

# Współpraca międzynarodowa

System zasad, standardów i wytycznych INTOSAI

## Zapewnienie i kontrola jakości

Pojęcie jakości wiąże się z osiągnięciem przez daną organizację przypisanych jej celów w sposób skuteczny i efektywny<sup>1</sup>. Dbałość o wysoką jakość kontroli przejawia się przede wszystkim w prowadzeniu postępowań kontrolnych według standardów uznanych nie tylko na poziomie krajowym, ale i międzynarodowym<sup>2</sup>. Celem artykułu jest zarysowanie problematyki zapewnienia oraz kontroli jakości na podstawie systemu zasad, standardów i wytycznych Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (International Organization of Supreme Audit Institution – INTOSAI). Ich analiza pod tym kątem wskazuje na używanie nieostrych terminów oraz niespójność ujęcia w poszczególnych częściach systemu. Otwiera to pole do interpretacji. W artykule odniesiono się do rozumienia zagadnień zapewnienia i kontroli jakości w poszczególnych zasadach, standardach oraz wytycznych INTOSAI, aby ostatecznie sformułować pojęcie łańcucha jakości, jakie wyłania się z tych dokumentów.

<sup>1</sup> Por. definicje jakości, Internetowa Encyklopedia PWN, <<https://encyklopedia.pwn.pl/szukaj/jako%C5%9B%C4%87>>, (dostęp 20.1.2022).

<sup>2</sup> Informacje podstawowe o kontrolach NIK, <<https://www.nik.gov.pl/kontrolle/informacje-podstawowe-kontrola/>>, (dostęp 20.1.2022).

**AGNIESZKA SERLIKOWSKA**

## Zagadnienia wstępne

Wysoka jakość kontroli należy do celów strategicznych Najwyższej Izby Kontroli na lata 2021–2024; jej zapewnieniu ma służyć: sprawny system analiz i planowania, rozwój innowacyjnych metod kontroli oraz odbiurokratyzowany proces kontrolny<sup>3</sup>. Szczegółowe regulacje w tym zakresie zawiera zarządzenie nr 9/2020 Prezesa Najwyższej Izby Kontroli z 5 lutego 2020 r. w sprawie szczegółowego trybu planowania, przygotowania, prowadzenia postępowania kontrolnego i realizacji wyników kontroli oraz zasad oceny jakości wykonania zadań kontrolnych w Najwyższej Izbie Kontroli<sup>4</sup>. W Sprawozdaniu z działalności NIK w 2020 r. wyraźnie wskazano dążenie do indywidualizacji programu rozwoju zawodowego pracowników, pozwalającego na skuteczne i efektywne przygotowanie kadry

kontrolerskiej do prowadzenia kontroli na najwyższym światowym poziomie, stosownie do standardów Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (ISSAI 140) oraz Międzynarodowych Standardów Kontroli Jakości (MSKJ 1)<sup>5</sup>. Wspólne, uniwersalne i ogólnoświatowe standardy dotyczące kontroli państwowej mają na celu zapewnienie jej wiarygodności, jakości i profesjonalizmu<sup>6</sup>. Ich ustalaniem od ponad 50 lat zajmuje się INTOSAI. Stały rozwój systemu standardów i wytycznych oraz technologiczny postęp wymusiły konieczność przeprowadzenia reformy, która trwa od 2016 r.<sup>7</sup> System zasad, standardów i wytycznych INTOSAI (ang. *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – IFPP*)<sup>8</sup>, wciąż jeszcze rozwijany i porządkowany, zawiera wielokrotne odniesienia do takich pojęć, jak: zapewnienie jakości kontroli, kontrola jakości, zarządzanie jakością i monitoring jakości. Niezaprzeczalna korelacja

<sup>3</sup> <<https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/pierwsza-od-18-lat-strategia-nik-2021-2024.html>>, (dostęp 30.1.2022).

<sup>4</sup> Akt ten objęty jest tajemnicą kontrolerską, informacja o nim została jednak wskazana w opublikowanym na stronie Najwyższej Izby Kontroli zarządzeniu nr 11/2020 Prezesa Najwyższej Izby Kontroli z 25.2.2020 w sprawie szczegółowych zasad przygotowywanie kontroli, zadań kontrolerów oraz zasad sporządzania informacji o wynikach kontroli, <<https://www.nik.gov.pl/podstawy-prawne-dzialania-nik/akty-prawne/zarządzenie-w-sprawie-szczegolowych-zasad-przygotowywania-kontroli.html>>, (dostęp 17.1.2022).

<sup>5</sup> Por. *Sprawozdanie z działalności NIK za 2020 r.*, s. 19, <<https://www.nik.gov.pl/plik/id,24687,vp,27435.pdf>>, (dostęp 17.1.2022).

<sup>6</sup> J. Mazur: *Nowe tendencje w pracy najwyższych organów kontroli – na przykładzie kontroli ETO*. „Kontrola Państwowa” nr 3/2020, s. 14-15.

<sup>7</sup> Por. *List of Projects approved in The Strategic Development Plan 2017–2019*; <<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/List-of-projects-approved-in-the-SDP-2017.pdf>>, (dostęp 28.10.2021), zwłaszcza: 2.4. Consolidated and improved guidance on SAI organizational issues, 3.5. Consolidate and refining the organizational requirements for SAls). The Strategic Development Plan (SDP) in planning instrument containing the required initiatives to transition from the ISSAI framework into the IFPP. The process follows INTOSAI’s due process establishing procedures for developing, revising and withdrawing pronouncements, <<http://intosaijournal.org/professional-pronouncements-framework-migration-underway/>>, (dostęp 28.10.2021). O pracach i roli NIK w tym zakresie – por. P. Banaś, K. Żyndul: *Prace nad usprawnieniem systemu standardów i wytycznych INTOSAI*, „Kontrola Państwowa” nr 6/1/2021, s. 95-105.

<sup>8</sup> Dokładnie opisany w: P. Banaś, K. Żyndul: op.cit, s. 96-98. Por. również *Sprawozdanie z działalności NIK za 2020 r.*, s. 251.

pomiędzy zapewnieniem jakości a autorytetem najwyższych organów kontroli (NOK) sprawia, że konieczne wydaje się zrozumienie procesu zapewnienia jakości kontroli do tej pory ukształtowanego przez IFPP w celu nie tylko jak najlepszego zastosowania, ale również wyeliminowania ewentualnych nieścisłości.

Przed przystąpieniem do analiz, dla zachowania spójności wywodu, konieczne wydaje się jednak wyjaśnienie samego pojęcia systemu zasad, standardów i wytycznych INTOSAI. Pojęcie to cały czas ewoluje. Bogdan Skwarka, opisując współpracę międzynarodową w tym obszarze, wskazywał na „wypracowanie wspólnych, uniwersalnych i ogólnosięwiatowych standardów dotyczących kontroli państwowej”, które określają podstawowe zasady prowadzenia kontroli<sup>9</sup>. Jacek Mazur posługuje się terminem „międzynarodowe zalecenia dotyczące kontroli publicznej”, przeciwstawiając go ogólnemu pojęciu międzynarodowych standardów kontroli. Autor wskazuje, że tak generalne wyrażenie zacierza różnice między kontrolami sektora prywatnego, w których obowiązują standardy międzynarodowe, a sektorem publicznym, gdzie są to jedynie zalecenia<sup>10</sup>.

W tym artykule przyjęto jednak trzecie stanowisko, aprobując terminologię zastosowaną przez P. Banasia i K. Żyndul, tj. system zasad, standardów i wytycznych INTOSAI, w uznaniu przedstawionej przez nich argumentacji<sup>11</sup>. Eliminuje to problem zauważony przez J. Mazura, przez wskazanie, że dotyczy to INTOSAI, a nie sektora prywatnego. Ponadto niniejszy artykuł kontynuuje podjęty przez P. Banasia i K. Żyndul wątek konieczności usprawnienia systemu zasad, standardów i wytycznych INTOSAI<sup>12</sup> w odniesieniu do jakości.

### Pojęcie jakości w zasadach INTOSAI

System zasad, standardów i wytycznych INTOSAI ma strukturę hierarchiczną i dzieli się na trzy kategorie<sup>13</sup>. Najważniejsze, a zarazem najmniej liczne są zasady (oznaczone jako INTOSAI-P) odnoszące się do reguł konstytuujących i fundamentalnych dla tej organizacji<sup>14</sup>. Poziom niżej są już obszerniejsze standardy (ISSAI), których jednym z podstawowych celów jest zapewnienie jednolitego postępowania w szeroko rozumianej kontroli sektora publicznego, w tym odpowiedniej jego jakości.

<sup>9</sup> B. Skwarka: *Działalność NIK na arenie międzynarodowej* [w:] *Najwyższa Izba Kontroli i prawne aspekty funkcjonowania kontroli państwowej*, Warszawa 2018, s. 127.

<sup>10</sup> Por. J. Mazur: *Nowe tendencje...*, op.cit. s. 15.

<sup>11</sup> P. Banaś, K. Żyndul: *Prace nad usprawnieniem...*, op.cit. s. 96-97.

<sup>12</sup> *Ibidem*, passim.

<sup>13</sup> Wg stanu na 25.1.2022. Warto zauważyć, że w projektach pojawia się również czwarta kategoria – COMP – określająca wymogi kompetencyjne względem kontrolerów Por.: <<https://www.issai.org/about/>>, (dostęp 25.1.2022); por. INTOSAI Goal Chairs Collaboration, Annex 1 – Scope and criteria, <<https://www.intosai-community.net/document/10thKSC/AI09-Development%20and%20revision%20of%20INTOSAI%20products-SDP/Annex%201%20-%20scope%20and%20criteria%20SDP.pdf>>, (dostęp 25.1.2022); Por. J. Mazur: *Nowe tendencje...*, op.cit. s. 14-15.

<sup>14</sup> A w domyśle członków tej organizacji, czyli poszczególne najwyższe organy kontroli, w tym NIK.

Następnie wytyczne (GUID) opracowano, aby wspierać poszczególne NOK, a także samych kontrolerów i odnoszą się w zamierzeniu do praktycznego zastosowania standardów i konkretnych obszarów kontrolnych. Konieczne jest również zwrócenie uwagi na specyficzną formę standardów dotyczących kontroli finansowej (ISSAI 2200-2899). W wyniku porozumienia zawartego pomiędzy INTOSAI i Międzynarodową Federacją Księgowych (*International Federation of Accountants* – IFAC) oraz Radą Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (*International Auditing and Assurance Standards Board* – IAASB) standardy finansowe opracowane przez tę ostatnią stały się częścią IFPP. W związku z powyższym dokumenty określone numerami ISSAI 2200-2988 są dostępne w Podręczniku IAASB z 2020 r. (*IAASB'S Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements 2020 Edition*)<sup>15</sup>.

Z perspektywy fundamentów systemu zapewnienia jakości najistotniejsze wydają się INTOSAI-P, które jednak z racji swojego charakteru są najbardziej lakoniczne. W części 14 Deklaracji z Limy<sup>16</sup> dotyczącej kadry kontrolerskiej opisano dość oczywistą korelację pomiędzy jakością wykonywanych zadań kontrolnych

a odpowiednim, współmiernym do stawianych wymagań wynagrodzeniem personelu<sup>17</sup>. Pod tym względem zdecydowanie bardziej precyzyjna jest INTOSAI P-12, która formułuje zasadę nr 11. Wskazuje na konieczność dążenia do doskonałości i jakości usług przez NOK. Taki cel powinien obejmować ustalanie zasad i procedur zmierzających do ukształtowania wewnętrznej kultury organizacji rozpoznającej element jakości jako niezbędny na każdym etapie wykonywanej pracy, w tym zapewnienia jej spójności. Reguła ta obejmuje również konieczność przypisania odpowiedzialności za nadzór (ang. *supervision*) i przegląd (ang. *review*) działań podejmowanych w powyższym zakresie. Zakłada ponadto obowiązek monitorowania<sup>18</sup> czy ustanowiony przez NOK system kontroli jakości (ang. *system of quality control*), obejmujący proces zapewnienia jakości (ang. *quality assurance*) jest odpowiedni, adekwatny i działający skutecznie. Opisane rozróżnienie będzie kluczowe do zrozumienia systemu będącego przedmiotem tego artykułu. Terminy „kontrola jakości” (ang. *quality control*), „zapewnienie jakości” (ang. *quality assurance*), „system kontroli jakości” (ang. *system of quality control*) oraz wspomniany wyżej „system zapewnienia jakości” są zawarte w większości zasad, standardów i wytycznych

<sup>15</sup> Na podręcznik składają się trzy tomy zawierające Międzynarodowe Standardy Badania (ang. *International Standards on Auditing – ISAs*): pierwszy zawiera ISA od 200 do 899; drugi: 2000-2699, 3000-3699, 4000-4699, a trzeci to suplement dotyczący systemu zapewnienia jakości. Numery ISA odpowiadają numeracji ISSAI pomijając pierwszą cyfrę (np. ISSAI 2200 odpowiada ISA 200).

<sup>16</sup> INTOSAI-P1.

<sup>17</sup> „Aby zapewnić jakość kadry kontrolerskiej, wynagrodzenia powinny być adekwatne do specjalnych wymogów takiego zatrudnienia” (ang. *To ensure auditing staff of excellent quality, salaries shall be commensurate with the special requirements of such employment*, tłumaczenie własne).

<sup>18</sup> Wręcz ustanowienia systemu (ang. *SAls should establish a monitoring process*).

INTOSAI, jednak w sposób nie zawsze spójny i często budzący wątpliwości. Finałne konkluzje znajdują się jednak dopiero w podsumowaniu. Powracając do części INTOSAI-P należy zauważyć, że do zapewnienia jakości odnosi się P-20. W zasadzie trzeciej wskazano w tym dokumencie na konieczność implementacji przez NOK odpowiedniego systemu zapewnienia jakości w zakresie działań kontrolnych i informacyjnych oraz poddania tego systemu okresowej, niezależnej ocenie. Zasady dotyczące kontroli jakości w odniesieniu do NOK posiadających kompetencje jurysdykcyjne znalazły się natomiast w INTOSAI-50<sup>19</sup>.

### Kontrola jakości i zapewnienie jakości według ISSAI

Poszczególne ISSAI odnoszą się głównie do pojęcia kontroli jakości. Podstawowe zasady kontroli w sektorze publicznym (ISSAI 100) wskazują, że każdy NOK powinien ustanowić i utrzymywać procedury służące przestrzeganiu zasad etyki i procedury kontroli jakości na poziomie

organizacyjnym, to bowiem pozwala uzyskać racjonalne zapewnienie, że NOK oraz jego pracownicy postępują zgodnie ze standardami zawodowymi, z zasadami etycznymi oraz przepisami prawa<sup>20</sup>. Polityka i procedury systemu kontroli jakości NOK powinny być zgodne ze standardami zawodowymi, a przez to dawać pewność, że czynności są zawsze przeprowadzane na najwyższym poziomie. Same zagadnienia związane z kontrolą jakości powinny natomiast dotyczyć takich kwestii, jak: kierowanie, akceptacja i nadzór nad procesem kontrolnym oraz potrzeba konsultacji przy podejmowaniu decyzji dotyczących kwestii skomplikowanych lub kontrowersyjnych<sup>21</sup>. W sprawach szczególnych w powyższym zakresie zasada ta odsyła do podstawy zagadnienia związanego z kontrolą jakości – generalnego standardu odnoszącego się do systemu kontroli jakości – ISSAI 140 (*Quality Control for SAIs*).

Celem tego ISSAI jest pomoc najwyższym organom kontroli w ustanowieniu i stosowaniu systemu kontroli jakości,

<sup>19</sup> Por. rozdział 5 – General principles specific to jurisdictional activities: jurisdictional proceedings, quality control.

<sup>20</sup> Najwyższa Izba Kontroli, Standardy ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300, ISSAI 400, Warszawa 2016, s.16. Zasada 35. Każdy NOK powinien ustanowić i przestrzegać procedur w zakresie wymogów etycznych i kontroli jakości, które będą w stanie racjonalnie zapewnić, że NOK i jego kadra postępują zgodnie ze standardami zawodowymi i mającymi zastosowanie przepisami prawa, regulacjami wewnętrznymi i wymogami etycznymi (ang. *Each SAI should establish and maintain procedures for ethics and quality control on an organisational level that will provide it with reasonable assurance that the SAI and its personnel are complying with professional standards and the applicable ethical, legal and regulatory requirements*, tłumaczenie własne).

<sup>21</sup> Najwyższa Izba Kontroli, Standardy ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300, ISSAI 400, Warszawa 2016, s.16. Zasada 38. Procedury i wytyczne w zakresie kontroli jakości powinny odpowiadać standardom zawodowym, ich celem jest zapewnienie, że kontrole są przeprowadzane na wysokim poziomie. Procedury kontroli jakości powinny dotyczyć takich spraw, jak zarządzanie, ocena działań kontrolnych, nadzór nad czynnościami kontrolnymi, a także potrzeba konsultacji w sprawach trudnych bądź skomplikowanych (ang. *An SAI's quality control policies and procedures should comply with professional standards, the aim being to ensure that audits are conducted at a consistently high level. Quality control procedures hold cover matters such as the direction, review and supervision of the audit process and the need for consultation in order to reach decisions on difficult or contentious matters*, tłumaczenie własne).

który jednocześnie będzie nie tylko obejmował całą ich aktywność, ale okaże się adekwatny do ich mandatu i pozycji oraz uwzględni elementy ryzyka w zarządzaniu jakością. Dokument określa ogólne zasady kontroli jakości, uwzględniając wszystkie działania kontrolne (w tym kontrole finansowe, zgodności i wykonywania zadań). Nie sposób nie zauważyć jednak, że skupia się przede wszystkim na kwestiach ogólnych, takich jak: wymagania etyczne, zasoby ludzkie, monitorowanie procesów, odpowiedzialność zarządzającego organizacją. Ponadto ISSAI 140 ma wyjątkowo specyficzną konstrukcję związaną z bezpośrednim powiązaniem tego standardu z Międzynarodowym Standardem Kontroli Jakości (MSKJ) 1<sup>22</sup>, opracowanym przez wspomnianą już IAASB, i dotyczącym nie tylko sektora publicznego, ale i prywatnego. Każdy rozdział ISSAI 140 (tzw. element) składa się z opisu zasady z MSKJ-1 i opisu sposobu jej zaadaptowania przez NOK. Cały standard kształtuje podwaliny systemu kontroli jakości pod względem organizacyjnym. Zwraca uwagę na konieczność stworzenia procedur mających na celu promowanie wewnętrznej kultury instytucji, która rozumie, że jakość jest niezbędna na każdym etapie wykonywanej pracy. Powinny być one ustanawiane przez osobę stojącą na czele NOK jako odpowiedzialną za cały system kontroli jakości

i wskazywać jednocześnie: odpowiednie ramy etyczne organizacji<sup>23</sup>, zarządzanie ryzykiem oraz zasobami ludzkimi, metodykę i terminowość kontroli. Co więcej, obejmować ich monitorowanie w celu zapewnienia, że dotyczą istoty, są odpowiednie i działają efektywnie. Zasady dotyczące szczegółowych zagadnień, dotyczące różnego rodzaju kontroli, znajdują się natomiast w dalszych standardach i wytycznych – ISSAI 2220 i 2620<sup>24</sup> (kontrola finansowa), ISSAI 3000 i GUID 3910 (wykonania zadań), ISSAI 4000 (zgodności)<sup>25</sup>.

Należy w tym miejscu zwrócić szczególną uwagę na ISSAI 3000 – standard kontroli wykonania zadań. W części „Kontrola jakości” wprowadza on wymóg ustanowienia systemu strzegącego jakości, jaki mają stosować kontrolerzy w swojej codziennej pracy w celu zapewnienia odpowiednich, zrównoważonych i uczciwych raportów<sup>26</sup>, które nie tylko odpowiadają na pytania kontrolne, ale stanowią wartościowe źródło wiedzy<sup>27</sup>. W tym standardzie jest on określany jako system zapewniania i kontroli jakości (ang. *quality control and assurance system* – QCA). We wskazówkach dotyczących jego tworzenia ISSAI 3000 odsyła do opisanego wyżej ISSAI 140<sup>28</sup>, zaznaczając jednocześnie, że procedury w tym zakresie powinny być elastyczne, odpowiednie i „łatwe w zarządzaniu” (ang. *easy to manage*), ale jednocześnie spójne

<sup>22</sup> Por. *International Standard on Quality Control, ISQC 1*.

<sup>23</sup> Między innymi: niezależność, integralność, obiektywność, bezstronność, poufność i kompetentność. Por. ISSAI 130 – Kodeks etyki.

<sup>24</sup> Patrz przyp. 13, ISA 220 i ISA 620.

<sup>25</sup> Por. ISSAI-140, s. 4-6.

<sup>26</sup> Rozumianych zarówno jako dokumenty finalizujące kontrole w konkretnych jednostkach, jak i informacje zbiorcze.

<sup>27</sup> Por. ISSAI 3000 pkt 79, s. 21.

<sup>28</sup> Ze wskazaniem, że zawiera on strukturę niezbędną do stworzenia takiego systemu.

i jasno zakomunikowane całej kadrze tak, aby mogły również pomóc w procedurze rozwiązywania sporów pomiędzy nadzorującymi a kontrolerami.

ISSAI 4000, będący natomiast standardem kontroli zgodności, w części „Kontrola jakości” wskazuje, że NOK powinien brać odpowiedzialność za ogólną jakość kontroli, zapewniając, że są one przeprowadzane zgodnie ze standardami i regulacjami, a raporty adekwatne do stanu faktycznego. W wyjaśnieniu zaznaczono natomiast, że w ramach tych procedur można wdrażać system zapewnienia jakości mający na celu zabezpieczenie całokształtu działań w tym zakresie.

### Wytyczne (GUID)

Schodząc poziom niżej do najbardziej obszernych GUID, należy wskazać, że ich celem jest określenie szczegółowych wytycznych względem zarówno trzech podstawowych typów kontroli, jak i bardziej specyficznych aktywności, takich jak np. kontrola zagadnień z zakresu ochrony środowiska. Choć założenie to nie zostało jeszcze osiągnięte<sup>29</sup>, treść tych dokumentów z całą pewnością może stanowić wskazówki pomocne w zrozumieniu generalnego systemu – najogólniej rzecz ujmując – zapewnienia i kontroli jakości.

I tak, GUID 1900 dotyczący procesu wzajemnej oceny (ang. *peer review*) wskazuje, że jednym z tematów objętych taką oceną może być zarówno samo podejście do kontroli jakości, jak i cały jej system, a także sposób ustanowienia i implementacji procesów zapewnienia jakości<sup>30</sup>. Wytyczne te powielają również stwierdzenie, że NOK powinien ustanowić i stosować odpowiedni system kontroli jakości, który będzie dotyczyć wszystkich elementów jego działalności. Wśród przykładów odpowiedzi na pytania związane z systemem kontroli jakości w ramach procesu wzajemnej oceny GUID 1900 odnosi się natomiast do generalnego pojęcia odpowiedniej jakości, wskazując np. na kwestię procedury jakości, mającą na celu zagwarantowanie, że system kontroli jest adekwatny i działa zgodnie z zamierzeniami. Szczegółowe pytania dotyczą weryfikacji, czy jest przeprowadzana systematyczna ocena wybranej próby zakończonych kontroli, czy odbywa się to z poszanowaniem zasady niezależności i profesjonalizmu<sup>31</sup> oraz czy wnioski i rekomendacje w tym obszarze są zauważane i brane pod uwagę przez kadrę zarządzającą<sup>32</sup>. GUID 3910 dotyczący ogólnej koncepcji kontroli wykonania zadań jako jeden z niewielu dokumentów z IFPP jasno odróżnia i definiuje terminy „kontrola

<sup>29</sup> Por. P. Banaś, K. Żyndul: *Prace nad usprawnieniem systemu...*, op.cit.

<sup>30</sup> Por. pkt 15, s. 12 i pkt 5, s. 29 – Kiedy proces wzajemnej oceny wymaga bezpośredniego badania akt kontroli, powinno ono odbywać się na próbie. Wielkość próby winna zależeć m.in. od wniosków, dostępnych zasobów i zakresu ocenianego system zapewnienia jakości w NOK (ang. *When the peer review involves or requires the direct examination or testing of controls or audit files, then this should be done on a sample basis. The size of the sample should depend on the conclusions sought, the resources available and the extent and apparent strength of the reviewed SAL's quality assurance system*, tłumaczenie własne).

<sup>31</sup> W odniesieniu do pozycji, doświadczenia i kompetencji osób przeprowadzających taką ocenę.

<sup>32</sup> Por. s. 56 tego dokumentu.

jakości” i „zapewnienie jakości”. Wskazuje jednocześnie, że to części składowe generalnego systemu „stojącego na straży jakości” z ISSAI 3000.

Kontrola jakości jest przeprowadzana w czasie trwania badań i uwzględnia wytyczne oraz procedury stworzone, aby zapewnić NOK, że zarówno sama instytucja, jak i jej kadra wypełniają standardy i wymogi prawa, a kontrole przeprowadzane są na konsekwentnie wysokim poziomie<sup>33</sup>. Zapewnienie jakości to z kolei proces, który umożliwia niezależną ocenę kontroli po ich zakończeniu, w sposób spójny i na podstawie określonych kryteriów. Jego głównym celem jest monitorowanie, czy system kontroli jakości NOK działa zgodnie z założeniami oraz ocena, czy odpowiednie mechanizmy kontrolne są wdrożone i działają prawidłowo<sup>34</sup>. Z kolei w GUID-3920, czyli szczegółowych wytycznych do procesu kontroli wykonania zadań, określono rolę kierownika zespołu kontrolnego jako osoby odpowiedzialnej za zapewnienie wysokiej jakości i terminowości czynności kontrolnych podejmowanych przez ten zespół<sup>35</sup>. Dokument wskazuje, że opinie wewnętrznych bądź zewnętrznych ekspertów oraz terminowe przygotowanie dokumentacji, to elementy wzmacniające jakość kontroli<sup>36</sup>. Zwraca

również uwagę na konieczność formułowania dodatkowych wyznaczników jakości w wypadku kontroli wysokiego ryzyka<sup>37</sup>. Ponadto GUID-3920 podkreśla jak istotna podczas sporządzania finalnego raportu jest weryfikacja dokumentacji, dowodów, danych i kryteriów kontroli nie tylko przez zespół kontrolny i jego nadzorujących, ale także osoby odpowiedzialne za jakość kontroli (*quality control reviewers*)<sup>38</sup>. Te ostatnie wskazywane są jako dodatkowe wsparcie zespołu. Osobą odpowiedzialną za kontrolę jakości powinien być doświadczony kontroler, nieprzeprowadzający danej kontroli, którego zadaniem jest weryfikacja danych, faktów, dat i liczb oraz sprawdzenie, czy opisany stan pokrywa się z aktami kontroli, a także czy wnioski i rekomendacje mają umocowanie w zebranych dowodach<sup>39</sup>. Według GUID-3920 na etapie prezentowania wyników nawet sam kontroler przeprowadzający badanie powinien zastanowić się, czy jego czynności poddano wystarczającej kontroli jakości<sup>40</sup>.

Jak zostało już wspomniane część GUID zawiera również wytyczne odnoszące się do specyficznych typów audytów. GUID 5000-5999 składają się na serię trzynastu dokumentów, które co do zasady nie mają między sobą ścisłych powiązań. W GUID 5090 dotyczącym kontroli

<sup>33</sup> Por. GUID-3910, s. 43.

<sup>34</sup> Tamże, s. 45.

<sup>35</sup> Tamże, s. 24.

<sup>36</sup> Tamże, s. 24 i 43.

<sup>37</sup> Tamże, s. 26.

<sup>38</sup> Tamże, s. 46.

<sup>39</sup> Tamże, s. 48.

<sup>40</sup> Tamże, s. 59.



instytucji międzynarodowych wskazano np., że NOK w pełni odpowiada za przeprowadzane czynności, przekazując jasne wytyczne wyznaczonemu personelowi i ustanawiając system zapewnienia jakości, aby upewnić się, że zostaną odpowiednio zastosowane<sup>41</sup>. GUID 5200, 5201 i 5203 skupiają się na ogólnej jakości kontroli środowiska. Ostatni z nich wskazuje na potrzebę rozważenia ewaluacji procedury zapewnienia jakości w wypadku zawierania porozumień co do wspólnych kontroli pomiędzy NOK<sup>42</sup>. Wytyczne dotyczące kontroli publicznego zadłużenia<sup>43</sup>, przede wszystkim GUID 5250, w sekcji dotyczącej raportowania odnosi się wprost do ISSAI P-20 (3) jeśli chodzi o system zapewnienia jakości. Generalne odniesienia do pojęcia jakości znajdziemy również w GUID 5270 (wytycznych w zakresie kontroli polityki antykorupcyjnej), GUID 5290 (dotyczących wykorzystania wskaźników krajowych w weryfikacji programów i polityki publicznej) i GUID 5330 (w zakresie kontroli zarządzania w sytuacji klęski żywiołowej).

Ostatnią kategorią GUID są inne, które obejmują GUID 9000 dotyczący kontroli wspólnych NOK. Dokument ten podnosi jednak również kwestie uniwersalne, które mogą służyć opisywanemu systemowi. Wskazuje m.in., że jeżeli NOK chcą realizować swój podstawowy obowiązek polegający na poszukiwaniu sposobów na poprawę funkcjonowania sektora

publicznego, muszą mieć pewność, że ich własne działania będą spełniały wysokie standardy jakości. W konsekwencji powinny one być zdolne do odpowiedniej oceny *ex-post* przeprowadzonej kontroli (jej sukcesu). Ten typ oceny jest częścią systemu zarządzania jakością, który umożliwia zidentyfikowanie ewentualnych braków oraz ich wyeliminowanie<sup>44</sup> i powinien obejmować również zagadnienie jakości kontroli wspólnych<sup>45</sup>.

Z perspektywy tematu artykułu istotne znaczenie posiada GUID 9040, ostatni dokument z IFPP, dotyczący dobrych praktyk w zakresie transparentności działań NOK, zwłaszcza jeśli weźmie się pod uwagę, że wcześniej był to ISSAI 21, dotyczący zasad transparentności i odpowiedzialności, w tym również w powiązaniu z systemem zapewnienia jakości. W obecnym kształcie wytyczne te wskazują, że standardy, procesy i metody odnoszące się do działalności NOK powinny być obiektywne i przejrzyste. Wymóg ten obejmuje również wprowadzenie odpowiedniego systemu zapewnienia jakości względem czynności kontrolnych, który powinien być poddawany niezależnej ocenie<sup>46</sup>. W części dobre praktyki GUID 9040 zwraca uwagę, że wiele NOK poddaje się zewnętrznej ocenie, która ma weryfikować, czy ich struktura zarządzania jakością została właściwie ustanowiona i efektywnie działa. Wyniki są publikowane na ich stronach internetowych w rocznym

<sup>41</sup> Tamże, por. s. 16 i s. 20, pkt 42, sekcja: Informacje ogólne tego dokumentu.

<sup>42</sup> Tamże, s. 32.

<sup>43</sup> GUID 5250 – *Guidance on the Audit of Public Debt*.

<sup>44</sup> Tamże, s. 33.

<sup>45</sup> Tamże, s. 34 i 74.

<sup>46</sup> Tamże, s. 8.

sprawozdaniu lub innej wydrukowanej formie<sup>47</sup>. Ponadto w zasadzie dziewiętej wytyczne wskazują, że każdy NOK powinien robić użytek z zewnętrznych i niezależnych rad mających na celu polepszenie jego jakości i wiarygodności pracy<sup>48</sup>.

## Konkluzje

Dokładna analiza poszczególnych dokumentów IFPP może wywoływać wiele wątpliwości co do rozumienia pojęcia jakości, którą powinny spełniać poszczególne NOK. W standardach widoczne są różne podejścia do przytaczanych terminów, takich jak „kontrola jakości”, „zapewnienie jakości”, „system kontroli jakości” oraz „system zapewnienia jakości” czy wreszcie „system zapewnienia i kontroli jakości” (ang. *quality control and assurance system* – QCA). Przyczyn według mnie nie należy upatrywać w intencji do zmiany pojęć w zależności od rodzaju kontroli czy typu dokumentu, a raczej w warstwie językowej lub pracy nad poszczególnymi częściami IFPP w różnych latach, co ma związek ze zmianami w powołanych do tego zespołach i nowym spojrzeniem na różne

kwestie. Obwiniać za taki stan rzeczy można również pewnego rodzaju wyspecjalizowanie ekspertów w przygotowaniu poszczególnych dokumentów IFPP, co w konsekwencji wiąże się z trudnościami z ujednoliceniem terminologii.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy postulować ujednolicenie terminologii dotyczącej zapewnienia i kontroli jakości, jednocześnie wnosząc o ostrożne, skrupulatne tłumaczenie tych dokumentów na języki urzędowe. Uwzględniając jednak długoletniość reformy, warto również sformułować wskazówki dotyczące aktualnej interpretacji, która nie wywoła konfuzji, a pomoże w zastosowaniu tak przecież przydatnych zaleceń.

Zestawienie wszystkich wzmianek czy całych dokumentów z IFPP dotyczących szeroko rozumianej jakości przynosi konkluzje łatwe do uwzględnienia przez poszczególne NOK. Generalne rozumienie systemu zapewnienia jakości nie zmieniło się przecież znacząco po opisanej na wstępie „reformie ISSAI”<sup>49</sup>. Pojęcie jakości pracy NOK można postrzegać jako łańcuch trzech elementów.

<sup>47</sup> Tamże, s. 8-9.

<sup>48</sup> Tamże, s. 16-17, dobre praktyki dotyczą m. in. NOK, który zatrudnia zewnętrznych konsultantów do przeprowadzania ocen w zakresie zarządzania jakością, które obejmują wywiady z interesariuszami czy NOK, który współpracuje z uniwersytetami by wzmocnić jakość jego pracy (ang. *Good practices include i.a. one SAI that uses external consultant to carry out "total quality management" or "customer" reviews involving interviews with top level executives and key contacts in the audited ministries and public entities and other stakeholders and one SAI that maintain link with universities in order to enhance the quality of their work*, tłumaczenie własne).

<sup>49</sup> Por.: *Guidelines on Audit Quality, revised version for the consideration of Contact Committee of the Heads of the SAIs of the European Union*, Luxemburg, 6-7 December 2004; J. Mazur: *Guidelines on Audit Quality*, Vilnius 2006, <<https://slidetodoc.com/guidelines-on-audit-quality-presentation-by-jacek-mazur/>>, (dostęp 16.11.2021); J. Mazur, *Kontrola jakości postępowania kontrolnego w Europejskim Trybunale Obrachunkowym*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2001, s. 6-113, passim; J. Mazur: *Kontrola jakości postępowania kontrolnego w Narodowym Urzędzie Kontroli Wielkiej Brytanii (w zakresie kontroli finansowej)*, „Kontrola Państwowa” nr 5/2003, s. 130-156, passim; J. Mazur: *Mechanizmy zapewnienia jakości w postępowaniu kontrolnym Najwyższej Izby Kontroli*, „Gdańskie Studia Prawnicze”, Vol. XII Miscellanea konstytucyjnoprawne, 2004, s. 133-144, passim.

Pierwszy to kontrola jakości *sensu stricto* (ang. *quality control*), która dotyczy poziomu indywidualnej kontroli z odpowiedzialnością przede wszystkim na poziomie kierownika zespołu kontrolnego (lub kontrolera jeżeli dokonuje czynności jednoosobowo), którego obowiązkiem jest podejmowanie działań zgodnie z prawem, regulacjami wewnętrznymi, wymogami etycznymi i standardami międzynarodowymi, na najwyższym możliwym poziomie, ale także ewentualna weryfikacja tych działań przez osoby zajmujące stanowiska nadrzędne w hierarchii organizacji ponoszące odpowiedzialność za tę kontrolę (tak zwana weryfikacja „na gorąco” przeprowadzana w czasie trwania kontroli, ang. *hot review*<sup>50</sup>).

Drugi to zapewnienie jakości (ang. *quality assurance*) po zakończeniu konkretnej kontroli, mające na celu ocenę, czy zadbano o tę jakość, a związane z tym procedury działają odpowiednio (tzw. ocena na zimno, ang. *cold review*<sup>51</sup> lub monitoring jakości, ang. *quality monitoring*, w rozumieniu części 6 ISSAI 140).

Trzeci to natomiast zarządzanie jakością, za które ponosi odpowiedzialność kierujący konkretnym NOK. Jego celem jest zapewnienie procedur umożliwiających identyfikację ewentualnych braków organizacyjnych i ich eliminację na poziomie fundamentów wyznaczonych przez ISSAI 140, które zazwyczaj nie mogą być osiągnięte na etapie kontroli jakości *sensu stricto* i procedur zapewnienia jakości, ponieważ dotyczą takich zagadnień, jak: zasoby ludzkie, wymogi etyczne, promocja kultury organizacji czy ustanawianie procedur i wytycznych.

Trzy wskazane wyżej elementy stanowią łącznie kontrolę jakości *sensu largo*, a precyzyjniej – w świetle zarówno ISSAI 140, jak i INTOSAI P-20 – system zapewnienia i kontroli jakości.

dr AGNIESZKA SERLIKOWSKA  
doradca prawny, p.o. wicedyrektor  
Delegatury NIK w Bydgoszczy,  
Uniwersytet Kazimierza Wielkiego  
w Bydgoszczy

<sup>50</sup> J. Mazur, *Guidelines on Audit Quality...*, op.cit. s. 4.

<sup>51</sup> *ibid.*

**Słowa kluczowe:** kontrola jakości, zapewnienie jakości, jakość kontroli, standardy INTOSAI, IFPP

### Bibliografia:

1. Banaś P., Żyndul K.: *Prace nad usprawnieniem systemu standardów i wytycznych INTOSAI*, „Kontrola Państwowa” nr 6/1/ 2021.
2. Mazur J.: *Kontrola jakości postępowania kontrolnego w Europejskim Trybunale Obrachunkowym*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2001.

3. Mazur J.: *Kontrola jakości postępowania kontrolnego w Narodowym Urzędzie Kontroli Wielkiej Brytanii (w zakresie kontroli finansowej)*, „Kontrola Państwowa” nr 5/2003.
4. Mazur J.: *Mechanizmy zapewnienia jakości w postępowaniu kontrolnym Najwyższej Izby Kontroli*, „Gdańskie Studia Prawnicze”, vol. XII Miscellanea konstytucyjnoprawne, 2004.
5. Mazur J.: *Nowe tendencje w pracy najwyższych organów kontroli – na przykładzie kontroli ETO*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2020.
6. Skwarka B.: *Działalność NIK na arenie międzynarodowej* [w:] *Najwyższa Izba Kontroli i prawne aspekty funkcjonowania kontroli państwowej*, Warszawa 2018.

#### ABSTRACT

##### **Quality Assurance and Quality Control – Framework of INTOSAI Principles, Standards and Guidance**

The framework of standards of the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) has been for five years undergoing an in-depth reform process. The constantly developed and modified INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP) focuses on numerous significant aspects from the perspective of the operations of individual SAIs. Special attention is paid to the notion of quality, referring to the overall activity of SAIs and comprising not only compliance with the law and professional deontology, but also the adequacy and accuracy of findings, their proper evidencing and actual impact on the performance of auditees. The framework of principles, standards and guidelines, constantly developed and reformed, comprises numerous references to such notions as quality assurance, quality control, quality management and quality monitoring. The objective of the article is to organise the terminology in the area, as well as to define the chain of responsibility for quality in SAIs, as understood in these pronouncements.

**Agnieszka Serlikowska**, PhD, legal advisor, Acting Deputy Director of the Regional Branch of NIK in Bydgoszcz

**Key words:** quality control, quality assurance, audit quality, INTOSAI standards, IFPP