

Współpraca ETO i NOK państw Unii w prowadzeniu kontroli

Kompetencje Europejskiego Trybunału Obrachunkowego (ETO, Trybunał) i najwyższych organów kontroli państw członkowskich Unii Europejskiej (NOK) do kontroli zarządzania i wykorzystania środków unijnych w pewnym zakresie się pokrywają. ETO i NOK mają też częściowo tych samych interesariuszy – obywateli Unii Europejskiej. Mimo odmiennego miejsca w systemie organów danego państwa lub, odpowiednio, w systemie organów Unii Europejskiej, oraz różnic w uprawnieniach, organizacji, procedurze i metodyce kontroli, Trybunał i NOK prowadzą nierzadko tę samą działalność – systematyczne i niezależne badanie zarządzania i wykorzystania środków unijnych. Podobieństwo to sprawia, że współpraca wydaje się być czymś naturalnym. W artykule¹ omówiono główne obszary współpracy ETO i NOK: udział NOK w wizytach kontrolnych Trybunału w państwach członkowskich; działania na rzecz zmniejszenia ryzyka nakładania się kontroli; prowadzenie kontroli we współdziałaniu.

JACEK MAZUR

Podobne kompetencje ETO i NOK

Każdy organ kontroli posiada własne kompetencje, jednak mandat Europejskiego Trybunału Obrachunkowego oraz mandaty poszczególnych NOK do kontroli zarządzania i wykorzystania środków UE przez władze (administracje) danego

państwa członkowskiego częściowo się pokrywają.

NOK kontrolują wykonanie krajowego budżetu i działalność krajowej administracji, w tym zarządzanie i wykorzystanie środków UE.

ETO kontroluje przede wszystkim Komisję Europejską. Zgodnie z art. 317 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej:

¹ Tłumaczenie z j. angielskiego artykułu prezentowanego na s. 61, przedruk z "European Court of Auditors 1977–2017. 40 Years of Public Auditing", Luxembourg 2017, s. 63-77.

„Komisja wykonuje budżet [...] na własną odpowiedzialność [...]”. I choć około 80% wydatków jest realizowanych przez organy centralne, regionalne i lokalne poszczególnych państw członkowskich, budżet UE jest wykonywany zgodnie z zasadą zarządzania dzielonego, przez co Komisja ponosi odpowiedzialność za wdrażanie całego budżetu.

Zasada kontrolowania Komisji wynika również z art. 287 ust. 1, który określa kompetencje ETO.

Zgodnie z tymi przepisami, ETO kontroluje dochody i wydatki budżetu UE oraz działalność instytucji i innych organów unijnych. Jednocześnie (zgodnie z art. 287 ust. 3) „kontrola [...] w razie potrzeby przeprowadzana jest na miejscu [...] w państwach członkowskich, w tym w pomieszczeniach każdej osoby fizycznej lub prawnej otrzymującej płatności z budżetu”. Oznacza to, że kontrolując wykonanie budżetu UE, Trybunał czasem kontroluje nie tylko Komisję, lecz także administracje państw członkowskich oraz osoby prawne i fizyczne w tych krajach, jeśli zarządzają one lub korzystają ze środków unijnych.

W tym kontekście czasem bywa formułowana teza, że Europejski Trybunał Obrachunkowy kontroluje również działalność samych państw członkowskich (np. gdy kontroluje działalność krajowego ministra finansów, który wykonuje zadania związane z zarządzaniem środkami Unii Europejskiej).

Zróznicowanie NOK

Na współpracę pomiędzy ETO a NOK mają wpływ różnice w kompetencjach i sposobie działania najwyższych organów kontroli.

Status prawny tych organów różni się m.in. pod względem ich organizacji (trybunały obrachunkowe i urzędy kontroli), procedur i zakresu kompetencji (np. wydawanie wiążących orzeczeń i/lub przedkładanie ustaleń kontroli oraz zaleceń jednostkom kontrolowanym i parlamentowi)².

Odmienność ról

Głównymi interesariuszami ETO są instytucje europejskie i obywatele UE, podczas gdy interesariuszami NOK są organy i obywatele ich państw.

Sprawozdania z kontroli ETO dotyczące jednostek krajowych, które zarządzają lub wykorzystują środki unijne, są przedkładane instytucjom europejskim, tzn. Radzie Unii Europejskiej oraz Parlamentowi Europejskiemu, nie zaś organom państw członkowskich. Natomiast NOK, który skontrolował krajowe jednostki zarządzające lub wykorzystujące środki unijne, przedkłada sprawozdanie swojemu parlamentowi krajowemu (i innym organom krajowym), nie zaś instytucjom UE³. Ma to wpływ na podejście do kontroli: podczas badania kwestii dotyczących UE, NOK bierze pod uwagę przede wszystkim to, co istotne dla budżetu krajowego i – ogólnie – dla interesu

² *State Audit in the European Union*, National Audit Office, wyd. 2, Londyn 2002.

³ Jednakże ETO regularnie przedstawia wyniki swoich kontroli parlamentom krajowym oraz innym organom krajowym, a NOK czasem prezentują wyniki swoich kontroli instytucjom UE.

narodowego, uwzględniając przede wszystkim potrzeby krajowego parlamentu.

Oznacza to, że podczas kontrolowania zagadnień dotyczących UE, NOK zajmuje się kwestiami takimi jak, między innymi:

- Czy rząd troszczy się, aby nie dochodziło do niepotrzebnego dublowania krajowych i unijnych subsydiów (grantów itd.), które mają realizować podobne cele?
- Czy działając w ramach Rady, rząd stara się zapewnić, aby zasady zarządzania środkami unijnymi były spójne z regulacjami krajowymi?
- Czy rząd zabiega o odpowiednie ukształtowanie budżetu UE?
- Czy działając w ramach Rady, rząd wystarczająco zabiega o usprawnienie mechanizmów zarządzania finansowego UE?
- Czy rząd właściwie wypełnia zobowiązania wobec UE i, przede wszystkim, czy w pełni i terminowo wdraża dyrektywy, tak aby na państwo nie zostały nałożone kary ani nie musiało płacić odszkodowania za uchybienia?
- Czy rząd zajmuje się racjonalizacją wydatków ponoszonych przez administrację krajową (centralną i lokalną) w związku z zarządzaniem środkami UE?⁴

Ogólna zasada współpracy

Artykuł 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej zawiera zasadę lojalnej współpracy: „Unia i państwa członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z Traktatów. Państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne

lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii. Państwa członkowskie ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii”. Jest to fundamentalna zasada, którą muszą uwzględniać wszystkie organy unijne i krajowe.

Ponadto art. 317 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej ustanawia obowiązek współpracy „w celu zapewnienia, aby środki były wykorzystywane zgodnie z zasadami należytego zarządzania finansami”, a jednocześnie, zgodnie z art. 325 ust. 1 Traktatu, państwa członkowskie „zwalczają nadużycia finansowe i wszelkie inne działania nielegalne naruszające interesy finansowe Unii”.

Szczegółowe zasady współpracy Trybunału i NOK

Podstawowa zasada prawna regulująca współpracę pomiędzy ETO a NOK jest zawarta w art. 287 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej: „Kontrolę w państwach członkowskich przeprowadza się w powiązaniu z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub, jeśli nie mają one niezbędnych uprawnień, z właściwymi służbami krajowymi. Trybunał Obrachunkowy oraz krajowe instytucje kontrolne państw członkowskich współpracują na zasadzie wzajemnego zaufania, zachowując swoją niezależność. Instytucje te lub służby zawiadamiają

⁴ H. von Wedel: *The Audit of European Community Funds*, „EUROSAI Magazine” nr 4/1997.

Trybunał Obrachunkowy, czy zamierza ją uczestniczyć w kontroli”. I dalej: „krajowe instytucje kontrolne [...] przekazują Trybunałowi Obrachunkowemu, na jego żądanie, wszelkie dokumenty lub informacje niezbędne do wykonywania jego zadania”.

Komentarza wymagają trzy kwestie:

- pojęcie „krajowej instytucji kontrolnej”;
- sytuacja, w której „krajowa instytucja kontrolna nie ma niezbędnych uprawnień”;
- pojęcie kontroli przeprowadzanej przez Trybunał „w powiązaniu z krajowymi instytucjami kontrolnymi”.

„Krajowa instytucja kontrolna”, o której mowa w art. 287 ust. 3, to organ publiczny, który, bez względu na to, jak został określony, ukonstytuowany i jak jest zorganizowany, wykonuje, na mocy prawa, najwyższą funkcję kontroli publicznej w danym państwie. O tym, co jest „krajową instytucją kontrolną” rozstrzygają normy prawa krajowego i w praktyce nie ma wątpliwości, która instytucja w danym państwie członkowskim UE pełni funkcję najwyższego organu kontroli.

Partnerem ETO w przeprowadzaniu kontroli na terytorium państwa członkowskiego jest zatem najwyższy organ kontroli tego państwa, chyba że nie ma on wystarczających uprawnień. Wówczas partnerem ETO są „właściwe służby krajowe”, np. regionalne organy kontroli w państwie

federalnym⁵, ministerstwa lub inne organy administracji.

Postanowienie, że kontrola w państwach członkowskich ma być prowadzona „w powiązaniu z krajowymi instytucjami kontrolnymi” należy interpretować w kontekście całego art. 287 ust. 3. Prawnie oznacza ono przede wszystkim to, co wynika z kolejnych zdań tego przepisu: że ETO ma obowiązek poinformować NOK o zamiarze przeprowadzenia kontroli w państwie członkowskim, natomiast NOK powinien zadeklarować, czy zamierza wziąć w niej udział. Posłużenie się w 1975 r. przez redaktorów ówczesnego art. 206a Traktatu (później art. 188c i art. 248, obecnie art. 287) niedookreślonym wyrażeniem „w powiązaniu z” można tłumaczyć chęcią uniknięcia terminu o wyraźnej treści prawnej. Jest to termin mało jurydyczny, którego prawdopodobnie użyto po to, aby nie uzależnić za bardzo żadnej ze stron, przeciwnie – zaprojektować współpracę w taki sposób, aby zależała ona od dobrej woli obu stron⁶.

Kwestii współpracy ETO i NOK dotyczy również Deklaracja nr 18 stanowiąca załącznik do Traktatu Nicejskiego z 26 lutego 2001 r.: „Konferencja wzywa Trybunał Obrachunkowy i krajowe instytucje kontrolne do poprawy ram i warunków ich współpracy, przy utrzymaniu ich autonomii. W tym celu prezes Trybunału

⁵ Przykładowo, w Niemczech większość środków otrzymywanych z budżetu UE jest zarządzana przez kraje związkowe, które nie podlegają kontroli Federalnej Izby Obrachunkowej Niemiec, lecz organów kontroli tych krajów.

⁶ *Rapport d'information déposé par la Délégation de l'Assemblée Nationale pour l'Union Européenne (1), sur les relations entre la Cour des comptes européenne et les institutions financières nationales, et présenté par M. Pierre Brana, Député; Assemblée Nationale, nr 3505, 20 December 2001, ss. 17-18; J. Inghelram, The European Court of Auditors: Current Legal Issues, Common Market Law Review nr 37, 2000, ss. 138-139.*

Obrachunkowego może ustanowić komitet do spraw kontaktów z przewodniczącymi krajowych instytucji kontrolnych”. „Deklaracja” stworzyła podstawę dla działającego od początku lat 60. Komitetu Kontaktowego NOK i ETO, utworzonego w celu ułatwienia współpracy pomiędzy tymi instytucjami⁷.

Warto również wskazać niedawne deklaracje, które podkreślają potrzebę rozwoju współpracy kontrolnej pomiędzy Trybunałem a NOK:

- ETO wymienia wśród swoich celów „poprawę współpracy dotyczącej kontroli środków publicznych przeznaczonych w budżecie UE i budżetach krajowych na realizację celów UE” oraz „dzielenie się wiedzą i doświadczeniem w zakresie kontroli wykorzystania środków UE”⁸;
- Parlament Europejski wezwał do „pogłębienia współpracy między krajowymi organami kontroli a Europejskim Trybunałem Obrachunkowym w odniesieniu do kontroli nad zarządzaniem dzielonym zgodnie z art. 287 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej”⁹.

Udział NOK w wizytach kontrolnych ETO

Poniżej zaprezentowano liczbę wizyt kontrolnych ETO w niektórych państwach członkowskich w latach 2015–2016

wraz z informacją, w ilu z nich uczestniczyli kontrolerzy najwyższych organów kontroli. Nawet częściowe dane wskazują na znaczne zróżnicowanie praktyki (patrz tabela 1, s 51).

Modele współpracy

Forma udziału NOK w wizytach kontrolnych ETO zależy od niego: zgodnie z art. 287 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, NOK ma obowiązek współpracy z ETO w ramach wizyt ETO w danym państwie, przepis ten nie określa jednak sposobu współdziałania; nie ustala tego również żaden inny przepis prawa UE. Sprawia to, że współpraca NOK i ETO przebiega głównie na podstawie niepisanych porozumień i zwyczajów. Niektóre elementy trybu współdziałania zostały wskazane w uchwałach Komitetu Kontaktowego, są one jednak raczej ogólne i niewiążące.

Wobec braku prawnych reguł, faktyczne sposoby współdziałania różnią się. Próbując scharakteryzować praktykę w różnych państwach i w różnych okresach, można wyszczególnić cztery modele udziału NOK w wizytach kontrolnych ETO:

- model braku współpracy – NOK nie angażuje się w kontakty pomiędzy ETO i krajowymi jednostkami kontrolowanymi (model rzadki);

⁷ Komitet Kontaktowy wielokrotnie rozważał sposób współpracy pomiędzy NOK a ETO, m.in. przyjął uchwały w sprawie usprawnienia koordynacji pomiędzy ETO a NOK (CC-R-1998-06) i poprawy procedury konsultacyjnej ETO (CC-R-1998-05) oraz *Zasady przewodnie współpracy* (CC-R-2003-02); patrz: <http://www.eca.europa.eu/sites/cc/en/Pages/ccdefault.aspx>.

⁸ *Strategia ETO na lata 2013–2017*; <https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/STRATEGY2013-2017/STRATEGY2013-2017_PL.PDF>.

⁹ *Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 4.2.2014 w sprawie przyszłej roli Trybunału Obrachunkowego. Procedura powoływania członków Trybunału Obrachunkowego: konsultacja z Parlamentem Europejskim* (2012/2064 (INI)); Dz.Urz. UE C 93, 24.3.2017, s. 6-13, ust. 17-21.

Tabela 1. **Udział NOK w wizytach kontrolnych ETO w państwach członkowskich**

	2015		2016	
	Wizyty kontrolne ETO	W tym z udziałem kontrolerów NOK	Wizyty kontrolne ETO	W tym z udziałem kontrolerów NOK
Austria ¹⁰	12	1	10	2
Bułgaria	6	2	7	6
Cypr	1	1	1	1
Czechy	7	7	14	13
Dania	1	1	4	4
Francja ¹¹	38	0	37	0
Grecja	8	1	11	6
Hiszpania	30	9	45	8
Litwa	5	3	7	4
Łotwa	1	0	2	2
Malta	2	2	4	4
Niemcy	31	14 ¹²	41	11 ¹³
Polska	25	10	17	13
Słowacja	13	2	5	2

Źródło: Najwyższe organy kontroli¹⁴.

- model bierny – „skrzynka kontaktowa” pomiędzy ETO a krajowymi jednostkami kontrolowanymi;
- model zaangażowany – towarzyszenie kontrolerom ETO i dostarczanie im informacji (model najczęściej spotykany);
- model aktywny – towarzyszenie kontrolerom ETO, dostarczanie im informacji oraz przeprowadzanie własnych kontroli

w tych samych obszarach¹⁵; czasem wiąże się to ze współpracą w planowaniu tematów kontroli (model bardzo rzadki).

Dodatkowo, w ostatnich latach ETO coraz częściej przeprowadza kontrole w państwach członkowskich na podstawie samych tylko kwestionariuszy, bez wizyty „na miejscu”. Niekiedy NOK wspierają ETO pozyskując dokumentację do badań

¹⁰ Ponadto NOK Austrii monitoruje wszystkie kontrole ETO na terenie Austrii.

¹¹ Wizyty kontrolne ETO we Francji są koordynowane przez *Secrétariat general des affaires européennes*, który jest organem administracyjnym podległym premierowi, odpowiedzialnym za koordynację międzyrządowych prac w kwestiach dotyczących UE.

¹² W tym 10 wizyt kontrolnych z udziałem organów kontroli właściwych krajów związkowych.

¹³ W tym 9 wizyt kontrolnych z udziałem organów kontroli właściwych krajów związkowych.

¹⁴ Patrz także sprawozdania z działalności ETO za lata 2009–2011 (które podają liczbę wizyt kontrolnych) oraz sprawozdanie za 2016 r. (które podaje liczbę dni spędzonych w trakcie kontroli w poszczególnych państwach członkowskich).

¹⁵ Wcześniejszą praktykę NOK Austrii przedstawia W. Wiklicky [w:] *Austria in OECD*, 1997, “Effects of European Union Accession: Part II External Audit”, SIGMA Papers, nr 20, OECD Publishing, Paryż, s. 21-22.

wynikających z ankiet lub weryfikując informacje.

Powiadamianie o wizytach kontrolnych ETO

W każdym miesiącu ETO informuje NOK o wizytach kontrolnych, jakie planuje przeprowadzić w danym państwie w kolejnych czterech miesiącach. Są to informacje wstępne (np. skrót nazwy jednostki organizacyjnej ETO, ogólny obszar kontroli, nazwisko członka ETO nadzorującego kontrolę, nazwiska kontrolerów i numer kontroli).

Bez dodatkowego kontaktu nie da się zidentyfikować przedmiotu kontroli, tak aby można było określić, jaka jednostka organizacyjna NOK będzie właściwa do danej kontroli, od czego zależy możliwość wyznaczenia kontrolera (kontrolerów), którzy mieliby wziąć w niej udział. Zaproponowano zatem, aby informując o planowanej kontroli, ETO określał jej temat, rodzaje kontrolowanych jednostek oraz region państwa, w którym się ona odbędzie¹⁶. Dane te są zawarte dopiero w piśmie powiadamiającym, podpisanym przez członka ETO, które wpływa zwykle na kilka tygodni przed przyjazdem kontrolerów ETO; czasem wcześniej.

Działania po otrzymaniu powiadomienia ETO

Po otrzymaniu pisma powiadamiającego, NOK odpowiada – zgodnie z art. 287

ust. 3 Traktatu – czy zamierza uczestniczyć w wizycie kontrolnej.

Do niedawna, po otrzymaniu pisma powiadamiającego, najwyższy organ kontroli kontaktował się z podmiotami krajowymi objętymi kontrolą (zwykle nie z konkretnymi osobami, np. rolnikami-beneficjentami pomocy, lecz z organami zarządzającymi środkami UE), informując o kontroli oraz zwracając się o przygotowanie konkretnych dokumentów i informacji. Zasada kontaktowania się ETO z jednostkami krajowymi za pośrednictwem NOK wynika pośrednio z art. 287 ust. 3 Traktatu.

W latach 2016–2017, z inicjatywy ETO, nastąpiła zmiana trybu korespondencji pomiędzy ETO i krajowymi administracjami:

- wiele NOK podjęło decyzję o zaprzestaniu pełnienia roli koordynatora wizyt kontrolnych Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, w wyniku czego ETO przedkłada dokumenty bezpośrednio władzom krajowym, a NOK jest o tym bieżąco informowany;
- niektóre NOK zdecydowały o kontynuowaniu roli koordynacyjnej wizyt kontrolnych ETO w swoich państwach, jednakże kopie właściwych dokumentów ETO (np. o wstępnych ustaleniach kontroli) są równolegle wysyłane do władz krajowych, tak aby mogły one niezwłocznie rozpocząć badanie podniesionych kwestii.

¹⁶ Report prepared by the Working Group „*The Relationship between the European Court of Auditors and the Supreme Audit Institutions of the Member States – Co-operation, Working Relations and Procedures*” on the meaning for practical co-operation of the provision in art. 188c no. 3 EC treaty regarding the ECA’s mission to be carried out “in liaison with” the national audit institutions; Bundesrechnungshof, 28 September 1998.

Powody udziału NOK w wizytach kontrolnych ETO

Niektóre NOK uczestniczą w większości wizyt kontrolnych ETO przeprowadzanych w ich państwach, zwłaszcza w kontrolach wykonania zadań, natomiast rzadziej w kontrolach, których celem jest sprawdzenie wiarygodności rachunków (rozliczenia) UE oraz legalności i prawidłowości operacji leżących u ich podstaw (tzw. kontrole DAS). Udział ten może dotyczyć wszystkich lub części czynności kontrolnych: czasem kontrolerzy NOK uczestniczą w całej wizycie kontrolnej, podczas gdy w innych wypadkach – tylko w spotkaniach o większym znaczeniu z punktu widzenia ich instytucji.

NOK zakładają, że są partnerami ETO i dlatego wyjaśniają jego kontrolerom szczegóły krajowych systemów prawnych i administracyjnych, ponadto objaśniają funkcjonowanie ETO władzom publicznym w swoim kraju. Z zasady lojalnej współpracy (art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej) wynika, że NOK powinny ułatwiać przeprowadzanie wizyt kontrolnych ETO w sposób, który najlepiej służy wszystkim stronom.

Ponadto NOK podejmują decyzje o udziale w wizytach kontrolnych ETO dla uzyskania wczesnego dostępu do informacji na temat ustaleń, jakie wynikają z danej wizyty oraz w celu wsparcia kontrolerów ETO w lepszym rozumieniu tych ustaleń w kontekście krajowym. Niektóre NOK uważają, że wspieranie administracji krajowej jest ich obowiązkiem, tak aby zapobiegać błędom i nie dopuścić do zmniejszenia funduszy przyznanych danemu państwu przez Komisję

lub wycofania środków wcześniej przyznanych.

Udział kontrolerów NOK w wizytach kontrolnych ETO

Krótko ujmując bardzo zróżnicowaną praktykę, można stwierdzić, że udział kontrolerów NOK w kontroli ETO najczęściej obejmuje wszystkie lub niektóre z następujących działań:

1. Przed wizytą – wstępne kontakty z kontrolerami ETO i przedstawicielami jednostek kontrolowanych;
2. Czasem – monitorowanie przygotowania przez jednostki kontrolowane dokumentacji i informacji wymaganych przez ETO;
3. Udział w spotkaniu otwierającym;
4. Asystowanie w charakterze obserwatora w czynnościach kontrolnych ETO;
5. Czasem – konsultacje z kontrolerami ETO w kwestiach dotyczących kontrolowanej tematyki lub krajowego ustawodawstwa;
6. Udział w spotkaniu końcowym oraz podsumowaniu wstępnych ustaleń kontroli ETO.

Efektywność udziału kontrolerów NOK w tych wizytach zależy od wielu czynników, w tym od znajomości wewnętrznych dokumentów ETO dotyczącej danej kontroli. Wizyta jest tylko częścią procedury kontrolnej i poprzedza ją przygotowanie kontroli na podstawie zgromadzonej dokumentacji (łącznie z dokumentami dostarczonymi przez administrację krajową i jednostki kontrolowane), po którym ma miejsce analiza dokumentów pozyskanych w trakcie wizyty; obejmuje również kontakty z Komisją (podstawową jednostką kontrolowaną), przy czym wszystkie elementy są istotne. Krótka

wizyta w danym państwie, która zwykle trwa kilka dni, ma na celu umożliwienie kontrolerom ETO zrozumienie funkcjonowania badanego obszaru, sprawdzenie, czy dokumentacja otrzymana przed wizytą jest prawidłowa, zbadanie ewidencji księgowej na podstawie statystycznego doboru próby oraz weryfikację przyjętych założeń.

Osobie, która dysponuje tylko wiedzą uzyskaną podczas spotkań, może być trudno zorientować się, o co chodzi. Zatem jeśli kontroler NOK nie jest w pełni zaznajomiony z dokumentami pozyskanymi przed wizytą, jego udział w czynnościach kontrolerów ETO w jednostce kontrolowanej będzie raczej bierny.

Wzajemne korzyści

Próbując podsumować udział kontrolerów NOK w wizytach ETO można ocenić, że najczęściej klimat współpracy jest dobry, oparty na wzajemnym szacunku i zaufaniu. Jako profesjonaliści, którzy rozumieją swoje potrzeby, starają się dostarczyć rzeczowe informacje, wyjaśnić sporne punkty. Po zakończeniu wizyty kontrolerzy ETO z reguły omawiają stwierdzone uchybienia z kontrolerami NOK. Owe informacje są wstępne i niewiążące, lecz istotne dla NOK, które dzięki temu mogą dowiedzieć się, jak kontrolerzy ETO postrzegają błędy w funkcjonowaniu administracji krajowej.

Współpraca jest przydatna dla obu stron, ponieważ ETO może korzystać z wiedzy NOK na temat administracji w ich krajach. Ułatwia to również pokonanie bariery językowej i pozwala dokładniej określić kluczowe kwestie. NOK mogą zyskać lepsze zrozumienie programów UE i konkretnych projektów, które warto poddać kontroli.

Zarazem realizacja obowiązków wynikających z Traktatu – zwłaszcza przekazywanie ETO, na jego żądanie, dokumentów i informacji – może czasem stanowić obciążenie dla NOK i wymagać dodatkowej pracy w obszarach, których nie zamierza lub nie może on kontrolować, co w konsekwencji może powodować ograniczenie możliwości przeprowadzania jego własnych kontroli.

Działania na rzecz zmniejszenia ryzyka nakładania się kontroli

Informowanie o kontrolach

Sprawozdania z kontroli ETO i NOK są publicznie dostępne, jednakże obecnie mamy dostęp do tak dużej ilości danych, że warto jest przekazywać wybranym odbiorcom i interesariuszom informacje, które są kierowane właśnie do nich.

Jednym z celów strategicznych Komitetu Kontaktowego – zgodnie z jego „misją” – jest rozwijanie dialogu i współpracy w sprawach kontroli. Cel ten jest realizowany głównie przez wymianę wiedzy i doświadczeń dotyczących UE, w tym informacji na temat kontroli zarządzania i wykorzystania środków unijnych (kontrole w obszarze UE), a zwłaszcza stosowanego w nich podejścia i wyników kontroli. Ułatwia to wzajemne zrozumienie, co może zaowocować nowymi pomysłami kontroli dotyczących UE, zwłaszcza na etapie ich planowania i przygotowania (np. przy analizie ryzyka).

Informacje dotyczące kontroli NOK w obszarze UE są przekazywane następująco:

- w 2009 r. wprowadzono mechanizm umieszczania informacji o kontrolach NOK w obszarze UE w portalu intranetowym

Komitetu Kontaktowego (CIRCABC – strona wewnętrzna, chroniona hasłem); w 2015 r. zostało to zastąpione ogólną bazą danych na temat kontroli prowadzoną przez EUROSAI (baza ogólnodostępna, przyjazna użytkownikowi, z wbudowaną wyszukiwarką), z tym że informacje o kontrolach sprzed 2016 r. są dostępne tylko na CIRCABC;

- zwykle 2-3 kontrole NOK w obszarze UE są przedstawiane na corocznych zebraniach Komitetu Kontaktowego; prezentacje te mają na celu zwrócenie uwagi na nowe tematy i nowe podejścia do kontroli;
- ETO przesyła pocztą elektroniczną do wielu adresatów informacje o swoim „Sprawozdaniu rocznym” i sprawozdaniach specjalnych (wraz z linkami);
- niektóre NOK publikują informacje o kontrolach w obszarze UE na stronach internetowych, zamieszczając tłumaczenia syntez lub, czasem, pełne angielskie wersje sprawozdań z kontroli;
- do niedawna NOK Holandii przygotowywał coroczną listę tytułów kontroli w obszarze UE, przeprowadzonych przez NOK w danym roku.

Informowanie o planach kontroli

Zgodnie z uchwałą Komitetu Kontaktowego z 1998 r. „ETO i każdy krajowy organ kontroli – jeśli pozwalają na to przepisy prawne – powinny dążyć do corocznej wymiany wieloletnich planów kontroli (obejmujących najbliższe 2-3 lata) i planów rocznych w zakresie w jakim dotyczą one środków UE; plany te powinny zawierać jasny opis

kontrolowanej tematyki i jednostek”¹⁷. Postanowienie to jest częściowo realizowane: niektóre NOK przedkładają wykazy swoich kontroli dotyczących zarządzania i wykorzystania środków UE (do niedawna były one dostępne na portalu Komitetu Kontaktowego); ETO dostarcza NOK ogólne opisy swoich planów rocznych (bez informacji, w którym państwie członkowskim jakie kontrole będą przeprowadzane).

Sprawa nie jest prosta. Wiele NOK publikuje swoje roczne plany kontroli (niektóre także w języku angielskim), podczas gdy inne tego nie robią. NOK stwierdzają, że trudno jest szczegółowo określić kontrole w obszarze UE. Niektóre NOK przeszły z systemu planowania rocznego na system, w którym kontrole są programowane co trzy-cztery miesiące, tak aby na bieżąco reagować na ważne, aktualne problemy. Niezależnie od tych przeszkód, wydaje się możliwe wypracowanie praktyki informowania o rocznych i wieloletnich planach kontroli, w zakresie, w jakim nie ma ograniczeń prawnych.

Koordinowanie planów kontroli

Parlament Europejski zaproponował, aby ETO i NOK dążyły do „koordynacji swoich zasobów w celu dokonania oceny wydatków i wyników budżetu UE, unikając podwajania prac kontrolnych i dzieląc się informacjami w zakresie kontroli, identyfikując obszary ryzyka”¹⁸. Jest to postulat bardzo trudny do wykonania. Zwykle Trybunał i NOK rozpoczynają prace nad projektem rocznego planu kontroli

¹⁷ Uchwała na temat poprawy koordynacji pomiędzy ETO i NOK (CC-R-1998-06).

¹⁸ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 4.2.2014 o przyszłej roli Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, ust. 18.

w okresie od półtora roku do dwóch lat wcześniej; jest to bardzo wymagająca i czasochłonna praca, w którą zwykle zaangażowane są wszystkie jednostki organizacyjne. Włączenie uczestników zewnętrznych jeszcze bardziej skomplikowałoby tę procedurę. Ponadto, z prawnego punktu widzenia, nie wydaje się możliwe wprowadzenie formalnego mechanizmu uzgadniania planów kontroli ETO i NOK ze względu na ich pozycję w Unii Europejskiej lub w systemie organów danego państwa.

Warto jednak rozważyć wprowadzenie mniej formalnych mechanizmów, które byłyby oparte na dobrowolnej współpracy pomiędzy ETO a NOK, takich jak:

- a) zgłaszanie sugestii tematów, które można włączyć do planu kontroli innego organu;
- b) wzajemne konsultowanie projektów planów kontroli.

Ponieważ sugestie tematów kontroli i uwagi do projektów planów kontroli nie są wiążące, wprowadzenie tego rodzaju mechanizmów nie będzie miało wpływu na status prawny ETO i NOK. W rzeczywistości takie praktyki czasem już występują, zwłaszcza gdy członkowie ETO utrzymują bliskie kontakty z organami kontroli swoich państw. W ten sposób idea koordynacji planów kontroli zaczyna być stopniowo realizowana, zmniejszając ryzyko nakładania się kontroli.

Sugerowanie tematów kontroli doraźnych

Ze względu na wieloetapową i skomplikowaną procedurę przygotowania planów kontroli jest mało prawdopodobne, że temat

kontroli zaproponowany przez jeden organ zostanie włączony do rocznego planu innego organu kontroli. Wydaje się nieco bardziej możliwe, że pewien organ kontroli przyjmie propozycję przeprowadzenia konkretnej kontroli poza rocznym planem pracy – jako kontroli doraźnej. Owa sugestia może być motywowana tym, że organ proponujący nie jest uprawniony do przeprowadzenia takiej kontroli (a adresat propozycji – jest) lub że ułatwi to sprawdzenie realizacji zaleceń wcześniejszych kontroli. Oczywiście, sugestia może nie zostać przyjęta, bowiem zależy to od wielu czynników, zarówno merytorycznych, jak i organizacyjnych, a przede wszystkim od dostępnych zasobów.

Przykładowo, w październiku 2014 r. ETO zwrócił się do NOK o udział w swojej kontroli oraz o przygotowanie: a) analizy i oceny spójności pomiędzy Strategią Europa 2020, umowami partnerskimi i programami operacyjnymi na lata 2014–2020; b) analizy i oceny czy odpowiednio podkreślono rezultaty umów partnerskich i programów operacyjnych na lata 2014–2020. Tylko dwa NOK (portugalski i polski) były w stanie spełnić wówczas tę prośbę; przekazane przez nich informacje zostały wykorzystane w „Sprawozdaniu rocznym” ETO za rok 2014¹⁹.

Kontrole we współdziałaniu

Rodzaje kontroli we współdziałaniu

Kontrole przeprowadzane przy zaangażowaniu dwóch lub więcej NOK można podzielić na równoległe, koordynowane i wspólne:

- Kontrole równoległe: dwa lub więcej najwyższe organy kontroli podejmują decyzję

¹⁹ *Sprawozdanie roczne ETO na temat wykonania budżetu w 2014 r.*; Dz.Urz. UE C 371, 10.11.2015, s. 99, ust. 3.38.

o przeprowadzeniu podobnych kontroli. Metodyka i podejście kontrolne mogą być wspólne. Kontrola jest prowadzona mniej więcej w tym samym czasie przez osobne zespoły kontrolerów, raportujące swoim własnym organom kierowniczym w ramach uprawnień danego NOK;

- Kontrole koordynowane: kontrola koordynowana jest albo kontrolą wspólną z odrębnymi sprawozdaniami przedkładanymi własnym organom kierowniczym, albo kontrolą równoległą ze wspólnym sprawozdaniem, które zostaje opracowane obok sprawozdań krajowych;

- Kontrole wspólne: kluczowe decyzje są podejmowane wspólnie. Kontrola jest prowadzona przez jeden zespół, złożony z kontrolerów z dwu lub więcej NOK, którzy zwykle opracowują jedno wspólne sprawozdanie, przedkładane następnie organom kierowniczym każdego z uczestniczących NOK²⁰.

Dotychczasowe próby

Od początku swojej współpracy ETO i NOK podejmują próby prowadzenia kontroli we współdziałaniu. Nie ma wielu informacji na ten temat, zatem przedstawienie takich przedsięwzięć jest trudne i można podać tylko kilka przykładów:

- od 1996 do 1998 r. Trybunał Obrachunkowy Portugalii i ETO przeprowadziły wspólne kontrole w obszarze rolnictwa i Funduszy Strukturalnych²¹;

- w 2009 r. ETO i Trybunał Obrachunkowy Włoch przeprowadziły równoległą kontrolę gospodarnego zarządzania Funduszami Strukturalnymi (zamknięcie programu na lata 2000–2006)²²;

- w latach 2010–2011 ETO oraz NOK Czech i Holandii przeprowadziły koordynowane kontrole równoległe wydatków na Wspólną Politykę Rolną;

- w 2014 r. ETO i Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziły kontrolę koordynowaną w ramach wizyty kontrolnej Trybunału w Polsce (zadanie kontrolne „Zwalczanie, kontrola i monitorowanie chorób zwierzęcych”)²³;

- w 2016 r. ETO, NOK Chorwacji i Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziły kontrolę koordynowaną w zakresie planowania i przeprowadzenia kontroli wykonania zadań dotyczącej skuteczności Inicjatywy „Wspólna Pomoc we Wspieraniu Projektów dla Europejskich Regionów (JASPERS)”²⁴;

- ponadto od 1994 do 2017 r. ponad 20 kontroli równoległych/koordynowanych zostało przeprowadzonych w ramach działalności Komitetu Kontaktowego²⁵,

²⁰ ISSAI 5800. Guide on Cooperative Audit, 2016. <http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm>.

²¹ H. Lopes: *Portugal in OECD*, 1997 r. „Effects”, etc., s. 90-91.

²² *La coopération entre la Cour des comptes européenne et la Cour des comptes italienne. Examen comparé de la méthodologie des procédés de contrôle*, Rome, 27 June 2008.

²³ Na podstawie porozumienia zawartego pomiędzy ETO a NIK, podpisanego 27.10.2014. Patrz też *Sprawozdanie specjalne ETO nr 06/2016 „Zwalczanie, kontrola i monitorowanie programów zapobiegania chorobom zwierzęcym”*, s. 17.

²⁴ Na podstawie porozumienia zawartego pomiędzy ETO, NOK Chorwacji i NIK, podpisanego 7.3.2016. Patrz też: *The highest-value audit in 2016*; <<https://www.nik.gov.pl/en/news/the-highest-value-audit-in-2016.html>>.

²⁵ Na przykład kontrola VAT w handlu wewnętrznym (1994), siedem kontroli równoległych Funduszy Strukturalnych (2000–2017) przeprowadzonych przez grupę roboczą, pilotażowa kontrola dostępu NOK do

przy czym ETO uczestniczył zwykle w roli obserwatora i nie przeprowadzał własnych kontroli.

Wspólną cechą większości tych projektów był ograniczony zakres koordynacji, ponieważ chodziło zwykle o kontrole równoległe, gdzie uzgadniano tylko ogólny temat i ramy czasowe kontroli. NOK miały ograniczony wpływ na projektowanie kontroli prowadzonych we współdziałaniu z ETO, zwłaszcza na metody kontroli²⁶. Kontrole Wspólnej Polityki Rolnej i JASPERS były prawdopodobnie pierwszymi kontrolami prowadzonymi we współpracy z ETO, w których NOK zostały zaproszone do niej na etapie programowania kontroli.

Nakłady i korzyści

Kontrole we współdziałaniu zawsze wymagają dodatkowych wysiłków każdej ze stron:

- zapewnienie zasobów, szczegółowe terminy, planowanie i programowanie kontroli muszą nastąpić z dużym wyprzedzeniem;
- wybrany temat powinien być interesujący dla ogółu partnerów i dotyczyć obszaru, gdzie finansowanie unijne i krajowe jest powiązane oraz gdzie istnieje związek pomiędzy ustawodawstwem unijnym i krajowym;
- przygotowanie kontroli musi objąć np. wymianę informacji na temat regulacji

krajowych i unijnych, dyskusję nad programem kontroli, ustalenie kryteriów wyboru projektów do skontrolowania, jasne i wspólne określenie metod kontroli;

- trzeba przewidzieć kontakty/spotkania robocze w trakcie kontroli;
- szczególnie trudne jest sporządzenie wspólnego sprawozdania – ze względu na różnice w motywacji, kręgu adresatów i sposobie postrzegania wyników kontroli²⁷.

Tego rodzaju kontrole umożliwiają całościowe badanie wybranych kwestii. Przykładowo, w trakcie kontroli wydatków na Wspólną Politykę Rolną, przeprowadzonej w 2010–2011 przez ETO i NOK Holandii, zostały zbadane oba systemy i poszczególne operacje (holenderskie podejście „systemowe” połączone z metodyką DAS). Strony przeprowadziły kontrolę uwzględniając kombinację obu podejść. Każda ze stron wykorzystała wyniki działań kontrolnych do przygotowania własnego sprawozdania. Wymieniono dokumentację kontrolną, wspólnie planowano i przeprowadzono czynności kontrolne oraz wspólnie omówiono ustalenia, które każdy partner mógł wykorzystać do wyciągnięcia własnych wniosków i jednocześnie dokonać analizy zastosowanych metod. Udział w takiej kontroli był czasochłonny dla obu organów, a ETO musiał wykonać o wiele więcej operacji (testów kontrolnych) niż w wypadku

głównych instytucji nadzoru finansowego w państwach członkowskich UE (2012), koordynowana kontrola wdrażania przepisów unijnych dotycząca transportu odpadów (2013).

²⁶ Szczegółowe przyczyny, dla których NOK Danii uznał za niemożliwe współuczestniczenie w kontrolach ETO zostały zawarte w *Memorandum dla Duńskiej Komisji Rachunków Publicznych nt. sprawozdania rocznego ETO za 2008 r.*, Rigsrevisionen, December 2009, s. 5, ust. 15-17 <http://uk.rigsrevisionen.dk/media/1892706/sekr03_09.pdf>.

²⁷ H. Lopes, op. cit.

„tradycyjnej” metodyki (doboru próby) DAS. Jednakże współpraca z partnerem holenderskim umożliwiła ETO lepsze zrozumienie tematyki i sformułowanie dodatkowych wniosków i zaleceń, co nie byłoby możliwe, gdyby przeprowadzał kontrolę samodzielnie.

Podczas kontroli wpływu inicjatywy JASPERS kontrolerzy z ETO i NOK Chorwacji i Polski odnotowali wiele pozytywnych skutków i przykładów wartości dodanej, takich jak:

- innowacyjne i wielowarstwowe podejście do tematu kontroli (z perspektywy UE i z perspektywy krajowej, tj. z perspektywy beneficjenta);
- wymiana wiedzy i doświadczeń;
- wzbogacenie metodyki i podejścia kontrolnego;
- porównawcze podejście do metod pracy oraz zestawienie i wzajemna weryfikacja uzyskanych wyników – pomiędzy najwyższymi organami kontroli Chorwacji i Polski oraz obu NOK a ETO.

Budowa zaufania

ETO i NOK ostrożnie podchodzą do propozycji prowadzenia kontroli we współdziałaniu, zwłaszcza z powodu:

- troski o stosowanie poprawnej metodyki kontroli przy założeniu, że wyniki prac innych kontrolerów można wykorzystać tylko wtedy, jeśli podejście kontrolne jest takie samo; w praktyce, choć ETO i NOK przestrzegają tych samych międzynarodowych standardów, ich metodyki kontroli mogą się różnić;
- różnic w organizacji, funkcjonowaniu i szczegółowych procedurach kontroli;
- niewystarczającego poziomu zaufania pomiędzy ETO a NOK: kompromis

w zakresie metodyki kontroli bywa czasem postrzegany jako podważenie niezależności; jednak niezależność nie może być zagrożona przez podjęcie suwerennej decyzji o dobrowolnej współpracy z innym organem kontroli oraz wzajemne zbliżenie metodyki kontroli.

Uwagi końcowe

Od utworzenia w 1977 r. ETO wspólnie z NOK podejmują istotne, różnorodne, często czasochłonne i wymagające wysiłku działania ukierunkowane na wypracowanie i rozwijanie współpracy w tematyce kontroli zarządzania i wykorzystania środków UE. Zaowocowało to wypracowaniem dobrych praktyk i wielu kontaktów zawodowych. Są one różne w poszczególnych krajach, a artykuł przedstawia tylko ograniczone informacje na ten temat.

Jednakże wydaje się, że wciąż istnieją możliwości rozwoju współpracy i dlatego warto rozważyć następujące kwestie, w szczególności:

1. Artykuł 287 ust. 3 Traktatu, który dotyczy przeprowadzania kontroli ETO w państwach członkowskich „w powiązaniu z krajowymi instytucjami kontrolnymi” jest realizowany raczej w wąskim rozumieniu. Powstaje pytanie, czy możliwa jest inna interpretacja tego przepisu, która by bardziej promowała współpracę pomiędzy ETO i NOK?

2. Jakie działania należałoby podjąć dla wyeliminowania (lub choćby zmniejszenia) ryzyka nakładania się kontroli ETO i NOK? Stosowane dotychczas rozwiązania organizacyjne nie zapobiegają sytuacji, w której odrębne zespoły kontrolerów ETO i NOK kontrolują ten sam temat w tym samym czasie,

potencjalnie w tych samych jednostkach krajowych, żądają tych samych dokumentów itp., choć w ramach różnych procedur.

Możliwość konsultowania programów kontroli i wyników kontroli prowadzonych przez inne organy kontroli może przyczynić się do lepszego wzajemnego zrozumienia oraz może zaowocować nowymi pomysłami kontroli w obszarze UE, zwłaszcza na etapie planowania i przygotowania kontroli.

3. Ponieważ mandaty ETO i NOK w zakresie kontroli zarządzania i wykorzystania środków UE częściowo pokrywają się, dobrowolna współpraca, obejmująca kontrole we współdziałaniu, wydaje się pożądana. Oczywiście, wiąże się ona z dodatkowymi kosztami i początkowo korzyści mogą być nieproporcjonalnie małe w stosunku do poniesionych nakładów.

Jednakże możliwość przedstawienia wniosków z kontroli w szerszej skali (co nie jest łatwe, jeśli ETO i NOK działają

osobno), stanowi istotną wartość dodaną. NOK i ETO mają inne – lecz uzupełniające się – uprawnienia; jeśli organy te współpracują, wyniki ich kontroli prezentują bardziej całościowe, wszechstronne informacje. Budowanie wzajemnego zaufania jest również dodatkową wartością wspólnych działań.

4. Czy istniejące sposoby współpracy pomiędzy ETO a NOK wspomagają je w przeprowadzaniu ich własnych kontroli? Czy ETO i NOK są w stanie zapewnić obywateli UE, że ich współpraca koncentruje się na właściwych obszarach, jest odpowiednio zorganizowana i służy osiągnięciu zamierzonych rezultatów?

dr JACEK MAZUR
radca prezesa NIK,
kontroler Europejskiego Instytutu
Uniwersyteckiego we Florencji

Słowa kluczowe: Europejski Trybunał Obrachunkowy, ETO, NOK, kontrole, UE, współpraca ETO i NOK

Key words: European Court of Auditors, ECA, SAI, audits, EU, ECA and SAI cooperation

Cooperation Between the European Court of Auditors and Supreme Audit Institutions of the Member States in Audits

The audit remit of the European Court of Auditors (ECA) partly overlaps with that of the Supreme Audit Institution (SAI¹) of an EU Member State, which is to audit the management and utilisation of EU funds. Both institutions partly share stakeholders: the citizens of the European Union. Despite their different positions in the organisation of a given State or the European Union, as well as the many differences in their powers, organisation, procedures and audit methodology, the ECA and SAIs partly conduct the same activity, i.e. systematic and independent examination of the management and utilisation of EU funds. This similarity constitutes a natural precondition for their cooperation. This article discusses the main areas in which the ECA and SAIs cooperate: 1) participation of SAIs in ECA audit visits to Member States; 2) activities to mitigate the risk of duplicated audits; 3) cooperative audits.

JACEK MAZUR

I. Background

Overlapping competences

Each audit body has its own distinct sphere of competence. However, the ECA's mandate and the mandate given to SAIs by the authorities (administration) of a given

Member State to audit the management and utilisation of European Union funds partly overlap.

SAIs audit national-budget implementation and the activities of the administration in their country, including the management and utilisation of EU funds in the context of the national budget.

The article was first published in the book "European Court of Auditors 1977-2017. 40 Years of Public Auditing", Luxembourg 2017, pp. 63-77, available at: <https://publications.europa.eu/pl/publication-detail/-/publication/9fa7ca4d-aefa-11e7-837e-01aa75ed71a1>.

¹ The Supreme Audit Institutions of EU Member States are hereinafter referred to as „SAIs”.

The ECA mainly audits the Commission. According to Article 317 of the Treaty on the Functioning of the European Union, „The Commission shall implement the budget [...] on its own responsibility [...]”. Although about 80% of expenditure is incurred by the central, regional and local bodies of the individual Member States, it is executed on the basis of shared management, therefore the Commission bears responsibility for the implementation of the entire budget. The audit of the Commission is also regulated by Article 287(1), which stipulates the ECA’s competences.

In compliance with these provisions, the ECA audits the revenue and expenditure of the EU budget and the activity of the EU institutions and other bodies. At the same time (according to Article 287(3)) the audit shall be „if necessary, performed on the spot [...] in the Member States, including on the premises of any natural or legal person in receipt of payments from the budget”. This means that when the ECA audits the implementation of the EU budget, it sometimes audits not only the Commission but also, inter alia, the administrations of the Member States, as well as legal and natural persons in those countries, provided that they manage or use EU funds. In this context, it is from time to time suggested that the ECA also audit the activity of the Member States themselves (for instance when it audits the activity of the national Minister of Finance, who performs tasks related to the management of EU funds, in a given country).

Diversification of the SAIs

Cooperation between the ECA and the SAIs is influenced by the different competences and modus operandi of the SAIs. The legal status of these bodies differs according to, among other things, their organisation (courts of audit and audit offices), operating procedures and mandate (for instance, imposition of binding sentences and/or presentation of audit findings and recommendations to the auditee and parliament)².

Various roles

The ECA’s main stakeholders are the EU institutions and EU citizens, whereas those of the SAIs are the national ones. When reporting on audits of national entities that manage or utilise EU funds, the ECA reports to the EU institutions, i.e. the European Council and the European Parliament, and not to the bodies of the Member States, whereas a SAI that has audited national entities that manage or utilise EU funds reports to the national parliament (and other national bodies), and not to the EU institutions³. The above impacts the audit approach: when examining EU-related issues, a SAI mainly considers matters of significance to the national budget and, in general, the national interest, taking into account, above all, the needs of the national parliament.

This means that, when auditing EU-related issues, an SAI considers questions such as the following:

² State Audit in the European Union, National Audit Office, 2nd edition, London 2002.

³ However, the ECA regularly presents its audit results to national parliaments and other national bodies, and the SAIs sometimes present their audit results to the EU institutions.

- Does the government act to prevent unnecessary duplication of national and EU subsidies (grants, etc.) with similar objectives?
- Does the government, while acting within the Council, endeavour to ensure that the rules on the management of EU funds are consistent with national regulations?
- Does the government concern itself with proper design of the EU budget?
- While acting within the Council, does the government sufficiently seek to improve the EU's financial-management mechanisms?
- Does the government properly fulfil obligations to the EU and, in particular, does it implement directives fully and in a timely manner so that the country is not subject to penalties or compensation for having failed to do so?
- Is the government concerned with rationalisation of expenditure incurred by the national administration (central and local) with regard to the management of EU funds?⁴

General cooperation principle

Article 4(3) of the Treaty on European Union sets out the principle of sincere cooperation: „[...] the Union and the Member States shall, in full mutual respect, assist each other in carrying out tasks which flow from the Treaties. The Member States shall take any appropriate measure, general or particular, to ensure fulfilment of the obligations arising out of the Treaties or resulting from the acts of the institutions of the Union. The Member States shall facilitate the achievement of the Union's

tasks and refrain from any measure which could jeopardise the attainment of the Union's objectives". This is a fundamental principle that has to be taken into account by all EU and national bodies.

Furthermore, Article 317 of the Treaty on the Functioning of the European Union defines the cooperation duty as being „to ensure that the appropriations are used in accordance with the principles of sound financial management”, whereas according to Article 325(1) of the Treaty, Member States are obliged to „counter fraud and any other illegal activities affecting the financial interests of the Union”.

Detailed principles of cooperation between the ECA and the SAIs

The main provision of the EU legislation that regulates cooperation between the ECA and the SAIs is Article 287(3) of the Treaty on the Functioning of the European Union: „In the Member States the audit shall be carried out in liaison with national audit bodies or, if these do not have the necessary powers, with the competent national departments. The Court of Auditors and the national audit bodies of the Member States shall cooperate in a spirit of trust while maintaining their independence. These bodies or departments shall inform the Court of Auditors whether they intend to take part in the audit” And further: „national audit bodies [...] shall forward to the Court of Auditors, at its request, any document or information necessary to carry out its task”

⁴ H. von Wedel: The Audit of European Community Funds, EUROSAI Magazine No 4, 1997.

Three issues require comment: a) the term „national audit body”; b) the case in which the „national audit body does not have the necessary powers”; c) the notion of an audit conducted by the Court „in liaison with national audit bodies”.

A „national audit body”, referred to in Article 287(3), is the public body of a State which, however designated, constituted or organised, exercises by virtue of law the highest public auditing function of that State. The „national audit body” is defined by the national legislation and in practice there is no doubt which body functions as the Supreme Audit Institution in any EU Member State.

The SAI is the partner of the ECA while it performs audits in the given State, unless the institution is not sufficiently empowered. In such cases the ECA is partnered by „competent national departments” e.g. regional audit institutions in a federal state⁵, ministries or other administrative bodies.

The statement that the audit in the Member States is to be conducted „in liaison with national audit bodies” should be interpreted in the context of Article 287(3) as a whole. In legal terms it means mainly what follows from the regulation: the ECA is obliged to inform the SAI that it intends to carry out an audit in the Member State, whereas the SAI has to state whether it is going

to participate in the audit. In 1975 the authors of the Treaty’s Article 206a (later Article 188c and Article 248, currently Article 287) used the underspecified formulation „in liaison with”, presumably because they wanted to avoid using a more specific legal term. It is a less juristic definition that was probably used to avoid making any of the parties dependent and, on the contrary, to design the cooperation in such a way that it depended on their common free will⁶.

Cooperation between the ECA and the SAIs is also referred to in Declaration No 18 annexed to the Treaty of Nice of 26 February 2001: „The Conference invites the Court of Auditors and the national audit institutions to improve the framework and conditions for cooperation between them, while maintaining the autonomy of each. To that end, the President of the Court of Auditors may set up a contact committee with the chairmen of the national audit institutions”. The „Declaration” established a basis for the Contact Committee of the Supreme Audit Institutions of the Member States and the European Court of Auditors (Contact Committee), functioning since the 1960s, which was established to facilitate their cooperation⁷.

It is worth mentioning the recent declarations, which emphasise the need

⁵ For instance, in Germany the majority of funds obtained from the EU budget are managed by the federal states (Länder), which are not subject to audit by the Bundesrechnungshof, but by the audit bodies of those states.

⁶ Rapport d’information déposé par la Délégation de l’Assemblée Nationale pour l’Union Européenne (1), sur les relations entre la Cour des comptes européenne et les institutions nancières nationales, et présenté par M. Pierre Brana, Député; Assemblée Nationale, No 3505, 20 December 2001, pp. 17-18; J. Inghelram: The European Court of Auditors: Current Legal Issues, Common Market Law Review No 37, 2000, pp. 138-139.

⁷ The Contact Committee considered the mode of cooperation between the SAIs and the ECA several times, and, inter alia, adopted resolutions on improvement of the coordination between the ECA and the national SAIs (CC-R-1998-06), amelioration of the ECA’s consultation procedure (CC-R-1998-05), and Guiding Principles (CC-R-2003-02); see <http://www.eca.europa.eu/sites/cc/en/Pages/ccdefault.aspx>.

to develop audit cooperation between the ECA and SAIs:

- among its objectives the ECA lists the „enhancement of its cooperation activities with respect to the audit of public funds put at stake in the EU and national budgets to meet EU objectives” and „sharing knowledge and expertise with respect to the audit of EU funds”⁸;
- the European Parliament called for „closer cooperation between national audit institutions and the European Court of Auditors in connection with the auditing of shared-management arrangements, pursuant to Article 287(3) TFEU”⁹.

II. Participation of SAIs in ECA audit visits to Member States

Let us first take a look at the number of ECA audit visits conducted in some of the Member States in 2015–2016. The table on p. 66 includes information on the participation of SAI auditors. Even these partial data indicate that practices vary considerably.

Cooperation models

The SAIs’ participation in the ECA’s audit visits is optional. According to Article 287(3) of the Treaty on the Functioning of the European Union, an SAI is required to cooperate with ECA audit visits conducted in a given State, but the provision does not specify the manner of such cooperation

and neither does any other EU regulation. Therefore, SAI cooperation with the ECA is conducted mainly on the basis of unwritten agreements and customs. Several elements of the cooperation mode have been defined in the resolutions of the Contact Committee, however they are rather general and not binding.

As there are no established legal requirements, the manner of cooperation differs. To generalise the practice in various States over various periods, one may establish four main general models of SAI participation in ECA audit visits:

- no cooperation model – the SAI is not involved in any contact between the ECA and national auditees (rarely the case);
- passive model – “mailbox” for contact between the ECA and national auditees;
- involved model – accompanying ECA auditors and providing them with information (the most common type);
- active model – accompanying ECA auditors, providing them with information, and conducting its own audit of the same subject¹⁰; sometimes this is linked to cooperation in planning audit topics (very rarely).

Furthermore, in recent years the ECA has more and more often conducted audits in the Member States based exclusively on questionnaires, without any on-the-spot audit visits. In selected cases SAIs

⁸ ECA Strategy 2013-2017; http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/STRATEGY2013-2017/STRATEGY2013-2017_EN.PDF

⁹ European Parliament resolution of 4 February 2014 on the future role of the Court of Auditors. The procedure on the appointment of Court of Auditors’ Members: European Parliament consultation (2012/2064(INI)); OJ C 93, 24.3.2017, pp. 6–13; paras 17–21.

¹⁰ With regard to previous practice, see W. Wiklicky: Austria in OECD (1997) “Effects of European Union Accession: Part II External Audit”, *SIGMA Papers*, No 20, OECD Publishing, Paris, pp. 21–22.

Table 1. Participation of SAIs in ECA audit visits to Member States

	2015		2016	
	ECA audit visits	Accompanied by the SAI auditors	ECA audit visits	Accompanied by the SAI auditors
Austria ¹¹	12	1	10	2
Bulgaria	6	2	7	6
Cyprus	1	1	1	1
Czech Republic	7	7	14	13
Denmark	1	1	4	4
France ¹²	38	0	37	0
Germany	31	14 ¹³	41	11 ¹⁴
Greece	8	1	11	6
Latvia	1	0	2	2
Lithuania	5	3	7	4
Malta	2	2	4	4
Poland	25	10	17	13
Slovak Republic	13	2	5	2
Spain	30	9	45	8

Source: Supreme Audit Institutions¹⁵.

also assist the ECA by acquiring documentation for studies being drawn up in survey work, or by verifying information.

Notification of ECA audit visits

Each month the ECA informs SAIs of the audit visits it plans to conduct in a given State in the following four months. This is preliminary information (for instance, abbreviated name of the ECA organisational unit, general audit area, name of the

ECA Member supervising the audit, auditors' names and audit number). Without further contact one cannot identify the audit subject in order to specify which SAI organisational unit will be relevant for a given audit, and therefore which auditor(s) should be assigned to participate. It was therefore proposed that the ECA specify the audit subject, entities to be audited and the region in which the audit visit would take place¹⁶. This information

¹¹ In addition, the Austrian SAI monitors all ECA audits taking place in Austria.

¹² The ECA's audit visits to France are coordinated by the Secrétariat général des affaires européennes, which is an administrative body under the Prime Minister, in charge of coordinating intergovernmental work on EU-related issues.

¹³ Including 10 audit visits accompanied by the respective Courts of Audit of the federal states (Länder).

¹⁴ Including nine audit visits accompanied by the respective Courts of Audit of the federal states (Länder).

¹⁵ See also the ECA activity reports for 2009 to 2011 (which include the number of audit visits) and ECA Activity Report 2016 (which includes the number of audit days spent on the spot in particular Member States)

¹⁶ Report prepared by the Working Group „The Relationship between the European Court of Auditors and the Supreme Audit Institutions of the Member States – Co-operation, Working Relations and Procedures” on the meaning for practical co-operation of the provision in art. 188c no. 3 EC treaty regarding the ECA's mission to be carried out “in liaison with” the national audit institutions; Bundesrechnungshof, 28 September 1998.

is included only in the notification letter signed by the ECA Member responsible for a given audit, which is usually submitted several weeks before the ECA auditors arrive, sometimes earlier.

Actions after the ECA notification has been submitted

Having received the notification letter, the SAI responds, in compliance with Article 287(3) of the Treaty, as to whether it intends to participate in the audit visit.

Until recently, after the SAI had received the notification letter, it contacted the national entities subject to the audit (usually not the individuals, such as beneficiary farmers in receipt of aid, but the authorities managing EU funds), informing them of the audit and requesting they prepare specific documents and information. The principle according to which the ECA contacts the national entities via the SAI results indirectly from Article 287(3) of the Treaty.

In 2016-2017, at the ECA's initiative, the procedure for correspondence between the ECA and national administrations was amended:

- many SAIs have decided not to play a coordinating role in ECA audit visits, therefore the ECA submits documents directly to national authorities, with the SAI being kept informed throughout the process;
- some SAIs have decided to continue coordinating ECA audit visits in their Member State, however copies of relevant ECA documents (e.g. clearing letters) are sent simultaneously to the national authorities concerned so that they can immediately begin examining the issues raised.

Reasons for SAI participation in ECA audit visits

Some SAIs participate in the majority of the ECA audit visits conducted in their States, particularly in performance audits, but less often in audits aimed at checking the reliability of the EU accounts and the legality and regularity of the transactions underlying them (the so-called DAS audits). This involvement may concern all or several audit activities: sometimes the SAI auditors participate in the entire audit visit and on other occasions only in meetings that are more important to their institution.

SAIs assume that they are partners with the ECA and therefore explain to ECA auditors the details of how the national legal and administrative systems function. In addition, SAI auditors explain to national authorities how the ECA works. The principle of sincere cooperation (Article 4(3) of the Treaty on European Union) stipulates that the SAI should facilitate the conduct of ECA audit visits in a manner that best serves all parties involved.

SAIs also decide to participate in ECA audit visits in order to obtain early access to information on their findings, and to help the ECA auditors better understand the findings in the national context. Several SAIs state that it is their duty to help the national administration so that it does not make mistakes or act in a manner that will result in the Commission decreasing funding to the State or withdrawing previously granted funds.

SAI auditors on ECA audit visits

In order to briefly describe the very diverse practices, one may say that SAI auditors

participate in ECA audit visits in several or all of the following ways: 1) before the visit - preliminary contacts with ECA auditors and the representatives of entities that are to be audited; 2) sometimes - monitoring of the preparation by auditees of the documents and information requested by the ECA; 3) participation in the opening meeting; 4) assisting as an observer during the ECA's audit proceedings; 5) sometimes - consultations with the ECA auditors on matters concerning the subject-matter audited or national legislation; 6) participation in the final meeting and summing-up of the ECA's preliminary audit results.

The effectiveness of SAI auditors' participation in the visits depends on many factors, including whether they are familiar with the ECA's internal documents relating to the audit concerned. The ECA audit visit is just a part of the ECA's audit proceedings, which are preceded by preparation of the audit on the basis of the documents compiled (including those provided by the national administration and auditees), followed by analysis of the documents obtained in the course of the visit, and also involve contacts with the principal auditee, the Commission, all of which are of great importance. A short audit visit to a given State, which usually lasts just a few days, is intended to enable the ECA auditors to understand the workings of the subject-matter examined, check whether the documents obtained beforehand are correct, examine the accounting records on the basis of statistical sampling, and verify the hypotheses assumed. A person who only possesses knowledge acquired

at meetings may find it difficult to understand the issue. Therefore, if an SAI auditor does not become fully familiar with the documents prior to the visit, their participation is rather passive when ECA auditors inspect an auditee.

Mutual benefits

To summarise the involvement of SAI auditors in ECA audit visits, it may be said that the atmosphere of cooperation is usually positive, based on mutual respect and trust. This is cooperation between professionals who understand each other's needs. Everyone tries to deliver information and explain facts. After the visit has ended, the ECA auditors, as a rule, discuss the shortcomings with the SAI auditors. This information is preliminary and not binding; however it is of importance to the SAI, as it allows it to be informed of the errors of the national administration as perceived by the ECA auditors. This cooperation is beneficial to both parties, because the ECA can make use of the SAI's knowledge of the public administration in its State. It is also easier to overcome the language barrier and pinpoint key issues. SAIs can also gain a better understanding of the EU programmes and specific projects that should be audited.

At the same time, the performance of duties resulting from the Treaty, especially that of providing the ECA with documents and information upon request, may sometimes impose a considerable burden on the SAI and require additional work in areas that it does not intend to or cannot audit, which may result in reduced capacity to conduct its own audits.

III. Activities aimed at mitigating the risk of duplicated audits

Information on audits

The audit reports of the ECA and SAIs are publicly available, however nowadays we have access to so much data that it is worth providing selected recipients/stakeholders with information oriented towards them.

One of the strategic goals of the Contact Committee, which was first mentioned in its “Mission Statement” is fostering dialogue and cooperation in audit and related activities. The objective is implemented mainly by the exchange of EU-relevant knowledge and experience, including information on audits of the management and utilisation of EU funds (EU audits), and in particular their approach and results. This contributes to a better mutual understanding and may give rise to new ideas for EU-audit work, particularly at the audit planning and preparation stages (for instance at the risk analysis stage).

Currently information concerning EU audits is conveyed under the following arrangements:

- in 2009 a dedicated mechanism for posting EU audits carried out by SAIs was set up on the Contact Committee intranet portal (CIRCABC – internal, password-protected website); this was replaced in 2015 by the newly established EUROSAI audit database, which is publicly available and user-friendly with a built-in search option, however information on EU audits carried out before 2016 can only be found on CIRCABC;

- usually two to three EU audits carried out by SAIs are presented at each CC meeting; those presentations draw attention to new topics and new auditing approaches;
- the ECA e-mails information on its Annual Report and special reports (with links) directly to many addressees;
- several SAIs publish information about EU audits on their websites by uploading translations of summaries or, sometimes, the complete English version of their EU-audit reports;
- until recently the SAI of the Netherlands prepared an annual “List of EU audits due to be completed by EU SAIs” in a given year (list of audit titles).

Information on audit programmes

According to the Contact Committee resolution of 1998 “the ECA and each national audit body shall attempt – if the applicable legal provisions so permit – to exchange annually their pluriannual audit programmes (covering the 2-3 following years) as well as their annual audit programmes in so far as they concern EU funds, such programmes giving a clear description of the audit themes and locations”¹⁷. This provision is partly implemented: several SAIs submit lists of their audits concerning the management and utilisation of EU funds (until recently they were uploaded to the Contact Committee intranet portal); the ECA provides SAIs with a general description of its annual programme (without information concerning which audits will be carried out in which Member State).

¹⁷ Resolution on improvement of the coordination between ECA and the national SAIs (CC-R-1998-06).

The issue is complicated. Many SAIs publish their annual audit programmes (several also in English), while others do not. SAIs state that it is difficult to specifically identify EU audits. Other SAIs have moved away from an annual work programme to a system in which new audits are programmed every three/four months in order to react to important current developments. Irrespective of these obstacles, it seems possible to develop a practice for notifying annual and multiannual audit programmes, where no legal restrictions are in place.

Coordination of audit programmes

The European Parliament formulated the idea that the ECA and SAIs should strive for “the coordination of their resources to evaluate the expenditure and performance of the EU budget, avoiding duplication of control work and sharing control information, identifying risk areas”¹⁸. This is a postulate that is very difficult to apply. Usually the ECA and SAIs commence work on the draft annual audit programme one-and-a-half to two years in advance; all the organisational units of a given audit body are involved and it is demanding and time-consuming work. Adding external participants would make this procedure even more complicated. Moreover, taking into account their positions in the organisation of the European Union or of a given State, it would seem legally impossible to introduce a formal

mechanism for agreeing the ECA and SAIs’ audit programmes.

However, consideration could be given to introducing less formal mechanisms based on voluntary cooperation between the ECA and SAIs, such as:

- a) suggesting audit topics to be included in the audit programme;
- b) exchanging draft audit programmes for consultation.

As suggestions for audit topics and comments on draft audit programmes are not binding, the introduction of such mechanisms will have no impact as regards the legal status of the ECA and SAIs.

Such practices sometimes exist, especially where the Members of the ECA maintain close contacts with their national audit body. This gradually implements the idea of programme coordination, thereby mitigating the risk of duplicated audits.

Submitting ad-hoc audit topics and/or cooperating on an ad-hoc basis

Due to the multiphase, complicated audit-preparation procedure, it is unlikely that an audit topic suggested by one audit body will be included in the annual audit programme of another. It seems more probable that a given audit body will approve a proposal to conduct a particular audit outside the annual programme as an ad-hoc audit. A suggestion could be motivated by the fact that a given body is not entitled to conduct such an audit (but the addressee is) or that it will facilitate the follow-up of previous audits.

¹⁸ European Parliament resolution of 4 February 2014 on the future role of the Court of Auditors, para. 18.

Of course, the decision as to whether to include the suggestion might not be positive, because it depends on many factors, both substantial and organisational, and above all on the resources available.

For instance, in October 2014 the ECA asked SAIs to participate in an ECA audit and prepare: 1) an analysis and assessment of the coherence between the Europe 2020 Strategy, partnership agreements and operational programmes for 2014–2020; 2) an analysis and assessment of whether proper emphasis was placed on results in partnership agreements and the operational programmes for 2014–2020. At that time only two SAIs (Portuguese and Polish) were able to meet this request, and their information was used in the ECA Annual Report for 2014¹⁹.

IV. Cooperative audits

Types of cooperative audit

Cooperative audits between two or more SAIs can be divided into parallel/concurrent, coordinated and joint:

- parallel/concurrent audits: a decision is taken to carry out similar audits. The methodology and audit approach could be shared. The audit is conducted more or less simultaneously by two or more autonomous auditing bodies, but with a separate audit team from each body, usually reporting only to its own governing

body and only on matters within its own mandate;

- coordinated audits: a coordinated audit is either a joint audit with separate audit reports to the SAIs' own governing bodies, or a parallel audit with a single audit report, in addition to separate national reports;
- joint audits: key decisions are shared. The audit is conducted by one audit team composed of auditors from two or more autonomous auditing bodies who usually prepare a single joint audit report for presentation to each respective governing body²⁰.

Attempts to date

The ECA and SAIs have attempted to carry out cooperative audits since the outset of cooperation between them. There is rarely any information available in this regard, which makes it difficult to report on such undertakings, of which only examples may therefore be given:

- from 1996 to 1998 the Portuguese Court of Auditors and the ECA carried out joint audits in the fields of agriculture and the Structural Funds²¹;
- in 2009 the ECA and the Italian Court of Audit carried out a joint/parallel audit on sound financial management of the Structural Funds (closure of the 2000–2006 programme)²²;
- between 2010 and 2011 the ECA and the SAIs of the Czech Republic and the

¹⁹ ECA Annual Report on the implementation of the budget in 2014, OJ C 371, 10.11.2015, p. 101, para. 3.38.

²⁰ ISSAI 5800. Guide on Cooperative Audit, 2016; http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditingguidelines.htm.

²¹ H. Lopes: Portugal in OECD (1997) "E#ects", etc., pp. 90-91.

²² La coopération entre la Cour des comptes européenne et la Cour des comptes italienne. Examen comparé de la méthodologie des procédés de contrôle, Rome, 27 June 2008.

Netherlands conducted parallel coordinated audits of expenditure on the Common Agricultural Policy;

- in 2014 the ECA and the Polish NIK implemented a cooperative-audit project during the ECA audit mission to Poland (audit task entitled “Animal disease eradication, control and monitoring”)²³;
- in 2016 the ECA, the SAI of Croatia and the Polish NIK carried out a coordinated audit project in planning and conducting a performance audit of the effectiveness of the Joint Assistance to Support Projects in European Regions (JASPERS) Initiative²⁴;
- in addition, from 1994 to 2017 over 20 parallel/coordinated audits were conducted as part of the Contact Committee’s activities²⁵, however the ECA was usually an observer and did not carry out its own audit.

What most of these projects had in common was the limited scope of the cooperation, as they were usually parallel audits where only the general subject and time-frame of the audit were specified. SAIs had limited influence over the design of audits conducted jointly with the ECA, especially the audit methods²⁶. The CAP

and JASPERS audits were probably the first where SAIs were invited to cooperate at the programming stage.

Costs and benefits

Cooperative audits always require additional effort by all parties:

- allocation of resources, detailed timing, planning and programming have to take place far in advance;
- identification of topics presupposes a common interest, as well as the discovery of areas where EU and national financing are associated and where a link between EU and national legislation is to be found;
- preparation of the audit must include, for example: exchange of information on national and EU regulations; discussion of the Audit Planning Memorandum; the establishment of criteria for the selection of projects to be audited; clear and joint definition of the audit methods to be applied;
- working contacts/meetings during the audit;
- the elaboration of a joint report is especially difficult, given the different motivations, addressees and possible audit results²⁷.

²³ Based on the Memorandum of Understanding between the ECA and NIK signed on 27 October 2014. See also ECA special report No 06/2016: Eradication, control and monitoring programmes to contain animal diseases, page 17, footnote 9.

²⁴ Based on the Memorandum of Understanding between the ECA, the SAI of Croatia and NIK signed on 7 March 2016. See also The highest-value audit in 2016; <https://www.nik.gov.pl/en/news/the-highest-value-audit-in-2016.html>.

²⁵ E.g. the audit of VAT on intra-Community trade (1994), seven parallel audits of Structural Funds (2000–2017) carried out by the WG, pilot audit of the access of SAIs to the main „nancial supervisors in EU Member States (2012), coordinated audit of the enforcement of EU waste-shipment legislation (2013).

²⁶ The detailed reasons why the SAI of Denmark deemed it impossible to participate jointly with the ECA in the audit were presented in Memorandum to the Danish Public Accounts Committee on the European Court of Auditors’ Annual Report for 2008, Rigsrevisionen, December 2009, p. 5, paras 15-17. http://uk.rigsrevisionen.dk/media/1892706/sekr03_09.pdf.

²⁷ H. Lopes, as above.

Cooperative audits make it possible to examine the issues audited more thoroughly. For instance, in course of the audit of expenditure on the Common Agricultural Policy conducted in 2010 to 2011 by the ECA and the SAI of the Netherlands, both systems and individual operations were examined (the Dutch “system based” approach combined with the DAS methodology). The parties conducted the audit together based on a combination of both approaches. Each used the audit results of the coordinated audit activities to prepare its own report. They exchanged audit documentation, they planned and performed audit activities together, and discussed the findings together which each partner could use to draw their own conclusion and at the same time review audit methods. Participation in this audit was time-consuming for both audit institutions and the ECA had to examine many more operations (control tests) than would have been the case according to the “usual” DAS (sampling) methodology. However, cooperation with the Dutch partner enabled it to understand the audit subject more thoroughly and to formulate additional conclusions and recommendations that would have not been possible if the ECA had conducted the audit on its own.

While performing the audit on the impact of the JASPERS Initiative, the auditors from the ECA and SAIs of Croatia and Poland noted a number of positive effects and added values, such as:

- professional challenge;
- innovative and multi-layered approach to the subject of the audit (by the EU and from a national perspective, i.e. the perspective of the beneficiary);
- exchange of knowledge and experience;

- enriched audit methodologies and approaches;
- comparative approach to the work methods, as well as comparison and verification of results obtained between the two SAIs and between the latter and the ECA.

Building trust

For many years the ECA and SAIs have been cautious vis-a-vis proposals for cooperative audits, because of, in particular:

- concern about the correct audit methodology being applied in line with the principle that the work results of other auditors are only used where the audit approach is the same. In practice, although the ECA and SAIs observe the same international standards, their audit methodologies can differ;
- differences in the ECA and the SAIs’ organisation, functioning and detailed audit procedures;
- insufficient trust between the ECA and SAIs: a compromise regarding audit methodology is sometimes seen as an attempt to undermine independence. However, independence cannot be threatened in the event of a sovereign decision on voluntary cooperation with another audit body and mutual harmonisation of the audit methodology.

V. Final remarks

Since the establishment of the ECA in 1977, the ECA and SAIs have undertaken significant, diverse, often time-consuming and demanding actions aimed at establishing and developing cooperation in auditing the management and utilisation of EU funds. A wealth of practice and many close professional contacts have been developed. They vary from country

to country and this article presents only limited information on this matter.

However, there is perhaps room for strengthening cooperation and thought might therefore be given to the following in particular:

1) Article 287(3) of the Treaty, which concerns performing ECA audits in the Member States “in liaison with national audit bodies” is applied in a rather narrow sense. The question that arises is whether a different interpretation is possible that will promote cooperation between the ECA and SAIs more intensively?

2) What action should be undertaken to eliminate (or at least mitigate) the risk of duplication of ECA and SAI audits? The organisational solutions applied so far have not prevented a situation in which two audit teams, i.e. from the ECA and the SAI of a Member State, audit the same subject at the same time, possibly in the same national entities, require the same documents, etc., even though under different audit procedures.

Having the opportunity to consult the audit programme and results of the audits carried out by other audit bodies can contribute to a better mutual understanding and may give rise to new ideas for EU- audit work, in particular at the audit planning and preparation stage.

3) Because the mandates of the ECA and SAIs to audit the management and utilisation of EU funds partly overlap, voluntary cooperation, including cooperative audits, is useful. Obviously such cooperation results in additional costs, and initially the benefits can be disproportionately low in relation to the resources employed jointly.

However, the possibility of presenting the audit conclusions on a broader scale, which is not easy for the SAIs and ECA to do separately, is an added value. The SAIs and the ECA have different, but complementary, mandates; if they work together, the audit results provide more comprehensive information. Building mutual trust is also an added value of common actions.

4) Does the existing manner of cooperation between the ECA and SAIs assist them in their audits? Are the ECA and SAIs able to assure EU citizens that the cooperation effort is focused correctly, is organized appropriately and achieves the expected results?

JACEK MAZUR, Ph.D.

Advisor to the President of the Polish Supreme Audit Office (NIK),
External Auditor of the European University Institute