



PODRĘCZNIK KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

PREZENTACJA

Nr strony	ROZDZIAŁY "PODRĘCZNIKA KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ"
Strona 2	Wprowadzenie
Strona 7	Rozdział 1: Ramy kontroli wykonania zadań przeprowadzanych przez Europejski Trybunał Obrachunkowy
Strona 14	Rozdział 2: Podejście do kontroli wykonania zadań oraz zasada oszczędności, wydajności i skuteczności
Strona 29	Rozdział 3: Planowanie kontroli
Strona 55	Rozdział 4: Etap badań
Strona 72	Rozdział 5: Etap sprawozdawczości
Strona 93	Szczegółowy spis treści

Kontakt

O wytyczne, najlepsze praktyki, przykłady, wsparcie merytoryczne oraz wskazówki, w jaki sposób należy korzystać z niniejszego "Podręcznika kontroli wykonania zadań" zwrócić się można do Wydziału Metodyki Kontroli i Sprawozdawczości (ADAR) Europejskiego Trybunału Obrachunkowego (ETO).

Wejdź na naszą stronę intranetową ADAR lub wyślij e-mail:

ADAR CONTACT/ECA lub adar.contact@eca.europa.eu

Powielanie i rozpowszechnianie niniejszego podręcznika jest mile widziane i nie wymaga zgody ETO.



PODRĘCZNIK KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

WPROWADZENIE

Rozdziały "Podręcznika kontroli wykonania zadań"

Wprowadzenie

Rozdział 1: Ramy kontroli
wykonania zadań
przeprowadzanych przez
Europejski Trybunał Obrachunkowy

Rozdział 2: Podejście do kontroli
wykonania zadań oraz zasada
oszczędności, wydajności i
skuteczności

Rozdział 3: Planowanie kontroli

Rozdział 4: Etap badań

Rozdział 5: Etap sprawozdawczości

SPIS TREŚCI

CEL I TREŚĆ "PODRĘCZNIKA KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ"

STRUKTURA

GLOSARIUSZ POJĘĆ I TERMINÓW TECHNICZNYCH

Kontakt

Dodatkowych informacji udziela:

Europejski Trybunał Obrachunkowy - Grupa CEAD

Wydział Metodyki Kontroli i Sprawozdawczości (ADAR) - zespół ds. metodyki

E-mail: ADAR CONTACT/ECA lub adar.contact@eca.europa.eu

CEL I TREŚĆ "PODRĘCZNIKA KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ"

"Podręcznik kontroli wykonania zadań" stanowi część zbioru procedur i wytycznych opracowanych przez Trybunał. Podręcznik ten ma za zadanie:

Cel - Jakość

- pomóc w osiągnięciu wysokiej jakości kontroli wykonania zadań oraz
- sprzyjać rozwijaniu kompetencji zawodowych w tej dziedzinie wśród kontrolerów.

Treść

Niniejszy podręcznik został opracowany na potrzeby kontrolerów i kierownictwa kontroli. Wyjaśnia on ogólnie, jak należy planować i realizować kontrole wykonania zadań oraz jak prowadzić sprawozdawczość w tym zakresie.

Zasadniczą sprawą jest stosowanie profesjonalnego osądu,

Podręcznik jest oparty na ogólnie przyjętych zasadach kontroli wykonania zadań, zgodnie z wytycznymi INTOSAI w zakresie kontroli wykonania zadań¹ i obecnie stosowanymi dobrymi praktykami w tej dziedzinie. Podręcznik zachęca do stosowania profesjonalnego osądu na wszystkich etapach kontroli, co jest niezbędne, uwzględniając różnorodność potencjalnych tematów i celów kontroli oraz metod gromadzenia i analizy danych dostępnych w przypadku kontroli wykonania zadań.

a przestrzeganie wytycznych wyrażonych za pomocą słów "należy", "powinien" itp. jest obowiązkowe.

Procedury kontroli wykonania zadań są opisywane zdaniami zawierającymi formy **"należy"**, **"powinien"** itp. Instrukcji tych należy przestrzegać, a ich podstawą są strategie kontroli Trybunału.

STRUKTURA

Podręcznik składa się z pięciu rozdziałów. Pierwsze dwa rozdziały omawiają konieczny materiał wyjściowy, a rozdziały 3 - 5 dostarczają bardziej szczegółowych wskazówek dotyczących każdego etapu kontroli wykonania zadań - planowania, badań kontrolnych i sprawozdawczości. Podręcznik ma następującą strukturę:

ROZDZIAŁ 1 przedstawia kontekst kontroli wykonania zadań w instytucjach UE, mandat Trybunału i cele takich kontroli.

ROZDZIAŁ 2 opisuje podejście do kontroli wykonania zadań, zastosowanie zasady oszczędności, wydajności i skuteczności w działalności UE oraz podstawowe cechy dobrych kontroli wykonania zadań.

ROZDZIAŁ 3 przedstawia proces planowania kontroli wraz z analizą przedkontrolną i ramowym programem kontroli.

ROZDZIAŁ 4 opisuje etap badań kontrolnych, prowadzenie kontroli, informowanie o ustaleniach kontroli, a także zarządzanie kontrolą i ustalenia związane z kontrolą jakości.

ROZDZIAŁ 5 opisuje proces sprawozdawczości: planowanie, sporządzanie projektu sprawozdania, weryfikację, zatwierdzanie, dystrybucję sprawozdania, jak i działania podejmowane po przyjęciu sprawozdania.

¹ Wytyczne w zakresie kontroli wykonania zadań: Standardy i wytyczne w zakresie kontroli wykonania zadań oparte na standardach kontroli INTOSAI i doświadczeniach praktycznych

GLOSARIUSZ POJĘĆ I TERMINÓW TECHNICZNYCH

Niektóre z poniższych definicji są oparte na definicjach, które można znaleźć w tomie 6 zbioru MEANS Komisji Europejskiej, który przedstawia metodologiczne ramy oceny w zakresie polityk strukturalnych. Pojęcia te dotyczą również innych obszarów, w których stosowana może być odmienna terminologia.

BEZPOŚREDNI ADRESAT	Osoba bądź organizacja <i>bezpośrednio objęta</i> interwencją. Często używanym terminem jest również "beneficjent". Bezpośredni adresaci otrzymują wsparcie, usługi i informacje oraz korzystają z infrastruktury stworzonej dzięki wsparciu w ramach interwencji (np. rolnicy korzystający z sieci nawadniających stworzonych w ramach projektu rozwoju).
CEL	<i>Wstępne określenie oczekiwanych wyników</i>, które interwencja ma osiągnąć. Należy poczynić rozróżnienie między celami ogólnymi, pośrednimi, bezpośrednimi i operacyjnymi: • <i>cel ogólny</i> odzwierciedla <i>ogólne oddziaływanie</i> interwencji i jest z reguły określony w prawodawstwie wspólnotowym w rozumieniu bardzo szerokim (np. zmniejszenie różnic w poziomie rozwoju); zwykle jest on przekładany przez Komisję i państwa członkowskie na <i>cele pośrednie</i>, które odpowiadają oczekiwanemu oddziaływaniu pośredniemu finansowanych programów (np. wzmocnienie konkurencyjności przedsiębiorstw); • <i>cele bezpośrednie</i> odnoszą się do <i>rezultatów</i> interwencji dotyczących bezpośrednich adresatów i są z reguły określane przez państwa członkowskie w ramach realizacji finansowanych programów (np. wzrost o 20% obrotu firm otrzymujących wsparcie technologiczne); • <i>cele operacyjne</i> określają <i>produkty</i>, które <i>należy wytworzyć</i> (np. zapewnienie 500 godzin usług konsultingowych małym i średnim przedsiębiorstwom).
CZYNNIK ZEWNĘTRZNY	<i>Czynnik niezależny od interwencji publicznej</i> , który jest częściowo lub w całości przyczyną zmian (rezultaty i oddziaływanie) zaobserwowanych wśród adresatów (np. warunki klimatyczne, zmiana sytuacji gospodarczej, działania wykonawców, postępowanie beneficjentów).
DZIAŁANIE	W ramach polityki <i>podstawowa jednostka zarządzania programem</i> polegająca na szeregu podobnych projektów oraz mająca ściśle określony budżet. Każde działanie ma zazwyczaj własne struktury zarządcze.

INTERWENCJA	Wszelkie działanie lub operacje prowadzone przez władze publiczne lub inne organizacje, niezależnie od ich charakteru (<i>polityka, program, działanie lub projekt</i>). Stosowane środki interwencji obejmują dotacje, pożyczki, dotacje na spłatę oprocentowania, gwarancje, udział w kapitale i programy kapitału podwyższonego ryzyka lub inne formy finansowania.
ODDZIAŁYWANIE	<i>Długoterminowe skutki społeczno-ekonomiczne</i> , zauważalne po pewnym czasie od zakończenia interwencji, które mogą oddziaływać na bezpośrednich adresatów interwencji lub pośrednich adresatów, pozostających poza zasięgiem interwencji, którzy mogą na niej zyskać lub stracić.
POLITYKA	<i>Zestaw różnych działań i operacji</i> (programy, procedury, prawodawstwo, zasady) nakierowanych na <i>pojedynczy cel</i> lub cel ogólny (np. europejska polityka spójności gospodarczej i społecznej). Działania te są często skumulowane narastająco przez lata.
POŚREDNI ADRESAT	Osoba lub organizacja <i>nieobjęta bezpośrednio</i> interwencją, lecz która poprzez bezpośrednich adresatów <i>odczuwa jej skutki</i> : pozytywne (np. osoba uzyskująca pracę, gdyż inna osoba przeszła na wcześniejszą emeryturę w ramach interwencji) albo negatywne (np. firma tracąca rynek na rzecz innych firm, które skorzystały z sieci transferu technologii ustanowionych w ramach interwencji na rzecz innowacji).
POTRZEBA	<i>Dotykająca określonych grup trudność lub niedogodność</i> , którą interwencja publiczna ma na celu przezwyciężyć.
PROCESY	Procedury i działania realizowane w celu <i>przemiany wkładu w produkty</i> (np. procedury udzielania subwencji lub wyboru projektów do finansowania). Pojęcie to obejmuje również wytwarzanie informacji zarządczych i ich wykorzystanie przez zarządzających.
PRODUKT	To, co <i>wyprodukowano lub osiągnięto</i> w ramach środków przyznanych na interwencję (np. dotacje wypłacone rolnikom, szkolenia zorganizowane dla bezrobotnych, droga zbudowana w kraju rozwijającym się).
PROGRAM	Zorganizowany zestaw <i>zasobów finansowych, organizacyjnych i ludzkich uruchomionych w celu osiągnięcia celu</i> lub zbioru celów w określonych ramach czasowych. Program jest określony pod względem harmonogramu i budżetu, a jego cele są wyznaczone z wyprzedzeniem. Programy realizowane są zawsze pod nadzorem jednego lub kilku organów administracyjnych, które wspólnie podejmują decyzje. Programy są zwykle dzielone na działania i projekty.

PROJEKT	Niepodzielna operacja, z określonym harmonogramem i budżetem, powierzona organizacji, która na najniższym szczeblu <i>wykorzystuje zasoby przydzielone na interwencję</i> .
REZULTAT	<i>Natychmiastowe zmiany</i> , które występują u <i>bezpośrednich adresatów</i> na koniec ich udziału w interwencji (np. lepszy dostęp do danego terenu na skutek budowy drogi, osoby, które odbyły szkolenie i znalazły pracę).
WKŁAD	Zasoby finansowe, ludzkie i materialne, które są uruchamiane na potrzeby realizacji interwencji.
WYNIK	<i>Zmiana, która wynika z realizacji interwencji</i> , a która zwykle odnosi się do celów tej interwencji. Wyniki obejmują rezultaty i oddziaływanie. Wyniki mogą być oczekiwane lub nieoczekiwane, pozytywne lub negatywne (np. nowa autostrada przyciągająca inwestorów do regionu, lecz powodująca niedopuszczalny poziom zanieczyszczenia na obszarach, przez które przebiega).



PODRĘCZNIK KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

ROZDZIAŁ 1

RAMY KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ PROWADZONYCH PRZEZ EUROPEJSKI TRYBUNAŁ OBRACHUNKOWY

Rozdziały "Podręcznika kontroli wykonania zadań"

Wprowadzenie

**Rozdział 1: Ramy kontroli
wykonania zadań
przeprowadzanych przez
Europejski Trybunał Obrachunkowy**

Rozdział 2: Podejście do kontroli
wykonania zadań oraz zasada
oszczędności, wydajności i
skuteczności

Rozdział 3: Planowanie kontroli

Rozdział 4: Etap badań

Rozdział 5: Etap sprawozdawczości

SPIS TREŚCI

1.1 WSTĘP

1.2 KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ I NALEŻYTE ZARZĄDZANIE FINANSAMI W UNII EUROPEJSKIEJ

- 1.2.1 Kontrola wykonania zadań
- 1.2.2 Należyte zarządzanie finansami: Traktat i rozporządzenie finansowe
- 1.2.3 Metody zarządzania stosowane do wykonania budżetu
- 1.2.4 System kontroli wewnętrznej służący zapewnieniu należytego zarządzania finansami
- 1.2.5 Związek między kontrolą wykonania zadań a kontrolą finansową
- 1.2.6 Związek między kontrolą wykonania zadań a oceną

1.3 MANDAT I CELE TRYBUNAŁU W ZAKRESIE KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

- 1.3.1 Zobowiązania prawne Trybunału
- 1.3.2 Cele Trybunału Obrachunkowego

Kontakt

Dodatkowych informacji udziela:

Europejski Trybunał Obrachunkowy - Grupa CEAD

Wydział Metodyki Kontroli i Sprawozdawczości (ADAR) - zespół ds. metodyki

E-mail: ADAR CONTACT/ECA lub adar.contact@eca.europa.eu

1.1 WSTĘP

Rozdział ten stanowi ramy odniesienia dla kontroli wykonania zadań prowadzonych przez Trybunał poprzez nakreślenie kontekstu tych kontroli we Wspólnotach Europejskich oraz mandatu i celów Trybunału w tym zakresie.

Tekst odnosi się głównie do budżetu ogólnego Unii Europejskiej ("budżetu") oraz Komisji, gdyż są to główne obszary podlegające kontroli Trybunału. Jednakże ramy te mają zastosowanie do wszystkich kontroli wykonania zadań prowadzonych przez Trybunał, w tym do kontroli w zakresie Europejskich Funduszy Rozwoju, agencji i Europejskiego Banku Centralnego.

1.2 KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ I NALEŻYTE ZARZĄDZANIE FINANSAMI W UNII EUROPEJSKIEJ

1.2.1 Kontrola wykonania zadań

Definicja

Kontrola wykonania zadań jest kontrolą należytego zarządzania finansami, czyli oszczędności, wydajności i skuteczności, z jaką Komisja i/lub inne jednostki kontrolowane wykorzystały fundusze Wspólnoty, wykonując swoje zadania.

1.2.2 Należyte zarządzanie finansami: Traktat i rozporządzenie finansowe

Traktat

Art. 274 skonsolidowanej wersji Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską² (zwanego dalej "Traktatem") stanowi, iż "*Komisja wykonuje budżet ... na własną odpowiedzialność ... zgodnie z zasadą należytego zarządzania finansami*" oraz, że "*Państwa Członkowskie współpracują z Komisją w celu zapewnienia, aby środki były wykorzystywane zgodnie z zasadami należytego zarządzania finansami.*"

Rozporządzenie finansowe

Zgodnie z art. 27 rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich³ (zwanego dalej "rozporządzeniem finansowym") idea należytego zarządzania finansami opiera się na zasadach oszczędności, wydajności i skuteczności, które można zdefiniować następująco:

² Dz.U. C 325 z 24.12.2002

³ Dz.U. L 248 z 16.9.2002

- ✓ zasada **OSZCZĘDNOŚCI** wymaga, aby zasoby wykorzystane przez jednostkę kontrolowaną do prowadzenia własnej działalności były udostępniane w odpowiednim czasie, w odpowiedniej ilości i jakości oraz po najkorzystniejszej cenie;
- ✓ zasada **WYDAJNOŚCI** dotyczy najlepszego stosunku wykorzystanych zasobów do osiągniętych rezultatów⁴;
- ✓ zasada **SKUTECZNOŚCI** związana jest z osiąganiem określonych celów oraz zaplanowanych rezultatów⁴.

1.2.3 Metody zarządzania stosowane do wykonania budżetu

Chociaż to Komisja odpowiada za ogólne wykonanie budżetu, rozporządzenie finansowe zakłada trzy różne metody zarządzania:

Zarządzanie scentralizowane

- oparte na scentralizowaniu; metoda ta jest stosowana głównie w obszarze działań zewnętrznych oraz wydatków administracyjnych i zakłada zarządzanie bezpośrednie, za które odpowiadają dyrekcje generalne Komisji⁵ lub zarządzanie pośrednie, wtedy gdy Komisja powierza wykonanie budżetu agencjom wspólnotowym oraz organom sektora publicznego lub prywatnego, w szczególności w obszarze polityk wewnętrznych;

Zarządzanie dzielone lub zdecentralizowane

- w trybie zarządzania dzielonego lub zdecentralizowanego; zarządzanie dzielone zakłada powierzanie zadań wykonawczych państwom członkowskim i dotyczy głównie wydatków na operacje rolne i strukturalne; zarządzanie zdecentralizowane zakłada przekazanie zadań wykonawczych do krajów-beneficjentów, tak jak ma to miejsce w przypadku pomocy zewnętrznej;

Zarządzanie wspólne

- w trybie zarządzania wspólnego z organizacjami międzynarodowymi; metoda ta zakłada przekazanie zadań wykonawczych organizacjom międzynarodowym, z reguły w obszarze działań zewnętrznych.

Metoda ma istotne znaczenie dla kontroli

Każda z metod opiera się na innym podziale ról i zadań w odniesieniu do wykonania budżetu. Różnice te należy uwzględniać przy realizacji kontroli wykonania zadań, a także przy sporządzaniu sprawozdań z takich kontroli.

⁴ Pojęcie "rezultaty" użyte w tym kontekście należy interpretować szeroko jako obejmujące *produkty, rezultaty i oddziaływanie* (patrz glosariusz na str. 4-6).

⁵ Centrala Komisji może przenieść odpowiedzialność za działania przygotowawcze i wykonawcze na przedstawicielstwa w krajach trzecich.

1.2.4 System kontroli wewnętrznej służący zapewnieniu należytego zarządzania finansami

W celu uzyskania wystarczającej pewności, że cel należytego zarządzania finansami został osiągnięty, Komisja i inne jednostki kontrolowane muszą ustanowić odpowiedni system kontroli wewnętrznej⁶.

Systemy informatyczne stanowią część systemu kontroli wewnętrznej w Komisji, co jest zgodne z proponowanym przez COBIT⁷ modelem dotyczącym stosowania ładu informatycznego w zarządzaniu informacjami i zasobami informatycznymi.

COSO i ABB/ABM

Komisja posiada system kontroli wewnętrznej, który opiera się na pięciu wzajemnie powiązanych elementach kontroli określonych przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway'a, w skrócie COSO (z ang. *Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission*) oraz na koncepcjach zarządzania zadaniowego (ang. *Activity Based Management*, w skrócie ABM) i budżetowania zadaniowego (ang. *Activity Based Budgeting*, w skrócie ABB).

Pięć elementów kontroli

ELEMENT KONTROLI	CELE
Środowisko kontroli	Wpisanie podstawowej struktury organizacyjnej, dyscypliny i wartości Komisji w kontekst opisanych powyżej trzech różnych metod wykonania budżetu, a tym samym stworzenie odpowiednich ram zapewniających dobre zarządzanie powierzonymi zasobami.
Ocena ryzyka	Identyfikacja i analiza wewnętrznych i zewnętrznych obszarów ryzyka zagrażających osiągnięciu celów Komisji. W ramach systemu kontroli wewnętrznej Komisji "Zarządzanie wynikami i ryzykiem" obejmuje wyznaczenie celów na poziomie strategicznym, operacyjnym i taktycznym w ramach podejścia ABM. Dla wszystkich zadań należy wyznaczyć cele, które powinny być zdefiniowane, wymierne, osiągalne, stosowne i określone w czasie (ang. SMART, od Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Timely), a dla głównych działań należy opracować analizę ryzyka i wprowadzić zarządzanie ryzykiem.
Działania kontrolne	Określenie polityk i konkretnych procedur stosowanych przez Komisję w celu zapewnienia odpowiedniego zarządzania zidentyfikowanymi obszarami ryzyka; obejmują one szereg różnych działań: zatwierdzenie, zezwolenie, weryfikacja, przegląd działań operacyjnych, informowanie o wyjątkach i nadzór.
Informacja i komunikacja	Zapewnienie odpowiednich ram na potrzeby wyznaczania celów, monitorowania ich realizacji oraz prowadzenia sprawozdawczości w tym zakresie. Element ten obejmuje system informacji zarządczej konieczny do ustalenia wskaźników wyników, zarówno finansowych, jak i niefinansowych oraz do pomiaru stopnia realizacji celów, a także stanowiący podstawę do sporządzenia rocznego sprawozdania z działalności.
Monitoring	Zapewnienie ciągłej oceny wyników; cel ten obejmuje audyt wewnętrzny i ocenę, jak również roczny przegląd kontroli wewnętrznej.

⁶ Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway'a (COSO) określa kontrolę wewnętrzną jako "proces realizowany przez zarząd, kierownictwo lub innych pracowników jednostki, mający na celu uzyskanie wystarczającej pewności co do realizacji celów w następujących kategoriach:

- skuteczność i wydajność działań;
- wiarygodność sprawozdawczości finansowej;
- zgodność z obowiązującymi przepisami".

⁷ COBIT - cele kontroli w zakresie technologii informacyjnej i technologii pokrewnych (z ang. *Control Objectives for Information and related Technology*).

1.2.5 Związek między kontrolą wykonania zadań a kontrolą finansową

Kontrola wykonania zadań różni się pod wieloma względami od kontroli finansowej; główne różnice przedstawia w skrócie poniższa tabela:

ASPEKTY	Kontrola wykonania zadań	Kontrola finansowa
Cel	Ocena, czy fundusze Wspólnoty zostały wykorzystane oszczędnie, wydajnie i skutecznie.	Ocena, czy operacje finansowe były przeprowadzone legalnie i prawidłowo oraz czy sprawozdanie finansowe jest wiarygodne.
Przedmiot	Polityka, program, organizacja, działania i systemy zarządzania.	Transakcje finansowe, procedury księgowe i najważniejsze procedury kontroli.
Podstawa teoretyczna	Ekonomia, nauki polityczne, socjologia, itp.	Rachunkowość i prawo.
Metody	Zmienne w zależności od kontroli.	Format standardowy.
Kryteria kontroli	Bardziej otwarte na osąd kontrolerów. Jednolite kryteria dla konkretnej kontroli.	Mniej otwarte na osąd kontrolerów. Standardowe kryteria ustanowione przepisami dla wszystkich kontroli.
Sprawozdania	Sprawozdania specjalne publikowane <i>ad hoc</i> . Zmienna struktura i treść w zależności od celów.	Sprawozdanie roczne. W mniejszym lub większym stopniu znormalizowane.

Kontrola kompleksowa

Kontrola obejmująca zarówno cele kontroli wykonania zadań, jak i kontroli finansowej nazywana jest kontrolą kompleksową. Od profesjonalnego osądu zależy, czy należy przeprowadzić kontrolę wykonania zadań, czy też kontrolę kompleksową; decyzja taka jest podejmowana w każdym przypadku indywidualnie. Kontrolerzy muszą być świadomi, że przeprowadzenie "samej" kontroli wykonania zadań już jest wyzwaniem, a przeprowadzenie kontroli kompleksowej będzie jeszcze bardziej wymagające.

musi zostać starannie rozważona.

Ewentualna kontrola kompleksowa **powinna** więc zawsze być rozważona bardzo starannie i podejmowana jedynie w przypadkach, gdy jest oczywiste, iż możliwe będzie uzyskanie wystarczających, stosownych i wiarygodnych dowodów kontroli oraz przedstawienie na etapie sprawozdawczości klarownych, użytecznych i aktualnych informacji, pozwalających na realizację celów zarówno kontroli finansowej, jak i kontroli wykonania zadań. Te dwa elementy powinny być jasno wyodrębnione w ramowym programie kontroli i programie kontroli, tak aby zespół kontrolny dysponował precyzyjnymi informacjami i należycie uwzględnił różne cele kontroli w ramach zadania kontrolnego.

1.2.6 Związek między kontrolą wykonania zadań a oceną

Ocena jest istotnym elementem systemu kontroli wewnętrznej Komisji. Termin "ocena" definiowany jest przez Komisję⁸ jako *"osąd na temat interwencji, uwzględniający ich wyniki, oddziaływanie i potrzeby, które mają one za zadanie zaspokoić"*.

Główne cele oceny to:

- wkład w przygotowanie interwencji, w tym wkład w ustanawianie priorytetów politycznych,
- pomoc w skutecznym przydziale zasobów,
- poprawa jakości interwencji,
- sprawozdawczość z wyników interwencji (tj. rozliczalność).

Podobieństwa

Między kontrolą wykonania zadań a oceną istnieją podobieństwa i różnice. Oba działania polegają na zbadaniu, jaki kształt ma dana polityka, jakie są procesy jej wdrażania i ich konsekwencje, a prowadzić mają do oceny oszczędności, skuteczności i wydajności danej jednostki lub działania. Wymagają one podobnej wiedzy, umiejętności oraz doświadczenia i zakładają podobne metody gromadzenia i analizy danych. Główna różnica dotyczy kontekstu tych działań i celu każdego z nich.

Różnice

Kontrola wykonania zadań jest nałożona na ramy rozliczalności, których istnienie oznacza, że Komisja i inne instytucje oraz organizacje nią objęte ponoszą odpowiedzialność za zarządzanie funduszami Wspólnoty i powinny przedstawiać miarodajne i wiarygodne informacje, aby zademonstrować wyniki i wziąć za nie odpowiedzialność w świetle uzgodnionych oczekiwań. Kontrole wykonania zadań są prowadzone przez kontrolerów, którzy utrzymują swoją niezależność przy wyborze i określaniu sposobu, w jaki będą prowadzić swoje prace i przekazują ich rezultaty organowi udzielającemu absolutorium (Parlamentowi Europejskiemu działającemu na zalecenie Rady).

Dlatego też celem kontroli wykonania zadań prowadzonych przez Trybunał nie jest dostarczenie kompleksowej oceny działań Wspólnoty. Są za to odpowiedzialne Komisja, państwa członkowskie i inni zarządzający działaniami Wspólnoty. Jednakże kontrole wykonania zadań obejmują zazwyczaj elementy oceny wybranych tematów i analizują systemy i informacje ewaluacyjne pod kątem ich jakości, a w przypadku gdy systemy te zostaną uznane za zadowalające i stosowne, pochodzące z nich informacje są wykorzystywane jako dowód kontroli.

1.3 MANDAT I CELE TRYBUNAŁU W ZAKRESIE KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

1.3.1 Zobowiązania prawne Trybunału

Traktat	Ramy prawne realizowanych przez Trybunał kontroli wykonania zadań dotyczących działań wspólnotowych są ustanowione w Traktacie. Artykuł 248 ust. 2 skonsolidowanej wersji Traktatu stwierdza, że <i>"Trybunał Obrachunkowy sprawdza... czy zarządzanie finansami było należyte"</i> .
----------------	---

1.3.2 Cele Trybunału Obrachunkowego

Deklaracja misji Trybunału stanowi, że:

Rolą Europejskiego Trybunału Obrachunkowego jest prowadzenie niezależnej kontroli w zakresie pozyskiwania i wydatkowania funduszy Unii Europejskiej, i na tej podstawie, dokonanie oceny, jak instytucje europejskie wywiązują się ze swoich zadań.

Misja

Trybunał bada, czy operacje finansowe zostały właściwie zarejestrowane, legalnie i prawidłowo przeprowadzone oraz czy zarządzano nimi w sposób zapewniający oszczędność, wydajność oraz skuteczność.

Celem prac Trybunału jest przyczynienie się do poprawy finansowego zarządzania funduszami Unii Europejskiej na wszystkich szczeblach, tak aby zapewnić najbardziej gospodarne wykorzystanie środków dla dobra obywateli Unii Europejskiej.

Trybunał informuje o wynikach swoich prac poprzez publikację stosownych, wiarygodnych i aktualnych sprawozdań".

polega na dostarczeniu niezależnych informacji

Jak wspomniano wcześniej, kontrole wykonania zadań realizowane przez Trybunał są nałożone na ramy rozliczalności publicznej. Celem Trybunału jest więc dostarczenie niezależnych informacji organowi udzielającemu absolutorium oraz wszystkim obywatelom Unii Europejskiej:

na temat zasady 3E

- na temat stopnia, w jakim Komisja i inne jednostki kontrolowane przy wykorzystywaniu zasobów Wspólnoty stosowały zasadę oszczędności, wydajności i skuteczności, zwaną też zasadą 3E (z ang. *Economy, Efficiency, Effectiveness*) oraz
- na temat skuteczności systemów zarządzania wynikami Komisji i innych jednostek kontrolowanych, w tym wiarygodności sporządzanych oświadczeń na temat realizacji zadań.

i przedstawianiu zaleceń.

Trybunał przyczynia się do poprawy finansowego zarządzania funduszami Wspólnoty poprzez przedstawianie zaleceń organowi udzielającemu absolutorium i Komisji, w przypadkach gdy kontrola wykonania zadań wykazuje możliwości znacznej poprawy. Taka poprawa może oznaczać:

- oszczędności finansowe;
- lepsze metody pracy;
- unikanie marnotrawstwa;
- osiąganie założonych celów w sposób bardziej efektywny kosztowo.



PODRĘCZNIK KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

ROZDZIAŁ 2

PODEJŚCIE DO KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ ORAZ ZASADA OSZCZĘDNOŚCI, WYDAJNOŚCI I SKUTECZNOŚCI

Rozdziały "Podręcznika kontroli wykonania zadań"

Wprowadzenie

Rozdział 1: Ramy kontroli
wykonania zadań
przeprowadzanych przez
Europejski Trybunał Obrachunkowy

**Rozdział 2: Podejście do kontroli
wykonania zadań oraz zasada
oszczędności, wydajności i
skuteczności**

Rozdział 3: Planowanie kontroli

Rozdział 4: Etap badań

Rozdział 5: Etap sprawozdawczości

SPIS TREŚCI

2.1 WSTĘP

2.2 PODEJŚCIE KONTROLNE SKONCENTROWANE NA OSIĄGNIĘTYCH WYNIKACH

2.2.1 Bezpośrednie badanie wykonania zadań

2.2.2 Badanie systemów kontroli

2.3 JAK STOSOWAĆ ZASADĘ OSZCZĘDNOŚCI, WYDAJNOŚCI I SKUTECZNOŚCI

2.3.1 Zastosowanie modeli logicznych w kontrolach wykonania zadań

2.3.2 Zastosowanie pojęć

① OSZCZĘDNOŚĆ

② WYDAJNOŚĆ

③ SKUTECZNOŚĆ

2.4 PODSTAWOWE CECHY DOBRYCH KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

2.4.1 Stosowanie rzetelnego osądu podczas całego procesu kontroli

2.4.2 Odpowiednia metodyka, łącząca różne metody, aby umożliwić uchwycenie różnorodnych danych

2.4.3 Zestaw pytań kontrolnych, na które kontrola może udzielić odpowiedzi

2.4.4 Analiza ryzyka w zakresie sporządzania sprawozdania z kontroli i odpowiednie zarządzanie tym ryzykiem

2.4.5 Zastosowanie narzędzi umożliwiających pomyślną realizację kontroli

2.4.6 Wystarczające, stosowne i wiarygodne dowody na poparcie ustaleń kontroli

2.4.7 Uwzględnienie struktury sprawozdania końcowego już od etapu planowania

2.4.8 Uzgodnienie z jednostką kontrolowaną zasady przejrzystości, polegającej na podejmowaniu działań "bez zaskoczenia"

Kontakt

Dodatkowych informacji udziela:

Europejski Trybunał Obrachunkowy - Grupa CEAD

Wydział Metodyki Kontroli i Sprawozdawczości (ADAR) - zespół ds. metodyki

E-mail: ADAR CONTACT/ECA lub adar.contact@eca.europa.eu

2.1 WSTĘP

Stosowane podejście kontrolne powinno gwarantować uzyskanie najbardziej miarodajnych wyników kontroli w najbardziej efektywny kosztowo sposób. W przypadku każdej kontroli możliwe jest wykorzystanie kombinacji podejść.

2.2 PODEJŚCIE KONTROLNE SKONCENTROWANE NA OSIĄGNIĘTYCH WYNIKACH

Kontrole wykonania zadań powinny dostarczyć informacji, które są ukierunkowane na osiągnięte wyniki i które mają zasadnicze znaczenie dla Parlamentu Europejskiego, Rady, Komisji i innych jednostek kontrolowanych. Oznacza to, że Trybunał, przeprowadzając kontrole wykonania zadań, zamiast kierować się głównie zagadnieniami związanymi z kontrolą i procesem realizacji działań, powinien koncentrować się na osiągniętych wynikach i oceniać znaczenie ustaleń kontroli w odniesieniu do kwestii oszczędności, wydajności i skuteczności. Kontrole wykonania zadań łączą poniższe podejścia, przy czym to, w jakim stopniu każde z tych podejść jest obecne, zależy od konkretnych okoliczności danej kontroli:

Podejście	Przedmiot
Bezpośrednie badanie wykonania zadań	Wkład, produkty, rezultaty i oddziaływanie.
Badanie systemów kontroli	Adekwatność polityk i procedur wdrażanych przez kierownictwo w celu wspierania, monitorowania i oceniania wykonania zadań.

2.2.1 Bezpośrednie badanie wykonania zadań

Podejście to przewiduje bezpośrednie badanie wykonania zadań i skoncentrowanie się na *wkładzie, produktach, rezultatach i oddziaływaniu*, przy założeniu, że, jeżeli osiągnięte wyniki są zadowalające, istnieje niewielkie ryzyko poważnych problemów przy przygotowaniu i wdrażaniu działania lub systemów kontroli. Kontrole takie mogą na przykład oceniać, czy przyjęte polityki zostały odpowiednio wdrożone oraz czy dzięki nim osiągnięto zamierzone cele lub też, czy decyzje dotyczące kształtu danej polityki odnoszą niepożądane skutki finansowe i ekonomiczne.

Bezpośrednie badanie wykonania zadań jest właściwe w sytuacji, gdy istnieją *odpowiednie kryteria* pomiaru ilości, jakości i kosztu wkładu, produktów, rezultatów i oddziaływania. W przypadkach gdy osiągnięte wyniki są niezadowalające, działanie i systemy kontroli są badane w stopniu umożliwiającym określenie przyczyn zaistniałej sytuacji.

Konieczne odpowiednie kryteria

2.2.2 Badanie systemów kontroli

Sprawdzenie przygotowania i wdrożenia systemów,

Podejście to ma na celu określenie, czy Komisja i inne jednostki kontrolowane opracowały i wdrożyły systemy zarządzania i monitoringu, służące osiągnięciu w ramach istniejących ograniczeń optymalnej oszczędności, wydajności i skuteczności. Prace kontrolne obejmują analizę, przegląd i badanie kluczowych komponentów takich systemów. Podczas badania sprawdza się często, czy wybrane działania są spójne z celami polityki oraz czy cele te zostały przełożone na plany operacyjne zawierające cele operacyjne, których realizacja jest następnie mierzona.

w tym systemów informacji.

W ramach tego podejścia bada się również, czy funkcjonujące systemy generują stosowne, wiarygodne i aktualne *informacje* dotyczące rozwoju zasobów finansowych, ludzkich i innych (wkład), realizacji działań (procesy) oraz wytwarzania produktów porównywanych następnie z celami operacyjnymi poprzez odwołanie do wskaźników wyników. Bada się również, czy w przypadku rozbieżności podejmowane są bezzwłoczne i odpowiednie *działania naprawcze* w celu dokonania korekty w planie operacyjnym, rozlokowaniu zasobów i/lub realizacji działań. Podejście to często obejmuje badanie systemu *oceny* i płynących z niego informacji pod kątem ich jakości, a jeżeli zostaną one uznane za zadowalające i stosowne w odniesieniu do celów kontroli, wynikające z oceny ustalenia, wnioski i zalecenia należy wykorzystać jako dowody kontroli.

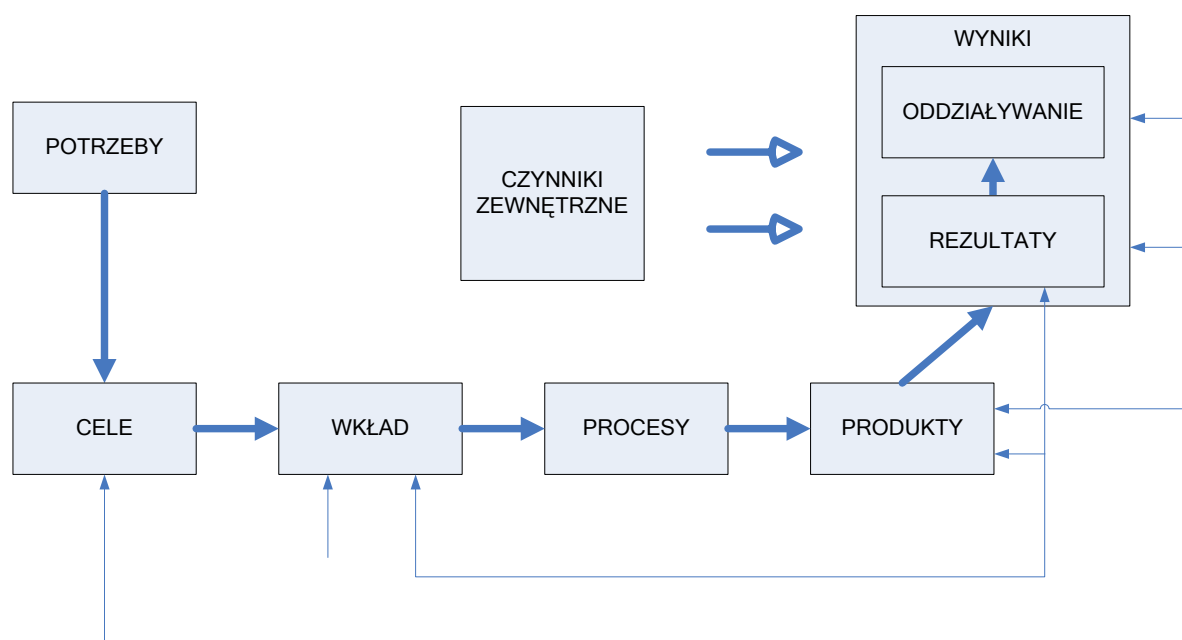
2.3 JAK STOSOWAĆ ZASADĘ OSZCZĘDNOŚCI, WYDAJNOŚCI I SKUTECZNOŚCI

2.3.1 Zastosowanie modeli logicznych w kontrolach wykonania zadań

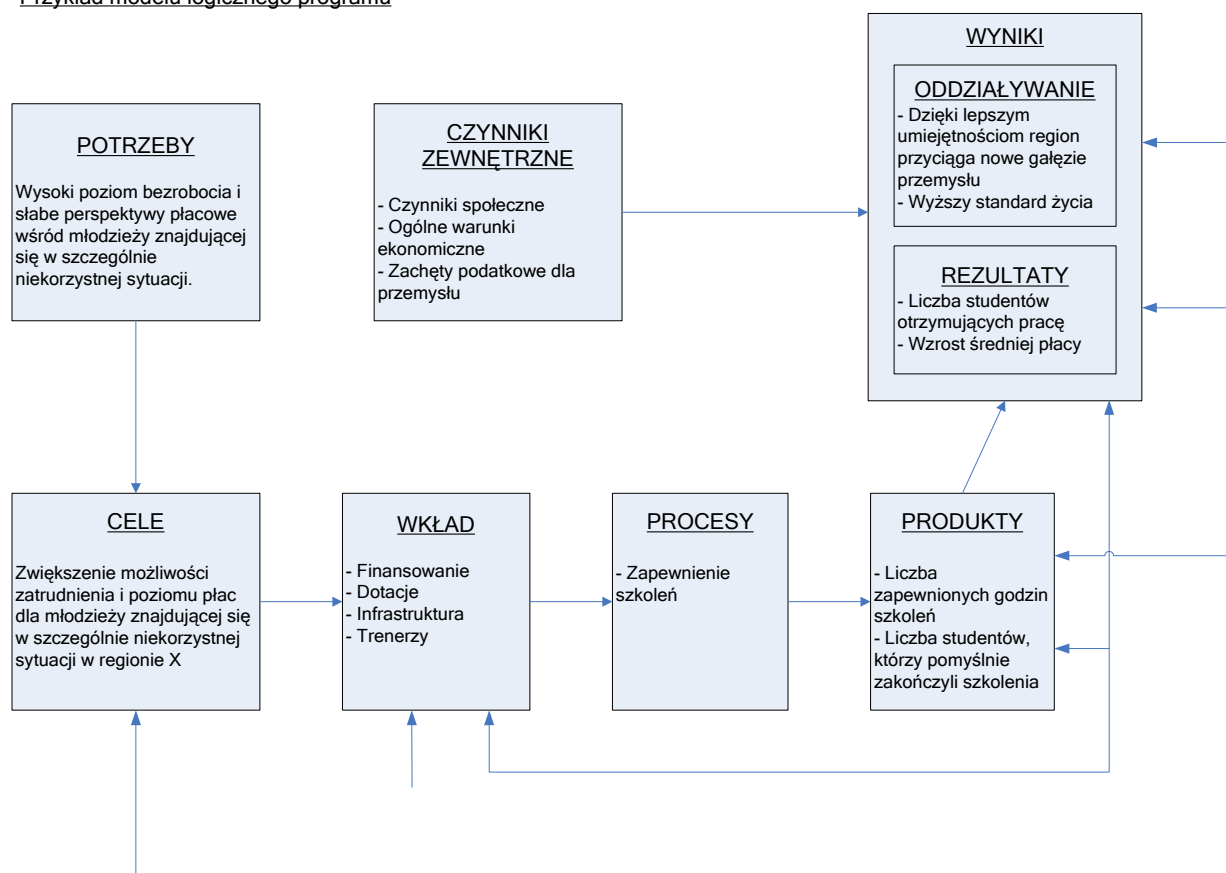
Określenie modelu logicznego interwencji

Interwencję publiczną, niezależnie od jej charakteru (polityka, program, działanie, projekt) można określić jako zestaw zasobów finansowych, organizacyjnych i ludzkich, uruchomionych, w danym okresie, w celu osiągnięcia celu lub celów służących rozwiązaniu lub przezwyciężeniu problemów lub trudności mających wpływ na określone grupy. Zastosowanie modeli logicznych może pomóc zespołowi kontrolnemu w określeniu i ustanowieniu relacji między społeczno-gospodarczymi potrzebami, które mają zostać zaspokojone w drodze interwencji, a jej *celami, wkładem, procesami, produktami i wynikami*, które obejmują *rezultaty* (natychmiastowe zmiany, które pojawiają się u bezpośrednich adresatów pod koniec ich udziału w interwencji) oraz *oddziaływanie* (długoterminowe skutki interwencji). Poniższy wykres pokazuje przykład modelu logicznego programu.

MODEL LOGICZNY PROGRAMU



Przykład modelu logicznego programu



Teoretycznie kontrole wykonania zadań powinny mieć możliwość sprawdzenia wszystkich komponentów i relacji w takich modelach poprzez skoncentrowanie się na zasadzie 3E, czyli oszczędności, skuteczności i wydajności.

2.3.2 Zastosowanie pojęć

Uwzględnienie potencjalnego ryzyka dla realizacji zasady oszczędności, wydajności i skuteczności przy opracowywaniu pytań kontrolnych.

Kontrolerzy powinni zidentyfikować potencjalne ryzyko zagrażające realizacji zasady oszczędności, wydajności i skuteczności i na tej podstawie opracować pytania kontrolne. Każde pojęcie jest z zasady równie istotne, a decyzję o konkretnych priorytetach podejmuje się w każdym przypadku indywidualnie; jednakże kontrolerów zachęca się do uwzględniania skuteczności jako elementu analizy w każdym możliwym przypadku. Kontrola wykonania zadań nie ma i nie powinna mieć na celu jednoczesnego i całościowego zbadania wszystkich aspektów oszczędności, wydajności i skuteczności. Bada ona raczej pewne kwestie związane z oszczędnością, wydajnością i skutecznością lub kombinacje tych kwestii, opierając się na znaczących potencjalnych obszarach ryzyka, które zostały zidentyfikowane. Dzięki tej selektywności prawdopodobieństwo, że kontrola zostanie zakrojona zbyt ambitnie jest ograniczone.

Dla każdego z omawianych tu pojęć oszczędności, wydajności i skuteczności na kolejnych stronach podręcznika opisano:

- ogólne ryzyko dla należytego zarządzania finansami
- kwestie, które kontrola powinna uwzględnić
- przykłady ryzyka w kontekście UE
- przykłady pytań kontrolnych związanych z danym pojęciem
- przedmiot kontroli w danym obszarze

① OSZCZĘDNOŚĆ

Kwestie oszczędności są podnoszone w sytuacji, gdy dla danej jednostki lub działania możliwe jest znaczne obniżenie kosztów wkładu dla danego poziomu produktów lub rezultatów. Ogólne ryzyko w tym obszarze może dotyczyć takich zjawisk jak:

Utrzymywanie kosztów na niskim poziomie

- marnotrawstwo, tj. wykorzystanie zasobów, które nie są konieczne do uzyskania pożądaných produktów lub rezultatów;
- przepłacanie, tj. uzyskanie zasobów, które są wykorzystane, ale które mogły zostać uzyskane niższym kosztem oraz
- wydatki "luksusowe", tj. płacenie za wyższą jakość wkładu niż jest to konieczne do osiągnięcia pożądaných produktów lub rezultatów.

w celu osiągnięcia wyznaczonych celów

Kontrola oszczędności musi więc pozwolić określić, czy w celu osiągnięcia danych celów wybrano najbardziej odpowiedni i stosunkowo niedrogi wkład. Kontrola będzie zajmowała się następującymi kwestiami:

- czy jednostka kontrolowana uzyskuje odpowiedni rodzaj, jakość i ilość zasobów, ponosząc przy tym minimalne koszty;
- czy jednostka kontrolowana zarządza swoimi zasobami tak, aby zminimalizować ogólne nakłady;
- czy interwencja mogła zostać przygotowana lub wdrożona w inny sposób, którego efektem byłyby niższe koszty.

Przykład ryzyka - System rentalny w instytucjach europejskich

Z niewielkimi wyjątkami zbadane akta nie zawierają wskazówek świadczących o tym, aby podejmowano poważne działania zmierzające do znalezienia alternatywnego rozwiązania, a propozycje lekarza urzędowego, głównie dotyczące zmiany stanowiska, praktycznie nigdy nie zostały wcielone w życie. Alternatywa dla przejścia na rentę była proponowana rzadko lub zbyt późno. Jedna czwarta próby byłych pracowników otrzymujących świadczenia rentalne prawdopodobnie byłaby w stanie kontynuować pracę, gdyby instytucja wykryła ich przypadki na wczesnym etapie i zajęła się nimi. Potwierdzają to odpowiedzi podane w kwestionariuszu: 20% byłych pracowników uważało, iż byłoby w stanie kontynuować pracę, gdyby zaproponowano im alternatywne rozwiązanie. Na tej podstawie można sądzić, że gdyby wdrożono politykę wczesnego wykrywania powtarzających się lub przedłużających się okresów nieobecności spowodowanych chorobą i zajmowania się takimi przypadkami, corocznie można by zaoszczędzić około 10 mln euro kosztów netto świadczeń rentalnych przyznanych w danym roku.

Przykłady pytań kontrolnych związanych z oszczędnością

Bezpośrednie badanie wykonania zadań

- Czy za usługi konsultingowe w ramach programów wsparcia dla MŚP uzyskano najkorzystniejsze ceny?
- Czy istnieje możliwość obniżenia w sposób godziwy kosztów absencji spowodowanych chorobą?

Badanie systemów kontroli

- Czy w ramach zarządzania programem wsparcia dla produkcji bawełny Komisja uwzględnia i monitoruje koszty, w tym koszty ponoszone przez konsumentów?
- Czy istnieją procedury gwarantujące, że koszty transportu pomocy żywnościowej są najniższe z dostępnych i konkurencyjne w porównaniu z kosztami ponoszonymi przez innych donatorów? Czy procedury te są odpowiednie i czy są właściwie stosowane?

często poprzez kładzenie nacisku
na zamówieniach.

Podejmowanie kwestii oszczędności często prowadzi kontrolera do badania wewnętrznych procesów i decyzji zarządczych jednostki kontrolowanej w odniesieniu do *zamówień* towarów, prac i usług. Kontroler ustala w szczególności, czy proces udzielania zamówień skutkuje uzyskaniem najlepszej wartości. Skontrolować należy na przykład proces określania szczegółowych wymagań użytkownika w celu ustalenia oczekiwanych efektów nabycia towarów, prac i usług; identyfikację jakości wymaganej w odniesieniu do wymaganych produktów i określenie oczekiwanego terminu na dostarczenie towarów, prac i usług. Kontroler często bada również przygotowanie i wdrożenie kryteriów selekcji oraz udzielania zamówień.

② WYDAJNOŚĆ

Kwestie wydajności są podnoszone, gdy dla danej jednostki lub interwencji możliwe jest zwiększenie ilości lub jakości produktów bądź rezultatów bez zwiększonego wykorzystania zasobów. Ogólne ryzyko w tym obszarze może dotyczyć:

- ubytków, tj. sytuacji, w której wykorzystane zasoby nie przekładają się na wytworzenie pożądaných produktów;
- nieoptymalnej relacji wkład/produkt (np. niskie wskaźniki wydajności pracy);
- powolnej realizacji interwencji oraz
- niezidentyfikowania czynników zewnętrznych, tj. kosztów wykraczających poza granice danej interwencji lub organizacji, które ponoszone są przez poszczególne osoby lub jednostki, a także braku kontroli nad takimi czynnikami.

Najlepsze wykorzystanie
dostępnych zasobów

w celu maksymalizacji
"produktywności",

Kontrola wydajności dotyczy więc oceny, czy relacja między zaangażowanymi zasobami a wytworzonymi produktami lub rezultatami jest optymalna. Wydajność jest ściśle połączona z pojęciem "produktywności", a kluczowe pytanie brzmi, czy produkty lub rezultaty są optymalne pod względem ilości, jakości i wykorzystanego czasu, przy danym poziomie dostępnych zasobów. Kontrola dotyczy następujących kwestii:

- czy produkty lub rezultaty zostały uzyskane w efektywny kosztowo sposób;
- czy dochodzi do możliwych do uniknięcia przestojów lub zbędnego powielania zadań.

Przykład ryzyka - Działania w zakresie leśnictwa w ramach polityki rozwoju obszarów wiejskich

Istnieją różne rodzaje gruntów, które mogłyby podlegać zalesieniu w ramach realizacji celu polegającego na zwiększaniu obszarów leśnych. Zgodnie z rozporządzeniem w przypadku wsparcia udzielanego na zalesianie państwowych gruntów rolnych, powinno ono pokrywać jedynie koszty założenia. Rekompensaty za utracony dochód, czy koszty utrzymania, przysługujące w przypadku zalesiania gruntów prywatnych, nie są wypłacane. Tym samym, teoretycznie, skoncentrowanie tego działania na gruntach państwowych byłoby znacznie bardziej wydajne, gdyż pozwoliłoby na zalesienie znacznie większego obszaru przy wykorzystaniu tych samych środków.

Przykłady pytań kontrolnych związanych z wydajnością

Bezpośrednie badanie wykonania zadań

- Jak wypada porównanie kosztów na jedno miejsce pracy stworzone w ramach programu szkoleniowego Wspólnoty dla długoterminowych bezrobotnych z podobnymi kosztami w przeliczeniu na jedno stworzone miejsce pracy w innym programie?
- Czy projekty mogły zostać zrealizowane w inny sposób, pozwalający na poprawę terminowości i jakości?

Badanie systemów kontroli

- Czy istnieją odpowiednie procedury służące określeniu priorytetów i selekcji projektów infrastruktury transportowej w taki sposób, który zapewnia maksymalizację oddziaływania funduszy wspólnotowych? Czy zastosowane kryteria są odpowiednie oraz czy są one stosowane zgodnie z założeniami?
- Czy instytucje wspólnotowe dysponują odpowiednimi kluczowymi informacjami zarządczymi na temat wielkości, stanu, wykorzystania i kosztów swoich powierzchni biurowych i czy konsekwentnie z nich korzystają przy podejmowaniu decyzji?

z uwzględnieniem produktów

Jeżeli cel kontroli dotyczący wydajności rozpatrywany jest w kontekście produktów, skłania to często kontrolera do zbadania procesów, w ramach których organizacja przekształca wkład w produkty. Ocena może uwzględniać obliczenie kosztu jednostkowego wytworzonych produktów (np. średni koszt godziny szkolenia) lub wskaźnika wydajności pracy (np. liczba wniosków o dotację obsłużonych w ciągu jednego dnia) i ich porównanie z przyjętymi kryteriami, które mogą pochodzić z podobnych organizacji, poprzednich okresów lub standardów jednoznacznie przyjętych przez samą jednostkę kontrolowaną.

i/lub rezultatów.

Jeżeli cel kontroli dotyczący wydajności rozpatrywany jest w kontekście rezultatów, to do oceny potencjału lub zdolności jednostki kontrolowanej, operacji bądź programu do osiągnięcia pewnych rezultatów przy określonym poziomie kosztów z reguły konieczne są *narzędzia ekonomiczne*. Na przykład w celu powiązania efektów netto interwencji z wkładem finansowym niezbędnym do uzyskania tych efektów, można zastosować analizę kosztów i wyników; kryteriami oceny mogłyby być, na przykład, koszt jednostkowy osiągniętego rezultatu (np. koszt jednego stworzonego miejsca pracy), który jest następnie porównywany do analogicznych kosztów innych interwencji wybranych jako punkty odniesienia. W zależności od podejścia kontrolnego, kontrolerzy badają rzetelność analizy wykonanej przez jednostkę kontrolowaną lub przeprowadzają taką analizę we własnym zakresie.

③ SKUTECZNOŚĆ

Kwestie skuteczności pojawiają się, gdy jednostka lub interwencja nie przynosi spodziewanych produktów, rezultatów lub gdy jej oddziaływanie jest mniejsze niż oczekiwano. Ogólne ryzyko w tym obszarze może dotyczyć:

Osiągnięcie zakładanych celów

- błędnych założeń polityki, np. niewłaściwa ocena potrzeb, niejasne lub niespójne cele, nieodpowiednie środki interwencji lub brak możliwości realizacji oraz
- niewydolności w zarządzaniu, np. brak realizacji celów, brak ustanowienia przez kierownictwo priorytetów w zakresie realizacji celów.

Kontrola skuteczności polega zatem na zmierzeniu, w jakim stopniu osiągnięto różne rodzaje celów:

operacyjnych (produkty),

- cele operacyjne: kontrola ocenia, w jakim stopniu udało się zrealizować plany związane z oczekiwanymi *produktami*; kontrola obejmuje zazwyczaj badanie działań wewnętrznych właściwych dla organizacji odpowiedzialnej za wdrożenie interwencji;

bezpośrednich (rezultaty),

- cele bezpośrednie: kontrola ocenia, czy interwencja przyniosła jasne i pozytywne rezultaty dla bezpośrednich adresatów na koniec ich uczestnictwa; kontrola obejmuje zazwyczaj badanie informacji zgromadzonych przez organizację wdrażającą w wyniku monitoringu, jak też pozyskiwanie informacji od bezpośrednich adresatów;

pośrednich lub globalnych (oddziaływanie).

- cele pośrednie i globalne: badanie wykracza poza granice jednostki kontrolowanej i ma na celu zmierzenie oddziaływania interwencji publicznej. Oznacza to, iż podczas kontroli należy uwzględnić czynniki zewnętrzne oraz dostarczyć dowodów na to, że zaobserwowane oddziaływanie jest faktycznie skutkiem danej interwencji publicznej, a nie konsekwencją takich czynników.

Przykład ryzyka - Program wsparcia dla produkcji suszu paszowego

System zakłada dwie stawki pomocy: niską stawkę dla suszu paszowego suszonego w sposób naturalny na słońcu, a dla suszu suszonego maszynowo wysoką stawkę, która miała rekompensować dodatkowe koszty paliwa.

Zróznicowanie stawek pomocy miało duży wpływ na sposób suszenia suszu paszowego. W momencie przystąpienia Hiszpanii do Wspólnoty w 1986 r., jedynie 61 000 ton suszu paszowego rocznie było suszone sztucznie; w 1996/1997 r. 1 414 000 ton suszono w ten sposób, gdyż producenci uznali wyższą stawkę pomocy za bardziej opłacalną. Energia zużyta w ciągu roku w związku ze stosowaniem tego systemu w samej tylko Hiszpanii wystarczyłaby, aby pokryć roczne zapotrzebowanie na energię miasta wielkości Alicante (285 000 mieszkańców). Aby pochłonąć dodatkowy dwutlenek węgla wytworzony w procesie suszenia potrzeba ponad 200 000 hektarów lasów.

Przykłady pytań kontrolnych związanych ze skutecznością

Bezpośrednie badanie wykonania zadań

- Czy programy wsparcia dla starszych rolników przechodzących na wcześniejszą emeryturę oraz wsparcia na rozpoczęcie działalności dla młodych rolników wyraźnie i pozytywnie oddziałują na modernizację i żywotność ekonomiczną gospodarstw na obszarach o niekorzystnych warunkach gospodarowania?
- Czy projekty infrastrukturalne przyczyniły się do wzrostu płynności ruchu drogowego, redukując czas podróży i poprawiając bezpieczeństwo?

Badanie systemów kontroli

- Czy państwa członkowskie ustanowiły i właściwie wdrożyły odpowiednie działania w celu monitorowania i ograniczenia oddziaływania na środowisko w sektorze cukru?
- Czy Komisja i państwa członkowskie, przed poparciem decyzji o finansowaniu, przeprowadziły odpowiednią ocenę potrzeb i możliwych korzyści płynących z programu zwalczania wczesnego porzucania nauki?

Kontrola skuteczności koncentruje się więc na produktach, rezultatach lub oddziaływaniu:

• Ocena oddziaływania interwencji, tj. ocena, w jakim stopniu cele globalne lub nawet pośrednie tej interwencji zostały osiągnięte, może być szczególnie trudna. Trudności pojawiają się, gdyż cele zwykle są wyrażone *tak ogólnie*, że nie można do nich dobrać wymiernych wskaźników, a stopień ich realizacji jest w związku z tym trudny do zweryfikowania. Ponadto gdy cele są jaśniej zidentyfikowane, gromadzenie i analiza wymaganych dowodów kontroli wymagałyby *nieproporcjonalnych zasobów kontrolnych*, jeżeli informacja ta nie jest łatwo dostępna w ramach jednostki kontrolowanej. Ponadto trudno jest ocenić, czy zaobserwowane oddziaływanie jest faktycznie efektem interwencji, a nie *czynników zewnętrznych*. W takich przypadkach podejście kontrolne powinno więc nakazywać rozważenie w pierwszej kolejności, czy dostępne są istotne i wiarygodne informacje w zakresie oceny i czy można je wykorzystać jako dowody kontroli.

Ocena oddziaływania jest trudna,

• Prostszy w realizacji celem kontroli jest często ocena produktów lub rezultatów interwencji, tj. stopnia w jakim osiągnięto cele bezpośrednie lub operacyjne. Pod warunkiem, że cele są zdefiniowane, wymierne, osiągalne, stosowne i określone w czasie, czyli SMART (*z ang. Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Timely*) - zgodnie ze stosowanym przez Komisję podejściem w zakresie zarządzania wynikami i ryzykiem - oraz że ich osiągnięcie jest monitorowane za pomocą wskaźników wyników - możliwe jest dostarczenie jasnej i odpowiedniej podstawy referencyjnej do oceny skuteczności.

lecz łatwiej jest ocenić produkty lub rezultaty.

2.4 PODSTAWOWE CECHY DOBRYCH KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

Proces kontroli wykonania zadań składa się z trzech etapów - planowania, badań kontrolnych i sprawozdawczości. Dla zapewnienia pomyślnej realizacji kontroli wykonania zadań niezbędne jest spełnienie pewnych warunków na każdym z tych trzech etapów.

Ustanowienie ram pozwalających na terminowe sporządzanie wysokiej jakości sprawozdań z kontroli oraz uniknięcie działań zbędnych wymaga, aby kontrole wykonania zadań podejmowane były z zastosowaniem podejścia spełniającego następujące warunki:

Istotne od początku do końca kontroli

Kontroler powinien dopilnować, by:

- podczas całego procesu kontroli stosowany był rzetelny osąd;
- metodyka była odpowiednia i łączyła różne metody, aby umożliwić uchwycenie różnorodnych danych;
- stworzono zestaw pytań kontrolnych, na które kontrola może udzielić odpowiedzi;
- ryzyko w zakresie sporządzenia sprawozdania z kontroli zostało przeanalizowane i by odpowiednio nim zarządzano;
- stosowane były narzędzia umożliwiające pomyślną realizację kontroli;
- dowody na poparcie ustaleń kontroli były wystarczające, stosowne i wiarygodne;
- struktura sprawozdania końcowego była uwzględniana już od etapu planowania;
- z jednostką kontrolowaną uzgodniono zasadę przejrzystości, polegającą na podejmowaniu działań "bez zaskoczenia".

Omówienie podstawowych elementów tych warunków przedstawione jest poniżej:

2.4.1 Stosowanie rzetelnego osądu podczas całego procesu kontroli

Określa jakość prac kontrolnych i sprawozdania

Kontrola wykonania zadań jest z natury szeroko zakrojona i otwarta na osąd i interpretację; każdy aspekt kontroli wykonania zadań wymaga profesjonalnego osądu i indywidualnej inicjatywy. Reputacja i wiarygodność Trybunału, efektywność kosztowa kontroli oraz jakość sprawozdania zależy od stosowania w trakcie całego procesu kontroli rzetelnego osądu.

W szczególności rzetelny osąd powinien być stosowany przy ustalaniu celów kontroli (określanych również jako pytania kontrolne), określaniu istotnych kryteriów kontroli, ustalaniu odpowiedniej ilości i jakości dowodów kontroli, sporządzaniu ustaleń kontroli, wyciąganiu wniosków i przy sprawozdawczości.

2.4.2 Odpowiednia metodyka, łącząca różne metody, aby umożliwić uchwycenie różnorodnych danych

Metodyka łącząca różne metody wzmacnia jakość dowodów

Metodyka jest techniką gromadzenia i analizy danych wspomagającą uzyskiwanie dowodów pozwalających na sformułowanie wniosków z prac kontrolnych. Najlepiej stosować metodykę łączącą szereg różnych metod, przez co możliwe staje się uchwycenie różnorodnych danych i potwierdzenie ustaleń na podstawie różnych źródeł, a tym samym poprawa jakości i wiarygodności dowodów kontroli na poparcie ustaleń, wniosków z kontroli i zaleceń pokontrolnych.

i zależy od pytania kontrolnego

Przykładowe elementy metodyki to przegląd dokumentacji lub literatury fachowej, przeprowadzenie wywiadów lub ankiet. Metodyka kontroli wykonania zadań stanowi zazwyczaj połączenie metod służących gromadzeniu danych ilościowych i jakościowych; dane ilościowe mają charakter liczbowy, podczas gdy dane jakościowe mają charakter nieliczbowy. Wybór najwłaściwszej kombinacji metod powinien wynikać z przedmiotu kontroli i stawianych pytań kontrolnych.

2.4.3 Zestaw pytań kontrolnych, na które kontrola może udzielić odpowiedzi

W przypadku kontroli wykonania zadań należy ustalić cele kontroli w formie pytań, na które kontrola ma odpowiedzieć. Aby zapewnić odpowiednią koncentrację na przedmiocie kontroli oraz aby uniknąć podejmowania się przez zespół kontrolny nadmiernie ambitnego zakresu prac, liczba pytań kontrolnych, na które kontrola ma odpowiedzieć, powinna być ograniczona (najlepiej do jednego, maksymalnie do trzech pytań). Istotne jest, by jeśli pytań jest więcej niż jedno, były one powiązane tematycznie, komplementarne względem siebie i wzajemnie rozłączne (nie mogą się pokrywać). Sposób sformułowania takich pytań jest kluczowy dla rezultatów kontroli - są to podstawowe pytania badawcze, na które kontrolerzy starają się odpowiedzieć; dlatego też należy unikać pytań niejednoznacznych lub niejasnych.

Pytania kontrolne powinny być następnie przekształcone w pytania podrzędne, przy czym odpowiedzi na pytania najniższego rzędu uzyskiwane są poprzez przeprowadzenie szczegółowych procedur kontroli. Wszystkie pytania podrzędne w hierarchii powinny być zarówno wzajemnie rozłączne, jak i wspólnie wyczerpujące (zbiorowo wystarczają one do udzielenia odpowiedzi na pytanie bezpośrednio nadrzędne).

Najlepiej aby w odniesieniu do wszystkich pytań w hierarchii możliwa była odpowiedź "tak" lub "nie", tak aby prace kontrolne mogły być ściślej ukierunkowane na konkretny produkt końcowy. Jednakże nie oznacza to, że "tak" lub "nie" to jedyne możliwe odpowiedzi na takie pytanie; odpowiedź może być naturalnie bardziej rozbudowana. Ponadto stwierdzenia "tak" lub "nie" nie są zwykle ujmowane w sprawozdaniu z kontroli, podejście to jest tylko narzędziem pomagającym wzmocnić zdyscyplinowane podejście do pytań kontrolnych i odpowiednio ukierunkować prace kontrolne. Oznacza to, iż nie należy raczej formułować pytań kontrolnych w sposób nierozstrzygujący, np.: "Oceń, w jakim stopniu...", gdyż może to sprawić, iż prace kontrolne nie będą miały jasno określonego zakresu i staną się zbyt obszerne i czasochłonne.

2.4.4 Analiza ryzyka w zakresie sporządzania sprawozdania z kontroli i odpowiednie zarządzanie tym ryzykiem

Ryzyko niesporządzenia na czas wysokiej jakości sprawozdania z kontroli obejmuje trudności w uzyskaniu danych, niedobory kadrowe i brak współpracy ze strony jednostki kontrolowanej. Zdolność zespołu kontrolnego do zarządzania ryzykiem i skutecznego radzenia sobie z pojawiającymi się problemami będzie większa, jeżeli zawczasu zostanie przygotowana strategia zarządzania ryzykiem, z którą zostaną zapoznani członkowie zespołu i do której zespół będzie się odwoływał w trakcie kontroli.

Na wszystkich etapach kontroli zespół kontrolny musi określić:

- jakie problemy mogą się pojawić;
- jakie jest prawdopodobieństwo, że takie problemy się pojawiają;
- jakie mogą być konsekwencje w razie pojawienia się takich problemów;
- co można zrobić, aby zminimalizować ryzyko pojawienia się problemów oraz
- jak zarządzać ryzykiem, jeśli miałyby się ono zmaterializować.

2.4.5 Zastosowanie narzędzi umożliwiających pomyślną realizację kontroli

Użycie odpowiednich narzędzi pomoże zapewnić opracowanie realistycznego planu oraz ułatwi monitoring i przegląd rzeczywistych osiągnięć w stosunku do planu.

Analiza przedkontrolna jest narzędziem służącym gromadzeniu informacji i dokonywaniu oceny w zakresie potencjalnej kontroli, w szczególności w związku z ryzykiem dla należytego zarządzania finansami, a także w odniesieniu do potencjalnych pytań kontrolnych, kryteriów kontroli, dowodów, które należy zgromadzić lub wygenerować oraz metodyki, jaką należy zastosować.

Podstawowy instrument planowania - ramowy program kontroli - w skrócie APM (z ang. *Audit Planning Memorandum*) - jest "umową" zawartą między właściwym członkiem Trybunału a grupą kontroli. Ramowy program kontroli określa kontrolę, produkt, który ma być jej efektem, potrzebne zasoby oraz datę zakończenia kontroli.

Narzędzia i działania mające pomóc w pomyślnej realizacji kontroli obejmują:

- jasne określenie zadań oraz przekazanie zakresu obowiązków osobom zainteresowanym;
- plan pracy przedstawiający zespół kontrolny i harmonogram realizacji zasadniczych celów częściowych;
- narzędzia monitoringu, które pomagają w kontrolowaniu na bieżąco postępów pracy;
- przegląd poczynionych postępów oraz, w stosownych przypadkach, działania naprawcze;
- obieg dokumentacji ustalony na potrzeby dokumentacji papierowej i systemu ASSYST;
- procedury kontroli jakości, które są częścią wszystkich aspektów procesu kontroli.

2.4.6 Wystarczające, stosowne i wiarygodne dowody na poparcie ustaleń kontroli

Dowody zebrane w trakcie kontroli dostarczają rzeczowej podstawy do sporządzenia uwag i udzielenia odpowiedzi na pytania kontrolne. Stanowią one przekonujące potwierdzenie danego faktu lub kwestii. To właśnie dowody muszą zapewniać uzasadnienie treści sprawozdania z kontroli, a w szczególności wszystkich uwag i wniosków, z których wynikają zalecenia. Zebrane dowody kontroli powinny więc być wystarczające (ilościowo), stosowne (w stosunku do pytań kontrolnych) i wiarygodne (obiektywne i rzetelne).

Wymagana ilość i jakość dowodów zależy od przedmiotu kontroli i pytań kontrolnych. Dowody mają większą wartość, gdy przedstawia je kontroler lub gdy pochodzą z różnych źródeł i wzajemnie się potwierdzają.

2.4.7 Uwzględnienie struktury sprawozdania końcowego już na etapie planowania

Wczesne rozważenie struktury sprawozdania pomoże odpowiednio ukierunkować prace i zwiększyć prawdopodobieństwo doprowadzenia do pozytywnych zmian. Zespół kontrolny powinien na wczesnym etapie ocenić, czy można liczyć na to, że wynikiem jego prac będą klarowne wnioski i zalecenia. Będzie to stanowiło dla niego zachętę do zastanowienia się, już od samego początku prac kontrolnych, nad tym, jakie zasadnicze tezy mają zostać przekazane docelowemu odbiorcy oraz jak zmaksymalizować użyteczność i oddziaływanie sprawozdania.

Na etapie planowania kontroler może sporządzić zarys sprawozdania na podstawie pytań kontrolnych i uaktualniać go w miarę potrzeby w trakcie kontroli.

2.4.8 Uzgodnienie z jednostką kontrolowaną zasady przejrzystości, polegającej na podejmowaniu działań "bez zaskoczenia"

Przedyskutowanie kontroli z jednostką kontrolowaną w jak najwcześniejszej fazie etapu planowania zmniejsza ryzyko konfliktu na późniejszym etapie kontroli. Umożliwia to jednostce kontrolowanej zrozumienie celu kontroli, pytań kontrolnych, metodyki i kryteriów, które zostaną zastosowane. Taka dyskusja pomaga również określić już na samym początku, czy dany temat jest w rzeczywistości istotny i czy poddaje się kontroli. Ponadto wczesny kontakt pomaga także ustanowić konstruktywny dialog, który należy podtrzymywać na wszystkich etapach procesu kontroli.

Podejście to jest zgodne z dobrymi praktykami kontroli i stosowaną przez Trybunał zasadą podejmowania działań "bez zaskoczenia". W szczególności jednostka kontrolowana powinna zostać poinformowana o pytaniach kontrolnych i kryteriach kontroli. W miarę możliwości pytania kontrolne i kryteria kontroli powinny zostać z nią uzgodnione jeszcze przed przedstawieniem ramowego programu kontroli grupie kontroli, najlepiej przez właściwego członka Trybunału i dyrektora generalnego Komisji odpowiedzialnego za dany obszar.



PODRĘCZNIK KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

ROZDZIAŁ 3 PLANOWANIE KONTROLI

Rozdziały "Podręcznika kontroli wykonania zadań"

Wprowadzenie

Rozdział 1: Ramy kontroli
wykonania zadań
przeprowadzanych przez
Europejski Trybunał Obrachunkowy

Rozdział 2: Podejście do kontroli
wykonania zadań oraz zasada
oszczędności, wydajności i
skuteczności

Rozdział 3: Planowanie kontroli

Rozdział 4: Etap badań

Rozdział 5: Etap sprawozdawczości

SPIS TREŚCI

3.1 WSTĘP

3.2 ANALIZA PRZEDKONTROLNA

3.2.1 Cel analizy przedkontrolnej

3.2.2 Zakres analizy przedkontrolnej

3.2.3 Zdobycie aktualnej wiedzy na temat obszaru kontroli

- ① Określenie celów i modelu logicznego interwencji oraz odpowiednich wskaźników
- ② Określenie zasobów udostępnionych do celów interwencji
- ③ Określenie zakresu obowiązków poszczególnych podmiotów
- ④ Wskazanie kluczowych procesów zarządzania i kontroli, w tym systemów informatycznych
- ⑤ Określenie potrzeb informacyjnych do celów zarządzania i kontroli
- ⑥ Określenie ryzyka dla należytego zarządzania finansami

3.2.4 Opracowanie zarysu kontroli

- ① Uwzględnienie poprzednich kontroli i ocen
- ② Rozważenie potencjalnych pytań kontrolnych, kryteriów, dowodów, metodyki, zakresu i oddziaływania kontroli
- ③ Rozważenie harmonogramu prac i zasobów, które zostaną wykorzystane do przeprowadzenia proponowanej kontroli

3.2.5 Ustalenie, czy kontrola jest realistyczna, wykonalna i potencjalnie przydatna

3.3 RAMOWY PROGRAM KONTROLI

3.3.1 Cele i treść ramowego programu kontroli

- ① Określenie pytań kontrolnych
- ② Ustalenie zakresu kontroli
- ③ Ustalenie kryteriów kontroli, które zostaną wykorzystane
- ④ Wskazanie niezbędnych dowodów kontroli i ich źródeł
- ⑤ Określenie metodyki kontroli, która zostanie zastosowana
- ⑥ Rozważenie potencjalnych uwag i zaleceń, jakie mogą wynikać z kontroli oraz jej oddziaływania
- ⑦ Określenie harmonogramu, zasobów i ustaleń związanych z kontrolą jakości
- ⑧ Kontakty z jednostką kontrolowaną

3.3.2 Sporządzenie ramowego programu kontroli

Kontakt

Dodatkowych informacji udziela:

Europejski Trybunał Obrachunkowy - Grupa CEAD

Wydział Metodyki Kontroli i Sprawozdawczości (ADAR) - zespół ds. metodyki

E-mail: ADAR CONTACT/ECA lub adar.contact@eca.europa.eu

3.1 WSTĘP

Dobre planowanie kontroli

Z uwagi na zróżnicowany charakter kontroli wykonania zadań szczególnie istotne jest jej dobre zaplanowanie. Planowanie pomaga ustalić, czy kontrola jest warta przeprowadzenia i możliwa do przeprowadzenia, ustanowić jasne i rozsądne cele, określić realistyczne i solidnie ugruntowane podejście kontrolne, a także określić potrzebne zasoby. Jeżeli kontrola nie jest dobrze zaplanowana, powstaje ryzyko, że prace kontrolne nie będą prowadzone wydajnie lub skutecznie.

ma miejsce na etapie analizy przedkontrolnej

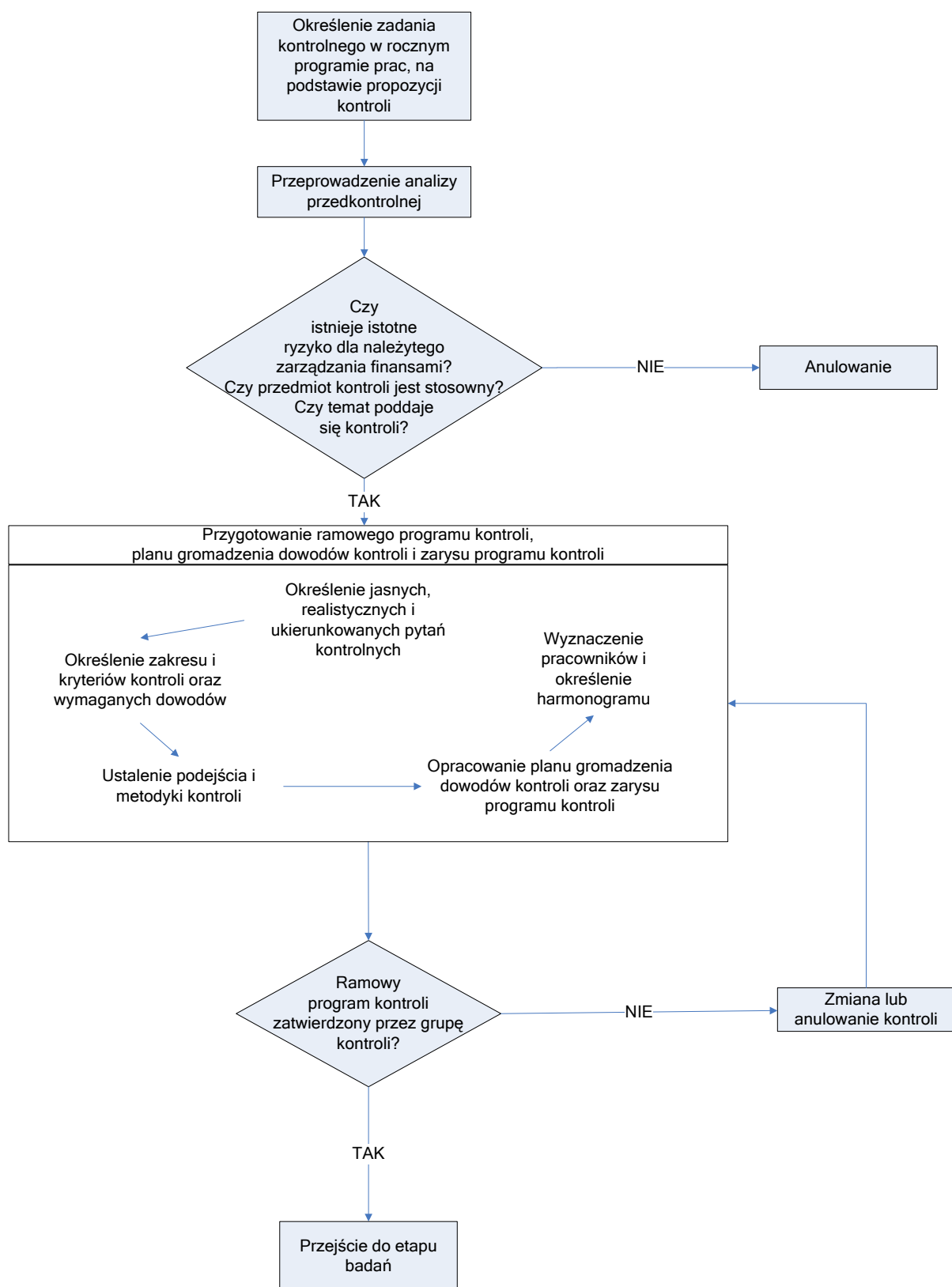
Można wyróżnić dwa główne etapy planowania:

- **Analizę przedkontrolną**, która umożliwia kontrolerowi określenie istotnych obszarów ryzyka dla należytego zarządzania finansami, potencjalnych celów kontroli, podejścia kontrolnego i metodyki kontroli oraz która wykorzystywana jest do ustalenia, czy kontrola jest realistyczna, wykonalna i potencjalnie przydatna.
- **Ramowy program kontroli**, który wyznacza prace kontrolne do wykonania - zakres, cel i metodykę kontroli, potrzebne zasoby oraz zasadnicze cele częściowe. Plan ten zatwierdzany jest przez grupę kontroli.

i jest uszczegółowione w ramowym programie kontroli

Poniższy diagram przedstawia etap planowania kontroli od rozpoczęcia analizy przedkontrolnej aż do zatwierdzenia ramowego programu kontroli. Zarówno analiza przedkontrolna, jak i ramowy program kontroli zostały opisane w niniejszym rozdziale bardziej szczegółowo.

ETAP PLANOWANIA KONTROLI



3.2 ANALIZA PRZEDKONTROLNA

3.2.1 Cel analizy przedkontrolnej

Analiza przedkontrolna stanowi rozwinięcie propozycji kontroli

Trybunał zobowiązuje grupy kontroli do przedstawiania propozycji kontroli we wszystkich priorytetowych zakresach tematycznych⁹. Propozycje te zawierają odpowiednie informacje niezbędne do rozstrzygnięcia, czy dana kontrola ma być brana pod uwagę pod kątem włączenia jej do rocznego programu prac. Analiza przedkontrolna, która **powinna** poprzedzać każdą kontrolę wykonania zadań, rozwija i uszczegóławia te informacje, w wyniku czego możliwe jest ponowne rozważenie decyzji o przeprowadzeniu kontroli zaplanowanej uprzednio w rocznym programie prac. W tym miejscu trzeba podkreślić, że nie **należy** zakładać, że po analizie przedkontrolnej nastąpi kontrola.

i jest niezbędna

Większa swoboda w wyborze przedmiotu kontroli wykonania zadań oraz zróżnicowanie takich kontroli, a także większe pole do osądu i interpretacji stanowią o szczególnym znaczeniu analizy przedkontrolnej.

do ustalenia, czy przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione

Analiza przedkontrolna ma na celu:

- umożliwić właściwemu członkowi Trybunału i grupie kontroli ustalenie, czy dana kontrola jest realistyczna, wykonalna i potencjalnie przydatna - a jeżeli tak, to:
- posłużyć za podstawę szczegółowego zaplanowania kontroli w formie ramowego programu kontroli.

i do jej szczegółowego zaplanowania.

3.2.2 Zakres analizy przedkontrolnej

Zakres analiz przedkontrolnych jest bardzo różny.

Wymagany zakres analizy przedkontrolnej może być znacząco różny w zależności od wiedzy na temat obszaru kontroli posiadanej już przez zespół kontrolny, ale musi on umożliwiać kontrolerowi opracowanie zarysu kontroli. Jeśli obszar kontroli i możliwe pytania kontrolne nie są dobrze znane Trybunałowi, potrzebna jest szersza analiza przedkontrolna; w niektórych przypadkach może być konieczne przeprowadzenie kontroli w państwach członkowskich lub u osób trzecich w celu potwierdzenia na miejscu dostępności niezbędnych dowodów kontroli oraz praktycznej możliwości zastosowania metod wybranych do zgromadzenia i analizy dowodów. Z drugiej strony, jeżeli obszar kontroli i możliwe pytania kontrolne są dobrze znane, zakres analizy przedkontrolnej będzie dużo węższy. Najlepiej, gdy analizę przedkontrolną przygotowuje mała grupa doświadczonych kontrolerów. Na tym etapie nie **powinno** się prowadzić szczegółowych badań kontrolnych; nacisk powinien być położony na sprawdzenie dostępności informacji oraz praktycznej możliwości zastosowania wybranych metod.

Uzyskanie wiedzy i opracowanie zarysu kontroli

Aby ocenić, czy kontrola jest realistyczna, wykonalna i potencjalnie przydatna, kontrolerzy muszą zdobyć aktualną wiedzę na temat obszaru kontroli i opracować zarys kontroli. Elementy, które składają się na ten etap prac, przedstawiono na poniższym diagramie:

⁹ Programowanie prac Trybunału: DEC 165/05 i GA 226/05

Przygotowanie analizy przedkontrolnej

ZDOBYCIE AKTUALNEJ WIEDZY NA TEMAT OBSZARU KONTROLI

- ① Określenie celów i modelu logicznego interwencji oraz odpowiednich wskaźników
- ② Określenie zasobów udostępnionych do celów interwencji
- ③ Określenie zakresu obowiązków poszczególnych podmiotów
- ④ Wskazanie kluczowych procesów zarządzania i kontroli, w tym systemów informatycznych
- ⑤ Określenie potrzeb informacyjnych do celów zarządzania i kontroli
- ⑥ Określenie ryzyka dla należytego zarządzania finansami

OPRACOWANIE ZARYSU KONTROLI

- ① Uwzględnienie poprzednich kontroli i ocen
- ② Rozważenie potencjalnych pytań kontrolnych, kryteriów, dowodów, metodyki, zakresu i oddziaływania kontroli
- ③ Rozważenie harmonogramu prac i zasobów, które zostaną wykorzystane do celów proponowanej kontroli

USTALENIE, CZY KONTROLA JEST REALISTYCZNA, WYKONALNA I POTENCJALNIE PRZYDATNA

Szczegółowy opis każdego z tych kroków przedstawiony jest poniżej:

3.2.3 Zdobywanie aktualnej wiedzy na temat obszaru kontroli

Zróźnicowanie zakresu i źródeł informacji.

Dużą wagę przywiązuje się do dobrego zrozumienia badanego tematu. Podejście do kwestii uzyskania takiej wiedzy jest różne, w zależności od tematu i poziomu wiedzy już posiadanej przez zespół, w tym informacji dostępnych w aktach stałych oraz informacji już uzyskanych przez kontrolerów finansowych Trybunału. Może wystarczyć prosty przegląd dokumentacji i jedna sesja dyskusyjna, jeżeli dużo informacji jest już znanych; jednak jeżeli temat jest nowy lub skomplikowany, konieczna może okazać się dużo szerzej zakrojona akcja gromadzenia informacji.

Informacje mogą być uzyskiwane od osób trzecich (przepisy prawa, opinie ekspertów z danej dziedziny, badania naukowe, oficjalne statystyki) lub z jednostki kontrolowanej (ogłaszane deklaracje misji, plany strategiczne i korporacyjne, roczne sprawozdania z działalności i opisy zadań przedstawiane przez dyrektorów generalnych Komisji, schematy organizacyjne, wewnętrzne wytyczne i podręczniki procedur, dyskusje z kierownictwem kontrolowanej jednostki).

Kontrolerów zachęca się do porównania czasu potrzebnego na uzyskanie informacji i związanych z tym kosztów z korzyściami, które informacje te przyniosą dla kontroli.

① Określenie celów i modelu logicznego interwencji oraz odpowiednich wskaźników

Cele i wskaźniki ustalone dla interwencji są punktem wyjściowym kontroli

Komisja zarządza swoimi zasobami administracyjnymi i operacyjnymi, stosując zarządzanie zadaniowe (ABM), w którym zarządza się „zadaniami”, realizowanymi w ramach poszczególnych „obszarów polityki”. Zadania realizowane w ramach zarządzania zadaniowego stanowią główne punkty odniesienia przy rozliczaniu Komisji z zarządzania prowadzoną działalnością i budżetem. Zastosowanie przez Komisję zarządzania zadaniowego jako podstawy należytego zarządzania finansami wymaga, aby wydatki były realizowane w odniesieniu do celów SMART¹⁰. Ponadto realizacja tych celów musi być monitorowana przez odpowiednią dyrekcję generalną poprzez wskaźniki RACER¹¹ dotyczące produktów i oddziaływania w każdym obszarze polityki i każdym zadaniu, a kierownictwo jest zobowiązane podejmować działania zmierzające do zaradzenia wszystkim zidentyfikowanym uchybieniem w realizacji celów.

Zrozumienie celów i modelu logicznego interwencji jest punktem wyjścia w planowaniu kontroli wykonania zadań. Analiza przedkontrolna **powinna** identyfikować takie cele i wskaźniki, np. na podstawie opisów zadań odpowiednich dyrekcji generalnych. Ponadto kontroler może uzyskać schematy logiczne interwencji (wkład, procesy oraz produkty/cele) od kontrolowanej jednostki lub opracować je samodzielnie.

¹⁰ Cele muszą być zdefiniowane, wymierne, osiągalne, stosowne i określone w czasie (z ang. *Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Timely*)

¹¹ Wskaźniki wyników muszą być stosowne, akceptowane, wiarygodne, proste i miarodajne (z ang. *Relevant, Accepted, Credible, Easy and Robust*).

② Określenie zasobów udostępnionych do celów interwencji

Należy określić wielkość zasobów ludzkich, administracyjnych i finansowych, wykorzystywanych w danym obszarze kontroli, w celu potwierdzenia jego istotności. Określenie tych zasobów wymaga analizy przyznanych środków budżetowych oraz kwot zaciągniętych zobowiązań i dokonanych płatności.

③ Określenie zakresu obowiązków poszczególnych podmiotów

Ustalenie osób odpowiedzialnych
za zarządzanie interwencją

Podstawową zasadą kontroli wykonania zadań jest rozliczanie kierownictwa jednostki kontrolowanej tylko z tego, nad czym ma ono kontrolę; wskazanie jednostki kontrolowanej jest zatem rzeczą fundamentalną. Jest to szczególnie istotne w przypadku zdecentralizowanego, dzielonego lub wspólnego zarządzania prowadzonego przez Komisję z jednej strony i państwa członkowskie, państwa-beneficjentów lub organizacje międzynarodowe z drugiej strony. W takich przypadkach Komisja może mieć niewielki bezpośredni udział w bieżącym zarządzaniu i realizacji interwencji, chociaż zawsze ostatecznie odpowiada za zarządzanie budżetem¹². W tym kontekście Trybunał wymaga, aby w jego kontrolach wykonania zadań punktem wyjścia była realizacja przez Komisję zadań zarządczych, w tym stosowane przez nią metody zapewniające odpowiednią jakość zarządzania w państwach członkowskich.

wpływa na sposób i miejsce
prowadzenia kontroli.

Analiza przedkontrolna **powinna** określać odpowiedzialność za zarządzanie interwencją po stronie Komisji, państw członkowskich, państw-beneficjentów oraz organizacji międzynarodowych, na podstawie wywiadów, przeglądu schematów organizacyjnych i obowiązujących przepisów.

④ Wskazanie kluczowych procesów zarządzania i kontroli, w tym systemów informatycznych

Analiza przedkontrolna **powinna** określać kluczowe procesy zarządzania i kontroli dla zadania/zadań związanych z potencjalnym tematem kontroli. Można to osiągnąć w drodze przeglądu przepisów i wewnętrznych podręczników procedur oraz wywiadów. Istotną kwestią są tu systemy informatyczne stosowane w jednostce kontrolowanej oraz poziom kontroli wewnętrznej w tym zakresie.

⑤ Określenie potrzeb informacyjnych do celów zarządzania i kontroli

Przegląd w zakresie monitorowania
i kryteriów wyboru projektów.

Rozważenie danych
informatycznych i ich wpływu na
podejście kontrolne.

Analiza przedkontrolna **powinna** na podstawie wywiadów z kierownictwem i przeglądu określać rodzaje informacji i sprawozdań aktualnie używane w jednostce kontrolowanej do celów zarządzania i kontroli działalności. Obejmuje to sprawozdania stosowane do ogólnego monitorowania zadań, a także, w stosownych przypadkach, kryteria wyboru projektów przyjęte w celu określenia podstawy wyboru projektów do finansowania. Szczególną uwagę należy zwrócić na zidentyfikowanie danych przechowywanych w systemach informatycznych oraz ich wpływ na podejście kontrolne; pożądane byłoby skontaktowanie się z wydziałem ADAR na wczesnym etapie w celu uzyskania wsparcia w tym zakresie.

¹² Patrz art. 274 Traktatu.

⑥ Określenie ryzyka dla należytego zarządzania finansami

Ryzyko nieodłączne?

Ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej?

Informacje na temat ryzyka można uzyskać z wielu źródeł.

Ryzyko to prawdopodobieństwo, że wskutek pewnego zdarzenia lub działania dana organizacja uciepni, co objawi się np. stratą finansową, utratą renomy czy też realizacją polityki lub programu w sposób, który nie będzie oszczędny, wydajny lub skuteczny. Jak opisano powyżej, uzyskane informacje stanowią dla kontrolerów podstawę do analizy najistotniejszych rodzajów ryzyka dla należytego zarządzania finansami. Głównym rodzajem ryzyka może być *ryzyko nieodłączne* (czynniki, które utrudniają należyte zarządzanie finansami, niezależnie od tego, jak dobre jest zarządzanie jednostką kontrolowaną) lub *ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej* (jak dobrze jednostka zarządza wynikami).

Ponadto kontroler musi zaznajomić się z analizą ryzyka i metodą zarządzania ryzykiem w głównych obszarach działalności, opracowaną w odpowiednich dyrekcjach generalnych zgodnie z wymogami standardu "Zarządzanie wynikami i ryzykiem" w ramach systemu kontroli wewnętrznej Komisji. Elementy cyklu zarządzania zadaniowego (ABM) - a zwłaszcza opisy zadań i roczne sprawozdania z działalności - stanowią dodatkowe przydatne źródło informacji o ryzyku. Każda dyrekcja generalna jest zobowiązana do systematycznego przeprowadzania analizy ryzyka w głównych obszarach działalności przynajmniej raz do roku, opracowania odpowiednich planów działań w tym zakresie i wyznaczenia pracowników odpowiedzialnych za realizację tych planów.

Pytania zadawane przez kontrolera:

- jakie problemy mogą się pojawić?
- jakie jest prawdopodobieństwo, że takie problemy się pojawiają?
- jakie mogą być konsekwencje w razie pojawienia się takich problemów?
- jaką strategię przyjęła jednostka kontrolowana w celu minimalizacji lub kontroli tego ryzyka?

Czynniki ryzyka:

- charakter i złożoność polityki, programu i operacji;
- różnorodność, spójność i klarowność celów kontrolowanej jednostki;
- istnienie i wykorzystanie odpowiednich mierników osiągniętych wyników;
- dostępność zasobów;
- złożoność struktury organizacyjnej i klarowność zakresu obowiązków;
- istnienie i jakość systemów kontroli;
- złożoność i jakość informacji zarządczych.

Koncentrowanie się na obszarach najbardziej narażonych na ryzyko.

Analiza przedkontrolna **powinna** przedstawiać względną istotność tych rodzajów ryzyka, zestawiając prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka ze skutkami, zarówno ilościowymi jak i jakościowymi, jakie prawdopodobnie pociągnęłyby za sobą jego materializacja. Kontrolerzy zazwyczaj koncentrują się na ryzyku, które cechuje się zarówno większym prawdopodobieństwem urzeczywistnienia, jak i poważniejszymi potencjalnymi skutkami, uwzględniając jednak przy tym również działania podejmowane przez jednostkę kontrolowaną w celu zaradzenia takiemu ryzyku ("reakcja na ryzyko").

3.2.4 Opracowanie zarysu kontroli

① Uwzględnienie poprzednich kontroli i ocen

Uwzględnienie sprawozdań z kontroli i z oceny.

Analiza przedkontrolna **powinna** uwzględniać wcześniejsze kontrole i oceny przeprowadzone w badanym obszarze, zarówno po to, by uniknąć powielania pracy, jak i po to, by zbadać działania podjęte w związku z ustaleniami kontroli oraz zaleceniami łączącymi się z potencjalnym pytaniem kontrolnym. Kontrole takie mogły być przeprowadzane przez Trybunał, Służbę Audytu Wewnętrznego Komisji lub jednostki audytu wewnętrznego dyrekcji generalnych. Należy też wziąć pod uwagę wszelkie sprawozdania z oceny.

② Rozważenie potencjalnych pytań kontrolnych, kryteriów, dowodów, metodyki, zakresu i oddziaływania kontroli

Opracowanie propozycji pytań kontrolnych jest sprawą kluczową.

W przypadku kontroli wykonania zadań należy określić cele kontroli w formie pytań, na które kontrola ma odpowiedzieć; w dalszej części niniejszego tekstu są one zwane "pytaniami kontrolnymi". Wspomniana już analiza ryzyka pomoże ukierunkować zarówno potencjalne pytania kontrolne, jak i zakres kontroli. Na etapie analizy przedkontrolnej można rozważać różne potencjalne pytania kontrolne. Kontroler może przeprowadzać wywiady z osobami posiadającymi szczególną wiedzę na temat przedmiotu kontroli, a także przestudiować podstawowe dokumenty i literaturę fachową. Ważne jest, aby zaproponować jak najwięcej propozycji potencjalnych pytań kontrolnych. Jest to prawdopodobnie najtrudniejsza część analizy przedkontrolnej, a także najważniejsza, jako że wpływa ona zarówno na prace kontrolne, jak i na sprawozdanie z kontroli.

Kontroler **powinien** następnie określić, na które z tych pytań kontrolnych można znaleźć odpowiedź i które w związku z tym warto postawić. Dokonuje się tego przez rozważenie, czy zaproponowane pytania poddają się kontroli, tj. czy są dostępne kryteria kontroli lub czy można je opracować, czy istnieją dowody kontroli lub czy można je wygenerować i czy kontroler ma do nich dostęp oraz czy można z powodzeniem zastosować metodykę kontroli do zebrania i analizy tych dowodów.

W ramach analizy przedkontrolnej trzeba także rozważyć, w szerszej perspektywie, prawdopodobny zakres kontroli w odniesieniu do czynności, okresu(-ów) i miejsc, które mają być objęte kontrolą, a także jej potencjalnego oddziaływania na różne zaangażowane podmioty.

③ Rozważenie harmonogramu prac i zasobów, które zostaną wykorzystane do przeprowadzenia proponowanej kontroli

Realizacja kontroli z dochowaniem standardowego maksymalnego terminu 18 miesięcy.

W analizie przedkontrolnej powinno się rozważyć możliwość dochowania terminu rozpoczęcia kontroli i ram czasowych zapisanych w rocznym programie prac, zwłaszcza w kontekście wszelkich zmian w obszarze kontroli. Czasami, nawet jeśli istnieje prawdopodobieństwo, że kontrola zostanie przeprowadzona, konieczne może się okazać przełożenie jej rozpoczęcia lub modyfikacja ram czasowych w wyniku zmian zachodzących w danym obszarze. W tym kontekście **należy** pamiętać, że maksymalny standardowy termin na przeprowadzenie kontroli, od momentu opracowania ramowego programu kontroli do czasu publikacji w Dzienniku Urzędowym, wynosi 18 miesięcy.

Powinno się także mieć na uwadze możliwe oddziaływanie sprawozdania na zapowiadane zmiany legislacyjne. W miarę możliwości, sprawozdania muszą być zaplanowane w czasie tak, aby mogły przyczynić się do tych zmian.

W analizie przedkontrolnej **należy** także uwzględnić dostępność odpowiednio wykwalifikowanych i doświadczonych kontrolerów, którzy mogliby przeprowadzić proponowaną kontrolę.

3.2.5 Ustalenie, czy kontrola jest realistyczna, wykonalna i potencjalnie przydatna

Krótkie sprawozdanie, pokazy
slajdów, prezentacje ustne.

Zaleca się, aby sprawozdania zawierające analizę przedkontrolną nie były zbyt długie, tak aby przyspieszyć proces planowania i uniknąć powielania pracy wykonywanej do celów ramowego programu kontroli. Można także rozważyć inne metody prezentacji, takie jak pokazy slajdów lub prezentacje ustne.

Członek Trybunału lub grupa
kontroli decydują, czy
przeprowadzenie kontroli jest
uzasadnione.

Informacje **należy** przekazać właściwemu członkowi Trybunału. Ma to mu umożliwić ocenę, czy istnieją wystarczające podstawy do podjęcia kontroli oraz czy jej przeprowadzenie będzie dobrym wykorzystaniem zasobów pozostających do dyspozycji Trybunału. Korzystne może być przedstawienie tych informacji grupie kontroli, co umożliwi rozważenie różnych perspektyw już na początkowym etapie i zaoszczędzi czasu później.

Każda grupa kontroli może opracować szczegółowe procedury dotyczące sposobu przedstawienia członkowi(-om) Trybunału informacji zebranych w ramach analizy przedkontrolnej.

Kiedy właściwy członek Trybunału (lub - w stosownych przypadkach - grupa kontroli) uzna, że kontrola jest realistyczna, wykonalna i potencjalnie przydatna, ustala on temat kontroli, który służy zespołowi kontrolnemu jako podstawa szczegółowego zaplanowania kontroli. Jeżeli właściwy członek Trybunału uzna, że podjęcie proponowanej kontroli nie jest uzasadnione, a grupy kontroli wcześniej nie włączono w ten proces, prezentuje on grupie kontroli zebrane informacje i powiadamia ją o powodach przemawiających za niepodejmowaniem kontroli. W takim przypadku konieczna może być modyfikacja rocznego programu prac.

3.3 RAMOWY PROGRAM KONTROLI

3.3.1 Cele i treść ramowego programu kontroli

Standardowy format ramowego programu kontroli

Po tym, jak członek Trybunału lub grupa kontroli uzna, że kontrola jest realistyczna, wykonalna i potencjalnie przydatna, opracowywany jest szczegółowy plan kontroli, który zostaje następnie udokumentowany w postaci ramowego programu kontroli. Ramowy program kontroli stanowi "umowę" między odpowiednim członkiem Trybunału a grupą kontroli; umowa ta zobowiązuje członka Trybunału do dostarczenia produktu (wyników kontroli) spełniającego standardy jakości, w ustalonym terminie i z wykorzystaniem zasobów udostępnionych przez grupę kontroli. Ramowy program kontroli **powinien** jasno i zwięźle określać prace kontrolne, które mają być zrealizowane, wymagane zasoby i ramy czasowe, a także oczekiwane oddziaływanie kontroli. Plan **powinien** być przekazany przez odpowiedniego członka Trybunału do zatwierdzenia grupie kontroli; format planu powinien być zgodny z formatem przedstawionym w **załączniku II**.

zawiera plan gromadzenia dowodów kontroli i zarys programu kontroli.

Powinien on obejmować załącznik zawierający plan gromadzenia dowodów kontroli (patrz **załącznik III**) określający sposób gromadzenia dowodów w celu uzyskania odpowiedzi na pytania kontrolne, a także zarys programu kontroli (patrz **załącznik IV**), który określa procedury kontroli wymagane do gromadzenia i analizy niezbędnych informacji pozwalających kontrolerom na wyciągnięcie miarodajnych wniosków¹³.

Nie musi on być opracowany bardzo szczegółowo, jako że niektóre badania można odpowiednio określić dopiero wtedy, gdy prace kontrolne są już w trakcie realizacji, a wymagane badania szczegółowe mogą ulec zmianie podczas kontroli.

Do czasu zatwierdzenia ramowego programu kontroli nie prowadzi się prac kontrolnych.

Kierownik wydziału/działu **powinien** zadbać o nierozpoczynanie prac kontrolnych przed zatwierdzeniem ramowego programu kontroli przez grupę kontroli. Dopiero po zatwierdzeniu ramowego programu kontroli formalnie przydziela się zasoby do realizacji zadania kontrolnego. Kontrola musi być zaplanowana w taki sposób, aby mogła zostać zrealizowana w ustalonym terminie i z wykorzystaniem uzgodnionych zasobów.

Istotne elementy, które muszą być uwzględnione podczas szczegółowego planowania kontroli, którego wyniki zostaną zawarte w ramowym programie kontroli, przedstawiono na poniższym diagramie:

¹³ Praktyczne przykłady planów gromadzenia dowodów kontroli i programów kontroli do celów kontroli wykonania zadań znaleźć można na stronach intranetowych Wydziału ADAR

Opracowanie ramowego programu kontroli:

KWESTIE, KTÓRE NALEŻY UWZGLĘDNIĆ PRZY SZCZEGÓŁOWYM PLANOWANIU KONTROLI

- ① Określenie pytań kontrolnych
- ② Ustalenie zakresu kontroli
- ③ Ustalenie kryteriów kontroli, które zostaną wykorzystane
- ④ Wskazanie wymaganych dowodów kontroli i ich źródeł
- ⑤ Określenie metodyki kontroli, która zostanie zastosowana
- ⑥ Rozważenie potencjalnych uwag i zaleceń, jakie mogą wynikać z kontroli oraz jej oddziaływania
- ⑧ Określenie harmonogramu, zasobów i ustaleń związanych z kontrolą jakości
- ⑨ Kontakty z jednostką kontrolowaną

OCENA, CZY OPRACOWANO WYSTARCZAJĄCE PODSTAWY DO PRZEPROWADZENIA KONTROLI

PROJEKT RAMOWEGO PROGRAMU KONTROLI

Główne zagadnienia w odniesieniu do każdego z wymienionych aspektów są następujące:

① Określenie pytań kontrolnych

Pytania kontrolne powinny być takie, aby możliwe było udzielenie na nie odpowiedzi,

Kontroler musi teraz określić pytania kontrolne¹⁴, na podstawie wyników analizy przedkontrolnej. Sposób sformułowania pytań kontrolnych ma wielkie znaczenie dla kontroli; dlatego powinien on wynikać z racjonalnych i obiektywnych przesłanek. Jeżeli nie będzie się przykładać szczególnej wagi do powyższego zalecenia, zgromadzenie wystarczających, stosownych i wiarygodnych dowodów kontroli pozwalających na uzyskanie odpowiedzi na pytania kontrolne może się okazać trudne.

powinny koncentrować się na jednym temacie,

Liczba pytań kontrolnych **powinna** być ograniczona (najlepiej jedno pytanie, ale mogą też być dwa lub trzy pytania powiązane ze sobą tematycznie, komplementarne względem siebie i wzajemnie rozłączne); pytania powinny koncentrować się na jednym temacie oraz jasno określać przedmiot kontroli (np. program, politykę lub dyrekcję generalną) i aspekty wykonania zadań, które zostaną nią objęte. Najlepiej, gdyby przedmiot kontroli obejmował, w miarę możliwości, poszczególne obszary polityki lub ich komponenty, takie jak działania lub zadania (jedno lub więcej) określone w budżecie zadaniowym (ABB) i w ramach zarządzania zadaniowego (ABM) lub poszczególne operacje, takie jak funkcjonowanie danej agencji wspólnotowej. Ułatwi to kontrolę i pomoże zagwarantować, że sprawozdania z kontroli są praktyczne i właściwie ukierunkowane.

Przy formułowaniu pytań kontrolnych należy uwzględnić następujące kwestie:

być stosowne i poddawać się kontroli

Stosowność pytań	Czy temat jest istotny? Czy ma znaczenie dla zainteresowanych stron (w tym dla organu udzielającego absolutorium z wykonania budżetu i dla ogółu obywateli)? Czy istnieje ryzyko dla należytego zarządzania finansami?
Możliwość poddania kontroli	Czy na pytania da się udzielić odpowiedzi? Czy można przeprowadzić kontrolę i wyciągnąć na jej podstawie wnioski, biorąc pod uwagę aktualną dostępność niezbędnych informacji, metodyki kontroli, zasobów i umiejętności kontrolnych? Czy warunki pod względem terminów są odpowiednie?

a także być odpowiednio ukierunkowane na systemy kontroli i/lub wykonanie zadań.

Pytania kontrolne mogą być ukierunkowane na badanie systemów kontroli, na bezpośrednie badanie wykonania zadań albo mogą łączyć oba te elementy:

- **badanie systemów kontroli:** większość kontroli wykonania zadań obejmuje badanie:
 - celów sformułowanych dla danej interwencji, z zamiarem ustalenia, czy są one realistyczne, stosowne i racjonalne;
 - stosowanych wskaźników, aby ustalić, czy pozwalają one na dobry pomiar postępów w realizacji tych celów;
 - systemów informatycznych stosowanych w zarządzaniu programami, projektami itp., aby ustalić, czy systemy te są źródłem aktualnych, dokładnych oraz niezbędnych danych i informacji, a także ocenić, czy te dane i informacje są właściwie wykorzystywane;
 - danych bazowych, aby ustalić ich wiarygodność oraz
 - kryteriów wyboru projektów, stosowanych do alokacji zasobów.
- **bezpośrednie badanie wykonania zadań** koncentruje się na realizacji celów przez jednostkę kontrolowaną. Cele, o ile zostały właściwie wytyczone, są podstawą, w odniesieniu do której ocenia się wykonanie zadań przez kontrolowaną jednostkę. Podobnie też wskaźniki, pod warunkiem że zostały odpowiednio opracowane, mogą służyć do oceny postępów.

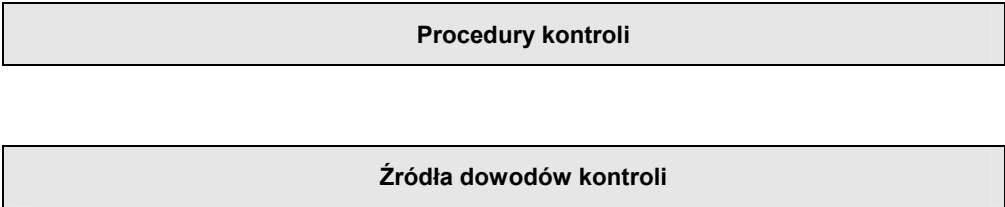
¹⁴ Wydział ADAR udostępnia "Wytyczne opracowania pytań kontrolnych" (ang. *Guidelines on Developing Audit Questions*).

Od pytań kontrolnych do pytań podrzędnych.

Pytania kontrolne można rozbić na pytania podrzędne, a te z kolei na pytania podrzędne jeszcze niższego rzędu. Zazwyczaj istnieją cztery poziomy szczegółowości: od pytań kontrolnych (poziom 1) do szczegółowych pytań, na które odpowiedzi uzyskuje się przeprowadzając *szczegółowe procedury kontroli* (poziom 4); te ostatnie stanowią podstawę dla *źródeł dowodów*. Pytania podrzędne na każdym poziomie muszą się między sobą różnić (wzajemnie rozłączne), ale razem muszą obejmować swoim zakresem główne aspekty pytania w stosunku do nich bezpośrednio nadrzędnego (wspólnie wyczerpujące)¹⁵.

Podział każdego pytania kontrolnego można przedstawić graficznie w formie piramidy¹⁶. Pomaga to prowadzić tok rozumowania w ustalonym schemacie logicznym oraz zagwarantować, że wszystkie aspekty danego pytania lub pytania podrzędnego zostaną rozważone.

Sposób podziału głównych pytań kontrolnych:



¹⁵ Bardziej szczegółowe wskazówki dotyczące formułowania pytań kontrolnych i pytań podrzędnych można znaleźć w dokumencie "Wytyczne opracowania pytań kontrolnych" (ang. *Guidelines on Developing Audit Questions*).

¹⁶ MINTO B., The Minto Pyramid Principle, Ed. Minto International, Inc., 2003.

Poziom 1: Pytanie kontrolne	Czy Komisja właściwie kieruje procesem decentralizacji?		
Poziom 2	Poziom 3	Poziom 4	
1. Czy przedstawicielstwa zostały dobrze przygotowane do wprowadzenia zarządzania zdecentralizowanego?	1.1 Czy potrzeby przedstawicielstw oceniono właściwie podczas przygotowywania decentralizacji?	1.1.1	Czy zadania przedstawicielstw po decentralizacji są jasne określone?
		1.1.2	Czy zadania są określone zgodnie z nadrzędną zasadą decentralizacji?
		1.1.3	Czy zadania zostały jasno przedstawione pracownikom i czy zostały one przez nich zrozumiane?
		1.1.4	Czy przeanalizowano zasoby istniejące w przedstawicielstwach przed decentralizacją?
		1.1.5	Czy dokonano jasnej oceny zasobów koniecznych do realizacji przyszłych zadań i celów przedstawicielstw po decentralizacji?
	1.2 Czy odpowiednio zaspokojono potrzeby przedstawicielstw podczas wprowadzania decentralizacji?	1.2.1	Czy potrzeby przedstawicielstw zostały zaspokojone we właściwym zakresie, na czas i w ramach budżetu?
		1.2.2	Czy Komisja jasno odpowiedziała na pytanie, czy potrzeby (w zakresie personelu, szkoleń, doradztwa, lokalowe, informatyczne) zostały zaspokojone?
		1.2.3	Czy wystąpiły trudności w zaspokojeniu potrzeb i czy trudności te zostały przezwyciężone?
2. Czy centrala została dobrze przygotowana do wprowadzenia zarządzania zdecentralizowanego?	2.1 Czy potrzeby centrali oceniono właściwie podczas przygotowywania decentralizacji?	2.1.1	Czy jasno określono główne zadania centrali w zakresie monitorowania i wspierania przedstawicielstw?
		2.1.2	Czy określenie zadań było zgodne z nadrzędną zasadą decentralizacji?
		2.1.3	Czy sprawy te zostały jasno przedstawione pracownikom centrali i przedstawicielstw i czy zostały one przez nich zrozumiane?
		2.1.4	Czy przeprowadzono jasną analizę istniejących w centrali zasobów?
		2.1.5	Czy dokonano jasnej oceny zasobów koniecznych do realizacji przyszłych zadań i celów centrali po decentralizacji?
	2.2 Czy odpowiednio zaspokojono potrzeby centrali podczas wprowadzania decentralizacji?	2.2.1	Czy potrzeby centrali zostały zaspokojone we właściwym zakresie, na czas i w ramach budżetu?
		2.2.2	Czy Komisja przed decentralizacją jasno odpowiedziała na pytanie, czy potrzeby centrali zostały zaspokojone?
		2.2.3	Czy wystąpiły trudności w zaspokojeniu potrzeb i czy trudności te zostały przezwyciężone?
3. Czy Komisja posiada skuteczne procedury monitorowania wyników zarządzania zdecentralizowanego?	3.1 Czy decentralizacja po przekazaniu uprawnień w przedstawicielstwach była właściwie monitorowana?	3.1.1	Czy Komisja zapewnia ciągłość zaspokojenia potrzeb przedstawicielstw po przekazaniu uprawnień i skuteczne funkcjonowanie przedstawicielstw objętych decentralizacją?
		3.1.2	Czy Komisja zapewnia przestrzeganie nadrzędnej zasady decentralizacji?
	3.2 Czy decentralizacja po przekazaniu uprawnień w centrali była właściwie monitorowana?	3.2.1	Czy Komisja zapewnia ciągłość zaspokojenia potrzeb centrali po przekazaniu uprawnień?
		3.2.2	Czy Komisja zapewnia przestrzeganie nadrzędnej zasady decentralizacji?
	3.3 Czy zarządzanie projektem było wydajne?	3.3.1	Czy do zarządzania całością procesu decentralizacji wykorzystywano narzędzia zarządzania projektami i czy były one wykorzystywane odpowiednio i skutecznie?
		3.3.2	Czy doświadczenia zdobyte podczas pierwszej i drugiej fali decentralizacji wykorzystano w fali drugiej i trzeciej?
		3.3.3	Czy jasno i dokładnie oszacowano koszty decentralizacji?
		3.3.4	Czy szacunki te są porównywalne do kosztów rzeczywiście poniesionych?
		3.3.5	Czy prowadzono odpowiedni monitoring i sprawozdawczość w zakresie kosztów?

② Ustalenie zakresu kontroli

Zakres określa granice kontroli i jest bezpośrednio związany z pytaniami kontrolnymi.

Kontrolerzy muszą określić:

✓ CO	program(-y), zadanie i działanie(-a) wyodrębnione w ramach systemu zarządzania zadaniowego (ABM) oraz linie budżetowe, które zostaną objęte kontrolą
✓ KTO	jednostki Komisji i/lub inne podmioty, które zostaną objęte kontrolą
✓ GDZIE	geograficzny zakres kontroli
✓ KIEDY	okres objęty kontrolą

Kontroler będzie musiał rozważyć przesłanki podjęcia decyzji określających zakres kontroli. Jako że zawarcie w ramach jednej kontroli wszelkich możliwych aspektów nie jest ani praktyczne, ani efektywne, charakter, zakres i harmonogram procedur kontroli **należy** ograniczyć do niewielkiej liczby istotnych kwestii. Są to kwestie, które mają związek z pytaniami kontrolnymi, mogą być zbadane w ramach dostępnych zasobów i posiadanej wiedzy oraz mają kluczowe znaczenie dla osiągnięcia zamierzonych wyników w odniesieniu do przedmiotu kontroli.

Ograniczenie zakresu w celu
zapewnienia wykonalności kontroli

③ Ustalenie kryteriów kontroli, które zostaną wykorzystane

Kryteria kontroli to standardy, do których porównuje się lub w odniesieniu do których ocenia się rzeczywiste wykonanie zadań (adekwatność systemów i stosowanych praktyk oraz oszczędność, wydajność i skuteczność działań). Są one niezbędne do oceny istniejących warunków i sformułowania ustaleń kontroli (*to, co jest* porównuje się z *tym, co powinno być*). Ważne, aby kryteria kontroli były jak najbardziej obiektywne, co minimalizuje możliwość subiektywnych interpretacji.

Jako że ogólne pojęcia oszczędności, wydajności i skuteczności muszą być interpretowane w odniesieniu do przedmiotu kontroli, kryteria kontroli będą różne w poszczególnych kontrolach wykonania zadań, a ich wybór jest zwykle kwestią stosunkowo otwartą i jest dokonywany przez kontrolera. Kryteria kontroli **powinny** jednak być formułowane na podstawie uznanych źródeł oraz być obiektywne, stosowne, racjonalne i możliwe do spełnienia.

Odpowiednie kryteria kontroli są
kluczowe dla oceny wykonania
zadań

Kryteria: obiektywne, stosowne,
racjonalne i możliwe do spełnienia,
formułowane na podstawie
uznanych źródeł

Od źródła kryteriów kontroli zależy, jak duży wysiłek będzie trzeba włożyć w to, aby kryteria te były odpowiednie:

- kryteria oparte na istniejącym prawodawstwie, przepisach lub uznanych standardach zawodowych wzbudzają stosunkowo najmniej kontrowersji. Ogólnie uznane kryteria można również uzyskać z takich źródeł, jak organizacje zawodowe, uznane grupy ekspertów i literatura naukowa;
- pozostałe główne źródła kryteriów dla kontroli wykonania zadań to przyjęte przez kierownictwo jednostki kontrolowanej zobowiązania w zakresie standardów, wskaźników i rezultatów, w tym szczegółowe cele lub wymogi ustalone przez Komisję w kontekście zarządzania i budżetowania zadaniowego (ABM/ABB);
- jeśli kryteriów nie można uzyskać z wymienionych źródeł, kontroler może za punkt odniesienia przyjąć wyniki osiągane przez inne podobne jednostki, najlepsze praktyki ustalone w drodze analizy porównawczej lub konsultacji, bądź też standardy opracowane przez siebie na podstawie analizy działalności.

Jeśli jednostka przyjęła miarodajne i zdefiniowane mechanizmy oceny wykonania zadań, mechanizmy mające znaczenie dla kontroli **należy** zbadać, aby upewnić się co do ich racjonalności i kompletności.

Jeśli kryteria nie są oczywiste i mogą być kontestowane przez kierownictwo jednostki kontrolowanej, **należy** je z nim, w miarę możliwości, uzgodnić pod względem ich stosowności i akceptowalności. Podejście to zakłada, że kontrola nie polega na prostym wyszukiwaniu uchybień do celów sprawozdania. Jeżeli nie można określić i uzgodnić odpowiednich kryteriów, konieczne może się okazać ponowne rozważenie szczegółowych pytań kontrolnych. W przypadku utrzymującej się różnicy zdań, w sprawozdaniu z kontroli należy przedstawić wyjaśnienia dotyczące wyboru kryteriów. W żadnym wypadku nie należy przeprowadzać kontroli z wykorzystaniem kryteriów, które mogłyby prowadzić do nieobiektywnych lub wprowadzających w błąd wyników kontroli.

powinny być, w miarę możliwości,
uzgodnione z jednostką
kontrolowaną.

④ Wskazanie niezbędnych dowodów kontroli i ich źródeł

Należy wskazać dowody kontroli niezbędne do udzielenia odpowiedzi na pytania kontrolne oraz źródła, z których dowody te mają być uzyskane, a także ustalić, czy ich obecna postać umożliwi ich łatwe zgromadzenie i analizę.

Wskazanie wystarczających,
stosownych i wiarygodnych
dowodów kontroli.

Dowody muszą być:

- ✓ **WYSTARCZAJĄCE** aby umożliwić udzielenie pełnej odpowiedzi na główne pytanie kontrolne
- ✓ **STOSOWNE** tj. odnoszące się do postawionego pytania kontrolnego
- ✓ **WIARYGODNE** pod względem swojej obiektywności i perswazyjnego charakteru

W przypadku wątpliwości należy rozważyć potencjalne skutki, jakie dla kontroli może nieść niemożność uzyskania dowodów rozsądnym kosztem oraz ustalić, czy trzeba wziąć pod uwagę alternatywne źródła dowodów. Jeżeli istnieje wysokie ryzyko, że nie będzie możliwe uzyskanie niezbędnych dowodów kontroli, należy zweryfikować pytanie kontrolne.

Źródła dowodów kontroli.

⑤ Określenie metodyki kontroli, która zostanie zastosowana

Kontrole wykonania zadań mogą wykorzystywać wiele różnych technik, stosowanych powszechnie w naukach społecznych do gromadzenia i analizowania dowodów, np. ankiety, wywiady, obserwacje i dokumenty pisemne. Przy wyborze metod kontrolerzy powinni kierować się celem kontroli i szczegółowymi pytaniami, na które ma ona odpowiedzieć. **Należy** określić jasną, solidną i praktyczną metodykę, pozwalającą na uzyskanie wystarczających, stosownych i wiarygodnych dowodów kontroli i wyciągnięcie wystarczająco ugruntowanych wniosków.

Techniki jakościowe i ilościowe

Na różnych etapach kontroli i do różnych celów mogą być stosowane różne podejścia metodologiczne (patrz wytyczne Wydziału ADAR). Techniki jakościowe są szczególnie użyteczne na wczesnych etapach kontroli przy wskazywaniu istotnych kwestii, formułowaniu wstępnych spostrzeżeń i stawianiu hipotez. Techniki te nadają się szczególnie do zastosowania w przypadku skomplikowanych problemów. Analiza ilościowa, obejmująca badanie danych liczbowych, jest jednym z najskuteczniejszych narzędzi formułowania wniosków na podstawie dowodów kontroli. Taka analiza znacznie podwyższa wartość prac kontrolnych, ponieważ może dostarczyć jasnych pomiarów kosztów, korzyści i osiągniętych wyników.

Kombinacja metod zależy od pytań kontrolnych

Dobra kontrola wykonania zadań łączy zazwyczaj różne metody w celu uchwycenia różnorodnych danych, potwierdzenia ustaleń kontroli na podstawie różnych źródeł, a także połączenia danych ilościowych z jakościowymi. Ta kombinacja metod jest konieczna, aby stworzyć solidną podstawę dowodową wniosków i zaleceń, przy czym dane ilościowe dają Trybunałowi możliwość wykazania istotności jego uwag i zaleceń. Niekiedy konieczne okazuje się wstępne przetestowanie niektórych metod i sprawdzenie, czy można przy ich wykorzystaniu uzyskać dowody wymagane do znalezienia odpowiedzi na pytania kontrolne.

⑥ Rozważenie potencjalnych uwag i zaleceń, jakie mogą wynikać z kontroli oraz jej oddziaływania

Przewidywanie wyników.

Należy rozważyć prawdopodobne uwagi i zalecenia pokontrolne. Analiza taka będzie pomocna nie tylko dlatego, że pozwoli stworzyć zarys struktury sprawozdania, ale także ponieważ pomoże ustalić, czy jest szansa, że pytania kontrolne w ich obecnej postaci pozwolą na sformułowanie konstruktywnych zaleceń. Zespół kontrolny powinien od początku mieć jasność, że z kontroli prawdopodobnie wynikną praktyczne zalecenia; zachęca się zespół kontrolny do nieustannego wybiegania w przyszłość i rozważenia, na jakim etapie prowadzonego przez Komisję cyklu planowania programów zostanie opublikowane sprawozdanie z kontroli. Pomoże to ustalić prawdopodobne oddziaływanie i przydatność sprawozdania końcowego.

⑦ Określenie harmonogramu, zasobów i ustaleń związanych z kontrolą jakości

Potrzebny jest realistyczny plan

Kontrolerzy muszą dokonać realistycznej oceny zasobów ludzkich i finansowych, niezbędnych do przeprowadzenia kontroli, zapewnić istnienie niezbędnej wiedzy i doświadczenia w zespole kontrolnym oraz, w miarę potrzeby, przewidzieć konieczność skorzystania z usług konsultantów zewnętrznych. **Należy** sporządzić realistyczny plan określający zasoby i obowiązki odnoszące się do każdego z głównych zadań wykonywanych podczas całego cyklu kontroli oraz szczegółowe harmonogramy dla każdego etapu procesu kontroli (w tym dla publikacji sprawozdania), przy czym dla każdego etapu należy ustalić zasadnicze cele częściowe w zakresie sprawozdawczości oraz w odpowiednich przypadkach określić terminy zewnętrzne (np. wydanie nowych przepisów w kontrolowanym obszarze).

przewidujący 18 miesięcy od czasu
zatwierdzenia ramowego programu
kontroli do publikacji w Dz.U.,

Standardowy maksymalny termin na przeprowadzenie przez Trybunał kontroli wynosi 18 miesięcy od zatwierdzenia ramowego programu kontroli do publikacji w Dzienniku Urzędowym. W wyjątkowych przypadkach, gdy wymagany okres jest dłuższy, wydłużenie terminu **powinno** zostać uzasadnione i zatwierdzone przez grupę kontroli.

uwzględniający ryzyko dla realizacji
kontroli,

Należy zidentyfikować ryzyko mające istotne znaczenie dla realizacji kontroli oraz ustalić, w jaki sposób można mu najlepiej zaradzić. W planowaniu ścieżki krytycznej w kontroli pomocne może się okazać określenie potencjalnych punktów wysokiego ryzyka, w których występuje większe prawdopodobieństwo powstania trudności powodujących opóźnienia lub zagrażających jakości. Zawsze należy uwzględnić możliwe ograniczenia w dostępności kontrolerów (którzy mogą zostać wezwani do innych zadań kontrolnych) i konsekwencje późnego udostępnienia wyników kontroli i sprawozdania z kontroli.

Przydatne może się okazać przyspieszenie prac kontrolnych w terenie dzięki wyznaczeniu dużego zespołu osób do szybkiego zgromadzenia danych, przy czym spisywanie ustaleń i uzgadnianie faktów (zwłaszcza w ramach postępowania kontradyktoryjnego) może być powierzone o wiele mniejszej grupie. Dzięki weryfikacji pod kątem racjonalności liczby tygodni zaplanowanych dla każdego kontrolera uzyskuje się większą pewność, że przydzielona liczba tygodni jest realistyczna w świetle zaproponowanego harmonogramu.

oparty na kontroli jakości,

Należy dokonać ustaleń związanych z kontrolą jakości odnośnie do przydzielania i zrozumienia obowiązków związanych z kierowaniem pracami kontrolnymi, ich nadzorowaniem i weryfikacją, terminowym dostarczaniem informacji zwrotnej i regularnym monitorowaniem.

i obejmujący sprawozdanie
okresowe.

Aby umożliwić danej grupie kontroli odpowiednią refleksję oraz podwyższyć wartość kontroli dzięki uwzględnieniu różnych perspektyw, **należy** przewidzieć przedstawienie grupie kontroli sprawozdania okresowego - w formie ustnej lub pisemnej - przez odpowiedniego członka Trybunału. Czas przedstawienia takiego sprawozdania może się nieco różnić w poszczególnych kontrolach, ale najlepiej zaplanować je po realizacji zasadniczego celu częściowego (np. po zakończeniu pierwszego "bloku" wizyt kontrolnych). Sprawozdanie to powinno zawierać, w miarę możliwości, wskazanie głównych uwag i wniosków już wynikających z kontroli oraz wstępny zarys sprawozdania końcowego.

Należy wydać jasne instrukcje dotyczące zarządzania dokumentacją, zarówno dla dokumentów w wersji papierowej, jak i istniejących w formatach ASSYST; za kontrolę jakości odpowiedzialny jest dany kierownik wydziału/działu.

® Kontakty z jednostką kontrolowaną

Stały dialog i wzajemne zrozumienie między kontrolerami a pracownikami jednostki kontrolowanej, uwydatnione w stosowanej przez Trybunał zasadzie podejmowania działań "bez zaskoczenia", są niezbędne dla uzyskania akceptacji dla wniosków i zaleceń sprawozdania z kontroli.

Kontakty z pracownikami jednostki kontrolowanej **powinny** być zaplanowane we wszystkich fazach kontroli, tak aby na bieżąco mogli być oni informowani o przebiegu kontroli. Standardowe etapy nawiązania kontaktu z jednostką kontrolowaną oraz kwestie, o których należy ją informować, są następujące:

ETAP NAWIĄZANIA KONTAKTU	Cel
Etap początkowy kontroli	Kontrolerzy wyjaśniają kierownictwu jednostki kontrolowanej powody przeprowadzenia kontroli, przedstawiają proponowane pytania, zakres, kryteria i metodykę, harmonogram i procedury pracy. Pomocne może się okazać wyjaśnienie, co nie będzie objęte kontrolą, tak aby ograniczyć mylne założenia lub oczekiwania jednostki kontrolowanej.
Przed wizytami kontrolnymi	Kontrolerzy przedstawiają pracownikom jednostki kontrolowanej cel wizyty kontrolnej, informacje, jakie mogą im być potrzebne, spotkania, które należy zorganizować oraz harmonogram wizyty kontrolnej.
Od początku do końca wizyty kontrolnej	Kontrolerzy rozmawiają z pracownikami jednostki kontrolowanej o procedurach kontroli, informują ich na bieżąco o jej przebiegu i przeprowadzają spotkanie podsumowujące, aby powiadomić ich o stwierdzonych faktach.
Zawiadomienie o wstępnych ustaleniach kontroli	Ustalenia dokonane na podstawie kontroli są dokumentowane i przesyłane jednostce kontrolowanej, która ustosunkowuje się do nich pisemnie (patrz rozdział 4).
Procedura poprzedzająca postępowanie kontradiktoryjne oraz postępowanie kontradiktoryjne	Konieczność uzgodnienia faktów (patrz rozdział 5).

3.3.2 Sporządzenie ramowego programu kontroli

Właściwy członek Trybunału **powinien** upewnić się, czy uzyskano wystarczające podstawy do zaproponowania podjęcia realistycznej, możliwej do przeprowadzenia i stanowiącej wartość dodaną kontroli. Członek Trybunału może zadać pytania wymienione w **załączniku I**, a satysfakcjonujące odpowiedzi na te pytania pomagają w uzyskaniu pewności, że kontrola może zostać właściwie przeprowadzona.

Pytania kontrolne i kryteria kontroli **powinny** zostać przekazane jednostce kontrolowanej oraz, w miarę możliwości, uzgodnione z nią jeszcze przed przedstawieniem ramowego programu kontroli grupie kontroli, najlepiej przez właściwego członka Trybunału i dyrektora generalnego Komisji odpowiedzialnego za dany obszar.

Ramowy program kontroli jest następnie sporządzany (treść planu: patrz **załącznik II**) i przedstawiany przez właściwego członka Trybunału grupie kontroli do rozpatrzenia i zatwierdzenia.

ZAŁĄCZNIK I PYTANIA, KTÓRE NALEŻY ZADAĆ PRZED ZATWIERDZENIEM RAMOWEGO PROGRAMU KONTROLI

1. Czy kontrola tego tematu jest obecnie możliwa?
Czy zainteresowane strony wykazują zainteresowanie tym tematem, czy istnieje wyraźne ryzyko dla należytego zarządzania finansami oraz czy czas i terminowość przeprowadzenia kontroli przyczynią się do wprowadzenia zmian?
2. Czy kontrola będzie miała oddziaływanie?
Czy w wyniku kontroli mogą powstać praktyczne zalecenia przyczyniające się do poprawy zarządzania finansami?
3. Czy istnieje spójny i stosowny zestaw pytań?
Czy pytania kontrolne są stosowne i czy pytania podrzędne są od nich logicznie wywiedzione?
4. Czy istnieje dobrze ugruntowana i praktyczna metodyka?
Czy określono klarowną metodykę dla każdego pytania szczegółowego, która jest odpowiednia dla zadawanego pytania, umożliwia uzyskanie wystarczających, stosownych i wiarygodnych dowodów kontroli oraz w optymalny sposób łączy w sobie techniki ilościowe i jakościowe?
5. Czy zespół dysponuje niezbędnymi umiejętnościami?
Czy członkowie zespołu kontrolnego mają wystarczające doświadczenie i wiedzę techniczną oraz czy w stosownych przypadkach przewidziano korzystanie z usług konsultantów?
6. Czy harmonogram realizacji kontroli jest jasny?
Czy określono realistyczne zasadnicze cele częściowe, takie jak: rozpoczęcie i zakończenie prac kontrolnych, w tym wizyt kontrolnych; wystosowanie zawiadomień o wstępnych ustaleniach kontroli; sporządzenie uwag wstępnych; etap postępowania kontradyktoryjnego; przyjęcie przez Trybunał sprawozdania oraz jego publikacja w Dzienniku Urzędowym?
7. Czy jednostkę kontrolowaną poinformowano o zamiarze przeprowadzenia kontroli?
Czy z jednostką kontrolowaną przedyskutowano pytania kontrolne, kryteria kontroli i proponowaną metodykę kontroli?
8. Czy możliwe jest zarządzanie ryzykiem powiązanym ze sporządzaniem sprawozdania z kontroli?
Czy przeprowadzono analizę ryzyka i czy ustanowiono podejście w zakresie zarządzania ryzykiem, zwłaszcza jeżeli testowane są nowe metody kontroli, kontrola obejmuje wiele dyrekcji generalnych lub innych organów, terminy są bardzo krótkie lub przedmiot kontroli jest kontrowersyjny? Czy uwzględniono poziom ryzyka, jakie może wynikać z opóźnionej publikacji sprawozdania?
9. Czy - w świetle odpowiedzi na powyższe pytania - zespół kontrolny powinien zaproponować przeprowadzenie kontroli?
Zespół kontrolny oraz właściwy członek Trybunału powinni obiektywnie osądzić korzyści wynikające z zaproponowania realizacji kontroli, biorąc pod uwagę odpowiedzi udzielone na powyższe pytania.

Streszczenie

Jednostronicowe streszczenie stanowi uaktualnienie i rozwinięcie propozycji kontroli przygotowanej do celów rocznego programu prac; wprowadza ono nowe informacje lub spostrzeżenia będące wynikiem analizy przedkontrolnej. Podsumowuje ono przesłanki przeprowadzenia kontroli: przedstawia kontekst kontroli, pytanie kontrolne, podejście kontrolne i zakres kontroli, jej oczekiwane oddziaływanie, przewidywane zasoby oraz harmonogram prac prowadzących do przedstawienia sprawozdania.

Jaki obszar chcemy zbadać i dlaczego?

Opis obszaru kontroli	Jasno przedstawione są powody wybrania danego przedmiotu kontroli. Skrótowno przedstawione są podstawowe informacje dotyczące przedmiotu kontroli (np. polityka, program, dyrekcja generalna), które mogą obejmować główne zadania, informacje finansowe, odpowiednie przepisy, cele związane z tematem kontroli (mogą one być zawarte w modelu logicznym programu) oraz zadania i obowiązki najważniejszych zaangażowanych podmiotów.
Istotność i ryzyko dla należytego zarządzania finansami	Podana jest wysokość kwot pieniężnych, których dotyczy kontrola i opisane są główne obszary ryzyka dla należytego zarządzania finansami, które zidentyfikowano w analizie przedkontrolnej.
Stosowność	Określa się poziom zainteresowania tematem kontroli ze strony Parlamentu, Rady, Komisji, obywateli, mediów i innych podmiotów, jako że prawdopodobieństwo poprawy sytuacji w wyniku kontroli jest większe w przypadku zaangażowania zainteresowanych stron.
Potencjalne oddziaływanie	Określa się potencjalne oddziaływanie kontroli; jego przejawem może być wpływ na kształtowanie przyszłych polityk i programów, wskazanie możliwości ograniczania kosztów oraz przedstawienie wzorów dobrych praktyk.

¹⁸ Szablon ogólnego planu kontroli znaleźć można na stronach intranetowych Wydziału ADAR.

Jakie są pytania kontrolne i zakres kontroli?

Pytania kontrolne	Pytania kontrolne są zdefiniowane jak najbardziej precyzyjnie, aby umożliwić ukierunkowanie kontroli, uniknąć niepotrzebnych i kosztownych prac oraz pozwolić zespołowi kontrolnemu na wyciągnięcie wniosków poprzez odniesienie do tych pytań. Formułuje się pytania kontrolne - a jeżeli pytanie jest tylko jedno, rozbija się je na pytania podrzędne. Krótko opisuje się powody wybrania pytań kontrolnych oraz odrzucenia innych potencjalnych pytań kontrolnych.
Zakres kontroli	W deklaracji dotyczącej zakresu definiuje się i objaśnia części organizacji/programu/polityki stanowiące przedmiot kontroli, a także określa się zakres czasowy oraz geograficzny kontroli. Odnotowuje się także inne rozważane obszary, które nie zostały ostatecznie włączone do zakresu kontroli (np. dlatego, że były zbyt czasochłonne, nie pozwalały na wystarczające ukierunkowanie kontroli).

Jak uzyskamy odpowiedzi?

Podejście kontrolne	Jasno przedstawia się podejście kontrolne, określając nacisk, jaki zostanie położony na bezpośrednią kontrolę wykonania zadań, z początkowym ukierunkowaniem na produkty i wyniki, w porównaniu z naciskiem na badanie systemów kontroli, z początkowym ukierunkowaniem na systemy i kontrole.
Kryteria kontroli	Definiuje się kryteria kontroli, w odniesieniu do których oceniana będzie rzeczywista sytuacja, ze wskazaniem właściwych przepisów lub innych źródeł, na podstawie których są one formułowane.
Metodyka kontroli	Krótki akapit poświęca się opisowi każdej ze stosowanych w kontekście kontroli metod gromadzenia i analizy danych. Szczegółowe informacje dotyczące metodyki można zamieścić w załączniku do ramowego programu kontroli.
Przewidywany wynik kontroli	W ramach przewidywania prawdopodobnego wyniku kontroli wskazuje się obszary, w odniesieniu do których mogą zostać poczynione ustalenia, wyciągnięte wnioski i sformułowane zalecenia. Nawiązuje się do pytań kontrolnych, nie wchodząc na wysoki poziom szczegółowości ani nie stwarzając fałszywych nadziei na znaczne oddziaływanie kontroli.

Jakie będą zasoby przeznaczone na kontrolę, jak będzie ona nadzorowana i monitorowana?

Zasoby, koszty i harmonogram

Podaje się nazwiska i grupę zaszerzegowania członków zespołu kontrolnego, czas przydzielony na kontrolę, a także wysokość budżetu, w tym koszty usług konsultantów zewnętrznych i koszty wizyt kontrolnych. W harmonogramie określa się daty rozpoczęcia i zakończenia kontroli, w tym daty i miejsca wizyt kontrolnych, daty realizacji wszystkich zasadniczych celów częściowych (dla każdego z nich należy podać realistyczne ramy czasowe, uwzględniając przy tym dni wolne od pracy, szkolenia itp.), datę sprawozdania okresowego oraz datę publikacji sprawozdania końcowego w Dzienniku Urzędowym.

Do przedstawienia ram czasowych i następujących kolejno zadań w każdej części procesu kontroli można korzystać z narzędzi, takich jak:

- wykresy Gantta: graficzne przedstawienie długości trwania realizacji zadań w funkcji upływającego czasu, co obrazuje relacje między różnymi częściami procesu;
- analiza ścieżki krytycznej: ułożenie zadań w logiczny ciąg w celu obliczenia minimalnego czasu potrzebnego na ukończenie kontroli i wskazania zadań, które trzeba potraktować priorytetowo, aby móc ukończyć kontrolę w terminie.

Ryzyko nieprzedstawienia sprawozdania z kontroli w wyznaczonym terminie i w ramach wyznaczonego budżetu

Określa się główne obszary ryzyka dla terminowego przedstawienia sprawozdania z kontroli, w ramach prognozowanych zasobów i kosztów, prawdopodobieństwo materializacji ryzyka w każdej z tych kwestii, wraz z potencjalnymi skutkami takiej materializacji oraz propozycje zarządzania każdym rodzajem ryzyka.

Ustalenia związane z kontrolą jakości

W ramowym programie kontroli przewiduje się, że po realizacji zasadniczego celu częściowego właściwy członek Trybunału przedstawia grupie kontroli sprawozdanie okresowe. Ponadto ramowy program kontroli zawiera odniesienia do sprawozdań z postępów w realizacji zadań kontrolnych, zamieszczanych w systemie sprawozdawczym danej grupy kontroli oraz do dokumentacji ustaleń kontroli i dokumentów roboczych w systemie ASSYST.

Czy poinformowano jednostkę kontrolowaną?

Informacja o dyskusji

Zamieszcza się informację, czy pytanie kontrolne i kryteria kontroli zostały przedyskutowane z kierownictwem jednostki kontrolowanej w ramach analizy przedkontrolnej. Ponadto opisuje się zaplanowane kontakty z jednostką kontrolowaną na wszystkich etapach kontroli.

Wnioski

Na podstawie wyniku analizy przedkontrolnej, przedstawionej skrótowo w niniejszym dokumencie, proponujemy przeprowadzenie kontroli. Niniejszym zwracamy się do grupy kontroli o wydanie pozwolenia na przeprowadzenie kontroli w sposób opisany powyżej oraz z wykorzystaniem wskazanych zasobów i we wskazanych ramach czasowych.

ZAŁĄCZNIK III: PLAN GROMADZENIA DOWODÓW KONTROLI

Pytania kontrolne	Pytania - poziom 2	Pytania - poziom 3	Pytania - poziom 4	Kryteria	Dowody	Źródła dowodów	Metody gromadzenia danych	Metody analizy danych
CZEGO CHCEMY SIĘ DOWIEDZIEĆ?				JAKI STANDARD PRZYJMUJEMY ZA PUNKT ODNIESIENIA?	JAKIE DOWODY ODPOWIEDZĄ NA NASZE PYTANIE?	SKĄD UZYSKAMY DOWODY?	W JAKI SPOSÓB UZYSKAMY DOWODY?	CO ZROBIMY, GDY JE JUŻ UZYSKAMY?
- Możliwe odpowiedzi: "tak", "nie", "tak, ale" albo "nie, ale". - Udzielenie odpowiedzi na te pytania musi być możliwe - Pytania muszą być logiczne				- Przepisy, regulacje, standardy zawodowe Zobowiązania jednostki kontrolowanej odnośnie do standardów, działań lub wyników - Wyniki podobnych jednostek, najlepsze praktyki lub standardy opracowane przez kontrolera	- Fakty (dowody liczbowe, opisowe, informacje dotyczące jakości) Doświadczenia / Spostrzeżenia / Opinie	- Jednostka, inne podmioty publiczne, opublikowane wyniki badań, beneficjenci, dostawcy, grupy interesów	- <i>Osobiście</i> (obserwacje, badanie dokumentacji, wywiady, zogniskowane wywiady grupowe) - <i>Listownie, telefonicznie, pocztą elektroniczną</i> (prośby o przekazanie dokumentacji, kwestionariusze) - <i>Ankiety</i> (zarówno osobiście, jak i listownie lub pocztą elektroniczną) - <i>Analiza porównawcza</i> w odniesieniu do innych podobnych podmiotów	- Dowody ilościowe (np. trendy, porównania, wskaźniki procentowe) - Dowody jakościowe (kodowanie, macierze) - Analiza systemów (np. schematy blokowe) - Analizy przypadku

ZAŁĄCZNIK IV: ZARYS PROGRAMU KONTROLI

Zadanie kontrolne:		
Przygotowane przez:	Sprawdzone przez:	Zatwierdzone przez:
Data:	Data:	Data:
Pytania kontrolne		
Procedury kontroli	Uwagi	Numer ref. w programie pracy



PODRĘCZNIK KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

ROZDZIAŁ 4 ETAP BADAŃ

Rozdziały "Podręcznika kontroli wykonania zadań"

Wprowadzenie

Rozdział 1: Ramy kontroli
wykonania zadań
przeprowadzanych przez
Europejski Trybunał Obrachunkowy

Rozdział 2: Podejście do kontroli
wykonania zadań oraz zasada
oszczędności, wydajności i
skuteczności

Rozdział 3: Planowanie kontroli

Rozdział 4: Etap badań

Rozdział 5: Etap sprawozdawczości

SPIS TREŚCI

4.1 WSTĘP

4.2 DOSTARCZANIE WYSTARCZAJĄCYCH, STOSOWNYCH I WIARYGODNYCH DOWODÓW KONTROLI

- 4.2.1 Cel i podejście do etapu badań
- 4.2.2 Charakter dowodów wykorzystywanych podczas kontroli wykonania zadań
- 4.2.3 Dowody: wystarczające, stosowne i wiarygodne
- 4.2.4 Źródła dowodów
- 4.2.5 Rodzaje dowodów

4.3 GROMADZENIE I ANALIZOWANIE DANYCH

- 4.3.1 Cel i podejście do gromadzenia i analizowania danych
- 4.3.2 Proces gromadzenia danych
- 4.3.3 Korzystanie z ustaleń innych osób
- 4.3.4 Gromadzenie danych a etyka
- 4.3.5 Potencjalne nadużycia finansowe i nieprawidłowości
- 4.3.6 Analiza danych

4.4 FORMUŁOWANIE ZASADNYCH USTALEŃ KONTROLI

- 4.4.1 Potrzeba rzetelnych podstaw
- 4.4.2 Spisywanie ustaleń kontroli

4.5 PRZEKAZYWANIE USTALEŃ KONTROLI W ZAWIADOMIENIU O WSTĘPNYCH USTALENIACH KONTROLI

4.6 DOKUMENTACJA KONTROLI

- 4.6.1 Cel i podejście
- 4.6.2 Zaopatrywanie dokumentacji kontroli w odsyłacze

4.7 KIEROWANIE KONTROLĄ I USTALENIA ZWIĄZANE Z KONTROLĄ JAKOŚCI

- 4.7.1 Kierowanie kontrolą, w tym nadzór i ocena
- 4.7.2 Kontrola jakości

Kontakt

Dodatkowych informacji udziela:

Europejski Trybunał Obrachunkowy - Grupa CEAD

Wydział Metodyki Kontroli i Sprawozdawczości (ADAR) - zespół ds. metodyki

E-mail: ADAR CONTACT/ECA lub adar.contact@eca.europa.eu

4.1 WSTĘP

Od ramowego programu kontroli do
zawiadomienia o wstępnych
ustaleniach kontroli

Etap badań kontrolnych zaczyna się wraz z rozpoczęciem prac kontrolnych - co następuje po zatwierdzeniu ramowego programu kontroli - i kończy się z chwilą, gdy zaczyna się sporządzanie sprawozdania końcowego. Na etap ten składają się następujące czynności: procedury kontroli przeprowadzane w celu zgromadzenia i przeanalizowania danych, ocena faktów według określonych uprzednio kryteriów, spisywanie ustaleń kontroli, a także przygotowanie i wystosowanie zawiadomień o wstępnych ustaleniach kontroli. Cały ten proces przedstawiono na wykresie poniżej.

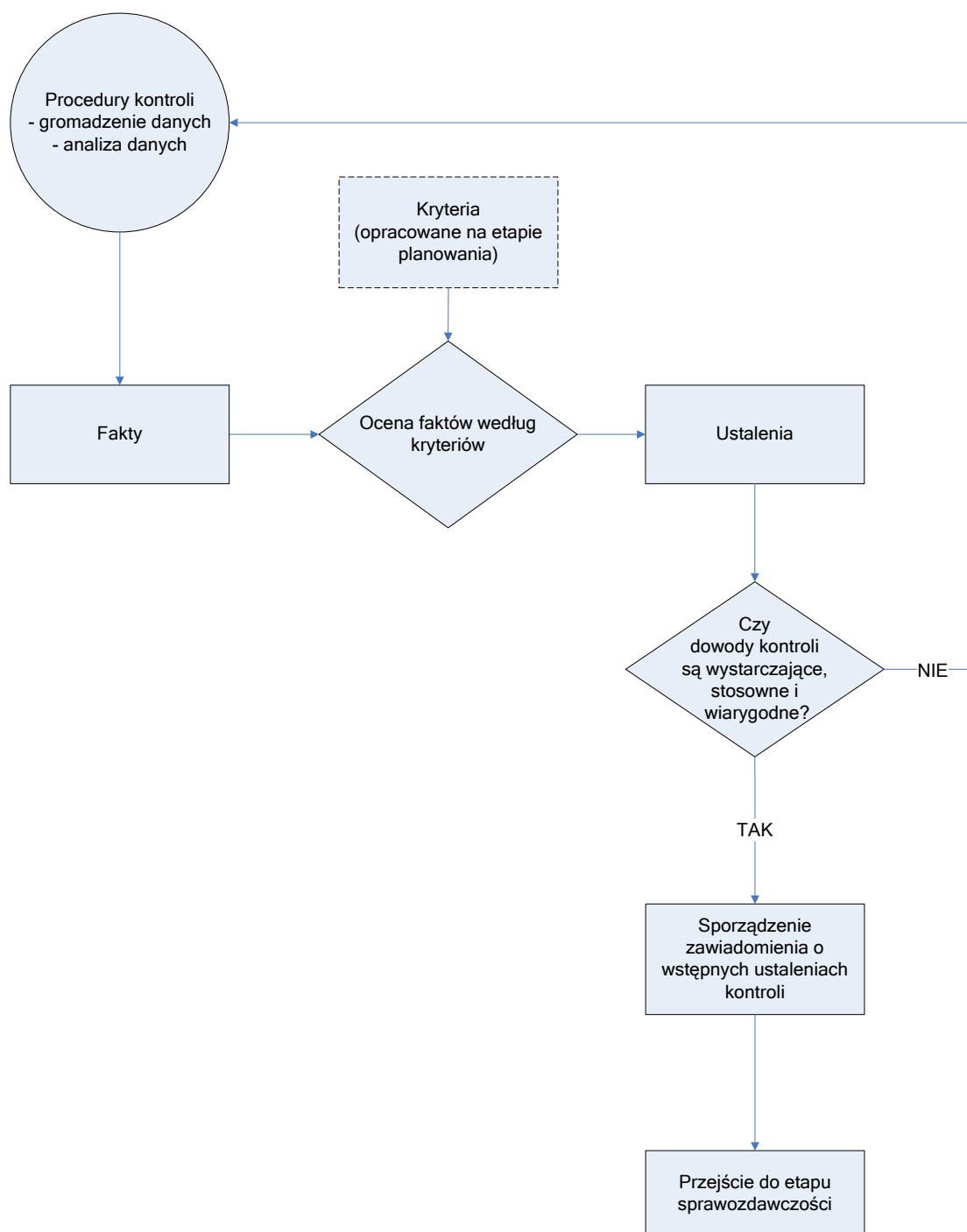
Prace związane z badaniami kontrolnymi oparte są na postanowieniach podjętych i dokumentach opracowanych na etapie planowania (ramowy program kontroli, plan gromadzenia dowodów kontroli, zarys programu kontroli). Prace kontrolne w zakresie przewidzianych czynności, zasobów, terminów i jakości **powinny**, w miarę możliwości, przebiegać zgodnie z planem. Jednakże na etapie badań, jeżeli kontroler napotka trudności przy gromadzeniu dowodów, może zaistnieć konieczność ponownego przeanalizowania niektórych elementów kontroli.

z zachowaniem koniecznego
obiektywizmu i wyważonego osądu

Konieczne jest, aby kontrolerzy przyjrzeni się kontrolowanej działalności z różnych punktów widzenia i bez uprzedzeń podchodzili do przedstawianych im informacji, zachowując jednocześnie otwartość na różne opinie i argumenty.

Rzetelny profesjonalny osąd jest szczególnie potrzebny przy dokonywaniu oceny, czy ilość i jakość zgromadzonych dowodów pozwoli na wyciągnięcie zasadnych wniosków w odniesieniu do pytań kontrolnych, jak również przy określaniu znaczenia ustaleń kontroli.

ETAP BADAŃ KONTROLNYCH



4.2 DOSTARCZANIE WYSTARCZAJĄCYCH, STOSOWNYCH I WIARYGODNYCH DOWODÓW KONTROLI

4.2.1 Cel i podejście do etapu badań

Poszukiwanie dowodów,	Celem etapu badań jest zgromadzenie wystarczających, stosownych i wiarygodnych dowodów kontroli pozwalających kontrolerowi na wyciągnięcie wniosków odnoszących się do pytań kontrolnych i stanowiących podstawę dla wszystkich tez postawionych w sprawozdaniu z kontroli.
które przedstawiane są w zawiadomieniu o wstępnych ustaleniach kontroli	W ramach etapu badań kontrolnych przeprowadza się procedury kontroli służące zgromadzeniu i przeanalizowaniu danych; uzyskane dowody (<i>"to, co jest"</i>) ocenia się według przyjętych uprzednio kryteriów kontroli (<i>to, co powinno być</i>) w celu sformułowania ustaleń kontroli; określa się także przyczyny i efekt tych ustaleń. Ustalenia te przedstawia się następnie w zawiadomieniu o wstępnych ustaleniach kontroli i przesyła jednostce kontrolowanej, która ma obowiązek ustosunkować się do nich na piśmie, tj. potwierdzić je lub przedstawić i uzasadnić ewentualny sprzeciw co do ich prawdziwości. Zawiadomienie o wstępnych ustaleniach kontroli oraz wnioski płynące z analizy odpowiedzi udzielonych przez jednostkę kontrolowaną stanowią materiał wyjściowy wykorzystywany przy sporządzaniu uwag wstępnych do celów sprawozdania końcowego. Prace kontrolne mają charakter zarówno analityczny, jak i komunikacyjny. Proces analityczny wiąże się z gromadzeniem, analizą i oceną danych, zaś proces komunikacyjny, zainicjowany z chwilą, gdy jednostka kontrolowana po raz pierwszy dowiaduje się o planowanej kontroli, na kolejnych etapach wiąże się z poddawaniem ocenie pojawiających się w trakcie kontroli różnych ustaleń, argumentów i punktów widzenia.

4.2.2 Charakter dowodów wykorzystywanych podczas kontroli wykonania zadań

Dane, informacje i dowody kontroli są ze sobą powiązane w sposób następujący:

WYKRES: od danych do dowodów kontroli

Dowody są zróżnicowane i zazwyczaj mają charakter perswazyjny

Charakter wymaganych dowodów kontroli jest uzależniony wyłącznie od przedmiotu kontroli i pytań kontrolnych, które w przypadku kontroli wykonania zadań są zazwyczaj znacznie zróżnicowane. Ponadto kontrole te w większym stopniu opierają się na osądzie, co sprawia, że dowody kontroli mają w większym stopniu charakter perswazyjny ("skłaniają one kontrolera do wyciągnięcia wniosku, że..."), niż rozstrzygający (właściwe/niewłaściwe"). Występowanie łączne tych czynników wymusza na kontrolerach większą kreatywność i elastyczność w trakcie poszukiwania właściwego rodzaju dowodów.

Szczegółowe oceny zapotrzebowania na informacje **powinno się** przeprowadzać zarówno na etapie planowania kontroli, jak i na etapie badań w celu uniknięcia zasypania kontrolerów nadmiarem danych. Praktyka ta przyczyni się do wyeliminowania nieistotnych szczegółów i nieprzydatnych podejść, a także do uporządkowania i usystematyzowania zgromadzonych danych. Przydatne może się okazać wcześniejsze przedyskutowanie z ekspertami charakteru danych, które należy uzyskać i sposobu, w jaki będą one analizowane i interpretowane przez kontrolera w celu zmniejszenia ryzyka nieporozumień i ewentualnego przyspieszenia całego procesu.

4.2.3 Dowody: wystarczające, stosowne i wiarygodne

Treść sprawozdania musi mieć podstawę w dowodach,

Uzyskane dowody **powinny** być wystarczające, stosowne i wiarygodne po to, by możliwe było udzielenie odpowiedzi na pytania kontrolne, a ustalenia kontroli i sformułowane wnioski były odpowiednio ugruntowane, a tym samym, by treść sprawozdania z kontroli była niepodważalna. Pojęcia ilości (dowody wystarczające) i jakości (dowody stosowne oraz wiarygodne) w odniesieniu do dowodów kontroli należy traktować łącznie, gdyż istnieje między nimi odwrotna zależność. Stąd dowody charakteryzujące się wysoką jakością mogą wpłynąć na zmniejszenie zapotrzebowania na dużą liczbę dowodów; z kolei dowody zgromadzone w dużej ilości mogą czasami, choć nie zawsze, odznaczać się wystarczającą siłą przekonywania, mimo iż jakość poszczególnych dowodów nie jest wysoka. Konieczne jest tu zastosowanie profesjonalnego osądu, gdyż nie istnieją precyzyjne wytyczne, jak należy mierzyć wartość wymaganych dowodów.

które spełniają kryterium wymaganej ilości oraz jakości

Dowody kontroli są *wystarczające*, jeśli występują one w wystarczającej ilości, aby przekonać rozsądną osobę, że ustalenia i wnioski z kontroli są uzasadnione, a zalecenia są odpowiednie. Dowody kontroli są *stosowne*, jeśli w jasny i logiczny sposób odnoszą się do pytań kontrolnych, kryteriów kontrolnych i ustaleń kontroli. Dowody kontroli są *wiarygodne*, jeżeli te same ustalenia wynikają z wielokrotnie przeprowadzonych badań lub z informacji uzyskanych z różnych źródeł.

Choć następujące zasady są często przydatne podczas oceny jakości dowodów kontroli, w trakcie ich praktycznego zastosowania mogą wystąpić pewne utrudnienia:

- oryginalne dokumenty mają wartość nadrzędną w stosunku do kserokopii, faksów itp.;
- dowody na piśmie są preferowane w stosunku do dowodów ustnych. Jednakże korespondencja, notatki służbowe i sprawozdania mogą być niekompletne, niejednoznaczne, a nawet mogą zawierać błędy, podczas gdy wywiady mogą zapewnić dogłębne zrozumienie nie tylko faktów, lecz również istniejących ograniczeń i środowiska. Niemniej, dowody zgromadzone podczas wywiadów muszą zostać potwierdzone przez inne źródła;
- dowody pochodzące od osób trzecich mają większą wartość niż dowody wygenerowane w jednostce kontrolowanej. Jednak kontrole wykonania zadań stwarzają ograniczone możliwości skorzystania z poświadczeń pochodzących od osób trzecich, ponieważ pewne informacje mogą być dostępne wyłącznie w ramach kontrolowanej jednostki. Ponadto skuteczne mechanizmy kontroli wewnętrznej w jednostce kontrolowanej mogą wpłynąć na poprawę jakości otrzymywanych informacji;
- dowody wygenerowane w wyniku bezpośrednich obserwacji, inspekcji i obliczeń dokonanych przez kontrolera mają wartość nadrzędną w stosunku do dowodów uzyskanych niebezpośrednio.

Praktyczne ograniczenia dotyczące dowodów

W trakcie dokonywania oceny dowodów kontroli pod względem ich ilości i jakości, kontroler musi wziąć pod uwagę następujące elementy:

Kryteria pomocne przy ustaleniu, czy dowody są wystarczające, stosowne i wiarygodne

cel , ze względu na który dane dowody zostaną wykorzystane	dla dowodów na poparcie ustaleń kontroli wymagany jest wyższy standard niż dla informacji wprowadzających, umieszczanych w sprawozdaniu z kontroli
poziom istotności w kategoriach finansowych lub znaczenie ustalenia kontroli	generalnie, im wyższy poziom istotności lub im większe znaczenie ustaleń kontroli, tym wyższy jest wymagany standard dowodów
stopień niezależności źródła dowodów	dowody pochodzące z niezależnych źródeł charakteryzuje większa wiarygodność
koszt uzyskania dodatkowych dowodów w stosunku do potencjalnych korzyści w formie ustaleń i wniosków na poparcie sformułowanych тез	w pewnym momencie, koszt uzyskania dodatkowych dowodów będzie większy niż korzyść płynąca ze zwiększonej siły przekonywania wszystkich zgromadzonych dowodów
ryzyko , które wiąże się z błędnymi ustaleniami lub z nieuzasadnionymi wnioskami	im większe ryzyko, że w związku z ujęciem ustalenia kontroli w sprawozdaniu dojdzie do podjęcia działań prawnych, powstania kontrowersji lub zaskoczenia odbiorców, tym standardy dowodów powinny być wyższe
staranność , z jaką gromadzi się i analizuje dane	w tym: zakres umiejętności kontrolera w tych dziedzinach

Podczas kontroli wykonania zadań, istotne fakty często nie mają charakteru jednostkowego, lecz stanowią zbiór powiązanych ze sobą faktów. Dokonując oceny dowodów pod względem ilościowym oraz jakościowym, kontroler musi wziąć pod uwagę to, że znaczenie powiązanych ze sobą faktów może być takie samo, a niekiedy nawet większe niż znaczenie pojedynczych faktów.

Ponadto kontroler musi upewnić się, że ilość i jakość uzyskanych dowodów minimalizuje ryzyko sformułowania nieuzasadnionych lub niewłaściwych ustaleń, wniosków lub zaleceń. Jeśli proces gromadzenia dowodów nie zapewnia dowodów, które są wystarczające, stosowne i wiarygodne, wówczas nie należy formułować ustaleń, ani wyciągać wniosków z kontroli.

4.2.4 Źródła dowodów

Wielorakie źródła zapewniają lepsze dowody

Podczas gromadzenia dowodów, ze względu na konieczność ich potwierdzenia, **należy** wykorzystywać różne źródła; dzięki temu uwzględnia się różne punkty widzenia, a ustalenia kontroli zyskują na wiarygodności. Istnieją trzy zasadnicze źródła informacji wykorzystywane podczas kontroli wykonania zadań.

Źródła:	
wygenerowane bezpośrednio przez kontrolerów	na podstawie wywiadów, ankiet, zogniskowanych wywiadów grupowych, osobiście przeprowadzanych inspekcji i obserwacji. Kontrolerzy mogą wybrać metody, które zapewnią najwyższą jakość dowodów w ramach danej kontroli. Jednakże to ich umiejętności opracowywania metod oraz ich stosowania ostatecznie zadecydują o jakości dowodów.
zapewnione przez jednostkę kontrolowaną	takie jak informacje z baz danych, dokumenty, opisy zadań oraz inne akta (np. sprawozdania jednostek audytu wewnętrznego, oceny oddziaływania oraz oceny <i>ex-post</i>). Kontrolerzy muszą określić wiarygodność danych, które mają znaczenie w kontekście pytań kontrolnych, na podstawie ich przeglądu i weryfikacji, a także w wyniku badania stosowanych w jednostce kontrolowanej mechanizmów kontroli wewnętrznej w odniesieniu do informacji, w tym ogólnych i aplikacyjnych mechanizmów kontrolnych dla danych przetwarzanych komputerowo.
zapewnione przez osoby trzecie	które mogły już zostać wcześniej zweryfikowane przez innych albo też których jakość jest powszechnie znana, np. krajowe dane statystyczne. Zakres, w jakim informacje te mogą zostać wykorzystane jako dowody kontroli zależy od stopnia, w jakim możliwe jest określenie ich jakości oraz znaczenia w odniesieniu do ustaleń kontroli.

4.2.5 Rodzaje dowodów

Dowody kontroli pochodzące z powyższych źródeł dzielą na się cztery kategorie: dowody fizyczne, dokumenty, dowody ustne i dowody analityczne. Można je uzyskać i udokumentować w następujący sposób:

	CZYNNIKI	PROCEDURY KONTROLI W CELU UZYSKANIA DOWODÓW	DOKUMENTACJA
FIZYCZNE	Choć stanowią one zwykle najbardziej przekonujące dowody, kontroler musi mieć świadomość, że z powodu jego obecności uzyskany obraz sytuacji może okazać się wypaczony, co obniża jakość tych dowodów.	Inspekcja przeprowadzona osobiście albo obserwacja osób, mienia lub wydarzeń.	Notatki, fotografie, wykresy, mapki, rysunki, próbki, materiały audiowizualne.
DOKUMENTY	Dowody te mogą być w formie elektronicznej lub w postaci wydruku. Jednakże przydatne informacje mogą nie zawsze być udokumentowane, wymuszając w ten sposób także inne podejścia.	Przegląd dokumentów, sprawozdań, podręczników, literatury fachowej, Internetu, ankiet przesyłanych pocztą lub udostępnianych w sieci.	Sprawozdania na temat zarządzania wynikami, strategię i procedury, opisy systemów, pisma, umowy i wyniki przeprowadzonych ankiet.
USTNE	Ustne dowody są na ogół istotne podczas kontroli wykonania zadań, gdyż informacje uzyskane w ten sposób są aktualne i niekiedy nie można ich otrzymać w inny sposób. Jednakże, jeżeli wykorzystuje się je jako dowody, informacje te powinny zostać potwierdzone przez inne dowody, a oświadczenia uwierzytelnione.	Zapytania kierowane do pracowników jednostki kontrolowanej lub osób trzecich, lub też wywiady z nimi, zogniskowane wywiady grupowe oraz panele ekspertów.	Streszczenie informacji uzyskanych za pomocą tych metod.
ANALITYCZNE	Dowody te uzyskuje się w efekcie zastosowania profesjonalnego osądu do oceny dowodów fizycznych, dokumentów oraz dowodów ustnych.	Analiza przeprowadzana na podstawie rozumowania, ponownej klasyfikacji, obliczeń i porównań.	Streszczenie danych analitycznych, w tym pochodzących z analizy wskaźnikowej, analizy regresji, analizy porównawczej oraz kodowanie.

Łączenie różnych rodzajów dowodów w celu uzyskania mocniejszych argumentów

Poprzez gromadzenie dowodów za pomocą szeregu wymienionych metod, jakość dowodów kontroli znacznie się podnosi. **Należy** się stosować szeroki wachlarz tych metod, na tyle, na ile są one spójne z pytaniami kontrolnymi oraz z przedmiotem kontroli, mając jednocześnie cały czas na uwadze ograniczenia kosztowe i czasowe.

4.3 GROMADZENIE I ANALIZOWANIE DANYCH

4.3.1 Cel i podejście do gromadzenia i analizowania danych¹⁹

Zrozumienie, ocena,
udokumentowanie.

Chociaż pod względem porządku chronologicznego w ramach tego procesu analiza danych następuje po ich zgromadzeniu, kontrolerzy przed opracowaniem strategii gromadzenia danych muszą wiedzieć, jakie techniki analityczne zastosują, np. wtedy gdy wykorzystują ankiety. W przeciwnym razie może się okazać, że zgromadzone dane nie poddają się analizie. Wśród stosowanych technik analitycznych wyróżniamy techniki ilościowe (takie jak analiza trendu, analiza regresji) i techniki jakościowe (takie jak analiza i interpretacja wywiadów lub dokumentów).

Zarówno ilościowe, jak i jakościowe dane mogą być gromadzone z różnych względów, np. w ramach procesu zapoznawania się z przedmiotem kontroli, w celu dokonania oceny i pomiaru osiągniętych wyników lub w celu udokumentowania błędów i problemów, o których już wiadomo (np. na podstawie ustaleń poczynionych na etapie analizy przedkontrolnej).

Sposób gromadzenia danych zwykle zmienia się wraz z postępem prac kontrolnych. Początkowo, np. podczas analizy przedkontrolnej, kontroler jest zainteresowany informacjami o charakterze bardziej ogólnym; a w miarę jak postępuje kontrola, potrzebne mu są bardziej szczegółowe dane.

Ocena systemu kontroli
wewnętrznej.

Przed zgromadzeniem danych, **powinna** zostać przeprowadzona ogólna ocena systemu kontroli wewnętrznej, w tym systemów informatycznych, w celu zidentyfikowania rodzajów ryzyka, które może narazić na szwank integralność danych.

4.3.2 Proces gromadzenia danych

Wielofazowy proces,

Zgromadzenie dowodów to wielofazowy proces decyzyjny, w ramach którego kontrolerzy uzyskują dane, sprawdzają, czy są one kompletne i odpowiednie, a następnie analizują je i podejmują decyzję, czy potrzebne im będą jeszcze dodatkowe dowody.

na który składają się metody
dobierane w zależności od
przedmiotu kontroli i pytań
kontrolnych,

Metody gromadzenia danych (patrz **załącznik II**) tworzą pewne kontinuum, na którego skrajach, z jednej strony znajdują się metody dające ogólny ogłęd sytuacji czy populacji (np. ankiety), a z drugiej strony metody polegające na dogłębnym zbadaniu niewielkiej liczby zagadnień (np. analiza przypadku). Pomiędzy tymi skrajnościami znajdują się takie metody jak wywiady, przeglądy dokumentacji lub zogniskowane wywiady grupowe. Wybór metod wykorzystywanych podczas kontroli wykonania działań, zależy od przedmiotu kontroli, stawianych pytań kontrolnych oraz czasu i zasobów, które kontrolerzy mają do swojej dyspozycji

z wykorzystaniem, w miarę
możliwości, komputerowych
technik kontroli.

Kontrolerów zachęca się, aby wykorzystywali komputerowe techniki kontroli do celów gromadzenia i analizy dowodów kontroli wszędzie tam, gdzie ich zastosowanie pozytywnie wpłynie na wydajność prac kontrolnych.

¹⁹ Wytyczne dotyczące poszczególnych metod gromadzenia danych i ich analizy znaleźć można na stronach intranetowych Wydziału ADAR.

4.3.3 Korzystanie z ustaleń innych osób

Korzystanie wyłącznie w stosownych przypadkach,

poddane ocenie i potwierdzone.

Kontrolerzy oceniający wykonanie działań mogą, o ile to możliwe, opierać się na ustaleniach innych osób, jeśli mają one znaczenie dla pytań kontrolnych. Kontrolerzy Trybunału mogą korzystać z danych oraz ustaleń pochodzących ze Służby Audytu Wewnętrznego oraz z jednostek audytu wewnętrznego Komisji, a także ze sporządzanych przez Komisję sprawozdań z oceny.

W wypadku korzystania z wyników pracy audytorów wewnętrznych lub oceniających z zamiarem poparcia poszczególnych ustaleń kontroli, wyniki tej pracy, na których kontrolerzy Trybunału mają zamiar się oprzeć, **powinny** zostać ocenione i zweryfikowane w celu ustalenia, czy spełniają one kryteria pozwalające na zakwalifikowanie ich jako wystarczające, stosowne i wiarygodne dowody kontroli. Cel ten można zrealizować, oceniając reputację, kwalifikacje oraz niezależność tych, którzy wykonują tę pracę, a także dokonując przeglądu sporządzonych przez nich sprawozdań i dokumentacji roboczej. Charakter i zakres tego przeglądu zależy od znaczenia wyników tej pracy w kontekście stawianych pytań kontrolnych i od stopnia, w jakim kontrolerzy będą się na tych wynikach opierać²⁰. Jeżeli takie materiały zostaną ujęte w sprawozdaniu z kontroli, **należy** wskazać źródło tych ustaleń.

Ponadto możliwe jest zaangażowanie ekspertów zewnętrznych do wykonania technicznych zadań, które nie należą do kompetencji kontrolerów lub które eksperci ci są w stanie wykonać nakładem mniejszych środków. Wspomniani eksperci **powinni** być zatrudniani z zachowaniem odpowiednich procedur, takich jak: ocena ich niezależności, obiektywizmu i zawodowych kompetencji przed podjęciem decyzji o ich zatrudnieniu, sprawdzenie, czy zakres wymagań i obowiązków jest odpowiedni; oraz ocena i weryfikacja wyników prac, które kontrolerzy mają zamiar wykorzystać jako dowody kontroli. Stały dialog z ekspertem w trakcie wykonywanej przez niego pracy ułatwia kontrolerowi orientację na bieżąco w sprawach, które podczas tej pracy wynikną.

4.3.4 Gromadzenie danych a etyka

Podczas prowadzonych przez siebie prac kontroler może uzyskać lub napotkać informacje wrażliwe. Informacje takie **należy** traktować jako poufne z zachowaniem przepisów dotyczących ochrony danych.

4.3.5 Potencjalne nadużycia finansowe i nieprawidłowości

Kontrolerzy **powinni** zwracać uwagę na sytuacje, uchybienia w systemie kontroli, błędy i nietypowe transakcje lub też wyniki, które mogą świadczyć o wykroczeniach lub nadużyciach, takich jak nadużycia i nieprawidłowości finansowe, korupcja lub innego rodzaju niewłaściwe postępowanie. Możliwe, że będą musieli ustalić stopień, w jakim działania te wpływają na wyniki kontroli. W razie zaistnienia takiej sytuacji, **należy** zachować standardowe procedury Trybunału.

²⁰ Dodatkowe informacje znaleźć można w dokumencie "Wytyczne oceny" (ang. *Guidelines on Evaluation*) na stronach intranetowych Wydziału ADAR

4.3.6 Analiza danych

Wyznaczyć czas na analizę,

Dane winny zostać poddane analizie: umożliwia ona wyjaśnienie, co zostało zaobserwowane oraz powiązanie ze sobą przyczyn i skutków. Kontrolerzy muszą zdawać sobie sprawę z tego, że gromadzenie danych niczemu nie służy, jeżeli nie jest możliwe ich odpowiednie przeanalizowanie. Należy zatem zadbać o to, aby dostępny był czas i zasoby konieczne do przeprowadzenia analizy i oceny jej wyników. Komputerowe techniki kontroli często pełnią zasadniczą rolę podczas przeprowadzania takich analiz.

z wykorzystaniem licznych dostępnych technik.

Termin "analiza danych" zasadniczo obejmuje zarówno kompilację (kodowanie i tabulacja), jak i analizę danych. Analiza danych, tak ilościowa, jak i jakościowa, polega na rozpatrywaniu wyników z różnych perspektyw lub w zestawieniu z innymi danymi. Analiza ilościowa może być przeprowadzana z wykorzystaniem prostych technik (np. zliczania częstości) albo technik bardziej zaawansowanych (np. analiza trendu, analiza regresji czy analiza wariancji) - patrz **załącznik II**. Analiza jakościowa może być wykorzystywana do analizy i interpretacji wywiadów lub dokumentów, jak również w celu wskazania materiału opisowego do potencjalnego wykorzystania w sprawozdaniu z kontroli.

Ostateczny etap podczas analizy danych polega na łączeniu wyników pochodzących z różnych źródeł, np. łączenie wyników ankiet z wynikami analiz przypadku, itd. Nie istnieje żadna uniwersalna metoda, którą w tym celu należałoby stosować, ale zwykle wskazane jest, aby ważyć argumenty i w razie konieczności konsultować się z ekspertami.

4.4 FORMUŁOWANIE ZASADNYCH USTALEŃ KONTROLI

4.4.1 Potrzeba rzetelnych podstaw

Ocena dowodów w odniesieniu do kryteriów,

Kontroler wykorzystuje zgromadzone informacje w celu dokonania obiektywnej oceny faktycznie osiągniętych wyników według kryteriów kontroli. Jeżeli osiągnięte wyniki nie spełniają tych kryteriów, konieczne są dalsze badania w celu uzyskania pewności, że wszystkie ustalenia i wnioski z kontroli są istotne, rzetelne i właściwie uzasadnione.

i świadomość niedociągnięć.

Gromadzenie dodatkowych dowodów i omawianie stosownych kwestii z kierownictwem jednostki kontrolowanej może okazać się konieczne po to, by: ustalić, czy dane niedociągnięcie jest odizolowanym przypadkiem czy też stanowi systematyczny problem; wskazać przyczynę tego niedociągnięcia; ustalić, czy dany problem może być rozwiązany przez jednostkę kontrolowaną czy też jest on poza jej kontrolą oraz ocenić potencjalny efekt niedociągnięcia. W wielu przypadkach efekt stwierdzonego niedociągnięcia może być kwantyfikowalny, np. kosztowny wkład lub procesy, bezproduktywna infrastruktura, opóźnienia itp. Jednakże jakościowe efekty, przejawiające się brakiem kontroli, niewłaściwymi decyzjami, brakiem troski o jakość usług, również będą miały znaczenie i muszą zostać uwzględnione.

Aktywny dialog z jednostką kontrolowaną **powinien** być podtrzymywany, a ewentualne ustalenia kontroli powinny być omawiane na bieżąco. Konstruktywna dyskusja na temat wstępnych ustaleń prowadzona z jednostką kontrolowaną sprzyja określeniu dowodów pod względem ilości i jakości.

4.4.2 Spisywanie ustaleń kontroli

Klarowny, logiczny układ

Ustalenia kontroli **powinny** być przedstawione w klarowny i logiczny sposób, aby łatwo można było zorientować się, jakie zastosowano kryteria kontroli, jakie fakty ustalono i jak została przeprowadzona przez kontrolera analiza charakteru, znaczenia oraz przyczyn problemu bądź też lepszych niż oczekiwano wyników. Oddziaływanie rozumiane w kategoriach oszczędności, wydajności i skuteczności musi być także wzięte pod uwagę, gdyż na tej podstawie możliwe będzie wykazanie konieczności podjęcia działań naprawczych.

Opracowując ustalenia kontroli, kontroler musi ocenić stopień ufności, jaki wiąże z danym ustaleniem kontroli, w zależności od siły dowodów, którymi dysponuje. Ocenę tę musi odzwierciedlać sposób, w jaki sformułowana została treść ustaleń, z zastosowaniem słów kwalifikujących (takich jak: generalnie, często).

Podstawowym celem kontroli wykonania zadań **powinno** być przedstawienie przedmiotu kontroli w sposób wyważony, polegający na ukazaniu nie tylko uchybień, lecz również, w uzasadnionych przypadkach, pozytywnych ustaleń oraz dobrych praktyk. Zasadniczym zadaniem jest sformułowanie ustaleń kontroli w konstruktywny i wyważony sposób.

oraz konstruktywne, wyważone ustalenia.

Ponadto kontroler musi ustalić, jaką wiedzę na temat omawianych zagadnień posiada kierownictwo jednostki kontrolowanej; jeżeli kierownictwo jest świadome istniejącego problemu i podjęło już działania naprawcze, fakt ten musi zostać odnotowany i wzięty pod uwagę podczas pisania sprawozdania.

4.5 PRZEKAZYWANIE USTALEŃ KONTROLI W ZAWIADOMIENIU O WSTĘPNYCH USTALENIACH KONTROLI

Zawiadomienie o wstępnych ustaleniach kontroli **powinno** zostać wystosowane w związku z każdą wizytą kontrolną z osobna lub dla całego cyklu wizyt w terminach zgodnych z obowiązującymi w Trybunale procedurami.

Celem skierowania zawiadomienia o wstępnych ustaleniach kontroli do jednostki kontrolowanej jest uzyskanie potwierdzenia, że wskazane fakty i ustalenia są poprawne. Potwierdzenie to (np. wydane przez władze państwa członkowskiego) może także dostarczyć dodatkowych dowodów kontroli lub informacji, które nie były dostępne, bądź też nie były zrozumiałe na etapie przeprowadzania kontroli na miejscu. Wstępne ustalenia kontroli należy poddać ocenie w świetle odpowiedzi udzielonych przez jednostkę kontrolowaną.

Z zasady, po wstępnej wymianie stanowisk między kontrolerem a jednostką kontrolowaną wszelkie wątpliwości dotyczące samych faktów **powinny** zostać usunięte. W dalszej kolejności zagadnienia, które mogą stanowić przedmiot kontrowersji podczas następującego później postępowania kontradyktoryjnego z udziałem Komisji, muszą zostać odpowiednio odnotowane i uważnie przeanalizowane. Różnice zdań na temat zastosowanych kryteriów kontroli lub przeprowadzonej analizy muszą zostać dokładnie przemyślane, a w ostatecznej wersji ustaleń kontroli należy zawsze podać przyczyny, dlaczego argumenty jednostki kontrolowanej zostały odrzucone. W sprawozdaniu końcowym **należy** ująć wyłącznie te ustalenia, które wcześniej przedstawiono jednostce kontrolowanej w formie zawiadomienia o wstępnych ustaleniach kontroli.

4.6 DOKUMENTACJA KONTROLI

4.6.1 Cel i podejście

Czytelny sposób przedstawienia dowodów

Naczelną zasadą obowiązującą przy przygotowywaniu dokumentacji dowodów kontroli jest to, że dokumentacja ta **powinna** umożliwić doświadczonemu kontrolerowi, który nie miał wcześniej styczności z daną kontrolą, określenie i zrozumienie dowodów na poparcie zasadniczych ocen i wniosków kontrolera. Całość prac kontrolnych **należy** udokumentować w systemie ASSYST.

Właściwa dokumentacja dowodów jest niezbędna i **powinna** zostać ukończona zanim projekt zawiadomienia o wstępnych ustaleniach kontroli zostanie przedłożony do wglądu, co da gwarancję, że ustalenia kontroli mają oparcie w dowodach. Akta kontroli i dokumenty robocze muszą zawierać informacje na temat przyjętego podejścia oraz prac podjętych w celu uzyskania odpowiedzi na pytania kontrolne, jak również muszą być przedstawione w logicznym porządku, zapewniając tym samym łatwy dostęp do dowodów kontroli. Nieprzydatna lub zbędna dokumentacja **powinna** zostać wyłączona z akt kontroli.

Odpowiednia dokumentacja dowodów kontroli pozwala zagwarantować, że:

stanowi podstawę treści sprawozdania;

- istnieją dające się obronić podstawy zarówno zawiadomienia o wstępnych ustaleniach kontroli, jak i treści zawartych w projekcie sprawozdania końcowego (co ma szczególne znaczenie podczas postępowania kontradyktoryjnego);
- możliwe jest uzasadnienie ustaleń i wniosków z kontroli oraz zaleceń pokontrolnych;
- istnieje odpowiednia podstawa kontroli jakości zarówno podczas kontroli, jak i podczas kolejnych przeglądów (zapewnienie jakości, oceny partnerskie).

w stosownych przypadkach konieczne jest dołączenie protokołów

Kontroler zobowiązany jest sporządzić protokoły ze wszystkich spotkań z udziałem personelu jednostki kontrolowanej, jeżeli zamierza te spotkania wykorzystać do celów dowodowych. Do niego należy ocena, czy dane spotkanie wymaga, aby sporządzony z niego protokół został podpisany przez przedstawiciela jednostki kontrolowanej w celu podniesienia wartości dowodowej tego dokumentu, jak również rozstrzygnięcie, z jaką szczegółowością protokół ten winien zostać spisany. Jednakże zaleca się, aby kontroler na początku kontroli poinformował jednostkę kontrolowaną, że protokoły z niektórych spotkań mogą zostać użyte jako dowody kontroli i że w takich wypadkach konieczne będzie zatwierdzenie protokołów przez jednostkę kontrolowaną.

4.6.2 Zaopatrywanie dokumentacji kontroli w odsyłacze

Powiązanie wykonanej pracy z ustaleniami

W związku z tym, że podczas większości kontroli wykonania działań powstaje ogromna ilość dowodów na papierze, istotne jest, aby mieć do dyspozycji system odsyłaczy w ramach tej dokumentacji, dzięki czemu możliwe będzie powiązanie wykonanej pracy z ustaleniami, które z niej wynikają. **Powinna** istnieć prosta ścieżka dowodowa. Kluczową pozycją w ramach tej ścieżki jest projekt zawiadomienia o wstępnych ustaleniach kontroli zawierający odsyłacze do zgromadzonych dowodów, jeszcze zanim został on przedłożony kierownikowi wydziału/działu. W razie potrzeby, dokument ten może zostać uzupełniony o krótkie streszczenie, w którym wyjaśnia się, jaką metodykę kontroli zastosowano, jaki jest charakter i zakres zgromadzonych dowodów oraz analiz, którym dowody te poddano. Streszczenie to może być podane w formie matrycy uporządkowanej wokół poszczególnych najważniejszych ustaleń kontroli.

Należy zarejestrować i zaopatrzyć w odsyłacze podstawowe dokumenty, takie jak: najważniejsze decyzje, które miały wpływ na kontrolę oraz proces kierowania nią; kluczowa korespondencja oraz inne kontakty nawiązywane z jednostką kontrolowaną; główne pozycje z listy dowodów, ich źródła oraz przeprowadzone analizy, a także dowody świadczące o prowadzonym nadzorze.

4.7 KIEROWANIE KONTROLĄ I USTALENIA ZWIĄZANE Z KONTROLĄ JAKOŚCI

4.7.1 Kierowanie kontrolą, w tym nadzór i ocena

Kierownictwo nadzorujące kontrolę wraz z kierownikiem zespołu **powinno** zagwarantować:

- właściwy nadzór nad pracami kontrolnymi;
- wymaganą jakość oraz odpowiednie udokumentowanie prac kontrolnych;
- monitorowanie postępów prac kontrolnych w odniesieniu do harmonogramu i zabudżetowanych zasobów, a także
- w razie konieczności, podjęcie na czas działań naprawczych.

Konieczne jest także, aby kierownicy zespołu zdawali sobie sprawę z pojawiających się nowych okoliczności (np. wejście w życie nowych przepisów prawnych, propozycji istotnych reform) po to, by móc dokonać ponownej krytycznej oceny znaczenia kontroli, zasadności przyjętego wcześniej podejścia kontrolnego, a w niektórych sytuacjach, korzyści płynących z przeprowadzania kontroli.

Właściwy nadzór nad pracownikami.

Nadzór polega na ścisłej obserwacji prac podjętych przez pracowników, którym powierzono przeprowadzenie kontroli, w celu zagwarantowania, że na postawione pytania kontrolne zostaną udzielone odpowiedzi. Zadania związane z nadzorem obejmują udzielanie pracownikom koniecznych wskazówek, uzyskiwanie na bieżąco informacji o występujących problemach oraz ocena wykonanej pracy. Przy współpracy z doświadczonym personelem, osoby odpowiedzialne za nadzór mogą określić ogólny zarys zakresu prac, a decyzje w kwestiach szczegółowych powierzyć pracownikom. W przypadku mniej doświadczonego personelu, osoby odpowiedzialne za nadzór określają konieczne procedury kontroli oraz techniki gromadzenia i analizowania danych.

Monitorowanie na różnych poziomach.

Stale *monitorowanie* postępów prac kontrolnych jest konieczne w celu zagwarantowania, w miarę możliwości, zakończenia prac kontrolnych zgodnie z harmonogramem i w ramach przeznaczonych na kontrolę zasobów. Kierownik zespołu, kierownik wydziału/działu oraz właściwy członek Trybunału monitorują kontrolę w szczegółowym zakresie. Członek Trybunału odpowiedzialny za dany zakres zadań wraz z dyrektorem grupy kontroli może korzystać z narzędzi służących monitorowaniu, ustanowionych w ramach danej grupy w celu śledzenia postępów kontroli. Z kolei grupa kontroli odgrywa pewną rolę w procesie monitorowania przebiegu kontroli przy okazji zapoznania się ze sprawozdaniem okresowym.

Podjęcie działań naprawczych.

Działania naprawcze podejmowane są wówczas, gdy w wyniku monitorowania ujawniono, że prace kontrolne nie spełniają kryterium wymaganej jakości lub wtedy, gdy istnieje ryzyko, iż prace te nie zostaną ukończone zgodnie z harmonogramem oraz w ramach przyznaných na kontrolę zasobów.

4.7.2 Kontrola jakości

Jakość stanowi przedmiot troski każdego, od członka Trybunału po pracowników wszystkich szczebli. Wydajna i skuteczna realizacja kontroli wykonania zadań **wymaga** przestrzegania poczynionych przez Trybunał ustaleń związanych z kontrolą jakości.

Przed przystąpieniem do spisania uwag wstępnych oraz w celu zagwarantowania odpowiedniej jakości wyników kontroli, **należy** rozważyć pytania znajdujące się w **załączniku I**.

ZAŁĄCZNIK I - PYTANIA, NA KTÓRE NALEŻY ODPOWIEDZIEĆ PRZED PRZYSTĄPIENIEM DO SPISYWANIA UWAG WSTĘPNYCH

1. Czy istnieją wystarczające, stosowne i wiarygodne dowody, stanowiące solidną podstawę odpowiedzi na postawione pytania kontrolne?

Na pytanie to można odpowiedzieć, kompilując listę źródeł i rodzajów dowodów zestawionych z poszczególnymi pytaniami kontrolnymi, w celu zapewnienia weryfikacji wszystkich dowodów, a także dokonując formalnej oceny dowodów w celu ustalenia, jak przekonujące są te dowody w odniesieniu do poszczególnych pytań.

2. Czy dowody zostały w pełni przeanalizowane i zinterpretowane?

Zespół kontrolny może dokonać formalnej oceny wyników ilościowej i jakościowej analizy danych, a następnie omówić i ocenić zgromadzone dowody - podejście angażujące cały zespół często może być bardziej skuteczne.

3. Czy wskazano najważniejsze ustalenia kontroli i czy istnieją dowody na ich poparcie?

Niezbędne jest, aby kierownik zespołu przeanalizował ustalenia kontroli. Do użytecznych technik należy: sporządzenie schematu logicznego, w którym każdemu pytaniu kontrolnemu i pytaniom podrzędnym przyporządkowane są właściwe ustalenia. W ten sposób kierownik jest w stanie szybko się zorientować, gdzie leży siła argumentów i jakie dodatkowe analizy mogą okazać się konieczne.

4. Czy ustalenia kontroli znajdują potwierdzenie w ustaleniach innych osób?

Kierownik zespołu może ocenić stopień, w jakim ustalenia kontroli są zgodne z ustaleniami sformułowanymi przez inne stosowne grupy (na przykład audytorów wewnętrznych lub oceniających) albo, w wypadku odmiennych ustaleń Trybunału, upewnić się, że ustalenia te mają podstawę w przeprowadzonych pracach kontrolnych i zgromadzonych dowodach potwierdzających.

5. Czy ustalenia kontroli zostały uzgodnione z jednostką kontrolowaną?

Kierownik zespołu musi zadbać o formalne uzgodnienie faktów przedstawionych w treści sprawozdania na podstawie zawiadomienia o wstępnych ustaleniach kontroli oraz odpowiedzi udzielonych przez jednostkę kontrolowaną. Dzięki omawianiu z jednostką kontrolowaną ustaleń kontroli na bieżąco, w trakcie toczącej się kontroli, późniejsze procedury formalne powinny być mniej skomplikowane.

6. Czy uzgodniona została struktura sprawozdania?

Proces pisania sprawozdania będzie prawdopodobnie dużo bardziej wydajny, jeżeli rozważy się najpierw preferowaną strukturę sprawozdania końcowego, a także jego treść i ton. Dokonać tego można, omawiając najpierw te zagadnienia podczas posiedzenia grupy kontroli poświęconego ocenie postępów prac, przewidzianego w ramowym programie kontroli. Ewentualnie, właściwemu kierownikowi wydziału/działu, dyrektorowi lub członkowi Trybunału przedstawiana jest w formie ustnej lub pisemnej proponowana struktura sprawozdania oparta na pytaniach kontrolnych, na które uzyskane zostały odpowiedzi.

ZAŁĄCZNIK II - GROMADZENIE DANYCH I METODY ANALIZY

Metody gromadzenia danych	Metody analizy danych
Wywiady	Analiza wskaźnikowa
Analizy przypadku	Zliczanie częstości
Ankiety	Analiza regresji
Przegląd dokumentacji	Analiza porównawcza
Zogniskowane wywiady grupowe	Kodowanie i abstrahowanie
Analiza porównawcza	Analiza wariancji
Inspekcja	Analiza trendu
Obserwacja	
Zapytania	



PODRĘCZNIK KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

ROZDZIAŁ 5 ETAP SPRAWOZDAWCZOŚCI

Rozdziały "Podręcznika kontroli wykonania zadań"

Wprowadzenie

Rozdział 1: Ramy kontroli
wykonania zadań
przeprowadzanych przez
Europejski Trybunał Obrachunkowy

Rozdział 2: Podejście do kontroli
wykonania zadań oraz zasada
oszczędności, wydajności i
skuteczności

Rozdział 3: Planowanie kontroli

Rozdział 4: Etap badań

Rozdział 5: Etap sprawozdawczości

SPIS TREŚCI

5.1 WSTĘP

5.2 JAKOŚĆ SPRAWOZDANIA

5.3 PLANOWANIE SPRAWOZDANIA

5.3.1 Wzgląd na odbiorców

5.3.2 Podejście do planowania sprawozdania

5.3.3 Przygotowanie wstępnego planu

5.4 PISANIE SPRAWOZDANIA

5.4.1 Podejście do pisania sprawozdania

5.4.2 Struktura i układ tekstu

① Streszczenie

② Wstęp

③ Zakres kontroli i podejście kontrolne

④ Uwagi

⑤ Wnioski i zalecenia

5.4.3 Logika i rozumowanie

① Pytania kontrolne w centrum uwagi

② Korzystanie z przykładów

③ Ujawnianie w sprawozdaniach Trybunału osób trzecich

5.4.4 Rodzaje informacji i dane, które należy ująć w sprawozdaniu

5.4.5 Styl

5.4.6 Wykorzystywanie informacji pozatekstowych

① Tabele, schematy i wykresy

② Mapki i zdjęcia

③ Liczby i procenty

5.5 WERYFIKACJA SPRAWOZDANIA

5.6 PROCES ZATWIERDZANIA SPRAWOZDANIA

5.7 DYSTRYBUCJA SPRAWOZDANIA

5.8 DZIAŁANIA PO PRZYJĘCIU SPRAWOZDANIA

5.8.1 Monitorowanie działań podjętych w związku z zaleceniami zawartymi w sprawozdaniu

5.8.2 Analiza odbioru sprawozdania z kontroli

Kontakt

Dodatkowych informacji udziela:

Europejski Trybunał Obrachunkowy - Grupa CEAD

Wydział Metodyki Kontroli i Sprawozdawczości (ADAR) - zespół ds. metodyki

E-mail: ADAR CONTACT/ECA lub adar.contact@eca.europa.eu

5.1 WSTĘP

Etap sprawozdawczości w ramach kontroli wykonania zadań rozpoczyna się od spisania uwag wstępnych, a kończy się zazwyczaj wraz z publikacją sprawozdania specjalnego²¹ lub wystosowaniem pisma prezesa²². Na etap ten składają się zatem następujące działania: przygotowanie projektu uwag wstępnych, ich zatwierdzenie przez grupę kontroli oraz Trybunał, postępowanie kontradyktoryjne z udziałem Komisji, przyjęcie przez Trybunał sprawozdania końcowego, tłumaczenie go, przedłożenie sprawozdania organowi udzielającemu absolutorium²³ i publikacja w Dzienniku Urzędowym. Schemat ilustrujący etap sprawozdawczości znajduje się poniżej.

Skuteczna komunikacja

Celem sprawozdania specjalnego jest przekazanie informacji o wynikach kontroli organowi udzielającemu absolutorium, jednostce kontrolowanej, a także opinii publicznej. Dla dobrej jakości sprawozdania kluczowa jest skuteczna komunikacja: zasadnicze ustalenia i wnioski odnoszące się do pytań kontrolnych muszą zostać w sprawozdaniu przedstawione w sposób klarowny i obiektywny, tak aby odbiorca mógł zrozumieć, co, dlaczego i jak zostało zrobione. Sprawozdanie musi też zawierać praktyczne zalecenia.

która skutkuje zmianami

Publikacja sprawozdań sprawia, że praca Trybunału przynosi konkretne zmiany, a zarządzanie funduszami UE staje przejrzyste. Reputację i zaufanie, jakimi Trybunał cieszy się w dziedzinie kontroli wykonania zadań, instytucja ta zdobyła w dużej mierze, publikując klarowne, przydatne i aktualne sprawozdania specjalne, które przyczyniają się do zwiększenia oszczędności, wydajności i skuteczności wydatków wspólnotowych. Sprawozdania Trybunału czytane są w instytucjach europejskich, a także poza nimi - za pośrednictwem prasy - i dlatego też na ich podstawie organy ustawodawcze i budżetowe oraz opinia publiczna oceniają wyniki pracy Trybunału.

w wyniku przeprowadzenia dobrej kontroli.

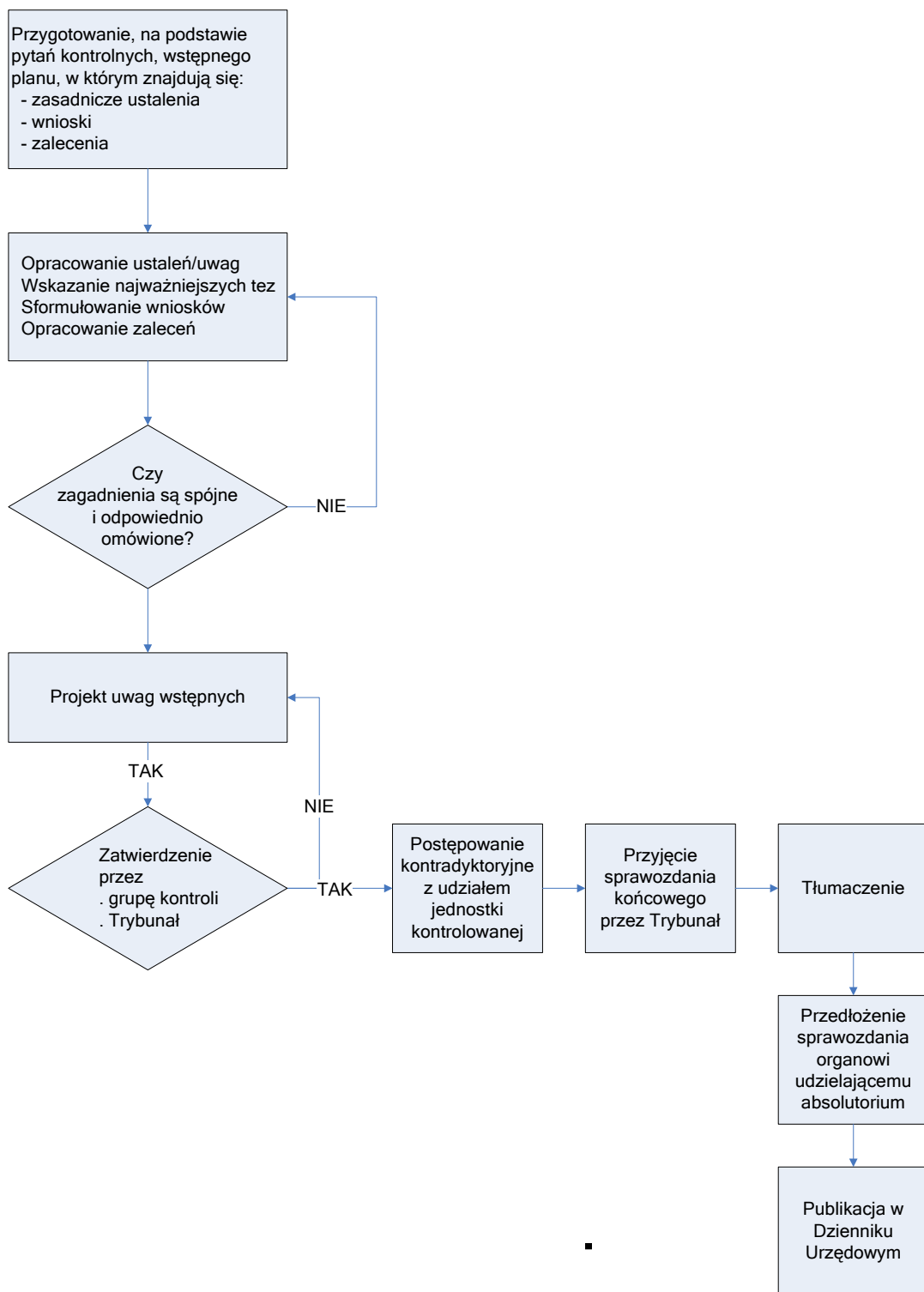
Należy pamiętać, że sprawozdanie z kontroli jest końcowym rezultatem całego procesu kontroli. Na podstawie dobrze przemyślanej i zrealizowanej kontroli może powstać dobre sprawozdanie, natomiast jest mało prawdopodobne, by słabo zorganizowana kontrola zaowocowała dobrym sprawozdaniem.

²¹ Sprawozdanie specjalne jest narzędziem sprawozdawczym powszechnie wykorzystywanym w celu przekazania wyników kontroli wykonania zadań.

²² Pismo prezesa zawiera sprawozdanie wraz pismem przewodnim podpisanym przez prezesa Trybunału, kierowanym do jednostki kontrolowanej. Jego tłumaczenie lub publikacja nie są konieczne. Decyzja o publikacji listu prezesa podejmowana jest każdorazowo przez Trybunał.

²³ Parlament Europejski za pośrednictwem swojej Komisji Kontroli Budżetowej - COCOBU. Sprawozdania specjalne przedstawiane są także Komisji Budżetowej i mogą być również przedstawiane innym wyspecjalizowanym komisjom Rady i Parlamentu Europejskiego.

ETAP SPORZĄDZANIA SPRAWOZDANIA Z KONTROLI



5.2 JAKOŚĆ SPRAWOZDANIA

Zgodnie ze standardami kontroli INTOSAI i wytycznymi INTOSAI w zakresie kontroli wykonania zadań oraz zgodnie ze strategiami i standardami kontroli stosowanymi przez Trybunał, sprawozdania Trybunału **powinny** być obiektywne, kompletne, klarowne, przekonujące, stosowne, dokładne, konstruktywne i zwięzłe. Aby zagwarantować, że sprawozdania spełniają wymogi, które omówiono poniżej, konieczny jest skuteczny system kontroli jakości:

① OBIEKTYWNE

Wyważone, neutralne, rzetelne

Autor sprawozdania z kontroli musi przyjąć niezależny, bezstronny punkt widzenia i dokonać oceny faktycznie osiągniętych wyników na podstawie obiektywnych (a najlepiej uzgodnionych) kryteriów. Sprawozdanie **powinno** być wyważone pod względem treści i neutralne pod względem tonu, rzetelne i nie powinno wprowadzać w błąd, a wyniki kontroli winny zostać ujęte w kontekście.

Obiektywne sprawozdania w należyty sposób przedstawiają pozytywne aspekty osiągniętych wyników, dają właściwy obraz sytuacji, bez nadmiernego uwypuklania czy też przesadnego eksponowania stwierdzonych uchybień. Interpretacje muszą być oparte na wnikliwej analizie i zrozumieniu faktów oraz okoliczności. Może to ułatwić akceptację treści sprawozdania przez jednostkę kontrolowaną.

② KOMPLETNE

Wszystkie istotne informacje

Wymóg ten oznacza, że w sprawozdaniu muszą zostać ujęte wszystkie informacje i argumenty, które są potrzebne do udzielenia odpowiedzi na postawione pytania kontrolne oraz które ułatwiają właściwe i poprawne zrozumienie zagadnień i okoliczności omawianych w sprawozdaniu. Pytania kontrolne, kryteria, uwagi i wnioski **powinny** być ułożone w logicznym porządku, który sprzyja zrozumieniu treści sprawozdania, przy jednoczesnym zachowaniu wyraźnych powiązań pomiędzy ustaleniami, wnioskami i zaleceniami.

③ KLAROWNE

Klarowność przesłania

Wymóg klarowności oznacza, że sprawozdanie powinno być łatwe w czytaniu i zrozumiałe, napisane nieskomplikowanym językiem, w którym unika się w miarę możliwości specjalistycznego żargonu oraz niejednoznaczności. Niezbędne akronimy i terminy specjalistyczne należy objaśnić. Zasadnicze tezy **powinny** być klarowne, stosowne, łatwe do uchwycenia ("klarowność przesłania") i nie powinny być źródłem nieporozumień.

Przystępność

Logiczny układ zgromadzonego materiału, precyzja w podawaniu faktów oraz poprawne wyciąganie wniosków są niezbędne, aby sprawozdanie było klarowne i zrozumiałe. Umiejętne stosowanie tytułów i nagłówków sprawia, że sprawozdanie jest łatwiejsze w czytaniu i bardziej zrozumiałe. W celu zilustrowania i podsumowania bardziej skomplikowanego materiału można korzystać ze środków wizualnych (takich jak: zdjęcia, wykresy, schematy i mapki). Dobrze dobrane przykłady pozytywnie wpływają na klarowność tekstu.

④ PRZEKONUJĄCE

Przekonać odbiorcę sprawozdania

Konieczne jest, aby wyniki kontroli dostarczały odpowiedzi na pytania kontrolne; uwagi muszą być prezentowane w sposób przekonujący i muszą mieć potwierdzenie w wystarczającej ilości informacji i objaśnień umożliwiających odbiorcy zrozumienie zakresu i znaczenia tych uwag; wnioski zaś i zalecenia muszą logicznie wynikać z przedstawionych faktów i argumentów. Podane informacje **powinny** przekonać odbiorcę o zasadności ustaleń, racjonalności wniosków i korzyściach płynących z zastosowania zaleceń.

Jednym z podejść przy rozwijaniu logicznego i przekonującego argumentu jest logika indukcyjna. Polega ona na łączeniu ustaleń z zaleceniami, poprzez stawianie pytań o przyczynę sformułowania danego zalecenia. Wygląda to w następujący sposób:

Zalecenie		Stosowne ustalenia
Potrzebne są nam wzmocnione i odpowiednio uszczelnione szklane okna	DLA-CZEGO?	- Hałas przedostaje się do biura przy zamkniętych oknach - W biurze występują przeciągi przy zamkniętych oknach - Spaliny dostają się do biura przy zamkniętych oknach

⑤ STOSOWNE

Aktualne i stanowiące wartość dodaną

Treść sprawozdania musi odnosić się do pytań kontrolnych, mieć znaczenie i stanowić przedmiot zainteresowania odbiorców sprawozdania oraz musi stanowić jakąś wartość dodaną, np. wносить nowe spostrzeżenia na dany temat. Istotnym aspektem wymogu stosowności jest aktualność; aby sprawozdanie było maksymalnie użyteczne i aby przyczyniało się do wprowadzania zmian, **powinno** ono przedstawiać stosowne, aktualne informacje, zanim stracą one swą przydatność dla odbiorców. Kontrolerzy muszą planować terminowe przygotowanie sprawozdań i zawsze brać pod uwagę wymóg aktualności podczas przeprowadzania kontroli.

⑥ DOKŁADNE

Dowody muszą być dokładne.

Przedstawione dowody **powinny** być prawdziwe, a wszystkie ustalenia przedstawione poprawnie. Wymóg ten wiąże się z koniecznością zapewnienia odbiorców, że informacje, które przeczytają w sprawozdaniu są wiarygodne i pewne, bowiem jedna nieścisłość w sprawozdaniu może rzucić cień na zasadność i wiarygodność całego sprawozdania i może odwrócić uwagę od jego meritum. Ponadto nieścisłości mogą sprawić, że Trybunał utraci wiarygodność, a oddziaływanie jego sprawozdań będzie mniejsze.

⑦ KONSTRUKTYWNE

Pomoc i zachęta

Dzięki precyzyjnemu określeniu, kto jest odpowiedzialny za stwierdzone uchybienia oraz praktycznym zaleceniom dotyczącym proponowanych ulepszeń, sprawozdanie **powinno** pomóc kierownictwu przy przezwyciężaniu lub unikaniu problemów w przyszłości. Nie należy krytykować kierownictwa z powodu spraw, które są poza jego kontrolą. Wyważone sprawozdanie, które w należyty sposób przedstawia pozytywne aspekty wykonania zadań, może ułatwić akceptację jego treści przez jednostkę kontrolowaną.

® ZWIĘZŁE

Niedłuższe niż jest to konieczne

Sprawozdanie **powinno** być niedłuższe niż jest to konieczne, aby przekazać i uzasadnić główne tezy. Zbędne szczegóły i nieistotne ustalenia mogą odwrócić uwagę czytelnika od sprawozdania, zaciemnić faktyczne przesłanie i zdezorientować odbiorców. Sprawozdania specjalne, które są na tyle zwięzłe, na ile pozwala meritum, mają szansę wywrzeć większy wpływ.

5.3 PLANOWANIE SPRAWOZDANIA

5.3.1 Wzgląd na odbiorców

Sprawozdania Trybunału mają szeroki krąg odbiorców, takich jak organ udzielający absolutorium, jednostka kontrolowana²⁴ i opinia publiczna.

Organ udzielający absolutorium.

Organ udzielający absolutorium - Parlament Europejski działający na zalecenie Rady - jest najważniejszą grupą docelową, która korzysta ze sprawozdań Trybunału w bezpośredni i praktyczny sposób po to, by dokonać oceny zarządzania finansami, uzasadnić swoją decyzję o udzieleniu absolutorium i sformułować zalecenia.

Jednostki kontrolowane

Jednostki kontrolowane to podmioty zarządzające budżetem oraz eksperci w tej dziedzinie. W związku z tym, że szczegółowe ustalenia przekazywane są jednostce kontrolowanej w formie zawiadomienia o wstępnych ustaleniach kontroli, w sprawozdaniu można skoncentrować się na przedstawieniu ogólnych ustaleń i zasadniczych tez.

Obywatele UE

Sprawozdania Trybunału docierają do *obywateli Unii* w dużej mierze za pośrednictwem omawiających je mediów. Grupą docelową rzadko bywają tu eksperci w dziedzinie kontroli.

Aby spełnić wymagania odbiorców, sprawozdania **powinny** być pisane z myślą o czytelniku, który jest zainteresowany zagadnieniem, ale nie jest ekspertem w tej dziedzinie i który niekoniecznie jest szczegółowo zaznajomiony z tematyką związaną ze Wspólnotą i kontrolą. Dzięki temu przy sporządzaniu sprawozdania unika się pogoni za sensacją w celu zwrócenia uwagi czytelników, a także zamieszczania w sprawozdaniu nazbyt szczegółowych objaśnień odnoszących się do podstawowych faktów. Oczekuje się jednak, że omawiane zagadnienia ukazane zostaną w sposób interesujący, a kontekst i znaczenie poczynionych ustaleń będą klarownie opisane.

5.3.2 Podejście do planowania sprawozdania

Planowanie sprawozdania **powinno** rozpocząć się na etapie ogólnego planowania kontroli. Pytania kontrolne muszą być ułożone w sposób, który sprzyja powstaniu stosownego i interesującego sprawozdania. Na etapie planowania, kontroler najczęściej ma już wizję struktury i treści sprawozdania.

²⁴ Zwykle instytucja europejska, agencja lub inny organ, rządziej indywidualni beneficjenci lub państwa członkowskie.

Sporządzenie zarysu sprawozdania na wczesnym etapie kontroli

Podczas kontroli wykonania zadań, dobrym zabiegiem dyscyplinującym jest sporządzenie na wczesnym etapie kontroli *zarysu sprawozdania* opartego na pytaniach kontrolnych, ze wskazaniem głównych ustaleń i wstępnych zaleceń. Ten zarys sprawozdania, najczęściej sporządzany przez kierownika zespołu, musi podlegać okresowym przeglądom przez cały czas trwania kontroli.

oraz przedstawienie go w sprawozdaniu okresowym.

W związku z monitorowaniem kontroli przez grupę kontroli, **należy**, zgodnie z ramowym programem kontroli, sporządzić sprawozdanie okresowe, które przygotowuje zazwyczaj kierownik zespołu i które przedstawiane jest następnie grupie kontroli. Sprawozdanie okresowe **powinno**, w miarę możliwości, zawierać informacje na temat głównych uwag i wniosków, które się nasuwają na danym etapie kontroli oraz wstępny zarys sprawozdania końcowego. Jest też w nim miejsce na krytyczną analizę uzgodnionych pytań kontrolnych, wykonanej pracy, ustaleń, wniosków oraz sposobu, w jaki zostaną przekazane zasadnicze ustalenia.

5.3.3 Przygotowanie wstępnego planu

Po zakończeniu prac kontrolnych opracowuje się wstępny plan,

Z chwilą zakończenia prac kontrolnych, zarys sprawozdania **powinien** zostać dopracowany i rozwinięty w formie bardziej szczegółowego *wstępnego planu*. Wstępny plan jest zazwyczaj układany przez kierownika zespołu na podstawie głównych ustaleń kontroli i wniosków. W planie tym, obejmującym ograniczoną liczbę istotnych zagadnień, określa się strukturę sprawozdania, jego ton i główne tezy. Musi być on krótki i konkretny.

skonstruowany wokół głównych tez

Podstawą wstępnego planu są przeprowadzone prace kontrolne; uwzględnia on pytania kontrolne, na które uzyskano odpowiedzi, zgromadzone dowody, kluczowe wnioski oraz konieczność przedstawienia istotnych uwag w sposób najbardziej odpowiedni dla potrzeb odbiorcy niebędącego ekspertem. Proces planowania sprawozdania pomaga zatem wyeliminować nieuzasadnione wnioski. Główne tezy muszą w jasny sposób wynikać z tekstu sprawozdania, muszą być przydatne i poparte dowodami. Należy na tym etapie również rozważyć sformułowanie praktycznych, użytecznych zaleceń.

i przyjmowany we właściwym trybie.

Kierownik wydziału/działu, dyrektor i członek Trybunału **powinni** poddać ocenie wstępny plan i go zatwierdzić, sprawdzając, czy uwagi i wnioski są istotne oraz czy dowody na poparcie uwag, wniosków i zaleceń są wystarczające, stosowne i wiarygodne. Właściwe sporządzanie sprawozdania **powinno** się rozpocząć dopiero po zatwierdzeniu wstępnego planu.

5.4 PISANIE SPRAWOZDANIA

5.4.1 Podejście do pisania sprawozdania

Nacisk położony na istotnych, stosownych kwestiach

Sprawozdanie z kontroli nie jest rejestrem wszystkich ustaleń kontroli. Temu celowi służą akta kontroli, zarówno w wersji elektronicznej, jak i papierowej. W sprawozdaniu należy przedstawić zebrany materiał oraz stosowne uwagi i wnioski tak, aby uwidocznić istniejący między nimi związek. Dzięki temu łatwiej jest uzyskać klarowność sprawozdania oraz właściwe uwypuklenie głównych tez, a także uporządkowanie tekstu wokół pytań kontrolnych.

zgodnie ze wstępnym planem,

W pełnym sprawozdaniu **należy** zachować strukturę tekstu zastosowaną we wstępnym planie, choć podczas pisania sprawozdania może pojawić się konieczność wprowadzenia zmian w stosunku do planu. Trzeba pamiętać, że pisanie jest procesem wielofazowym, co oznacza, że podczas koniecznego etapu weryfikacji sprawozdania, do tekstu wprowadzane są zmiany i poprawki.

w odniesieniu do zawiadomienia o wstępnych ustaleniach kontroli.

Zadaniem kierownika zespołu jest zadbanie o spisanie wstępnych uwag i wprowadzenie koniecznych poprawek w następstwie spostrzeżeń zgłoszonych przez kierownika wydziału/działu, dyrektora, członka sprawozdawcę, członków grupy kontroli oraz Trybunał.

Do projektu uwag wstępnych **należy** dołączyć dokument, podający dla każdej uwagi (dotyczącej danej jednostki kontrolowanej) odniesienie do właściwych akapitów odpowiedniego zawiadomienia o wstępnych ustaleniach kontroli. Taki dokument ułatwia zespołowi kontroli zadbanie o to, by wszystkie ustalenia zostały bezpośrednio zaczerpnięte z zawiadomienia o wstępnych ustaleniach kontroli, jak również jest on niezbędny przy przygotowywaniu spotkań poprzedzających postępowanie kontrydiktoryjne.

5.4.2 Struktura i układ tekstu

Sprawozdania **powinny** być sporządzane zgodnie ze standardową strukturą tekstu, z zachowaniem podziału na pięć głównych części, jak to pokazano poniżej; jednakże w ramach tego układu powinny być pisane w sposób ułatwiający odbiorcy śledzenie i zrozumienie prezentowanej argumentacji. Generalnie, oznacza to porządkowanie treści sprawozdania wokół pytań kontrolnych (lub pytań podrzędnych, jeżeli wskazane zostało jedno zasadnicze pytanie kontrolne), po to, by cel kontroli, uwagi i wnioski łączyły się w logiczną całość. Argumenty muszą być przedstawiane w logicznej sekwencji, co wyraźnie sygnalizowane jest za pomocą odpowiednich tytułów i podtytułów.

Sprawozdania Trybunału składają się z pięciu następujących głównych części:

1. Streszczenie
2. Wstęp
3. Zakres kontroli i podejście kontrolne
4. Uwagi
5. Wnioski i zalecenia

① Streszczenie

Odzwierciedlić treść sprawozdania,

Streszczenie jest jednym z najważniejszych elementów każdego sprawozdania, gdyż ma najszerzy krąg odbiorców; ponadto często stanowi podstawę noty informacyjnej (komunikatu prasowego), dlatego też konieczne jest, aby wywierało ono odpowiedni wpływ. Streszczenie **powinno** w sposób dokładny i kompleksowy odzwierciedlać treść sprawozdania i zawierać wskazówki dla odbiorcy co do znaczenia pytań kontrolnych oraz udzielonych na nie odpowiedzi.

z położeniem nacisku na główne wnioski i zalecenia

Opisowe fragmenty sprawozdania nie powinny być zbyt rozwlekłe. **Powinny** być one jednak wystarczająco rozwinięte, by tekst był zrozumiały. Zakres kontroli i podejście kontrolne winny być tylko krótko opisane wraz z głównymi uwagami. Nacisk należy położyć na główne wnioski z kontroli oraz zarys zaleceń. Dobrze, jeśli tekst streszczenia nie jest zbyt długi (około dwóch stron). Płynny, łatwy w odbiorze styl skłoni czytelnika do lektury; zalecane jest także unikanie rozwlekłych akapitów oraz w stosownych przypadkach używanie "czarnych kółek" służących do wypunktowania poszczególnych zagadnień.

i w wyważony sposób

W celu uniknięcia niepotrzebnych zmian, a także by zmniejszyć ryzyko odstępstw, najlepszym rozwiązaniem jest sporządzenie streszczenia dopiero po spisaniu i weryfikacji ustaleń oraz wniosków. Ze szczególną uwagą należy zadbać o to, by sprawozdanie było wyważone i by nadmiernie nie uwypuklało negatywnych ustaleń.

② Wstęp

We wstępie do sprawozdania przedstawiany jest kontekst kontroli, co ułatwia czytelnikowi zrozumienie zarówno kontroli, jak i sformułowanych uwag. Zawiera on opis obszaru kontroli z uwzględnieniem:

Opis obszaru kontroli

- ✓ celów interwencji i jej głównych cech;
- ✓ najważniejszych przepisów;
- ✓ uwarunkowań budżetowych i oddziaływania;
- ✓ głównych systemów i procesów oraz
- ✓ opisu rodzajów finansowanych projektów i/lub programów.

w zwięzły sposób.

Wstęp nie **powinien** być rozwlekły i zbyt szczegółowy. Jeżeli dodatkowe szczegóły zostaną uznane za przydatne dla odbiorcy, wówczas można je umieścić w załączniku; można też dołączyć wskazówki, gdzie możliwe jest uzyskanie dodatkowych informacji (np. adresy stron internetowych).

③ Zakres kontroli i podejście kontrolne

Klucz do zrozumienia

Zakres kontroli oraz podejście kontrolne jest kluczem do zorientowania się, czego czytelnik może się po danym sprawozdaniu spodziewać, a tym samym, jaki użytek można zrobić z przedstawionych wyników i wniosków oraz w jakim stopniu można na nich polegać. W części tej **należy**, unikając zbędnych opisów, przedstawić w zwięzły sposób: przedmiot kontroli; powody przeprowadzenia kontroli; pytania kontrolne, na które trzeba będzie uzyskać odpowiedzi; zakres kontroli; kryteria kontroli; metodykę kontroli i podejście kontrolne. Bardziej szczegółowe informacje na ten temat można zawrzeć w załączniku.

jaki cel postawiono przed daną kontrolą.

Na etapie szczegółowego opisu, większy nacisk należy położyć na to, co kontrola miała osiągnąć, niż na to, co zostało zrobione. Przedstawienie zakresu kontroli oraz podejścia kontrolnego ma szczególne znaczenie w kontekście kontroli wykonania zadań, jako że są one znacznie bardziej zróżnicowane od kontroli finansowych.

④ Uwagi

Uporządkowanie tekstu wokół celów kontroli

Uwagi stanowią główny tekst sprawozdania obejmujący ustalenia oraz dowody kontroli. Uwagi **powinny** być - w miarę możliwości - uporządkowane wokół pytań kontrolnych, gdyż dzięki temu możliwe jest skoncentrowanie się na kontroli oraz wnioskach z niej płynących. Odbiorca w ten sposób nie traci z oczu celu kontroli i może sobie wyrobić realistyczne oczekiwania w stosunku do sprawozdania, a także spojrzeć na uwagi, wnioski i zalecenia we właściwym kontekście.

i zgodnie z tokiem rozumowania,

Jednakże przy zachowaniu takiego właśnie układu treści, jeszcze większe znaczenie ma prezentacja wyników, które powinny być przedstawione w sposób umożliwiający czytelnikowi zapoznanie się z tokiem rozumowania. Na przykład, klarowniejsza dla czytelnika może się okazać prezentacja uwag według poszczególnych działań zarządczych (np. selekcja i zatwierdzanie projektów), niż szczebli administracyjnych (np. Komisja, organ centralny lub lokalny w państwie członkowskim).

Zasadniczo pozwala to na zaprezentowanie powiązanych ze sobą uwag obok siebie (np. realizacja wymogów zawartych w rozporządzeniu) i wyklucza konieczność ponownego przywoływania dla każdego szczebla podstaw prawnych, zwiększając tym samym jasność wyводу i siłę argumentacji.

Podczas prezentacji uwag z kontroli, następujące elementy **powinny** zostać czytelnikowi w klarowny sposób przedstawione:

przy jednoczesnym wskazaniu tych elementów.

✓ standard	baza, na podstawie której obecna sytuacja poddawana jest ocenie - wymogi prawne oraz wymogi związane ze zwykłą praktyką, bądź też standardy ustanowione przez kierownictwo lub przez kontrolera;
✓ wykonana praca	co zostało zbadane i dlaczego - stopień i zakres badań
✓ fakty	ustalenia na temat aktualnej sytuacji - w tym jej przyczyna i istotność - ujawnienie źródła i zakresu dowodów
✓ oddziaływanie i konsekwencje	co implikuje dane ustalenie - z uwzględnieniem wpływu na budżet UE - i dlaczego jest ono istotne.

⑤ Wnioski i zalecenia

Udzielenie jasnych odpowiedzi na pytania kontrolne

Zasadniczym celem tej części jest udzielenie klarownych odpowiedzi - w formie wniosków - na pytania kontrolne oraz sformułowanie stosownych zaleceń na temat sposobu wprowadzenia ulepszeń. W związku z tym, wnioski sformułowane na podstawie istotnych uwag muszą być przedstawione w odniesieniu do pytań kontrolnych. Wnioski **powinny** raczej zawierać odpowiedzi na postawione pytania niż stanowić proste streszczenie uwag.

Sformułowanie zaleceń w odniesieniu do głównych problemów,

W sprawozdaniu **powinny** zostać ujęte zalecenia zmian, które można by wprowadzić w celu usunięcia stwierdzonych poważnych uchybień, wszędzie tam, gdzie jak wynika z uwag z kontroli, istnieje szansa na istotną poprawę na poziomie działań i osiąganych wyników. Jeżeli działania naprawcze są już w toku, dobrą praktyką jest zasygnalizowanie tego faktu.

zaleceń, które są praktyczne

Zalecenia formułuje się tylko wówczas, gdy w wyniku kontroli wskazano praktyczne środki zaradcze dla wykazanych uchybień. Muszą one wynikać ze stosownego wniosku i muszą też jasno określać, która organizacja jest odpowiedzialna za ich realizację. Zalecenia, stanowiąc wskazówki, co należy zrobić, nie zawierają szczegółowych planów realizacji, które leżą w gestii kierownictwa. Aby zalecenia były konstruktywne, muszą określać zasadnicze elementy wszelkich koniecznych zmian.

i pozytywne

Zalecenia mają szansę odnieść większy skutek wtedy, gdy ich ton i treść są pozytywne, gdy są one ukierunkowane na wyniki (ze wskazaniem oczekiwanego rezultatu), gdy uwzględniają koszty oraz gdy zostały wcześniej przedyskutowane i uzgodnione z jednostką kontrolowaną.

5.4.3 Logika i rozumowanie

① Pytania kontrolne w centrum uwagi

Sprawozdanie oparte na pytaniach,
na które udzielono odpowiedzi

Pytania kontrolne są najważniejszym elementem sprawozdania, gdyż określają one cel kontroli; poza tym na nich opiera się kompozycja tekstu zarówno w części poświęconej uwagom, jak i wnioskowi, które mają dostarczyć odpowiedzi na postawione pytania. Pomagają czytelnikowi zrozumieć kontrolę i jej ustalenia. W sprawozdaniu **powinny** znaleźć się pytania, na które faktycznie udzielono odpowiedzi, tzn. te pytania, co do których sformułowano wnioski, a nie te, które pierwotnie ujęto w ramowym programie kontroli, ale na które nie uzyskano odpowiedzi.

② Korzystanie z przykładów

Przykłady: rzetelne i na temat

Przykłady to skuteczny sposób na zilustrowanie i ożywienie technicznych lub teoretycznych ustaleń – zarówno tych pozytywnych, jak i negatywnych – przez co łatwiej jest laikowi zrozumieć postawione w sprawozdaniu tezy. Jednakże konieczne jest, aby korzystano z nich z umiarem i rozważą, gdyż łatwo mogą one zostać wyjęte z kontekstu przez selektywnego czytelnika. W związku z tym, że przykłady będą poddawane drobiazgowej analizie, **powinny** być one rzetelne, a wnioski z nich płynące winny mieć solidną podstawę w dowodach. Muszą być także klarownie opisane, dotyczyć wyłącznie omawianej kwestii i nie powinny być nazbyt szczegółowe.

③ Ujawnianie w sprawozdaniach Trybunału osób trzecich

Postępować z wielką starannością

Jeśli chodzi o ujawnianie w sprawozdaniach Trybunału osób trzecich, wyrok w sprawie Ismeri²⁵ był następujący: *"Trybunał w pewnych przypadkach może być zmuszony podać nazwy osób trzecich bezpośrednio uwikłanych w poważne nieprawidłowości w funkcjonowaniu instytucji wspólnotowych. Dokonane w takich przypadkach oceny wspomnianych osób mogą stanowić czyn dający podstawy do pociągnięcia Wspólnoty do odpowiedzialności, jeżeli fakty, na których oceny te się opierają, nie zostały przedstawione dokładnie, bądź też zostały niepoprawnie zinterpretowane."* A zatem, aby w wypadkach, kiedy osoby trzecie są albo wymienione wprost w sprawozdaniach Trybunału, albo czytelnik sprawozdania może z łatwością ustalić ich tożsamość, weryfikację faktów i ich interpretację przeprowadzać **należy** ze szczególną starannością.

oraz umożliwić osobom trzecim
zgłoszenie swoich uwag

Należy odnotować, że wymieniana osoba trzecia także ma prawo wypowiedzenia się w sprawie. Wspomniany wyrok stanowi, że *"publikacja sprawozdań Trybunału Obrachunkowego (...) może mieć konsekwencje dla tych osób i dlatego muszą one mieć możliwość zgłoszenia swoich uwag odnośnie do tych spraw poruszanych w takich sprawozdaniach, w których osoby te są wymieniane z imienia, zanim sprawozdania te zostaną ostatecznie sporządzone"*. Kontrolerzy **powinni** zagwarantować osobom trzecim możliwość zgłoszenia swoich uwag przed ostatecznym przyjęciem tekstu sprawozdania.

²⁵

Wyrok Sądu Pierwszej Instancji z dn. 15 czerwca 1999 r. w sprawie T-277/97 *Ismeri Europa przeciwko Trybunałowi Obrachunkowemu*, dotyczącej uwag krytycznych Trybunału pod adresem Ismeri wyrażonych w sprawozdaniu specjalnym nr 1/96 na temat programów MED.

5.4.4 Rodzaje informacji i dane, które należy ująć w sprawozdaniu

Ujmowanie danych w sprawozdaniu wyłącznie wtedy, gdy są one niezbędne do zrozumienia tekstu

Sprawozdanie z kontroli **powinno** zawierać tylko te dane i informacje, które są istotne dla odbiorcy ze względu na zrozumienie kontekstu kontroli i jej wyników. Dane podaje się nie z uwagi na kompletność sprawozdania, ale po to by zilustrować konkretne poruszane zagadnienie. Jeżeli jakieś dane są przedstawiane, wówczas muszą one zostać opisane i przeanalizowane w tekście tak, aby czytelnik wiedział, czemu one służą. Nowoczesne technologie oraz lepiej i w bardziej przejrzysty sposób prowadzona przez Komisję księgowość w znacznym stopniu przyczyniły się do zwiększenia dostępu czytelników do danych. W związku z tym, zamiast zamieszczać szczegółowe dane w samym sprawozdaniu, często wystarczy podać ich źródła (np. adresy stron internetowych).

oraz odniesienie do wydatków budżetowych.

Istotne jest, aby kontrolę umieścić w kontekście informacji na temat wydatków budżetowych (zobowiązania i płatności) oraz zakresu i zasięgu kontroli. Dane nie mogą być nazbyt szczegółowe, muszą być przedstawione w sposób umożliwiający dotarcie do ich źródła (np. nomenklatura budżetowa) i muszą być jak najbardziej aktualne.

5.4.5 Styl

Napisane w dostępnym sposobie,

Ustalenia przedstawione w dobrze napisanym sprawozdaniu na ogół traktuje się poważnie, podczas gdy źle napisane sprawozdanie rozprasza uwagę odbiorcy i może przyczynić się do zakwestionowania przez niego jakości ustaleń. Sprawozdania Trybunału **powinny** być interesujące, łatwe w czytaniu i powinny tworzyć pozytywny wizerunek pracy Trybunału. Chociaż techniczny charakter sprawozdań jest nie do uniknięcia, istnieje szansa, że przeciętny czytelnik będzie bardziej skłonny do dalszej lektury, jeżeli sprawozdanie będzie napisane w sposób przystępny.

spójne,

Spójność jest istotna: sprawozdanie napisane w różnych stylach pod względem podejścia i sposobu wyrażania jest trudne w czytaniu lektury. Zaleca się, aby wyznaczyć jedną osobę odpowiedzialną za zapewnienie spójności tekstu w całym sprawozdaniu, nawet jeśli w procesie pisania poszczególnych części sprawozdania uczestniczą różne osoby.

jednoznaczne,

Styl musi być klarowny i jednoznaczny. Tekst musi być od razu zrozumiały i nie może wymagać interpretacji ze strony czytelnika. W szczególności:

- rozwlekłe akapity zniechęcają czytelnika i dlatego należy ich unikać;
- długie, skomplikowane, wielokrotnie złożone zdania są kłopotliwe w czytaniu i niejasne, a ponadto trudno się je tłumaczyć. Należy, w miarę możliwości, używać krótkich zdań;
- stosowanie orzeczeń w stronie czynnej oraz konkretnych podmiotów sprzyja unikaniu dwuznaczności co do tego, kto co robi;
- zamiast ciągłego tekstu można stosować "czarne kółka" (choć nie należy ich nadużywać) w celu przedstawienia listy zagadnień;
- odpowiednia interpunkcja jest dla czytelnika pomocna i zapobiega nieporozumieniom;
- język sprawozdania powinien być profesjonalny, lecz jednocześnie należy unikać żargonu. Jednakże tekst, aby być zrozumiałym i aby mógł posłużyć jako podstawa działań na szczeblu roboczym, winien pozostać wystarczająco precyzyjny.

i rozstrzygające.

Czytelnik oczekuje, że sprawozdania Trybunału będą rozstrzygające. Postawione tezy powinny być jednoznaczne i nie powinny prowokować pytań, przypuszczeń czy też budzić wątpliwości. Istotne jest, aby twierdzenia miały poparcie w dowodach, a zwroty takie jak "być może" lub "wydaje się" nie były stosowane, chyba że uzupełnione są o wyjaśnienie, dlaczego Trybunał nie jest w stanie sformułować ostatecznego wniosku. Jeżeli postawiona teza stanowi opinię Trybunału, należy ten fakt ujawnić wraz z podaniem podstawy tej opinii. Jeżeli teza pochodzi z innego źródła, np. ze sprawozdania z oceny, trzeba ten fakt wyraźnie odnotować.

5.4.6 Wykorzystywanie informacji pozatekstowych

Udoskonalenie szaty graficznej sprawozdania.

Starannie dobrane schematy, wykresy, dane i zdjęcia mogą poprawić szatę graficzną sprawozdania oraz pomóc czytelnikowi w zrozumieniu ustaleń i ich kontekstu. Pomoc techniczną w zakresie środków graficznych zapewnia Wydział ADAR, a ostatnie sprawozdania, zarówno te przygotowane przez Trybunał, jak i te sporządzane przez krajowe najwyższe organy kontroli, mogą posłużyć jako źródło inspiracji.

① Tabele, schematy i wykresy

Tabele i schematy służą uwypukleniu istotnych tez lub przedstawieniu w prosty sposób skomplikowanych informacji, takich jak relacje natury organizacyjnej czy finansowej.

Prezentacja skomplikowanych informacji

Jeżeli w sprawozdaniu konieczne jest objaśnienie relacji między dwoma lub więcej niż dwoma zmiennymi, najczęściej czyni się to za pomocą wykresów, ukazujących daną relację w sposób wizualny. Wykresy muszą być wyraźnie opisane i nie mogą być przeładowane danymi i zmiennymi. Istotne jest, aby wykresy w ramach tego samego sprawozdania prezentowane były w sposób jednorodny i wzajemnie porównywalny.

② Mapki i zdjęcia

Przyciąga bardziej uwagę i lepiej przemawia do odbiorcy

Sprawozdania mogą stać się dla odbiorcy bardziej przystępne, jeżeli, w stosownych przypadkach, przy ich sporządzaniu wykorzystuje się zdjęcia i mapki. Wprawdzie interesujące ilustracje czy też mapki w przypadku pewnych sprawozdań sprawdzają się bardziej niż w przypadku innych, to jednak wszystkie sprawozdania mogą dzięki wykorzystaniu takich środków zyskać na atrakcyjności i lepiej przemawiać do czytelnika. Z kolei fotografie mogą stanowić wizualny motyw przewijający się przez całe sprawozdanie, można też je wykorzystywać do zilustrowania konkretnych zagadnień.

③ Liczby i procenty

Liczby i procenty muszą być podawane z odpowiednią precyzją w sposób spójny w ramach tego samego zdania czy akapitu. Liczby zaokrąglone z reguły łatwiej się czyta. Szczegółowe wytyczne na ten temat wydaje Wydział ADAR.

5.5 WERYFIKACJA SPRAWOZDANIA

Przegląd dokonany przez
kierownika wydziału/działu,
dyrektora lub członka Trybunału,

Kierownik wydziału/działu, dyrektor i członek sprawozdawca **powinni** wszyscy zweryfikować projekt uwag wstępnych. Oceniają oni, czy sprawozdanie jest napisane w sposób klarowny, rzetelny, wyważony i czy ma poparcie w dowodach; ustalają, czy w sprawozdaniu wiernie przedstawiono wyniki kontroli, a także czy osiągnięte przez jednostkę kontrolowaną wyniki ujęto we właściwym kontekście.

grupę kontroli i Trybunał

Osoby te powinny również stwierdzić, czy jakość przygotowanego projektu pozwala na przedłożenie go grupie kontroli. Zgłoszone przez nich uwagi powinny być obiektywne, a sugestie konstruktywne, aby możliwe było usunięcie wskazanych niedociągnięć w tekście. Grupa kontroli **powinna** następnie dokonać weryfikacji uwag wstępnych. Po zatwierdzeniu przez grupę kontroli, projekt przedkładany jest Trybunałowi.

Załącznik I zawiera pytania najczęściej zadawane podczas weryfikacji projektu uwag wstępnych. Zapewnienie odpowiedniej jakości sprawozdania końcowego wymaga, aby zespół kontrolny przed przedstawieniem projektu sprawozdania udzielił na nie odpowiedzi twierdzących.

5.6 PROCES ZATWIERDZANIA SPRAWOZDANIA

Od czytania sprawozdania w grupie
kontroli do jego ostatecznego
przyjęcia przez Trybunał

Proces zatwierdzania sprawozdania obejmuje okres od pierwszego przedłożenia grupie kontroli projektu uwag wstępnych, poprzez czytania Trybunału i postępowanie kontradiktoryjne z udziałem Komisji aż po ostateczne przyjęcie tekstu sprawozdania przez Trybunał.

Po zatwierdzeniu projektu uwag wstępnych przez Trybunał, dokument ten przesyłany jest do jednostki kontrolowanej i omawiany z nią. Aby zapewnić, w miarę możliwości, wydajność i skuteczność procesu zatwierdzania projektu sprawozdania z udziałem jednostki kontrolowanej, trzeba zadbać o:

- dobrą komunikację podczas kontroli opartą na stosowanej przez Trybunał zasadzie podejmowania działań "bez zaskoczenia" oraz
- terminowe wysyłanie mających rzetelne podstawy w faktach zawiadomień o wstępnych ustaleniach kontroli oraz - w stosownych przypadkach - ich korektę opartą na odpowiedziach jednostki kontrolowanej.

Zgodnie z wymogiem określonym w art. 144 rozporządzenia finansowego (RF) *"Trybunał Obrachunkowy przekazuje zainteresowanej instytucji wszelkie uwagi, których charakter wymaga, jego zdaniem, zamieszczenia ich w sprawozdaniu specjalnym. Uwagi te muszą pozostać poufne. Zainteresowana instytucja w terminie dwóch i pół miesiąca powiadomi Trybunał Obrachunkowy o wszelkich komentarzach, jakie pragnie poczynić względem uwag, o których mowa"*.

z uwzględnieniem postępowania
kontradiktoryjnego

Choć nie jest to określone w RF, okres ten obejmuje to, co zwykle określane jest jako postępowanie kontradiktoryjne, podczas którego organizowane jest spotkanie przedstawicieli danej instytucji i Trybunału. Podstawowym celem tego spotkania jest usunięcie wszelkich rozbieżności dotyczących faktów, niewyjaśnionych na etapie procedury wymiany uwag na temat wstępnych ustaleń kontroli, a następnie wyjaśnienie wszelkich różnic zdań pomiędzy Trybunałem a Komisją (lub inną instytucją) w sprawie interpretacji dowodów. Podczas tego spotkania następuje także ostateczne dopracowanie udzielonych przez instytucję odpowiedzi odnośnie do uwag. Wydział ADAR jest pośrednikiem, który organizuje i prowadzi te spotkania.

oraz spotkania poprzedzające
postępowanie kontradiktoryjne,

W celu zapewnienia sprawnego przebiegu postępowania kontradiktoryjnego, wskazane jest zorganizowanie spotkania wstępnego z udziałem zespołu kontrolnego oraz przedstawicieli jednostki kontrolowanej.

Zmiany do tekstu projektu sprawozdania specjalnego naniesione w wyniku postępowania kontradiktoryjnego powinny być uwidocznione w końcowym projekcie sprawozdania, który przedkładany jest Trybunałowi do czytania wraz z podaniem uzasadnienia głównych zmian, które wprowadzono.

a także procedur określonych w
rozporządzeniu finansowym.

Ten sam artykuł RF stanowi także, że *"Trybunał Obrachunkowy przyjmuje ostateczną wersję sprawozdania specjalnego, o którym mowa, w następnym miesiącu. Sprawozdanie specjalne, wraz z odpowiedziami zainteresowanych instytucji, jest niezwłocznie przekazywane Parlamentowi Europejskiemu i Radzie, które zadecydują, jeżeli to stosowne - wspólnie z Komisją, jakie działania należy podjąć w odpowiedzi. W przypadku podjęcia przez Trybunał Obrachunkowy decyzji o opublikowaniu tych specjalnych sprawozdań w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, do sprawozdań tych zostają załączone odpowiedzi zainteresowanych instytucji."*

Po przyjęciu ostatecznej wersji sprawozdania specjalnego przez Trybunał, przekazywane jest ono do Dyrekcji Tłumaczeń Trybunału, gdzie tłumaczone jest na oficjalne języki.

5.7 DYSTRYBUCJA SPRAWOZDANIA

Sprawozdania specjalne publikowane są w Dzienniku Urzędowym i dystrybuowane zgodnie z obowiązującymi w Trybunale procedurami. Do procedur tych, oprócz wydania "noty informacyjnej" dla prasy, należy umieszczenie sprawozdania na stronie internetowej Trybunału. Członek sprawozdawca zwykle przedstawia sprawozdanie na kolejnym posiedzeniu COCOBU (Komisji Kontroli Budżetowej Parlamentu Europejskiego) i jeśli uzna to za stosowne, zwołuje konferencję prasową.

5.8 DZIAŁANIA PO PRZYJĘCIU SPRAWOZDANIA

5.8.1 Monitorowanie działań podjętych w związku z zaleceniami zawartymi w sprawozdaniu

Ocena i pomiar oddziaływania sprawozdań z kontroli wykonania zadań wydawanych przez Trybunał to konieczny element w ramach cyklu rozliczalności. W odniesieniu do zaleceń sformułowanych w sprawozdaniach specjalnych, jak również tych sformułowanych przez organ udzielający absolutorium, **należy** określić i ocenić podjęte w związku z nimi działania. Co więcej, samo istnienie etapu monitorowania działań podjętych w związku z zaleceniami zawartymi w sprawozdaniu może pozytywnie wpłynąć na skuteczną realizację tych zaleceń przez jednostki kontrolowane.

Monitorowanie działań podjętych w związku z zaleceniami zawartymi w sprawozdaniu służy czterem zasadniczym celom. Są to:

- ✓ zwiększenie skuteczności sprawozdań z kontroli - najważniejszym powodem monitorowania działań podejmowanych w związku z zaleceniami zawartymi w sprawozdaniu z kontroli jest zwiększenie prawdopodobieństwa, że sformułowane zalecenia będą realizowane;
- ✓ wspomaganie organów legislacyjnych i budżetowych (łącznie z organem udzielającym absolutorium) - monitorowanie działań podjętych w związku ze sformułowanymi zaleceniami może stanowić źródło cennych wskazówek dla tych organów przy podejmowaniu przez nie decyzji;
- ✓ ocena wyników pracy Trybunału - wspomniany monitoring stanowi podstawę oceny wyników Trybunału oraz
- ✓ dostarczenie bodźców do nauki i rozwoju - monitorowanie działań może przyczynić się do poszerzenia wiedzy i wypracowania lepszych praktyk.

Monitorowanie działań podjętych w związku z zaleceniami służy wielu celom.

Monitorowanie działań podjętych w związku ze sprawozdaniem specjalnym następuje zazwyczaj dwa lub trzy lata po jego publikacji. Punktem wyjścia mogłyby być regularne sprawozdania na temat działań następnych przedkładane Parlamentowi przez Komisję i inne instytucje. Prace związane z monitorowaniem działań podjętych w związku ze sprawozdaniem nie stanowią pełnej kontroli, ale muszą doprowadzić do ustalenia, jakie kroki zostały podjęte przez jednostkę kontrolowaną w celu poprawy osiąganych wyników i jakie zalecenia zostały przez nią wdrożone. Prace et muszą także pozwolić na dokonanie oceny, czy podjęte działania są wystarczające i odpowiednie, aby usunąć wykryte uchybienia.

Wyniki monitorowania działań podjętych w związku z zaleceniami pokontrolnymi muszą zostać zapisane za pomocą dostępnych narzędzi elektronicznych²⁶, które wykorzystywane są jako jedyny rejestr zaleceń i związanych z nimi działań następnych. Sprawozdanie na temat działań podejmowanych w związku z zaleceniami pokontrolnymi zawarte jest w sprawozdaniu rocznym.

5.8.2 Analiza odbioru sprawozdania z kontroli

Po zakończeniu kontroli wykonania zadań nadarzają się różnorodne okazje uzyskania informacji na temat tego, w jaki sposób sprawozdanie z kontroli zostało przyjęte, np. poprzez obserwowanie reakcji jednostek kontrolowanych i Parlamentu oraz mediów. Ponadto można zwrócić się do ekspertów zewnętrznych o przeanalizowanie sprawozdań z kontroli wykonania zadań lub o wydanie opinii na temat jakości przeprowadzonych prac kontrolnych.

W związku z tym, że większość kontroli wykonania zadań jest okazją do zgłębienia pewnych istotnych zagadnień, cennym przedsięwzięciem zarówno dla kontrolerów bezpośrednio zaangażowanych w prace, jak i dla całego Trybunału, może być dokonanie przez dany zespół kontrolny już po publikacji sprawozdania analizy tego dokumentu i jego oddziaływania, w celu stwierdzenia:

Działania będące narzędziem dydaktycznym.

- ✓ co się sprawdziło i *dlaczego*
- ✓ co się udało *w mniejszym stopniu* i jakie były tego *przyczyny*
- ✓ jakie należy wyciągnąć *wnioski* na przyszłość i jakie powinno być ich ewentualne szersze wykorzystanie w odniesieniu do wszystkich kontroli wykonania zadań

²⁶

Na przykład, narzędzie Issue Track w systemie ASSYST

ZAŁĄCZNIK I - PYTANIA, KTÓRE NALEŻY POSTAWIĆ W RAMACH WERYFIKACJI UWAG WSTĘPNYCH

1. Czy projekt sprawozdania jest klarowny i zwięzły oraz czy zasadnicze tezy jasno wynikają z tekstu i czy są zrozumiałe?

Weryfikacja projektu uwag wstępnych ma na celu sprawdzenie, czy w tekście występują jakieś niedociągnięcia pod względem argumentacji, niewłaściwego języka (np. zastosowanie żargonu) lub niejednorodnego stylu.

Tekst powinien być oparty na logicznym toku rozumowania łączącym pytania kontrolne, uwagi i wnioski, uwypuklającym w klarowny sposób zasadnicze tezy.

2. Czy streszczenie oddaje ton i treść ustaleń ujętych w głównym tekście projektu sprawozdania?

Streszczenie nie powinno być zwykłym powtórzeniem punktów zawartych w głównym tekście sprawozdania. Bez nadmiernej szczegółowości streszczenie powinno zwięźle przedstawiać w klarowny i dostępny sposób treść sprawozdania, a także zasadnicze wnioski i zalecenia.

W celu zapewnienia spójności, weryfikator tekstu powinien zestawić streszczenie z głównym tekstem sprawozdania. Szczególnie ważne jest, aby poprawki naniesione w ostatniej chwili zostały we właściwy sposób odzwierciedlone w streszczeniu.

3. Czy wstęp ułatwia czytelnikowi zrozumienie kontroli?

We wstępie musi zostać przedstawiony kontekst kontroli. Nie powinien on być zbyt rozwlekły i szczegółowy, musi jednak zawierać wystarczającą ilość informacji, która pozwoli odbiorcy w pełni docenić znaczenie ustaleń i wniosków, a w stosownych przypadkach, dotrzeć do źródeł dodatkowych informacji.

4. Czy w zrozumiały sposób przedstawiono zakres kontroli i podejście kontrolne?

Weryfikator powinien sprawdzić, czy część sprawozdania poświęcona zakresowi kontroli i podejściu kontrolnemu opisuje pytania kontrolne, stopień szczegółowości i zasięg prac kontrolnych, a także wszelkie istotne założenia, które poczyniono oraz przeszkody, które wystąpiły podczas realizacji tych prac.

5. Czy uwagi poparte zostały dowodami?

Podczas weryfikacji należy się upewnić, że istnieje ścieżka łącząca ustalenia kontroli ze zgromadzonymi dowodami i zawiadomieniami o wstępnych ustaleniach kontroli. Uwagi powinny być sformułowane w sposób wyważony, bez zbytniego uwypuklania negatywnych aspektów dokonanych ustaleń.

6. Czy we wnioskach zawarto odpowiedzi na postawione pytania i czy odpowiedzi te wynikają w sposób logiczny ze sformułowanych uwag?
Wnioski powinny przede wszystkim zawierać jasne odpowiedzi na postawione pytania kontrolne, a nie stanowić zwykłe streszczenie ustaleń. Powinny być sformułowane w jasny i jednoznaczny sposób. Podczas weryfikacji należy szczególnie zwrócić uwagę na to, czy uwagi mają poparcie w dowodach.
7. Czy zalecenia są oparte na dowodach, czy są klarowne i wnoszą coś nowego?
Zalecenia muszą wynikać z wniosków, przedstawiać rozwiązania pozwalające na usunięcie wskazanych w sprawozdaniu poważnych uchybień; konieczne jest także, aby wdrożenie tych zaleceń mogło być efektywne kosztowo. W kontekście zasady podejmowania działań "bez zaskoczenia" i w celu ułatwienia przeprowadzenia korzystnych zmian, często pomocne może być ustalenie, czy proponowane zalecenia będą dobrze przyjęte przez jednostkę kontrolowaną. Ponadto weryfikator powinien być w stanie powiązać poszczególne zalecenia z odpowiednimi wnioskami.
8. Czy sprawozdanie będzie zrozumiałe dla zwykłego czytelnika?
Wydział ADAR oraz Dyrekcja Tłumaczeń mogą przedstawić niezależny punkt widzenia na temat projektu sprawozdania. Ewentualnie, jeśli podczas etapu badań kontrolnych zasięgnięto opinii grup odbiorców (np. w formie zogniskowanych wywiadów grupowych), wyniki tych konsultacji mogą pozwolić zapoznać się z reakcjami, z jakimi sprawozdanie się spotyka, jednakże konieczne jest przy tym zachowanie dyskrecji.
9. Czy w projekcie sprawozdania umiejętnie wykorzystano środki graficzne i załączniki?
Weryfikator tekstu powinien sprawdzić, czy zastosowane wykresy i schematy są odpowiednie. Analogicznie, należy upewnić się, czy konieczne informacje szczegółowe umieszczono w załącznikach zamiast przeładowywać główny tekst sprawozdania nadmierną ilością szczegółów.
10. Czy opracowano materiały pomocnicze?
Podczas weryfikacji należy upewnić się, czy materiały pomocnicze na poparcie głównego tekstu są kompletne i spełniają kryteria właściwej jakości. Materiały takie mogą obejmować glosariusz terminów, bibliografię oraz analizy przypadku.



PODRĘCZNIK KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

SPIS TREŚCI

PREZENTACJA	1
WPROWADZENIE	2
ROZDZIAŁ 1: RAMY KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ PROWADZONYCH PRZEZ EUROPEJSKI TRYBUNAŁ OBRACHUNKOWY	7
1.1 WSTĘP	8
1.2 KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ I NALEŻYTE ZARZĄDZANIE FINANSAMI W UNII EUROPEJSKIEJ	8
1.2.1 Kontrola wykonania zadań	8
1.2.2 Należyte zarządzanie finansami: Traktat i rozporządzenie finansowe	8
1.2.3 Metody zarządzania stosowane do wykonania budżetu	9
1.2.4 System kontroli wewnętrznej służący zapewnieniu należytego zarządzania finansami	10
1.2.5 Związek między kontrolą wykonania zadań a kontrolą finansową	11
1.2.6 Związek między kontrolą wykonania zadań a oceną	12
1.3 MANDAT I CELE TRYBUNAŁU W ZAKRESIE KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ	13
1.3.1 Zobowiązania prawne Trybunału	13
1.3.2 Cele Trybunału Obrachunkowego	13
ROZDZIAŁ 2: PODEJŚCIE DO KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ ORAZ ZASADA OSZCZĘDNOŚCI, WYDAJNOŚCI I SKUTECZNOŚCI	14
2.1 WSTĘP	15
2.2 PODEJŚCIE KONTROLNE SKONCENTROWANE NA OSIĄGNIĘTYCH WYNIKACH	15
2.2.1 Bezpośrednie badanie wykonania zadań	15
2.2.2 Badanie systemów kontroli	16
2.3 JAK STOSOWAĆ ZASADĘ OSZCZĘDNOŚCI, WYDAJNOŚCI I SKUTECZNOŚCI	16
2.3.1 Zastosowanie modeli logicznych w kontrolach wykonania zadań	16
2.3.2 Zastosowanie pojęć	18
① OSZCZĘDNOŚĆ	19
② WYDAJNOŚĆ	21
③ SKUTECZNOŚĆ	23
2.4 PODSTAWOWE CECHY DOBRYCH KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ	25
2.4.1 Stosowanie rzetelnego osądu podczas całego procesu kontroli	25
2.4.2 Odpowiednia metodyka, łącząca różne metody, aby umożliwić uchwycenie różnorodnych danych	26
2.4.3 Zestaw pytań kontrolnych, na które kontrola może udzielić odpowiedzi	26
2.4.4 Analiza ryzyka w zakresie sporządzania sprawozdania z kontroli i odpowiednie zarządzanie tym ryzykiem	27
2.4.5 Zastosowanie narzędzi umożliwiających pomyślną realizację kontroli	27
2.4.6 Wystarczające, stosowne i wiarygodne dowody na poparcie ustaleń kontroli	28
2.4.7 Uwzględnienie struktury sprawozdania końcowego już od etapu planowania	28
2.4.8 Uzgodnienie z jednostką kontrolowaną zasady przejrzystości, polegającej na podejmowaniu działań "bez zaskoczenia"	28
ROZDZIAŁ 3: PLANOWANIE KONTROLI	29
3.1 WSTĘP	30
3.2 ANALIZA PRZEDKONTROLNA	32
3.2.1 Cel analizy przedkontrolnej	32
3.2.2 Zakres analizy przedkontrolnej	32
3.2.3 Zdobywanie aktualnej wiedzy na temat obszaru kontroli	34
① Określenie celów i modelu logicznego interwencji oraz odpowiednich wskaźników	34
② Określenie zasobów udostępnionych do celów interwencji	35
③ Określenie zakresu obowiązków poszczególnych podmiotów	35

④ Wskazanie kluczowych procesów zarządzania i kontroli, w tym systemów informatycznych	35
⑤ Określenie potrzeb informacyjnych do celów zarządzania i kontroli	35
⑥ Określenie ryzyka dla należytego zarządzania finansami	36
3.2.4 Opracowanie zarysu kontroli	37
① Uwzględnienie poprzednich kontroli i ocen	37
② Rozważenie potencjalnych pytań kontrolnych, kryteriów, dowodów, metodyki, zakresu i oddziaływania kontroli	37
③ Rozważenie harmonogramu prac i zasobów, które zostaną wykorzystane do przeprowadzenia proponowanej kontroli	37
3.2.5 Ustalenie, czy kontrola jest realistyczna, wykonalna i potencjalnie przydatna	38
3.3 RAMOWY PROGRAM KONTROLI	39
3.3.1 Cele i treść ramowego programu kontroli	39
① Określenie pytań kontrolnych	41
② Ustalenie zakresu kontroli	44
③ Ustalenie kryteriów kontroli, które zostaną wykorzystane	44
④ Wskazanie niezbędnych dowodów kontroli i ich źródeł	45
⑤ Określenie metodyki kontroli, która zostanie zastosowana	45
⑥ Rozważenie potencjalnych uwag i zaleceń, jakie mogą wynikać z kontroli oraz jej oddziaływania	46
⑦ Określenie harmonogramu, zasobów i ustaleń związanych z kontrolą jakości	46
⑧ Kontakty z jednostką kontrolowaną	47
3.3.2 Sporządzenie ramowego programu kontroli	48
ZAŁĄCZNIK I: PYTANIA, KTÓRE NALEŻY ZADAĆ PRZED ZATWIERDZENIEM RAMOWEGO PROGRAMU KONTROLI	49
ZAŁĄCZNIK II: TREŚĆ RAMOWEGO PROGRAMU KONTROLI	50
ZAŁĄCZNIK III: PLAN GROMADZENIA DOWODÓW KONTROLI	53
ZAŁĄCZNIK IV: ZARYS PROGRAMU KONTROLI	54
ROZDZIAŁ 4: ETAP BADAŃ	55
4.1 WSTĘP	56
4.2 DOSTARCZANIE WYSTARCZAJĄCYCH, STOSOWNYCH I WIARYGODNYCH DOWODÓW KONTROLI	58
4.2.1 Cel i podejście do etapu badań	58
4.2.2 Charakter dowodów wykorzystywanych podczas kontroli wykonania zadań	58
4.2.3 Dowody: wystarczające, stosowne i wiarygodne	59
4.2.4 Źródła dowodów	61
4.2.5 Rodzaje dowodów	62
4.3 GROMADZENIE I ANALIZOWANIE DANYCH	63
4.3.1 Cel i podejście do gromadzenia i analizowania danych	63
4.3.2 Proces gromadzenia danych	63
4.3.3 Korzystanie z ustaleń innych osób	64
4.3.4 Gromadzenie danych a etyka	64
4.3.5 Potencjalne nadużycia finansowe i nieprawidłowości	64
4.3.6 Analiza danych	65
4.4 FORMUŁOWANIE ZASADNYCH USTALEŃ KONTROLI	65
4.4.1 Potrzeba rzetelnych podstaw	65
4.4.2 Spisywanie ustaleń kontroli	66
4.5 PRZEKAZYWANIE USTALEŃ KONTROLI W ZAWIADOMIENIU O WSTĘPNYCH USTALENIACH KONTROLI	66
4.6 DOKUMENTACJA KONTROLI	67
4.6.1 Cel i podejście	67
4.6.2 Zaopatrywanie dokumentacji kontroli w odsyłacze	68
4.7 KIEROWANIE KONTROLĄ I USTALENIA ZWIĄZANE Z KONTROLĄ JAKOŚCI	69
4.7.1 Kierowanie kontrolą, w tym nadzór i ocena	69
4.7.2 Kontrola jakości	69
ZAŁĄCZNIK I - PYTANIA, NA KTÓRE NALEŻY ODPOWIEDZIEĆ PRZED PRZYSTĄPIENIEM DO SPISYWANIA UWAG WSTĘPNYCH	70
ZAŁĄCZNIK II - GROMADZENIE DANYCH I METODY ANALIZY	71
ROZDZIAŁ 5: ETAP SPRAWOZDAWCZOŚCI	72
5.1 WSTĘP	73
5.2 JAKOŚĆ SPRAWOZDANIA	75
5.3 PLANOWANIE SPRAWOZDANIA	77
5.3.1 Wzgląd na odbiorców	77
5.3.2 Podejście do planowania sprawozdania	77
5.3.3 Przygotowanie wstępnego planu	78
5.4 PISANIE SPRAWOZDANIA	79
5.4.1 Podejście do pisania sprawozdania	79

5.4.2 Struktura i układ tekstu	79
① Streszczenie	80
② Wstęp	80
③ Zakres kontroli i podejście kontrolne	81
④ Uwagi	81
⑤ Wnioski i zalecenia	82
5.4.3 Logika i rozumowanie	83
① Pytania kontrolne w centrum uwagi	83
② Korzystanie z przykładów	83
③ Ujawnianie w sprawozdaniach Trybunału osób trzecich	83
5.4.4 Rodzaje informacji i dane, które należy ująć w sprawozdaniu	84
5.4.5 Styl	84
5.4.6 Wykorzystywanie informacji pozatekstowych	85
① Tabele, schematy i wykresy	85
② Mapki i zdjęcia	86
③ Liczby i procenty	86
5.5 WERYFIKACJA SPRAWOZDANIA	87
5.6 PROCES ZATWIERDZANIA SPRAWOZDANIA	87
5.7 DYSTRYBUCJA SPRAWOZDANIA	89
5.8 DZIAŁANIA PO PRZYJĘCIU SPRAWOZDANIA	89
5.8.1 Monitorowanie działań podjętych w związku z zaleceniami zawartymi w sprawozdaniu	89
5.8.2 Analiza odbioru sprawozdania z kontroli	90
ZAŁĄCZNIK I - PYTANIA, KTÓRE NALEŻY POSTAWIĆ W RAMACH WERYFIKACJI UWAG WSTĘPNYCH	91
SPIS TREŚCI	93