

1. SKUPINA: PRÍPRAVA KONTROLY



NAJVYŠŠÍ KONTROLNÝ ÚRAD SLOVENSKEJ REPUBLIKY



Európske vykonávacie smernice **pre Kontrolné štandardy INTOSAI**

Máj 2002

OBSAH

1. SKUPINA: PRÍPRAVA KONTROLY

PLÁNOVANIE KONTROLY

Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Prínos a ciele plánovania kontrolnej činnosti	1
Rôzne stupne plánovania	2
Plánovanie kontrolnej akcie	2
Plánovanie kontrolnej akcie	Príloha 1
- Práca v etape predbežného plánovania	Dodatok 1
- Typický obsah plánu kontrolnej akcie	Dodatok 2

2. ZÁVAŽNOSŤ ZISTENÍ A RIZIKO KONTROLY

Kontrolné štandardy INTOSAI	10
Závažnosť zistení a riziko kontroly	10
Závažnosť zistení	Príloha 1
Riziko kontroly	Príloha 2

3. DOKLADY A INFORMÁCIE KU KONTROLE A PRÍSTUP KU KONTROLE

Kontrolné štandardy INTOSAI	19
Náležitý doklady a informácie ku kontrole	19
Relevantné doklady a informácie ku kontrole	20
Primerané doklady a informácie ku kontrole	20
Zhrnutie a závery vyplývajúce pre manažment kontroly	20
Spoľahlivosť dokladov a informácií ku kontrole	Príloha 1
Prístup ku kontrole	Príloha 2

(9. september 1992)

2. SKUPINA: ZÍSKAVANIE DOKLADOV A INFORMÁCIÍ KU KONTROLE

4. HODNOTENIE A TESTOVANIE VNÚTORNEJ KONTROLY

Kontrolné štandardy INTOSAI	28
Vnútoraná kontrola	28
Hodnotenie vnútornej kontroly	30
Vzťahy s manažmentom kontrolovaného subjektu	31
Typy vnútornej kontroly	Príloha 1
Vykonávanie vyhodnotenia vnútornej kontroly	Príloha 2
Testovanie zhodnosti	Príloha 3
Úroveň záruk , ktoré sa majú poskytnúť na základe vyhodnotení systémov a testovania zhodnosti v systémoch založených na postupoch	Dodatok k prílohe 3

(9. september 1992)

5. NÁHODNÁ KONTROLA

Audítorské štandardy INTOSAI	1
Faktory ovplyvňujúce rozhodnutia na vnútornú kontrolu	2
Hlavné pojmy a definície	3
Stupne náhodných kontrol	3
Dokumentácia	4
Výkonnostný audit	5
Vyhodnotenie celkových výsledkov reálnych testov	6

(29. január 1993)

6. ANALYTICKÉ POSTUPY

Posudky k Audítorským štandardom INTOSAI	1
Úvod	2
Analytické postupy pri plánovaní auditu	3
Analytické postupy ako podstatné postupy	4
Analytické postupy ako záverečná fáza auditu	5
Využitie analytických postupov pri výkonnostnom audite	6
Typy analytických postupov	Príloha 1

(22. júl 1997)

7. VYUŽÍVANIE PRÁCE INÝCH AUDÍTOROV A ODBORNÍKOV

Audítorské štandardy INTOSAI	
Rozsah smerníc	2
Úvod	
Využívanie práce iných na stupni plánovaní	4
Využívanie práce iných v závere auditu	5
Získavanie audítorských informácií z práce iných	6
Zvláštne dôvody týkajúce práce vnútorných audítorov	7
Zvláštne dôvody zamestnávania odborníkov	8
Ďalší výklad	9

(15. október 1996)

8. INFORMAČNÝ SYSTÉM AUDITU

Doporučenia k Audítorským štandardom INTOSAI	1
Rozsah smerníc	2
Hlavné pojmy a definície	3
Plánovanie a podpora informačného systému auditu	4
Vedúci (zavádza) kontroluje audity	5
Aplikačné audity	6
Podpora audítorských techník počítačmi	7
Audity rozvojových systémov	8
Slovník	

Príloha 1 Všeobecné (zavádzanie) kontrol - všeobecné problémy riadenia -
Kontrolné ciele a príklady kontrolných techník

Príloha 2 Aplikačné kontroly - kontrolné ciele a príklady kontrolných techník

Príloha 3 Aplikačné kontrolné požiadavky

(23. marec 1998)

9. NEPRESNOSTI

Úvod	2 - 4	1 - 5
Plánovanie auditu	4 - 7	6 - 8
Postupy auditu, v ktorých je podozrenie z podvodov alebo iných nepresností	7 - 9	9 -11
Postupy auditu, v ktorých sú identifikované iné nejasnosti ako je podvod	9 -10	12-13
Zodpovednosti za vykazovanie podvodov alebo nepresností	10 -12	14-18
Príloha A		
Ochrana finančných záujmov Európskych spoločností v boji proti podvodu a iných nejasnosti: právny rámec	13 - 19	
Príloha B		
Definícia nejasností	20	

10. VÝKONNOSTNÝ AUDIT

Audítorské štandardy INTOSAI	
Poverenie na výkonnostný audit	
Hlavné pojmy a definície	
Finančný a výkonnostný audit: podobnosti a odlišnosti	
Plánovanie výkonnostného auditu	
Metodológia výkonnostného auditu	
Vykazovanie výkonnostného auditu	
Príloha A: Metodológia výkonnostného auditu: techniky získavania údajov a techniky analyzovania informácií	

(7. júl 1997)

11. „OSTATNÉ INFORMÁCIE V DOKUMENTOCH OBSAHUJÚCE KONTROLOVANÉ FINANČNÉ STANOVISKÁ“

Úvod
Rozsah smernice
Hlavné pojmy a definície
Plánovanie auditu
Postupy auditu
Vykazovanie

12. DOKUMENTÁCIA

Audítorské štandardy INTOSAI	1
Výhody vhodnej dokumentácie	2
Obsah pracovných materiálov	3
Súčasná a trvalé súbory	4
Utajenosť audítorských informácií	5
Zadržiavanie audítorskej dokumentácie	6

(9. september 1992)

13. VYKAZOVANIE

Audítorské štandardy INTOSAI	1
Vykazovanie spojených a usmerňovaných auditov	2
Štandardy pre vykazovanie INTOSAI	Príloha 1

(3. marec 1993)

14. ZAISTENIE KVALITY

Audítorské štandardy INTOSAI	1
Prehľad zaistenia kvality	2
Spoločne nájdené elementy vo funkcii zaistenia kvality	Príloha 1

15. PODPORA DOBRÝCH ÚČTOVNÝCH PRAKTÍK

Doporučenia k Audítorským štandardom INTOSAI	1
Úvod	2
Úloha Najvyšších kontrolných úradov	3
Základy účtovníctva	4
Účtovné pravidlá a metódy	5
Finančné výkazy	6
Vnútorňa kontrola	7
Vnútorňný audit	8

Príloha A:	Základy účtovníctva a príslušné finančné výkazy
Príloha B:	Účtovné princípy prezentované na 4. Výbore - Príkaz (EEC)
Príloha C:	Kvalitatívne charakteristiky finančných výkazov
Príloha D:	Slovník
Príloha E:	Zoznam doporučených dokumentov a ďalší výklad

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 11

PLÁNOVANIE KONTROLY

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Prínos a ciele plánovania kontrolnej činnosti	2
Rôzne stupne plánovania	3
Plánovanie kontrolnej akcie	4
<hr/>	
Plánovanie kontrolnej akcie	Príloha č. 1
– Práca v etape predbežného plánovania	Dodatok č. 1
– Typický obsah plánovania kontrolnej akcie	Dodatok č. 2

1. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI

1.1. Odsek 132 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:

„Kontrolór musí plánovať kontrolu takým spôsobom, ktorý zaručí, že kontrola, zrealizovaná na vysokej úrovni, bude vykonaná hospodárnym, efektívnym a účinným spôsobom a v stanovenom termíne.“

2. Prínos a ciele plánovania kontrolnej činnosti

2.1. Plánovanie má tri vlastnosti, ktoré sú prínosom pre najvyššie kontrolné úrady (NKÚ):

- (a) Racionálnosť: proces a výstupy plánovania napomáhajú logickému posúdeniu úloh NKÚ a stanoveniu jasných cieľov;
- (b) Časové ohraničenie: kontrolné akcie sú časovo usporiadané, čím umožňujú jasnejšie si určiť priority;
- (c) Koordinácia: koordinácia kontrolnej stratégie NKÚ so skutočnou kontrolnou činnosťou.

2.2. Ciele plánovania kontrolnej činnosti sú:

- (a) určiť spôsob, akým budú dosiahnuté povinnosti vyplývajúce zo všeobecne záväzných právnych predpisov a ostatné priority kontrolnej činnosti;
- (b) určiť rozsah, ciele a očakávané výstupy kontroly;
- (c) definovať, akým spôsobom sa získajú a analyzujú dokumenty a informácie potrebné na dosiahnutie cieľov kontroly;
- (d) určiť zdroje informácií a dokumentov, ktoré budú potrebné a skutočne použité pri výkone kontroly a stanoviť rozpočtové náklady na kontrolu a časový harmonogram kontroly;
- (e) umožniť manažmentu dozerať resp. riadiť jednotlivé kontrolné akcie, ako aj NKÚ ako celok.

3. Rôzne stupne plánovania

- 3.1. Je prirodzené, že na všetky NKÚ je kladených oveľa viac požiadaviek a oveľa viac sa od nich očakáva, než je možné dosiahnuť z dostupných zdrojov. Preto si mnoho NKÚ vybuďovalo hierarchické štruktúry plánovania kontrolnej činnosti. Ich cieľom je plánovanie jednotlivých kontrolných akcií v časovom horizonte, ktoré by poskytlo ucelený globálny a dlhodobý pohľad. Táto smernica pojednáva predovšetkým o plánovaní kontrolných akcií. Je však veľmi dôležité, aby si bol každý kontrolór vedomý toho, že akékoľvek nedodržanie rozpočtu alebo cieľov kontrolnej akcie, bude mať vplyv nielen na samotnú kontrolnú akciu, ale aj na ostatnú činnosť NKÚ ako takú. Naopak, keď kontrolné akcie budú vykonané na požadovanej úrovni a dokonca s nižšími nákladmi a v kratšom termíne, ako boli pôvodne plánované (napr. zdokonalením efektívnosti výkonu kontroly), vzrastie potenciál NKÚ a vytvorí sa priestor na splnenie ďalších požiadaviek a očakávaní, ktoré sa na NKÚ kladú.

4. Plánovanie kontrolnej akcie

- 4.1. Kontrolná akcia je definovaná ako diskrétna a identifikovateľná časť kontrolnej činnosti, ktorej výsledkom je zvyčajne vydanie stanoviska, vyhlásenia, správy alebo osobitného príspevku do ročnej správy o výsledkoch kontrolnej činnosti NKÚ. Kontrolná akcia má zvyčajne jasne identifikovateľné ciele a týka sa jednej alebo niekoľkých jasne definovaných činností, programov alebo jedného alebo viacerých kontrolovaných subjektov. Cieľmi kontrolnej akcie môže byť finančná kontrola, kontrola dodržiavania všeobecne záväzných právnych predpisov, kontrola zhody alebo kontrola výkonnosti, alebo akákoľvek ich kombinácia.
- 4.2. Ďalšie usmernenia týkajúce sa plánovania kontrolnej akcie sú uvedené v **PRÍLOHE č. 1**.

- 4.3. Základným predpokladom v snahe dosiahnuť zlepšenia v hospodárnosti, účinnosti a efektívnosti vynakladania rozpočtových prostriedkov je, aby NKÚ vyhodnotil každú kontrolnú akciu porovnaním cieľov a plánu kontroly a vyvodil z toho závery. Zvyčajne by vykonanie tohto vyhodnotenia kontrolnej akcie malo byť úlohou zodpovedných manažérov, ktorí by potom výsledky oznámili vedeniu NKÚ. V niektorých NKÚ rozšírili túto úlohu o vytvorenie nezávislého systému zabezpečenia kvality a preverovaním v rámci vnútornej kontroly (pozri smernicu č. 51 „Zabezpečenie kvality“).

PRÍLOHA č. 1: PLÁNOVANIE KONTROLNEJ AKCIE

1. Bez ohľadu na ciele kontroly, kontrolná akcia zvyčajne zahŕňa nasledovné etapy:
 - (a) Etapa predbežného plánovania:
 - zhromažďovanie a počiatočné vyhodnocovanie informácií;
 - predbežné vyhodnotenie systémov a kontrol;
 - definovanie podrobných cieľov kontroly;
 - počiatočný odhad potrebných finančných zdrojov a časový harmonogram kontroly;
 - (b) Etapa plánovania:
 - vypracovanie a posúdenie plánu kontroly;
 - nadviazanie spojenia s kontrolovaným subjektom;
 - príprava plánu kontroly;
 - schválenie plánu;
 - (c) Etapa kontroly priamo na mieste v kontrolovanom subjekte:
 - sústreďovanie a vyhodnocovanie dokumentov a informácií potrebných ku kontrole;
 - načrtnutie počiatočných záverov;
 - priebežné preverovanie; určenie potrebných zmien v pláne kontroly a ich schválenie;
 - (d) Etapa vyhotovenia protokolu o kontrole:
 - návrh a preverenie záverov, stanovísk a odporúčaní a/alebo spísanie protokolu („výstupov“);
 - preverenie, schválenie a uverejnenie výsledkov kontroly;
 - interné zosúladenie použitých zdrojov so zdrojmi vyčlenenými v pláne kontroly;
 - zhodnotenie výkonu kontrolnej skupiny;
 - (e) Etapa po vyhotovení protokolu:
 - kontrola plnenia opatrení.

Tieto etapy nemusia byť od seba zreteľne oddelené a môžu sa v určitom rozsahu aj prekrývať.

2. Efektívny plán kontroly závisí od práce, ktorá sa vykoná v etape predbežného plánovania. Ďalšie usmernenie týkajúce sa tejto práce je uvedené v dodatku č. 1 k tejto prílohe.
3. Plán kontrolnej akcie je v skutočnosti správa z etapy predbežného plánovania. Je to tiež dokument, ktorý umožňuje vedeniu NKÚ posúdiť prácu v tejto etape, odsúhlasiť prístup ku kontrole, rozpočet a časový harmonogram výkonu kontroly

ako aj pridelit' nevyhnutné zdroje. Taktiež poskytuje základ pre vedenie NKÚ, aby dohliadalo nad výkonom kontroly a vykonalo spätné vyhodnotenie kontroly. Okrem toho, plán kontrolnej akcie je jedným z mnohých, ktoré súhrnne prispievajú k celkovému dlhodobému plánovaniu a riadeniu zdrojov NKÚ.

4. Plán kontrolnej akcie je kľúčový dokument. Musí byť pripravený včas a musí obsahovať všetky nevyhnutné informácie, pritom musí ostať jasný a stručný. Keďže nie je možné predpísať presný obsah plánu kontrolnej akcie, niektoré prvky väčšiny plánov kontrolných akcií sú vždy spoločné - tieto sú uvedené v odstavci 2 k tejto prílohe.
5. Plánovanie kontroly je dynamický proces. Na to, aby sa dosiahli ciele kontroly, je potrebné v priebehu výkonu kontroly vykonávať zmeny v pôvodnom pláne. Všetky NKÚ si musia určiť postup na revidovanie a schvaľovanie týchto zmien.

PRÍLOHA č. 1: PLÁNOVANIE KONTROLNEJ AKCIE

Dodatok č. 1: PRÁCA V ETAPE PREDBEŽNÉHO PLÁNOVANIA

Často sa stáva, že mnoho informácií, potrebných pre etapu predbežného plánovania, je dostupných v rámci NKÚ (napr. údaje z predchádzajúcich rokov alebo zo stálych súborov údajov). V týchto prípadoch bude práca v etape predbežného plánovania zahŕňať aj aktualizáciu týchto informácií a údajov a zohľadnenie akýchkoľvek významnejších zmien.

Ďalším krokom pri zostavovaní plánu je zhrnutie práce, ktorá je zvyčajne potrebná pre túto etapu predbežného plánovania.

1. Oboznámenie sa s kontrolovaným subjektom

1.1. Kontrolór musí identifikovať dôležité aspekty prostredia, v ktorom kontrolovaný subjekt vykonáva činnosť. Pritom musí zväžiť:

- ciele kontrolovaného subjektu
 - vstupy
 - zdroje a fondy;
 - právny rámec činnosti;
 - zamestnanci (kvantita a kvalita);
 - výstupy
 - okruh a relatívny význam výstupov v porovnaní s cieľmi organizácie;
 - časové nároky a obmedzenia;
 - právny rámec činnosti;
 - povaha „trhu“, na ktorom kontrolovaný subjekt pôsobí;
 - porovnanie vo vnútroštátnom/medzinárodnom merítku;
 - štatutárne a neštatutárne správy;
 - geografické polozenie a možnosti komunikácie.

1.2. Kontrolór musí poznať, ako pôsobí kontrolovaný subjekt vo svojom prostredí, vrátane:

- jeho organizačnej štruktúry:
 - organizačný poriadok a zodpovednosti;
 - kľúčové systémy riadenia a ich kontrolu;
 - kľúčové systémy financovania a ich kontrolu.

1.3. Vzhľadom ku skutočnosti, že časť kontroly tvorí zhromažďovanie informácií a oboznamovanie sa s kontrolovaným subjektom a jeho prostredím, kontrolór často používa analytické kontrolórske techniky (pozri smernicu č. 24 „Analytické postupy“), na analýzu, porovnanie a vyhodnotenie príslušných údajov, ktoré má k dispozícii.

2. Vplyv kontrolovaného subjektu na kontrolu

2.1. Kontrolór musí určiť, ako bude činnosť kontrolovaného subjektu a jeho prostredie vplývať na kontrolu. Konkrétne:

- aké sú vnútorné riziká (pozri smernicu č. 12 „Závažnosť zistení a riziko kontroly“), súvisiace s činnosťou kontrolovaného subjektu, ktoré vznikajú na základe špecifickej organizačnej štruktúry kontrolovaného subjektu a jeho prostredia?
- aké sú vnútorné riziká, ktoré sú zvyčajne spojené s týmto typom kontrolovaného subjektu?
- aké vnútorné kontroly zaviedol manažment kontrolovaného subjektu za účelom ochrany proti týmto rizikám; je pravdepodobné, aby boli efektívne?
- ktoré osobitné faktory existujú najmä v európskom kontexte a aký vplyv majú na kontrolu?

Aby bolo možné odpovedať na tieto otázky, je nevyhnutné vykonať predbežné vyhodnotenie kľúčových systémov a kontrol (pozri smernicu č. 21 „Hodnotenie a testovanie vnútornej kontroly“).

3. Kontrolné prostredie a ciele kontroly

3.1. Kontrolór musí zvažovať spôsob, obsah a užívateľov výstupov kontroly. Až potom môže špecifikovať ciele kontroly (vo všeobecnosti pre kontroly výkonnosti je dôležité urobiť to veľmi detailne: to umožní kontrolórovi definovať kritériá, na základe ktorých bude posudzovať a vyhodnocovať získané podklady).

3.2. Jasne stanovené ciele kontroly budú pomáhať kontrolórovi pri rozhodovaní o závažnosti zistení, ktoré bude zvažovať (pozri smernicu č. 12 „Závažnosť zistení a riziko kontroly“).

4. Doklady a informácie ku kontrole

4.1. Kontrolór musí zistiť, ktoré dokumenty a informácie budú potrebné na dosiahnutie cieľov kontroly. Preto musí zvážiť:

- náležitosť týchto dokumentov a informácií po stránke:
 - dostatočnosti;
 - spoľahlivosti;
- relevantnosť týchto dokumentov a informácií;
- primeranosť dokumentov a informácií⁽¹⁾.

⁽¹⁾ „Primeranosť“ dokumentov a informácií ku kontrole je definovaná v slovníku Kontrolných štandardov INTOSAI ako: „informácie, ktoré sú efektívne tým, že náklady na zhromaždenie dokumentov a informácií sú úmerné výsledku, ktorý sa kontrolór NKÚ snaží dosiahnuť“.

4.2. Táto činnosť musí viesť k tomu, aby kontrolór definoval:

- prístup ku kontrole, ktorý uplatní;
- zdroje, ktoré budú použité pre získanie dokumentov a informácií, ako aj metódy ich získavania;
- potrebné skúšky a ich prípadný rozsah.

4.3. Pre ďalšie usmernenie v tejto oblasti pozri smernicu č. 13 „Doklady a informácie potrebné ku kontrole a prístup ku kontrole“.

5. Zdroje, potrebné pre výkon kontroly

5.1. Keď kontrolór určí podstatu, typ, kvantitu, zdroje a metódy získania dokumentov a informácií, potrebných ku kontrole, môže odhadnúť zdroje, nevyhnutné na ich získanie a vykonať analýzu a prípravu výstupov kontroly.

Musí prihliadať na:

- nevyhnutné kontrolné skúsenosti a z toho vyplývajúce personálne obsadenie kontrolnej skupiny;
- interné osobitné skúsenosti (napr. počítačové spracovanie kontroly);
- možné využitie externých odborníkov, vnútorných kontrolórov kontrolovaného subjektu, iných kontrolórov (pozri smernicu č. 25 „Využitie práce iných kontrolórov a odborníkov“);
- fyzické umiestnenie dokumentov a informácií potrebných ku kontrole, jednoduchosť prístupu k nim (a akékoľvek potencionálne problémy) a finančné náklady s tým spojené;
- časový harmonogram kontroly.

6. Dokumentácia

6.1. Kontrolór musí starostlivo zdokumentovať výsledky etapy predbežného plánovania. Kľúčové závery, ktoré z tejto práce vyplynú, poskytnú základ pre spracovanie plánu kontroly a táto dokumentácia sa má poskytnúť tým, ktorí sú zodpovední za posúdenie a schválenie plánu kontroly.

7. Konzultácia s kontrolovaným subjektom

7.1. V závislosti od stratégie NKÚ a štandardných postupov v rámci NKÚ sa môže považovať za prospešné prediskutovať zistenia z etapy predbežného plánovania s kontrolovaným subjektom.

PRÍLOHA č. 1: PLÁNOVANIE KONTROLNEJ AKCIE

Dodatok č. 2: TYPICKÝ OBSAH PLÁNU KONTROLNEJ AKCIE

1. Zákonný rámec kontroly.
2. Stručný opis činnosti, programu alebo subjektu, ktorý bude predmetom kontroly (vrátane zhrnutia výsledkov predchádzajúcich kontrol a kontroly plnenia opatrení).
3. Dôvody pre výkon kontroly.
4. Faktory ovplyvňujúce kontrolu, vrátane tých, ktoré rozhodujú o závažnosti faktov, ktoré bude potrebné brať do úvahy.
5. Posúdenie rizík.
6. Ciele kontroly.
7. Rozsah kontroly a prístup ku kontrole: aké dokumenty je potrebné získať, aby sa dosiahli ciele kontroly; kde, kedy, ako?
 - „prahová“ hodnota závažnosti zistení;
 - systémy, ktoré majú byť preverené a vyhodnotené;
 - stratégia výberového spôsobu kontroly;
 - očakávaný rozsah výberu;
 - závislosť od iných kontrolórov/odborníkov;
 - akékoľvek predpokladané osobitné problémy.
8. Požadované zdroje a:
 - zodpovednosti členov kontrolnej skupiny (podrobne);
 - odborných pracovníkov (kto a kedy);
 - externých odborníkov;
 - požiadavky na cestovné;
 - časový harmonogram kontroly a rozpočtové náklady.
9. Ak je to vhodné, odhad poplatku, ktorý zaplatí kontrolovaný subjekt za kontrolu.
10. Podrobnosti o kontaktných osobách v rámci kontrolovaného subjektu.
11. Časový harmonogram kontroly a dátum, kedy bude k dispozícii návrh protokolu pre interné účely.
12. Forma, obsah a užívatelia konečných výstupov.

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE
PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 12

ZÁVAŽNOSŤ ZISTENÍ A RIZIKO KONTROLY

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Závažnosť zistení a riziko kontroly	2
<hr/>	
Závažnosť zistení	Príloha č. 1
Riziko kontroly	Príloha č. 2

1. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI

1.1. Vysvetlenie Kontrolných štandardov INTOSAI (odsek 9) ustanovuje, že:

„Vo všeobecnosti záležitosť môže byť posudzovaná ako závažná vtedy, ak by vedomosť o nej pravdepodobne ovplyvnila užívateľa finančných výkazov alebo protokolu o výsledkoch kontroly výkonnosti.“

V rámci finančnej kontroly je cieľom kontrolóra všeobecne odhadnúť úroveň celkovej chyby, zanedbania, nedostatkov a ak ich považuje za závažné, upozorní na ne tých, ktorí pracujú s finančnými výkazmi.

2. Závažnosť zistení a riziko kontroly

2.1. Odsek 152 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že

„Je nevyhnutné, aby posudzovanie a závery kontrolóra boli podložené dostatočnými, náležitými, relevantnými a primeranými dokladmi a informáciami.“

2.2. Preto kontrolór musí nadobudnúť **istotu**, že preverované finančné výkazy neobsahujú závažné nedostatky.

- 2.3. Opak tejto istoty je **riziko kontroly**. Je to riziko, že kontrolór urobí nesprávne závery o finančných výkazoch, ktoré preveruje, napr. kontrolór nevyjadrí výhrady k finančným výkazom, ktoré v skutočnosti obsahujú závažné nedostatky.
- 2.4. Odsek 132 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:
- „Kontrolór musí plánovať kontrolu takým spôsobom, ktorý zaručí, že kontrola, zrealizovaná na vysokej úrovni, bude vykonaná hospodárnym, efektívnym a účinným spôsobom a v stanovenom termíne.“
- 2.5. Preto pri plánovaní kontroly musí kontrolór dospieť k názoru čo sa týka úrovne celkových chýb alebo nesprávnych údajov, ktoré by pravdepodobne ovplyvnili užívateľov finančných výkazov (**prahová hodnota závažnosti zistení**)⁽²⁾. Kontrolór ďalej musí zabezpečiť, aby riziko kontroly neovplyvnilo kvalitu kontroly.
- 2.6. Rozhodnutia, ktoré sa týkajú sa prahovej hodnoty závažnosti zistení a prijateľného rizika kontroly, budú mať vplyv na množstvo práce, ktoré bude nevyhnutné vykonať, a tým aj na hospodárnosť, efektívnosť a účinnosť kontroly.
- 2.7. Ďalšie usmernenia, týkajúce sa závažnosti zistení sú uvedené v **PRÍLOHE č. 1** a vysvetlenie významu rizika kontroly pri plánovaní a výkone kontroly je uvedené v **PRÍLOHE č. 2**.

⁽²⁾ Prahová hodnota závažnosti zistení je tiež často známa ako **limit** alebo **úroveň** závažnosti zistení. Výraz „prahová hodnota“ sa tu uprednostňuje, pretože lepšie vyjadruje skutočnosť, že je to hodnota, pri ktorej musí kontrolór urobiť rozhodnutie o najvhodnejšom ďalšom priebehu kontrolnej akcie.

PRÍLOHA č. 1: ZÁVAŽNOSŤ ZISTENÍ

1. Úvod

- 1.1. Pri vykonávaní finančnej kontroly je zvyčajne cieľom kontrolóra nadobudnúť istotu, že finančné výkazy sú správne a dostatočne úplné pre potreby tých, ktorí ich používajú. Vo verejnom sektore sú to rozpočtové organizácie vzhľadom na spôsob čerpania výdavkov. Pri tejto práci sa kontrolór snaží ubezpečiť, že finančné výkazy neobsahujú žiadne závažné nedostatky.
- 1.2. Chyby a nedostatky vo finančných výkazoch môžu byť celkovo považované za závažné (tzn. významné), keď užívatelia týchto výkazov, ktorí, ak by boli na chyby upozornení, by nimi boli pravdepodobne ovplyvnení. Kontrolór musí rozhodnúť, aká je maximálna tolerovateľná čiastka, ktorá je vo finančných výkazoch nesprávne uvedená alebo neoprávnená, ale aj napriek tomu akceptovateľná. Táto čiastka môže byť určená za „prahovú hodnotu závažnosti zistení“. Ostatné záležitosti sú rovnaké; čím vyššia je prahová hodnota, tým menej údajov je potrebné podrobiť kontrole.
- 1.3. Prahová hodnota závažnosti zistení môže byť pri preverovaní finančných výkazov určená buď priamo stanovením absolútnej čiastky peňazí, alebo nepriamo použitím percentuálneho vyjadrenia (napr. X % z celkových výdavkov) na výpočet tejto čiastky. Okrem toho v tomto spôsobe určenia závažnosti zistení pomocou hodnoty sú okolnosti, pri ktorých určité kategórie účtov alebo transakcií môžu byť sami o sebe považované za závažné (u ktorých sú odhalenia obzvlášť dôležité), alebo sú závažné v kontexte (napr. ak by nesprávne údaje, ktoré sú inak príliš nízke nato, aby boli významné, viedli k zmene deficitu na prebytok). Aj keď kontrolór by mal byť ostražitý vo vzťahu k možným prípadom závažných nedostatkov, či už svojou povahou alebo v kontexte, tieto musia byť v rámci stratégie kontroly považované za osobitné prípady. [Ich špecifiká znemožňujú ustanoviť všeobecné pravidlá.]

2. Použitie prahovej hodnoty závažnosti zistení

- 2.1. V etape plánovania pomáha prahová hodnota závažnosti zistení určiť rozsah testovania, ktorý je potrebné poznať na získanie dostatočných dokladov a informácií ku kontrole. V etape písania správy resp. protokolu alebo záznamu sa používa na vyhodnotenie dôležitosti chýb a nedostatkov zistených pri kontrole a pomáha určiť, či kontrolór vyjadril výhrady ku všetkým finančným výkazom alebo nie.

3. Definícia prahovej hodnoty závažnosti zistení

- 3.1. Pri definovaní vhodnej celkovej prahovej hodnoty závažnosti zistení musí kontrolór verejného sektora brať do úvahy svoje konkrétne poverenie a

skutočnosť, že užívatelia verejných účtov (t.j. financovania z verejných prostriedkov) majú veľký záujem o záležitosti, ktoré sa týkajú dodržiavania zákonnosti a regulárnosti ich čerpania. Prahová hodnota závažnosti zistení pri kontrole prevodu majetku má tendenciu byť veľmi nízka, vzhľadom na zvláštny dôraz kladený na kontrolu zákonnosti a regulárnosti. Vhodná prahová hodnota závažnosti zistení sa môže pohybovať napr. medzi 0,5 % a 2 % z hodnoty, ktorá primerane odzrkadľuje stupeň finančných aktivít kontrolovaného subjektu. Základnou sumou budú s najväčšou pravdepodobnosťou celkové príjmy alebo celkové výdavky, ale za určitých okolností to môže byť iná suma ako napr. celkové aktíva alebo celkové pasíva - v tomto prípade by sa mohol použiť iný percentuálny interval prahovej hodnoty.

- 3.2. Stanovenie prahovej hodnoty závažnosti zistení, či už konkrétnou sumou alebo percentuálne, je záležitosťou rozhodnutia kontrolóra, a preto v záujme dodržania dôslednosti prístupu, je dôležitým prvkom stratégie NKÚ. Základným prvkom, ktorý je potrebné brať do úvahy, je politická citlivosť oblasti, ktorej sa finančné výkazy týkajú. Celková prahová hodnota, ktorá sa má uplatniť na ucelenú skupinu finančných výkazov alebo na širokú kontrolovanú oblasť, môže byť doprevádzaná niekoľkými špecifickými prahovými hodnotami závažností zistení pre tie oblasti resp. záležitosti, ktoré vykazujú vyššiu politickú citlivosť.

4. Odborné úvahy

- 4.1. Prahová hodnota závažnosti zistení by sa mala stanoviť, ako najvyššia úroveň nesprávnych údajov, ktoré by užívatelia ešte mohli považovať za prijateľné.
- 4.2. Preto by prahová hodnota závažnosti zistení mala brať do úvahy požiadavky rozpočtových organizácií a širokej verejnosti.
- 4.3. Vo výnimočných prípadoch môže užívateľ časť finančných výkazov alebo kontrolovanej oblasti považovať za citlivejšiu. V takýchto prípadoch musí kontrolór rozhodnúť, či je prijateľnejšie stanoviť nižšiu prahovú hodnotu a túto časť podrobiť osobitnej kontrole, alebo či má vykonať testovanie kľúčových položiek.
- 4.4. Mohlo by byť nevyhnutné revidovať plánovanú prahovú hodnotu, ktorá bola stanovená pre kontrolu, z dôvodov zmien v politickej citlivosti alebo preto, že celková hodnota finančných výkazov sa značne líši od hodnoty, ktorá sa predpokladala v prípravnej etape kontroly. Kontrolór si musí byť náležite vedomý potreby takejto revízie.
- 4.5. Určenie prahovej hodnoty závažnosti zistení je zvyčajne záležitosťou stratégie NKÚ, a to buď stanovením presného spôsobu, akým sa prahová hodnota určuje a schvaľuje ako základný prvok pri plánovaní kontroly, alebo ako skutočná prahová hodnota pre konkrétnu kontrolu.

- 4.6. Prahová hodnota závažnosti zistení sa používa na vyhodnotenie dôležitosti vplyvu nesprávnych údajov zistených kontrolou, a to odhadom pravdepodobnej celkovej chyby vo finančných výkazoch z výsledkov kontroly a jej porovnanie s prahovou hodnotou závažnosti zistení.
- 4.7. Ak odhad celkovej chyby prevýši určenú prahovú hodnotu závažnosti zistení, kontrolór musí znovu pozorne preveriť všetky doklady a informácie, vrátane možného rozsahu chyby štatistických metód a extrapoláciách, s cieľom posúdiť svoje stanovisko k finančným výkazom, ktoré sú predmetom kontroly.
- 4.8. Pretože rozhodnutia kontrolóra vo vzťahu k prahovým hodnotám závažnosti zistení pred aj počas výkonu kontroly sú dôležité pre vedenie kontroly, ako aj pre konečnú interpretáciu výsledkov kontroly, tieto rozhodnutia musia byť dôkladne zdokumentované v pracovných materiáloch a predložené vedeniu NKÚ na posúdenie a schválenie.

PRÍLOHA č. 2: RIZIKO KONTROLY

1. Úvod

- 1.1. Riziko kontroly predstavuje nebezpečenstvo, že kontrolór nevyjadrí výhrady k finančným výkazom, ktoré sú skutočne nesprávne alebo obsahujú nesprávne údaje. Keďže je takmer vylúčené znovu preveriť všetky transakcie, ktoré sú zahrnuté vo finančných výkazoch, kontrolór musí akceptovať určitú úroveň rizika kontroly. Je na NKÚ, aby v rámci svojej stratégie určil, aká úroveň to bude. Vzhľadom na očakávania používateľov finančných výkazov vyhotovovaných vo verejných inštitúciách, najmä čo sa týka zákonnosti a regulárnosti, je zvyčajne na NKÚ aby stanovil veľmi nízku úroveň rizika kontroly - často len jedno percento.
- 1.2. Riziko kontroly má tri zložky:

Prirodzené riziko: riziko závažných nedostatkov alebo nesprávne uvedených údajov, ktoré sa vyskytuje na prvom mieste;

Kontrolné riziko: riziko, že vnútorná kontrola kontrolovaného subjektu nebude schopná zabrániť alebo odhaliť závažné nedostatky alebo nesprávne uvedené údaje;

Zisťovacie riziko: riziko, že akýkoľvek závažný nedostatok alebo nesprávne uvedené údaje, ktoré neboli odstránené na základe zistení vnútornej kontroly kontrolovaného subjektu, neodhalí ani kontrolór NKÚ.
- 1.3. Prirodzené riziko a kontrolné riziko sa líšia od zisťovacieho rizika v tom, že závisia od kontrolovaného subjektu. Zisťovacie riziko na druhej strane závisí od kontrolóra NKÚ, a je funkciou povahy, rozsahu a časového trvania činnosti kontrolóra. Kontrolou týchto rozhodujúcich činiteľov zisťovacieho rizika sa kontrolór snaží dosiahnuť nízky stupeň celkového rizika kontroly.
- 1.4. Kontrolór musí odhadnúť prirodzené a kontrolné riziká a na základe týchto odhadov navrhnúť vhodné a reálne postupy za účelom zníženia zisťovacieho rizika na úroveň, ktorá by podľa názoru kontrolóra, viedla k prijateľne nízkej úrovni celkového rizika kontroly.
- 1.5. Existuje vzťah medzi odhadom prirodzeného a kontrolného rizika kontrolórom na jednej strane a prijateľnou úrovňou zisťovacieho rizika na strane druhej. Čím vyššie odhadne kontrolór stupeň prirodzeného a/alebo kontrolného rizika, tým viac kontrolnej práce bude potrebné vynaložiť na zníženie úrovne zisťovacieho rizika, aby sa dosiahla požadovaná úroveň rizika kontroly.

2. **Prirodzené riziko**

- 2.1. Prirodzené riziko závisí od povahy tak položiek ako aj inštitúcie, ktorá je kontrolovaná a od rozsahu, v akom je položka náchylná na chyby. Aby kontrolór toto riziko odhadol, musí vykonať vyhodnotenie prostredia, v ktorom organizácia vykonáva svoju činnosť, ako aj charakteristík položiek, ktoré sú predmetom kontroly.
- 2.2. Je bežné, že sa odhad rizika, vrátane prirodzeného rizika, vykonáva v rámci prípravnej etapy kontroly. Aj keď potrebné vykonať túto prácu v dostatočnej hĺbke, aby bolo možné vyvodit' opodstatnené závery, nemusí to byť dlhý proces. Ak NKÚ vykonáva kontroly v kontrolovanom subjekte pravidelne každý rok, hĺbkové vyhodnotenie by sa mohlo vykonať povedzme každý tretí rok, a v každom roku medzi tým sa vykoná stručná aktualizácia. Kontrolór musí vždy brať do úvahy ponaučenia a závery z kontrol, vykonaných v minulosti.
- 2.3. Cieľom predbežného odhadu rizika je umožniť kontrolórovi vytvorit' si predbežný názor na kontrolovaný subjekt a na položky, ktoré budú predmetom kontroly a použiť tieto informácie v procese plánovania kontrolnej akcie. Je potrebné rozlišovať medzi hĺbkovým preverovaním výsledkov vnútorných kontrol, ktoré je potrebné vtedy, ak sa v rámci celkového prístupu ku kontrole vykonáva „testovanie vnútornej kontroly“.

3. **Kontrolné riziko**

- 3.1. Kontrolné riziko sa odhaduje vykonaním hĺbkového zhodnotenia príslušných systémov vnútornej kontroly a vykonaním testovania vnútornej kontroly. Ďalšie usmernenie je uvedené v smernici č. 21 „Hodnotenie a testovanie vnútornej kontroly.“
- 3.2. Počiatočný odhad rizika (pozri predchádzajúce body 2.2 a 2.3) tiež umožňuje vytvorenie si predbežného názoru o všeobecnej kvalite kontrolného prostredia. Ak sa zdá, že kontrolné riziko bude pravdepodobne vysoké, potom bude nízka miera istoty, ktorú kontrolór môže získať z testovania zameraného na posúdenie efektívnosti fungovania vnútornej kontroly. Kontrolór potom môže rozhodnúť, že požadovanú istotu môže hospodárnejšie získať z iných zdrojov (a tým sa zvýši množstvo skutočne vykonaného testovania).

4. **Zisťovacie riziko**

- 4.1. Čím viac dôležitých testovacích postupov kontrolór vykoná, tým väčšia je pravdepodobnosť, že odhalí každú závažnú chybu alebo nedostatok v kontrolovaných finančných výkazoch, a tým nižšie bude zisťovacie riziko. Rozhodnutím o vhodnom množstve skutočného testovania sa kontrolór snaží

znižiť zisťovacie riziko na takú úroveň, ktorá dostane celkové riziko kontroly na minimálnu hodnotu určenú NKÚ.

- 4.2. Opakom zisťovacieho rizika je istota, ktorú kontrolór získa zo všetkých vykonaných dôležitých testovacích postupov, kam patrí testovanie kľúčových položiek, a to buď vysokorizikových alebo tých, ktoré sú závažné svojou podstatou, testovanie položiek, ktoré majú vysokú hodnotu, náhodné výberové testovanie ostatných položiek a za určitých okolností aj analytické kontrolórske postupy.

5. **Matematický model**

- 5.1. Jeden príklad na ilustráciu modelu rizika kontroly je uvedený v dodatku k tejto prílohe.

Riziko kontroly: ilustrácia matematického modelu

Celkové riziko kontroly = prirodzené riziko x kontrolné riziko x zisťovacie riziko

Zisťovacie riziko = Celkové riziko kontroly / (prirodzené riziko x kontrolné riziko)

Kontrolór vykoná počiatočný odhad prirodzeného rizika a považuje ho za nízke. Preto mu priradí hodnotu 20 % v súlade s usmernením vydaným NKÚ.

Hĺbkové zhodnotenie systémov vnútornej kontroly a testovanie výsledkov kontroly odhalí, že kontrolovaný subjekt má zavedený spoľahlivý systém kontroly, ktorý bez výnimiek funguje efektívne. V súlade so stratégiou NKÚ bude považovať tento systém za „stredný“ a kontrolnému riziku pridelí hodnotu 40 %.

Stratégiou NKÚ je akceptovať maximálne 1 %-né riziko kontroly.

Kontrolór preto môže vypočítať istotu (alebo miera spoľahlivosti), ktorá sa vyžaduje od skutočného testovania, takto:

Celkové riziko kontroly = 1 % = 0,01

Prirodzené riziko = 20 % = 0,20

Kontrolné riziko = 40 % = 0,40

Zisťovacie riziko = $0,01 / (0,2 \times 0,4) = 0,125$

Pretože istota je opakom zisťovacieho rizika, miera istoty, ktorá sa vyžaduje od testovania, je:

$1,0 - 0,125 = 0,875 = \underline{87,5 \%}$

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE
PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 13

**DOKLADY A INFORMÁCIE KU KONTROLE A PRÍSTUP KU
KONTROLE**

<u>OBSAH</u>	<u>Odsek</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Náležitú doklady a informácie ku kontrole	2
Relevantné doklady a informácie ku kontrole	3
Primerané doklady a informácie ku kontrole	4
Zhrnutie a závery vyplývajúce pre manažment kontroly	5
<hr/>	
Spôľahlivosť dokladov a informácií ku kontrole	
- zdroje a techniky	Príloha č. 1
Prístup ku kontrole	Príloha č. 2

1. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI:

1.1. Odsek 152 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:

„Na podporu rozhodnutí a záverov kontrolóra ohľadom organizácie, programu, činností a funkcie, ktoré sú predmetom kontroly, je potrebné získať náležité, relevantné a primerané doklady a informácie.“

2. Náležitú doklady a informácie ku kontrole

2.1. Náležitú doklady a informácie ku kontrole sú také doklady a informácie, ktoré sú kvantitatívne dostačujúce a vhodné na dosiahnutie výsledkov kontroly; a sú kvalitatívne nestranné natoľko, že vzbudzujú dôveru a spoľahlivosť.

2.2. Dostačujúce doklady a informácie ku kontrole je možné získať primeraným rozsahom testov (tak testov zhody, ako aj testov vecnej správnosti). Ďalšie usmernenie ohľadom týchto záležitostí je možné nájsť v nasledujúcich smerniciach:

- Závažnosť zistení a riziko kontroly (č. 12);
- Hodnotenie a testovanie vnútornej kontroly (č. 21);
- Výber vzorky pri kontrole⁽³⁾ (č. 23);
- Analytické postupy (č. 24).

2.3. Spôľahlivé doklady a informácie ku kontrole sú také doklady a informácie, ktoré sú neustranné. Spôľahlivosť dokladov a informácií ku kontrole závisí od ich povahy, ako aj od zdrojov a metód použitých na ich získanie. Kontrolór často čelí otázke výberu rôznych foriem dokladov a informácií, zdrojov a metód: **PRÍLOHA č. 1** obsahuje ďalšie usmernenie o relatívnej spôľahlivosti, a kontrolór by sa mal snažiť zabezpečiť, aby v rámci času a nákladov vymedzených na kontrolu použil len tie najspôľahlivejšie zdroje a metódy.

3. Relevantné doklady a informácie ku kontrole

3.1. Relevantné doklady a informácie ku kontrole sú také doklady a informácie, ktoré súvisia s cieľmi kontroly.

3.2. Na zabezpečenie toho, aby doklady a informácie ku kontrole boli relevantné, je potrebné jasne definovať ciele kontroly už v etape plánovania: ďalšie usmernenie kontrolór nájde v smernici č. 11 „Plánovanie kontroly“.

3.3. Po jasnom zadaní cieľov kontroly privedie otázka relevantnosti (spolu s otázkou primeranosti – pozri nižšie) kontrolóra k tomu, aby zvážil aký prístup ku kontrole zvolí. Ďalšie usmernenie ohľadom prístupu ku kontrole je uvedené v **PRÍLOHE č. 2**.

4. Primerané doklady a informácie ku kontrole

4.1. Primerané doklady a informácie ku kontrole sú také doklady a informácie, ktoré sú hospodárne v tom, že náklady na ich zhromaždenie sú primerané výsledkom, ktoré sa kontrolór Najvyššieho kontrolného úradu (NKÚ) snaží dosiahnuť.

4.2. Zabezpečenie získania dostačujúcich, relevantných a spôľahlivých dokladov a informácií na dosiahnutie cieľov kontroly pri čo najnižších možných nákladoch si vyžaduje, aby už v prvej etape procesu kontroly kontrolór vyhodnotil alternatívne prístupy ku kontrole (príloha č. 2) a rozhodol, za pomoci ktorých môže dosiahnuť požadované výsledky čo najhospodárnejšie.

5. Zhrnutie a závery vyplývajúce pre manažment kontroly

⁽³⁾ Pri kontrole výberovým spôsobom.

- 5.1. Pri rozhodovaní o náležitosti (dostatočnosti a spoľahlivosti), relevantnosti a primeranosti dokladov a informácií ku kontrole, ktoré je potrebné získať, by mali kontrolórovi už v etape plánovania kontroly pomôcť nasledujúce kľúčové prvky akejkoľvek kontroly:
- primeranosť: druh a rozsah testov kontroly;
 - spoľahlivosť: zdroje a techniky použité na získanie informácií;
 - relevantnosť: ciele kontroly;

 - relevantnosť)) prístup ku kontrole
 - primeranosť)
- 5.2. Už v etape plánovania sa kontrolór resp. vedúci kontrolnej akcie musia snažiť zabezpečiť, aby rozhodnutia, ktoré kontrolór urobí pri zostavovaní plánu, boli rozumné a aby plán poskytoval dobrý základ pre získanie náležitých, relevantných a primeraných dokladov a informácií, ktoré pomôžu dosiahnuť ciele kontroly.
- 5.3. V záverečnej etape kontroly sa kontrolór resp. vedúci kontrolnej akcie musia snažiť uistiť, že plán kontroly bol splnený, a že boli získané náležité, relevantné a primerané doklady a informácie, že závery z kontroly vychádzajú z týchto dokladov a informácií a že tieto závery sú uvedené v každej záverečnej správe o výsledkoch kontroly⁽⁴⁾ (pozri smernicu č. 31 „Podávanie správ“).

⁽⁴⁾ Správ, ale aj protokolov a záznamov o výsledkoch kontroly.

PRÍLOHA č. 1: SPOĽAHLIVOSŤ DOKLADOV A INFORMÁCIÍ KU KONTROLE - ZDROJE, METÓDY A POVAHA

A. ZDROJE DOKLADOV A INFORMÁCIÍ

Doklady a informácie ku kontrole môžu byť vygenerované/zhromaždené priamo kontrolórom, alebo získané od tretích strán alebo kontrolovaného subjektu.

Vo všeobecnosti, doklady a informácie vygenerované/zhromaždené priamo kontrolórom sú spoľahlivejšie ako doklady a informácie získané od iných.

Na druhej strane, doklady a informácie získané od tretích strán môžu byť spoľahlivejšie ako doklady a informácie získané od kontrolovaného subjektu, ak sú skutočne nezávislé a úplné.

Kontrolór môže dosiahnuť väčšiu istotu, ak sú doklady a informácie získané z rôznych zdrojov zhodné.

B. METÓDY ZÍSKAVANIA DOKLADOV A INFORMÁCIÍ

Informácie ku kontrole môže kontrolór získať jednou alebo niekoľkými z nasledujúcich metód:

- kontrolou dokumentov alebo celkového majetku;
- pozorovaním procesov alebo postupov;
- dotazníkmi a ich vyhodnotením;
- výpočtami;
- analýzou finančných výkazov a vzájomnými vzťahmi alebo porovnaniami prvkov príslušných informácií.

Kontrolór sa musí rozhodnúť, ktorá z metód získavania informácií bude patrične spoľahlivá a musí sa snažiť udržať rovnováhu medzi spoľahlivosťou informácií a nákladmi na ich získanie.

C. POVAHA DOKLADOV A INFORMÁCIÍ KU KONTROLE

Informácie ku kontrole môžu mať podobu dokumentov, alebo sú to informácie získane vizuálne alebo ústne.

Spoľahlivosť písomných dokladov závisí od zdrojov, z ktorých boli získané (pozri vyššie uvedené body).

Informácie získané vizuálne sú napríklad veľmi spoľahlivé pre potvrdenie existencie majetku, ale pre potvrdenie vlastníckych práv k majetku ani jeho hodnoty už veľmi spoľahlivé nie sú.

Ústne poskytnuté informácie sa musia považovať za najmenej spoľahlivé. Kontrolór sa musí vždy, keď je to možné, pokúsiť získať písomné potvrdenie ústnych informácií (napr. podpísané písomné záznamy z pohovorov). Ak to nie je možné, ústne informácie sa môžu overiť individuálnymi pohovormi s viacerými osobami.

PRÍLOHA č. 2: PRÍSTUP KU KONTROLE

1. Úvod

1.1. Prístup ku kontrole je kombinácia rôznych druhov kontrolných testov, ktoré sa používajú na získavanie dokladov a informácií a ktoré sú potrebné na dosiahnutie cieľov kontroly.

2. Ciele kontroly

2.1. Ciele kontroly vo všeobecnosti sú:

(a) pre finančné kontroly:

- posúdiť správnosť a úplnosť finančných výkazov určitej činnosti, programu alebo kontrolovaného subjektu; a/alebo
- uistiť sa, či transakcie, na základe ktorých boli finančné výkazy vypracované, sú v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a správne.

(b) pre kontroly výkonnosti:

- posúdiť, či činnosť, program alebo subjekt boli riadené hospodárne, účinne a efektívne.

2.2. Kontrolné štandardy INTOSAI sa rovnako vzťahujú na kontroly výkonnosti ako aj na finančné kontroly. Preto sa kontrolór musí vždy snažiť získať ku kontrole náležité, relevantné a primerané doklady a informácie. Podobne, je všeobecne možné prijať buď systémový prístup alebo prístup priameho testovania vecnej správnosti, hoci vzhľadom na rôzne ciele kontrol by sa mohlo stať, že v prípade kontroly výkonnosti bude potrebné skúmať iné systémy ako v prípade finančnej kontroly (pozri nižšie uvedený bod 6).

3. Systémový prístup (SBA - Systems Based Approach)

3.1. Subjekty podliehajúce kontrole Najvyššieho kontrolného úradu si zvyčajne zavádzajú vlastné systémy vnútornej kontroly, ktoré sú určené na zabezpečenie presnosti a úplnosti finančných výkazov, zabezpečenie súladu transakcií so všeobecne záväznými právnymi predpismi a ich správnosti, ako aj hospodárnosti, účinnosti a efektívnosti jednotlivých operácií. Všeobecne povedané, ak sa kontrolór presvedčí o primeranosti týchto kontrol, môže odpovedajúco znížiť množstvo preverovaných finančných výkazov, transakcií alebo činností organizácie.

3.2. Prístup, kedy sa kontrolór spolieha na systém vnútornej kontroly kontrolovaného subjektu je známy ako systémový prístup, ktorý má nasledujúce stupne:

- (a) identifikácia a hĺbkové vyhodnotenie príslušných kľúčových kontrol a posúdenie, v akej miere (ak vôbec) sa kontrolór môže na tieto kontroly spoliehať, za predpokladu, ak zistí, že fungujú efektívne;
- (b) testovanie fungovania týchto kľúčových kontrol s cieľom zistiť, či počas kontrolovaného obdobia fungovali efektívne;
- (c) vyhodnotenie výsledkov testovania vnútornej kontroly s cieľom zistiť, či je možné preverovaním kontrol dosiahnuť predpokladaný stupeň spoľahlivosti;
- (d) testovanie vecnej správnosti určitého počtu transakcií, zostatkov na účtoch, atď., s cieľom zistiť (ak to odpovedá cieľom kontroly a bez ohľadu na systém vnútornej kontroly subjektu) či sú finančné výkazy subjektu presné a úplné, či sú vykonané transakcie v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a či sú správne resp. či boli dodržané kritériá hospodárnosti, účinnosti a efektívnosti.

3.3. Ďalšie usmernenie ohľadom vyššie uvedených etáp (a) - (c) je uvedené v smernici č. 21 „Hodnotenie a testovanie vnútornej kontroly“, a ohľadom testovania vecnej správnosti ((vyššie uvedený bod (d)) v smernici č. 23 „Výber vzorky pri kontrole“. Vzťah medzi testovaním vnútornej kontroly a testovaním vecnej správnosti je bližšie vysvetlený v prílohe č. 2 smernice č. 12 „Závažnosť zistení a riziko kontroly“.

4. Prístup priameho testovania vecnej správnosti - (DST - Direct Substantive Testing Approach)

4.1. Ak sa od kontrolóra výslovne nevyžaduje, aby posúdil fungovanie systému vnútornej kontroly organizácie, môže sa stať, že môže ciele kontroly dosiahnuť aj bez toho, aby sa spoliehal na tieto systémy, teda aj bez vykonania testovania vnútornej kontroly. Tento prístup je to známy ako prístup priameho testovania. Je potrebné poznamenať, že vzhľadom na to, že v rámci prístupu DST nie je možné získať žiadnu istotu ohľadom fungovania vnútornej kontroly (keďže v tomto prístupe sa netestuje, a teda nie sú žiadne dôkazy o ich efektívnosti), počet potrebných testov vecnej správnosti bude omnoho vyšší ako v prípade prístupu SBA. Je na kontrolórovi, aby poodil, ktorá z metód získavania dokladov a informácií potrebných k dosiahnutiu cieľov kontroly bude za týchto okolností nákladovo najefektívnejšia.

4.2. Odsok 141 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:

„Kontrolór by mal pri určovaní rozsahu a predmetu kontroly preštudovať a vyhodnotiť spoľahlivosť vnútornej kontroly“.

Preto aj v prípade, keď kontrolór prijme prístup DST, musí preskúmať niektoré hlavné systémy, dokonca aj v prípade, ak by išlo len o predbežnú kontrolu. Prístup DST je teda vlastne určitou formou SBA, pri ktorej sa skúmanie systémov minimalizuje.

5. Úvahy pri rozhodovaní, ktorý z prístupov sa uplatní

5.1. Ak sa od kontrolóra výslovne nevyžaduje, aby uplatnil prístup SBA, rozhodnutie medzi SBA a DST bude zvyčajne záležať od posúdenia zdrojov kontroly, teda nákladov potrebných na získanie náležitých a spoľahlivých dokladov a informácií. Pri tomto rozhodovaní sú dôležité nasledujúce faktory:

- (a) Ak sú kontroly geograficky rozptýlené alebo ak je z iných dôvodov obtiažne testovať fungovanie systémov vnútornej kontroly, mohlo by sa stať, že vzhľadom na dostupné zdroje nebude možné uplatniť prístup SBA. Podobne platí, že ak výsledky predbežného vyhodnotenia spoľahlivosti vnútornej kontroly naznačujú, že táto kontrola je slabá, mohlo by sa stať, že kontrolór sa nebude môcť na ne spoľahnúť. Preto môže uplatniť prístup DST bez ohľadu na relatívne náklady.
- (b) Aj keď je možné uplatniť prístup DST na preskúmanie súladu a správnosti, pre tento druh kontroly sa výborne hodí prístup SBA.
- (c) Prístup SBA má tú výhodu, že kontrolórovi často umožňuje zistiť priamu väzbu medzi jednotlivými chybami a slabými miestami systému kontroly a potom sa zamerať na tieto slabé miesta. Oznámením týchto slabých miest vedeniu kontrolovaného subjektu môže kontrolór kontrolovanému subjektu pomôcť, aby v budúcnosti dosiahol zlepšenie systému vnútornej kontroly.

Kontrola výkonnosti

6.1. Kontrola výkonnosti (pozri smernicu č. 41 „Kontrola výkonnosti“) sa týka hospodárnosti, účinnosti a efektívnosti kontrolovanej činnosti, programu alebo určitého orgánu, ktoré sú predmetom kontroly:

Hospodárnosť: minimalizovanie nákladov na vykonávanie činnosti s ohľadom na príslušnú kvalitu;

Účinnosť: vzťah medzi výstupmi, v podobe tovaru, služieb alebo iných výsledkov, a zdrojmi použitými na ich vytvorenie;

Efektívnosť: miera dosahovania cieľov a vzťah medzi plánovanými a skutočnými dôsledkami vykonávanej činnosti.

Konkrétna kontrola výkonnosti sa nemusí vždy snažiť urobiť závery o všetkých troch horeuvedených aspektoch. Z cieľov kontroly by malo byť zrejmé, ktoré z nich je potrebné preveriť. Ak sa vykonáva kontrola hospodárnosti alebo účinnosti, kontrolór potrebuje vo všeobecnosti zvážiť efektívnosť kontrolovaného subjektu: bolo by lepšie, keby subjekt robil dobré veci nesprávne, ako nesprávne veci dobre.

6.2. Pre preskúmanie efektívnosti je zvyčajne potrebné posúdiť výstupy alebo dôsledky činnosti. Takže aj keď prístup SBA by mohol byť užitočný (napríklad na posúdenie toho, ako kontrolovaný subjekt meria a monitoruje dôsledky svojej činnosti), kontrolór musí získať aj dostatok vecných dôkazov o výstupoch a dôsledkoch vykonávanej činnosti, programu alebo orgánu.

6. Aspekty týkajúce sa životného prostredia

7.1. Od NKÚ sa stále viac vyžaduje, aby poskytovali záruky, že činnosti, ktoré kontrolujú, sú vykonávané v súlade s environmentálnymi kritériami a požiadavkami. V zásade je prístup ku kontrole u takýchto požiadaviek rovnaký ako v prípade kontroly zhody a správnosti, preto sa môžu použiť obidva prístupy, SBA aj DST, ale prístup SBA by mohol byť vhodnejší.

2. SKUPINA: ZÍSKAVANIE DOKLADOV A INFORMÁCIÍ KU KONTROLE

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI.

č. 21

HODNOTENIE A TESTOVANIE VNÚTORNEJ KONTROLY

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek:</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Vnútoraná kontrola	2
Hodnotenie vnútornej kontroly	3
Vzťahy s manažmentom kontrolovaných subjektov	4
<hr/>	
Typy vnútornej kontroly	Príloha č. 1
Vykonávanie hodnotenia vnútornej kontroly	Príloha č. 2
Testovanie kontroly	Príloha č. 3
Úroveň istoty, ktorá sa dá získať z hodnotení systémov a testov kontroly v rámci systémového prístupu	Dodatok k prílohe č. 3

1. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI

1.1. Odsek 141 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:

„Pri určovaní rozsahu a rámca kontroly by mal kontrolór preštudovať a vyhodnotiť spoľahlivosť vnútornej kontroly“.

2. Vnútoraná kontrola

2.1. Za zavedenie vnútornej kontroly je zodpovedný manažment kontrolovaného subjektu. Vnútoraná kontrola je definovaná ako všetky zásady, stratégie a postupy prijaté a uplatňované manažmentom kontrolovaného subjektu na zabezpečenie:

- hospodárneho, efektívneho a účinného dosahovania cieľov subjektu;

- dodržiavania externých pravidiel (zákonov, všeobecne záväzných právnych predpisov, ...) a zásad a stratégií manažmentu;
 - ochrany majetku a informácií;
 - prevencie a odhaľovania podvodov a chýb; a
 - kvality účtovných záznamov a včasného vypracovania spoľahlivých finančných informácií a informácií pre manažment subjektu.
- 2.2. Pojem vnútornej kontroly presahuje len čisto účtovné a finančné hľadiská a zahŕňa dva prvky:
- (a) **kontrolné prostredie**, ktoré znamená celkový prístup vyššieho a stredného manažmentu k vnútornej kontrole a uvedomovanie si významu vnútornej kontroly pre kontrolovaný subjekt.
 - (b) **postupy vnútornej kontroly** sú postupy zavedené do praxe manažmentom kontrolovaného subjektu, popri kontrolnom prostredí, ktoré prispievajú k dosahovaniu cieľov subjektu.
- 2.3. Kontrolné prostredie (ktoré môže byť tiež opísané ako „kontrolná kultúra“ v rámci organizácie) má vplyv na efektívnosť špecifických systémov postupov vnútornej kontroly. Napríklad, kontrolné prostredie, v ktorom manažment prejavuje svoj záujem o činnosti a funkcie súvisiace s kontrolou, môže posilniť špecifické systémy postupov vnútornej kontroly. Samotné prísne kontrolné prostredie však samo o sebe nestačí na zabezpečenie efektívnosti systémov a postupov vnútornej kontroly. Kontrolór môže posúdiť kvalitu kontrolného prostredia subjektu alebo činností preverením ukazovateľov odpovedajúcich najlepším organizačným a riadiacim praktikám.
- 2.4. Tieto postupy môžu zahŕňať preverenie príprav a vedenia dokladovej inventúry, zavedenie postupov a zodpovedností tak, aby boli kľúčové povinnosti oddelené a obmedzovali fyzický prístup k majetku a účtovným záznamom, atď. Je na kontrolórovi, aby v kontexte každej jednotlivej kontrolnej akcie určil tie postupy vnútornej kontroly v rámci celkového systému zavedeného manažmentom, ktoré sú relevantné pre ciele kontroly.
- 2.5. Keď kontrolór hodnotí kontrolné prostredie, snaží sa posúdiť, nakoľko si manažment uvedomuje význam vnútornej kontroly, ako aj záväzok manažmentu zabezpečiť, aby boli činnosti riadne kontrolované. Na druhej strane, pri hodnotení kontrolných postupov, kontrolór posudzuje, či boli zavedené potrebné kontrolné postupy a či fungujú efektívne, nepretržite a dôsledne.

2.6. Opis typov kontrol, ktoré by mohol kontrolór nájsť v kontrolovanom subjekte, je uvedený v **PRÍLOHE č. 1**.

3. Hodnotenie vnútornej kontroly

3.1. Kontrolór by mal vykonať aspoň predbežné vyhodnotenie vnútorných kontrol relevantných pre jeho kontrolnú akciu. Toto hodnotenie by malo byť dostatočné na to, aby kontrolórovi umožnilo:

(a) urobiť počiatočný odhad prirodzených a kontrolných rizík súvisiacich s činnosťou, ktorá je predmetom preverovania (pozri **PRÍLOHU č. 2** smernice č. 12 „Závažnosť zistení a riziko kontroly“).

(b) posúdiť, či sa v tejto počiatočnej etape kontroly javí dostatočne efektívne na to, aby sa mohol uplatniť systémový prístup (ďalej len SBA). Za týchto okolností sa musí vykonať ďalšie hĺbkové testovanie kontrol a, ak sú výsledky uspokojivé, na systém vnútornej kontroly sa možno spoľahnúť. To kontrolórovi umožní znížiť množstvo testovania vecnej správnosti: ďalšie usmernenie ohľadom prístupu ku kontrole je uvedené v smernici č. 13 „Doklady a informácie ku kontrole a prístup ku kontrole“.

3.2. Keď sa kontrolór rozhodne pre SBA prístup, potom musí vykonať hĺbkové vyhodnotenie príslušných vnútorných kontrol. Cieľom tohoto vyhodnotenia je určiť:

(a) ktoré z kontrol v rámci systému sú kľúčovými kontrolami - tzn. kontrolami ktoré, ak pracujú efektívne, by mali:

- predchádzať alebo zistiť vecné nedostatky, alebo chrániť aktíva organizácie (finančné kontroly: spoľahlivosť vedenia účtov);
- zabezpečiť súlad so zákonmi a predpismi (finančné kontroly: zákonnosť a správnosť základných transakcií) alebo;
- zabezpečiť, aby sa nevyskytovali väčšie nedostatky v hospodárnosti, efektívnosti alebo účinnosti činností, ktoré sú predmetom kontroly (kontrola výkonnosti);

(b) celkovú kvalitu systému kontrol relevantných pre kontrolnú akciu, a tým aj stupeň spoľahlivosti, tzn. do akej miery sa kontrolór môže na tento systém spoľahnúť, ak následné testy kontroly poskytujú dôkaz, že tento systém nepretržite funguje efektívne.

3.3. Je dôležité poznamenať, že v tejto etape si kontrolór robí úsudok o potenciálnej efektívnosti kontrolného systému, ktorý by sa mal v kontrolovanom subjekte uplatňovať podľa strategických rozhodnutí a pokynov manažmentu. Skôr, ako sa

kontrolór rozhodne, že bude tomuto systému dôverovať, je nevyhnutné vyhodnotiť jeho efektívnosť v praxi, tzn. vykonať testovanie vnútornej kontroly.

3.4. Ďalšie usmernenie k vykonávaniu hodnotenia vnútornej kontroly je uvedené v **PRÍLOHE č. 2**, a usmernenie týkajúce sa testovania vnútornej kontroly je uvedené v **PRÍLOHE č. 3**.

4. Vzťahy s manažmentom kontrolovaného subjektu

4.1. Býva bežnou praxou informovať manažment kontrolovaného subjektu o zistených slabých miestach v ich systémoch vnútornej kontroly. Načasovanie a forma takéhoto oznámenia bude závisieť od povahy a závažnosti zistených slabých miest, od spôsobov oznámenia, ktoré sú k dispozícii, ako aj od právneho rámca kontrolnej akcie. Je bežnou praxou, aby kontrolór zaznamenával v pracovných dokladoch všetky takéto oznámenia, aby sa na ne v prípade potreby mohol neskôr odvolať (pozri smernicu č. 26 „Dokumentácia“).

PRÍLOHA č. 1: TYPY VNÚTORNÝCH KONTROL

Nasleduje opis niektorých typov kontrol, ktoré môže kontrolór nájsť v mnohých organizáciách, a na niektoré z nich alebo na ich kombináciu sa možno bude snažiť do určitej miery spoľahnúť.

1. Organizačná. Kontrolované subjekty by mali mať organizačnú štruktúru, v rámci ktorej by mali mať zadefinované a pridelené zodpovednosti a mali by mať pre všetky aspekty činnosti subjektu, vrátane kontrol určené, kto je komu povinný podávať hlásenia. Mali by mať jasne špecifikované delegovanie právomocí a zodpovednosti.
2. Oddelenie povinností. Jedným zo základných prostriedkov kontroly je oddelenie takých zodpovedností alebo povinností, ktoré by mohli jednotlivci umožniť, aby pri vhodnom skombinovaní zaznamenal a spracoval celú transakciu. Oddelenie týchto povinností znižuje riziko úmyselnej manipulácie alebo chyby, a tým posilňuje kontrolný prvok. Medzi funkcie, ktoré by mali byť oddelené, patrí vydávanie povolení, výkon, správa, zaznamenávanie a v prípade účtovného systému spracovávaného na počítači aj vývoj a denná prevádzka systémov. Vnútorná kontrola a finančná kontrola (podľa toho, čo prichádza do úvahy) by mali byť nezávislé od každodenných riadiacich činností.
3. Fyzická. Táto sa týka hlavne správy majetku a zahŕňa postupy a bezpečnostné opatrenia určené na zabezpečenie toho, aby bol prístup k majetku umožnený len oprávneným osobám. Toto zahŕňa tak priamy prístup, ako aj nepriamy prístup prostredníctvom dokumentácie. Tieto kontroly nadobúdajú význam v prípade cenného, prenosného, zameniteľného alebo iného majetku, o ktorý je záujem.
4. Povoľovania a schvaľovania. Všetky vykonávacie rozhodnutia a transakcie by si mali vyžadovať povolenie alebo schválenie príslušnou zodpovednou osobou. Mali by byť špecifikované obmedzenia týchto povolení.
5. Aritmetická a účtovnícka. Toto sú kontroly v rámci vedenia účtovnej evidencie, ktoré kontrolujú, či transakcie, ktorá sa majú zaznamenať a spracovať, boli povolené, či sú všetky zahrnuté, a či sú zaznamenané správne a spracované presne. Tieto kontroly zahŕňajú kontrolu aritmetickej presnosti záznamov, vedenie a kontrolu súčtov, odsúhlasovanie a kontrolu účtov a kontrolnej bilancie, a evidenciu dokumentov.
6. Personálna. Tu by mali existovať postupy na zabezpečenie toho, aby mali zamestnanci schopnosti úmerné ich zodpovednostiam. Riadne fungovanie každého systému bezpodmienečne závisí od schopností a bezúhonnosti tých, ktorí v rámci neho pracujú. Kvalifikácia, výber a školenie, ako aj osobné vlastnosti jednotlivých zamestnancov sú dôležitými prvkami, ktoré je potrebné brať do úvahy pri zavádzaní každého kontrolného systému.

7. Dohľad. Každý systém vnútornej kontroly by mal zahŕňať dohľad nad každodennými transakciami a ich zaznamenávaním. Tento dohľad majú vykonávať zodpovední úradníci.
8. Manažment. Toto sú kontroly vykonávané manažmentom nad rámec každodenných bežných povinností v rámci systému. Sem patria celkové dozorné kontroly vykonávané vedením, preverovanie účtov manažmentu a ich porovnanie s rozpočtami, dohľad nad fungovaním vnútornej kontroly a všetky ďalšie osobitné postupy preverovania.
9. Finančný kontrolór. V niektorých členských štátoch vystupuje finančný kontrolór ako nezávislý kontrolór. V takých prípadoch bude mať finančný kontrolór širokú škálu povinností, vrátane vydávania predchádzajúceho súhlasu pre všetky návrhy na začatie transakcií.

Finančný kontrolór zvyčajne transakciu schváli, len ak sa okrem iného presvedčí, že je v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, že je správna, a že je k dispozícii dostatok zdrojov.

PRÍLOHA č. 2: VYKONÁVANIE HODNOTENIA VNÚTORNEJ KONTROLY

1. Nasledujúce kroky by mohli byť užitočne pri vykonávaní hodnotenia systému vnútornej kontroly, bez ohľadu na to, či ide predbežné alebo hĺbkové hodnotenie:
 - (a) identifikovať riziká závažné pre ciele kontroly, proti ktorým by mal efektívny kontrolný systém poskytovať ochranu;
 - (b) preskúmaním metodických manuálov, pokynov pre zamestnancov, a pohovormi, atď., zistiť aké kontroly boli zavedené na ochranu proti identifikovaným rizikám. (Pre SBA prístup je tiež nevyhnutné identifikovať, ktoré z týchto kontrol sú kľúčové);
 - (c) zdokumentovať výsledky tohto preskúmania (vývojové diagramy, písomné popisy ...);
 - (d) kontrolór si môže overiť či správne chápe systém tým, že bude sledovať malý počet transakcií v rámci celého systému od začiatku až do konca (rekapitulačný test);
 - (e) na základe kontrol, ktoré boli identifikované, zhodnotiť ich pravdepodobnú efektívnosť s ohľadom k prirodzené riziká príslušných činností.

2. Je bežnou praxou, že si Najvyššie kontrolné úrady vypracovávajú dotazníky vnútornej kontroly (ICQ – internal control questionnaires) alebo dotazníky kľúčovej kontroly (KCQ – key control questionnaires), ktoré majú pomáhať kontrolórom pri vykonávaní hodnotení tohoto typu.

3. V rámci prístupu SBA kontrolór musí ukončiť hĺbkové hodnotenie stanovením stupňa spoľahlivosti systému, ak zistí, že v praxi funguje efektívne. Všeobecne platí, že sa system považuje za:

<u>Výborný</u>	- ak sa kontroly adekvátne zaoberajú všetkými rizikami a je pravdepodobné, že fungujú efektívne;
<u>Dobry</u>	- ak sa kontroly adekvátne zaoberajú všetkými rizikami a je pravdepodobné, že až na malé výnimky fungujú efektívne;
<u>Primeraný</u>	- ak sa kontroly do určitej miery zaoberajú všetkými rizikami a príležitostne môžu zlyhať;
<u>Slabý</u>	- ak sa kontroly nezaoberajú všetkými rizikami a/alebo sú pravdepodobné častejšie zlyhania kontrol.

PRÍLOHA č. 3: TESTY KONTROLY

1. Vykonávanie testov kontroly

- 1.1. Pri uplatňovaní SBA prístupu nestačí iba vykonať hĺbkové vyhodnotenie vnútorných kontrol. Kontrolór musí taktiež dokázať, či kontroly skutočne fungovali efektívne a dôsledne počas obdobia, ktoré je predmetom kontroly: je nevyhnutné vykonať testy kontroly.
- 1.2. Kľúčové kontroly, ktoré boli identifikované, by zvyčajne mali byť testované preskúmaním vzorky transakcií alebo operácií, ktoré boli predmetom týchto kontrol. Pretože sa kontrolór snaží posúdiť praktickú efektívnosť kontrol, metóda výberu vzoriek a povaha vykonaných testov by mali zabezpečiť, aby:
 - (a) sa získali dôkazy o dôslednom fungovaní kontroly v čase (dokonca aj v čase neprítomnosti kľúčových pracovníkov, atď.);
 - (b) sa získali dôkazy o dôslednom fungovaní kontroly u všetkých typov transakcií spracovaných v rámci systému (tzn. transakcie vysokej aj nízkej hodnoty, neobvyklé transakcie, transakcie opätovne spracované po predchádzajúcom odmietnutí systémom, atď.).
- 1.3. Je na kontrolórovi, aby rozhodol, koľko transakcií je potrebné preskúmať na získanie dostatočných dôkazov o uspokojivom fungovaní kontroly. Zvyčajne je najmenší počet transakcií vo vzorke 30, ale v niektorých prípadoch bude potrebných viac ako 100 transakcií. Pri tomto rozhodovaní je potrebné zvážiť nasledujúce body:
 - (a) význam kontroly v rámci celkového systému;
 - (b) rozsah, v akom sa kontrolór chce spoľahnúť na uspokojivé fungovanie kontroly a dĺžku príslušného obdobia;
 - (c) rozsah a povahu transakcií spracovávaných v rámci systému;
 - (d) skutočnosť, že väčšina testov kontroly poskytuje dôkaz nie o tom, že kontrola fungovala, ale o tom, že nezlyhala („negatívny“ dôkaz).
- 1.4. Pokiaľ väčšina testov kontroly poskytne „negatívny“ dôkaz, kontrolór sa musí snažiť preskúmať možnosti získania pozitívneho dôkazu efektívneho fungovania kontrol. Kontrolór to môže urobiť tak, že sa bude snažiť vyhľadať príklady, kedy kontroly odhalili chyby alebo odchýlky.
- 1.5. Načasovanie testov kontroly predstavuje osobitný problém: kontrolór musí hľadať dôkaz o efektívnom fungovaní kontrol počas obdobia, v ktorom sa chce na kontroly spoľahnúť. Túto skutočnosť musí kontrolór brať do úvahy pri plánovaní a vykonávaní testov zhody.

2. Hodnotenie výsledkov testov kontroly

- 2.1. Keď sú testy kontroly ukončené, kontrolór musí urobiť konečné rozhodnutie o tom, v akom rozsahu sa môže na systém kontrol spoľahnúť, a tým aj o rozsahu testovania vecnej správnosti, ktoré bude potrebné vykonať na získanie celkovej požadovanej úrovne istoty (pozri smernicu č. 12 „Závažnosť zistení a riziko kontroly“).
- 2.2. Úroveň istoty, ktorá sa môže dosiahnuť v rámci prístupu SBA, bude závisieť v prvom rade od počiatočného hodnotenia systému kontrolórom. Výsledky testov kontroly poskytujú kontrolórovi dodatočný dôkaz týkajúci sa fungovania tohto systému, čo mu umožňuje potvrdiť alebo prehodnotiť jeho pôvodné rozhodnutie. Všeobecné usmernenie ohľadne úrovne istoty, ktorá sa môže dosiahnuť, je uvedené v dodatku tejto prílohy.
- 2.3. Vzťahy medzi stupňami istoty a úrovňami štatistickej spoľahlivosti pre kontrolné testy vecnej správnosti sú zvyčajne záležitosťou stratégie NKÚ.

3. Spoločné testovanie vnútornej kontroly a vecnej správnosti.

- 3.1. V princípe neexistujú žiadne námietky proti tomu, aby kontrolór vykonal na jednej vzorke súčasne testy kontroly a testy vecnej správnosti. Uznávame, že toto by mohlo byť efektívnym využitím zdrojov vyčlenených na kontrolnú akciu, ale je potrebné rozlišovať medzi týmito dvoma druhmi testov, ktoré majú značne odlišné ciele. Za takýchto okolností je taktiež potrebné riadne zdokumentovať výsledky týchto testov (pozri smernicu č. 26 „Dokumentácia“).

Dodatok k PRÍLOHE č. 3: ÚROVEŇ ISTOTY, KTORÚ JE MOŽNÉ ZÍSKAŤ Z HODNOTENÍ VNÚTORNEJ KONTROLY A TESTOV KONTROLY V RÁMCI SYSTÉMOVÉHO PRÍSTUPU

Záver hĺbkového hodnotenia systému vnútornej kontroly pred testovaním kontroly	Konečné hodnotenie a stupeň spoľahlivosti			
	Testy kontroly neodhalili žiadne odchýlky	Testy kontroly odhalili iba nejaké malé odchýlky	Testy kontroly odhalili niekoľko väčších výnimiek	Testy kontroly odhalili závažné nedostatky
Kontrolný systém sa javí ako výborný. Zaoberá sa všetkými hlavnými rizikami a je pravdepodobné, že kontroly sú efektívne. = výborný	vysoká	stredná	nízka/nulová	nulová
Kontrolný systém sa javí ako primeraný. Zaoberá sa väčšinou hlavných rizík a/alebo je pravdepodobné, že kontroly sú vo všeobecnosti efektívne. = dobrý	stredná	stredná/nízka	nízka/nulová	nulová
Kontrolný systém sa javí vo všeobecnosti ako primeraný, ale existuje nebezpečenstvo určitých zlyhaní kontroly. = primeraný	nízka	nízka/nulová	nízka/nulová	nulová
Kontrolný systém sa javí ako neuspokojivý. Nezaoberá sa možnými rizikami a/alebo sú pravdepodobné zlyhania kontroly. = slabý	nulová	nulová	nulová	nulová

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE
PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 22

KONTROLA INFORMAČNÝCH SYSTÉMOV

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek</u>
Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Predmet tejto smernice	2
Základné pojmy a definície	3
Plánovanie a personálne obsadenie kontrol informačných systémov	4
Audit všeobecných kontrol (zariadení)	5
Aplikačné kontroly	6
Počítačom podporované kontrolórske techniky (CAATs ⁽⁵⁾)	7
Kontroly vývojových systémov	8
<hr/>	
Všeobecné kontroly (zariadení) - všeobecné otázky manažmentu	
– Ciele kontroly a príklady kontrolórskeho techník	Príloha č. 1
Aplikačné kontroly - ciele kontroly a príklady kontrolórskeho techník	Príloha č. 2
Požiadavky aplikačných kontrol	Príloha č. 3

1. Odkazy na Účtovné štandardy INTOSAI

1.1. Vysvetlenie k Účtovným štandardom INTOSAI (odsek 51 (b)) ustanovuje, že:

„Kontrolór a NKÚ musia mať požadované kompetencie.“

1.2. Vysvetlenie k Účtovným štandardom INTOSAI (odsek 86) ustanovuje, že:

„... NKÚ by malo byť vybavené celou škálou aktuálnych kontrolórskeho techník, vrátane systémových techník, analytických metód skúmania, štatistického výberu vzoriek a kontroly automatizovaných informačných systémov.“

⁽⁵⁾ CAATs – Computer-assisted audit techniques

1.3. Vysvetlenie k Účtovným štandardom INTOSAI (odsek 144) ustanovuje, že:

„V prípadoch, kedy je účtovníctvo alebo iné informačné systémy spracovávané počítačom, by mal kontrolór rozhodnúť o tom, či vnútorné kontroly fungujú správne na zabezpečenie neporušenosti, spoľahlivosti a úplnosti údajov.“

1.4. Vysvetlenie k Účtovným štandardom INTOSAI (odsek 153) ustanovuje, že:

„... Ak sú údaje z počítačových systémov dôležitou súčasťou kontroly a spoľahlivosť údajov je pre dosiahnutie cieľa kontroly rozhodujúca, kontrolóri sa musia presvedčiť, či sú údaje spoľahlivé a relevantné.“

2. Predmet tejto smernice

2.1. Väčšina administratívnych a finančných funkcií sa teraz vykonáva využitím počítačových systémov. Termín *informačné systémy* (IS) sa všeobecne začal používať pre všetky takéto systémy, bez ohľadu na hodnotu alebo typ príslušnej techniky.

2.2. Táto smernica sa zaoberá metodikou kontroly takýchto informačných systémov. Má poskytnúť usmernenie na úrovni požadovanej všeobecným kontrolórom, ktorý pozná problémy a metódy kontroly IS, aby mohol vykonať jednoduché úlohy kontroly IS a mohol využiť odborníkov na kontrolu IS, aby poslúžili všeobecným cieľom kontroly⁽⁶⁾. Smernica sa nepokúša prezentovať podrobné odborné informácie v úzko špecializovaných oblastiach predmetu tejto smernice. Rozsah práce pri kontrole IS, ktorý je potrebný v akomkoľvek konkrétnom prípade, je rozdiskutovaný v nižšie uvedených odsekoch 4.5-4.7 a je potrebné o ňom rozhodovať s ohľadom na všeobecné ciele vykonávanej kontroly.

2.3. Informačné systémy môžu mať osobitný význam v kontrolách činností Európskej únie, kde boli výslovne ustanovené nariadením. Takéto systémy môžu byť nariadené, aby napomáhali niektorému dôležitému prvku politiky EÚ (napr. Informačný a výmenný systém DPH (VIES), ktorý bol zavedený Nariadením (EHS) č. 218/92). V niektorých prípadoch nariadenia predpisujú určité aspekty kontroly IS (napr. pre akreditáciu platobných agentúr (nariadenie (EHS) č. 1663/95); v iných (napr. integrované systémy riadenia a kontroly pre poľnohospodárske platby (nariadenie (EHS) č. 3508/92)) je samotný zavedený počítačový systém veľmi dôležitou kontrolou nad platbami EÚ.

⁽⁶⁾ Prvá úroveň zručnosti, použijúc definície uvedené v materiáli Kontrolná osnova INTOSAI pre kontroly IS.

3. Základné pojmy a definície

- 3.1. Prítomnosť informačnej techniky nemá priamy vplyv na ciele kontroly, ale zavádza osobitné kontrolné úvahy a môže znamenať, že bude potrebné zmeniť prístup ku kontrole.
- 3.2. Informačná technika prináša dva konkrétne problémy pre manažment a kontrolórov:
- počítače a siete, podobne ako ktorákoľvek iná technika, sú náchylné na *poruchy a poškodenie*. Akonáhle sa organizácia alebo činnosť stáva závislou na informačnej technológii, tým sa aj plánovanie pre prípad nepredvídaných okolností stáva dôležitejším ako predtým a je potrebné venovať dostatočnú pozornosť technickým záležitostiam.
 - *údaje a programy uchovávané v počítačových systémoch sú neviditeľné a nehmotné*, a je možné sa k nim dostať alebo ich zmeniť bez zanechania stopy. Manažment, rovnako ako aj kontrolóri, musia prijať zvláštne opatrenia na zabezpečenie spoľahlivosti, neporušenosti a zachovania dôvernosti akýchkoľvek údajov v počítačoch.
- 3.3. Preto boli vyvinuté všeobecne uznané kontrolórske postupy. Kontrola IS sa zaoberá hodnotením takýchto kontrolórskeho postupov. V rámci kontroly IS je potrebné rozlišovať rozdielne zložky, pretože si vyžadujú rôzne úrovne schopností a techník a sú rôzne náročné na čas, ako aj preto, že v rôznej miere prispievajú ku kontrolórskej práci ako celku. Každá z týchto zložiek je prediskutovaná vo väčšom rozsahu ďalej v tejto smernici.

Audit všeobecných kontrol (zariadení)

- 3.4. Všeobecné kontroly sú kontroly nad celou počítačovou zostavou (inštaláciou) alebo sieťou. Kvalita týchto kontrol má rozhodujúci účinok na všetky aplikácie pracujúce v tomto prostredí: napríklad, ak existujú slabé miesta v kontrole prístupu na úrovni inštalácie alebo celej siete, je najpravdepodobnejšie, že všetky aplikácie môžu byť náchylné na neoprávnený prístup, bez ohľadu na osobitné kontroly prístupu samotných aplikácií.
- 3.5. Väčšina kontrolórov potrebuje podporu od odborníkov na IS, aby vykonali celkový audit všeobecných kontrol. Celkové audity však nie sú vždy nevyhnutné. Všeobecní kontrolóri môžu získať dostatočné uistenie sa, že údaje sú úplné a správne a že vnútorné kontroly určitého počítača fungujú adekvátne, pokiaľ majú vplyv na konkrétny audit, bez celkového preverenia všeobecných kontrol.

- 3.6. V niektorých prípadoch sa všeobecní kontrolóri môžu spoliehať na stanoviská tretej strany (TPS) vydané kontrolórmí odborníkmi na IS. Tieto TPS sa zvyčajne týkajú všeobecných kontrol počítačových stredísk a/alebo aplikácií. Ohľadne aspektov využívania takýchto stanovísk pozri smernicu č. 25 „Využitie práce iných kontrolórov a odborníkov“. Ak by TPS neboli k dispozícii, aj napriek tomu by mali všeobecní kontrolóri vždy vyhodnotiť niektoré všeobecné kontroly netechnickej povahy: pozri nižšie uvedený odsek 5.1.

Aplikačná kontrola

- 3.7. Aplikačná kontrola hodnotí vnútorné kontroly zamerané na vstup, spracovanie, súbory údajov a výstup definovanej funkcie. Všetci kontrolóri vykonávajúci systémové kontroly administratívnych funkcií, pri ktorých sa používa informačná technika, sa musia zaoberať týmto aspektom kontroly IS.
- 3.8. Aplikačné kontroly nemusia byť nevyhnutne vysoko odborné. Všeobecní kontrolóri budú musieť prizvať odborníkov na IS v tých prípadoch, kedy budú aplikačné kontroly výnimočne zložité alebo odborné a neexistujú dostatočné kompenzačné kontroly v tejto užívateľskej oblasti. Ale mnohé aplikácie sú naprojektované tak, že poskytujú užívateľským manažérom jednoznačnú istotu, že údaje a spracovanie sú v takom stave, že nemusia byť odborníkmi na IS. V takých prípadoch, previerky a postupy (vrátane manuálnych postupov), ktoré sú rutinne vykonávané užívateľským personálom, môžu poskytovať dostatočnú istotu, že údaje a výstupy spoľahlivé. V mnohých kontrolných situáciách bude táto úroveň istoty dostatočná aj pre kontrolórov.

Počítačom podporované kontrolórske techniky (CAATs)

- 3.9. Termín CAATs sa používa na široký okruh automatizovaných postupov a balíkov, ktoré kontrolóri môžu použiť na testovanie kontrol alebo (čo je bežnejšie) na triedenie, porovnávanie a výber údajov na ďalšie testovanie. Pri využívaní CAATs je potrebné zabezpečiť, aby údaje používané kontrolórom boli v skutočnosti úplné a správne - pozri odsek 7.2.
- 3.10. Pri CAATs môže byť potrebná pomoc odborníka. Niektoré produkty CAATs, ktoré sú dostupné na trhu, môžu všeobecní kontrolóri relatívne ľahko využívať. Ak je však úloha zložitá alebo ak údaje nie sú dostupné v programovom balíku v požadovanom formáte, sú potrebné náročnejšie programovacie zručnosti. V týchto prípadoch sa CAATs môžu stať drahým využitím kontrolných zdrojov; od cieľov kontroly by malo závisieť rozhodnutie o tom, či sú potrebné, ako aj návrh postupov.

Kontrola vývojových systémov

3.11. Kontroly vývojových systémov zahŕňajú dve hlavné hľadiská:

- *manažment* vývojovej práce. Tento môže byť predmetom kontroly výkonnosti (pozri smernicu č.41 „Kontrola výkonnosti“);
- primeranosť *návrhu systému* pre splnenie požiadaviek vnútornej kontroly na funkčnosť (tieto by mali byť bežne definované užívateľským manažmentom).

3.12. Okrem toho, a bez ohľadu na to, či NKÚ vykonáva alebo nevykonáva formálne kontroly vývojových systémov, musí zabezpečiť, aby nové aplikácie, ktoré sú predmetom ich kontroly, boli navrhnuté tak, aby boli účinne kontrolovateľné.

4. Plánovanie a personálne obsadenie kontrol informačných systémov

Personálne obsadenie a školenie

4.1. Pretože je teraz len veľmi málo funkcií, ktoré nevyužívajú nejakým spôsobom výpočtovú techniku, všetci kontrolóri musia vedieť, ako prítomnosť počítačov ovplyvňuje hodnotenie vnútornej kontroly. Programy školení by mali odrážať túto všeobecnú požiadavku.

4.2. Kontrolóri potrebujú ďalšie doplňujúce školenie, aby sa stali odborníkmi na kontroly IS. A odborníci na IS zvyčajne nemajú školenia na hodnotenie kontrol rovnaké, aké mávajú kontrolóri. Je preto potrebné venovať pozornosť tomu, aby zamestnanci, ktorí majú byť odborníkmi na kontroly IS, získali a udržiavali si primerané vedomosti ako z oblasti IS, tak z oblasti kontroly. Existuje osobitná kvalifikácia, ktoré to môže zabezpečiť. Odborníci na kontrolu IS sú často vzácní, preto je potrebné ich využiť v oblastiach, v ktorých budú najväčším prínosom. Z toho vyplýva, že odborníci na IS musia byť prizvaní iba vtedy, ak si ich odborné skúsenosti vyžadujú ciele kontroly a zložitosť informačných systémov. Nasledujúca časť o plánovaní obsahuje ďalšie usmernenie ohľadom tejto záležitosti.

4.3. Všeobecných kontrolórov je možné vyškoliť, aby vedeli používať produkty CAATs bez toho, aby sa z nich museli stať úplní odborníci na IS.

Plánovanie a využívanie odborníkov

4.4. Štandardy bezpečnosti IS a kontrolné štandardy nie sú absolútne. Príliš vysoká úroveň kontroly („technicky príliš náročná“) je drahá a zvyčajne neúčinná. Súbor

zavedených kontrol by mal odrážať účel a použitie každého systému a je zvyčajne zmesou technických a manuálnych postupov. Účinné kontroly počítačového spracovania údajov môžu byť založené na manuálnych postupoch v užívateľských oblastiach alebo pri činnostiach užívateľského manažmentu. Informačné systémy by preto nemali byť preverované izolovane, ale ako súčasť všeobecnej kontroly celých administratívnych a finančných funkcií, ktorých sú súčasťou. Iba touto cestou môže kontrolór realisticky posúdiť primeranú úroveň kontroly a zhodnotiť interakciu technických a užívateľských kontrol.

4.5. V etape plánovania by sa mali zhromažďovať informácie, ktoré sú potrebné k prijatiu rozhodnutia o rozsahu kontroly IS, ktorá sa má vykonať. V tejto etape by mohlo byť užitočné prekonzultovať s kontrolórom IS priority. Je potrebné rozhodnúť najmä o tom, či je potrebné preveriť všeobecné kontroly a rozsah, v akom bude potrebné použiť CAATs. Pretože obidva tieto postupy môžu byť náročné na odborné zdroje, mohlo by byť nevyhnutné uplatniť striktne priority pri použití kontrolórov IS.

4.6. *Vzhľadom na všeobecné ciele kontroly* je potrebné zobrať do úvahy nasledujúce faktory:

- rozsah, v akom príslušná funkcia využíva počítačové spracovanie alebo údaje uložené v počítačoch;
- rozsah, v akom je dokázaná správnosť spracovania a údajov, do stupňa nevyhnutného pre príslušnú funkciu, kontrolami v užívateľskej oblasti, vrátane postupov užívateľského manažmentu;
- komplexnosť počítačového spracovania, konkrétne rozsah, v akom príslušná funkcia využíva údaje *generované* počítačovými programami (v protiklade k údajom, ktoré sú jednoducho zaznamenané, uložené alebo analyzované aplikáciou);
- veľkosť zariadenia: napríklad môže byť v skutočnosti nemožné mať dobré všeobecné kontroly, pretože nie je dostatok zamestnancov, ktorí by umožňovali dostatočné oddelenie povinností. Toto je napríklad prípad, keď nie je možné úplne rozdeliť povinnosti medzi programátorov, operátorov a administrátormi prístupu;
- citlivosť údajov a povinnosti ochrany údajov⁽⁷⁾;
- akékoľvek osobitné problémy pri sledovaní postupov manažmentu/kontroly. V starších alebo nie najlepšie navrhnutých systémoch sa môžu vyskytnúť napríklad problémy pri sledovaní základných informácií pre údaje, ktoré sú účtované súhrnne, alebo pri presvedčovaní sa, že súčty obsahujú všetky

⁽⁷⁾ Pre EÚ všeobecne, Smernica Európskeho parlamentu a Rady 95/46/ES z 24.10.1995 o ochrane jednotlivcov s ohľadom na spracovanie osobných údajov a na voľný pohyb takýchto údajov, Úradný vestník L 281, 23.11.1995, str. 31.

náležitú transakcie (účtovné prípady). To zvýši potrebu, aby kontrolór použil CAATs, aby mohol jednoducho dokázať, že údaje sú správne.

- 4.7. Ak sa dokáže správnosť údajov a spracovania údajov v rozsahu potrebnom pre vykonanie kontroly použitím kompenzačných kontrol vykonaných v užívateľskej oblasti (vrátane užívateľských riadiacich postupov), môže sa stať, že revízia všeobecných technických kontrol ako súčasť kontroly NKÚ už bude zbytočná. V takých prípadoch by sa mali všeobecní kontrolóri aj napriek tomu snažiť získať TPS alebo by sa mali sami pokúsiť vyriešiť otázky riadenia IS, ktoré sú uvedené v odseku 5.1.

5. Audit všeobecných kontrol (zariadení)

- 5.1. Oblasti, na ktoré sa vzťahujú audity všeobecných kontrol sú uvedené nižšie. Prvé štyri sú otázky všeobecného riadenia, ktorými by sa mali zaoberať všeobecní kontrolóri dokonca aj vtedy, ak sa neskúmajú technické aspekty.

Všeobecné otázky riadenia

- organizačné: strategické plánovanie, štruktúra a rôzne úrovne odboru IS, náležité oddelenie povinností v rámci odboru
- politika bezpečnosti IS: existuje, je primeraná, sú o nej pracovníci informovaní a dodržiavajú ju
- kontinuita: opatrenia týkajúce sa zálohovania a pohotovostného stavu
- správa majetku výpočtovej techniky (IT)

Odborné technické otázky

- kontroly logického a fyzického prístupu: podrobné uskutočnenie
- operácie: všetky práce uskutočňované na počítači sú riadne schválené a sú úplne, presne a okamžite spracované
- systémový softvér (vrátane špecifických prístupových obmedzení)
- údržba programov a vývojové postupy
- správa údajov/databáz
- dátová komunikácia
- (lokálne) siete

- 5.2. **PRÍLOHA č. 1** obsahuje usmernenie pre všeobecných kontrolórov ku prvým štyrom vyššie uvedeným odrážkam.

6. Aplikačné kontroly

6.1. Ako už bolo naznačené, aplikačná kontrola zvyčajne nie je vykonávaná samostatne, ale ako súčasť systémovej kontroly obchodných alebo administratívnych činností. V každom konkrétnom prípade budú preto ciele a kľúčové otázky kontroly upravené a často budú špecifickejšie v súlade s rozsahom a predmetom celej kontroly.

6.2. Aspekty, s ktorými je potrebné sa zaoberať, je možné zhrnúť do všeobecne použiteľnej podoby nasledovne:

– Organizácia a dokumentácia

Mala by byť správne vymedzená zodpovednosť manažmentu za každý aspekt údržby a fungovania aplikácií.

Bolo by potrebné zistiť a neustále kontrolovať náklady na prevádzku aplikácií. Mala by existovať kompletná potrebná dokumentácia s ohľadom na typ príslušnej aplikácie a potreby organizácie.

– Vstup

Vstupnými údajmi by mali byť iba schválené položky a všetky schválené položky by mali byť vstupnými údajmi.

Vstupné údaje by mali byť presné a úplné. (Vstupom je aj transakcia, aj stále/referenčné údaje.)

– Spracovanie

Spracovanie transakcií by malo byť úplné a aritmeticky presné a výsledky (vrátane generovaných údajov) by mali byť správne zatriedené a zaznamenané v počítačových súboroch.

– Prenos údajov

Údaje by mali byť prenášané presne a úplne.

– Stále údaje

Mala by byť zabezpečená nepretržitá správnosť uložených údajov.

– Výstup

Výstup či už v papierovej podobe, alebo na obrazovke počítača alebo na magnetickom médiu, alebo prostredníctvom elektronických sietí by mal byť správny a úplný.

Výstup by sa mal dostať ku všetkým tým a len tým, ktorým je určený.

- 6.3. **PRÍLOHA č. 2** obsahuje jednotlivé tieto záhlavia spolu s ilustráciami kontrolórskych techník alebo postupov, ktoré je možné použiť. Je dôležité poznamenať, že každá etapa by mala zahŕňať primerané postupy na odstraňovanie chýb a odkazy na ne sú uvedené v prílohe č. 2.
- 6.4. Pri rozhodovaní, na ktoré kontroly sa môže spoľahnúť, by mal mať kontrolór na pamäti, že testovanie kontrol bude musieť okrem iného preukázať, že kontrola fungovala správne počas celého obdobia, ktoré je predmetom kontroly (pozri smernicu č. 21 „Hodnotenie a testovanie vnútornej kontroly“). Bude to pravdepodobne v prospech dobrého využitia kontrolných zdrojov, ak má kontrolór na výber a ak sa bude snažiť prednostne spoliehať na kontroly v užívateľskej oblasti, ktoré je možné ľahko testovať za predpokladu, že tieto poskytujú dostatočné záruky splnenia príslušného cieľa kontroly. Používanie CAATs môže pomôcť ešte zvýšiť tieto záruky. Ak sa kontrolór musí spoliehať na viac technických kontrol, potom bude audit všeobecných kontrol nevyhnutný. Ak chce mať kontrolór napríklad istotu, že overovanie platnosti, ktoré vykonáva program, vždy riadne fungovalo, bude musieť získať presný dôkaz, že kontroly zmien v programoch boli účinné v rámci obdobia – táto otázka si vyžiada celkový audit všeobecných kontrol.

7. Počítačom podporované kontrolórske techniky (CAATs)

- 7.1. Výraz CAATs sa častejšie týka použitia vyhľadávacieho softvéru na identifikovanie transakcií s konkrétnymi charakteristikami pre podrobnejšiu kontrolu, alebo na výber vzoriek. Príklady testov a postupov CAATs sú:
- identifikácia chybných hodnôt;
 - identifikácia nezvyčajných hodnôt;
 - testovanie zaúčtovania alebo súčtov transakcií;
 - opätovné automatizované spracovanie údajov (napr. kurzové prepočty);
 - porovnávanie údajov v rôznych súboroch;
 - vykonanie časovej analýzy účtov;
 - stratifikácia.
- 7.2. CAATs sú prostriedkami, ktoré sa používajú až na koniec, ale samy o sebe nie sú koncom. Použitie CAATs sa musí naplánovať a mali by sa použiť iba tam, kde vytvárajú pridanú hodnotu alebo kde nie je možné použiť manuálne postupy alebo ak sú menej účinné. Funkcie, ktoré sa majú vykonať, by mali byť vopred zdokumentované a skutočné použitie CAATs sa musí zaznamenať. Pritom sa musia uplatniť bežné pravidlá, ktoré sa týkajú dokladov a informácií ku kontrole a kontrolného dôkazu. Dokumentácia ku CAATs by mala obsahovať podrobnosti o všetkých nastaveniach, otázkach atď., ktoré boli použité na získanie výsledkov.

V každom prípade je dôležité vedieť preukázať, že program CAATs pracoval s úplnou a správnou sadou vstupných záznamov.

8. Kontroly vývojových systémov

- 8.1. Je dôležité, aby nové informačné systémy boli navrhnuté takým spôsobom, aby boli kontrolovateľné a aby existovala dostatočná vnútorná kontrola. Pretože vykonávanie zmien v návrhu je stále nákladnejšie v neskorších etapách vývoja, kontrolóri musia starostlivo zvážiť tak časové hľadisko, ako aj povahu ich prístupu k novým informačným systémom. Ak sa nevykoná žiadna kontrolná operácia, je tu riziko, že systémy budú zavedené bez vnútorných kontrol alebo budú pre kontrolu zbytočne zložitú. Na druhej strane, akýkoľvek príspevok kontroly musí byť taký, aby sa nenarušila nezávislosť kontroly. Možnosti sú:
- (a) vykonanie kontroly vývojového systému;
 - (b) priama účasť ako užívateľa vývojovej aplikácie; v takých prípadoch je možné zachovať nezávislosť kontroly takým spôsobom, že na nezávislé preverenie systému budú pridelení iní kontrolní pracovníci;
 - (c) zabezpečením, aby vlastník projektu alebo iný hlavný užívateľ predkladal požiadavky na kontrolovateľnosť systému ako riadiacu požiadavku systému (v účtovných systémoch je celkom logické, aby to robil účtovník po konzultáciách s vnútornými a vonkajšími kontrolórmí);
 - (d) zabezpečením, aby kontrolovaná organizácia mala všeobecné štandardy pre návrhy aplikácií, ktoré zabezpečia kontrolovateľnosť a že to zabezpečí jej systém kontroly kvality (okrem toho by vnútorná kontrola mala mať všeobecne usmernenia na sledovanie kontrolovateľnosti všeobecne).
- 8.2. Z týchto možností body (a) a (b) si vyžadujú značné zdroje a môžu priniesť málo alebo žiadne výsledky kontroly, ktoré by bolo možné uviesť v správe. Preto sa bežne uprednostňujú body (c) a (d).
- 8.3. Za účelom podporiť bod (c), by sa kontrolóri mali vždy snažiť využiť príležitosť a pripomenúť manažmentu potrebu zabezpečiť, aby boli v nových aplikáciách špecifikované adekvátne skúšky manažmentu/kontroly a pri dôležitých nových finančných systémoch si vyžadujú konzultácie v etape plánovania. **PRÍLOHA č. 3** obsahuje poznámku o všeobecne platných požiadavkách na aplikačné kontroly, ktoré by mohli byť užitočné pri diskusiách s užívateľským manažmentom vývojových systémov.
- 8.4. Všeobecné štandardy je možné skontrolovať preverením metodiky vývoja systémov, ktorú používa divízia IS kontrolovaného subjektu a dialógom medzi odborom pre štandardy IS a vnútornými kontrolórmí, aby sa zabezpečilo, že budú vykonané správne.

SLOVNÍK

Aplikácia

Súbor programov, údajov a manuálnych postupov, ktoré spolu tvoria informačný systém určený na vykonávanie špecifických administratívnych alebo obchodných funkcií (napr. účtovníctvo, platby príspevkov, zaznamenávanie zásob). Na väčšinu aplikácií je možné pozeráť, ako na procesy so vstupom, spracovaním údajov, uloženými údajmi a výstupom.

Záloha

Týka sa získavania údajov a programov a poskytovania náhradných prevádzkových kapacít v prípade poškodenia alebo straty.

Záložná kópia

Duplikát údajov alebo softvéru, ktorý je udržiavaný v aktuálnom stave a dostupný pre použitie v prípade poškodenia alebo straty originálu.

CAATs (Počítačom podporované kontrolárske techniky)

Počítačové programy pre vykonávanie kontrolných testov, výber, triedenie údajov alebo získavanie dôkazov o správnosti spracovania.

Plánovanie pre prípad nepredvídaných okolností (tiež nazývané nepretržité plánovanie obchodu, plánovanie pre prípad poruchy)

Plány a postupy na zabezpečenie, že informačné systémy (hardvéru, softvéru, údaje a telekomunikácie) môžu byť uvedené do pôvodného stavu na úrovni a v požadovanom čase po poruche, ktorou sa zariadenie a/alebo umiestnenie stáva nepoužiteľným.

Vývojový systém

Aplikácia, ktorá sa nachádza v akejkoľvek etape prípravy a ktorá ešte nie je v aktívnej prevádzke (produkcii). Prípravné etapy môžu zahŕňať: návrh, úvodný projekt – štúdia realizovateľnosti, užívateľské špecifikácie, projekt, prototyp, programovanie, programové a systémové testovanie, užívateľské testovanie, konverziu, skúšobnú prevádzku.

Informačné systémy (IS)

Systémy, ktoré zaznamenávajú, distribuujú a spracúvajú informácie zvyčajne za použitia informačných technológií.

Informačná technika (IT)

Stroje, vrátane počítačov, ktoré sa používajú na zaobchádzanie s údajmi a spracovanie údajov.

Kontrola logického prístupu

Použitie softvéru na predchádzanie neoprávnenému prístupu k zdrojom IT (vrátane súborov, údajov a programov) a s tým súvisiacich administratívnych postupov.

Vlastník

Jednotlivec (alebo jednotka) zodpovedný za konkrétny majetok (IS alebo IT), vrátane jeho bezpečnosti a správnosti.

Program

Úplný súbor pokynov nevyhnutných na riešenie určitého problému alebo vykonanie určitého (súboru) postupov na počítači.

Softvér

Vo všeobecnosti sú to počítačové pokyny.

Systémový softvér

Sústava programov, ktoré sa používajú na kontrolu alebo riadenie prevádzky počítača a pridelenie a používanie počítačových zdrojov. (Systémový softvér zahŕňa programy, ktoré môžu upravovať údaje alebo iné programy bez použitia bežných procesov príslušnej aplikácie; preto by mal byť prístup do softvérového systému veľmi obmedzený a pracovníci, ktorí majú prístup do systémového softvéru, by mali byť oddelení od programátorov - a najmä od operácií a funkcií riadenia prístupu.)

Stanoviská tretej strany (TPS)

Stanoviská vydané kontrolórmí, odborníkmi na IS, ktorí pracujú pre inú organizáciu ako NKÚ. TPS sa zvyčajne týkajú všeobecných kontrol výpočtových stredísk a/alebo aplikácií. Pozri odsek 3.6.

Užívateľ

Jednotlivec alebo jednotka, ktorá využíva informačné systémy. Konkrétne v obchode a administratíve ide o oddelenie, ktoré využíva informačné systémy na vykonávanie funkcií, za ktoré je v organizácii zodpovedné.

PRÍLOHA č. 1

VŠEOBECNÉ KONTROLY (ZARIADENÍ) - VŠEOBECNÉ OTÁZKY MANAŽMENTU CIELE KONTROLY A PRÍKLADY KONTROLÓRSKÝCH TECHNÍK

CIELE KONTROLY

Možné postupy alebo kontroly

Poznámka: Pre ilustráciu je ku každému prípadu uvedených zopár možností; na splnenie cieľov kontroly nemusia byť všetky možnosti prítomné, a ciele je možné dosiahnuť aj inými spôsobmi. Kontrolór musí posúdiť celkovú efektívnosť rôznych kontrol, ktoré sa skutočne vykonávajú, majú na pamäti veľkosť, komplexnosť a význam príslušného systému.

GA. ORGANIZÁCIA A RIADENIE

GA1. Plánovanie, obsadzovanie pracovníkmi, podávanie správ a oddelovanie povinností

Zabezpečiť, aby oddelenie IT bolo v organizácii správne začlenené a bolo primerane obsadené pracovníkmi a aby boli nezlúčiteľné povinnosti oddelené.

1. Vedúci IT má mať odpovedajúce postavenie s ohľadom na význam IT pre organizáciu a celkové postavenie oddelenia IT v rámci celkovej organizačnej štruktúry má byť v súlade s povinnosťami a cieľmi, ktoré sú mu pridelené.
2. Strategické plány IT sa vypracovávajú a prehodnocujú každoročne a zasluhujú si pozornosť vedúcich pracovníkov (vedenia alebo správnej rady) a musia byť nimi schválené.
3. Pracovníci IT a užívateľský personál musia byť oddelení: IT personál nemôže iniciovať alebo schvaľovať transakcie a užívateľský personál nemôže napísať programy, ktoré by mohli meniť údaje.
4. Organizačná schéma IT sa publikuje a priebežne aktualizuje.
5. Existuje personálna politika pre IT zamestnancov, ktorá zabezpečí nábor, školenie a stabilizáciu zamestnancov s potrebnými odbornými znalosťami a skúsenosťami a ktorá umožní úspešné plánovanie.

6. V rámci oddelenia IT v každej funkčnej oblasti existujú adekvátne úrovne dohľadu a procesu schvaľovania.
7. Na oddelení IT existujú formálne pracovné náplne a technologické postupy a sú priebežne aktualizované.
8. Operátori a programátori sú oddelení: operátori nemôžu písať programy a programátori nemôžu obsluhovať počítač.
9. Ak je oddelenie IT dostatočne veľké, pracovníci, ktorí majú prístup k systémovému softvéru, by mali byť oddelení aj od programátorov aj od operátorov.
10. Logické zabezpečenie (prístupové práva a heslá) spravujú pracovníci, ktorí nie sú zodpovední za programovanie.
11. Je udržiavaný pravidelný kontakt s užívateľskými oddeleniami.
12. Existuje politika riadenie zmien, ktorá riadi vývoj a rozširovanie aplikácií a zabezpečuje, aby boli nové programy v plnom rozsahu testované a prijaté užívateľom.

GB. ZÁSADY A PRINCÍPY BEZPEČNOSTI

GB1. Zásady a princípy a uvedomovanie si bezpečnosti

Definovať a oznamovať zásady a postupy bezpečnosti IT a zabezpečiť, aby si vedenie, užívatelia a pracovníci IT uvedomovali záležitosti týkajúce sa bezpečnosti a dôsledne dodržiavali bezpečnostné postupy.

1. Existujú zásady prístupu, logického aj fyzického, k počítačovým zdrojom, sú oznamované verejne a sú dodržiavané vedením a zamestnancami.
2. Existujú zásady fyzického zabezpečenia, ktoré sa týkajú:
 - obmedzení prístupu do budov, počítačových miestností, skladových priestorov IT,
 - ohňa a iných živelných pohrôm,
 - plánovanie pre prípad nepredvídaných okolnostíktoré je verejne oznamované a dodržiavané vedením a zamestnancami.
3. Od každého zamestnanca, ktorý používa PC, sa vyžaduje, aby podpísal vyhlásenie, že bude dodržiavať zásady bezpečnosti a ostatné prevádzkové predpisy, vrátane dodržiavania pravidiel fyzického zabezpečenia, používania iba autorizovaného (a licencovaného) softvéru a antivírusových opatrení (obmedzenia týkajúce sa preberania nebezpečných údajov alebo programov).

4. Prístup do zdrojov IT sa kontroluje prostredníctvom užívateľských ID a hesiel.
5. Užívateľské ID a heslá pridávajú určití pracovníci a len s písomným povolením vedúceho osoby, ktorá potrebuje prístup.
6. Sú zadané a známe zásady prístupu zamestnancom k vonkajším zdrojom, vrátane k Internetu.
7. Je vymenovaný bezpečnostný pracovník s potrebnými odbornými znalosťami, ktorý sa zúčastňuje schvaľovania používaných schém kontroly prístupu.
8. Pravidelné sú testované bezpečnostné postupy.
9. Bezpečnostný pracovník vypracováva formálne správy o stave bezpečnostných postupov periodicky a tieto správy predkladá vedeniu.
10. Vedenie z času na čas poveruje odborníkov (buď externých konzultantov alebo vnútornú kontrolu) formálnym preverením bezpečnosti IS .
11. Ak je sieť otvorená prístupu z vonku (napr. z Internetu), je zabezpečená ochrana systému proti prienikom zvonku.
12. Účinnosť ochrany systému proti prienikom zvonku preveril odborný konzultant.

GC. NEPRETRŽITÁ PREVÁDZKA A OBNOVA SYSTÉMU V PRÍPADE NEPREDVÍDANÝCH OKOLNOSTÍ

GC1. Zálohovanie, externé archivovanie, obnova údajov a programov a plánovanie pre prípad nepredvídaných okolností Poskytnúť zabezpečenie proti strate a poškodeniu údajov a zabezpečiť nepretržitosť operácií.

1. Boli zavedené podrobné zásady a postupy týkajúce sa zálohovania údajov a programov.
2. Programy zálohovania súborov sú naplánované ako súčasť bežných denných činností (sú dôležité najmä pre distribuované systémy s diaľkovým vstupom atď.).
3. V primeraných časových intervaloch sú vytvárané záložné kópie hlavných kľúčových súborov, ktoré sú uchovávané mimo miesta prevádzky.

4. Sú vytvárané záložné kópie programov kľúčových aplikácií a dokumentácie k nim, ktoré sú uchovávané mimo miesta prevádzky.
5. Sú vytvárané záložné kópie programov operačného systému, ktoré sú uchovávané mimo miesta prevádzky.
6. Aplikácie a programy operačných systémov, ktoré sú uložené mimo miesta prevádzky, sú aktualizované alebo nahradzané vždy, keď sa v týchto programoch vykonajú významné zmeny. Prístup k externým hlavným súborom aplikačných programov a programov operačných systémov majú len oprávnení pracovníci.
7. Existujú postupy obnovy a reštartovania, vrátane rýchlej obnovy poškodených alebo stratených súborov, ktoré sa pravidelne testujú.
8. Existuje plán pre prípad nepredvídaných okolností (nepretržitá prevádzka), ktorý umožňuje nepretržitú prevádzku na úrovni pre potreby užívateľov v prípadoch, ak oddelenie IT nemôže udržať bežný chod IT.
9. Plán pre prípad nepredvídaných okolností sa pravidelne testuje (napríklad raz ročne). Existujú formálne správy o testoch a vedenie podniká potrebné kroky.
10. Kópie plánu pre prípad nepredvídaných okolností sa uchovávajú na vzdialenom mieste.

GD. SPRÁVA MAJETKU IT A VYUŽITIE EXTERNÝCH POSKYTOVATEĽOV SLUŽIEB

GD1. Zodpovednosť za správu majetku IT

Zabezpečiť, aby boli určené osoby zodpovedné za správu majetku IT.

1. Je zadefinované vlastníctvo každého majetku IT (hardvér, softvér, aplikácie a údaje) v rámci organizácie.
2. Činnosť personálu a počítačových zariadení je dokumentovaná.
3. Užívatelia sú vlastníckmi svojich údajov a aplikácií.
4. Existujú inventúrne zoznamy hardvéru a sú pravidelné kontrolované.
5. Existuje spoľahlivá inventarizácia softvéru (vrátane softvéru na PC) a je pravidelne kontrolovaná.

6. Je určená zodpovednosť za zabezpečenie dodržiavania podmienok licencií softvéru a sú prijímané potrebné opatrenia.
7. Existujú jasné zásady týkajúce sa správy a zodpovednosti za individuálne spracovanie údajov, ktoré okrem iného zahŕňajú:
 - bezpečnosť (pozri GB1.3.);
 - požiadavky na zálohovanie;
 - rozsah, v akom môžu koneční užívatelia zasahovať do programov;
 - dokumentácia a iné štandardné požiadavky týkajúce sa takýchto lokálnych programov a tabuľkových editorov, ktoré sú súčasťou obchodných funkcií.
8. Bol zadefinovaný status a vlastníctvo e-mailových správ a oznámené pracovníkom.

GD2. Využitie externých poskytovateľov služieb (napr. osobitné služby vonkajších zdrojov, využitie externých počítačových agentúr)

Zabezpečiť, aby bolo využívanie externých poskytovateľov služieb riadené efektívne.

1. Je zabezpečený prístup pre kontrolórov.
2. Zmluva alebo dohody o úrovni služieb špecifikujú požiadavky, podľa potreby vrátane:
 - výkonu;
 - bezpečnosti;
 - vlastníctva údajov a prístup k údajom;
 - dostupnosť služby;
 - opatrenia pre prípade nepredvídaných okolností (napr. ak poskytovateľ služieb ukončí svoju činnosť).
3. Vedenie aktívne monitoruje výkon a porovnáva ho s požiadavkami, ktoré sú uvedené v zmluve resp. dohode.

PRÍLOHA č. 2

APLIKAČNÉ KONTROLY - CIELE KONTROLY A PRÍKLADY KONTROLÓRSKÝCH TECHNÍK

CIELE KONTROLY

Možné postupy alebo kontroly

Poznámka: Pre ilustráciu je ku každému prípadu uvedených niekoľko možností; na splnenie cieľa kontroly nemusia byť všetky tieto možnosti prítomné a cieľ je možné dosiahnuť aj inými prostriedkami. Kontrolór musí posúdiť o celkovú efektívnosť rôznych kontrol, ktoré sa skutočne vykonávajú, majú na pamäti veľkosť, komplexnosť a význam príslušného systému.

AA. ORGANIZÁCIA A DOKUMENTÁCIA

AA1. Zodpovednosť za aplikácie

Zabezpečiť, aby bola riadne vymedzená zodpovednosť vedenia za každý aspekt údržby alebo chodu aplikácií.

1. Užívateľ (alebo hlavný užívateľ) je definovaný ako vlastník aplikácie.
2. Údržba aplikácie a rozhodnutia o jej budúcom vývoji sú formálne riadené, podľa možnosti vlastníkom aplikácie.
3. Výkon aplikácie a jeho príspevok k prevádzkovej funkcii, ktorej je súčasťou, je aktívne riadený, podľa možnosti jej vlastníkom.
4. Je presne vymedzené vlastníctvo údajov používaných aplikáciou.
5. V dohodách (a v prípade tretích strán v zmluvách) o úrovni služieb sú uvedené povinnosti výpočtového strediska a akýchkoľvek iných tretích strán (napr. softvérových stredísk), ktoré sa týkajú prevádzky a podpory aplikácie.
6. Sú známe všetky oddelenia, ktoré sú zodpovedné za vstupy alebo spracovanie výstupov a sú formálne dohodnuté ich povinnosti (napr. týkajúce sa včasného plnenia, kvality, bezpečnosti atď.).
7. Je jasné rozdelenie zodpovednosti za správnosť a nepretržitú integritu uchovávaných údajov (konečná zodpovednosť by mala zvyčajne spočívať na užívateľovi).

8. Je určená zodpovednosť za rozhodovanie o bezpečnostných a kontrolných požiadavkách aplikácie a za ich plnenie, berúc do úvahy všeobecné bezpečnostné zásady organizácie a štandardné bezpečnostné opatrenia oddelenia IT.
9. Je definovaná zodpovednosť za poskytovanie a archiváciu dokumentácie, vrátane užívateľských príručiek.

AA2. Rozvrhnutie nákladov

Zabezpečiť, aby sa zistili náklady používaných aplikácií a aby boli priebežne vyhodnocované.

1. Sú známe náklady na prevádzku počítačov, ako aj podiel jednotlivých aplikácií.
2. Sú známe režijné a mzdové náklady oddelenia IT a sú vymedzené pre jednotlivé aplikácie.
3. Prevádzkové náklady sú hlásené vlastníčkovi aplikácie a pracovníkom, ktorí sú zodpovední za hospodárenie so zdrojmi a sú prehodnocované v súlade s politikou organizácie.
4. Sú známe priebežné náklady na údržbu a rozširovanie aplikácie a sú pravidelne nahlasované.
5. Vykonávajú sa odhady vývojových úloh a údržby, ktoré sú schvaľované vlastníkom alebo pracovníkom, ktorý je zodpovedný za hospodárenie so zdrojmi, a používajú sa na kontrolu práce.

AA3. Dokumentácia

Zabezpečiť, aby existovala všetka potrebná dokumentácia s ohľadom na typy príslušných aplikácií a potreby organizácie. (Dokumentácia môže byť archivovaná aj na iných médiách ako na papieri za predpokladu, že je zabezpečená dostupnosť a spoľahlivé uschovanie).

1. ŠPECIFIKÁCIA SYSTÉMOV opisuje údaje a fungovanie aplikácie tak, aby bola účinným prostriedkom komunikácie medzi užívateľmi a poskytovateľmi IT.
2. Špecifikácia systémov sa nepretržite aktualizuje.
3. Vyhovuje dokumentačným štandardom organizácie a je vypracovaná v súlade s metodikou vývojových systémov.

4. Zahŕňa (alebo osobitný dokument ustanovuje) kontrolné potreby užívateľa a ďalšie osobitné požiadavky na aplikáciu.
5. Je dostupná a priebežne aktualizovaná štruktúrovaná PROGRAMOVÁ DOKUMENTÁCIA, ktorá obsahuje kompletne výpisy zdrojových programov.
6. Sú zabezpečené práva organizácie na získanie dokumentácie a výpisov zdrojových programov vyvíjaných externými dodávateľmi v prípade, ak by sa dodávateľ dostal do konkurzu (napríklad ich uložením u tretej osoby).
7. POKYNY OPERÁTORA sú aktualizované a obsahujú všetky potrebné konkrétne kroky, napr. reakcie na chybové hlásenia, abnormálne ukončenie, atď.
8. UŽÍVATEĽSKÉ PRÍRUČKY presne a v plnom rozsahu opisujú povinnosti a postupy a sú systematicky aktualizované.

AB. VSTUP

AB1. Autorizácia/schvaľovanie

Zabezpečiť, aby boli vkladane len schválené položky a aby boli všetky vložené položky schválené.

1. Kontroly prístupu zabezpečujú, aby k vstupným procesom mali prístup len oprávnené osoby.
2. Vstupné údaje pochádzajú zo schválených dokumentov, ktorých schválenie je kontrolované osobou (zvyčajne podpisom), ktorá vkladá údaje, alebo v etape predbežného manuálneho overovania.
3. Dokumenty, ktoré sa používajú ako podklady pre vstupné údaje, sú označované poradovým číslom a vykonáva sa overovanie platnosti a úplnosti poradia buď počítačom alebo manuálne.
4. Iné vstupy ako prepisy schválených dokumentov sa schvaľujú v súlade s ich významom ešte pred ich spracovaním. (Kde to prichádza do úvahy, môže to prebiehať na štatistickom základe.) Medzi tieto metódy patrí:
 - držanie vstupných údajov vo zvláštnom počítačovom súbore až do ich interaktívneho uvoľnenia kontrolórom;
 - označovanie nových vstupov indikátormi pre operatívnu kontrolu;
 - schvaľovanie zostáv po vložení údajov a pred ich ďalším spracovaním.
5. Prenos schválených a skontrolovaných dokumentov sa spracováva v dávkach.

6. Kontrolné výťažky vstupných údajov sú zasielané oprávneným pracovníkom, ktorí ich schvaľujú svojim podpisom.
7. Zmeny stálych údajov sú riadne schvaľované.
8. Automatizované kontroly predchádzajú overovaniu a spracovaniu vstupných údajov, ktoré logicky nemohli byť schválené, napr. platby prekračujúce rozpočet, ktorý je k dispozícii.

AB2. Úplnosť a presnosť

Zabezpečiť, aby vstupné údaje pre aplikácie boli presné a úplné. (Vstup zahŕňa aj transakciu, aj stále/referenčné údaje.)

1. Používajú sa kontroly po dávkach, vrátane (kontrolných) súčtov všetkých citlivých polí a vykonáva sa pozitívna kontrola, ktorá si vyžaduje zhodu súčtov.
2. Automatizovane sa vykonáva overovanie platnosti na zabezpečenie toho, aby vkladané údaje:
 - mali očakávaný formát v každom poli;
 - boli v príslušnom rozsahu (napr. nie negatívne, ak to logicky nie je možné; nepresahujú vopred stanovené odôvodnené čiastky; zapadajú do známeho poradia položiek svojho druhu (kontrolné čísla, atď.)).
3. Pre citlivé údaje sa používa dvojité vkladanie.
4. Pri priamom vkladaní údajov sa vytvárajú zostavy vstupných údajov, ktoré obsahujú agregované súčty a ktoré sa kontrolujú alebo porovnávajú s nezávisle vypočítanými súčtami.
5. Kontrolné čísla sa používajú spolu s referenčnými číslami a pri overovaní platnosti sú skutočne kontrolované.
6. Overovanie platnosti zahŕňa testy konzistentnosti vstupných údajov (napr. dlhy = úvery, referenčné čísla zodpovedajú príslušnému opisnému materiálu).
7. Logické kontroly sa vykonávajú porovnaním s dostupnými existujúcimi záznamami, napr. účtovnými bilanciami.
8. Stále údaje (a iné kľúčové údaje) sú vytlačené a pred ich ďalším spracovaním je ich správnosť overená a potvrdená zodpovedným užívateľom.

9. Odstraňovanie chýb – uchovávajú sa vstupné súbory dočasne manuálne alebo automatizovane vyradené zo systému pri overovaní platnosti alebo počas spracovania. Postupy zabezpečujú, že dočasne vyradené údaje sú okamžite opravené a znovu vložené do systému (pričom opäť prejdú normálnym procesom schvaľovania a ostatnými vstupnými kontrolami) alebo sú zrušené.

AC. SPRACOVANIE

AC1. Spracovanie transakcií

Zabezpečiť, aby spracovanie transakcií bolo úplné a aritmeticky presné a aby výsledky (vrátane vygenerovaných údajov) boli správne klasifikované a riadne zaznamenané v počítačových súboroch.

1. Medzisúčty alebo kontrolné relačné súčty sú porovnávané s celkovou zmenou v príslušných kontrolných záznamoch v počítačových súboroch. (Je dôležité, aby štruktúra dávok a kontrolných záznamov bola taká, aby táto kontrola umožňovala odhalenie nesprávnej klasifikácie údajov.)
2. Ak program generuje údaje (t.j. vykonáva aritmetické operácie, ako sú napríklad devízové prepočty, alebo vyhľadáva alebo zaznamenáva údaje, ktoré súvisia so vstupnými údajmi logicky, ale nie aritmeticky, napríklad úhrady), užívateľ vykonáva kontroly buď porovnaním s nezávisle vykonanými prognózami celkovej čiastky alebo na vzorke transakcií.
3. Výstup zahŕňa kontrolné tlačené výstupy alebo zobrazenia, na ktorých musí zodpovedný užívateľ pozitívne skontrolovať a akceptovať kľúčové kontrolné súčty.
4. Overovanie platnosti v rámci programov zahŕňajú:
 - (1) zabezpečenie, aby súčty (medzisúčty) stanovené pred spracovaním boli vypočítavané na každom stupni spracovania;
 - (2) kontrolu zhody, ak spracovávaný vstup rekapituluje už známe informácie (napr. keď je dané číslo účtu a meno);
 - (3) kontroly rozsahu vygenerovaných čiastok (vypočítavaných, vyhľadávaných) programom.
5. Uchovávajú sa kontrolné výpočty a súčty pre všetky súbory údajov prístupných pre aplikáciu.
6. Uchovávajú sa kontrolné výpočty a súčty pre každý druh transakcie.

7. Používajú sa „úspešné jednotky“ na uistenie sa, že komplexné transakcie sú správne zaznamenané vo všetkých príslušných súboroch, alebo, v závislosti od prípadu, vybrané zo všetkých príslušných súborov.
8. Na kontrolu toho, či boli nahrané príslušné verzie súborov, sa používajú osobitné kontrolné súbory, uložené na inom zariadení.
9. Vypočítavajú a uschovávajú sa manuálne kontrolné súčty, ktoré sa pravidelne porovnávajú so súčtami vypočítanými systémom.
10. Odstraňovanie chýb – uchovávajú sa vstupné súbory dočasne manuálne alebo automatizovane vyradené zo systému pri overovaní platnosti alebo počas spracovania. Postupy zabezpečujú, že dočasne vyradené údaje sú okamžite opravené a znovu vložené do systému (pričom opäť prejdú normálnym procesom schvaľovania a ostatnými vstupnými kontrolami) alebo sú zrušené.

AC2. Iné spracovanie

Zabezpečiť, aby boli iné formy spracovania (vrátane reorganizácie údajov, ako sú napríklad postupy uzávierok na konci roku alebo na konci mesiaca, rutinné kontroly integrity údajov, vytváranie správ a analýz, ktoré priamo nesúvisia so vstupnými údajmi, poskytovanie údajov iným aplikáciám, a systémové prostriedky vyhľadávania údajov zadávaním otázok resp. hľadaného reťazca) vykonávané včas a dávali správne výsledky.

1. Užívateľ kontroluje časový harmonogram pravidelného spracovania tohto typu a spracovanie sa spúšťa na jeho pokyn.
2. Užívateľské postupy ustanovujú, kto je zodpovedný za kontroly výsledkov takéhoto spracovania, ktoré majú byť vykonávané (napr. kontrola, že čiastky, ktoré sú vykázané ako spracované, sa zhodujú s očakávanými čiastkami, ktorých nové celkové sumy v kontrolných záznamoch odrážajú predpokladané úpravy, aby informačné správy pre manažment obsahovali kontrolné súčty, ktoré naznačujú, že správa zahŕňajú celý súbor plánovaných údajov).
3. Ak sú údaje určitej aplikácie dostupné pre vyhľadávanie, spracovanie má zabudovanú určitú úroveň kontroly, ktorá vytvára odpovede (napr. v prípadoch, keď je to dôležité, potvrdzuje, že boli prečítané všetky príslušné záznamy, agregovaním a vykazovaním celkového počtu záznamov v rámci tej istej kontroly, ktoré neboli vybrané).
4. Užívateľia vyhľadávacích systémových prostriedkov a vlastníci ostatných aplikácií, ktorí využívajú údaje, sú si vedomí úrovne spoľahlivosti údajov

ako takých a automatizovaných postupov, prostredníctvom ktorých ich získavajú.

AD. PRENOS ÚDAJOV

AD1. Údaje by mali byť prenášané presne a úplne

Zabezpečiť, aby všetky prenášané údaje, či už prostredníctvom siete alebo na disketách alebo páskach, boli obdržané úplné a presné, a aby nedošlo k strate alebo prezradeniu údajov pri ich prenose (pozri tiež časť AF1).

1. Používanie kontrolných číslíc, medzisúčtov a kontrolných súčtov.
2. Používanie digitálnych signatúr.
3. Používanie kódovania údajov.
4. Používanie hesiel.
5. Poradové číslovanie správ, poradové číslovanie transakcií.
6. Sú zasielané správy, ktoré potvrdzujú príjem a ktoré sú okamžite odsúhlasované so záznamami o prenášaných údajoch.

AE. STÁLE ÚDAJE

AE1. Nepretržitá správnosť stálych údajov

Zabezpečiť, aby všetky údaje, ktoré sú uložené v systéme ako stále záznamy alebo na účely overovania, boli stále správne a úplné.

1. Zodpovednosť za kontrolu neustálej správnosti údajov má buď správca databázy alebo príslušní užívatelia.
2. Na sledovanie stavu súborov, ktoré obsahujú stále údaje, sa používajú kontrolné súčty alebo medzisúčty.
3. Zodpovedný užívateľ pravidelne kontroluje vytlačené zostavy stálych alebo referenčných údajov porovnaním s pôvodnými dokladmi. Toto sa môže robiť buď cyklicky alebo štatisticky, v závislosti od rizika, ktoré by predstavovali nesprávne údaje.

AF. VÝSTUP

AF1. Správnosť výstupu

Zabezpečiť, aby boli výstupy, či už na papieri, alebo zobrazované na obrazovke, na magnetických médiách alebo poskytované prostredníctvom elektronických liniek, správne a úplne.

1. Overovanie platnosti a rozsahu, atď. vykonáva program na výstupe zo záznamov. Ak výstup nevyhovuje, je vydané výstražné hlásenie. Existujú pokyny pre užívateľov, ako postupovať v prípade výstražných hlásení.
2. Existujú postupy, ktoré umožňujú príslušný stupeň kontroly zmyslu vytlačeného výstupu (tento stupeň môže mať hodnotu nula pre interné materiály, ktoré sa nepoužívajú pri rozhodovaní, až po 100% pri skúške porovnaním s podpornou dokumentáciou (napr. pri šekoch vysokej hodnoty)).
3. Pri prenose platobných príkazov do bánk:
 - zodpovedný užívateľ využíva aj kontrolné súčty a náhodné kontroly (ako napríklad z času na čas náhodné testy na diskete, ktorá má by odoslaná do banky, alebo prezeranie a náhodný výber prenášaných oznamov) na získanie prijateľného uistenia sa, že skutočne zaslané informácie sú totožné so schválenými informáciami;
 - odoslanie pásov alebo diskiet bezpečnou kuriérskou službou;
 - pripravované diskety alebo pásky sú až do odoslania bezpečne uložené;
 - s bankou sú vopred dohodnuté limity pre celkovú sumu a limity pre jednotlivé transakcie;
 - správy o prijatí informácií sú okamžite porovnané s pôvodnými údajmi (včas, aby v prípade potreby bolo možné platby zrušiť);
 - po vykonaní platieb sa okamžite sa urobí porovnanie údajov.
4. Výstupné správy obsahujú súčty, ktoré užívateľ odsúhlasuje voči súčtom vypočítaným pred vložením údajov. V prípade potreby sú k dispozícii podrobné vytlačené súbory vstupných údajov na zistenie a preverenie rozdielov.

AF2. Správna distribúcia výstupov

Zabezpečiť, aby sa výstupy dostali ku všetkým, pre ktorých sú určené, ale len tým, ktorým sú určené.

1. Existuje dohľad nad výstupmi, ktoré výpočtové stredisko vytvára, a pri ich distribúcii sú náležite chránené.
2. Pravidelne sa revidujú zoznamy adries pre zasielanie výstupov a nepotrebné alebo nesprávne adresy sú z neho odstraňované.
3. Netlačia sa zbytočné kópie výsledkov, pre ktoré by neboli adresáti.

4. Všeobecné bezpečnostné pravidlá platné pre PC, terminály a tlačiarne, ktoré sa nachádzajú u konečných užívateľov zabezpečujú dostatočnú ochranu výsledkov, berúc do úvahy úroveň kontroly zabezpečenia budovy a kvality hesiel, atď.
5. Osoba, ktorá je zodpovedná za rozhodnutia týkajúce sa bezpečnosti aplikácie, má jasný obraz o rôznych skupinách užívateľov, ktorí majú prístup k výsledkom v akejkoľvek podobe a podľa toho aj prijíma rozhodnutia o kontrole (pozri vyššie bod AA1.8.). Najmä pri kontrolách logického prístupu do aplikácie sa berú do úvahy možné prístupy cez všetky siete, ku ktorým je inštalácia pripojená.
6. Všetky očakávané výsledky sa zaznamenávajú (napr. použitím poradového čísla, aby bolo možné odhaliť neoprávnené zatajenie mimoriadnych správ).
7. Správy sú vytvárané pravidelne, aj ak sa nevyskytol žiadny problém, ktorý by bolo potrebné nahlásiť (prijemcovia by si mali potom mali zvyknúť na to, že pravidelne dostávajú správy a bolo by menej pravdepodobné, že by prehliadli chýbajúcu správu, ktorú by zatajil niekto, kto nechce, aby sa dozvedeli obsahy správy).
8. Prevoditeľné, citlivé alebo kritické formuláre pre výstupy (napríklad šeky) by mali byť riadne zaprotokolované a zabezpečené tak, aby boli náležite chránené proti krádeži alebo poškodeniu. Záznamy o formulároch by mali byť pravidelne odsúhlasované so zásobami na sklade a akékoľvek rozdiely by sa mali riadne vyšetriť.

PRÍLOHA č. 3

POŽIADAVKY APLIKAČNÝCH KONTROL

Nasledujúce požiadavky sú vyjadrené všeobecne. Vo všeobecnosti požiadavkou je, že vo vhodných intervaloch (napríklad denne) by mal byť užívateľským manažérom poskytovaný dôkaz, ktorý by im umožnil presvedčiť sa, že údaje a ich spracovanie v aplikácii sú správne. V počiatočných etapách projektu je potrebné zadefinovať určité možné riešenia (napríklad sumáre a kontrolné súčty, poradové čísla, správy pre odsúhlasovanie účtov alebo kontroly zmyslu, konzultácie s nadriadenými pracovníkmi/manažermi a zaznamenávanie odsúhlasenia kontrolovaných údajov na obrazovke).

Predpokladá sa, že v systémoch resp. sieťach, na ktorých sa bude aplikácia spúšťať, existujú všeobecné kontroly zariadení, ktoré spĺňajú potreby užívateľov. Takéto kontroly by sa mali napríklad týkať fyzického prístupu, logického prístupu vo všeobecnosti, rozdelenia povinností medzi pracovníkov IT, zálohovania, obnovenia po havárii, (softvérových) zmien, a mali by zahŕňať ukazovatele výkonnosti na meranie účinnosti systému.

1. Prístup Aplikácia by mala umožňovať prístup ku programom iba oprávneným pracovníkom a mala by zabezpečiť, aby bol prístup k užívateľským zdrojom (procesom alebo údajom) riadený hlavnými užívateľmi a aby bol obmedzovaný podľa požiadaviek tak, aby zohľadňoval rôzne spôsoby práce a rozdelenie povinností v užívateľských oddeleniach (napríklad podľa kódov účtov, podľa hodnôt, podľa funkcií, atď.). Každý jeden prístup by mal byť kontrolovaný a zaznamenaný individuálne a systém by mal chrániť aplikáciu pred neoprávneným prístupom a každý pokus o neoprávnený prístup hlásiť.

2. Vkladanie údajov

Systém by mal poskytovať dôkazy, ktoré by užívateľským manažérom umožňovali presvedčiť sa, že zadávanie údajov, vrátane stálych údajov, je správne a overované v súlade s užívateľskými požiadavkami, a že údaje sú zapísané správne a do správnych súborov.

3. Integrita údajov

Systém by mal byť organizovaný tak, aby užívateľským manažérom poskytoval kvalifikované dôkazy o tom, že aj stále aj uložené údaje zostávajú úplné a správne.

4. Spracovanie transakcií

Systém by mal poskytovať kvalifikované dôkazy o tom, že transakcie sú spracované správne a že sú zapísané do správnych súborov.

5. Zmeny údajov a programov núdzovými cestami

Pokiaľ sú údaje v rámci aplikácie, akékoľvek použitie núdzových prostriedkov alebo procesov na zmenu údajov, ktoré umožňujú zmenu údajov bez toho, aby prešli cez bežné overovanie, by malo byť striktné obmedzené a zaznamenávané.

6. Postupy (kontroly) manažmentu

Všetky transakcie by mali byť sledovateľné v rámci systému oboma smermi. Mali by sa sledovať údaje, ktoré sa sumarizujú na rôznych úrovniach tak, aby bolo možné zistiť jednotlivé transakcie, z ktorých boli tieto sumáre vypočítané.

7. Záznamy Všetky činnosti so každým záznamom transakcie by mali byť označené prihlasovacím menom príslušnej osoby, strojovým časom a dátumom (a kódom činnosti). Mali by sa uchovávať úplné záznamy o každej zmene (nemali by byť prepisované).

8. Výstup Na výstupoch by mal byť uvedený dátum a čas a (kde je to potrebné na účely kontroly) aj poradové číslo. Musia existovať príslušné kontroly (a dôkazy pre účtovníka, že fungujú) elektronického prenosu údajov o platbách, aby sa zabezpečilo, že v určenom čase budú vykonané len oprávnené transakcie a všetky oprávnené transakcie.

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 23

VÝBER VZORKY PRI KONTROLE

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Faktory ovplyvňujúce rozhodnutie o výbere vzorky	2
Základné pojmy a definície	3
Etapy výberu vzorky pri kontrole	4
Dokumentácia	5
Kontrola výkonnosti	6

Hodnotenie celkových výsledkov testovania vecnej správnosti Príloha č. 1

1. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI

1.1. Vysvetlenie Kontrolných štandardov (odsek 153) ustanovuje, že:

„Kontrolné zistenia, závery a odporúčania musia byť podložené dôkazmi. Pretože kontrolóri majú zriedkakedy možnosť zvážiť všetky informácie o kontrolovanom subjekte, je rozhodujúce, aby starostlivo zvolili spôsob zhromažďovania údajov a techniku výberu vzorky“.

2. Faktory ovplyvňujúce rozhodovanie pri výbere vzorky

2.1. Doklady a informácie ku kontrole je možné získať využitím rôznych techník, ktoré spadajú do širokej kategórie inšpekcie, pozorovania, dotazníkov a ich vyhodnocovania, výpočtov a analýz (pozri prílohu č. 1 k smernici č. 13 „Doklady a informácie ku kontrole a prístup ku kontrole“). Kontrolór môže použiť tieto techniky na celú skupinu údajov (100% testovanie), alebo môže rozhodnúť, že vyvodí závery o celej skupine údajov (množine) testovaním reprezentatívnej vzorky položiek vybraných z tejto množiny; tento druhý postup sa nazýva kontrola výberovým spôsobom.

2.2. Kontrolór musí posúdiť, či je výber vzorky vhodným riešením pre získanie určitého požadovaného dôkazu. Medzi faktory, ktoré kontrolór musí zvážiť, patria:

- počet a relatívne množstvo položiek v množine;
- závažnosť a prirodzené riziko chyby v príslušných položkách;
- relevantnosť a spoľahlivosť dôkazov získaných alternatívnymi testami a postupmi, a relatívne náklady a čas potrebné na ich získanie.

2.3. Výber vzorky bude často prichádzať do úvahy pri vykonávaní tak testov kontroly, ako aj testov vecnej správnosti. Keďže sú však ciele týchto typov testovania odlišné, možno bude potrebné použiť rozličné prístupy k výberu vzorky.

3. Základné pojmy a definície

3.1. Ak sa kontrolór snaží vyvodiť závery o celkovej množine testovaním vzorky, z nej vybraných položiek, je nevyhnutné, aby vzorka bola reprezentatívnou vzorkou množiny, z ktorej bola vybraná.

3.2. Je tu riziko, že závery, ku ktorým kontrolór dospeje pri testovaní vzorky budú odlišné od tých, ku ktorým by dospel, ak by testoval celú množinu, ktoré je známe ako riziko výberu vzorky. Kontrolór musí používať vlastný úsudok pri plánovaní, vykonávaní a hodnotení výsledkov výberu vzorky, aby znížil riziko výberu vzorky na prijateľnú úroveň.

3.3. Vzorka môže byť štatistická alebo neštatistická. Obe si vyžadujú použitie profesionálneho úsudku v etapách plánovania, testovania a hodnotenia. Okrem toho, štatistický výber vzorky si vyžaduje použitie metód náhodného výberu, a využíva teóriu pravdepodobnosti. Toto kontrolórovi umožňuje:

- určiť veľkosť vzorky;
- kvantitatívne zhodnotiť výsledky; a
- odhadnúť riziko výberu vzorky, a tak vyvodiť závery týkajúce sa celej množiny.

Táto smernica nemá za cieľ poskytnúť podrobné usmernenie v oblasti teórie pravdepodobnosti: v prípade potreby, ak chce kontrolór v tejto oblasti dospieť k spoľahlivým rozhodnutiam, mal by požiadať o radu odborníka.

3.4. Dokonca aj v prípade, ak sa kontrolór rozhodne zvoliť si neštatistickú vzorku, mal by zvážiť použitie metód náhodného výberu. Toto by za normálnych okolností malo zvýšiť pravdepodobnosť, že vzorka bude reprezentatívnou vzorkou kontrolovanej množiny. Kontrolór musí vždy starostlivo zvážiť, či

neštatistická vzorka poskytuje primeraný základ pre vyvodenie záverov o množine, z ktorej bola vybraná.

4. Etapy výberu vzorky pri kontrole

- 4.1. Tak pre štatistickú, ako aj neštatistickú vzorku je možné postup výberu rozdeliť do štyroch samostatných etáp: plánovanie vzorky; výber položiek na testovanie; testovanie; vyhodnotenie výsledkov. Nasledovné odseky sa stručne zaoberajú každou z týchto etáp.

Plánovanie výberu vzorky

- 4.2. Prvým stupňom v plánovaní výberu vzorky je presné zadefinovanie množiny. Pre štatistickú vzorku je dôležité, aby bola množina homogénna. Tým je povedané, že množina by mala pozostávať z veľmi podobných položiek, ktoré sú spracovávané podobným alebo spoločným systémom, a preto sú aj vystavené podobným rizikám. Položky, ktoré majú byť vybraté do vzorky, by mali byť tiež zadefinované: môže to byť napríklad transakcia, účtovná uzávierka, alebo možno peňažná jednotka.
- 4.3. Je dôležité, aby kontrolór jasne definoval konkrétny cieľ kontroly, ktorý sa snaží dosiahnuť testovaním vzorky. Tento postup by mal zahŕňať aj definíciu chyby (pri testovaní vecnej správnosti) alebo odchýlky (pri testoch kontroly).
- 4.4. V tejto etape plánovania je potrebné tiež určiť veľkosť vzorky. Hlavným faktorom je, že väčšia vzorka bude pravdepodobne reprezentatívnejšia pre danú množinu ako menšia vzorka. Ak je však testovaná oblasť považovaná za relatívne nevýznamnú z hľadiska celkových finančných výkazov, kontrolór môže radšej akceptovať vyšší stupeň rizika výberu vzorky.

Vyberanie položiek na testovanie

- 4.5. Počas postupu výberu vzorky by mal kontrolór pravidelne preverovať, či je vybraná vzorka adekvátnym reprezentantom danej množiny. Je to obzvlášť dôležité v prípadoch, ak kontrolór vybral neštatistickú vzorku, a najmä ak výber nie je náhodný.
- 4.6. Kontrolór by si mal dávať pozor na riziko vynechania časti množiny pri výbere vzorky. Napríklad, často je potrebné, najmä v prostrediach využívajúcich počítače, vykonať a zdokumentovať súlad medzi súborom použitým na výber vzorky a celou množinou, ako je zaznamenaná v účtoch kontrolovaného subjektu.

Testovanie

- 4.7. Pokiaľ je to možné, testovanie by malo prebiehať podľa vopred určeného dotazníka. Vo výnimočných prípadoch by sa mohlo ukázať, že je to nemožné, a v takom prípade by sa na získanie rovnocenných dokladov a informácií o vybraných položkách mali využiť alternatívne postupy.
- 4.8. Kontrolór by mal zvážiť obdobie, na akom je vhodné vykonať testovanie. Ide najmä o prípad testov kontroly, kde je zvyčajne cieľom posúdiť, či v kontrolovanom období fungovali efektívne.

Vyhodnotenie výsledkov

- 4.9. Ak sa nájdu chyby alebo odchýlky, je potrebné posúdiť ich príčinu a pôvod. To kontrolórovi umožní posúdiť ich možný dopad na kontrolované finančné výkazy, ako aj na kontrolu samotnú.
- 4.10. Po vyhodnotení chýb alebo výnimiek zistených vo vzorke by mal kontrolór odhadnúť „najpravdepodobnejšiu úroveň chyby alebo odchýlky“ v množine ako celku. Toto sa robí extrapoláciou zo „známej úrovne chyby/odchýlky“ vo vzorke.
- 4.11. Tretím krokom je pridať k tejto extrapolácii rozpätie/toleranciu pre riziko výberu vzorky⁽⁸⁾. Tento odhad „hornej úrovne chyby/odchýlky“ sa teraz môže porovnať s maximálnou úrovňou chyby/odchýlky, ktorá môže byť pre kontrolu tolerovateľná. Ak odhadnutá celková úroveň chyby/odchýlky prekračuje tolerovanú úroveň, kontrolór by mal zvážiť:
- či požiada kontrolovaný subjekt, aby prešetril nájdené chyby/odchýlky a možnosť ďalších chýb/výnimiek. To by mohlo viesť k dohodnutým úpravám finančných výkazov;
 - alebo vykoná ďalšie testovanie, aby znížil riziko výberu vzorky a tým aj rozpätia, o ktoré je potrebné hodnotenie výsledkov doplniť;
 - alebo použije alternatívne kontrolné postupy na získanie dodatočnej istoty.
- 4.12. Závery z výberu vzorky spolu s výsledkami z iných kontrolných postupov by mali kontrolórovi umožniť dospieť k rozhodnutiu, či sú finančné výkazy prijateľné a podať o tom správu.
- 4.13. Tento postup hodnotenia (použitý na výsledkoch testovania vecnej správnosti) je ilustrovaný na diagrame v **PRÍLOHE č. 1**.

5. Dokumentácia

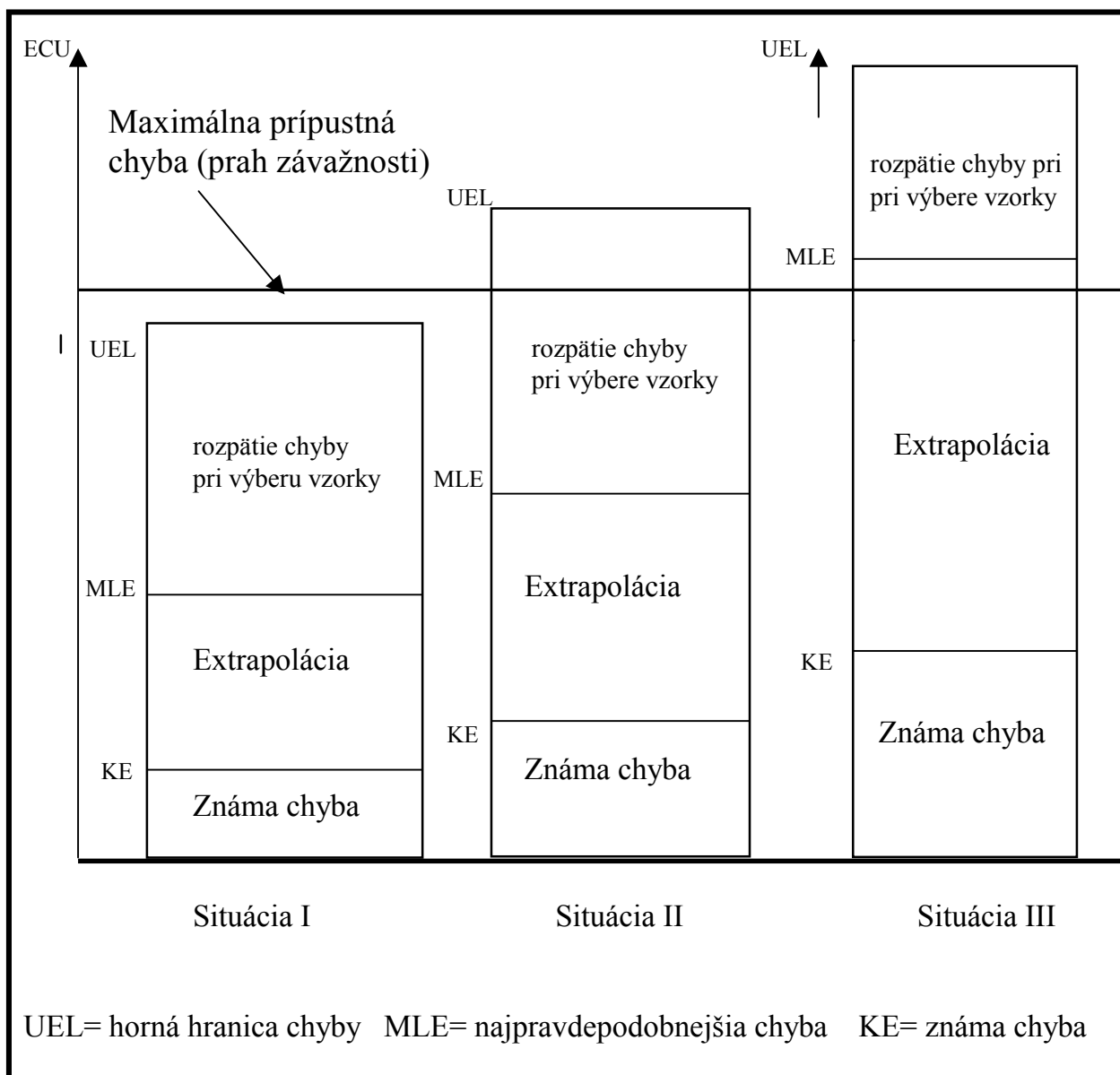
⁽⁸⁾ Ako je uvedené v odseku 3.3., toto rozpätie je možné vypočítať len vtedy, ak sa používa technika štatistického výberu vzorky.

5.1. Od kontrolóra sa vyžaduje, aby v procese výberu vzorky urobil celý rad rozhodnutí. Je dôležité, aby tieto rozhodnutia boli starostlivo zdokumentované (pozri smernicu č. 26 „Dokumentácia“), aby sa mohli tieto postupy preveriť.

6. Kontrola výkonnosti

6.1. Vyššie uvedené odseky poskytujú usmernenie ohľadom výberu vzorky pri finančných kontrolách (vrátane preverovania súladu so všeobecne záväznými právnymi predpismi a správnosti finančných výkazov). Je však potrebné poznamenať, že kontrola výberovým spôsobom sa často používa aj na získavanie dôkazov pri kontrolách výkonnosti (pozri smernicu č. 41 „Kontrola výkonnosti“). Aj keď by konkrétne ciele výberu vzorky mohli byť iné, hlavné princípy výberu ostávajú rovnaké.

**PRÍLOHA č. 1: HODNOTENIE CELKOVÝCH VÝSLEDKOV TESTOVANIA
VECNEJ SPRÁVNOSTI**



Vyvodené závery:

Situácia I: Horná hranica chyby je nižšia ako prípustná chyba. Je to prijateľný výsledok.

Situácia II: Horná hranica chyby prevyšuje prípustnú chybu, ale je veľmi pravdepodobné, že skutočná chyba je nižšia ako prípustná chyba. Pozri odsek 4.11.

Situácia III: Je veľmi pravdepodobné, že skutočná chyba je vyššia ako prípustná chyba. Finančné výkazy sú neakceptovateľné.

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 24

ANALYTICKÉ POSTUPY

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek</u>
Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Úvod	2
Analytické postupy v etape plánovania kontroly	3
Analytické postupy ako vecné postupy	4
Analytické postupy v záverečnej etape kontroly	5
Požitie analytických postupov pri kontrole výkonnosti	6
<hr/>	
Druhy analytických postupov	Príloha č. 1

1. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI

1.1. Vysvetlenie Kontrolných štandardov INTOSAI (odsek 86) odporúča použitie analytických postupov nasledovne:

„ ... NKÚ by sa mal vybaviť celou škálou moderných metodík kontroly, vrátane systémových techník, analytických kontrolórskych metód, štatistického výberu vzorky a kontroly automatizovaných informačných systémov.“

Odsek 160 týchto vysvetľujúcich poznámok definuje cieľ analytických postupov pri kontrole finančných výkazov:

„Analýza finančných výkazov sa zameriava na zisťovanie existencie očakávaných vzťahov v rámci finančných výkazov a medzi rôznymi prvkami finančných výkazov, identifikujúc akékoľvek neočakávané vzťahy a nezvyčajné trendy...“

1.2. Analytické postupy sú definované nasledovne:

„Analytické postupy znamenajú analýzy významných pomerov a trendov, vrátane výsledného preskúmania fluktuácií/výkyvov a vzťahov, ktoré sú nekonzistentné s inými relevantnými informáciami alebo ktoré sa odchyľujú od predpokladaných hodnôt.“

- 1.3. Okrem toho, niektoré z metód, ktoré by mohli byť použité ako časť analytických postupov, sú opísané nasledovne⁽⁹⁾:

„Pri vykonávaní vyššie uvedených postupov sa môžu použiť rôzne metódy, počínajúc jednoduchými porovnaniami až po komplexné analýzy využívajúce zložité štatistické metódy. Analytické postupy sa môžu použiť na konsolidované finančné výkazy, finančné výkazy komponentov ... a jednotlivé prvky finančných informácií. Výber postupov, metód a úrovne ich použitia je vecou odborného úsudku kontrolóra.“

2. Úvod

- 2.1. Účelom tejto vykonávacej smernice je poskytnúť externým kontrolórom kontrolujúcim činnosti Európskeho spoločenstva odborné usmernenie ohľadom používania analytických postupov. Analytické postupy pomáhajú kontrolórovi pri:

- pochopení organizácie, ktorá má byť kontrolovaná a pri plánovaní kontroly (ods. 3.1. - 3.9.);
- vykonávaní kontrolných postupov pri kontrolách vecnej správnosti (ods. 4.1. - 4.12.); a
- preverovaní výsledkov na konci kontroly (ods. 5.1. - 5.2.).

Kontrolóri môžu použiť analytické postupy pri kontrolách výkonnosti, ako aj pri skúmaní finančných výkazov. Použitie analytických postupov pri kontrole výkonnosti je stručne uvedené v ods. 6.1.

Podstata analytických postupov

- 2.2. Analytické postupy zhŕňajú rozmanitosť techník, ktoré kontrolór používa na skúmanie vzťahov medzi údajmi a na testovanie ich pravdepodobnosti. Údaje môžu byť tak nefinančné, ako aj finančné a môžu pochádzať z interných, ako aj externých zdrojov. Inak povedané, analytické postupy zahŕňajú kontrolu údajov vo finančných výkazoch s cieľom zistiť, či sú navzájom konzistentné a či sú v súlade s vedomosťami kontrolóra o organizácii a jej činnostiach.
- 2.3. Kontrolór môže použiť analytické postupy v prípadoch, kedy sa predpokladá, že existuje vzájomný vzťah medzi položkami vo finančných výkazoch, a medzi položkami v účtoch a nefinančnými údajmi. Analytické postupy zahŕňajú celý rad špecifických techník:

⁽⁹⁾ Medzinárodné kontrolné štandardy č. 520, odsek 6 (Príručka IFAC, 1996).

- skúmanie zmien v účtovných bilanciách za predchádzajúce obdobia vedúce k predpovedi na bežné obdobie (napr. pravidelné splátky pôžičky počas x rokov)
- porovnanie finančných informácií s očakávanými výsledkami (napr. preverenie zmien rozdielov medzi rozpočtami a ich prognózami);
- skúmanie vzťahov medzi účtovnými bilanciami za určité časové obdobie (napr. úrok obdržaný alebo splatný z poskytnutých úverov alebo z pôžičiek);
- výpočty, ktorých výsledkom je prognóza určitej účtovnej bilancie (napr. (a) použitie nezávislých údajov o počte pracovníkov a priemerných mzdách na prognózu celkových mzdových nákladov za určité obdobie; (b) použitie údajov určitého poľnohospodárskeho družstva/farmy na prognózu platieb za hektár pre poľnohospodárov/farmárov);
- skúmanie vzťahov medzi finančnými a nefinančnými informáciami, ktoré môžu potvrdiť, že kontrolór finančným informáciám rozumie alebo upriamiť jeho pozornosť k nezvyčajným alebo neočakávaným účtovným údajom (napr. (a) príjem z licencií v porovnaní s počtom licencií; (b) dovozný clá v porovnaní s údajmi o skutočne zrealizovaných dovozoch; (c) náklady za uskladnenie poľnohospodárskych produktov v porovnaní so záznamami o fyzických zásobách).

2.4. Analytické postupy sa delia do troch rozsiahlych kategórií: analýza trendu („trend analysis“), analýza pomerových ukazovateľov („ratio analysis“), predikčná analýza („predictive analysis“). Tieto postupy sú vysvetlené v **PRÍLOHE č. 1**. Analytické postupy, ktoré sú založené na analýze trendu alebo analýze pomerových ukazovateľov, sú najužitočnejšie v etape plánovania a konečného preverovania výsledkov kontroly, a pomáhajú kontrolórom usmerňovať ich prácu a vyvodiť závery. Postupy predikčnej analýzy sa najčastejšie používajú na získavanie dôkazov v rámci testovania vecnej správnosti.

Použitelnosť analytických postupov

- 2.5. Rozsah, v akom kontrolór môže použiť analytické postupy bude závisieť od celého radu faktorov, vrátane:
- povahy organizácie a jej činností;
 - rozsahu, v akom je možné predvídať účtovné bilancie a transakcie s primeranou presnosťou;
 - vedomostí o organizácii získaných z predchádzajúcich kontrol;
 - dostupnosti vhodných finančných a nefinančných informácií;
 - spoľahlivosti rôznych foriem informácií, ktoré sú k dispozícii; a
 - zlučiteľnosti a nezávislosti informácií z rôznych zdrojov.

3. Analytické postupy v etape plánovania kontroly

3.1. Kontrolóri môžu uplatniť analytické postupy v etape plánovania na:

- potvrdenie a zlepšenie chápania činnosti organizácie;
 - identifikovanie oblastí možného rizika kontroly;
 - identifikovanie všetkých významných neobvyklých alebo nezvyčajných transakcií a/alebo účtovných bilancií; a
 - pomoc pri plánovaní povahy, načasovania, a rozsahu vecných postupov vrátane vecných analytických postupov.
- 3.2. Vedomosti, ktoré kontrolór získa z analytických postupov v etape plánovania kontroly, môže použiť počas zvyšku plánovacieho procesu a rozhodovaní o prístupe k preverovaniu konkrétnych účtovných bilancií. Ak analytické postupy použité pri plánovaní odhalia značné odchýlky od očakávaní, kontrolór bude musieť uplatniť osobitné postupy na odhalenie príčin týchto výkyvov/fluktuácií.
- 3.3. V etape plánovania môžu analytické postupy zahŕňať aj predbežnú analýzu dostupných údajov s cieľom pomôcť kontrolórovi pri rozhodovaní, či by mohol použiť vecné analytické postupy na získanie požadovaných dokladov a informácií ku kontrole za primerané náklady. Kontrolór môže napríklad vykonať počiatočnú analýzu údajov, aby posúdil štruktúru a kvalitu údajov a preskúmal možné vzťahy medzi rôznymi premennými.
- 3.4. Pri používaní analytických postupov v etape plánovania bude kontrolór zvyčajne posudzovať informácie z rôznych zdrojov, ako interných, tak aj externých vo vzťahu k organizácii. Kontrolór zvyčajne bude musieť posudzovať nasledujúce druhy informácií:
- finančné výkazy za predchádzajúci rok;
 - príslušné externé správy, napr. správy o realizácii rozpočtu a štatistické správy;
 - príslušné nefinančné informácie, napr. počet zamestnancov, počet vybavených reklamácií/sťažností;
 - priebežné finančné výkazy, správy a iné analýzy vypracované manažmentom organizácie a porovnávajúce výsledky bežného obdobia s predchádzajúcimi obdobiami a rozpočty bežného obdobia s predpokladaným čerpaním; a
 - údaje o významných pomerových ukazovateľoch a pokroku dosiahnutom pri plnení cieľov výkonnosti.

V mnohých prípadoch by kontrolóri mali mať možnosť získať väčšinu z týchto informácií priamo od manažmentu organizácie.

- 3.5. O zložitosti a rozsahu analytických postupov uplatnených v etape plánovania rozhodne kontrolór a budú rôzne v závislosti od veľkosti organizácie, jej zložitosti a od dostupnosti informácií. U niektorých organizácií sa tieto postupy môžu obmedziť na preskúmanie zmien v účtovných bilanciách za predchádzajúci

a bežný rok. V iných organizáciách by si postupy mohli vyžiadať rozsiahlejšiu analýzu mesačných finančných výkazov a ich porovnanie s nefinančnými údajmi.

3.6. Analytické postupy použité v etape plánovania by mohli viesť k lepšiemu pochopeniu činnosti organizácie. Tieto postupy môžu zahŕňať:

- preskúmanie významných finančných výkazov, účtovných bilancií a určitých tried transakcií;
- preskúmanie rozpočtov a prognóz organizácie;
- prerokovanie plnenia/výkonu a budúcich plánov s finančným a prevádzkovým oddelením;
- preskúmanie štatistických a iných informácií týkajúcich sa činnosti organizácie; a
- prehodnotenie plnenia rozpočtu a cieľov plnenia výkonnosti.

3.7. Tieto postupy pomôžu kontrolórovi identifikovať zmeny v činnosti a prevádzke organizácie, ktoré môžu mať vplyv na jej finančné výkazy. Mohli by tiež upriamiť pozornosť kontrolóra na konkrétne oblasti finančných výkazov, ktoré si vyžadujú osobitnú pozornosť.

3.8. Kontrolór bude musieť posúdiť postupy zostavovania rozpočtu organizácie, skôr ako sa na ne začne príliš spoliehať. Kontrolór by mal najmä zvážiť tlaky, ktoré by mohli byť vyvíjané na jednotlivé oddelenia, aby dodržiavali rozpočet a z toho vyplývajúce riziko, že výsledky by mohli byť zmanipulované, napríklad nesprávnym zaradením výdavkov v jednotlivých rozpočtových položkách, aby sa predišlo prekročeniu rozpočtu.

3.9. Ďalšie analytické postupy, ktoré môže kontrolór použiť ako súčasť plánovania sú profilovanie a analýza pomerových ukazovateľov. Profilovanie spočíva v grafickom zobrazení výsledkov z mesačných výkazov manažmentu s cieľom zistiť neobvyklé transakcie a neočakávané výkyvy, ktoré si vyžadujú vysvetlenie. Analýza pomerových ukazovateľov môže taktiež upozorniť na trendy, ktoré by mohli byť predmetom záujmu. Medzi tieto techniky napríklad patrí:

- porovnanie vzniknutých záväzkov ako percento celkových prostriedkov vyčlenených na záväzky, ku kontrole plnenia rozpočtu (analýza pomerových ukazovateľov);
- porovnanie skutočných a rozpočtovaných mesačných výdavkov, ktoré by mohlo ukázať, že značná časť výdavkov bola vynaložená počas dovolenkového obdobia, a tým naznačiť existenciu možného problému (profilovanie).

4. Analytické postupy ako postupy na kontrolu vecnej správnosti

- 4.1. Pri požívaní analytických postupov na získanie vecných dôkazov kontroly by mal kontrolór brať do úvahy cieľ kontroly, pri ktorej sa tieto analytické postupy používajú, povahu účtovnej bilancie/transakcií, ktoré sú predmetom kontroly, a kvalitu dostupných údajov. Kontrolór by mal mať na pamäti, že analytické postupy sú spoľahlivejšie v prísnom kontrolnom prostredí s efektívnymi vnútornými kontrolami a dobrými externými údajmi. Je pravdepodobné, že aj vecné analytické postupy budú pri získavaní dokladov a informácií o úplnosti a meraní účtovných údajov efektívnejšie. Zvyčajne neposkytujú dôkaz o súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a správnosti transakcií, ani o vlastníctve aktív a pasív zaznamenaných v účtovnej súvahe.
- 4.2. Pri finančných kontrolách sú ako zdroj vecného dôkazu prijateľné len také testy, ktoré zahŕňajú predikciu hodnoty, ktorá sa môže použiť pri porovnaní so skutočnou účtovnou bilanciou. Predikčné testy môžu mať podobu od jednoduchého výpočtu účtovnej bilancie až po úplnú regresnú analýzu. Pri vykonávaní predikčného testu za účelom získania vecného dôkazu bude kontrolór musieť:
- určiť maximálny rozdiel vyplývajúci z daného postupu, ktorý je ochotný akceptovať pri stanovenej úrovni presnosti;
 - pochopiť vzťah medzi účtovnou bilanciou a premennými použitými v prognóze;
 - potvrdiť spoľahlivosť použitých informácií;
 - vypočítať predpokladanú hodnotu;
 - identifikovať všetky významné rozdiely medzi účtovnou bilanciou a predpokladanou hodnotou;
 - preskúmať všetky rozdiely a získať potvrdzujúci dôkaz; a
 - zhodnotiť výsledky.

Tieto kroky sú vysvetlené v nasledujúcich odsekoch.

Stanovenie úrovne presnosti

- 4.3. Kontrolór by mal stanoviť úroveň presnosti pre vecné analytické postupy. Táto presnosť je maximálny rozdiel medzi prognózou kontrolóra a účtovnou hodnotou, ktorý je na účely tohoto testu ešte stále prijateľný. Rozsah, do ktorého môže účtovná bilancia spadať, sa nazýva „zónou prípustnosti/prijateľnosti“.
- 4.4. Kontrolór by mal stanoviť prípustný rozdiel (a tak definovať zónu prípustnosti) pre vecný analytický postup skôr, ako urobí prognózu účtovnej bilancie. Prípustný rozdiel poskytuje referenčný interval, na základe ktorého kontrolór vyhodnocuje výsledky vecných analytických postupov. Metóda výpočtu

prípustného rozdielu by mala zohľadňovať závažnosť testovanej účtovnej bilancie. Čím je účtovná bilancia dôležitejšia, tým by mal byť menší prípustný rozdiel, vyjadrený ako percento testovanej účtovnej sumy.

Pochopenie vzťahov

4.5. Pre efektívne použitie vecných analytických postupov je dôležité, aby kontrolór pochopil vzťahy medzi predpovedanou účtovnou bilanciou a ostatnými premennými. Tieto vzťahy je potrebné chápať z hľadiska:

- **Pravdepodobnosti** - Kontrolór sa musí presvedčiť, že predpokladaný vzájomný vzťah je pravdepodobný. Bolo by napríklad opodstatnené predpokladať, že existuje vzťah medzi počtom zamestnancov a celkovými mzdovými nákladmi. Na druhej strane by nemuselo byť opodstatnené predpokladať, že existuje vzťah medzi počtom zamestnancov a ostatnými prevádzkovými nákladmi.
- **Relevantnosti** - Konkrétna premenná môže podliehať niekoľkým vplyvom. Kontrolór musí zabezpečiť, aby všetky, alebo aspoň tie najvýznamnejšie, boli zapracované v modeli, ktorý sa používa na prognózu. Jednoduchý výpočet mzdových nákladov na základe skontrolovaných údajov za predchádzajúce roky a zmien v počte zamestnancov a priemerného zvýšenia miezd by nebol vhodný napríklad v prípade, ak došlo k značným zmenám mzdových tried.
- **Konzistentnosti** – Nie je možné vždy očakávať, že vzájomné vzťahy, ktoré existovali v minulosti, sa automaticky prenesú do budúcnosti. Napríklad, vzájomné vzťahy medzi účtovnými bilanciami, ktoré mohli byť pomerne stabilné v predchádzajúcich rokoch, sa môžu zmeniť následkom zmien v hlavných obchodných činnostiach. Pri navrhovaní vecných analytických postupov by mal kontrolór zobrať do úvahy možnosť zmien vo vzájomných vzťahoch.
- **Frekvencie merania** - Čím častejšie je skupina premenných meraná, tým je väčšia pravdepodobnosť, že namerané údaje poskytnú lepšie informácie o vzájomných vzťahoch medzi premennými.
- **Nezávislosti zdrojov údajov** - Dôkazy získané z vecných analytických postupov sú značne obmedzené, ak sa porovnávajú dve premenné, ktoré sú získané z rovnakého zdroja. Tento postup je efektívny iba vtedy, ak sa používajú informácie z rôznych zdrojov.

Spôľahlivosť používaných informácií

4.6. Skôr ako sa kontrolór rozhodne spoliehať sa na výsledky analytických postupov ako na vecný postup, musí získať dostatočný a primeraný dôkaz o spoľahlivosti použitých informácií. Kontrolór by mal zvážiť či:

- boli informácie overené kontrolnými postupmi;

- boli informácie získané nezávisle a nie od účtovného resp. finančného oddelenia (napríklad z externého zdroja);
- bol systém používaný na získavanie informácií podrobený efektívnym vnútorným kontrolám.

Identifikácia významných rozdielov

- 4.7. Rozdiel medzi predpokladanou a zaznamenanou čiastkou je významný, ak prevyšuje prípustný rozdiel (t.j. prognóza je mimo zóny prípustnosti). Rozdiel nižší ako prípustný rozdiel môže byť stále významný, ak je splnená niektorá z nasledujúcich podmienok:
- je tesne pod prípustným rozdielom;
 - mohol by zmeniť prebytok na deficit alebo naopak;
 - mohol by viesť k tomu, že použité finančné prostriedky by prevýšili dostupné finančné prostriedky;
 - je dôležitý v súvislosti s meraním výkonu/plnenia voči stanovenému cieľu. Takéto rozdiely môžu byť obzvlášť významné, ak sa týkajú výplaty výkonnostných prémiei.

Skúmanie rozdielov a získavanie potvrdzujúcich dôkazov

- 4.8. Ak vecné analytické postupy vedú k významným rozdielom medzi predpovedanými a zaznamenanými čiastkami, je nevyhnutné, aby kontrolór tieto rozdiely preskúmal a snažil sa získať ich vysvetlenie. Všetky vyjadrenia k rozdielom by mali byť zdokumentované a doložené potvrdzujúcim dôkazom. Na vecné analytické postupy nie je možné sa spoliehať, ak nie je možné doložiť významné rozdiely náležitými vysvetleniami a potvrdzujúcimi dôkazmi.
- 4.9. Kontrolór by si mal byť vedomý toho, že významné rozdiely by sa mohli vyskytnúť ako následok:
- chyby v zaznamenatej čiastke;
 - zjednodušenia alebo chýb v prognózach kontrolóra;
 - nezahrnutia dôležitých premenných do predikčného modelu.

Kontrolór by mal vždy zvážiť rozsah, v akom chyby v prognózach alebo ukazovateľoch použitých pri prognóze, môžu prispieť k vzniku významných rozdielov. Ak kontrolór zistí chyby alebo nedostatky v predikčnom modeli, možno bude musieť model zrevidovať.

- 4.10. Pri skúmaní významných rozdielov zistených v rámci vecných analytických postupov by sa kontrolór mal v prvom rade snažiť získať vysvetlenie od manažmentu kontrolovaného subjektu. Vysvetlenia významných rozdielov manažmentom by mali byť kvantifikované a zdokumentované. Kontrolór by mal

zabezpečiť, aby sa celý rozdiel medzi predpokladanou čiastkou a účtovným údajom prešetril a vysvetlil.

- 4.11. Kontrolór použije svoj vlastný úsudok a skúsenosti na prijatie rozhodnutia o tom, či sa vysvetlenia manažmentu zdajú byť prijateľnými, aké potvrdzujúce dôkazy sú potrebné a od koho majú byť vyžiadané. Kontrolór sa musí taktiež presvedčiť, že získané vysvetlenia a potvrdzujúce dôkazy sú primerané a v súlade s jeho vedomosťami o organizácii.

Vyhodnotenie výsledkov

- 4.12. Ak rozdiel nie je možné primerane vysvetliť a potvrdiť, na získanie potrebnej istoty musí kontrolór zvyčajne vykonať ďalšie podrobné testovanie transakcií. Zlyhanie analytického postupu môže naznačovať, že v účtovnej bilancii alebo triede transakcií je závažná chyba.

5. Analytické postupy v záverečnej etape kontroly

- 5.1. Pri dokončovaní kontroly by mal kontrolór uplatniť analytické postupy pri formulovaní celkového záveru o tom, či sú finančné výkazy ako celok v súlade s jeho vedomosťami o činnosti organizácie. Analytické postupy používané v záverečnej etape preverovania sú často rovnaké ako tie, ktoré sa používajú v etape plánovania kontroly.

- 5.2. Je dôležité, aby si kontrolóri prečítali záverečné finančné výkazy a správy (vrátane zistení) a zvažili:

- adekvátnosť dokladov a informácií získaných v súvislosti s neobvyklými alebo neočakávanými bilanciami zistenými v etape plánovania alebo v priebehu kontroly;
- neobvyklé alebo neočakávané bilancie alebo vzájomné vzťahy, ktoré neboli predtým zistené;
- či sú finančné výkazy bežného roku podľa ich znalostí primerané v porovnaní s predchádzajúcim rokom.

Pri zvažovaní vyššie uvedených záležitostí sa musí kontrolór rozhodnúť, či bolo získaných dost' dokladov a informácií na podporu stanoviska ohľadom finančných výkazov.

6. Použitie analytických postupov pri kontrole výkonnosti

- 6.1. Analytické postupy sa môžu v značnej miere využiť aj v etape plánovania kontrol výkonnosti a ako prostriedky na získavanie vecných dôkazov. Analýza nákladov v určitom čase môže napríklad pomôcť kontrolórovi identifikovať oblasti, kde sa dosahuje slabá hospodárnosť, ktorá si zasluhuje ďalšie prešetrenie v rámci

kontroly. Použitie skúšobných/orientačných techník (porovnajúcich náklady na výkon resp. plnenie kontrolovanej jednotky s podobnými organizáciami) a analýza ukazovateľov výkonnosti sú všeobecne uznávané formy analytických postupov používané v rámci niektorých kontrol výkonnosti na získavanie vecných dôkazov. Pre ďalšie usmernenie pozri smernicu č. 41 „Kontrola výkonnosti“.

PRÍLOHA č. 1: Typy analytických postupov

Analýza trendu

Analýza trendu je analýzou zmien v určitej sérii účtovných bilancií alebo finančných výkazov za predchádzajúce účtovné obdobia. Diagnostický prístup sa môže použiť v etape plánovania alebo preverovania, ak kontrolór jednoducho porovnáva skutočné hodnoty bežného roka s predchádzajúcim trendom, aby určil, či nevybočujú z línie trendu.

Predikčný prístup sa môže použiť na vecné účely, ak sa kontrolór snaží predpovedať hodnotu bežného roka na základe trendu.

Existuje celý rad techník analýzy trendu. Komplexnejšie techniky dávajú presnejšie predpovede a môžu byť vhodné najmä na testovanie vecnej správnosti. Čím je však technika komplexnejšia, tým si zvyčajne vyžaduje viac úsilia potrebného na jej vykonanie. Preto je potrebné dosiahnuť rovnováhu medzi nákladmi a prínosmi každej techniky.

Techniky analýzy trendu zahŕňajú:

- grafické metódy;
- porovnania medzi jednotlivými obdobiami;
- vážené priemery;
- klzavé priemery;
- štatistické analýzy časových radov;
- techniky s viacnásobnými premennými, ako napríklad regresná analýza.

Grafické metódy a porovnania medzi jednotlivými obdobiami sú vhodnejšie v etapách plánovania kontroly a preverovania výsledkov kontroly.

Analýza pomerových ukazovateľov

Analýza pomerových ukazovateľov je každá metóda, ktorá zahŕňa porovnávanie príslušných vzájomných vzťahov medzi údajmi finančných výkazov. Tým pomáha vyčleniť stabilné (v čase) alebo bežné vzájomné vzťahy medzi účtovnými bilanciami. Analýza pomerových ukazovateľov je užitočná najmä v prípadoch, kedy je možné vypočítať pomerové ukazovatele za dostatočný počet rokov, čo umožní riadne identifikovať a vyhodnotiť vývojové trendy.

Dve najbežnejšie používané metódy analýzy pomerových ukazovateľov sú:

- spoločná základná indexácia; a
- analýza pomerových finančných ukazovateľov.

Spoločná základná indexácia

Spoločná základná indexácia zahŕňa porovnanie príjmových a výdavkových položiek vo vzťahu k celkovému príjmu alebo porovnanie položiek účtovnej súvahy s celkovými aktívami napr. porovnaním úroku prijatého alebo zaplateného za pôžičky a poskytnuté úvery. Je užitočná najmä v prípadoch, keď sa porovnávajú príjmové a výdavkové položky s celkovými príjmami za jednotlivé obdobia.

Analýza pomerových finančných ukazovateľov

Analýza pomerových finančných ukazovateľov zahŕňa porovnanie bilancií vo finančných výkazoch za účelom pochopenia vzájomných vzťahov medzi týmito bilanciami a pomáha identifikovať zmeny vo vzájomných vzťahoch v čase. Preskúmanie vzájomných vzťahov medzi účtovnými bilanciami môže kontrolórom pomôcť pochopiť informácie obsiahnuté vo finančných výkazoch.

Kontrolór môže použiť širokú škálu pomerov finančných ukazovateľov v závislosti od povahy organizácie a jej finančných výkazov. Miera zisku (prevádzkový zisk v porovnaní k tržbám), obrat zásob (náklady na predaj v porovnaní k hodnote zásob) a dlžné dni (obchodní dlžníci v porovnaní s celkovým kreditným predajom) sú tri najdôležitejšie pomery, ktoré sa zvyčajne preverujú v obchodných organizáciách. Určité pomery finančných ukazovateľov, ktoré zahŕňajú meranie bežných aktív kontrolovaného subjektu v porovnaní k bežným pasívam, môžu poskytnúť užitočné merítko schopnosti splniť krátkodobé záväzky a poukázať na problémy s likviditou/platobnou schopnosťou.

Analýza pomerových ukazovateľov môže byť efektívna za predpokladu splnenia nasledujúcich podmienok:

- porovnávané pomery musia byť vypočítané použitím rovnakej metodiky;
- účtovné údaje použité na výpočet pomeru, ktorý sa má porovnávať, musia byť vypočítané použitím rovnakých účtovných zásad;
- očakáva sa, že pomer medzi jednotlivými obdobiami bude relatívne stály.

Predikčná analýza

Predikčná analýza je analytický postup, ktorý používa výpočty alebo série výpočtov, ktorých výsledkom je prognóza čiastky vyplývajúca z pochopenia pravdepodobných vzťahov použitím finančných a prevádzkových údajov.

Predikčná analýza je zvyčajne najúčinnnejším analytickým postupom. Jej efektívnosť závisí od nasledujúcich faktorov:

- pravdepodobnosť zahrnutých vzájomných vzťahov;
- zahrnutie príslušných predikčných ukazovateľov;
- vynechanie nepodstatných predikčných ukazovateľov;
- použitie nefinančných prevádzkových údajov a príslušných externých údajov, ako aj finančných údajov.

Príklady predikčného testovania

Predikčné testovanie môže kontrolór napríklad využiť na skontrolovanie presnosti a úplnosti mzdových výdavkov. Kontrolór môže použiť jednoduché modelové techniky alebo zložitejšie štatistické metódy na získanie predpovede v závislosti od povahy a kvality dostupných informácií.

- i) **Jednoduchý modelový prístup.** Použitie modelového prístupu na prognózu mzdových výdavkov môže byť efektívne, ak sú k dispozícii spoľahlivé údaje o počte zamestnancov a platových triedach z personálnych systémov, ktoré sú vedené nezávisle od údajov o mzdách. Ako prvé priblíženie sa môže kontrolór pokúsiť predpovedať celkové mzdové náklady v určitom období vynásobením počtu zamestnancov v každej platovej triede priemerným platom pre príslušnú triedu. Táto metóda však neberie do úvahy počty zamestnancov v každej platovej triede, nachádzajúcich sa na rôznych stupňoch platovej stupnice. Na zlepšenie výsledkov tohto postupu môže kontrolór použiť údaje o dĺžke trvania zaradenia v určitej triede a vážené priemery pre jednotlivé platové triedy, a nie len priemernú hodnotu každej triedy. Pri ďalšom zlepšovaní modelu môže zobrať do úvahy aj ďalšie ukazovatele, ako napríklad ročné výkonnostné prémie, ktoré tiež môžu byť významné v súvislosti s účtovnými údajmi, ktoré sú predmetom kontroly.
- ii) **Formálne štatistické metódy.** Ak má kontrolór kvalitné údaje o mzdových výdavkoch z minulosti a príslušné predikčné ukazovatele, mohlo by byť pre neho výhodné použiť bežné štatistické techniky, ako je napríklad viacnásobná regresia. Kontrolór môže mať napríklad k dispozícii spoľahlivé mesačné mzdové výdavky spolu s odpovedajúcimi mesačnými údajmi o priemernom počte zamestnancov na jednotlivých postoch za niekoľko posledných rokov. Potom by bolo možné vypracovať štatistický model pre prognózu mzdových výdavkov v závislosti od počtu zamestnancov a času, a tento model použiť na prognózu výdavkov v bežnom období na základe odpovedajúceho počtu zamestnancov.

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE
PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 25

VYUŽITIE PRÁCE INÝCH KONTROLÓROV A ODBORNÍKOV

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Predmet tejto smernice	2
Úvod	3
Použitie práce iných v etape plánovania kontroly	4
Použitie práce iných na konci kontroly	5
Získavanie kontrolných dôkazov z práce iných	6
Osobitné hľadiská týkajúce sa práce vnútorných kontrolórov	7
Osobitné hľadiská pri zamestnávaní odborníkov	8
Ďalšia literatúra	9

1. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI

1.1. Odsek 132 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:

„Kontrolór musí plánovať kontrolu takým spôsobom, ktorý zaručí, že kontrola, zrealizovaná na vysokej úrovni, bude vykonaná hospodárnym, efektívnym a účinným spôsobom a v stanovenom termíne.“

Vysvetlenie k tomuto odseku hovorí (odsek 134), že:

„Pri plánovaní kontroly by kontrolór mal:

...

- (g) preskúmať vnútornú kontrolu kontrolovaného subjektu a jej pracovný program;
- (h) odhadnúť rozsah spoľahlivosti, ktorý by mohol uplatniť u iných kontrolórov napríklad z vnútornej kontroly.“

1.2. Odsek 152 Kontrolných štandardov okrem toho ustanovuje, že:

„Na podporu rozhodnutí a záverov kontrolóra ohľadom organizácie, programu, činností a funkcie, ktoré sú predmetom kontroly, je potrebné získať náležité, relevantné a primerané doklady a informácie.“

2. Rozsah tejto smernice

2.1. Táto smernica upravuje používanie práce iných kontrolórov a odborníkov Najvyššími európskymi kontrolnými inštitúciami:

- u kontrolórov táto smernica zahŕňa prácu vykonávanú vnútornými kontrolórmí v kontrolovanom subjekte a externými kontrolórmí tretích strán (ako sú externí kontrolóri ekonomických prevádzkovateľov vstupujúcich do vzťahov s kontrolovaným subjektom, vrátane, kde to prichádza do úvahy, aj externí kontrolóri NKÚ v krajinách, ktoré nie sú členskými štátmi Európskej Únie). Táto smernica však neupravuje vzťahy medzi Najvyššími kontrolnými inštitúciami Európskeho spoločenstva;
- u odborníkov táto smernica zahŕňa prácu vykonávanú inými odborníkmi ako sú kontrolóri. Sem patria odborníci zamestnaní priamo NKÚ, konzultanti zamestnaní kontrolovaným subjektom alebo odborníci vykonávajúci svoju činnosť nezávisle (napr. akademickí výskumní pracovníci). Medzi takýchto odborníkov patria napríklad:
 - ekonómovia;
 - právnici;
 - architekti, odhadcovia, technickí inšpektori a poisťovací likvidátori a odhadcovia;
 - štatistici;
 - sociálni vedeckí pracovníci a inšpektori verejnej mienky;
 - vedeckí, technickí a priemyselní odborníci;
 - konzultanti manažmentu.

3. Úvod

3.1. Pri kontrolách NKÚ je možné využiť prácu iných kontrolórov a odborníkov troma spôsobmi:

- v etape plánovania kontrolnej akcie môžu správy pripravené inými kontrolórmí a odborníkmi kontrolórovi poskytnúť informácie o potenciálnych silných a slabých stránkach systémov kontroly a prehľad závažných chýb, ktoré sa vyskytli v oblasti kontroly;
- v etape testovania sa môže práca iných kontrolórov a odborníkov využiť na získanie časti dokladov a informácií potrebných ku kontrole, ktoré kontrolór považuje za dôležité na dosiahnutie cieľov kontroly. Využitím práce iných kontrolórov, by sa mohlo znížiť množstvo práce, ktorú by mal vykonať NKÚ, a tak uvoľniť zdroje pre iné kontrolné akcie.
- na konci kontroly môžu správy iných kontrolórov a odborníkov poskytnúť informácie na potvrdenie alebo zavrhnutie pochybností o získaných zisteniach

alebo predbežných záveroch, ku ktorým kontrolór dospel na základe dôkazov, dokladov a informácií získaných v etape testovania.

Táto smernica sa prevažne týka využitia práce iných kontrolórov a odborníkov v etape testovania, t.j. časti získavania potrebných dokladov a informácií ku kontrole. To je obsahom nižšie uvedených odsekov 6 až 8. Skôr ako sa tým budeme zaoberať, je však potrebné stručne zvážiť využitie práce iných kontrolórov a odborníkov v etape plánovania (odsek 4) a na konci kontroly (odsek 5).

- 3.2. NKÚ je často v situácii, že sa spolieha na prácu **vnútorných kontrolórov**, a tým redukuje množstvo podrobného testovania, ktoré by inak musel vykonať samotný NKÚ. Toto si často vyžaduje plánovanie a úzku spoluprácu pred alebo v počiatočných etapách kontroly. Preto, ak je predbežné posúdenie vnútornej kontroly kladné (pozri nižšie body 7.4. - 7.6.), má NKÚ možnosť zvážiť a prediskutovať s vnútorným kontrolórom rozsah, v akom by bolo možné program práce vnútornej kontroly prispôsobiť tak, aby čo najlepšie zohľadňoval potreby externej kontroly. To umožní jednak minimalizovať duplicitu vynaloženého úsilia a maximalizovať rozsah, v akom môže NKÚ využiť prácu vnútornej kontroly.

4. Využitie práce iných kontrolórov a odborníkov v etape plánovania

- 4.1. Práca iných kontrolórov a odborníkov môže byť pre kontrolóra užitočná už v etape plánovania. Pri jej využívaní však musí byť kontrolór opatrný. Aj keď kontrolór môže ako súčasť procesu plánovania brať do úvahy akékoľvek dostupné správy iných kontrolórov a odborníkov, stále bude musieť brať do úvahy spoľahlivosť a vhodnosť týchto správ skôr, kým sa určí ich vplyv na kontrolné testovanie, ktoré je potrebné vykonať. Sem patrí uistenie sa, že iný kontrolór alebo odborník, ktorý prácu vykonal, bol nezávislý od kontrolovaného subjektu alebo činnosti a svoju prácu vykonal objektívne. Okrem toho musí kontrolór zvážiť, či ciele práce a metódy, ktoré použil iný kontrolór, sa zhodujú s cieľmi a metódami kontrolnej akcie a či sú závery, ku ktorým dospel iný kontrolór alebo odborník, doložené uspokojujúcimi dôkazmi, a či bol príslušný kontrolór alebo odborník odborne a technicky spôsobilý.

5. Využitie práce iných na konci kontroly

- 5.1. Ak práca iných kontrolórov alebo odborníkov potvrdzuje zistenia alebo závery kontroly NKÚ, potom to môže príslušný kontrolór využiť. Táto skutočnosť však nemôže nahradiť náležité, primerané a relevantné doklady a informácie⁽¹⁰⁾, ktoré musí kontrolór získať na dosiahnutie cieľov kontroly.

⁽¹⁰⁾ Pozri smernicu č. 13 „Doklady a informácie ku kontrole a prístup ku kontrole“.

- 5.2. Ak existuje rozpor medzi zisteniami alebo závermi z kontroly NKÚ, a zisteniami a závermi prezentovanými v správe iného kontrolóra alebo odborníka, toto môže svedčiť o nedostatkoch buď v práci vykonanej NKÚ, alebo v práci vykonanej iným kontrolórom alebo odborníkom. Rozdiely by sa však mohli objaviť aj preto, lebo ciele týchto dvoch prác boli odlišné. Pokiaľ je to možné a nákladovo efektívne, kontrolór musí:
- preskúmať príčinu akéhokoľvek takéhoto rozdielu;
 - znovu zvážiť, či bola analýza a interpretácia získaných dokladov a informácií ku kontrole primeraná a dostatočná.
- 5.3. V prípadoch, ak zistenia alebo závery iných kontrolórov alebo odborníkov nie sú v súlade so zisteniami a závermi NKÚ, a ak sa kontrolovaný subjekt dostal alebo môže dostať k správam týchto kontrolórov alebo odborníkov, existuje možnosť, že kontrolovaný subjekt zistenia alebo závery NKÚ spochybní.
6. Získanie informácií ku kontrole z práce iných kontrolórov

Cieľ

- 6.1. Prácu iných kontrolórov je možné využiť na získanie časti dokladov a informácií potrebných na dosiahnutie cieľov kontrolnej akcie. Cieľom takéhoto konania je znížiť mzdové náklady NKÚ, ktoré je potrebné vynaložiť v súvislosti s vykonaním kontrolnej akcie a minimalizovať trvanie kontroly priamo u kontrolovaného subjektu.

Podmienky pre využitie práce iných kontrolórov ako zdroj informácií ku kontrole a kontrolného dôkazu

- 6.2. Pri využívaní práce iného kontrolóra alebo odborníka je dôležité, aby NKÚ dôkladne zvážilo či:
- má adekvátne vedomosti z kontrolovanej oblasti, aby bol schopný robiť kvalifikované posúdenie výsledkov práce iného kontrolóra alebo odborníka;
 - tento kontrolór alebo odborník získal odbornú spôsobilosť v rámci určitej konkrétnej funkcie;
 - je práca tohto kontrolóra alebo odborníka adekvátne a či sú pracovné metódy vhodné na účely NKÚ v zmysle cieľov kontrolnej akcie, ktorej sa to týka.
- 6.3. Vzťahy NKÚ s inými kontrolórmí a odborníkmi môžu byť zložité. Preto by sa mohlo stať, že by bolo problematické posúdiť, či je možné použiť ich prácu ako kontrolný dôkaz. Týmto problémom je potrebné sa zaoberať už v etape plánovania kontroly aby v prípade, ak sa ukáže, že ich prácu nie je možné posúdiť, mohli byť naplánované alternatívne kontrolné postupy na zabezpečenie

získania náležitých, primeraných a relevantných dokladov a informácií ku kontrole.

- 6.4. Okrem zváženia faktorov uvedených vyššie v bodoch 6.2. - 6.3. v etape plánovania, kontrolór, ktorý využíva prácu iného kontrolóra alebo odborníka ako kontrolný dôkaz, musí ich opätovne zvážiť pri analyzovaní a interpretovaní výsledkov jeho práce. Okrem toho kontrolór potrebuje zvážiť dôsledky stanoviska, ktoré bude musieť zaujať k zisteniam iného kontrolóra alebo odborníka. V prípadoch, ak sú tieto zistenie pre stanovisko významné, kontrolór by mal prediskutovať tieto zistenia s týmto druhým kontrolórom alebo odborníkom a zvážiť, či musí ešte on sám vykonať nejaké doplňujúce kontrolné testovanie.
- 6.5. Všetky aspekty procesu spoľahnutia sa na iných kontrolórov a odborníkov, uvedené vyššie v bodoch 6.2. - 6.4. je potrebné náležite zdokumentovať v pracovných dokumentoch z kontrolnej akcie (pre ďalšie usmernenie pozri smernicu č. 26 „Dokumentácia“).

7. Osobitné úvahy týkajúce sa práce vnútorných kontrolórov

Definícia

- 7.1. „Vnútorná kontrola“ znamená hodnotiacu činnosť v rámci kontrolovaného subjektu ako službu pre kontrolovaný subjekt. Jej funkciou môže okrem iného byť skúmanie, hodnotenie a monitorovanie adekvátnosti a efektívnosti účtovných systémov a systémov vnútornej kontroly. V rámci Európskeho spoločenstva môže „vnútorná kontrola“ zahŕňať aj osobitné funkcie, ako je napríklad funkcia finančného kontrolóra.
- 7.2. Úlohu vnútornej kontroly určuje manažment a jej ciele sa preto môžu líšiť od cieľov externého kontrolóra. Napriek tomu, druh a rozsah práce vykonávanej vnútornými a externými kontrolórami sa môžu do určitej miery prekrývať.

Pochopenie, posúdenie a podpora vnútornej kontroly

- 7.3. Kontrolór NKÚ musí pochopiť štruktúru a fungovanie vnútornej kontroly a vykonať predbežné posúdenie práce v rámci vnútornej kontroly. Aby to mohol urobiť, potrebuje neobmedzený prístup k správam a pracovným dokladom z vnútornej kontroly.
- 7.4. Predbežné posúdenie vnútornej kontroly by sa zvyčajne malo týkať:
 - jej postavenia: úroveň, v akej vnútorný kontrolór podáva správy manažmentu a opatrenia prijímané manažmentom na základe jeho správ; akýchkoľvek

- obmedzení a tlakov vyvíjaných na vnútorného kontrolóra (najmä na jeho komunikáciu s externým kontrolórom);
- rozsahu práce útvaru vnútornej kontroly;
 - technickej spôsobilosti, vrátane funkcií, školení, praxe a odbornej kvalifikácie pracovníkov vnútornej kontroly;
 - prevedenia práce: to znamená, či je vnútorná kontrola riadne plánovaná, preverovaná, zdokumentovaná a či existuje dohľad nad vnútornou kontrolou, ako aj či existujú náležité kontrolné manuály, pracovné programy a pracovné materiály.

7.5. Ak vnútorná kontrola neexistuje, alebo ak predbežné vyhodnotenie vnútornej kontroly odhalí, že je nedostatočná, kontrolór NKÚ musí zvážiť, či upozorní na slabé miesta vnútornej kontroly⁽¹¹⁾.

Využitie práce vnútornej kontroly ako súčasti dokladov a informácií k externej kontrole

- 7.6. Úvahy uvedené v bodoch 6.2. - 6.3. a 7.3. - 7.4. sa uplatnia aj pri využití práce vnútornej kontroly ako súčasti dokladov, informácií a dôkazov ku kontrole vykonávanej externým kontrolórom. Kontrolór NKÚ musí okrem toho zvážiť či:
- dôkazy získané prostredníctvom vnútornej kontroly sú adekvátne, čo sa týka kvality a kvantity, pre špecifické potreby NKÚ, berúc do úvahy, že ciele môžu byť odlišné. Preverenie tejto otázky kontrolórom NKÚ si zvyčajne vyžiada posúdenie povahy, časového rozvrhu a rozsahu vnútornej kontroly;
 - závery, ku ktorým dospela vnútorná kontrola, sú primerané vzhľadom na doklady a informácie získané počas vnútornej kontroly;
 - všetky odchýlky alebo neobvyklé záležitosti, ktoré vnútorná kontrola zistila, boli riadne vyriešené.
- 7.7. V niektorých situáciách sa medzi NKÚ a kontrolovanými subjektami uzatvárajú písomné dohody s cieľom zabezpečiť, aby NKÚ mohlo v maximálnej možnej miere využiť prácu vnútorných kontrolórov.

8. Osobitné úvahy pri zamestnávaní odborníkov

Cieľ

⁽¹¹⁾ V mnohých prípadoch sa môže kontrolór NKÚ dostať do situácie, že bude chcieť predložiť manažmentu návrhy na zlepšenie vnútornej kontroly (napr. v podobe odporúčaní vhodných vzdelávacích programov a systému podávania správ). Musí to však urobiť takým spôsobom, aby ostala zachovaná nezávislosť externej kontroly.

- 8.1. Účelom využitia iných odborníkov je zabezpečiť pre kontrolnú skupinu technické znalosti alebo zručnosti, ktoré sú potrebné na dosiahnutie cieľov kontroly, a ktoré by inak neboli k dispozícii. Všeobecne povedané, odborníci sú priamo zamestnaní NKÚ na základe zmluvy a vyberá si ich skupina zodpovedná za kontrolnú akciu.

Podmienky pre príbratie a využitie odborníkov

- 8.2. Odborníci sú priberaní na to, aby kontrolnej skupine pomáhali pri získavaní náležitých, primeraných a relevantných, dokladov, informácií a dôkazov potrebných na dosiahnutie cieľov kontroly. Za týmto účelom musia byť splnené nasledujúce podmienky:
- podľa možnosti čo najskôr musí byť jasne definovaný rozsah a povaha práce odborníka a spôsob, akým podá odborník správu: je to nevyhnutné na určenie skutočnosti, ktorý odborník má potrebné technické vedomosti a zručnosti;
 - NKÚ sa musí uistiť, že odborník je nezávislý od kontrolovaného subjektu (zvyčajne to znamená, že odborník nebol v poslednom čase zamestnancom kontrolovaného subjektu alebo príbuznej organizácie). NKÚ môže taktiež zvážiť, či povaha a rozsah inej práce vykonávanej odborníkom nie sú také, aby spochybňovali nezávislosť odborníka (napr. ak je odborník v značnej miere závislý na zmluvách s treťou stranou, ktorej záujmy sa môžu prekrývať s oblasťou, ktorú má tento odborník skúmať aj pre NKÚ);
 - kontrolór sa musí presvedčiť o odbornej spôsobilosti odborníka, o objektivite práce vykonanej odborníkom, vhodnosti pracovných metód a o náležitosti, primeranosti a relevantnosti informácií a dôkazov ku kontrole, ktoré odborník poskytuje. V prípade potreby by mal kontrolór vykonať dodatočné testovanie na získanie tohoto uistenia sa.

Z týchto podmienok vyplýva, že odborník, ktorý nemusí mať potrebné skúsenosti s prácou v oblasti kontroly, mal by byť riadený a usmerňovaný vedúcim skupiny kontrolnej akcie. Podrobné vymedzenie pôsobnosti by mohlo toto riadenie a usmerňovanie uľahčiť.

- 8.3. Správa, ktorá sa predkladá ako výsledok kontrolnej akcie, na ktorej spolupracoval aj odborník, zostáva správou NKÚ. Úlohou odborníka je zvyčajne pomáhať kontrolnej skupine, ktorá zostáva zodpovednou za sformulovanie a vypracovanie stanoviska NKÚ ku kontrole. Preto sa zvyčajne správa z kontroly výslovne neodvoláva na stanovisko odborníka.

Povinnosť zachovávať mlčanlivosť

- 8.4. Odborníci príbratí NKÚ sú zvyčajne viazaní povinnosťou zachovávať mlčanlivosť. Kontrolóri, ktorí spolupracujú s odborníkmi sa musia s touto povinnosťou oboznámiť a informovať o nej odborníkov. Bolo by vhodné,

systematicky vkladať do zmlúv uzatváraných s odborníkmi ustanovenia o povinnosti zachovávať mlčanlivosť.

9. Ďalšia literatúra

- 9.1. Výbor pre verejný sektor Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC)⁽¹²⁾ vydal v októbri 1994 štúdiu č. 4 s názvom „Využitie práce iných kontrolórov - perspektíva verejného sektora“. Táto obsahuje ďalšie usmernenia, ktoré by si čitatelia tejto smernice mohli prečítať.

⁽¹²⁾ Medzinárodná federácia účtovníkov, 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, NY, 10017, USA.

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE
PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 26

DOKUMENTÁCIA

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Prínos náležitej dokumentácie	2
Obsah pracovných materiálov	3
Bežné a trvalé súbory	4
Utajenosť informácií o kontrole	5
Uchovávanie dokumentácie z kontroly	6

1. Odvolanie sa na Kontrolné štandardy INTOSAI

1.1. Odsek 156 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:

„Kontrolóri by mali v pracovných materiáloch náležite zdokumentovať kontrolné dôkazy, vrátane základu a rozsahu plánovania, vykonanej práce a zistení vyplývajúcich z kontroly“.

2. Prínos náležitej dokumentácie

2.1. Náležitá dokumentácia pomáha NKÚ zdokonalit' účinnosť a efektívnosť tým, že:

- (a) uľahčuje plánovanie;
- (b) poskytuje záznam o slabých miestach, chybách a nedostatkoch zistených kontrolou;
- (c) potvrdzuje a podporuje rozhodnutia, stanoviská a správy kontrolóra;
- (d) slúži ako zdroj informácií pre prípravu správ alebo odpovedí na otázky od kontrolovaného subjektu alebo od akýchkoľvek iných strán a poskytuje záznam o vykonanej práci pre budúce potreby;
- (e) dokumentuje súlad medzi Kontrolnými štandardami a smernicami, ako aj vnútornými postupmi NKÚ;

- (f) slúži ako podpora (alebo poskytuje ochranu) v prípade sťažností, súdnych sporov a iných právnych procesov;
 - (g) pomáha a poskytuje dôkazy o odbornom raste kontrolóra;
 - (h) uľahčuje previerky, dohľad a zabezpečenie kvality (pozri nižšie).
- 2.2. Náležitá dokumentácia je obzvlášť dôležitá pre previerky, dohľad a zabezpečenie kvality. Je to preto, lebo:
- (a) pomáha preverovateľovi :
 - zistiť, či sa dosiahli ciele kontroly;
 - zabezpečiť, aby pridelená práca bola vykonaná poriadne;
 - posudzovať rozhodnutia, ktoré robí kontrolór v priebehu kontroly a určovať oblasti, v ktorých je ešte potrebné vynaložiť určité úsilie na získanie dokladov a informácií potrebných na vyvodenie záverov alebo vypracovanie odporúčaní;
 - plniť úlohy preverovania pracovných materiálov kontroly a účinnejšie a efektívnejšie dohliadať nad kontrolnými pracovníkmi.
 - (b) poskytne základ pre nezávislé previerky zabezpečenia kvality (pozri smernicu č. 51 „Zabezpečenie kvality“).

3. Obsah pracovných materiálov

- 3.1. Všetky kroky kontroly musia byť starostlivo zdokumentované, rovnako ako aj výsledné komentáre a závery. Táto dokumentácia je všeobecne známa ako pracovné materiály.
- 3.2. Pracovné materiály sú kontrolórovým základným záznamom z vykonanej práce a dosiahnutých záverov o dôležitých záležitostiach. Pracovné materiály poskytujú dôkaz o tom, že kontrolór postupuje s primeranou starostlivosťou a pomáhajú mu pri vykonávaní kontroly a dohliadaní nad jej priebehom.
- 3.3. Pracovné materiály sú dôležité na podporu kontroly. Všetky etapy kontroly, od základného plánovania až po prípravu záverečného návrhu správy, by mali byť zaznamenané v pracovných materiáloch. Každý NKÚ by si mal vytvoriť vlastné techniky pre prípravu, preverovanie a uchovávanie pracovných materiálov, vychádzajúc pritom z vlastných skúseností a konkrétnych potrieb a prostredia.
- 3.4. Nie je možné predpísať, čo by mali alebo nemali pracovné materiály obsahovať. Všeobecnou zásadou však je, že dobre zdokumentovaný súbor pracovných materiálov je vtedy dostatočne kompletný a podrobný, ak umožňuje skúsenému

kontrolórovi, ktorý nemal žiadny predchádzajúci kontakt s kontrolou, zistiť z týchto materiálov, aká práca sa vykonala za účelom podpory záverov.

- 3.5. Pracovné materiály musia mať množstvo fyzických kvalít, ako sú jasnosť, čitateľnosť, ucelenosť resp. kompletnosť, relevantnosť, presnosť a správnosť, stručnosť, dobrú úpravu a zrozumiteľnosť. Ak sa využívajú počítačové údaje a informácie, musí existovať náležitá identifikácia, ktorá poskytne úplne informácie o pôvode, obsahu a ich umiestnení.
- 3.6. Pracovné materiály by sa mali plánovať a, v mnohých prípadoch usporadúvať a sformulovať už v počiatočných etapách kontroly. Pracovné materiály z predchádzajúcich rokov, ak sú k dispozícii, môžu slúžiť ako návod resp. pomôcka.
- 3.7. Kontrolór by mal používať skratky na označenia pôvodu údajov (atď.), porovnania, odsúhlasovanie a spracovanie. V niektorých NKÚ sa na tieto účely zaviedli štandardné značky. Ak NKÚ nemá zavedené vlastné značky, alebo ak kontrolór z akéhokoľvek dôvodu používa svoje vlastné, neštandardné značky, význam jednotlivých značiek by mal byť v príslušných materiáloch jasne uvedený. Týka sa to rovnako aj symbolov používaných vo vývojových diagramoch.
- 3.8. Je dôležité, aby pracovné materiály obsahovali krížové odkazy z dôvodu uľahčenia previerok, a najmä, ako pomôcka pre preverovateľa pri zisťovaní a vyhodnocovaní dôkazov kontroly, ktoré podporujú závery, odporúčania a správy. Tieto odkazy by mali jasne označovať zdroje a ciele. Je taktiež potrebné poznamenať, že kvalitný systém krížových odkazov si vyžaduje jasné a logické počiatočné odkazy vo všetkých pracovných materiáloch.
- 3.9. Pracovné materiály by sa mali zvyčajne pripravovať na primeranej úrovni tak, aby mohli byť použité ako dôkazy v akomkoľvek právnom konaní, ktoré by mohlo vzniknúť. Takže kontrolóri by mali uviesť dátum a podpísať sa na každom pracovnom materiáli.
- 3.10. Pri skúmaní kompletnej sady pracovných materiálov by malo byť jasné, kto ich preveroval, kedy a výsledok previerky. Pracovné materiály by mali obsahovať poznámky preverovateľa preukazujúce súhlas, nekompletnosť alebo nejasnosť položiek, pretože tieto poznámky sú dôležité pre potreby preverovateľov vyššej úrovne.
- 3.11. Dokumentácia by mala obsahovať záznam všetkých kontaktov s kontrolovaným subjektom ohľadom dôležitých záležitostí (t.j. zistené nedostatky pri testovaní kontroly, uistenia obdržané od vedenia kontrolovaného subjektu, atď..).

4. Bežné a trvalé súbory

4.1. Pracovné materiály týkajúce sa jednotlivých kontrol sú všeobecne známe ako bežné súbory. Okrem nich sa často zriaďujú aj trvalé súbory. Tieto obsahujú informácie, ktoré sa budú využívať z roka na rok pri „po sebe idúcich - následných kontrolách“ v určitých oblastiach. Tieto súbory sú dôležité pre plánovanie práce kontrolórov a jej neskoršiu realizáciu. Mali by byť pravidelne aktualizované.

5. Utajenosť kontrolných informácií

5.1. NKÚ má často prístup k informáciám, ktoré by mohli byť považované za citlivé z obchodného, politického alebo bezpečnostného hľadiska. NKÚ a jeho zamestnanci musia venovať zvýšenú odbornú starostlivosť zabezpečeniu toho, aby boli tieto informácie riadne zabezpečené. Z toho dôvodu by sa mali zaviesť postupy a kontroly, ktoré by zaisťovali fyzickú bezpečnosť pracovných materiálov. Podobne, je normálne považovať pracovné materiály, korešpondenciu s kontrolovanými subjektami a návrhy správ z kontrol za tajné dokumenty, až pokiaľ ich nebude možné, na základe vytvorených postupov, opäť sprístupniť.

5.2. NKÚ musí nájsť rovnováhu medzi potrebou utajenia informácií z kontroly a všeobecne záväznými právnymi predpismi umožňujúcimi poskytovanie informácií verejnosti.

6. Uchovávanie dokumentácie z kontroly

6.1. Je dôležité, aby NKÚ mal jasné zásady pre uchovávanie a archivovanie dokumentácie, ktorá je podkladom pre závery uvedené v zverejnených správach z kontrol. Tieto zásady by sa mali okrem iného týkať:

- lehoty archivácie dokumentov pred ich skartovaním;
- transferu súborov z kontrolórskych jednotiek do centrálného archívu;
- obsahu štandardných súborov a postupov ich indexácie a vyhľadávania.

3. SKUPINA: DOKONČENIE KONTROLY

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 31

PODÁVANIE SPRÁV⁽¹³⁾

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Podávanie správ zo spoločných a koordinovaných kontrol	2
<hr/>	
Štandardy INTOSAI pre podávanie správ	Príloha č. 1

1. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI

- 1.1. Táto smernica sa týka záverečného podávania správ z kontrol vykonávaných Najvyššími kontrolnými úradmi (NKÚ), príslušným externým subjektom, a ak to prichádza do úvahy, aj verejnosti.
- 1.2. Odseky 163 až 191 Kontrolných štandardov INTOSAI obsahujú rozsiahle usmernenie o podávaní správ. Tieto odseky sú zhrnuté v **PRÍLOHE č. 1** tejto smernice.
- 1.3. Okrem usmernenia uvedeného v odsekoch 163 až 191 Kontrolných štandardov INTOSAI je ďalšie usmernenie uvedené v smernici č. 41 „Kontrola výkonnosti“.

2. Podávanie správ zo spoločných a koordinovaných kontrol

- 2.1. Podávanie správ z kontrol, ktoré vykonávajú spoločne dva alebo viac NKÚ a z koordinovaných kontrol môže predstavovať určité ťažkosti. Bolo by vhodné, aby sa zúčastnené NKÚ dohodli na postupoch podávania správ už v etape plánovania kontroly a aby bol tento proces v etape prípravy správ starostlivo monitorovaný, tak, aby sa mohli problémy rýchlo riešiť.

⁽¹³⁾ V prípade NKÚ SR ide o protokoly resp. záznamy o výsledkoch vykonaných kontrol.

2.2. Postupy podávania správ by mali zahŕňať nasledujúce body:

- časový harmonogram podávania správ;
- presné zodpovednosti každého NKÚ pri vypracovávaní správ;
- jazyk, v ktorom sa správy vypracujú a zabezpečenie prekladov;
- prediskutovanie návrhov správ zúčastneným NKÚ s kontrolovanými subjektami (korešpondencia, stretnutia, zapracovanie námietok resp. zohľadnenie odpovedí);
- otázky týkajúce sa uverejnenia, vrátane komunikácie s tlačou, atď.;
- predloženie správ parlamentu a/alebo iným orgánom.

PRÍLOHA č. 1: ZHRNUTIE KONTROLNÝCH ŠTANDARDOV INTOSAI TÝKAJÚCICH SA PODÁVANIA SPRÁV

1. Výraz „podávanie správ“ znamená tak stanovisko kontrolóra k skupine finančných výkazov a ďalšie poznámky k nim, ako aj záverečnú správu kontrolóra o ukončení kontroly výkonnosti.
2. Odsek 169 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:

- (a) Na konci každej kontroly by mal kontrolór pripraviť písomné stanovisko alebo správu, podľa potreby, obsahujúcu zistenia v primeranej podobe; jej obsah by mal byť ľahko pochopiteľný, bez nejasností alebo dvojzmyselností, mala by obsahovať len také informácie, ktoré sú podložené náležitými a relevantnými dôkazmi a mala by byť nezávislá, objektívna, spravodlivá a konštruktívna.
- (b) Je na NKÚ, ktorému správy patria, aby vydal konečné rozhodnutie o krokoch, ktoré sa majú podniknúť vo vzťahu k podvodným praktikám alebo vážnym nedostatkom odhaleným kontrolórm.

Čo sa týka kontroly zhody, kontrolór by mal pripraviť písomnú správu, ktorá môže byť alebo časťou správy o finančných výkazoch alebo samostatnou správou o testoch súladu s platnými zákonmi a všeobecne záväznými právnymi predpismi. Správa by mala obsahovať prehlásenie o pozitívnom uistení sa o tých položkách, ktoré boli preverované, ako aj o rozsahu položiek, ktoré preverované neboli.

Čo sa týka kontroly výkonnosti by mala správa obsahovať všetky závažné prípady nesúladu, ktoré súvisia s cieľmi kontroly.

3. Vysvetlenie ku Kontrolným štandardom INTOSAI (odsek 170) poskytuje usmernenie ohľadom formy a obsahu všetkých stanovísk ku kontrole a ostatných správ z finančných kontrol. Kontrolór musí venovať osobitnú pozornosť nasledovným aspektom správy:

- Názov
- Podpis a dátum
- Ciele a rozsah kontroly
- Úplnosť
- Adresát
- Určenie predmetu kontroly
- Právny základ
- Súlad so štandardami
- Časový harmonogram

4. Vysvetlenia ku Kontrolným štandardom INTOSAI (odseky 171 - 182) obsahujú opis zvyčajnej úpravy stanovísk ku kontrole, vrátane nepriaznivých a kvalifikovaných stanovísk a opatrení, ktoré sú potrebné na odstránenie nedostatkov, nepresností alebo nesúladu zistených kontrolórom.
5. Vysvetlenia ku Kontrolným štandardom INTOSAI (odseky 183 - 188) obsahujú osobitné usmernenie o podávaní správ z kontrol výkonnosti, najmä s ohľadom na objektívnosť a spravodlivosť, ktoré by mal kontrolór využiť pri interpretovaní a prezentovaní získaných dokladov a informácií. Správy by mali byť, pokiaľ je to možné, konštruktívne a mali by odporúčať opatrenia na odstránenie nedostatkov.
6. Vysvetlenia ku Kontrolným štandardom INTOSAI (odseky 189 - 191) obsahujú usmernenie ohľadom toho, čo by mali správy obsahovať, berúc pritom ohľad na závažnosť zistení, ktorých sa týkajú (vrátane závažnosti zistení podľa povahy, kontextu, ako aj hodnoty).

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE
PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 32

**OSTATNÉ INFORMÁCIE VYSKYTUJÚCE SA V DOKUMENTOCH
OBSAHUJÚCICH KONTROLOVANÉ FINANČNÉ VÝKAZY**

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek</u>
Úvod	1
Účel smernice	2
Zodpovednosti kontrolórov a ostatné informácie	3
Základné pojmy a definície	4
Plánovanie kontroly a jej postupy	5
Podávanie správ	6

1. Úvod

1.1. Účelom tejto vykonávacej smernice je poskytnúť externému kontrolórovi (ďalej len „kontrolór“) činností Európskeho spoločenstva usmernenie ohľadom kontroly ostatných informácií v dokumentoch obsahujúcich finančné výkazy, ktoré sú predmetom kontroly.

1.2. Nakoľko mandát NKÚ zakotvený v ústave a mandát Európskeho dvora audítorov môže ukladať rôzne zodpovednosti za kontrolu ostatných informácií v dokumentoch obsahujúcich kontrolované finančné výkazy, usmernenie uvedené v tejto vykonávacej smernici by sa malo uplatňovať podľa potrieb konkrétnych okolností.

2. Účel tejto smernice

2.1. Dokumenty, ktoré predkladajú kontrolované subjekty a ktoré obsahujú kontrolované finančné výkazy, stále častejšie obsahujú aj ostatné informácie. Medzi tieto ostatné informácie, ktoré môžu byť finančnej aj nefinančnej povahy, patria analýzy a prehľady operácií a finančných výsledkov, hodnotenia výkonnosti, plány výdavkov a budúce finančné prognózy (pozri odsek 4.1.).

2.2. Iné informácie je často potrebné čítať v nadväznosti na kontrolované finančné výkazy. Užívatelia často prikladajú týmto doplňujúcim informáciám veľký význam, pretože pomáhajú k pochopeniu a vytvoreniu si obrazu o finančných a pracovných výkonoch kontrolovaného subjektu, jeho finančných pomeroch a zdrojoch, jeho plánoch a budúcich vyhlídkach.

2.3. Účelom tejto vykonávacej smernice je:

- zdefinovať ostatné informácie v dokumentoch obsahujúcich kontrolované finančné výkazy; a
- poskytnúť kontrolórovi usmernenie pri posudzovaní ostatných informácií, vrátane postupov kontrolóra, v prípade závažných nepresností a nezrovnalostí v ostatných informáciách.

3. Zodpovednosti kontrolórov a ostatné informácie

3.1. Kontrola finančných výkazov je zameraná na získanie stanoviska o týchto výkazoch. Kontrolór často nie je zodpovedný za informovanie o tom, či sú ostatné informácie riadne uvedené. Kontrolór by si však mal byť vedomý toho, že dôveryhodnosť finančných výkazov a jeho správy o nich, môžu byť spochybnené, ak existujú nezrovnalosti medzi finančnými výkazmi a ostatnými informáciami, alebo nesprávne údaje v rámci ostatných informácií. Kontrolór by mal preto bežne preskúmať presnosť a súlad týchto ostatných informácií.

3.2. Na základe požiadaviek vyplývajúcich zo všeobecne záväzných právnych predpisov jednotlivých krajín alebo na základe pracovných povinností, sa môže od kontrolóra vyžadovať, aby podal správu o výsledkoch takéhoto preskúmania. Pokiaľ to nie je uvedené v štatúte alebo v pracovnej náplni, musí kontrolór stanoviť, v akom rozsahu bude jeho správa obsahovať výsledky tohto preskúmania alebo ostatné informácie.

3.3. Pri preverovaní ostatných informácií uvedených v dokumentoch obsahujúcich finančné výkazy, je dôležité konštatovať, že za obsah ostatných informácií je zodpovedné vedenie kontrolovaného subjektu. Jeden zo základných postulátov Kontrolných štandardov INTOSAI (odsek 6 (d)) konštatuje:

„Rozvoj adekvátnych informačných, kontrolných a hodnotiacich systémov, ako aj systém podávania správ v štátnych inštitúciách uľahčí systém zodpovednosti a podriadenosti. Vedenie kontrolovaného subjektu je zodpovedné za správnosť a vhodnosť foriem a obsahu finančných výkazov a ostatných informácií.

4. Základné pojmy a definície

4.1. Uvádzame príklady ostatných informácií, ktoré by sa mohli vyskytnúť v dokumentoch obsahujúcich kontrolované finančné výkazy:

- výročná správa vedenia;
- odkazy na plány a rozpočty na nasledujúce obdobia;
- odkazy na prebiehajúce alebo plánované projekty alebo činnosti;

- vysvetlenia, ako boli vypočítané účtovné odhady;
- informácie o analýzach prevádzkových výsledkov, a o kritériách produktivity a výkonnosti;
- odkazy na príslušné právne predpisy a akékoľvek ich zmeny;
- odkazy na záležitosti týkajúce sa životného prostredia.

Pre kontrolóra je dôležité, aby si uvedomoval obmedzenia možného rozsahu preverenia ostatných informácií. Kontrolór napríklad nemôže potvrdzovať alebo schvaľovať plány a rozpočty kontrolovaného subjektu, môže len zhodnotiť, či sú v súlade základné údaje a metódy používané pri určovaní odhadov.

4.2. Pre preverovaní ostatných informácií v dokumentoch obsahujúcich finančné výkazy by mal kontrolór zvážiť:

- či sú ostatné informácie v súlade s kontrolovanými finančnými výkazmi a
- či existujú nesprávne informácie v odkazoch na finančnú situáciu a budúci vývoj, ktoré vzbudzujú nepresné, nedostatočné alebo zavádzajúce predstavy o pomeroch kontrolovaného subjektu.

Kontrolór by mohol tiež zvážiť, či neboli vynechané niektoré informácie, ktoré by mohli byť pre užívateľov dôležité.

4.3. Nesprávne údaje alebo nezrovnalosti sú závažné vtedy, ak je pravdepodobné, že ovplyvnia užívateľov finančných výkazov alebo ostatných informácií, ktorými sú finančné výkazy doplnené. Konkrétnejšie:

- o závažnom nesprávnom uvedení faktov je možné hovoriť vtedy, ak sú dôležité informácie, ktoré nesúvisia so záležitosťami nachádzajúcimi sa v kontrolovaných finančných výkazoch, nesprávne uvedené alebo prezentované a
- ostatné informácie, alebo spôsoby ich prezentovania, obsahujú závažné nezrovnalosti, ak sú v rozpore s informáciami uvedenými v kontrolovaných finančných výkazoch a sú natoľko dôležité, že by mohli vyvolať pochybnosti o obsahu správ kontrolóra o týchto finančných výkazoch⁽¹⁴⁾.

4.4. Keďže hlavným faktorom bude finančný význam príslušných záležitostí (závažnosť vyjadrená hodnotou), kontrolór by mal tiež rozhodnúť, či sú nesprávne údaje alebo nezrovnalosti závažné z dôvodu kontextu, v ktorom sa vyskytujú alebo z dôvodu ich povahy. Napríklad, menej závažné nesprávne údaje alebo nezrovnalosti v správe vedenia kontrolovaného subjektu, ktorá tvorí prílohu

⁽¹⁴⁾ Tu použité definície závažných nesprávnych vyjadrení a údajov a závažných nezrovnalostí pochádzajú z Kontrolórskych smerníc č. 8 (1996) Spoločnosti účtovníkov Nového Zélandu.

kontrolovaných finančných výkazov, by mohli mať za následok, že by si čitateľ vytvoril nereálne optimistický názor o činnosti alebo budúcich perspektívach kontrolovaného subjektu.

4.5. Kontrolór by si mal obzvlášť byť vedomý možnosti, že nesprávne údaje alebo nezrovnalosti (vrátane zámerného vynechania údajov) v ostatných informáciách, boli urobené úmyselne vedením kontrolovaného subjektu. Takisto môžu existovať rôzne okolnosti, ktoré ešte zvyšujú prirodzené riziko zámerného uvedenia nesprávnych údajov alebo nezrovnalostí. Vedenie kontrolovaného subjektu môže byť napríklad pod politickým tlakom, aby dosiahli určitú úroveň výkonnosti alebo platy riadiacich pracovníkov môžu závisieť od splnenia vopred stanovených cieľov alebo kritérií výkonnosti.

5. Plánovanie a postupy kontroly

5.1. Kontrolór by mal preveriť ostatné informácie uvedené v dokumentoch obsahujúcich kontrolované finančné výkazy bez ohľadu na to, či sa od neho vyžaduje, aby o nich podal správu alebo nie. Pri plánovaní revízie ostatných informácií, si by mal byť kontrolór dávať pozor na možné následky nezrovnalostí alebo nesprávnych údajov v ostatných informáciách. Ich preverenie sa musí napláňovať a vykonať v súlade s odhadom rizika a ich závažnosti kontrolórom.

5.2. Vynechanie informácií môže kontrolór zistiť porovnaním ostatných informácií bežného roka s ostatnými informáciami, ktoré boli uverejnené za predchádzajúce roky a tak zistiť akékoľvek nezrovnalosti prezentované v ostatných informáciách za určité časové obdobie. Vynechanie údajov alebo informácií je možné zistiť napríklad aj preštudovaním zápisníc zo zasadnutí vedenia, atď.

5.3. Kontrolór zvyčajne vykonáva preverovanie ostatných informácií spolu s kontrolou finančných výkazov.

5.4. Ak kontrolór zistí, že ostatné informácie spolu s finančnými výkazmi:

- vyvolávajú nesprávne alebo neprimerané predstavy o činnosti alebo všeobecnej situácii kontrolovaného subjektu, alebo
- nechávajú čitateľa na pochybách o obsahu alebo primeranosti informácií z jednej alebo viacerých oblastí,

mal by sa snažiť túto záležitosť vyriešiť. Môže si to napríklad vyžiadať rozhovory (interview) s vedením kontrolovaného subjektu alebo preskúmanie ďalšej dokumentácie.

5.5. Pokiaľ ide o ostatné postupy kontroly, kontrolór by mal vyhodnotiť a nezávisle posúdiť dôkazy podporujúce zistenia z preverenia ostatných informácií na základe vlastných vedomostí z tejto oblasti a na základe výsledkov preverovania.

6. Podávanie správ

6.1. Podávanie správ o výsledkoch preverenia ostatných informácií závisí od toho:

- či je kontrolór povinný podať správu a
- či si myslí, že ostatné informácie obsahujú zavádzajúce a rozporné informácie, ktoré by mohli byť pre užívateľa závažné.

6.2. Ak preverovanie ostatných informácií odhalí prípady nesprávnych údajov alebo nezrovnalostí, kontrolór by ich za normálnych okolností mal všetky oznámiť vedeniu kontrolovaného subjektu. Kontrolór by mal okrem toho požiadať vedenie kontrolovaného subjektu, aby vykonalo potrebné úpravy finančných výkazov alebo aby doplnilo informácie tak, aby boli uspokojujúco odstránené všetky závažné nezrovnalosti a opravené všetky chyby.

6.3. V prípade, ak vedenie kontrolovaného subjektu nesúhlasí s vykonaním požadovaných úprav alebo tak nemôže urobiť⁽¹⁵⁾, a kontrolór považuje nesprávne údaje alebo nezrovnalosti za závažne, mal by zvážiť dôsledky jeho správy o finančných výkazoch. Ak sa závažné nezrovnalosti alebo nesprávne údaje odhalia až po napísaní správy o finančných uzávierkach, kontrolór by mal zvážiť, či nepodnikne ďalšie kroky (napr. informuje príslušné ministerstvo).

6.4. Povaha správy kontrolóra sa môže líšiť v závislosti od požiadaviek všeobecne záväzných právnych predpisov platných v jednotlivých krajinách a od podmienok pracovných náplní/zmlúv. Kontrolór je však povinný podať správu, alebo ak sa tak rozhodne urobiť, často sa za minimum považuje, aby kontrolór uviedol stručný opis vykonanej práce, ako aj výsledkov, vrátane zistených závažných nesprávnych údajov alebo nezrovnalostí.

⁽¹⁵⁾ V Európskom spoločenstve sa napríklad finančné výkazy a sprievodné informácie poskytujú Európskemu dvoru audítorov v ich konečnej podobe a sú posielané výkonným subjektom v tom istom čase ako Európskemu dvoru audítorov.

4. SKUPINA: KONTROLA VÝKONNOSTI

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 41

KONTROLA VÝKONNOSTI

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Mandát pre kontrolu výkonnosti	2
Základné pojmy a definície	3
Finančná kontrola a kontrola výkonnosti: spoločné črty a rozdiely	4
Plánovanie kontroly výkonnosti	5
Metodika kontroly výkonnosti	6
Podávanie správ z kontrol výkonnosti	7

Metodika kontroly výkonnosti: techniky získavania údajov a
techniky analyzovania informácií

Príloha č. 1

1. Odvolanie sa na Kontrolné štandardy INTOSAI

1.1. Odseky 38 až 40 Kontrolných štandardov INTOSAI stanovujú, že:

„Celý rámec štátnej kontroly zahŕňa kontrolu zhody (súladu so všeobecne záväznými právnymi predpismi) a kontrolu výkonnosti“.

„Kontrola výkonnosti sa týka kontroly hospodárnosti, účinnosti a efektívnosti a zahŕňa:

- (a) kontrolu hospodárnosti administratívnych činností v súlade s administratívnymi zásadami a správnu administratívnu praxou, ako aj zásadami riadenia;
- (b) kontrolu účelnosti využívania ľudských, finančných a iných zdrojov, vrátane preskúmania informačných systémov, kritérií výkonnosti a opatrení na

monitorovanie, ako aj postupy, podľa ktorých kontrolované subjekty postupujú pri odstraňovaní odhalených nedostatkov; a

- (c) kontrolu efektívnosti výkonnosti vo vzťahu k dosahovaniu cieľov kontrolovaným subjektom, a kontrolu skutočných výsledkov činností v porovnaní s predpokladanými výsledkami“.

2. Mandát pre výkon kontroly výkonnosti

2.1. V mnohých krajinách, udeľuje ústava alebo všeobecne záväzné právne predpisy NKÚ právo vykonávať niektoré formy „kontroly výkonnosti“. V iných krajinách, sú NKÚ za určitých okolností povinné vykonávať „kontrolu výkonnosti“ alebo vypracovať stanovisko o spoľahlivosti ukazovateľov výkonnosti publikovaných kontrolovanými subjektami v ich výročných správach alebo inde. Dokonca aj v krajinách, kde ústava ani všeobecne záväzné právne predpisy od NKÚ nevyžadujú, aby vykonávali kontroly hospodárnosti, účinnosti a efektívnosti, súčasná prax ukazuje tendenciu zahŕňať tento druh práce ako súčasť finančnej kontroly a kontroly zhody („komplexná/integrovaná kontrola“). Tieto typy kontroly od kontrolóra často vyžadujú, aby zhodnotil systémy a prijal odborné rozhodnutia týkajúce sa účinnosti a efektívnosti organizačných štruktúr a postupov a hospodárnosti, s akou boli činnosti vykonané.

2.2. Celkové ciele kontroly výkonnosti sa v rôznych krajinách líšia. Môžu byť definované v základnom zákone o NKÚ alebo môžu byť predmetom vnútorných rozhodnutí v rámci NKÚ. Všeobecne platí, že väčšina NKÚ si stanovila jeden alebo niekoľko z nasledujúcich cieľov:

- a. poskytovať zákonodarným alebo výkonným orgánom nezávislé záruky hospodárnej, účinnej a/alebo efektívnej realizácie politiky;
- b. poskytovať zákonodarným alebo výkonným orgánom nezávislé záruky spoľahlivosti ukazovateľov alebo výkazov týkajúcich sa výkonnosti, ktoré kontrolovaný subjekt zverejňuje;
- c. určiť oblasti, v ktorých je výkonnosť slabá a tým kontrolovanému subjektu, alebo vláde všeobecne, pomôcť zlepšiť ich hospodárnosť, účinnosť a /alebo efektívnosť;
- d. určiť príklady „najlepších praktík“ a dať tieto do pozornosti vláde a/alebo kontrolovaným subjektom.

2.3. Jedna časť vysvetlenia Kontrolných štandardov INTOSAI (odsek 42) ustanovuje, že:

„V mnohých krajinách mandát pre výkon kontroly výkonnosti ukončí nedostatok preverovaní politických základov vládnych programov“.

V týchto prípadoch kontrola výkonnosti nespochybňuje podstatu strategických cieľov, ale skôr znamená preskúmanie krokov podniknutých za účelom navrhnutí, zaviesť a vyhodnotiť výsledky týchto stratégií a môže zahŕňať preskúmanie adekvátnosti informácií používaných pri strategických rozhodnutiach (previerka etapy plánovania politického cyklu).

2.4. Štandardy INTOSAI, ktoré sa týkajú kontroly výkonnosti, sú uvedené pod príslušnými nadpismi tejto smernice.

3. Základné pojmy a definície

3.1. Kontrola výkonnosti

Ako je uvedené vyššie v odseku 1, kontrola výkonnosti (alebo „kontrola hospodárnosti, účinnosti a efektívnosti (value for money)“, „kontrola dobrého finančného hospodárenia“, „kontrola riadenia“ ...) znamená kontrolu hospodárnosti, účinnosti a/alebo efektívnosti („tri E“). Konkrétna kontrola výkonnosti môže mať za cieľ preskúmať jeden alebo niekoľko z týchto troch aspektov.

Kontrola výkonnosti môže takto zahŕňať preskúmanie systémov zavedených na zabezpečenie aspektov „troch E“ a/alebo vecné preskúmanie výkonnosti kontrolovaného subjektu z týchto troch hľadísk. Kontrola výkonnosti môže taktiež zahŕňať preskúmanie vedenia kontrolovaného subjektu, jeho činností, programu alebo pôsobenia. V tomto uvedenom poslednom prípade, sa kontrola zvyčajne zameriava na otázky súvisiace s tým, ako si riadiaci pracovníci plnia svoje povinnosti strategického a iného plánovania, ďalej povinnosti súvisiace s realizáciou, kontrolou a vyhodnocovaním a vykonávaním následných opatrení.

3.2. *Hospodárnosť* sa môže chápať ako minimalizovanie nákladov na prostriedky alebo použitie verejných aktív na činnosť (vstupy) so zreteľom na primeranú kvalitu⁽¹⁶⁾.

Hospodárnosť znamená „dobré hospodárenie“ pri vynakladaní štátnych finančných prostriedkov. Čo by sa malo nazývať „dobrým hospodárením“ alebo „nehospodárnosťou“ je záležitosťou rozhodnutia, ktoré si vyžaduje externé merítko (napr. zlaté kohútiky sú drahé, pretože oceľové kohútiky sú rovnako

⁽¹⁶⁾ Pri určitých kontrolách (príjmov, tržieb alebo výnosov) môže hospodárnosť znamenať maximalizovanie alebo optimalizovanie príjmov prameniacych z určitých činností (napr. maximalizovanie ziskov z privatizácie štátnych podnikov, zabezpečenie, že štátne diela budú predané za trhovú cenu, atď.).

funkčné ako zlaté; ale určite by došlo k zhode o funkčnosti kráľovskej koruny vyrobenej zo zlata!).

Úvahy o hospodárnosti často vedú kontrolóra k tomu, aby preveroval také veci, ako je vypracovávanie špecifikácií pre dodávku tovarov a služieb a iné aspekty obstarávania, ako sú ponukové konania a zmluvy.

Účinnosť je vzťah medzi výstupmi, v podobe tovarov, služieb a ostatných výsledkov a zdrojmi (vstupmi) použitými na ich výrobu. Preto je účinnosť úzko spätá s pojmom „produktivita“.

Účinnosť, rovnako ako hospodárnosť, potrebuje referenčný bod, aby ju bolo možné v plnom rozsahu vyhodnotiť, napr. porovnanie podielov vstupu a výstupu s podielmi podobných organizácií (štandardy „benchmarking“, „najlepšie praktiky“, atď.).

Pojem *efektívnosť nákladov* sa týka účelnosti kontrolovaného subjektu, činností, programu alebo prevádzky pri plnení porovnávaním výstupov vo vzťahu k nákladom. Analýzy efektívnosti nákladov sú štúdiami vzťahov medzi plánovanými nákladmi a výstupmi, vyjadrenými ako náklady na jednotku dosiahnutých výsledkov (výstupov). Efektívnosť nákladov je len jedným prvkom v celkovom preverovaní účinnosti, ktorá by mohla taktiež zahŕňať analýzu takých vecí, ako sú čas, v ktorom výsledky (výstupy) boli dosiahnuté voči optimálnemu načasovaniu na maximalizáciu výsledku.

Efektívnosť sa týka merania rozsahu, v akom boli ciele splnené a znamená vzťah medzi predpokladaným výsledkom a skutočným výsledkom činnosti.⁽¹⁷⁾

Kontrolór by sa mohol snažiť odhadnúť alebo vyčíslieť efektívnosť porovnaním výstupov (alebo „výsledkov“) so zámermi stanovenými v cieľoch politiky (tento prístup sa často nazýva „dosahovanie cieľov“). Zvyčajne je však vhodnejšie snažiť sa pri kontrole efektívnosti určiť, v akom rozsahu prispeli použité nástroje k dosiahnutiu cieľov politiky. Toto je kontrola efektívnosti v jej „pravom“ zmysle a vyžaduje si dôkazy o tom, že dosiahnuté výstupy (výsledky) sú skutočne výsledkami činností vykonaných kontrolovaným subjektom v zmysle cieľov politiky, ktoré sú predmetom kontroly, a nie výsledkom nejakých iných externých faktorov. Napríklad, ak je cieľom politiky zníženie nezamestnanosti, je zaznamenané zníženie počtu nezamestnaných ľudí výsledkom činností kontrolovaného subjektu, alebo to vyplýva zo všeobecne lepšej ekonomickej situácie, na ktorú nemá kontrolovaný subjekt žiadny vplyv? V tomto prípade

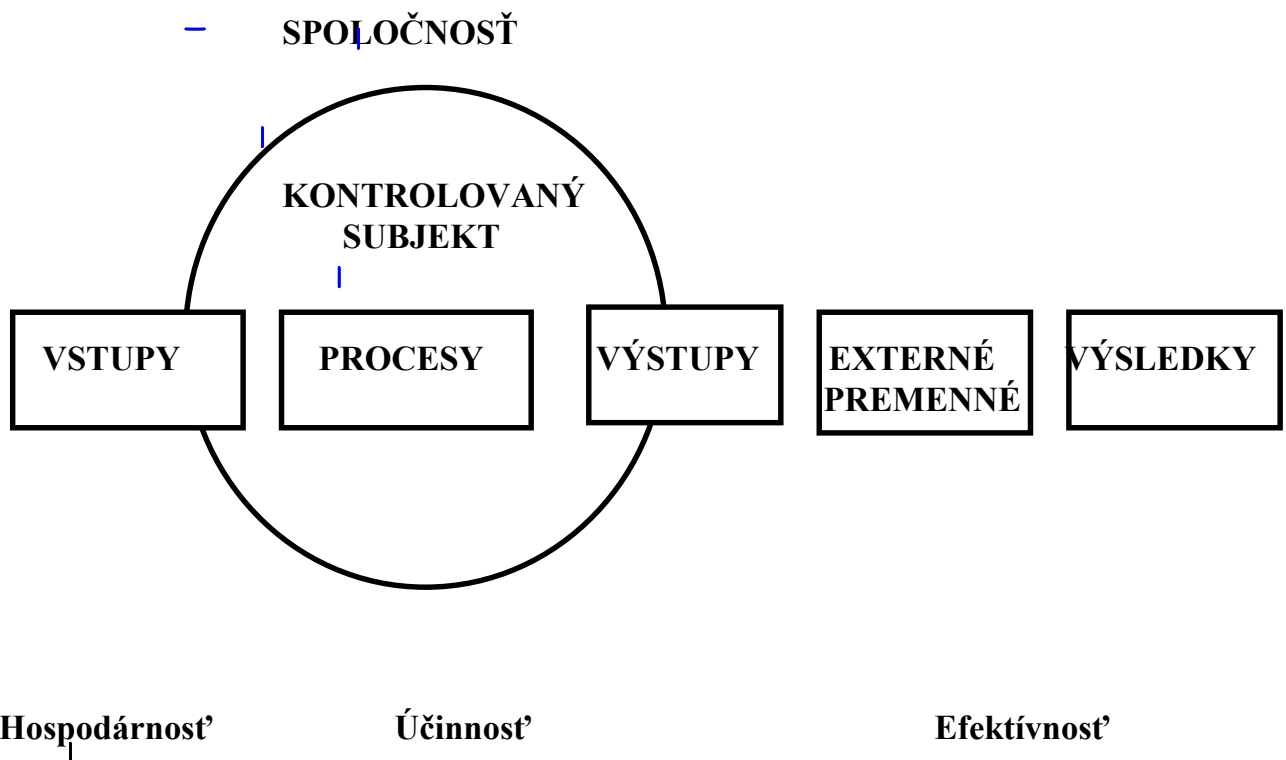
⁽¹⁷⁾ Zdroj: Kontrolné štandardy INTOSAI, Slovník. Pozri taktiež smernicu č. 13 „Doklady a informácie ku kontrole a prístup ku kontrole“, príloha č. 2, bod 6.1.

návrh kontroly musí zahŕňať otázky na posúdenie: čelí problému efektívne vylúčením externých, prechodných premenných.

3.3. Hospodárnosť a účinnosť sa všeobecne týkajú procesov a rozhodnutí manažmentu kontrolovaného subjektu (hoci to môže zahŕňať porovnania s podobnými externými subjektami alebo procesmi). Kontrolu efektívnosti je však možné chápať ako kontrolu:

- v užšom zmysle, kedy je preverovaný len manažment a prevádzka vnútri kontrolovaného subjektu. Za týchto okolností sa kontrola efektívnosti zvyčajne zameriava na výstupy subjektu a teda preveruje „vnútorné výsledky“ (tzn. tie, ktoré sa dajú vyčíslieť v rámci kontrolovaného subjektu).
- v širšom zmysle, kedy sa preverovanie rozšíri aj za hranice kontrolovaného subjektu. V tomto prípade, by sa mala kontrola efektívnosti snažiť vyčíslieť nielen výkony, ale aj výstupy alebo výsledky dosiahnuté kontrolovaným subjektom. Na dosiahnutie toho musí kontrolór brať do úvahy vplyv, aký majú externé premenné (tzn. faktory mimo kontroly manažmentu subjektu) na výkony kontrolovaného subjektu.

3.4. Nižšie uvedená schéma ilustruje tieto pojmy.



3.5. Keďže konkrétna kontrola výkonnosti sa nemusí vždy snažiť urobiť závery o všetkých troch aspektoch (tzn. hospodárnosť, účinnosť a efektívnosť),

preverovanie aspektov hospodárnosti alebo účinnosti činností kontrolovaného subjektu izolovane, bez aspoň rýchleho/stručného posúdenia efektívnosti by nemuselo byť veľkým prínosom. A naopak, pri kontrole efektívnosti môže kontrolór chcieť zvážiť aj aspekty hospodárnosti a účinnosti: výstupy kontrolovaného subjektu, činnosti, program alebo operácie mohli mať požadované dôsledky, ale boli zdroje na ich dosiahnutie využité hospodárne a účinne?

Pri preverovaní efektívnosti je vo všeobecnosti potrebné posúdiť výstup alebo výsledok činnosti. Preto, aj keď systémový prístup by mohol byť užitočný (napr. na posúdenie, ako kontrolovaný subjekt meria a monitoruje svoje výsledky), kontrolór bude zvyčajne potrebovať získať dostatok vecných dôkazov o výstupe alebo výsledku činnosti, programu alebo určitého orgánu kontrolovaného subjektu.

- 3.6. Špecifický aspekt ako kontrol účinnosti tak aj kontrol efektívnosti predstavuje štúdium *neúmyselných účinkov*, najmä ak boli tieto účinky negatívne. Tu vzniká problém vymedzenia, pretože tieto účinky sa môžu rozšíriť do oblastí, ktoré nespádajú do kompetencie a právomoci NKÚ. Spôsobom obmedzenia voľby môže byť napríklad zistiť, ako sa tieto neúmyselné účinky riešia v iných programoch, napr. vedľajšie účinky programu na podporu ekonomiky na životné prostredie.

4. Finančná kontrola a kontrola výkonnosti: spoločné črty a rozdiely

- 4.1. Jedna časť vysvetlenia Kontrolných štandardov INTOSAI (odsek 183) ustanovuje, že:

„Na rozdiel od kontroly zhody [*t.j. finančnej kontroly*], ktorá je predmetom značne špecifických požiadaviek a očakávaní, kontrola výkonnosti je vo svojej podstate širšou a otvorenejšou pre úsudky a interpretácie; rozsah je taktiež selektívnejší a môže sa vykonávať za niekoľkoročné obdobie, a nie len v jednom finančnom období; zvyčajne sa netýka konkrétnych finančných alebo iných výkazov. Preto sú správy z kontroly výkonnosti rôzne a obsahujú viac diskusií a odôvodnených tvrdení“.

Kontrolné štandardy

- 4.2. Bez ohľadu na obšírnu povahu a možný rozsahu kontroly výkonnosti sa musí kontrolór stále snažiť, v maximálnej možnej miere za okolností konkrétnej vykonávanej kontroly, vykonať kontrolu v súlade s Kontrolnými štandardami INTOSAI. Kontrolór najmä:

- môže pri určovaní rozsahu a oblasti kontroly potrebovať preštudovať si a vyhodnotiť spoľahlivosť vnútornej kontroly (Kontrolné štandardy INTOSAI, odsek 141 - pozri smernicu č. 13 „Doklady a informácie ku kontrole a prístup ku kontrole“);
- by mal plánovať kontrolu spôsobom, ktorý zabezpečí, že bude vykonaná na najvyššej úrovni, hospodárne, účinne a efektívne a podľa časového harmonogramu (Kontrolné štandardy INTOSAI, odsek 132 - pozri smernicu č. 11 „Plánovanie kontroly“); a
- by mal zabezpečiť získanie náležitých, relevantných a primeraných dokladov a informácií na podporu úsudkov a záverov kontrolóra týkajúcich sa organizácie, programu, činností alebo funkcie, ktoré sú predmetom kontroly (Kontrolné štandardy INTOSAI, odsek 152 - pozri smernicu č. 13 „Doklady a informácie ku kontrole a prístup ku kontrole“). Tieto doklady a informácie a rozhodnutia kontrolóra urobené na základe týchto dokladov a informácií musia byť náležite zdokumentované a vyústiť k opatreniam na zabezpečenie kvality (vysvetlenie Kontrolných štandardov INTOSAI, odsek 156 - pozri smernicu č. 26 „Dokumentácia“ a Kontrolné štandardy INTOSAI, odsek 118 - pozri smernicu č. 51 „Zabezpečenie kvality“).

Okrem toho, vzhľadom na skutočnosť, že kontrola výkonnosti je otvorenejšia pre úsudky a interpretácie ako finančná kontrola, musí kontrolór venovať dostatočnú starostlivosť zabezpečeniu nezávislosti a objektívnosti vypracovanej správy.

Výber predmetov kontroly a predbežné štúdia

- 4.3. Pri finančnej kontrole je predmet kontroly často definovaný pre NKÚ v základnom zákone o NKÚ, alebo v zákone, na základe ktorého bol zriadený a ktorým sa riadi kontrolovaný subjekt. Od NKÚ sa často vyžaduje, aby vydalo stanovisko k ročným uzávierkam kontrolovaného subjektu alebo aby vo svojej výročnej správe komentoval súlad činností kontrolovaného subjektu so všeobecne záväznými právnymi predpismi a ich správnosť, atď. Ako je uvedené vyššie v odseku 4.1., má NKÚ zvyčajne väčšiu slobodu voľby pri predmete kontroly výkonnosti. Takže kontrola výkonnosti môže preskúmať kontrolovaný subjekt, program, činnosť alebo jednotlivé operácie, atď. NKÚ preto musí starostlivo zvážiť kritéria, ktoré sa majú uplatňovať pri výbere predmetov kontrol výkonnosti (pozri nižšie uvedený odsek 5.2.).
- 4.4. Na rozdiel od finančnej kontroly, väčšia sloboda výberu predmetov kontroly, znásobená obsiahnejšou povahou a väčšími možnosťami pre robenie úsudkov a interpretácií pri kontrolách výkonnosti, znamená, že veľa NKÚ môže považovať za nevyhnutné vykonať podrobné predbežné štúdie ešte pred vypracovaním plánov kontrol výkonnosti (pozri nižšie uvedené odseky 5.3. a 5.6).

Kritéria posudzovania

- 4.5. Pri finančných kontrolách sú transakcie, ktoré sú predmetom kontroly, posudzované kontrolórom ako „správne“ alebo „nesprávne“, „zákonné“ alebo „nezákonné“, atď. Tieto kritériá posudzovania, ktoré kontrolór používa na dosiahnutie záverečného stanoviska na konci kontroly majú tendenciu byť relatívne uzavreté a zvyčajne vopred určené, napríklad, v zákonoch, na základe ktorých bol kontrolovaný subjekt zriadený. Pre kontroly výkonnosti je však výber kritérií kontroly zvyčajne otvorenejší a robí ho samotný kontrolór. Preto je potrebné pri kontrole výkonnosti interpretovať všeobecné pojmy „hospodárnosť“, „účinnosť“ a „efektívnosť“ vo vzťahu k predmetu kontroly a výsledné kritériá budú pre rôzne kontroly rôzne⁽¹⁸⁾.

Povaha dokladov, informácií a dôkazov ku kontrole

- 4.6. Odsek 152 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:

„Na podporu rozhodnutí a záverov kontrolóra ohľadom organizácie, programu, činností a funkcie, ktoré sú predmetom kontroly, je potrebné získať náležité, relevantné a primerané doklady a informácie.“

- 4.7. Zatiaľ čo veľa dôkazov pri finančných kontrolách má tendenciu byť preukaznými („áno/nie“, „správne/nesprávne“), v prípade kontroly výkonnosti je to zriedkavé. Bežnejšie je, že dôkazy pri kontrole výkonnosti sú presvedčovacie („vedie to k záveru, že...“). Kontrolór musí starostlivo vybrať vhodnú metodiku kontroly, aby získal dôkazy ku kontrole, ktoré sú silne presvedčivé (a využil každú možnosť na získanie presvedčivých dôkazov). Kontrolór sa často môže snažiť získať rôzne druhy údajov z rôznych zdrojov, pričom využíva rôzne metodiky: ak by všetky tieto údaje viedli k jednému záveru, bola by správa NKÚ presvedčivejšia.
- 4.8. Pri práci v oblastiach, kde sú získané dôkazy viac presvedčivé, ako preukazné, je často užitočné prediskutovať vopred s kontrolovaným subjektom povahu dokladov a informácií, ktoré je potrebné získať a spôsob, akým ich bude kontrolór analyzovať a interpretovať. Tento prístup znižuje riziko nezhody medzi kontrolórom a kontrolovaným subjektom v neskorších etapách kontroly a môže urýchliť proces vypracovania správy. Prinajmenšom to kontrolórovi umožní zistiť

⁽¹⁸⁾ Aj napriek tomu sa kontrolór zvyčajne bude musieť odvolávať na všeobecne záväzné právne predpisy a právny rámec, v rámci ktorého bola ustanovená preverovaná činnosť a ktorý upravuje jej vykonávanie za účelom zistiť ciele politiky a nástroje na ich dosiahnutie, ktoré sú k dispozícii.

oblasti možných neskorších nezhôd a naplánovať získanie dodatočných dôkazov potrebných na ich prekonanie.

Prístup ku kontrole

4.9. Podobne ako pri finančných kontrolách, prístup ku kontrolám výkonnosti musí byť štruktúrovaný a etapy kontroly sa musia vykonávať v logickom poradí⁽¹⁹⁾. Kontrola môže zahŕňať:

- hĺbkové preverovanie postupov systémov vnútornej kontroly zavedených kontrolovanými subjektami za účelom zabezpečenia hospodárnosti, účinnosti a efektívnosti jeho činnosti⁽²⁰⁾. To umožní kontrolórovi zistiť oblasti, v ktorých je potrebné vykonať nápravné opatrenia na zabezpečenie zlepšenia;

a/alebo

- vecné preskúmanie hospodárnosti, účinnosti a/alebo efektívnosti príslušnej organizácie, jej činností, programov alebo funkcií;

4.10. Pri finančných kontrolách má kontrolór možnosť voľby medzi systémovým alebo priamym testovaním vecnej správnosti. Ale vo všeobecnosti bude mať správa z kontroly výkonnosti, ktorá poukazuje na slabé stránky systému alebo postupov a uvádza príklady získané z testov preverovania dôsledkov týchto slabých stránok (z hľadiska neúspechov pri dosahovaní hospodárnosti, účinnosti a/alebo efektívnosti) väčší účinok, ako správa, ktorá poukazuje na slabé stránky v systémoch bez naznačenia dôsledkov týchto slabých stránok alebo, naopak, identifikuje reálne prípady zlej hospodárnosti, účinnosti a/alebo efektívnosti bez zistenia dôvodov ich vzniku. Preto sa kontrolór môže pri kontrole výkonnosti často rozhodnúť, že získa zmes systémových a reálnych dôkazov.

4.11. V podmienkach, kedy sú postupy vnútornej kontroly značne rozvinuté, a najmä ak všeobecne záväzné právne predpisy ukladajú ministerstvám a iným subjektom, za povinnosť, aby si pravidelne nechávali hodnotiť (alebo sami hodnotili) svoje programy a svoju organizačnú štruktúru, NKÚ sa môže rozhodnúť, že obmedzí kontrolu výkonnosti len na určitú formu meta-hodnotenia (hodnotenie hodnotenia). Aj keď tu treba zdôrazniť, že takýto prístup je možný len vtedy, ak je kontrolór NKÚ úplne presvedčený o tom, že proces vnútorného hodnotenia zabezpečuje objektívne, včasné a súhrnné hodnotenie príslušných programov.

⁽¹⁹⁾ Rozhodnúť o tom, čo sa bude skúmať, určiť ciele kontroly, kľúčové otázky kontroly a hlavné kritériá kontroly (vyššie uvedené body 4.3 až 4.5), naplánovať kontrolu (nižšie uvedený bod 5.), vykonať kontrolu (nižšie uvedený bod 6.), podať správu a sledovať splnenie opatrení prijatých na základe správy (nižšie uvedený bod 7.).

⁽²⁰⁾ Odsek 141 Kontrolných štandardov INTOSAI požaduje, aby kontrolór vykonal ako súčasť plánovacieho procesu aspoň čiastočnú kontrolu spoľahlivosti vnútornej kontroly.

5. Plánovanie kontroly výkonnosti

5.1. Kontrola výkonnosti sa musí plánovať. Hlavné charakteristiky plánovacieho procesu sú opísané v smernici č. 11 „Plánovanie kontroly“. Táto smernica sa zameriava na aspekty plánovania, ktoré sú špecifické pre plánovanie kontroly výkonnosti.

Výber predmetu kontroly

5.2. Výber predmetu kontroly vychádza z programovacích postupov NKÚ. Kritériá pre stanovenie priorít pre kontrolné akcie sa zvyčajne sústreďujú na pridanú hodnotu kontroly z hľadiska hlavného poslania NKÚ. Pridaná hodnota je zvyčajne vyššia:

- ak sa plne uplatňujú osobitné právomoci NKÚ;
- ak príslušná politická oblasť, organizácia, činnosti, program a funkcie neboli v nedávnej minulosti predmetom nezávislých kontrolných previerok alebo hodnotení; alebo ak to vhodne zapadá do systematického pokrytia príslušnej oblasti/organizácie v dlhodobom pracovnom programe NKÚ.
- ak existuje závažné riziko zlého finančného hospodárenia, výkonnosti alebo hospodárnosti, účinnosti a efektívnosti. Uvádzame príklady faktorov, ktoré môžu poukazovať na vysoké riziko:
 - ide o značné finančné alebo rozpočtové čiastky, alebo došlo k významným zmenám príslušných čiastok (napr. náhly nárast alebo krátenie financií pre určitý program);
 - oblasti zvyčajne náchylné na riziko (dohody pri obstarávaní, projekty špičkovej technológie, projekty životného prostredia, ...)
 - nové alebo naliehavé činnosti;
 - zložité štruktúry riadenia, nejasnosti okolo zodpovedností a kto je komu podriadený resp. nadriadený a kto komu skladá účty, ...
- ak predmet kontroly je alebo by mohol byť predmetom záujmu Parlamentu alebo verejnosti.
- ak závery vyplývajúce z kontroly by mohli ovplyvniť prípravu nových alebo novelizovaných všeobecne záväzných právnych predpisov alebo postupy vnútorného riadenia v rovnakej politickej oblasti alebo by sa mohli uplatniť v iných príbuzných alebo podobných oblastiach vládnych činností.

Plánovanie kontroly a predbežné štúdie

5.3. Po uskutočnení výberu predmetu kontroly môže kontrolór pristúpiť k plánovaniu kontroly výkonnosti. Ako už bolo uvedené v odseku 4.4., skutočnosť, že kontrolór pri kontrole výkonnosti čelí komplikovanejším situáciám ako pri

výkone finančnej kontroly znamená, že musí venovať zvýšenú pozornosť jej počiatočnej príprave a môže si to vyžadovať vykonanie „predbežnej štúdie“ ešte pre vypracovaním definitívneho plánu kontroly.

5.4. Predbežná štúdia a plán kontroly sa do značnej miery týkajú *návrhu* kontroly výkonnosti a často zahŕňajú nasledujúce prvky:

- a. analýzu *kontextu* príslušných činností, vrátane cieľov, stav k dátumu konania kontroly a právny rámec;
- b. pochopenie kontrolovaného subjektu alebo činnosti, vrátane pochopenia kľúčových systémov riadenia a informačných tokov;
- c. stanovenie *cieľov kontroly* (aký je plánovaný výstup alebo výsledok kontroly?) a kľúčové otázky kontroly, na ktoré je potrebné nájsť odpovede, ak majú byť ciele kontroly splnené.

Kľúčové ciele a otázky kontroly majú v procese plánovania a pri výkone kontrol výkonnosti prvoradý význam.

Ciele kontroly zvyčajne úzko súvisia s poslaním NKÚ (ktoré sa zvyčajne týka zdokonalenia účinnosti a regulárnosti vládnych operácií); zatiaľ čo kľúčové otázky závisia od povahy kontrolovaného subjektu a cieľov kontroly.

Existujú tri druhy získavania informácií a otázok kontroly: popisné (aká je?, čo je?), normatívne (čo by malo byť?) a otázky príčiny a dôsledku.

Aj ciele kontroly aj kľúčové otázky kontroly sa využívajú na pomoc pri zisťovaní, aké doklady a informácie budú ku kontrole potrebné a tým aj metodiky kontroly, ako aj kritérií hodnotenia kontroly.

- d. vymedzenie *dokladov a informácií ku kontrole*, ktoré poskytnú odpovede na otázky kontroly.
Mala by sa vyhodnotiť vhodnosť, spoľahlivosť a dostatočnosť všetkých údajov dostupných v rámci kontrolovaného subjektu (napr. ukazovatele výkonnosti). Rovnako by bolo potrebné preveriť možnosť získania požadovaných dokladov a informácií (dostupnosť údajov).
- e. výber *metód*, ktoré sa použijú na získanie a analyzovanie dokladov a informácií ku kontrole.
Pri kontrole výkonnosti sa kontrolóri častejšie stretávajú s problémami pri získavaní a analyzovaní požadovaných dokladov a informácií ku kontrole. Preto by bolo vhodné preskúmať už v etape plánovania použiteľnosť metód navrhovaných na získavanie a analyzovanie údajov.
- f. stanovenie *kritérií hodnotenia kontroly*.

Kritériá hodnotenia kontroly predstavujú normatívne štandardy, na základe ktorých sa posudzujú doklady a informácie ku kontrole. Napríklad kontrolór, ktorý preveruje hospodárnosť zdravotníckych služieb sa môže snažiť porovnať náklady na lieky vydané v nemocnici, ktorá je predmetom kontroly, so štandardnými nákladmi určenými pre túto oblasť príslušným ministerstvom.

Tieto kritéria hodnotenia sa budú líšiť v závislosti od konkrétneho predmetu a cieľov kontroly, od legislatívy, ktorá sa týka organizácie, činnosti, programu alebo funkcie, ktoré sú predmetom kontroly, od stanovených cieľov organizácie (atď.) a od špecifických normatívnych kritérií, ktoré NKÚ považuje za dôležité a podstatné pre daný prípad.

Pri výbere kritérií hodnotenia kontroly musí kontrolór zabezpečiť, aby boli relevantné, opodstatnené a splniteľné.

Kritériá hodnotenia kontroly musia byť jasne sformulované a overiteľné, a ak je to možné, vybrané zo spoľahlivých zdrojov, napríklad:

- zákonov alebo oficiálnych politických vyhlásení alebo iných uverejnených cieľov a štandardov;
- prijatých organizačných a riadiacich teórií a praktík;
- odvetvových štandardov alebo iných príslušných porovnávacích noriem.

Keďže organizácie majú tendenciu „tajiť čo zistili“, musí kontrolór venovať veľkú pozornosť tomu, či kritériá prijaté pre kontrolu sa zhodujú s tými, ktoré si stanovil a používa samotný kontrolovaný subjekt. Okrem kvantitatívnych kritérií musí kontrolór zvážiť aj použitie kvalitatívnych kritérií.

Pri opise *predmetu* kontroly, *klúčových otázok* ako aj *kritérií* kontroly by mali byť jasne *definované* hlavné pojmy. To sa týka tak koncepčných, ako aj operatívnych definícií.

5.5. Rovnako ako horeuvedené otázky týkajúce sa projektu kontroly, aj predbežná štúdia a plán kontroly, ktorý je jej výsledkom, zvyčajne zahŕňajú:

- a. vyhodnotenie odborných vedomostí a skúseností, ktoré sa vyžadujú od kontrolnej skupiny pri výkone kontroly.

V prípadoch, ak príslušní kontrolóri nemajú požadované skúsenosti, bolo by potrebné zvážiť získanie kontrolórov z vonku, či už z okruhu zamestnancov NKÚ alebo využitím externých konzultantov (pozri smernicu č. 25 „Využitie práce iných kontrolórov a odborníkov“). Ak kontrolná skupina nemá požadované skúsenosti a vedomosti, je potrebné zvážiť, či bude možné vykonať plánovanú kontrolu.

- b. rozpočet nákladov na *zdroje* potrebné na vykonanie preskúmania a časový harmonogram.
- c. možné *závery a výsledky* preverovania.

Predpokladané výsledky kontroly výkonnosti by mali byť taktiež posúdené z hľadiska „užitočnosti“ a „reálnosti“. Posúdenie týchto faktorov spolu s rozpočtom nákladov na kontrolu by malo kontrolórovi umožniť urobiť celkový odhad potenciálnej pridanej hodnoty, ktorá kontrolou vznikne.

- d. Kontrolór môže zväžiť aj názory a záujmy hlavných *tretích strán, o ktorých peniaze ide*.

Pri definovaní otázok kontroly a príprave plánu kontroly môže kontrolór prekonzultovať a zobrať do úvahy názory hlavných tretích strán, o ktorých peniaze ide v takom rozsahu, aby to nespochybnilo nezávislosť kontroly.

- 5.6. Plánovanie je často kľúčovým prvkom úspešnej kontroly výkonnosti. Starostlivé plánovanie vo všeobecnosti poskytuje záruku rýchlejšej a lacnejšej kontroly, ktorej výsledkom sú efektívnejšie správy. Mnohé NKÚ zistili, že je prospešné urobiť podrobnú predbežnú štúdiu ešte pred prijatím záverečného rozhodnutia o tom, či by mala kontrola pokračovať.

6. Metodika kontroly výkonnosti

- 6.1. Špecifická povaha kontrol výkonnosti si vyžaduje starostlivý výber *metodik* preverovania premenných v rámci kontroly. Požiadavka získania náležitých, relevantných a spoľahlivých dokladov a informácií ku kontrole (Kontrolné štandardy INTOSAI, odsek 152) zvyčajne ovplyvňuje rozhodnutia kontrolóra o vhodnej metodike. Najmä pri kontrole výkonnosti bude mať kontrolór záujem o platnosť a spoľahlivosť metód použitých na zozbieranie a analýzu údajov:

- * Platnosť: metódy/techniky by mali merať to, čo merať majú;
- * Spoľahlivosť: zistenia by mali zostať rovnaké aj v prípade, ak sa merania vykonajú opakovane na údajoch z tej istej vzorky.

Kontroly výkonnosti môžu využívať veľké množstvo rôznych metód a techník, napríklad prieskumy, interview, takzvané prieskumy v teréne, predbežné a následné štúdie, analýza druhotných údajov, benchmarking, atď. V rámci týchto všeobecných stratégií môžu existovať a využívať sa rôzne modely/schémy. **PRÍLOHA č. 1** obsahuje prehľad niektorých metód bežne používaných pri kontrolách výkonnosti.

- 6.2. Ako je uvedené v odseku 4.2., kontrolóri by sa mali snažiť vykonávať kontroly výkonnosti v súlade s ostatnými Kontrolnými štandardami INTOSAI a tie taktiež ovplyvnia výber metód.

Práca v teréne

- 6.3. Všeobecné usmernenie ohľadne práce v teréne je uvedené v smernici č. 13 „Doklady a informácie ku kontrole a prístup ku kontrole“. Úvahy tejto smernice môžu kontrolóra viesť najmä k tomu, aby zvážil, či má použiť systémový prístup pre konkrétnu kontrolu, ktorú práve vykonáva. Dokonca aj v prípadoch, keď sa rozhodne že neuplatní systémový prístup, by kontrolór mal ako súčasť plánovacieho procesu vykonať predbežné zhodnotenie postupov systému vnútornej kontroly.
- 6.4. Nasledovné poznámky/vysvetlivky sa týkajú najmä kontrol výkonnosti.
- 6.5. *Zbieranie údajov* môže prebiehať jednorazovo ale priebežne (návrh časových radov, priebežná analýza). Informácie sa môžu zhromažďovať v podobe fyzických dokladov, dokumentov (vrátane písomných vyjadrení), ústnych vyhlásení (interview) alebo iným spôsobom v závislosti od cieľov kontroly. Často je potrebné zbierať tak kvalitatívne, ako aj kvantitatívne údaje. Druhy potrebných údajov by mali byť vysvetliteľné a odôvodniteľné z hľadiska ich dostatočnosti, platnosti, spoľahlivosti, relevantnosti a opodstatnenosti.
- 6.6. Výsledky práce v teréne a analýzy (dokladov a informácií ku kontrole), spolu s dokumentáciou z etapy plánovania kontroly, musia byť *zdokumentované*, založené a opatrené štítkami (označené), aby umožnili vedúcim kontrolným pracovníkom preveriť vykonanú prácu a overiť platnosť dosiahnutých záverov (pozri smernicu č. 26 „Dokumentácia“ a č. 51 „Zabezpečenie kvality“).

7. Podávanie správ z kontrol výkonnosti

- 7.1. Všeobecné usmernenie ohľadom podávania správ z kontrol je uvedené v smernici č. 31 „Podávanie správ“.
- 7.2. Uverejnené správy z kontrol výkonnosti by zvyčajne mali obsahovať tieto prvky:
- zhrnutie *obsahu* súvislostí, v ktorých činnosti, ktoré sú predmetom kontroly prebiehajú, vrátane organizačného kontextu;
 - *ciele* pre tieto činnosti, opis činností a analýza perspektív na dosiahnutie hospodárnosti, účinnosti a efektívnosti, vedúce k stanoveniu cieľov kontroly;
 - opis alebo zhrnutie *metód kontroly*, ktoré sa používajú na zber a analýzu údajov a uvedenie zdrojov údajov;
 - vysvetlenie *kritérií* použitých na interpretáciu zistení;

- *zistenia* kontroly alebo aspoň tie zistenia kontroly, ktoré sú považované za závažné pre predpokladaných čitateľov správy;
- *závery* týkajúce sa cieľov kontroly.

V závislosti od stratégie NKÚ môže správa obsahovať aj *odporúčania*, ktoré vyplývajú zo záverov.

- 7.3. Vzťah medzi cieľmi, kritériami, zisteniami a závermi kontroly musí byť overiteľný a úplný. Aby si mohol čitateľ overiť závery kontroly, musí správa tento vzťah vysvetľovať. Väzba medzi zisteniami a závermi kontroly musí byť kompletná a zrozumiteľne vyjadrená. V prípadoch, kedy kontrolór pripisuje kritériám kontroly iný relatívny význam než aké uviedol v záveroch, musí to taktiež zrozumiteľne vysvetliť v správe, aby čitateľovi pomohol správu pochopiť.
- 7.4. V prípadoch, keď je zásadou NKÚ vydávať *odporúčania*, musí existovať jasná väzba medzi závermi a odporúčaniami. *Odporúčania* by mali byť uvádzané len vtedy, ak kontrola zistila prijateľné, nákladovo efektívne opatrenia na nápravu zistených nedostatkov. Tieto odporúčania by za normálnych okolností nemali mať podobu podrobných realizačných plánov – ktoré sú záležitosťou vedenia - ale mali by naznačiť hlavné prvky potrebných zmien s ohľadom na pravdepodobné náklady ich realizácie. Zvyčajne by malo byť vysvetlené, kto je zodpovedný za zistené nedostatky a kto bude zodpovedný za ich odstránenie.
- 7.5. Správy z kontroly výkonnosti by mali byť *objektívne* a *spravodlivé*. To si vyžaduje, aby:
- boli zvlášť prezentované zistenia a závery;
 - boli fakty prezentované neutrálne;
 - v nich boli zahrnuté všetky príslušné závažné zistenia;
 - správy boli konštruktívne a obsahovali aj pozitívne závery.

Konzultácie s kontrolovaným subjektom

- 7.6. Väčšina NKÚ umožňuje vedeniu kontrolovaného subjektu, aby sa vyjadrilo k návrhu správy. Za účelom zjednodušenia tohoto procesu a dosiahnutia konštruktívneho a pozitívneho dialógu by sa mal kontrolór snažiť viesť diskusiu a vymieňať si názory buď na formálnom alebo neformálnom základe, tak pri vykonávaní predbežnej štúdie v etape plánovania, ako aj počas samotnej kontroly.

PRÍLOHA č. 1: METODIKA KONTROLY VÝKONNOSTI

Kontrola výkonnosti môže využívať rôzne metódy a techniky. Nižšie je uvedený krátky opis najbežnejšie používaných metód a techník získavania a analyzovania údajov.

1. **Techniky získavania údajov**

1.1. Preverovanie dokladov

Dokumenty sú veľmi účinným spôsobom pre zber údajov a preverovanie spisov bude pravdepodobne predstavovať základ mnohých kontrol výkonnosti. Spisy obsahujú širokú škálu rôznych druhov dokladov, ako sú napríklad rozhodnutia úradníkov, „prípadové záznamy“ užívateľov programov a záznamy vládnych programov. Je dôležité určiť povahu, miesto a dostupnosť spisov ešte na začiatku kontroly výkonnosti, aby mohli byť preverené nákladovo efektívnym spôsobom.

1.2. Výber vzorky pri kontrole

Odsek 6.1. smernice „Výber vzorky pri kontrole“ hovorí: „Kontrola výberovým spôsobom sa často používa aj na získanie dokladov a informácií pri kontrolách výkonnosti. Aj keď konkrétne ciele výberu vzorky môžu byť iné, základné princípy výberu ostávajú rovnaké.

1.3. Druhotné analýzy/štúdium literatúry

Druhotné analýzy sa môžu týkať preštudovania všeobecných výskumných správ, kníh a dokladov z príslušnej oblasti zamerania programu, alebo podrobnejších štúdií v oblasti, vrátane predchádzajúcich kontrol a ich hodnotení. Kontrolórovi to môže pomôcť rozšíriť si odborné vedomosti o konkrétnom predmete kontroly.

1.4. Prieskumy

Prieskum je systematický zber informácií z určitej množiny, zvyčajne formou interview (rozhovorov) alebo dotazníkov a je vykonávaný na testovaných vzorkách jednotiek z množiny.

Prieskumy sa používajú na získavanie podrobných a špecifických informácií od skupiny ľudí alebo organizácií. Sú dôležité najmä vtedy, ak je potrebné kvantitatívne zhodnotiť informácie od veľkého počtu jednotlivcov o konkrétnom probléme alebo téme.

Existuje široká škála dostupných techník uskutočňovania prieskumov. Najčastejšie sa používa pošta, telefón a osobne pohovory.

1.5. Interview (pohovor)

Interview je forma pohovoru systémom otázky a odpovede s cieľom získať konkrétne informácie. Interview môže byť neštruktúrované (to znamená „otvorené otázky“) alebo štruktúrované (uzavreté otázky).

Interview sa môže využívať v etape plánovania a aj pri samotnom kontrolovaní s cieľom získať dokumenty, stanoviská, názory a predstavy, ktoré súvisia s cieľmi kontroly, za účelom potvrdenia skutočností a doplnenia údajov z iných zdrojov, alebo preskúmania potenciálnych odporúčaní.

1.6. Špeciálne zamerané skupiny

Tieto skupiny tvoria vybraní jednotlivci, ktorí sa stretnú s cieľom prediskutovať konkrétne témy a problémy. Využívajú sa hlavne na zber kvalitatívnych údajov, informácií, ktoré môžu poskytnúť náhľad na hodnoty a názory jednotlivcov na proces alebo činnosť, ktoré sú predmetom kontroly.

1.7. Komparatívna analýza („benchmarking“)

„Benchmarking“ je proces porovnávania metód, procesov, postupov, výrobkov a služieb určitej organizácie s metódami, procesmi, postupmi, výrobkami a službami organizácií, ktoré pracujú presne v tej istej kategórii.

„Benchmarking“ sa môže použiť:

- na podporu objektívneho preverenia kritických procesov, praktík a systémov;
- na vytvorenie kritérií a určenie potenciálne lepších spôsobov fungovania resp. prevádzky;
- na dodanie väčšej dôveryhodnosti odporúčaniam z kontroly.

1.8. Štúdie „pred a po“

V štúdiu „pred a po“ sa situácia pred začatím programu porovnávaná so situáciou po realizácii programu.

Jednoduchá štúdia „pred a po“ je taká štúdia, kedy sa vykoná súbor meraní ešte pred účasťou na programe a druhý súbor meraní sa vykoná na rovnakej skupine účastníkov po dostatočne dlhej účasti na programe. Výsledok sa stanoví na základe porovnania týchto dvoch súborov meraní.

Hlavným nedostatkom tejto štúdie je, že rozdiely medzi meraniami pred a po nie je možné s istotou pripísať na vrub tomuto programu.

1.9. (Kvázi) experimenty v teréne/experimentálna metóda

Základnou črtou skutočných experimentov je náhodné stanovovanie cieľov pre zainteresované a nezainteresované skupiny, ktoré tvoria odpovedajúco experimentálnu a kontrolnú skupinu.

Kontrolná skupina je skupina s neprejednanými cieľmi, ktorá sa porovnáva s experimentálnou skupinou meraním výsledkov v hodnoteniach dôsledkov.

Experimentálna skupina je skupina s cieľmi, ktoré jej boli sprostredkované a ktorej merania výsledkov sú porovnávané s výsledkami kontrolnej skupiny.

Kvázi experiment je druh výskumu vplyvu, pri ktorom „experimentálna“ a „kontrolná“ skupina nie sú zostavené náhodne.

Praktické a politické problémy spojené s používaním experimentálnej metódy viedli k nárastu „kvázi experimentálnych metód“, ktoré sa snažia v maximálnej miere oddeliť vonkajšie vplyvy, ktoré sťažujú hodnotenie dôsledkov, aj keď na úkor neposkytnutia plnej ochrany, ktorú by poskytoval riadne vykonaný experiment.

Dva bežné typy kvázi experimentálnych metód zahŕňajú vytvorenie kontrolných alebo porovnávacích skupín v snahe priblížiť sa náhodnému určeniu. Robí sa to buď prispôbením účastníckych a neúčastníckych cieľov alebo štatistickou úpravou účastníkov a nezúčastnených tak, aby boli podľa možnosti rovnakí čo sa týka dôležitých charakteristík.

2. Techniky pre informačné analýzy

2.1. Programový logický model (PLM)

Programový logický model (alebo politická teória/intervenčná teória) zobrazuje štruktúru alebo logiku programu, ktorý je predmetom kontroly. Znázorňuje programovú hierarchiu v podmienkach cieľov a zodpovedností. Počínajúc cieľmi najvyššej úrovne programu a očakávanými výsledkami, PLM pokračuje dole cez podprogramy, prvky podprogramov a konkrétne činnosti s tým, že každý prvok nižšej úrovne je logicky spojený s prvkom vyššej úrovne.

PLM môže kontrolórovi pomôcť pochopiť problémy kontroly výkonnosti, pretože sa zameriava na vzťah medzi cieľmi a čiastkovými cieľmi programu s výstupmi a výsledkami (účinkami a následkami), ktoré vyplývajú z programu. Môže kontrolórovi pomôcť zistiť odpovede napríklad na nasledujúce otázky:

- umožňujú ciele jasné chápanie programu, výrobkov a služieb, ktoré sú poskytované a poznanie príjemcov týchto tovarov a služieb?
- umožňujú ciele zistiť jasné a merateľné požadované výsledky?
- sú príčinné/kauzálne väzby medzi hierarchickými úrovňami prijateľné?

V etape plánovania PLM kontrolórovi pomáha okrem iného pochopiť kontrolovaný subjekt a určiť kľúčové výsledky programu a programové systémy a operácie, ktoré ich produkujú.

2.2. Deskriptívne (opisné) štatistiky používané k pochopeniu rozloženia údajov

Rozloženie údajov sa všeobecne vyjadruje grafom (stĺpcovým grafom alebo krivkou), ktorý zobrazuje hodnoty premenných. Štatistiky, ktoré opisujú rozloženie údajov môžu byť účinnými nástrojmi pre analýzy a podávanie správ v rámci kontroly. Existujú tri hlavné dimenzie rozloženia údajov, ktoré môžu byť pri kontrole dôležité:

- úroveň údajov (modus, medián, priemer, hodnota kvartilu, atď.);
- rozptyl údajov (minimálne a maximálne hodnoty, zoskupenia, najviac odchýlené hodnoty, atď.); a
- tvar údajov (normálne rozloženie, rozloženie v rovine, bimodelové rozloženie, atď.).

Rozloženie údajov sa môže použiť:

- na určenie úrovne, rozptylu a tvaru údajov, ak je to dôležitejšie ako jednoduchá „priemerná“ hodnota;
- pri rozhodovaní o tom, či kolísavá výkonnosť spĺňa kritérium kontroly alebo nie;
- na interpretovanie pravdepodobnosti rozloženia údajov na odhad rizika; a
- na posúdenie toho, či sú vzorky údajov pre danú množinu reprezentatívne.

2.3. Regresná analýza

Regresná analýza je technika stanovenia stupňa, do akého premenné navzájom súvisia (korelujú).

Regresná analýza sa môže použiť:

- na otestovanie vzťahu, o ktorom sa predpokladá, že platí;
- na určenie vzťahu medzi premennými, ktoré môžu príčinne súvisieť, ktorý by mohol vysvetľovať výsledky;
- na určenie neobvyklých prípadov, ktoré sa nachádzajú mimo očakávaných hodnôt; a

- na vytvorenie prognóz o budúcich hodnotách.

2.4. Analýza nákladov a výnosov (CBA - Cost-Benefit Analysis)

CBA je štúdiom vzťahu medzi nákladmi a výnosmi/stratami projektu, pričom ako náklady tak aj výnosy/straty sú vyjadrené finančne. CBA sa môže použiť napríklad pri kontrole výkonnosti u projektov na výstavbu ciest.

Účelom analýzy nákladov a výnosov je určiť, či úžitok subjektu, programu alebo projektu prevyšuje náklady.

CBA sa môže použiť:

- na získanie záruky, že analýza, ktorú vykonáva kontrolný subjekt, vyhovuje odborným štandardom;
- na porovnanie nákladov a úžitkov, ak sú známe alebo je ich možné primerane odhadnúť;
- na porovnanie nákladov alternatív, keď je možné úžitok považovať za konštantný.

Ak sa CBA vykonáva riadne, mali by sa brať do úvahy nielen hmotné (a relatívne ľahko merateľné) náklady a výnosy, ale aj nehmotné náklady a výnosy (ktoré nie je ľahké odhadnúť), ako sú napríklad sociálne náklady a náklady na ochranu životného prostredia.

2.5. Analýza efektívnosti nákladov (CEA - Cost-Effectiveness Analysis)

Analýza efektívnosti nákladov je štúdiom vzťahu medzi nákladmi na projekty a výsledkami, ktorý je vyjadrený ako náklady na jednotku dosiahnutých výsledkov.

Zatiaľ čo CBA umožňuje hodnotiteľovi porovnať ekonomickú účinnosť alternatív programu, CEA sa týka zistenia najlacnejších spôsobov na dosiahnutie definovaných cieľov alebo maximálnej hodnoty z vynaložených výdavkov.

Na rozdiel od verzie CBA pre ekonómov, v CEA sa môžu výnosy vyjadriť radšej vo fyzických ako vo finančných jednotkách: efektívnosť programu pri dosahovaní základných cieľov súvisí s peňažnou hodnotou zdrojov vstupujúcich do programu alebo činnosti.

Napríklad:

- sa zistí, že 20% nezamestnaných osôb získa trvalé zamestnanie po absolvovaní školiaceho programu v priemerných nákladoch 1.000,- ECU na

- osobu a že 50% získa trvalé zamestnanie po absolvovaní programov v priemere 2.000,- ECU na osobu;
- sa zistí, že v členskom štáte X stojí školiaci program, ktorého výsledkom je, že 30 % účastníkov získa trvalé zamestnanie, v priemere 1.400,- ECU na osobu, kým v členskom štáte Y sa podobné výsledky dosahujú len pri priemerných výdavkoch na školenia vo výške 1.730,- ECU na osobu.

2.6. Meta-hodnotenie

Účelom meta-hodnotenia je posúdiť kvalitu hodnotenia (výskumu), zdokonaľiť kvalitu hodnotení a podporiť skutočné využívanie výskumu hodnotenia v procese riadenia.

Úlohou NKÚ by potom bolo preskúmať skutočnú kvalitu vykonaných hodnotení a primeranosť organizačných a procedurálnych podmienok pre hodnotenie.

Kritériá pre meta-hodnotenie sa týkajú kvality vykonaného výskumu hodnotení a spôsobu, akým bola hodnotiaca funkcia začlenená do procesu riadenia:

a. Kvalita kontroly/hodnotenia výkonnosti:

V širšom zmysle existujú dve kritériá:

- vedecká/epistemologická kvalita hodnotiaceho výskumu (epistemológia - časť filozofie, ktorá skúma proces poznania, jeho podstatu): teoretické, metodické a technické kritériá, ktoré odrážajú stav podstaty vecí. Teoretické požiadavky sa okrem iného týkajú formulácie problému, definície pojmov, hypotéz a kohézie teórie ako celku.

Metodické požiadavky, ktoré sú kladené na výskum hodnotenia, zahŕňajú okrem iného aj platnosť a spoľahlivosť výsledkov výskumu.

Technické požiadavky sa okrem iného týkajú fungovania hodnotiacich kritérií, na základe ktorých sa dá určiť, či situácia v oblasti politiky spĺňa hodnotiace normy.

- kritériá užitočnosti výskumu pre politickú/riadiacu prax: to znamená, že správa z hodnotenia by mala obsahovať informácie, ktoré sú dôležité pre efektívny, účinný a zákonný prístup k určitému politickému problému. To znamená, že správa by mala obsahovať jasné a konkrétne odkazy na potrebu informácií, ktoré sa od výskumu očakávajú, na problém v politickej praxi, na ciele výskumu súvisiace s politickou praxou, atď.

Správa by mala byť napísaná jasne (zrozumiteľne) aj pre laikov; správy by mali byť úplné, presné a vyvážené, atď.⁽²⁰⁾

b. Kontrola/hodnotenie výkonnosti ako úloha vedenia:

Kritériá, ktoré vyplývajú z nariadení a týkajú sa zaradenia funkcie hodnotenia do organizačnej štruktúry, napr. ohľadom plánovania hodnotení, začlenenie funkcie hodnotenia programov v rámci procesu zostavovania centrálného rozpočtu, (ex ante a ex post hodnotenie výsledkov, ktoré sa majú prikladať k (návrhom) novým politickým programom/právnym predpisom na zabezpečenie ich skutočného využitia pri posudzovaní týchto nových programov, vytvorenie hodnotiacich jednotiek, školenia pracovníkov, atď.

Použitá literatúra:

B.W. Hogwood a L.A. Gunn, Policy Analysis for the Real World (Analýza politiky pre reálny svet), Oxford University Press 1984

P.H.Rossi a H.E. Freeman, Evaluation; A Systematic Approach, (Hodnotenie; systémový prístup), Newbury Park, etc. 1993

Úrad Hlavného kontrolóra Kanady; Výber a používanie správnych dokladov a informácií - techniky zberu údajov v kontrolách výkonnosti, Príručka kontrolóra č. 24 (Návrh testovania v teréne), jún 1994

Sage Evaluation Kit

⁽²⁰⁾ Zdroj: (rôzne kapitoly v publikácii) J. Mayne, M.L. Bemelmns-Videc et al., *Advancing Public Policy Evaluation; Learning from International Experience (Zlepšujúce sa hodnotenie verejnej politiky; učenie sa z medzinárodných skúseností)*, Elsevier/North Holland, 1992.

5. SKUPINA: OSTATNÉ ZÁLEŽITOSTI

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 51

ZABEZPEČENIE KVALITY

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek</u>
Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Previerky zabezpečenia kvality	2
<hr/>	
Spoločné prvky funkcie zabezpečenia kvality	Príloha č. 1

1. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI

- 1.1. Zabezpečenie kvality kontrol vykonávaných Najvyšším kontrolným úradom (NKÚ) a tým zabezpečenie súladu s Kontrolnými štandardami INTOSAI je možné považovať za dvojstupňový proces. Na prvom stupni je potrebné, aby NKÚ prijal zásady a postupy určené na zabezpečenie výkonu kontrolných akcií na prijateľnej úrovni kvality. Na druhom stupni sa odporúča, aby NKÚ vykonával previerky zabezpečenia vyššieho stupňa kvality kontrolných akcií, s cieľom zabezpečiť, aby sa tieto zásady a postupy v rámci NKÚ dodržiavali a aby mali požadovaný účinok na zabezpečenie toho, aby sa práca vykonávala na prijateľnej úrovni kvality.
- 1.2. Na prvom stupni musí NKÚ v rámci svojich zásad definovať a rozhodnúť o primeraných štandardoch a úrovni kvality pre svoje výstupy a potom zaviesť komplexné postupy určené na zabezpečenie dodržiavania tejto úrovne kvality. Tieto zásady a postupy by sa mali zaviesť s ohľadom na celkové ciele NKÚ, ktoré by mali bežne rešpektovať požiadavky všeobecne záväzných právnych predpisov a spoločensko-politické očakávania kladené na NKÚ.

1.3. Aby tieto zásady a postupy mohli byť zamestnancami NKÚ dodržiavané, je dôležité, aby boli písomne sformulované a vydané (napr. v podobe manuálov ku kontrole) a aby zamestnanci absolvovali potrebné školenia.

2. Previerky zabezpečenia kvality

2.1. Aj keď vyššie uvedené zásady a postupy poskytujú základ pre dosahovanie požadovanej úrovne kvality a tým aj dodržiavanie Kontrolných štandardov INTOSAI, zvyčajne jednoducho nestačí tieto zásady a smernice iba zaviesť. Zvyčajne je taktiež nevyhnutné sa uistiť, či sa dodržiavajú a či plnia svoju úlohu. Odsek 118 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:

„NKÚ by mal prijať zásady a postupy na účely preverovania účinnosti a efektívnosti vnútorných štandardov a postupov NKÚ.“

2.2. Kontrolné štandardy ďalej vysvetľujú (odsek 121):

„...bolo by vhodné, ak by si NKÚ prijalo vlastné opatrenia na zabezpečenie kvality. To znamená, že etapy plánovania, vykonávania kontroly a podávanie správ súvisiacich s určitou vzorkou kontrol môžu byť hĺbkovo preverované pracovníkmi NKÚ s požadovanou kvalifikáciou, ktorí neboli na týchto kontrolách zainteresovaní. Výsledky interných opatrení na zabezpečenie kvality majú potom byť prekonzultované s vedením príslušnej kontrolnej akcie a pravidelne hlásené najvyššiemu vedeniu NKÚ.“

2.3. Cieľom nezávislých previerok zabezpečenia kvality je poskytnúť zhodnotenie celkovej kvality práce v rámci NKÚ. Tieto sú odlišné od zásad a postupov uvedených vyššie v odseku 1, ktoré zabezpečujú kontrolu kvality jednotlivých kontrol.

2.4. V niektorých NKÚ Európskeho spoločenstva funguje spoločný kolegiálny rozhodovací proces ako mechanizmus zabezpečenia kvality výstupov NKÚ.

2.5. Mnohé NKÚ sa často rozhodnú vytvoriť na pomoc kolégiu alebo hlavnému kontrolórovi v tejto oblasti samostatnú funkciu pre zabezpečenie kvality. Prvky, ktoré bežne súvisia s takouto funkciou sú opísané v **PRÍLOHA č. 1**.

PRÍLOHA č. 1: SPOLOČNÉ PRVKY FUNKCIE ZABEZPEČENIA KVALITY

Nižšie sú uvedené prvky, ktoré sú spoločné pre zabezpečovanie vnútornej kvality:

- * zamestnanci, ktorí vykonávajú previerky kvality kontrol a ktorí majú požadovanú kvalifikáciu a prax (môžu byť buď zamestnaní na plný úväzok vo funkcii pre zabezpečenie kvality, alebo môžu byť dočasne krátkodobo pridelení z rôznych odborov NKÚ);
- * zamestnanci vykonávajúci previerky kvality kontrol sa nesmeli zúčastniť výkonu kontrol, ktorých kvalitu preverujú;
- * zamestnanci vykonávajúci previerky kvality kontrol majú právo si vyberať kontrolné akcie, ktoré preskúmajú;
- * existujú postupy pre výber kontrol, ktoré majú byť preskúmané, zo všetkých kontrol, ktoré zabezpečia primerané pokrytie všetkých činností NKÚ počas stanoveného obdobia; všetky kontrolné akcie NKÚ musia byť potenciálnym predmetom previerok (pozn. vykonávateľ previerok musí mať vedomosti o všetkých činnostiach NKÚ);
- * existujú postupy na určovanie povahy, rozsahu, frekvencie a časového harmonogramu previerok kvality kontrol;
- * existujú postupy na riešenie nesúladu, ku ktorému by mohlo dôjsť medzi preverovateľmi kvality a kontrolórmí;
- * zamestnanci vykonávajúci previerky majú právo prístupu ku všetkým dôležitým vnútorným dokumentom a k zamestnancom, ktorí ich vypracovali alebo riadili kontrolnú akciu;
- * zamestnanci vykonávajúci previerky sú zvyčajne povinní včas podávať správy a predkladať odporúčania najvyššiemu vedeniu NKÚ a najvyššie vedenie NKÚ má zvyčajne povinnosť reagovať na ne;
- * kontrolóri môžu požadovať, aby sa previerka kvality vykonala v ktorejkoľvek etape kontrolnej akcie;
- * výročná správa by mala byť (zvyčajne) dostupná všetkým kontrolným pracovníkom.

V určitých prípadoch, a najmä ak NKÚ využíva dočasne preložených zamestnancov na výkon previerok zabezpečenia vnútornej kvality, sa NKÚ môže rozhodnúť, že vypracuje a bude používať štandardný kontrolný zoznam cieľov, ktoré musí preverovateľ dosiahnuť na zabezpečenie súladu a úplnosti vykonaných previerok.

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE
PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 52

NEDOSTATKY

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek</u>
Úvod	1 - 5
Plánovanie kontroly	6 - 8
Postupy kontroly v prípade podozrenia z podvodu a nedostatkov	9 - 11
Postupy kontroly v prípadoch zistenia nedostatkov iných ako podvody	12 - 13
Zodpovednosť za hlásenie podvodov alebo nedostatkov	14 - 18
<hr/>	
Ochrana finančných záujmov Európskych spoločností pred podvodmi a inými nedostatkami: právny rámec	Príloha č. 1
Definícia nedostatkov	Príloha č. 2

Úvod

1. Účel

- 1.1. Účelom tejto vykonávacej smernice je poskytnúť externému kontrolórovi (ďalej len „kontrolór“) činností Európskych spoločností usmernenie ohľadom kontroly nedostatkov, vrátane nedostatkov vyplývajúcich z podvodov.
- 1.2. Nakoľko mandát NKÚ zakotvený v ústave a mandát Európskeho dvora audítorov môžu ukladať rôzne zodpovednosti za kontrolu nedostatkov, usmernenie uvedené v tejto vykonávacej smernici by sa malo uplatňovať podľa potrieb konkrétnych okolností. Nakoľko parlamenty a európski daňovníci pripisujú veľký význam správe vecí verejných, NKÚ by mohli zvážiť začlenenie preverovania zhody do všetkých kontrol, ktoré vykonávajú, vrátane kontroly výkonnosti.

2. Právny rámec, ktorý upravuje kontrolu nedostatkov

2.1. Táto vykonávacia smernica v **PRÍLOHE č. 1** obsahuje súhrn právnych predpisov Európskeho spoločenstva o ochrane finančných záujmov spoločenstiev pred podvodmi a nedostatkami. Pojmy „nedostatok“ a „podvod“, ako sa používajú v Európskych spoločenstvách a v tejto smernici, sú definované v nariadení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 z 18. decembra 1995, ktorého relevantné časti sú citované v **PRÍLOHE č. 2**.

2.2. Na účely tejto vykonávacej smernice pojem „podvod“ zahŕňa tak podozrenie z podvodu ako aj preukázateľný podvod. Kontrolór si musí byť vedomý rozdielu medzi „podozrením z podvodu“ a „preukázateľným podvodom“. Kontrolór zvyčajne používa pojem „podozrenie z podvodu“ pre akýkoľvek konkrétny súbor okolností, ktoré kontrolór zistí v priebehu výkonu kontroly a ktoré naznačujú, že by mohlo ísť o podvodnú činnosť. Tento prístup zdôrazňuje zásadu, že len súd alebo rovnocenný súdny orgán môžu rozhodnúť o tom, či je príslušná transakcia podvodná, alebo či ide o „preukázateľný podvod“.

3. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI

3.1. Odsek 145 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:

„Pri výkone (finančných) kontrol zhody by sa mala vykonať kontrola súladu s platnými zákonmi a všeobecne záväznými právnymi predpismi. Kontrolór by mal navrhnúť jednotlivé kroky a postupy kontroly tak, aby poskytovali záruku odhalenia chýb, nedostatkov a nelegálneho konania, ktoré by mohli mať priamy a významný dopad na sumy uvádzané vo finančných výkazoch alebo na výsledky kontrol zhody. Kontrolór by si mal byť vedomý možnosti existencie nelegálneho konania, ktoré by mohlo mať nepriamy a významný dopad na finančné výkazy alebo výsledky kontrol zhody.“

4. Zodpovednosti manažmentu a kontrolórov

4.1. Vysvetlenie ku Kontrolným štandardom INTOSAI (odsek 150) ustanovuje, že:

„Vo všeobecnosti je manažment zodpovedný za zavedenie efektívneho systému vnútornej kontroly na zabezpečenie súladu so zákonmi a všeobecne záväznými právnymi predpismi. Pri navrhovaní krokov a postupov testovania alebo posudzovania súladu by kontrolóri mali hodnotiť systém vnútornej kontroly kontrolovaného subjektu a odhadnúť riziko, že kontrolná štruktúra by nemusela zabrániť nesúladu alebo nesúlad odhaliť.“

Kontrolór teda nie je a nemôže byť za to braný na zodpovednosť za predchádzanie podvodom alebo nedostatkom. Táto zodpovednosť je na manažmente a to prostredníctvom zavedenia a nepretržitého využívania vhodných systémov účtovníctva a vnútornej kontroly. Takéto systémy znižujú, ale neodstraňujú možnosť podvodov a nedostatkov.

4.2. V súvislosti s činnosťami, ktoré sú financované z prostriedkov Európskych spoločností, pojem „vedenie“, uvedený v odseku 4.1 vykonávacej smernice, zvyčajne znamená:

- Európsku komisiu, ktorá je zodpovedná za správu finančných záujmov Európskych spoločností, vrátane finančných prostriedkov poskytnutých verejným orgánom na národnej, regionálnej alebo miestnej úrovni a podnikom zo súkromného sektora, v rámci rôznych činností Spoločností;
- národné, regionálne a/alebo miestne orgány, ktoré pôsobia ako zástupcovia Komisie pre efektívne a riadne hospodárenie s finančnými prostriedkami Spoločností;
- podniky alebo subjekty - príjemcovia, t.j. vedenie podnikov, ktoré sú príjemcami finančných prostriedkov zo Spoločnosti, sú taktiež zodpovedné voči Komisii za efektívne a správne využitie týchto finančných prostriedkov.

4.3. Medzi zodpovednosťou kontrolóra zvyčajne nepatrí vyhľadávať konkrétne podvody alebo iné nedostatky, pokiaľ to od neho nevyžaduje štatút alebo zvláštne podmienky zakotvené v pracovnej náplni kontrolóra. Pri výkone kontroly finančných informácií, kedy kontrolór vydáva stanovisko o správnej prezentácii a zákonnosti a správnosti takýchto informácií, však kontrolór plánuje a vykonáva kontrolu v súlade s kontrolnými štandardami za účelom získania náležitých, opodstatnených a relevantných dôkazov o tom, v akom rozsahu finančné informácie obsahujú vecné chyby, vrátane chýb spôsobených nedostatkami.

4.4. Kontrola plánovaná a vykonávaná v súlade s kontrolnými štandardami nemôže v plnej miere zaručiť, že finančné informácie neobsahujú vecné chyby. Je to preto, lebo chyby, ktoré sú zámerné, vznikajúce následkom podvodu alebo nedostatkov, sú často veľmi dobre ukryté, a tak ich kontrolór nemusí vždy odhaliť, hoci je kontrola plánovaná a vykonávaná v súlade s kontrolnými štandardami.

5. Prirodzené obmedzenia kontroly

5.1. Preverovacia povaha kontroly finančných informácií si vyžaduje rozhodnutie ohľadom oblastí a počtu transakcií, ktoré sa majú preveriť. Okrem toho, vo väčšine prípadov sú dôkazy svojou podstatou skôr usvedčujúce ako nezvratné. Preto preverovanie kontrolóra podlieha prirodzenému riziku, že nebudú odhalené

nesprávne údaje vo finančných informáciách vplyvajúce z prípadných podvodov alebo nedostatkov.

Plánovanie kontroly

6. Všeobecne

6.1. Pri plánovaní kontroly by mal kontrolór pochopiť všeobecný právny rámec, ktorý sa vzťahuje na konkrétnu činnosť Európskeho spoločenstva, ktorá je predmetom kontroly a mal by pochopiť, ako vedenie kontrolovaného subjektu tento rámec spĺňa. Pri výkone tejto práce môže kontrolór využiť tieto zdroje informácií:

- Zmluvy o založení Európskych spoločenstiev, v znení zmien a doplnkov uvedených v Zmluve o Európskej únii;
- nariadenia, smernice a rozhodnutia Spoločenstva, ktoré sa týkajú postupov kontroly;
- všetka relevantná sekundárna legislatíva uzákonená členskými štátmi alebo Komisiou; a
- ustanovenia týkajúce sa rozpočtu a všetky odpovedajúce rozhodnutia týkajúce sa plnenia rozpočtu na úrovni Komisie alebo členských štátov.

7. Úvahy o závažnosti

7.1. Pri plánovaní kontroly finančných informácií kontrolór posudzuje rozsah pravdepodobnosti výskytu podvodu alebo nedostatkov, buď čo sa týka ich povahy, alebo hodnoty.

7.2. Vykonávacía smernica č. 12 „Závažnosť zistení a riziko kontroly“ obsahuje podrobnejšie usmernenie, ktoré má kontrolórovi pri prijímaní rozhodnutí pomôcť.

8. Odhad rizika

Všeobecne

8.1. Pri plánovaní kontroly si má byť kontrolór vedomý toho, že riziko neodhalenia významných nesprávnych údajov vyplývajúcich z podvodov je väčšie ako riziko neodhalenia významných nesprávnych údajov vyplývajúcich z nedostatkov, ktoré sú spôsobené následkom nezámerých chýb, opomenutí alebo neznalosti zákonov. Je to tak preto, lebo podvod je zvyčajne doprevádzaný aj činmi zameranými na utajenie podvodu, vrátane dohôd so spolupáchateľmi, falšovanie, zámerné nezaznamenanie transakcií alebo zámerné uvedenie nesprávnych údajov.

Prirodzené riziko

8.2. V rámci plánovacieho procesu kontrolór určuje rozsah, v akom je oblasť kontroly, ktorú má v úmysle kontrolovať, náchylná tak na nedostatky prameniace z podvodov, ako aj na nedostatky prameniace z chýb. Tento odhad prirodzeného rizika bude zahŕňať okrem iného aj preverenie príslušných informácií z nasledujúcich zdrojov:

- správ Európskeho dvora audítorov;
- správ národných a/alebo regionálnych kontrolných úradov;
- správ vypracovaných členskými štátmi, najmä tie, ktoré boli vypracované v súlade s nariadeniami o podávaní správ, ktoré sú uvedené v Prílohe č. 1 tejto smernice;
- správ parlamentných a/alebo regionálnych orgánov (t.j. Európskeho parlamentu a národných a regionálnych parlamentov);
- správ vypracovaných Poradným výborom pre koordináciu prevencie proti podvodom;
- správy Jednotky Komisie pre koordináciu prevencie proti podvodom (UCLAF);
- správy kontrolórov/kontrolných jednotiek Komisie v rámci Generálneho direktoriátu XX a v rámci prevádzkových generálnych direktoriátov;
- správy národných/miestnych samospráv zúčastňujúcich sa príjmových a výdavkových programov Európskej únie, vrátane príslušných správ interných kontrolórov; a
- iných dôležitých dokumentov vypracovaných Komisiou (napr. pravidlá pre fungovanie jednotlivých schém).

8.3. Po preskúmaní týchto informácií sa kontrolór musí rozhodnúť, či vykoná podrobnejšiu analýzu rizika konkrétnej oblasti, ktorú sa chystá kontrolovať. Medzi jednotlivé faktory, ktoré by mal zvážiť, okrem iného patria:

- komplexnosť schém a činností Spoločenstva, ktoré sú predmetom preverovania a ktoré sú uvedené v prevádzkových pravidlách;
- kompetentnosť a vnímaná bezúhonnosť pracovníkov spravujúcich finančné prostriedky Spoločenstva na európskej, národnej, regionálnej alebo miestnej úrovni; a
- pravdepodobná spoľahlivosť a/alebo dostatočnosť dostupných údajov a informácií potrebných ku kontrole.

Riziko kontroly

8.4. Pri odhadovaní rizika kontroly kontrolór pripúšťa, že aj keď efektívny systém vnútornej kontroly znižuje pravdepodobnosť výskytu nesprávnych údajov vo finančných informáciách následkom podvodu a nedostatkov, vždy existuje riziko,

že vnútorná kontrola nebude fungovať tak, ako sa od nej očakáva. Každý systém vnútornej kontroly môže zlyhať v boji proti podvodom, ak sú vykonané na základe vzájomnej dohody medzi pracovníkmi alebo vedením. Je to tak preto, lebo určité úrovne vedenia môžu byť v pozícii, kedy môžu ovplyvniť výsledky kontroly, ktorá by inak mohla zabrániť podobným podvodom u iných zamestnancov; napríklad tým, že nariadia podriadeným, aby zaznamenali transakcie nesprávne alebo aby ich zatajili.

8.5. Pri zvažovaní rizika kontroly môže kontrolór venovať pozornosť primeranosti kontrol vedenia zameraných na predchádzanie podvodom a ich odhaľovanie. Kontrolór sa môže napríklad rozhodnúť preveriť strategické kroky vedenia proti riziku podvodu, vrátane krokov vedenie zameraných na:

- identifikáciu strategických oblastí, činností a funkcií kontrolovaného subjektu, ktoré by mohli byť obzvlášť citlivé z hľadiska rizika podvodu;
- zavedenie vhodných ochranných mechanizmov v oblastiach, ktoré vedenie identifikovalo ako obzvlášť náchylné na riziko vzniku podvodu, takéto mechanizmy môžu byť:
 - rozdelenie povinností medzi viacerých pracovníkov;
 - pravidelné výmeny/rotácia zamestnancov na jednotlivých postoch; a
 - vnútorný dohľad a inšpekcie;
- prijatie efektívnych zásad riadenia ľudských zdrojov, monitorovanie prijímania nových zamestnancov do štátnych služieb a zabezpečenie toho, aby zamestnanci riadne chápali požiadavku čestnosti a bezúhonnosti;
- zavedenie kódexu správania sa, ktorý je určený na podporu etického správania sa zamestnancov a poskytnutie usmernení v takých záležitostiach, ako sú:
 - vzťahy s tretími stranami;
 - práce na dohody mimo štátnej služby; a
 - vyhlásenie konfliktu záujmov (napr. ak má zamestnanec záujmy mimo štátnej služby, ktoré by mohli byť v rozpore s jeho úradnými povinnosťami);
- monitorovanie uplatňovania politiky riadenia ľudských zdrojov, vrátane pravidelných revízií kódexu správania sa; a
- zavedenie vhodných postupov pre podávanie správ, vyšetrovania a podnikania krokov v prípade výskytu možných nedostatkov a/alebo podozrenia na podvod, vrátane, kde je to potrebné, primeraných disciplinárnych opatrení.

8.6. V rámci Európskeho spoločenstva sú riadiace štruktúry zložité, čo ešte zvyšuje význam efektívnych vnútorných kontrol. V rámci Spoločenstva existuje najmenej trojstupňové riadenie: Komisia; národné, regionálne a/alebo miestne orgány; a podniky alebo subjekty, ktoré sú príjemcami finančných prostriedkov od Európskych spoločenstiev (ako sú definované v odseku 4.2).

8.7. Ak kontrolór preveril vnútornú kontrolu, vo všeobecnosti sa predpokladá, že má povinnosť upozorniť vedenie na všetky významné slabé miesta vnútornej

kontroly, ktoré odhalil, v tomto prípade vrátane všetkých slabých miest, ktoré by mohli zvýšiť riziko podvodu alebo nedostatkov. (Pozri vykonávaciu smernicu č. 3 „Hodnotenie a testovanie vnútornej kontroly“).

Postupy kontroly v prípade podozrenia z podvodu alebo nedostatkov

9. Všeobecne

9.1. Nasledujúce usmernenie naznačí, ako má kontrolór vykonať ďalšiu doplňujúcu kontrolu v prípade podozrenia z podvodu alebo nedostatkov. Táto smernica však nemá za cieľ byť vyčerpávajúcou a ani sa nesnaží zaoberať rôznymi štatutárnymi zodpovednosťami, ktoré majú Najvyššie kontrolné úrady a Európsky dvor audítorov za kontrolu a vyšetrowanie podvodov a nedostatkov. Táto smernica by sa mala uplatňovať podľa potrieb konkrétnych okolností.

9.2. Ak počas odhadu rizika, alebo na základe výsledkov testovania vnútornej kontroly alebo vecného testovania kontrolór zistí možnú existenciu podvodu, musí zvážiť možný dopad tejto možnosti na finančné informácie. Ak je kontrolór presvedčený, že podozrenie z podvodu by malo značný dopad na finančné informácie (napr. preto, že už skôr zistil, že každý podvod je závažný čo sa týka jeho povahy), potom musí vykonať také upravené alebo následné preverovania, ktoré považuje za vhodné.

9.3. Rozsah úprav plánu kontroly kontrolórom, alebo následné kontrolné postupy, budú záležať od jeho úsudku o:

- povahy možného podvodu, ktorý sa mohol vyskytnúť;
- vnímanom riziku toho, že možný podvod bol skutočne vykonaný, na základe odhadu rizika alebo výsledkov testovania; a
- pravdepodobnosti, že konkrétny druh možného podvodu by mohol mať významný dopad na finančné informácie.

10. Vykonanie následných kontrolných postupov

10.1. Kontrolór by mal využívať svoj úsudok na určenie najvhodnejších kontrolných postupov schopných odhaliť existenciu podvodu. Sem okrem iného patria:

- *testy kontroly*: využívané na získanie dôkazov o efektívnosti kontrol určených na prevenciu alebo odhaľovanie podvodov alebo nedostatkov;
- *testovanie podstaty podvodu*: využívané na dokázanie rozsahu a/alebo hodnoty možného podvodu, na ktorý existuje podozrenie;

- *analytické postupy*: využívané na potvrdenie možnosti, že podvod alebo nedostatok existuje, prostredníctvom porovnania, vývojových analýz alebo prognostických testovania;
- *techniky využívajúce interview (využívané hlavne pri vyšetrowaní podvodov)*: využívané na získanie potvrdzujúceho dôkazu, že k podvodu došlo, zvyčajne od osôb z okolia jednotlivcov, ktorí sú podozriví zo spáchania podvodu; a
- *pozorovacie techniky*: využívané na potvrdenie podozrenia z podvodu pozorovaním zmien v správaní osôb podozrivých zo spáchania podvodu.

10.2. V prípade využitia interview ako prostriedku na získanie dôkazov o podvode, musí kontrolór dodržiavať pravidlá týkajúce sa dôkazov požadovaných jurisdikciou, pod ktorú spadá. Tým sa má zabezpečiť, aby dôkazy získané z interview mohli byť použité v akomkoľvek súdnom konaní, ktoré by sa príslušné orgány rozhodli zahájiť.

10.3. Ešte pred vykonaním akýchkoľvek následných kontrolných postupov by mal kontrolór zvážiť, či využije pomoc alebo rady expertov z oblasti vyšetrowania podvodov, ako sú napríklad finančná polícia, ktorá existuje u niektorých národných orgánov.

11. Preverovanie výsledkov následných postupov

11.1. Vykonanie upravených alebo následných postupov môže kontrolórovi umožniť potvrdiť alebo vyvrátiť podozrenie z podvodu. Ak sa podozrenie potvrdí, kontrolór by sa mal presvedčiť, či sa dopad podvodu náležite odráža vo finančných informáciách. Je potrebné zabezpečiť, aby Komisia a príslušné národné orgány následne obdržali riadne oznámenie o povahe a rozsahu nedostatkov.

11.2. V niektorých prípadoch sa môže stať, že sa kontrolórovi nepodarí získať dostatok dôkazov, či už potvrdzujúcich alebo vyvracajúcich podozrenie z podvodu. V takej situácii by mal kontrolór zvážiť možný dopad tejto neistoty ako na finančné informácie, tak na vyhlásenie o uistení sa. Kontrolór taktiež musí zvážiť príslušné zákony a všeobecne záväzné právne predpisy týkajúce sa jurisdikcie, v rámci ktorej sa podozrenie z podvodu vyskytlo. Kontrolór sa môže pokúsiť získať rady právnika ešte pred nahlásením finančných informácií národným orgánom a/alebo Komisii ⁽²¹⁾.

⁽²¹⁾ Kontrolór môže napríklad potrebovať získať rady právnika, týkajúce sa:

- právomocí/povinností NKÚ týkajúcich sa odovzdávania dokumentov súdom;
- povinností NKÚ informovať súdy o akomkoľvek podozrení;
- právomocí/povinnosti NKÚ spolupracovať so súdmi pri akomkoľvek následnom vyšetrowaní;
- vplyvu vyššie uvedeného na nezávislosť NKÚ

11.3. Pokiaľ okolnosti jasne nenasvedčujú inak, nemusí kontrolór usúdiť, že prípad podvodu je ojedinelý. Ak systém vnútornej kontroly mal podvodu zabrániť alebo ho odhaliť, alebo pôsobiť preventívne na vznik podvodu, kontrolór opätovne zváži svoje pôvodné hodnotenie tohoto systému a ak je to potrebné, upraví povahu, časový harmonogram a rozsah postupov kontroly.

11.4. Ak podvod vykonal člen vedenia, kontrolór musí opätovne zvážiť spoľahlivosť všetkých vyhlásení, ktoré táto osoba poskytla kontrolórovi.

Postupy kontroly v prípade odhalenia nedostatkov iných ako podvod

12. Všeobecne

12.1. Ak sa kontrolór dozvie informácie týkajúce sa existencie nedostatkov iných ako podvod, napríklad nedostatkov vyplývajúcich z neúmyselných chýb, prehliadnutí alebo neznalosti zákona, musí pochopiť povahu nedostatkov a okolností, za akých vznikli a získať dostatok iných informácií na vyhodnotenie ich dôsledkov pre finančné informácie. Kontrolór napríklad zváži:

- potenciálne finančné následky;
- či a ako mohli byť finančné následky nedostatkov odhalené vo finančných informáciách; a
- či potenciálne finančné následky sú natoľko závažné, aby mohli ovplyvniť stanovisko kontroly alebo vyhlásenie o záruke právoplatnosti a správnosti vykonaných transakcií.

12.2. V prvom prípade, keď kontrolór zistí niečo, o čom je presvedčený, že by mohlo ísť o nedostatok, zdokumentuje svoje zistenia a prediskutuje ich s vedením. Ak vedenie neposkytne dostatočné informácie, že príslušné transakcie sú v skutočnosti správne, kontrolór môže prediskutovať s právnym poradcom vedenia uplatnenie príslušných zákonov a všeobecne záväzných právnych predpisov na konkrétne okolnosti a možný dopad na finančné informácie.

12.3. Ak je kontrolór presvedčený, že zistené nedostatky by mohli mať značný dopad na finančné informácie, zváži dopad nedostatkov na stanovisko kontroly a ak je to potrebné, vykoná následné kontrolné postupy, ktoré považuje za dôležité.

13. Iné dôsledky nedostatkov

13.1. Ak kontrolór zistí, že v rámci kontrolovaného subjektu sa vyskytuje veľké množstvo nedostatkov, dopad týchto nedostatkov by mohol mať ďalšie negatívne vplyvy:

- môžu vzniknúť pochybnosti o iných dokladoch a informáciách, ktoré ku kontrole poskytol kontrolovaný subjekt, vrátane správ o súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a vyjadrení vedenia;
- ak vnútorná kontrola zlyhala pri odhaľovaní nedostatkov, môže to signalizovať značné slabé stránky kontroly a v takom prípade kontrolór môže opätovne posúdiť odhad rizika.

Zodpovednosť za oznamovanie podvodov alebo nedostatkov

14. Všeobecne

14.1. Všeobecnou zásadou je, že kontrolór musí poznať interné a externé postupy podávania správ, ktoré jeho kontrolný úrad (európsky alebo národný) zvyčajne uplatňuje pri odhalení podvodu, podozrenia z podvodu alebo nedostatkov. Znalosť týchto postupov a včasné konzultácie s príslušnými orgánmi (internými a externými) je dôležitá z toho dôvodu, aby sa zabezpečilo riadne vyšetrenie podozrenia z podvodu, bez rizika možného ovplyvnenie akýchkoľvek súdnych alebo administratívnych konaní, ktoré by mohli nasledovať.

15. Vnútorné postupy podávania správ

15.1. Kontrolór zvyčajne dodržiava vnútorné postupy podávania správ pri oznamovaní podvodov, podozrenia z podvodov alebo nedostatkov, ktoré predpisuje jeho kontrolný úrad. Ako pomoc pri určovaní najvhodnejších krokov, ktoré by mal podniknúť, kontrolór podáva správu vyššiemu vedeniu, ak:

- výsledky počiatočného odhadu rizika, testy kontroly alebo testy vecnej správnosti naznačujú možnosť existencie podvodu (odsek 8.1.);
- výsledky následných kontrolných postupov poukazujú na podozrenie z podvodu (odsek 10.1.); a
- vedenie kontrolovaného subjektu nepodniklo potrebné kroky na vyšetrenie alebo nahlásenie podozrenia z podvodu (odsek 13.4.).

16. Podávanie správ vedeniu

16.1. Akonáhle kontrolór vykonal následné kontrolné postupy na potvrdenie existencie alebo podozrenia z podvodu alebo nedostatkov, následne nato podá čo najskôr správu o svojich zisteniach vedeniu kontrolovaného subjektu.

16.2. Smernica, ktorá bola vydaná pre kontrolórov Európskym dvora audítorov, im radí, aby oznamovali prípady podozrenia z podvodu radšej priamo svojim priamym nadriadeným ako vedeniu kontrolovaného subjektu. Táto informácia sa potom zvyčajne oznamuje Protikorupčnej koordinačnej jednotke Komisie (UCLAF) a národnému kontrolnému úradu.

16.3. V národných kontrolných úradoch musí kontrolór zvážiť všetky aspekty podozrenia z podvodu pri rozhodovaní o tom, komu vo vedení kontrolovaného subjektu podať správu. Kontrolór musí najmä odhadnúť pravdepodobnosť zainteresovanosti vyššieho vedenia na podvode. Vo väčšine prípadov je vhodné, aby kontrolór oznámil zistenia tej úrovni vedenia, ktorá je o jednu úroveň vyššia ako vedenie zodpovedné za osoby, ktoré sú podozrivé z účasti na podvode. Ak má však kontrolór pochybnosti o bezúhonnosti osôb, ktoré majú konečnú zodpovednosť za celkové riadenie kontrolovaného subjektu, v takých prípadoch sa môže snažiť získať radu, ktorá by mu pomohla pri rozhodovaní, komu podozrenie z podvodu nahlásiť. Takúto radu môže získať ako z interných, tak aj z externých zdrojov.

16.4. V prípadoch podozrenia z podvodu ako aj nedostatkov sa úloha kontrolóra nekončí podaním správy vedeniu. Kontrolór potom musí sledovať reakciu vedenia na ohlásenie podozrenia z podvodu alebo nedostatkov a najmä sa uistiť, či:

- vedenie kontrolovaného subjektu podniklo potrebné kroky na prešetrenie podozrenia z podvodu alebo nedostatkov (napr. požiadaním internej kontroly, aby podnikla potrebné kroky);
- o tom vedenie upovedomilo Spoločenstvo a národné orgány (napr. finančnú políciu) a požiadalo ich o radu;
- vedenie nahlásilo preukázateľný podvod, podozrenie z podvodu alebo iné nedostatky v súlade so zákonnými požiadavkami uvedenými v **PRÍLOHE č. 1** tejto vykonávacej smernice.

17. Externé postupy podávania správ

17.1. Kontrolór Najvyššieho kontrolného úradu musí v prvom rade dodržiavať externé požiadavky podávania správ určené národnými orgánmi, ktoré sú ustanovené v predpísaných postupoch úradu pre externé oznamovanie podozrení z podvodov, preukázateľných podvodov alebo iných nedostatkov. Kontrolóri Európskeho dvora audítorov sa musia riadiť usmernením o podávaní správ, ktoré je uvedené v pokynoch Európskeho dvora audítorov pre podávanie správ.

17.2. V súlade s právnymi predpismi uvedenými v **PRÍLOHE č. 1** tejto smernice je podávanie správ Európskej komisii o podozrení z podvodov, preukázateľných

podvodoch alebo iných nedostatkoch povinnosťou príslušných národných, regionálnych alebo miestnych orgánov poverených riadením príslušných činností Spoločenstva. V rámci kontroly plnenia opatrení prijatých na základe výsledkov kontroly sa kontrolór zvyčajne musí presvedčiť, či táto nahlasovacia povinnosť bola riadne splnená.

18. Podávanie správ o finančných informáciách

- 18.1. Ak má kontrolór vydať stanovisko k správnej prezentácii, ako aj k zákonnosti a regulárnosti finančných informácií, potom musí zvážiť dôsledky výskytu podvodu a nedostatkov na toto stanovisko.
- 18.2. Podvodné transakcie nemôžu byť podľa ich definície, ani zákonné ani správne, pretože boli vykonané bez náležitého povolenia. Ak má kontrolór vydať samostatné stanovisko o zákonnosti a správnosti finančných informácií, musí v tomto stanovisku uviesť každý preukázateľný podvod, ktorý považuje za závažný, bez ohľadu na rozsah pripustenia podozrenia z podvodu alebo preukázateľného podvodu vo finančných informáciách vedením kontrolovaného subjektu.
- 18.3. Iba súd môže rozhodnúť o tom, či je konkrétna transakcia podvodná. Kontrolór sa môže stretnúť so situáciou, kedy podozrenie z podvodu zistí vedenie, vnútorný kontrolóri, tretie strany alebo samotný kontrolór. Hoci kontrolór zvyčajne nemá právo rozhodovať o tom, či k podvodu skutočne došlo, má povinnosť určiť, či sú podľa jeho názoru transakcie zákonné alebo správne. Vo väčšine prípadov zistených podozrení z podvodov, môže kontrolór dospieť k dohode s vedením kontrolovaného subjektu o tom, či príslušné transakcie boli vykonané bez príslušného schválenia. Za týchto okolností môže kontrolór dôjsť k záveru, že príslušné transakcie sú protiprávne, hoci z toho nemôže vyvodiť záver, že sú podvodné.

**OCHRANA FINANČNÝCH ZÁUJMOV EURÓPSKEHO SPOLOČENSTVA
PROTI PODVODOM A INÝM NEDOSTATKOM
PRÁVNY RÁMEC**

Zmluva o Európskej únii

1. Povinnosti členských štátov vyplývajúce zo zmluvy

- 1.1. Členský štát má povinnosť ochraňovať finančné záujmy Spoločenstva proti podvodom a nedostatkom, ako je ustanovené v článku 209a zmluvy:

„Členské štáty prijímú rovnaké opatrenia na zamedzenie podvodov poškodzujúcich finančné záujmy Spoločenstva, aké prijímajú na zamedzenie podvodov poškodzujúce ich vlastné finančné záujmy.

Členské štáty budú koordinovať svoju činnosť zameranú na ochranu finančných záujmov Spoločenstva proti podvodom, rešpektujúc pritom ostatné ustanovenia zmluvy. Za týmto účelom zorganizujú za pomoci Komisie úzku a pravidelnú spoluprácu medzi príslušnými útvarmi štátnej správy.“

- 1.2. Článok 78i Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva pre uhlie a oceľ (ESUO) a článok 183a Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu (Euratom) sú identické s vyššie uvedeným článkom 209a, a preto ukladajú členským štátom podobné povinnosti na ochranu finančných záujmov ESUO a Euratom proti podvodom.

- 1.3. Povinnosti členských štátov pri prevencii a odhaľovaní nedostatkov môžu taktiež upravovať nariadenia týkajúce sa konkrétnych činnosti Spoločenstva. Napríklad, článok 8 nariadenia Rady (EHS) č. 729/90 z 21. apríla 1970 (OJ L 94 z 28.4.1970, str. 13) o Európskom poľnohospodárskom zabezpečovacom a garančnom fonde (EAGGF), v znení nariadenia (EHS) č. 2048/88 z 24. júna 1988 (OJ L 185 z 15.7.1988, str. 1) od členských štátov vyžaduje, aby:

„prijali opatrenia potrebné na zabezpečenie toho, aby sa transakcie, ktoré sú financované z prostriedkov EAGGF, skutočne zrealizovali a boli vykonávané správne, s cieľom predchádzať nedostatkom a zaoberať sa nimi a vymáhať späť čiastky, ku ktorých strate došlo následkom nedostatkov alebo nedbalosti.“

2. Povinnosti Komisie vyplývajúce zo zmluvy

- 2.1. Podľa článku 205 je Komisia povinná zabezpečiť správne použitie rozpočtových prostriedkov Spoločenstva:

„Komisia plní rozpočet v súlade s ustanoveniami nariadení, ktoré boli prijaté v zmysle článku 209, na vlastnú zodpovednosť a v medziach vyčlenených prostriedkov, a to podľa zásad riadneho finančného hospodárenia.“

- 2.2. Zmluva o Európskej únii posilnila možnosť boja proti podvodom tým, že vytvorila právny základ pre budúce iniciatívy Komisie zamerané na penalizovanie tých, ktorí páchajú podvody. Článok K.1 šiestej hlavy (justícia a vnútorné veci) ustanovuje, že:

„Na účely dosiahnutia cieľov Únie, najmä voľného pohybu osôb a pri rešpektovaní právomoci Európskeho spoločenstva, považujú členské štáty nasledujúce oblasti za veci spoločného záujmu:

... (5) boj proti podvodom na medzinárodnej úrovni“.

Podávanie správ o nedostatkoch

3. Nariadenia týkajúce sa vlastných zdrojov Spoločenstva

- 3.1. Nariadenie Rady (EHS, Euratom) č. 1552/89 z 29. mája 1989 (OJ L 155 zo 7.6.1989, str. 1), ktoré vykonáva rozhodnutie č. 88/376/EHS, Euratom z 24. júna 1988 (OJ L 185 z 15. 7. 1988, str. 24) o systéme vlastných zdrojov Spoločenstva, ukladá v článku 6(3) členským štátom nasledujúce povinnosti týkajúce sa podávania správ:

„Od 1. januára 1990 bude každý členský štát posielat' Komisii každý pol rok stanoviská obsahujúce stručný opis prípadov podvodov a iných nedostatkov, až pri sume nad 10.000,- ECU, kde to prichádza do úvahy aj s uvedením prijatých alebo zvažovaných opatrení na zabránenie opakovania zistených podvodov a nedostatkov.“

4. Nariadenia týkajúce sa poľnohospodárskych fondov

- 4.1. Podľa článkov 3 a 5 nariadenia Rady (EHS) č. 595/91 zo 4. marca 1991 (OJ L 67 zo 14.3.1991), ktoré sa týkajú nedostatkov a vymáhania neoprávnene vyplatených súm v súvislosti s financovaním spoločnej poľnohospodárskej politiky, majú členské štáty nasledujúce povinnosti súvisiace s podávaním správ:

Článok 3

„1. Do dvoch mesiacov od skončenia príslušného štvrťroku členské štáty zašlú Komisii zoznam nedostatkov, ktoré boli predmetom prvotných administratívnych alebo súdnych zistení skutkového stavu.

Za týmto účelom poskytnú, pokiaľ je to možné, podrobné informácie týkajúce sa ... (nasleduje zoznam požadovaných informácií)“.

Článok 5

„1. Do dvoch mesiacov od skončenia príslušného štvrťroku budú členské štáty informovať Komisiu o konaniach zahájených po oznámení nedostatkov podľa článku 3 a o všetkých dôležitých zmenách z nich vyplývajúcich, vrátane:

- čiastok, ktoré boli získané späť alebo sa očakáva, že by mohli byť získané späť;
- predbežných opatrení, ktoré členské štáty prijali na zabezpečenie vymáhania neoprávnene vyplatených súm;
- súdnych a administratívnych konaní, ktoré boli zahájené za účelom vymáhania neoprávnene vyplatených súm a uloženia sankcií;
- dôvodov akéhokoľvek upustenia od konaní na vymáhanie neoprávnene vyplatených súm, Komisia musí byť informovaná podľa možnosti ešte pred prijatím rozhodnutia o upustení od konania; a
- akékoľvek upustenia od trestného stíhania“.

4.2. Kontrolór musí zobrať na vedomie, že tieto požiadavky ohľadne podávania správ sa týkajú všetkých druhov nedostatkov, vrátane podvodov a nedostatkov vyplývajúcich z nedbalosti, omylu alebo neznalosti zákona.

4.3. Kontrolór si musí byť vedomý, že sa od členských štátov vyžaduje, aby Komisii predkladali správy o národných kontrolách a dohľade nad výdavkami Garančnej sekcie EAGGF. Túto povinnosť ukladá článok 5(d) nariadenia Komisie (EHS) č. 1723/72, v znení nariadenia Komisie (EHS) č. 295/88 z 1. februára 1988 (OJ L 30 z 2.2.1988). Toto nariadenie od členských štátov vyžaduje, aby podávali správy o kontrolách vykonaných u agentúr zodpovedných za platby z EAGGF, ktoré by potvrdzovali, či operácie, platby a účtovnícke a administratívne postupy týchto agentúr boli realizované správnym spôsobom.

4.4. Podľa odsekov 4(v) a 4(vi) prílohy XI nariadenia Komisie č. 295/88, by mali správy členských štátov o platobných agentúrach zahŕňať aj informácie o všetkých kontrolách, pri ktorých sa v týchto agentúrach kontroloval súlad s pravidlami Spoločenstva. Pri takýchto kontrolách, by sa preto malo kontrolovať plnenie povinnosti členských štátov nahlasovať nedostatky, ktoré sú uvedené v odseku 8.1.

4.5. Kontrolór sa musí oboznámiť s nariadením Rady (EHS) č. 4045/89 z 21. decembra 1989 (OJ L 388 z 30.12.1989, str. 18). Toto nariadenie ustanovuje kontrolné postupy pre tie podniky, ktoré prijímajú alebo vykonávajú platby v rámci systému financovania Garančnou sekciiou EAGGF. Nedostatkami sa zaoberajú tieto články:

Článok 2

„1. Členské štáty vykonávajú systematické preverovanie obchodných dokladov podnikov, prihliadajúc na povahu transakcií, ktoré sú predmetom preverovania. Členské štáty zabezpečia, aby výber podnikov pre vykonanie preverenia dokladov poskytoval najlepšiu možnú záruku efektívnosti opatrení na predchádzanie a odhaľovanie nedostatkov v systéme financovania Garančnou sekciou EAGGF. Sekcia musí okrem iného prihliadať na finančný význam podnikov v tomto systéme a iné rizikové faktory.“

Článok 9

„1. Do 1. januára po ukončení preverovaného obdobia, musia členské štáty zaslať Komisií podrobné správy o uplatnení tohto nariadenia.“

5. Nariadenia týkajúce sa štrukturálnych fondov

5.1. Podľa článku 23(1) nariadenia Rady (EHS) č. 4253/88 z 19. decembra 1988 (OJ L 374 z 31.12.1988, str. 1) o koordinácii činností rôznych štrukturálnych fondov, v znení nariadenia (EHS) č. 2028/93 z 20. júla 1993 (OJ L 193 z 31.7.1993), sa od členských štátov vyžaduje, aby podávali správy o nedostatkoch:

„1. Za účelom zabezpečenia dokončenia operácií vykonávaných verejnými alebo súkromnými podporovateľmi, príjmu členské štáty opatrenia, ktoré sú potrebné pri vykonávaní operácií:

- na pravidelné overovanie toho, či operácie financované Spoločenstvom boli správne vykonané;
- na predchádzanie a podnikanie krokov proti nedostatkom;
- na vymáhanie všetkých čiastok, ku ktorých strate došlo následkom nedostatkov alebo nedbalostí. S výnimkou prípadov, kedy členské štáty a/alebo sprostredkovateľ a/alebo podporovateľ poskytnú dôkaz, že nenesú zodpovednosť za zistené nedostatky alebo nedbalosť, vtedy sú za uhradenie neoprávnene vyplatených súm zodpovedné členské štáty. Na globálne pôžičky môže sprostredkovateľ so súhlasom členského štátu a Komisie, využiť bankové záruky alebo iné záruky pokrývajúce toto riziko.

Členské štáty musia informovať Komisiu o opatreniach prijatých na tieto účely, a najmä musia Komisii poskytovať opis riadiacich a kontrolných systémov zavedených na zabezpečenie účinnej realizácie činností. Musia pravidelne informovať Komisiu o tom, ako pokračujú začaté administratívne a súdne konania.

Členské štáty musia archivovať a poskytovať Komisii všetky príslušné správy z národných kontrol opatrení, ktoré sú súčasťou príslušných programov alebo ostatných činností.“

- 5.2. Okrem toho sa nariadenie Komisie (ES) č. 1681/94 z 11. júla 1994 (OJ L 178 z 12.7.1994) týka nedostatkov a vymáhania neoprávnene vyplatených súm v oblasti štrukturálnych fondov, ako aj organizácie informačného systému v tejto oblasti.

Ostatné štatutárne záležitosti

6. Poradný výbor pre koordináciu prevencie proti podvodom

- 6.1. Kontrolór si musí byť vedomý toho, že podľa rozhodnutia Komisie č. 94/140/ES z 23. februára 1994 (OJ L 61 zo 4.3.1994) Komisia s účinnosťou od 1. marca 1994 zriadila Poradný výbor pre koordináciu prevencie proti podvodom.
- 6.2. Výbor, ktorému predsedá Komisia, je zložený z dvoch predstaviteľov za každý členský štát, ktorým môžu pomáhať dvaja úradníci z príslušných štátnych služieb.
- 6.3. Výbor slúži ako poradný orgán pre Komisiu v akýchkoľvek záležitostiach, ktoré sa týkajú prevencie a súdneho stíhania podvodov a nedostatkov, a v záležitostiach, ktoré sa týkajú spolupráce medzi členskými štátmi alebo medzi členskými štátmi a Komisiou, ktorá rozšírila právomoci všetkých rezortných výborov za účelom organizovania efektívnejších akcií na odhaľovanie podvodov.

7. Ochrana finančných záujmov Európskych spoločenstiev

- 7.1. Po summite v Essene (v decembri 1994) bol zahájený legislatívny program, ktorý je zameraný na zabezpečenie štatutárnych právomocí pre Komisiu a členské štáty, ktoré sú nevyhnutné na ochranu finančných záujmov Spoločenstiev. Ku dnešnému dňu tento program pozostáva z piatich častí, ktoré sú stručne opísané v nasledujúcich odsekoch.
- 7.2. **Nariadenie Rady (ES, Euratom) č. 2988/95** o ochrane finančných záujmov Európskeho spoločenstva, prijaté dňa 18. decembra 1995 (OJ L 312 z 23.12.1995). Hlavnou črtou tohoto nariadenia je, že vytvára základný právny rámec pre formulovanie jednotných administratívnych pokút Spoločenstva s rovnakou účinnosťou v rámci celej Európskej únie. Toto nariadenie okrem toho obsahuje definíciu nedostatku.
- 7.3. **Akt Rady (95/C 316/03) z 26. júla 1995** (OJ C 316 z 27.11.1995), ktorým sa predkladá **Dohovor** o ochrane finančných záujmov Spoločenstiev. Okrem toho, že po prvý krát definoval podvod ovplyvňujúci finančné záujmy Európskych spoločenstiev (pozri prílohu č. 2), tento dohovor bude zohrávať významnú úlohu pri harmonizácii trestného práva v členských štátoch čo sa týka podvodov. Očakáva sa, že tento dohovor bude obzvlášť dôležitý pri trestnom stíhaní medzinárodných podvodov.

- 7.4. Navrhovaný **Akt Rady**, ktorým sa predkladá **Protokol**⁽²²⁾ o ochrane finančných záujmov Spoločenstiev sa snaží doplniť vyššie uvedený dohovor o:
- definíciu trestnej zodpovednosti právnických osôb;
 - definíciu a zavedenie osobitného trestného činu prania špinavých peňazí pochádzajúcich z podvodov spáchaných proti finančným záujmom Spoločenstiev; a
 - zavedenie postupov na rozšírenie spolupráce v oblasti súdnictva.
- 7.5. Bol navrhnutý aj ďalší **akt Rady**, ktorý obsahuje ďalší protokol. Tento sa týka súdnej právomoci členských štátov v prípadoch korupcie spáchanej úradníkmi Európskeho spoločenstva na ich území. Podľa tohoto protokolu bude pre úradníkov ES platiť rovnaké trestného právo, ako pre štátnych úradníkov.
- 7.6. Napokon bolo navrhnuté ďalšie **nariadenie Rady**, ktoré bude rozširovať práva Komisie na výkon kontrol a inšpekcií priamo na mieste za účelom odhaľovania podvodov a nedostatkov v členských štátoch.

⁽²²⁾ Z právneho hľadiska budú mať tieto dva protokoly, ktoré sú uvedené v odsekoch 7.4. a 7.5., rovnaké postavenie a záväznosť ako má dohovor (odsek 7.3), pretože budú prijaté rovnakými postupom, t.j. postupom uvedeným v časti VI Zmluvy o Európskej únii, to znamená ratifikáciou národnými parlamentmi.

DEFINÍCIA NEDOSTATKOV

1. Táto vykonávacia smernica sa zaoberá kontrolou nedostatkov, ktoré sú definované v nariadení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 z 18. decembra 1995 (článok 1, odsek 2) nasledovne:

„Nedostatky sú definované ako akékoľvek porušenie ustanovení právnych predpisov Spoločenstva, ktoré vyplývajú z činnosti alebo zanedbania povinnosti ekonomickým prevádzkovateľom, ktoré majú alebo by mohli mať negatívny dopad na spoločný rozpočet Spoločenstiev alebo rozpočty, ktoré Spoločenstvá spravujú, či už v podobe zníženia alebo straty príjmov získaných z vlastných zdrojov zozbieraných priamo v mene Spoločenstva, alebo v podobe neoprávnenej výdavkovej položky.“

2. V akte Rady z 26. júla 1995, ktorým sa predkladá Dohovor o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev, sa členské štáty Európskej únie dohodli, že podvod ovplyvňujúci finančné záujmy Spoločenstiev predstavuje:

„(a) vzhľadom na výdavky, akýkoľvek úmyselný čin alebo zanedbanie týkajúce sa:

použitia alebo predloženia falošných, nesprávnych alebo nekompletných výkazov alebo dokumentov, ktoré majú za následok zneužitie alebo neoprávnené ponechanie si finančných prostriedkov zo spoločného rozpočtu Európskych spoločenstiev alebo rozpočtov, ktoré sú spravované Európskymi spoločenstvami alebo v mene Európskych spoločenstiev,

zamlčanie informácií o porušení konkrétnej povinnosti s rovnakým následkom,

zneužitie takýchto finančných prostriedkov na iné účely, než na ktoré boli pôvodne pridelené;

(b) vzhľadom na príjmy, akýkoľvek úmyselný čin alebo zanedbanie týkajúce sa:

použitia alebo predloženia falošných, nesprávnych alebo nekompletných výkazov alebo dokumentov, ktoré majú za následok protiprávny úbytok zdrojov spoločného rozpočtu Európskych spoločenstiev alebo rozpočtov spravovaných Európskymi spoločenstvami alebo v mene Európskych spoločenstiev,

zamlčanie informácií o porušení konkrétnej povinnosti s rovnakým následkom,

zneužitie zákonne získaného príspevku s rovnakým následkom.

EURÓPSKE VYKONÁVACIE SMERNICE
PRE KONTROLNÉ ŠTANDARDY INTOSAI

č. 53

PODPORA SPRÁVNEJ ÚČTOVNÍCKEJ PRAXE

<u>OBSAH:</u>	<u>Odsek</u>
Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI	1
Úvod	2
Úloha NKÚ	3
Základy účtovníctva	4
Zásady a metódy účtovníctva	5
Vnútorná kontrola	6
Vnútorný audit	8
<hr/>	
Základ účtovníctva a s ním súvisiace finančné výkazy	Príloha č. 1
Zásady účtovníctva prezentované v štvrtej smernici Rady EHS	Príloha č. 2
Kvalitatívne charakteristiky finančných výkazov	Príloha č. 3
Slovník odborných výrazov	Príloha č. 4
Zoznam ďalších odporúčaných dokumentov	Príloha č. 5

1. Odkaz na Kontrolné štandardy INTOSAI

1.1. Odsek 23 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:

“Rozvoj adekvátnych informačných a kontrolných systémov, ako aj systémov podávania správ v rámci štátnych inštitúcií pomôže procesu vedenia účtovníctva. Manažment je zodpovedný za správnosť a dostatočnosť foriem a obsahu finančných správ a iných informácií.“

1.2. Okrem toho odsek 25 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:

“Príslušné orgány musia zabezpečiť ustanovenie prijateľných účtovných predpisov pre finančné výkazy a finančné informácie pre potreby vlády...”

1.3. Nakoniec, odsek 28 Kontrolných štandardov INTOSAI ustanovuje, že:

“Výsledkom dôsledného uplatňovania prijateľných účtovných predpisov by mala byť korektná prezentácia finančných pomerov a výsledkov činnosti.”

2. Úvod

- 2.1. Účelom tejto vykonávacej smernice je poskytnúť Najvyššiemu kontrolnému úradu (NKÚ), ktorý je ďalej uvádzaný ako „externý kontrolór“ a ktorý kontroluje činnosti Európskych spoločenstiev, informácie a usmernenia na podporu správnej účtovníckej praxe.
- 2.2. Nakoľko mandáty zakotvené v ústavách môžu NKÚ ukladať rôzne kompetencie vo vzťahu k správnej účtovníckej praxi, je potrebné uplatňovať informácie a usmernenia, ktoré sú uvedené v tejto vykonávacej smernici s ohľadom na príslušné konkrétne okolnosti.
- 2.3. Z pohľadu NKÚ sa môže podpora správnej účtovníckej praxe považovať za uplatňovanie vplyvu v štyroch účtovníckych, finančných a organizačných oblastiach:
 - a. základy účtovníctva;
 - b. zásady a metódy účtovníctva
 - c. finančné výkazy
 - d. vnútorná kontrola a vnútorný audit
- 2.4. Predmetom tejto vykonávacej smernice je vypracovať koncepciu, týkajúcu sa každej z uvedených oblastí, ktorá by ukázala, ako možno zlepšiť správnu účtovnícku prax vo verejnom sektore a napokon aj určiť vplyv NKÚ na definíciu a hodnotenie každej z týchto štyroch oblastí. Správna účtovnícka prax nielen prispieva k príprave a prezentácii vysoko kvalitného účtovníctva a finančných informácií, ale tiež k príprave kvalitných finančných informácií pre manažment, ktoré, naopak, poskytujú základ pre rozumné rozhodnutia manažmentu, a následne pre správne finančné riadenie resp. finančné hospodárenie.
- 2.5. Na účely vykonávacej smernice sa môžu finančné výkazy definovať ako všetky finančné doklady vystavené subjektom v rámci procesu finančného výkazníctva a ktoré sú predmetom kontroly. Tieto finančné výkazy, ktoré sú podrobnejšie opísané v časti 6.7., zvyčajne zahŕňajú prehľad príjmov a výdavkov za určité časové obdobie, súvahu, výkazy o hotovostných platbách, poznámky a ďalšie vysvetľujúce materiály, ktoré sú súčasťou týchto finančných výkazov. Finančné výkazy však nezahŕňajú také položky, ako sú správy a analýzy manažmentu a podobné položky, ktoré môžu byť uvedené vo finančných alebo výročných správach, pokiaľ všeobecne záväzné právne predpisy nevyžadujú, aby ich príslušný subjekt zverejňoval a aby ich NKÚ kontroloval.

3. Úloha Najvyšších kontrolných úradov

3.1. NKÚ vo všeobecnosti nezohrávajú rozhodujúcu legislatívnu úlohu pri stanovovaní zásad účtovníctva a pri definovaní foriem a obsahu finančných informácií, napriek tomu ich snahou je podľa potreby ovplyvňovať zákonodarné a správne orgány, a to tým smerom, ktorý považujú za vhodný na podporu správnej účtovníckej praxe. Na druhej strane majú veľký vplyv na technické záležitosti v oblasti kontroly, poradenstva a niekedy aj konzultačnej činnosti, prostredníctvom práce, ktorú vykonávajú v týchto oblastiach. Okrem toho NKÚ sú nepochybne externými partnermi, ktorí majú najväčší záujem na dobrom vedení účtovníctva organizácií, na rozdiel od ostatných externých partnerov, ktorí sú potencionálnymi užívateľmi ich účtovných a finančných informácií (veritelia, colné úrady a pod.). NKÚ môžu zasahovať v každej etape procesu definovania a hodnotenia účtovníckej praxe a ich zasahovanie môže mať nasledujúce podoby:

- a. príspevok k definovaniu správnej účtovníckej praxe: sem patrí vykonávanie dohľadu nad základmi účtovníctva a finančného výkazníctva subjektu, nad zásadami a metódami účtovníctva a tiež nad obsahom a formou finančných výkazov. Všeobecne povedané, NKÚ budú v rôznej miere usmerňovať organizáciu pri jej úvahách v týchto veciach pri súčasnom rešpektovaní rámca definovaného legislatívou.
- b. analýza uplatňovania správnej účtovníckej praxe: tu môžu NKÚ plniť svoju základnú funkciu, a to nezávislého experta povereného úlohou vydávania stanovísk k finančným výkazom a ku kvalite účtovníckej praxe. Táto funkcia sa prekrýva s činnosťou, ktorá je uvedená vyššie v bode a. ako aj napríklad s analýzou systému vnútornej kontroly.
- c. analýza kvality finančného a účtovného rámca: tento aspekt činnosti NKÚ je spätnou väzbou a čiastočne vychádza z práce uvedenej vyššie v bode b. Jej cieľom je zabezpečiť, aby legislatívny, finančný a účtovný rámec, v rámci ktorého kontrolované subjekty pôsobia, bol pre ich prácu vhodný a aby bol vhodný pre uplatňovanie správnej účtovníckej praxe. Práve prostredníctvom tohto druhu analýzy môžu NKÚ ovplyvňovať proces uvedený v bode 3.1.

3.2. Napokon, NKÚ musia zabezpečiť, aby sa rozlišovalo medzi ich úlohou kontrolóra, v rámci ktorej vydávajú stanoviská k finančným výkazom a/alebo k dobrému finančnému riadeniu resp. finančnému hospodáreniu a ich podpornou alebo poradnou úlohou, v rámci ktorej navrhujú a dohliadajú na realizáciu projektov alebo procesov v kontrolovaných subjektoch. NKÚ musia taktiež zabezpečiť, aby rôzne stanoviská a rady, ktoré vydajú jednému a tomu istému subjektu, boli konzistentné a relevantné s úlohou, ktorou sú poverené.

4. Základy účtovníctva

4.1. Základy účtovníctva predstavujú zásady účtovníctva, ktoré vymedzujú etapu výkonu transakcie (operácie) alebo okolnosti tohoto prípadu a spôsob, akým budú výsledky transakcií alebo týchto okolností zaznamenané v účtovných knihách.

Tento základ, ktorý je určený cieľmi účtovných výkazov (pozri odseky 6.1. a 6.2.) a prostredím, v ktorom organizácia pôsobí, sa môžu pohybovať od “finančného základu”, ktorý je technicky najmenej náročný, až po “modifikovaný finančný základ”, “modifikovaný základ prechodných účtov”, alebo “základ prechodných účtov”, ktorý využíva väčšina podnikov v súkromnom sektore a niektoré organizácie vo verejnom a poloverejnom sektore.

- 4.2. **PRÍLOHA č. 1** tejto vykonávacej smernice poskytuje presnejšiu definíciu týchto štyroch metód, spolu so súhrnným opisom s nimi súvisiacich finančných informácií.
- 4.3. Všetky štyri navrhované modely môžu byť prispôbené osobitným vlastnostiam verejného sektora, aby zodpovedali požiadavkám užívateľov. Cieľom je však podporiť prijatie rámca, ktorý v spojení s platnými zásadami účtovníctva a predkladanými finančnými výkazmi najlepšie umožní dosiahnuť ciele finančných informácií, to znamená splniť potreby užívateľov a reprezentovať činnosť príslušnej organizácie v kontexte verejného sektora. Taktiež musia byť v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi.
- 4.4. Je však potrebné poznamenať, že vo verejnom sektore niektorých krajín sa vykonávajú kroky na podporu využitia zásad, ktoré sú blízke zásade prechodných účtov. Možno to, okrem iného, vysvetliť potrebou súhrnných a úplných finančných informácií o finančných pomeroch a činnosti subjektu, ktorý podáva správu, na ktorú upozorňujú investori v kontexte privatizačných programov, ktoré v mnohých krajinách prebiehajú.

5. Zásady a metódy účtovníctva

- 5.1. Účelom zásad a metód účtovníctva je naznačiť, ako sa majú výsledky transakcií a udalostí zaznamenávať vo finančných výkazoch. Dve zásady, ktoré sú uvedené nižšie (“predpoklad normálnej činnosti” a “konzistentnosť”) sú základnými zásadami a predpokladá sa ich používanie. Nie je potrebné sa o nich zmieňovať vo finančných výkazoch. Ak sa však tieto zásady nedodržiavajú, túto skutočnosť je potrebné vo finančných výkazoch uviesť aj so zdôvodnením.
 - a. *predpoklad normálnej činnosti*: organizácia sa za normálnych okolností považuje za prosperujúcu, to znamená, že bude pokračovať v činnosti aj v dohľadnej budúcnosti. Predpokladá sa, že organizácia nemá ani zámer ani potrebu likvidácie alebo podstatného znížovania rozsahu svojej činnosti. Aj keď sa zásada predpokladu normálnej činnosti v teórii neuplatňuje vo vzťahu k verejnému sektoru, stojí za zmienku, ak je potrebné vysvetliť vzťah medzi finančnými výkazmi a informáciách, ktoré by mal obsahovať (napr. keď sa realizujú plány reštrukturalizácie vo väčšom rozsahu alebo ak operácia je zrušená alebo privatizovaná).

- b. *konzistentnosť*: predpokladá sa, že zásady a metódy účtovníctva zostanú konzistentné pri prechode z jedného účtovného obdobia do druhého s výnimkou opodstatnených zmien, ktorých dopad by mali byť kvantifikovaný v poznámkach k finančným výkazom.
- 5.2. Organizácia by sa pri výbere účtovníckych postupov mala riadiť nasledujúcimi tromi zásadami:
- a. *opatrnosť*: transakcie organizácie môže sprevádzať neistota. Opatrnosť je preto rozumným zhodnotením skutočností, aby sa zabránilo riziku prenosu týchto súčasných neistôt do budúcnosti, ktoré by mohli nepriaznivo ovplyvniť aktíva organizácie a jej výsledky.
- b. *reálnosť*: transakcie a ostatné prípady v rámci činnosti organizácie musia byť zaúčtované a prezentované v súlade s ich podstatou a finančnou realitou, a nie iba s jej právnou úpravou.
- c. *závažnosť*: finančné výkazy musia obsahovať všetky operácie, ktoré sú dost' závažné na to, aby mohli ovplyvniť hodnotenia a rozhodnutia manažmentu a musia tiež obsahovať všetky informácie, ktoré slúžia na to, aby tieto výkazy boli jasné a zrozumiteľné. Je potrebné poznamenať, že vo verejnom sektore pojem "závažnosť" neznamená len "hodnotu", ale musí sa posudzovať podľa povahy záležitosti a kontextu, v ktorom sa vo finančných výkazoch vyskytuje.
- 5.3. Ostatné metódy a zásady účtovníctva sa týkajú spracovania transakcií alebo špecifických udalostí, ako sú napríklad príjmové a výdavkové účty, valutové operácie, atď. Pre niektoré organizácie vo verejnom sektore, vykonávajúce komerčné činnosti, si analýza účtovníctva vyžaduje prijatie špecifických postupov. V tomto prípade sa môže ukázať užitočným pozrieť si rôzne štandardy o metódach preukazovania a evidencie zisku.
- 5.4. Externý kontrolór sa musí ubezpečiť, že uplatňované zásady účtovníctva sú súčasťou koherentnej a prijatej sústavy predpisov, ktoré sú prispôsobené činnosti organizácie a jej obmedzeniam. Okrem toho sa musí tiež ubezpečiť, že pokrývajú všetky dôležité aspekty činnosti organizácie⁽²³⁾.

⁽²³⁾ Článok 31(1) štvrtej smernice Rady č. 78/660 zo dňa 25. júla 1978 (Úradný vestník L 222 z 14. augusta 1978, str. 11) obsahuje zoznam základných zásad, ktoré sa majú používať pri hodnotení položiek uvádzaných v ročných uzávierkach niektorých spoločností. Táto smernica platí vo všetkých členských štátoch Európskeho spoločenstva. A aj napriek tomu, že uvedené zásady sú určené najmä pre spoločnosti v súkromnom sektore, niektoré NKÚ môžu vykonávať kontrolu v subjektoch verejného sektora, ktorých zásady účtovníctva vychádzajú zo štvrtej smernice. Príloha č. 2 tejto vykonávacej smernice obsahuje príslušný text uvedenej smernice a analyzuje, v akom rozsahu všeobecné zásady účtovníctva, ktoré sú v nej uvedené, sú v súlade so zásadami uvedeným vyššie v bodoch 5.1. a 5.2.

6. Finančné výkazy

Ciele

- 6.1. Je všeobecným pravidlom, že cieľom finančných výkazov organizácie alebo skupiny organizácií je poskytnúť užívateľom týchto finančných výkazov informácie o finančnej situácii, činnosti a vývoji finančnej situácie tejto organizácie alebo skupiny organizácií. V kontexte verejného sektora tieto ciele zahŕňajú, okrem vyššie uvedených cieľov, aj poskytovanie informácií o súlade operácií s požiadavkami všeobecne záväzných právnych predpisov, s cieľom zabezpečiť správne vedenie účtovníctva v organizácii.
- 6.2. Pre upresnenie, v kontexte verejného sektora možno definovať nasledujúce ciele:
- a. poskytnúť užívateľom informácie, ktoré potrebujú: definícia užívateľských potrieb je počiatočným a základným bodom pre vypracovávanie finančných výkazov;
 - b. oznámiť užívateľom, či rozpočet a operácie vykonané v priebehu finančného roka boli zrealizované v súlade s požiadavkami všeobecne záväzných právnych predpisov. Je potrebné poznamenať, že samotné finančné výkazy neposkytujú tieto informácie. Tieto sa uvádzajú v správe, ktorú spracúva externý kontrolór na základe tých istých finančných výkazov, ktoré sa predkladajú užívateľom;
 - c. pomôcť užívateľom lepšie pochopiť podstatu, rozsah a rámec činností verejného sektora a taktiež jeho finančných podmienok, alebo, ak je to potrebné, finančných podmienok činností, ktoré subjekt verejného sektora vykonáva;
 - d. pomôcť užívateľom porozumieť a predpovedať, ako verejný sektor financuje svoju činnosť;
 - e. pomôcť užívateľom porozumieť a predpovedať výsledky činností verejného sektora;
 - f. pomôcť užívateľom pri rozhodovaní o tom, či verejný sektor dosiahol svoje ciele a tiež určiť náklady na túto činnosť. Tento aspekt zohráva dôležitú súčasť hodnotenia činností verejného sektora;
 - g. poskytnúť užívateľom informácie o kvantitatívnych aspektoch plnenia rozpočtu; o kvalitatívnych aspektoch pojednávajú predchádzajúce odseky.

(Poznámka: body a., c., d., e. a f. sú prevzaté zo stanoviska č. 2 “Ciele vládnych finančných správ”, ktorú vydal Výbor pre kontrolné štandardy INTOSAI a ktorého členom sú NKÚ z niektorých členských štátov Európskeho spoločenstva).

Užívatelia

6.3. Užívateľov finančných výkazov je možné rozdeliť do nasledujúcich kategórií:

- a. politici, ktorí pôsobia buď ako zákonodarcovia alebo ako výkonná moc. Politici sú hlavnými užívateľmi finančných výkazov, na ktorých sa odvoláva bod 6.2.a. Toto možno vysvetliť skutočnosťou, že vo všeobecnosti sú to oni, ktorí rozhodujú o všeobecne záväzných právnych predpisoch o finančných informáciách, ktoré budú musieť organizácie verejného sektora predkladať. Úlohou príslušnej organizácie je predkladať, ak je to nevyhnutné za pomoci externých konzultantov, požadované informácie. Úlohou NKÚ je zaujať k týmto finančným výkazom stanovisko, napr. či bolo zabezpečené splnenie všetkých cieľov v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi prijatými na ich prípravu a prezentáciu;
- b. všeobecná verejnosť;
- c. zamestnanci organizácií, ktoré pripravujú finančné výkazy
- d. externí obchodní partneri, ako sú napríklad banky, dodávatelia, zákazníci;
- e. ekonómovia, politickí analytici a zvláštne záujmové skupiny;
- f. médiá.

(Poznámka: body a. a d. až f. sú prevzaté zo stanoviska č. 1 “Užívatelia vládnych finančných správ”, ktorú vydal Výbor pre kontrolné štandardy INTOSAI).

6.4. V rámci Európskeho spoločenstva Komisia zostavuje finančné výkazy o plnení rozpočtu Spoločenstva členskými štátmi a vlastnými oddeleniami Komisie. Európsky dvor audítorov preveruje tieto finančné výkazy, ktoré následne využíva výkonný orgán. Zvláštnosť tejto situácie je možné pripísať skutočnosti, že značnú časť výdavkov spravujú členské štáty. NKÚ členských štátov preto zohrávajú významnú úlohu tým, že môžu prispieť k zdokonaleniu finančných výkazov Spoločenstva tým, že budú aktívne pôsobiť na národnej úrovni ohľadom dodržiavania správnej účtovníckej praxe.

6.5. Predchádzajúce odseky poukázali na to, že požiadavky týchto rôznych kategórií užívateľov sa významne líšia, či už čo sa týka množstva informácií, alebo požiadaviek na podrobnosť informácií alebo odbornú komplexnosť. Finančné výkazy by mali poskytovať každej kategórii také informácie, ktoré potrebuje: a to počínajúc od bežných občanov, ktorí si jednoducho začínajú uvedomovať činnosť verejných inštitúcií, cez posudzovanie plnenia presne definovaných cieľov politikmi alebo ekonómami, až po informácie nevyhnutné pre príslušné orgány vykonávajúce výkonnú moc v štáte. Externý kontrolór vo svojej úlohe poradcu pomáha zabezpečiť, aby boli finančné výkazy prispôbené očakávaniam ich užívateľov.

Obsah a forma

- 6.6. Pred posúdením obsahu a formy samotných finančných výkazov, je potrebné položiť si otázku, aký je to “subjekt, ktorý podáva správu”, tzn. súhrn činností, ktoré majú byť obsiahnuté vo finančných výkazoch. Tento subjekt môže mať všeobecný základ a môže zahŕňať všetky činnosti alebo organizácie kontrolované vládou, alebo vo vlastníctve štátu, alebo naopak, ich predmetom činnosti je len jedna konkrétna činnosť alebo ide len o jednu špecifickú organizáciu. Kontrolór musí zabezpečiť, aby subjekt, ktorý predkladá finančné výkazy, bol efektívne definovaný vhodným a relevantným spôsobom, pretože to rozhoduje nielen o tom, aký druh informácií majú finančné výkazy obsahovať, ale od toho tiež závisí metóda konsolidácie alebo kombinácie rôznych účtov spracovaných na prípravu týchto finančných výkazov.
- 6.7. Finančné výkazy pozostávajú z nasledujúcich častí:
- a. účet “príjmov a výdavkov” alebo “nákladov a výnosov” (po francúzsky “*compte de gestion*”). Sem patrí, kde je to možné, analýza zdrojov príjmov, výdavky podľa programov alebo činností a taktiež analýza použitia rôznych druhov dotácií a pohyb rezerv;
 - b. súvaha, vrátane aktív a pasív a výkaz rezervných zdrojov;
 - c. výkaz peňažných tokov, ktorý dokumentuje tvorbu a použitie peňažných prostriedkov;
 - d. poznámky k finančným výkazom, vrátane opisu použitých zásad a metód účtovníctva a tiež všetky informácie, ktoré užívateľovi umožňujú pochopiť finančné výkazy a sformulovať si názor. Niektoré osobitné položky, ako sú napríklad výnimočné prípady alebo transakcie alebo tie, ktoré sa týkajú predchádzajúcich finančných rokov, prípady, ktoré sa vyskytli po zostavení súvahy, náhodné zisky alebo straty, majú byť vysvetlené v poznámkach, ak sú natoľko významné, že ich nezverejnenie by mohlo spôsobiť, že by užívateľ nerozumel finančným výkazom, nemohol ich správne vyhodnotiť a nemohol by na základe informácií, ktoré obsahujú, urobiť správne rozhodnutia;
 - e. iné vysvetľujúce materiály, ak je to vhodné, napríklad ukazovatele výkonnosti.
- 6.8. Vo finančných výkazoch musí byť jasne uvedená mena a jednotky (tisíce, milióny), v ktorej sú údaje vykázané, dátum uzávierky a účtovné obdobie. Je tiež užitočné, ak finančné výkazy obsahujú informácie za dve po sebe idúce obdobia ku dvom po sebe idúcim dátumom uzávierok, čo umožní porovnať údaje a posúdiť vývoj finančnej situácie a činností subjektu, ktorý predkladá finančné výkazy.

Kvalitatívne charakteristiky finančných výkazov

6.9. Kvalitatívne charakteristiky sú atribúty, ktoré prispievajú k tomu, aby informácie prezentované vo finančných výkazoch boli pre ich užívateľov užitočné. Základnými charakteristikami sú zrozumiteľnosť, relevantnosť, spoľahlivosť a porovnateľnosť. Tieto pojmy sú podrobne definované v **PRÍLOHE č. 3** tejto vykonávacej smernice.

7. Vnútorá kontrola

7.1. Základ účtovníctva, zásady účtovníctva a dobre definované finančné výkazy, prispôbené činnosti a obmedzeniam organizácie nestačia na zabezpečenie spoľahlivosti finančných výkazov zostavovaných organizáciou a/alebo kvality finančného riadenia resp. finančného hospodárenia. Je tiež dôležité, aby organizácia zaviedla a vykonávala vysoko kvalitnú vnútornú kontrolu.

7.2. Za zavedenie a fungovanie vnútornej kontroly je zodpovedný manažment kontrolovaného subjektu. Vnútorá kontrola je definovaná ako súhrn všetkých zásad a postupov vytvorených a zavedených manažmentom určitého subjektu na zabezpečenie:

- hospodárneho, účinného a efektívneho dosahovania cieľov subjektu;
- dodržiavania externých predpisov (zákonov, nariadení, ...) a zásad a postupov manažmentu;
- ochrany aktív a informácií;
- prevencie a odhaľovania podvodov a chýb;
- kvality účtovných záznamov a včasného predkladania spoľahlivých finančných informácií a informácií pre potreby riadenia.

7.3. Pojem vnútorná kontrola presahuje rámec vyložene účtovníckych a finančných hľadísk a zahŕňa dva prvky, kontrolné prostredie a postupy vnútornej kontroly. Tieto pojmy sú podrobnejšie vysvetlené v odsekoch 2.1.-2.5. smernice „Hodnotenie a testovanie vnútornej kontroly“.

7.4. Nasledujúce body naznačujú, ako môže NKÚ pomôcť príslušným orgánom významne prispieť k zabezpečeniu kvality vnútornej kontroly:

- a. *analýza kontrolného prostredia organizácie*: NKÚ môže zhodnotiť kvalitu kontrolného prostredia organizácie tým, že preverí splnenie kritérií, ktoré zodpovedajú najlepšej praxi čo sa týka organizácie práce a riadenia;
- b. *podrobná analýza postupov vnútornej kontroly*: táto analýza sa týka postupov, ktoré vedú k príprave a predkladaniu finančných výkazov, ktoré musia mať zodpovedajúcu kvalitu, opísanú v bode 6.9.;
- c. *kvalita komunikácie*: NKÚ musí zabezpečiť, aby efektívne komunikoval s kontrolovaným subjektom za účelom upriamiť jeho pozornosť na problémy a slabé stránky, zistené počas hodnotenia vnútorných kontrol a analýzy finančných výkazov;
- d. *identifikácia správnej praxe vnútornej kontroly*: NKÚ môže určiť príklady správnej praxe a rozširovať ich v rámci i mimo kontrolovaných subjektov v podobe správ, seminárov, publikácií atď.

8. Vnútorný audit

- 8.1. Napokon, vnútorný audit má taktiež priamy vplyv na kvalitu vnútornej kontroly a vedenie účtovníctva v organizácii. Vnútorný audit predstavuje výkon auditu, realizovaný organizáciou v rámci zodpovednosti svojej najvyššej hierarchickej úrovne. Medzi jeho funkcie okrem iného patrí preverovanie, vyhodnocovanie a monitoring primeranosti a účinnosti systémov účtovníctva a vnútorných kontrol. V niektorých krajinách Európskej únie môžu časť funkcií vnútorného auditu vykonávať orgány, ako napríklad finančný kontrolór alebo Generálny inšpektorát financií. Vnútorný audit ovplyvňuje najmä nasledujúce oblasti:
- a. preverovanie systémov účtovníctva a vnútorných kontrol;
 - b. preverovanie finančných informácií a informácií pre potreby riadenia;
 - c. preverovanie postupov vnútornej kontroly týkajúcich sa hospodárnosti, efektívnosti a účinnosti operácií a kvality nefinančných kontrol;
 - d. preverovanie súladu operácií so všeobecne záväznými právnymi predpismi a so zákonmi o účtovníctve a finančníctve.
- 8.2. V kontexte vyššie uvedeného, môže byť spolupráca medzi NKÚ a subjektami vykonávajúcimi vnútorný audit prospešná, pretože sa úlohy vykonávané obidvoma týmito stranami často navzájom dopĺňajú. NKÚ však musí brať do úvahy skutočnosť, že ciele týchto dvoch strán sa často navzájom prekrývajú a NKÚ by sa malo presvedčiť o kvalite práce vnútorného auditu. Bližšie informácie k tomuto poslednému bodu sú uvedené v smernici č. 25 “Využitie práce iných kontrolórov a odborníkov”. Táto spolupráca medzi NKÚ a vnútorným auditom môže mať rôzne podoby: spoluúčasť so zodpovednými orgánmi (príslušnými ministerstvami, Generálnym inšpektorátom financií, atď.) pri vypracovaní pracovných predpisov (kvalita, kontrolné štandardy atď.) alebo pomoc prípadne poradenstvo pri odborných školeniach, pracovných metódach atď.

PRÍLOHA č. 1

Základy účtovníctva a finančné výkazníctvo

Všeobecne používané štyri základne účtovníctva a príslušného finančné výkazníctvo je možné definovať v nasledujúcich rovinách ⁽²⁴⁾:

- a. finančná základňa: metóda účtovníctva, pri ktorej sa príjem nezaúčtuje pokiaľ peniaze nie sú skutočne prijaté a výdavky sa nezaúčtujú, pokiaľ peniaze nie sú skutočne zaplatené. Finančné výkazy, zostavené podľa tejto metódy vykazujú peňažné prostriedky prijaté a vyplatené za určité časové obdobie (finančný rok) a zostatok hotovosti na začiatku a na konci účtovného obdobia;
- b. modifikovaná finančná základňa: metóda, pri ktorej je finančná základňa rozšírená o zahrnutie príjmov a výdavkov v hotovosti do finančného obdobia, za ktoré sa predkladajú finančné výkazy, ktoré patria do príslušného finančného obdobia, ale sa uskutočnili v určitom období až po skončení tohto finančného obdobia. Pre finančné obdobie, za ktoré sa predkladajú finančné výkazy, ktoré trvá 12 mesiacov od 1. januára do 31. decembra n-tého roku, bude táto modifikovaná zásada uznávať všetky peňažné príjmy a platby, ktoré sa vzťahujú k účtovnému obdobiu n-tého roku, ale sa uskutočnili v špecifickom období, povedzme 15 - dňovom období po skončení n-tého roku, napr. do 15. januára nasledujúceho roka n+1. V tomto prípade vo finančných výkazoch k 31. decembru príslušného n-tého roku budú podľa tejto zásady obsahovať okrem pokladničnej hotovosti na začiatku a na konci tohto obdobia, aj peniaze prijaté a peniaze vyplatené počas tohto 15-dňového obdobia odpovedajúco ako pohľadávky a záväzky. Toto špecifické obdobie na uznanie príjmov sa môže líšiť od obdobia pre uznanie výdavkov, a niekedy sa uznávajú len výdavky.
- c. modifikovaná základňa prechodných účtov: metóda, pri ktorej sa transakcie alebo prípady zaúčtujú vtedy, keď sa uskutočnia bez ohľadu na to, kedy sa platba prijme alebo uhradí. Cieľom tejto metódy, ktorá sa často nazýva účtovanie *nákladov*, je zmerať a podať správu o nákladoch na tovar a služby, ktoré boli *nadobudnuté* počas tohto účtovného obdobia. Vykazované aktíva zahŕňajú peňažné prostriedky, peňažné pohľadávky, ako sú účty pohľadávok a pôžičky a taktiež investície. Pasíva zahŕňajú neuhradené platby a výdaje budúcich období spolu s výpožičkami na finančných trhoch a záväzky voči zamestnancom.

⁽²⁴⁾ Táto príloha vychádza zo stanoviska č. 4 “Splnenie cieľov štátneho finančného výkazníctva”, ktoré vydal Výbor pre účtovné štandardy INTOSAI”.

- d. základňa prechodných účtov: metóda, ktorá sa často nazýva účtovanie *výdavkov* alebo úplné časové rozlíšenie, je veľmi podobná vyššie uvedenej metóde a jej cieľom je zmerať a vykázať náklady za tovar a služby, ktoré boli *spotrebované* počas finančného roka. Vykazované aktíva tiež zahŕňajú fyzické aktíva ako sú pozemky, budovy a zariadenie, ktorých spotreba sa vykazuje formou odpisov zaúčtovaných na účet príjmov a výdavkov a tiež odložené resp. oneskorené platby. Okrem toho, dlhodobé nájomy nehnuteľností práve tak ako odložené príjmy sa vykazujú ako pasíva. Výnosmi sa stanú až v nasledujúcom období.

PRÍLOHA č. 2

Zásady účtovníctva prezentované v štvrtej smernici Rady (Európskych hospodárskych spoločenstiev)

Článok 31 (1) štvrtej smernice Rady⁽²⁵⁾ uvádza zoznam všeobecných zásad, ktoré sa majú používať pri hodnotení položiek uvádzaných v záverečných účtoch niektorých druhov spoločností. Text tohoto článku je uvedený nižšie:

“1. Členské štáty zabezpečia, aby sa položky uvádzané v záverečných účtoch posudzovali v súlade s nasledujúcimi všeobecnými zásadami:

- (a) o spoločnosti sa musí predpokladať, že vykonáva predmet svojej činnosti ako prosperujúca spoločnosť;
- (b) metódy hodnotenia sa musia uplatňovať dôsledne v každom finančnom roku;
- (c) hodnotenie sa musí vykonávať na základe opatrnosti, a najmä:
 - (aa) zahrnuté môžu byť len zisky vytvorené k dátumu zostavenia súvahy
 - (bb) do úvahy sa musia vziať všetky predpokladané pasíva (záväzky) a potencionálne straty, ktoré sa vyskytnú počas finančného roka alebo prechádzajú z predchádzajúceho roka, dokonca aj vtedy, ak tieto pasíva alebo straty sa stanú zjavnými len v čase medzi dátumom, ku ktorému sa súvaha vystavuje a dátumom, kedy je zostavená,
 - (cc) do úvahy sa musia zobrať všetky odpisy, bez ohľadu na to, či výsledkom finančného roka je zisk alebo strata;
- (d) do úvahy sa musia zobrať príjmy a poplatky vzťahujúce sa k finančnému roku, bez ohľadu na dátum prijatia alebo vyplatenia týchto príjmov a poplatkov;
- (e) prvky položiek aktív a pasív sa musia hodnotiť samostatne;
- (f) počiatočný stav súvahy každého finančného roka musí byť v súlade s konečným stavom predchádzajúceho finančného roka.

2. Odklon od týchto všeobecných zásad sa povolí len vo výnimočných prípadoch. Každá takáto odchýlka musí byť zaznamenaná v poznámkach k záverečným účtom spolu s uvedením príčin tejto odchýlky ako aj posúdením jej dôsledkov pre aktíva, pasíva, finančnú situáciu, zisk alebo stratu.”

Vyššie uvedené zásady sú podobné zásadám uvedeným v bodoch 5.1. až 5.4. úvodného textu tejto vykonávacej smernice. Čo sa týka vyššie uvedeného bodu 1.d, zásada prechodných účtov, ktorá je v ňom uvedená, je prezentovaná v **PRÍLOHE č. 1**, písm. d. tejto vykonávacej smernice. Body 5.1. až 5.4. úvodného textu však obsahujú dve zásady, ktoré nie sú súčasťou vyššie uvedeného zoznamu: podstata formy a

⁽²⁵⁾ Smernica Európskych hospodárskych spoločenstiev (EHS) č. 78/660 z 25. júla 1978 (Úradný vestník L 222 zo 14. augusta 1978, str. 11).

závažnosť, ktoré od vydania tejto smernice v roku 1978 nadobúdajú v Európe stále väčší význam.

PRÍLOHA č. 3

Kvalitatívne charakteristiky finančných výkazov

Finančné výkazy musia mať určitú kvalitu a vlastnosti, ktoré zabezpečia, aby informácie, ktoré obsahujú, boli pre ich “čitateľov” užitočné. Tieto kvalitatívne charakteristiky sú uvedené v stanovisku č. 3 “Kvalitatívne charakteristiky štátneho finančného výkazníctva”, ktorý vydal Výborom pre účtovné štandardy INTOSAI ⁽²⁶⁾.

- a. zrozumiteľnosť: informácie musia byť zrozumiteľné, aby mohli byť použité. Štátne finančné výkazy musia prezentovať informácie jasne a jednoducho. Musia sa odstrániť nadbytočné detaily a používanie a prekryvanie sa rôznych foriem tlačív. Ak je to možné, treba použiť tabuľky, diagramy a grafy. Vysvetľujúci text musí byť nielen presný, ale musí byť sformulovaný jasne a pokiaľ je to možné prezentovaný v jednoduchom neodbornom jazyku (zrozumiteľnom aj laikom). To platí najmä pri uvádzaní komplikovaných informácií a interpretácií. Pozornosť je potrebné venovať najmä tomu, aby sa predišlo zavádzajúcim formám prezentácie údajov, spôsobeným priveľkým zjednodušením lebo vynechaním detailov.
- b. relevantnosť: informácie sú relevantné, ak pomáhajú tým, ktorí ich používajú na vykonávanie svojich činností. Pri rozhodovaní, čo je pre správu/výkazy relevantné, musia zostavovatelia štátnych finančných výkazov brať do úvahy činnosti a potreby užívateľov informácií. Relevantnosť zahŕňa mnoho ďalších kvalitatívnych charakteristík uvedených v tomto stanovisku. Napríklad ak informácia nie je aktuálna, môže byť irelevantná. Výkazy musia pokryť v plnom rozsahu podstatu a rozsah prezentovaných finančných aktivít.
- c. spoľahlivosť: spoľahlivé informácie sú verným obrazom skutočností, ktoré reprezentujú. Informácie musia byť presné v rámci prijateľnej tolerancie, nesmú byť zaujaté, a musia byť úplné a overiteľné. Spoľahlivosť neznamená absolútnu presnosť alebo absolútnu istotu. Napríklad štátne finančné výkazy môžu obsahovať odhady čiastok, ktoré nie sú s istotou známe, ale ktoré s veľkou pravdepodobnosťou budú existovať. Takéto výkazy môžu odhaliť v možnom rozsahu všetky významné predpoklady a neurčitosti.
- d. závažnosť: informácie sú závažné, ak možno odôvodnene očakávať ich vplyv na činnosti tých, ktorí ich používajú. Položka môže byť závažná z hľadiska svojho rozsahu alebo z hľadiska svojej podstaty. Závažnosť je vecou posúdenia. Faktory, ktoré zostavovatelia a audítori štátnych finančných

⁽²⁶⁾ Ako naznačuje názov tohto stanoviska, Výbor pre účtovné štandardy INTOSAI sa domnieva, že tieto charakteristiky sa musia uplatňovať na štátne finančné výkazy ako celok a nielen na finančné výkazy niektorého subjektu verejného sektora, ktoré vo všeobecnosti tvoria súčasť finančného výkazníctva štátnych subjektov alebo subjektov verejného sektora.

výkazov môžu posudzovať pri určovaní závažnosti zahŕňajú účel výkazov, činnosti užívateľov, podstatu a druh informácií, ktoré potrebujú pre rozhodovanie a zodpovednosť, ako aj podstatu samotného subjektu.

- e. aktuálnosť: štátne finančné výkazy sa majú publikovať čo najskôr, aby ich užívatelia mohli využívať pri svojej činnosti. Aktuálnosť sama o sebe nerobí informácie užitočnými. Vo všeobecnosti však platí, že čím viac času uplynie od doby, kedy mali byť uverejnené, tým klesá ich užitočnosť. Aktuálny ale reálny odhad môže byť užitočnejší ako presná informácia, ktorej vypracovanie trvá niekoľko mesiacov.
- f. konzistentnosť: aby boli informácie uvádzané vo finančných výkazoch alebo správach zrozumiteľné, mali by byť v maximálnej možnej miere prezentované na rovnakých účtovných základoch. Konzistentnosť umožňuje tým, ktorí využívajú tieto finančné výkazy a správy, prechádzať od súhrnných k rozpisným informáciám, a od jednej správy k druhej, ľahko a s dôverou. Ak sa základy účtovníctva a prezentácie údajov zmenili pri prechode z jedného účtovného obdobia do druhého, pretože boli napríklad prijaté vhodnejšie postupy účtovania alebo účtovné štandardy, tento fakt a jeho dopad na finančné výkazy musí byť v správe zdôraznený a jasne vysvetlený.
- g. porovnateľnosť: informácie sú porovnateľné, ak tí, ktorí ich využívajú, sú schopní identifikovať podobnosti a rozdiely buď medzi dvomi alebo medzi viacerými štátnymi subjektami v určitom čase alebo v rámci toho istého subjektu za viaceré časové obdobia. Podobne ako pri konzistentnosti, základy účtovníctva a prezentovanie údajov a vplyvy akýchkoľvek zmien pri prechode z jedného účtovného obdobia do druhého musia byť v správe zdôraznené a jasne vysvetlené.

Stanovisko č. 3 “Kvalitatívne charakteristiky štátnych finančných výkazov” tiež uvádza, že pri uplatňovaní týchto charakteristík zostavovatelia a kontrolóri štátnych finančných výkazov budú musieť robiť odborné úsudky, zhodnotiť prínosy a náklady, robiť kompromisy o význame, ktorý je potrebný prikladať každej z uvedených charakteristík, posudzovať podstatu a formu a konať prezieravo/opatrne.

PRÍLOHA č. 1

Slovník ⁽²⁷⁾

accrual basis (základňa prechodných položiek): metóda evidovania transakcií, pri ktorej výnosy sú zaúčtované, už keď sú dohodnuté a výdavky, keď sú spôsobené, bez ohľadu na to, či transakcia bude nakoniec vysporiadaná skutočným príjmom alebo výdavkom.

assets (aktíva): hodnoty, ktoré vláda (alebo subjekt verejného sektora) právoplatne vlastní.

balance sheet (súvaha): finančný výkaz, ktorý ukazuje, čo vláda (alebo subjekt verejného sektora) vlastní (jej aktíva) a čo vláda (alebo subjekt verejného sektora) dlhuje (jaj pasíva) k určitému dátumu.

cash basis (finančná resp. peňažná základňa): metóda evidovania transakcií, pri ktorých sa príjmy zaúčtujú, až keď sú skutočne prijaté a náklady sa zaúčtujú, až keď je výdavok vynaložený.

liabilities (pasíva): čiastky, ktoré zákonne budú musieť byť uhradené v budúcnosti ako výsledok udalostí alebo transakcií z minulosti (napr. splatné bežné pohľadávky a položky časového rozlíšenia, záväzky za dôchodkové zabezpečenie zamestnancov, štátne pôžičky, atď.).

reporting entity (subjekt, ktorý predkladá finančné výkazy a správy): konsolidovaný súhrn finančných údajov za všetky podriadené zložky ústredných orgánov štátnej správy alebo orgánov verejného sektora na nižších stupňoch riadenia na účely finančného výkazníctva.

surplus or deficit (prebytok alebo deficit): rozdiel medzi príjmami a výdavkami (prebytok je v prípade, ak príjmy prevyšujú výdavky, deficit je, ak sú výdavky vyššie ako príjmy).

⁽²⁷⁾ Tento zoznam je prevzatý zo Slovníka, ktorý tvorí prílohou štúdie “Užívateľa štátnych finančných výkazov a finančných informácií, ktoré poskytuje vláda” a ktorú vydal Výbor pre kontrolné štandardy INTOSAI.

PRÍLOHA č. 5

Zoznam ďalších odporúčaných dokumentov

INTOSAI

- Kontrolné štandardy (Výbor pre kontrolné štandardy)
- Rámec účtovných štandardov (Výbor pre účtovné štandardy)
 - Stanovisko č. 1 “Užívatelia štátnych finančných výkazov”
 - Stanovisko č. 2 “Ciele štátnych finančných výkazov”
 - Stanovisko č. 3 “Kvalitatívne charakteristiky štátnych finančných výkazov”
 - Stanovisko č. 4 “Splnenie cieľov štátnych finančných výkazov”
 - Štúdia “Užívatelia štátnych finančných výkazov a informácií, ktoré vláda poskytuje”

Smernica Európskeho spoločenstva

- Štvrtá smernica Rady z 25. júla 1978, ktorá vychádza z článku 54 (3) (g) Zmluvy o založení Európskych spoločenstiev, ktorý sa týka ročných zúčtovaní niektorých typov spoločnosti (č. 78/660/EHS) (Úradný vestník L 222 zo 14. augusta 1978, str. 11)

IFAC

- Usmernenia (Výbor Medzinárodnej federácie účtovníkov pre verejný sektor)
 - Usmernenie č. 1 “Finančné výkazy štátnych obchodných podnikov”
- Štúdie (Výbor Medzinárodnej federácie účtovníkov pre verejný sektor)
 - Štúdia č. 1 “Finančné výkazy národných vlád”
 - Štúdia č. 2 “Prvky finančných výkazov národných vlád”
 - Štúdia č. 5 “Definícia a uznanie aktív”
 - Štúdia č. 6 “Účtovníctvo a vykazovanie pasív”
 - Štúdia č. 7 “Správy o činnosti štátnych obchodných podnikov”
 - Štúdia č. 8 “Subjekty štátneho finančného výkazníctva”
 - Štúdia č. 9 “Definícia a uznanie príjmov”
 - Štúdia č. 10 “Definícia a uznanie výdavkov/nákladov”

IASC

- “Rámec pre prípravu a predkladanie finančných výkazov” (Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy)
- Medzinárodný účtovný predpis č. 1 “Zverejňovanie účtovaných zásad” (Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy)
- Medzinárodný účtovný predpis č. 18 “Uznávanie príjmov” (Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy)