

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Departament Strategii Kontrolnej

Podręcznik kontrolera

A.2. STANDARDY KONTROLI NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI

WARSZAWA, CZERWIEC 2003

Spis treści

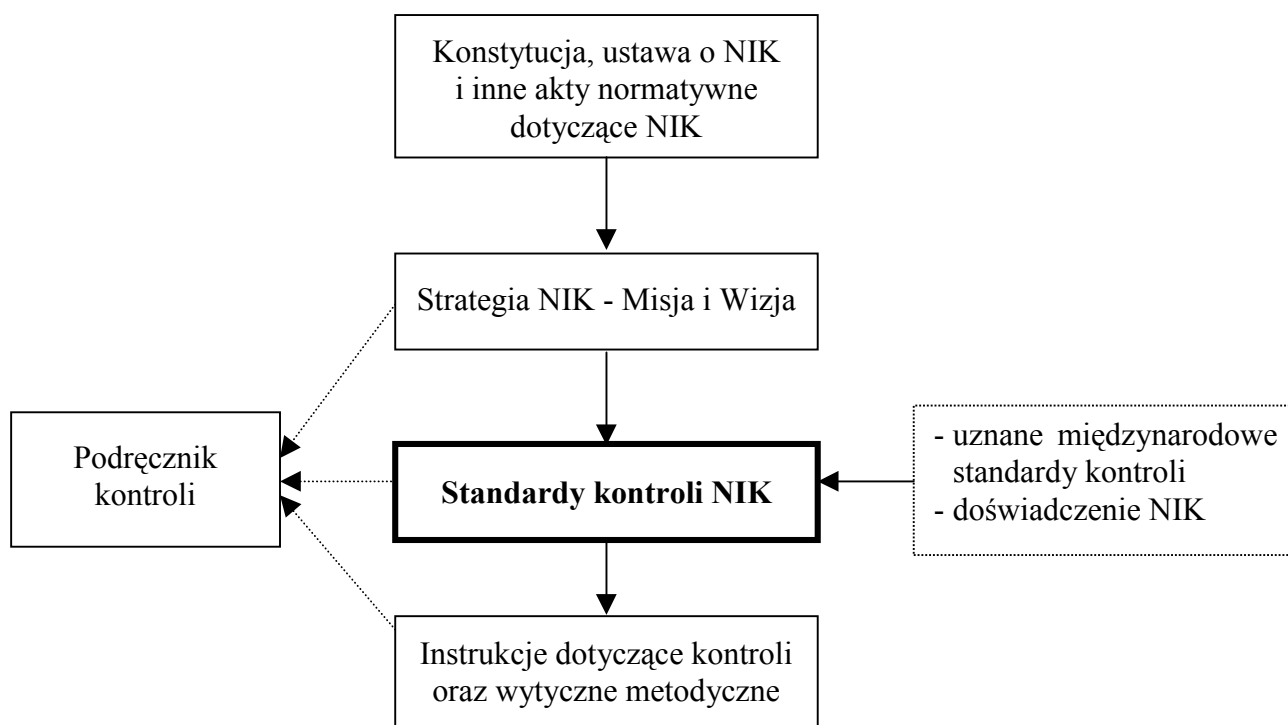
| | |
|--|----|
| WSTĘP | 3 |
| 1. OGÓLNE STANDARDY DZIAŁALNOŚCI NIK | 4 |
| 2. PLANOWANIE KONTROLI..... | 5 |
| 3. PRZYGOTOWANIE KONTROLI..... | 5 |
| 4. RODZAJE I KRYTERIA KONTROLI NIK..... | 8 |
| 5. DOBÓR PRÓBY DO KONTROLI..... | 9 |
| 6. ISTOTNOŚĆ | 10 |
| 7. OCENA RYZYKA KONTROLI..... | 11 |
| 8. OCENA I BADANIE SYSTEMU KONTROLI WEWNĘTRZNEJ | 12 |
| 9. PROCEDURY ANALITYCZNE..... | 14 |
| 10. NIEPRAWIDŁOWOŚCI | 15 |
| 11. STANDARDY PRACY KONTROLERÓW..... | 16 |
| 12. PROWADZENIE CZYNNOŚCI DOWODOWYCH W KONTROLI | 17 |
| 13. WSPÓLDZIAŁANIE Z INNYMI KONTROLERAMI | 19 |
| 14. KORZYSTANIE Z POMOCY BIEGŁYCH I SPECJALISTÓW | 20 |
| 15. STANDARDY SPRAWOZDAWCZE KONTROLI..... | 20 |
| 16. DBAŁOŚĆ O JAKOŚĆ KONTROLI..... | 24 |
| 17. STANDARDY POLITYKI KADROWEJ | 25 |
| SŁOWNICZEK | 27 |

Wstęp

Stosowanie standardów kontroli NIK przyczynią się do osiągnięcia celów działalności kontrolnej Izby poprzez zapewnienie jednolitej płaszczyzny odniesienia dla planowania, przeprowadzania i oceny wyników kontroli NIK oraz zagwarantują utrzymanie jakości działalności kontrolnej NIK na uznanym poziomie międzynarodowym. Odzwierciedlają one dotychczasowy dorobek Izby, wzbogacony o uznane rozwiązania w zakresie metodologii kontroli.

Standardy kontroli NIK zostały opracowane w oparciu o istniejący stan prawny w Polsce, z uwzględnieniem Standardów Kontroli INTOSAI, Europejskich Wytycznych Stosowania Standardów Kontroli INTOSAI oraz Międzynarodowych Standardów Kontroli Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC).

Miejsce standardów kontroli NIK w hierarchii dokumentów dotyczących działalności kontrolnej NIK obrazuje poniższy schemat:



Standardy kontroli NIK przyporządkowane zostały do grup obejmujących najważniejsze fazy i operacje związane z działalnością kontrolną NIK.

Standardy kontroli NIK są narzędziem zapewniającym ramy gwarantujące utrzymanie odpowiedniego poziomu profesjonalnego kontroli przeprowadzanych przez Izbę. Odstępstwa od stosowania standardów są możliwe w przypadkach uzasadnionych szczególnymi okolicznościami kontroli, za zgodą właściwego dyrektora departamentu lub delegatury NIK i powinny być udokumentowane.

1. Ogólne standardy działalności NIK¹

- 1.1. NIK jest instytucją niezależną, obiektywną i kompetentną.
- 1.2. NIK jest naczelnym organem kontroli państwowej, podlega Sejmowi i działa na zasadzie kolegialności. Zakres przedmiotowy i podmiotowy kontroli NIK określono w Konstytucji i ustawie o NIK². Obejmuje on w szczególności kontrole działalności organów administracji rządowej i samorządu, NBP oraz innych jednostek organizacyjnych wykorzystujących majątek oraz wywiązujących się ze zobowiązań finansowych wobec państwa. NIK przedkłada Sejmowi w szczególności analizę wykonania budżetu państwa, założeń polityki pieniężnej i opinię w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów, a także informacje o wynikach kontroli, wnioski związane z działalnością organów wykonujących zadania publiczne i wystąpienia zawierające zarzuty wynikające z kontroli sformułowane wobec osób kierujących bądź wchodzących w skład kontrolowanych jednostek. NIK przedstawia Sejmowi coroczne sprawozdania ze swojej działalności w roku ubiegłym.³
- 1.3. NIK przeprowadza kontrole planowe oraz doraźne. Kontrole NIK przeprowadzane są pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności.⁴
- 1.4. Działalność NIK ma na celu ocenę funkcjonowania państwa i gospodarowania środkami publicznymi, a także pozytywne oddziaływanie na funkcjonowanie administracji państwowej oraz wszystkich podmiotów wykonujących zadania publiczne lub korzystających ze środków publicznych, poprzez wskazywanie zagrożeń, nieprawidłowości, nierzetelności i braku uczciwości w wykonywaniu zadań publicznych, jak również poprzez propagowanie dbałości o porządek prawny, odpowiedzialność i najlepsze praktyki zarządzania majątkiem i środkami publicznymi.
- 1.5. NIK posiada wgląd do wszelkich dokumentów i materiałów niezbędnych do przygotowania i przeprowadzenia kontroli, z uwzględnieniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej.⁵ Kontrolerzy NIK mają prawo do: przebywania i swobodnego poruszania się na terenie jednostki kontrolowanej, wglądu w dokumenty i materiały oraz do ich pobierania i zabezpieczania, przeprowadzania oględzin obiektów, przesłuchiwania świadków i żądania ustnych i pisemnych wyjaśnień oraz korzystania z pomocy biegłych i specjalistów.⁶
- 1.6. W celu zapewnienia najwyższej jakości pracy NIK, na bazie dotychczasowego dorobku działalności kontrolnej oraz najnowszych osiągnięć w dziedzinie metodyki kontroli, Izba w sposób ciągły doskonali swoje techniki kontroli i metody oceny. Rezultaty tych prac są wykorzystywane do okresowej aktualizacji Podręcznika kontrolera NIK.
- 1.7. Poza działalnością kontrolną NIK prowadzi również inne działania, które przyczyniają się do lepszego funkcjonowania administracji publicznej, w tym m.in. opiniowanie

¹ Standardy Kontroli INTOSAI Nr 1.0.6 (h, i), 1.0.12, 1.0.32, 1.0.33, 1.0.34, 1.0.35, 1.0.46, 2.1.13, 2.1.14, 2.2.5, 2.2.7, 2.2.8, 2.2.12, 2.2.13, 2.2.15, 2.2.17, 2.2.18, 2.2.19, 2.2.20, 2.2.23, 2.2.25, 2.2.32, 2.2.35, 2.2.36, 2.2.40.

² Art. 202-203 Konstytucji RP, art. 2 i 4 ustawy o NIK.

³ Art. 204 ust. 2 Konstytucji RP, art. 7 ust. 1, pkt 7 ustawy o NIK.

⁴ Art. 5 ustawy o NIK.

⁵ Art. 29 pkt 1 ustawy o NIK.

⁶ Art. 29 pkt 2 lit. a- g. ustawy o NIK.

projektów aktów prawnych, działalność edukacyjną, wydawniczą, udział w pracach komisji sejmowych, współpracę międzynarodową. Działania te należy wykonywać przykładając dużą wagę do zapewnienia ich najwyższej jakości oraz w taki sposób i w takim zakresie, aby nie godziły w niezależność i obiektywizm NIK.

2. Planowanie kontroli⁷

- 2.1. Podstawą planowania działalności kontrolnej NIK jest stałe śledzenie, gromadzenie danych i rozpoznawanie istotnych aspektów dotyczących obszarów leżących we właściwości kontrolnej jednostek organizacyjnych NIK.
- 2.2. W procesie planowania kontroli pierwszeństwo przysługuje zadaniom kontrolnym, które Izba podejmuje z mocy prawa⁸. Pozostałe kontrole planowane są przede wszystkim zgodnie z priorytetami kontroli NIK. Roczne plany pracy NIK są uchwalane przez Kolegium NIK.
- 2.3. Planowanie długookresowe w NIK jest realizowane na podstawie analizy sytuacji społeczno-gospodarczej państwa, której wyniki służą określeniu priorytetów kontroli Najwyższej Izby Kontroli, w tym w szczególności priorytetowych kierunków kontroli oraz priorytetów metodycznych przyjmowanych na okresy trzyletnie. Corocznie dokonywany jest wybór głównych obszarów badań kontrolnych.
- 2.4. Podstawą planowania rocznego, w ramach głównych obszarów badań kontrolnych, są propozycje tematów do kontroli, zgłaszane przez jednostki organizacyjne NIK, w oparciu o wiedzę na temat obszarów leżących we właściwości danej jednostki organizacyjnej, analizę ryzyka, z wykorzystaniem wniosków i sugestii nadesłanych przez Marszałków Sejmu RP i Senatu RP, Prezydenta RP i Prezesa Rady Ministrów oraz ewentualnie innych sugestii. Do rocznego planu pracy NIK włączane są tematy zlecone przez Sejm RP i jego organy.
- 2.5. Bieżące monitorowanie realizacji planu rocznego jest prowadzone na podstawie rocznego operacyjnego planu pracy, kwartalnych planów pracy NIK oraz miesięcznych raportów o realizacji rocznego planu pracy NIK.⁹

3. Przygotowanie kontroli¹⁰

- 3.1. Przygotowanie kontroli obejmuje opracowanie programu kontroli dla kontroli planowej lub tematyki kontroli doraźnej, dobór i przygotowanie kontrolerów oraz przeprowadzenie narady przedkontrolnej. W uzasadnionych przypadkach kontrolę planową poprzedza się kontrolą rozpoznawczą.

⁷ Standardy Kontroli INTOSAI Nr 2.1.22, 2.2.9, 2.2.10, 2.2.16, 3.1.2; Europejskie wytyczne – wytyczna 11.

⁸ Por. art. 2-7 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (j. t. Dz. U. z 2001 r. Nr 85, poz. 937 ze zm.).

⁹ Por. § 10 zarządzenia Prezesa NIK z dnia 1 marca 1995 w sprawie postępowania kontrolnego (M. P. Nr 17, poz. 211).

¹⁰ Standardy Kontroli INTOSAI nr 2.1.24, 3.0.3(a), 3.1.1, 3.1.3, 3.1.4, 3.4.3; Europejskie wytyczne – wytyczna 11, IFAC - 250/15, 300/02, 300/08, 300/10, 300/12, 310/11.

- 3.2. Kontrolę należy przygotować w sposób, który zapewni uzyskanie wysokiej jakości pracy w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny, a także zgodnie z planami pracy NIK.
- 3.3. Przed przystąpieniem do prac związanych z opracowaniem programu kontroli należy uzyskać wystarczającą wiedzę na temat kontrolowanej działalności, która umożliwi precyzyjne określenie celu i zakresu kontroli oraz zrozumienie zdarzeń, operacji i działań, które w opinii kontrolera mogą mieć znaczący wpływ na działalność objętą kontrolą.
- 3.4. Program kontroli stanowi podstawę postępowania kontrolnego w kontroli planowej. Dokument ten powinien zawierać wystarczające szczegóły niezbędne dla przeprowadzenia kontroli. Opracowując program kontroli należy w szczególności:
- a) przeprowadzić analizę przedkontrolną, obejmującą problemy gospodarcze, finansowe, organizacyjno-administracyjne i stan prawny obszaru objętego kontrolą oraz obszary ryzyka,
 - b) określić cel i zakres kontroli,
 - c) określić podejście kontrolne i metodykę kontroli odnoszącą się do celów i zakresu ustalonego dla danej kontroli i wszystkich istotnych obszarów ryzyka, uwzględniając w szczególności takie zagadnienia, jak funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej, istotność, ryzyko kontroli, dobór próby do kontroli,
 - d) określić sposób i technikę prowadzenia kontroli, a zwłaszcza problemy, na które należy zwrócić szczególną uwagę w badaniach kontrolnych, dowody niezbędne dla dokonania ustaleń i sposób ich badania, powiązanie tematyki z aktami normatywnymi, wzory wykazów i zestawień,
 - e) ustalić mierniki, umożliwiające ocenę działania jednostek kontrolowanych,
 - f) określić założenia organizacyjne kontroli, w tym: osoby nadzorujące i koordynujące kontrolę, dobór kontrolerów, szacunkową pracochłonność i koszty kontroli, postanowienia dotyczące systemu bieżącej dbałości o jakość kontroli dla danej kontroli,
 - g) sporządzić harmonogram prac związanych z przeprowadzeniem kontroli.
- 3.5. Właściwe określenie celów kontroli ma kluczowe znaczenie dla przyjęcia optymalnego zakresu kontroli, podejścia kontrolnego i metodyki kontroli oraz zapewnienia efektywności kontroli. Cele kontroli powinny być określone w sposób precyzyjny i jasny oraz dotyczyć ściśle określonego obszaru.
- Cele kontroli powinny być sformułowane w sposób umożliwiający jednoznaczne sprawdzenie ich osiągnięcia.
- 3.6. Dla zapewnienia właściwego wykorzystania umiejętności kontrolerów do zadań kontrolnych i przydzielania wystarczającej liczby osób, na etapie przygotowywania kontroli konieczne jest dokonanie oceny zasobów fachowych niezbędnych dla danej kontroli.

Należy zapewnić, aby w kontroli korzystać z pracowników którzy posiadają umiejętności wymagane dla danego zadania kontrolnego, w taki sposób aby zespół przeprowadzający daną kontrolę posiadał kolektywnie niezbędne umiejętności i wiedzę.

Należy zapewnić sprawowanie nadzoru nad przebiegiem kontroli przez kontrolerów posiadających szczególne wysokie kwalifikacje w zakresie znajomości tematyki będącej przedmiotem danej kontroli oraz standardów i metod kontroli stosowanych przez NIK.

- 3.7. Projekt programu kontroli, opracowany przez właściwą jednostkę organizacyjną NIK, jest opiniowany przez jednostki organizacyjne biorące udział w kontroli lub właściwe dla danego zagadnienia (pod względem merytorycznym). Ponadto projekt programu kontroli jest opiniowany przez odpowiednie jednostki wspomagające, pod względem prawnym oraz pod kątem zgodności z planem, kompletności oraz metodyki kontroli.
- 3.8. Program kontroli, po podpisaniu przez dyrektora właściwej jednostki organizacyjnej NIK, jest zatwierdzany przez Prezesa lub upoważnionego wiceprezesa NIK.

W razie konieczności, w miarę postępów w przeprowadzania kontroli, program kontroli może być zmieniony przez Prezesa lub upoważnionego wiceprezesa NIK.¹¹ Mniej istotne zmiany (tj. takie, które nie wymagają angażowania dodatkowych środków i potencjału kontrolnego i nie wiążą się z modyfikacją celów, zakresu lub harmonogramu kontroli) mogą być wprowadzone przez dyrektora właściwej jednostki organizacyjnej NIK. Nadzorujący kontrolę wiceprezes NIK powinien być informowany o wszystkich tego typu zmianach.

- 3.9. Kontrole doraźne przeprowadzane są zgodnie z wcześniej opracowaną tematyką kontroli, za zgodą lub na polecenie Prezesa NIK lub nadzorującego wiceprezesa NIK. Tematykę kontroli doraźnej zatwierdza dyrektor jednostki organizacyjnej NIK przeprowadzającej kontrolę.¹²
- 3.10. Osoby nadzorujące przeprowadzenie kontroli powinny zapewnić wszystkim pracownikom przydzielonym do przeprowadzenia kontroli możliwość dokładnego zapoznania się z programem kontroli oraz problematyką objętą kontrolą i zrozumienia kontrolowanej działalności w stopniu odpowiednim dla właściwego przeprowadzenie kontroli. Fakt ten należy udokumentować w aktach sprawy. [Patrz: standard 11.5.].
- 3.11. W uzasadnionych przypadkach możliwe jest uwzględnienie w programie kontroli konieczności wcześniejszego zawiadomienia jednostek kontrolowanych o planowanym terminie rozpoczęcia kontroli oraz jej zakresie, w celu zapewnienia kontrolerom szybkiego dostępu do niezbędnej dokumentacji oraz kontaktu z odpowiedzialnym personelem.

¹¹ § 15 zarządzenia Prezesa NIK w sprawie postępowania kontrolnego.

¹² § 16 zarządzenia Prezesa NIK w sprawie postępowania kontrolnego.

4. Rodzaje i kryteria kontroli NIK¹³

- 4.1. NIK przeprowadza kontrole (planowe i doraźne) prawidłowości oraz wykonania zadań, jak również kontrole kompleksowe obejmujące zarówno zagadnienia prawidłowości, jak i wykonania zadań.
- 4.2. Kontrole planowe NIK koncentrują się na węzłowych problemach funkcjonowania państwa, dotyczących zarówno gospodarowania środkami publicznymi, jak i wykonywania zadań publicznych.
- 4.3. NIK przeprowadza corocznie kontrolę wykonania budżetu państwa przez dysponentów i beneficjentów środków publicznych, której celem jest wydanie poświadczenia rozliczenia budżetowego tych jednostek oraz poświadczenie rozliczenia budżetowego administracji państwowej jako całości. Obejmuje to w szczególności dokonanie oceny:
 - a) przestrzegania przepisów, zasad i procedur realizacji dochodów i wydatków budżetowych, w tym szczególnie przestrzegania dyscypliny finansów publicznych, co obejmuje sprawdzenie czy operacje zostały właściwie przeprowadzone, zakończone, zapisane, opłacone i zarejestrowane, oraz czy stosowane rozwiązania nie stwarzają okoliczności korupcyjnych,
 - b) prawidłowości i rzetelności prowadzenia dokumentacji finansowo – księgowej w kontrolowanych jednostkach,
 - c) udziału systemu kontroli wewnętrznej w zapewnieniu prawidłowego wykonania budżetu,
 - d) wybranych zagadnień związanych z wykonaniem budżetu państwa dotyczących obszarów podwyższonego ryzyka lub obszarów o szczególnym znaczeniu dla państwa i społeczeństwa.
- 4.4. NIK przeprowadza kontrole doraźne, których zakres obejmuje w szczególności: wstępne badanie określonych zagadnień dla opracowania projektu programu (kontrola rozpoznawcza), badanie sposobu wykorzystania uwag i wniosków przez adresatów wystąpień pokontrolnych (kontrola sprawdzająca), rozpatrywanie skarg i wniosków napływających do Izby (kontrola skargowa).¹⁴
- 4.5. Kontrole prowadzone są pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności.¹⁵
- 4.6. Legalność obejmuje badanie zgodności działania z przepisami prawa powszechnie obowiązującego (Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe, rozporządzenia, akty prawa miejscowego), aktami stanowienia prawa o charakterze wewnętrznym, wiążącymi jedynie podporządkowane organy i jednostki organizacyjne oraz kształtującymi ich sytuację prawną, a także określającymi zadania i kompetencje zatrudnionych pracowników, jak również umowami, decyzjami wydanymi w sprawach

¹³ Standardy Kontroli INTOSAI nr 1.0.6, 1.0.38, 1.0.39 (c-f), 1.0.40-42, 1.0.44-45, 3.0.3(e, d, g), 3.4.1(a, c), 3.4.2, 3.6.1, 3.6.2, 3.6.4; Europejskie wytyczne – wytyczna 41 i 52.

¹⁴ § 11 zarządzenia Prezesa NIK w sprawie postępowania kontrolnego.

¹⁵ Art. 203 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, art. 5 ustawy o NIK.

- indywidualnych oraz innymi rozstrzygnięciami (np. postanowieniami, wyrokami, uchwałami) podjętymi przez uprawnione podmioty.
- 4.7. Gospodarność obejmuje badanie oszczędnego i wydajnego wykorzystania środków; uzyskania właściwej relacji nakładów do efektów (wynik działalności w warunkach w jakich działała kontrolowana jednostka można było osiągnąć mniejszym nakładem środków lub czy zastosowanymi środkami można było osiągnąć lepszy wynik); wykorzystania możliwości zapobieżenia lub ograniczenia wysokości zaistniałych szkód.
- 4.8. Celowość obejmuje badanie zapewnienia zgodności z celami określonymi dla kontrolowanej jednostki lub działalności; zapewnienia optymalizacji zastosowanych metod i środków, ich odpowiedniości dla osiągnięcia założonych celów; osiągnięcia tych celów (skuteczność).
- 4.9. Rzetelność obejmuje badanie wypełniania obowiązków z należytą starannością, sumiennie i we właściwym czasie; wypełniania zobowiązań zgodnie z ich treścią; przestrzegania wewnętrznych reguł funkcjonowania danej jednostki (w szczególności określonego dla poszczególnych komórek i osób zakresu obowiązków); dokumentowania określonych działań lub stanów faktycznych zgodnie z rzeczywistością, we właściwej formie i wymaganych terminach, bez pomijania określonych faktów i okoliczności.

5. Dobór próby do kontroli¹⁶

- 5.1. Dobór próby do kontroli jest stosowany wówczas, gdy w kontroli nie ma możliwości zbadania wszystkich jednostek i informacji dotyczących przedmiotu kontroli. W takim przypadku konieczne jest wyciągnięcie wniosków kontrolnych na podstawie wyników przeprowadzenia badań kontrolnych na próbie wybranej z populacji objętej kontrolą. Dobór próby do kontroli może dotyczyć zarówno wyboru jednostek do kontroli, jak i operacji czy dokumentów w jednostce kontrolowanej.
- 5.2. Wykorzystując zarówno statystyczne, jak i niestatystyczne metody doboru próby do kontroli, należy zaprojektować i dokonać doboru próby do kontroli, przeprowadzić na wybranej próbie procedury kontrolne i ocenić wyniki kontroli próby, aby zapewnić realizację celów kontroli.
- 5.3. Projektując próbę do kontroli należy rozważyć cele kontroli, populację, z jakiej chce się pobrać próbę i wielkość próby. Analiza tych zagadnień pomoże ustalić, co będzie uważane za nieprawidłowość i jaka populacja powinna być wykorzystana do doboru próby.
- 1.4. Określając wielkość próby metodami statystycznymi należy ocenić ryzyko doboru próby, błąd dopuszczalny i błąd oczekiwany. Ryzyko doboru próby do kontroli jest to ryzyko, że wniosek kontrolera, oparty na próbie będzie inny niż wniosek jaki by wyciągnął, gdyby cała populacja została poddana takim samym procedurom dowodowym.

¹⁶ Standardy Kontroli INTOSAI Nr 3.5.2; Europejskie wytyczne – wytyczna 23; IFAC – 530/02, 530/05, 530/10, 530/18, 530/20.

- 5.5. Jeżeli przewiduje się sformułowanie wniosków o całej populacji na podstawie wyników kontroli próby, dobór próby powinien być dokonany w taki sposób, aby była ona reprezentatywna dla całej populacji.
- 5.6. Po poddaniu całej próby procedurom dowodowym, odpowiednim dla celów danej kontroli, należy:
- dokonać analizy błędów wykrytych w próbie,
 - jeśli zastosowane metody doboru próby na to pozwalają, ekstrapolować błędy wykryte w próbie na populację,
 - ponownie ocenić czy wstępna ocena charakterystyk populacji (ocena ryzyka nieodłącznego, ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej, ryzyka poboru próby do kontroli itd.) potwierdziła się, czy też wymaga zmiany oraz określić dodatkową pracę do wykonania.

6. Istotność¹⁷

- 1.1. Istotność wyraża względne znaczenie elementu lub grupy powiązanych elementów dla kontrolowanej działalności. Próg istotności określa górną granicę tolerancji dla nieprawidłowości występujących w kontrolowanej działalności, stwierdzonych w wyniku kontroli całej populacji, lub ekstrapolowanych z badania próby.
- 6.2. W kategoriach ogólnych, zagadnienie można uznać za istotne, jeżeli uznaje się, że powinno być ujawnione (wskazane) dla zwrócenia uwagi odbiorców sprawozdań z kontroli¹⁸.
- 6.3. Istotność może być określana ze względu na wartość, charakter lub kontekst w jakim występuje:
- istotność ze względu na wartość ustala się jako określoną kwotę lub liczbę punktów procentowych, której nie powinna przekraczać wartość nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli w całej populacji,
 - istotność ze względu na charakter danego elementu lub grupy elementów oznacza, że charakter stwierdzonej nieprawidłowości wymaga, aby była ona ujawniona, niezależnie od kwoty o jaką chodzi, np. wówczas, gdy stwierdzona nieprawidłowość dotyczy działania nielegalnego, popełnienia nadużycia finansowego lub korupcji,
 - istotność może zależeć również od kontekstu, w jakim ona występuje. Dotyczy to sytuacji, w której nieprawidłowość o nieznaczej wartości ma istotne konsekwencje.
- 6.4. Na etapie przygotowywania kontroli próg istotności pomaga ustalić zakres badań niezbędnych do zdobycia wystarczających dowodów kontroli. Na etapie opracowywania wystąpienia pokontrolnego i opracowywania informacji o wynikach kontroli wagę

¹⁷ Standardy Kontroli INTOSAI nr 1.0.9-11; Europejskie wytyczne – wytyczna 12; IFAC - 320/08.

¹⁸ Sprawozdanie z kontroli – wszystkie sprawozdania powstające w toku postępowania kontrolnego NIK, tj. protokół kontroli, wystąpienie pokontrolne i informacja o wynikach kontroli..

nieprawidłowości ustalonych w trakcie kontroli porównuje się z progiem istotności, co pomaga stwierdzić, czy ogólna ocena kontrolna powinna być pozytywna, czy negatywna.

- 6.5. Decyzje dotyczące progu istotności oraz akceptowalnego poziomu ryzyka kontroli mają wpływ na ilość prac niezbędnych do przeprowadzenia kontroli, a co za tym idzie na oszczędność, wydajność i skuteczność kontroli.
- 6.6. Zakłada się, że w kontrolach przeprowadzanych przez NIK należy przyjmować próg istotności ze względu na wartość w przedziale od 0.5% do 5% wartości, która w najbardziej reprezentatywny sposób odzwierciedla poziom działalności finansowej kontrolowanej jednostki, np. wysokość wydatków budżetowych, liczba zrealizowanych operacji.
- 6.7. W kontrolach wykonania zadań próg istotności ustala się w zależności od celów kontroli i specyfiki kontrolowanej działalności, w oparciu o cechy ilościowe i jakościowe.

7. Ocena ryzyka kontroli¹⁹

- 7.1. Ryzyko kontroli jest to ryzyko tego, że kontroler wyciągnie mylne wnioski dotyczące kontrolowanej działalności, tj. że nie wyrazi zastrzeżeń do kontrolowanej działalności obciążonej nieprawidłowościami.
- 7.2. Ocena ryzyka kontroli powinna być dokonywana podczas przygotowywania i przeprowadzania kontroli.
- 7.3. Ryzyko kontroli składa się z trzech elementów:
 - a) ryzyka nieodłącznego – ryzyka dotyczącego charakteru danego działania, operacji lub struktury zarządzania, które mogą być źródłem błędów lub nieprawidłowości, i które, jeżeli się im nie zapobiegnie lub nie wykryje i nie skoryguje dzięki procedurom kontroli wewnętrznej, sprawią, że sprawozdania finansowe staną się niewiarygodne, opisane w nich operacje będą w istotnym stopniu nielegalne lub nieprawidłowe lub też zarządzanie będzie nieoszczędne, niewydajne i nieskuteczne,
 - b) ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej – ryzyka, że procedury kontroli wewnętrznej nie zapobiegają lub nie wykryją i nie skorygują na czas istotnych błędów lub nieprawidłowości w zarządzaniu; może to być spowodowane brakiem odpowiednich procedur funkcjonowania kontroli wewnętrznej lub dlatego, że istniejące procedury nie działają w sposób skuteczny, ciągły i spójny,
 - c) ryzyka niewykrycia przez kontrolera – ryzyka, że dowolna nieprawidłowość czy zafałszowana informacja, która nie została skorygowana przez systemy kontroli wewnętrznej jednostki, nie zostanie wykryta przez kontrolera.
- 7.4. Jeżeli systemy informatyczne mają duże znaczenie w kontrolowanej działalności, kontroler powinien także stwierdzić, czy mogą one oddziaływać na ocenę ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli.

¹⁹ Europejskie wytyczne – wytyczna 12, IFAC 400/02, 400/31, 400/42, 400/45.

- 7.5. Ryzyko nieodłączne oraz ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej różnią się od ryzyka niewykrycia przez kontrolera tym, że zależą bezpośrednio od kontrolowanej jednostki. Ryzyko niewykrycia przez kontrolera zależy od kontrolera i jest funkcją charakteru, zakresu oraz czasu przeprowadzenia kontroli. Im więcej badań kontrolnych przeprowadza kontroler, tym większe prawdopodobieństwo, że wykryje istotną nieprawidłowość, a tym samym niższe jest ryzyko niewykrycia przez kontrolera i ryzyko kontroli.
- 7.6. Podczas przygotowywania programu kontroli należy ocenić ryzyko nieodłączne wiążące się z kontrolowanym działaniem/jednostką jako całością. Kontroler powinien odnieść tę ocenę do każdej części składowej kontroli lub przyjąć, że ryzyko nieodłączne dla danej części jest wysokie.
- 1.7. Między oceną ryzyka nieodłącznego oraz ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej z jednej strony, a możliwym do przyjęcia poziomem ryzyka niewykrycia przez kontrolera z drugiej, zachodzi następujący związek: im kontroler wyżej oceni poziom ryzyka nieodłącznego i/lub ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej, tym więcej badań kontrolnych trzeba przeprowadzić w celu zmniejszenia ryzyka niewykrycia przez kontrolera do poziomu wystarczającego dla uzyskania pożądanego dla kontroli poziomu ryzyka kontroli. Jeżeli nie ma możliwości uzyskania dowodów umożliwiających dokonanie takiej oceny, należy przyjąć, że ryzyko kontroli jest wysokie.

Niezależnie od oceny poziomu ryzyka nieodłącznego i ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej należy zawsze przeprowadzić pewną liczbę bezpośrednich badań kontrolnych.

- 7.8. Zakłada się, że w kontrolach przeprowadzanych przez NIK poziom ryzyka kontroli nie powinien być wyższy niż 5%, co oznacza, że oceny dokonywane przez NIK powinny być właściwe z prawdopodobieństwem nie mniejszym niż 95% (poziom ufności). Dla kontroli wykonania zadań należy rozpatrywać ryzyko kontroli w kategoriach jakościowych.

8. Ocena i badanie systemu kontroli wewnętrznej²⁰

- 8.1. Działalność kontrolna NIK obejmuje ocenę sprawności jednostek sektora finansów publicznych w zakresie zapobiegania, wykrywania i korygowania błędów i nieprawidłowości. Podstawowy obowiązek zapobiegania, wykrywania oraz analizowania błędów i nieprawidłowości spoczywa na kierowniku jednostki sektora finansów publicznych, który jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej, w tym za wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli²¹.
- 8.2. System kontroli wewnętrznej należy rozumieć jako ogół środków funkcjonalnych, za pośrednictwem których kierownictwo jednostki zdobywa pewność, że źródeł wewnętrznych, że procesy, za które ono odpowiada, przebiegają w sposób minimalizujący prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości, oszustwa, błędu czy

²⁰ Standardy Kontroli INTOSAI nr 1.0.30, 1.0.31, 3.0.3c, 3.3.1-4, 3.4.6; Europejskie wytyczne – wytyczna 21; IFAC: 400/02, 400/19, 400/20, 400/22, 400/24, 400/25, 400/31, 400/34, 400/36, 400/37, 400/39, 400/42, 400/45, 400/47(i).

²¹ Art. 28 a ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych [Dz.U. Nr 155, poz. 1014, ze zm.].

nieekonomicznych lub nieskutecznych praktyk. Kontrola wewnętrzna obejmuje zarówno kontrolę zarządczą, jak i audyt wewnętrzny.

- 8.3. Zakres badania i oceny systemu kontroli wewnętrznej zależy od celów i zakresu kontroli. Wstępna ocena systemu kontroli wewnętrznej powinna dotyczyć tych elementów systemu, które mają związek z kontrolowaną działalnością. Ocena ta powinna pozwolić kontrolerowi na:
- a) wstępną ocenę ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej, związanych z kontrolowaną działalnością,
 - b) ocenę, czy system kontroli wewnętrznej został ustanowiony oraz czy jest wystarczająco skuteczny, aby można było polegać na jego niezawodności, określając zakres i liczbę niezbędnych bezpośrednich badań kontrolnych (podejście wsparte systemowo).
- 8.4. Należy zapoznać się ze środowiskiem, w którym działa jednostka kontrolowana w stopniu wystarczającym do oceny stanowiska kierownictwa, świadomości i działań dotyczących funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej oraz jego znaczenia dla danej jednostki.
- 8.5. Badanie i ocenę systemu kontroli wewnętrznej należy przeprowadzać w sposób odpowiedni dla rodzaju kontrolowanych zagadnień:
- a) w przypadku kontroli zagadnień finansowych badanie i ocena dotyczą głównie tych elementów systemu kontroli, które pomagają w zabezpieczeniu majątku i zasobów oraz zapewniają dokładność i kompletność rejestrów księgowych,
 - b) w przypadku kontroli zagadnień prawidłowości badanie i ocena dotyczą głównie elementów systemu kontroli wewnętrznej, które pomagają kierownictwu w przestrzeganiu ustaw i innych aktów prawnych,
 - c) w przypadku zagadnień dotyczących wykonania zadań, badania dotyczą elementów systemu kontroli wewnętrznej, które pomagają w prowadzeniu przez jednostkę kontrolowaną jej działalności w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny, zapewniając przestrzeganie zasad racjonalnego zarządzania oraz przyczyniając się do terminowego i rzetelnego sporządzania informacji z zakresu finansów i zarządzania.
- 8.6. Tam, gdzie systemy księgowe lub inne systemy informacyjne zostały skomputeryzowane, należy ustalić, czy systemy kontroli wewnętrznej funkcjonują na tyle poprawnie, że dane zawarte w tych systemach są prawdziwe, wiarygodne i kompletne.
- 8.7. Badanie i ocena systemów kontroli wewnętrznej musi uwzględniać:
- a) zebranie informacji na temat organizacji danego systemu kontroli wewnętrznej i zrozumienie sposobu jego funkcjonowania,
 - b) ustalenie, które elementy tego systemu mają kluczowe znaczenie dla kontrolowanej działalności,

- c) dokonanie wstępnej oceny ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej każdej części składowej systemu kontroli, która jest istotna i objęta celami kontroli [patrz: standard 7.3.b],
- d) przeprowadzenie testów kontroli wewnętrznej na próbie operacji podlegających działaniu tego systemu, które pozwolą na stwierdzenie, czy kluczowe elementy kontroli wewnętrznej faktycznie działały tak, jak przewidywano, czyli w sposób ciągły, spójny i skuteczny, w całym kontrolowanym okresie,
- e) dokonanie oceny systemu i sprawdzenie czy wstępna ocena ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej została potwierdzona.

8.8. Kontroler badając systemy kontroli wewnętrznej powinien udokumentować następujące ustalenia:

- a) wiedzę uzyskaną na temat systemów kontroli wewnętrznej jednostki,
- b) przeprowadzone testy kontroli wewnętrznej,
- c) ocenę ryzyka kontroli [patrz: standardy 7.1-7.8].

8.9. W toku prowadzonej kontroli kontroler może powiadomić kierownika jednostki kontrolowanej o ustaleniach wskazujących na wadliwość w organizacji i funkcjonowaniu systemu księgowości i kontroli wewnętrznej.²² [Patrz: standard 10.7]

9. Procedury analityczne²³

9.1. Procedury analityczne w postępowaniu kontrolnym polegają na dokonywaniu porównań, analizie znaczących wskaźników i tendencji, łącznie z wynikającymi z nich badaniami wahań i związków, które nie pozostają w zgodzie z innymi znaczącymi informacjami, lub które odbiegają od przewidzianych wartości.

9.2. Kontroler powinien stosować procedury analityczne, zarówno w odniesieniu do zagadnień finansowych, jak i wykonania zadań, dla potrzeb planowania kontroli i na etapie dokonywania oceny uzyskanych wyników kontroli.

9.3. Kontroler powinien stosować procedury analityczne na etapie planowania i przygotowania kontroli w celu lepszego zrozumienia kontrolowanej jednostki lub działania oraz do określania obszarów potencjalnego ryzyka.

9.4. W zależności od potrzeb procedury analityczne można stosować pod koniec lub po zakończeniu kontroli przy formułowaniu ogólnej oceny, w celu stwierdzenia czy wyniki kontroli są zgodne z wiedzą kontrolera na temat kontrolowanych jednostek i działań.

²² Art. 51 ust. 4 ustawy o NIK.

²³ Europejskie wytyczne – wytyczna 24; IFAC 520/02, 520/03, 520/06, 520/08, 520/13, 520/17.

- 9.5. Wybór procedur, metod oraz zakresu zastosowania procedur analitycznych następuje na etapie przygotowania kontroli, zgodnie z osądem pracownika opracowującego program kontroli opartą na znajomości przedmiotu kontroli.
- 9.6. Procedury analityczne wskazują najczęściej tylko na potencjalne nieprawidłowości. Jeżeli procedury analityczne ujawnią znaczące rozbieżności lub powiązania niezgodne z innymi znaczącymi informacjami, albo różnice w stosunku do przewidywanych wartości, kontroler powinien je zbadać i uzyskać odpowiednie wyjaśnienia oraz potwierdzające je dowody.

10. Nieprawidłowości²⁴

- 10.1. Za nieprawidłowość należy uznać zachowanie polegające na działaniu lub zaniechaniu, które z punktu widzenia kryteriów oceny należy uznać za nielegalne, niegospodarne, niecelowe lub nierzetelne. [Patrz: standardy 4.6 – 4.9.].
- 10.2. Przygotowując kontrolę należy przeprowadzić analizę potencjalnych nieprawidłowości oraz rozważyć, jakiego rodzaju nieprawidłowości mają zasadnicze znaczenie dla kontrolowanej działalności, a jakie można uznać za mniej ważne, klasyfikowane jako uchybienia, tj. odstępstwa mające wyłącznie charakter formalny i nie powodujące następstw dla kontrolowanej działalności.
- 10.3. Kontroler powinien być świadomy możliwości wystąpienia nieprawidłowości, które mogłyby mieć bezpośredni i istotny wpływ na sposób pozyskiwania i wydatkowania środków lub wykonywania zadań. Przygotowując i przeprowadzając kontrolę kontroler powinien opracować odpowiednie kroki i procedury dowodowe, które z dużą dozą pewności pozwolą na wykrycie nieprawidłowości.
- 10.4. Wszelkie oznaki i podejrzenia, że mogły mieć miejsce nieprawidłowości powinny skłonić przeprowadzającego kontrolę do przeprowadzenia dodatkowych badań kontrolnych, w celu potwierdzenia lub wyeliminowania takich podejrzeń.
- 10.5. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości przeprowadzający kontrolę powinien ustalić przyczyny ich powstania, zakres i skutki (zaistniałe lub przewidywane) oraz osoby za nie odpowiedzialne.
- 10.6. Jeżeli kontroler zostanie poinformowany o możliwości wystąpienia nieprawidłowości, polegających na niedopełnieniu obowiązków lub przekroczeniu uprawnień, korupcji lub innej nielegalnej działalności, lub powźmie podejrzenie ich wystąpienia, powinien postępować zgodnie z procedurą obowiązującą w NIK.
- 10.7. Przeprowadzający kontrolę obowiązany jest niezwłocznie poinformować kierownika jednostki kontrolowanej lub, w razie potrzeby, kierownika jednostki nadrzędnej albo właściwy organ państwowy, o stwierdzeniu bezpośredniego niebezpieczeństwa dla życia lub zdrowia ludzkiego albo niepowetowanej szkody w mieniu, w celu zapobieżenia występującemu niebezpieczeństwu lub szkodzie.

²⁴ Standardy Kontroli INTOSAI nr 3.0.3d,f, 3.4.1-4; Europejskie wytyczne – wytyczna 52; IFAC – 240/02, 240/07, 240/09, 240/19, 250/22, 250/26, 250/28.

Przeprowadzający kontrolę może w toku kontroli informować kierownika jednostki kontrolowanej o ustaleniach wskazujących na nieprawidłowości w działalności tej jednostki.²⁵

- 10.8. Jeżeli zebrane w toku kontroli materiały uzasadniają podejrzenie przestępstwa lub wykroczenia albo innego czynu, za który ustawowo przewidziana jest odpowiedzialność, NIK zawiadamia organ powołany do ich ścigania oraz informuje o tym kierownika jednostki kontrolowanej lub kierownika jednostki nadrzędnej i właściwy organ państwowy albo samorządowy. Organ powołany do ścigania przestępstw lub wykroczeń obowiązany jest zawiadomić NIK o wynikach postępowania.²⁶

11. Standardy pracy kontrolerów²⁷

- 11.1. Kontroler, tj. pracownik nadzorujący lub wykonujący czynności kontrolne, powinien posiadać odpowiednie kwalifikacje i kompetencje oraz wykazywać się należyłą starannością i rzetelnością na wszystkich etapach postępowania kontrolnego.
- 11.2. Kontroler powinien przestrzegać „Kodeksu etyki pracownika NIK” oraz przeprowadzać kontrolę zgodnie ze Standardami kontroli NIK, z wyjątkiem wypadków kiedy zaistniałyby metodologiczne powody, by ich nie stosować. Odstępstwo takie każdorazowo wymaga jednak zgody nadzorującego daną jednostkę członka kierownictwa NIK.
- 11.3. Kontroler powinien planować i przeprowadzać kontrole w taki sposób, aby chronić i umacniać niezależność, rzetelność, obiektywizm i poziom profesjonalny NIK.
- 11.4. Kontroler ma obowiązek należytego, bezstronnego i terminowego wykonywania powierzonych mu zadań oraz obiektywnego i rzetelnego ustalania, dokumentowania i oceny wyników kontroli.²⁸
- 11.5. Przed przystąpieniem do kontroli kontroler powinien zapoznać się z celem, zakresem i metodyką kontroli oraz uzyskać wiedzę o obszarze objętym kontrolą i zrozumienie kontrolowanej działalności w stopniu wystarczającym dla przeprowadzenia kontroli. Fakt ten należy udokumentować w aktach sprawy.
- 11.6. Podczas planowania i przeprowadzania kontroli kontroler powinien zachować sceptycyzm zawodowy i brać pod uwagę ryzyko, że informacje uzyskane w związku z kontrolą mogą być mylące lub nieprawdziwe.
- 11.7. Kontroler powinien być obiektywny w przeprowadzanych kontrolach, co oznacza bezstronne ustalanie i prezentowanie faktów (ustaleń kontroli), dokonywanie ocen przy użyciu jednolicie zdefiniowanych kryteriów, przedstawianie stanowiska Izby i wniosków jedynie na podstawie istotnych faktów, zgodnie z najlepszą wiedzą i doświadczeniem.

²⁵ Art. 51 ustawy o NIK.

²⁶ Art. 63 ustawy o NIK.

²⁷ Standardy Kontroli INTOSAI nr 1.0.14, 2.1.35, 2.2.1, 2.2.2, 2.2.3, 2.2.28, 2.2.31, 2.2.33, 2.2.39, 2.2.41, 2.2.46, 3.0.1, 3.4.7, 3.5.5-7.; Europejskie wytyczne – wytyczna nr 22; IFAC – 200/06.; Standardy Kontroli INTOSAI nr 3.5.5-7; Europejskie wytyczne – wytyczna 26; IFAC – 230/02, 230/05, 230/06, 230/13.

²⁸ Art. 71 pkt 1 i 2 ustawy o NIK.

- 11.8. Kontrolerzy powinni odpowiednio i rzetelnie dokumentować wszelkie czynności związane z planowaniem, przeprowadzaniem i oceną wyników kontroli oraz wykorzystywaniem uwag i realizacją wniosków pokontrolnych.
- 11.9. Każdy kontroler musi mieć świadomość, że niepowodzenie przy wykonywaniu powierzonych mu zadań związanych z realizacją planu pracy NIK, takie jak przekroczenie terminu lub nieuzyskanie zamierzonych celów na poziomie zadania kontrolnego, ma wpływ nie tylko na to konkretne zadanie lub całą kontrolę koordynowaną, lecz również na inne zadania wykonywane przez Izbę.
- 11.10. W wypadku, jeżeli wyniki kontroli mogłyby oddziaływać na prawa bądź obowiązki kontrolera lub osób mu bliskich, albo zachodzą wątpliwości co do jego bezstronności może on zostać wyłączony z postępowania kontrolnego, na jego wniosek, bądź z urzędu.²⁹ Kontroler nie może także wykonywać zajęć, które mogłyby wywoływać podejrzenie o stronniczość lub interesowność, albo stałyby w sprzeczności z jego obowiązkami i zadaniami NIK.³⁰
- 11.11. Kontroler jest zobowiązany do przestrzegania tajemnicy ustawowo chronionej,³¹ zachowania w tajemnicy informacji, które uzyskał wykonując obowiązki służbowe, także po ustaniu zatrudnienia w NIK.³² Niedopuszczalne jest wykorzystywanie ww. informacji, do celów innych niż służbowe.
- 11.12. Kontroler musi przestrzegać zasad dotyczących poufności i bezpiecznego przechowywania dokumentacji dotyczącej kontroli, przez okres odpowiadający potrzebom NIK oraz w sposób zgodny z przepisami dotyczącymi przechowywania dokumentów³³.
- 11.13. Kontroler nie może należeć do partii politycznej, ani prowadzić działalności politycznej.³⁴

12. Prowadzenie czynności dowodowych w kontroli³⁵

- 12.1. Ustalenia kontroli, oceny, uwagi i wnioski muszą opierać się na dowodach. Dowodami kontroli mogą być w szczególności: dokumenty, zabezpieczone rzeczy, wyniki oględzin, zeznania świadków, wyjaśnienia lub oświadczenia, opinie biegłych³⁶.
- 12.2. Należy uzyskać rzetelne, stosowne i racjonalne dowody kontroli na poparcie ocen, uwag i wniosków kontrolera, dotyczących instytucji, programu, działalności czy funkcji, które były przedmiotem kontroli.

²⁹ Art. 31, ust. 1 i 2 ustawy o NIK.

³⁰ Art. 75 ust. 1 ustawy o NIK.

³¹ Art. 71 pkt 3 ustawy o NIK.

³² Art. 73, ust. 1 i 2 ustawy o NIK.

³³ Ustawa z dnia 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach [Dz.U. Nr 38, poz. 173, ze zm.], Ustawa z dnia 22 stycznia 1999 r. o ochronie informacji niejawnych [Dz.U. Nr 11, poz. 95 ze zm.] oraz zarządzenie Prezesa NIK Nr 10/96 z dnia 22 lipca 1996 r. w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów w Najwyższej Izbie Kontroli.

³⁴ Art. 74 ust. 1 ustawy o NIK.

³⁵ Standardy Kontroli INTOSAI Nr 3.0.3(e), 3.4.5, 3.5.1-4; Europejskie wytyczne – wytyczna 13; IFAC – 240/18, 250/31, 401/02, 401/04, 401/06, 401/07, 500/02, 500/10, 500/12, 580/02, 580/09, 580/15.

³⁶ Art. 35 – 48 ustawy o NIK.

12.3. Obowiązkiem kontrolera jest pełne i rzetelne udokumentowanie ustaleń kontroli oraz kwestii ważnych z tego względu, że dostarczają dowodów na poparcie ustaleń kontroli oraz na to, że kontrolę przeprowadzono zgodnie z przepisami oraz standardami kontroli NIK.

12.4. Dokumentacja zebrana w aktach kontroli powinna być wystarczająco szczegółowa i kompletna, aby zagwarantowała możliwość zrozumienia przeprowadzonych badań kontrolnych przez osobę nie biorącą udziału w kontroli. Zebrane w toku kontroli materiały dowodowe przeprowadzający kontrolę powinien odpowiednio zabezpieczyć.

12.5. Dowody kontroli powinny być:

- a) rzetelne, tj. wystarczające pod względem ilościowym i właściwe dla uzyskania wyników kontroli oraz jakościowo bezstronne i wiarygodne. Wiarygodność dowodów kontroli zależy od ich charakteru, źródła oraz metody służącej do ich uzyskania,
- b) stosowne, tj. odnoszące się do celów kontroli. Wyraźne określenie celów kontroli ułatwia ocenę stosowności zebranych dowodów,
- c) racjonalne, tj. oszczędne – koszt ich zebrania powinien być proporcjonalny do wyników, które kontroler zamierza osiągnąć.

12.6. W trakcie kontroli kontroler powinien ocenić wiarygodność dowodów, uwzględniając ich źródła i rodzaj. W przypadku występowania sprzeczności, za bardziej wiarygodne należy uznać dowody pisemne lub rzeczowe, uzyskane na podstawie materiałów źródłowych bezpośrednio przez kontrolera i dowody pochodzące spoza jednostki kontrolowanej.

Jeżeli dowody z różnych źródeł dotyczące istotnej kwestii są sprzeczne, należy dążyć do wyjaśnienia sprzeczności, poprzez uzyskanie dalszych dowodów.

12.7. Kontroler powinien zachować zawodowy sceptycyzm w stosunku do wyjaśnień lub oświadczeń składanych przez pracowników i kierownictwo jednostki kontrolowanej. Wyjaśnienia lub oświadczenia są składane na piśmie, z podpisem danej osoby oraz datą.

Jeżeli odnoszą się one do istotnych kwestii, kontroler powinien dążyć do uzyskania rzetelnych, stosownych i racjonalnych dowodów na ich potwierdzenie z innych źródeł.

12.8. Jeżeli uzyskane wyjaśnienia lub oświadczenia są sprzeczne z innymi dowodami kontroli, kontroler powinien zbadać okoliczności danej sprawy, w tym wiarygodność źródeł z jakich pochodzą. W przypadku zaistnienia podejrzenia, co do prawdziwości wyjaśnień lub oświadczeń składanych w danej sprawie, należy rozważyć również wiarygodność wyjaśnień lub oświadczeń składanych przez te same osoby w innych sprawach.

12.9. W wypadku braku możliwości uzyskania niezbędnych dowodów należy udokumentować ten fakt i, w miarę możliwości, uzyskać dowody z innych źródeł. W wypadku jeżeli uzyskanie takich dowodów okaże się niemożliwe, należy rozważyć konsekwencje braku tych dowodów dla wyników kontroli.

12.10. Jeżeli kierownictwo uchyla się od kontroli lub utrudnia jej przeprowadzenie, w szczególności odmawiając udostępnienia dokumentów lub udzielenia niezbędnych

wyjaśnień, należy poinformować o możliwości wyciągnięcia odpowiedzialności karnej, zgodnie z art. 98 ustawy o NIK.

- 12.11. Kontroler powinien rozważyć, jaki wpływ wywierają na kontrolę systemy informatyczne. Podczas planowania etapów kontroli, które mogą podlegać oddziaływaniu środowiska systemów informatycznych kontrolowanej jednostki, kontroler powinien zdobyć wiedzę na temat znaczenia i złożoności tych systemów oraz dostępności danych przydatnych dla kontroli.
- 12.12. Kontroler, opierając się w czasie kontroli na danych zawartych w systemach informatycznych, powinien upewnić się, że dane te są wiarygodne i kompletne.
- 12.13. Kontroler powinien rozważyć, czy podczas kontroli potrzebne będą specjalistyczne umiejętności w zakresie systemów informatycznych. Jeżeli planuje się zatrudnienie specjalisty w zakresie systemów informatycznych, należy postępować zgodnie ze Standardem kontroli NIK Nr 15 „Korzystanie z pracy biegłych i specjalistów”.

13. Współdziałanie z innymi kontrolerami³⁷

- 12.1. NIK wydaje swoje sprawozdania z kontroli we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Jeżeli kontroler NIK wykorzystuje pracę innego kontrolera, musi upewnić się, że praca ta dostarcza rzetelnych, stosownych i racjonalnych dowodów dla potrzeb NIK.
- 13.2. Kontroler powinien rozważyć zasadnicze ustalenia innego kontrolera i nawiązać z nim współpracę w koniecznym zakresie.
- 13.3. Jeżeli kontroler formułując swoją opinię opiera się na pracy innego kontrolera, jego sprawozdanie powinno wyraźnie stwierdzać ten fakt oraz określić rozmiary elementów badanych przez tego kontrolera.
- 13.4. Współpracując z NIK inne organy kontroli, rewizji lub inspekcji działające w administracji rządowej oraz samorządzie terytorialnym obowiązane są do udostępniania NIK, na jej wniosek, wyników przeprowadzonych przez nie kontroli oraz prowadzenia określonych kontroli pod kierownictwem NIK lub przeprowadzenia kontroli doraźnych na zlecenie NIK³⁸.
- 13.5. Podczas przygotowywania kontroli kontroler powinien przeprowadzić wstępną ocenę funkcji jednostki kontroli wewnętrznej i/lub audytu wewnętrznego³⁹ oraz ich działań, gdy stwierdza się, że wyniki ich pracy mogą być przydatne dla kontroli NIK.
- 13.6. Jeżeli praca najwyższego organu kontroli innego kraju jest wykorzystywana podczas kontroli wspólnej lub koordynowanej, kontroler powinien przestrzegać wszystkich zasad

³⁷ Pod terminem “inni kontrolerzy” rozumie się inne organy kontroli, rewizji lub inspekcji działające w administracji rządowej i samorządzie terytorialnym, wydzielone komórki kontroli wewnętrznej oraz jednostki audytu wewnętrznego w jednostkach kontrolowanych, organy kontroli innych krajów lub Europejski Trybunał Obrachunkowy.

³⁸ Art. 12 ustawy o NIK.

³⁹ Art. 35a-35t ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych [Dz.U. Nr 155 poz. 1014 ze zm.].

i/lub procedur współpracy określonych w porozumieniach dwustronnych z tymi organami.

Ponadto, podczas wszelkich prac prowadzonych we współpracy z najwyższymi organami kontroli innych krajów, kontroler musi zachować odpowiednie relacje charakteryzujące się profesjonalną równością stron.

14. Korzystanie z pomocy biegłych i specjalistów⁴⁰

14.1. Jeżeli kontroler wykorzystuje pracę biegłych lub specjalistów musi upewnić się, że praca ta dostarczy rzetelnych, stosownych i racjonalnych dowodów dla potrzeb NIK.

14.2. Powołanie biegłego lub specjalisty służyć ma uzyskaniu dowodów, do czego niezbędna jest specjalistyczna wiedza doświadczenie lub umiejętności, bez których uzyskanie tego dowodu nie byłoby możliwe.

14.3. Jeżeli kontroler planuje skorzystanie z pracy biegłego lub specjalisty, powinien ocenić jego niezależność, obiektywizm i kompetencje zawodowe w kontekście potrzeb danej kontroli.⁴¹

14.4. Na możliwie jak najwcześniejszym etapie kontroli należy w sposób precyzyjny i jasny określić przedmiot i zakres badań wykonywanych przy pomocy biegłego lub specjalisty.

14.5. Z przeprowadzonych badań biegły sporządza szczegółowe sprawozdanie zawierające ich opis i wydaną na ich podstawie opinię, która stanowi dowód służący ustaleniu stanu faktycznego.⁴²

14.6. Wykorzystując pracę wykonaną przez biegłego lub specjalistę kontroler powinien ocenić przydatność tej pracy jako dowodu kontroli w kontekście celów i zakresu kontroli.

14.7. Jeżeli wyniki pracy biegłego lub specjalisty nie okażą się rzetelnym, stosownym i racjonalnym dowodem dla ustalenia stanu faktycznego lub, jeżeli nie są one zgodne z innymi dowodami kontroli, kontroler powinien dążyć do pełnego wyjaśnienia sprawy, przeprowadzając dalsze badania kontrolne.

15. Standardy sprawozdawcze kontroli⁴³

15.1. Sprawozdania z kontroli NIK obejmują protokół kontroli, wystąpienie pokontrolne oraz informacje o wynikach kontroli, które powinny być:

⁴⁰ Standardy Kontroli INTOSAI Nr 2.1.18, 2.2.43-44; Europejskie wytyczne – wytyczna 25; IFAC – 620/02, 620/08, 620/09, 620/12, 620/15.

⁴¹ § 28 – 30 Zarządzenia Prezesa NIK z dnia 1 marca 1995 r. w sprawie postępowania kontrolnego [M.P. Nr 17, poz. 211], Zarządzenie Prezesa NIK z dnia 15 maja 1995 r. w sprawie należności świadków, biegłych i specjalistów w postępowaniu kontrolnym [M.P. Nr 35, poz. 417].

⁴² Art. 35 i 49 ustawy o NIK.

⁴³ Standardy Kontroli INTOSAI Nr 1.0.27., 2.2.6, 2.2.11, 2.2.13, 2.2.14, 2.2.26, 2.2.27, 2.2.29, 2.2.34, 4.0.1-14, 4.0.16-29, Europejskie wytyczne – wytyczna 31; IFAC – 560/02, 560/14, 700/06-08, 700/23, 700/25, 700/26.

- a) obiektywne – sprawozdania powinny być wyważone, wolne od zniekształceń i powinny wzmacniać reputację NIK jako instytucji niezależnej,
- b) jasne – sprawozdania powinny być pisane dla określonego czytelnika; powinny być łatwe do zrozumienia, wolne od nieścisłości i logiczne,
- c) zwięzłe – sprawozdania powinny być na temat i powinno się w nich unikać zbędnych informacji nie służących realizacji celu kontroli,
- d) konstruktywne (w odniesieniu do wystąpienia i informacji) – powinny wspierać kierownictwo jednostki kontrolowanej w udoskonalaniu działalności tej jednostki i zapobieganiu nieprawidłowościom w przyszłości; kierownictwo jednostki kontrolowanej nie powinno być w sposób nieuzasadniony krytykowane za sprawy, które leżą poza jego zakresem działalności, z wyjątkiem przypadków, które można było w sposób rozsądny przewidzieć,
- e) terminowe – oddziaływanie sprawozdań będzie większe, jeśli zostaną przedstawione w odpowiednim czasie i bez nieuzasadnionej zwłoki,
- f) oparte na odpowiednich dowodach kontroli, czyli takich które są rzetelne, tj. wystarczające dla sformułowania właściwych wniosków i zostały uzyskane z wiarygodnych źródeł oraz odnoszą się do kontrolowanych zagadnień,
- g) pełne, tj. powinny zawierać wszystkie nieprawidłowości uznane za istotne, tj. takie, które powinny być ujawnione (wskazane) dla zwrócenia uwagi odbiorców sprawozdań z kontroli.

15.2. Wyniki przeprowadzonej kontroli kontroler przedstawia w protokole kontroli, zawierającym opis stanu faktycznego stwierdzonego w toku postępowania, w tym ustalonych nieprawidłowości, przyczyn ich powstania, zakresu i skutków oraz osób za nie odpowiedzialnych. Wykaz niezbędnych elementów składowych protokołu kontroli unormowany jest zarządzeniem w sprawie postępowania kontrolnego⁴⁴.

Ustalenia w protokole kontroli należy opisywać w sposób zwięzły i przejrzysty, zgodnie z kolejnością określoną w programie kontroli. Prawdziwość faktów opisanych w protokole kontroli potwierdza podpisem kontroler i kierownik jednostki kontrolowanej, a w razie jego nieobecności osoba pełniąca obowiązki kierownika.⁴⁵

15.3. Wystąpienie pokontrolne kierowane jest do kierownika jednostki kontrolowanej, a w razie potrzeby także do kierownika jednostki nadrzędnej oraz do właściwych organów państwowych lub samorządowych. Wystąpienie pokontrolne musi zawierać ocenę kontrolowanej działalności wynikającą z ustaleń opisanych w protokole kontroli (wraz z uzasadnieniem), a w razie stwierdzenia nieprawidłowości także uwagi i wnioski w sprawie ich usunięcia.

Zaleca się stosowanie następujących ocen:

- a) **ocena pozytywna** powinna być sformułowana wtedy, gdy w zakresie objętym kontrolą nie stwierdzono jakichkolwiek nieprawidłowości lub uchybień, albo gdy

⁴⁴ § 33 zarządzenia Prezesa NIK z dnia 1 marca 1995 r. w sprawie postępowania kontrolnego [Dz.U. z 1995 r. Nr 13, poz. 59].

⁴⁵ Art. 53 i 54 ustawy o NIK.

stwierdzone uchybienia miały wyłącznie charakter formalny i nie powodowały następstw dla kontrolowanej działalności, zarówno w aspekcie finansowym, jak i wykonania zadań;

- b) ocena pozytywna z uchybieniami** powinna być sformułowana wtedy, gdy stwierdzone w toku kontroli uchybienia występowały w sposób powtarzający się, lecz miały one wyłącznie charakter formalny i nie powodowały następstw dla kontrolowanej działalności, zarówno w aspekcie finansowym, jak i wykonania zadań;
- c) ocena pozytywna z nieprawidłowościami** powinna być sformułowana wtedy, gdy stwierdzone nieprawidłowości nie przekraczały założonego dla kontroli finansowej progu istotności (ze względu na wartość, charakter lub kontekst), albo progu istotności ustalonego na podstawie cech ilościowych i jakościowych, założonego dla kontroli wykonania zadań;
- d) ocena negatywna** powinna być sformułowana wtedy, gdy stwierdzone nieprawidłowości przekraczają założony dla kontroli finansowej próg istotności (ze względu na wartość, charakter lub kontekst), albo próg istotności ustalony na podstawie cech ilościowych i jakościowych, założony dla kontroli wykonania zadań.

15.4. Oceny nie powinny koncentrować się wyłącznie na krytyce stanu z przeszłości, ale powinny również zawierać uwagi konstruktywne. Wnioski i uwagi kontrolera stanowią ważny element kontroli i w razie potrzeby są formułowane jako wskazówki do działania. Wnioski te wskazują jakie ulepszenia są potrzebne, a nie jak je zrealizować, z wyjątkiem sytuacji w których zachodzi konieczność wydania konkretnego wniosku, jak wnioski *de lege ferenda*.

Oceny, uwagi i wnioski kontrolera powinny również uwzględniać konieczność wyraźnego określania celów działalności instytucji kontrolowanych i powiązanych z nimi wskaźników wykonania zadań.

15.5. W wystąpieniu pokontrolnym może też być zawarta ocena wskazująca na niezasadność zajmowania stanowiska lub pełnienia funkcji przez osoby odpowiedzialne za powstałe nieprawidłowości.⁴⁶

Ocena ta powinna być częścią oceny odpowiedniej działalności we właściwym fragmencie wystąpienia pokontrolnego, w którym przedstawione są oceny i uwagi (a nie w części wnioskowej). Ocena taka powinna zawierać sformułowanie: „biorąc pod uwagę nieprawidłowości i błędy popełniane przez X, a także uwzględniając jego wyjaśnienia pobrane podczas kontroli, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, X nie gwarantuje dalszego należytego wykonywania obowiązków na zajmowanym stanowisku”.

15.6. Formułując wnioski oraz oceniając ich realizację kontroler powinien zachować obiektywizm i niezależność, powinien koncentrować się na tym, czy wskazane nieprawidłowości zostały usunięte, a nie na tym, czy przyjęte zostały tylko konkretne zalecenia.

15.7. Jeżeli po rozpoczęciu kontroli w danej jednostce okaże się, że z przyczyn niezależnych od kontrolera nie jest możliwe pełne zrealizowanie programu kontroli (z przyczyn

⁴⁶ Art. 60 ustawy o NIK.

losowych) należy ograniczyć ocenę kontrolną tylko do zakresu, jaki został skontrolowany lub zrezygnować z wydania oceny.

Należy również rozważyć wpływ braku pełnego przeprowadzenia kontroli w danej jednostce na wyniki kontroli koordynowanej.

15.8. Celem opracowania informacji o wynikach kontroli jest przedstawienie ocen kontrolowanej działalności z uwzględnieniem istotnych ustaleń i wniosków wynikających z kontroli planowej. Informacje o wynikach kontroli przedkładane są Sejmowi, Prezydentowi RP i Prezesowi Rady Ministrów oraz właściwym naczelnym lub centralnym organom państwowym. Są one również podawane do wiadomości publicznej z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej.⁴⁷

Informacje są opracowywane na podstawie protokołów i wystąpień pokontrolnych, m.in. z uwzględnieniem odpowiedzi jednostek kontrolowanych na wystąpienia pokontrolne, i zawierają w szczególności:

- a) określenie celu i zakresu kontroli, jej tematyki, czasu przeprowadzenia i okresu objętego badaniami, inicjatora kontroli, udziału w kontroli innych organów kontroli, udziału biegłych i specjalistów,
- b) analizę stanu prawnego i uwarunkowań ekonomiczno-organizacyjnych dotyczących tematyki kontroli,
- c) istotne ustalenia kontroli ukazujące skalę stwierdzonych zjawisk, przyczyny ich powstania, skutki jakie wywołują lub mogą (mogłyby) wywołać w świetle kryteriów stosowanych w postępowaniu kontrolnym; ustalenia kontroli mogą być zobrazowane charakterystycznymi przykładami,
- d) ogólną ocenę kontrolowanej działalności oraz wynikające z niej uwagi i wnioski, w szczególności co do stosowania lub dokonania zmian obowiązującego, prawa bądź podjęcia określonych działań organizacyjnych.

15.9. W wystąpieniach pokontrolnych i informacjach o wynikach kontroli należy zamieszczać efekty finansowe kontroli, z wyróżnieniem kwot wydatkowanych z naruszeniem prawa, uszczupleń w dochodach i innych nieprawidłowości finansowych, oznaczających kwoty poniesionych wydatków lub strat powstałych wskutek działań niegospodarnych, niecelowych lub nierzetelnych.

Ponadto konieczne jest zamieszczanie kwot, wobec których NIK podjęła działania w celu ich odzyskania i kwot odzyskanych.⁴⁸

15.10. W okresie między zakończeniem postępowania kontrolnego w jednostkach kontrolowanych, a wysłaniem wystąpienia pokontrolnego i zatwierdzeniem informacji o wynikach kontroli, koordynator kontroli powinien w miarę możliwości uważnie śledzić i analizować wszelkie działania mające na celu usunięcie stwierdzonych nieprawidłowości oraz ważne wydarzenia, które mogłyby mieć wpływ na treść wystąpienia lub informacji, w celu ich ewentualnego uwzględnienia.

⁴⁷ Art. 64 ustawy o NIK.

⁴⁸ Zarządzenie Nr 5/2001 Prezesa NIK z dnia 22 lutego 2001 r. zmieniające zarządzenie w sprawie sprawozdawczości wewnętrznej w Najwyższej Izbie Kontroli.

15.11. Kierownika jednostki kontrolowanej należy poinformować o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu kontroli lub wystąpienia pokontrolnego. Właściwe organy państwowe należy poinformować o prawie do przedstawienia stanowiska do informacji o wynikach kontroli, które jest załączane do informacji. Prezes NIK może do tego stanowiska załączyć swoją opinię.⁴⁹

16. Dbalność o jakość kontroli⁵⁰

16.1. Na każdym szczeblu i na każdym etapie postępowania kontrolnego praca kontrolerów powinna być nadzorowana; dokumentacja prac powinna być weryfikowana przez pracownika wyższego szczebla.

16.2. Sprawowanie nadzoru ma zasadnicze znaczenie dla zapewnienia realizacji celów kontroli i utrzymania wymaganej jakości pracy. Właściwy nadzór jest konieczny we wszystkich przypadkach, niezależnie od uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych kontrolerów.

16.3. Nadzór powinien dotyczyć realizacji celów i zakresu kontroli oraz metodologii kontroli, a w szczególności powinien zapewnić:

- a) dokładne zapoznanie kontrolerów z programem kontroli,
- b) prowadzenie kontroli zgodnie ze standardami i procedurą obowiązującą w NIK,
- c) pełną i terminową realizację programu kontroli, z uwzględnieniem ewentualnych koniecznych zmian,
- d) zamieszczenie w aktach kontroli dowodów potwierdzających ustalenia kontroli oraz oceny, uwagi i wnioski,
- e) zrealizowanie przez kontrolerów wyznaczonych celów i zakresu kontroli,
- f) zamieszczenie w wystąpieniu pokontrolnym i informacji o wynikach kontroli właściwych ocen, uwag i wniosków.

16.4. Przed zamknięciem kolejnych etapów postępowania kontrolnego (program kontroli, protokół kontroli, wystąpienie pokontrolne, informacja o wynikach kontroli) wszystkie prace powinny być weryfikowane przez pracownika NIK wyższego szczebla, w celu zapewnienia, że:

- a) prawidłowo został ustalony stan faktyczny, w tym przyczyny powstania, zakres i skutki stwierdzonych nieprawidłowości oraz osoby za nie odpowiedzialne,
- b) wszystkie oceny, uwagi i wnioski są poparte rzetelnymi, stosownymi i racjonalnymi dowodami kontroli, które tworzą podstawę dla końcowych ocen, uwag i wniosków,

⁴⁹ Art. 10, 55, 61 i 64 ustawy o NIK oraz rozdz. 6, rozdz. 8 i § 60 zarządzenia Prezesa NIK w sprawie postępowania kontrolnego.

⁵⁰ Standardy Kontroli INTOSAI nr 1.0.4, 2.1.25-30, 3.0.3(b), 3.2.1-4; Europejskie wytyczne – wytyczna 51; IFAC – 220/02, 220/04, 220/06, 220/07, 220/08.

- c) wszystkie nieprawidłowości, błędy i niedociągnięcia w kontrolowanej działalności zostały z rozsądną pewnością właściwie rozpoznane, przeanalizowane i opisane,
- d) zmiany i ulepszenia niezbędne do prowadzenia przyszłych kontroli zostały rozpoznane i odnotowane w formie notatki służbowej, przekazywanej odpowiedzialnemu członkowi kierownictwa departamentu lub delegatury, w celu wzięcia pod uwagę przy planowaniu przyszłych kontroli i w działaniach z zakresu doskonalenia zawodowego kontrolerów.

16.5. Dokumenty opracowywane przez pracownika wykonującego czynności kontrolne powinny być poddane przeglądowi i ocenie przez kierownika zespołu kontrolnego lub doradcę nadzorującego, lub koordynatora kontroli, a w wypadku prac wykonywanych przez koordynatora kontroli – przez dyrektora departamentu kontrolnego lub delegatury NIK prowadzącego lub koordynującego kontrolę.

Przed rozpoczęciem kontroli mechanizmy bieżącej kontroli jakości powinny być przedstawione kontrolerom biorącym udział w kontroli w sposób zapewniający, że zostaną one zrozumiane i będą przestrzegane.

Dyrektor jednostki organizacyjnej NIK odpowiedzialny za kontrolę powinien zapewnić, że system bieżącej kontroli jakości funkcjonuje w sposób skuteczny.

16.6. Osoby dokonujące oceny dokumentacji kontroli, tj. kierownik zespołu kontrolnego, koordynator kontroli i wicedyrektor lub dyrektor właściwej jednostki organizacyjnej NIK, powinni udokumentować fakt dokonania przeglądu i oceny w formie pisemnej (w aktach sprawy).

16.7. Szczegółowe mechanizmy zapewnienia jakości dla danej kontroli, ze wskazaniem osób odpowiedzialnych za dokonywanie przeglądów na kolejnych etapach postępowania kontrolnego, powinny zostać określone w programie kontroli.

16.8. W celu uzyskania gwarancji, że kontrole prowadzone przez Izbę są realizowane zgodnie ze standardami kontroli NIK, co roku Kierownictwo NIK zatwierdzi program przeprowadzania przeglądu i oceny kontroli zakończonych przez jednostkę właściwą w NIK w sprawach kontroli wewnętrznej.

Przegląd i ocena dotyczą oceny realizacji celów kontroli, przestrzegania procedur oraz standardów kontroli NIK.

17. Standardy polityki kadrowej⁵¹

17.1. NIK powinna dokonywać naboru personelu o odpowiednich kwalifikacjach, zapewnić im doskonalenie i szkolenie, określić zasady oceny i awansu kontrolerów oraz opracować podręczniki i inne wytyczne i instrukcje dotyczące przeprowadzania kontroli. Polityka kadrowa i procedury rekrutacji pracowników powinny zapewnić Izbie dysponowanie kompetentną, zdolną i zaangażowaną kadrą pracowniczą.

⁵¹ Standardy Kontroli INTOSAI nr. 2.1.2, 2.1.3, 2.1.4, 2.1.5, 2.1.6, 2.1.7, 2.1.8, 2.1.9, 2.1.10, 2.1.15-17, 2.1.19-20, 2.2.37.

- 17.2. Zatrudnienie w NIK powinno odbywać się w drodze otwartego i przejrzystego procesu rekrutacyjnego, prowadzonego zgodnie z zasadami i kryteriami obowiązującymi w NIK, w formie otwartego konkursu na podstawie ogłoszenia.
- 17.3. Pracownicy rekrutowani do pracy w NIK jako osoby nadzorujące lub wykonujące czynności kontrolne powinni wykazywać się ponadprzeciętną wiedzą i zdolnościami oraz posiadać odpowiednie doświadczenie zawodowe.
- 17.4. Podstawą dla określenia liczby potrzebnych pracowników oraz wymagań dotyczących ich kwalifikacji i profilu zawodowego powinna być analiza zapotrzebowania Izby w tym zakresie.
- 17.5. Właściwe przygotowanie merytoryczne i fachowe niezbędne do wykonywania obowiązków zapewnia kontrolerom uczestnictwo w szkoleniu aplikacyjnym kończonym egzaminem przed komisją powołaną w NIK.⁵²
- 17.6. Gwarancją wysokiego standardu pracy kontrolerskiej jest stałe rozwijanie technicznej i zawodowej biegłości kontrolerów, drogą edukacji i szkolenia. Program regularnych szkoleń powinien być opracowywany na podstawie analizy potrzeb (w tym organizacyjnych, indywidualnych i związanych z konkretnymi stanowiskami).
- 17.7. Konieczne jest przeprowadzanie oceny i analizy osiągniętych rezultatów szkoleń, a wyciągnięte wnioski powinny być wykorzystane do stałego doskonalenia programu i sposobu przeprowadzania szkoleń.
- 17.8. Ocena przydatności do pracy w NIK osób wykonujących i nadzorujących czynności kontrolne jest formułowana na podstawie corocznie przeprowadzanych ocen kwalifikacyjnych. Ocena wraz z uzasadnieniem jest doręczana pracownikowi, który może się od niej odwołać do Prezesa NIK.⁵³ Przedmiotem oceny kwalifikacyjnej jest jakość i efektywność pracy oraz sposób wykonywania obowiązków służbowych, a także postawa pracownika w służbie i poza służbą. Oceny kwalifikacyjne bierze się pod uwagę przy opiniowaniu, wyróżnianiu i awansowaniu pracownika oraz podejmowaniu innych decyzji dotyczących stosunku pracy.⁵⁴

⁵² Art. 68 ust. 5 i 7 ustawy o NIK i zarządzenie Prezesa NIK z dnia 6 października 1995 r. w sprawie aplikacji kontrolerskiej.

⁵³ Art. 76 ust. 1-3 ustawy o NIK.

⁵⁴ Zarządzenie nr 33 /2001 Prezesa NIK z 20 grudnia 2001 w sprawie okresowych ocen kwalifikacyjnych pracowników mianowanych Najwyższej Izby Kontroli.

SŁOWNICZEK

| Termin | Definicja |
|---|--|
| Akta kontroli | Materiały dowodowe i inne dokumenty zebrane z toku kontroli i postępowania pokontrolnego dotyczące tego samego przedmiotu sprawy |
| Akta sprawy | Pełen zbiór akt dotyczących danej sprawy. |
| Bezpośrednie badania kontrolne (substantive testing) | Podejście kontrolne, polega na zastosowaniu różnych procedur kontrolnych bezpośrednio do kontrolowanych operacji czy transakcji (np. badanie konkretnych zamówień publicznych lub zrealizowanych płatności), w celu uzyskania rzetelnych, stosownych i racjonalnych dowodów kontroli. |
| Dobór próby do kontroli (audit sampling) | <p>Oznacza wybór próby elementów do skontrolowania za pomocą metod statystycznych lub niestatystycznych:</p> <ul style="list-style-type: none"> - metody statystyczne – których celem jest otrzymanie próby reprezentatywnej, czyli takiej, dla której uzyskane wyniki badań, z założoną ufnością, odpowiadają wynikom, jakie otrzymano by, w przypadku zbadania całej populacji, - metody niestatystyczne – w których wybór próby do kontroli opiera się na osądzie kontrolera, wynikającym z jego doświadczenia zawodowego oraz wiedzy na temat kontrolowanej działalności lub wyniku z programu kontroli, gdzie wymaga się zbadania określonych (zdefiniowanych jednoznacznie) elementów populacji. Zastosowanie tych metod nie pozwala na uogólnienie wniosków wynikających z kontroli próby na całą kontrolowaną działalność. |
| Europejskie wytyczne stosowania standardów kontroli INTOSAI (European Implementing Guidelines for INTOSAI Auditing Standards) | Opublikowane przez Europejski Trybunał Obrachunkowy w 1998 r., mają znaczenie dla NIK ze względu na dążenie Polski do uzyskania członkostwa w UE. Wytyczne zostały opracowane w celu zapewnienia wspólnej metodyki kontroli funduszy UE, przeprowadzanych wspólnie lub w sposób skoordynowany przez NOK krajów członkowskich UE, jednak są one również wykorzystywane w pracach niektórych NOK. Dla NOK z krajów kandydujących do UE ich zastosowanie pozwala na dostosowanie się do praktyk obowiązujących UE. |
| Istotność (materiality) | Istotność wyraża względne znaczenie elementu lub grupy powiązanych elementów dla kontrolowanej działalności. Próg istotności określa górną granicę tolerancji dla nieprawidłowości występujących w kontrolowanej działalności, stwierdzonych w wyniku kontroli całej populacji, lub ekstrapolowanych z badania próby. Elementy lub grupy elementów uważa się za istotne, gdy ich znaczenie uzasadnia zwrócenie na nie uwagi odbiorców sprawozdań z kontroli NIK. Element lub grupa elementów |

| | |
|---|--|
| | mogą być istotne ze względu na swoją <i>wartość</i> , <i>charakter</i> lub <i>kontekst</i> , w jakim występują. |
| Istotność ze względu na wartość (materiality by value) | Uważa się, że pozycja lub grupa pozycji ma istotne znaczenie ze względu na swoją wartość, jeżeli ich wartość przekracza próg istotności określony dla danej kontroli. |
| Istotność ze względu na charakter (materiality by nature) | Uważa się, że pozycja lub grupa pozycji ma istotne znaczenie ze względu na swój charakter, jeżeli dotyczy zagadnienia o zasadniczym znaczeniu lub może wskazywać na podejrzenie popełnienia nadużycia/nieprawidłowości, nawet jeżeli nie jest istotna ze względu na wartość. |
| Istotność ze względu na kontekst (materiality by context) | Uważa się, że pozycja lub grupa pozycji ma istotne znaczenie ze względu na kontekst, w którym występują (niezależnie od wartości), jeżeli może mieć istotne znaczenie dla kontrolowanej działalności. |
| Kontrola doraźna (ad-hoc audit) | Kontrola podejmowana poza planem pracy NIK, w zasadzie przez jedną jednostkę organizacyjną NIK. |
| Kontrola planowa (planned audit) | Kontrola zawarta w planie pracy NIK, podejmowana na zlecenie Sejmu lub jego organów, na wniosek Prezydenta RP, na wniosek Prezesa Rady Ministrów, a także podejmowanych przez NIK z własnej inicjatywy. |
| Kontrola prawidłowości | Zgodnie ze standardami INTOSAI (1.0.39.), kontrola prawidłowości obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> a) poświadczenie rozliczenia finansowego jednostek podlegających kontroli, w tym sprawdzenie i ocenę rejestrów finansowych oraz wyrażenie opinii na temat sprawozdań finansowych, b) poświadczenie rozliczenia finansowego administracji rządowej jako całości, c) kontrolę systemów i operacji finansowych, w tym ocenę zgodności z odpowiednimi ustawami i rozporządzeniami, d) kontrolę systemów kontroli wewnętrznej i funkcjonowania audytu wewnętrznego, e) kontrolę poprawności i rzetelności decyzji administracyjnych podjętych w ramach jednostki kontrolowanej, f) sporządzanie sprawozdań na temat wszelkich innych kwestii wynikających z kontroli, lub z nią związanych, które zdaniem najwyższego organu kontroli powinny zostać ujawnione. |
| Kontrola wykonania zadań | Zgodnie ze standardami INTOSAI (1.0.40.), kontrola wykonania zadań odnosi się do kontroli oszczędności, wydajności i skuteczności i obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> a) kontrolę oszczędności działalności administracyjnej, zgodnie z rozsądnymi zasadami i praktyką administracji, jak również polityką |

| | |
|--|--|
| | <p>kierownictwa w tym zakresie,</p> <p>b) kontrolę wydajności wykorzystania zasobów ludzkich, finansowych i innych, łącznie z badaniem systemów informatycznych, wskaźników wykonania zadań oraz systemów monitorowania, a także procedur stosowanych przez jednostki kontrolowane, w celu usunięcia wykrytych niedociągnięć,</p> <p>c) kontrolę skuteczności działania w odniesieniu do realizacji celów jednostki kontrolowanej, jak również ocenę faktycznych skutków działalności, w porównaniu do skutków zamierzonych.</p> |
| Kontrola wykonania budżetu państwa (audit of execution of the state budget) | Przeprowadzana corocznie przez NIK kontrola wykonania budżetu państwa przez dysponentów i beneficjentów środków publicznych, w celu wywiązania się przez NIK z obowiązku przedłożenia Sejmowi analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz opinii w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów. |
| Koordinator kontroli (audit coordinator) | Kontroler wyznaczony przez dyrektora departamentu kontrolnego lub delegatury, który koordynuje wszystkie prace związane z przebiegiem danej kontroli oraz pracę kontrolerów, co obejmuje m.in. odpowiedzialność za opracowanie programu kontroli, zapewnienie właściwego przebiegu postępowania kontrolnego w jednostkach, opracowanie ostatecznej wersji wystąpień pokontrolnych, opracowanie informacji o wynikach kontroli. |
| Kwoty odzyskane (amounts recovered) | Kwoty, które wpłynęły na rachunek dochodów budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, albo wartość odzyskanego majątku, których ściągnięcie lub odzyskanie pozostawało w bezpośrednim związku z wykorzystaniem ocen i uwag oraz realizacją wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym NIK. |
| Kwoty, wobec których NIK podjęła działania w celu ich odzyskania (amounts under procedure to be retrieved) | Kwoty w odniesieniu do których NIK sformułowała wniosek pokontrolny dotyczący ich odzyskania, a także określone w zawiadomieniu o stwierdzeniu bezpośredniego niebezpieczeństwa wystąpienia niepowetowanej szkody w mieniu, jak również efekty finansowe mające bezpośredni związek ze wskazanymi przez NIK konkretnymi działaniami, podjętymi w celu zwiększenia wydajności lub efektywności gospodarowania środkami publicznymi, albo odzyskania określonego majątku. |
| Kwoty wydatkowane z naruszeniem prawa (amount of illegal expenditure) | Kwoty wydatkowane w następstwie działań niezgodnych z przepisami powszechnie obowiązującego prawa, decyzją właściwego organu lub umową. |
| Kwoty uszczerpków w dochodach (amount of revenue lost) | Kwoty odpowiadające ustalonej przez NIK wysokości dochodów lub przychodów niezyskanych wskutek działań niezgodnych z przepisami powszechnie obowiązującego prawa, decyzją właściwego organu lub umową, albo w wyniku zaniechania tak określonych działań. |

| | |
|--|---|
| Międzynarodowe Standardy Kontroli IFAC (International Audit Standards of IFAC) | Standardy Kontroli IFAC (Międzynarodowej Federacji Księgowych) (aktualna wersja z 2001 r.) są bardziej szczegółowe niż standardy INTOSAI i dotyczą głównie prowadzenia kontroli finansowych, jednak w pewnym zakresie mogą być wykorzystane do uszczegółowienia standardów INTOSAI. Standardy INTOSAI i IFAC różnią się pod względem stopnia szczegółowości i terminologii, jednak różnice te nie wywierają istotnego wpływu na leżącą u ich podstaw metodykę kontroli. |
| Oszczędność (economy) | Minimalizacja kosztów wykorzystanych zasobów lub aktywów publicznych zaangażowanych w daną działalność, przy utrzymaniu właściwej jakości. Oszczędność odnosi się do standardu „dobrego gospodarowania” funduszami publicznymi. To co zostało nazwane „dobrym gospodarowaniem” jest kwestią osądu i przyjęcia określonych punktów odniesienia. |
| Podójście kontrolne (audit approach) | Podójście kontrolne należy rozumieć jako strategię zastosowania różnych procedur dowodowych, która umożliwi zrealizowanie celów kontroli oraz uzyskanie koniecznych dowodów w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny. W kontrolach prawidłowości wykorzystywać można zasadniczo dwa podójścia kontrolne: bezpośrednie badania kontrolne i podójście wsparte systemowo. W kontrolach wykonania zadań, które mogą być bardzo zróżnicowane, należy opracować indywidualne podójście kontrolne, które najlepiej posłuży realizacji celów kontroli jako kombinację obu ww. podójść kontrolnych. |
| Podójście wsparte systemowo (systems based audit approach) | Podójście kontrolne, polega na dokonaniu oceny systemów kontroli wewnętrznej, obejmującym identyfikację i ocenę kluczowych elementów systemu, przetestowanie prawidłowości ich funkcjonowania na przykładzie wybranych operacji, ocenę wyników testowania, przeprowadzenie bezpośrednich badań kontrolnych na wybranej próbie operacji. Ocena sposobu funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej „dobra” lub „bardzo dobra” umożliwi ograniczenie liczby bezpośrednich badań kontrolnych. |
| Poziom ufności (confidence level) | Matematyczne prawdopodobieństwo, że wielkość nieprawidłowości w badanej próbie nie będzie różniła się od wielkości nieprawidłowości w całej populacji o wartość określoną przedziałem istotności. |
| Procedury analityczne (analytical procedures) | Analizy rozbieżności pomiędzy istotnymi wskaźnikami i tendencjami, łącznie z wynikającymi z nich badaniami wahaniami i związkami, a pozostałymi istotnymi informacjami lub przewidzianymi wartościami. Realizując powyższe procedury można posługiwać się różnymi metodami - od prostych porównań do skomplikowanych analiz przy wykorzystaniu zaawansowanych technik statystycznych. Wybór przez kontrolera procedur, metod oraz zakresu zastosowania pozostaje sprawą jego oceny na podstawie znajomości przedmiotu. |
| Procedury dowodowe (audit procedures) | Procedury dowodowe należy rozumieć jako metody wykorzystywane do uzyskania niezbędnych dowodów i przeprowadzenia ich analizy. Do procedur dowodowych zaliczają się m.in.: inspekcja, oględziny, zasięgnięcie |

| | |
|---|---|
| | informacji i pobieranie wyjaśnień oraz dokonywanie obliczeń. |
| Procedury funkcjonowania kontroli wewnętrznej (internal control procedures) | Procedury stworzone przez kierownictwo danej jednostki i przyczyniające się do osiągnięcia celów jednostki. Procedury te są następujące: <ul style="list-style-type: none"> - upoważnienie; - księgowość; - zabezpieczenia; - uzgadnianie; - legalność i prawidłowość. |
| Próg istotności (materiality threshold) | Maksymalny poziom tolerancji błędów lub odchyłeń w sytuacji, w której stwierdzone nieprawidłowości są do zaakceptowania przez kontrolera („Europejskie wytyczne stosowania standardów kontroli INTOSAI”). W oparciu o tą wartość kontroler musi zdecydować o wyborze najważniejszego kierunku działania. Poziomy istotności ustalane są arbitralnie, ale najczęściej przyjmuje się 5%, 1% i 0,1%. |
| Ryzyko nieodłączne (inherent risk) | Ryzyko wystąpienia istotnych nieprawidłowości lub zafałszowań w wartości badanego elementu. Zależy ono np. od charakteru badanej działalności oraz od tego, jak bardzo dana działalność jest podatna na wystąpienie błędu. |
| Ryzyko kontroli (audit risk) | Ryzyko polegające na tym, że kontroler nie wyrazi zastrzeżeń w stosunku do działalności, która jest w sposób istotny nieprawidłowa. |
| Ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej (control risk) | Ryzyko, że procedury kontroli wewnętrznej nie zapobiegą lub nie wykryją i nie skorygują na czas istotnych błędów lub nieprawidłowości w zarządzaniu. Może to być spowodowane brakiem odpowiednich procedur funkcjonowania kontroli wewnętrznej lub dlatego, że istniejące procedury nie działają w sposób skuteczny, ciągły i spójny. Tam, gdzie zachodzi prawdopodobieństwo wystąpienia wysokiego RZSKW, skuteczność tych systemów będzie niska. Kontroler może wówczas zdecydować, że właściwsze jest uzyskanie wymaganego poziomu ufności na podstawie bezpośrednich badań kontrolnych, co może prowadzić do zwiększenia pracochłonności kontroli. |
| Skuteczność (effectiveness) | Zakres, w jakim cele są osiągnięte oraz związek między zamierzonymi a faktycznymi skutkami danej działalności. Oceny lub zmierzenia skuteczności można dokonać porównując wyniki (lub skutki) z założonymi celami, lub ustalając zakres, w jakim stosowane instrumenty przyczyniły się do osiągnięcia zamierzonych celów. |
| Standardy kontroli INTOSAI (INTOSAI Auditing Standards) | Wydane w 1992 r., definiują fundamentalne przesłanki dobrze funkcjonującego najwyższego organu kontroli (NOK), są jednak zbyt ogólne, aby mogły być wykorzystywane bezpośrednio przez kontrolerów w postępowaniu kontrolnym. Chociaż standardy kontroli INTOSAI nie |

| | |
|---|---|
| | <p>mają charakteru obligatoryjnego, odzwierciedlają one konsensus między najwyższymi organami kontroli w zakresie prowadzenia działalności na najwyższym poziomie. Każdy NOK musi samodzielnie ocenić, w jakiej mierze standardy te pomogą w realizacji wyznaczonych mu zadań: „Najwyższy organ kontroli powinien dążyć do stosowania standardów kontroli INTOSAI we wszystkich sprawach uznanych za istotne. Niektóre standardy mogą nie mieć zastosowania w pewnych zakresach działalności najwyższego organu kontroli (...) Najwyższy organ kontroli powinien kierować się własnym rozeznaniem w rozmaitych sytuacjach, jakie powstają w trakcie kontroli finansów publicznych.” (Standard 1.0.6 INTOSAI).</p> |
| System kontroli wewnętrznej (internal control) | <p>System kontroli wewnętrznej należy rozumieć jako ogół środków funkcjonalnych, za pośrednictwem których kierownictwo jednostki zdobywa pewność, ze źródeł wewnętrznych, że procesy, za które ono odpowiada, przebiegają w sposób minimalizujący prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości, oszustwa, błędu czy nieekonomicznych lub nieskutecznych praktyk.</p> |
| Środowisko kontroli (control environment) | <p>Ogólne podejście, świadomość i działania kierownictwa wysokiego i niskiego szczebla dotyczące systemu kontroli wewnętrznej i jej znaczenia w danej jednostce (<i>patrz: system kontroli wewnętrznej</i>). Środowisko kontroli (można je opisać jako „kulturę kontroli” w ramach danej instytucji) wywiera wpływ na skuteczność konkretnych procedur kontroli wewnętrznej. Np. środowisko kontroli, w którym kierownictwo wykazuje swe zainteresowanie działaniami i funkcjami związanymi z kontrolą, może wzmocnić procedury kontroli wewnętrznej, jednakże silne środowisko kontroli, samo w sobie, nie wystarcza, aby system kontroli wewnętrznej był skuteczny. Kontroler może ocenić środowisko kontroli danej jednostki lub działalności przez porównanie ze wskaźnikami odpowiadającymi najlepszym praktykom organizacyjnym i zarządczym. Dobremu środowisku kontroli sprzyja prawidłowe funkcjonowanie systemu służby cywilnej.</p> |
| Tematyka kontroli doraźnej (ad-hoc audit programme) | <p>Tematyka kontroli opracowywana dla kontroli doraźnej, różni się od programu kontroli głównie sposobem jej zatwierdzenia. Tematykę zatwierdza dyrektor departamentu lub delegatury, przeprowadzającej kontrolę doraźną.</p> |
| Testy kontroli wewnętrznej (tests of control) | <p>Testy pozwalające na stwierdzenie, czy kluczowe procedury kontroli wewnętrznej faktycznie działały tak, jak przewidywano, czyli w sposób ciągły, spójny i skuteczny, w całym kontrolowanym okresie.</p> |
| Wydajność (efficiency) | <p>Związek między produktem, w kategoriach dóbr, usług oraz innych produktów, a zasobami (wkład) wykorzystanymi do ich wyprodukowania. Ocena wydajności wymaga dokonania porównań relacji między wkładem a produktem powstałym w podobnych instytucjach („standardy porównawcze”, „standardy najlepszego wzorca działania” itd.)</p> |
| Zalecenia w sprawie funkcjonowania | <p>Przyjęte podczas spotkania prezesów najwyższych organów kontroli 12 krajów Europy środkowej i wschodniej oraz Europejskiego Trybunału</p> |

| | |
|---|---|
| najwyższych organów kontroli w kontekście integracji europejskiej. (Recommendations concerning the Functioning of Supreme Audit Institutions in the Context of European Integration) | <p>Obrachunkowego. W odniesieniu do standardów kontroli „Zalecenie 6: Najwyższe organy kontroli powinny, biorąc pod uwagę doświadczenia swego kraju, formalnie przyjąć, ogłosić i upowszechnić założenia i standardy kontroli odpowiadające „Standardom kontroli INTOSAI”, „Europejskim wytycznym stosowania standardów kontroli INTOSAI” oraz wszelkim innym standardom kontroli sektora publicznego wydanym przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) i stosowanym w UE. W celu zagwarantowania odpowiedniej jakości i fachowości prac kontrolnych, standardy kontroli powinny być stosowane w działalności najwyższych organów kontroli w sposób konsekwentny i wiarygodny. Aby zapewnić osiągnięcie standardów i ich stosowanie w praktyce, najwyższe organy kontroli powinny opracować podręczniki kontroli oraz szczegółowe instrukcje postępowania.” We wnioskach zapisano: „Konieczne jest opracowanie, w oparciu o międzynarodowe standardy (INTOSAI, IFAC), własnych założeń i standardów kontroli, a także zestawu podręczników i szczegółowych instrukcji postępowania obejmujących wszystkie aspekty działalności najwyższego organu kontroli.”</p> |
|---|---|