162. Informacje porównawcze odnoszą się do kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych dotyczących jednego lub więcej poprzednich okresów. Kontroler powinien ustalić, czy sprawozdania finansowe zawierają informacje porównawcze wymagane przez odpowiednie ramy sprawozdawczości finansowej i czy te informacje są poprawnie zaklasyfikowane. Aby to osiągnąć, kontroler powinien ocenić:
- czy informacje porównawcze zgadzają się z kwotami i innymi ujawnieniami prezentowanymi w poprzednim okresie lub czy – w odpowiednich przypadkach – zostały one przekształcone,
 - czy zasady (polityki) rachunkowości odzwierciedlone w informacjach porównawczych są spójne z tymi, które zastosowano w bieżącym okresie, lub – w razie zmian zasad polityki rachunkowości – czy te zmiany zostały poprawnie zaksięgowane i odpowiednio zaprezentowane i ujawnione.
163. Jeżeli w okresie bieżącym kontroler dowie się o możliwych istotnych zniekształceniach informacji porównawczych, powinien on przeprowadzić dodatkowe procedury kontroli niezbędne w tych okolicznościach do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli w zakresie wystąpienia istotnego zniekształcenia.
164. Informacje porównawcze mogą mieć postać danych za poprzednie okresy, stanowiących integralną część bieżących sprawozdań finansowych; dane takie należy odczytywać jedynie w powiązaniu z kwotami i innymi ujawnieniami dotyczącymi bieżącego okresu. Opinia kontrolera nie powinna odnosić się do prezentowanych danych za poprzednie okresy poza następującymi sytuacjami:
- Jeśli wcześniej sporządzony raport kontrolera za poprzedni okres zawierał opinię z zastrzeżeniem, odstąpienie od wyrażenia opinii lub opinię negatywną oraz jeśli kwestia, która spowodowała modyfikację opinii, jest nierozwiązana, kontroler powinien wyrazić opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną w raporcie na temat sprawozdań finansowych z bieżącego okresu, zmodyfikowaną

z uwzględnieniem danych za poprzednie okresy zawarte w tych sprawozdaniach.

- W przypadku, gdy kontroler uzyska dowody na to, że występuje istotne zniekształcenie w sprawozdaniach finansowych za wcześniejszy okres, na temat których została wydana opinia bez zastrzeżeń, a dane za poprzednie okresy nie zostały odpowiednio przekształcone lub nie dokonano odpowiednich ujawnień, kontroler powinien wyrazić opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną w swoim raporcie na temat sprawozdań finansowych za bieżący okres.
- Jeśli sprawozdania finansowe za poprzedni okres nie były badane, kontroler powinien zaznaczyć w *Paragrafie dotyczącym innych kwestii*, że dane za poprzedni okres nie są zbadane.

Kontroler powinien uwzględnić tę okoliczność w celach porównawczych oraz dla rozważenia istotności w bieżącym roku. Jeśli prezentowane są porównawcze sprawozdania finansowe, opinia kontrolera powinna odnosić się do każdego okresu, którego one dotyczą i którego dotyczy opinia z kontroli.

165. Jeśli przy uwzględnieniu sprawozdań finansowych za poprzedni okres w związku z kontrolą w bieżącym okresie bieżąca opinia kontrolera na temat tych sprawozdań różni się od poprzedniej opinii, kontroler powinien ujawnić rzeczowe przyczyny tej różnicy w *Paragrafie dotyczącym innych kwestii*.
166. Jeśli sprawozdania finansowe za poprzedni okres były badane przez poprzedniego kontrolera, poza wyrażeniem opinii na temat sprawozdań finansowych za okres bieżący, kontroler powinien zaznaczyć w *Paragrafie dotyczącym innych kwestii*:
- fakt badania sprawozdań finansowych za poprzedni okres przez poprzedniego kontrolera,
 - rodzaj opinii wydanej przez poprzedniego kontrolera oraz to, czy opinia została zmodyfikowana, a jeśli tak, to dlaczego,
 - datę poprzedniego raportu (chyba, że raport poprzedniego kontrolera na temat sprawozdań finansowych za poprzedni okres został wydany ponownie z bieżącymi sprawozdaniami finansowymi).
167. Jeśli kontroler dojdzie do wniosku, że sprawozdania finansowe za poprzedni okres, na temat których poprzedni kontroler wydał opinię bez zastrzeżeń, zawierają istotne zniekształcenie, kontroler powinien zgłosić to zniekształcenie do kierownictwa odpowiedzialnego szczebla i osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką oraz poprosić o powiadomienie poprzedniego kontrolera. Jeśli sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zmienione, a poprzedni kontroler zgadza się sporządzić nowy raport na temat zmienionych sprawozdań finansowych, to kontroler powinien uwzględnić w swoim raporcie tylko bieżący okres.
168. Jeśli sprawozdania finansowe za poprzedni okres nie były badane, kontroler powinien zaznaczyć w *Paragrafie dotyczącym innych kwestii*, że porównawcze sprawozdania

finansowe nie są zbadane. Nie zwalnia to kontrolera z konieczności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli potwierdzających, że bilanse otwarcia nie zawierają zniekształceń, które mają istotny wpływ na sprawozdania finansowe za bieżący okres. Dalsze wskazówki dotyczące informacji porównawczych zawarte są w ISSAI 1710²¹.

Obowiązki kontrolera w odniesieniu do pozostałych informacji w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe

169. Kontroler powinien zapoznać się z pozostałymi informacjami w celu zidentyfikowania ewentualnych istotnych niespójności lub istotnych zniekształceń faktów w porównaniu ze zbadanymi sprawozdaniami finansowymi. Jeśli w trakcie zapoznawania się z pozostałymi informacjami kontroler zidentyfikuje istotną niespójność lub istotne zniekształcenie faktów, powinien on ustalić, czy należy wprowadzić zmiany w zbadanych sprawozdaniach finansowych lub pozostałych informacjach. Kontroler powinien podjąć działania, które mogą obejmować modyfikację opinii, wstrzymanie wydania raportu, wycofanie się z zadania (w nielicznych przypadkach, w których jest to dopuszczalne w sektorze publicznym), zawiadomienie osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką lub dołączenie *Paragrafu dotyczącego innych kwestii* w raporcie kontrolera.

170. Jeśli kontroler zidentyfikuje istotną niespójność lub istotne zniekształcenie faktów, a kierownictwo odmówi ich skorygowania, kontroler jest zobligowany powiadomić o tym osoby odpowiedzialne za sprawowanie nadzoru nad jednostką. Kontrolerzy mogą być też zobligowani lub samodzielnie podjąć decyzję o powiadomieniu innych stron oprócz osób odpowiedzialnych za sprawowanie nadzoru nad jednostką, np. ustawodawcy. Dalsze wskazówki na temat obowiązków kontrolera w odniesieniu do pozostałych dokumentów zawiera ISSAI 1720²².

Uwagi szczególne – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z założeniami ramowymi specjalnego przeznaczenia

171. Kontroler jest zobligowany do ustalenia, czy ramy sprawozdawczości finansowej zastosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych są akceptowalne. Podczas badania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia kontroler powinien poznać:

- cel sporządzenia sprawozdań finansowych,
- przewidywanych użytkowników,

²¹ ISSAI 1710 – *Informacje porównawcze – dane za poprzednie okresy i porównawcze sprawozdania finansowe.*

²² ISSAI 1720 – *Obowiązki kontrolera w odniesieniu do pozostałych informacji w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe.*

- kroki podjęte przez kierownictwo w celu ustalenia, że zastosowane ramy sprawozdawczości finansowej są akceptowalne w danych warunkach.
172. Planując i przeprowadzając badanie sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia, kontroler powinien ustalić, czy warunki wykonania zadania wymagają zwrócenia szczególnej uwagi na zastosowanie standardów ISSAI.
173. Formułując opinię i wydając raport na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia, kontroler powinien przestrzegać tych samych wymogów, co w przypadku sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. Raport kontrolera na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia powinien:
- opisywać cel sporządzenia sprawozdań finansowych,
 - odnosić się do odpowiedzialności kierownictwa za ustalenie, że stosowane ramy sprawozdawczości finansowej są akceptowalne w danych okolicznościach, w przypadku gdy kierownictwo może wybrać ramy, które będą stosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.
174. Kontroler powinien dołączyć *Paragraf objaśniający*, informujący użytkowników, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramami specjalnego przeznaczenia i że w związku z tym mogą nie być odpowiednie do innych celów.
175. Dalsze wskazówki dotyczące uwag szczególnych do badań sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramami specjalnego przeznaczenia zawiera ISSAI 1800²³.

Uwagi szczególne – badania sprawozdań finansowych i określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego

176. W przypadku badania pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego kontroler powinien najpierw ustalić, czy badanie jest wykonalne. Podstawowe zasady dotyczą badań pojedynczych sprawozdań finansowych lub określonych elementów sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy kontrolerowi zlecono również badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki. Jeśli kontrolerowi nie zlecono również badania pełnego sprawozdania finansowego, powinien on ustalić, czy badanie pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdań jest zgodne z podstawowymi zasadami opisanymi w odpowiednich standardach kontroli.
177. Kontroler powinien także ustalić, czy zastosowanie danych ram sprawozdawczości finansowej będzie skutkowało prezentacją zapewniającą odpowiednie ujawnienie informacji, które pozwoli przewidywanym użytkownikom zrozumieć informację zawartą w sprawozdaniu finansowym lub w jego określonym elemencie oraz skutki istotnych transakcji i zdarzeń dla tych informacji.

²³ ISSAI 1800 – *Badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia – uwagi szczególne.*

178. Kontroler powinien rozważyć, czy planowana forma opinii jest odpowiednia do warunków danego zadania i w razie konieczności dokonać jej adaptacji.
179. Jeśli zlecono kontrolerowi sporządzenie raportu na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego w związku z zadaniem badania pełnych sprawozdań finansowych jednostki, kontroler powinien wyrazić odrębne opinie do każdego zadania.
180. Jeśli opinia wyrażona w raporcie kontrolera na temat pełnego sprawozdania finansowego jednostki jest zmodyfikowana lub raport zawiera *Paragraf objaśniający* lub *Paragraf dotyczący innych kwestii*, kontroler powinien ustalić, jaki wpływ może to wywrzeć na raport kontrolera na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego. Tam, gdzie jest to wskazane, kontroler powinien zmodyfikować opinię lub umieścić *Paragraf objaśniający* lub *Paragraf dotyczący innych kwestii* w raporcie na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego.
181. Jeśli kontroler dojdzie do wniosku, że konieczne jest wyrażenie opinii negatywnej lub odstępienie od wyrażenia opinii na temat pełnego sprawozdania finansowego jednostki, nie może wydać opinii bez zastrzeżeń na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub jego określonego elementu. Dzieje się tak dlatego, że opinia bez zastrzeżeń stałaby w sprzeczności z opinią negatywną lub odstępieniem od wyrażenia opinii na temat sprawozdań finansowych jako całości. Dodatkowe wymogi i wskazówki dotyczące wydawania sprawozdań w związku z opinią na temat pełnego sprawozdania finansowego znajdują się w ISSAI 1805²⁴.

Uwagi dotyczące badania sprawozdań finansowych grupy (w tym sprawozdania finansowe obejmujące cały sektor publiczny)

182. Kontrolerzy zaangażowani do badania sprawozdań finansowych grupy powinni uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody dotyczące informacji finansowych na temat wszystkich części grupy i procesu konsolidacji, aby wyrazić opinię, czy sprawozdania finansowe całego sektora publicznego są sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej.
183. **Zasady ISSAI 200 mają zastosowanie do wszystkich badań sprawozdań finansowych w sektorze publicznym, zarówno dla części, jak i całości sektora publicznego. Szczególne wymogi i uwagi mogą mieć zastosowanie wówczas, gdy kontroler został zaangażowany do zbadania sprawozdań finansowych grupy, np. sprawozdania całego sektora finansów publicznych. Kontroler przeprowadzający badanie sprawozdań finansowych grupy jest określany mianem kontrolera grupy. Kontroler grupy powinien stworzyć strategię i opracować plan kontroli grupy. Zasady dotyczące poznania**

²⁴ ISSAI 1805 – *Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne.*

jednostki powinny obejmować poznanie grupy, jej części i otoczenia, w tym mechanizmów kontroli wewnętrznej grupy, jak również procesu konsolidacji. Uzyskana w ten sposób wiedza powinna być wystarczająca, aby potwierdzić lub zrewidować wstępną identyfikację elementów, które mogą mieć znaczenie dla sprawozdań finansowych grupy, a także ocenić ryzyko wystąpienia w sprawozdaniach finansowych grupy istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

184. Elementy sprawozdań finansowych grupy mogą obejmować agencje, departamenty, biura, korporacje, fundusze, jednostki organizacyjne, okręgi, wspólne przedsięwzięcia i organizacje pozarządowe. Elementy te mogą być uznane za znaczące:
- jeśli mają szczególne finansowe znaczenie dla grupy,
 - jeśli z powodu ich szczególnego charakteru lub okoliczności mogą one nieść znaczące ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy,
 - jeśli obejmują kwestie, które podnoszą wrażliwość społeczną, np. kwestie dotyczące bezpieczeństwa narodowego, projekty finansowane przez darczyńców lub sprawozdania z przychodów z podatków.
185. W sektorze publicznym może być trudno podjąć decyzję, jakie elementy włączyć do sprawozdań finansowych grupy. Zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej może skutkować wyłączeniem określonego rodzaju agencji, departamentu, biura, korporacji, funduszu, okręgu, wspólnego przedsięwzięcia lub organizacji pozarządowej. W takich przypadkach, jeśli kontroler grupy uważa, że spowoduje to wprowadzającą w błąd prezentację sprawozdań finansowych grupy, może on wziąć pod uwagę, oprócz wpływu na raport kontrolera, także potrzebę przekazania danej kwestii ustawodawcy lub innym odpowiednim urządowi regulacyjnym.
186. W określonych przypadkach ramy sprawozdawczości finansowej mogą nie dostarczać wskazówek dotyczących włączenia do sprawozdań finansowych grupy lub wyłączenia z tych sprawozdań określonego rodzaju agencji, departamentu, biura, korporacji, funduszu, okręgu, wspólnego przedsięwzięcia lub organizacji pozarządowej. W takich przypadkach kontroler grupy może uczestniczyć w dyskusjach pomiędzy kierownictwem grupy a kierownictwem części grupy, aby ustalić, czy ujęcie jednostki w sprawozdaniach finansowych grupy będzie skutkowało rzetelną prezentacją. Trudność ta może odbić się na wykorzystaniu pracy części kontrolerów. Możliwe jest też, że kierownictwo grupy nie zgodzi się na włączenie jednostki w sprawozdania finansowe grupy, co z kolei może ograniczyć możliwość kontrolera grupy do komunikowania się z kontrolerem części grupy i korzystania z jego pracy.
187. W przypadku części, która jest znacząca ze względu na jej szczególne znaczenie finansowe dla grupy, zespół kontrolny grupy lub w jego imieniu kontroler tej grupy, powinien skontrolować informacje finansowe tej części grupy z zastosowaniem progu istotności ustanowionego przez kontrolera grupy. W przypadku części grupy, która jest znacząca z powodu swojego szczególnego charakteru lub okoliczności oraz dlatego, że może wiązać się ze znaczącym ryzykiem wystąpienia istotnego zniekształ-

lenia w sprawozdaniach finansowych grupy, personel kontrolny grupy lub w jego imieniu kontroler tej grupy nie zawsze muszą kontrolować informacje finansowe, ale mogą zastosować określone procedury kontroli dotyczące zidentyfikowanego znaczącego ryzyka. W przypadku jednostek, które nie są znaczące, personel kontrolny grupy powinien przeprowadzić procedury analityczne na poziomie grupy.

188. Przy opracowywaniu lub przyjmowaniu standardów kontroli opartych na *Podstawowych zasadach kontroli finansowej* lub zgodnych z nimi, przydatne może być rozważenie szczegółowych wskazówek dotyczących kontroli grupy zawartych w ISSAI 1600²⁵.

²⁵ ISSAI 1600 – Uwagi szczególne – *Badania sprawozdań finansowych grupy* (w tym praca kontrolerów części grupy).



ISSAI 300

PODSTAWOWE ZASADY KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

Wstęp

1. Standardy zawodowe i wytyczne są niezbędne, aby zapewnić wiarygodność, jakość i profesjonalizm kontroli w sektorze publicznym. *Międzynarodowe Standardy Najwyższych Organów Kontroli* (ISSAI) opracowane przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) służą promowaniu niezależnej i skutecznej kontroli oraz wspieraniu członków INTOSAI w opracowywaniu własnego podejścia zawodowego zgodnie z ich uprawnieniami oraz krajowymi przepisami prawa i regulacjami.
2. *ISSAI 100 – Podstawowe zasady kontroli w sektorze publicznym* zawiera podstawowe zasady kontroli dla sektora publicznego i określa znaczenie standardów ISSAI. *ISSAI 300 – Podstawowe zasady kontroli wykonania zadań* powstał na gruncie ISSAI 100 oraz rozwinął ten standard, dostosowując go do specyficznego kontekstu kontroli wykonania zadań. ISSAI 300 należy odczytywać i rozumieć w połączeniu z ISSAI 100, który również odnosi się do kontroli wykonania zadań.
3. *ISSAI 300 – Podstawowe zasady kontroli wykonania zadań* składa się z trzech sekcji.
 - Sekcja pierwsza wytycza ramy kontroli wykonania zadań oraz podaje odniesienia do odpowiednich ISSAI.
 - Sekcja druga zawiera ogólne zasady dotyczące kontroli wykonania zadań, które kontroler powinien wziąć pod uwagę przed rozpoczęciem procesu kontrolnego oraz w jego trakcie.
 - Sekcja trzecia zawiera zasady dotyczące głównych etapów samego procesu kontrolnego. Każda zasada jest uzupełniona krótkim wyjaśnieniem.

Cel i znaczenie podstawowych zasad kontroli wykonania zadań

4. Celem niniejszego dokumentu jest osiągnięcie powszechnego zrozumienia charakteru kontroli wykonania zadań, w tym zasad, które powinny być stosowane, aby uzyskać wysoki standard kontroli. Zachęca się członków INTOSAI do opracowywania oraz przyjmowania wiążących standardów zgodnych z ISSAI 100 i 300, a także do kierowania się wskazówkami INTOSAI dotyczącymi kontroli wykonania zadań. Seria ISSAI 3000 przedstawia ogólne ramy kontroli wykonania zadań oraz ogólne wytyczne przeprowadzania kontroli, które stanowią podstawę dla NOK-ów przy opracowywaniu własnych standardów krajowych.
5. *Standardy kontroli wykonania zadań* powinny odzwierciedlać potrzebę elastyczności przy opracowywaniu projektu pojedynczego zadania, otwartości i kreatywności kontrolerów podczas wykonywania pracy i osądu zawodowego na wszystkich etapach procesu kontrolnego.

6. INTOSAI zdaje sobie sprawę z tego, że NOK-i mają różniące je między sobą uprawnienia oraz działają w różnych warunkach. Z powodu zróżnicowanej sytuacji oraz struktury poszczególnych NOK-ów nie zawsze standardy lub wytyczne kontroli mogą obejmować wszystkie aspekty ich pracy. NOK-i mogą więc opracowywać wiążące standardy, które są oparte na *Podstawowych zasadach kontroli wykonania zadań* lub z nimi zgodne. Jeśli dany NOK decyduje się oprzeć swoje standardy na *Podstawowych zasadach*, to standardy te powinny pozostawać w zgodzie z tymi zasadami we wszystkich odpowiednich i istotnych aspektach.
7. W przypadku, gdy standardy kontroli danego NOK są oparte na *Podstawowych zasadach kontroli wykonania zadań* lub zgodne z nimi, można zaznaczyć to poprzez następujące oświadczenie:

...Kontrolę przeprowadzono zgodnie ze [standardami] opartymi na [lub zgodnymi z] Podstawowych zasadach kontroli wykonania zadań Międzynarodowych Standardów Najwyższych Organów Kontroli.

Odniesienie to może być zawarte w raporcie z kontroli lub przekazane przez NOK w formie bardziej ogólnej, obejmującej określony zakres zadań.

8. NOK-i mogą przyjąć *Wytyczne kontroli wykonania zadań* (ISSAI 3000-3999) jako wiążące standardy w swojej pracy. Jeżeli NOK postanowił przyjąć te wytyczne, musi ich przestrzegać we wszystkich istotnych aspektach. Odniesienie może wówczas brzmieć następująco:

...Kontrolę[e] [wykonania zadań] przeprowadzono zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Najwyższych Organów Kontroli [dotyczącymi kontroli wykonania zadań].

Ramy kontroli wykonania zadań

Definicja kontroli wykonania zadań

9. Przeprowadzana przez NOK-i kontrola wykonania zadań jest niezależnym, obiektywnym i wiarygodnym badaniem tego, czy publiczne przedsięwzięcia, systemy, operacje, programy, działania lub organizacje funkcjonują zgodnie z zasadami oszczędności, wydajności i skuteczności oraz czy istnieje obszar wymagający poprawy.
10. Celem kontroli wykonania zadań jest dostarczenie nowych informacji, analiz lub spostrzeżeń oraz, tam gdzie jest to wskazane, zaleceń poprawy. Kontrole wykonania zadań przynoszą nowe informacje, wiedzę lub wartości poprzez:

- dostarczenie nowych narzędzi analitycznych (szerszej lub głębszej analizy albo nowej perspektywy),
- umożliwianie lepszego dostępu do istniejących informacji różnym interesariuszom,
- zapewnienie niezależnego i wiążącego poglądu lub wniosku w oparciu o dowody kontroli,
- dostarczanie zaleceń w oparciu o analizę ustaleń kontroli.

Oszczędność, wydajność i skuteczność

11. Zasady oszczędności, wydajności i skuteczności mogą być zdefiniowane w następujący sposób:

- Zasada **oszczędności** oznacza minimalizację kosztów zasobów. Wykorzystywane zasoby powinny być dostępne w odpowiednim czasie, w odpowiedniej ilości i jakości oraz za najniższą cenę.
- Zasada **wydajności** oznacza jak najlepsze wykorzystanie dostępnych zasobów. Dotyczy to relacji pomiędzy zaangażowanymi zasobami a osiągniętymi wynikami w zakresie ilości, jakości i czasu.
- Zasada **skuteczności** dotyczy realizacji ustalonych celów i osiągania zamierzonych wyników.

Kontrole wykonania zadań często obejmują analizę warunków, które są niezbędne, aby zapewnić przestrzeganie zasad oszczędności, wydajności i skuteczności. Warunki te mogą obejmować dobre praktyki i procedury zarządzania służące zapewnieniu odpowiedniego i terminowego dostarczenia usług. Wówczas gdy jest to wskazane, należy również wziąć pod uwagę wpływ ram regulacyjnych lub instytucjonalnych na wykonywanie zadań przez jednostkę kontrolowaną.

Cele kontroli wykonania zadań

12. Głównym celem kontroli wykonania zadań jest konstruktywne promowanie oszczędnego, skutecznego i wydajnego zarządzania. Przyczynia się ona również do rozliczalności i przejrzystości.

Kontrola wykonania zadań promuje **rozliczalność** poprzez pomoc udzielaną osobom odpowiedzialnym za zarządzanie i nadzór, a służącą poprawie wykonania zadań. Odbywa się to poprzez badanie, czy decyzje podjęte przez władzę ustawodawczą lub wykonawczą są przygotowywane i wdrażane w sposób wydajny i skuteczny oraz czy podatnicy lub obywatele otrzymali odpowiednią wartość za swoje pieniądze. Kontrola ta nie kwestionuje zamierzeń ani decyzji władzy ustawodawczej, ale bada, czy jakiegokolwiek wady w przepisach prawa i regulacjach lub sposobie ich wdrożenia uniemożliwiły osiągnięcie określonych celów. Kontrola wykonania zadań skupia się na obsza-

rach, w których może uzyskać wartość dodaną dla obywateli oraz w których istnieje największy potencjał poprawy sytuacji. Konstruktywnie motywuje ona strony odpowiedzialne do podjęcia właściwego działania.

Kontrola wykonania zadań promuje *przejrzystość*, umożliwiając parlamentowi, podatnikom, innym finansującym, docelowym odbiorcom polityki rządu oraz mediom wgląd w zarządzanie i wyniki różnych działań rządu. Tym samym przyczynia się ona w sposób bezpośredni do dostarczania przydatnych informacji obywatelom, jednocześnie służąc za podstawę do uczenia się i doskonalenia. W kontroli wykonania zadań NOK-i swobodnie decydują, w zakresie swoich uprawnień, co, kiedy i jak kontrolować. Nie powinna być też ograniczana możliwość publikowania ich ustaleń kontroli.

Zastosowanie ISSAI 300

13. *Podstawowe zasady kontroli wykonania zadań* stanowią podstawę przyjmowania lub opracowywania standardów przez NOK-i. Zostały one sformułowane z uwzględnieniem zaplecza instytucjonalnego różnych NOK-ów, w tym ich niezależności, uprawnień konstytucyjnych i obowiązków etycznych oraz wymagań dotyczących *Warunków wstępnych do funkcjonowania NOK* (ISSAI 10-99).
14. W przypadku, gdy różne rodzaje kontroli zachodzą na siebie (lub mamy do czynienia z łączonymi kontrolami), należy wziąć pod uwagę następujące aspekty:
 - Elementy kontroli wykonania zadań mogą być częścią szerszej kontroli, która obejmuje również aspekty kontroli zgodności i kontroli finansowej.
 - W przypadku, gdy zakresy danych kontroli zachodzą na siebie, należy przestrzegać wszystkich stosownych standardów. Nie w każdym przypadku jest to wykonalne, ponieważ różne standardy mogą zawierać różne priorytety.
 - W takich przypadkach cel kontroli powinien być wskazówką dla kontrolerów, które standardy mają zastosować. Określając, czy aspekt wykonania zadań stanowi podstawowy cel zadania kontrolnego, należy mieć na uwadze, że kontrola wykonania zadań koncentruje się na działaniach i efektach, a nie na raportach i sprawozdaniach, a jej głównym celem jest promowanie oszczędności, wydajności i skuteczności, a nie raport na temat zgodności.

Elementy kontroli wykonania zadań

15. Komponenty kontroli w sektorze publicznym (kontroler, strony odpowiedzialne, przewidywani użytkownicy, przedmiot i kryteria) zgodnie z definicją zawartą w ISSAI 100 mogą przyjmować inne znaczenia w przypadku kontroli wykonania zadań. Kontroler-

rzy powinni jasno określać komponenty każdej kontroli i rozumieć wynikające stąd konsekwencje, co pozwoli im przeprowadzić kontrolę w odpowiedni sposób.

Trzy strony w kontroli wykonania zadań

16. Kontrolerzy często mają znaczną swobodę w wyborze przedmiotu kontroli i określe- niu kryteriów, co z kolei wpływa na to, kim są strony odpowiedzialne i przewidywani użytkownicy. Chociaż kontrolerzy mogą wydawać zalecenia, muszą oni dbać o to, aby nie przejmować odpowiedzialności za strony odpowiedzialne. Kontrolerzy przepro- wadzający kontrolę wykonania zadań zwykle pracują w zespołach składających się z osób posiadających odmienne i uzupełniające się umiejętności.
17. Rola strony odpowiedzialnej może przypadać wielu osobom lub jednostkom odpo- wiadającym za poszczególne aspekty przedmiotu kontroli. Niektóre strony mogą być odpowiedzialne za działania będące przyczyną problemów. Inne mogą być zdolne do inicjowania zmian w celu wprowadzenia zaleceń wynikających z kontroli wyko- nania zadań, a jeszcze inne mogą być odpowiedzialne za dostarczanie kontrolerowi informacji lub dowodów.
18. Przewidywani użytkownicy to osoby, dla których kontroler sporządza raport z kon- troli wykonania zadań. Przewidywanymi użytkownikami mogą być: władza ustawo- dawcza, agencje rządowe i społeczeństwo. Przewidywanym, ale rzadko jedynym użyt- kownikiem może być również strona odpowiedzialna.

Przedmiot i kryteria w kontroli wykonania zadań

19. Przedmiot kontroli wykonania zadań nie musi ograniczać się do określonych progra- mów, jednostek lub funduszy, ale może też obejmować działania (wraz z ich produk- tami, wynikami i oddziaływaniami) lub istniejące rozwiązania (włączając przyczyny i skutki). Przykładem może być świadczenie usług przez strony odpowiedzialne lub skutki polityki i regulacji wprowadzanych przez rząd dotyczących administracji, inte- resariuszy, biznesu, obywateli i społeczności. Przedmiot kontroli jest określony przez jej cel oraz sformułowany w pytaniach kontrolnych.
20. Przeprowadzając kontrolę wykonania zadań, kontroler uczestniczy czasami w opra- cowywaniu lub wyborze kryteriów właściwych dla tej kontroli. W paragrafie 27 opi- sano, jakie konkretne wymogi wynikają z tego dla kontrolera.

Zaufanie i zapewnienie w kontroli wykonania zadań

21. Tak jak we wszystkich rodzajach kontroli, użytkownicy raportów z kontroli wykona- nia zadań chcieliby być pewni wiarygodności informacji, które wykorzystują, podej- mując decyzje. W związku z tym oczekują oni wiarygodnych raportów przedstawiają- cych oparte na dowodach stanowisko NOK w badanej sprawie. Tym samym kontroler- zcy wykonania zadań powinni zawsze dostarczać ustaleń opartych na wystarczających

i odpowiednich dowodach oraz aktywnie zarządzać ryzykiem sporządzenia nieodpowiedniego raportu. Zwykle nie oczekuje się jednak, aby kontrolerzy wykonania zadań wydawali ogólne opinie, tak jak w przypadku opinii dotyczących sprawozdań finansowych, na temat osiągnięcia przez jednostkę oszczędności, wydajności i skuteczności. Nie jest to więc wymogiem ram ISSAI.

22. Należy w przejrzysty sposób informować o poziomie zapewnienia danym przez kontrolę wykonania zadań. NOK może informować w raporcie z kontroli wykonania zadań o osiągniętym stopniu oszczędności, wydajności i skuteczności na różne sposoby:
- przedstawiając ogólne spojrzenie na aspekty oszczędności, wydajności i skuteczności, w przypadku, gdy cel, przedmiot kontroli oraz pozyskane dowody i poczynione ustalenia pozwalają na taki wniosek,
 - dostarczając określonych informacji dotyczących szeregu zagadnień, w tym celu kontroli, zadanych pytań, pozyskanych dowodów, zastosowanych kryteriów, poczynionych ustaleń i konkretnych wniosków.
23. Raporty z kontroli powinny zawierać jedynie ustalenia poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami. Decyzje podjęte podczas sporządzania wyważonego raportu, dochodzenia do wniosków i formułowania zaleceń często muszą być omówione, aby zapewnić użytkownikom wystarczające informacje. Kontrolerzy wykonania zadań powinni w szczególności opisać, jak ich ustalenia doprowadziły do wniosków i ewentualnego pojedynczego ogólnego wniosku. Oznacza to, że należy wyjaśnić, jakie oraz dlaczego takie, kryteria zostały opracowane i zastosowane, a także zaznaczyć, że wszystkie stosowne opinie zostały wzięte pod uwagę w celu przedstawienia wyważonego raportu. Zasady raportowania zawierają dalsze wskazówki dotyczące tego procesu.

Zasady kontroli wykonania zadań

Zasady ogólne

24. Podane poniżej Zasady ogólne są wskazówkami dotyczącymi aspektów kontroli wykonania zadań istotnych w całym procesie kontroli.
- Niektóre obszary, których te zasady dotyczą, nie są objęte standardem ISSAI 100. Są to: wybór tematów kontroli, identyfikacja celów kontroli oraz definicja podejścia kontrolnego i kryteriów kontroli.
 - W innych obszarach, takich jak ryzyko badania kontrolnego, komunikacja, umiejętności, osąd zawodowy, kontrola jakości, istotność i dokumentacja, ogólne zasady opierają się na zasadach ISSAI 100 i wyjaśniają, jak konkretnie stosuje się je w kontroli wykonania zadań.

- Kolejne obszary, takie jak etyka i niezależność, są obecnie uwzględnione w ISSAI 100 i standardach ISSAI na poziomie 2.

Cel kontroli

25. Kontrolerzy powinni wyznaczyć jasno zdefiniowany cel kontroli związany z zasadami oszczędności, wydajności i skuteczności.

Cel kontroli określa podejście kontrolne i projekt zadania kontrolnego. Może nim być po prostu opis sytuacji. Bardziej prawdopodobne jest jednak, że wartość dodaną przyniosą standardowe cele kontroli (czy jest tak, jak być powinno?) oraz analityczne cele kontroli (dlaczego nie jest tak, jak być powinno?). We wszystkich przypadkach kontrolerzy muszą brać pod uwagę to, czego dotyczy kontrola, jakie organizacje i organy są zaangażowane i dla kogo ostateczne zalecenia mogą okazać się ważne. Dobrze zdefiniowane cele kontroli odnoszą się do pojedynczej jednostki lub możliwej do zidentyfikowania grupy publicznych przedsięwzięć, systemów, operacji, programów, działań lub organizacji.

Wiele celów kontroli można zawrzeć w ogólnym pytaniu kontrolnym, to zaś podzielić na bardziej precyzyjne pytania podrzędne. Powinny być one powiązane tematycznie, uzupełniać się nawzajem, nie pokrywać się ze sobą oraz łącznie wyczerpywać zakres ogólnego pytania kontrolnego. Wszystkie terminy użyte w pytaniu powinny być jasno zdefiniowane. Formułowanie pytań kontrolnych jest procesem powtarzającym się, w którym pytania są wielokrotnie określane i ulepszone z uwzględnieniem znanych istotnych informacji na dany temat oraz możliwości realizacji.

Zamiast definiować pojedynczy cel lub ogólne pytanie kontrolne, kontrolerzy mogą zdecydować się na opracowanie kilku celów kontroli, które nie zawsze muszą dzielić się na pytania podrzędne.

Podejście kontrolne

26. Kontrolerzy powinni wybrać podejście ukierunkowane na wyniki, problemy bądź systemy albo kombinację tych podejść, aby ułatwić przygotowanie odpowiedniego projektu kontroli.

Ogólne podejście kontrolne jest głównym elementem każdej kontroli. Określa ono rodzaj badania, które ma być przeprowadzone. Definiuje też niezbędną wiedzę, informacje i dane, a także potrzebne do ich uzyskania i analizy procedury kontroli.

Podczas kontroli wykonania zadań przyjmuje się zwykle jedno z trzech podejść:

- podejście ukierunkowane na system, w którym bada się właściwe funkcjonowanie systemu zarządzania, np. systemu zarządzania finansami,
- podejście ukierunkowane na wynik, w którym ocenia się, czy cele dotyczące wyniku i produktu zostały osiągnięte zgodnie z zamierzeniem, lub czy programy

i usługi działają zgodnie z zamierzeniem,

- podejście ukierunkowane na problem, w którym bada się, weryfikuje i analizuje przyczyny określonych problemów lub odstępstw od kryteriów.

Wszystkie trzy podejścia można zastosować, przyjmując perspektywę zstępującą lub wstępującą. Kontrole prowadzone metodą zstępującą koncentrują się głównie na wymogach, zamiarach, celach i oczekiwaniach ustawodawcy oraz władz centralnych rządu. Perspektywa wstępującą skupia się na problemach istotnych z punktu widzenia obywateli i społeczeństwa.

Kryteria

27. Kontrolerzy powinni ustalić odpowiednie kryteria powiązane z pytaniami kontrolnymi i odnoszące się do zasad oszczędności, wydajności i skuteczności.

Kryteria są punktami odniesienia wykorzystywanymi do oceny przedmiotu kontroli. Kryteria kontroli wykonania zadań są racjonalnymi i właściwymi w kontroli standardami wykonania zadań, w porównaniu z którymi mogą być ewaluowane i oceniane oszczędność, wydajność i skuteczność działań.

Kryteria stanowią podstawę oceny dowodów, opracowania ustaleń kontroli i sformułowania wniosków na temat celów kontroli. Są one również ważnym elementem podczas dyskusji pomiędzy członkami zespołu kontrolnego a kierownictwem NOK oraz podczas komunikowania się z kontrolowanymi jednostkami.

Kryteria mogą być jakościowe lub ilościowe i powinny określać podstawy oceniania kontrolowanej jednostki. Kryteria mogą być ogólne bądź szczegółowe, koncentrujące się na tym, jak *być powinno* zgodnie z prawem, regulacjami lub celami, na tym, *czego się oczekuje* zgodnie z racjonalnymi zasadami, wiedzą naukową i najlepszą praktyką lub jak *mogłoby być* (zakładając lepsze warunki).

Do określenia kryteriów można wykorzystywać różne źródła, w tym ramowy pomiar wyników wykonania zadań. Powinno być jasne, jakie źródła zostały wykorzystane, a kryteria powinny być właściwe i zrozumiałe dla użytkowników, jak również kompletne, wiarygodne i obiektywne w kontekście przedmiotu i celów kontroli.

Kryteria powinny być omówione z kontrolowanymi jednostkami, ale ostateczna odpowiedzialność za wybór odpowiednich kryteriów spoczywa na kontrolerze. Zdefiniowanie i podanie kryteriów podczas etapu planowania może wzmocnić ich wiarygodność i przyczynić się do ich ogólnej akceptacji. W przypadku kontroli obejmujących złożone problemy nie zawsze jednak możliwe jest określenie kryteriów z wyprzedzeniem, są one natomiast definiowane w trakcie procesu kontrolnego.

W niektórych rodzajach kontroli występują jednoznaczne kryteria prawne, zwykle nie dotyczy to jednak kontroli wykonania zadań. Cele, pytania i podejście kontrolne określają właściwość i rodzaj odpowiednich kryteriów, z kolei od kryteriów w dużej

mierze zależy, czy użytkownicy z zaufaniem odniosą się do ustaleń i wniosków kontroli wykonania zadań. Jest to istotne przy wyborze wiarygodnych i obiektywnych kryteriów.

W kontroli wykonania zadań ukierunkowanej na problemy punktem wyjścia jest wiedza, jak powinno lub mogłoby być, lub podejrzenie odstępstwa od tego. Głównego celu nie stanowi więc sama weryfikacja problemu (odstępstwa od kryterium i jego konsekwencji), ale identyfikacja przyczyn. Dlatego też ważna jest decyzja dotycząca sposobu badania i weryfikacji przyczyny w fazie projektu. Wnioski i zalecenia opierają się głównie na procesie analizy i potwierdzania przyczyn, chociaż zawsze wywodzą się one z kryteriów normatywnych.

Ryzyko badania kontrolnego

28. Kontrolerzy powinni aktywnie zarządzać ryzykiem badania kontrolnego, polegającym na wyciągnięciu niepoprawnych lub niepełnych wniosków, dostarczeniu niewyważonych informacji lub niezapewnieniu wartości dodanej dla użytkowników.

Kontrole wykonania zadań dotyczą wielu tematów złożonych i delikatnych z perspektywy politycznej. Chociaż zwyczajnie unikając tych tematów, możemy zredukować ryzyko niedokładności lub niekompletności, to w ten sposób niekiedy ograniczamy również możliwość uzyskania wartości dodanej.

Ryzyko, że kontrola nie przyniesie wartości dodanej, rozciąga się od prawdopodobieństwa niezdolności do dostarczenia nowych informacji lub perspektyw po ryzyko niedostrzegania ważnych czynników i w konsekwencji niezdolności do dostarczenia użytkownikom raportu z kontroli zawierającego informacje i zalecenia, które stanowiłyby ważny wkład w lepsze wykonanie zadań.

Istotne aspekty ryzyka mogą obejmować brak kompetencji do przeprowadzenia wystarczająco szerokiej lub dogłębnej analizy, brak dostępu do informacji odpowiedniej jakości, uzyskanie niedokładnych informacji (np. z powodu oszustwa lub nieprawidłowych praktyk), niezdolność dopasowania wszystkich ustaleń do perspektywy oraz sytuację, w której najistotniejsze argumenty nie zostały zebrane lub poruszone.

Kontrolerzy muszą więc aktywnie zarządzać ryzykiem. Postępowanie z ryzykiem badania kontrolnego jest integralną częścią całego procesu i metodologii kontroli wykonania zadań. Dokumenty dotyczące planowania kontroli powinny zawierać informacje na temat możliwego lub znanego ryzyka przewidywanej pracy i pokazywać, jak będzie się postępować z tym ryzykiem.

Komunikacja

29. Kontrolerzy powinni utrzymywać skuteczną i właściwą komunikację z jednostkami kontrolowanymi i odpowiednimi interesariuszami podczas całego procesu kontroli, a także określać treść, proces i odbiorców komunikacji dla każdej kontroli.

Planowanie komunikacji z jednostkami kontrolowanymi i interesariuszami jest szczególnie ważne w kontroli wykonania zadań z kilku powodów:

- Ponieważ kontrole wykonania zadań nie są zwykle przeprowadzane regularnie (np. co roku) w tych samych jednostkach kontrolowanych, kanały komunikacji mogą jeszcze nie istnieć. Możliwe są kontakty z władzą ustawodawczą i organami władzy publicznej, natomiast inne grupy (takie jak społeczności akademickie i biznesowe lub organizacje społeczeństwa obywatelskiego) mogły wcześniej nie być zaangażowane w taką komunikację.
- Często nie istnieją wcześniej zdefiniowane kryteria (takie jak ramowe sprawozdania finansowe) i dlatego niezbędna jest intensywna wymiana poglądów z jednostką kontrolowaną.
- Aby mógł powstać wyważony raport, konieczne jest aktywne dążenie do zrozumienia punktu widzenia różnych interesariuszy.

Kontrolerzy powinni zidentyfikować strony odpowiedzialne i kluczowych interesariuszy oraz podjąć inicjatywę nawiązania skutecznej dwukierunkowej komunikacji. Dzięki dobrej komunikacji kontrolerzy mogą poprawić dostęp do źródeł informacji oraz danych i opinii pochodzących z jednostki kontrolowanej. Wykorzystanie kanałów komunikacji, aby wyjaśnić interesariuszom cel kontroli wykonania zadań, zwiększa również prawdopodobieństwo wdrożenia zaleceń kontrolnych. Kontrolerzy powinni w związku z tym starać się utrzymywać dobre relacje zawodowe ze wszystkimi znaczącymi interesariuszami, promować swobodny i uczciwy przepływ informacji w stopniu, w jakim pozwalają na to wymogi poufności, oraz prowadzić dyskusję w atmosferze wzajemnego szacunku i zrozumienia dla roli i obowiązków każdego z interesariuszy. Należy jednak dbać o to, aby komunikacja z interesariuszami nie zagrażała niezależności i bezstronności NOK.

Kontrolerzy powinni poinformować jednostki kontrolowane o kluczowych aspektach kontroli, w tym o celu kontroli, pytaniach kontrolnych i przedmiocie kontroli. Takie powiadomienie zwykle przybiera formę pisemnego listu intencyjnego w sprawie zadania kontrolnego i regularnej komunikacji podczas kontroli. Kontrolerzy powinni komunikować się z jednostkami kontrolowanymi przez cały proces kontroli poprzez konstruktywne współdziałanie podczas oceniania różnych ustaleń, argumentów i perspektyw.

Jednostki kontrolowane powinny mieć możliwość skomentowania ustaleń, wniosków i zaleceń kontrolnych przed wydaniem raportu przez NOK. Wszelkie nieporozumienia powinny być analizowane, a błędy rzeczowe korygowane. Analiza informacji zwrotnej powinna być zawarta w materiałach roboczych, aby udokumentować zmiany projektu raportu z kontroli lub powody niewprowadzenia takich zmian.

Po zakończeniu procesu kontroli można też uzyskać opinię zwrotną od interesariuszy na temat jakości opublikowanych raportów z kontroli. Można także starać się uzyskać opinię jednostek kontrolowanych na temat jakości kontroli.

Umiejętności

30. Zespół kontrolny wspólnie powinien posiadać niezbędne kompetencje zawodowe do przeprowadzenia kontroli. Obejmują one należytą wiedzę na temat kontroli, planowania badań, metod stosowanych w naukach społecznych oraz technik badawczych lub oceny, jak również cechy osobiste, takie jak umiejętności analityczne, umiejętności wypowiedzania się na piśmie i komunikacji.

W kontroli wykonania zadań mogą być wymagane określone umiejętności, takie jak znajomość technik oceny i metod stosowanych w naukach społecznych, oraz osobiste zdolności, np. komunikatywność i wypowiedzanie się na piśmie, zdolności analityczne, kreatywność i otwartość. Kontrolerzy powinni posiadać należytą wiedzę na temat jednostek sektora publicznego oraz ich programów i działań. Dzięki temu do kontroli są wybierane odpowiednie obszary, a kontrolerzy mogą skutecznie przeprowadzać przeglądy programów i działań w sektorze publicznym.

Mogą również istnieć określone sposoby nabywania niezbędnych umiejętności. W przypadku każdej kontroli wykonania zadań kontrolerzy powinni w pełni rozumieć działania władzy publicznej, które są przedmiotem kontroli, jak również stojące za nimi istotne przyczyny i ich potencjalne oddziaływanie. Taką wiedzę trzeba niekiedy zdobyć lub rozwinąć ze względu na konkretne zadanie kontrolne. Kontrole wykonania zadań często obejmują proces nauki i opracowanie metodologii jako element samej kontroli. Nauka i szkolenia w trakcie pracy powinny być więc dostępne dla kontrolerów, którzy powinni utrzymać na odpowiednim poziomie swoje umiejętności zawodowe poprzez ustawiczny rozwój zawodowy. Otwarte podejście do nauki i zachęcające do niej kierownictwo są istotnymi warunkami rozwijania zawodowych umiejętności poszczególnych kontrolerów.

W specjalistycznych obszarach można korzystać z pomocy ekspertów zewnętrznych, aby uzupełniać wiedzę zespołu kontrolnego. Kontrolerzy powinni oceniać, czy i w jakich obszarach fachowa wiedza z zewnątrz jest niezbędna i podejmować konieczne działania.

Osąd i sceptycyzm zawodowy

31. Kontrolerzy powinni kierować się sceptycyzmem zawodowym, ale również wykazywać otwartość i wolę wprowadzania innowacji.

Ważne jest, aby kontrolerzy kierowali się sceptycyzmem zawodowym i przyjmowali krytyczne podejście, zachowując obiektywny dystans wobec dostarczanych informacji. Od kontrolerów oczekuje się racjonalnych ocen i niekierowania się osobistymi preferencjami ani preferencjami innych osób.

Jednocześnie powinni oni być otwarci na różne poglądy i argumenty. Jest to niezbędne, aby uniknąć błędów osądu lub stronniczości. Szacunek, elastyczność, ciekawość i wola wprowadzania innowacji są równie ważne. Innowacja dotyczy samego procesu kontroli, ale też kontrolowanych procesów lub działań.

Od kontrolerów oczekuje się rozpatrywania zagadnień z różnych perspektyw oraz zachowania otwartego i obiektywnego podejścia do różnych poglądów i argumentów. Brak otwartości może spowodować przeoczenie ważnych argumentów lub kluczowych dowodów. Ponieważ kontrolerzy dążą do poszerzania wiedzy, to muszą oni być również kreatywni, refleksyjni, elastyczni, pomysłowi i praktyczni w swoich staniach ukierunkowanych na zbieranie, interpretację i analizę danych.

Wysoki standard profesjonalnego zachowania powinien być utrzymany na wszystkich etapach kontroli, od wyboru zagadnienia i planowania kontroli, poprzez kontrolę właściwą, aż po sporządzenie raportu. Ważne jest, aby kontrolerzy pracowali systematycznie, z należytą starannością i obiektywizmem oraz pod odpowiednim nadzorem.

Kontrola jakości

32. Kontrolerzy powinni stosować procedury zachowania jakości, zapewniające spełnienie odpowiednich wymogów oraz dbałość o sporządzenie odpowiednich, wyważonych i rzetelnych raportów, które wnoszą wartość dodaną i odpowiadają na pytania kontrolne.

ISSAI 40 – *Kontrola jakości w NOK-ach* zawiera ogólne wskazówki dotyczące systemu kontroli jakości ustanowionego na poziomie organizacyjnym obejmującym wszystkie kontrole. Podczas przeprowadzania kontroli wykonania zadań uwzględnić należy następujące kwestie:

- Kontrola wykonania zadań jest procesem, podczas którego zespół kontrolny zbiera dużą ilość informacji dotyczących kontroli i kieruje się w znacznym stopniu osądem zawodowym oraz własnym uznaniem co do odpowiednich kwestii. Należy to wziąć pod uwagę podczas kontroli jakości. Potrzeba stworzenia atmosfery pracy opartej na wzajemnym zaufaniu i odpowiedzialności oraz zapewnienia wsparcia zespołom kontrolnym powinna być postrzegana jako element zarządzania jakością. Może to pociągać za sobą odpowiednie i łatwe w stosowaniu procedury systemu kontroli

jakości oraz zapewnianie otwartości kontrolerów na informację zwrotną z kontroli jakości. W przypadku różnicy zdań pomiędzy sprawującymi nadzór a zespołem kontrolnym należy podjąć działania umożliwiające zwrócenie baczniejszej uwagi na punkt widzenia zespołu kontrolnego oraz spójność polityki NOK.

- W przypadku kontroli wykonania zadań, nawet jeśli raport jest oparty na dowodach, dobrze udokumentowany i dokładny, może on być nadal nieodpowiedni lub niewystarczający, o ile nie daje wyważonego i bezstronnego obrazu, zawiera zbyt mało istotnych punktów widzenia lub w sposób niezadowolający odpowiada na pytania kontrolne. Czynniki te powinny zatem być kluczowym elementem działań zmierzających do zapewnienia jakości.
- Ponieważ cele kontroli różnią się znacznie w przypadku różnych zadań kontrolnych, ważne jest jasne zdefiniowanie, co ma zawierać raport wysokiej jakości w specyficznym kontekście danego zadania kontrolnego. Ogólne działania systemu kontroli jakości powinny być więc uzupełnione działaniami dostosowanymi do określonej kontroli.

Żadne procedury kontroli jakości na poziomie pojedynczej kontroli nie mogą gwarantować wysokiej jakości raportów z kontroli wykonania zadań. Równie ważne jest, aby kontrolerzy byli – i pozostawali – kompetentni i zmotywowani. Mechanizmy systemu kontroli powinny być zatem uzupełnione wsparciem w postaci np. szkoleń w trakcie pracy i wskazówkami dla zespołu kontrolnego.

Istotność

33. Kontrolerzy powinni uwzględniać istotność na wszystkich etapach procesu kontroli. Należy brać pod uwagę nie tylko finansowe, ale również społeczne i polityczne aspekty przedmiotu kontroli, aby uzyskać możliwie największą wartość dodaną.

Istotność może być rozumiana jako względna ważność kwestii w kontekście, w którym jest rozpatrywana. Istotność tematu kontroli powinna uwzględniać wagę jej oddziaływania. Zależy ona od tego, czy działanie jest stosunkowo niewielkie oraz czy uchybienia w tym obszarze mogłyby wpłynąć na inne działania wewnątrz jednostki kontrolowanej. Kwestię uznaje się za istotną, jeśli temat traktowany jest jako szczególnie ważny i jeśli poprawa będzie miała znaczące oddziaływanie. Będzie ona mniej istotna, jeśli działanie ma charakter rutynowy i wpływ słabego wykonania zadań będzie ograniczony do niewielkiego obszaru lub minimalny z innego względu.

W kontroli wykonania zadań głównym czynnikiem może, ale nie musi być istotność mierzona w wartości pieniężnej. Definiując istotność, kontroler powinien rozważyć też, co jest znaczące z punktu widzenia społecznego lub politycznego, oraz mieć na uwadze, że zmienia się to z biegiem czasu oraz zależy od perspektywy odpowiednich użytkowników i odpowiedzialnych stron. Przedmioty kontroli wykonania zadań

mogą być bardzo różne, a kryteria często nie są określone w ustawodawstwie, więc ta perspektywa może różnić się pomiędzy kontrolami. Jej ocena wymaga ostrożnego osądu ze strony kontrolera.

Istotność dotyczy wszystkich aspektów kontroli wykonania zadań, takich jak wybór tematów, zdefiniowanie kryteriów, ocena dowodów i dokumentacji oraz zarządzanie ryzykami sporządzenia nieodpowiednich lub mających niewielkie oddziaływanie ustaleń lub raportów.

Dokumentacja

34. Kontrolerzy powinni dokumentować kontrolę zgodnie z jej określonymi uwarunkowaniami. Informacje powinny być wystarczająco kompletne i szczegółowe, aby doświadczony kontroler, który wcześniej nie miał związku z tą kontrolą, mógł określić, jakie prace wykonano w celu dokonania ustaleń i formułowania wniosków oraz zaleceń kontrolnych.

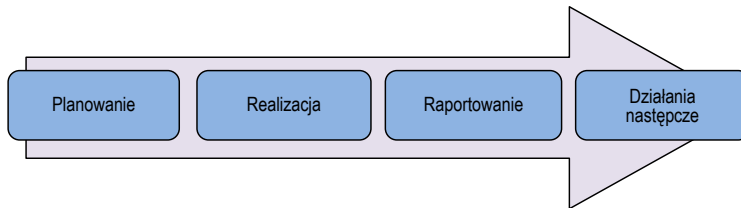
Tak jak w przypadku wszystkich kontroli, kontrolerzy wykonania zadań powinni prowadzić odpowiednią dokumentację przygotowania, procedur i ustaleń każdej kontroli. Jednak cel i kontekst dokumentacji jest w przypadku kontroli wykonania zadań w pewnym sensie specyficzny.

- Często kontroler zdobywa specjalistyczną wiedzę na temat zagadnienia kontrolnego, którą nie łatwo odtworzyć w NOK. Ponieważ metodologia i kryteria kontroli mogą być opracowane specjalnie dla pojedynczego zlecenia, kontroler ma szczególny obowiązek przejrzystego przedstawienia swojej argumentacji.
- W kontroli wykonania zadań sprawozdanie nie tylko obejmuje ustalenia i zalecenia, ale też opisuje przyjęte ramy, perspektywę i strukturę analityczną oraz proces, który doprowadził do określonych wniosków. W pewnym stopniu sprawozdanie pełni funkcje, jakie w innych rodzajach kontroli pełnią ogólne standardy lub dokumentacja kontrolna.
- Dokumentacja powinna nie tylko potwierdzać ścisłość faktów, ale także zapewniać, że sprawozdanie prezentuje wyważone, rzetelne i kompletne badanie pytania kontrolnego lub przedmiotu kontroli. Dlatego też może np. okazać się niezbędne, aby dokumentacja zawierała odniesienia do argumentów niezaprobowanych w raporcie lub opis tego, jak różne poglądy zostały w nim uwzględnione.
- Celem raportu z kontroli w przypadku kontroli wykonania zadań często jest raczej przekonanie użytkowników otwartych na przyjmowanie nowych spostrzeżeń niż formalne oświadczenie zapewniające. Cele kontroli tak samo, jak określają rodzaj niezbędnych dowodów, tak też określają rodzaj dokumentacji.
- Prowadzenie odpowiedniej dokumentacji nie tylko stanowi gwarancję jakości (np. poprzez pomoc w zapewnieniu, że zleczone prace zostały wykonane zadowalająco oraz że cele kontroli zostały osiągnięte), ale jest też elementem rozwoju

zawodowego NOK i poszczególnych kontrolerów, ponieważ pozwala kształtować dobre praktyki do zastosowania w podobnych kontrolach w przyszłości.

Zasady związane z procesem kontrolnym

35. Kontrola wykonania zadań obejmuje następujące główne kroki:



- Planowanie – wybór tematów, badanie wstępne i projekt kontroli.
- Realizacja – zbieranie oraz analiza danych i informacji.
- Raportowanie – prezentacja wyniku kontroli: odpowiedzi na pytania kontrolne, ustalenia, wnioski i zalecenia dla użytkowników.
- Działania następcze – określenie, czy działania podjęte w odpowiedzi na ustalenia i zalecenia rozwiązały zidentyfikowane problemy i/lub słabości.

Kroki te mogą być iteracyjne. Na przykład nowe spostrzeżenia na etapie realizacji mogą wymusić zmiany w planie kontroli, a ważne elementy sprawozdawczości (np. wyciąganie wniosków) mogą zostać naszkicowane lub nawet w pełni ukończone na etapie realizacji.

Planowanie

Wybór tematów kontroli

36. Kontrolerzy powinni dokonywać wyboru tematów kontroli w procesie planowania strategicznego NOK przez analizę potencjalnych tematów i przeprowadzenie badania w celu zidentyfikowania ryzyka i problemów.

Ustalanie, jakie kontrole będą prowadzone, jest zwykle częścią procesu planowania strategicznego NOK. Jeśli jest to wskazane, kontrolerzy powinni wnieść swój wkład w ten proces w ich obszarach specjalizacji. Mogą oni dzielić się wiedzą z poprzednich kontroli, a informacje z procesu planowania strategicznego mogą być istotne przy wykonywaniu przez nich kolejnych prac.

W tym procesie kontrolerzy powinni zadbać, aby tematy kontroli były wystarczająco istotne, jak również umożliwiające przeprowadzenie kontroli oraz nie wykraczały poza uprawnienia NOK. Proces wyboru tematu kontroli powinien być zorientowany na maksymalizację oczekiwanego oddziaływania kontroli przy jednoczesnym uwzględnieniu zdolności instytucjonalnych w zakresie kontroli (np. zasobów ludzkich i umiejętności zawodowych).

Formalne techniki stosowane w procesie planowania strategicznego, takie jak analiza ryzyka lub ocena problemów, mogą pomóc w usystematyzowaniu procesu, ale muszą być uzupełnione osądem zawodowym, aby uniknąć jednostronnych ocen.

Planowanie kontroli

37. Kontrolerzy powinni tak planować kontrolę, aby przyczynić się do wysokiej jakości badań kontrolnych przeprowadzanych w sposób oszczędny, wydajny, skuteczny i terminowy, a także zgodnie z zasadami dobrego zarządzania.

Przy planowaniu kontroli istotne jest wzięcie pod uwagę:

- wiedzy i informacji bazowych potrzebnych do zrozumienia jednostek kontrolowanych, tak aby pozwolić na ocenę problemu i ryzyka, możliwych źródeł dowodów, możliwości przeprowadzenia kontroli oraz znaczenia obszaru proponowanego do skontrolowania,
- celów, pytań, kryteriów, przedmiotu i metodologii kontroli (w tym technik, które mają zostać zastosowane do zbierania dowodów i przeprowadzenia analizy kontrolnej),
- niezbędnych wymogów dotyczących działań, pracowników i umiejętności (w tym niezależności zespołu kontrolnego, zasobów ludzkich i możliwości skorzystania z pomocy zewnętrznych ekspertów), szacowanego kosztu kontroli, kluczowych terminów, etapów i punktów kontroli.

Aby zapewnić, że kontrola jest odpowiednio zaplanowana, kontrolerzy muszą uzyskać wystarczającą wiedzę na temat przedmiotu kontroli. Kontrola wykonania zadań zwykle wymaga dostosowanej do konkretnej kontroli, merytorycznej i metodologicznej wiedzy uzyskanej przed rozpoczęciem kontroli („badanie wstępne”).

Podczas planowania kontroli kontroler powinien stworzyć projekt procedur kontrolnych, które zostaną zastosowane do zbierania wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli. Może to obejmować kilka etapów: podjęcie decyzji na temat ogólnego projektu kontroli (jakie pytania należy zadać, np. wyjaśniające/opisowe/oceniające), określenie poziomu obserwacji (np. obserwacja procesu lub poszczególnych akt), metodologię (np. pełna analiza albo próba), określenie techniki zbierania danych (np. wywiad lub zogniskowany wywiad grupowy). Metody zbierania danych i techniki doboru próby powinny zostać starannie wybrane. Etap planowania powinien obejmować pracę badawczą ukierunkowaną na rozwijanie wiedzy, testowanie różnych podejść do kontroli i sprawdzanie, czy niezbędne dane są dostępne. Pozwala to na wybór najodpowiedniejszej metody kontroli.

Kierownicy wyższego szczebla i kierownicy operacyjni oraz zespół kontrolny powinni w pełni rozumieć projekt kontroli oraz to, co się z nim wiąże. Decyzje co do ogólnego projektu kontroli i jego konsekwencji ze względu na zasoby często zależą od kadry

kierowniczej wyższego szczebla NOK, która może zapewnić, że dostępne są umiejętności, zasoby i zdolności instytucjonalne potrzebne do realizacji celów kontroli i pytań kontrolnych.

Planowanie powinno umożliwiać elastyczność, tak aby kontrolerzy mogli korzystać ze spostrzeżeń dokonanych w trakcie kontroli. Wybranymi metodami kontroli powinny być te, które pozwalają najlepiej zgromadzić dane kontrolne w sposób wydajny i skuteczny. Chociaż kontrolerzy powinni starać się przyjąć najlepsze praktyki, względy praktyczne, np. dostępność danych, mogą ograniczyć wybór metod. Warto więc pod tym względem być elastycznym i pragmatycznym. Z tego powodu procedury kontroli wykonania zadań nie powinny być nadmiernie standaryzowane. Ich zbyt nakazowy charakter może ograniczać elastyczność, osąd zawodowy i wysoki poziom umiejętności analitycznych, które są wymagane w kontroli wykonania zadań. W pewnych przypadkach, gdy na przykład kontrola wymaga zgromadzenia danych w wielu regionach lub obszarach lub kontrola ma być przeprowadzona przez dużą liczbę kontrolerów, może zaistnieć potrzeba opracowania bardziej szczegółowego planu kontroli, w którym pytania i procedury kontrolne są wyraźnie określone.

Planując kontrolę, kontrolerzy powinni ocenić ryzyko oszustwa. Jeśli jest ono znaczące w kontekście celów kontroli, kontrolerzy powinni uzyskać wiedzę na temat stosowanych systemów kontroli wewnętrznej i zbadać, czy istnieją oznaki nieprawidłowości mających negatywny wpływ na wykonanie zadań. Powinni oni także ustalić, czy dane jednostki podjęły odpowiednie działania, aby dostosować się do zaleceń z wcześniejszych kontroli lub inne badania istotne ze względu na cele kontroli. Wreszcie kontrolerzy powinni starać się kontaktować z interesariuszami, w tym naukowcami lub innymi ekspertami w danej dziedzinie, w celu zgromadzenia wiedzy np. na temat dobrych lub najlepszych praktyk. Ogólnym celem na etapie planowania jest podjęcie decyzji w oparciu o zgromadzoną wiedzę i rozważanie różnych strategii pozwalających na jak najlepsze przeprowadzenie kontroli.

Realizacja kontroli

Dowody, ustalenia i wnioski

38. Kontrolerzy powinni uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody kontrolne w celu dokonania ustaleń, wyciągnięcia wniosków odpowiednio do celów i pytań kontrolnych oraz wydania zaleceń.

Wszystkie ustalenia i wnioski muszą być poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami. Powinny być one umieszczone w kontekście, a wszystkie istotne argumenty za i przeciw oraz różne perspektywy powinny być uwzględnione przed wyciągnięciem wniosków. Rodzaj dowodów kontrolnych wymaganych do sporządzenia wniosków z kontroli wykonania zadań jest określony przez przedmiot kontroli, cele kontroli i pytania kontrolne.

Kontroler powinien ocenić dowody z myślą o dokonaniu ustaleń kontroli. W oparciu o ustalenia kontroler powinien kierować się osądem zawodowym w celu wyciągnięcia wniosków. Ustalenia i wnioski wynikają z analizy przeprowadzonej w odpowiedzi na cele kontroli. Powinny one dać odpowiedzi na pytania kontrolne.

Wnioski mogą być oparte na dowodach ilościowych uzyskanych przy zastosowaniu metod naukowych lub technik doboru próby. Formułowanie wniosków może wymagać w dużej mierze osądu i interpretacji, celem jest zaś udzielenie odpowiedzi na pytania kontrolne, ponieważ dowody kontrolne mogą być przekonujące („przemawiają za wnioskiem, że...”), a nie rozstrzygające („dobrze/źle”). Potrzebę precyzji należy skonfrontować z tym, co jest rozsądne, oszczędne i znaczące dla danego celu. Zalecane jest zaangażowanie kierownictwa wyższego szczebla.

Kontrola wykonania zadań obejmuje serię procesów analitycznych, które stopniowo ewoluują dzięki wzajemnemu oddziaływaniu, pozwalając, aby stosowane pytania i metody rozwijały się pod względem dogłębności i złożoności. Może to obejmować łączenie i porównywanie danych z różnych źródeł, sporządzanie wstępnych wniosków i zestawianie ustaleń w celu wysunięcia hipotez, które mogą być sprawdzone, jeśli jest to niezbędne, w świetle dodatkowych danych. Cały proces jest ściśle związany ze sporządzaniem projektu raportu z kontroli, co można postrzegać jako ważną część procesu analitycznego, która kończy się udzieleniem odpowiedzi na pytania kontrolne. Ważne jest, aby kontrolerzy byli ukierunkowani na cel, pracowali systematycznie, z należytą starannością i obiektywizmem.

Prezentacja wyników

Treść raportu

39. Kontrolerzy powinni dążyć do sporządzania wszechstronnych, przekonujących, terminowych, przyjaznych dla czytelnika i wyważonych raportów z kontroli.

Aby raport był wszechstronny, powinien zawierać wszystkie informacje potrzebne do odniesienia się do celów kontroli i pytań kontrolnych, jednocześnie będąc wystarczająco szczegółowym, aby zapewnić zrozumienie przedmiotu kontroli oraz ustaleń i wniosków. Aby był on przekonujący, powinien cechować się logiczną strukturą i prezentować jasne relacje pomiędzy celem, kryteriami, ustaleniami, wnioskami i zaleceniami kontroli. Należy odnieść się do wszystkich istotnych argumentów.

W przypadku kontroli wykonania zadań kontrolerzy informują o swoich ustaleniach dotyczących oszczędności i wydajności nabycia i wykorzystywania zasobów oraz skuteczności realizacji celów. Raporty mogą się znacznie różnić pod względem zakresu i charakteru. Na przykład, mogą one oceniać, czy zasoby zostały wykorzystane w rozsądny sposób, komentować wpływ polityk i programów oraz zalecać zmiany zmierzające do poprawy sytuacji.

Raport z kontroli powinien zawierać informacje o celach kontroli, pytaniach kontrolnych i odpowiedziach na te pytania, przedmiocie kontroli, kryteriach, metodologii, źródłach danych, wszelkich ograniczeniach dotyczących wykorzystanych danych oraz ustaleniach kontroli. Powinien on jasno odpowiadać na pytania kontrolne lub wyjaśniać, dlaczego takie odpowiedzi nie były możliwe. Kontrolerzy powinni ewentualnie rozważyć przeformułowanie pytań kontrolnych, aby pasowały do uzyskanych dowodów i tym samym dojść do sytuacji, w której na pytania można udzielić odpowiedzi. Należy rozpatrywać ustalenia kontroli w danej perspektywie i zapewnić zgodność między celem, pytaniami, ustaleniami i wnioskami z kontroli. Raport powinien wyjaśniać, dlaczego i w jaki sposób problemy wskazane w ustaleniach utrudniają wykonanie zadań, aby zachęcić jednostkę kontrolowaną lub użytkownika raportu do podjęcia działań naprawczych. Powinien on tam, gdzie jest to wskazane, zawierać zalecenia służące poprawie wykonania zadań.

Raport powinien być na tyle jasny i zwięzły, na ile pozwala na to przedmiot kontroli, oraz cechować się niedwuznacznym językiem. Jako całość powinien on być konstruktywny, przyczyniać się do lepszego zrozumienia oraz akcentować wszelkie niezbędne zmiany.

Zalecenia

40. Jeśli jest to odpowiednie i zgodne z uprawnieniami NOK, kontrolerzy powinni dążyć do przedstawienia konstruktywnych zaleceń, które mogą znacząco przyczynić się do radzenia sobie ze słabościami i problemami zidentyfikowanymi w toku kontroli.

Zalecenia powinny być dobrze uzasadnione i przynosić wartość dodaną. Powinny one odnosić się do przyczyn problemów i/lub słabości. Należy jednak formułować je tak, aby uniknąć truizmów lub odwrócenia istoty wniosków z kontroli; nie powinny też ingerować w odpowiedzialność kierownictwa. Powinno być jasne, do kogo i do czego odnosi się każde zalecenie, kto jest odpowiedzialny za podjęcie inicjatywy oraz co oznaczają zalecenia, tj., jaki będą miały wpływ na lepsze wykonanie zadań. Zalecenia powinny być praktyczne i skierowane do jednostek, które mają obowiązek ich wdrożenia lub kompetencje do tego.

Zalecenia powinny być jasne, przedstawione w sposób logiczny i uzasadnione. Powinny one być powiązane z celami, ustaleniami i wnioskami z kontroli. Wraz z pełnym tekstem raportu powinny one przekonać czytelnika, że ich przyjęcie może w sposób znaczący poprawić realizację działań i programów publicznych, np. poprzez obniżenie kosztów i uproszczenie administracji, zwiększenie jakości i liczby usług lub poprawę skuteczności, oddziaływania lub korzyści dla społeczeństwa.

Przekazywanie i udostępnianie raportu

41. Kontrolerzy powinni starać się, aby ich raporty były powszechnie dostępne zgodnie z uprawnieniami NOK.

Kontrolerzy powinni mieć na uwadze to, że szerokie udostępnienie raportów z kontroli może promować wiarygodność funkcji kontroli. Raporty powinny więc być przekazywane do jednostek kontrolowanych, władzy wykonawczej i/lub ustawodawczej, a tam, gdzie jest to wskazane, udostępniane bezpośrednio i poprzez media całemu społeczeństwu oraz innym interesariuszom.

Działania następcze

42. Kontrolerzy, zawsze gdy jest to wskazane, powinni śledzić wcześniejsze ustalenia i zalecenia kontrolne. Działania następcze powinny być odpowiednio sprawozdawane, aby dać ustawodawcy informację zwrotną oraz, jeśli jest to możliwe, wnioski i informacje na temat oddziaływania wszystkich znaczących działań naprawczych.

Działania następcze odnoszą się do badania przez kontrolerów działań naprawczych podjętych przez jednostkę kontrolowaną lub inną odpowiedzialną stronę na podstawie wyników kontroli wykonania zadań. Jest to niezależna czynność, która zwiększa wartość procesu kontroli poprzez wzmocnienie oddziaływania kontroli i stworzenie podstawy do usprawnień w przyszłych pracach kontrolnych. Zachęca ona także jednostki kontrolowane i innych użytkowników raportów z kontroli, aby traktowali je poważnie oraz stanowi dla kontrolerów źródło cennych wniosków i wskaźników wykonania zadań. Działania następcze nie są ograniczone do wdrożenia zaleceń, ale koncentrują się na tym, czy jednostka kontrolowana odpowiednio podeszła do problemów i naprawiła daną sytuacją w rozsądnym czasie.

Przeprowadzając działania następcze dotyczące raportu z kontroli, kontroler powinien skoncentrować się na ustaleniach i zaleceniach, które są nadal istotne podczas tych działań i przyjąć bezstronne oraz niezależne podejście.

Rezultaty działań następczych mogą być przedstawiane jako pojedynczy lub skonsolidowany raport, który z kolei może zawierać analizę różnych kontroli, akcentując również ogólne trendy i tematy w wielu obszarach objętych raportowaniem. Działania następcze mogą przyczynić się do lepszego zrozumienia wartości dodanej uzyskanej w kontroli wykonania zadań w danym okresie lub w danym obszarze tematycznym.



ISSAI 400

PODSTAWOWE ZASADY KONTROLI ZGODNOŚCI

Wstęp

1. Standardy zawodowe i wytyczne są niezbędne do zapewnienia wiarygodności, jakości i profesjonalizmu kontroli w sektorze publicznym. *Międzynarodowe Standardy Najwyższych Organów Kontroli* (ISSAI) opracowane przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) mają na celu promowanie niezależnej i skutecznej kontroli oraz wspieranie członków INTOSAI w opracowywaniu własnego podejścia zawodowego zgodnie z ich uprawnieniami oraz przepisami prawa i regulacjami.
2. ISSAI 100 – *Podstawowe zasady kontroli w sektorze publicznym* zawiera podstawowe zasady kontroli w sektorze publicznym i określa znaczenie standardów ISSAI.

ISSAI 400 – *Podstawowe zasady kontroli zgodności* powstał na gruncie ISSAI 100 i rozwinął ten standard, dostosowując go do specyficznego kontekstu kontroli zgodności. ISSAI 400 należy odczytywać i rozumieć w powiązaniu z ISSAI 100, który również odnosi się do kontroli zgodności.

3. ISSAI 400 stanowi więc podstawę standardów kontroli zgodności zgodnie ze standardami ISSAI. Niniejszy dokument dostarcza szczegółowych informacji na następujące tematy:
 - cel i znaczenie ISSAI dotyczących kontroli zgodności,
 - ramy kontroli zgodności i różne sposoby przeprowadzania kontroli,
 - elementy kontroli zgodności,
 - zasady kontroli zgodności.

Cel i znaczenie podstawowych zasad kontroli zgodności

4. Celem standardów ISSAI dotyczących kontroli zgodności¹ jest dostarczenie kompletnego zestawu zasad, standardów i wytycznych do kontroli zgodności przedmiotu kontroli, zarówno jakościowego, jak i ilościowego, mającego różny zakres i do którego można zastosować różne podejścia kontrolne oraz formy prezentacji wyników.
5. ISSAI 400 daje NOK-om podstawę do przyjmowania i opracowywania standardów i wytycznych kontroli zgodności. Zasady zawarte w ISSAI 400 mogą być zastosowane na trzy sposoby:
 - jako podstawa do opracowywania standardów,
 - jako podstawa do przyjmowania spójnych standardów krajowych,

¹ ISSAI 400 i ISSAI 4000-4999; od grudnia 2016 r. będą zastąpione przez ISSAI 4000 (przyj. red.).

- jako podstawa do przyjmowania Wytycznych kontroli zgodności jako wiążących standardów.
6. NOK-i powinny odnosić się do *Podstawowych zasad kontroli zgodności* w raportach z kontroli (sprawozdanie kontrolera lub inne formy prezentacji wyników), tylko jeśli standardy przez nie opracowane lub przyjęte są w pełni zgodne ze wszystkich stosownymi zasadami ISSAI 400. Zasady nie mogą być nadrzędne w stosunku do krajowych przepisów prawa, regulacji lub uprawnień.
 7. Ponieważ *Wytyczne kontroli zgodności* (ISSAI 4000-4999) zostały opracowane tak, aby odzwierciedlić najlepsze praktyki, zachęca się NOK-i, aby dążyły do przyjmowania ich w całości jako wiążących standardów. INTOSAI zdaje sobie sprawę, że w niektórych środowiskach może nie być to możliwe z powodu braku podstawowych struktur administracyjnych lub dlatego, że przepisy prawa i regulacje nie dają przesłanek do przeprowadzania kontroli zgodnie z *Wytycznymi kontroli zgodności*. W takim przypadku NOK-i mogą opracowywać standardy oparte na *Podstawowych zasadach kontroli zgodności* lub przyjmować krajowe standardy z nimi zgodne.
 8. Jeżeli standardy kontroli danego NOK opierają się na *Podstawowych zasadach kontroli* INTOSAI lub są z nimi zgodne, mogą one odwołać się do raportów z kontroli przez stwierdzenie:

... Kontrolę przeprowadzono zgodnie ze (standardami) opartymi na [lub zgodnymi z] *Podstawowych zasadach kontroli [ISSAI 100-999] Międzynarodowych Standardów Najwyższych Organów Kontroli*.
 9. W niektórych systemach prawnych NOK-i mogą przyjąć Wytyczne kontroli zgodności jako wiążące standardy w swojej pracy. W tym przypadku, można odwołać się do stwierdzenia:

... Kontrolę[e] [zgodności] przeprowadzono zgodnie z *Międzynarodowymi Standardami Najwyższych Organów Kontroli [dotyczącymi kontroli zgodności]*.

Stwierdzenie to może być zawarte w raporcie z kontroli lub przekazane przez NOK w formie bardziej ogólnej obejmującej określony zakres zadań.

W zależności od uprawnień NOK-i mogą przeprowadzać łączone kontrole obejmujące aspekty kontroli finansowej, zgodności i/lub wykonania zadań. W takich przypadkach należy postępować zgodnie ze standardami właściwymi dla każdego rodzaju kontroli. Powyższy tekst można wtedy połączyć z podobnymi odniesieniami w ISSAI 200 i 300 odpowiednio do wytycznych kontroli finansowej i kontroli wykonania zadań.
 10. ISSAI 100 – *Podstawowe zasady kontroli w sektorze publicznym* zawiera szersze informacje na temat znaczenia przypisanego *Podstawowym zasadom* INTOSAI.

11. W przypadku, gdy *Ogólne wytyczne kontroli* (ISSAI 1000-4999) są stosowane jako standardy wiążące w kontroli zgodności przeprowadzanej wraz z badaniem sprawozdań finansowych, kontrolerzy z sektora publicznego powinni przestrzegać zarówno *Wytycznych kontroli zgodności* (ISSAI 4000-4999), jak i *Wytycznych kontroli finansowej* (ISSAI 1000-2999)².

Ramy kontroli zgodności

Cel kontroli zgodności

12. Kontrola zgodności jest niezależną oceną zgodności danego przedmiotu kontroli z odpowiednimi przepisami³ określonymi jako kryteria. Kontrole zgodności polegają na ocenie, czy działania, transakcje finansowe i informacje są zgodne we wszystkich istotnych aspektach z przepisami obowiązującymi jednostkę kontrolowaną.
13. Celem kontroli zgodności w sektorze publicznym jest więc umożliwienie NOK dokonania oceny, czy działania jednostek sektora publicznego są zgodne z przepisami obowiązującymi te jednostki. Cel ten wiąże się z prezentowaniem wyników dotyczących stopnia zgodności działań kontrolowanej jednostki z przyjętymi kryteriami. Prezentacja wyników może być różna: od krótkich standardowych opinii do różnorodnych rodzajów konkluzji przedstawianych w krótkiej lub długiej formie. Kontrola zgodności może koncentrować się na **prawidłowości** (przestrzeganie formalnych kryteriów, takich jak stosowne przepisy prawa, regulacje i umowy) lub **poprawności** (przestrzeganie ogólnych zasad regulujących racjonalne zarządzanie finansami i postępowanie urzędników państwowych). Choć w kontroli zgodności główny nacisk kładzie się na prawidłowość, to jednak poprawność również może być ważna w kontekście sektora publicznego, w którym istnieją określone oczekiwania co do zarządzania finansami i postępowania urzędników. W zależności od uprawnień NOK zakres kontroli może w związku z tym obejmować aspekty poprawności⁴.
14. Kontrolę zgodności mogą też przeprowadzać NOK-i, do których kompetencji ustawowych należy wydawanie orzeczeń i stosowanie sankcji wobec osób odpowiedzialnych za zarządzanie środkami publicznymi. Niektóre NOK-i są uprawnione do zgłaszania kwestii podlegających odpowiedzialności karnej organom sądowym. W tym kontekście cel kontroli zgodności może być rozszerzony, a kontroler powinien w należyty sposób uwzględnić stosowne wymogi podczas opracowywania strategii lub planowania kontroli oraz w ciągu całego procesu kontroli.

² Obecnie ISSAI 1000-1810.

³ Zob. paragrafy 28-29 dotyczące pojęcia przepisy.

⁴ Zob. paragraf 32.

Cechy kontroli zgodności

15. Kontrola zgodności może obejmować szeroki zakres przedmiotu kontroli i może być przeprowadzana w celu dostarczenia racjonalnego lub ograniczonego zapewnienia w oparciu o kilka rodzajów kryteriów, procedur zbierania dowodów i form prezentacji wyników. Kontrole zgodności mogą być usługami atestacyjnymi lub usługami sprawozdawczości bezpośredniej, albo jednym i drugim. Raport z kontroli może być rozbudowany lub krótki, a konkluzje mogą być wyrażone w różnej formie: jako pojedyncza jasna opinia na temat zgodności lub jako bardziej rozbudowana odpowiedź na poszczególne pytania kontrolne.
16. Kontrola zgodności jest często integralną częścią uprawnień NOK do kontroli w jednostkach sektora publicznego. Wynika to z faktu, że ustawodawstwo i inne przepisy są podstawowymi narzędziami, za pomocą których ustawodawca sprawuje kontrolę nad dochodami i wydatkami, zarządzaniem i prawami obywateli do ich uczciwej obsługi przez sektor publiczny. Jednostkom sektora publicznego powierza się racjonalne zarządzanie środkami publicznymi. Organy sektora publicznego i wyznaczeni przez nie urzędnicy odpowiadają przed obywatelami za zachowanie **przejrzystości** swoich działań i **rozliczalności** ze środków, które im powierzono, oraz za wprowadzanie **ładu w zarządzaniu** tymi środkami.
17. Kontrola zgodności promuje **przejrzystość** poprzez dostarczanie wiarygodnych raportów dotyczących tego, czy zarządzano środkami, sprawowano zarząd i przestrzegano praw obywateli do rzetelnego postępowania zgodnie z wymogami odpowiednich przepisów. Promuje **rozliczalność** poprzez komunikowanie o odstępstwach od przepisów lub ich naruszaniu, dzięki czemu można podjąć działania naprawcze, a odpowiednie osoby mogą zostać pociągnięte do odpowiedzialności za swoje działania. Promuje **ład w zarządzaniu** zarówno poprzez identyfikowanie słabości i odstępstw od przepisów prawa i regulacji, jak i poprzez ocenę poprawności w sytuacji, gdy nie istnieją wystarczające lub odpowiednie przepisy prawa i regulacje. Oszustwo i korupcja z natury rzeczy są zjawiskami, które przeciwdziałają przejrzystości, rozliczalności i łaadowi w zarządzaniu. Kontrola zgodności promuje tym samym ład w zarządzaniu w sektorze publicznym poprzez uwzględnianie ryzyka wystąpienia oszustwa odnoszącego się do zgodności.
18. W zależności od struktury organizacyjnej sektora publicznego oraz uprawnień NOK, kontrola zgodności może objąć wszystkie poziomy władzy publicznej: centralny, regionalny i lokalny. Kontrole zgodności jednostek sektora prywatnego są również możliwe i koncentrują się na podatnikach w odniesieniu do dochodów oraz w odniesieniu do wydatków na osobach zaangażowanych w zarządzanie własnością publiczną lub usługami publicznymi, na przykład w wyniku ustaleń partnerskich lub otrzymania publicznych grantów lub dotacji.

19. W niektórych krajach NOK jest trybunałem, w którego skład wchodzi sędziowie z uprawnieniami rewidenta państwowego i inni urzędnicy państwowi, którzy są wobec niego odpowiedzialni. Ta funkcja jurysdykcyjna wymaga, aby NOK zapewniał rozliczanie wszystkich osób sprawujących nadzór nad środkami publicznymi z tych środków i pod tym względem jest to przedmiot jego jurysdykcji. Istnieje ważne wzajemne powiązanie między tym uprawnieniem jurysdykcyjnym a cechami kontroli zgodności. Może to pociągnąć za sobą dodatkowe wymogi wobec kontrolerów działających w instytucji pełniącej funkcję sądowniczą, takiej jak trybunał obrachunkowy.

Różne perspektywy kontroli zgodności

20. Kontrola zgodności może być częścią łączonej kontroli, która może obejmować również inne aspekty. Chociaż istnieją inne możliwości, kontrola zgodności jest zwykle przeprowadzana:

- w związku z badaniem sprawozdań finansowych (ISSAI 4200⁵ zawiera dodatkowe wskazówki na ten temat) lub
- oddzielnie od badania sprawozdań finansowych (zob. ISSAI 4100⁶), lub
- w połączeniu z kontrolą wykonania zadań.

Kontrola zgodności w związku z badaniem sprawozdań finansowych

21. Władza ustawodawcza, jako element procesu demokratycznego, określa priorytety w zakresie dochodów i wydatków w sektorze publicznym oraz obliczenia i przypisania wydatków i dochodów. Podstawowe założenia organów ustawodawczych i decyzje przez nie podejmowane są źródłem przepisów regulujących przepływy pieniężne w sektorze publicznym. Zgodność z tymi przepisami tworzy szerszą perspektywę wraz z badaniem sprawozdań finansowych z wykonania budżetu.

22. Kontrola zgodności ze stosownymi przepisami jest często ważnym elementem uprawnień NOK, zgodnie z którymi łączy się ona z badaniem sprawozdań finansowych, będąc częścią prezentacji wyników dotyczących wykonania budżetu państwa.

23. Przepisy prawa i regulacje są ważne zarówno w kontroli zgodności, jak i badaniu sprawozdań finansowych. To, które przepisy prawa i regulacje będą dotyczyć poszczególnych dziedzin, zależy od celu kontroli. Kontrola zgodności jest niezależną oceną tego, czy dany przedmiot kontroli jest zgodny z odpowiednimi przepisami określonymi jako kryteria. Koncentruje się ona na uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów dotyczących zgodności z tymi kryteriami. Badanie sprawozdań finansowych ma na celu ustalenie, czy sprawozdania finansowe danej jednostki zostały sporządzone zgodnie z akceptowalnymi ramami sprawozdawczości finansowej oraz uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli dotyczących przepi-

⁵ Od grudnia 2016 r. będzie włączony do ISSAI 4000 (przyj. red.).

⁶ Ibidem.

sów prawa i regulacji, które mają bezpośredni i istotny wpływ na te sprawozdania⁷. W badaniu sprawozdań finansowych tylko te przepisy prawa i regulacje, które mają bezpośrednie i istotne oddziaływanie na sprawozdanie finansowe, są znaczące, natomiast przy kontroli zgodności wszelkie przepisy prawa i regulacje właściwe dla przedmiotu kontroli mogą być znaczące dla kontroli.

24. ISSAI 4200 daje wskazówki do kontroli zgodności w połączeniu z badaniem sprawozdań finansowych. Wytyczne te powinny być odczytywane w powiązaniu z *Wytycznymi kontroli finansowej* (ISSAI 1000-2999).

Kontrola zgodności przeprowadzana odrębnie

25. Planowanie, przeprowadzanie i przygotowanie raportów z kontroli zgodności może odbywać się odrębnie od badania sprawozdań finansowych i kontroli wykonania zadań. ISSAI 4100 zawiera wskazówki w tej kwestii. Kontrole zgodności mogą być przeprowadzane odrębnie w sposób regularny lub ad hoc jako niezależne i jasno zdefiniowane kontrole, z których każda dotyczy określonego przedmiotu kontroli.

Kontrola zgodności w połączeniu z kontrolą wykonania zadań

26. W przypadku gdy kontrola zgodności jest częścią kontroli wykonania zadań, zgodność jest rozumiana jako jeden z aspektów oszczędności, wydajności i skuteczności. Brak zgodności może być przyczyną, wyjaśnieniem lub konsekwencją stanu działań będących przedmiotem kontroli wykonania zadań. W tego typu kontrolach łączonych kontrolerzy powinni kierować się osądem zawodowym, aby zdecydować, czy wykonanie zadań czy też zgodność jest priorytetem kontroli oraz czy zastosować standardy ISSAI dotyczące kontroli wykonania zadań, kontroli zgodności czy zarówno jedno, jak i drugie.

Elementy kontroli zgodności

27. Elementy kontroli w sektorze publicznym opisane są w ISSAI 100. Niniejsza sekcja przedstawia dodatkowe aspekty elementów właściwych dla kontroli zgodności, które powinny być zidentyfikowane przez kontrolera przed rozpoczęciem kontroli.

Przepisy i kryteria

28. Przepisy są fundamentalnym elementem kontroli zgodności, ponieważ struktura i treść przepisów dostarczają kryteriów kontroli i w związku z tym stanowią podstawę tego, jak – zgodnie z określoną ustawą konstytucyjną – przebiega kontrola.

⁷ Por. ISSAI 1250.

29. Przepisy mogą obejmować zasady, przepisy prawa i regulacje, uchwały budżetowe, politykę, ustanowione kodeksy, uzgodnione warunki lub ogólne zasady regulujące racjonalne zarządzanie finansami sektora publicznego oraz postępowanie urzędników sektora publicznego. Większość przepisów wywodzi się z podstawowych założeń i decyzji krajowej władzy ustawodawczej, ale mogą być one wydawane na niższym poziomie struktury organizacyjnej sektora publicznego.
30. Jako że przepisy prawne i regulaminy są różnorodne, możliwe jest, że zawierają one wzajemnie sprzeczne klauzule i mogą podlegać różnym interpretacjom. Ponadto podzędne przepisy mogą nie być spójne z wymogami lub ograniczeniami prawodawstwa wykonawczego. Mogą występować też luki legislacyjne. W konsekwencji, aby ocenić zgodność z przepisami w sektorze publicznym, należy wystarczająco znać strukturę i treść samych przepisów. Jest to szczególnie ważne, gdy trzeba określić kryteria kontroli, ponieważ źródła kryteriów same mogą być uwzględnione w kontroli, zarówno podczas ustalania zakresu kontroli, jak i sporządzania ustaleń kontrolnych.
31. Kryteria są punktami odniesienia wykorzystywanymi do oceny lub pomiaru przedmiotu kontroli w sposób konsekwentny i racjonalny. Kontroler określa kryteria na podstawie stosownych przepisów. Aby kryteria kontroli zgodności były odpowiednie, muszą one być stosowne, wiarygodne, kompletne, obiektywne, zrozumiałe, porównywalne, akceptowalne i dostępne. Bez ram odniesienia zapewnionych przez odpowiednie kryteria każda konkluzja może być indywidualnie interpretowana i źle zrozumiana.
32. Kontrola zgodności zwykle obejmuje ocenę zgodności z kryteriami formalnymi, takimi jak obowiązujące prawodawstwo, regulacje wydane zgodnie z ramowym prawodawstwem i innymi stosownymi przepisami prawa, regulacje i umowy, w tym przepisy budżetowe (prawidłowość). W przypadku, gdy nie ma kryteriów lub istnieją oczywiste braki w prawodawstwie dotyczące ich zastosowania, kontrole mogą również badać zgodność z ogólnymi zasadami regulującymi racjonalne zarządzanie finansami i postępowanie urzędników w sektorze publicznym (poprawność). Odpowiednie kryteria są potrzebne zarówno w kontrolach skoncentrowanych na prawidłowości, jak i na poprawności. Odpowiednimi kryteriami kontroli zgodności skoncentrowanej na poprawności są ogólnie przyjęte zasady albo krajowe lub międzynarodowe najlepsze praktyki. W niektórych przypadkach mogą one być nieskodyfikowane, dorozumiane lub oparte na nadrzędnych przepisach prawa.

Przedmiot kontroli

33. Przedmiot kontroli zgodności jest definiowany w zakresie kontroli. Może on mieć formę działań, transakcji finansowych lub informacji. Dla usług atestacyjnych w zakresie zgodności istotniejsze jest przedstawienie informacji na temat przedmiotu

kontroli, którym może być oświadczenie [kontrolowanego] o zgodności sporządzone zgodnie z przyjętymi i standaryzowanymi ramami sprawozdawczymi.

34. Przedmiot kontroli zależy od uprawnień NOK, stosownych przepisów i zakresu kontroli. Tym samym zawartość i zakres przedmiotu kontroli zgodności może się mieścić w bardzo szerokim spektrum. Przedmiot kontroli może być ogólny albo szczegółowy. Niektóre typy przedmiotów kontroli są ilościowe i często łatwo mierzalne (np. płatności, które nie spełniają określonych warunków), inne natomiast są jakościowe i mają bardziej subiektywny charakter (np. zachowanie lub przestrzeganie wymogów proceduralnych).

Trzy strony w kontroli zgodności

35. Kontrola zgodności jest oparta na relacji trzech stron, w której **kontroler** ma na celu uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli dotyczących pomiaru lub oceny przedmiotu kontroli w odniesieniu do kryteriów, aby wyrazić konkluzję służącą zwiększeniu stopnia zaufania przewidywanych **użytkowników**, niebędących **stroną odpowiedzialną**.
36. W badaniu zgodności obowiązkiem *kontrolera* jest identyfikacja elementów kontroli, ocena, czy określony przedmiot kontroli jest zgodny z ustalonymi kryteriami i przedstawienie raportu z kontroli zgodności.
37. *Strona odpowiedzialna* to organ wykonawczy rządu i/lub podlegający mu urzędnicy sektora publicznego oraz jednostki odpowiedzialne za zarządzanie środkami publicznymi i sprawowanie władzy pod kontrolą ustawodawcy. Strona odpowiedzialna w kontroli zgodności odpowiada za przedmiot kontroli.
38. *Przewidywani użytkownicy* to osoby, organizacje lub ich grupy, na których potrzeby kontroler sporządza raport z kontroli. W kontroli zgodności użytkownikiem jest zwykle władza ustawodawcza jako przedstawiciel obywateli, którzy są użytkownikami końcowymi raportów z kontroli zgodności. Władza ustawodawcza podejmuje decyzje i ustala priorytety związane z obliczaniem i przeznaczeniem wydatków i dochodów w sektorze publicznym. Głównym użytkownikiem w kontroli zgodności jest często jednostka, która wydaje przepisy uznane za kryteria kontroli.
39. Związek pomiędzy tymi trzema stronami powinien być rozpatrywany w kontekście każdej kontroli i może być inny w przypadku usług sprawozdawczości bezpośredniej, a inny w przypadku usług atestacyjnych. Definicja tych trzech stron może także różnić się w zależności od zaangażowanych jednostek sektora publicznego.

Zapewnienie w kontroli zgodności

40. Kontroler postępuje według procedur, aby zredukować ryzyko dostarczenia nieprawnych konkluzji lub zarządzać tym ryzykiem, zdając sobie sprawę, że z powodu

nieodłącznych ograniczeń wszystkich kontroli żadna kontrola nie może dostarczyć absolutnego zapewnienia co do stanu przedmiotu kontroli. Powinno to zostać wyrażone w sposób przejrzysty. Na ogół kontrola zgodności nie obejmuje wszystkich elementów przedmiotu kontroli, ale polega na jakościowym lub ilościowym doborze próby.

41. Kontrola zgodności przeprowadzana na zasadzie uzyskiwania zapewnienia zwiększa zaufanie przewidywanych użytkowników do informacji dostarczonych przez kontrolera lub inną stronę.

W kontroli zgodności występują dwa poziomy zapewnienia: racjonalne zapewnienie, zgodnie z którym w opinii kontrolera przedmiot kontroli jest lub nie jest zgodny we wszystkich istotnych aspektach z określonymi kryteriami, oraz ograniczone zapewnienie, zgodnie z którym żadna z uzyskanych przez kontrolera informacji nie wskazuje na to, że przedmiot kontroli jest niezgodny z kryteriami. Zarówno racjonalne, jak i ograniczone zapewnienie jest możliwe w przypadku usług bezpośredniej sprawozdawczości oraz usług atestacyjnych w ramach kontroli zgodności.

Zasady kontroli zgodności

42. Kontrola zgodności jest systematycznym procesem obiektywnego pozyskiwania i oceny dowodów na temat tego, czy dany przedmiot kontroli jest zgodny z odpowiednimi przepisami uznanymi za kryteria. Poniższe zasady są kluczowe przy przeprowadzaniu kontroli zgodności. Charakter kontroli jest powtarzalny i kumulacyjny, ale na potrzeby prezentacji niniejsza sekcja została podzielona na zasady, które powinien wziąć pod uwagę kontroler, zaczynając proces kontroli i wielokrotnie w trakcie procesu kontroli (zasady ogólne), oraz te, które odnoszą się do samych etapów procesu kontroli.

Zasady ogólne

Osąd i sceptycyzm zawodowy

43. **Kontrolerzy powinni planować i przeprowadzać kontrolę, kierując się sceptycyzmem zawodowym i osądem zawodowym w trakcie całego procesu kontroli.**

Terminy „sceptycyzm zawodowy” i „osąd zawodowy” są ważne przy formułowaniu wymogów dotyczących decyzji kontrolera, dotyczących odpowiedniego przebiegu działań. Wyrażają one podejście kontrolera, które musi cechować się dociekliwością.

Kontrolerzy muszą kierować się osądem zawodowym na wszystkich etapach procesu kontroli. Pojęcie to obejmuje odpowiednią praktykę, wiedzę i doświadczenie kontro-

lera w kontekście standardów kontroli, umożliwiające podejmowanie świadomych decyzji dotyczących właściwego przebiegu działań w warunkach danej kontroli.

Koncepcja sceptycyzmu zawodowego jest kluczowa dla wszystkich kontroli. Kontroler powinien planować i przeprowadzać kontrolę z podejściem cechującym się sceptycyzmem zawodowym, zdając sobie sprawę, że określone warunki mogą spowodować, że przedmiot kontroli będzie odbiegał od kryteriów. Podejście kontrolera, które cechuje się sceptycyzmem zawodowym i dociekliwością, oznacza, że dokonuje on krytycznej oceny, czy dowody pozyskane w trakcie kontroli są wystarczające i odpowiednie.

Osąd zawodowy i sceptycyzm zawodowy są wykorzystywane w trakcie procesu kontroli zgodności do oceny elementów kontroli, przedmiotu kontroli, odpowiednich kryteriów, zakresu kontroli, ryzyka, istotności i procedur kontrolnych, które mają być zastosowane w odpowiedzi na zdefiniowane ryzyko. Te dwie koncepcje są również wykorzystywane przy ocenie dowodów i przypadków niezgodności, podczas prezentacji wyników i ustalania formy, treści i częstotliwości komunikacji w trakcie kontroli. Aby zachować osąd i sceptycyzm zawodowy podczas kontroli zgodności, konieczne są zwłaszcza zdolność analizowania struktury i treści przepisów jako podstawy do identyfikowania odpowiednich kryteriów i luk legislacyjnych, w przypadku całkowitego lub częściowego braku przepisów prawa i regulacji, oraz stosowanie profesjonalnych koncepcji kontroli w podejściu do znanych i nieznanych przedmiotów kontroli. Kontroler powinien umieć przeanalizować różnorodne rodzaje dowodów kontroli ze względu na ich źródło i znaczenie dla zakresu i przedmiotu kontroli oraz ocenić, czy dowody pozyskane w trakcie kontroli są wystarczające i odpowiednie.

Kontrola jakości

44. Kontrolerzy powinni wziąć na siebie odpowiedzialność za ogólną jakość kontroli.

Kontroler jest odpowiedzialny za przeprowadzenie kontroli i powinien w trakcie całego procesu kontrolnego wdrażać procedury kontroli jakości. Celem takich procedur powinno być zapewnienie o zgodności kontroli z właściwymi standardami oraz zapewnienie, że raport z kontroli, konkluzja lub opinia są odpowiednie przy uwzględnieniu danych warunków.

Zespół kontrolny – zarządzanie i umiejętności

45. Kontrolerzy powinni dysponować niezbędnymi umiejętnościami.

Członkowie zespołu kontrolnego powinni wspólnie posiadać wiedzę, umiejętności i fachowe doświadczenie potrzebne do pomyślnego przeprowadzenia kontroli. Te elementy obejmują wiedzę i doświadczenie praktyczne w zakresie rodzaju przeprowadzanej kontroli, znajomość odpowiednich standardów i przepisów, poznanie działań jednostki kontrolowanej oraz zdolność i doświadczenie w posługiwaniu się osądem

zawodowym. W przypadku każdej kontroli istnieje potrzeba rekrutacji pracowników o odpowiednich kwalifikacjach, oferowanie rozwoju zawodowego i szkoleń dla pracowników, opracowywania podręczników oraz innych pisemnych wskazówek i instrukcji dotyczących przeprowadzania kontroli, a także przydziału wystarczających zasobów. Kontrolerzy powinni utrzymywać na odpowiednim poziomie swoje kompetencje zawodowe poprzez ustawiczne doskonalenie zawodowe.

Kontrole mogą wymagać specjalistycznych technik, metod lub umiejętności w dziedzinach, które wykraczają poza zakres NOK. Można korzystać z pomocy zewnętrznych ekspertów na różne sposoby, np. w celu uzyskania wiedzy lub wykonania określonych zadań. Kontrolerzy powinni oceniać, czy eksperci posiadają niezbędne kompetencje, zdolności i obiektywizm, i określić, czy ich praca jest odpowiednia do celów kontroli.

Ryzyko badania kontrolnego

46. Kontrolerzy powinni uwzględnić ryzyko badania kontrolnego w całym procesie kontroli.

Kontrole należy przeprowadzać w taki sposób, aby zarządzać ryzykiem badania kontrolnego lub je redukować do akceptowalnego poziomu. Ryzyko badania kontrolnego to ryzyko, że raport z kontroli – lub bardziej precyzyjnie konkluzja lub opinia kontrolera – będą nieodpowiednie w warunkach danej kontroli. Uwzględnienie ryzyka badania kontrolnego jest istotne zarówno w przypadku usług atestacyjnych, jak i bezpośrednich. Kontroler powinien wziąć pod uwagę trzy różne wymiary ryzyka badania kontrolnego – ryzyko nieodłączne, ryzyko zawodności systemu kontroli wewnętrznej oraz ryzyko niewykrycia – w odniesieniu do przedmiotu kontroli i formy prezentacji wyników, zależnie od tego, czy przedmiot kontroli jest ilościowy, czy jakościowy i czy raport z kontroli ma zawierać opinię czy konkluzję. Relatywne znaczenie tych wymiarów ryzyka badania kontrolnego zależy od charakteru przedmiotu kontroli, tego, czy kontrola powinna dostarczyć racjonalnego czy ograniczonego zapewnienia, oraz tego, czy mamy do czynienia z usługą sprawozdawczości bezpośredniej czy atestacyjną.

Istotność

47. Kontrolerzy powinni uwzględnić istotność w całym procesie kontroli.

Określenie istotności jest kwestią osądu zawodowego i jest uzależnione od zinterpretowania przez kontrolera potrzeb użytkowników. Zagadnienie może być uznane za istotne, jeśli wiedza na jego temat mogłaby wpłynąć na decyzje przewidywanych użytkowników. Taki osąd może odnosić się do pojedynczego elementu lub rozpatrywanych łącznie grup elementów. Istotność często rozważa się pod względem wartości, ale ma ona także inne ilościowe i jakościowe aspekty. Nieodłączne cechy elementu lub grupy elementów mogą stanowić o istotności zagadnienia ze względu na sam

jego charakter. Zagadnienie może być istotne również z powodu kontekstu, w którym występuje.

Jak wskazano powyżej, istotność w kontroli zgodności ma zarówno aspekty ilościowe, jak i jakościowe, chociaż aspekty jakościowe zwykle grają ważniejszą rolę w sektorze publicznym. Istotność należy brać pod uwagę przy planowaniu, ocenianiu otrzymanych dowodów i prezentacji wyników. Kluczową częścią określania istotności jest rozważenie, czy uzasadnione jest oczekiwanie, że zgłoszone przypadki zgodności lub niezgodności (potencjalne lub potwierdzone) mogłyby wpływać na decyzje podejmowane przez przewidywanych użytkowników. Czynnikiem, które należy rozważyć w ramach tej oceny opartej na osądzie, są uprawnione wymagania, interes publiczny lub oczekiwania [społeczeństwa], określone obszary ważne z punktu widzenia ustawodawstwa, sugestie i znaczące środki finansowe. Kwestie o niższej wartości lub rzadziej występujące niż ogólne określenie istotności, np. oszustwo, mogą również być uznane za istotne. Ocena istotności wymaga od kontrolera kompleksowego osądu zawodowego i jest związana z zakresem kontroli.

Dokumentacja

48. Kontrolerzy powinni sporządzać odpowiednią dokumentację kontroli.

Dokumentacja powinna być sporządzana w odpowiednim czasie i powinna jasno przedstawiać informacje na temat użytych kryteriów, zakresu kontroli, osądu, otrzymanych dowodów i dokonanych konkluzji. Dokumentacja powinna być wystarczająco szczegółowa, aby umożliwić doświadczonemu kontrolerowi, który nie posiada wcześniejszej wiedzy na temat danej kontroli, zrozumienie następujących kwestii: związku pomiędzy przedmiotem kontroli, kryteriami, zakresem kontroli, oceną ryzyka, strategią i planem kontroli a rodzajem, czasem, zakresem i wynikami przeprowadzonych procedur; dowodów otrzymanych na poparcie wniosku lub opinii kontrolera; uzasadnienia wszystkich znaczących kwestii, które wymagają zastosowania osądu zawodowego i powiązanych wniosków. Kontroler powinien sporządzić stosowną dokumentację kontroli przed wydaniem raportu z kontroli. Dokumentacja ta powinna być przechowywana przez odpowiedni okres.

Komunikacja

49. Kontrolerzy powinni utrzymywać skuteczną komunikację przez cały proces kontroli.

Komunikacja odbywa się na wszystkich etapach kontroli: przed rozpoczęciem kontroli, podczas wstępnego planowania, podczas realizacji kontroli oraz na etapie prezentacji wyników. Wszelkie znaczące trudności napotkane w trakcie kontroli, jak również przypadki istotnej niezgodności, powinny być zgłaszane kierownictwu odpowiedniego szczebla lub osobom sprawującym nadzór nad jednostką. Kontroler powinien także poinformować stronę odpowiedzialną o kryteriach kontroli.

Zasady związane z procesem kontroli

Planowanie i projektowanie kontroli zgodności

Zakres kontroli

50. Kontrolerzy powinni określić zakres kontroli.

W przypadku, gdy w uprawnieniach NOK lub stosownym ustawodawstwie nie określono zakresu kontroli, powinien o nim zdecydować kontroler. Zakres kontroli jasno precyzuje obszary i ograniczenia kontroli dotyczącej zgodności jej przedmiotu z kryteriami. Na wyznaczenie zakresu kontroli wpływ ma istotność i ryzyko oraz określenie, które przepisy i ich fragmenty będą objęte kontrolą. Proces kontroli jako całość powinien być zaprojektowany tak, aby objąć cały zakres kontroli.

Przedmiot i kryteria kontroli

51. Kontrolerzy powinni określić przedmiot kontroli i odpowiednie kryteria.

Określenie przedmiotu kontroli i kryteriów jest jednym z pierwszych kroków w procesie kontroli zgodności. Przedmiot i kryteria kontroli mogą być narzucone przez prawo lub określone w uprawnieniach NOK. Ewentualnie mogą one być określane przez kontrolera. W przypadku usług atestacyjnych stosowne może być także zidentyfikowanie informacji na temat przedmiotu kontroli prezentowanych przez stronę odpowiedzialną, które dotyczą zgodności danego przedmiotu kontroli z określonymi kryteriami.

Przedmiot kontroli może przybrać wiele form i mieć różne cechy. Określając przedmiot kontroli, kontroler powinien kierować się osądem i sceptycyzmem zawodowym w celu analizy jednostki kontrolowanej oraz oceny istotności i ryzyka.

Przedmiot kontroli powinien być możliwy do zidentyfikowania i oceny według odpowiednich kryteriów. Jego charakter powinien umożliwiać zebranie wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli na poparcie raportu z kontroli, konkluzji lub opinii.

Kontroler powinien określić odpowiednie kryteria, aby dać podstawę do oceny dowodów kontroli i opracowania ustaleń kontroli oraz konkluzji. Kryteria powinny być udostępnione przewidywanym użytkownikom i innym osobom, jeśli jest to wskazane. Powinny one być również przekazane stronie odpowiedzialnej.

Poznanie jednostki

52. Kontrolerzy powinni poznać jednostkę kontrolowaną w świetle stosownych przepisów.

Kontrola zgodności może obejmować wszystkie szczeble władzy wykonawczej oraz włączać różne szczeble administracji, rodzaje jednostek oraz połączenia jednostek.

Kontroler powinien znać strukturę i działanie jednostki kontrolowanej oraz jej procedury osiągania zgodności. Użyje on tej wiedzy, aby określić istotność i ocenić ryzyko niezgodności.

Poznanie mechanizmów kontroli wewnętrznej i środowiska kontroli

53. Kontrolerzy powinni poznać środowisko kontroli i stosowne mechanizmy kontroli wewnętrznej oraz rozważyć, czy mogą one zapewnić zgodność.

Poznanie jednostki kontrolowanej i/lub przedmiotu kontroli właściwego dla zakresu kontroli zależy od wiedzy kontrolera na temat środowiska kontroli wewnętrznej. Środowisko kontroli to kultura uczciwości i etycznego zachowania, która stanowi podstawę systemu mechanizmów kontroli wewnętrznej, służąc zapewnieniu zgodności z przepisami. W przypadku kontroli zgodności szczególnie ważne jest środowisko kontroli wewnętrznej skoncentrowane na osiągnięciu zgodności.

Aby poznać jednostkę kontrolowaną lub przedmiot kontroli, kontroler musi również poznać system mechanizmów kontroli wewnętrznej. Konkretny rodzaj mechanizmów kontroli, na którym skoncentruje się kontroler, uzależniony jest od przedmiotu kontroli oraz określonego rodzaju i zakresu kontroli. Ponieważ przedmiot kontroli może być jakościowy lub ilościowy, kontroler skoncentruje się na jakościowych bądź ilościowych mechanizmach kontroli wewnętrznej, lub ich połączeniu, w zależności od zakresu kontroli. Oceniając mechanizmy kontroli wewnętrznej, kontroler ocenia ryzyko, że mogą one nie zapobiec lub nie wykryć istotnych przypadków niezgodności. Kontroler powinien rozważyć, czy mechanizmy kontroli wewnętrznej funkcjonują w harmonii ze środowiskiem kontroli tak, aby zapewnić zgodność z przepisami we wszystkich istotnych aspektach.

Ocena ryzyka

54. Kontrolerzy powinni przeprowadzać ocenę ryzyka, aby rozpoznać ryzyko niezgodności.

W świetle kryteriów kontroli, zakresu kontroli i właściwości jednostki kontrolowanej kontroler powinien przeprowadzić ocenę ryzyka, aby określić istotę, czas i zakres procedur kontrolnych, które mają być wykonane. Przy tej ocenie kontroler powinien wziąć pod uwagę ryzyko niezgodności przedmiotu kontroli z kryteriami. Niezgodność może być spowodowana oszustwem, błędem, nieodłączną właściwością przedmiotu kontroli i/lub okolicznościami kontroli. Identyfikację ryzyka niezgodności i jego potencjalny wpływ na procedury kontroli należy brać pod uwagę w całym procesie kontroli. W ramach oceny ryzyka kontroler powinien ocenić wszelkie znane przypadki niezgodności, aby określić, czy są one istotne.

Ryzyko oszustwa

55. Kontroler powinien uwzględniać ryzyko oszustwa.

Jeśli kontroler zauważy przypadki niezgodności, które mogą świadczyć o oszustwie, powinien on zachować należytą staranność i ostrożność zawodową, aby nie ingerować w jakiegokolwiek dalsze postępowania lub dochodzenia na drodze prawnej.

Oszustwo w kontroli zgodności dotyczy głównie nadużywania władzy publicznej, ale także fałszywego prezentowania wyników dotyczących zagadnień zgodności. Przypadki niezgodności z przepisami mogą stanowić umyślne nadużycie władzy publicznej w celu osiągnięcia nienależnej korzyści. Sprawowanie władzy publicznej obejmuje decyzje, przypadki niepodjęcia decyzji, prace przygotowawcze, doradztwo, obsługę informacji i inne działania w służbie publicznej. Nienależne korzyści są korzyściami o charakterze ekonomicznym lub nieekonomicznym, uzyskanymi poprzez zamierzone działanie jednej lub więcej osób spośród kadry kierowniczej, osób sprawujących nadzór nad jednostką, pracowników lub stron trzecich.

Chociaż wykrycie oszustwa nie jest głównym celem kontroli zgodności, kontrolerzy w swojej ocenie ryzyka powinni uwzględniać czynniki ryzyka oszustwa i być wyczuleni na jego przejawy podczas wykonywania pracy.

Strategia kontroli i plan kontroli

56. Kontrolerzy powinni opracowywać strategię kontroli i plan kontroli.

Planowanie kontroli powinno obejmować dyskusję pomiędzy członkami zespołu kontrolnego na temat opracowania ogólnej strategii i planu kontroli. Celem strategii kontroli jest przygotowanie skutecznej odpowiedzi na ryzyko niezgodności. Podczas opracowywania planu kontroli należy rozważać planowane odpowiedzi na określone ryzyko. Zarówno strategia kontroli, jak i plan kontroli powinny być udokumentowane na piśmie. Planowanie nie jest oddzielnym etapem kontroli, ale ciągłym i powtarzającym się procesem.

Dowody kontroli

57. Kontrolerzy powinni zgromadzić wystarczające i odpowiednie dowody kontroli, które będą obejmowały zakres kontroli.

Kontroler powinien zgromadzić wystarczające i odpowiednie dowody kontroli w celu zapewnienia podstawy do wniosku lub opinii. **Wystarczalność** jest miarą ilości dowodów, natomiast **odpowiedniość** odnosi się do jakości dowodów – ich stosowności, ważności i wiarygodności. Wymagana ilość dowodów zależy od ryzyka wystąpienia

nieprawidłowości⁸ (im większe ryzyko, tym więcej dowodów może być wymaganych) oraz jakości dowodów (im wyższa jakość, tym mniej dowodów może być wymaganych). Tym samym wystarczalność i odpowiedniość dowodów są ze sobą wzajemnie powiązane. Samo uzyskanie większej ilości dowodów nie zrekompensuje jednak ich niskiej jakości. Na wiarygodność dowodów wpływ ma ich źródło i charakter. Wiarygodność zależy też od określonych okoliczności, w których zostały pozyskane dowody. Kontroler powinien brać pod uwagę zarówno stosowność, jak i wiarygodność informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowody kontroli. Musi on też zachować poufność wszystkich dowodów kontroli i otrzymanych informacji.

Procedury kontrolne powinny być odpowiednie w warunkach kontroli i stosowne do celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli. Charakter i źródła niezbędnych dowodów kontroli są określone kryteriami, przedmiotem kontroli i jej zakresem. Ponieważ przedmiot kontroli może być jakościowy lub ilościowy, kontroler będzie koncentrował się na jakościowych bądź ilościowych dowodach kontroli, lub ich połączeniu, zgodnie z zakresem kontroli. Kontrola zgodności uwzględnia więc wybór procedur do zbierania dowodów, zarówno o charakterze ilościowym, jak i jakościowym.

Kontroler przeprowadzający kontrolę zgodności będzie często musiał łączyć i porównywać dowody z różnych źródeł, aby spełnić wymogi wystarczalności i odpowiedności.

Ocena dowodów kontroli i formułowanie wniosków

58. Kontrolerzy powinni ocenić, czy pozyskali wystarczające i odpowiednie dowody kontroli i sformułować stosowne konkluzje.

Po zakończeniu właściwych badań kontrolnych, kontroler dokona przeglądu dowodów kontroli, aby sformułować konkluzję i wydać opinię. Kontroler powinien ocenić, czy uzyskany dowód jest wystarczający i odpowiedni, aby mógł zredukować ryzyko badania kontrolnego do akceptowalnego poziomu. Proces oceny wymaga rozpatrzenia dowodów – zarówno tych na poparcie raportu z kontroli, konkluzji lub opinii na temat zgodności lub niezgodności, jak i tych, które zdają się być z nimi sprzeczne. Obejmuje to także rozważenie istotności. Po dokonaniu oceny, czy dowód jest wystarczający i odpowiedni przy danym poziomie pewności kontroli, kontroler powinien rozważyć, jak w świetle dowodu najlepiej to podsumować.

Jeśli dowód kontroli otrzymany z jednego źródła jest niespójny z dowodem uzyskanym z innego źródła lub jeśli istnieją jakiegokolwiek wątpliwości co do wiarygodności

⁸ W tekście oryginalnym użyto błędnie sformułowania „audit risk” (przyp.red.).

informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowód, kontroler powinien określić, jak należy zmienić lub uzupełnić procedury kontroli w celu rozwiązania problemu, oraz rozważyć ewentualny wpływ na inne aspekty kontroli.

Po zakończeniu kontroli kontroler dokonuje przeglądu dokumentacji kontroli, aby wykazać, czy przedmiot kontroli został wystarczająco i odpowiednio zbadany. Kontroler powinien także określić, czy ocena ryzyka i wstępne określenie istotności były odpowiednie w świetle zebranych dowodów, czy też wymagają skorygowania.

Prezentacja wyników

59. Kontrolerzy powinni sporządzić raport w oparciu o zasady kompletności, obiektywizmu, terminowości i kontrydiktoryjności.

Zasada kompletności wymaga, aby kontroler rozpatrzył wszystkie stosowne dowody kontroli przed wydaniem raportu. Zasada obiektywizmu wymaga, aby kontroler kierował się osądem i sceptycyzmem zawodowym w celu zapewnienia, że wszystkie sprawozdania są poprawne pod względem rzeczowym oraz że ustalenia i konkluzje prezentowane są w sposób stosowny i wyważony. Zasada terminowości wymaga sporządzenia raportu we właściwym czasie. Zasada kontrydiktoryjności wymaga sprawdzenia z jednostką kontrolowaną, czy precyzyjnie podano fakty, a w razie potrzeby dołączenia odpowiedzi osób odpowiedzialnych. Zarówno pod względem formy, jak i treści raport z kontroli zgodności powinien być dostosowany do tych wszystkich zasad.

Formy prezentacji wyników mogą być określone w przepisach prawnych lub wynikać z uprawnień NOK. Niemniej raport z kontroli zwykle zawiera konkluzję opartą na wykonanych czynnościach kontrolnych. Raport może też dać konstruktywne i praktyczne zalecenia dotyczące poprawy tam, gdzie jest to wskazane. W przypadku usług atestacyjnej raport zwykle określa się mianem Sprawozdania kontrolera.

Prezentacja wyników może być zróżnicowana, od krótkich standardowych opinii do różnorodnych form konkluzji przedstawianych w krótkiej lub długiej formie. Jednak wydaje się, że raport powinien być kompletny, dokładny, obiektywny, przekonujący i na tyle jasny i spójny, na ile pozwala na to przedmiot kontroli. Wszelkie ograniczenia zakresu kontroli powinny zostać opisane. W raporcie należy jasno określić stosowność użytych kryteriów oraz osiągnięty poziom pewności.

Konkluzja może mieć formę jasnego pisemnego wyrażenia opinii na temat zgodności, często towarzyszącej opinii na temat sprawozdań finansowych. Może być ona także wyrażona jako bardziej rozbudowana odpowiedź na określone pytania kontrolne. W przypadku usług atestacyjnych bardziej powszechna jest opinia, natomiast w przypadku usług sprawozdawczości bezpośredniej częściej odpowiada się na kon-

krétne pytania kontrolne. W przypadku opinii kontroler powinien zaznaczyć, czy jest to opinia bez zastrzeżeń, czy opinia zmodyfikowana na podstawie oceny istotności i rozległości. Wydanie opinii zwykle wymaga bardziej rozwiniętej strategii kontroli oraz podejścia kontrolnego.

Raporty z kontroli zgodności powinny zawierać następujące elementy (niekoniecznie w takiej kolejności):

1. Tytuł
2. Adresat
3. Zakres kontroli łącznie z objętym nią okresem
4. Określenie lub opis przedmiotu kontroli
5. Określone kryteria
6. Określenie standardów kontroli stosowanych przy wykonywaniu czynności
7. Streszczenie przeprowadzonych prac
8. Ustalenia
9. Konkluzję/opinię
10. Odpowiedzi od jednostki kontrolowanej (jeśli jest to wskazane)
11. Zalecenia (jeśli jest to wskazane)
12. Datę raportu
13. Podpis.

Działania następcze

60. Kontrolerzy powinni sprawdzać przypadki niezgodności, gdy jest to wskazane.

Działania następcze ułatwiają skuteczne wdrażanie działań naprawczych i dają przydatną informację zwrotną jednostce kontrolowanej, użytkownikom raportu z kontroli i kontrolerowi (do wykorzystania przy planowaniu przyszłych kontroli). Potrzeba sprawdzania wcześniej zgłoszonych przypadków niezgodności różni się w zależności od istoty przedmiotu kontroli, zidentyfikowanej niezgodności i szczególnych okoliczności kontroli. W niektórych NOK-ach, w tym trybunałach obrachunkowych, działania następcze mogą obejmować wydanie prawnie wiążących raportów lub orzeczeń sądowych. W przypadku kontroli przeprowadzanych w sposób regularny działania następcze mogą stanowić część oceny ryzyka w kolejnym roku.

Zestawienie wybranych terminów używanych w tłumaczeniu ISSAI 100 - 400

Termin w wersji angielskiej	Termin używany w wersji polskiej
Assurance	Zapewnienie
Assurance activities	Działania zapewniające
Assurance engagement	Usługa atestacyjna
Assurance procedures	Procedury zapewniające
Assurance services	Usługi zapewniające
Attestation engagement	Usługa atestacyjna
Audit engagement	Zadanie kontrolne
Audit of financial statements	Badanie sprawozdań finansowych
Audit report	Raport z kontroli
Audit risk	Ryzyko badań kontrolnych
Audit scope	Zakres kontroli
Audit team	Zespół kontrolny
Auditor's Report	Sprawozdanie kontrolera
Authoritative standards	Standardy wiążące
Charged with governance	Odpowiedzialny za sprawowanie nadzoru nad jednostką
Confidence	Zaufanie
Confidence level	Poziom ufności
Control risk	Ryzyko zawodności systemu kontroli wewnętrznej
Cumulative process	Proces kumulacyjny
Detection risk	Ryzyko niewykrycia
Direct reporting engagement	Usługa sprawozdawczości bezpośredniej
Effective system of governance	Skuteczny system zarządzania
Emphasis of Matter Paragraph	Paragraf objaśniający
Financial audit	Kontrola finansowa
Financial report	Raport finansowy
Financial reporting framework	Ramy sprawozdawczości finansowej

Termin w wersji angielskiej	Termin używany w wersji polskiej
Financial statement	Sprawozdanie finansowe
Follow-up	Działania następcze
Follow up	Sprawdzać
Global governance	Globalne zarządzanie
Good governance	Ład w zarządzaniu
Governance structure	Struktura sprawowania nadzoru nad jednostką
Guideline	Wytyczna
Guidance	Wskazówka
Head of SAI	Prezes NOK
Intended user	Przewidywany użytkownik
Internal controls	Mechanizmy kontroli wewnętrznej
Iterative process	Proces powtarzający się
Level of assurance	Poziom zapewnienia
Limited assurance	Ograniczone zapewnienie
Limited assurance engagement	Usługa ograniczonego zapewnienia
Local governance	Sprawowanie władzy na szczeblu lokalnym
Mandate	Uprawnienie
Operational guidelines	Bieżące wytyczne
Outcome	Wynik, rezultat
Pervasive	Rozległy
Pervasively	Rozlegle
Pervasiveness	Rozległość
Practice notes	Uwagi praktyczne
Public accountability	Rozliczalność publiczna
Public governance	Zarządzanie publiczne
Public official	Urzędnik sektora publicznego
Public-sector audit (ing)	Kontrola w sektorze publicznym
Quality assurance	Zapewnienie jakości
Reasonable assurance	Racjonalne zapewnienie
Reasonable assurance engagement	Usługa racjonalnego zapewnienia
Relevant aspects	Istotne aspekty
Report back	Przedkładać sprawozdanie

Termin w wersji angielskiej	Termin używany w wersji polskiej
Reporting	Prezentacja wyników
Respect the authority	Przestrzegać znaczenia
Responsible party	Strona odpowiedzialna
Skills governance	Zarządzanie umiejętnościami
Subject matter	Przedmiot kontroli
Subject matter information	Informacja o przedmiocie kontroli
Topic	Temat
Value for money	Wartość za pieniądze

Spis treści

Słowo wstępne.....	3
ISSAI 100 – Podstawowe zasady kontroli w sektorze publicznym.....	5
Wprowadzenie.....	7
Cele i znaczenie standardów ISSAI	8
Ramy kontroli w sektorze publicznym	9
Uprawnienia.....	9
Kontrola w sektorze publicznym i jej założenia.....	10
Rodzaje kontroli w sektorze publicznym	11
Elementy kontroli w sektorze publicznym	12
Trzy strony zainteresowane.....	12
Przedmiot kontroli, kryteria i informacje o przedmiocie kontroli	13
Rodzaje działań.....	13
Zaufanie i zapewnienie w kontroli w sektorze publicznym.....	14
Potrzeba zaufania i zapewnienia	14
Formy uzyskania zapewnienia	15
Poziomy zapewnienia	15
Zasady kontroli w sektorze publicznym	15
Wymagania organizacyjne.....	16
Zasady ogólne.....	17
Etyka i niezależność.....	17
Osąd zawodowy, należyta staranność i sceptycyzm	17
Kontrola jakości.....	17
Zespół przeprowadzający kontrolę – zarządzanie i umiejętności	18
Ryzyko badania kontrolnego	19
Istotność	19
Dokumentacja	20
Komunikacja.....	20
Zasady związane z procesem kontroli	20
Planowanie kontroli	20
Przeprowadzanie kontroli	22
Prezentacja wyników i działania następcze	23

ISSAI 200 – Podstawowe zasady kontroli finansowej.....	25
Wstęp.....	27
Cel i znaczenie podstawowych zasad kontroli finansowej.....	28
Ramy kontroli finansowej.....	30
Cel kontroli finansowej	30
Zastosowania dla kontroli finansowej w sektorze publicznym objęte standardem ISSAI 200	31
Warunki konieczne do przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych	31
Badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramami specjalnego przeznaczenia	34
Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego	35
Elementy kontroli finansowej	35
Trzy strony w kontroli finansowej	36
Odpowiednie kryteria	36
Informacje dotyczące przedmiotu kontroli	36
Usługa racjonalnego zapewnienia	37
Zasady kontroli finansowej	37
Zasady ogólne	37
Warunki konieczne do przeprowadzania kontroli finansowych	37
Etyka i niezależność	37
Kontrola jakości.....	38
Zespół kontrolny – zarządzanie i umiejętności	39
Zasady odnoszące się do podstawowych koncepcji kontroli	39
Ryzyko badania kontrolnego	40
Zawodowy osąd i zawodowy sceptycyzm.....	41
Istotność	42
Komunikacja.....	43
Dokumentacja	44
Zasady odnoszące się do procesu kontroli.....	45
Uzgodnienie warunków zadania.....	45
Planowanie.....	46
Poznanie jednostki kontrolowanej.....	47
Ocena ryzyka	49
Reakcja na ocenione ryzyka.....	51

Uwagi dotyczące oszustwa w kontroli sprawozdań finansowych.....	52
Uwagi dotyczące kontynuacji działalności	53
Uwagi dotyczące przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdań finansowych	55
Dowody kontroli	57
Rozpatrywanie późniejszych zdarzeń	59
Ocena zniekształceń	61
Formułowanie opinii i raportu na temat sprawozdań finansowych.....	61
Uwagi dotyczące badania sprawozdań finansowych grupy (w tym obejmujących)	71
 ISSAI 300 – Podstawowe zasady kontroli wykonania zadań	 75
Wstęp.....	77
Cel i znaczenie podstawowych zasad kontroli wykonania zadań	77
Ramy kontroli wykonania zadań	78
Definicja kontroli wykonania zadań	78
Oszczędność, wydajność i skuteczność.....	79
Cele kontroli wykonania zadań.....	79
Zastosowanie ISSAI 300.....	80
Elementy kontroli wykonania zadań.....	80
Trzy strony w kontroli wykonania zadań.....	81
Przedmiot i kryteria w kontroli wykonania zadań	81
Zaufanie i zapewnienie w kontroli wykonania zadań	81
Zasady kontroli wykonania zadań.....	82
Zasady ogólne	82
Cel kontroli	83
Podejście kontrolne.....	83
Kryteria.....	84
Ryzyko badania kontrolnego	85
Komunikacja.....	86
Umiejętności.....	87
Osąd i sceptycyzm zawodowy	88
Kontrola jakości.....	88
Istotność	89
Dokumentacja	90

Zasady związane z procesem kontroli.....	91
Planowanie	91
Wybór zagadnień.....	91
Planownaie kontroli	92
Realizacja	93
Dowody, ustalenia i wnioski	93
Prezentacja wyników.....	94
Treść raportu	94
Zalecenia.....	95
Przekazywanie i udostępnianie raportu	96
Działania następcze	96
ISSAI 400 – Podstawowe zasady kontroli zgodności	97
Wstęp.....	99
Cel i znaczenie podstawowych zasad kontroli zgodności	99
Ramy kontroli zgodności.....	101
Cel kontroli zgodności.....	101
Cechy kontroli zgodności.....	102
Różne perspektywy kontroli zgodności	102
Kontrola zgodności w związku z badaniem sprawozdań finansowych	103
Kontrola zgodności przeprowadzana odrębnie.....	104
Kontrola zgodności w połączeniu z kontrolą wykonania zadań.....	104
Elementy kontroli zgodności	104
Przepisy i kryteria	104
Przedmiot kontroli.....	105
Trzy strony w kontroli zgodności.....	106
Zapewnienie w kontroli zgodności.....	106
Zasady kontroli zgodności.....	107
Zasady ogólne	107
Osąd i sceptycyzm zawodowy	107
Kontrola jakości.....	108
Zespół kontrolny – zarządzanie i umiejętności	108
Ryzyko badania kontrolnego	109
Istotność	109
Dokumentacja	110
Komunikacja.....	110

Zasady związane z procesem kontroli	111
Planowanie i projektowanie kontroli zgodności	111
Dowody kontroli	113
Ocena dowodów kontroli i formułowanie wniosków	114
Prezentacja wyników	115
Działania następcze.....	116
Zestawienie wybranych terminów używanych w tłumaczeniu ISSAI 100 - 400.....	117

Przekład przygotowany przez
Departament Metodyki Kontroli i Rozwoju Zawodowego
Opracowanie merytoryczne:
Katarzyna Mazela, Józef Płoskonka, Wiesław Karliński
Redakcja : Krystyna Szeżyńska-Mačkowiak
Skład: Paweł Przestrzelski
Druk: Wydział Wydawniczy NIK



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

www.nik.gov.pl

ISBN 978-83-929290-6-6