

ISSAI 3000

Najwyższa Izba Kontroli

**Standardy i wytyczne  
kontroli wykonania zadań  
na podstawie  
standardów kontroli  
INTOSAI i praktyki**

INTOSAI





# Najwyższa Izba Kontroli

## Standardy i wytyczne kontroli wykonania zadań na podstawie standardów kontroli INTOSAI i praktyki

# ISSAI 3000

**INTOSAI**



Tytuł oryginału:  
**Standards and guidelines for performance  
auditing based on INTOSAI's Auditing Standards  
and practical experience**

Wydane za zgodą INTOSAI  
przez Departament Strategii Kontrolnej



*Szanowni Państwo!*

*W ramach sprawowania prezydencji EUROSAI NIK aktywnie włączyła się w upowszechnianie na forum europejskim międzynarodowych standardów Najwyższych Organów Kontroli oraz wytycznych ich stosowania, opracowywanych i wydawanych w ramach INTOSAI. Pierwsze z serii tłumaczeń zatwierdzonych standardów i wytycznych INTOSAI, które Państwu przekazujemy, jest wyrazem tych działań.*

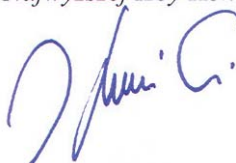
*W ostatnich latach INTOSAI podejmuje aktywne działania promujące wysoką jakość kontroli państwowej. Ustanowiona w 2004 roku Komisja ds. Standardów Zawodowych INTOSAI (PSC) określiła całościowe ramy standardów kontroli państwowej, nazwane Międzynarodowymi Standardami Najwyższych Organów Kontroli (International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI), zbudowane na czterech poziomach:*

- Pierwszy (ISSAI 1) – fundamentalne zasady funkcjonowania NOK (Deklaracja z Limy, 1977)*
- Drugi (ISSAI 2) – warunki konieczne dla właściwego funkcjonowania NOK, odnoszące się do zagadnień niezależności, przejrzystości, etyki i kontroli jakości*
- Trzeci (ISSAI 3) – standardy kontroli INTOSAI (1991)*
- Czwarty (ISSAI 4) – szczegółowe wytyczne, pokazujące, w jaki sposób ogólne standardy kontroli przekładać na praktykę, z uwzględnieniem różnych rodzajów kontroli – finansowych (ISSAI 1000-2999), wykonania zadań (ISSAI 3000-3999) oraz zgodności z prawem (ISSAI 4000-4999).*

*Ramy te są obecnie stopniowo wypełniane treścią, a zatwierdzone wytyczne oraz projekty nowych dokumentów prezentowane są na stronie internetowej ([www.issai.org](http://www.issai.org)). Standardy i wytyczne INTOSAI, opracowywane w oparciu o najlepsze doświadczenia NOK, we współpracy z audytorami sektora prywatnego, wyznaczają najwyższy poziom jakościowy prowadzenia działalności kontrolnej.*

*Tłumaczenie wytycznych INTOSAI na język polski rozpoczęliśmy od rozdziału poświęconego kontroli wykonania zadań (ISSAI 3000). Wynika to z faktu, że prowadzenie tego rodzaju kontroli wymaga od NOK szczególnego wysiłku. Kontrole wykonania zadań dotyczyć mogą bowiem zróżnicowanych zagadnień, których ocena z punktu widzenia zasad należytego zarządzania finansami wymaga stosowania specjalnego, bardziej innowacyjnego i elastycznego podejścia na wszystkich etapach kontroli. W najbliższej przyszłości, w związku z konstruowaniem budżetu państwa w układzie zadaniowym, jak również ze względu na oczekiwania obywateli, kontrole wykonania zadań będą nabierały coraz większego znaczenia. Stąd istotne jest, aby wykonywać je na najwyższym poziomie i z wykorzystaniem najlepszych doświadczeń innych NOK.*

*Jacek Jeziarski  
Prezes Najwyższej Izby Kontroli*





## WSTĘP

*Podczas konferencji Międzynarodowego Kongresu Najwyższych Organów Kontroli (ang. INCOSAI) w Montevideo (1998) uzgodniono, że należy opracować wytyczne stosowania standardów kontroli Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI). Ich przygotowaniem w porozumieniu z innymi komisjami stałymi i grupami roboczymi miała się zająć Komisja ds. Standardów Kontroli INTOSAI (ang. ASC).*

*Standardy te skupiają się głównie na kontroli finansowej, ale dotyczą także kontroli wykonania zadań. Wiele najwyższych organów kontroli podkreślało potrzebę opracowania specjalnych wytycznych odnoszących się do kontroli wykonania zadań, która ma inny charakter niż kontrola finansowa. Dlatego też postulat ten uznano za rozsądny.*

*Pierwsze rozmowy w tej sprawie prowadzone były podczas posiedzenia Komisji w Londynie (2000), a po posiedzeniu w Lizbonie (2002) materiał roboczy został rozesłany do zaopiniowania członkom Komisji. Podjęte wówczas prace wspierała Rada Zarządzająca i kongres INCOSAI w Seulu (2001).*

*W trakcie posiedzenia Komisji w Sztokholmie (2002) podjęto decyzję o rozesłaniu projektu standardów do wszystkich członków INTOSAI w celu zaopiniowania. Opracowano projekt końcowy, który następnie uzyskał akceptację Komisji podczas posiedzenia w Bratysławie (2003). Rada Zarządzająca, informowana na bieżąco o postępach prac, zatwierdzała prezentowane plany robocze.*

*Niniejsze wytyczne wdrażania kontroli wykonania zadań powstały dzięki wspólnemu wysiłkowi członków Komisji ds. Standardów Kontroli INTOSAI, w skład której wchodzi najwyższe organy kontroli z następujących państw:*

Antigua i Barbuda	Dania	Kostaryka	Stany Zjednoczone
Arabia Saudyjska	Egipt	Litwa	Szwecja (Przewodniczący)
Argentyna	Filipiny	Namibia	Tonga
Australia	Indie	Norwegia	Tunezja
Austria	Japonia	Portugalia	Ukraina
Azerbejdżan	Kamerun	Samoa	Urugwaj
Brazylia	Kanada	Słowacja	Wielka Brytania

*Chciałbym wyrazić szczególne podziękowania za wkład w korektę różnych wersji językowych dokumentu NOK\* z Wielkiej Brytanii (w j. angielskim), Kanady (w j. francuskim), Austrii (w j. niemieckim), Arabii Saudyjskiej (w j. arabskim) i Stanów Zjednoczonych (w j. hiszpańskim).*

*Cieszę się, że dane mi jest przedstawić dokument, który stanowi ważny krok w procesie poprawy jakości kontroli wykonania zadań wśród kontrolerów sektora publicznego. Powinien on być traktowany jako podstawa do dalszych prac i uaktualnień w miarę zdobywania nowych doświadczeń. Dokument ten nie ma charakteru normatywnego ani nie jest podręcznikiem, lecz zbiorem wskazówek i informacji o znaczeniu praktycznym, uwzględniających specyficzne przesłanki i cechy kontroli wykonania zadań. Choć niniejsze wytyczne odzwierciedlają najlepsze z obecnie stosowanych praktyk, nie wszyscy członkowie INTOSAI będą mogli je w pełni wykorzystać ze względu na zróżnicowane tradycje i ograniczenia prawne obowiązujące w ich krajach. Wybór najbardziej odpowiednich sposobów ich wykorzystania należy zatem do poszczególnych członków.*

*Celem niniejszego dokumentu jest:*

- *Przedstawienie charakterystyki i zasad kontroli wykonania zadań.*
- *Pomoc kontrolerom wykonania zadań w wydajnym i skutecznym prowadzeniu kontroli wykonania zadań.*
- *Przedstawienie zasad dobrej praktyki kontroli wykonania zadań.*
- *Ustanowienie ram doskonalenia metodologii kontroli wykonania zadań oraz rozwoju zawodowego.*

*W imieniu Komisji ds. Standardów Kontroli chciałbym podziękować wszystkim Komisjom i członkom INTOSAI za ich poświęcenie i współpracę podczas realizacji niniejszego projektu. Pragnę również podziękować moim kolegom z Komisji za ich nieustanne wsparcie i zaangażowanie w realizację projektu.*

*Sztokholm, lipiec 2004 r.*

*Kjell Larsson*

*Audytor generalny Szwedzkiego Urzędu Kontroli Państwowej  
Przewodniczący Komisji ds. Standardów Kontroli INTOSAI*

---

\* W całym dokumencie skrót NOK oznacza „najwyższy organ kontroli” (przyp. tłum.).



## WPROWADZENIE

Kontrolerzy wykonania zadań stykają się w swej pracy nie tylko z materią bardzo zróżnicowaną, ale często także z niejednoznacznościami. Wymaga się od nich umiejętności w zakresie analizowania działań i praktyki zarządzania. Niekiedy stają przed koniecznością zapoznania się z różnorodnymi warunkami organizacyjnymi i tematyką. Muszą posiadać zdolność logicznego i wyczerpującego opisywania skomplikowanych zagadnień. Przedstawione wytyczne mogą stanowić pewną pomoc w tym zakresie, kontrolerzy powinni jednak rozwijać umiejętności w tej dziedzinie w dużym stopniu samodzielnie, za pomocą innych środków.

Wytyczne są zgodne ze standardami kontroli INTOSAI i opierają się na ogólnie przyjętych zasadach kontroli wykonania zadań wypracowanych na podstawie doświadczeń członków INTOSAI<sup>1</sup>. Opracowując wytyczne wykonawcze oparte na zebranych doświadczeniach, zbadano standardy i wytyczne obowiązujące w wielu najwyższych organach kontroli (NOK) od lat przeprowadzających kontrole wykonania zadań. Ich doświadczenie w zakresie kontroli wykonania zadań i stosowania standardów kontroli stanowi źródło dodatkowych, cennych informacji, zwłaszcza w odniesieniu do praktycznej interpretacji standardów kontroli.

Niemożliwe jest opracowanie wytycznych, które miałyby zastosowanie do wszystkich rodzajów kontroli wykonania zadań, ponieważ porównanie praktyk dotyczących takich kontroli w poszczególnych krajach wskazuje na znaczne zróżnicowanie uprawnień, sposobów organizacji i przyjętych metod. Wytyczne kontroli wykonania zadań nie są w stanie objąć wszystkich możliwych podejść, metod i technik, ponieważ w praktyce mogłoby się to równać uwzględnieniu całego zakresu nauk społecznych. Ponadto kontrole wykonania zadań dotyczą szerokiego wachlarza tematów i punktów widzenia odnoszących się do całego sektora publicznego, co uniemożliwia opracowanie szczegółowych standardów i procedur, które dałoby się zastosować z równym powodzeniem w każdej sytuacji. W dziedzinie kontroli wykonania zadań nie ma możliwości opracowania podręcznika w rodzaju „książki kucharskiej”- zbioru uniwersalnych przepisów gwarantujących dobre wyniki.

Co za tym idzie, dla niektórych NOK przydatność tego rodzaju wytycznych będzie ograniczona. Można je np. uznać za zbyt ambitne dla kontrolerów z niewielkim doświadczeniem lub nie mających doświadczenia w zakresie projektów kontroli

---

<sup>1</sup> Wytyczne zostały przygotowane przez dyrektora audytu Tony'ego Angleryda (Szwecja), ale w ich opracowaniu pomagało wielu członków INTOSAI. Przystudowano standardy kontroli wykonania zadań przedstawione przez członków i regionalne grupy robocze. Należy w szczególności wymienić *Wytyczne kontroli wykonania zadań (Performance Auditing Guidelines)* zatwierdzone na VIII Zgromadzeniu ASOSAI w październiku 2000 r.

wykonania zadań i ocen programów. Jak stwierdzono w ust. 1.0.6 standardów kontroli: „Najwyższy organ kontroli powinien kierować się własnym rozeznanieniem w rozmaitych sytuacjach, jakie powstają w trakcie kontroli finansów publicznych”. Ponadto w ust. 1.0.13 stwierdza się: „Ze względu na podejście i strukturę niektórych najwyższych organów kontroli, nie wszystkie standardy kontroli mają zastosowanie do ich działalności. Na przykład kolegialny i sądowy charakter przeglądów dokonywanych przez trybunały obrachunkowe sprawia, że w niektórych aspektach czynności te zasadniczo różnią się od kontroli finansowych i kontroli wykonania zadań prowadzonych przez najwyższe organy kontroli, które są zorganizowane według systemu hierarchicznego i kierowane przez audytora generalnego lub kontrolera generalnego”. Oznacza to, że NOK sam powinien zdecydować, w jaki sposób i w jakim zakresie należy wykorzystać te wytyczne we własnej praktyce kontrolnej i pracach przygotowawczych<sup>2</sup>.

Powyższych stwierdzeń nie należy uznawać za argument przeciwko jakiegokolwiek standaryzacji czy jakimkolwiek wytycznym, jednak standaryzacja w przypadku kontroli wykonania zadań jest przeważnie kwestią tego, co robić, a nie jak to robić. Na przykład podczas opracowywania kształtu zadania należałoby oczekiwać, że kontrolerzy rozpatrzą określone sprawy i aspekty. Decyzja, w jaki sposób to zrobią, musi zostać podjęta indywidualnie dla konkretnego przypadku i z uwzględnieniem faktu, że metody i techniki muszą być stosowane z należytą rozwagą, jakiej powszechnie oczekuje się w naukach społecznych i podczas przeprowadzania kontroli.

Niniejszy dokument odzwierciedla doświadczenia NOK o długich tradycjach i dobrze ugruntowanych standardach kontroli wykonania zadań. Dotyczy kontroli wykonania zadań przeprowadzanej jako oddzielne badania lub dochodzenia, tj. kontroli wykonania zadań rozumianej jako odrębna działalność zawodowa wymagająca specjalistycznych umiejętności, odrębnych standardów, szczególnego planowania, szczególnego rodzaju sprawozdań itd.<sup>3</sup>. Co za tym idzie, niniejszy dokument skierowany jest głównie do NOK, które przeprowadzają – lub planują przeprowadzanie – tego rodzaju kontroli wykonania zadań<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> W niniejszym dokumencie odwołania do różnych ustępów standardów kontroli (2001) oznaczane są w skrócie „SK”, po czym następują numery odpowiednich ustępów. Odwołania te są zapisywane kursywą. Określenie „kontrola prawidłowości (finansowa)” zostało skrócone do „kontrola finansowa”.

<sup>3</sup> Niniejszy dokument zawiera wskazówki ogólne. Ponieważ kontrole wykonania zadań przeprowadzane są w poszczególnych krajach w bardzo odmienny sposób, za praktyczne uznano, aby stopień normatywności i szczegółowości wytycznych był mniejszy niż się zwykle przyjmuje.

<sup>4</sup> Tylko w pewnym stopniu omówiono np. zadania związane ze stałym monitoringiem opierającym się na pojęciu tzw. wskaźników wykonania zadania. Nie pominięto jednak niestandardowych (dogłębnych) badań dotyczących np. tego, czy systemy pomiaru wykonania zadań w ramach programów publicznych są skuteczne i uzasadnione (zobacz rozdział 1.7.).

Niniejsze wytyczne składają się z pięciu głównych części:

- w *części 1* przedstawiono podstawowe zagadnienia kontroli wykonania zadań,
- w *części 2* określono stosowanie zasad kontroli w odniesieniu do kontroli wykonania zadań,
- w *części 3* przedstawiono standardy i wytyczne planowania kontroli wykonania zadań,
- w *części 4* przedstawiono standardy i wytyczne przeprowadzania kontroli wykonania zadań,
- w *części 5* przedstawiono standardy i wytyczne przedstawiania wyników kontroli.

W *załącznikach* znalazły się dalsze informacje na temat sposobu planowania i przeprowadzania kontroli wykonania zadań. Zawierają one również informacje na temat kontroli wykonania zadań w odniesieniu do technologii informatycznych (IT) i przeprowadzania kontroli wykonania zadań z perspektywy zagadnień ochrony środowiska. Ponadto przedstawiono ramy podejść wspartych systemowo, odnoszących się do kontroli wykonania zadań.

# CZĘŚĆ 1.

## CO TO JEST KONTROLA WYKONANIA ZADAŃ?

### 1.1. Co to jest według INTOSAI kontrola wykonania zadań?

W standardach kontroli INTOSAI (*SK 1.0.38. I 1.0.40.*) stwierdza się:

„Pełen zakres kontroli w sektorze publicznym obejmuje kontrolę prawidłowości oraz kontrolę wykonania zadań” oraz „Kontrola wykonania zadań odnosi się do kontroli oszczędności, wydajności i skuteczności, i obejmuje:

(a) kontrolę oszczędności działalności administracyjnej zgodnie z rozsądnymi zasadami i praktyką administracji lub działalności i praktyki gospodarczej;

(b) kontrolę wydajności wykorzystania zasobów ludzkich, finansowych i innych, łącznie ze zbadaniem systemów informatycznych, wskaźników wykonania zadań oraz systemów monitorowania, a także procedur stosowanych przez kontrolowane jednostki w celu usunięcia wykrytych niedociągnięć;

(c) kontrolę skuteczności działania w odniesieniu do realizacji celów kontrolowanej jednostki, jak również kontrolę faktycznych skutków działalności w porównaniu do skutków zamierzonych”.

Kontrola wykonania zadań opiera się na decyzjach podjętych przez ustawodawcę lub celach przez niego wyznaczonych i może być prowadzona w całym sektorze publicznym.

**Kontrola wykonania zadań to niezależne badanie wydajności i skuteczności projektów, programów i instytucji publicznych, przeprowadzone z należyтым uwzględnieniem oszczędności i mające na celu ich poprawę.**

### 1.2. Na czy polega specyfika kontroli wykonania zadań?

Jak stwierdzono w standardach kontroli, kontrola wykonania zadań nie podlega zbyt konkretnym wymaganiom i oczekiwaniom. Podczas gdy w trakcie kontroli finansowej na ogół stosuje się stosunkowo sztywne standardy, kontrola wykonania zadań zakłada bardziej elastyczny wybór tematyki, obiektów kontroli, metod i opinii. Kontrola wykonania zadań nie jest zwykłą kontrolą wykorzystującą sformalizo-

wane opinie i nie wywodzi się od rewizji finansowej przeprowadzanej w sektorze prywatnym. Jest to niezależne badanie przeprowadzane jednorazowo. Z natury jest szeroko zakrojone i otwarte na osądy i interpretacje. Podczas jego przeprowadzania konieczne jest korzystanie z szeregu zróżnicowanych metod badawczych i metod oceny opartych na wiedzy innego rodzaju niż tradycyjnie rozumiane kontrole. Kontroli tej nie przeprowadza się na podstawie listy kontrolnej. Szczególny charakter kontroli wykonania zadań wynika ze zróżnicowania i złożoności pytań zadawanych w trakcie jej trwania. W ramach swoich uprawnień kontrola wykonania zadań musi umożliwiać swobodne badanie wszelkich działań w sektorze publicznym pod różnym kątem (*SK 4.0.4., 4.0.21.-23. I 2.2.16.*).

Charakter kontroli wykonania zadań nie może oczywiście stanowić argumentu podważającego współpracę obu rodzajów kontroli.

**Kontrola wykonania zadań nie wywodzi się z form kontroli właściwych dla sektora prywatnego. Zrodziła się z potrzeby istnienia przeprowadzanej jednorazowo, niezależnej, szeroko zakrojonej analizy oszczędności, wydajności i skuteczności programów i instytucji publicznych.**

### **1.3. Jakie przesłanki leżą u podstaw przeprowadzania kontroli wykonania zadań?**

Rozliczalność publiczna oznacza, że osoby nadzorujące realizację programów publicznych lub kierujące ministerstwem są odpowiedzialne za ich wydajne i skuteczne funkcjonowanie. Rozliczalność zakłada publiczny wgląd w działania realizowane w ramach programu lub ministerstwa. Kontrola wykonania zadań stanowi dla podatników, finansistów, władzy ustawodawczej i wykonawczej, zwykłych obywateli oraz mediów sposób „sprawowania kontroli” i zaznajamiania się z realizacją i rezultatami różnych działań publicznych. Kontrola wykonania zadań odpowiada także na pytania takie, jak: czy wyniki działań są satysfakcjonujące w stosunku do zainwestowanych w ich realizację środków oraz czy można byłoby zainwestowane pieniądze wydać lepiej lub rozsądniej? Kryterium dobrego gospodarowania zakłada, że kontroli poddawane są wszystkie usługi (lub programy) publiczne.

Zgodność z prawem i zaufanie stanowią niezbędne wartości wszystkich przedsięwzięć publicznych, a kontrola wykonania zadań poprzez dostarczenie publicznie dostępnych i wiarygodnych informacji co do oszczędności, wydajności i skuteczności programów publicznych może się przyczynić do umocnienia tych wartości. Sprzyja temu fakt, że kontrola wykonania zadań jest niezależna od kontrolowanych ministerstw. Pozwala to uzyskać niezależny i wiarygodny obraz wykonania zadań

w ramach kontrolowanych programów lub podmiotów. Kontrola wykonania zadań nie odzwierciedla niczyich interesów i jest wolna od wszelkich zależności, o charakterze finansowym czy innym, „wobec kontrolowanych podmiotów”. Przedstawiając niezależne opinie, kontrola wykonania zadań może także stanowić podstawę podejmowania decyzji dotyczących przyszłych inwestycji i działań. Istotą tego instrumentu – dostarczania bodźców do zmian poprzez przeprowadzanie niezależnych analiz i dokonywanie ocen wykonania zadań w sektorze publicznym – są wiedza i wiarygodność informacji. W szybko zmieniającym się i skomplikowanym świecie, w warunkach ograniczonych zasobów i istnienia wielu niewiadomych, zachodzi konieczność prowadzenia kontroli wykonania zadań.

#### **U podstaw kontroli wykonania zadań leżą pewne przesłanki:**

- **Po pierwsze, zakłada się, że ocena oszczędności, wydajności i skuteczności wszystkich działań publicznych jest ważna, i z tego względu konieczna jest kontrola, podczas której zagadnienia te zostaną zbadane i ocenione. Kontrola taka może się przyczynić do lepszego wykorzystania środków publicznych, podniesienia jakości usług publicznych oraz polepszenia rozliczalności publicznej i sposobu zarządzania.**
- **Po drugie, ważne jest uzyskanie wiarygodnych i niezależnych informacji. Potrzebny jest uważny badacz, który, reprezentując interes publiczny, ma możliwość niezależnego myślenia i działania w celu przedstawienia i prześledzenia bieżącej sytuacji.**

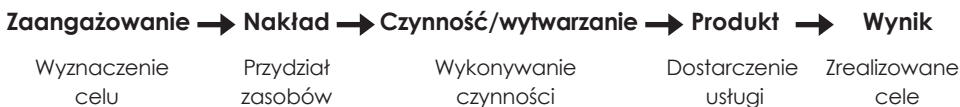
**Wreszcie istotne jest ogólne rozeznanie i głębsza znajomość działań publicznych oraz wpływ na wykonywanie tych działań i ich poprawę. Potrzebny jest kompetentny badacz, który wypełni to zadanie, będzie stwarzał bodźce do uczenia się, dokonywania zmian i poprawy warunków podejmowania decyzji.**

#### **1.4. Jakie podstawowe pytania zadaje się podczas kontroli wykonania zadań?**

Wszelkie programy i przedsięwzięcia publiczne (oraz większość procesów przez nie generowanych) mogą, przynajmniej teoretycznie, być analizowane za pomocą formuł opisujących sposób przechodzenia od jednej pozycji do kolejnej poprzez stosowanie pewnych środków w celu osiągnięcia określonych celów. W ramach kontroli wykonania zadań często uzyskuje się to, próbując odpowiedzieć na dwa podstawowe pytania:

- Czy zadania są wykonywane we właściwy sposób?
- Czy wykonywane są właściwe zadania?
- Pierwsze pytanie odnosi się przede wszystkim do „realizatora” i dotyczy tego, czy decyzje strategiczne są wprowadzane w życie we właściwy sposób. Pytanie to zwykle wiąże się z perspektywą prawną, tzn. kontroler chce się dowiedzieć, czy organ wykonawczy przestrzega prawa i stosuje się do jego wymogów. W celu poszerzenia analizy można zapytać także, czy realizowane zadania należy również uznać za najwłaściwsze. Do tego momentu kontrola wykonania zadań dotyczy głównie różnych aspektów oszczędności i wydajności operacji.
- Zakres analizy staje się znacznie szerszy, kiedy zadaje się drugie pytanie – czy realizowane są właściwe zadania. Innymi słowy, czy przyjęta polityka jest odpowiednio realizowana i czy zastosowano właściwe środki.
- Pytanie tego rodzaju odnosi się do skuteczności, czyli skutków społecznych. Tak naprawdę może ono nawet oznaczać, że przedsięwzięcie publiczne – czyli środek wybrany do zrealizowania określonego celu – mogłoby zostać zakwestionowane. Kontroler wykonania zadań może np. uznać wybrany środek za nieskuteczny i niezgodny z celami. Jednak, kiedy kontrolerzy zaczynają pytać, czy dany rodzaj zaangażowania publicznego jest w ogóle wykonalny, muszą zachować ostrożność, żeby nie przekroczyć swoich uprawnień, wchodząc na „terytorium” polityki.

Interakcje te zilustrować można również za pomocą tzw. modelu nakłady-wyniki (*ang. input-output*). Model ten zakłada następujący ciąg zdarzeń.



**Produkty to rezultaty osiągnięte dzięki nakładom i czynnościom podjętym w celu osiągnięcia wyznaczonych celów. Teoretycznie podczas kontroli wykonania zadań powinno być możliwe przeanalizowanie wszystkich składników i zależności zachodzących w ramach modelu nakłady-wyniki, z wyjątkiem składnika pierwszego od lewej. Dwa podstawowe pytania zadane powyżej zachowują swoje znaczenie, ponieważ podczas próby odpowiedzi na nie można przyjąć bardzo różnorodne punkty widzenia.**

## 1.5. Co oznacza kontrola oszczędności, wydajności i skuteczności?

Jak stwierdzono powyżej, kontrola wykonania zadań dotyczy głównie badania oszczędności, wydajności i skuteczności.<sup>5</sup> Według standardów kontroli (SK 1.0.40.) pojedyncza kontrola wykonania zadań może mieć na celu zbadanie jednego lub więcej spośród wskazanych w nich trzech aspektów.

### Oszczędność – utrzymanie kosztów na niskim poziomie

Według standardów kontroli „oszczędność” oznacza ograniczenie do minimum kosztów zasobów wykorzystywanych w związku z działalnością, z uwzględnieniem odpowiedniej jakości.

Kontrole oszczędności dotyczą następujących kwestii:

- Czy zastosowane środki lub narzędzia – nakłady – stanowią najoszczędniejszy sposób wykorzystania funduszy publicznych?
- Czy zasoby ludzkie, finansowe lub materialne wykorzystywane są w sposób oszczędny?
- Czy działania kierownictwa są zgodne z zasadami rzetelnej administracji i gospodarności?

Choć pojęcie oszczędności jest dobrze zdefiniowane, niełatwo przeprowadzić kontrolę oszczędności. Kontrolerowi często trudno jest ocenić, czy wybrane środki i działania stanowią najbardziej ekonomiczny sposób wykorzystania finansów publicznych, czy z dostępnych zasobów korzystano oszczędnie, a także czy jakość i ilość „nakładów” są optymalne i odpowiednio ze sobą współgrają. Jeszcze trudniejsze może się okazać przedstawienie zaleceń umożliwiających obniżenie kosztów bez pogorszenia jakości lub ograniczenia ilości świadczonych usług.

### Wydajność – jak najlepsze wykorzystanie dostępnych zasobów

Wydajność wiąże się z oszczędnością. Także w tym wypadku zasadnicza kwestia dotyczy wykorzystania zasobów. Podstawowe pytanie odnosi się do tego, czy zasoby zostały wykorzystane w sposób optymalny lub satysfakcjonujący oraz czy takie same lub zbliżone wyniki w zakresie jakości usług i czasu przeznaczanego na ich realizację można było osiągnąć przy zaangażowaniu mniejszych środków. *Czy uzyskuje się najlepszy wynik – pod względem ilościowym i jakościowym – możliwy do wypracowania z użyciem danych nakładów i czynności?* Pytanie to dotyczy stosunku jakości i ilości dostarczonych usług do podejmowanych czynności oraz kosztów zasobów zaangażowanych w ich realizację.

<sup>5</sup> Podczas przeprowadzania kontroli wykonania zadań bierze się pod uwagę także „względy ochrony środowiska” oraz „wymogi słuszności/sprawiedliwości” (zobacz załącznik 6.).



Oczywiście opinie bądź ustalenia dotyczące wydajności zazwyczaj mają charakter względny, a czasami brak wydajności jest widoczny natychmiast. Ustalenia dotyczące wydajności mogą być formułowane poprzez stosowanie porównania z podobnymi działaniami, z innym przedziałem czasowym lub z jednoznacznie przyjętym standardem. Czasami korzysta się ze standardów, takich jak najlepsze praktyki. Ocena wydajności może być przeprowadzana bez odniesienia do szczególnych standardów – kiedy badane kwestie są tak skomplikowane, że nie istnieją standardy do nich się odnoszące. W takich wypadkach oceny muszą opierać się na najlepszych dostępnych informacjach i argumentach oraz pozostawać w zgodzie z analizami przeprowadzonymi w czasie kontroli.

Kontrola wydajności obejmuje takie aspekty jak to, czy:

- zasoby ludzkie, finansowe i inne są wykorzystywane w wydajny sposób;
- programy, jednostki i działania publiczne są wydajne w zakresie zarządzania, regulacji, organizacji, wykonania, monitorowania i oceny;
- działalność jednostek publicznych jest zgodna z przewidzianymi celami i wymogami;
- jakość usług publicznych jest zadowalająca oraz czy są one ukierunkowane na odbiorcę i realizowane na czas;
- cele programów publicznych są osiągnięte w sposób skuteczny i kosztowo.

Pojęcie skuteczności kosztowej rozumiane jest jako zdolność lub możliwość osiągnięcia w odniesieniu do kontrolowanych jednostek, działań, programów lub operacji określonych wyników przy rozsądnych kosztach. Analizy skuteczności kosztowej to badania stosunku kosztów projektu do jego wyników wyrażonego jako koszt jednostkowy osiągnięcia danego wyniku. Skuteczność kosztowa stanowi tylko jeden z elementów ogólnego badania wydajności, które może również obejmować analizy np. czasu potrzebnego do realizacji wyników. Czas ten jednak nie zawsze pokrywa się z momentem najodpowiedniejszym do osiągnięcia optymalnego rezultatu.

W pewnych wypadkach trudne może się okazać całkowite oddzielenie od siebie pojęć wydajności i oszczędności. Mogą one zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio dotyczyć np. tego, czy kontrolowana jednostka:

- stosuje rzetelne praktyki w zakresie zamówień publicznych;
- uzyskuje zasoby odpowiednie pod względem rodzaju, jakości i ilości, ponosząc adekwatne koszty;
- utrzymuje swoje zasoby w dobrym stanie;
- wytwarzając lub dostarczając na czas dobra lub usługi w odpowiedniej ilości i o odpowiedniej jakości, wykorzystuje zasoby (pracownicy, sprzęt, pomieszczenia) w sposób optymalny;
- przestrzega przepisów regulujących lub wpływających na nabywanie, utrzymywanie i wykorzystywanie zasobów jednostki;
- ustanowiła system kontroli zarządczych.

W praktyce kontrole oszczędności skupiają się na ogół na pierwszych trzech punktach. Pojęcie wydajności ogranicza się głównie do pytania, czy zaangażowane zasoby zostały wykorzystane w sposób optymalny i satysfakcjonujący. W konsekwencji wydajność jest przeważnie określana na dwa możliwe sposoby: 1) czy ten sam wynik można było uzyskać przy zaangażowaniu mniejszych zasobów albo, innymi słowy, 2) czy angażując te same zasoby, można było osiągnąć lepsze wyniki (pod względem ilościowym i jakościowym).

Kwestie te podejmuje się również podczas kontroli finansowej, np. w dziedzinie kontroli zamówień publicznych. Zakres kontroli finansowej jest jednak bardziej ograniczony. W odróżnieniu od kontroli wykonania zadań dotyczy ona bezpośrednio odpowiedzialności finansowej.

### **Skuteczność – realizacja wyznaczonych celów**

Skuteczność jest zasadniczo pojęciem związanym z osiąganiem celów<sup>6</sup>. Dotyczy relacji zachodzącej pomiędzy celami a produktami i wpływem. *Czy za pomocą zastosowanych środków, uzyskanych produktów i odnotowanego wpływu realizowane są zamierzone cele? Czy odnotowany wpływ rzeczywiście jest wynikiem zastosowanej polityki, a nie innych czynników?*

Pytanie o skuteczność jest dwuczłonowe: po pierwsze, czy cele polityki są osiągnięte i, po drugie, czy osiągnięcie celów można przypisać realizowanej polityce? Aby ocenić zakres, w jakim cele zostały zrealizowane, należy określić je w sposób umożliwiający przeprowadzenie tego rodzaju oceny. Nie jest to łatwe, kiedy cele są mało precyzyjne czy abstrakcyjne. Aby ocenić zakres, w jakim fakty poddawane ocenie można powiązać z daną polityką, konieczne będzie porównanie. Najlepiej, jeżeli polega ono na pomiarze dokonany przed wprowadzeniem polityki i po rozpoczęciu jej realizacji oraz z udziałem grupy kontrolnej nieobjętej oddziaływaniem polityki<sup>7</sup>.

W praktyce takie porównania są zwykle trudne do przeprowadzenia, w pewnej mierze ze względu na to, że często brakuje materiału porównawczego. Wówczas jedynym wyjściem jest ocena wiarygodności założeń polityki. Często trzeba wybierać realizację mniej ambitnego celu kontroli, takiego jak ocena, w jakim stopniu udało się osiągnąć zamierzone cele lub dotrzeć do grup docelowych, czy też ocena poziomu wykonania zadań.

<sup>6</sup> Oznacza zakres, w jakim program lub jednostka realizuje swoje cele i założenia.

<sup>7</sup> Termin „polityka” odnosi się zarówno do polityki sektora publicznego, jak i polityki instytucji (zobacz rozdział 2.1. I przypis 25). Kontrola wykonania zadań jest zawsze utrudniona, kiedy cele polityki są mało precyzyjne lub abstrakcyjne. Więcej informacji, zob. załącznik 2.

Kontroler może podjąć próbę oceny lub pomiaru skuteczności, porównując wyniki – określane też jako „wpływ”, „stan rzeczy” – z celami wymienionymi w założeniach polityki. Takie podejście często opisywane jest jako analiza „realizacji celów”. Dokonując kontroli skuteczności, zazwyczaj należy również podjąć próbę określenia, w jakim stopniu wykorzystane instrumenty faktycznie wpłynęły na osiągnięcie celów polityki. Na tym właśnie polega przeprowadzenie „prawdziwej” kontroli skuteczności, która wymaga znalezienia dowodów na to, że odnotowane skutki faktycznie zostały osiągnięte w wyniku podjętych działań, a nie dzięki jakimś innym czynnikom. Na przykład, jeżeli celem polityki jest zmniejszenie bezrobocia, to czy zaobserwowany spadek liczby bezrobotnych stanowi efekt działań kontrolowanej jednostki, czy też wynika z ogólnej poprawy warunków gospodarczych, na którą kontrolowana jednostka nie miała żadnego wpływu? W takim wypadku projekt kontroli musi uwzględnić zagadnienia atrybucji i uporać się z problemem skutecznego wykluczenia zmiennych zewnętrznych, pośredniczących.

*Skutki uboczne* – odrębnym aspektem kontroli wykonania zadań są niezamierzone efekty uboczne polityki. Badanie skutków ubocznych komplikuje fakt, że mogą one być bardzo zróżnicowane, ponieważ nie są ograniczone celami polityki. Jedyнным możliwym sposobem ograniczenia zakresu badania jest skupienie się na tych skutkach ubocznych, których w innej sytuacji próbuje się uniknąć (np. niekorzystny wpływ polityki gospodarczej na środowisko). Nie oznacza to jednak, że wszystkie skutki uboczne są niepożądane.

Kontrola skuteczności prowadzona w ramach kontroli wykonania zadań może polegać np. na .:

- ocenie, czy programy publiczne zostały skutecznie przygotowane i zaprojektowane oraz czy są klarowne i spójne;
- ocenie, czy cele i środki (prawne, finansowe itp.) związane z nowym lub realizowanym programem publicznym są właściwe, spójne, odpowiednie i przydatne;
- ocenie skuteczności struktury organizacyjnej, procesu decyzyjnego i systemu zarządzania realizacją programu;
- ocenie pod kątem uzupełniania, powielania, częściowego pokrywania się i niezgodności z innymi powiązаныmi programami;
- ocenie, czy jakość usług publicznych odpowiada oczekiwaniom ludzi i założonym celom;
- ocenie adekwatności systemu pomiaru, monitoringu i sprawozdawczości w zakresie skuteczności programu;
- ocenie skuteczności inwestycji i programów publicznych lub ich poszczególnych elementów, tj. ustaleniu, czy cele zostały zrealizowane;
- ocenie, czy zaobserwowany bezpośredni lub pośredni wpływ na społeczeństwo, gospodarkę bądź środowisko, wynika z prowadzonej polityki czy też z innych przyczyn;

- określeniu czynników utrudniających zadowalające wykonanie zadań lub realizację celów;
- analizie przyczyn stwierdzonego stanu rzeczy i problemów ze wskazaniem sposobów poprawy skuteczności działań i programów publicznych; określeniu względnej przydatności alternatywnych podejść służących uzyskaniu lepszych wyników lub wyeliminowaniu czynników zmniejszających skuteczność programu.

Chociaż konkretna kontrola nie zawsze musi dążyć do wyciągnięcia wniosków w odniesieniu do wszystkich trzech jej aspektów (tj. oszczędności, wydajności i skuteczności), przydatność badania oszczędności lub wydajności zadań bez uwzględnienia, choćby pobieżnego, ich skuteczności, może okazać się ograniczona. I odwrotnie, w wypadku kontroli skuteczności kontroler może zechcieć rozważyć również kwestie oszczędności i wydajności: wyniki kontrolowanych jednostek, działań, programów lub operacji mogły odnieść pożądany skutek, ale czy zasoby zaangażowane w ich realizację zostały wykorzystane w sposób oszczędny i wydajny?

Przy badaniu skuteczności na ogół konieczna jest ocena wyników czy wpływu danej działalności. Dlatego, chociaż przydatne może być „podejście systemowe” (np. podczas oceny, w jaki sposób kontrolowana jednostka mierzy i monitoruje skutki swoich działań), kontroler zwykle potrzebuje również wystarczających bezpośrednich dowodów na istnienie wpływu danej działalności lub programu. Podobnie, chcąc ocenić wpływ danej działalności lub reform sektora publicznego, na ogół należy zebrać informacje nie tylko na temat kontrolowanych instytucji, ich działań i zachodzących interakcji, ale również na temat innych podmiotów działających w danej dziedzinie. Jest to szczególnie ważne, gdy uważa się, że działania innych podmiotów mogą odbijać się na poziomie wpływu<sup>8</sup>.

Specyficznym aspektem pozostaje badanie niezamierzonych wpływów, zwłaszcza gdy są one negatywne. Zachodzi tutaj problem wyznaczenia granic, ponieważ takie wpływy mogą rozciągać się na dziedziny spoza zakresu kwalifikacji i uprawnień NOK. Jednym ze sposobów ograniczenia zakresu może być przyjrzenie się wpływom niezamierzonym, które są zwalczane w ramach innych programów, np. negatywnemu działaniu ubocznemu programów pobudzania gospodarki na stan środowiska naturalnego<sup>9</sup>.

**Przy założeniu, że inne czynniki pozostają niezmienione, oszczędność oznacza utrzymywanie kosztów na niskim poziomie, wydajność – uzyskiwanie jak najlepszych produktów przy użyciu dostępnych zasobów, a skuteczność – osiągnięcie zamierzonych celów i założeń.**

<sup>8</sup> Ich zakres musi być ograniczony. Nie należy jednak zbytnio ograniczać analiz.

<sup>9</sup> Więcej informacji w: *Auditing Efficiency*, Office of Auditor General (Kanada), 1995 i *Auditing Policy Results Manual*, Algemene Rekenkamer (Holandia), 1997.

## 1.6. W jaki sposób zarządzanie sferą publiczną wpływa na kontrolę wykonania zadań?

Na priorytety kontroli wykonania zadań siłą rzeczy wpływa forma zarządzania sferą publiczną. W państwach, w których zarządzanie sferą publiczną koncentruje się głównie na środkach, w mniejszym stopniu zajmując się celami, również kontrole dotyczą przestrzegania i wdrażania zasad, a nie tego, czy zasady te służą lub mają służyć realizacji zamierzonych celów. W krajach, które potwierdziły ukierunkowanie zarządzania na cele i wyniki, zadania kontroli są inne. Na ogół zarządzanie sferą publiczną stanowi połączenie tych podejść.

Jak już wspomniano, zarządzanie ukierunkowane na cele i rezultaty na ogół sprzyja skoncentrowaniu się na kontroli wydajności i skuteczności. W konsekwencji kontroler może mieć do czynienia nie z tradycyjną, ograniczoną procedurami administracją publiczną, ale z administracją o znacznie szerszych uprawnieniach w zakresie sposobu wdrażania intencji ustawodawcy i środków angażowanych w ich realizację.

Zazwyczaj kontroler wykonania zadań jest zainteresowany uzyskaniem odpowiedzi na następujące pytania:

- Czy istnieje przejrzysta struktura celów wykonania zadań i czy wybrano właściwe priorytety i instrumenty korzystania z funduszy publicznych?
- Czy istnieje wyraźny, uwzględniający zasadę subsydiarności, podział obowiązków pomiędzy różne szczeble władzy?
- Czy istnieje ogólna świadomość kosztów i ukierunkowanie na dostarczanie usług spełniających potrzeby obywateli?
- Czy kładzie się odpowiedni nacisk na kontrole zarządcze i wymogi co do sprawozdawczości?

Ministrowie i organy im podlegające są odpowiedzialni za ustanowienie rzetelnych procedur kontroli wewnętrznej. W tym kontekście szczególne zadanie kontrolera wykonania zadań polega na sprawdzeniu, czy odpowiedzialność ta jest odpowiednio podejmowana. Rzeczywisty zakres tych działań realizowanych przez kontrolowane jednostki stanowi przedmiot oceny kontrolera finansowego<sup>10</sup>.

Ponadto większość administracji publicznych stawia sobie obecnie za cel poprawę jakości usług publicznych, zwłaszcza, że oczekiwania społeczne wobec jakości (często porównywane z tymi wobec usług realizowanych w sektorze prywatnym) wciąż rosną. Chcąc zachęcić do tego rodzaju ulepszeń, wiele administracji publicznych rozpoczęło realizację programów modernizacji mających podnieść jakość

---

<sup>10</sup> W ostatnich latach doświadczenia związane z kontrolowaniem zadań realizowanych przed administracją publiczną oraz reform administracyjnych były częstym przedmiotem dyskusji NOK.

świadczonych usług, np. dzięki większej dostępności i wygodzie w korzystaniu z nich, a także dostarczeniu obywatelom bogatszego pakietu usług i szybszej ich realizacji. Jakość usług publicznych nabiera coraz większego znaczenia, a członkowie parlamentów i rządów na całym świecie oczekują, że znajdzie ona odzwierciedlenie w sprawozdaniach z kontroli wykonania zadań przeprowadzanych przez NOK.

**Kraje, które potwierdziły ukierunkowanie zarządzania na cele i rezultaty, zazwyczaj skupiają się bardziej niż w przeszłości na wykonywaniu zadań. Forma zarządzania sferą publiczną będzie wpływać na zainteresowanie kontrolą wykonania zadań.**

## **1.7. W jaki sposób kontrola wykonania zadań wiąże się z pomiarem wykonania zadań i ewaluacją programu?**

Zarówno władzy wykonawczej, jak i ustawodawczej potrzebne są oparte na ewaluacji, także krytyczne informacje, one bowiem pomagają w podejmowaniu decyzji co do programów, za które te władze są odpowiedzialne. W oparciu o nie można określić, czy i pod jakim względem działania lub programy publiczne są dobrze, czy też źle realizowane oraz dlaczego tak się dzieje. Przez lata instytucje i inne podmioty stosowały wiele podejść analitycznych do oceny działalności realizowanej w ramach programów, strategii, działań i organizacji publicznych oraz osiągniętych w związku z nimi rezultatów. Kontrola wykonania zadań i badania oceniające są opracowywane w celu dokonania osądu, w jaki sposób poszczególne programy są realizowane, dlatego mogą się bardzo różnić między sobą. Kwestią szczególną jest stosunek pomiędzy pomiarem dokonań, ewaluacją programu i kontrolą wykonania zadań.

### **Pomiar dokonań**

Pomiar dokonań oznacza zwykle ciągły proces monitoringu i sprawozdawczości z osiągnięć programu, a przede wszystkim postępów w realizacji wcześniej ustalonych celów. Pomiar dokonań może się odnosić do rodzaju lub poziomu działań podejmowanych w ramach programu (procesy), bezpośrednich produktów i usług dostarczanych bezpośrednio przez program (produkty) i/lub rezultatów uzyskanych za pomocą tych produktów (wyniki). Pomiar dokonań skoncentrowany jest na sprawdzeniu, za pomocą wymiernych wskaźników, czy zrealizowano zamierzone cele i spełniono warunki programu. Pomiar dokonań, ze względu na swój ciągły charakter, może być wykorzystywany przez kierownictwo jako system wczesnego ostrzeżenia lub narzędzie zwiększenia rozliczalności wobec społeczeństwa.

Ciągły proces dbałości o to, by programy i instytucje publiczne realizowały zakładane cele, jest istotą wewnętrznego systemu zarządzania i kontroli danej jednostki, nie jest natomiast zadaniem kontrolera zewnętrznego. Sprawdzenie, czy zapisy księgowe są prawidłowe, należy do obowiązków kontrolerów finansowych, a nie kontrolerów wykonania zadań. W dziedzinie pomiaru dokonań znajdzie się jednak miejsce zarówno dla kontrolerów finansowych, jak i kontrolerów wykonania zadań, ponieważ mogą oni przeprowadzać oddzielne lub wspólne kontrole polegające na sprawdzeniu jakości informacji o wykonaniu zadań przygotowywanych przez władzę wykonawczą na użytek władzy ustawodawczej<sup>11</sup>. Wskaźniki dokonań mogą być czasami wykorzystywane także jako wskaźniki lub punkty odniesienia podczas planowania poszczególnych kontroli wykonania zadań. Kontrola wykonania zadań służy m.in. sprawdzeniu, czy systemy pomiaru dokonań stosowane w odniesieniu do programów publicznych są wydajne i skuteczne. Można np. opracować pytania zmierzające do ustalenia, czy wskaźniki dokonań odnoszą się do właściwych zagadnień i czy stosowane systemy pomiaru dokonań dostarczają wiarygodnych pomiarów osiągniętych rezultatów<sup>12</sup>.

## **Ewaluacja programu a kontrola wykonania zadań**

Ewaluacje programów to jednostkowe, systematyczne badania prowadzone w celu dokonania oceny, czy program jest dobrze realizowany. Ewaluacje programów na ogół dotyczą oceny szerszego zakresu informacji na temat dokonań programów i towarzyszących im okoliczności, niż te, które da się śledzić na bieżąco. Z tego względu ewaluacja programu stanowi drogę do całościowej oceny tego, czy program jest funkcjonalny i co ewentualnie zrobić, żeby osiągnąć lepsze rezultaty. Ewaluacje programów są jednym z rodzajów badań, które mogą być realizowane przez NOK w ramach ogólnego zakresu kontroli wykonania zadań.

W ostatnich latach pojęcie ewaluacji programu nabierało coraz większego znaczenia podczas dyskusji NOK. Rozmawiano o tym, czy ewaluacja programu stanowi ważne zadanie NOK, czy też nie. Powołano specjalną grupę (Grupa Robocza INTOSAI ds. Oceny Skuteczności Programów), której celem jest promowanie zasad i wytycznych w tym zakresie. Panuje ogólna zgoda, że cele ewaluacji programu są takie same jak cele kontroli wykonania zadań lub zbliżone do nich, ponieważ koncentrują się na analizie celów, zasobów i rezultatów polityki lub programu.

---

<sup>11</sup> Doraźne i wyczerpujące badania systemów pomiaru dokonań to typowe zadania kontroli wykonania zadań prowadzonej przez NOK. Bieżące lub regularne sprawozdania z wykonania zadań przez różne instytucje publiczne mogą jednak również dobrze stanowić zadanie kontrolne realizowane przez kontrolerów finansowych (czasami we współpracy z kontrolerami wykonania zadań, np. kiedy kontrolerzy finansowi nie zostali przeszkoleni w zakresie przeprowadzania kontroli tego rodzaju).

<sup>12</sup> Zob. np. SK 1.0.27. I 1.0.45.



Zgodzono się również, że ewaluacja programu jest ważnym zadaniem tych NOK, które posiadają upoważnienie i kwalifikacje do przeprowadzania takich badań.

Ewaluacja programu opisywana jest jako typowy przykład działań i metod mających na celu dokonanie dogłębnych ocen zagadnienia z wykorzystaniem bardziej lub mniej zaawansowanych podejść naukowych. Chociaż podczas kontroli wykonania zadań można korzystać z tych samych podejść i metodologii, które stosowane są przy ewaluacjach programów, Grupa Robocza INTOSAI ds. Oceny Skuteczności Programów uważa, że kontrola wykonania zadań niekoniecznie polega na ocenie skuteczności polityki lub rozwiązań alternatywnych. Oprócz badania oddziaływania produktów, ocena programu może obejmować kwestie takie, jak np. zgodność zakładanych celów z ogólną strategią. Kwestia ta stanowiła przedmiot dyskusji NOK. Niektóre NOK mają prawo do oceny skuteczności polityk publicznych lub polityk instytucji, a w ramach ich uprawnień w zakresie kontroli wykonania zadań mieści się ewaluacja programów. Od innych nie wymaga się przeprowadzania kontroli tego rodzaju.

Według Grupy Roboczej INTOSAI ds. Oceny Skuteczności Programów kontrolę i ewaluację można podzielić na siedem następujących kategorii<sup>13</sup>:

- *Kontrola prawidłowości*: czy przestrzegane są przepisy prawa?
- *Kontrola oszczędności*: czy środki zastosowane w celu realizacji danego zadania stanowiły najoszczędniejszy sposób wykorzystania środków publicznych?
- *Kontrola wydajności*: czy osiągnięte wyniki są współmierne do zaangażowanych zasobów?
- *Kontrola skuteczności*: czy osiągnięte wyniki są zgodne z założeniami polityki?
- *Ewaluacja spójności polityki*: czy środki zastosowane w ramach polityki są zgodne z jej celami?
- *Ewaluacja wpływu polityki*: jakie jest gospodarcze i społeczne oddziaływanie polityki?
- *Ewaluacja skuteczności polityki i analiza przyczynowości*: czy odnotowane rezultaty są spowodowane realizacją polityki, czy u ich podstaw leżą inne przyczyny?

W praktyce klasyfikacje różnią się między sobą. Jednym z NOK posiadających wieloletnie doświadczenie w zakresie ewaluacji programów jest amerykański urząd GAO. Wyróżnia on cztery najpowszechniej stosowane rodzaje ewaluacji programów podczas kontroli wykonania zadań<sup>14</sup>:

<sup>13</sup> Grupa Robocza INTOSAI ds. Oceny Skuteczności Programów Publicznych (1995), projekt sprawozdania podsumowującego.

<sup>14</sup> *Performance Measurement and Evaluation: Definitions and Relationships* (GAO/GGD-98-26), General Accounting Office (USA), 1998.



### *(1) Ewaluacja procesu*

Ocenia, w jakim zakresie program działa zgodnie z założeniami. Zazwyczaj dotyczy zgodności działań realizowanych w ramach programów z wymogami ustawowymi i regulacyjnymi, projektem programu i standardami zawodowymi bądź oczekiwaniami odbiorców. Coraz większego znaczenia nabiera ocena, czy jakość operacji – na przykład formularzy zgłoszeniowych, czasu realizacji, dostarczania usług czy innych działań ukierunkowanych na odbiorcę – jest zgodna z oczekiwaniami społecznymi.

### *(2) Ewaluacja wyników*

Ocenia, w jakim zakresie program realizuje swoje cele ukierunkowane na wyniki i odbiorcę. Dla dokonania oceny skuteczności programu skupia się na produktach i wynikach (w tym wynikach ubocznych i niezamierzonych), ale może również kłaść nacisk na jakość i ocenę z perspektywy odbiorcy. Ocena wyników może także obejmować ocenę procesów programu mającą na celu pełne zrozumienie programu i sposobu dochodzenia do osiąganych wyników.

### *(3) Ewaluacja wpływu*

Ocenia efekt netto programu poprzez porównanie wyników programu z przewidywaniami na temat tego, co by się stało, gdyby program nie był realizowany. Ten sposób oceny stosowany jest, kiedy wiadomo, że na wyniki programu wpływają czynniki zewnętrzne. Pozwala on wyodrębnić wkład programu w osiągnięcie jego celów.

### *(4) Ewaluacja koszt - korzyść oraz skuteczności kosztowej*

Są to analizy, podczas których produkty lub wyniki programu porównuje się z kosztami ich wytworzenia (zaangażowanymi zasobami). Jeżeli dotyczą programów będących w trakcie realizacji, analizy te stanowią również formę oceny programu. Analiza skuteczności kosztowej pozwala ocenić koszt realizacji pojedynczego celu strategicznego bądź częściowego. Może być wykorzystywana do ustalenia najtańszego sposobu realizacji tego celu. Analiza kosztów i korzyści ma na celu określenie wszystkich istotnych kosztów i korzyści<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Niektóre NOK włączają do zakresu swoich zadań również „ocenę polityki” (skuteczność przyjętej strategii), zaś kilka NOK przeprowadza tzw. „ocenę systemu” (stosowność przyjętych systemów).

**W pomiar wykonania zadań mogą być zaangażowani zarówno kontrolerzy finansowi, jak i kontrolerzy wykonania zadań. W niektórych krajach pojedyncza kontrola wykonania zadań może składać się z wielu różnych rodzajów badań, a nawet ewaluacji programu z kilku punktów widzenia. W tym rozumieniu ewaluacja programu może być uznana za jedno z wielu możliwych „narzędzi” wykorzystywanych podczas kontroli wykonania zadań. Ewaluacja programu jest jednym z rodzajów badań, które mogą być realizowane przez NOK w ramach ogólnego zakresu kontroli wykonania zadań. Działanie to nabiera coraz większego znaczenia i cieszy się coraz większym zainteresowaniem<sup>16</sup>.**

## **1.8. Czy są różnice w ambicjach i podejściach analitycznych?**

Zakres i ukierunkowanie kontroli wykonania zadań mogą, jak stwierdzono powyżej, różnić się w poszczególnych krajach. Szereg NOK nie ma obowiązku przeprowadzania kontroli wykonania zadań lub może uważać, że posiada ograniczone zdolności i doświadczenie w zakresie przeprowadzania takich kontroli. Inne NOK mogą mieć długie tradycje w zakresie przeprowadzania zarówno zaawansowanych kontroli wykonania zadań, jak i złożonych ewaluacji programów. Jedną z cech charakterystycznych kontroli jest normatywny punkt widzenia, polegający na tym, że rozbieżności między „normami i rzeczywistością” (ustalenia faktyczne) są wyrażane wprost, a oceny i zalecenia uznaje się za „normatywne”. Kontrola wykonania zadań, mając charakter normatywny, zazwyczaj jest jednak opisowa i może zawierać elementy analityczne. (Kontrola wykonania zadań może polegać np. na ustaleniu przyczyn różnicy pomiędzy warunkami i kryteriami.)

### **Podejście ukierunkowane na rezultaty i podejście ukierunkowane na problemy**

Istnieją różnorodne tradycje i ambicje kontroli wykonania zadań. Dwa podejścia do tej kwestii wyraźnie się różnią, mimo że oba opierają się na krajowych standardach kontroli wykonania zadań. Określa się je jako podejście ukierunkowane na rezultaty i podejście ukierunkowane na problemy.

Podejście ukierunkowane na rezultaty ma dać odpowiedź na następujące pytania: „Na czym polega wykonanie zadania, tzn. jakie rezultaty zostały osiągnięte oraz czy spełniono wymogi i założenia?” Stosując to podejście, kontroler bada wykonanie

<sup>16</sup> Inne dziedziny o coraz większym znaczeniu to kontrole wykonania zadań pod kątem wpływu na środowisko oraz systemów informatycznych (zob. załączniki 5 i 6).

zadania (pod kątem oszczędności, wydajności i skuteczności) i wiąże spostrzeżenia z danymi normami (celami, założeniami, ustawodawstwem itp.) lub kryteriami kontroli (mniej lub bardziej dokładnie określonymi przed rozpoczęciem zasadniczego badania). W razie trudności z określeniem kryteriów kontroler może potrzebować wsparcia ze strony ekspertów w danej dziedzinie w celu opracowania i zastosowania wiarygodnych kryteriów, które będą obiektywne, odpowiednie, rozsądne i osiągalne. Kryteria kontroli umożliwiają dokonanie oceny ustaleń. W podejściu tym braki są zazwyczaj określane jako odstępstwa od norm lub kryteriów. Zalecenia, jeżeli są przedstawiane, często mają na celu wyeliminowanie takich odstępstw. W tym znaczeniu zastosowana perspektywa ma właściwie charakter normatywny.

Z kolei podejście ukierunkowane na problemy polega głównie na ich weryfikacji i analizie i na ogół nie odnosi się do wcześniej określonych kryteriów kontrolnych<sup>17</sup>. W podejściu tym braki i problemy – a przynajmniej oznaki problemów – stanowią punkt wyjścia kontroli, a nie jej konkluzję<sup>18</sup>. Głównym zadaniem kontroli jest weryfikacja istnienia zgłaszanych problemów i analiza ich przyczyn pod różnym kątem (problemy dotyczące oszczędności, wydajności i skuteczności przedsięwzięć lub programów publicznych). Podejście ukierunkowane na problemy polega na poszukiwaniu odpowiedzi na pytania w rodzaju: „Czy zgłoszone problemy rzeczywiście istnieją, a jeżeli tak, w jaki sposób należy je rozumieć i jakie są ich przyczyny?” Formułowane i sprawdzane są hipotezy dotyczące możliwych przyczyn i konsekwencji<sup>19</sup>. Perspektywa ma charakter analityczny i instrumentalny. Celem jest dostarczenie aktualnych informacji na temat zgłoszonych problemów i tego, w jaki sposób je rozwiązać. Kontrolerzy nie są ograniczani w swoich analizach<sup>20</sup>. Badane są wszystkie możliwe przyczyny materialne (nie wolno ingerować jedynie w cele ogólne), więc propozycje dotyczące wprowadzenia zmian do aktów prawnych, ustaw i zasadniczego kształtu przedsięwzięć publicznych nie są wyłączone, jeżeli wykaże się, że istniejąca struktura przyczynia się do powstawania poważnych i potwierdzonych problemów<sup>21</sup>.

---

<sup>17</sup> W celu dokonania oceny problemu należy najpierw zrozumieć, na czym on polega (i określić jego ewentualne złożone przyczyny i konsekwencje). Jeśli w grę wchodzi analiza złożonych problemów wydajności i skuteczności, na etapie planowania nie zawsze da się określić kryteria kontroli.

<sup>18</sup> Oznaki problemów dotyczących wydajności i skuteczności są często niejednoznaczne, subiektywne oraz trudne do określenia i zrozumienia. Przykłady możliwych oznak problemów w odniesieniu do oszczędności, wydajności i skuteczności to: rosące koszty powodujące konieczność angażowania większej ilości zasobów; stwierdzenie zachwiania równowagi pomiędzy nakładami i celami; brak jasności co do podziału obowiązków pomiędzy zaangażowane organy wykonawcze; niejasności i sprzeczności w ustawodawstwie; długi czas oczekiwania lub duże zaległości; stwierdzenie braku kompetencji, krytyka stylu zarządzania, braki w usługach i ukierunkowaniu na klienta; duża liczba skarg i odwołań ze strony ludności; zmiany warunków zewnętrznych; oznaki negatywnych skutków ubocznych programów publicznych.

<sup>19</sup> Hipoteza jest zasadnym (sprawdzalnym) założeniem dotyczącym przyczyn i skutków problemu poddawane-go kontroli (o ile problem istnieje).

<sup>20</sup> Nie są ograniczeni do analiz różnic pomiędzy warunkami a kryteriami kontroli.

<sup>21</sup> Więcej informacji na temat podejścia ukierunkowanego na problemy np. w *Handbook on Performance Auditing*, RRV (Szwecja), 1998.

Tak więc ocena na podstawie tych dwóch podejść do kontroli wykonania zadań może mieć źródła normatywne (oparte na odstępstwach od norm i kryteriów) albo analityczne (oparte na analizach przyczyn danych problemów). I tak, podejście ukierunkowane na problemy charakteryzuje się niezależną analizą, natomiast główną cechą podejścia ukierunkowanego na rezultaty stanowi bezstronna ocena wypełnienia danych norm lub kryteriów (nawet jeżeli może to wymagać wprowadzenia elementów analitycznych). Z jednej strony podejście ukierunkowane na rezultaty i podejście ukierunkowane na problemy reprezentują różne tradycje kontroli<sup>22</sup>. Z drugiej mogą również służyć do zilustrowania faktu, że kontrola wykonania zadań obejmuje różnego rodzaju metody praktyczne<sup>23</sup>.

### **Perspektywy odgórna i oddolna**

Dwa przedstawione wyżej cele mogą się różnić także pod względem perspektywy. Kontrola wykonania zadań zasadniczo opiera się na perspektywie „właściciela” ogólnego, czyli perspektywie odgórnej, skupiającej się głównie na wymogach, zamiarach, celach i oczekiwaniach ustawodawcy i władz centralnych. W niektórych krajach jednak możliwe jest także – w ramach danych celów i założeń – dodanie „perspektywy ukierunkowanej na odbiorcę” (skupienie się na zarządzaniu usługami, czasie oczekiwania i innych kwestiach związanych z klientami i odbiorcami końcowymi).

Można ją uznać za spełnienie misji kontroli polegającej na wyjściu naprzeciw potrzebom obywateli poprzez skupienie się NOK na problemach bardzo istotnych z punktu widzenia poszczególnych obywateli i społeczeństwa – jest to pewnego rodzaju perspektywa oddolna.

### **Koncentracja na rozliczalności albo przyczynach problemów**

Kontrolowanie na ogół wiąże się z rozliczalnością, ale w przypadku kontroli wykonania zadań nie zawsze tak się dzieje. Można stwierdzić, że kontrola rozliczalności polega na sprawdzeniu, czy osoby i podmioty odpowiedzialne na poszczególnych szczeblach realizują określone cele i spełniają wszelkie wymogi w ramach swej odpowiedzialności (zakłada się, że na wyniki nie wpływają czynniki niezależne od kontrolowanych jednostek). Alternatywne podejście polega na skupieniu się na zrozumieniu i wyjaśnieniu spostrzeżeń poczynionych w trakcie kontroli. Zamiast

<sup>22</sup> Można powiedzieć, że reprezentują one różne poziomy aspiracji.

<sup>23</sup> Te dwa podejścia metodologiczne można także postrzegać jako wzajemnie powiązane w kontekście różnych etapów kontroli. Nawet jeśli podejście ukierunkowane na problemy z natury ma szerszy zakres i sięga głębiej, jeżeli chodzi o ambicje analityczne, podejście zorientowane na rezultaty w zaawansowanej formie również może służyć przeprowadzaniu złożonych analiz.

poszukiwać winnego, można przeanalizować czynniki leżące u podłoża wykrytych problemów i rozważyć, jak te problemy rozwiązać. Takie podejście stanowi odzwierciedlenie poglądu, że ogólnym celem kontroli wykonania zadań jest działanie na rzecz oszczędności, wydajności i skuteczności. Obydwa podejścia są wyrazem odmiennych poglądów na kontrolę wykonania zadań. Pierwsze w centrum zainteresowania kontroli stawia rozliczalność (jak w kontroli zgodności i kontroli finansowej), natomiast drugie – w którym kładzie się nacisk na oszczędność, wydajność i skuteczność – zasadniczo za przedmiot kontroli uznaje przyczyny zaistniałych problemów. (Nawet jeżeli kontrola nie skupia się na rozliczalności, zalecenia wynikające z kontroli z zasady obejmują zagadnienie podziału obowiązków.)

Kontrola rozliczalności ma tę zaletę, że zwykle jest łatwiejsza do przeprowadzenia i bliższa tradycyjnych form kontroli. Problem polega jednak na tym, że wydajność i skuteczność to kwestie skomplikowane, wymagające bardziej złożonych analiz (m.in. warunków i okoliczności, na które kontrolowane jednostki nie mają wpływu). Kontrola rozliczalności niesie także pewne ryzyko – perspektywa i zakres kontroli muszą być ograniczone, co z kolei zbytnio zawęży możliwość przeprowadzenia niezależnej analizy. Z drugiej strony, koncentracja na zauważonych problemach i ich możliwych przyczynach ułatwia objęcie kontrolą obszarów odpowiedzialności kilku różnych podmiotów. W ten sposób powstają warunki do przeprowadzenia złożonych analiz. Należy jednak stwierdzić, że podejście to wymaga dużo większych umiejętności od kontrolerów.

Z niniejszego rozdziału wynika, że zachodzą także różnice w podejściach metodologicznych dotyczących ambicji analitycznych. Ogólnie rzecz biorąc, niektóre NOK przyjmują bardzo ambitne cele analityczne, natomiast inne poprzestają na celach mniej złożonych.

Kontrola wykonania zadań nie powinna być upraszczana. Zaawansowana kontrola wykonania zadań to złożone badanie wymagające elastyczności, wyobraźni i bardzo dużych umiejętności analitycznych. Uproszczone procedury, metody i standardy mogą natomiast utrudniać przeprowadzanie kontroli wykonania zadań i hamować jej postępy. Należy też unikać takich standardów i systemów zapewniania jakości, które są zbyt szczegółowe. Sposób postępowania oraz zasady kontroli muszą opierać się na wnioskach wyciągniętych z doświadczenia.

**Ukierunkowanie kontroli wykonania zadań jest zróżnicowane w poszczególnych NOK. Można wyróżnić dwa dość odmiennie podejścia, a mianowicie podejście ukierunkowane na rezultaty i podejście ukierunkowane na problemy. Podejście ukierunkowane na rezultaty polega na poszukiwaniu odpowiedzi na pytania w rodzaju: „Jaki jest stan wykonania zadania i czy osiągnięto zakładane cele?” Podejście ukierunkowane na problemy**

skupia się przede wszystkim na analizie problemów. Polega na poszukiwaniu odpowiedzi na pytania w rodzaju: „Czy zgłoszone problemy rzeczywiście istnieją, a jeżeli tak, w jaki sposób należy je rozumieć i jakie są ich przyczyny?” Podczas kontroli wykonania zadań można stosować zarówno perspektywę odgórną, jak i oddolną. Kontrolowanie na ogół wiąże się z rozliczalnością, ale w przypadku kontroli wykonania zadań nie zawsze tak jest. Kontrola wykonania zadań nie powinna być przeprowadzana według standardów, które są zbyt szczegółowe lub zbyt uproszczone. Może to hamować kreatywność i profesjonalizm.

## 1.9. Podsumowanie

- Kontrola wykonania zadań zajmuje się badaniem oszczędności, wydajności i skuteczności programów i instytucji publicznych, odpowiadając na takie pytania, jak: Czy poniesione nakłady stanowią najbardziej oszczędny sposób wykorzystania funduszy publicznych? Czy w wyniku zastosowania dostępnych zasobów otrzymujemy usługi najlepsze z możliwych? Czy cele polityki są w pełni realizowane i czy zaobserwowane oddziaływania są rezultatem polityki? Perspektywy i podmioty kontroli mogą się różnić, np. kontrola może dotyczyć zarówno pojedynczych instytucji, jak i szeroko zakrojonych przedsięwzięć publicznych. Kontrola wykonania zadań opiera się na decyzjach lub celach ustawodawcy i może być przeprowadzana w całym sektorze publicznym.
- Kontrola wykonania zadań nie jest zwykłą kontrolą wykorzystującą sformalizowane opinie. Jest to badanie jednostkowe, skupiające się w większym stopniu na wykonaniu zadań niż na wydatkach i rachunkowości. Wywodzi się z potrzeby istnienia niezależnych analiz oszczędności, wydajności i skuteczności programów i organizacji publicznych. Specyficzny charakter kontroli wykonania zadań wynika częściowo ze zróżnicowania i złożoności kwestii, które stanowią przedmiot jej zainteresowania.
- Wszystkie działania sektora publicznego mogą być analizowane z wykorzystaniem formuł opisujących sposób przechodzenia od jednego stanu do kolejnego poprzez stosowanie pewnych środków dla osiągnięcia określonych celów. W ramach kontroli wykonania zadań często osiąga się to, podejmując próbę odpowiedzi na dwa podstawowe pytania: Czy zadania są wykonywane we właściwy sposób? Czy wykonywane są właściwe zadania?
- Ciągły proces zapewniania realizacji zakładanych celów przez programy i instytucje publiczne należy do wewnętrznego zarządzania i kontroli w danej jed-

nostce. W ocenę wykonania zadań mogą być jednak zaangażowani zarówno kontrolerzy finansowi, jak i kontrolerzy wykonania zadań.

- Oprócz analizy oddziaływania uzyskanych wyników ewaluacja programu może obejmować kwestie takie jak: zgodność celów z polityką lub możliwość zmiany tej polityki dla osiągnięcia wyników, które są bardziej skuteczne. W niektórych krajach kontrole wykonania zadań mogą obejmować wiele różnych rodzajów badań, a nawet kilka ewaluacji programu. W tym rozumieniu ewaluacja programu może być uznana za jedno z wielu możliwych „narzędzi” wykorzystywanych podczas kontroli wykonania zadań.
- Kontrola wykonania zadań odwołuje się do różnych tradycji. Dwa podejścia różnią się dość znacząco. Podejście ukierunkowane na rezultaty polega na poszukiwaniu odpowiedzi na pytania takie jak: „Jaki jest stan wykonania zadania, tzn. jakie rezultaty zostały osiągnięte oraz czy spełniono wymogi i osiągnięto zakładane cele?” Podejście ukierunkowane na problemy polega przede wszystkim na poszukiwaniu odpowiedzi na pytania w rodzaju: „Czy zgłoszone problemy rzeczywiście istnieją i jakie są ich przyczyny?” Kontrolowanie na ogół wiąże się z rozliczalnością, ale w przypadku kontroli wykonania zadań nie zawsze tak jest.
- Kontrola wykonania zadań nie powinna być upraszczana. Jest to badanie wymagające elastyczności, wyobraźni i umiejętności analitycznych. Uproszczone i uszczegółowione procedury, metody i standardy mogą nawet utrudniać jej przeprowadzanie.

## CZĘŚĆ 2.

# ZASADY KONTROLI SEKTORA PUBLICZNEGO STOSOWANE PODCZAS KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

Przeprowadzając kontrolę wykonania zadań, kontrolerzy powinni kierować się *Kodeksem etycznym i standardami kontroli INTOSAI (INTOSAI Code of Ethics and Auditing Standards)*, jak również odpowiednimi standardami i wytycznymi NOK mającymi zastosowanie do kontroli wykonania zadań. W ogólnych standardach kontroli INTOSAI stwierdza się, że kontrolerzy i NOK muszą działać niezależnie, posiadać wymagane kwalifikacje i postępować z należytą starannością (*SK 1.0.6 i 2.2.1*)<sup>24</sup>.

### 2.1. Jakie zastosowanie mają zasady kontroli podczas kontroli wykonania zadań?

Uprawnienia kontrolne i ogólne cele powinny zostać właściwie określone. Uprawnienia kontrolne są na ogół określane przez ustawy, regulując m.in. zakres, w jakim NOK mogą przeprowadzać kontrole programów i organizacji publicznych. Często potrzebne są szczegółowe przepisy określające warunki kontroli wykonania zadań dotyczące np. dostępu do informacji z innych źródeł niż kontrolowana jednostka, możliwości przedstawiania zaleceń, upoważnienia do prowadzenia analiz przedsięwzięć i programów publicznych oraz skuteczności aktów normatywnych. Upoważnienie zwykle określa minimalne wymagania kontrolne i sprawozdawcze, oczekiwania wobec kontrolera i nadaje kontrolerowi możliwość przeprowadzania czynności i przedstawiania wyników (*SK 2.2.12, 2.2.19, 1.0.32-38, 1.0.42 i 1.0.47*).

W miarę możliwości upoważnienie powinno obejmować całą sferę budżetową, w tym wszystkie działające w jej ramach organy wykonawcze oraz powiązane z nimi programy i służby publiczne. Bez wystarczającego wsparcia prawnego przedstawianie uzasadnionej krytyki wydajności i skuteczności programów publicznych mogłoby być nawet uznane za niezgodne z prawem, przynajmniej w kwestiach politycznie drażliwych. W celu uniknięcia takiej sytuacji – jak również podejrzania o autocenzurę – upoważnienie musi mieć poparcie zarówno polityczne, jak i społeczne (*SK 2.2.18-20 i 2.2.23*)

---

<sup>24</sup> Więcej informacji w następujących dokumentach INTOSAI: deklaracja z Limy, *Kodeks etyczny i standardy kontroli (The Code of Ethics and Auditing Standards)* oraz *Independence of Supreme Audit Institutions*.



Wśród obiektów kontroli (elementów, które zgodnie z uprawnieniami NOK można poddać kontroli wykonania zadań) można wymienić: „politykę”, „program”, „organizację” i „zarządzanie”. „Polityka” jest zwykle definiowana jako wysiłki na rzecz osiągnięcia określonych celów przy zastosowaniu określonych środków i ewentualnie w określonym czasie<sup>25</sup>. „Program” można opisać jako zestaw wzajemnie powiązanych środków – prawnych, finansowych itp. – mających służyć wdrożeniu danej polityki publicznej lub danej polityki instytucji. Pojęcie „organizacja” bywa różnie definiowane, z reguły jednak uznaje się, że oznacza ogół ludzi, struktur i procesów mających na celu osiągnięcie określonych celów. „Zarządzanie” zasadniczo oznacza wszelkie decyzje, działania i zasady dotyczące kierowania, rachunkowości oraz rozlokowania zasobów ludzkich, finansowych i materialnych. Zarządzanie jest często związane z wewnętrznymi operacjami organizacji. Polityki i programy – wytyczone przez władzę ustawodawczą, władzę wykonawczą lub urzędników wykonawczych – mogą być także ukierunkowane do wewnątrz i dotyczyć określonej organizacji (i jej wewnętrznych działań i wyników). Ale na ogół ich zasięg jest szerszy i bardziej zewnętrzny, a odnosi się nawet do działań organizacji pozarządowych (i oddziaływania polityk i programów na społeczeństwo itp.)<sup>26</sup>.

W wielu krajach konstytucja i ustawodawstwo dają NOK jasno sprecyzowane prawo do podejmowania pewnych form kontroli wykonania zadań. Niektóre NOK mogą przeprowadzać badania wydajności i skuteczności złożonych polityk lub przedsięwzięć publicznych, np. poprzez dogłębne analizy zgłaszanych problemów. Inne reprezentują bardziej ograniczone podejście. Standardy kontroli po części wyjaśniają tę kwestię (*SK 1.0.42*): „W wielu krajach upoważnienie w zakresie kontroli wykonania zadań nie obejmuje oceny podstaw strategicznych programów publicznych”. Kontrola wykonania zadań nie dotyczy wówczas wartości celów polityk, ale wymaga raczej zbadania podjętych działań w zakresie opracowania, realizacji i oceny rezultatów tych polityk i może oznaczać badanie, czy informacje, które skłoniły do podjęcia decyzji strategicznych, były precyzyjne. Nawet w krajach, w których konstytucja ani ustawodawstwo nie wymagają od NOK przeprowadzania kontroli oszczędności, wydajności i skuteczności, bieżące doświadczenia pokazują, że istnieje tendencja do traktowania tego rodzaju badań jako części kontroli finansowej lub kontroli prawidłowości (*SK 1.0.13, 1.0.42-43*).

Główne cele kontroli wykonania zadań powinny być także określone w aktach normatywnych lub ustanowione przez NOK. Ogólnie rzecz biorąc, NOK mogą obrać za cel realizację jednego lub więcej spośród poniższych celów:

<sup>25</sup> Pojęcie „polityka” w niniejszych wytycznych – jeżeli nie jest rozwijane – odnosi się zarówno do polityki publicznej, jak i polityki instytucji. Termin „polityka” może być stosowany jako odpowiednik polityki instytucji w odniesieniu do NOK, które nie mają prawa dokonywania przeglądu lub oceny polityki publicznej. (Termin „przedsięwzięcie publiczne” obejmuje zarówno politykę, jak i program).

<sup>26</sup> Zob. np. *Manual of Performance Auditing*, AG (Holandia), 1996.

- (1) Przedstawienie ustawodawcy niezależnego badania realizacji zasad oszczędności, wydajności i skuteczności w ramach polityk lub programów publicznych.
- (2) Przedstawienie ustawodawcy niezależnej, doraźnej analizy zasadności i wiarygodności systemów pomiaru wykonania zadań, oświadczeń lub samoocen dotyczących wykonania zadań publikowanych przez jednostki wykonawcze.
- (3) Przedstawienie ustawodawcy niezależnej analizy problemów związanych z oszczędnością, wydajnością i skutecznością działań publicznych i przyczynienie się w ten sposób do wprowadzenia ulepszeń.
- (4) Przedstawienie ustawodawcy niezależnej oceny zamierzonego i niezamierzonego oddziaływania bezpośredniego i pośredniego programów publicznych i programów instytucji, a także tego, czy i w jakim zakresie przyjęte cele lub założenia zostały zrealizowane, oraz dlaczego.

Wspólnym celem kontroli wykonania zadań w wielu krajach – ustanowionym przez ustawodawcę bądź NOK – jest ocena i poprawa funkcjonowania programów publicznych, samych jednostek władzy centralnej i wszelkich jednostek z nimi powiązanych (*SK 1.0.20, 1.0.27, 1.0.40 i 4.0.25*). W większości krajów istotną rolę odgrywa przedstawianie zaleceń. W pozostałych, ze względu na uwarunkowania prawne bądź tradycje historyczne, zalecenia nie są w ogóle przedstawiane<sup>27</sup>.

### **Wybór obszarów kontroli w ramach uprawnień kontroli wykonania zadań nie może być ograniczany**

Według standardów kontroli (*SK 2.2.10-19*) NOK muszą mieć swobodę określania dziedzin, w których przeprowadzają swoje kontrole wykonania zadań. W *SK 2.2.8* stwierdza się: „Najwyższy organ kontroli może udzielać członkom ciała ustawodawczego wyjaśnień odnośnie sprawozdań z kontroli, jednak istotne jest, aby najwyższy organ kontroli nie poddawał się wpływowi politycznym, tak aby móc zachować bezstronne podejście do własnych obowiązków kontrolnych. W związku z tym najwyższy organ kontroli nie powinien ulegać ani sprawiać wrażenia, że

<sup>27</sup> Większość NOK przedstawia zalecenia w swoich sprawozdaniach z kontroli wykonania zadań. Wysuwane są twierdzenia, że taka polityka ma nieodłączne wady. Może narażać na szwank niezależność NOK i utrudniać dalsze badania. NOK nie może jednak ponosić odpowiedzialności za swoje zalecenia, a kontrolerzy wykonania zadań nigdy nie mogą twierdzić, że znaleźli jedyne racjonalne rozwiązania problemów (nawet jeżeli zalecenia wydają się być logiczne i uzasadnione, zawsze istnieją inne możliwości). Zalecenia NOK mogą się opierać wyłącznie na ocenie tego, jakie rozwiązanie wydaje się rozsądne, a być może najrozsądniejsze, w danym momencie. Co więcej, kontrola wykonania zadań jest z natury działaniem jednorazowym. Dlatego jest mało prawdopodobne, że podmiot będzie kontrolowany dwa razy w taki sam sposób. Więcej informacji, zob. *Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau, 1993*, s. 51.

ulega życzeniom poszczególnych grup interesów politycznych”. W ust. 2.2.10 stwierdza się: „W niektórych krajach kontrola władzy wykonawczej w zakresie zarządzania finansowego należy do prerogatyw parlamentu lub wybieralnego zgromadzenia; może to również dotyczyć kontroli wydatków i przychodów na szczeblu regionalnym, gdzie kontrola zewnętrzna jest zadaniem ciała ustawodawczego. W takich wypadkach kontrole prowadzone są na zlecenie tego ciała, a najwyższy organ kontroli powinien, przy określaniu celów kontroli, brać pod uwagę formułowane przez nie życzenia odnośnie przeprowadzenia konkretnych badań. Ważne jest jednak, aby najwyższy organ kontroli zachował swobodę w określaniu sposobu, w jaki realizuje wszelkie prace, w tym również zadania zlecone przez parlament”. Istotne jest też, „aby władza wykonawcza nie miała uprawnień do kierowania sprawami związanymi z wykonywaniem przez najwyższy organ kontroli jego mandatu” (SK 2.2.14).

### **Kontrole wykonania zadań powinny być zasadniczo kontrolami *ex post***

NOK może rozpocząć badanie wydajności i skuteczności dopiero po podjęciu przez władze publiczne decyzji odnoszącej się do określonej polityki (wynika to w pewnym stopniu z SK 4.0.22 i 4.0.25). W niektórych krajach jeszcze przed rozpoczęciem realizacji samej polityki może być przeprowadzana analiza celów lub kontrola działań przygotowawczych. Mimo to kontrola wykonania zadań powinna być skoncentrowana na wskazaniu lub wyeliminowaniu bieżących problemów, aby zwiększyć przydatność sprawozdań z kontroli dla użytkownika.

### **Nie należy ingerować w cele ogólne wyznaczone przez ustawodawcę**

Decyzje i cele polityczne ustawodawcy są na ogół punktem odniesienia pozwalającym określić kryteria kontroli stosowane podczas kontroli wykonania zadań. Kwestionowanie tych decyzji i celów nie leży w gestii NOK. Na podstawie swych ustaleń NOK może jednak przedstawić uwagi krytyczne na temat celów, np. jeżeli są one niespójne lub kiedy niemożliwe okaże się określenie zakresu, w jakim zostały one zrealizowane. W związku z tym sprawozdanie z kontroli wykonania zadań może w rzeczywistości kwestionować realizowane polityki lub decyzje. Cele lub założenia mogą być zbyt niejednoznaczne, sprzeczne z innymi celami albo opierać się na niewystarczających informacjach. Polityka może być niewydajna i nieskuteczna. Jeżeli stwierdzone braki mają zostać usunięte, może zająć konieczność dokonania zmian. Z drugiej strony rola kontroli wykonania zadań polega niewątpliwie na ocenie oszczędności, wydajności i skuteczności bardziej szczegółowych celów i uregulowań ustanowionych np. przez instytucje publiczne (zob. SK 2.2.5 i 2.2.9.).

Chociaż kontrola wykonania zadań nie kwestionuje celów politycznych, może zwrócić uwagę na skutki danej polityki, a także określić i zilustrować braki wynikające ze sprzecznych celów. Dlatego też kontrola wykonania zadań nie zajmuje się np. poziomem świadczeń w systemach opieki społecznej. Kontrolerzy muszą jako punkt wyjścia traktować zestaw problemów powiązanych z oszczędnością, wydajnością i skutecznością kontrolowanych systemów opieki społecznej. Może tak być np., gdy poziom świadczeń w danej dziedzinie wywołuje niezamierzone skutki marginalne w innej dziedzinie. Kontroler wykonania zadań może wtedy objąć badaniem brak koordynacji różnych systemów i wskazać wynikające z tego problemy. Jeżeli da się wykazać, że faktyczny poziom świadczeń jest inny niż pierwotnie wyznaczony, podczas kontroli wykonania zadań mogą zostać zbadane przyczyny takiego stanu rzeczy.

### **Należy zapewniać i pobudzać wysoki profesjonalizm i jakość pracy**

W standardach kontroli INTOSAI oraz w zamieszczonym w nich kodeksie etycznym stwierdza się, że wszyscy kontrolerzy sektora publicznego powinni postępować uczciwie, zachowywać bezstronność, obiektywizm, posiadać odpowiednie umiejętności i wykazywać się profesjonalizmem. W celu jak najlepszej służby na rzecz dobra publicznego należy stosować wysokie standardy etyczne. W *SK 2.2.36* czytamy: „Ponieważ spełniane przez najwyższy organ kontroli funkcje i obowiązki mają kluczowe znaczenie dla zasady rozliczalności publicznej, musi on w swoich kontrolach stosować metody i praktyki najwyższej jakości. Najwyższy organ kontroli zobowiązany jest określić procedury zapewniające skuteczne wypełnianie ciążących na nim obowiązków w zakresie sprawozdań kontrolnych, do których w pełni muszą stosować się pracownicy i eksperci zewnątrzni w zakresie standardów, procedur planowania, metod i nadzoru”.

Kontrola wykonania zadań to często złożone przedsięwzięcia wymagające bardzo zróżnicowanych umiejętności, znawstwa i doświadczenia. W *SK 2.1.26* stwierdza się: „Ze względu na znaczenie wysokich standardów działania najwyższego organu kontroli, szczególną uwagę należy poświęcać programom zapewniania jakości, aby doskonalić prowadzenie i wyniki kontroli”. Stwierdza się również, że NOK powinien ustanowić systemy i procedury mające na celu: „a) potwierdzenie, że wewnętrzne procesy zapewnienia jakości funkcjonują zadowalająco; b) zapewnienie jakości sprawozdania kontrolnego; c) ugruntowanie ulepszeń i uniknięcie powielania błędów” (*SK 2.1.27*). Nie istnieje jednak system zapewniania jakości mogący zagwarantować wysoką jakość sprawozdań z kontroli wykonania zadań. Mówiąc wprost, ważniejszy niż zaawansowane systemy zapewniania jakości jest kompetentny i zmotywowany personel. Innymi słowy, systemy zapewniania jakości powinny być użyteczne i łatwe do zarządzania, a nie skomplikowane i zbyt zawile.

Według INTOSAI kwestie jakości muszą być zintegrowane z procesem realizacji zadań. Nawet na wczesnych etapach planowania systemy zapewniania jakości mogą się okazać niezbędne, by zagwarantować, że problemy wybrane do kontroli są istotne i dobrze zdefiniowane. Na jakość kontroli wpływają w dużej mierze cele, problemy, pytania kontrolne i wybrane obszary kontrolne. Proces planowania i zróżnicowane etapy składające się na proces decyzyjny gwarantują stałą ocenę jakości, ponieważ zanim kontrola posunie się dalej, muszą zostać spełnione określone warunki. Skrupulatne przygotowania dają możliwość opracowania pytań kontrolnych i projektu kontroli oraz ustalenia, jakie informacje będą potrzebne (SK 2.1.27 i 3.1.1). Więcej informacji, zob. załączniki 3 i 4.

**Uprawnienia w zakresie kontroli wykonania zadań powinny obejmować sferę budżetową i wszystkie powiązane z nią programy publiczne. Kontroler nie może być ograniczany co do wyboru obszarów spośród tych, które objęte są jego uprawnieniami. Podstawowy punkt odniesienia stanowią decyzje i cele polityczne ustanowione przez ustawodawcę. Kontrola wykonania zadań może w wyniku swoich ustaleń zakwestionować wartość istniejących polityk. Kontrole wykonania zadań są zasadniczo kontrolami *ex post*, które zajmują się kwestiami bieżącymi. Należy zapewniać i promować wysokie standardy jakości pracy.**

## **2.2. Jakie są ogólne wymagania wobec kontrolera wykonania zadań?**

### **Kontrolerzy wykonania zadań muszą posiadać określone umiejętności zawodowe**

Kontrola wykonania zadań to działania opierające się na informacjach, a ważną rolę odgrywają w niej umiejętności zawodowe. Istotne jest, żeby kontrolerzy mieli możliwość rozwijania swoich umiejętności i osiągać dobre wyniki przeprowadzanych kontroli. Wymaga to stworzenia stymulujących warunków sprzyjających poprawie jakości (SK 1.0.45 i 2.1.9).

Wszyscy kontrolerzy podczas wykonywania swoich zadań powinni cechować się profesjonalizmem (SK 2.2.1 i 2.2.33-38). NOK powinien zatrudniać pracowników o odpowiednich kwalifikacjach. Aby pracownicy skutecznie realizowali swoje zadania, NOK powinien posiadać politykę i procedury dotyczące ich szkoleń i rozwoju zawodowego, przygotowywać pisemne wytyczne w sprawie przeprowadzania kontroli, wspierać umiejętności i doświadczenie zdobyte w ramach działań prowadzonych z ramienia NOK i dokonywać przeglądu procedur wewnętrznych (SK 2.1.2).

Umiejętność zatrudniania odpowiednich pracowników ma decydujące znaczenie dla kontroli wykonania zadań. Każdy pracownik jest wyjątkową inwestycją. Kontroler wykonania zadań musi być dobrze wykształcony. Na ogół wymaga się od niego wyższego wykształcenia i doświadczenia w zakresie prowadzenia działalności badawczej i sporządzania ocen. Duże znaczenie mają także zdolności osobiste (umiejętności analityczne, kreatywność, otwartość, umiejętności interpersonalne, uczciwość, umiejętność oceny sytuacji, odporność na stres, łatwość wystawiania się i pisanie itp.) (*SK 2.1.4 i 2.1.10.*).

Aby zostać kontrolerem wykonania zadań, kierownikiem zespołu kontroli wykonania zadań lub dyrektorem ds. kontroli wykonania zadań, należy posiadać określone kwalifikacje zawodowe. Kontroler wykonania zadań powinien np. mieć wykształcenie z zakresu nauk społecznych i wiedzę na temat naukowych metod badawczych i metod oceny. Niezbędna może się okazać także specjalistyczna wiedza na temat różnych obszarów funkcjonalnych, które będą kontrolowane, ale do przeprowadzenia kontroli wykonania zadań lub oceny programu nie zawsze potrzebna jest gruntowna wiedza z zakresu księgowości czy kontroli finansowej. Jeżeli NOK organizują kontrole wykonania zadań oddzielnie od kontroli finansowych, dopuszczalne jest, żeby personel przeprowadzający kontrolę wykonania zadań posiadał inne doświadczenie i umiejętności niż personel przeprowadzający kontrolę finansową<sup>28</sup>. W celu spełnienia wymogów jakości określonych w standardach kontroli (*SK 2.2.36-39*), NOK powinien realizować program umożliwiający personelowi zachowanie wysokiego profesjonalizmu poprzez nieustanne dokształcanie się i szkolenia. Kluczowym czynnikiem rozwoju zawodowego jest nauka poprzez zdobywanie doświadczenia w przeprowadzaniu kontroli (*SK 2.1.1, 2.2.37-38 i 2.1.16*).

Przedmiotem nieustannego kształcenia i szkoleń mogą być takie zagadnienia, jak: najnowsze osiągnięcia w dziedzinie metodologii kontroli wykonania zadań, zarządzania i nadzoru, jakościowych metod badania, analiza przypadku, próbkowanie statystyczne, ilościowe techniki zbierania danych, projekt oceny, analiza danych i pisanie ukierunkowane na czytelnika. Można także podejmować tematy związane z warsztatem pracy kontrolera, takie jak: administracja publiczna, polityka publiczna i struktury publiczne, polityka administracji rządowej, ekonomia, nauki społeczne czy technologie informacyjne (*SK 2.1.6-10*).

Na kwalifikacje pracowników przeprowadzających kontrole wykonania zadań składają się:

- wiedza o metodach stosowanych w kontroli wykonania zadań oraz wykształcenie, umiejętności i doświadczenie potrzebne do jej zastosowania;

<sup>28</sup> Kierownik zespołu kontroli wykonania zadań lub dyrektor ds. kontroli wykonania zadań, nieposiadający doświadczenia w przeprowadzaniu kontroli wykonania zadań lub w podobnej pracy, może być narażony na ryzyko niezaakceptowania przez kontrolerów wykonania zadań (lub na brak szacunku z ich strony).

- wiedza na temat organizacji, programów i funkcji publicznych;
- umiejętności z zakresu przejrzystego i skutecznego wyrażania się w mowie i w piśmie;
- specyficzne umiejętności uzależnione od charakteru poszczególnych kontroli, np. statystyka, technologia informacyjna (IT), inżynieria itp. lub wiedza ekspercka na temat przedmiotu kontroli (*SK 2.2.33-38 i 2.1.11-12*).

Ze względu na swą złożoność kontrola wykonania zadań powinna być realizowana zespołowo, toteż nie wszyscy członkowie zespołu muszą posiadać wszystkie wymienione wyżej umiejętności. Co więcej, NOK nie zawsze ma możliwość zatrudnienia osób, które spełniają wszystkie wymienione wymogi. Potrzebne umiejętności mogą być rozwijane już po przyjęciu danej osoby do pracy, pod warunkiem, że kandydat ma potencjał i dobre podejście do realizacji zadań w trakcie kontroli wykonania zadań.

### **Zasadami pracy kontrolera muszą być skuteczność, profesjonalizm i staranność**

Kontrola wykonania zadań powinna być wystarczająco precyzyjnie zdefiniowana, a podejście kontrolne powinno być funkcjonalne. Organizacja kontroli ma zaspokajać ogólne wymogi dobrego zarządzania projektem (*SK 3.0.2-3 i 3.1.1-3*).

Kontrola wykonania zadań musi być przeprowadzana dokładnie i mieć na celu zebranie istotnych, wiarygodnych i wystarczających dowodów, które pozwolą każdej innej osobie wyciągnąć takie same wnioski jak zamieszczone w sprawozdaniu z kontroli wykonania zadań. Wymaga to dokładnej oceny sytuacji podczas wyznaczania celu, przedmiotu i czasu kontroli, podejścia i metodologii, zakresu kontroli, zagadnień, jakie mają być objęte sprawozdawczością, i wniosków ogólnych z kontroli.

Przez cały okres trwania kontroli ważna jest dobra komunikacja z kontrolowanymi jednostkami i ekspertami z innych dziedzin. Czujność muszą zachować także dyrektorzy ds. kontroli wykonania zadań. Ważne jest, aby podstawy materialne ostatecznych opisów, analiz i zaleceń były ścisłe. Sprawozdanie powinno być obiektywne i wyważone. Należy je przedstawiać w spokojnym tonie, tak żeby mogło stanowić dodatkową wartość dla władzy publicznej (*SK 2.2.39, 3.5.1-2 i 4.0.22-25*).

Należy przestrzegać zasad dobrej administracji. Proces kontrolny powinien być starannie udokumentowany. Ważne decyzje podjęte w toku kontroli i czynniki leżące u ich podstaw powinny zostać przedstawione na piśmie. Należy prowadzić dostępną kartotekę i rejestr. Głównym celem dokumentacji – oprócz pomocy zespołowi kontrolującemu – jest zapis dowodów kontroli uzasadniających wnioski i decyzje,



zapewnienie zapisów wspomagających zarządzanie kontrolą i jej monitoring oraz umożliwienie kierownictwu dokonania przeglądu pracy. Informacje uzyskane podczas kontroli do czasu poddania sprawozdania pod dyskusję należy traktować jako poufne (*SK 2.2.39-40, 3.0.2-3, 3.1.1, 3.2.1, 3.5.2-7 i 4.0.24*).

**Wszyscy kontrolerzy sektora publicznego powinni postępować uczciwie, w sposób bezstronny, obiektywny, kompetentny i profesjonalny. Aby sprostać tym standardom, kontroler wykonania zadań musi posiadać odpowiednie wykształcenie i mieć doświadczenie w zakresie prowadzenia działalności badawczej i dokonywania ocen. Duże znaczenie mają także zdolności osobiste. Pracom kontrolnym muszą towarzyszyć skuteczność, profesjonalizm i staranność.**

### **2.3. Czy istnieją innego rodzaju istotne gwarancje?**

Chociaż niniejsze wytyczne stanowią spójne podstawy do prowadzenia kontroli wykonania zadań, najważniejszym elementem prac związanych z kontrolą wykonania zadań pozostaje profesjonalny osąd (dokonywany według określonych zasad i procedur). Kontroler w trakcie kontroli powinien zachowywać profesjonalny sceptycyzm, zdając sobie sprawę z możliwości zaistnienia okoliczności sprawiających, że informacje dotyczące wykonania zadań zostaną nieodpowiednio udokumentowane.

W celu uniknięcia błędnego przedstawienia faktów stosuje się różne zabezpieczenia, zarówno ogólne, jak i praktyczne.

#### **Należy podjąć skuteczne środki zapewniania jakości informacji**

Kontrola wykonania zadań przeprowadzana zgodnie z obowiązującymi standardami kontroli musi zakładać sprawdzenie jakości przedkładanych informacji. Jest coraz bardziej uzależniona od jakości informacji tworzonych przez kontrolowane jednostki i inne podmioty, często zapisywanych na nośnikach elektronicznych. O tym, co jest „uzasadnione”, decyduje konkretna sytuacja, tj. rodzaj dostępnych dowodów i wniosków, które można wyciągnąć na ich podstawie (*SK 3.5.2*).

#### **Zainteresowane instytucje powinny być właściwie informowane**

NOK powinien powiadamiać instytucje publiczne odpowiedzialne za kontrolowany program lub zaangażowane w jego realizację o szczegółach kontroli, najlepiej



przed jej rozpoczęciem (*SK 3.1.4*). Ze względu na charakter kontroli wykonania zadań ważne jest, żeby urzędnicy wyższego szczebla zostali dokładnie poinformowani o celu kontroli.

### **Realizowane zadania powinny być właściwie nadzorowane**

W standardach kontroli INTOSAI stwierdza się: „Praca personelu kontrolującego powinna być odpowiednio nadzorowana na każdym poziomie i na każdym etapie kontroli; wyższy rangą członek personelu kontrolnego powinien weryfikować dokumentację.” (*SK 3.2.1*). Kiedy wyznaczy się zadanie członkowi zespołu kontrolnego, kierownik projektu powinien skrupulatnie kierować jego realizacją, nadzorować ją i oceniać. Wszyscy członkowie zespołu powinni rozumieć cele kontroli, zakres prac, które mają do wykonania, i charakter obowiązków, jakie nakładają na nich stosowne standardy kontroli (*SK 3.2.2*).

W celu zagwarantowania osiągnięcia celów kontroli konieczny jest nadzór zespołu kontroli wykonania zadań przez wyższych rangą pracowników kadry kontrolującej obejmujący kierowanie, wspieranie i monitorowanie pracy zespołu (zob. załącznik 4.). Zgodnie ze standardami kontroli (*SK 3.2.3*) wymaga to zagwarantowania, aby:

- wszyscy członkowie zespołu w pełni rozumieli cele kontroli,
- procedury kontrolne były odpowiednie i właściwie realizowane,
- postępowano zgodnie z międzynarodowymi i krajowymi standardami kontroli,
- dowody kontroli były istotne, wiarygodne, wystarczające i udokumentowane, jak również uzasadniały ustalenia i wnioski kontrolne;
- realizowany był budżet kontroli i harmonogram prac.

### **Korzystanie z pomocy ekspertów wymaga szczególnej ostrożności**

Podczas kontroli wykonania zadań często korzysta się z pomocy ekspertów. Zanim jednak kontroler sięgnie po tę pomoc, powinien się upewnić, że dany specjalista posiada kompetencje niezbędne do realizacji celów kontroli. Za eksperta uważa się osobę lub firmę posiadającą specjalistyczne umiejętności, wiedzę i doświadczenie w konkretnej dziedzinie pozakontrolnej. Kontroler musi sprawdzić, czy nie zachodzą zależności pomiędzy ekspertem i działalnością/programem. Eksperci powinni zostać poinformowani o obowiązujących warunkach i zasadach etycznych. Chociaż kontroler wykonania zadań może wykorzystać wyniki pracy eksperta jako dowód, pełną odpowiedzialność za wnioski przedstawione w sprawozdaniu z kontroli ponosi on sam (*SK 2.1.18, 2,2,43-45*).

**Kontrolerzy powinni poinformować instytucje publiczne zaangażowane w kontrolowany program o szczegółach zlecenia kontrolnego i podjąć uzasadnione środki mające na celu stwierdzenie, czy informacje dotyczące wykonania zadań są wiarygodne. Kontroler może wykorzystać pracę eksperta, nie zwalnia go to jednak z pełnej odpowiedzialności za wnioski.**

## 2.4. Podsumowanie

- Upoważnienia w zakresie kontroli wykonania zadań powinny zostać określone w aktach normatywnych. Często konieczne są specjalne przepisy precyzujące warunki kontroli wykonania zadań. Zakres upoważnienia powinien obejmować całą sferę budżetową, w tym wszystkie istotne przedsięwzięcia publiczne i wszystkie istotne służby publiczne. Zakres upoważnienia powinien umożliwiać przeprowadzanie kontroli zarówno w pojedynczych instytucjach publicznych, jak i dużych przedsiębiorstwach stanowiących własność skarbu państwa działających w interesie społecznym, a także przeprowadzanie kontroli szeroko zakrojonych programów publicznych z różnych perspektyw. Kontroler wykonania zadań musi mieć swobodę wyboru obszarów kontroli w ramach zakresu upoważnienia do kontroli wykonania zadań.
- Decyzje i cele polityczne określone przez ustawodawcę powinny stanowić punkt wyjścia kontroli wykonania zadań. NOK może jednak w wyniku dokonanych ustaleń zgłosić uwagi krytyczne na ich temat, np. jeżeli są one niespójne lub kiedy okaże się niemożliwe określenie zakresu, w jakim zostały zrealizowane.
- Kontrole wykonania zadań powinny być zasadniczo kontrolami, ale w niektórych krajach jeszcze przed rozpoczęciem realizacji samej polityki może być przeprowadzana kontrola działań przygotowawczych.
- Wszyscy kontrolerzy sektora publicznego powinni postępować z zachowaniem uczciwości, bezstronności, obiektywizmu, kompetencji i profesjonalizmu. Jest to szczególnie ważne ze względu na charakter kontroli wykonania zadań. Kontroler wykonania zadań musi być wykształcony i posiadać doświadczenie w pracach badawczych i dokonywaniu ocen. Duże znaczenie mają również zdolności osobiste (umiejętności analityczne, kreatywność, otwartość, umiejętności interpersonalne, uczciwość, umiejętność oceny sytuacji i cierpliwość, jak również łatwość mówienia i pisanie).
- Kontrola wykonania zadań to działalność oparta na wiedzy i – ze względu na swój charakter oraz ścisły związek z polityką – prawdopodobnie najważniejszym

czynnikiem wymagającym podkreślenia jest wysoka jakość pracy. W celu jej zagwarantowania NOK powinien zwrócić szczególną uwagę na stworzenie warunków przeprowadzania kontroli wykonania zadań motywujących do osiągnięcia wysokiej jakości i jej poprawy. W tym kontekście jednym z ważniejszych elementów jest właściwie funkcjonujący system zapewniania jakości.

- Pracom kontrolnym musi towarzyszyć skuteczność, profesjonalizm i staranność. Należy także przestrzegać zasad dobrej administracji. Kontrolerzy powinni poinformować instytucje publiczne zaangażowane w kontrolowany program o szczegółach zlecenia kontrolnego.
- Przed skorzystaniem z pomocy ekspertów, kontroler powinien się upewnić, że jest to konieczne i że eksperci są kompetentni i niezależni. Chociaż kontroler może wykorzystać wyniki ich pracy jako dowody, to on ponosi pełną odpowiedzialność za wnioski.

## Część 3.

# STANDARDY I WYTYCZNE WARSZTATOWE. ROZPOCZĘCIE I PLANOWANIE KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

### 3.1. Jakie są główne etapy cyklu kontroli wykonania zadań?

W *SK 3.0.1* stwierdza się: „Celem standardów warsztatowych jest ustalenie kryteriów lub całościowych ram przemyślanych, systematycznych i wyważonych kroków i czynności, do jakich musi się stosować kontroler”. Standardy warsztatowe ustanawiają ramy planowania i przeprowadzania prac kontrolnych, a także zarządzania nimi (*SK 3.0.2*).

Cykl kontroli wykonania zadań obejmuje kilka etapów. Ogólnie mówiąc, składają się na niego proces planowania, proces realizacji i proces pokontrolny. Proces planowania często dzieli się na kilka różnych etapów. Pierwszy z nich to planowanie strategiczne, polegające na analizie potencjalnej problematyki i tematów. Po określeniu tematu kontroli wykonania zadań można rozpocząć badanie wstępne – w którego wyniku powstaje plan pracy badania głównego – mające na celu uzyskanie informacji pozwalających na opracowanie projektu badania głównego.

Podczas przeprowadzania badania głównego należy przez cały czas mieć na uwadze to, że sprawozdanie końcowe będzie przedmiotem zainteresowania rządu, ustawodawcy, zainteresowanych organów wykonawczych i społeczeństwa. Proces jego sporządzania powinien być, jak pokazuje doświadczenie, procesem ciągłym polegającym na formułowaniu, sprawdzaniu i weryfikacji poglądów co do tematyki. Przez cały czas trwania kontroli powinny być brane pod uwagę kwestie takie, jak spodziewany wpływ kontroli i korzyści z niej wynikające. Systematyczne sporządzanie sprawozdań można osiągnąć poprzez wyznaczenie terminów ich dostarczania.

Procedury pokontrolne pozwalają określić i udokumentować oddziaływanie kontroli i realizację zaleceń kontrolnych. Procesy te odgrywają istotną rolę, dostarczając informacji zwrotnych NOK i ustawodawcy (*SK 2.2.5-6*).

**Na cykl kontroli wykonania zadań składa się kilka etapów: planowania strategicznego, prac przygotowawczych, badania głównego i działań pokontrolnych.**

### 3.2. Co składa się na planowanie strategiczne?

Kontrola wykonania zadań powinna być ukierunkowana bezpośrednio na dziedziny, w których zewnętrzna, niezależna kontrola może przynieść korzyść w postaci pobudzenia oszczędności, wydajności i skuteczności. W kontroli finansowej przedmioty kontroli NOK (i stosowane perspektywy) są często określone w podstawowym ustawodawstwie odnoszącym się do samego NOK. Jak odnotowano powyżej, NOK zwykle ma większą swobodę w wyborze przedmiotów kontroli wykonania zadań i podejść kontrolnych. NOK musi dokładnie przemyśleć strategię wybierania tematyki kontroli wykonania zadań, która pomoże w ustaleniu priorytetów i dokonaniu wyboru. W procesie tym może pomóc np. wykazywane przez rząd zainteresowanie zmianami (*SK 2.1.21-22 i 3.1.1-2*).

Wybór obszarów kontroli powinien się dokonywać bez żadnych zewnętrznych nacisków (*SK 2.2.14*). NOK musi zachować swoją polityczną neutralność, ale nie oznacza to, że ustawodawca nie może zwracać się do NOK o podjęcie danej tematyki kontroli. Jeżeli jednak NOK ma zachować należytą niezależność, musi mieć możliwość odmowy spełnienia tego rodzaju wniosków (*SK 2.2.16*).

Podczas wyboru zagadnień poddawanych kontroli i możliwych badań wstępnych podstawowe znaczenie ma planowanie strategiczne. Kolejne kroki planowania można przedstawić w następujący sposób:

1. *Określenie możliwych obszarów kontroli, na podstawie których mają być dokonane wybory strategiczne.* Wybór obszarów kontroli pociąga za sobą wybory strategiczne mające konsekwencje dla NOK. Liczba potencjalnych obszarów jest znaczna, a możliwości NOK są ograniczone. Oznacza to, że wyborów należy dokonywać starannie (*SK 2.1.21 i 2.2.38*).

2. *Ustalenie kryteriów, które będą stosowane podczas dokonywania tych wyborów.* Głównym kryterium wyboru jest prawdopodobnie zasadniczy wkład kontroli w ocenę i poprawę funkcjonowania władzy centralnej i organów z nią powiązanych (*SK 3.0.1*).

Na etapie drugim powinno się stosować następujące ogólne kryteria wyboru:

- *Wartość dodana:* Im lepsze perspektywy przeprowadzenia użytecznej, dobrej jakości kontroli i im mniej dany obszar polityki lub przedmiot był wcześniej kontrolowany lub poddawany innego rodzaju ocenom, tym większa może być wartość dodana polegająca na przedstawieniu nowej wiedzy i nowych punktów widzenia.
- *Znaczenie problemów lub obszarów problemowych:* z reguły, im poważniejsze konsekwencje dla oszczędności, wydajności i skuteczności lub zaufania spo-

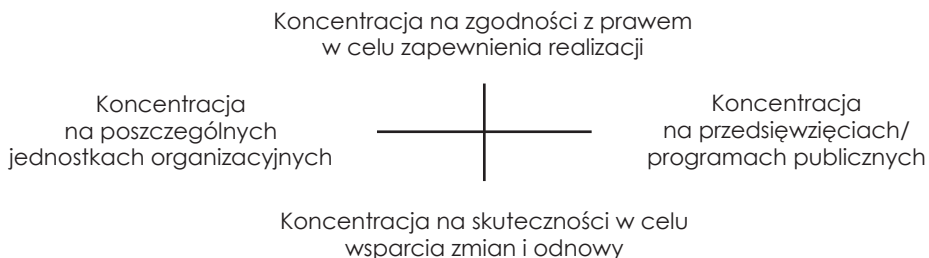
łecznego, tym większe znaczenie problemów. Problem może zostać uznany za ważny i istotny, jeżeli wiedza o nim mogłaby wpłynąć na użytkownika sprawozdania z kontroli wykonania zadań. Aktywny i ukierunkowany na problemy monitoring ułatwia wskazanie obszarów kontroli<sup>29</sup>.

- *Ryzyko i niepewność*: Planowanie strategiczne może się opierać na analizie ryzyka lub na mniej teoretycznej analizie oznak istniejących lub potencjalnych problemów. Im silniejsze jest zainteresowanie opinii publicznej dziedzinami, co do których zachodzi podejrzenie nieefektywności, tym większe ryzyko, a im mniejsza wiedza, tym większa niepewność. Nagromadzenie takich wskaźników lub czynników w odniesieniu do kontrolowanej jednostki lub programu może stanowić ważny sygnał dla NOK i powinno skłonić go do zaplanowania kontroli, której rozpiętość i zakres będą zależę od przyjętych wskaźników. Czynniki, które mogą pociągać za sobą większe ryzyko (lub niepewność), to:
  - Zaangażowanie znacznych środków finansowych (budżetowych) lub znacząca zmiany w ilości zaangażowanych środków.
  - Obszary tradycyjnie narażone na ryzyko (zamówienia, technologia, kwestie ochrony środowiska, zdrowie itp.) lub obszary nieakceptowanego ryzyka.
  - Nowe lub pilne działania lub zmiana warunków (potrzeby, wymogi).
  - Złożoność struktur zarządzania i możliwość występowania pewnych nieporozumień co do zakresu kompetencji.
  - Brak wiarygodnych, niezależnych i aktualnych informacji na temat wydajności i skuteczności programu publicznego.

Niektóre NOK mogą dokonywać wyboru tematów w formie wyborów strategicznych, a nie na podstawie kryteriów wyboru (np. w odniesieniu do typu kontroli wykonania zadań, sfer polityki, związku z reformami sektora publicznego itp.). Czasami wybory strategiczne mogą stanowić odzwierciedlenie uwarunkowań prawnych, w tym konstytucyjnych, oraz ugruntowanych tradycji, bądź odzwierciedlać „realia polityczne” (tj. istnieje oczekiwanie, że pewne tematy nie staną się przedmiotem kontroli).

Co za tym idzie, planowanie strategiczne pozwala na realizację różnych ambicji i podejmowanie różnorodnych decyzji. W połączeniu z systemem planowania rocznego NOK, planowanie strategiczne może stanowić użyteczne narzędzie ustanawiania priorytetów i wyboru kontroli, jakie mogą być przeprowadzone. W innym kontekście może służyć jako mechanizm wyboru przyszłej tematyki kontrolnej, stanowiąc podstawę bardziej szczegółowego planowania. Kiedy indziej może również stanowić instrument podejmowania decyzji strategicznych w sprawie przyszłego kierunku kontroli. Na schemacie przedstawiono przykład zarysu wariantów przyszłego ukierunkowania kontroli NOK.

<sup>29</sup> Więcej rozważań na temat wyboru problemów, zob. *Handbook in Performance Auditing* RRV (Szwecja), 1999, i *Picking the winners*, NAO (Wielka Brytania) 1997.



Jednym z możliwych wyborów strategicznych jest decyzja o wspieraniu modernizacji administracji publicznej i skupienie się na kontrolach programów publicznych, w których występują poważne problemy ze skutecznością. Inny możliwy wybór to po prostu skupienie się na kontroli poszczególnych jednostek administracji publicznej i zgodności ich działań z przepisami prawa administracyjnego/gospodarczego.

W zmieniającym się społeczeństwie dość naturalne wydaje się poddawanie działań publicznych regularnym ocenom pod kątem realizacji celów i rozwiązywania problemów, ze względu na które zostały podjęte. Z biegiem czasu stare wymogi są zastępowane nowymi. W związku z ciągle zmieniającymi się wymogami i warunkami kontrola wykonania zadań musi być przystosowana do monitorowania i śledzenia rozwoju wypadków i tendencji, oceny priorytetów i korzystania z nowych podejść i metod. Jeżeli NOK jest definiowany – lub sam siebie definiuje – jako instrument zmian, ważne jest, aby jego priorytety w zakresie kontroli wykonania zadań odzwierciedlały potrzebę postępu w sektorze publicznym. W sytuacji np. dużego deficytu budżetowego lub przestarzałego systemu zarządzania, kontrola wykonania zadań może przyczynić się do oszczędności, lepszego wykorzystania środków lub modernizacji systemu zarządzania. Z drugiej strony, jeżeli przedmiotem debaty publicznej są problemy dotyczące bezrobocia, środowiska, równości, przejrzystości, usług dla ludności itp., kontrola wykonania zadań może uznać za priorytetowe właśnie te kwestie.

Innymi słowy, planowanie strategiczne może mieć cele szersze niż określenie realnych przedmiotów kontroli. Najlepiej byłoby, gdyby podporządkowywało tematy lub zagadnienia kontroli ogólnej perspektywie<sup>30</sup>. Niektóre NOK przeprowadzają specjalne badania służące zgromadzeniu wiedzy i umiejętności – zarówno w zakresie pojedynczego obszaru publicznego, jak i obszaru określonego przez tematykę kontroli – co ma wspomóc proces planowania strategicznego<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> Prace kontrolne dotyczące poszczególnych tematów stają się w ostatnich latach coraz powszechniejsze. Są one rozciągnięte w czasie, a w ich wyniku powstaje zazwyczaj kilka powiązanych ze sobą sprawozdań z kontroli.

<sup>31</sup> Przykładowo, zob. *Strategy for Performance Audits in the Chemical Sector*, Swedish National Office, 2002.

Efektem planowania strategicznego jest zazwyczaj spójny i przekonujący program kontroli, którą ma przeprowadzić NOK. Wymienia się w nim obszary kontroli i przedstawia zarys tymczasowych problemów, pytań i innych argumentów na ich poparcie. Najlepiej, jeżeli program służy potem jako punkt wyjścia planowania operacyjnego i alokacji zasobów.

**Podstawą wyboru tematyki kontroli jest planowanie strategiczne. W połączeniu z systemem planowania rocznego NOK może stanowić użyteczne narzędzie ustanawiania priorytetów i dokonywania wyboru kontroli do przeprowadzenia. Może służyć jako mechanizm doboru tematyki przyszłych kontroli i stanowić punkt wyjścia do planowania szczegółowego, a wreszcie służyć jako instrument podejmowania decyzji strategicznych w zakresie przyszłego kierunku kontroli. Planowanie może odbywać się w następujących etapach: określenie potencjalnych obszarów kontroli; ustanowienie kryteriów wyboru, które należy stosować; określenie głównych źródeł informacji dla potencjalnych kontroli. Efektem planowania strategicznego jest zazwyczaj spójny i przekonujący program kontroli, którą przeprowadzi NOK. Planowanie strategiczne służy za punkt wyjścia planowania operacyjnego i alokacji zasobów.**

### **3.3. Na czym polega planowanie pojedynczej kontroli wykonania zadań?**

Zgodnie ze standardami kontroli INTOSAI (*SK 3.1.1*) kontroler powinien zaplanować kontrolę w taki sposób, aby łączyła ona wysoką jakość z oszczędnością, wydajnością i skutecznością, a poza tym przebiegała zgodnie z harmonogramem. Dobrze przemyślany plan kontroli wykonania zadań jest w zasadzie niezbędny. W rezultacie ważne jest, żeby przed rozpoczęciem badania głównego określić cele i zakres kontroli oraz metodologię, która będzie stosowana w celu osiągnięcia celów kontroli. Często robi się to, przeprowadzając badanie wstępne<sup>32</sup>.

Badanie wstępne ma na celu ustalenie, czy istnieją warunki do przeprowadzenia badania głównego i, jeżeli tak, przygotowanie projektu kontroli wraz z planem prac. Planowanie operacyjne powinno być przede wszystkim narzędziem sterowania procesem wykonawczym. Ponadto w jego wyniku uzyskuje się wiedzę ogólną i informacje potrzebne do zapoznania się z kontrolowaną jednostką, programem lub funkcją. Właściwie przygotowany plan prac kontrolnych pomaga np. zagwarantować, że zakres kontroli wykonania zadań będzie wyczerpujący i realny. Badanie wstępne powinno być przeprowadzane w stosunkowo krótkim czasie.

<sup>32</sup> Część NOK określa je terminem „analizy przedkontrolnej”.



## Trzy ważne kroki

Najważniejsze kroki podczas przygotowywania propozycji planu kontroli to:

- Określenie konkretnego zagadnienia, które zostanie poddane badaniu oraz celów kontroli,
- Określenie zakresu i struktury kontroli,
- Określenie sposobu zapewniania jakości, harmonogramu i zasobów. W praktyce kroki te nie zawsze mogą być realizowane w pełnym oderwaniu od siebie i nie zawsze należy realizować je w tej samej kolejności.

### 1. Określenie konkretnego zagadnienia, które zostanie poddane badaniu oraz celów kontroli

Jednym z pierwszych kroków jest bardziej szczegółowe określenie kontrolowanych tematów lub problemów. Motywy i cele badania muszą być starannie opracowane. Jest to trudny i ważny krok wymagający dogłębnego zbadania danej tematyki poprzez przestudiowanie odpowiedniej literatury, dokumentów i statystyk, przeprowadzenie rozmów z głównymi zainteresowanymi podmiotami i ekspertami itp., oraz przeanalizowanie potencjalnych oznak problemów z różnych punktów widzenia. Ważne jest, żeby definicje były precyzyjne. Należy unikać definicji niejednoznacznych lub niejasnych<sup>33</sup>. Nawet niewielkie zmiany w pytaniu kontrolnym lub określeniu badanego problemu mogą mieć duży wpływ na ogólny zakres kontroli.

Krótko mówiąc, krok ten wymaga szczegółowej odpowiedzi na dwa pytania:

**Co?** Jak brzmi pytanie kontrolne lub na czym polega problem, który będzie badany?  
**Dlaczego?** Jakie są cele kontroli?

Sformułowanie podstawowego pytania kontrolnego to bardzo ważny aspekt procesu badawczego – jest czynnikiem decydującym o wynikach kontroli. Należy je postrzegać jako fundamentalne pytanie badawcze dotyczące programu publicznego, na które kontroler chce odpowiedzieć. Co za tym idzie, ważne jest, żeby opierało się na rozważaniach racjonalnych i obiektywnych. Zasadniczo NOK musi zastosować perspektywę holistyczną, która najlepiej reprezentuje interesy opinii publicznej i ogólną misję przeprowadzanych przez NOK kontroli wykonania zadań.

Cele kontroli wiążą się z powodami jej przeprowadzania i powinny być formułowane na wczesnym etapie procesu wykonawczego, aby pomóc określić kwestie, które mają zostać poddane kontroli i z których należy złożyć sprawozdanie. Podczas

---

<sup>33</sup> Więcej informacji, zob. np. *Handbook on Performance Auditing*, RRV, 1999.

określania celów zespół kontrolny musi uwzględnić rolę i obowiązki NOK oraz spodziewane oddziaływanie netto kontroli, określone w strategicznym planie kontroli. Cele i zakres kontroli są ze sobą powiązane i powinny być rozważane jednocześnie. Dobrą praktyką zarządzania jest przedyskutowanie z kontrolowanymi jednostkami przy pierwszej nadarzającej się okazji zakresu kontroli<sup>34</sup>. Podczas określania celów kontroli za jedno z kryteriów można przyjąć optymalizację wkładu kontroli. Określeniu tego wkładu posłużyć może naszkicowanie spodziewanych wniosków. Jeżeli kontrola jest przeprowadzana na czyjś wniosek, cele kontroli mogą być mniej lub bardziej dokładnie określone lub oczywiste (SK 3.1.3 (134)).

Kolejna decyzja, którą należy podjąć, wiąże się z określeniem stopnia szczegółowości przeprowadzanej kontroli. Skrupulatne planowanie z wyprzedzeniem zapobiegnie pojawieniu się problemów dotyczących sposobu przeprowadzania kontroli na późniejszym etapie. Jednocześnie planowanie, które jest zbyt szczegółowe, może czasami hamować nowatorski sposób myślenia i otwartość. Kontrole są przeprowadzane w skomplikowanym świecie i dlatego rzadko możliwe jest opracowanie wszechstronnego projektu kontroli, w którym szczegółowo zostałyby przewidziane wszystkie sytuacje mogące zaistnieć podczas kontroli wykonania zadań.

## 2. Określenie zakresu i struktury kontroli

Kolejny krok na etapie projektowania to opracowanie zakresu i struktury kontroli. Podobnie jak w wypadku kontroli finansowej, podczas kontroli wykonania zadań podejście kontrolne należy ustrukturyzować<sup>35</sup>.

Określenie zakresu oraz pytań szczegółowych i hipotez, które należy zweryfikować

Pojęcie zakresu oznacza granice kontroli. Odnosi się do takich kwestii, jak: pytania szczegółowe, które należy zadać, rodzaj badań, które należy przeprowadzić, i charakter dochodzenia<sup>36</sup>. W dalszej kolejności obejmuje prace związane ze zbieraniem informacji i przeprowadzaniem analiz (AS 3.1.3-4)<sup>37</sup>.

<sup>34</sup> W niektórych wypadkach trudne może się okazać również dokładne wyjaśnienie, co nie zostanie objęte kontrolą w ramach badania głównego (czego nie zamierza się badać). Może się to przyczynić do zmniejszenia błędnego przekonania lub fałszywych oczekiwań zainteresowanych stron.

<sup>35</sup> Na tym etapie czasami dobrze jest zapoznać się z pracami i teoriami naukowymi z dziedziny, która ma być kontrolowana lub pytaniami, na które trzeba odpowiedzieć.

<sup>36</sup> Zob. rozdział 4.2 poniżej. Więcej informacji, zob. *Performance Audit Manual*, CAG, Bangladesz, 2000 i *Government Auditing Standards*, GAO (USA), 2002.

<sup>37</sup> Czasami NOK może ograniczać przeprowadzaną kontrolę wykonania zadań do „metaoceny” (oceny samooceny). Należy jednak mieć świadomość, że takie podejście jest przydatne jedynie wtedy, gdy kontroler NOK ma pewność, że wewnętrzne procesy oceny dostarczają obiektywnych, aktualnych i wszechstronnych ocen kontrolowanych programów.

Zakres kontroli jest określany na podstawie odpowiedzi na następujące pytania:

**Co?** Jakie pytania należy zadać i jakie hipotezy rozważyć? Jaki rodzaj badania wydaje się być odpowiedni?<sup>38</sup>

**Kto?** Kim są główni zaangażowani uczestnicy i które jednostki będą kontrolowane?

**Gdzie?** Czy istnieją ograniczenia co do liczby miejsc, które mogą być objęte kontrolą?

**Kiedy?** Czy istnieją ograniczenia co do ram czasowych, które mogą być objęte kontrolą?

Po sformułowaniu motywów i celów badania, jak również ogólnych pytań kontrolnych i problematyki kontroli, ważne jest sformułowanie pytań szczegółowych, które należy zadać, i hipotez, które należy zweryfikować (prawdopodobnych przyczyn problemu). W praktyce będą one tworzyć podstawę wyboru metod zbierania danych. Kontroler musi również określić charakter badania: jakiego rodzaju badanie należy przeprowadzić, żeby uwypuklić pytania? (Wybrane popularne metody kontroli wykonania zadań przedstawiono w załączniku 1.)

Należy jednak stwierdzić, że prowadzenie prac warsztatowych jest raczej ciągłym procesem poznawczym niż tylko zwykłym zbieraniem danych. Pytania (lub hipotezy) mogą ulegać zmianom w miarę zdobywania przez kontrolerów w czasie kontroli coraz większej wiedzy. Na etapie planowania celem jest jednak systematyczne zwracanie uwagi na to, co kontrolerzy powinni wiedzieć, oraz skąd i w jaki sposób mogą uzyskać informacje.

Ważnym wymogiem procesu planowania operacyjnego jest „kontrolowalność”. Określa ona, czy temat jest odpowiedni do umieszczenia w badaniu głównym. Ponieważ cele i zakres poszczególnych kontroli różnią się między sobą, zespół kontrolny musi dokonać oceny, czy kontrola może zostać przeprowadzona. Aby dane zagadnienie mogło wejść w zakres kontroli, musi być zarówno możliwe do skontrolowania, jak i warte skontrolowania. Kontroler może zastanowić się, czy np. dostępne są odpowiednie podejścia, metodologie i kryteria oraz czy potrzebne informacje lub dowody są możliwe do zdobycia i czy można je uzyskać w sposób wydajny. Ponadto powinny istnieć wiarygodne i obiektywne informacje, na których pozyskanie powinny być duże szanse. Inne aspekty, które należy rozważyć, to zgodność z zakresem upoważnienia kontrolnego, zasoby, wymagane kwalifikacje zawodowe i warunki czasowe. Trzeba dysponować personelem o określonych umiejętnościach zawodowych, a kontrola nie powinna tracić na aktualności w związku z badaniami przeprowadzanymi właśnie przez inne organy (*SK 2.1.23, 2.2.39, 3.0.3 i 3.1.1-4*).

---

<sup>38</sup> Projekt badania (badanie realizacji celów, badanie organizacji czasu pracy itp.) zob. załącznik 1.

## Zapoznanie się z programem

Ważne jest rzetelne zapoznanie się z kontrolowanym programem lub zadaniami kontrolowanej jednostki w zakresie wystarczającym do osiągnięcia celów kontroli, umożliwiającym wskazanie najważniejszych zagadnień kontroli i zrealizowanie wyznaczonych obowiązków kontrolnych. Należy zapoznać się z:

- charakterem programu publicznego, który ma być kontrolowany (z jego rolą i funkcją, ogólnymi działaniami i procesami, jak również kierunkami rozwoju itp.);
- aktami normatywnymi, programami ogólnymi i celami w zakresie wykonania zadań;
- strukturą organizacyjną i zależnościami służbowymi;
- otoczeniem wewnętrznym i zewnętrznym oraz podmiotami zaangażowanymi<sup>39</sup>;
- zewnętrznymi ograniczeniami wpływającymi na realizację programu;
- wcześniejszymi badaniami w danej dziedzinie;
- procesami zarządzania i zasobami.

Celem etapu planowania jest zapoznanie się z podstawowymi informacjami na temat kontrolowanego programu. Zdobywanie potrzebnej wiedzy to ciągły i kumulatywny proces pozyskiwania i oceny informacji, skutkujący zdolnością oceny dowodów kontroli na wszystkich jej etapach. Ważne jest, żeby kontrolerzy porównywali koszty zdobycia informacji z wartością, jaką wniosły one do kontroli.

Źródła informacji mogą obejmować:

- przepisy upoważniające (delegacja ustawowa) i przemówienia parlamentarne;
- oświadczenia ministerialne, wnioski rządowe i decyzje;
- ostatnie dokumenty pokontrolne, przeglądy, oceny i zapytania;
- prace i badania naukowe (także przeprowadzone w innych krajach);
- plany strategiczne i plany spółki, misję firmy i sprawozdania roczne;
- dokumenty dotyczące polityki oraz protokoły z posiedzeń zarządu i rady nadzorczej;
- schematy organizacyjne, wewnętrzne wytyczne i instrukcje postępowania;
- ocenę programu oraz plany kontroli wewnętrznych i sprawozdania z nich;
- sprawozdania i protokoły z narad;
- opinie ekspertów w danej dziedzinie;
- rozmowy z kierownictwem kontrolowanej jednostki i głównymi zaangażowanymi podmiotami;
- systemy przepływu informacji;
- inne właściwe systemy informatyczne, jak również oficjalne dane statystyczne.

<sup>39</sup> Niektóre NOK mogą, jeżeli to konieczne, przeprowadzić na tym etapie analizy zaangażowanych podmiotów w celu otrzymania jasnego obrazu rzeczywistego stanu rzeczy z różnych perspektyw.

Przydatnym źródłem informacji są często przeglądy przeprowadzone w przeszłości. Pomagają one uniknąć wykonywania niepotrzebnych czynności w zakresie badania spraw, które były już przedmiotem analizy i uwydatnić braki, które nie zostały dotychczas usunięte. Równie ważne mogą się okazać także rozmowy z najwyższym kierownictwem programu służące uzyskaniu ogólnej perspektywy programu. Inne istotne źródła informacji to:

- badania przeprowadzone przez organizacje branżowe, zawodowe lub specjalne grupy interesu;
- zapytania lub wcześniejsze przeglądy dokonane przez ustawodawcę;
- informacje będące w posiadaniu instytucji koordynujących i komisji rządowych;
- prace podjęte przez inne władze publiczne;
- informacje prasowe.

### Określenie kryteriów kontroli

Kryteria kontroli mają wskazać kierunek oceny (pomagają kontrolerowi odpowiedzieć na pytania takie, jak: „Na jakiej podstawie można dokonać oceny faktycznych zachowań? Jakie są wymagania i oczekiwania? Jakie wyniki – i w jaki sposób – mają być osiągnięte w ramach programu?") Kryteria kontroli to standardy wykorzystywane do określenia, czy program spełnia lub przekracza oczekiwania<sup>40</sup>.

W kontroli finansowej transakcje, które są badane, zazwyczaj są oceniane przez kontrolera jako „prawidłowe”, „nieprawidłowe”, „zgodne z prawem”, „niezgodne z prawem” itp. Kryteria takie są zazwyczaj dość hermetyczne i zwykle z góry określone przez np. akt normatywny ustanawiający kontrolowaną jednostkę (więcej informacji, zob. załącznik 2). Jeżeli chodzi o kontrole wykonania zadań, wybór kryteriów kontroli stanowi jednak na ogół stosunkowo otwartą kwestię. Kryteria są formułowane przez kontrolera i, jak już wspomniano, często mają mniejsze znaczenie w podejściu ukierunkowanym na problemy, w którym ważniejsze jest sformułowanie sprawdzalnych (weryfikowalnych) hipotez na temat możliwych przyczyn problemu kontrolnego.<sup>41</sup>

Stąd podczas kontroli wykonania zadań ogólne pojęcia oszczędności, wydajności i skuteczności należy interpretować w odniesieniu do danej tematyki, a ustalone w ten sposób kryteria będą się różnić w poszczególnych kontrolach. Określając kryteria kontroli, kontrolerzy muszą zagwarantować, żeby były one istotne, uzasadnione i możliwe do spełnienia. Wreszcie każde kryterium jest szczegółowo opracowy-

---

<sup>40</sup> Kryteria kontroli powinny być wiarygodne, obiektywne, przydatne, kompletne i zaakceptowane.

<sup>41</sup> Informacje na temat sposobu określania problemów kontrolnych oraz formułowania i weryfikowania hipotez, zob. np. *Handbook in Performance Auditing: Theory and practice*, The Swedish National Audit Office, 1999.

wane w formie pytań. Pytania te dotyczą faktów, a ich celem jest opis lub pomiar faktycznej sytuacji będącej przedmiotem kontroli.

Źródłami, na podstawie których można opracować kryteria kontroli, są m.in.:

- ustawy i przepisy wykonawcze regulujące działalność kontrolowanej jednostki;
- decyzje podjęte przez władzę ustawodawczą lub wykonawczą;
- porównania ze stanem faktycznym w przeszłości lub z najlepszą praktyką;
- standardy, doświadczenia i wartości zawodowe;
- podstawowe wskaźniki wykonania zadań ustanowione przez kontrolowaną jednostkę lub rząd;
- opinia niezależnego eksperta i "know-how";
- nowa lub powszechnie przyjęta wiedza naukowa i inne wiarygodne informacje;
- kryteria stosowane w przeszłości podczas podobnych kontroli lub przez inne NOK;
- organizacje (krajowe lub zagraniczne) prowadzące podobną działalność lub realizujące zbliżone programy;
- standardy wykonania zadań lub wcześniejsze zapytania ustawodawcy;
- ogólna literatura na temat zarządzania i literatura przedmiotu.

Podstawa kryterium kontroli może być rozważana z różnych punktów widzenia:

- w zależności od przypadku, najlepszym źródłem będą oficjalne standardy (takie jak cele zapisane w ustawodawstwie i aktach prawnych, decyzje i polityki przyjęte przez władzę ustawodawczą lub wykonawczą);
- w wypadku, gdy standardy mają podstawy naukowe, większy nacisk będzie kładziony na naukową literaturę fachową i inne źródła, takie jak standardy zawodowe i najlepsze praktyki.

Czasami kryteria kontroli są łatwe do zdefiniowania, np. kiedy cele zapisane w ustawodawstwie lub ustanowione przez ciała wykonawcze są jasne, precyzyjne i istotne. Często jednak dzieje się inaczej. Cele mogą być mało precyzyjne, sprzeczne lub mogą w ogóle nie istnieć. W takiej sytuacji kontrolerzy stają przed koniecznością rekonstrukcji kryteriów. Jedną z możliwości polega na zastosowaniu podejścia „teoretycznego” poprzez umożliwienie ekspertom z danej dziedziny udzielenia odpowiedzi na pytania w rodzaju: „jakie idealne wyniki powinno się osiągnąć w idealnych warunkach, uwzględniając racjonalność i najlepszą ze znanych, a porównywalną praktykę?” Alternatywę pozwalającą określić i uzasadnić solidne i realistyczne kryteria może stanowić podejście „empiryczne” polegające na rozmowach z zaangażowanymi podmiotami i decydentami<sup>42</sup>.

<sup>42</sup> Czasami zaleca się unikanie ustalania precyzyjnych i szczegółowych kryteriów kontroli na etapie planowania (ze względu na ograniczoną wiedzę). Więcej informacji, zobacz załącznik 2.

## Planowanie metodologiczne

Planowanie metodologiczne wymaga przeprowadzenia wielu różnorodnych działań. Ważne jest np. dokonanie rozróżnienia pomiędzy programem kontroli (rodzajem badania koniecznego do pozyskania danych) i technikami pozyskiwania danych. Podczas kontroli wykonania zadań można wykorzystywać szeroki wachlarz technik zbierania danych, jakie powszechnie stosowane są w naukach społecznych, takich jak: sondaże, wywiady, obserwacje i badanie dokumentów pisemnych<sup>43</sup>. Celem jest zastosowanie najlepszych zasad, ale względy praktyczne, takie jak dostępność danych, mogą ograniczać wybór metod, tj. kontrolerzy często muszą zadowolić się gorszym rozwiązaniem. Jako zasadę ogólną zaleca się przyjęcie elastycznego i pragmatycznego sposobu wyboru metod<sup>44</sup>. Na program kontroli mogą również wpływać kwestie praktyczne. Metody próbkowania i sondaże dają możliwość przedstawienia ogólnych wniosków, a studia przypadku tworzą szansę przeprowadzenia głębszych badań<sup>45</sup>.

Chociaż charakter kontroli wykonania zadań wymaga starannego wybierania i łączenia elementów metodologii w celu badania zmiennych, ważne jest zachowanie otwartości w czasie przeprowadzania kontroli. Na tym etapie nie należy dokonywać sztywnego wyboru źródeł (*SK 3.0.3, 3.1.1-4, 3.5.2-4 i 4.0.4*). Więcej informacji, zob. załącznik 1<sup>46</sup>.

W wypadku kontroli wykonania zadań kontroler jest w szczególności zainteresowany zagadnieniami prawidłowości i wiarygodności metod stosowanych podczas zbierania i analizowania danych:

- **Prawidłowość:** metody powinny mierzyć to, do czego są przeznaczone.
- **Wiarygodność:** ustalenia nie powinny się zmienić po powtórzeniu badania w tych samych warunkach<sup>47</sup>.

<sup>43</sup> Oznacza to, że kontrolerzy wykonania zadań powinni być nimi żywo zainteresowani i mieć czas na ciągłe podnoszenie swoich umiejętności w zakresie metodologii, zapoznawać się z najnowszymi badaniami metodologicznymi prowadzonymi przez różne ośrodki badawcze itd. Można to osiągnąć np. poprzez organizowanie seminariów wewnętrznych z udziałem ekspertów zewnętrznych oraz czytanie artykułów i literatury. Wybierając metody pozyskiwania danych, kontrolerzy powinni kierować się celem kontroli oraz szczegółowymi pytaniami, na które trzeba odpowiedzieć lub hipotezami, które trzeba zweryfikować. Przegląd wykorzystania różnych technik zbierania dowodów kontroli i analizy informacji, zob. *Evidence-Gathering Techniques*, OAG (Kanada), 1994. Więcej rozważań na temat metodologii, technik i pojęć z zakresu badań społecznych, zob. *The Research Methods Knowledge Base*, Trochim, 2002. Zob. też *Evaluation*, Rossi i in. 1999, i *Case Study Research, Design and methods*, Yin i in., 1994.

<sup>44</sup> Powody zachowywania pragmatyzmu podczas dokonywania wyboru metod szczegółowo opisano w *Designing Evaluations*, GAO (USA), 1991, rozdział 2.

<sup>45</sup> Zob. *Case Study Research, Design and Methods*, Yin i in., 1994. Sposoby wybierania przypadków można znaleźć w *Case Study Evaluation*, GAO, (USA), 1990. Sondaże, zob. *Conducting Surveys*, OAG (Kanada), 1998. *Using statistical sampling*, GAO (USA), 1992 i *The Research Methods Knowledge Base*, Trochim, 2002.

<sup>46</sup> Planowanie kontroli wykonania zadań, zob. *Handbook in Performance Auditing*, RRV (Szwecja) i *Designing vfm studies, a guide*, NAO (Wielka Brytania), 1997.

<sup>47</sup> Więcej rozważań, zob. np. *The Research Method Knowledge Base*, Trochim, 2002.



### 3. Określanie sposobów zapewniania jakości, harmonogramu i zasobów

Ostatni krok to określenie metod zapewniania jakości przyjętych podczas kontroli, sporządzenie harmonogramu i budżetu.

#### Zapewnianie jakości

W standardach kontroli INTOSAI (*SK 2.1.27*) stwierdza się, że NOK powinien ustanowić systemy i procedury zapewniania jakości. Procedury kontroli jakości powinny zostać opracowane w celu zagwarantowania, że kontrole są przeprowadzane zgodnie z odpowiednimi standardami i politykami.

Można wyróżnić rozwiązania *ex ante* (bieżące systemy jakości stosowane w czasie trwania prac, np. „przeгляд partnerski (*peer review*), zasada „drugiej pary oczu”, organizowanie paneli z udziałem ekspertów, specjalne komisje i specjaliści bądź eksperci branżowi, techniki takie, jak analiza zagadnienia) i *ex post* (takie jak niezależne oceny opublikowanych sprawozdań mające na celu wyciągnięcie wniosków i określenie tego, jak sprawozdanie zostało przyjęte przez główne zaangażowane podmioty oraz jakie korzyści odniosły one w wyniku kontroli). Niektóre NOK w celu przeprowadzenia ocen *ex post* zatrudniają naukowców lub instytucje badawcze. Zarówno ustalenia *ex ante*, pośrednie, jak i *ex post* muszą zostać zaplanowane<sup>48</sup>.

Odpowiedzialność za bieżące kierowanie kontrolą, w tym za szczegółowe planowanie, przeprowadzanie kontroli, nadzór nad pracownikami, składanie sprawozdań kierownictwu NOK i nadzorowanie przygotowywania sprawozdania z kontroli ponosi kierownik kontroli. W wypadku bardziej złożonych kontroli wykonania zadań NOK może rozważyć powołanie komitetu kierowniczego do zarządzania pracami zespołu kontrolnego i monitorowania postępów kontroli (zob. załącznik 4).

#### Planowanie administracyjne

Należy wybrać zespół kontrolny i jego kierownika. Wymagany jest także plan działania zespołu. Ważne jest, żeby określić harmonogram prac i potrzebne środki. Istotne czynniki, jakie należy wziąć pod uwagę, to: sposób zorganizowania kontroli, przewidywane koszty (pracownicze, na podstawie z góry określonych stawek i sprzętu) i przewidywana data zakończenia kontroli. Budżet i harmonogram powinny zostać udokumentowane. Należy monitorować postępy w realizacji powyższych celów. Kierownik kontroli i kierownictwo NOK są odpowiedzialni za zre-

<sup>48</sup> „Wbudowywanie” jakości w badania z zakresu kontroli wykonania zadań wymaga rozważenia wielu kwestii. Zob. np. *Value for money handbook: a guide for building quality into VFM examinations*, NAO, Wielka Brytania, 2003.



alizowanie kontroli wykonania zadań na czas i w ramach ustalonego budżetu (*SK 2.1.26-28, 2.2.36 i 3.1.4*).

Zgodność z aktami normatywnymi

W wypadku, kiedy ustawy, przepisy wykonawcze i inne regulacje odnoszące się do kontrolowanej jednostki mają znaczenie dla celów kontroli, kontrolerzy powinni przygotować kontrolę w taki sposób, aby zapewnić odpowiednią zgodność z tymi wymogami. W przypadku kontroli wykonania zadań kontrolerzy powinni zwracać baczną uwagę na sytuacje i operacje, które mogłyby wskazywać na działania niezgodne z prawem lub nadużycia. Może zająć potrzeba określenia przez nich zakresu, w jakim tego rodzaju działania wpływają na wyniki kontroli. W skomplikowanych wypadkach może być potrzebna pomoc specjalistów (*SK 3.4.1-7*).

Wynik badania wstępnego – propozycja badania głównego

Faza opracowywania projektu kontroli kończy się przedstawieniem spójnej propozycji kontroli wraz z planem prac (*SK 3.0.1-3*). Zanim zapadnie decyzja o rozpoczęciu badania głównego, musi być zapewniona jakość prac.

**Przed rozpoczęciem badania głównego w ramach kontroli wykonania zadań ważne jest określenie celów kontroli, jej zakresu i metodologii zastosowanej do realizacji celów. Osiąga się to, przeprowadzając badanie wstępne, które ma służyć ustaleniu, czy istnieją warunki do przeprowadzenia badania głównego i, jeżeli istnieją, doprowadzić do przygotowania projektu kontroli wraz z planem prac. Najważniejsze kroki podczas przygotowywania propozycji kontroli to: określenie zagadnienia, które należy zbadać i celów kontroli; opracowanie ram kontroli i projektu kontroli; określenie sposobów zapewniania jakości, wybór zespołu kontrolnego, ustalenie harmonogramu i zasobów. Jednostki kontrolowane powinny być informowane o celach, zakresie i harmonogramie kontroli.**

### 3.4. Podsumowanie

- Na cykl kontroli wykonania zadań składają się: planowanie strategiczne, prace przygotowawcze, badanie główne i działania pokontrolne. Planowanie strategiczne ma podstawowe znaczenie dla wyboru tematyki i zagadnień kontroli. Może również służyć jako instrument podejmowania strategicznych decyzji dotyczących kierunku kontroli. Planowanie może się składać z następujących

etapów: określenie potencjalnych obszarów kontroli, ustanowienie kryteriów wyboru i określenie głównych źródeł informacji dla potencjalnych kontroli.

- Przed rozpoczęciem badania głównego w ramach kontroli wykonania zadań ważne jest określenie celów kontroli, jej zakresu i metodologii zastosowanej do realizacji celów. Osiąga się to, przeprowadzając badanie wstępne, którego celem jest ustalenie, czy istnieją warunki do przeprowadzenia badania głównego, i jeżeli istnieją, przygotowanie projektu kontroli wraz z planem prac.
- Podczas planowania kontroli wykonania zadań kontrolerzy powinni:
  - Rozważyć znaczenie i potrzeby potencjalnych użytkowników sprawozdania z kontroli oraz innych zainteresowanych stron.
  - Zapoznać się ze specyfiką kontrolowanej jednostki i problemami, które będą analizowane, w tym z kontekstem kontrolowanej działalności.
  - Określić istotne ustalenia z poprzednich kontroli i innych badań oraz sprawozdań, które mogłyby wpłynąć na cele kontroli (także trwających badań).
  - Rozważyć cele polityczne oraz warunki prawne i regulacyjne.
  - Określić zagadnienia i problemy, które będą badane, opisać kontrolowaną jednostkę i cele kontroli, tj. spodziewany wynik kontroli.
  - Opracować podstawowe pytania kontrolne – a także pytania bardziej szczegółowe – na które trzeba udzielić odpowiedzi, oraz hipotezy, które będą weryfikowane.
  - Ustalić kryteria kontroli. Stanowią one normatywne standardy, według których oceniane są dowody kontrolne. Różnią się w zależności od poszczególnych przedmiotów i celów kontroli, aktów normatywnych regulujących dane przedsięwzięcie lub działalność kontrolowanej jednostki, wyznaczonych celów i określonych warunków, które NOK uznaje za istotne i ważne dla sprawy.
  - Ustalić dowody kontroli odpowiadające na pytanie kontrolne. Należy ocenić istotność, wiarygodność i wystarczalność wszelkich danych, które można otrzymać od kontrolowanych jednostek, a także sprawdzić możliwość pozyskania wymaganych dowodów (danych).
  - Określić potencjalne źródła informacji, z których powinno się korzystać, weryfikując hipotezy, poszerzając znajomość przedmiotu lub uzyskując odpowiedzi na pytania kontrolne, tj. informacji, które mogą zostać wykorzystane jako dowody.
  - W razie potrzeby rozważyć zwrócenie się o pomoc do ekspertów (konsultantów, innych kontrolerów) w sprawie sposobu zapewnienia jakości przeprowadzanej kontroli. Ważne jest, żeby ocenić wiedzę i umiejętności, którymi musi dysponować zespół, aby przeprowadzić kontrolę.
  - Zadać o personel i inne zasoby wystarczające do przeprowadzenia kontroli i sporządzenia pisemnego planu. Utworzyć odpowiedni zespół kontrolny.

- Ustanowić budżet na zasoby potrzebne do przeprowadzenia badania i ustalić harmonogram.
- Rozważyć możliwe wnioski i wpływ badania. Zakładany skutek powinien zostać oceniony pod kątem „przydatności” i ”wykonalności”, z uwzględnieniem opinii i interesów zaangażowanych podmiotów.

## CZĘŚĆ 4.

### STANDARDY I WYTYCZNE WARSZTATOWE.

### PRZEPROWADZANIE KONTROLI WYKONANIA ZADAŃ

#### 4.1. Czym charakteryzuje się badanie główne?

Celem badania głównego jest wdrożenie planu pracy, przeprowadzenie kontroli i opracowanie wysokiej jakości sprawozdania z kontroli<sup>49</sup>. Kontrola wykonania zadań nie składa się z szeregu jasno określonych środków, operacji czy podprocesów realizowanych oddzielnie i jeden po drugim. W praktyce procesy stopniowo ewoluują, wchodząc ze sobą w interakcje i są realizowane jednocześnie, co sprawia, że metody stają się głębsze i coraz bardziej złożone (*SK 2.2.39, 3.0.1 i 4.0.21*).

Przeprowadzanie kontroli można postrzegać zarówno jako proces analityczny, jak i komunikacyjny. W toku procesu analitycznego dane są zbierane, interpretowane i analizowane. Proces komunikacyjny zaczyna się, kiedy kontrola jest po raz pierwszy przedstawiana jednostce kontrolowanej i toczy się przez cały czas trwania kontroli – kiedy to dokonywana jest ocena ustaleń, argumentów i perspektyw – aż do momentu opracowania ostatecznego sprawozdania<sup>50</sup>.

Najlepiej, jeżeli prowadzony jest otwarty i konstruktywny dialog, ale kontrola może budzić reakcje negatywne. Kontroler może się spotkać z różnymi postawami, od otwartości i woli współpracy po uniki i podejrzliwość. Dlatego ważne jest, żeby kontrolerzy informowali jednostkę kontrolowaną o celach i metodach kontroli. Nie oznacza to, że obiekt kontroli powinien dyktować warunki lub w jakikolwiek inny sposób kontrolować proces wykonawczy. Oczekuje się natomiast ustanowienia konstruktywnego procesu interakcji. Zazwyczaj do przeprowadzenia skutecznej kontroli potrzebna jest pomoc osób związanych z kontrolowaną jednostką. Prowadzenie podczas kontroli ożywionego dialogu z jednostką kontrolowaną, ekspertami i innymi osobami sprawia, że łatwiejsze jest np. sprawdzanie na bieżąco wstępnych ustaleń (*SK 2.2.25-26*).

Równie ważne jest, żeby kontrole przeprowadzać w sposób spójny. Należy realizować plan pracy (zasoby, terminy, jakość), a kontrolę przeprowadzać zgodnie z odpowiednimi decyzjami i standardami (*SK 2.2.39 i 3.0.2*).

<sup>49</sup> Badanie główne powinno zostać przeprowadzone zgodnie z najlepszymi praktykami w zakresie technik i metodologii (*SK 2.2.36-37, 1.0.14 i 1.0.46*).

<sup>50</sup> Więcej informacji, zob. np. *Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau*, RRV, (Szwecja), 1994.

**Celem badania głównego jest realizacja planu pracy, przeprowadzenie kontroli i opracowanie sprawozdania z kontroli. Kontrole wykonania zadań muszą być przeprowadzane zgodnie z najlepszymi praktykami. Przeprowadzanie kontroli można postrzegać zarówno jako proces analityczny, jak i komunikacyjny. Najlepiej, jeżeli prowadzony jest otwarty i konstruktywny dialog, ale ważna jest także spójność działań. Należy realizować plan pracy i zachować odpowiednie standardy.**

## 4.2. Co należy uwzględnić podczas procesu zbierania danych?

W związku z tym, że kontrola wykonania zadań jest otwarta na osądy, decydujące znaczenie ma jakość zbierania danych i dokumentacji. W standardach kontroli stwierdza się: „Należy uzyskać rzetelne, stosowne i racjonalne dowody kontroli na poparcie opinii i wniosków kontrolera dotyczących instytucji, programu, działalności czy funkcji, które były przedmiotem kontroli” (*SK 3.5.1*). Podczas gdy w przypadku kontroli finansowej twierdzenia mają zazwyczaj charakter rozstrzygający (tak/nie lub dobrze/źle), taka sytuacja rzadko ma miejsce w odniesieniu do kontroli wykonania zadań. Dowody kontroli wykonania zadań zwykle mają charakter perswazyjny („...przemawiają za wnioskiem, że...”)<sup>51</sup>.

W poszukiwaniu dowodów kontrolerzy muszą być twórczy, elastyczni i uważni. Poruszając się po obszarach, gdzie dowody mają charakter raczej perswazyjny niż rozstrzygający, czasem dobrze jest wcześniej omówić z ekspertami z danej dziedziny charakter dowodów, jakie mają być uzyskiwane, a także sposób ich analizy i interpretacji przez kontrolera. Podejście takie zmniejsza ryzyko nieporozumień i może przyspieszyć cały proces. Ważne jest także, żeby kontrolerzy szukali informacji w różnych źródłach, ponieważ organizacje, ich członkowie, eksperci i zainteresowane strony mają do zaproponowania różne punkty widzenia i argumenty (*SK 2.2.39, 3.4.5 i 4.0.24*).

Ogólnie rzecz biorąc, dane, informacje i wiedza to pojęcia zbliżone i powiązane ze sobą. Dane są narzędziem podstawowym. Zebrane dane są przekształcane w informacje. Przeanalizowane i zrozumiane informacje stają się wiedzą. Zarówno dane ilościowe, jak i jakościowe mogą być zbierane podczas kontroli w różnych celach: jako część procesu poznawczego bądź z zamiarem sporządzenia opisu i analizy skutków lub problemu<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Więcej informacji, zob. *Government Auditing Standards*, GAO (USA), 2002.

<sup>52</sup> Zob. *Handbook on Performance Auditing*, RRV (Szwecja), 1998.

Z ogólnych doświadczeń wynika, że ważne jest wyróżnienie następujących elementów procesu pozyskiwania informacji:

- Pytania sformułowane na użytek badania.
- Projekt badania, tj. rodzaj badania koniecznego do udzielenia odpowiedzi na sformułowane pytania (dotyczące organizacji czasu, kosztów i korzyści, badań realizacji celów itp.).
- Programy kontroli, tj. rodzaj badania koniecznego do zebrania danych (takie jak: próbkowanie, studia przypadku, analizy wtórne, zasięganie informacji, analizy „przed” i „po”, oceny porównawcze itp.).
- Techniki pozyskiwania danych potrzebnych do udzielenia odpowiedzi na sformułowane pytania (badanie dokumentacji, spotkania, kwestionariusze, wywiady itp.).
- Analizy ilościowe i jakościowe (służące głębszej analizie zebranych informacji).

Zbieranie danych może odbywać się raz lub poprzez ciągłe pomiary (np. model szeregów czasowych, analiza dynamiczna itp.). Informacje mogą być pozyskiwane na podstawie dowodów materialnych, dokumentów (w tym wyjaśnień pisemnych), wyjaśnień ustnych (wywiady) lub w inny sposób, zależnie od celów kontroli. Często konieczne jest zebranie zarówno danych ilościowych, jak i jakościowych. Rodzaje pozyskiwanych danych powinny być wytłumaczalne i uzasadnione w kategoriach wystarczalności, zasadności, wiarygodności, stosowności i racjonalności. Podczas kontroli wykonania zadań dane wstępne (własny materiał źródłowy) można uzyskać za pomocą kwestionariuszy, sondaży i bezpośrednich obserwacji. Często wykorzystuje się jednak dużą ilość danych dodatkowych (materiał opracowany przez innych). Należy pozyskiwać najlepsze spośród dostępnych informacji. Kontrolerzy nie muszą jednak ściśle przestrzegać wymogów precyzji. Może się to okazać kosztowne i niepotrzebne, tzn. często wystarczające i odpowiednie jest skorzystanie z gorszego rozwiązania (*SK 3.4.5 i 3.5.1-4*)<sup>53</sup>.

Kontrolerzy bezwzględnie muszą stosować podejście krytyczne i zachowywać obiektywny dystans do przedstawianych informacji. Jednocześnie muszą być otwarci na poglądy i argumenty. Kontrolerzy muszą mieć możliwość spojrzenia na sprawy z różnych punktów widzenia oraz zachowywać otwarte i obiektywne podejście do różnych poglądów i argumentów. Jeżeli nie są otwarci, mogą nie dostrzec najlepszych argumentów. Podkreśla to również znaczenie przeprowadzania racjonalnych ocen, podczas których kontrolerzy powinni pomijać preferencje swoje i innych osób. Dlatego ważne jest, żeby udział kontrolerów wyrażał się raczej jako proces refleksji i obiektywnej analizy niż jako przekonanie, że pewne punkty widzenia są słuszne (*AS 2.2.40, 3.5.1 i 4.0.24*).

<sup>53</sup> Zgodnie z powiedzeniem: „Lepiej mieć trochę racji niż głęboko się mylić”.

Tam, gdzie duże znaczenie dla ustaleń kontroli mają dane przetwarzane komputerowo, warto zachować dodatkowe środki ostrożności w celu otrzymania wystarczających, rzetelnych i stosownych dowodów na wiarygodność i autentyczność danych. Ponadto, kiedy głównym celem kontroli jest ocena wiarygodności systemu informacji, kontrolerzy powinni ocenić ogólne zasady funkcjonowania systemu i sterowania aplikacjami. Dodatkowo podczas badania głównego mogą oni uzyskać informacje poufne (takie jak opinie na temat kierownictwa czy polityki). W konsekwencji powinni zagwarantować anonimowość i nie ujawniać opinii konkretnych osób (SK 2.2.37, 2.2.46 i 3.3.4).

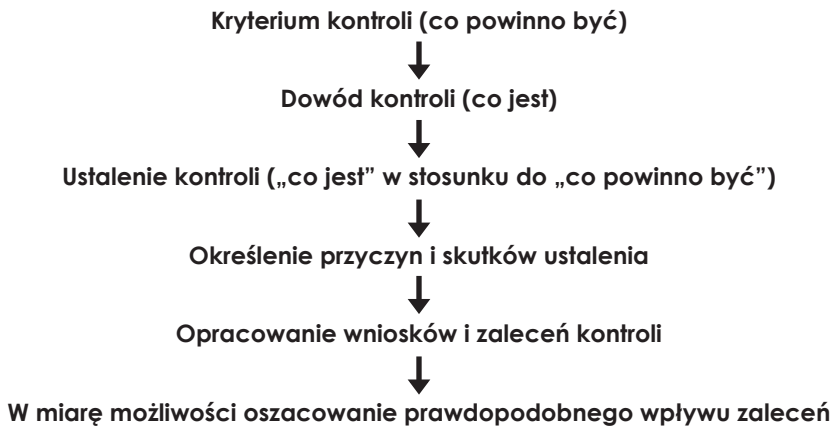
Wyniki prac warsztatowych i analiz oraz etap planowania kontroli należy udokumentować, uporządkować w aktach i opatrzyć odnośnikami, co pozwoli kierownikowi kontroli ocenić wykonaną pracę i zatwierdzić wyciągnięte wnioski. Zapis prac powinien zostać przedstawiony w formie materiałów roboczych (*ang. working papers*). W celu uzyskania podstaw do przeprowadzenia ustaleń i wyciągnięcia wniosków należy zdobyć wystarczające, rzetelne i stosowne dowody (SK 3.2.1 i 3.5.5-7).

**Decydujące znaczenie ma jakość zbierania danych i dokumentacji. W poszukiwaniu wystarczających dowodów kontrolerzy muszą być twórczy, elastyczni i uważni. Istotne jest zachowanie obiektywnego dystansu do pozyskiwanych informacji, przy jednoczesnym okazaniu otwartości na poglądy i argumenty, a także poszukiwanie informacji w różnych źródłach i u różnych zaangażowanych podmiotów.**

### 4.3. Czym charakteryzują się dowody kontroli i ustalenia kontroli?

Dowody można podzielić na dowody materialne, dokumentowe, wyjaśnienia i dowody analityczne. Dowody materialne otrzymuje się w wyniku bezpośrednich kontroli bądź obserwacji osób, przedmiotów lub zdarzeń. Do dowodów dokumentowych zaliczane są informacje takie, jak listy, umowy, zapisy księgowe, faktury i informacje kierownictwa na temat wykonania zadań. Wyjaśnienia otrzymuje się za pomocą wywiadów i kwestionariuszy. Do dowodów analitycznych zalicza się wyliczenia, porównania, podział informacji na elementy składowe oraz argumenty racjonalne. Dowody powinny być wystarczające, rzetelne i stosowne. Dowód wystarczający to taki, który dostatecznie mocno uzasadnia ustalenie kontroli. Dowód wykorzystywany do poparcia ustaleń jest stosowny, jeżeli wykazuje logiczne i sensowne powiązanie z ustaleniem, którego dotyczy. Dowód jest rzetelny, jeżeli opiera się na faktach (SK 3.4.5 i 3.5.1).

Ustalenia kontroli to szczególne dowody pozyskiwane przez kontrolera dla zrealizowania celów kontroli, umożliwiające mu udzielenie odpowiedzi na pytania kontrolne, zweryfikowanie postawionych hipotez itp. Wnioski to twierdzenia wyprowadzone przez kontrolera z tych ustaleń, natomiast zalecenia to działania sugerowane przez kontrolera w związku z celami kontroli. Ustalenia kontroli zawierają następujące elementy: *kryteria* („co powinno być”), *warunki* („co jest”), *wyniki* („jakie są skutki” – zaobserwowane oraz „racjonalne i logiczne oddziaływanie w przyszłości”) i *przyczyny* („dlaczego zachodzi odstępstwo od norm lub kryteriów”), w wypadku, kiedy stwierdzono występowanie danego problemu<sup>54</sup>. Podczas kontroli nie zawsze jednak konieczne jest przedstawienie wszystkich czterech elementów, np. w podejściu ukierunkowanym na problemy nie zawsze określa się „kryteria”<sup>55</sup>. Proces analizowania dowodów, sporządzania ustaleń i opracowywania zaleceń mających rozwiązać problemy związane ze stwierdzonymi przypadkami złej praktyki podsumowano w następującym diagramie zaczerpniętym z wytycznych ASOSAI.



Po dokonaniu ustaleń kontrolnych przeprowadzane są dwie dopełniające się formy oceny: ocena istotności ustaleń i ocena przyczyn (poprawy wykonania zadań bądź niedostatecznego wykonania zadań w wypadku, kiedy wykonanie zadań jest oceniane jako „poniżej oczekiwań”).

Kontrolerzy mogą także spróbować ocenić skutki dokonania ustalenia. W wielu wypadkach mogą one być wymierne. Można np. oszacować straty związane ze stosowaniem kosztownych procesów, ponoszeniem nadmiernych nakładów lub bezproduktywnych obiektów. Ponadto skutki niewydajnych procesów, takich jak nie-

<sup>54</sup> Więcej informacji, zob. *Government Auditing Standards*, GAO (USA), 2002.

<sup>55</sup> Zob. rozdział 1.8.



wykorzystane zasoby czy złe zarządzanie, o których mogą świadczyć opóźnienia czasowe lub marnowanie zasobów rzeczowych. Znaczące mogą być również skutki jakościowe uwidaczniające się w braku kontroli, podejmowaniu złych decyzji lub braku dbałości o usługi. Skutek powinien wykazać konieczność podjęcia działań naprawczych. Skutek mógł wystąpić w przeszłości, występuje obecnie lub może wystąpić w przyszłości. Przedstawiając ustalenie, należy się upewnić, czy w wypadku skutku występującego w przeszłości, problem nie został już rozwiązany. Pozwoli to zapobiec powtórzeniu się zaistniałej sytuacji. Jeżeli skutków nie da się określić w sposób oczywisty, może zająć konieczność wskazania przez kontrolera wykonania zadań skutków potencjalnych<sup>56</sup>.

**Dowody można podzielić na dowody materialne, dokumentowe, wyjaśnienia i dowody analityczne. Dowody powinny być wystarczające, rzetelne i słosowne. Ustalenia kontroli dostarczają odpowiedzi na pytania kontrolne. Wnioski są twierdzeniami wywnioskowanymi na podstawie ustaleń. Ustalenia kontrolne otrzymuje się poprzez porównanie obserwacji (warunków) kontrolnych z kryteriami kontroli. Po wskazaniu ustalenia kontrolnego występują dwie dopełniające się formy oceny: ocena znaczenia ustaleń i określenie przyczyn.**

#### **4.4. W jaki sposób radzić sobie ze zmiennym i konfliktogennym otoczeniem?**

Kontrola wykonania zadań może być prowadzona przez długi okres. Wiedza i rzeczywistość mogą w tym czasie się zmieniać w stosunku do ich stanu w momencie rozpoczęcia kontroli. Podczas kontroli wykonania zadań często trudno jest dokonać wyboru pomiędzy kierunkami ustanowionymi w planie pracy i opisem struktury kontroli a badaniem zagadnień, które pojawiają się w późniejszym czasie. Aby nie utknąć w szczegółach i natłoku danych, należy przeprowadzać dokładne oceny użyteczności informacji zarówno przed rozpoczęciem kontroli, jak i w czasie jej trwania. Z doświadczeń wynika, że ułatwia to wyeliminowanie nieistotnych szczegółów i podejść niezwiązanych z tematem, a także sortowanie i organizowanie pozyskanych informacji. Należy jednak podkreślić po raz kolejny, że kontrolerzy nie mogą trzymać się sztywnych ustaleń i nie powinni unikać pozyskiwania niezaplanowanych wcześniej danych.

W *SK 2.2.26* stwierdza się: „W przeciwieństwie do kontroli w sektorze prywatnym, gdzie uzgodnione zadanie kontrolera zostaje określone w zleceniu, jednostka

<sup>56</sup> Więcej informacji, zob. *Performance Auditing Guidelines*, ASOSAI, 2000.

kontrolowana nie jest klientem najwyższego organu kontroli. Organ musi wypełniać swój mandat w sposób swobodny i bezstronny, biorąc pod uwagę stanowisko kierownictwa przy formułowaniu opinii, wniosków i zaleceń kontrolnych, nie będąc jednak zobowiązanym wobec kierownictwa jednostki kontrolowanej, gdy chodzi o zakres czy charakter podejmowanych kontroli”. Kontrolerzy powinni jednak zawsze dążyć do stworzenia dobrych relacji z kontrolowaną jednostką i innymi zainteresowanymi stronami.

W celu uniknięcia niepotrzebnych konfliktów kontrolerzy powinni się skupić na słuchaniu i poznawaniu faktów i próbować zrozumieć specyfikę działalności poddawanej kontroli. W tym celu muszą mieć możliwość przyjrzenia się działalności z różnych punktów widzenia i zachowania otwartego i obiektywnego podejścia do przedstawianych opinii i zastrzeżeń. Regularne spotkania i rozmowy z przedstawicielami jednostki kontrolowanej często są cenną częścią kontroli. W razie konfliktu należy podjąć próbę wyartykułowania sprzecznych opinii, żeby ostatecznie przedstawić jak najprawdziwszy i jak najbardziej uczciwy obraz sytuacji. Kontrolerzy powinni dążyć do otwartej współpracy i interakcji z jednostką kontrolowaną oraz stworzenia atmosfery zaufania od samego początku kontroli. Sam charakter kontroli i znaczenie jej niezależności oznaczają jednak, że należy ustanowić wyraźne ograniczenia chroniące kontrolera wykonania zadań przed angażowaniem się w praktyczne prace związane z wdrażaniem zmian w kontrolowanej jednostce (*SK 2.2.25, 2.2.29, 4.0.24*).

Istnieją ograniczenia co do tego, jak daleko kontrola wykonania zadań może się posunąć w dowodzeniu twierdzeń i weryfikacji ustaleń. Ogólnie rzecz ujmując, nie da się uniknąć krytyki, nawet jeżeli stosuje się najbardziej zaawansowane metody naukowe. Korzyści z weryfikacji danego zagadnienia muszą być w związku z tym rozpatrywane w kontekście ograniczeń czasowych i zużycia środków. Jednocześnie podstawowe dane muszą charakteryzować się dobrą jakością (*SK 3.1.1, 3.5.1, 4.0.23 i 2.1.26*).

**Dzięki dobrze przygotowanemu planowi pracy kontrolerzy mogą uniknąć utknięcia w szczegółach i natłoku informacji. Aby nie stwarzać niepotrzebnych konfliktów, kontrolerzy powinni spróbować zrozumieć specyfikę działalności poddawanej kontroli. W razie konfliktu należy podjąć próbę wyartykułowania sprzecznych opinii, żeby ostatecznie przedstawić jak najprawdziwszy i jak najbardziej uczciwy obraz sytuacji.**

## 4.5. Co jest ważne podczas analizowania danych i wyciągania wniosków?

W celu zrozumienia lub wyjaśnienia tego, co zostało stwierdzone, większość kontroli wymaga przeprowadzenia pewnego rodzaju analiz. Stosuje się wiele różnych modeli i metod analitycznych (*SK 4.0.21*). Przybierają one formę bardziej szczegółowych analiz statystycznych, omówienia ustaleń w obrębie zespołu kontrolnego, badania dokumentacji, materiałów roboczych itp. Analiza może czasami wymagać także porównania ustaleń dotyczących np. podmiotów dobrze funkcjonujących i funkcjonujących gorzej; porównania sytuacji jednego lub więcej podmiotów z sytuacją ogólną; obszaru kontrolowanego z podobnym obszarem kontrolowanym w innym kraju.

Ostatni krok analizy danych polega na zestawianiu wyników pochodzących z różnych źródeł. Nie ma żadnej ogólnej metody wykonania tego zadania. Najważniejsze jest, żeby kontroler pracował nad interpretacją pozyskiwanych danych i argumentów w sposób systematyczny i staranny. Etap ten polega na zestawieniu argumentów i twierdzeń, zasięgnięciu opinii specjalistów oraz przeprowadzeniu porównań i analiz. W miarę postępu prac, projekt sprawozdania stopniowo nabiera kształtów<sup>57</sup>. Notatki i obserwacje są układane w porządku usystematyzowanym, a wraz z postępowaniem dyskusji wewnętrznych i zewnętrznych powstaje wstępna wersja tekstu, która jest następnie oceniana i poprawiana. Sprawdzane są szczegóły, a wnioski są dyskutowane. Istnieje potrzeba wymiany informacji, na podstawie dokumentów roboczych, mająca na celu przedyskutowanie ważnych kwestii pojawiających się w czasie kontroli. Dochodzi do niej w trakcie spotkań mających służyć potwierdzeniu faktów dotyczących kontrolowanych jednostek oraz opracowaniu ustaleń i zaleceń kontrolnych.

W miarę możliwości należy przeanalizować wszelkie poważne argumenty, jakie można sobie wyobrazić, tak aby w końcowym etapie kontroli nie pojawiły się całkowicie nowe argumenty – lub fakty – mogące przesądzić o jej wyniku. Podczas prawidłowo przeprowadzanej kontroli wykonania zadań przytaczane argumenty zestawia się z najlepszymi możliwymi kontrargumentami i przeciwstawia się sobie różne kontrastujące ze sobą punkty widzenia. W procesie tym pomocni mogą się okazać m.in. doświadczeni koledzy i zatrudnieni specjaliści zewnętrzni. Wnioski powinny się opierać na przyjętych celach, racjonalności i szczególnych kryteriach danego projektu (*SK 2.2.36, 2.2.39-40, 3.2.4, 3.5.2, 3.5.7 i 4.0.24*).

---

<sup>57</sup> Jeżeli analizy opierają się na wiedzy naukowej i dobrze ugruntowanych teoriach, prawdopodobnie będą solidniejsze i ciekawsze. Często łatwiej jest zinterpretować obserwacje w świetle dobrze znanej teorii. („Nie ma nic równie praktycznego jak dobra teoria”).

Jeżeli przedstawia się zalecenia, powinno się je uzasadniać w sposób logiczny, racjonalny i oparty na wiedzy. Przyczyna dokonania ustalenia stanowi podstawę zalecenia. Jednostka kontrolowana może nie mieć wpływu na przyczynę i w takim wypadku zalecenia powinny być kierowane poza jednostkę. Należy dopilnować, aby zalecenia były wykonalne, wartościowe i odnosiły się do celów kontroli. W niektórych wypadkach ważne jest także przedstawienie argumentów na poparcie różnych propozycji alternatywnych bądź odpierających je. Kierując się tymi argumentami, czytelnik będzie mógł lepiej zrozumieć zalecenia końcowe (*SK 1.05 i 4.0.23-27*).

Przed opublikowaniem sprawozdania z kontroli wykonania zadań zaangażowane jednostki kontrolowane zawsze powinny mieć możliwość zapoznania się z jego treścią. Pierwszą możliwością przyjrzenia się na piśmie pełnemu kontekstowi ustaleń, wniosków i zaleceń kontrolnych daje projekt sprawozdania. Jeżeli opinie na temat projektu sprawozdania dostarczają nowych informacji, kontroler powinien je ocenić i rozważyć wprowadzenie zmian do projektu sprawozdania, pod warunkiem spełnienia zwykłych standardów dowodowych. Opinie ustne i pisemne powinny zostać w miarę możliwości udokumentowane. Wszelkie różnice zdań muszą zostać przeanalizowane. Ostateczne sprawozdanie musi być wyważone i uczciwe (*SK 3.2.4 i 4.0.23-24*).

**Ostatni etap analizy danych polega na zestawieniu wyników pochodzących z różnego rodzaju źródeł. Nie istnieje ogólna metoda realizacji tego zadania. Podczas prawidłowo przeprowadzanej kontroli wykonania zadań przytaczane argumenty zestawia się z najlepszymi możliwymi kontrargumentami i przeciwstawia się sobie różne kontrastujące ze sobą punkty widzenia. Wnioski powinny się opierać na przyjętych celach, racjonalności oraz szczególnych kryteriach i standardach danego projektu. Przed opublikowaniem sprawozdania z kontroli wykonania zadań zaangażowane jednostki kontrolowane zawsze powinny mieć możliwość zapoznania się z jego treścią. Przedstawiane zalecenia powinny być uzasadniane w sposób logiczny, racjonalny i oparty na wiedzy i być ukierunkowane na usunięcie podstawowych przyczyn problemów.**

## 4.6. Podsumowanie

Podsumowując, podczas przeprowadzania kontroli należy pamiętać, że:

- Plan pracy powinien być realizowany w sposób spójny, staranny i terminowy oraz zgodnie z międzynarodowymi i krajowymi standardami kontroli wykonania zadań. Planowanie powinno trwać przez cały okres kontroli, a po-

dejmowane czynności należy oceniać i zmieniać w miarę postępów procesu wykonawczego.

- Projekt powinien być odpowiednio przedstawiony kontrolowanej jednostce. Podczas kontroli należy prowadzić aktywny, otwarty i konstruktywny dialog z jednostką kontrolowaną i innymi zainteresowanymi stronami. W procesie kontrolnym powinna uczestniczyć jednostka kontrolowana (lub główne ciała wykonawcze zaangażowane w kontrolowane przedsięwzięcie).
- Należy zachować staranność podczas realizacji zakresu kontroli. Podstawowe znaczenie ma jakość zbierania danych, analiz i dokumentacji.
- Należy pozyskiwać najlepsze z możliwych lub najodpowiedniejsze informacje – fakty oraz opinie, argumenty i refleksje – z różnych źródeł, dążyć do zdobycia potrzebnej wiedzy oraz znajomości przedmiotu i dopilnować, aby praca miała charakter obiektywny, bezstronny i poufny. Otrzymane informacje i przedstawione argumenty należy poddawać krytycznej ocenie. Należy zbierać wszystkie fakty i argumenty odnoszące się do przedmiotu kontroli.
- Należy chronić prawa osób dostarczających informacji, zadbać o to, żeby materiały robocze nie były rozpowszechniane w niewłaściwy sposób i na wszelkie inne sposoby przestrzegać wysokich standardów etycznych.
- Jeżeli przedstawia się zalecenia, powinny być one ukierunkowane na usunięcie podstawowych przyczyn problemów. Wyniki prac warsztatowych należy dokumentować, porządkować w formie akt i opatrywać odnośnikami. Dowody powinny być wystarczające, rzetelne i stosowne.
- Należy przeprowadzić stosowne analizy ilościowe i jakościowe i omawiać je z wyższymi rangą kontrolerami, zainteresowanymi podmiotami i ekspertami w danej dziedzinie. Należy dokonywać analiz i oceniać obserwacje pod kątem intencji politycznych, racjonalności i szczególnych kryteriów danej kontroli. Ich ustalenia powinny stanowić punkt wyjścia do sformułowania zaleceń.
- Należy zagwarantować, że podstawy materialne opisów, analiz i zaleceń są precyzyjne, uczciwe, uzasadnione, zrównoważone i przekazane jednostce kontrolowanej we właściwy sposób. Kontroler powinien zagwarantować, że, jeżeli przedstawiane są zalecenia, odnoszą się one do celów kontroli.

## Część 5.

# STANDARDY I WYTYCZNE SPRAWOZDAWCZE – PREZENTACJA WYNIKÓW KONTROLI

### 5.1. Na czym należy się skupić podczas sporządzania sprawozdania końcowego?

Zgodnie ze standardami kontroli INTOSAI kontrolerzy powinni przygotowywać pisemne sprawozdania z kontroli (*SK 4.0.7*). Sprawozdania pisemne powinny przedstawiać wyniki kontroli wszystkim szczeblom władzy, ograniczać możliwość błędnej interpretacji wyników, udostępniać wyniki kontroli opinii publicznej oraz umożliwiać przeprowadzenie działań pokontrolnych mających na celu sprawdzenie, czy podjęto działania naprawcze. Na podstawie sprawozdania z kontroli wykonania zadań władza publiczna, ustawodawca i opinia publiczna dokonują oceny funkcji NOK polegającej na kontroli wykonania zadań.

Większość NOK o długoletnim doświadczeniu w przeprowadzaniu kontroli wykonania zadań publikuje pojedyncze sprawozdania, tj. każde sprawozdanie z kontroli wykonania zadań jest publikowane oddzielnie. Inne NOK, od których nie wymaga się realizacji tego rodzaju projektów kontrolnych lub nie są zobligowane do publikowania wszystkich swoich ustaleń z kontroli wykonania zadań, mogą publikować swoje obserwacje i wnioski w formie podsumowania zamieszczanego w sprawozdaniach rocznych z ich działalności. Poniższe wytyczne mają zastosowanie głównie w odniesieniu do NOK, które nie są ograniczane w swojej sprawozdawczości.

Ze względu na rozmiary sprawozdawczości wymaganej podczas kontroli, proces sprawozdawczy można usprawnić poprzez sporządzanie zapisów na bieżąco. Proces ten można rozpocząć na początku kontroli od zarysu tematyki rozwijanej następnie w dokumentach roboczych, które później zostaną umieszczone w projekcie sprawozdania, a wreszcie dopracowane w sprawozdaniu końcowym z kontroli (*SK 3.2.4*).

**Kontrolerzy powinni przygotowywać pisemne sprawozdania z kontroli. Ze względu na rozmiary sprawozdawczości wymaganej podczas kontroli proces sprawozdawczy można usprawnić, sporządzając zapisy na bieżąco.**

## 5.2. Jakie warunki należy spełnić, żeby sprawozdania były wiarygodne?

Sprawozdanie z kontroli powinno być wiarygodne i przedstawiać cele, zakres, zastosowaną metodologię i wykorzystane źródła, jak również ustalenia, wnioski i zalecenia kontrolne<sup>58</sup>. Wszelkie ograniczenia zakresu pracy oraz powody takiego stanu rzeczy powinny zostać opisane. Osoba czytająca sprawozdanie powinna móc łatwo zapoznać się z celami kontroli i właściwie zinterpretować wyniki. Sprawozdanie powinno być kompletne, ścisłe, obiektywne, przekonujące oraz na tyle proste i zwięzłe, na ile pozwala na to przedmiot kontroli (SK 4.0.8 i 4.0.28).

*Kompletność* wymaga np., żeby sprawozdanie zawierało wszystkie informacje i argumenty potrzebne do spełnienia celów kontroli oraz sprzyjające właściwemu i poprawnemu zrozumieniu opisywanych spraw i warunków przedstawianych w sprawozdaniu, a także spełniało wymogi co do treści<sup>59</sup>. Niezbędne jest opisanie w sprawozdaniu końcowym z kontroli punktów wyjścia kontroli i zastosowanych metod, jak również istotnych materiałów źródłowych i wniosków. Zależności pomiędzy celami, kryteriami, ustaleniami i wnioskami kontroli muszą być weryfikowalne, kompletne i wyrażone w przejrzysty sposób. Jeżeli przedstawiane są zalecenia, konieczne jest pokazanie wyraźnych zależności pomiędzy analizami lub wnioskami a zaleceniami. Kontrolerzy powinni w ramach celów kontroli przedstawić w sprawozdaniu wszystkie istotne przypadki nieprawidłowości lub nadużyć, które wyszły na jaw w trakcie kontroli bądź w związku z nią (SK 4.0.87-8, 4.0.22).

*Ścisłość* oznacza, że przedstawiane dowody powinny być prawdziwe i wyczerpujące, a wszystkie ustalenia opisywane w prawidłowy sposób. Konieczność ścisłości wynika z potrzeby przekonania czytelników, że treść sprawozdania jest wiarygodna. Jedna nieścisłość w sprawozdaniu może poddać w wątpliwość znaczenie całego sprawozdania i odwrócić uwagę od jego istoty. Ponadto nieścisłe sprawozdania mogą nadszarpać wiarygodność NOK. Innymi słowy, wysoki poziom ścisłości wymaga stosowania skutecznego systemu zapewniania jakości. Przedstawiany dowód powinien wskazywać na poprawność i zasadność opisywanych spraw. Poprawne zobrazowanie oznacza precyzyjne opisanie zakresu i metodologii kontroli oraz przedstawienie ustaleń i wniosków w sposób zgodny z zakresem prac kontrolnych (SK 4.0.23-24).

<sup>58</sup> Sprawozdanie mogłoby np. zawierać porównania z kryteriami kontroli i analizy różnic pomiędzy obserwacjami a kryteriami kontroli, w tym przyczyny i skutki różnic.

<sup>59</sup> Pewne informacje mogą mieć charakter niejawnie wynikający z ustawy lub przepisów wykonawczych. Informacje takie mogą być przedstawiane wyłącznie osobom uprawnionym do ich otrzymania na podstawie przepisów prawa w zakresie, w jakim potrzebują ich do wypełniania swoich obowiązków. Poufne lub tajne materiały mogą jednak zostać umieszczone w oddzielnym, niepublikowanym sprawozdaniu (SK 4.0.8).



Jak wyżej wspomiano, *obiektywizm* wymaga, żeby całe sprawozdanie było wyważone pod względem treści i tonu. Wiarygodność sprawozdania znacznie się poprawia, kiedy dowody są przedstawiane w sposób bezstronny. Sprawozdanie powinno być uczciwe, przedstawiać wyniki kontroli z zachowaniem dystansu i nie powinno wprowadzać w błąd. Oznacza to prezentowanie wyników kontroli w sposób bezstronny, ze zwróceniem szczególnej uwagi na to, żeby nie wykazywać braków w wykonywaniu zadań w sposób przesadny i wyolbrzymiony. Interpretacje powinny się opierać na znajomości i zrozumieniu faktów i warunków. Należy unikać prezentacji jednostronnych. Nawet jeżeli kontrola z samej swojej natury skupia się na brakach, zaletą sprawozdań z kontroli wykonania zadań jest to, że może się w nich znaleźć miejsce zarówno na pozytywne, jak i negatywne ustalenia i oceny (SK 4.0.7 i 4.0.23).

Aby raport był *przekonujący*, wyniki kontroli muszą być powiązane z celami kontroli, ustalenia prezentowane w sposób trafiający do przekonania, a wnioski i zalecenia logiczne i oparte na analizie przedstawionych faktów i argumentów. Fakty powinny być prezentowane w oderwaniu od opinii. Stosowany język nie powinien być tendencyjny ani dwuznaczny, a informacje należy prezentować w sposób niepozostawiający czytelnikowi wątpliwości co do zasadności ustaleń, sensowności wniosków i korzyści z wdrożenia zaleceń. Należy przedstawiać różne opinie i argumenty (SK 4.0.7 i 4.0.24).

*Przejrzystość* wymaga, żeby przeczytanie sprawozdania nie sprawiało trudności, a jego treść była zrozumiała (żeby było przejrzyste na tyle, na ile pozwala przedmiot sprawozdania). Terminy techniczne i niezbyt znane skróty muszą zostać wyjaśnione. Logiczna kompozycja materiału oraz ścisłość w opisie faktów i wyciąganiu wniosków są niezbędne dla przejrzystości i zrozumiałości sprawozdania. Chociaż ustalenia powinny być przedstawione w sposób przejrzysty, kontrolerzy muszą pamiętać, że jednym z ich celów jest przedstawienie przekonującego sprawozdania, a najlepszym sposobem na osiągnięcie tego jest unikanie sformułowań budzących sprzeciw i reakcje obronne (SK 4.0.7-8).

*Zwięzłość* oznacza, że sprawozdanie nie powinno być dłuższe niż jest to konieczne do przekazania i uzasadnienia przedstawianych treści. Chociaż istnieje możliwość przedstawiania w sprawozdaniach rozbudowanych opinii, większy skutek odnosią najprawdopodobniej sprawozdania kompletne, ale jednocześnie zwięzłe. Należy jednak stwierdzić, że skomplikowane badania często wymagają przedstawienia dłuższych sprawozdań. Trzeba mieć na względzie również to, że sprawozdania z kontroli wykonania zadań są skierowane nie tylko do osób posiadających wiedzę specjalistyczną, ale także do takich, które potrzebują więcej informacji, żeby zrozumieć dany przedmiot.



Jasne sprawozdanie może pomóc czytelnikowi lepiej zrozumieć podstawy wyciągniętych wniosków, co przyczyni się do zwiększenia wartości i wiarygodności sprawozdania z kontroli. W szerszym sensie zrozumiałe sprawozdania mogą zwiększyć zdolności NOK do spełniania oczekiwań społecznych co do otwartości i przejrzystości (SK 4.0.4).

**Sprawozdanie z kontroli powinno być wiarygodne, bogate w informacje i w miarę możliwości zawierać logiczne i przejrzyste zalecenia powiązane z celami i ustaleniami kontroli. Kontrolerzy powinni przedstawić cele i zakres kontroli, stosowaną metodologię i źródła, jak również ustalenia, wnioski i zalecenia. Zrozumienie celu kontroli i interpretacja jej wyników nie powinny nastroczać trudności. Sprawozdanie powinno być kompletne, ścisłe, obiektywne, przekonujące oraz możliwie przejrzyste i zwięzłe.**

### 5.3. Czym charakteryzuje się dobre i przydatne sprawozdanie z kontroli wykonania zadań?

Dobre sprawozdania z kontroli wykonania zadań powinny być wartościowe dla zainteresowanych podmiotów i realizować wyznaczone cele, a także przedstawiać dostępne, zwięzłe i aktualne informacje, których rząd, parlament, kontrolowana jednostka i inne zainteresowane podmioty mogą użyć w celu poprawy oszczędności, wydajności i skuteczności sektora publicznego, tj. sprawozdanie powinno przyczynić się do poprawy stanu wiedzy i wprowadzenia odpowiednich usprawnień<sup>60</sup>. Dobre sprawozdania z kontroli wykonania zadań powinny być prawidłowo skonstruowane, uwzględniać potrzeby czytelnika i być napisane w sposób jednoznaczny, a także przedstawiać ustalenia w sposób obiektywny i uczciwy (SK 4.0.7). Dlatego konieczne jest:

- oddzielne przedstawianie ustaleń i wniosków;
- przedstawianie i interpretowanie faktów w sposób neutralny;
- przedstawianie różnych perspektyw i punktów widzenia;
- przedstawianie wszystkich istotnych ustaleń, argumentów i dowodów;
- przedstawianie sprawozdań w sposób konstruktywny, z uwzględnieniem wniosków pozytywnych<sup>61</sup>.

<sup>60</sup> U podstaw formy i treści wszystkich sprawozdań z kontroli leżą następujące zasady ogólne: właściwy tytuł i podpis pod sprawozdaniem, przejrzysty sposób prezentacji celów i zakresu, kompletność, wskazanie adresata i przedmiotu sprawozdania (SK 4.0.7-8).

<sup>61</sup> Jeden z możliwych układów sprawozdań z wykonania zadań wygląda następująco: (1) Streszczenie, (2) Wprowadzenie i projekt kontroli (w tym tło, motywy badania, cele, zakres i metody), (3) Opis obiektu kontroli, (4) Ustalenia i analizy, (5) Wnioski i oceny, i (6) Zalecenia oraz Załączniki.

Podsumowując, w szerszym ujęciu jakość kontroli wykonania zadań może być oceniana za pomocą szczegółowych kryteriów, w tym opisanych poniżej:

#### Istotność, stosowność i obiektywizm

Ujmowane zagadnienia powinny być istotne. Podawane informacje powinny dotyczyć tematu kontroli, pytania kontrolnego bądź badanego problemu. Obiektywizm można zdefiniować jako „bezsstronność, wyważenie i neutralność”. Podczas podejmowania decyzji dotyczących zakresu, dowodów kontroli, znaczenia obserwacji i wniosków, kontroler musi zachować neutralne i obiektywne podejście. Projekt kontroli powinien gwarantować, że wybór badanych i przedstawianych w sprawozdaniu faktów jest wyważony i bezstronny. Ustalenia powinny być poparte uzyskanymi dowodami i skonstruowane zgodnie z odpowiednimi standardami kontroli. Nie wolno zatajać faktów, a kontroler nie może wyolbrzymiać niewielkich uchybień. Wyjaśnienia – szczególnie przedstawiane przez jednostki kontrolowane – muszą zawsze być weryfikowane i poddawane krytycznej ocenie (*SK 1.0.9, 2.2.40, 3.5.4, 4.0.7 i 4.0.24-26*)

#### Wiarygodność, zasadność i spójność

Użytkownicy powinni mieć podstawy do uznania, że przedstawiane wyniki są wiarygodne i zasadne. Metody pozyskiwania danych powinny być prawidłowe i wiarygodne. Projekt kontroli powinien być tak skonstruowany, żeby wnioski wypływały z ustaleń i analiz, opierając się na zweryfikowanych faktach i innych informacjach pochodzących z różnych źródeł. Wszystkie dokumenty dotyczące tego procesu muszą być dokładnie wyważone pod kątem perspektywy i osądów (*SK 2.2.36, 2.2.39, 3.2.3, 3.4.5, 3.5.2, 4.0.8 i 4.0.22-25*).

#### Przejrzystość, użyteczność i terminowość

NOK nie może być zmuszany do zatajania ustaleń i powinien w granicach swoich uprawnień swobodnie decydować o zawartości i sposobie publikacji. Sprawozdanie powinno przedstawiać dostępne, przejrzyste i aktualne informacje, których rząd, parlament, kontrolowana jednostka i podmioty publiczne mogą użyć, żeby poprawić swój sposób funkcjonowania, tj. przedstawiane informacje powinny być wartościowe. Należy udzielić odpowiedzi na pytania kontrolne i jasno określić punkty, co do których NOK oczekuje podjęcia działań, ze wskazaniem, kto ma je podjąć. Terminowość wymaga, żeby sprawozdanie zostało przedstawione w odpowiednim czasie, tak aby udostępnić informacje w momencie stosownym do ich wykorzystania przez kierownictwo, rząd, ustawodawcę i inne zainteresowane strony (*SK 2.2.10-11, 3.1.1, 4.0.4-5, 4.0.7-8 i 4.0.21-22*).

Dobre sprawozdania z kontroli wykonania zadań są wartościowe dla zainteresowanych podmiotów i realizują wyznaczone cele. Przyczyniają się do poszerzenia wiedzy i zwracają uwagę na konieczne ulepszenia. Są dobrze skonstruowane i uwzględniają potrzeby czytelnika, a ich język jest jednoznaczny. Ustalenia są przedstawiane w sposób obiektywny i uczciwy. Ustalenia i wnioski są przedstawiane oddzielnie, a fakty prezentuje się i interpretuje z zachowaniem neutralności. Uwzględniane są różne perspektywy i punkty widzenia, do sprawozdania włącza się wszystkie istotne ustalenia, argumenty i dowody. Dobre sprawozdania są konstruktywne, tj. przedstawiają pozytywne wnioski.

#### **5.4. W jaki sposób powinny być rozpowszechniane sprawozdania z kontroli wykonania zadań?**

Wszelchność i szeroka dystrybucja każdego sprawozdania to klucz do wiarygodności funkcji kontrolnej. Zgodnie ze swoją fundamentalną rolą każdy NOK musi decydować o tym, jaki sposób rozpowszechnia sprawozdań z kontroli, zarówno ogólnych, jak i z dotyczących pojedynczych kontroli, najlepiej przysłuży się interesom NOK i opinii publicznej. W miarę możliwości wszystkie istotne ustalenia kontroli powinny zostać upublicznione (w formie sprawozdań z pojedynczych kontroli wykonania zadań bądź rocznych sprawozdań NOK). Korzystne jest, jeżeli sprawozdania mogą zostać poddane debacie i krytyce publicznej (*SK 2.2.11*).

Sprawozdanie powinno w miarę możliwości być udostępniane kontrolowanej jednostce, rządowi, ustawodawcy, mediom i innym zainteresowanym stronom. Osoby, które powinny otrzymać sprawozdanie, to urzędnicy upoważnieni do tego na mocy aktów normatywnych, osoby odpowiedzialne za przedstawianie ustaleń i zaleceń, a także urzędnicy innych szczebli administracji publicznej wspomagający jednostkę kontrolowaną oraz ustawodawca (*SK 4.0.8*).

Opublikowane sprawozdania z kontroli mogą zostać źle zrozumiane. Istnieje ryzyko, że ustalenia zostaną błędnie zinterpretowane i wyolbrzymione przez media. Może to doprowadzić do udaremnienia celu kontroli. Dlatego też – opierając się na doświadczeniu – zaleca się, żeby mediom przedstawiać właściwą i dobrze wyważoną informację popartą dowodami materialnymi, np. w formie komunikatów prasowych.

**Wszelchność i szeroka dystrybucja każdego sprawozdania to klucz do wiarygodności funkcji kontrolnej. W miarę możliwości każde sprawozdanie z kontroli wykonania zadań powinno być publikowane jako oddzielny dokument.**

## 5.5. Czemu służą procesy pokontrolne?

Proces pokontrolny ułatwia skuteczną realizację zaleceń z kontroli i dostarcza NOK, ustawodawcy i rządowi informacji zwrotnej na temat skuteczności kontroli wykonania zadań. Po opublikowaniu sprawozdania kontroler powinien zachować obiektywizm i niezależność i w związku z tym skupić się raczej na sprawdzeniu, czy wskazane słabości zostały usunięte, niż na tym, czy wdrożono konkretne zalecenia<sup>62</sup>. Znaczenie zadań pokontrolnych powinno być postrzegane w kontekście całościowej strategii kontroli i określone w procesie planowania strategicznego (*SK 4.0.26*).

Sprawdzenie wykonania zaleceń NOK ma cztery główne cele:

- zwiększenie skuteczności sprawozdań z kontroli – zasadniczy powód działań pokontrolnych to zwiększenie prawdopodobieństwa, że zalecenia zostaną zrealizowane;
- udzielenie pomocy rządowi i ustawodawcy – działania pokontrolne mogą być cenną pomocą podejmujących działania legislacyjne;
- ocenę wykonania zadań NOK – działania pokontrolne stanowią podstawę do oszacowania i oceny wykonania zadań NOK;
- tworzenie bodźców do uczenia się i rozwoju – działania pokontrolne mogą przyczynić się do poszerzenia wiedzy i polepszenia praktyki.

Po zakończeniu kontroli wykonania zadań nadarza się wiele możliwości do uzyskania informacji na temat tego, jak kontrola została przyjęta, np. poprzez obserwowanie reakcji kontrolowanych jednostek, parlamentu i mediów. W celu podsumowania doświadczeń i promowania wiedzy można organizować konferencje wewnętrzne i zewnętrzne. Przydatne okazać się mogą wewnętrzne przeglądy i oceny kontroli. Ponadto niekiedy warto zwrócić się do „recenzentów” zewnętrznych (naukowców, ekspertów itp.) z prośbą o przedstawienie analizy sprawozdań z kontroli wykonania zadań lub wyrażenie własnych opinii na temat jakości pracy (*SK 2.1.26-30*).

Wyniki realizacji zaleceń kontroli powinny zostać zapisane. Braki i ulepszenia zidentyfikowane w efekcie działań pokontrolnych należy, jeżeli zajdzie taka potrzeba, przedstawić rządowi i ustawodawcy.

**Proces pokontrolny ułatwia skuteczną realizację zaleceń przedstawionych w sprawozdaniu i dostarcza NOK informacji zwrotnej.**

<sup>62</sup> Uznaje się, że wyodrębnienie oddziaływania sprawozdania z kontroli w kontekście innych znaczących zmian jest trudne. Kluczowym czynnikiem pozostaje fakt, czy zalecenia z kontroli zostały zrealizowane. Często może to być jedyny możliwy do zmierzenia wskaźnik oddziaływania.

**Istnieją różne sposoby otrzymywania tego rodzaju informacji: wewnętrzne przeglądy i oceny, konferencje i seminaria, specjalne kontrole realizacji zaleceń itp.**

## **5.6. Podsumowanie**

Podsumowując, należy pamiętać o następujących zasadach sprawozdawczych:

- Wyniki powinny zostać udokumentowane, a sprawozdanie należy przedstawić w odpowiednim czasie.
- Sprawozdanie z kontroli powinno zostać przedstawione jednostce kontrolowanej i zawierać uzasadnione, obiektywne i kompletne informacje, analizy i oceny cenne dla decydentów i innych zainteresowanych podmiotów.
- Sprawozdanie powinno być obiektywne, dobrze napisane, prawidłowo skonstruowane, wyczerpujące, wiarygodne i zawierać istotne i użyteczne wnioski.
- Sprawozdanie powinno zostać opublikowane, a czynności pokontrolne należy prowadzić z zachowaniem obiektywizmu.

## ŹRÓDŁA I BIBLIOGRAFIA

Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI)

- *Deklaracja z Limy w sprawie wykorzystania finansów publicznych*, 1977.
- *Journal of Government Audit*.

Komisja ds. Standardów Kontroli

- *Code of Ethics and Auditing Standards*, 2001.

Podkomisja ds. Niezależności NOK (Sub-Committee on SAIs Independence)

- *Independence of SAIs project, INTOSAI*, 2001.

Azjatycka Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (Asian Organization of Supreme Audit Institutions – ASOSAI)

- *Performance Auditing Guidelines (ASOSAI)*, 2000.

Grupa Robocza ds. Oceny Skuteczności Programów Publicznych

- *Draft Summary Report*, 1995.

Grupa Robocza ds. Kontroli Środowiska

- *Environmental Auditing in Europe 2000 – results of the EUROSAI and INTOSAI questionnaires*, 2000.
- *Guidance on conducting audits and activities with an environmental perspective*, 2001.
- *Environmental Audit and Regularity Auditing*, 2002.

Grupa Robocza ds. Kontroli IT

- *Introducing Performance Audit of the use of EDP*, 1997.
- *Auditing IT Service Management*, części I-III, 2001.
- *Mandates of Supreme Audit Institutions*, 2003.
- *IntoIT – The INTOSAI IT Journal (t. 1-17)*.

Grupa Robocza ds. Prywatyzacji

- *Guidelines in Best Practice for the Audit of Privatizations*, 1998.
- *Guidelines in Best Practice for the Audit of Economic Regulation*, 2001.
- *Guidelines in Best Practice for the Audit of Public/Private Finance and Concessions*, 2001.

## Najwyższe Organy Kontroli

National Audit Office of Australia

- *Performance Auditing With Vision And Purpose: The Way Things Ought To Be*, 1993.

Office of the Comptroller and Auditor General of Bangladesh

- *Performance Audit Manual*, 2000.
- *Value-for-Money Audit in Bangladesh: Efforts and Challenges*, 2002.

Office of the Auditor General of Canada

- *Auditing the Management of People: An approach to the Identification and selection of Audit Issues*, 1991.
- *Evidence-Gathering Techniques*, 1994.
- *Auditing Efficiency*, 1995.
- *Conducting Surveys*, 1998.
- *VFM Audit Manual*, 2000.

National Audit Office of Denmark

- *Planning and choice of methods for performance audit*, 2001.
- *Measuring results of performance audit*, 2002.

The State Audit Office of Estonia

- *Measuring Performance Audit Effectiveness: The Case of Estonia*, 2002.

The Ghana Audit Service

- *Performance Audit Guidelines*, 2003.
- *Office of Auditor General of Guyana*
- *Developing Training Programs for the Introduction of VFM Audit in OAG/Guyana*, 2000.

State Comptroller's Office of Israel

- *Studies in State Audit, State Comptroller's Office*, 1995.

Netherlands Court of Auditors

- *Manual on Performance Audits*, 1996.
- *Auditing of Policy Results Manual*, 1997.

Office the Auditor General of Norway

- *Guidelines for Performance Auditing, Preface*, 1998.

#### The Philippine Commission on Audit

- *Development of a Self-Study Guide for Philippine VFM Auditing*, 2001.

#### National Audit Office of Sweden

- *System-Oriented Effectiveness Audit*, 1985.
- *Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau*, 1993.
- *Handbook in Performance Auditing. Theory and practice*, 1999.
- *Quality Control Model for Performance Audit*, 2003.

#### State Audit Office of Thailand

- *Strategy to Improve Planning for Performance Audits*, 2000.

#### National Audit Office of the United Kingdom (NAO)

- *Collecting, Analysis and Presenting Data*, 1996.
- *Picking the winners: a guide to vfm selection*, 1997.
- *Designing vfm studies: a guide*, 1997.
- *Benchmarking: How benchmarking can help in vfm examinations*, 1997.
- *Focus groups: How to apply the techniques to vfm work*, 1997.
- *Value for money: Handbook*, 1997.
- *Performance measurement: What to look for in vfm studies*, 1998.
- *Presenting data in reports – a guide. The Public Face of the NAO*, 1998.
- *Getting beneath the surface: a Handbook in Using qualitative evidence in value for money examinations*, 1999.
- *Taking a Survey*, 1999.
- *State Audit in the European Union*, 2001.
- *National Audit Office Sampling Guide*, 2001.
- *A Code of Principles for the VFM Profession*.
- *Writing smart recommendations*.
- *Are we being served? a value for money guide*.
- *Value for money handbook: a guide for building quality into VFM examinations*, 2003.

#### United States General Accounting Office (GAO)

- *Causal Analysis: a Method to Identify and Test Cause Effect Relationships in Program Evaluation*, 1982.
- *Content Analysis: a Methodology for Structuring and Analysing Written Material*, 1982.
- *Case Study Evaluation*, GAO/PEMD-91-10.1.9, 1990.
- *Prospective Evaluation Methods: The Prospective Evaluation Synthesis*, 1990.
- *Designing Evaluations*, GAO/PEMD-10.1.4.1991.
- *Using Structured Interviews Techniques*, GAO/PEMD-10.1.5, 1991.
- *How to Get Action on Audit Recommendations*, OP-9.2.1, 1991.



- *Quantitative Data Analysis*, GAO/PEMD-10.1.11, 1992.
- *Using Statistical Sampling*, GAO/PEMD-10.1.6, 1992.
- *The Evaluation Synthesis*, GAO/PEMD-10.1.2, 1992.
- *Developing and Using Questionnaires*. GAO/PEMD-10.1.7, 1993.
- *Best Practices Methodology*, 1995.
- *Performance Measurement and Evaluation: Definitions and Relationships* (GAO/ GGD-98-26), 1998.
- *Program Evaluation: Studies Helped Agencies Measure or Explain Program Performance*, 2000.
- *Total Quality Management for SAIs*, 2002
- *Managing for results. Using Human Capital Management to Drive Transformational Change*, 2002
- *Government Auditing Standards*, 2003.

Office of the Comptroller and Auditor General of Zimbabwe

- *Value for money audit manual and the quality assurance system for value for money audits*, 2001.

Europejski Trybunał Obrachunkowy

- *Implementing guidelines for the INTOSAI Auditing Standards*, 1997.

## Literatura

- Richard Boyle i Donald Lemaire (red.), *Building effective evaluation capacity: Lessons from practice*, New Brunswick, N.J, Londyn, Transaction, 1999.
- Brown, *Auditing Performance in Government: Concepts and Cases*, New Brunswick, New Transaction Books, 1982.
- Campbell, D.T. I Stanley, J.C., *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*, Chicago, Rand McNally, 1966.
- Coelli, Tom, Prasala Rao, D.S. I George Battese: *An introduction to Efficiency Analysis*, Kluwer Academic Publishers, 1998.
- Franklin J.E. I Trascher, J.H., *An introduction to Program Evaluation*, Nowy Jork, Wiley & Sons, Inc., 1976.
- Greenbaum, T.L., *The Handbook of Focus Group Research: Revised and Expanded Edition*, Lexinton Books, Nowy Jork, NY, 1993.
- May, Claire, *Effective Writing: a Handbook for Accountants*, wyd. 3, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice Hall, 1992.
- Mohr, L.B., *Impact Analysis for Program Evaluation*, Newbury Park, Sage Publications Inc., 1992.
- Naess, Arne, *Communication and argument: Elements of Applied Semantics*, Universitetsförlaget, Tangen-Trykk, Drammen, 1981.
- Pollit Christoffer and Hilkha Summa, *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, OUP, 1999.
- Rossi, Peter H. Freeman, Howard E. I Lipsey, Mark W., *Evaluation: a Systematic Approach*, wyd. 6, Sage Publications Inc., Thousands Oaks, Kalifornia, 1999.
- Trochim, William M., *The Research Methods Knowledge Base*, wyd. 2, Cornell University, Atomic Dog Publishing, 2002.
- Vedung, Evert. *Public policy and program evaluation*, New Brunswick, N.J., Transaction Publishers, 1997.
- Weiss, Carol H., *Evaluation: methods for studying programs and policies*, Upper Saddled River, N.J., Prentice Hall, 1998.
- Yin, Robert K., *Case Study Research: Design and Methods*, wyd. 2, *Applied Social Research Methods*, t. 5, Sage Publications Inc., Thousands Oaks, Londyn, New Delhi, 1994.

# ZAŁĄCZNIKI

## Załącznik 1 Metodologia kontroli wykonania zadań

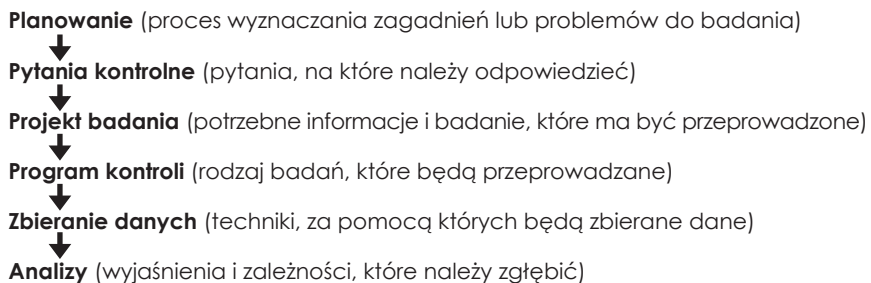
### Wprowadzenie – kontrola wykonania zadań a proces zbierania danych

Kontrolerzy wykonania zadań mogą zajmować się mnóstwem zagadnień i perspektyw obejmujących cały sektor publiczny. Kontrolerzy wykonania zadań mogą także podczas zbierania i przetwarzania informacji łączyć elementy wielu metod, a ich zbieranie w czasie kontroli może mieć różny cel.

Informacje i dane są zwykle zbierane w celu zapoznania się z obiektem kontroli i opisanego go, przeprowadzenia oceny i pomiaru wyników, identyfikacji braków, opisanie i przeanalizowania zależności przyczynowo-skutkowych, weryfikacji hipotez i wyjaśnienia sposobu wykonania zadań oraz sprawdzenia słuszności argumentów i propozycji. Zbieranie danych może również stanowić ważną część procesu poznawczego, podczas którego kontroler próbuje zrozumieć badany obszar i jego problemy.

Nie sposób opisać wszystkich podejść, modeli i metod stosowanych przez kontrolerów wykonania zadań. Podejścia są zróżnicowane, a kontroler nie jest związany nadmiarem ograniczeń. Poniżej przedstawiono krótki opis najczęściej stosowanych podejść i metod. Część z nich ma na celu poszerzenie wiedzy i lepsze zapoznanie się z przedmiotem kontroli, inne są natomiast wykorzystywane do ustalania i weryfikacji podstawowych faktów<sup>63</sup>.

Kontrole wykonania zadań składają się z szeregu różnych etapów zbierania danych, takich jak:



<sup>63</sup> Niniejszy załącznik ma na celu przedstawienie ogólnego opisu metod wykorzystywanych podczas kontroli wykonania zadań. W praktyce wdrożeniowej istnieje potrzeba bardziej szczegółowych informacji, m.in. na temat praktyki kontrolnej. Zagadnieniem do rozstrzygnięcia w przyszłości jest to, czy takie wytyczne powinny zostać opracowane przez INTOSAI. Dużo informacji znajduje się na stronach internetowych.

Chociaż kroki te składają się na metodologię kontroli wykonania zadań, należy stwierdzić, że musi ona oprócz tego zawsze opierać się na indywidualnych spostrzeżeniach, doświadczeniu, wyobraźni i kreatywności – innymi słowy – na procesach i zdarzeniach, których nie można „przewidzieć lub stosować w sposób automatyczny”.

## 1. Planowanie kontroli

Zbieranie danych rozpoczyna się od fazy planowania, obejmującej monitorowanie i dobór możliwych tematów kontroli. Poszukiwanie jest bardziej ukierunkowane w trakcie badania wykonalności, podczas przygotowywania badania głównego. Na tym etapie prawdopodobnie najczęściej stosowanymi technikami zbierania danych są badania dokumentów i rozmowy z różnymi zainteresowanymi podmiotami. Istnieje kilka metod wykorzystywanych przez NOK w celu usprawnienia procesu planowania. Są to:

- analiza ryzyka
- analiza SWOT
- analiza problemu<sup>64</sup>.

## 2. Formułowanie pytania kontrolnego i definiowanie problemu badawczego

Po podjęciu decyzji co do przedmiotu i celów kontroli należy sformułować pytania, na które ma odpowiedzieć badanie. Oto kilka przykładowych ogólnych pytań kontrolnych charakterystycznych dla kontroli wykonania zadań:

- Czy wybrane środki działania to najoszczędniejszy sposób wykorzystania funduszy publicznych?
- Jakie są przyczyny gwałtownego wzrostu kosztów?
- Czy dostarczane są usługi dobrej jakości i ukierunkowane na odbiorcę?
- Dlaczego usługi nie są dostarczane na czas?
- Czy programy publiczne są realizowane w sposób wydajny?
- Czy realizowane są cele i założenia programu publicznego?
- Jaki jest powód słabego oddziaływania programu publicznego?

---

<sup>64</sup> Analiza ryzyka jest powszechnie stosowana podczas kontroli wszelkiego rodzaju, w szczególności podczas kontroli finansowej. Zawsze stanowiła ważne narzędzie kontroli wewnętrznej. Analiza SWOT (analiza mocnych i słabych stron oraz szans i zagrożeń) jest być może mniej popularna podczas kontroli w sektorze publicznym, ale niektóre NOK stosują ją w procesach planowania. Analiza problemu jest głównie narzędziem stosowanym przez NOK, które przyjęły podejście bardziej ukierunkowane na problemy. Więcej informacji, zob. np.: *Auditing: A Risk Analysis Approach*, wyd. 5, Konrath, Larry, F. Thomson Learning, 2002; *Dynamic SWOT Analysis – the Developer’s guide*, Richard Dealtry, IPC, Wielka Brytania, 1994; *Handbook in Performance Auditing*, RRV, 1998.

Podczas formułowania pytania kontrolnego kontrolerzy wykonania zadań muszą polegać na zebranych informacjach oraz swoich umiejętnościach i doświadczeniu. Na tym etapie wykorzystuje się czasami takie techniki jak np. mapa myśli (*mind-mapping*) czy burza mózgów<sup>65</sup>. Proces ten wymaga zarówno przedyskutowania w zespole kontrolnym (oraz ze starszymi kontrolerami i kierownikami kontroli), jak również spotkań z ekspertami i zainteresowanymi podmiotami. Po sformułowaniu ogólnych pytań kontrolnych kontrolerzy muszą je rozbić na konkretne i sprawdzalne pytania szczegółowe, na które mają uzyskać odpowiedź w czasie badania, tj. bardziej szczegółowe pytania dotyczące tego, *co jest* lub *dlaczego tak jest?* Jest to proces iteracyjny.

W podejściu ukierunkowanym na problemy kładzie się nacisk na właściwy sposób zdefiniowania problemu. Zwykle kontrola rozpoczyna się od pewnego rodzaju wskaźników problemów (braki w obsłudze, zażalenia, rosnące koszty itp.). Na tym etapie kontrolerzy próbują powiązać ze sobą różne problemy, a następnie przystępują do zdefiniowania tego, który zostanie przebadany w sposób jak najbardziej szczegółowy. Formułują również weryfikowalne hipotezy dotyczące możliwych przyczyn problemu<sup>66</sup>.

### 3. Definiowanie projektu badania

Następny krok to podjęcie decyzji co do rodzaju informacji potrzebnych do udzielenia odpowiedzi na pytania. Aby móc wybrać podejście odzwierciedlające rzeczywistość i przystające do sformułowanych pytań, należy przeanalizować szereg kwestii. Kilka popularnych podejść przyjmowanych w kontroli wykonania zadań to:

1. Badania realizacji celów (badania skupiające się na wynikach)<sup>67</sup>

*Pytanie podstawowe: Czy programy realizują swoje cele ogólne?*

Badania te oceniają zakres osiągnięcia przez program celów ukierunkowanych na wyniki i odbiorcę. Skupiają się na produktach i wynikach (w tym efektach ubocznych i niezamierzonych) w celu dokonania oceny skuteczności programu, ale mogą także kłaść nacisk na jakość i ocenę postrzegane z perspektywy odbiorców. Zwykle zadaje się pytania: Jak brzmią cele programu? Jaki jest stan realizacji programu?

<sup>65</sup> Zob. np.: *Brainstorming: How To Create Successful Ideas*. Charles Clarke, Paperback, 1990, i *Mapping the Mind*, Rita Carter. Paperback, 2000.

<sup>66</sup> Praktyczne informacje na temat sposobów definiowania problemów i formułowania hipotez itp., zob. *Handbook in Performance Auditing, Theory and practice*. RRV. 1999.

<sup>67</sup> Więcej informacji, zob. Weiss, C.H. *Evaluation research: Methods for assessing program effectiveness*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, 1972; i Rossi, Peter H. Freeman, Howard E. I Lipsey, Mark W., *Evaluation: A Systematic Approach*, wyd. 6, Sage Publications Inc., Thousands Oaks, Kalifornia, 1999.

Czy cele zostaną zrealizowane w założonym czasie? Ogólne kroki badania realizacji celów (opierającego się na wynikach) to: zdefiniowanie głównych produktów i wyników poddawanych badaniu; określenie kroków wskazujących, że zostaną osiągnięte kluczowe, dla odbiorców docelowych, wyniki; ustalenie, jakie informacje są potrzebne do ich wykazania.

Badania realizacji celów są częste podczas kontroli wykonania zadań. Stosuje się je głównie do sprawdzenia, czy ustanowione cele są realizowane oraz ustalenia za pomocą oceny ogólnej, czy istnieją braki w wykonanej pracy. Wszelkie odchylenia można stwierdzić na podstawie porównania wyników i efektów z ustalonymi celami i wymogami. Kontroler wykonania zadań wykorzystuje takie badania przede wszystkim wtedy, gdy: cele są ściśle określone i stanowią instrument zarządzania, wiedza na temat efektów jest ograniczona lub może zająć potrzeba dokonania ogólniejszej oceny.

Badanie wyników w odniesieniu do sformułowanych celów na ogół daje wyobrażenie na temat sposobu realizacji celów. Ten rodzaj informacji zwykle nie dostarcza jednak wskazówek wystarczających do bardziej szczegółowej oceny danych podmiotów ani ustalenia, co jest potrzebne do poprawienia wyników. W pewnych okolicznościach badanie realizacji celów może jednak stanowić podstawę do oceny, jakie zmiany są konieczne. Dzieje się tak np., gdy celów jest niewiele, nie są ze sobą sprzeczne, są konkretne i bezpośrednio związane z określonymi środkami kontroli lub pojedynczym działaniem (przepis prawny, kampania informacyjna itp.).

Czasami stosowana jest *analiza celów i środków* (*goal-means analysis*), mająca wyjaśnić pewne rozbieżności pomiędzy zaangażowanymi środkami a osiągniętymi celami. Analiza celów i środków może być także wykorzystywana, kiedy istnieje podejrzenie, że kontrolowana jednostka funkcjonuje w sposób niewydajny.

Podczas przeprowadzania badań realizacji celów (lub innych) przydatny dla kontrolera może być *model logiczny programu* (teoria interwencji strategicznej). Model opisuje strukturę lub logikę kontrolowanego programu. Ilustruje hierarchię programu w kategoriach celów i obowiązków. Rozpoczynając od celów programu najwyższego szczebla i pożądaných efektów, model logiczny programu przechodzi do podprogramów, ich składowych oraz konkretnych działań, a każdy element niższego szczebla jest logicznie wiązany z elementem wyższego szczebla. Model logiczny programu może pomóc kontrolerowi zrozumieć zagadnienia kontroli wykonania zadań, gdyż koncentruje uwagę na relacji między celami głównymi i celami pomocniczymi programu oraz produktami i wynikami (oddziaływaniami i efektami), które są rezultatami programu. Może on pomóc kontrolerowi sformułować następujące pytania i poszukiwać odpowiedzi na nie:

- Czy cele jasno wskazują na przesłanki istnienia danego programu, wytwarzane produkty i świadczone usługi, jak również odbiorców tych dóbr i usług?
- Czy cele pozwalają na wskazanie wymiernych wyników?
- Czy powiązania przyczynowe między poziomami hierarchii są wiarygodne?

Na etapie planowania kontroli modele logiczne programu pomagają kontrolerowi zapoznać się z kontrolowaną jednostką i zidentyfikować kluczowe wyniki programu, jak również systemy i operacje je generujące. Model logiczny programu ma zastosowanie głównie wtedy, gdy rzeczywistość jest prosta i racjonalna. Wadą modelu jest to, że rzeczywistość rzadko odpowiada tym założeniom.

## 2. Badania procesów<sup>68</sup>

*Pytanie podstawowe: w jaki sposób działa program?*

Badania procesów mają na celu umożliwienie pełnego zrozumienia sposobu funkcjonowania programu publicznego: w jaki sposób dochodzi się do rezultatów? Typowe zadawane pytania brzmią: Jakie są etapy i procedury w procesie roboczym? Czy środki są zarządzane i wykorzystywane w sposób oszczędny i wydajny? Jak wygląda główny proces w ramach programu, przez który przechodzą klienci? Jakie są najczęstsze skargi? Jakie słabe i mocne strony programu widzą klienci i personel go obsługujący? Na jakiej podstawie uznaje się, że dane usługi są potrzebne? Tego rodzaju badania są częste i szczególnie użyteczne w wypadku programów długofalowych i zmieniających się na przestrzeni lat oraz kiedy odnotowano oznaki braków. Podejście ukierunkowane na procesy obejmuje wiele różnych badań (dotyczących m.in. organizacji czasu pracy, wykorzystania zasobów, zainteresowanych podmiotów).

## 3. Badania oddziaływania<sup>69</sup>

*Pytanie podstawowe: Jaki jest efekt netto programu publicznego?*

Badania oddziaływania polegają na ocenie „efektu netto” programu poprzez porównanie wyników programu z oceną, co by się stało, gdyby program nie był realizowany. Ten rodzaj badania stosowany jest, kiedy wiadomo, że na wyniki programu wpływają czynniki zewnętrzne i ma na celu wydzielenie wkładu programu w osiągnięcie celów.

---

<sup>68</sup> Więcej informacji, zob. Weiss, C.H. *Evaluation research: Methods for assessing program effectiveness*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, 1972; i Rossi, Peter H. Freeman, Howard E. i Lipsey, Mark W., *Evaluation: A Systematic Approach*, wyd. 6, Sage Publications Inc., Thousands Oaks, Kalifornia, 1999.

<sup>69</sup> Więcej informacji, zob. np.: *Impact Analysis for Program Evaluation*, Lawrence, B. Mohr. Paperback, 1996, i *Causal Analysis: A method to Identify and Test Cause and Effect Relationships in Program Evaluation*, GAO, 1982.

#### 4. Badania kosztów i korzyści oraz badania skuteczności kosztowej<sup>70</sup>

*Pytanie podstawowe: Czy korzyści płynące z programu przewyższają koszty oraz czy cele są osiągnięte przy użyciu najniższych możliwych kosztów?*

Badania kosztów i korzyści są badaniami stosunku kosztów do korzyści projektów lub programów publicznych wyrażonego w kategoriach pieniężnych. Badanie kosztów i korzyści może być wykorzystane np. podczas kontroli wydajności projektów inwestycyjnych (np. z zakresu budownictwa drogowego). Celem takiego badania jest ustalenie, czy korzyści jednostki, programu lub projektu przewyższają poniesione koszty. Badania kosztów i korzyści mogą być wykorzystywane w następujących celach:

- Dla uzyskania pewności, że analiza przeprowadzona przez kontrolowaną jednostkę jest wiarygodna;
- Aby porównać koszty i korzyści w wypadku, gdy zarówno jedno, jak i drugie są znane lub kiedy można je racjonalnie oszacować;
- Aby porównać koszty rozwiązań alternatywnych przy założeniu, że korzyści są stałe.

Badanie kosztów i korzyści powinno zwykle uwzględniać nie tylko rzeczowe (stosunkowo wymierne) koszty i korzyści, lecz także koszty i korzyści niematerialne (trudne do oszacowania).

Badania *skuteczności kosztowej* to badania stosunku kosztu projektu do wyniku wyrażone jako koszt jednostkowy osiągnięcia wyniku. Podczas gdy badanie kosztów i korzyści pozwala kontrolerom porównać ekonomiczną wydajność alternatywnych rozwiązań programowych, analiza skuteczności kosztowej polega na znalezieniu najtańszych sposobów osiągnięcia określonego celu lub uzyskania maksymalnej wartości z danego nakładu finansowego. W przeciwieństwie do wersji badań kosztów i korzyści stosowanej przez ekonomistów, badania skuteczności kosztowej mogą być wyrażane w jednostkach fizycznych zamiast pieniężnych: skuteczność programu w zakresie osiągania danych konkretnych celów jest porównywana z wartością pieniężną zasobów zaangażowanych w program lub działalność.

#### 5. Analizy porównawcze<sup>71</sup>

*Pytanie podstawowe: Czy zadania są realizowane zgodnie z najlepszą praktyką?*

<sup>70</sup> Zob., *Cost-benefit and cost-effectiveness analysis*, w: D.S. Codray, H.S. Bloom i J.R.Light (red.), *Evaluation practice in review*, San Francisco, CA, Jossey-Bass, 1987.

<sup>71</sup> Zob., *Benchmarking. How benchmarking can help in vfm examination*, NAO, 1997.



Analiza porównawcza polega na porównaniu metod, procesów, procedur, produktów i usług w obrębie danej organizacji (danego programu) i innych organizacji (programów) stale wyróżniających się w porównywanych kategoriach. Analizę porównawczą można stosować w celu:

- pobudzenia obiektywnej oceny procesów, praktyk i systemów;
- opracowania kryteriów i określania potencjalnie lepszych sposobów działania;
- nadania większej wiarygodności zaleceniom kontroli.

## 6. Studia meta – ewaluacyjne<sup>72</sup>

*Pytanie podstawowe: Czy jakość przeprowadzanej ewaluacji jest akceptowalna?*

Celem meta-ewaluacji może być sprawdzenie jakości ewaluacji, ich poprawa lub zachęcenie do faktycznego korzystania z badań ewaluacyjnych w procesie zarządzania. Rola NOK polega na zbadaniu faktycznej jakości przeprowadzonych ewaluacji oraz adekwatności ewaluacji i jej warunków proceduralnych. Kryteria meta-ewaluacji dotyczą jakości podejmowanego badania ewaluacyjnego oraz sposobu, w jaki funkcja ewaluacji została włączona w proces zarządzania. Ogólnie mówiąc, istnieją dwa możliwe kryteria:

*Jakość naukowa i epistemologiczna badania ewaluacyjnego:* najnowsze kryteria teoretyczne, metodyczne i techniczne. Wymogi teoretyczne dotyczą m.in. sformułowania problemu, definicji pojęć, hipotez i spójności teorii jako całości. Wymogi metodyczne wobec badania ewaluacyjnego obejmują m.in. prawdziwość i wiarygodność jego wyników. Dotyczą m.in. operacjonalizacji kryteriów ewaluacji poprzez ustalenie, czy sytuacja w danej dziedzinie objętej polityką spełnia standardy ewaluacji.

*Kryteria przydatności badania dla praktyki polityki/zarządzania:* oznacza to, że sprawozdanie z kontroli powinno dostarczać informacji istotnych ze względu na skuteczność, wydajność i zasadność podejścia do określonego problemu objętego polityką. W praktyce sprawozdanie powinno zawierać bezpośrednie nawiązanie do potrzeb informacyjnych, jakie mają być zaspokojone przez badanie danego problemu w praktyce polityki, celów badawczych związanych z praktyką polityki itd.

## 7. Inne powszechnie stosowane rodzaje badań

Zarówno podejścia, jak i podstawy ocen muszą być dostosowywane do bardzo zróżnicowanych zagadnień, którymi zajmuje się kontrola wykonania zadań. Można nawet stwierdzić, że charakter kontroli wykonania zadań w dużym stopniu pomaga określić i sformułować tematy kontroli oraz wybrać i opracować modele i metody

---

<sup>72</sup> Zob. np.: Cook, T.D. & Gruder, C.L., *Meta-evaluation research. Evaluation Quarterly*, 2 (1), s. 5-51, 1978; i Scriven, M.: *An introduction to meta-evaluation*, Educational Product Report nr 2, 1999.

projektowe stosowane podczas poszczególnych kontroli. Kontroler wykonania zadań musi utrzymywać rozległą sieć kontaktów, w tym z osobami związanymi z naukami społecznymi. Szczególny charakter pracy wymaga od kontrolera wykonania zadań obserwacji najnowszych osiągnięć naukowych oraz zdobywania najnowszej wiedzy, np. zapoznawania się na bieżąco z badaniami naukowymi i orientacji w nowatorskich podejściach.

Oto kilka przykładów innych popularnych podejść:

- Badania organizacyjne: Badania zgodności struktur organizacyjnych, procedur, programów itd. z najlepszą praktyką.
- Badanie wybranych usług oraz zarządzania jakością: Badania systemów wydajności usług i zapewniania jakości.

#### 4. Definiowanie programu kontroli

Podczas kontroli wykonania zadań rzadko przeprowadza się badania na dużej liczbie osób, powszechnie korzysta się jednak z takich metod, jak dobór próby i studia przypadku. Kiedy podczas kontroli stosowane są studia przypadku, przedmiotem zainteresowania nie są indywidualne przypadki, ale wnioski, jakie można z nich wyciągnąć. Oto przykłady najczęściej stosowanych projektów badania:

##### 1. Badanie porównawcze<sup>73</sup>

Badania porównawcze są stosowane głównie do badania tendencji rozwojowych i warunków alternatywnych. Porównania mogą być przeprowadzane w odniesieniu do różnych ram czasowych oraz różnych skutków czy alternatyw i dotyczyć podmiotów sprawnie funkcjonujących, a także tych funkcjonujących gorzej, sytuacji jednego lub więcej podmiotów w zestawieniu z sytuacją ogólną, oraz podobnych obszarów w różnych krajach.

##### 2. Badanie sytuacji „przed” i „po”<sup>74</sup>

Badanie sytuacji „przed” i „po” polega na porównaniu sytuacji przed rozpoczęciem programu z sytuacją po jego wdrożeniu. Proste badanie sytuacji „przed” i „po” polega na przeprowadzeniu cyklu pomiarów w stosunku do tych samych uczestników przed ich przystąpieniem do programu i po upływie wystarczająco długiego czasu od momentu przystąpienia do niego. Oddziaływanie ocenia się, porównując obie

<sup>73</sup> Więcej informacji, zob. Ragin, C.C. *The Comparative Method: Moving Beyond Qualitative and Quantitative Strategies*, Berkley, University of California Press, 1989.

<sup>74</sup> Zob. np., Campbell, D.T. & Stanley, J.C., *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*, Chicago, Rand McNally, 1966.

serie pomiarów. Główną wadą tej metody jest to, że nie można z całą pewnością przypisać danemu programowi różnicy między pomiarami przeprowadzonymi przed przystąpieniem do programu i po przystąpieniu do niego.

### 3. Badanie próby<sup>75</sup>

Ustalenia, wnioski i zalecenia z kontroli muszą opierać się na dowodach. Ponieważ kontrolerzy rzadko mają okazję uwzględnienia wszystkich informacji na temat kontrolowanej jednostki, istotny jest precyzyjny wybór technik zbierania danych i doboru próby (*SK 153*).

Kontroler musi osądzić, czy dobór próby stanowi właściwy sposób uzyskania wymaganych dowodów kontroli. Do czynników, które trzeba rozważyć, należą:

- liczba elementów i względna wielkość poszczególnych elementów w populacji;
- złożoność pytań, na jakie ma odpowiedzieć zbadanie danej próby;
- stosowność i wiarygodność dowodów uzyskanych w wyniku innych badań i procedur, jak również względny koszt i czas ich przeprowadzenia.

Ponieważ kontroler stara się wyciągnąć wnioski dotyczące całej populacji na podstawie badania przeprowadzonego na wybranej próbie, ważne jest, żeby była ona reprezentatywna dla populacji, której dotyczy badanie. Próba może być dobrana metodami statystycznym bądź niestatystycznymi. Obie formy wymagają profesjonalnego osądu.

Pierwszy etap planowania próby polega na dokładnym określeniu populacji. W przypadku prób dobieranych metodami statystycznymi ważne jest, żeby populacja była jednorodna. Istotne jest również, żeby kontroler wyraźnie określił konkretny cel kontroli, któremu ma służyć zbadanie próby.

Ponadto należy określić wielkość próby. Dokonując wyboru, kontroler powinien regularnie oceniać, czy dobrana próba stanowi właściwą reprezentację danej populacji. Tak dalece, jak to możliwe, badanie powinno być przeprowadzane według wcześniej przygotowanego kwestionariusza. W razie napotkania błędów czy wyjątków należy koniecznie zastanowić się nad ich przyczyną i charakterem. Wyniki należy ocenić i udokumentować.

Dobór próby jest często stosowany do pozyskiwania dowodów podczas kontroli wykonania zadań. Podczas gdy cele doboru próby mogą być różne, zasady leżące u jego podstaw są zawsze takie same. W czasie kontroli wykonania zadań techniki doboru próby są wykorzystywane głównie wtedy, gdy do podstawowych faktów

---

<sup>75</sup> Zob. np.: *Using Statistical Sampling*, GAO, 1992.

nie można dotrzeć w inny sposób lub zachodzi potrzeba dokonania ustrukturyzowanego porównania i uzasadnionych uogólnień. Ze względu na ograniczone zasoby rzadko próby są bardzo duże. Zwykle zachodzi także potrzeba ograniczenia liczby zadawanych pytań. Aby uzyskać dokładniejsze informacje, metody wyboru można uzupełniać innymi technikami pozyskiwania informacji, np. studiami przypadku.

#### 4. Studium przypadku<sup>76</sup>

Studia przypadku mogą być stosowane do wykazania, że zakładane problemy istnieją i nie mają charakteru marginalnego. Studia przypadku mogą być również wykorzystywane do przeprowadzenia głębszych analiz i porównań. Trudno jednak wnioskować na ich podstawie o częstotliwości i zasięgu problemów, nawet jeżeli wybrano przypadki ilustrujące problemy ogólne i reprezentatywne. W połączeniu z innymi metodami, mogą one jednak umożliwić wysnucie pewnych wniosków ogólnych. Jako bardziej pożądane od rozległych badań, często wykorzystuje się je podczas kontroli wykonania zadań. Studia przypadku służą m.in. do:

- przeprowadzania wszechstronnych, dogłębnych analiz złożonych problemów;
- uzyskania przykładów ilustrujących do dyskusji i porównywania ich z innymi informacjami;
- w połączeniu z ogólnymi danymi statystycznymi, do zilustrowania i potwierdzenia wyników szerszych badań.

Wybierając liczbę badanych przypadków, należy zachować równowagę pomiędzy zasięgiem i dogłębnością badania. Wybór studiów przypadku może obejmować zarówno przypadki trudne, jak i nie nastęrczające problemów, dlatego też można przeprowadzić porównania mające na celu identyfikację (rozpoznanie) czynników leżących u podstaw takiego, a nie innego wyniku. Studium przypadku może też służyć uzupełnianiu ogólniejszych informacji uzyskanych w wyniku szczegółowego badania pojedynczego przypadku. Po opracowaniu pewnej liczby studiów przypadku kontrolerzy mogą udostępnić ustalenia zainteresowanym jednostkom kontrolowanym w celu uzyskania ich opinii na temat zakresu, w jakim studia te odzwierciedlają ogólny obraz problemów. Wyniki studiów przypadku mogą być także dyskutowane z naukowcami, ekspertami i specjalistami m.in. podczas seminariów. Wiążąc ogólne dane statystyczne ze szczegółowymi studiami przypadków – i weryfikując je – kontrolerzy mogą uzyskać wystarczające potwierdzenie ustaleń umożliwiające im tworzenie podstaw do pewnych uogólnień.

<sup>76</sup> Więcej informacji, zob.: *Case Study Evaluation*, GAO, 1990; Yin, Robert K., *Case Study Research, Design and Methods*, wyd. 2, *Applied Social Research Methods*, t. 5, Sage Publications, Thousands Oaks, Londyn, New Delhi, 1994.

## 5. Badania quasi-eksperymentalne<sup>77</sup>

Istotną cechą prawdziwych eksperymentów jest losowy dobór uczestników do grupy poddawanej jakiemuś działaniu oraz grupy niepoddawanej takiemu działaniu, stanowiących odpowiednio – grupę eksperymentalną i grupę kontrolną. Grupa kontrolna to grupa uczestników niepoddawanych doświadczeniu porównywana z grupą eksperymentalną pod kątem skutków doświadczenia. Grupa eksperymentalna to grupa uczestników poddawanych oddziaływaniu. Pomiaru skutków oddziaływania na tę grupę porównuje się z pomiarami uzyskanymi w grupie kontrolnej.

Quasi-eksperyment to taki układ badania, w którym grupy „eksperymentalne” i „kontrolne” nie są dobierane w sposób losowy. Korzystanie z metod doświadczalnych w odniesieniu do problemów praktycznych i problemów dotyczących polityki doprowadziło do częstszego stosowania metod quasi-eksperymentalnych, które mają w miarę możliwości eliminować wpływy zewnętrzne mogące utrudniać ocenę oddziaływania, przy czym nie stosuje się jednak ścisłego rygoru badawczego, wymaganego przy właściwie przeprowadzonym doświadczeniu.

Dwie popularne metody quasi-eksperymentalne zakładają tworzenie grup kontrolnych lub porównawczych w celu dokonania doboru przybliżonego do losowego. Osiąga się to albo przez dopasowywanie jednostek biorących udział w badaniu i niebiorących w nim udziału, albo poprzez statystyczne dopasowanie jednostek biorących udział w doświadczeniu i niebiorących w nim udziału w taki sposób, że odpowiadają sobie w możliwie najszerszym zakresie pod względem wybranych cech.

### 5. Wybór technik zbierania informacji

Zbieranie danych może się odbywać jednorazowo lub na zasadzie ciągłych pomiarów (model szeregów czasowych, analiza dynamiczna). Informacje mogą być pozyskiwane na podstawie dowodów materialnych, dokumentów (w tym wyjaśnień pisemnych), wyjaśnień ustnych (wywiady) lub w inny sposób, zależnie od celów kontroli. Często konieczne jest zebranie zarówno danych ilościowych, jak i jakościowych. Rodzaje pozyskiwanych danych powinny być wytlumaczalne i uzasadnione pod względem wystarczalności, zasadności, wiarygodności, stosowności i racjonalności. Podczas kontroli wykonania zadań dane wstępne (własny materiał źródłowy) można uzyskać za pomocą kwestionariuszy, sondaży i bezpośrednich obserwacji. Często wykorzystuje się jednak dużą ilość danych dodatkowych (materiałów opracowanych przez inne podmioty), Dane te obejmują m.in. wybrane i prze-

---

<sup>77</sup> Zob. np., Campbell, D.T.& Stanley, J.C., *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*, Chicago, Rand McNally, 1966.

tworzone oficjalne dane statystyczne, a często także dane statystyczne sporządzone przez same jednostki kontrolowane, jeżeli uzna się je za stosowne i wiarygodne.

Korzysta się zarówno z informacji i danych ilościowych, jak i jakościowych (oraz łączonych). Dane ilościowe są mierzalne lub wyrażane liczbowo i mogą być wykorzystywane do zilustrowania lub poparcia twierdzenia. Informacje i dane jakościowe mogą odnosić się np. do opinii i podejść bądź obserwacji ogólnych, ale mogą powoływać się na wiedzę bardziej ugruntowaną. Na ogół podczas kontroli wykonania zadań, gdy chce się przeprowadzić szeroko zakrojoną i dogłębną analizę, zawsze zachodzi potrzeba przedstawienia jakiegoś typu informacji jakościowych.

### **Poniżej wymieniono przykłady metod zbierania danych.**

#### **1. Badanie akt**

Dokumenty stanowią wydajny sposób zbierania danych i dlatego też badanie akt może stanowić podstawę wielu kontroli wykonania zadań. Akta zawierają dowody różnego rodzaju, m.in. decyzje urzędnicze, „akta przypadków” beneficjentów programów oraz zapisy związane z programami publicznymi. Ważne jest, żeby na początku kontroli wykonania zadań ustalić charakter, miejsce przechowywania oraz dostępność akt, tak aby można je było zbadać jak najmniejszym kosztem.

#### **2. Analiza wtórna i badanie piśmiennictwa**

Analiza wtórna może dotyczyć przeglądu ogólnych sprawozdań badawczych, książek oraz opracowań badawczych z zakresu przedmiotowego programu lub też bardziej szczegółowych badań oraz danych statystycznych odnoszących się kontrolowanego obszaru, w tym materiałów starszych i aktualnych publikacji. Ważne jest, żeby przeanalizować różnego rodzaju dokumenty pochodzące z jednostki kontrolowanej, jak również materiały dotyczące kontroli i ocen przeprowadzanych przez NOK w przeszłości itp., ponieważ mogą one uaktualnić i rozszerzyć wiedzę roboczą kontrolerów na określony temat. Badania dokumentacji mogą dać kontrolerowi wykonania zadań dostęp do przydatnego materiału, ale istotna jest ocena wiarygodności treści dokumentów – czy informacje w nich zawarte dają obraz obiektywny, czy też subiektywny, czy uzyskany na ich podstawie obraz jest pełny.

#### **3. Sondaże i kwestionariusze**

Sondaż to systematyczne zbieranie informacji pochodzących od określonej populacji, zazwyczaj za pomocą wywiadów lub kwestionariuszy wypełnianych przez osoby stanowiące próbę populacyjną. Sondaże stosuje się w celu uzyskania szczegółowo-

wych i konkretnych informacji od grupy reprezentującej populację bądź instytucję. Są one szczególnie przydatne, gdy istnieje potrzeba uzyskania informacji ilościowych dotyczących konkretnego tematu czy zagadnienia od dużej liczby osób. Kwestionariusze są wykorzystywane głównie do gromadzenia faktów, do których nie można dotrzeć w żaden inny sposób, a które stanowią ważne źródło wiedzy uzasadniającej dany punkt widzenia. Z tego względu kwestionariusze są wykorzystywane wtedy, gdy potrzebna jest obszerna wiedza. Jako uzupełnienie kwestionariuszy często stosuje się studia przypadku i inne szczegółowe metody. Dostępne są różne techniki sondażowe. Najbardziej popularne to wywiady korespondencyjne, internetowe, telefoniczne i przeprowadzane osobiście. Kwestionariusze często wymagają przetwarzania komputerowego, a także zakładają dobrą znajomość danej dziedziny. Właściwie użyta technika kwestionariuszowa jest skuteczna, chociaż opracowanie pytań i przetwarzanie otrzymanych odpowiedzi może być trudne i czasochłonne. W konsekwencji często konieczna jest pomoc ekspertów.

#### 4. Wywiady

Wywiad to w zasadzie sesja pytań i odpowiedzi służąca uzyskaniu określonych informacji. Duża część prac w ramach kontroli wykonania zadań opiera się właśnie na wywiadach. Na poszczególnych etapach kontroli stosowane są różne ich rodzaje. Wykorzystywane jest pełne spektrum wywiadów, od rozmów i dyskusji służących ustaleniu faktów, przez wywiady nieustrukturyzowane (z pytaniami otwartymi), po wywiady ustrukturyzowane przeprowadzane według listy pytań zamkniętych:

- wywiady przygotowawcze i służące sporządzeniu listy zagadnień;
- wywiady w celu zebrania materiału i informacji;
- wywiady w celu przedstawienia postaw i argumentów;
- wywiady w celu wygenerowania i oceny pomysłów i propozycji.

Wywiady można stosować zarówno na etapie planowania, jak i w trakcie samego badania. Służą uzyskaniu dokumentów, opinii oraz pomysłów związanych z celami kontroli, potwierdzeniu faktów oraz danych pochodzących z innych źródeł lub też zbadaniu potencjalnych zaleceń. Stosuje się techniki różnego rodzaju. W tym samym czasie można przeprowadzać wywiad z jedną lub kilkoma osobami. Można to robić telefonicznie lub podczas osobistych wizyt. Wywiady mogą być wnikliwe bądź bardziej przypominać sprawdzanie informacji.

W celu uzyskania możliwie najszerszego obrazu rzeczywistości należy przeprowadzić wywiady z osobami zajmującymi różne stanowiska, reprezentującymi odmienne perspektywy i zakresy wiedzy (z pracownikami szczebla centralnego i lokalnego, osobami związanymi z różnymi zainteresowanymi stronami lub podmiotami, ekspertami z określonej dziedziny itd.).



Wywiady są sposobem na ustalanie faktów i zbieranie informacji, a także tworzenie podstaw różnorodnych argumentów, ale nie można polegać wyłącznie na nich. Chociaż wiele szczegółów i twierdzeń pojawiających się podczas wywiadów należy sprawdzić przed ich wykorzystaniem, często wywiady wciąż stanowią przydatny sposób ustalania faktów. Wyniki wywiadów muszą następnie zostać opracowane i udokumentowane w sposób ułatwiający analizę i zapewnienie jakości, np. poprzez pogrupowanie materiału rzeczowego według problemów, przyczyn, konsekwencji, przedstawionych propozycji (warunków, kryteriów, przyczyn, skutków i ewentualnych zaleceń).

## 5. Seminaria i wystąpienia

Seminaria są organizowane na różnych etapach kontroli wykonania zadań, zwłaszcza kiedy dyskutowane są wstępne obserwacje i wnioski.

Seminaria mogą być wykorzystywane np. do:

- zdobywania wiedzy dotyczącej obszarów specjalistycznych;
- omawiania problemów, obserwacji i możliwych środków;
- przedstawiania argumentów „za” i „przeciw”, odnoszących się do różnych poglądów i punktów widzenia.

Zaletą seminariów jest zgromadzenie w jednym miejscu wielu osób reprezentujących bardzo szeroki zakres wiedzy i zróżnicowane perspektywy. Pozwala to lepiej poznać odnośny obszar. Organizacja oraz przeprowadzenie seminariów i wystąpień, które są podobne do seminariów, to zadanie trudne. Celem wystąpień jest jednak głównie zaproszenie lub wezwanie zainteresowanych stron i ekspertów do wygłoszenia opinii dotyczących kontrolowanych obszarów.

## 6. Grupy zogniskowane, grupy odniesienia i eksperci

Grupy zogniskowane (grupy fokusowe) to zbiór osób spotykających się w jednym miejscu w celu przedyskutowania konkretnych tematów lub zagadnień. Wykorzystuje się je głównie do uzyskiwania danych jakościowych – informacji, które mogą pomóc zrozumieć wartości i opinie, jakie kierowały tymi osobami, kiedy uczestniczyły w procesie lub działalności będącej przedmiotem kontroli. Technika grup zogniskowanych jest wykorzystywana do pozyskiwania informacji na temat realizacji i oddziaływania programów publicznych z perspektywy beneficjentów i innych zainteresowanych podmiotów.

Prawidłowości wynikające z prezentowanych poglądów można ująć w modelu interesariusza (ang. *stakeholder model*), który może być wykorzystywany podczas planowania kontroli w celu zidentyfikowania głównych grup zainteresowanych pewnymi działaniami prowadzonymi przez władze publiczne.



Tabela

Metoda	Cel ogólny	Korzyści	Wady
Kwestionariusze, sondaże, listy kontrolne	Kiedy zachodzi potrzeba szybkiego lub łatwego pozyskania dużej ilości informacji od osób w sposób neutralny	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mogą być przeprowadzane anonimowo</li> <li>- niedrogie w zastosowaniu</li> <li>- łatwe do zestawiania i analizowania</li> <li>- obejmują wiele osób</li> <li>- pozwalają uzyskać dużą ilość informacji</li> <li>- istnieje już wiele wcześniej opracowanych kwestionariuszy</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Informacje zwrotne mogą być niepełne</li> <li>- sformułowania mogą narzucać odpowiedzi respondentowi</li> <li>- są bezosobowe</li> <li>- podczas sondaży może być konieczna pomoc ekspertów specjalizujących się w doborze prób</li> <li>- nie dają pełnego obrazu sytuacji</li> </ul>
Wywiady	Kiedy chce się w pełni zrozumieć czyjeś odczucia i doświadczenia lub dowiedzieć się więcej na temat odpowiedzi udzielonych w kwestionariuszach	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Otrzymuje się informacje wyczerpujące i szczegółowe</li> <li>- rozwija się relacje z rozmówcą</li> <li>- można być elastycznym w stosunku do rozmówcy</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mogą być czasochłonne</li> <li>- mogą być trudne do przeanalizowania i porównania</li> <li>- mogą być kosztowne</li> <li>- prowadzący wywiad może narzucać odpowiedzi rozmówcy</li> </ul>
Przegląd dokumentacji	Kiedy chce się uzyskać obraz funkcjonowania programu bez jego zakłócania; na podstawie przeglądu wniosków, danych finansowych, notatek, protokołów itp.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dostarcza informacji wszechstronnych i archiwalnych</li> <li>- nie zakłóca funkcjonowania programu ani trybu pracy jednostki kontrolowanej</li> <li>- informacje już istnieją</li> <li>- niewielka tendencyjność informacji</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Często zajmuje dużo czasu</li> <li>- informacje mogą być niepełne</li> <li>- trzeba dość dokładnie wiedzieć, czego się szuka</li> <li>- sztywny sposób pozyskiwania danych; dane ograniczone do już istniejących</li> </ul>
Obserwacja	W celu otrzymania odpowiednich informacji na temat faktycznego sposobu funkcjonowania programu, w szczególności procesów	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Obraz działania programu w jego faktycznej formie</li> <li>- może być stosowana w odniesieniu do wydażeń bieżących</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zachowania mogą być trudne do zinterpretowania</li> <li>- skategoryzowanie obserwacji może być procesem złożonym</li> <li>- można wpłynąć na zachowanie uczestników programu</li> <li>- koszty mogą być wysokie</li> </ul>
Grupy zogniskowane	Szczegółowe zbadanie tematu poprzez dyskusje prowadzone w grupie, np. w celu zbadania reakcji na doświadczenia lub sugestie, zrozumienia najczęstszych skarg itp.; przydatne podczas oceny i działań marketingowych	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Szybko i w sposób wiarygodny poznaje się powszechne opinie</li> <li>- mogą stanowić wydajny sposób pozyskania szerokiego zakresu dogłębnych informacji w krótkim czasie</li> <li>- mogą przekazać kluczowe informacje na temat programów</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Przeanalizowanie odpowiedzi może być trudne</li> <li>- potrzebny jest dobry moderator panujący nad grupą</li> <li>- trudno umówić 6-8 osób jednocześnie</li> </ul>

Grupy odniesienia mogą składać się z osób wybranych spośród pracowników NOK lub spoza tego grona. Zazwyczaj w ich skład wchodzi eksperci i specjaliści. Czasami są wykorzystywane na początku kontroli i w jej trakcie jako źródło poglądów. Część ekspertów to konsultanci lub pracownicy tymczasowi. Grupy odniesienia mogą składać się z ekspertów zatrudnionych bezpośrednio przez NOK, konsultantów zatrudnionych przez kontrolowaną jednostkę lub ekspertów niezależnych (np. badaczy akademickich). Z pomocy ekspertów korzysta się w celu udostępnienia zespołowi kontrolnemu wiedzy technicznej i umiejętności niezbędnych do realizacji celów kontroli. Taki rodzaj pomocy ekspertów jest korzystny ze względu na możliwość szybkiego pozyskania potrzebnych informacji. Jego wadą jest jednak to, że niekiedy trudno ocenić kompetencje ekspertów, uzyskać odpowiednią wiedzę fachową, zweryfikować pracę ekspertów lub ocenić uzyskane przez nich wyniki.

## 7. Obserwacje bezpośrednie

Obserwacje bezpośrednie są stosowane podczas kontroli wykonania zadań niezbyt często. Metoda ta wykorzystywana jest głównie do uzyskania wglądu w sposób realizacji działań i zapoznania się z nim; poznania opinii pracowników terenowych; przedyskutowania i zweryfikowania pojęć, a także zdobycia innych informacji lub porównania informacji z innymi.

W tabeli na poprzedniej stronie przedstawiono część omówionych metod pozyskiwania danych w trakcie kontroli/oceny (źródło: Carter McNamara, 1998).

## 6. Analiza i interpretacja informacji

Analiza danych ilościowych i jakościowych stanowi ważny etap wszystkich kontroli wykonania zadań. Analizę danych (pochodzących z kwestionariuszy, wywiadów, od grup zogniskowanych itp.) kontrolerzy powinni rozpocząć od przeglądu celów kontroli i pytania kontrolnego. Pomoże to im zorganizować pozyskane dane i skupić się na ich analizie. Interpretując informacje, kontrolerzy powinni spróbować umieścić je w kontekście i porównywać wyniki z kryteriami kontroli lub oczekiwaniem ogólnymi.

Ważne jest, żeby informacje badać zarówno dogłębnie, jak i w szerokim zakresie. Analiza w ramach kontroli wykonania zadań musi zawsze opierać się na dokładnym zapoznaniu się z kontrolowaną działalnością i warunkami jej realizacji. Nie ma jednak analiz uwzględniających wszystkie aspekty. Każda analiza musi być budowana na zdroworozsądkowym i realistycznym oglądzie tego, czego może i musi ona dotyczyć.

Podczas analizy informacji lub danych z wywiadów głównym problemem jest przypisanie wypowiedzianych treści do różnych kategorii i tematów. Przeprowadzając wywiady, kontroler szuka wspólnych wątków, zagadnień pasujących do siebie lub przykładów dotyczących tych samych problemów, kwestii lub pojęć. W tym sensie analiza jakościowa (nieliczbowa) może być stosowana do oceny i wyjaśniania sposobu funkcjonowania jednostki kontrolowanej. Czytając dokumenty, kontrolerzy mają możliwość zarówno zbierania informacji opisowych, jak i systematycznego analizowania tekstu i szukania wszelkich istotnych treści.

Analiza informacji jest procesem intelektualnym, twórczym i iteratywnym, który obejmuje zarówno elementy racjonalne, jak i irracjonalne. Zawsze składają się na nią refleksja i dyskusja, burza mózgów i w większości wypadków techniki nieilościowe, takie jak analiza treści, analiza porównawcza, analiza z pomocą panelu ekspertów itd.<sup>78</sup>.

### **Poniżej opisano dwa przykłady technik ilościowych<sup>79</sup>**

#### 1. Statystyka opisowa służąca zrozumieniu rozkładu danych

Rozkład danych można przedstawić w formie wykresu (słupkowego lub wyrażonego krzywą), który pokazuje wszystkie wartości danej zmiennej. Statystyka opisująca rozkład danych może stanowić potężne narzędzie analizy i sprawozdawczości na potrzeby kontroli.

Rozkład danych wyraża się w trzech podstawowych wymiarach istotnych dla kontrolera:

- „główna tendencja” rozkładu (dominanta, mediana, średnia, rząd kwartyła itp.);
- rozrzut (zmiennność lub rozproszenie) danych (wartości minimalne i maksymalne, ogon rozkładu itd.);
- kształt danych (odchylenie standardowe, rozkład normalny, rozkład płaski, rozkład dwumodalny itd.);

Rozkłady danych można zastosować w celu:

- określenia poziomu, rozrzutu lub kształtu danych, gdy jest to ważniejsze niż pojedyncza „średnia” liczba;
- stwierdzenia, czy zachowanie jakiejś zmiennej spełnia dane kryterium kontroli;
- zinterpretowania rozkładu prawdopodobieństwa w celu oceny ryzyka;
- oceny, czy próbka danych jest reprezentatywna dla danej populacji.

---

<sup>78</sup> Większość tych metod jest opisana m.in. w: Weiss, Carol H. *Evaluation: methods for studying programs and policies*. Upper Saddle River, N.J., Prentice Hall, 1998; i Rossi, Peter H, Freeman, Howard E, i Lipsey, Mark W. *Evaluation A Systematic Approach*. Wyd. 6, Sage Publications Inc, Thousands Oaks, Kalifornia. 1999.

<sup>79</sup> Zob. np.: *Quantitative Data Analysis*, GAO 1992.

## 2. Analiza regresji

- Analiza regresji to technika oceny stopnia wzajemnego związku (korelacji) zmiennych. Można ją wykorzystywać do: weryfikacji, czy dany związek jest prawdziwy;
- zidentyfikowania związków między zmiennymi, które mogą być przyczynowo-skutkowe i mogłyby wyjaśnić zaobserwowane skutki; rozpoznania przypadków niezwykłych, odbiegających od wartości spodziewanych; prognozowania przyszłych wartości.

## Załącznik 2

### Kryteria kontroli wykonania zadań

Kryteria kontroli są racjonalnymi i osiągalnymi standardami kontroli, według których przeprowadzana jest ocena oszczędności, wydajności i skuteczności działań. Odzwierciedlają one normatywny (tj. idealny) model przedmiotu kontroli. Reprezentują najlepszą lub dobrą praktykę – racjonalne i świadome oczekiwanie osoby odnośnie do tego, „co powinno być”. Kiedy kryteria porównuje się ze stanem faktycznym, uzyskuje się ustalenia kontrolne. Spełnienie lub przekroczenie kryterium może wskazywać na „najlepszą praktykę”, ale niespełnienie go wskazuje na konieczność wprowadzenia poprawek.

Dobre kryteria charakteryzują się następującymi cechami:

*Wiarygodność:* Kryteria wiarygodne prowadzą do takich samych wniosków, jeśli w takich samych warunkach są stosowane przez innego kontrolera.

*Obiektywizm:* Kryteria obiektywne nie są zniekształcone opiniami kontrolera czy kierownictwa.

*Przydatność:* Kryteria przydatne prowadzą do ustaleń i wniosków spełniających potrzeby użytkowników.

*Zrozumiałość:* Kryteria zrozumiałe są jasno sformułowane i nie można ich interpretować w zdecydowanie różny sposób.

*Porównywalność:* Kryteria porównywalne są zgodne z kryteriami wykorzystywanymi podczas kontroli wykonania zadań wobec innych, podobnych instytucji lub działań oraz z kryteriami stosowanymi podczas poprzednich kontroli wykonania zadań przeprowadzanych w kontrolowanej jednostce.

*Kompletność:* Kompletność odnosi się do opracowania wszystkich istotnych kryteriów właściwych ocenie wykonania zadań.

*Dopuszczalność:* Kryteria dopuszczalne to takie, które są zasadniczo akceptowane przez ekspertów branżowych, kontrolowane jednostki, ustawodawcę, media i opinię publiczną.

Kryteria mogą pełnić szereg ważnych ról ułatwiających przeprowadzenie kontroli wykonania zadań, w tym: tworzenie podstawy porozumiewania się co do charakteru kontroli w obrębie zespołu kontrolnego, a także z kierownictwem NOK;

- tworzyć podstawę porozumiewania się z kierownictwem jednostki kontrolowanej;
- stanowić punkt wyjścia fazy zbierania danych poprzez dostarczenie podstaw opracowania procedur gromadzenia dowodów kontrolnych;
- dostarczać podstaw do ustaleń kontrolnych i pomagać w nadaniu obserwacjom określonej formy i struktury.

Poziom szczegółowości i forma kryteriów często wpływają na stopień skuteczności ich wykorzystania. Nierealne jest oczekiwanie, że działania, systemy czy poziomy wykonania zadań zawsze będą do końca spełniać kryteria związane z oszczędnością, wydajnością i skutecznością. Należy zdawać sobie sprawę, że satysfakcjonujące wykonanie zadań nie oznacza jego idealnego wykonania, ale taką jego realizację, jakiej należy oczekiwać w granicach rozsądku, biorąc pod uwagę okoliczności funkcjonowania jednostki kontrolowanej.

Kryteria kontroli muszą być ustanowione w sposób obiektywny. Proces ten wymaga racjonalnego namysłu i dobrego osądu. Kontrolerzy muszą np.:

- mieć ogólną orientację w dziedzinie będącej przedmiotem kontroli i zapoznać się z odpowiednimi dokumentami o charakterze prawnym lub innym, jak również z ostatnimi badaniami i kontrolami dotyczącymi kontrolowanego obszaru;
- mieć dobrą wiedzę o motywach i podstawach prawnych programu publicznego lub działań publicznych poddawanych kontroli oraz celach i założeniach przyjętych przez ustawodawcę lub rząd;
- mieć stosunkowo dobre rozeznanie co do oczekiwań głównych podmiotów zainteresowanych i podstawową wiedzę specjalistyczną;
- posiadać wiedzę ogólną o praktykach i doświadczeniach w zakresie innych odpowiednich lub podobnych programów lub działań publicznych.

Ponadto często przydatne jest uzyskanie od kierownictwa jednostki kontrolowanej opinii w sprawie opracowywanych kryteriów kontroli. Dzięki temu na wczesnym etapie kontroli można określić i przedyskutować, a być może nawet zlikwidować różnice zdań w sprawie kryteriów. Fakty i argumenty przedstawiane przez kontrolowane jednostki muszą być jednak porównywane z innymi stosownymi faktami i argumentami (z innych źródeł, pochodzącymi od ekspertów itd.).

Cele określone przez ustawodawcę lub przez organy wykonawcze czasami są niejasne lub sprzeczne. W tych warunkach może zająć konieczność zinterpretowania przez kontrolerów tych celów, tak aby możliwe było ich wykorzystanie lub zmierzenie. Jedną z możliwości jest zwrócenie się do ekspertów lub podmiotów działających w danej dziedzinie z pytaniami w rodzaju: Jak najlepiej zinterpretować cele i założenia oraz jak je zmierzyć? Jakich wyników należałoby się spodziewać w danych warunkach? Jaką porównywalną praktykę najlepiej zastosować? Jeżeli

cele są sprzeczne, jedną z możliwości – w wypadku, gdy inne rozwiązania wydają się nieodpowiednie – jest podział projektu kontroli na kilka następujących po sobie badań, z których każde obejmuje jeden cel. W wypadku celów niejasnych lub długoterminowych czasami można zawęzić zakres tematyki i poszukać perspektyw krótkoterminowych i kryteriów bezpośrednich. (W grę wchodzi oczywiście także inne możliwości.)

## Załącznik 3

### Dowody i dokumentacja

#### 1. Dowody kontroli

Dowody kontroli to informacje zebrane i wykorzystane w celu potwierdzenia ustaleń kontrolnych. Na podstawie takich dowodów wnioski i zalecenia zamieszczane w sprawozdaniu z kontroli są potwierdzane bądź odrzucane<sup>80</sup>. Co za tym idzie, kontrolerzy wykonania zadań muszą starannie przemyśleć charakter i ilość dowodów, które zbierają. Wszelkie prace warsztatowe powinny zostać zaplanowane pod kątem pozyskania dowodów mających potwierdzać ustalenia przedstawiane w sprawozdaniu końcowym.

W standardach kontroli INTOSAI stwierdza się: „*Należy uzyskać rzetelne, stosowne i racjonalne dowody kontroli na poparcie opinii i wniosków kontrolera dotyczących instytucji, programu, działalności czy funkcji, które były przedmiotem kontroli*” (SK 3.5.1).

##### 1.1. Rzetelność dowodów

Dowód jest rzetelny (zasadny i wiarygodny), jeżeli rzeczywiście przedstawia to, co jest stwierdzane. Rozważenie poniższych kwestii może pomóc podczas przeprowadzania ocen wiarygodności dowodów:

- Potwierdzenie dowodów jest potężną techniką poprawy wiarygodności. Oznacza to, że kontroler poszukuje różnego rodzaju dowodów w rozmaitych źródłach.
- Źródła dowodów spoza jednostki kontrolowanej są – słusznie lub niesłusznie – postrzegane często jako bardziej wiarygodne niż informacje pozyskane wewnątrz jednostki kontrolowanej.
- Za bardziej wiarygodne od dowodów ustnych uznaje się zazwyczaj dowody dokumentowe.
- Dowód uzyskany w wyniku bezpośrednich obserwacji lub analiz przeprowadzonych przez kontrolera jest bardziej wiarygodny niż dowód pośredni.
- Wiarygodność informacji otrzymanych od jednostki kontrolowanej po części jest uzależniona od wiarygodności systemów kontroli wewnętrznej/zarządzania.
- Dowód ustny potwierdzony na piśmie jest bardziej wiarygodny niż sam dowód ustny.
- Oryginały dokumentów są bardziej wiarygodne niż ich fotokopie.

---

<sup>80</sup> *Code of Ethics and Auditing Standards*, INTOSAI, słownik terminów.



## 1.2. Stosowność dowodów

Stosowność wymaga, żeby dowody były jasno i logicznie powiązane z celami i kryteriami kontroli. Jedno z podejść do planowania zbierania danych polega na wyszczególnieniu dla konkretnych zagadnień i kryteriów, charakteru i lokalizacji potrzebnych dowodów, jak również procedury kontrolnej, którą należy wdrożyć.

### Wystarczalność dowodów

Kontroler powinien uzyskać dowody kontroli wystarczające do wyciągnięcia racjonalnych wniosków, na których oprze sprawozdanie z kontroli. Wystarczalność mierzona jest ilością dowodów kontroli. Trafność to miara jakości dowodów kontroli oraz ich zgodności z określonymi kryteriami, a także wiarygodności.

Dowód jest wystarczający, kiedy jest na tyle stosowny i wiarygodny, żeby przekonać racjonalną osobę, że ustalenia, wnioski i zalecenia kontroli wykonania zadań są uzasadnione i mają podstawy. Określając, czy dowód dokumentowy jest wystarczający, kontroler musi uwzględnić status dokumentu.

Czynniki określające siłę dowodów potrzebnych do potwierdzenia ustaleń w trakcie dokonanej kontroli wykonania zadań obejmują m.in.:

- poziom istotności (znaczenia) ustaleń;
- stopień ryzyka związanego z wyciągnięciem niewłaściwego wniosku;
- ocenę stopnia wiarygodności dokumentów i twierdzeń kontrolowanej jednostki wynikającą z doświadczeń wyniesionych z poprzednich badań kontrolnych – lub innego rodzaju badań;
- znaną wrażliwość jednostki kontrolowanej w odniesieniu do danego zagadnienia;
- koszt uzyskania dowodu w stosunku do korzyści dla potwierdzenia obserwacji.

Dowody uzyskiwane w toku kontroli wykonania zadań w przeważającej mierze mogą mieć charakter jakościowy i wymagać częstego stosowania profesjonalnego osądu. Tym samym kontroler w celu dokonywania ocen i formułowania wniosków powinien dążyć do potwierdzania dowodów przez wiele różnych źródeł.

Podczas planowania kontroli kontroler powinien określić prawdopodobny charakter, źródła i dostępność wymaganych dowodów kontroli, a także rozważyć takie czynniki, jak dostępność innych sprawozdań z kontroli lub badań oraz koszt otrzymania dowodu kontroli.

## 2. Charakterystyka dowodów kontroli wykonania zadań

Kontrolerzy muszą zdawać sobie sprawę z potencjalnych problemów i słabości wiążących się z dowodami kontroli wykonania zadań. Potencjalne problemy to m.in.:

- oparcie dowodów na jednym źródle (wiarygodność, zasadność, wystarczalność);
- istnienie dowodów ustnych niepopartych dokumentami ani obserwacją (wiarygodność);
- powoływanie się na dowody nieprzystające czasowo, tj. zbyt stare lub nieodzwierciedlające zmian (stosowność);
- zbyt wysoki w stosunku do korzyści koszt uzyskania dowodu (stosowność i wystarczalność);
- dowód pochodzi ze źródła, któremu zależy na określonych wynikach kontroli (wiarygodność);
- niereprezentatywność dobranej próby (stosowność, zasadność, wystarczalność);
- odnoszenie się dowodu do odosobnionego przypadku (zasadność, wystarczalność);
- niekompletność dowodu oznaczająca, że nie wskazuje on przyczyny ani skutku (wiarygodność, wystarczalność);
- sprzeczność dowodów (wiarygodność).

Dowody można podzielić na materialne, ustne, dokumentowe i analityczne.

### 2.1. Dowody materialne

Dowody materialne można uzyskać poprzez obserwację ludzi bądź zdarzeń lub badanie przedmiotów. Dowody mogą mieć postać fotografii, schematów, map, wykresów lub innych form graficznych. Fotografia przedstawiająca niebezpieczne warunki przemawia znacznie silniej niż pisemny opis.

Kiedy do osiągnięcia celów kontroli niezbędna jest obserwacja warunków fizycznych, należy ją potwierdzić. Można to osiągnąć poprzez przeprowadzanie obserwacji przez co najmniej dwóch kontrolerów, w miarę możliwości w towarzystwie przedstawicieli kontrolowanej jednostki.

### 2.2. Dowody ustne

Dowody ustne mają postać oświadczeń, które zazwyczaj stanowią odpowiedź na zasięgnięcie opinii lub pytanie zadane podczas wywiadu. Mogą być źródłem ważnych wskazówek, nie zawsze możliwych do zdobycia przy zastosowaniu innych form kontroli. Oświadczenia mogą być składane przez pracowników kontrolowanej jednostki, beneficjentów lub odbiorców kontrolowanego programu, ekspertów i konsultantów zatrudnionych w celu potwierdzenia dowodów kontroli oraz zwy-

łych obywateli. Potwierdzenie wypowiedzi ustnych jest konieczne, jeżeli mają one zostać wykorzystane jako dowody, a nie jako zwykle informacje pomocnicze.

Potwierdzenie dowodów ustnych można uzyskać poprzez:

- złożenie pisemnego potwierdzenia przez osobę składającą oświadczenie;
- uzyskanie potwierdzenia tych samych faktów z wielu niezależnych źródeł;
- późniejsze sprawdzenie odpowiednich zapisów.

Oceniając wiarygodność i stosowność dowodów ustnych, kontroler musi ocenić wiarygodność osoby składającej oświadczenie, tzn. jej stanowisko, wiedzę, kompetencje i szczerość.

### 2.3. Dowody dokumentowe

Dowody dokumentowe w formie fizycznej bądź elektronicznej to najczęstsza forma dowodów kontroli. Mogą one pochodzić od jednostki kontrolowanej lub spoza niej. Do zewnętrznych dowodów dokumentalnych zaliczyć można listy lub notatki otrzymywane przez kontrolowaną jednostkę, faktury od dostawców, umowy najmu, kontrakty, sprawozdania z kontroli wewnętrznych lub zewnętrznych i inne sprawozdania, a także potwierdzenia od osób trzecich. Wewnętrzne dowody dokumentowe pochodzą z kontrolowanej jednostki. Składają się na nie elementy takie, jak: zapisy rachunkowe, kopie korespondencji wychodzącej, opisy zakresów obowiązków, plany, budżety, wewnętrzne sprawozdania i notatki służbowe, dane statystyczne podsumowujące osiągnięte wyniki oraz wewnętrzne polityki i procedury.

Wiarygodność i stosowność dowodów dokumentowych trzeba oceniać w odniesieniu do celów kontroli. Na przykład istnienie podręcznika procedur nie jest dowodem, że jest on stosowany w praktyce. Podobnie jak w odniesieniu do dowodów ustnych, może zająć potrzeba sprawdzenia stanowiska oraz oceny wiedzy i kompetencji autora dokumentu lub osoby go zatwierdzającej.

Dokumenty generowane przez systemy kontroli zarządzania (np. system rachunkowy) muszą być oceniane w świetle wewnętrznych mechanizmów kontrolnych działających w ramach systemu. Kontrolerzy, którzy zamierzają polegać na takich dowodach, powinni ocenić wewnętrzne mechanizmy kontrolne danego systemu.

### 2.4. Dowody analityczne

Dowody analityczne pochodzą z analiz i weryfikacji danych. Procedura analityczna może polegać na przeprowadzaniu obliczeń oraz analizie wskaźników, tendencji i prawidłowości wyłaniających się z danych uzyskanych od kontrolowanej jednostki i z innych stosownych źródeł. Można również przeprowadzać porównania

z przyjętymi standardami lub średnimi wynikami danej branży. Analiza jest zazwyczaj liczbowa i dotyczy np. wskaźników stosunku wyników do nakładów czy poziomu wykonania budżetu. Może mieć także charakter nieliczbowy, np. obserwacja utrzymującej się tendencji charakteru skarg na kontrolowaną jednostkę.

### 3. Proces dowodowy

Zbieranie dowodów ma miejsce podczas badania wstępnego i etapów badawczych kontroli. Część materiału dowodowego stanowią także prace wykonane podczas badania wstępnego. Kontrolerzy powinni:

- zbadać cechy potrzebnych danych;
- zebrać dane potrzebne do realizacji celów kontroli;
- zebrać dane wymienione w planie prac kontrolnych;
- zebrać dane, które są wystarczające i przekonujące oraz stanowią logiczne poparcie analiz, obserwacji, wniosków i zaleceń;
- zastosować taki standard dowodu, aby był on przekonujący na zasadzie „wyważenia prawdopodobieństwa” (ang. *on the balance of probabilities*).

Źródła dowodów omówiono poniżej.

#### 3.1. Dokumenty programowe i akty normatywne w sprawie polityki

Kontrolerzy powinni gromadzić dokumenty dotyczące danej polityki, wytyczne operacyjne, instrukcje, wytyczne ministerialne, delegacje itp. i przeanalizować okoliczności, w jakich zostały one wydane. Kontrolerzy powinni prześledzić zmiany w aktach normatywnych i „ślad” dokumentowy wskazujący na potrzeby zmian, m.in. wnioski, wycinki prasowe, skargi, opisy przypadków i przemówienia.

#### 3.2. Opublikowane dane w sprawie wykonania zadań programu

Opublikowane sprawozdania budżetowe jednostki kontrolowanej dostarczają dowodów w zakresie celów i wykonania zadań agencji. Przedstawiają one zarys działalności jednostki oraz dostarczają informacji finansowych i na temat wykonania zadań.

#### 3.3. Wywiady

Wywiady mogą być przydatne, ale konieczne trzeba określić właściwe osoby mogące dostarczyć informacji oraz potwierdzić informacje ustne. Niezbędne jest solidne przygotowanie się do wywiadu. Dobrze zczasu przygotować listę pytań. W niektórych wypadkach skuteczność wywiadu zwiększa się, kiedy osoba, z którą się go przeprowadza, może się z nimi wcześniej zapoznać.

### 3.4. Badanie akt

Informacje uzyskane z akt dostarczają mocnych dowodów na poparcie zaleceń. Listę dokumentów należy pobrać z systemów rejestrowania danych jednostki kontrolowanej. Dodatkowo w danym obszarze roboczym można znaleźć informacje dotyczące tego obszaru roboczego. Wywiady mogą również dostarczyć wskazówek, w których aktach należy szukać informacji.

Przydatne może być sprawdzenie dokumentów dotyczących:

- planowania strategicznego i operacyjnego;
- kontroli zarządczych;
- protokołów z posiedzeń kierownictwa;
- skarg i sporów;
- przeglądów i czynności kontrolnych.

Dowody z akt mogą stanowić solidne potwierdzenie ustaleń. Badanie dokumentów jest czasochłonne i zwykle nie można zbadać ich wszystkich. Należy ocenić, czy zbadać dokumenty wybrane przypadkowo, czy też dokonać wyboru ukierunkowanego na cel badania. Zwykle stosuje się to drugie podejście, ale jeżeli czas na to pozwala, powinno się badać inne, losowo wybrane dokumenty.

### 3.5. Sprawozdania i przeglądy kierownictwa

Institucje zazwyczaj opracowują dla kierownictwa wyższego szczebla liczne sprawozdania i przeglądy wewnętrzne podsumowujące kwestie bieżące i przedstawiające propozycje kierunku działania. Kontrolerzy powinni odnaleźć i przeanalizować tego rodzaju sprawozdania. Odnalezieniu sprawozdań służą wywiady i analiza protokołów z posiedzeń zarządu.

### 3.6. Bazy danych

Większość instytucji wypracowała system informowania kierownictwa, który pozwala zbierać informacje istotne dla prowadzenia operacji. Systemy te mogą być ważnym źródłem dowodów, szczególnie w postaci liczbowej.

### 3.7. Źródła zewnętrzne

Większe instytucje mogą dysponować zaawansowanymi bibliotekami specjalistycznymi z zakresu swoich kompetencji. Szczególnie przydatne okazuje się niekiedy zapoznanie z literaturą dotyczącą określonych zagadnień i z kluczową terminologią.

### 3.8. Źródła NOK

Kontroler nie powinien pomijać dowodów, które zebrano podczas poprzednich kontroli lub w celu uzasadnienia planu strategicznego dla kontrolowanej jednostki.

### 3.9. Wnioski

Nie należy lekceważyć wartości bezpośrednich obserwacji. Przyglądanie się ogólnym zachowaniom pracowników pozwala uzyskać wskazówki na temat presji, morale czy przestojów w pracy, a informacje te, jeżeli zajdzie taka konieczność, można wykorzystać później.

Należy jednak bardzo starannie wybierać działania lub obiekty, które mają zostać objęte obserwacją. Powinny być one reprezentatywne dla obszaru stanowiącego przedmiot kontroli. Kontrolerzy muszą mieć również świadomość, że ludzie zachowują się inaczej, kiedy są obserwowani.

Ten rodzaj dowodów, dopóki nie zostanie potwierdzony, należy uznać za „miękki”. Wartość bezpośrednich obserwacji zwiększają zdjęcia i nagrania wideo. Zaleca się sporządzanie pisemnych, szczegółowych opisów wyników obserwacji.

## 4. Dokumentacja

W standardach kontroli INTOSAI stwierdza się, że: „Kontrolerzy powinni w odpowiedni sposób dokumentować dowody kontroli w materiałach roboczych z uwzględnieniem podstaw i zakresu planowania, zrealizowanych prac oraz rezultatów kontroli” (SK 3.5.5.). Stwierdza się ponadto, że: „Odpowiednia dokumentacja jest istotna z wielu powodów:

- a) potwierdza i wspiera opinie i sprawozdania kontrolera;
- b) zwiększa wydajność i skuteczność kontroli;
- c) stanowi źródło informacji w trakcie przygotowywania sprawozdań i przy udzielaniu odpowiedzi na wszelkie pytania ze strony jednostki kontrolowanej lub innych podmiotów;
- d) służy za dowód przestrzegania przez kontrolera standardów kontroli;
- e) ułatwia planowanie i nadzór;
- f) pomaga w doskonaleniu zawodowym kontrolerów;
- g) zwiększa pewność, że zlecona praca została zadowolająco wykonana;
- h) dostarcza zapisu wykonanych prac, który można wykorzystać w przyszłości” (SK 3.5.6).

Materiały robocze to wszystkie istotne dokumenty zebrane i opracowane w trakcie kontroli wykonania zadań. W ich skład wchodzi dokumenty dotyczące: planowania kontroli; charakteru, harmonogramu i zakresu zrealizowanych procedur kontrolnych; wyników oraz wniosków wyciągniętych na podstawie uzyskanych dowodów kontroli. Materiały robocze powinny się więc składać z co najmniej trzech rozdziałów dotyczących planowania, wykonania i sprawozdawczości.

Materiały robocze pełnią rolę ogniwa łączącego pracę warsztatową i sprawozdanie z kontroli. Powinny być na tyle pełne i szczegółowe, aby pozwalały zapoznać się z kontrolą. Dlatego powinny zawierać zebrane dowody potwierdzające opinie, wnioski i analizy uzasadniające zalecenia wymienione w sprawozdaniu.

Materiały robocze ułatwiają organizację dokumentacji dowodowej i dostęp do niej, a tym samym:

- pomagają planować i przeprowadzać kontrolę;
- ułatwiają skuteczne zarządzanie poszczególnymi kontrolami i zadaniami kontrolnymi;
- pomagają nadzorować i oceniać prace kontrolne;
- rejestrują dowody uzyskane w toku prac kontrolnych, uzasadniające opinię kontrolną.

Kontroler powinien stosować odpowiednie procedury w celu zachowania poufności materiałów roboczych i ścisłego nadzoru nad nimi i zachowywać materiały robocze przez czas wystarczający do spełnienia prawnych i zawodowych wymogów w zakresie przechowywania dokumentów.

## **5. Lepiej mieć trochę racji niż głęboko się mylić**

Kontrolerom wykonania zadań rzadko udaje się zdobyć wszystkie potrzebne informacje. Dostępne dane mogą być nieprecyzyjne, niekompletne lub sprzeczne. Dlatego też kontrolerzy muszą być kreatywni w poszukiwaniu danych, które w stopniu przynajmniej minimalnym prawidłowo ilustrują poruszane przez nich zagadnienia. Można to osiągnąć np. poprzez uzyskanie wiarygodnych ocen szacunkowych lub w inny sposób poszukiwać danych, które przydadzą się przy analizach praktycznych i ogólnych ocenach. Mniej precyzyjne dane w połączeniu z logicznym wnioskowaniem lub innymi informacjami – mogą okazać się wystarczające, np. jeżeli celem jest opisanie tendencji. Inna możliwość to uzyskanie od kontrolowanej jednostki lub innego zainteresowanego podmiotu potwierdzenia, że zebrane, mniej precyzyjne dane, przedstawiają racjonalny i uczciwy obraz rzeczywistości, tj. że zebrane informacje mogą zostać wykorzystane jako dowody tego czy innego rodzaju oraz jako punkt wyjścia do dalszych analiz i ogólnych wniosków.

Zbieranie danych zawsze stanowi kompromis pomiędzy ideałem (najlepszym rozwiązaniem) a rzeczywistością (drugim lub trzecim na liście najlepszych rozwiązań). Zbyt wysoko postawiona poprzeczka podczas szukania kompletnych, właściwych i dokładnych danych może zmniejszyć skuteczność kontroli wykonania zadań. Wysiłki na rzecz dokładności mogą łatwo doprowadzić do sprzeczności z ambicjami sporządzenia trafnych analiz. Potrzeba dokładności musi być w związku z tym zawsze rozważana w kontekście rozsądnego gospodarowania i znaczenia zbierania danych dla realizacji celu.

Co za tym idzie, kontrolerzy wykonania zadań powinni zawsze kierować się względami praktycznymi w swoich wysiłkach na rzecz zbierania, interpretacji i analizy danych. Ważne jest jednak, żeby czytelnik sprawozdania z kontroli został poinformowany o jakości wszystkich informacji zebranych podczas kontroli i sposobie ich pozyskania. Jest to szczególnie istotne w wypadku mniej precyzyjnych danych. Kontrolerzy nie powinni przedstawiać żadnych innych wniosków niż te, na które pozwala jakość danych.



## **Załącznik 4**

### **Komunikacja i zapewnianie jakości**

#### **Relacje zewnętrzne i relacje z kontrolowanymi jednostkami**

Rozwijanie dobrych i stosownych relacji zewnętrznych jest często kluczowym czynnikiem przeprowadzania wydajnych i skutecznych kontroli programów publicznych. Kontrola przebiega sprawniej i przynosi lepsze wyniki, kiedy zespół kontrolny może liczyć na dobry kontakt i wzbudza zaufanie, zachowując w pełni profesjonalne podejście przez cały czas trwania kontroli.

Pracownicy NOK powinni dążyć do podtrzymywania dobrych stosunków ze wszystkimi podmiotami, których dotyczy kontrola, pobudzania swobodnego i szczerego przepływu informacji i prowadzenia rozmów w atmosferze wzajemnego szacunku i zrozumienia. NOK powinien wykorzystywać swoje uprawnienia do uzyskiwania dostępu do informacji w sposób taktowny i stosowny do prowadzonych zadań operacyjnych. NOK powinien starać się przedstawić kontrolowanemu jednostkom racjonalną informację o przyczynach wszczęcia kontroli i omówić ogólny zakres badania z odpowiednimi urzędnikami.

#### Relacje z kontrolowanymi jednostkami

Kierownik kontroli odpowiadający za badanie – kierownik projektu – na ogół jako pierwszy nawiązuje kontakt z kontrolowanymi jednostkami w celu przekazania im informacji na temat:

- celów, terminu, czasu trwania i rodzaju przeprowadzanej kontroli;
- biur lub regionów, do których udadzą się kontrolerzy;
- nazwisk, stanowisk, numerów telefonów itp. pracowników przeprowadzających kontrolę i urzędnika w NOK, z którym należy kontaktować się w sprawie kontroli.

Celem spotkań i narad na początku kontroli jest:

- określenie odpowiednich oficjalnych kontaktów zarówno na szczeblu kierowniczym, jak i roboczym, w tym określenie zasad bieżącej sprawozdawczości wstępnych ustaleń;
- upewnienie się, że kontrolowane jednostki dobrze zrozumiały cele i procesy kontroli, w tym rodzaj uprawnień dotyczących dostępu do danych poufnych i ich ochrony;
- przedstawienie zarysu obowiązków kontrolowanej jednostki oraz wyjaśnienie wszelkich wątpliwości i niejasności, jakie może zgłaszać jednostka kontrolowana;

- dokonanie ustaleń administracyjnych dotyczących zespołu kontrolnego, m.in. w kwestii dostępu do budynków, dokumentów, systemów i danych oraz kontaktów z pracownikami.

Na zakończenie każdej kontroli należy zorganizować spotkanie końcowe z kierownictwem kontrolowanej jednostki, np. w celu:

- omówienia z kierownictwem jednostki kontrolowanej wstępnych ustaleń, wniosków i zaleceń oraz uzyskania jego opinii na ich temat;
- dać jednostce kontrolowanej możliwość wyjaśnienia nieporozumień oraz przedstawienia zastrzeżeń i wątpliwości do wniosków i ustaleń.

## **Systemy zapewniania i kontroli jakości**

Według standardów kontroli INTOSAI NOK powinien ustanowić systemy gwarantujące zadowalające działanie wewnętrznych procesów zapewniania jakości, gwarantujące jakość sprawozdań z kontroli i zapewniające ugruntowanie poprawy jakości i uniknięcie powielania błędów. Zapewnianie jakości dotyczy polityk, systemów i procedur ustanowionych przez NOK w celu zachowania wysokiego standardu działań kontrolnych, jak również wymogów związanych z bieżącym zarządzaniem realizacją zadań kontrolnych. Kontrola jakości dotyczy natomiast przeglądów przeprowadzanych w celu dokonania oceny systemu zapewniania jakości lub zrealizowanych projektów kontrolnych.

Działania NOK na rzecz zapewnienia jakości

W ramach zobowiązań zawodowych NOK musi tworzyć i obsługiwać odpowiednie systemy działań zapewniających jakość. Składają się na nie struktury, polityki i procedury mające dać odpowiednie gwarancje, że działania prowadzone przez NOK będą spełniać wymogi i standardy zawodowe. Działania zapewniające jakość to:

- Zapewnienie jakości planowania: planowanie wybranych zadań powinno być poddawane ocenie w celu zagwarantowania, że wszystkie sprawy o zasadniczym znaczeniu będą rozpatrywane z należytą starannością.
- Zapewnienie jakości bieżącej pracy: bieżące prace powinny być poddawane stałej ocenie. Jest ona niezbędna do zachowania jakości prac kontrolnych, pobudza do poszerzania wiedzy oraz dostarcza informacji zwrotnej.
- Zapewnienie jakości zakończonej kontroli: wszystkie ukończone zadania powinny zostać poddane ocenie przed podpisaniem jakichkolwiek sprawozdań.

Działania mające na celu zapewnienie jakości powinny być prowadzone tak, żeby zagwarantować, że wszystkie kontrole są przeprowadzane zgodnie z odpowiednimi

standardami. Procedury zapewniania jakości powinny obejmować następujące zadania:

- kompetencje i uczciwość zawodową;
- nadzór nad pracownikami i przydział do projektów;
- wskazówki i pomoc;
- ocenę przez odbiorcę;
- podział obowiązków administracyjnych i technicznych.

Ogólna polityka i procedury zapewniania jakości NOK powinny zostać przedstawione pracownikom NOK w sposób gwarantujący, że zostaną zrozumiane i będą realizowane. Poniżej opisano czynności i elementy wchodzące w skład prac kontrolnych wymagające szczególnej uwagi kierowników kontroli i kierownictwa NOK. Systemy zapewniania jakości – w szczególności systemy skupiające się na końcowych etapach procesu kontroli – często są czasochłonne i kosztowne. Idealnym rozwiązaniem jest system w pełni zintegrowany.

#### *Przygotowanie planu i planowanie wydatków oraz pomoc konsultantów*

Kierownik kontroli musi w czasie planowania kontroli uwzględniać czynniki takie, jak: jakość, zasoby i czas. Na budżet składają się środki na wynagrodzenia, delegacje, konsultantów i wszystkie inne koszty bezpośrednie. Jeżeli NOK zamierza skorzystać z pomocy ekspertów zewnętrznych, w zawieranych umowach należy uwzględnić standardy zachowania należytej staranności i poufności informacji.

#### *Monitoring i przeprowadzanie kontroli*

Kierownicy powinni zagwarantować, aby kontrole były realizowane w ramach przyznanego budżetu i terminowo, a w razie konieczności, zwrócić się o zwiększenie budżetu. Kierownik kontroli musi zdawać sobie sprawę z ryzyka nieukończenia kontroli w terminie i dopilnować, aby prace kontrolne prowadzone były zgodnie z celami i zakresem kontroli. Należy monitorować proces zbierania danych i prace analityczne. Kierownik kontroli powinien zagwarantować, aby zespoły kontrolne były w stanie zachować dobre i właściwe relacje z jednostkami kontrolowanymi i innymi podmiotami zainteresowanymi.

#### *Sprawozdawczość bieżąca i sprawozdawczość kontrolna*

Nadzorujący kontrolę powinien informować kierownictwo NOK o przebiegu kontroli i w razie potrzeby przedstawiać zalecenia dotyczące działań naprawczych. Musi również zagwarantować, aby sprawozdania z kontroli spełniały standardy sprawozdawcze.

## Program oceny zapewniania jakości – oceny zewnętrzne i wewnętrzne

Program oceny zapewniania jakości to szereg zewnętrznych i wewnętrznych ocen działań podejmowanych przez NOK – ocenia się ogólną jakość prowadzonych prac i obejmuje różnorodne kwestie i punkty widzenia. Co za tym idzie, program powinien być elastyczny. Jego wyniki należy przekazywać kierownictwu NOK co najmniej raz w roku (w wypadku przeprowadzania wielu kontroli wykonania zadań). Ocena zapewniania jakości może polegać na badaniu przestrzegania polityk i procedur oraz określeniu obszarów, w których można byłoby dokonać ulepszeń w zakresie tych polityk i procedur, bądź też na badaniu jakości wykonywanej pracy pod kątem realizacji założonych celów oraz zaspokojenia oczekiwań określonych podmiotów zainteresowanych. Oceny zapewniania jakości na ogół dotyczą zarówno stosowania określonych procedur, jak i jakości wykonywanej pracy. Sprawozdania z programu oceny zapewniania jakości powinny zawierać podsumowanie wyników wszystkich ocen, obejmując wybrane zadania (liczba i rodzaj), ustalenia i wszelkie zalecenia.

## Zapewnianie jakości i podnoszenie jakości

Ważne jest, żeby wszystkie działania służące zapewnianiu lub kontrolowaniu jakości cieszyły się dużym uznaniem kontrolerów, a procedury i systemy nie były zbyt wyrafinowane. Oprócz działań związanych z zapewnianiem i kontrolą jakości prawdopodobnie najskuteczniejszym sposobem promowania jakości w ramach prac kontrolnych jest zatrudnianie kompetentnych pracowników i tworzenie warunków pracy, które:

- skłaniają do podnoszenia jakości;
- sprzyjają otwartości, możliwości delegowania obowiązków i wzajemnemu zaufaniu w ramach organizacji;
- wzbudzają w kontrolerach poczucie odpowiedzialności.

W działalności opierającej się na informacji i fachowości, jaką jest kontrola wykonania zadań, na ogół ważniejsze od tradycyjnie pojmowanego nadzorowania zespołów kontrolnych jest wspieranie ich wysiłków na rzecz osiągnięcia dobrej jakości prac.

## Załącznik 5

### Kontrola wykonania zadań a technologia informacyjna

#### Wprowadzenie<sup>81</sup>

Coraz powszechniej podczas planowania, realizacji i monitoringu programów sektora publicznego stosowana jest technologia informacyjna (*ang. information technology* – IT). Wymiana informacji pomiędzy instytucjami oraz ich integracja rodzą problemy związane z ryzykiem pogwałcenia zasad bezpieczeństwa i nieupoważnionego manipulowania informacjami. Kontrolerzy nie tylko powinni być zorientowani w zastosowaniach IT, ale również rozwijać strategie i techniki dające podmiotom zainteresowanym gwarancję maksymalnej opłacalności IT, bezpieczeństwa systemów oraz istnienia odpowiednich procedur kontrolnych, jak również kompletność i precyzję wyników. W przeszłości podczas kontroli wykonania zadań powszechnie skupiano się na kwestiach takich jak planowanie, rozwój i konserwacja pojedynczych systemów IT. Obecnie przyjmuje się szerszą perspektywę. Systemy IT są postrzegane przede wszystkim jako ważne składniki wszystkich programów publicznych („e-administracja”). Tego rodzaju zmiana perspektywy pociąga za sobą konsekwencje w zakresie kontroli wykonania zadań w dziedzinie technologii informacyjnej.

Zaletą dobrych systemów IT jest możliwość zwiększenia oszczędności, wydajności i skuteczności istniejących programów i przyczynianie się do polepszenia jakości usług publicznych. Systemy IT mogą stanowić wydajny i skuteczny mechanizm realizacji programów. Dają możliwość obniżania kosztów świadczenia istniejących usług i pozwalają realizować szereg usług dodatkowych, takich jak informowanie o realizacji programu w skuteczniejszy, bezpieczniejszy i lepiej kontrolowany sposób niż jest to możliwe w przypadku systemów fizycznych. Systemy IT mogą jednak powodować duże błędy systemowe mające poważniejsze skutki dla funkcjonowania instytucji niż błędy pojawiające się podczas korzystania z systemów „ręcznych”.

W niniejszym załączniku zwraca się uwagę na istotne zagadnienia dotyczące kontroli wykonania zadań w środowisku informatycznym bez zamiaru zastępowania szczegółowych wytycznych, które NOK być może będą musiały opracować w celu oceny środowiska informatycznego kontrolowanych jednostek.

---

<sup>81</sup> Niniejszy załącznik czerpie z dokumentów opracowanych przez Komisję INTOSAI ds. IT (*IT-Committee*) i wytycznych w sprawie kontroli wykonania zadań udostępnionych przez ASOSAI. Uwzględniono również doświadczenia poszczególnych NOK.

Przygotowanie do kontroli wykonania zadań w środowisku informatycznym powinno obejmować następujące powiązane ze sobą procesy:

- zapoznanie się z systemami IT kontrolowanych jednostek i określenie ich znaczenia ze względu na cel kontroli wykonania zadań;
- określenie zakresu, w jakim należy skontrolować te systemy, żeby zrealizować cel kontroli wykonania zadań (np. kontrola procesów inwestycyjnych w zakresie IT i ich związku ze strategiami organizacyjnymi, kontrola rozwoju systemów; kontrola mechanizmów zabezpieczających środowisko informatyczne i aplikacje) oraz zlecenie wykonania tych zadań specjalistom ds. systemów informatycznych lub kontrolerom IT;
- jeżeli uzna się to za właściwe, opracowanie i wykorzystanie odpowiednich technik kontrolnych wspomaganych komputerowo a ułatwiających przeprowadzanie kontroli.

W ramach kontroli wykonania zadań w środowisku informatycznym należy:

- ocenić, czy systemy IT zwiększają oszczędność, wydajność i skuteczność realizacji celów programu i zarządzanie nim, w szczególności w odniesieniu do planowania programu, jego realizacji i monitoringu, a także informacji zwrotnej;
- określić, czy produkty systemu spełniają ustalone kryteria jakości, użyteczności i kosztów realizacji;
- określić wszelkie braki w zakresie systemów informatycznych i mechanizmów kontrolnych IT oraz ich wpływ na oszczędność, wydajność i skuteczność wykonania zadań;
- porównać praktykę rozwoju i konserwacji systemu IT stosowaną w kontrolowanej jednostce z wiodącymi praktykami i standardami;
- porównać praktykę w zakresie planowania strategicznego, zarządzania ryzykiem i projektami IT kontrolowanej jednostki z wiodącymi praktykami i standardami, w tym zasadami ładu korporacyjnego (ang. *corporate governance*).

### **Model pojęciowy wysokiego poziomu kontroli IT**

Kontrolując wykorzystanie IT w programach gospodarczych, kontroler musi skupić się na określonych aspektach sprawy. Ogólniej mówiąc, możliwe jest określenie następujących elementów modelu pojęciowego wysokiego poziomu w odniesieniu do zagadnień kontroli IT:

- Wymogi publiczne i inne dotyczące korzystania z IT w ramach usług administracji publicznej.
- Publiczne strategie usprawnienia działalności w oparciu o informatyzację i procesy decyzyjne dotyczące projektów inwestycyjnych z zakresu poprawy informatyzacji działań (wdrażanie IT).

- Publiczne projekty rozwojowe, prowadzenie i konserwacja przedsięwzięć i programów opierających się na IT, systemów i infrastruktury IT, w tym aspekty bezpieczeństwa, integralności, kontroli itp.
- Korzystanie przez użytkowników z systemów IT, w tym aspekty przydatności i interakcji pomiędzy użytkownikami a systemami IT.
- Długoterminowa przydatność systemów IT i informatyczne wsparcie programów gospodarczych (opłacalność stosowania IT).
- Wsparcie udzielane przez różne podmioty w zakresie IT instytucjom administracji publicznej, w tym zagadnienia takie jak standardy IT, techniki informatyczne itp.
- Główne podmioty wpływające na władzę publiczną i instytucje w zakresie zagadnień powiązanych z IT, takich jak tendencje IT, wiedza informatyczna itp.

### **Aspekty wykonania zadań podczas kontroli środowiska informatycznego**

W wielu wypadkach najważniejszym zagadnieniem kontrolnym jest ustalenie, czy system IT zwiększa wydajność zarządzania programami realizowanymi przez kontrolowaną jednostkę oraz czy system IT przynosi korzyści zainteresowanym podmiotom.

Kontroler powinien ocenić, czy systemy IT przyczyniły się do poprawy zarządzania programem. Oto przykłady zagadnień, które należy rozważyć:

- Proces inwestycyjny w dziedzinie IT – w szczególności system innowacyjności kontrolowanej jednostki w zakresie przygotowywania, przetwarzania i realizacji propozycji inwestycyjnych IT – w powiązaniu ze strategią działania oraz procesami zarządzania i planowania.
- IT powinno wspierać cele i strategię działania kontrolowanej jednostki i dlatego stanowi integralną część jej działań.
- Operacje IT wymagają zatrudniania wysoko wykwalifikowanych pracowników.
- Wkład IT w działalność mierzony jest wydajnością operacyjną.
- Zalety IT mogą pozostać niewykorzystane bez dokonania odpowiednich zmian.
- Zwykłe miary opłacalności mogą być trudniejsze do zastosowania.

Ponadto, oceniając, czy systemy IT kontrolowanej jednostki przynoszą korzyści współmierne do kosztów, kontroler wykonania zadań powinien również sprawdzić, czy środowisko informatyczne przyczyniło się do przejrzystego, odpowiedzialnego i dobrego zarządzania.

Kontrola może również obejmować bardziej złożone zagadnienia IT, np. rozwój systemu informatycznego i zarządzanie operacyjne.

## **Kontrola wykonania zadań w odniesieniu do rozwoju systemów informatycznych**

Kontrola wykonania zadań dotycząca rozwoju systemów informatycznych pozwala określić, czy kontrolowana jednostka:

- posiada odpowiednią zgodę kierownictwa na rozbudowę systemu informatycznego, tzn. czy kierownictwo ds. IT jest częścią ładu korporacyjnego kontrolowanej jednostki;
- stosuje podczas zarządzania projektem odpowiednie procedury zarządzania projektem;
- spełnia wymogi dotyczące terminów, kosztów, funkcji systemu i stosunku korzyści do kosztów;
- korzysta z odpowiedniej metodologii rozbudowy systemu;
- stosuje procedury (m.in. zatrudnia kontrolerów zewnętrznych) gwarantujące, że nowy system obejmuje wszystkie niezbędne czynności kontrolne i najprawdopodobniej spełni wymogi kontrolowanej jednostki i zainteresowanych podmiotów.

## **Kontrola wykonania zadań w odniesieniu do wykorzystywanych systemów informatycznych**

Poniższy wykaz zawiera przykłady ważniejszych zagadnień, które powinien rozważyć kontroler i w odniesieniu do których, jeżeli znajdzie taka potrzeba, należy dokonać zmian w danej jednostce kontrolowanej:

- zarządzanie strategiczne i operacyjne IT, w tym zapewnienie, że IT stanowi element ładu korporacyjnego kontrolowanej jednostki;
- zarządzanie projektami IT, w tym dotrzymywanie przez kontrolowaną jednostkę terminów nałożonych przez akty normatywne i innych;
- praktyka zarządzania ryzykiem w odniesieniu do IT;
- projekt i rozwój systemu IT oraz mechanizmy sterowania konserwacją;
- zgodność ze standardami, w tym standardami zewnętrznymi;
- ochrona aplikacji;
- kontrola przetwarzania, w tym ścieżki audytu;
- plany na wypadek awarii;
- integralność danych, w tym dobór próby danych (możliwość skorzystania z technik kontrolnych wspomaganych komputerowo);
- ocena mechanizmów kontrolnych oraz fizycznych i logicznych zabezpieczeń sieci i komputerów, w tym zapór internetowych;
- mechanizmy ochrony przed używaniem nielegalnego oprogramowania;
- zarządzanie wynikami i pomiar wyników;
- inne zagadnienia pojawiające się podczas kontroli.



Dokonując oceny, kontroler może:

- przeanalizować pliki i inne dokumenty dotyczące rozwoju i funkcjonowania systemów informatycznych;
- skorzystać z odpowiednich pakietów oprogramowania w celu przetestowania mechanizmów ochronnych centralnego i sieciowego systemu przetwarzania komputerowego;
- przetestować próbę transakcji (możliwe jest wykorzystanie technik kontroli wspomaganych komputerowo) w celu określenia prawidłowości systemów i odpowiednich mechanizmów kontrolnych;
- przeprowadzić wywiady z kontrolerem generalnym i pracownikami zajmującymi kluczowe stanowiska.

## **Planowanie**

Tak jak każda inna kontrola, kontrola wykonania zadań w środowisku informatycznym musi zostać zaplanowana. Podczas procesu planowania powinny zostać sformułowane cele kontroli w stosunku do celów jednostki kontrolowanej w zakresie stosowania/wdrażania systemów IT z uwzględnieniem zagadnień dotyczących stosunku korzyści do kosztów, mechanizmów kontrolnych i bezpieczeństwa. Na etapie planowania powinno się także zidentyfikować systemy informatyczne i ich znaczenie dla programów, systemów komputerowych oraz pakietów oprogramowania wykorzystywanych przez kontrolowaną jednostkę. Na tym etapie kontrolerzy muszą również określić główne potencjalne obszary ryzyka i słabe punkty systemów informatycznych.

Kontrola wykonania zadań w środowisku informatycznym wymaga umiejętności fachowych. Do wykonania tej pracy należy wyznaczać odpowiednio przeszkolonych pracowników zaznajomionych z IT, systemami informatycznymi, przeprowadzaniem kontroli i rachunkowością. W wypadku bardziej specjalistycznych obszarów technicznych może być potrzebna pomoc konsultantów. NOK może także rozważyć zakup odpowiedniego oprogramowania i sprzętu komputerowego. Pracownicy NOK potrzebują gruntownego przeszkolenia w zakresie bieżących zagadnień związanych z rozwojem technologii i technik kontroli IT.

## **Techniki kontroli wspomagane komputerowo**

Kontrolerzy coraz częściej wykorzystują techniki kontroli wspomagane komputerowo. Techniki te wykorzystują specjalnie opracowane oprogramowanie wspierające przeprowadzenie kontroli. Można je wykorzystywać zarówno do przetestowa-

nia próby danych transakcyjnych z systemu, jak i systemu jako całości. Narzędzia technik kontroli wspomaganych komputerowo mogą być opracowywane w celu:

- uzyskania dostępu do informacji znajdujących się w bazach danych kontrolowanej jednostki i sporządzania wyciągów z tych baz danych;
- obliczenia, podsumowania, uporządkowania, zestawienia i dokonania wyboru danych spośród ogromnego zasobu danych według określonych kryteriów;
- zestawienia i sprawdzenia danych, a także wykonania obliczeń na ich podstawie;
- doboru prób oraz przeprowadzania obliczeń statystycznych i analiz;
- sporządzenia sprawozdań mających na celu zaspokojenie szczególnych potrzeb kontrolnych;
- ułatwienia planowania i nadzorowania kontroli, np. elektroniczne materiały robocze z kontroli usprawniające indeksację, ocenę i sprawozdawczość;
- przeprowadzenia sondażu za pomocą kwestionariuszy sieciowych;
- przeprowadzenia większej ilości analiz dowodów kontroli i ustaleń.

Techniki kontroli wspomagane komputerowo mogą być wykorzystywane do zbierania danych, sprawdzania prawidłowości procesów programu lub analizy danych. Kontrolerzy powinni rozwijać te techniki i organizować szkolenia dla pracowników jednostki kontrolowanej. Te zautomatyzowane narzędzia kontrolne powinny być rozwijane/modyfikowane z uwzględnieniem środowiska informatycznego kontrolowanej jednostki i celów kontroli. Techniki kontroli wspomagane komputerowo mogą również służyć do przeprowadzania kontroli wykonania zadań zarówno w środowisku informatycznym, jak i w innych środowiskach.

## **Sprawozdanie**

Sprawozdanie z kontroli wykonania zadań powinno zawierać jak najmniej terminologii technicznej, aby było łatwo zrozumiałe dla kierownictwa, przedstawicieli władzy ustawodawczej oraz opinii publicznej. Jeżeli użycie terminów technicznych jest nieuniknione, należy je wyjaśnić. Sprawozdanie z kontroli powinno być opublikowane na stronach internetowych NOK lub na płycie CD w celu zapewnienia dostępu do sprawozdania szerokiej rzeszy zainteresowanych.

## Załącznik 6

### Kontrola wykonania zadań w odniesieniu do działań z perspektywą środowiskową

#### 1. Wprowadzenie

W ciągu ostatnich 20 lat świadomość znaczenia ochrony środowiska na świecie wyraźnie wzrosła. Szczególny nacisk kładzie się na zagadnienia takie jak: zaniekanie warstwy ozonowej, wycinanie lasów deszczowych i globalne ocieplenie. Zdecydowanie większa wiedza i doświadczenia w sprawach ochrony środowiska nabyte w tym czasie doprowadziły do ponownego przemyślenia roli i odpowiedzialności zarówno władz publicznych (szczebla krajowego, lokalnego oraz instytucji z nimi związanych), jak i przemysłu. Przykładami najważniejszych zmian, które zaszły, są:

- Rozbudowa przez władze państwowe i samorządowe przepisów dotyczących ochrony środowiska.
- Zwiększenie nakładów na ochronę środowiska zarówno w sektorze prywatnym, jak i publicznym. Środki przeznaczane przez oba sektory na ograniczenie zanieczyszczeń zwiększyły się, a instytucje publiczne i przedsiębiorstwa szukają bardziej opłacalnych sposobów rozwiązywania tych problemów.
- Świadomość ekologiczna instytucji finansowych, zarówno krajowych, jak i międzynarodowych. Naciski wywierane przez te instytucje i sprawowany przez nie nadzór pobudziły władze publiczne i przedsiębiorstwa do zajęcia się bliżej zagadnieniami ochrony środowiska.
- Po konferencji Narodów Zjednoczonych na temat ochrony środowiska w Rio de Janeiro rządy i korporacje na całym świecie wykazują większe zainteresowanie zrównoważonym rozwojem.

Rosnący nacisk na to, by organizacje negatywnie oddziałujące na środowisko były rozliczane ze swoich działań, doprowadził do wymogu informowania o konsekwencjach takich działań. Z kolei zwiększyły się oczekiwania, żeby twierdzenia zamieszczone w sprawozdaniach dotyczących ochrony środowiska były poddawane niezależnej kontroli. Ze względu na konsekwencje, jakie te oczekiwania mają dla NOK, temat został podjęty przez INTOSAI.

Podczas XV kongresu INCOSAI w Kairze w 1995 r. podjęto decyzję, że, przyjmując jako punkt wyjścia standardy kontroli INTOSAI, Grupa Robocza INTOSAI ds. Kontroli Środowiska powinna opracować przewodnik zawierający wytyczne i metodologię przeprowadzania kontroli z perspektywą środowiskową. Wynik prac – *Guidance on Conducting Audits of Activities with an Environmental Perspective (Wskazówki dotyczące przeprowadzania kontroli z perspektywą środowiskową)*

– został zatwierdzony na XVII kongresie INCOSAI w Seulu w 2001 r.<sup>82</sup> Celem przewodnika jest dostarczenie NOK podstaw do zrozumienia specyfiki kontroli tego typu w takiej jej postaci, jaka rozwinęła się dotychczas w sferze publicznej. Podstawy te mają stanowić punkt wyjścia tworzenia podejścia, które pozwoli na zadowalające wypełnianie obowiązków dotyczących kontroli ochrony środowiska w ramach kompetencji poszczególnych NOK.

Termin „kontrola ochrony środowiska” jest wygodnym pojęciem na ogół opisującym mnóstwo zróżnicowanych działań, takich jak kontrola zarządzania, certyfikacja wyrobów, publiczne działania kontrolne itp., mających niewielki lub żaden związek z kontrolą zewnętrzną. NOK również często prowadzą działania, które z definicji nie są kontrolami, ale przyczyniają się do lepszego zarządzania. W niniejszym załączniku termin „kontrola ochrony środowiska” jest stosowany wyłącznie w kontekście niezależnej kontroli zewnętrznej.

Na XV kongresie INCOSAI (w Kairze) uzgodniono, że kontrola ochrony środowiska z zasady nie różni się od podejścia kontrolnego praktykowanego przez NOK oraz że mogłaby wchodzić w skład wszystkich rodzajów kontroli. W tym kontekście kontrola może skupiać się np. na dążeniu do ujawnienia „aktywów i pasywów środowiskowych”, zgodności z przepisami prawa i konwencjami – zarówno krajowymi, jak i międzynarodowymi – jak również na środkach zastosowanych przez kontrolowaną jednostkę w celu pobudzania oszczędności, wydajności i skuteczności. W konsekwencji czasami łatwiej jest mówić o kontroli wykonania zadań w perspektywie ochrony środowiska.

## **2. Zastosowanie kodeksu etyki i standardów kontroli INTOSAI**

Kodeks etyki i standardy kontroli INTOSAI odzwierciedlają konsensus NOK co do najlepszych praktyk. Dlatego też jasne jest, że standardy ustalają powszechnie przyjęte praktyki zawodowe, które są stosowane podczas przeprowadzania niezależnych kontroli zewnętrznych i które mogą również obejmować kontrole działań z perspektywą środowiskową. W związku z tym NOK powinien – w zakresie możliwym do zastosowania – uwzględniać standardy kontroli podczas planowania i przeprowadzania kontroli ochrony środowiska oraz podczas sporządzania sprawozdań z takiej kontroli.

<sup>82</sup> Niniejsza krótka prezentacja w dużym stopniu opiera się na tym przewodniku oraz na innych dokumentach i sprawozdaniach z prac Grupy Roboczej INTOSAI ds. Kontroli Środowiska. Uwzględniono również doświadczenia poszczególnych NOK.

## 2.1. Podstawowy postulat stosowności i jego konsekwencje dla kontroli wykonania zadań z perspektywą środowiskową

NOK powinien rozważyć zgodność z Kodeksem etyki i standardami kontroli INTOSAI wszystkich kwestii określonych jako istotne. Każdy NOK powinien przyjąć strategię zapewniającą wysoką jakość kontroli ochrony środowiska, uznać globalny charakter zagadnień ochrony środowiska i propagować kontrole wykonania zadań z perspektywą środowiskową.

Programy i instytucje publiczne, które mają wpływ na ochronę środowiska, można podzielić na trzy następujące grupy:

- Programy i podmioty, których działania bezpośrednio lub pośrednio wpływają na stan środowiska.
- Programy i podmioty, których działania mogą bezpośrednio lub pośrednio wpływać na formułowanie polityki ochrony środowiska i przepisy prawa, zarówno na forum międzynarodowym, jak i szczeblu krajowym bądź lokalnym.
- Programy i podmioty, których zadania obejmują uprawnienia do monitorowania i kontrolowania działań innych podmiotów mających wpływ na stan środowiska naturalnego.

Władze publiczne określają, jakie informacje są potrzebne do ustalenia, czy wyznaczone przez nie cele ochrony środowiska są realizowane. Ponadto organy wykonawcze (instytucje publiczne) i ich kierownictwo są bezpośrednio odpowiedzialne za poprawność i wystarczalność informacji na temat oddziaływania danego podmiotu na środowisko, zarówno w odniesieniu do wyników finansowych, aktywów i pasywów środowiskowych, zgodności z aktami normatywnymi, jak i innymi przepisami dotyczącymi ich funkcjonowania.

W praktyce prawdopodobne są jednak sytuacje, w których brakuje aktów normatywnych przewidujących ujawnianie stosownych informacji na temat ochrony środowiska lub nie są one ujawniane z innych powodów. W takiej sytuacji NOK powinien poinformować o zaistniałej luce i może uznać za konieczne rozważenie potencjalnych skutków tego stanu rzeczy w swoim sprawozdaniu z kontroli.

Kontrola sektora publicznego, kontrola prawidłowości (finansowych i zgodności) i kontrola wykonania zadań mają pełne zastosowanie również w odniesieniu do kontroli ochrony środowiska. W ramach kontroli wykonania zadań w zakresie działań związanych ze środowiskiem naturalnym można np. oceniać, czy:

- programy ochrony środowiska są właściwie przygotowane;
- polityki i programy dotyczące ochrony środowiska są realizowane w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny;

- programy ochrony środowiska są właściwie monitorowane i oceniane;
- programy ochrony środowiska są skuteczne.

Kontrola ochrony środowiska stanowi kolejne, szczególne wyzwanie dla rosnącej roli kontrolerów oraz ich odpowiedzialności za ulepszanie i opracowywanie nowych technik i metodologii oceny racjonalności i zasadności działań podejmowanych przez kontrolowaną jednostkę w ramach wykonywania swoich zadań.

## 2.2. Ogólne standardy kontroli i ich implikacje

Podczas przeprowadzania kontroli środowiska kontroler i NOK muszą być niezależni i obiektywni oraz jako tacy postrzegani. Kontroler i NOK muszą również wykazywać się odpowiednimi kompetencjami. Im szersze i bardziej dyskrejonalne są uprawnienia NOK, tym zapewnianie jakości wykonywania obowiązków w całym zakresie tych uprawnień staje się bardziej złożone. Ma to bezpośrednie przełożenie na kontrolę ochrony środowiska i może często przemawiać za pracą zespołową lub skorzystaniem z pomocy ekspertów w tej dziedzinie. Jeżeli NOK zatrudnia zewnętrznych ekspertów w dziedzinie ochrony środowiska, musi postępować z należytą starannością pozwalającą upewnić się, że zatrudniani specjaliści posiadają wymagane umiejętności.

NOK, jego kontrolerzy i inne osoby przeprowadzające kontrole ochrony środowiska, powinni posiadać odpowiednią wiedzę zarówno w zakresie zagadnień ochrony środowiska, jak i kontroli wykonania zadań lub ocen programów.

## 2.3. Standardy warsztatowe i sprawozdawcze

Kontroler powinien planować kontrolę w sposób gwarantujący jej wysoką jakość oraz zbierać stosowne i wiarygodne informacje na temat kontrolowanego programu lub podmiotu, które powinny obejmować konkretne informacje środowiskowe na temat:

- odpowiednich aktów normatywnych;
- celów i założeń ustanowionych przez parlament lub rząd;
- polityk, celów i praktyk ustanowionych przez jednostkę, która ma być kontrolowana;
- istnienia „aktywów i pasywów środowiskowych” oraz wszelkich zmian, które miały miejsce w czasie objętym przeglądem.

Cele i zakres kontroli ochrony środowiska powinny być ściśle określone. Szczególne wymogi kontroli tego rodzaju mogą spowodować konieczność wypełnienia dodatkowych procedur. Podczas dokonywania przeglądu planowania i prac warsztatowych pod kątem ochrony środowiska konieczna może się okazać pomoc specjalistów.

### 3. Opracowywanie metod i praktyk

NOK może przeprowadzać kontrole ochrony środowiska w ramach swoich uprawnień dotyczących kontroli wykonania zadań. W takim wypadku można wyróżnić co najmniej pięć odrębnych obszarów zainteresowania ochroną środowiska:

- kontrole publicznego monitoringu zgodności z aktami prawnymi dotyczącymi ochrony środowiska;
- kontrole wykonania zadań przez publiczne programy ochrony środowiska;
- kontrole oddziaływania na środowisko innych programów publicznych;
- kontrole systemów zarządzania ochroną środowiska;
- oceny projektów polityk i programów z zakresu ochrony środowiska.

Ponieważ NOK niekiedy nie jest w stanie objąć kontrolą wszystkich odnośnych programów i jednostek, konieczne jest staranne opracowanie metodologii, która umożliwi wyciągnięcie uzasadnionych wniosków co do sposobu realizacji danej funkcji lub danego działania w skali krajowej. Przykładami narzędzi, których zastosowanie można rozważyć, są wyjazdy terenowe, kwestionariusze i dobór próby statystycznej.

#### 3.1. Kontrola monitoringu publicznego

W wielu krajach za zapewnienie właściwej realizacji przepisów i celów ochrony środowiska przez jednostki publiczne lub prywatne odpowiadają ministerstwo lub departament ochrony środowiska (bądź inna instytucja władzy wykonawczej). Akty prawne mogą nałożyć na resort odpowiedzialny za ochronę środowiska takie obowiązki, jak:

- wydawanie zezwoleń ograniczających ilość lub stężenie uwalnianych zanieczyszczeń;
- monitoring zgodności z takimi zezwoleniami;
- monitoring stanu środowiska pomagający wychwycić inne przypadki niezgodności z prawem;
- pomoc w interpretacji przepisów prawnych i udzielanie innego rodzaju pomocy jednostkom w ich wysiłkach na rzecz zapewnienia zgodności z prawem;
- egzekwowanie prawa, kiedy nastąpi jego naruszenie.

W niektórych wypadkach władze federalne (krajowe), stanowe lub władze publiczne innego szczebla mogą delegować uprawnienia w zakresie nadzoru nad przestrzeganiem przepisów ochrony środowiska. Ponadto także inne działy administracji rządowej, np. odpowiedzialne za transport lub rolnictwo, mogą posiadać pewne uprawnienia nadzorcze w tym zakresie. NOK jest często odpowiedzialny za sprawdzenie, czy właściwie wypełniają one swoje obowiązki w dziedzinie ochrony środowiska.



Dane potrzebne do uzasadnienia ustaleń i wniosków mogą być łatwo dostępne w instytucjach centralnych. Zwykle jednak zachodzi potrzeba zebrania istotnych danych z różnych źródeł i od wielu instytucji publicznych i organizacji pozarządowych. NOK powinien być świadomy tego, że w wielu krajach dane dotyczące zgodności z przepisami ochrony środowiska okazały się być szczególnie podatne na błędy. Brak wiarygodnych danych dotyczących ochrony środowiska sam w sobie może stanowić główną informację przekazaną w sprawozdaniu NOK.

### 3.2. Kontrola wykonania zadań

Na mocy ustawy lub innego upoważnienia administracja rządowa może być uprawniona do realizowania (bądź finansowania działalności innych instytucji wdrażających) szeregu innych programów lub działań mających na celu ochronę bądź poprawę stanu środowiska. Program lub działanie tego rodzaju może leżeć w gestii:

- ministerstwa, departamentu bądź jednej lub wielu instytucji publicznych szczególnie zainteresowanych sprawami ochrony środowiska;
- może leżeć w gestii np. departamentu bądź instytucji rządowej ds. rolnictwa w związku z realizacją programu wspierania rolników w stosowaniu praktyk minimalizujących zanieczyszczenia.

NOK może uznać za przydatne ustalenie, do jakich porozumień międzynarodowych dotyczących ochrony środowiska przystąpił jego kraj, a następnie określenie, jakie programy ustanowiono w celu ich wdrożenia. Należy uważnie wybierać i wyznaczać zakres kontroli rządowego programu ochrony środowiska. NOK może także rozważyć, czy skupić się na głównym instrumencie polityki, czy też na wielu różnych instrumentach polityki. Określając charakter kontroli wykonania zadań, NOK powinien zwrócić szczególną uwagę na dostępność wystarczających, stosownych i wiarygodnych danych. Planując kontrolę, NOK powinien zbadać ryzyko i istotność programów lub działań publicznych, uwzględniając zaangażowane zasoby, znaczenie problemów ochrony środowiska będących przedmiotem zainteresowania oraz wielkość spodziewanych efektów. Kontrolerzy powinni także rozważyć, czy w badanej dziedzinie widoczne są oznaki problemów związanych z wydajnością i skutecznością.

Rozważenie zakresu i metodologii kontroli powinno służyć ustaleniu, czy istnieją kryteria kontroli, zwłaszcza gdy program nie podlega wymogom ustawowym. NOK może określić sposoby porównania uregulowań programu z najlepszymi praktykami zarządzania lub praktykami stosowanymi w podobnych programach ochrony środowiska w danym kraju lub za granicą, a także przedstawić wyniki programu w perspektywie czasowej na tle celów własnych programu bądź na tle celów lub wskaźników wyznaczonych przez ekspertów.



Kontroler powinien pamiętać, że programy ochrony środowiska mogą mieć na celu wywarcie wpływu:

- który w skali jednostkowej jest niewielki, jednak po skumulowaniu jest duży;
- który przynosi zauważalny efekt dopiero w długiej perspektywie czasowej;
- na który oddziałują istotne czynniki zewnętrzne (warunki pogodowe itp.).

### 3.3. Kontrola oddziaływania na środowisko innych programów publicznych

Oprócz programów stawiających sobie za główny cel ochronę bądź poprawę stanu środowiska, na środowisko oddziałują w taki czy inny sposób wszystkie rodzaje działalności – czy to poprzez zużywanie zasobów, czy inne działania. Skutki niektórych programów publicznych są znaczne. Mogą być pozytywne lub negatywne, zamierzone lub niezamierzone.

Skutki działań w zakresie ochrony środowiska mogą zostać naświetlone w ramach szeroko zakrojonej kontroli wykonania zadań – dotyczącej oszczędności, wydajności i skuteczności działań publicznych – bądź w ramach ściślej określonego badania skupiającego się wyłącznie na oddziaływaniu na środowisko.

NOK może dokonać przeglądu adekwatności:

- opisu programu lub działania, jego otoczenia i warunków wyjściowych;
- pełnego rozpoznania skali skutków;
- danych wykorzystanych do oceny prawdopodobieństwa oddziaływania i jego spodziewanej skali;
- wszelkich propozycji działań mających zapobiec skutkom oddziaływania.

NOK może zechcieć sprawdzić na własny użytek, w jaki sposób dane działanie publiczne może wpłynąć na środowisko, jaka jest prawdopodobna skala tego oddziaływania i czy można było lepiej wykorzystać dane zasoby finansowe i odnieść więcej korzyści. Metodologie oceny stosowane najczęściej można ustalić na podstawie rozmów z ekspertami i badania literatury. Przydatne może okazać się również ustalenie i pozyskanie opinii głównych zainteresowanych podmiotów (np. mieszkańców obszarów objętych działaniem, kluczowych grup zainteresowanych ochroną środowiska i organizacji pozarządowych działających na danym terenie), a także pracowników naukowych specjalizujących się w odpowiednich metodologiach oceny.

Już podejmując działania, władze publiczne mogą określać środki przeciwdziałania lub zmniejszania wpływu na środowisko. Kontrola NOK może dotyczyć tego, czy środki te:

- zostały wdrożone oraz czy są zgodne z wiodącymi praktykami lub najlepszymi z dostępnych informacjami i technologią, a także czy nie pociągają za sobą zbyt wysokich kosztów;
- odniosły zamierzone skutki zapobiegawcze, a jeżeli tak się nie stało – jakie działanie władze publiczne podjęły w zamian.

W niektórych sytuacjach może zająć potrzeba zastosowania środków zaradczych mających na celu zapobieganie i przeciwdziałanie skutkom wypadków o niewielkim prawdopodobieństwie wystąpienia, ale dużym oddziaływaniu na środowisko, takim jak np. niezamierzone uwolnienie substancji radioaktywnych. Procedury w razie wypadku lub incydentu mogą być rzadko stosowane, ale muszą być wykonalne w razie potrzeby ich wdrożenia. Jeżeli takie procedury są istotne, w ramach kontroli można ocenić:

- procedury;
- przeszkolenie zaangażowanych pracowników;
- częstotliwość testowania procedur;
- czy wszystkie konieczne plany wymagające zaangażowania stron trzecich (dostawców, służb ratunkowych itp.) są aktualne.

### 3.4. Kontrola systemów zarządzania ochroną środowiska

Organizacje wprowadzają systemy zarządzania ochroną środowiska w związku z potrzebą systematycznego kształtowania polityki ciągłej poprawy wyników w zakresie ochrony środowiska i skutecznej realizacji celów tej polityki. Rozważając podjęcie kontroli systemów zarządzania ochroną środowiska, NOK powinien ustalić, jaka jest aktualna polityka władz publicznych co do ustanawiania tych systemów, może też zdecydować o podjęciu całościowej kontroli systemów zarządzania ochroną środowiska w poszczególnych działach administracji rządowej. Może ona ewentualnie dotyczyć sposobu realizacji jednego lub więcej elementów przez różne ministerstwa, instytucje czy inne organizacje, których kontrolowanie leży w gestii NOK. To drugie podejście może być pomocne podczas rozpatrywania zagadnień o stosunkowo niewielkiej skali, jako dające duże możliwości znaczącej poprawy działalności instytucji publicznych.

NOK może się zastanowić nad skontrolowaniem i sporządzeniem sprawozdania z faktycznej realizacji celów wykonania zadań ustanowionych przez władze publiczne. W wypadku kontroli tego rodzaju przydatne byłoby przesłедzenie przez NOK, jak działania władz publicznych wypadają w porównaniu z praktykami stosowanymi przez inne podmioty oraz jak władze publiczne realizują zobowiązania wynikające z umów międzynarodowych. NOK może także zastanowić się, czy publiczny monitoring ministerialnych systemów zarządzania ochroną środowiska i sprawozdawczość z wykonania zadań w zakresie ochrony środowiska są wystar-

czające, żeby podmioty te mogły być odpowiedzialne za realizację głównych celów wykonania zadań przed ustawodawcą i opinią publiczną. NOK powinien przeprowadzić kontrolę w celu określenia poziomu wykonania zadań i powodów niezrealizowania celów.

### 3.5. Ocena projektów polityk i programów

Niektóre NOK mogą zostać poproszone o przedstawienie ustawodawcy analiz lub informacji dotyczących proponowanych polityk lub programów. Może to mieć miejsce np., kiedy krajowa władza ustawodawcza chce przenieść nacisk z pytania: „Czy realizowany program dobrze spełnia wymogi ustawowe?” na pytanie prostsze: „Czy same wymogi ustawowe nie wymagają zmian pozwalających zwiększyć opłacalność programów lub ulepszyć je w inny sposób?” W takim wypadku może ona zwrócić się do NOK o przeanalizowanie alternatywnych propozycji.

Na ogół takie badanie niesie ze sobą zarówno wyzwania, jak i zagrożenia. Przede wszystkim, analizy proponowanych polityk lub programów mogą niekiedy wymagać szczególnych umiejętności (zatrudnienia specjalnie przeszkolonych pracowników, konsultantów, zwoływania paneli ekspertów itp.). Nawet jeżeli są reprezentowane tego rodzaju dodatkowe umiejętności, charakter takich analiz niesie ze sobą zagrożenia dla NOK, zwłaszcza gdy analizy te postrzegają się jako opowiedzenie się po którejś ze stron uczestniczących w debacie nad zagadnieniami dotyczącymi polityki. W celu ograniczenia do minimum takiego zagrożenia NOK powinien rozważyć następujące alternatywy:

- Prezentowanie przede wszystkim faktów a nie opinii.
- Określenie zakresu konsensusu panującego pomiędzy ekspertami.
- Przedstawienie oceny i opinii na temat analiz przeprowadzonych przez inne organizacje.
- Odmowa wykonania zadania.

## 4. Ustalanie kryteriów kontroli

Jednym z problemów NOK podczas przeprowadzania kontroli ochrony środowiska jest wyznaczenie kryteriów, według których zostanie dokonana ocena kontrolowanego programu lub kontrolowanej jednostki. Ważne jest zagwarantowanie, aby wybrane kryteria – jeżeli zostaną zastosowane – były ogólnie zaakceptowane jako stosowne, kompletne i zrozumiałe.

W sensie formalnym kontrola wykonania zadań może wymagać wykorzystania kryteriów zaczerpniętych zarówno ze źródeł „autorytatywnych” (opierających się na aktach prawnych, udokumentowanych politykach i celach, ogólnie przyjętych

standardach itp.), jak i „nieautorytatywnych” (literatura naukowa, opinie ekspertów, wskaźniki, środki stosowane przez podobne jednostki lub inne jednostki zaangażowane w podobne działania itp.). Zob. załącznik 2.

Szczególne zagrożenie, z którym zmagają się NOK, przeprowadzając kontrolę ochrony środowiska, wiąże się z przyjęciem kryteriów, które mogą być niemożliwe do zastosowania, nieodpowiednie lub nieobiektywne. Największe zagrożenie dla NOK wiąże się ze stosowaniem nieautorytatywnych źródeł kryteriów. Z drugiej strony często źródła takie są zarówno konieczne, jak i cenne, np. kiedy zajdzie potrzeba przeprowadzenia głębszych lub szerszych analiz. Ostatecznym testem podczas wybierania kryteriów jest to, czy – jak wszystkie kryteria kontroli – są one obiektywne, a nie subiektywne. Kryteria te powinny także gwarantować kompletność stosowanych wskaźników wykonania zadań (a wskaźniki wykonania zadań powinny być stosowne, zrozumiałe i wiarygodne).

W podejściu zorientowanym na problemy stosowanie kryteriów kontroli będzie jednak odgrywać mniej istotną rolę. Ważniejsze jest natomiast formułowanie uzasadnionych hipotez<sup>83</sup>.

---

<sup>83</sup> Zob. np.: *Handbook in Performance Auditing. Theory and practice.*, 1999.

## Załącznik 7

### W stronę podejścia nastawionego na system w kontroli wykonania zadań. Podstawy teoretyczne

#### 1. Podejście nastawione na system w kontroli skuteczności<sup>84</sup>

Usługi publiczne są skomplikowane, a coraz większa złożoność programów publicznych zwiększa częstotliwość występowania sprzecznych celów i niezamierzonych skutków ubocznych spowodowanych zachodzeniem na siebie funkcji lub ich zbieżnością. Ponadto, większość centralnych decyzji dotyczących programów publicznych musi być podejmowana w warunkach braku całkowitej pewności, że założone cele zostaną zrealizowane, lub że nie nastąpi to za pierwszym podejściem.

Przełożenie celów politycznych na programy publiczne oraz opracowanie i wdrożenie środków pozwalających na osiągnięcie pożądanego rezultatu nie jest zadaniem łatwym. Może się nawet okazać, że trudno znaleźć odpowiednie metody oceny rezultatów i skuteczności interwencji publicznych. Coraz częściej można zaobserwować, że zachodzi duża różnica pomiędzy podjętymi decyzjami politycznymi a ich późniejszą realizacją i końcowymi efektami.

Dlatego też niezbędne jest opracowanie modeli wspierających kontrolerów wykonania zadań w ich analizie i ocenie realizacji i skuteczności interwencji publicznych. Jedno z powszechnie stosowanych podczas kontroli wykonania zadań podejść nazywane jest modelem „celów i środków” (ang. *goal-means model*). W modelu tym wdrażanie jest postrzegane jako proces, w trakcie którego cele ogólne są rozkładane przez ministerstwa i inne władze wykonawcze na cele lub środki składowe. Następnie władze są rozliczane z tego, jak zarządzały usługami i jak je realizowały.

Przedstawione poniżej w odniesieniu do kontroli skuteczności podejście nastawione na system ma swoje korzenie w modelu „celów i środków”. Opiera się także na pojęciach i koncepcjach zaczerpniętych z „teorii systemów”, zgodnie z którą działania i programy publiczne są postrzegane jako systemy oddziałujących ze sobą funkcjonalnie niezależnych elementów. Przepisy prawne, zasoby, organy administracji rządowej itp. stanowią przykłady elementów budujących system przedsięwzięć publicznych.

Określanie przedsięwzięcia publicznego mianem systemu oznacza, że kontrolerzy wykonania zadań muszą przyjmować perspektywę holistyczną. Podczas kontroli skuteczności takich systemów mniejszy nacisk kładzie się na odpowiedzialność poszczególnych instytucji, skupiając się na skuteczności samego systemu.

<sup>84</sup> Więcej informacji, zob. *Towards A System-Oriented Approach In Performance Auditing: A Theoretical Framework*, National Audit Office of Sweden, RRV, 1985.

## 2. Model systemu a przedsięwzięcia publiczne

Poniżej przedstawiono krok po kroku model systemu.

### 2.1. Wytwarzanie – pierwszy składnik modelu

Wytwarzanie stanowi rdzeń modelu systemu. Podczas świadczenia wszelkiego rodzaju usług ich wytworzenie i konsumpcja następują jednocześnie. W konsekwencji wszystkie elementy – odbiorcy, pracownicy, metody robocze i zasoby – wchodzi w skład systemu wytwarzania, co przedstawiono na schemacie poniżej.



Celem wytwarzania jest wydajne dostarczanie usług społeczeństwu. Może to np.: wymagać zatrudnienia zmotywowanych i kompetentnych pracowników, racjonalnego wykorzystania zasobów, dobrych praktyk, chętnych do udziału i dobrze poinformowanych odbiorców itp.

### 2.2. Administracja – drugi składnik modelu

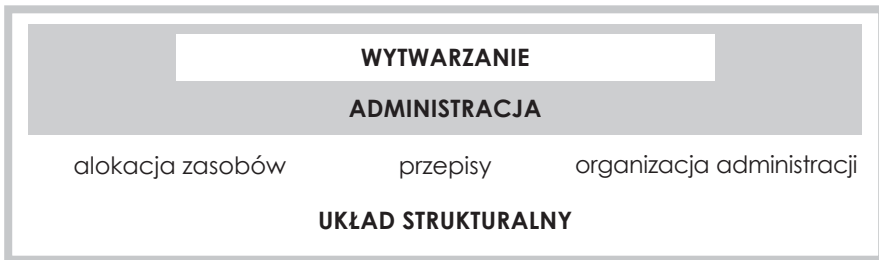
Funkcjonowanie systemu realizacji ma miejsce wewnątrz ram administracyjnych, obejmujących zazwyczaj: kilka ministerstw, wiele departamentów i instytucji oraz oddziały regionalne i władze lokalne.



Funkcje systemów administracyjnych – rozdzielanie środków, planowanie i wdrażanie działań, monitorowanie i ocena postępów itp. – mają na celu przede wszystkim ułatwienie koordynacji i panowania nad operacjami prowadzonymi w ramach przedsięwzięć publicznych. Systemy administracyjne powinny mieć wkład do skutecznego wdrożenia przedsięwzięć.

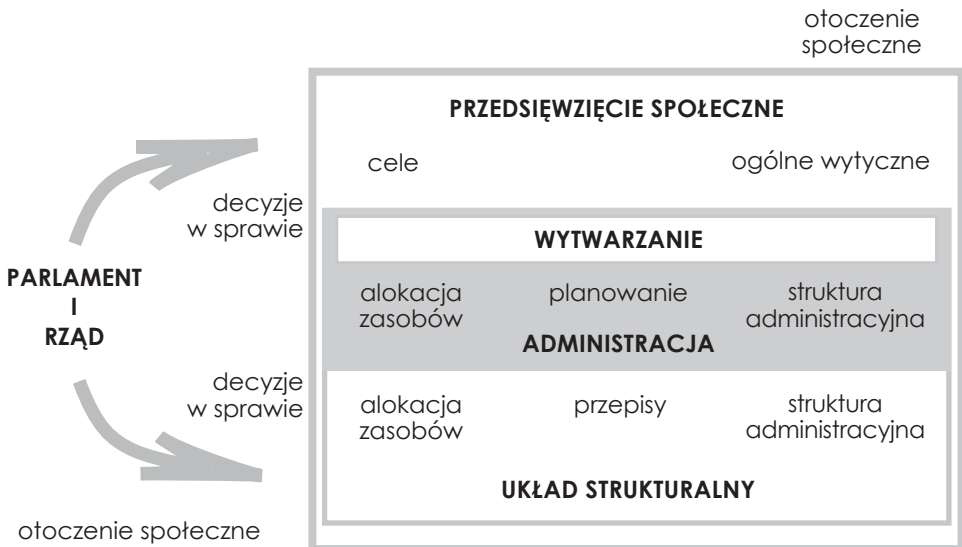
### 2.3. Układ strukturalny – trzeci składnik modelu

Układ strukturalny tworzy kolejną ramę (otaczającą wytwarzanie i systemy administracyjne). Przedsięwzięcie społeczne i towarzyszące mu cele polityczne nie są jedynymi zagadnieniami, które leżą w gestii parlamentów i rządów. Inne ważne zagadnienia to wykonawcza struktura organizacyjna, ramy budżetowe i przepisy prawne kierujące działaniem systemów wytwarzania. Zależności te ilustruje poniższy schemat.



### 2.4. Otoczenie i pełen model systemu

Należy także odnotować, że siły działające w otoczeniu wpływają na sposób wdrożenia przedsięwzięcia społecznego. Dlatego też pełen model systemu wygląda następująco:



Model systemu pokazuje, że działania organów i władz publicznych (ministerstw i instytucji) są jednym z wielu ogniw w łańcuchu zdarzeń. Organ administracji publicznej musi być w związku z tym oceniany przez pryzmat innych czynników ograniczających w postaci zasad, zasobów, organizacji ustanowionej w celu realizacji pewnych działań oraz otoczenia społecznego – w których działa konkretna jednostka lub instytucja. Model systemu uwzględnia szerokie pojmowanie kontroli skuteczności, umożliwiając postawienie pytania w rodzaju: Czy przedsięwzięcie publiczne ma właściwą strukturę? Kontrole takich zagadnień mogą obejmować ocenę podejścia regulacyjnego, podziału obowiązków, przydziału środków itp.

### 3. Kontrola skuteczności – ważniejsze wnioski

Przeprowadzając kontrole skuteczności, NOK bada skuteczność sektora publicznego i działań finansowanych ze środków publicznych. Innymi słowy, badanie polega na ustaleniu, czy wyniki są zgodne z zamierzeniami parlamentu i rządu przyznających środki, powołujących instytucje i przyjmujących akty normatywne w celu wdrożenia przedsięwzięcia społecznego.

Przedstawiony powyżej model pokazuje, że tego rodzaju ocena skuteczności wymaga podejścia systemowego. Należy rozważyć wszystkie czynniki, które mają wymierny wpływ na stopień realizacji celów. W przeciwnym razie zachodzi duże ryzyko, że podczas oceny zostanie np. wyolbrzymione znaczenie pojedynczej instytucji. Instrumenty, którymi dysponują instytucje, mogą być w rzeczywistości dość nikłe w porównaniu z siłami działającymi w społeczeństwie.

Ważnym elementem wszystkich kontroli skuteczności jest ocena działań i procesu decyzyjnego. Proste wyjaśnienie możliwych powodów nieosiągnięcia zamierzonych celów jest często niewystarczające, dlatego należy również wskazać czynniki, na które można wywierać wpływ. Według modelu systemu, istnieją dwa rodzaje czynników, które można kształtować:

- Działania instytucji – czy zaangażowane instytucje realizują swoje zadania w najwłaściwszy sposób z punktu widzenia realizacji danego przedsięwzięcia?
- Układ strukturalny – czy zbiór zasad, przydzielane zasoby i organizacja instytucji odpowiadają jej roli w przedsięwzięciu, które ma być realizowane?

Podejście systemowe do prac w ramach kontroli skuteczności opiera się na zagadnieniu dwoistości kontroli. Oceniając skuteczność operacji, bierze się pod uwagę zarówno działania instytucji, jak i układ strukturalny.

Kontrola skuteczności zawsze może nieść ze sobą pewne ryzyko ślepego wpatrywania się w mechanizmy wewnętrzne kontrolowanej instytucji. Nie zawsze zauwa-



za się, że być może wprowadzanie obostrzeń do rutynowych czynności i procedur planistycznych ma mniejsze znaczenie ze względu na rzeczywistą skuteczność. Czasami można wysunąć ostrą krytykę, nie dostrzegając, że działania instytucji są ograniczane przez fakt, że zasoby, którymi dysponuje, są zdecydowanie niewystarczające lub jej pozycja w administracji publicznej jest słaba. Umieszczenie instytucji w szerszym kontekście dzięki podejściu systemowemu do kontroli zapobiega ryzyku przyjęcia zbyt wąskiej perspektywy.

Intencją modelu, który został opracowany, jest wyjaśnienie celów kontroli nastawionej na system. Kolejne pytanie dotyczy sposobu osiągnięcia takiego poziomu zaawansowania. Na podstawie doświadczeń organu kontrolnego dotyczących podejścia systemowego, a zebranych podczas realizacji konkretnych projektów, można wyróżnić trzy warunki co do metod:

1. W kontroli nastawionej na system za punkt wyjścia należy przyjąć działania realizowane w pewnym obszarze społecznym. Osiąga się to poprzez potraktowanie konkretnego przedsięwzięcia jako podstawy zarówno badania, jak i oceny końcowej.
2. W kontroli nastawionej na system zakres analizy jest określany w kategoriach „systemu”, na który składa się samo przedsięwzięcie oraz siły i aktorzy wpływający na jego realizację.
3. W ramach kontroli nastawionej na system dane dotyczące wyników są zawsze uwzględniane w analizach i ocenach.

Celem przedstawionego modelu jest stworzenie podstaw teoretycznych kontroli skuteczności, w której za punkt wyjścia przyjmuje się przedsięwzięcie publiczne, czyli efekty końcowe, jakie ma przynieść program lub instytucja publiczna.



# SPIS TREŚCI

Wstęp	5
Wprowadzenie	7
<b>Część 1.</b>	
<b>Co to jest kontrola wykonania zadań?</b>	<b>10</b>
1.1. Co to jest według INTOSAI kontrola wykonania zadań?	10
1.2. Na czym polega specyfika kontroli wykonania zadań?	10
1.3. Jakie przesłanki leżą u podstaw przeprowadzania kontroli wykonania zadań?	11
1.4. Jakie podstawowe pytania zadaje się podczas kontroli wykonania zadań?	12
1.5. Co oznacza kontrola oszczędności, wydajności i skuteczności?	14
1.6. W jaki sposób zarządzanie sferą publiczną wpływa na kontrolę wykonania zadań?	19
1.7. W jaki sposób kontrola wykonania zadań wiąże się z pomiarem wykonania zadań i ewaluacją programu?	20
1.8. Czy są różnice w ambicjach i podejściach analitycznych?	24
1.9. Podsumowanie	28
<b>Część 2.</b>	
<b>Zasady kontroli sektora publicznego stosowane podczas kontroli wykonania zadań</b>	<b>30</b>
2.1. Jakie zastosowanie mają zasady kontroli podczas kontroli wykonania zadań?	30
2.2. Jakie są ogólne wymagania wobec kontrolera wykonania zadań?	35
2.3. Czy istnieją innego rodzaju istotne gwarancje?	38
2.4. Podsumowanie	40
<b>Część 3.</b>	
<b>Standardy i wytyczne warsztatowe. Rozpoczęcie i planowanie kontroli wykonania zadań</b>	<b>42</b>
3.1. Jakie są główne etapy cyklu kontroli wykonania zadań?	42
3.2. Co składa się na planowanie strategiczne?	43
3.3. Na czym polega planowanie pojedynczej kontroli wykonania zadań?	46
3.4. Podsumowanie	55
<b>Część 4.</b>	
<b>Standardy i wytyczne warsztatowe. Przeprowadzanie kontroli wykonania zadań</b>	<b>58</b>
4.1. Czym charakteryzuje się badanie główne?	58
4.2. Co należy uwzględnić podczas procesu zbierania danych?	59
4.3. Czym charakteryzują się dowody kontroli i ustalenia kontroli?	61
4.4. W jaki sposób radzić sobie ze zmiennym i konfliktogennym otoczeniem?	63
4.5. Co jest ważne podczas analizowania danych i wyciągania wniosków?	65
4.6. Podsumowanie	66
<b>Część 5.</b>	
<b>Standardy i wytyczne sprawozdawcze. Prezentacja wyników kontroli</b>	<b>68</b>
5.1. Na czym należy się skupić podczas sporządzania sprawozdania końcowego?	68
5.2. Jakie warunki należy spełnić, żeby sprawozdania były wiarygodne?	69
5.3. Czym charakteryzuje się dobre i przydatne sprawozdanie z kontroli wykonania zadań?	71
5.4. W jaki sposób powinny być rozpowszechniane sprawozdania z kontroli wykonania zadań?	73
5.5. Czemu służą procesy pokontrolne?	74
5.6. Podsumowanie	75

Źródła i bibliografia	76
Załączniki	81
Załącznik 1 Metodologia kontroli wykonania zadań	81
Załącznik 2 Kryteria kontroli wykonania zadań	99
Załącznik 3 Dowody i dokumentacja	102
Załącznik 4 Komunikacja i zapewnianie jakości	111
Załącznik 5 Kontrola wykonania zadań a technologia informacyjna	115
Załącznik 6 Kontrole wykonania zadań w odniesieniu do działań z perspektywą środowiskową	121
Załącznik 7 W stronę podejścia wspartego systemowo do kontroli wykonania zadań. Podstawy teoretyczne	131

Zespół redakcyjny:

Józef Płoskonka, Elżbieta Matuszewska, Krystyna Szeżyńska-Maćkowiak

Projekt okładki i opracowanie graficzne: Joanna Zakrzewska

Przekład: Grzegorz Sieczak



**NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI**

[www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

ISBN 978-83-929290-4-8