

Ocena dowodów w postępowaniu kontrolnym NIK

Profesjonalny osąd i sceptycyzm zawodowy

W artykule zaprezentowano rozważania dotyczące profesjonalnego osądu i sceptycyzmu zawodowego, które są niezbędne przy ocenie dowodów w postępowaniach kontrolnych NIK. Szerszemu spojrzeniu na zagadnienie służy przedstawienie odpowiednich standardów kontroli administracji rządowej i standardów rewizji finansowej oraz regulacji ustawowych poświęconych pracy biegłych rewidentów. Przybliżając rozumienie sceptycyzmu zawodowego i profesjonalnego osądu oraz możliwości ich zastosowania, zwrócono uwagę na konieczność zachowania obiektywizmu, podnoszenia wiedzy specjalistycznej i prawidłowej komunikacji pomiędzy kontrolerami.

STANISŁAW DZIWIŚ

Wprowadzenie

Profesjonalny osąd i sceptycyzm zawodowy towarzyszą wszystkim fazom postępowania kontrolnego. Już w trakcie projektowania kontroli te standardy pozwalają na identyfikację i ocenę ryzyka kontroli, a w konsekwencji zaplanowanie prawidłowo ukierunkowanych badań. W artykule skupiono się jednak na ich wykorzystaniu przy ocenie dowodów, a więc

diagnostycznym stadium kontroli, polegającym na analizie zebranego materiału, która w konsekwencji prowadzi do ustalenia stanów prawidłowych i nieprawidłowości w działaniu podmiotu poddanego kontroli. Ten etap jest zresztą kluczowym elementem funkcji kontroli, która służy ustaleniu, czy dany podmiot realizuje przypisane mu zadania w oczekiwany sposób¹. Bez rzetelnej oceny dowodów nie sposób prawidłowo osiągnąć celu postępowania kontrolnego wskazanego w art. 28 ustawy

¹ Szerzej J. Jagielski: *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2018, s. 25 i n.

z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli², który mieści wszystkie składowe funkcje kontroli, rozumianej jako proces realizowany na podstawie ciągu czynności, począwszy od ustalenia stanu faktycznego (rozpoznanie jak jest) przez jego udokumentowanie (zebranie materiału dowodowego), a skończywszy na dokonaniu oceny (porównanie ustaleń ze stanem pożądanym – wzorcem kontroli).

Zasada czy standard?

Zarówno profesjonalny osąd, jak i sceptycyzm zawodowy są pojęciami, których nie tylko nie zdefiniowano w ustawie o NIK, ale w ogóle nie zostały przez ustawodawcę w niej użyte. Analiza rozważań doktryny nad zasadami postępowania kontrolnego również nie wskazuje na zaliczenie sceptycyzmu zawodowego i profesjonalnego osądu do ich katalogu³. Jest to jednak uzasadnione, gdyż pojęcia te odnoszą się nie tyle do zasad, co standardów działania.

Różnica pomiędzy zasadami a standardami jest subtelna i właściwie umowna. Zasady należy rozumieć jako syntetyczne wytyczne racjonalnego działania w odniesieniu do całego procesu kontrolnego⁴, wynikające z przepisów prawa lub powstałe na podstawie ich interpretacji. Wskazują

kierunek, w jakim należy podążać, ale nie wymuszają konkretnych rozwiązań, pozostawiając kontrolerowi pewien margines swobody, z której korzysta stosując właśnie profesjonalny osąd. W Konstytucji RP została wprost wyrażona np. zasada kolegialności NIK (art. 202 ust. 3)⁵. Z kolei z określonego w art. 7 ustawy zasadniczej obowiązku działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa wynika zasada praworządności, odnosząca się również do działania Izby. W ustawie o NIK zapisana jest natomiast zasada prawdy materialnej (art. 28 ust. 1 i art. 35 ust. 1) i obiektywizmu (art. 71 pkt 2). Model postępowania kontrolnego NIK regulują też inne zasady, nieujęte wprost w treści przepisów prawa, wśród których do najczęściej identyfikowanych w doktrynie należy zasada: podmiotowości, sprawności postępowania, pisemności czy ochrony praw kontrolowanego⁶.

Standardy również odnoszą się do działań, ale nie przez ogólne wskazanie kierunku, a określenie sposobu postępowania w określonych warunkach. Standaryzacja procesu, w tym również procesu kontrolnego, ma zmierzać do możliwie najbardziej efektywnego jego wykonania. W takim ujęciu standard to pojęcie węższe niż zasada,

² Dz.U. z 2022 r. poz. 623. Zgodnie z art. 28 ustawy o NIK postępowanie kontrolne ma na celu ustalenie stanu faktycznego w zakresie działalności jednostek poddanych kontroli, rzetelne jego udokumentowanie i dokonanie oceny kontrolowanej działalności.

³ Przykładowo R. Padrak: *Zasady postępowania kontrolnego Najwyższej Izby Kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 4/2003; T. Sordyl: *Przesłuchanie świadka w postępowaniu kontrolnym*, „Przegląd Metodyczny” nr 2/2019; L. Murat: *Zasady kontroli jako szczególne zasady prawa regulujące funkcjonowanie systemu kontroli*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” nr 4/2017.

⁴ S. Kałużny: *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, Warszawa 2008, s. 116.

⁵ Dz.U. nr 78 poz. 483.

⁶ Spośród zasad odnoszących się do postępowania kontrolnego dla rozważań zawartych w artykule kluczowe znaczenie będą mieć zasady prawdy materialnej i obiektywizmu.

ale bardziej precyzyjne. Jego przestrzeganie służy realizacji zasad⁷.

Analiza standardów Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli⁸ nie ułatwia wychwycenia tej różnicy. Warto na wstępie wskazać, że przez lata standardy te ulegały modyfikacji. W standardach wydanych w 2007 r. (przetłumaczonych przez NIK w 2011 r.) wskazano, że składają się one z czterech części: podstawowych zasad, standardów ogólnych, standardów warsztatowych i standardów sprawozdawczych. Wyjaśniając powyższe pojęcia doprecyzowano, że „podstawowe zasady to główne założenia, spójne przesłanki, zasady logiczne i wymagania pomocne w opracowaniu standardów kontroli, które ułatwiają kontrolerom formułowanie opinii i przygotowanie sprawozdań, zwłaszcza w przypadkach, gdy nie mają zastosowania żadne konkretne normy”. Podkreślono, że „standardy kontroli muszą być spójne z zasadami kontroli. Zawierają one również wskazówki dla kontrolera, które pomagają określić zakres działań i procedur kontrolnych, jakie należy zastosować podczas kontroli. Dopiero przez pryzmat standardów kontroli

ocenić można jakość wyników kontroli⁹. Wskazanie na konieczność zachowania spójności pomiędzy standardami a zasadami wyraźnie dowodzi, że pojęcia te nie mogły być uznawane za tożsame.

Standardy INTOSAI zostały zrewidowane w 2013 r., a ich nowa generacja przetłumaczona na język polski przez NIK w 2016 r.¹⁰ Przedstawiono w nich cztery poziomy standardów. Najistotniejsze dla niniejszych rozważań standardy poziomu trzeciego i czwartego dotyczą prowadzenia poszczególnych kontroli i zawierają „powszechnie uznawane zasady zawodowe, stanowiące podstawę skutecznej i niezależnej kontroli podmiotów sektora publicznego¹¹. Podstawowe zasady kontroli na poziomie czwartym przyjmują „postać bardziej konkretnych i szczegółowych wytycznych, które mogą być wykorzystywane na co dzień przy przeprowadzaniu kontroli¹². Te podstawowe zasady kontroli stanowią trzon ogólnych wytycznych kontroli. W standardach tych profesjonalny osąd i sceptycyzm zawodowy został zaliczony do podstawowych, ogólnych zasad (ang. *general principles*)¹³.

⁷ Rozróżnienie to nie zawsze znajduje potwierdzenie w doktrynie prawa. Przykładowo w koncepcji R. Dworkina, wyróżniającej standardy i reguły, definicja standardu obejmuje również zasady. W jego rozważaniach zasady rozumieć należy ogólnie, jako zestaw norm, które nie są regułami. Zob. R. Dworkin: *Biorąc prawa poważnie*, Warszawa 1998, s. 56 i n.

⁸ Dalej INTOSAI.

⁹ ISSAI 100/3 i 4 (wersja z 2007 r.). Zob. tłum. NIK, *Standardy i wytyczne*, Warszawa 2011, <<https://www.nik.gov.pl/plik/id,5138.pdf>> (dostęp 18.12.2023). Warto zaznaczyć, że tłumaczenie z 2011 r., co podkreślono we wprowadzeniu, obecnie należy postrzegać jedynie w wymiarze historycznym.

¹⁰ NIK, *Standardy ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300, ISSAI 400*, Warszawa 2016, <<https://www.nik.gov.pl/plik/id,10934.pdf>> (dostęp 30.1.2024).

¹¹ ISSAI 100/3 i 4 (wersja z 2013 r.), zob. NIK, *Standardy ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300, ISSAI 400*, Warszawa 2016, <<https://www.nik.gov.pl/plik/id,10934.pdf>> (dostęp 30.1.2024).

¹² ISSAI 100/5 (wersja z 2013 r.).

¹³ Na przykład ISSAI 100/37, ISSAI 200/53-57, ISSAI 300/31, ISSAI 400/43.

Ostatnie zmiany standardów, głównie o charakterze redakcyjnym, zostały dokonane w związku z rozpoczętą w 2016 r. reformą systemu standardów i wytycznych INTOSAI. Przyjęta nowa struktura dokumentów, określana skrótem IFPP (oryg. INTOSAI Framework of Professional Pronouncements), obejmuje trzy rodzaje dokumentów: zasady (oznaczone symbolem INTOSAI-P z jednocyfrowym lub dwucyfrowym numerem), standardy (ISSAI i trzy- lub czterocyfrowy numer) oraz wytyczne (symbol GUID i czterocyfrowy numer)¹⁴. W dalszej części artykułu odwołuję się do standardów w brzmieniu obowiązującym, a więc IFPP.

Rozróżnienie zasad i standardów znajdziemy też w standardach kontroli administracji rządowej. Wyodrębniają one zasady podstawowe (uczciwość, niezależność, obiektywizm, poufność) i standardy pracy. Przykładowo dla zasady obiektywizmu wskazano jako standard: „obowiązek bezstronnego ustalenia i prezentowania faktów, dokonywania ocen przy użyciu jasno zdefiniowanych kryteriów, pozostawiania uczciwym intelektualnie, niepozostawiania w konflikcie interesów i jego unikania”¹⁵.

Powyższa analiza potwierdza tezę, że różnica pomiędzy pojęciami „zasada”

i „standard” jest trudna do wychwycenia. W nauce dotyczącej kontroli potrzebne jest jednak rozróżnienie naczelných zasad, rozumianých jako ogólne wytyczne działania odnoszące się do całego procesu kontrolnego, od standardów będących wytycznymi prawidłowego postępowania w konkretnych sytuacjach. Sceptycyzm zawodowy i profesjonalny osąd kontrolera należy więc zakwalifikować nie jako zasady, a jako standardy działania zmierzające do prawidłowej realizacji obowiązków, a tym samym działania zgodne z zasadami postępowania kontrolnego (przede wszystkim prawdy materialnej i obiektywizmu).

Podstawa profesjonalnego osądu i sceptycyzmu zawodowego

Rolę profesjonalnego osądu i sceptycyzmu zawodowego podkreślają opracowane przez INTOSAI międzynarodowe standardy dla najwyższych organów kontroli (NOK), których celem jest wdrożenie uniwersalnych oraz wspólnych dla wszystkich NOK zasad i standardów w zakresie kontroli państwowej¹⁶. Standardy te są oparte na zasadach (oryg. *principle-based*)¹⁷. Jest to o tyle istotne, że nie wszystkie zasady, w odróżnieniu od reguł, mogą w konkretnej sprawie mieć zastosowanie i nie tracą

¹⁴ Szerzej: P. Banaś, K. Żyndul: *Prace nad usprawnieniem systemu standardów i wytycznych INTOSAI*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2021, s. 96 i n.

¹⁵ Zob. pkt II.2 Standardy kontroli w administracji rządowej, <file:///C:/Users/stdzi/AppData/Local/Temp/pss_BIPm_StandardyKontroli2017_zmiany-1.pdf> (dostęp 20.11.2023).

¹⁶ J. Mazur: *Nowe tendencje w pracy najwyższych organów kontroli – na przykładzie kontroli ETO*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2020, s. 14.

¹⁷ Przy czym coraz częściej pojawia się pogląd, że nie ma standardów opartych wyłącznie na zasadach czy regułach, a jedynie standardy mniej lub bardziej oparte na zasadach (czyli mieszane). Zob. W. Bratton: *Rules, principles, and the accounting crisis in the United States*, „European Business Organization Law Review”, nr 5/2004, s. 16, <https://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1868&context=faculty_scholarship> (dostęp 6.11.2023). Pogląd ten należy uznać za słuszny.

na ważności nawet w wypadku pozostawania ze sobą w konflikcie¹⁸. Standardy kontroli nie stanowią prawa powszechnie obowiązującego, ale wspierają prawidłowy przebieg procesu kontrolnego. Muszą być spójne z zasadami kontroli, zmierzać do ich zachowania. To rodzaj wytycznych dla kontrolerów pomagających im określić zakres działań i procedur kontrolnych, jakie należy zastosować. Przez ich pryzmat dokonuje się oceny jakościowej wyników kontroli, jak również jej wiarygodności¹⁹. Działanie zgodne z obowiązującymi standardami jest również wymogiem etycznym, wynikającym z jednej z pięciu fundamentalnych wartości wymienionych w Kodeksie etyki INTOSAI²⁰, a także zapisanym w Kodeksie etyki pracownika Najwyższej Izby Kontroli²¹.

Również w innych ogólnych standardach kontroli INTOSAI wskazano, że kontrolerzy najwyższych organów kontroli muszą działać niezależnie i postępować z należytą starannością²². Wśród wymagań, jakie stawiane są kontrolerom NOK, w standardach odnoszących się zarówno do kontroli zgodności²³, finansowych²⁴,

jak i do kontroli wykonania zadań²⁵ w wielu miejscach podkreślono, że zawodowy osąd jest najważniejszym elementem pracy kontrolera i musi być stosowany podczas całego procesu badania, a kontroler powinien zachowywać profesjonalny sceptycyzm, zdając sobie sprawę z możliwości zaistnienia okoliczności sprawiających, że informacje dotyczące wykonania zadań zostaną nieodpowiednio udokumentowane. Dlatego kontroler musi rozważyć „problemy z różnych perspektyw, zachowując otwartość i obiektywizm w stosunku do różnych poglądów i argumentów”²⁶.

Konieczność zachowania sceptycyzmu zawodowego i profesjonalnego osądu jest charakterystyczna dla kontroli. Nie powinno więc dziwić, że pojawia się też w innych standardach odnoszących się do pracy podmiotów prowadzących czynności kontrolne. Przykładowo standardy kontroli w administracji rządowej wskazują kontrolerowi, że w postępowaniu kontrolnym ma dokonywać profesjonalnego osądu na podstawie swojej wiedzy i doświadczenia, zachowując sceptycyzm zawodowy²⁷. Natomiast Krajowy Standard

¹⁸ R. Dworkin: *Biorąc prawa...*, op.cit., s. 65.

¹⁹ ISSAI 100/1.

²⁰ ISSAI 130/51, zob. też zarządzenie nr 33/2018 Prezesa Najwyższej Izby Kontroli z 19.6.2018 w sprawie wprowadzenia Kodeksu etyki pracownika Najwyższej Izby Kontroli.

²¹ Załącznik nr 1 do zarządzenia nr 33/2018 Prezesa Najwyższej Izby Kontroli z 19.6.2018.

²² Zob. INTOSAI-P1 (Deklaracja z Limy w sprawie zasad kontroli), ISSAI 100/37, ISSAI 300/31.

²³ ISSAI 4000/71-79.

²⁴ Zob. Komisja INTOSAI ds. standardów księgowych, *Oświadczenie nr 3 „Cechy jakościowe rządowych sprawozdań finansowych”*, <https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/guidelines/guidelines_pl.pdf> (dostęp 6.11.2023), s. 178.

²⁵ Można nawet powiedzieć, że w wypadku kontroli wykonania zadań, ze względu na jakościowy charakter dowodów, konieczność wykorzystania profesjonalnego osądu przy ich ocenie pojawia się częściej niż w innych kontrolach.

²⁶ ISSAI 3000/68.

²⁷ Zob. Standard II.4. Profesjonalny osąd, <file:///C:/Users/stdzi/AppData/Local/Temp/pss_BIPm_StandardyKontroli2017_zmiany-1.pdf> (dostęp 31.10.2023).

Rewizji Finansowej nr I wskazuje, że biegły rewident przy przeprowadzaniu badania powinien m.in. wykazywać krytycyzm i zawodowy sceptycyzm²⁸. Profesjonalny osąd i sceptycyzm zawodowy są więc powszechnie uznawane za standardy pracy osób prowadzących czynności kontrolne.

Istota profesjonalnego osądu i sceptycyzmu zawodowego

Etymologia wyrażenia „profesjonalny osąd” wskazuje, że odnosi się ono do opinii (oceny) wyrażonej przez specjalistę w danej dziedzinie, tj. osobę zawodowo zajmującą się zagadnieniami poddawanych osądowi²⁹. Opinia zawsze wiąże się z ryzykiem błędu. Stąd też ta wyrażona przez kontrolera musi być profesjonalna. Sceptycyzm z kolei to postawa polegająca na niedowierzaniu, powątpiewaniu w sprawach niedających się odnieść do własnego doświadczenia i praktyki³⁰. Widać tu pewną cechę wspólną pojęć „profesjonalny osąd” i „sceptycyzm zawodowy” przez odwołanie do wykonywanego zawodu czy też prowadzonej działalności. Obie te cechy odnoszące się do działania oparte są na wiedzy i doświadczeniu w realizacji danej kategorii czynności, które stanowią element wykonywanych obowiązków. Wiążą się z doświadczeniem, właściwym

przygotowaniem i posiadanymi kompetencjami³¹. Tym samym ich podstawę stanowi zarówno praktyka zawodowa, posiadana wiedza, jak i indywidualne umiejętności, w tym intuicja. Takie przygotowanie kontrolera pozwala na właściwy wybór rozwiązania w danej sytuacji, dokonania prawidłowej oceny zebranego materiału dowodowego, w tym jego wystarczalności. To z kolei umożliwia mu wyrażenie obiektywnej oceny działania kontrolowanej jednostki, a więc takiej, którą na podstawie tych samych informacji wyraziłaby również inna osoba posiadająca stosowne kompetencje i doświadczenie kontrolne.

W standardach INTOSAI podkreśla się, że profesjonalny osąd oparty jest na wiedzy i doświadczeniu kontrolera, które pozwalają podejmować przemyślane decyzje na wszystkich etapach kontroli. Zaznacza się, że pozyskanie tej niezbędnej wiedzy może się wiązać z koniecznością uczestniczenia w odpowiednich szkoleniach³². Posiadanie wiedzy oraz umiejętności adekwatnych do wykonywanych zadań jest jedną z fundamentalnych wartości etycznych kontrolerów najwyższych organów kontroli³³, zresztą podobne zapisy znajdziemy w kodeksach etycznych innych instytucji zajmujących się kontrolą czy rewizją finansową³⁴. Dlatego

²⁸ Załączniki do uchwały nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 16.2.2010.

²⁹ M. Bańko (red.), *Wielki Słownik wyrazów bliskoznacznych*, Warszawa 2010, s. 502 i 604; B. Dunaj (red.), *Domowy popularny słownik języka polskiego*, Warszawa 2003, s. 360 i 443.

³⁰ B. Dunaj (red.), op.cit., s. 530.

³¹ A. Hołda: *Kontynuacja działalności w czasie kryzysu*, „Rachunkowość” nr 2/2021, s. 67.

³² ISSAI 4000/72.

³³ ISSAI 130/9c.

³⁴ Na działanie zgodne z wiedzą specjalistyczną uwagę zwraca też przykładowo Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (załącznik nr 1 do uchwały nr 3431/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 25.3.2019) czy kodeks etyki pracowników państwowej inspekcji pracy (Załącznik nr 1 do zarządzenia nr 1/19

też kontrolerzy NIK muszą stale aktualizować swoją wiedzę i umiejętności oraz rozszerzać je w obszarach, w których dostrzegają taką potrzebę. Kompetencje, jakie powinni posiadać, aby prawidłowo stosować profesjonalny osąd, zachowując sceptycyzm zawodowy wskazują, że w większości są zależne od nich samych. Stałe podnoszenie własnych kwalifikacji, poszerzanie wiedzy przede wszystkim prawniczej, ekonomicznej i z zakresu rachunkowości, pozwala na uzyskanie stosownych kompetencji do wyrażania profesjonalnego osądu. Oczywiście intuicji czy pewnych umiejętności wykorzystywanych przy rozwiązywaniu trudnych problemów, zwłaszcza tych wymagających podejścia kreatywnego, nie da się pozyskać w wyniku uczestnictwa w konkretnym szkoleniu. Jednak nabywając doświadczenie kontrolne, które jest przeciwieństwem wzbogacane doświadczeniem instytucji w rozwiązywaniu trudnych problemów, uzyskuje się pewien automatyzm działania i wyczulenie na możliwość wystąpienia zniekształcenia.

Wiedza i doświadczenie poszczególnych pracowników powinny służyć całej instytucji. Do realizacji tego celu niezwykle ważny jest w właściwy proces komunikacji. Informacje o doświadczeniach w badaniu konkretnego typu dowodu lub sposobu udokumentowania danego stanu faktycznego winny być przekazywane kontrolerom szukającym wsparcia

merytorycznego wewnątrz Izby przez tych bardziej doświadczonych lub specjalizujących się w danej dziedzinie, z zachowaniem wymogów tajemnicy kontrolerskiej. W wypadku problemów proceduralnych i barier organizacyjnych w prowadzeniu postępowania dowodowego promowane rozwiązania powinny wychodzić od kierownictwa, które w ten sposób kształtuje i wdraża oczekiwane standardy pracy. Celem procesu komunikacji w organizacji jest zresztą także wiązanie pracowników ze strategią, misją i wartościami firmy³⁵. Izba, wskazując w Kodeksie etyki m.in. na konieczność zachowania profesjonalnego osądu i określając wskazówki wykonawcze, komunikuje pracownikom oczekiwane postawy. Z kolei w zarządzeniach i pismach okólnych wprowadza konkretne rozwiązania do stosowania, a na szkoleniach i w trakcie aplikacji kontrolerskiej przekazuje wiedzę merytoryczną oraz podnosi umiejętności praktyczne pracowników.

Wykorzystanie profesjonalnego osądu niekiedy oznacza też umiejętność stwierdzenia, że posiadana przez kontrolera/zespół kontrolny specjalistyczna wiedza jest niewystarczająca, aby dokonać rzetelnej oceny stanu faktycznego, więc w konsekwencji powstaje konieczność zasięgnięcia profesjonalnej pomocy. Brak umiejętności samodzielnego badania w żadnym przypadku nie uzasadnia rezygnacji z przeprowadzenia dowodu niezbędnego do ustalenia

Głównego Inspektora Pracy z 3.1.2019). Z kolei w ustawie z 11.5.2017 o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym wprost wskazano, że zawodowy sceptycyzm jest elementem przestrzegania zasad etyki zawodowej.

³⁵ G. Bartkowiak: *Człowiek w pracy. Od stresu do sukcesu w organizacji*, Warszawa 2009, s. 12.

stanu faktycznego. W takiej sytuacji dochodzi do ograniczenia swobody w wyborze dowodów i powstaje konieczność skorzystania z pomocy odpowiednio specjalisty lub biegłego, ponieważ obowiązek rzetelnego ustalenia i udokumentowania stanu faktycznego nakłada na kontrolera obowiązek przeprowadzenia tych dowodów, które są niezbędne i nie mogą być zastąpione innymi³⁶.

Profesjonalny osąd zapewnia prawidłową realizację ustawowego obowiązku zachowania przez kontrolera obiektywizmu przy ustalaniu stanu faktycznego. Stosując profesjonalny osąd formułuje on opinię (ocenę), która zostałyby także wyrażona przez inne osoby posiadające stosowną wiedzę i doświadczenie. Wymaga to krytycznego podejścia do rozpatrywanego problemu. Profesjonalny osąd musi być więc oparty na działaniach wykorzystujących sceptycyzm zawodowy. Zależność tę widać w definicji zawartej w standardach kontroli w administracji rządowej, zgodnie z którą kontroler „dokonuje profesjonalnego osądu, tj. umiejętnie – na podstawie wiedzy i doświadczenia zawodowego – dobiera dowody i formułuje prawidłowe ustalenia i oceny. W szczególności zachowuje sceptycyzm zawodowy i bierze pod uwagę ryzyko, że informacje uzyskane w związku z kontrolą mogą być mylące lub nieprawdziwe.

Standardy te precyzują, że profesjonalny osąd wymaga „przewodzenia kontroli w sposób kompetentny i obiektywny, z należytą starannością, zgodnie z najlepszą wiedzą i doświadczeniem”³⁷.

Podobnie sceptycyzm zawodowy zdefiniowany został w art. 68 ust. 2 ustawy z 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym³⁸, zgodnie z którym oznacza „postawę cechującą się dociekliwością, wyuczuleniem na warunki mogące wskazywać na możliwe zniekształcenie spowodowane błędem lub oszustwem oraz krytyczną oceną dowodów. Definicja ta jest zbieżna z rozumieniem sceptycyzmu zawodowego zaproponowanym w Krajowym Standardzie Rewizji Finansowej 200³⁹. Można go więc zdefiniować jako postawę charakteryzującą się czujnością – zwłaszcza wobec ryzyka zniekształcenia informacji wskutek błędu lub oszustwa – która zapewnia rzetelną weryfikację wiarygodności uzyskiwanych informacji. Oznacza krytyczne nastawienie umysłu i krytyczną ocenę dowodów badania⁴⁰. Wymaga stałego dociekania w celu ustalenia, czy zebrane dowody nie przedstawiają zniekształconego stanu faktycznego. W razie podejrzenia, że informacja mogła zostać zmodyfikowana, np. ze względu na pomyłkę lub oszustwo, kontroler powinien

³⁶ S. Dziwisz: *Odpowiedzialność karna biegłego powołanego w toku kontroli NIK*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2021, s. 70.

³⁷ Standard II.4. Profesjonalny osąd, <file:///C:/Users/stdzi/AppData/Local/Temp/pss_BIPm_StandardyKontroli2017_zmiany-1.pdf> (dostęp 31.10.2023).

³⁸ Dz.U. z 2023 r. poz. 1015.

³⁹ Załącznik nr 1.1 do uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 10.2.2015, <http://www.kibr.webserver.pl/_doc/uchwały/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_200.pdf> (dostęp 6.11.2023).

⁴⁰ A. Konopacki: *Ryzyko badania w rewizji sprawozdań finansowych procedury szacowania*, Warszawa 2008, s. 15.

przeanalizować proces jej powstania i skonfrontować z dowodami pozyskanymi z innych źródeł⁴¹.

Profesjonalny osąd wymaga zachowania niezależności i to zarówno instytucjonalnej⁴², jak i poszczególnych kontrolerów, którzy muszą mieć warunki do swobodnego wykonywania zadań. Kodeks etyki INTOSAI podkreśla, że kontrolerzy muszą wykonywać swoje obowiązki w środowisku, w którym inne osoby nie mogą na nich wpływać, dzięki czemu podejmują decyzje w sposób uczciwy, kierując się obiektywizmem oraz sceptycyzmem zawodowym⁴³. Również w doktrynie zwraca się uwagę, że zachowanie zgodne ze standardami kontroli występuje tylko w wypadku postępowania bezstronnego i obiektywnego⁴⁴. Kontrolerzy nie mogą być poddani wpływowi zewnętrznym i wewnętrznym, które mogłyby naruszać ich profesjonalny osąd, a precyzyjnie mówiąc, które mogłyby skutkować odstąpieniem od rzetelnych badań lub obiektywnego przedstawienia ich wyników. W tym celu ustawodawca wprowadził wiele regulacji mających chronić obiektywizm kontrolerów⁴⁵. Mają one za zadanie

zwiększyć ich bezpieczeństwo i chronić ich przed wpływem innych osób, a więc pozwalają na prowadzenie badań i dokonanie oceny w warunkach obiektywnych, z zachowaniem sceptycyzmu zawodowego. Obiektywizm wiąże się też z rzetelnością prowadzenia badań. W żadnym wypadku profesjonalny osąd nie może uzasadniać drogi „na skróty” i rezygnacji z czynności kontrolnych, które są niezbędne do ustalenia i udokumentowania stanu faktycznego⁴⁶. Kontroler nie może więc akceptować niczego, co mogłoby naruszyć jego profesjonalny osąd.

Ocena dowodów kontroli

Celem każdej organizacji jest utrzymanie wysokich standardów profesjonalizmu i przejrzystości działań. W przypadku NIK stanowią one gwarancję rzetelności przekazywanej informacji o kontrolowanych zagadnieniach, w szczególności o stanie finansów państwa. Ponieważ na etapie planistycznym nie da się przewidzieć wszystkich potencjalnych sytuacji, jakie będą miały miejsce w trakcie kontroli, a tym samym zaprojektować do każdej z nich właściwej ścieżki postępowania,

⁴¹ Zob. Krajowy standard rewizji finansowej 240 załącznik nr 1.5 do uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 10.2.2015, s. 108, <<https://www.pibr.org.pl/assets/file/503,KRBR-uchwala-2783-52-2015-KSRF-240.pdf>> (dostęp 7.11.2023).

⁴² Dlatego też Deklaracja z Limy wzywa do jak największej funkcjonalnej i organizacyjnej niezależności służby audytu wewnętrznego w ramach konstytucyjnych (INTOSAI-P1).

⁴³ ISSAI 130/36.

⁴⁴ E. Jarzęcka-Siwik, B. Skwarka: *Najwyższa Izba Kontroli. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 279.

⁴⁵ Instytucja wyłączenia z postępowania kontrolnego kontrolerów, biegłych, specjalistów, właściwej kontrolnej JONIK (art. 31 ust. 5 oraz art. 49 ust. 6 ustawy o NIK), gwarancje stabilności zatrudnienia mianowanych pracowników NIK (art. 68 ust. 1 ustawy o NIK), apolityczność (art. 74 ust. 1 ustawy o NIK), wymogi dotyczące dodatkowego zajęcia (art. 75 ustawy o NIK), immunitet (art. 88 ustawy o NIK).

⁴⁶ Zob. F. Larmande: *Auditor's professional judgement, audit efficiency and interplay between legal liability and regulatory oversight*, „Journal of Accounting and Public Policy”, 2023, <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S027842542300090X?via%3Dihub>> (dostęp 21.11.2023).

odwołanie do profesjonalnego osądu kontrolera staje się konieczne. Kontroler obowiązany do rzetelnego ustalenia i udokumentowania stanu faktycznego posiada pewną swobodę w prowadzeniu postępowania, która przejawia się przede wszystkim w wyborze środków dowodowych, a następnie ich ocenie. Rola profesjonalnego osądu będzie zależała od charakteru uregulowań dotyczących działania poddawane go kontroli. W sytuacji gdy zostało ono szczegółowo przedstawione w przepisach prawa, kontroler odnosi się do realizacji istniejących wymogów. Rola profesjonalnego osądu znacząco rośnie, gdy kontroli poddawane są działania, których realizacja nie została sprecyzowana.

Wyciąganie wniosków z dowodów zgromadzonych w postępowaniu kontrolnym odbywa się na zasadzie ich swobodnej oceny. Kontroler analizuje dowody wykorzystując posiadaną wiedzę i doświadczenie, dokonując ich profesjonalnego osądu dzięki sceptycyzmowi zawodowemu. Słusznie K. Hurt stwierdza, że z formułowaniem ocen i poglądów należy wstrzymać się do czasu uzyskania i przeanalizowania stosownych dowodów⁴⁷. To z kolei determinuje kontrolera do poszukiwania wiedzy i zbierania dodatkowych dowodów, w celu głębszego zrozumienia badanych zagadnień⁴⁸. Naruszenie tych standardów pracy

mogłoby prowadzić do błędnych ustaleń co do stanu faktycznego, a w konsekwencji do wyrażenia niewłaściwej jego oceny i tym samym braku realizacji celu postępowania kontrolnego wskazanego w art. 28 ust. 1 ustawy o NIK.

W podręczniku kontroli wykonania zadań, opracowanym przez Europejski Trybunał Obrachunkowy, podkreślono, że rzetelny i profesjonalny osąd „jest szczególnie potrzebny przy dokonywaniu oceny, czy ilość i jakość zgromadzonych dowodów pozwoli na wyciągnięcie zasadnych wniosków w odniesieniu do pytań kontrolnych, jak również przy określaniu znaczenia ustaleń kontroli”⁴⁹. Stwierdzenie to jest aktualne również w odniesieniu do innych rodzajów kontroli realizowanych przez NIK.

Katalog dowodów określony w art. 35 ust. 2 ustawy o NIK jest katalogiem otwartym, niezhierarchizowanym pod kątem mocy dowodowej. W konsekwencji dowodem może być każda informacja wykorzystana przez kontrolera w celu ustalenia stanu faktycznego, a kontroler posiada swobodę wyboru dowodów, które przeprowadzi⁵⁰, o ile zmierzają one do realizacji celu kontroli. Ocena wartości dowodu dokonywana jest każdorazowo przez kontrolera, z uwzględnieniem indywidualnych okoliczności. W ustawie o NIK nie znajdziemy

⁴⁷ K. Hurt: *Development of a scale to measure professional skepticism*, „Auditing: A Journal of Practice & Theory”, 2010, s. 149-171.

⁴⁸ Podobnie: M. Ciołek: *Professional skepticism in auditing and its characteristics*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” nr 474/2017, s. 35.

⁴⁹ Europejski Trybunał Obrachunkowy: *Podręcznik kontroli wykonania zadań*, 2017, <https://www.cirf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=b0d5bd6c-ea8e-409a-9480-c8498f5b4543&groupId=764034> (dostęp 6.11.2023).

⁵⁰ Por. ISSAI 100/50. Zob. też: NIK, *Standardy i wytyczne kontroli wykonania zadań na podstawie standardów kontroli INTOSAI i praktyki. ISSAI 3000*, Warszawa 2009, s. 102 i n.

szczegółowych wytycznych, w jaki sposób powinien przebiegać proces oceny i wartościowania poszczególnych dowodów. Pomocne są natomiast standardy INTOSAI, które wskazują, że dowody muszą być odpowiednie i wystarczające. Dowód może zostać uznany za odpowiedni, jeżeli równocześnie posiada trzy cechy: jest istotny, właściwy i rzetelny. Istotność oznacza, że dowód ma wpływ na rozpoznanie stanu faktycznego, a następnie na zakwalifikowanie go jako prawidłowy lub nieprawidłowy. Jeżeli uznanie bądź podważenie danego dowodu pozostaje bez znaczenia dla ustaleń kontroli, należy uznać, że dowód nie jest istotny. Takie zdefiniowanie cechy istotności skłania do rozumienia jej jako ważność, zasadniczość dowodu. Właściwość dowodu należy zdefiniować jako jego adekwatność do realizacji celu kontroli. Wprawdzie, jak wspomniano powyżej, katalog dowodów zawartych w ustawie nie dokonuje ich hierarchizacji, to zachowanie profesjonalnego osądu pozwala kontrolerowi stwierdzić, który dowód powinien zostać uzyskany, czyli jaki jest właściwy do udokumentowania stanu faktycznego w konkretnej sytuacji. Jeżeli np. badanie ma na celu dokonanie oceny sposobu udzielania zamówień publicznych o wartości do 130 tys. zł netto, to właściwym dowodem nie będzie analiza procesu przyjmowania regulaminu odnoszącego się do tych zamówień. W tym wypadku właściwe dowody muszą przynosić odpowiedź na pytanie, czy przyjęte procedury

prawidłowo regulują badane zagadnienia, czy istnieją i właściwie działają wewnętrzne mechanizmy kontrolne oraz czy procedury te są przestrzegane. Jeżeli natomiast kontrola zmierza do ustalenia przebiegu określonych czynności, właściwym dowodem będą oględziny procesu, a nie np. pobranie wyjaśnień. W konsekwencji, gdyby kontroler najpierw uzyskał wyjaśnienia lub oświadczenie osoby odpowiedzialnej za realizację procesu poddawanego kontroli, a następnie przeprowadził oględziny, które wykazałyby odmienny sposób przebiegu czynności, to dowód z oględzin miałby większą wiarygodność. Wybór właściwego dowodu następuje na podstawie profesjonalnego osądu kontrolera, który planując badania niezbędne do realizacji celu kontroli, korzystając z pytań kontrolnych zawartych w programie/tematyce kontroli, decyduje o środkach dowodowych.

Rzetelność dowodu odnosi się natomiast do sposobu jego opracowania, staranności i zachowania obowiązujących w tym zakresie zasad. Rzetelny dowód księgowy to np. taki, który jest zgodny z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej i równocześnie kompletny, a więc zawierający co najmniej elementy wymienione w art. 21 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości⁵¹.

Wskazane powyżej cechy (istotność, właściwość i rzetelność) pozwalające na stwierdzenie, czy dowody są odpowiednie, to atrybuty jakościowe odnoszące się do ich stosowności (przydatności)

⁵¹ Dz.U. z 2023 poz. 120.

i wiarygodności. Stosowny dowód umożliwia realizację celu kontroli przez udzielenie odpowiedzi na jedno z pytań kontrolnych zawartych w programie (tematyce) kontroli. Staje się więc nieodzowny do udokumentowania zapisu zawartego w wystąpieniu pokontrolnym, prezentującego fragment ustalonego stanu faktycznego. Wiarygodność z kolei odnosi się do jego autentyczności i prawdziwości wynikających z niego informacji.

Wpływ na jakościową ocenę dowodu pod kątem jego wiarygodności ma charakter i źródło pochodzenia dowodu. Wiarygodność decyduje o tym, czy określony środek dowodowy, ze względu na jego indywidualne cechy i obiektywne okoliczności, zasługuje na zaufanie⁵². Kontroler, otrzymując dokumenty zawierające informacje niezbędne do ustalenia stanu faktycznego, przyjmuje, że dokument jest autentyczny, chyba że analiza zapisów lub otrzymane informacje wskazują, że mogło dojść do jego przerobienia. W takim wypadku podejmuje czynności wyjaśniające. Ponieważ kontrolerzy nie posiadają uprawnień i umiejętności samodzielnie dokonywania oceny autentyczności dokumentów, powyższe działania powinny polegać w pierwszej kolejności na zabezpieczeniu materiału

dowodowego w trybie art. 36 ust. 1 ustawy o NIK, następnie na pozyskaniu wiedzy od osoby trzeciej (np. od kontrahenta w razie podejrzenia sfałszowania umowy lub faktury) o informacjach budzących wątpliwości. Jeżeli te dodatkowe dowody nie potwierdzą autentyczności dokumentu z jednostki kontrolowanej, kontroler powinien rozważyć zasadność skorzystania z pomocy rzeczoznawcy, który może być powołany jako biegły. W wypadku wyjaśnień i oświadczeń składanych w toku kontroli, należy pamiętać, że przedstawiają one subiektywny punkt widzenia składającej je osoby, często odpowiedzialnej za badane zagadnienia. Istnieje więc ryzyko, że pomijają fakty, których ujawnienie byłoby dla niej obciążające. Kontroler, korzystając z tych środków dowodowych, musi uwzględnić okoliczności wynikające z innych ustaleń kontroli (np. konflikt pracownika z kierownikiem jednostki, inne zebrane dowody)⁵³ i na tej podstawie ocenić ich wiarygodność, która rośnie wraz z liczbą badań lub źródeł potwierdzających zawarte w nich ustalenia⁵⁴.

Trudno nie zauważyć, że dokonywana przez kontrolera ocena wiarygodności i stosowności dowodów jest zbliżona do oceny materiału dowodowego przez sędziego.

⁵² Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 10.1.2014, I ACa 1320/13, Legalis nr 1091650.

⁵³ M. Antoniak: *Kontrola rządowa w administracji publicznej. Poradnik dla kontrolujących i kontrolowanych*, Warszawa 2012, s. 187.

⁵⁴ Europejski Trybunał Obrachunkowy, *Podręcznik kontroli wykonania zadań...*, op.cit., s. 59. Podobne zalecenie możemy znaleźć np. w krajowym standardzie rewizji finansowej nr 1 Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych, załącznik nr 1 do uchwały nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 16.2.2010, <<https://www.pibr.org.pl/assets/file/1142,KSRF-1-2-3.pdf>> (dostęp 17.11.2023) czy w uchwale nr 6/2006 Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z 28.9.2006 w sprawie przyjęcia Standardów kontroli regionalnych izb obrachunkowych, <<file:///C:/Users/stdzi/AppData/Local/Temp/Uchwa%C5%82a%20KRRIO%20z%202006-09-28%20nr%206-2006%20-%20standardy%20kontroli.pdf>> (dostęp 17.11.2023).

Zgodnie bowiem z zasadą swobodnej oceny dowodów⁵⁵ sąd ocenia ich wiarygodność i moc według własnego przekonania (można to nazwać profesjonalnym osądem) na podstawie „wszechstronnego rozważenia zebranego materiału”, co z kolei należy rozumieć jako odniesienie do wszystkich zebranych dowodów oraz okoliczności, które towarzyszyły ich przeprowadzeniu, a mają wpływ na ich moc i wiarygodność⁵⁶. Zarówno ocena dokonywana przez sędziego, jak i kontrolera NIK nie charakteryzuje się jednak dowolnością. Przyjęcie, że jej podstawą jest „własne przekonanie” czy profesjonalny osąd obliguje do rozpatrzenia materiału dowodowego w sposób wyczerpujący i profesjonalny, a więc z uwzględnieniem wszystkich istotnych dowodów. Wobec tego zebranie całości materiału dowodowego niezbędne do ustalenia stanu faktycznego wymaga zastosowania profesjonalnego osądu przez kontrolera.

Wystarczalność jest natomiast miarą ilościową, która pozwala na ustalenie liczby dowodów niezbędnych, aby uzyskać pewność co do przedmiotu badania. Liczba ta jest zależna od ryzyka wystąpienia nieprawidłowości oraz jakości pozyskanych dowodów. Wystarczalność i odpowiedniość dowodu pozostają ze sobą

w relacjach zależnych. Wysoka jakość dowodów budzi większe zaufanie i pozwala na uznanie ich mniejszej liczby za wystarczające. Zasada ta nie działa jednak w drugą stronę i większa liczba dowodów nie równoważy ich niskiej jakości⁵⁷. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu wymaga więc stałego dociekania, czy zebrane dowody nie przedstawiają zniekształconego stanu faktycznego. W razie podejrzenia, że informacja mogła zostać zmodyfikowana, np. w wyniku pomyłki lub oszustwa, kontroler powinien przeanalizować proces jej powstania i skonfrontować z dowodami pozyskanymi z innych źródeł⁵⁸. Ryzyko istotnego zniekształcenia dowodu wpływa więc na ilość tych niezbędnych do ustalenia stanu faktycznego. Im jego poziom wyższy, tym większa liczba dowodów jest potrzebna do potwierdzenia rzeczywistego stanu.

Prawidłowe ustalenie, czy w danym przypadku mamy odpowiednie i właściwe dowody, aby dokonać oceny stanu faktycznego, jest istotą badania podczas każdej kontroli. Dlatego wcześniej trzeba zapoznać się ze specyfiką procesu/działania, poświęcić czas na poznanie procedury jego podejmowania, przeprowadzania oraz nadzorowania, identyfikując czynniki

⁵⁵ Zasadę tę znajdziemy we wszystkich procedurach, zob. art. 233 § 1 ustawy z 17.11.1964 – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2023 poz. 1550, ze zm.), art. 80 ustawy z 14.6.1960 – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775, ze zm.), art. 7 ustawy z 6.6.1997 – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 1375, ze zm.)

⁵⁶ Por. wyrok SN z 17.11.1966, II CR 423/66, OSNPG 1967, nr 5-6, poz. 21; wyrok SN z 24.3.1999, I PKN 632/98, OSNAPIUS 2000, nr 10, poz. 382.

⁵⁷ MSB 500/A4 (Krajowy standard badania 500 w brzmieniu międzynarodowego standardu badania 500, <<https://www.pibr.org.pl/assets/file/4132,1.15%20KSB%20500.pdf>> (dostęp: 31.1.2024)

⁵⁸ Zob. Krajowy standard rewizji finansowej 240 załącznik nr 1.5 do uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 10.2.2015, s. 108, <<https://www.pibr.org.pl/assets/file/503,KRBR-uchwala-2783-52-2015-KSRF-240.pdf>> (dostęp 7.11.2023).

ryzyka (w tym podatność na nadużycia i zniekształcenia) dla każdego z tych etapów. Proces ten, choć dla doświadczonych kontrolerów intuicyjny i automatyczny, nie może być tendencyjny i prowadzony w pośpiechu. Kontrolerzy NIK niejednokrotnie muszą pod presją czasu dokonywać złożonych i trudnych osądów. Nie mogą jednak stosować uproszczeń w badaniach i ocenie dowodów, które naruszałoby obiektywizm kontroli. Stosując profesjonalny osąd, trzeba zachować sceptycyzm zawodowy, wyczulenie zwłaszcza na sprzeczności pomiędzy dowodami, informacje podważające wiarygodność dowodu czy okoliczności mogące wskazywać na oszustwo⁵⁹. Stosując sceptycyzm zawodowy w kontroli zmniejsza się ryzyko przeoczenia nietypowych okoliczności lub nadmiernego generalizowania przy wyciążaniu wniosków z badania⁶⁰.

Podsumowanie

Profesjonalny osąd kontrolera i sceptycyzm zawodowy są standardami, które zmierzają do zapewnienia prawidłowej realizacji ustawowego celu kontroli. Kontroler dokonuje profesjonalnego osądu na podstawie wiedzy i doświadczenia, zachowując sceptycyzm zawodowy. Wiedza ta uwzględnia także doświadczenie i praktykę instytucji, dlatego ważne jest, aby proces komunikacji

umożliwiał kontrolerom uzyskanie wszystkich informacji niezbędnych do prawidłowego wykonania zadania. Zastosowanie profesjonalnego osądu może prowadzić do uznania własnej wiedzy specjalistycznej za niewystarczającą do oceny stanu faktycznego, a tym samym stwierdzenia konieczności skorzystania z pomocy specjalistycznej.

Profesjonalny osąd jest też zależny od przestrzegania wymogów etycznych, w tym zachowania autonomii zarówno indywidualnej, jak i instytucjonalnej. Ocena wartości dowodu jest każdorazowo dokonywana przez kontrolera w trakcie procesu kontroli, z uwzględnieniem indywidualnych okoliczności. Jej celem jest pozyskanie odpowiednich i wystarczających dowodów służących udokumentowaniu stanu faktycznego. Badanie tych cech musi się odbywać zawsze na podstawie profesjonalnego osądu, z zachowaniem sceptycyzmu zawodowego.

dr STANISŁAW DZIWIŚ
radca prezesa NIK,
Katedra Komunikacji Marketingowej
i Prawa Mediów,
Uniwersytet Papieski
Jana Pawła II w Krakowie,
ORCID 0000-0001-8937-3572

⁵⁹ J. Kogut: *Podstawowe założenia koncepcyjne badania sprawozdań finansowych zgodnie z MSFR*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Nauki o Finansach”, nr 4/2010, s. 385.

⁶⁰ Wyrok Sądu Rejonowego Poznań-Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu z 25.2.2021, VI K 954/18.

Słowa kluczowe: sceptycyzm zawodowy, profesjonalny osąd, ocena dowodów, cechy dowodów

Bibliografia:

1. Antoniak M.: *Kontrola rządowa w administracji publicznej. Poradnik dla kontrolujących i kontrolowanych*, Warszawa 2012.
2. Banaś P., Żyndul K.: *Prace nad usprawnieniem systemu standardów i wytycznych INTOSAI*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2021.
3. Bańko M. (red.), *Wielki Słownik wyrazów bliskoznacznych*, Warszawa 2010.
4. Bartkowiak G.: *Człowiek w pracy. Od stresu do sukcesu w organizacji*, Warszawa 2009.
5. Bratton W.: *Rules, principles, and the accounting crisis in the United States*, „European Business Organization Law Review” nr 5/2004.
6. Ciołek M.: *Professional skepticism in auditing and its characteristics*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 2017.
7. Duaj B. (red.), *Domowy popularny słownik języka polskiego*, Warszawa 2003.
8. Dworkin R.: *Biorąc prawa poważnie*, Warszawa 1998.
9. Dziwisz S.: *Odpowiedzialność karna biegłego powołanego w toku kontroli NIK*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2021.
10. Europejski Trybunał Obrachunkowy, *Podręcznik kontroli wykonania zadań*, 2017.
11. Hołda A.: *Kontynuacja działalności w czasie kryzysu*, „Rachunkowość” nr 2/2021.
12. Hurt K.: *Development of a scale to measure professional skepticism*, „Auditing: A Journal of Practice & Theory” 2010.
13. Jagielski J.: *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2018.
14. Jarzęcka-Siwik E., Skwarka B.: *Najwyższa Izba Kontroli. Komentarz*, Warszawa 2017.
15. Kałużny S.: *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, Warszawa 2008.
16. Kogut J.: *Podstawowe założenia koncepcyjne badania sprawozdań finansowych zgodnie z MSFR*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Nauki o Finansach” nr 4/2010.
17. Konopacki A.: *Ryzyko badania w rewizji sprawozdań finansowych procedury szacowania*, Warszawa 2008.
18. Larmande F.: *Auditor's professional judgment, audit efficiency and interplay between legal liability and regulatory oversight*, „Journal of Accounting and Public Policy” 2023.
19. Mazur J.: *Nowe tendencje w pracy najwyższych organów kontroli – na przykładzie kontroli ETO*, „Kontrola Państwowa” nr 3/2020.
20. Murat L.: *Zasady kontroli jako szczególne zasady prawa regulujące funkcjonowanie systemu kontroli*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2017.
21. NIK, *Standardy i wytyczne kontroli wykonania zadań na podstawie standardów kontroli INTOSAI i praktyki. ISSAI 3000*, Warszawa 2009.
22. NIK, *Standardy ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300, ISSAI 400*, Warszawa 2016.
23. Padrak R.: *Zasady postępowania kontrolnego Najwyższej Izby Kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 4/2003.
24. Sordyl T.: *Przesłuchanie świadka w postępowaniu kontrolnym*, „Przegląd Metodyczny” nr 2/2019.

ABSTRACT

Professional Judgment and Professional Scepticism as Basis for Evaluating Evidence – NIK Audit Proceedings

Professional judgment and professional scepticism are applied at all stages of the audit process. Already at the audit planning phase, they allow for identifying and assessing audit risk, and – consequently – for planning appropriately directed activities. However, the article focuses on using them for evidence assessment, so at the diagnostic stage of an audit, which consists in analysing the material gathered, and subsequently leads to determining the actual state and irregularities in auditees' activities. This stage is the key element of the audit function aimed at determining whether auditees perform their tasks in the way they are expected to. Without solid assessment of evidence, it is not possible to properly implement the audit proceedings set forth in Article 28 of the Act of 23rd December 1994 on the Supreme Audit Office, which comprises all the components of the audit function, understood as a process realised on the basis of a series of activities, starting from determining the actual state (what things are like), through documenting in (evidence collection), to concluding with an assessment (compare the findings with the expected state – a model for the audit).

Stanisław Dziwisz, PhD

advisor to the President of NIK

Department of Media Law, Pontifical University of John Paul II in Kraków

ORCID 0000-0001-8937-3572

Key words: professional scepticism, professional judgment, evidence assessment, features of evidence