

Podczas pierwszego wystąpienia Pan Augustyn Kubik, Członek Europejskiego Trybunału Obrachunkowego (dalej: ETO) przybliżył uczestnikom spotkania zagadnienia związane z funkcjonowaniem Trybunału. Mottem ETO jest pomoc przy usprawnianiu działania Unii Europejskiej (dalej UE). ETO jest niezależnym kontrolerem UE i kontroluje wykonanie budżetu oraz dochody i wydatki UE oraz organów lub jednostek organizacyjnych utworzonych przez Unię, tzn. jest uprawniony do kontroli wszystkich dysponentów środków UE. Rolą ETO jest usprawnianie zarządzania finansami UE oraz przygotowywanie sprawozdań i opinii na temat wykorzystywania środków UE.

Ustalenia z realizacji zadań przez Trybunał zawarte są w sprawozdaniach i opiniach ETO. Trybunał sporządza dwa rodzaje sprawozdań: sprawozdanie roczne przedkładane Parlamentowi Europejskiemu i Radzie przed zatwierdzeniem wykonania budżetu przez Komisję (raz w roku po zamknięciu każdego roku budżetowego, sprawozdanie to stanowi podstawę udzielenia Komisji Europejskiej przez Parlament Europejski absolutorium z realizacji budżetu) oraz sprawozdania specjalne w poszczególnych sprawach (w każdej chwili). ETO przygotowuje także opinie na żądanie innych instytucji UE. Sprawozdania i opinie nie posiadają mocy prawnej, co oznacza, że zawarte w nich rekomendacje i zalecenia nie są wiążące dla odbiorców – pomagają one jedynie dysponentom środków UE w zarządzaniu nimi.

Realizując zadania kontrolerzy ETO przeprowadzają kontrole w instytucjach UE, w instytucjach państw członkowskich oraz instytucjach krajów otrzymujących pomoc ze środków UE w zakresie prawidłowości i legalności wykorzystania tych środków. Trybunał kontroluje dokumenty, ale w razie potrzeby może przeprowadzać kontrole w siedzibie tych instytucji. Wyodrębnia się trzy rodzaje kontroli (audytów):

- finansową (określana też jako DAS od Déclaration d'Assurance), celem której jest sprawdzenie wiarygodności rozliczeń,
- zgodności, badającą legalność i prawidłowość transakcji leżących u podstaw rozliczeń,
- wykonania zadań, obejmującą badanie w zakresie należytego zarządzania.

W dalszej części prezentacji Pan Augustyn Kubik omówił zagadnienia dotyczące kontroli finansowej. Tego typu kontrola ma na celu sprawdzenie, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe Wspólnot Europejskich za dany rok w pełni i poprawnie przedstawia przepływy pieniężne i wyniki finansowe oraz czy aktywa i pasywa na koniec roku są właściwie zarejestrowane. Kontrola finansowa ze względu na specyficzny kontekst jest zadaniem trudnym i skomplikowanym, np. w kontekście logistycznym – ponad 80% kontrolowanych wydatków dotyczy płatności realizowanych na podstawie wniosków złożonych przez beneficjentów końcowych z państw członkowskich i krajów trzecich. Przeprowadzając kontrolę finansową, kontrolerzy ETO dokonują kontroli rozliczeń (np. poprzez ocenę centralnego systemu księgowego, sprawdzenie funkcjonowania głównych procedur księgowych – inne metody p. slajd 16) oraz kontroli legalności i prawidłowości transakcji leżących u podstaw rozliczeń (sprawdzeniu podlega, czy fundusze zostały pozyskane i wydane zgodnie z warunkami określonymi w umowach i prawie, pozostałe obszary p. slajd 17 – 18). Jednym z głównych źródeł dowodów są wrywkowe kontrole transakcji związanych z dochodami i wydatkami aż do poziomu beneficjenta końcowego. Ważne uzupełniające źródło dowodów mogą stanowić m. in. roczne sprawozdania z działalności i oświadczenia dyrektorów generalnych Komisji. Jednym z obszarów badania jest kontrola funkcjonowania systemów zarządczych na poziomie UE oraz analiza systemów nadzoru i kontroli w państwach członkowskich – badanie to pozwala znaleźć odpowiedź na pytanie o genezę błędów. Wyniki kontroli oceniane są w kontekście progu istotności (2%) dla każdego z ocenianych obszarów. Wyniki poniżej progu istotności są uznawane za prawidłowe, natomiast ocena powyżej 2% kwalifikowana jest jako istotny błąd. Formułowanie ostatecznej opinii kontrolera ETO następuje po skonsolidowaniu ocen szczegółowych.

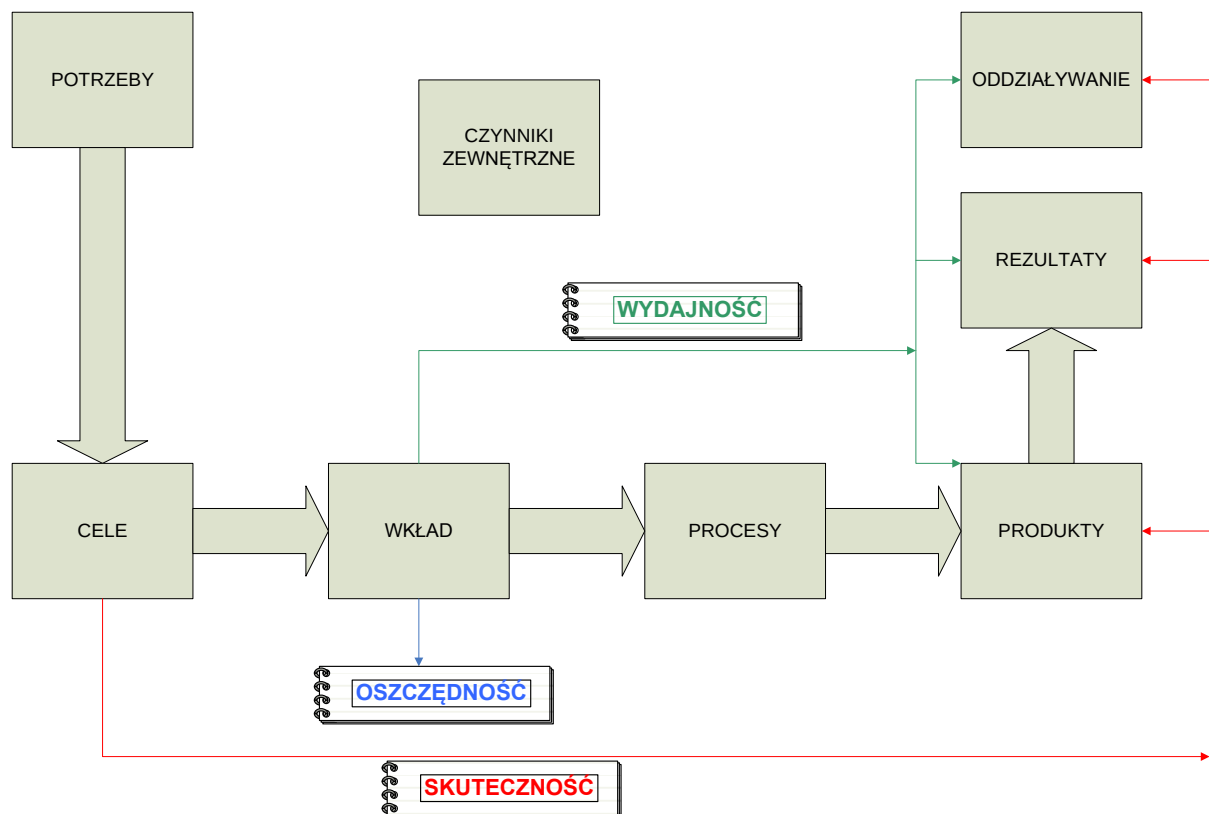
Druga część spotkania została poświęcona praktyce ETO w zakresie przeprowadzania audytu wykonania zadań. Prelekcję wygłosił Pan Mariusz Pomieński, Dyrektor Gabinetu Pana

Augustyna Kubika. Swoje wystąpienia rozpoczął od stwierdzenia, że chociaż audyt wykonania zadań nie jest obowiązkowy, to stanowi on znaczną część audytów przeprowadzanych przez ETO. Prelegent zwrócił uwagę, że siłą audytu wykonania zadań jest to, że nie bada on wyłącznie transakcji finansowych i procedur księgowych, ale skupia się na ocenie polityk, programów i systemów zarządzania pod kątem:

- Oszczędności, czyli określenia, czy środki przeznaczone na realizację danego projektu gwarantują najoszczędniejsze wykorzystanie pieniędzy publicznych.
- Wydajności, czyli określenia, czy relacja między produktem, który został wytworzony a podjętymi działaniami oraz poniesionymi nakładami do jego wytworzenia w ściśle określonym czasie przy zachowaniu wysokiej jakości wykonania jest optymalna.
- Skuteczności, czyli określenia, czy w wyniku podjęcia danej interwencji osiągnięto założone cele tzn., czy powstały zakładane produkty, czy dany produkt spełnia oczekiwania odbiorców, czy udało się dokonać zmiany.

Przeprowadzając audyt wykonania zadania nie można stosować standardowych metod lecz każdorazowo trzeba dostosować metodykę do wybranego zadania.

Następnie Prelegent omówił model logiczny programu, czyli podstawowe narzędzie pomocne w zrozumieniu celów danego programu. Zdaniem prelegenta nie można przystąpić do realizacji audytu wykonania zadań bez uprzedniego szczegółowego zbadania danego programu. Przede wszystkim należy ustalić potrzeby, czyli to czemu dany program ma zaradzić. Kolejnym etapem jest ustalenie celów programu, określenie wkładu, czyli tego co będzie służyć realizacji celów (pieniądze, procedury, etc.) oraz procesów służących realizacji. Następnie należy określić co ma być produktem, co rezultatem oraz jak program może oddziaływać. Ponadto należy podjąć próbę identyfikacji czynników zewnętrznych, które mogą zagrozić osiągnięciu założonych celów. Dzięki zidentyfikowaniu i rozpisaniu powyższych zagadnień można określić na jakich etapach można badać oszczędność, wydajność oraz skuteczność. Przykładowy model logiczny został zaprezentowany na slajdzie nr 6. Struktura modelu logicznego zaprezentowana jest poniżej.



W dalszej części Prelegent zaprezentował przebieg audytu wykonania zadań według metodyki stosowanej w ETO, który można podzielić na 6 faz:

1. Propozycje tematów,
2. Analiza przeaudytowa,
3. Ramowy Program Audytu,
4. Audyt,
5. Wstępne ustalenia audytu,
6. Sprawozdawanie.

Z uwagi na złożoność tematu Prelegent postanowił ograniczyć się do omówienia trzech pierwszych faz.

Faza pierwsza polega na zebraniu potencjalnych tematów audytowych. Propozycje zgłaszają Członkowie Trybunału oraz audytorzy pracujący w poszczególnych izbach Trybunału. Ostateczną decyzję co do doboru tematów podejmuje Członkowie Trybunału, którzy mogą podjąć decyzję o przeprowadzeniu tzw. analizy przedaudytowej, która ma dać odpowiedź czy dany temat jest audytowalny tzn. czy koszty realizacji nie przekraczają spodziewanych efektów lub czy jest celowy (np. czy program nadal będzie funkcjonował).

Faza druga, czyli analiza przedkontrolna zasadniczo składa się z 4 etapów:

1. **Ustalenie zakresu audytu** – polega na dokładnym zrozumieniu przedmiotu audytu, zebraniu niezbędnych danych, określeniu ryzyk związanych z przeprowadzeniem audytu oraz wstępnym określeniu na jakie pytania audyt odpowie, a także wskazaniu obszarów, które nie zostaną objęte audytem.
2. **Identyfikacja ryzyk** – polega na określeniu wszystkich istotnych ryzyk, które mogą mieć negatywny wpływ na oszczędność, skuteczność oraz wydajność kontrolowanego programu.
3. **Analiza ryzyka** – ocena zidentyfikowanych ryzyk pod kątem prawdopodobieństwa ich wystąpienia oraz ewentualnych skutków. Tabela służąca analizie ryzyka została przedstawiona na slajdzie nr 9.
4. **Selekcja głównych ryzyk oraz formułowanie pytań audytowych** – na tym etapie następuje wybór kluczowych ryzyk oraz opracowanie odnoszących się do nich pytań badawczych. Slajd nr 10 zawiera tabelę służącą określeniu zakresu kontroli, ryzyka i jego poziomu, pytań kontrolnych, ważności danego zadania (czy w ocenie Członków ETO dany temat jest istotny) oraz stopnia wykonalności audytu (czy koszty realizacji nie przekraczają spodziewanych efektów).

Faza trzecia polega na sporządzeniu ramowego programu kontroli, na który składa się:

1. **Proces definiowania pytań audytowych.** Co do zasady cele audytu powinny zostać zapisane w formie jednego lub trzech pytań głównych powiązanych ze sobą tematycznie. Pytania powinny być tak sformułowane, aby można było na nie udzielić odpowiedzi: Tak, Nie lub Nie dotyczy (jest to szczególnie istotne w dokonywaniu analizy ilościowej). Slajdy 16 oraz 17 przedstawiają przykładową hierarchię pytań.
2. **Ustalenie zakresu audytu.** Zakres ustala się poprzez określenie przedmiotu audytu, podmiotu audytu, miejsca przeprowadzenia audytu, ograniczeń czasowych audytu (czy badanie ma objąć konkretny rok).
3. **Ustalenie kryteriów audytu.** Kryteria stanowią pewnego rodzaju standardy, na podstawie których nastąpi ocena wyników audytowanego programu. Kryteria służą pomocą w określeniu, czy dany program osiąga zakładane cele oraz czy wypełnia zasady wydajności, skuteczności oraz oszczędności. Kryteria mogą zostać oparte na

istniejącym prawodawstwie, standardach zawodowych, opinii audytorów, kluczowych wskaźnikach wydajności ustalonych przez kierownictwo jednostki poddanej audytowi.

4. **Wskazanie dowodów kontroli oraz ich źródeł.** Dowody muszą uwiarygodniać ustalenia audytu, a tym samym odpowiadać na postawione pytania kontrolne. Należy także udokumentować źródła pochodzenia dowodów. Co do zasady dowody powinny spełniać następujące kryteria:
 - **Wystarczalność**, czyli dowody muszą być wystarczające do potwierdzenia poczynionych ustaleń oraz udzielenia odpowiedzi na główne pytania, a tym samym do przekonania audytowanego, że wyniki, wnioski oraz rekomendacje są zasadne oraz w pełni oparte na zebranym materiale dowodowym.
 - **Stosowność**, czyli dowody muszą odnosić się do postawionych pytań. Audytor musi wykazać logiczne powiązanie zebranych dowodów z celami audytu oraz przyjętymi kryteriami.
 - **Wiarygodność**, czyli dowody muszą być obiektywne. O obiektywności dowodów świadczy fakt, że przeprowadzając na ich podstawie kolejne badanie dojdzie się do tych samych lub podobnych wniosków.
5. **Określenie metodyki audytu.** Do metodyki należy wybór technik służących gromadzeniu oraz analizie dowodów.
6. **Rozważenie potencjalnych uwag i zaleceń.** Na tym etapie należy rozważyć, jaka będzie potencjalna wartość dodana z planowanego audytu.
7. **Określenie harmonogramu, zasobów.** Należy określić niezbędne zasoby ludzkie, czasowe, finansowe, które będą niezbędne do przeprowadzenia audytu.
8. **Kontakty z jednostką kontrolowaną.** Jednym z istotnych momentów w kontaktach z jednostką jest ustalenie kryteriów. Problem polega na tym, że w przypadku audytu wykonania zadania nie ma z góry określonych kryteriów w przepisach prawa, które należy zastosować. Wybrane przez audytora kryteria mogą nie odpowiadać jednostce audytowanej. Taka sytuacja powinna zostać rozwiązana jak najszybciej.

Ostatnia część spotkania poświęcona została na dyskusję.

Uczestnicy spotkania byli zainteresowani sposobem udostępniania odbiorcom zewnętrznym dobrych praktyk zidentyfikowanych oraz stosowanych przez ETO. W odpowiedzi uzyskali informację, że na stronie internetowej ETO dostępne są, także w języku polskim, podręczniki, opinie i raporty autorstwa ETO ([link do strony ETO w języku polskim](#)). Dodatkowo Członkowie ETO regularnie biorą udział w różnych spotkaniach (np. takich jak w MF), podczas których dzielą się swoją wiedzą i doświadczeniem.

Pan Mariusz Pomieński podkreślił, że propagowaniem dobrych wzorów w zakresie prawidłowego wydatkowania środków czy szerzej zarządzania w ramach programów UE zajmuje się Komisja Europejska. Trybunał nie posiada odpowiednich do tego narzędzi (rekomendacje ETO nie są wiążące). ETO prezentuje natomiast dobre praktyki w sprawozdaniach specjalnych dla poszczególnych przypadków.

Uczestnicy spotkania zwrócili uwagę na wymienne stosowanie przez Prelegentów określeń *audyt i kontrola*. Na pytanie, w *oparciu o jakie standardy działa ETO*, Pan Augustyn Kubik wyjaśnił, że pojęcia „audyt” i „kontrola” stosowane są w ETO zamiennie i mają równoznaczne znaczenie. Natomiast zadania przeprowadzane są w oparciu o standardy INTOSAI (Standardy IIA traktowane są pomocniczo).

Wyjaśniając kryteria dla zadania „niewykonalnego”, Pan Augustyn Kubik jako przykład podał przypadek przeprowadzonego audytu dotyczącego polityki, dla której przepisy zostały uchylone. Wyniki audytu zostały przedstawione w postaci listu zawierającego ustalenia (w celu uzasadnienia poniesionych kosztów). Ogólnie można stwierdzić,

że o „niewykonalnym” audycie należy mówić wówczas, gdy zgromadzenie dowodów jest zbyt czasochłonne i kosztowne (koszt znacznie przewyższałby oszczędności z wprowadzonych rekomendacji). W niektórych okolicznościach audyt staje się niecelowy. Przykładem może być zmiana polegająca na rezygnacji z działalności, którą wybrano do audytowania.

Uczestnicy spotkania byli zainteresowani, czy prowadzone były analizy porównawcze w odniesieniu do skali stwierdzonych nieprawidłowości pomiędzy krajami, w których funkcjonuje bądź nie funkcjonuje audyt wewnętrzny. A jeśli tak, to czy wskazane zostały jakieś zależności. Pan Mariusz Pomieński poinformował uczestników, że takie analizy nie są przeprowadzane przez ETO.

Natomiast na pytanie o narodowościowy skład zespołów kontrolerów Prelegent poinformował, że nie jest praktykowane delegowanie jednonarodowościowych zespołów. Zawsze jednak w skład zespołu wchodzi audytor danego kraju, z uwagi na znajomość rodzimego języka. Kontrolerów obowiązują zasady etyczne, w tym obiektywizm. Nie dochodzi zatem do przypadków, by kontroler „łagodniej” czy też „zbyt ostro” przeprowadzał badanie na terenie własnego kraju.

Pan Augustyn Kubik odpowiadając na pytanie, czy ETO podlega samoocenie i ocenie zewnętrznej wyjaśnił, że ETO poddawane jest dwóm rodzajom oceny zewnętrznej. Jednym z nich jest badanie bilansu przez firmę audytorską. Drugi polega na ocenie wszystkich płaszczyzn działalności ETO przez przedstawicieli Najwyższych Organów Kontroli (tzw. peer review).

Natomiast odnosząc się do samooceny Pan Mariusz Pomieński poinformował, że pierwszy rodzaj samooceny to ocena ilościowa. Dokonuje się jej m.in. na podstawie analizy wykonania planu pracy. Odbywa się ona w odstępach sześciomiesięcznych. Natomiast ocena jakości wynika z opinii ocenianych (po każdym audycie) i Komisji Europejskiej. Ponadto, raz w roku zewnętrzna firma audytorska ocenia sprawozdania sporządzone przez ETO. W Trybunale funkcjonuje także audyt wewnętrzny.

Na zakończenie dyskusji Pan Augustyn Kubik podkreślił, że rekomendacje wydane przez kontrolerów ETO nie są wiążące, ale zawsze wykorzystywane. Świadczą o tym przeglądy poaudytowe, które potwierdzają wdrożenie rekomendacji.