

Zmiany w zarządzaniu jakością najwyższych organów kontroli

Reforma standardu ISSAI 140

Zreformowany standard ISSAI 140¹, będący częścią systemu zasad, standardów i wytycznych Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI)², wejdzie w życie 1 stycznia 2025 roku. Dokument skupia się na zarządzaniu jakością w najwyższych organach kontroli (NOK). Celem artykułu jest przybliżenie nowych wytycznych oraz próba ich krytycznej oceny z perspektywy poprzednich reguł, jak również zmian postulowanych, a niewprowadzonych.

AGNIESZKA SERLIKOWSKA

Wstęp

Dokument wprowadzony w 2010 r. jako ISSAI 40, następnie zreformowany wraz z ustanowieniem wspomnianego systemu INTOSAI w 2019 r.³ i nazwany ISSAI 140, wymagał kolejnych zmian przewidzianych w Strategicznym planie rozwoju na lata 2020–2022 (Component 2)⁴.

Z jednej strony postulowano potrzebę wprowadzenia jasnych, konsekwentnych i adekwatnych standardów służących już nie ogólnej kontroli jakości, a wprost zarządzaniu jakością, biorąc pod uwagę różne modele struktury NOK i jednolitość terminologii. Z drugiej strony, reforma była konieczna, gdyż stanowiący znaczną część tego dokumentu standard ISQC-1 (MSKJ-1)⁵, sformułowany przez

¹ INTOSAI, *ISSAI 140 – Quality Management for SAls*, <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2022/06/ISSAI_140.pdf> (dostęp 2.2.2024).

² Ang. INTOSAI Framework of Professional Pronouncements, dalej też: IFPP.

³ Por. P. Banaś, K. Żyduł: *Prace nad usprawnieniem systemu standardów i wytycznych INTOSAI*, „Kontrola Państwowa” nr 6/1/2021.

⁴ Forum for INTOSAI Professional Pronouncements, *Status of Strategic Development Plan for 2020–2022*, <<https://www.intosaiifpp.org/2020-2022/>> (dostęp 2.2.2024).

⁵ Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości (MSKJ 1) Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych*, 2009. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, *Wskazówki dotyczące efektywnego stosowania ISQC 1*, lipiec 2011, s. 4, <<https://www.pibr.org.pl/static/items/publishing/Wskazowki-IFAC-dotyczace-efektywnego-stosowania-ISQC1.pdf>> (dostęp 2.2.2024).

Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (The International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB)⁶ przede wszystkim na potrzeby podmiotów prywatnych, w grudniu 2020 r. został zastąpiony innymi⁷ i stracił aktualność.

Zarządzanie jakością według obowiązującego ISSAI 140

Pełny tytuł obecnie obowiązującego ISSAI 140 to „Kontrola jakości w NOK” (ang. *Quality control for SAIs*). Jego celem jest⁸ wsparcie tych instytucji w tworzeniu systemu kontroli jakości obejmującej zakresem całość ich działalności⁹ z perspektywy organizacyjnej. Dokument ten określa również wymogi ramowe, w założeniu komplementarne¹⁰ względem systemu zasad, standardów i wytycznych INTOSAI, uwzględniające poziom poszczególnych

zadań NOK, jak kontrole¹¹ jednostkowe każdego rodzaju¹².

Cechą charakterystyczną ISSAI 140 jest nie tyle oparcie go na zasadach opracowanych na potrzeby sektora prywatnego¹³, co struktura odwołująca się wprost do ISQC-1 (MSKJ-1). Każdy z elementów systemu kontroli jakości zaadaptowany ze standardu niepublicznego, tj.: (1) obowiązki kierownictwa związane z zapewnieniem jakości w przedsiębiorstwie, (2) odpowiednie wymogi etyczne, (3) akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem, (4) zasoby ludzkie, (5) wydajność w zakresie prowadzonych czynności (*engagement performance*), (6) monitorowanie tych czynności (ang. *monitoring*)¹⁴, stanowi podrozdział sekcji 6 pt. „Ramy systemu kontroli jakości w NOK” (ang. *Framework for and SAI'S system of quality control*). Na każdy z takich podrozdziałów składa

⁶ The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) – Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

⁷ ISQM 1 i ISQM 2 – Por. European Court of Auditors, Project Proposal, s. 3, lipiec 2022, choć w oficjalnie przyjętej nowej wersji ISSAI 140, wiodącym jest ISQM 1 – *Quality Management for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and other Assurance and Related Services Engagements*, wersja polska – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1 – „Zarządzanie jakością firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub inne zlecenia usług atestacyjnych lub pokrewnych” (MSZJ-1). ISQM 2 – *International Standard on Quality Management, Engagement Quality Reviews* wersja polska – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 2 „Przeglądy jakości zlecenia” (MSZJ-2) – związany jest z kwestiami kontroli jakości wykonania zlecenia.

⁸ Obecna wersja obowiązuje do 31.12.2024, dlatego w artykule stosuję czas teraźniejszy.

⁹ Por. Najwyższa Izba Kontroli, *ISSAI – Standardy i wytyczne*, Warszawa 2011, s. 90-91. Przywołana publikacja dotyczy ISSAI 40, zatwierdzonego przez INTOSAI w 2010 r. W 2019 r. w związku z ustanowieniem Systemu zasad, standardów i wytycznych INTOSAI zmieniono numerację tego dokumentu na ISSAI 140 oraz dokonano w nim poprawek o charakterze redakcyjnym. Pomimo że przywołane zmiany nie wpłynęły na zawartość merytoryczną opisywanego standardu, w niniejszym artykule celem zachowania jak największej precyzjiności posługiwałam się wersją angielską ISSAI 140, opublikowaną na stronie INTOSAI <<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-140-Quality-Control-for-SAIs.pdf>> (dostęp 2.2.2024).

¹⁰ O nieścistościach w tym zakresie – Por P. Banaś, K. Żyndul, *Prace...*, op.cit.

¹¹ W artykule przyjmam nomenklaturę z: Najwyższa Izba Kontroli, *ISSAI...*, op.cit.

¹² Finansowa, zgodności czy też wykonania zadań.

¹³ Co jest cechą chociażby wszystkich standardów finansowych – Por. A. Serlikowska: *Zapewnienie i kontrola jakości – system zasad, standardów i wytycznych INTOSAI*, „Kontrola Państwowa” nr 2/2022, s. 145.

¹⁴ Najwyższa Izba Kontroli, *ISSAI...*, op.cit., s. 93

się w pierwszej kolejności przywołanie głównej zasady (ISQC-1), następnie jej powtórzenie, ale już w wersji zaadaptowanej na potrzeby¹⁵ NOK oraz przytoczenie wskazówek wykonawczych dla tych organów. Konsekwencją tak przyjętej struktury jest rozdział 7. – słowniczek, wskazujący jak rozumieć terminy zastosowane w standardzie niepublicznym przy wdrażaniu ISSAI 140. Innymi słowy, to próba adaptacji do języka publicznego pojęć: firma (ang. *firm*), zlecenie (ang. *engagement*), partner odpowiedzialny za zlecenie (ang. *engagement partner*) i klient (ang. *client*)¹⁶.

Podstawowe założenia systemu kontroli jakości w NOK sprowadzają się w elemencie 1. do identyfikacji potrzeby ustanowienia polityk i procedur w celu promowania wewnętrznej kultury organizacji, prowadzącej się do uznania jakości za kluczowy element w każdej z wykonywanych czynności. Za całokształt działań instytucji dotyczących tak rozumianej jakości odpowiedzialność ponosi szef NOK, w zależności od umocowania prawnego – organ jednoosobowy lub kolegialny, który oczywiście może delegować zadania na osoby o odpowiednim doświadczeniu w tym zakresie. Kluczowość tej wartości

powinna zostać również odzwierciedlona w strategii każdego z takich organów¹⁷, ze wskazaniem, że to cel nadrzędny, niezależny od czynników wewnętrznych czy zewnętrznych, a procedury i wytyczne mają być odpowiednio zakomunikowane pracownikom oraz ewentualnym zleceniobiorcom zewnętrznym.

Element 2. odnosi się do ustanowienia procedur zapewniających przestrzeganie przez osoby związane z NOK¹⁸ zasad etyki zawodowej, z zachowaniem modelowym po stronie zarządzających i personelu wyższego szczebla, wzorowaniem się na standardzie ISSAI 130 – Kodeks Etyki¹⁹ oraz obligatoryjnym uwzględnieniem zasad: rzetelności; niezależności, obiektywizmu i bezstronności; poufności, a także kompetencji, jak również informowania szefa o ewentualnych naruszeniach. Wskazuje też na potrzebę formułowania wytycznych mających na celu zapobieżenie ryzyku powstania zażyłości z kontrolowanymi przez odpowiednią rotację kontrolerów.

Zasad i procedur dotyczy również element 3. – akceptacja i kontynuacja. Tym razem chodzi o zagwarantowanie wykonywania kontroli i innych czynności

¹⁵ ISSAI 140 – Quality Control for SAls, rozdział 5, s. 10

¹⁶ Najwyższa Izba Kontroli, *ISSAI...*, op.cit., s. 104. W artykule stosuję nieco odmienne tłumaczenie własne, odnosząc firmę do przedsiębiorstwa, a zlecenie i partnera odpowiedzialnego za zlecenie do prowadzonych czynności i osoby odpowiedzialnej, które w mojej ocenie bliższe jest prywatnoprawnemu rozumieniu tych słów, a jednocześnie wydaje się łatwiejsze w adaptacji na potrzeby sektora publicznego.

¹⁷ Najwyższa Izba Kontroli, *Strategia Najwyższej Izby Kontroli na lata 2021–2024 (prezentacja)*, Warszawa, 15.10.2020.

<<https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/pierwsza-od-18-lat-strategia-nik-2021-2024.html>> (stan na 2.2.2024).

¹⁸ ISSAI 140 zawsze odnosi się zarówno do kadry NOK, jak i ewentualnych zleceniobiorców zewnętrznych – w rozumieniu wszystkich podmiotów, które na podstawie umowy wykonują pracę na rzecz NOK.

¹⁹ Standard ISSAI 140 wskazuje, że wymogi etyczne dla NOK mogą obejmować lub opierać się na standardzie ISSAI 130, odpowiednio do uwarunkowań prawnych i zawodowych tych organów.

przez osoby posiadające w tym względzie nie tylko kwalifikacje, ale również zdolności, w tym czas i inne zasoby, jak również integralność etyczną oraz umiejętność oszacowania ryzyka dotyczącego jakości pracy wykonywanej w danej jednostce kontrolnej. Istotną wskazówką jest pełna świadomość INTOSAI, że NOK zazwyczaj funkcjonują w warunkach ograniczonych zasobów. Tym samym powinny tworzyć system priorytetyzacji pracy, który pozwoli na zachowanie jej odpowiedniej jakości. W wypadku wystąpienia ryzyka dla tej ostatniej, za pomocą adekwatnej procedury powinno się zawiadomić kierownictwo NOK, jak również – gdy zaistnieje taka potrzeba – legislaturę lub odpowiedni organ odpowiedzialny za finansowanie instytucji.

W pewien sposób podobny, również odnoszący się do kwalifikacji, zdolności i etyki zawodowej, jest element 4. – zasoby ludzkie. Skupia się on jednak nie tyle na samym wykonywaniu czynności, ale na wymogu zgodności tych prac ze standardami zawodowymi oraz (w tej kolejności) – odpowiednimi regulacjami²⁰, jak również umożliwieniu NOK sporządzania raportów²¹ adekwatnych do zaistniałych okoliczności. Przy czym we wskazówkach aplikacyjnych wprowadza termin „kolektywnych kompetencji” (ang. *collective competencies*), rozumiejąc, że ostatecznie to zespół wyznaczony do realizacji konkretnego zadania, a nie każda pojedyncza

osoba musi posiadać łączną sumę kwalifikacji, umiejętności i wiedzy niezbędnej do jej wykonania. Zwraca również uwagę na politykę zarządzania zasobami ludzkimi (np. rekrutację, ocenę, rozwój zawodowy, kompetencje w rozumieniu etycznym i technicznym, awanse, ale i ocenę potrzeb osobistych czy możliwości, w tym czas wystarczający do wykonania zadań o odpowiedniej jakości).

Element 5. związany jest już z merytoryczną pracą oraz ustanowieniem reguł służących zapewnieniu zgodności przeprowadzanych kontroli i innych zadań ze standardami oraz wymogami prawa, jak również sporządzaniu adekwatnych do okoliczności raportów. Wskazuje się tu na potrzebę zachowania nie tylko jakości, ale i spójności. Określono w nim również obowiązki związane z nadzorem i oceną, m.in. przez: wprowadzenie odpowiednich metodyk czy narzędzi, ale i zasięganie opinii ekspertów, dokumentowanie rozbieżności zdań i rozwiązywanie ewentualnych sporów z nimi związanymi przed opublikowaniem raportu, terminowość czy zachowanie równowagi pomiędzy zasadami poufności oraz przejrzystości. Istotnym zagadnieniem jest zapewnienie procedury oceny wykonywanych zadań przez kontrolę jakości dotyczącą każdego realizowanego zadania (włączając w to kontrole: finansowe, zgodności i wykonania zadań) i eliminowanie ewentualnych uchybień przed publikacją wyników.

²⁰ Standard posługuje się sformułowaniem *applicable legal and regulatory requirements*.

²¹ Również w rozumieniu sprawozdania. Biorąc pod uwagę różne uwarunkowania prawne NOK, posługują się słowem „raport”, które jest najbliższe angielskiej wersji językowej systemu zasad, standardów i wytycznych INTOSAI, odpowiada również tłumaczeniu z publikacji NIK – por. Najwyższa Izba Kontroli, *ISSAI – Standardy...*, op.cit., s.82.

Ostatni element, jak sama nazwa wskazuje, dotyczy monitorowania systemu kontroli jakości w NOK i kładzie nacisk na stworzenie procedur zapewniających, że jest on właściwy, adekwatny i skuteczny. Monitoring ten obejmuje: stałą analizę i ocenę działania systemu, w tym pobieranie próby zakończonych już zadań oraz poddawanie ich odpowiedniej weryfikacji²², przypisanie odpowiedzialności wykwalifikowanemu personelowi i zagwarantowanie im niezależności rozumianej m.in. jako brak zaangażowania w oceniane działania na ich wcześniejszych etapach. Standard, we wskazówkach aplikacyjnych, dopuszcza również możliwość skorzystania z innych metod monitoringu, takich jak: niezależne oceny naukowców, ankietowanie interesariuszy, weryfikacja wykonania wniosków czy informacja zwrotna od kontrolowanych oraz wskazuje na potrzebę – po raz kolejny – ustanowienia procedury, tym razem w zakresie skarg i zażaleń na jakość wykonywanej przez NOK pracy.

Zarządzanie jakością według nowego ISSAI 140

O tym jak zasadniczą zmianę wprowadza nowa wersja omawianego standardu,

świadczy już modyfikacja jego nazwy, przy jednoczesnym pozostawieniu dotychczasowej numeracji. To już nie jest dokument o kontroli jakości (ang. *quality control*), a zarządzaniu jakością (ang. *quality management*)²³. Należy jednak zauważyć, że zmiana ta wynika z nomenklatury zastosowanej w ISQM 1 (MSZJ-1), na którym przede wszystkim bazuje nowy ISSAI 140. Inspiracja ta nie jest jednak tak silnie widoczna w redakcji, jak w poprzedniej wersji.

Diametralnie zmieniła się struktura tego dokumentu. Budzące konfuzję wprowadzenia ze standardu niepublicznego ustąpiły nielicznym odniesieniom w przypisach, sprawiając, że pracownicy NOK wyraźnie dostrzegają powinności ich organizacji, natomiast nie sektora prywatnego²⁴. Zawarty w standardzie słowniczek nie adaptuje już pojęć komercyjnych na potrzeby urzędnicze, a raczej definiuje chociażby niedobory ustanawianego systemu, cele jakości, ryzyko jakości czy odpowiedź instytucji na takie ryzyko. Elementy systemu zarządzania jakością zmieniły się w wymogi organizacyjne wyznaczające podwaliny *quality management*. Sam system powinien być natomiast nie tylko zaprojektowany

²² System *quality assurance*, czyli ocena zadań kontrolnych *post factum*, po upływie czasu niezbędnie nierzadko do stwierdzenia uchybień systemowych (tzw. *cold review*) – Por. A. Serlikowska: *Zapewnienie i kontrola jakości...* s. 328, J. Mazur: *Guidelines on Audit Quality*, Vilnius 2006, s. 4.

²³ Do tej pory dający się wywieść z obowiązującej treści IFPP, aczkolwiek terminologicznie dość niejasny – por. J. Mazur: *Międzynarodowe wytyczne jakości kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2005; A. Serlikowska, *Zapewnienie i kontrola jakości...*, op.cit., s. 328.

²⁴ Przywoływany ISQM 1 (MSZJ-1) w porównaniu z dokumentem INTOSAI wydaje się bardziej precyzyjny i bardziej rozbudowany, a tym samym może okazać się pomocny zarówno na etapach wdrożenia, jak i stosowania określonych reguł również w NOK. Biorąc jednak pod uwagę tak podkreślaną przez INTOSAI potrzebę uwrażliwienia każdego z pracowników NOK na zagadnienia jakości, z perspektywy organizacji omawianą zmianę odbieram na korzyść tych instytucji publicznych.

i ustanowiony, co wydaje się sugerować poprzednie podejście NOK do jakości, ale również działać w celu zapewnienia, aby przeprowadzały one kontrole i inne czynności na konsekwentnie wysokim poziomie i zgodnie z ISSAI lub też innymi adekwatnymi standardami oraz obowiązującymi regulacjami.

Dokument dzieli jednocześnie utworzony system na komponenty (ang. *components*) i wymogi organizacyjne (ang. *organizational requirements*). Komponenty to znane wcześniej składowe, a obecnie rozszerzone o dodatkowe elementy, które powinny funkcjonować w NOK w sposób ciągły, tj.: proces oceny ryzyka; zarządzanie i przywództwo; etyka; akceptacja, rozpoczęcie i kontynuacja działań; wykonywanie zobowiązań; zasoby; informowanie i komunikowanie; monitoring i środki zaradcze²⁵. Wymogi organizacyjne – formułowane jako fundamenty systemu zarządzania jakością – to już kwestie bardziej kompleksowe, odnoszące się wyraźnie do elementu stanowienia zasad organizacji. Nowy ISSAI 40 formułuje tu zatem siedem wymogów: ustanowienia systemu zarządzania jakością; ustanowienia celów jakości; identyfikacji i oceny ryzyka jakości; projektowania i wdrożenia odpowiedzi (planowania reakcji) na ryzyka jakości; monitorowania systemu zarządzania jakością i usuwania

zidentyfikowanych uchybień²⁶; dokonywania oceny i wyciągania wniosków na temat skuteczności systemu zarządzania jakością; dokumentowania systemu.

Pierwszy wymóg, abstrahując od zmiennej nomenklatury, sprowadza się podobnie jak element 1 obecnego ISSAI 140 do kompleksowego rozumienia jakości w całej organizacji, łącząc zarówno kulturę instytucji, jak i zachodzące w niej procesy czy etykę oraz czyniąc ostatecznie odpowiedzialnym²⁷ szefa NOK, który oczywiście może scedować zadania na niższe poziomy (nie tylko na poziom kierownictwa średniego szczebla, ale również na odpowiedzialnych operacyjnie za poszczególne elementy systemu – chociażby nadzorujących/monitorujących).

Konieczność ustalenia celów jakości, zdefiniowanych jako pożądane przez NOK konsekwencje poszczególnych komponentów systemu²⁸, z oczywistym wyłączeniem procesu oceny ryzyka oraz monitoringu i środków zaradczych, stanowi zupełnie nowe zagadnienie. Wydaje się być próbą urealnienia tego typu zarządzania przez definiowanie mierzalnych wyznaczników, w tym podcelów, do czego inspiracje mają stanowić inne dokumenty IFPP – jak ISSAI 130 dla etyki czy ISSAI 150 względem kompetencji kontrolerów. Jednocześnie w samych wskazówkach aplikacyjnych

²⁵ Dokładnie te same komponenty w polskim tłumaczeniu ISQM 1 (MSZJ 1) zwane są „elementami” (choć w języku angielskim zastosowano sformułowanie „components”, podczas gdy w MSKJ-1 były to „elements”) zostały opisane w standardzie IAASB – por. Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1 – „Zarządzanie jakością firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub inne zlecenia usług atestacyjnych lub pokrewnych”, s. 6.

²⁶ Rozumianych jako *deficiency*, czyli niedobór systemu, por. s. 7, pkt 10.

²⁷ *Ultimate responsible*.

²⁸ *Quality objectives*, s. 7, pkt 17.

do tego wymogu sformułowano możliwe do określenia cele jakości dla każdego z komponentów²⁹. Przykładem rozszerzenia rozumienia zarządzania jakością jest chociażby odróżnienie obowiązków zarządczych (ang. *governance*) od przywódczych (ang. *leadership*). Te ostatnie nie muszą dotyczyć jedynie wysokich urzędników czy kierownictwa SAI, ale wszystkich pracowników pełniących rolę lidera w danych zadaniach.

Konsekwencją jest ustanowienie wymogu identyfikacji i oceny ryzyka jakości, zdefiniowanego jako racjonalną możliwość wystąpienia indywidualnie lub w połączeniu z innymi zdarzenia niekorzystnie wpływającego na osiągnięcie jednego lub więcej celów jakościowych³⁰. Proces ten powinien być przeprowadzany z odpowiednią częstotliwością i może uwzględniać np.: charakterystykę i styl zarządzania, stan prawny, typy wydawanych raportów, jednostki kontrolowane czy zasoby, jak również być określany przez skalę oceną lub punktową. Na marginesie należy zauważyć, że pojęcie ryzyka dla jakości pojawiało się w poprzedniej wersji ISSAI 140, jednak nie było ono ustrukturyzowane, przytoczono je przy okazji elementu 3.

Zagadnienie monitoringu w nowej wersji standardu zostało natomiast rozszerzone o usuwanie zidentyfikowanych uchybień/braków (ang. *deficiencies*) w systemie zarządzania jakością. Obszerna definicja braku wyjaśnia, że dotyczy on sytuacji nieustalenia lub niewłaściwego ustalenia: odpowiedniego celu, ryzyka, odpowiedzi na jego zaistnienie czy też innego aspektu systemu³¹. Kluczowe jest tu utworzenie systemowej odpowiedzi na sytuację, w której wnioski z systemu zarządzania jakością wskazują na pomijanie procedur³² czy niezgodność ze standardami i regulacjami, w tym przepisami powszechnie obowiązującymi. Konkluzją, która płynie z tego wymogu jest znana już na etapie poprzedniej wersji ISSAI 140 procedura weryfikacji (oceny – ang. *review*) ukończonych zadań i nowa wskazówka – możliwość ubiegania się o informację zwrotną również od interesariuszy.

Wiąże się z tym bezpośrednio potrzeba dokonywania oceny i wyciągania wniosków na temat skuteczności omawianego systemu (wymóg 6.), która powinna dotyczyć zdefiniowanego okresu i być przeprowadzana przynajmniej raz w roku oraz dokumentowania tego systemu (wymóg 7.). Dokumentacja prowadzona

²⁹ Np.: planowanie zapotrzebowania na zasoby i ich alokacja w sposób odzwierciedlający zaangażowanie w jakość wykonywanych zadań w wypadku zarządzania i przywództwa; wypełnianie obowiązków etycznych w odniesieniu do etyki; sporządzanie dokumentacji w odpowiednim czasie i zgodnie z przepisami w sytuacji akceptacji, rozpoczęcia i kontynuacji działań; zarządzanie zasobem ludzkim posiadającym odpowiednie kompetencje do powierzonych ról, adekwatnie ocenianych i pociąganych do odpowiedzialności lub nagradzanych w wypadku zasobów; należyte i wiarygodne przekazywanie informacji personelowi o systemie zarządzania jakością w taki sposób, żeby rozumiał zakres powierzonych zadań i odpowiedzialności w obszarze informowania i komunikowania.

³⁰ Por. *Quality risk*, s. 8, pkt 18.

³¹ Por. *Deficiency in the SAI's system of quality management*, s. 7. pkt 10.

³² Standard we wszystkich wymogach najczęściej przywołuje pojęcie *policies and procedures*, definiując je przy okazji określania odpowiedzi: w pierwszym wypadku jako stwierdzenia o tym, co powinno lub nie powinno być zrobione, a w drugim – czynności potrzebne do zaimplementowania tych stwierdzeń, por. s. 8, pkt 19.

jest przy tym w celach dowodowych jego istnienia i funkcjonowania, uwrażliwienie personelu na temat jego ról i odpowiedzialności w tym zakresie, jak również wsparcia monitoringu i oceny. Po raz kolejny są to zagadnienia, które pojawiały się w poprzedniej wersji ISSAI 140, jednak obecnie przyjęły uporządkowaną i logiczną formę.

Podstawowe różnice między obecnie obowiązującą oraz nową wersją tego standardu przedstawia tabela 1, s. 30.

Zmiany ostatecznie niewprowadzone

Wersja robocza reformowanego ISSAI 140 różniła się od ostatecznie przyjętej. Uwagę zwracały przede wszystkim postulowane definicje, w tym najistotniejsza – jakości. Projekt proponował zdefiniować ją jako zakres, w jakim wykonane prace i wydane przez NOK raporty są zgodne ze standardami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi (jak również innymi regulacjami), a także zaspokajają potrzeby interesariuszy³³. Z dokumentów dotyczących opiniowania wydaje się wynikać, że to ostatni człon definicji wzbudził największe zastrzeżenia³⁴. Rzeczywiście sformułowanie to wywołałoby kontrowersje

przede wszystkim w odniesieniu do niezależności NOK, ale również wątpliwości praktyczne, biorąc pod uwagę, że w społeczeństwie pluralistycznym potrzeby interesariuszy mogłyby okazać się nie tylko sporne, ale wzajemnie sprzeczne. W pozostałym zakresie definicja jest jednak klarowna i dość oczywista, szkoda zatem, że nie znalazła się w standardzie w skróconej wersji. Szczególnie biorąc pod uwagę tak liczne odwoływania się do jakości w całej IFPP, proste wskazanie, że oznacza ona tak naprawdę zgodność wykonywanych zadań ze standardami i przepisami, choć w części zniosłoby często podnoszony w praktyce zarzut o ideowości dokumentów INTOSAI.

W ostatecznej wersji zabrakło również definicji kultury jako funkcjonującego w NOK środowiska, obejmującego normy zachowań, jak również wspólną etykę, wizję, misję, przekonania i podstawowe wartości, cele, postawy, kompetencje, procedury, polityki i praktyki oraz komunikację, charakterystyczne dla tej organizacji i jej sposobu działania³⁵. Znacznie skrócono natomiast pojęcie odpowiedzialności (reakcji na ryzyko). W przyjętej zreformowanej wersji ISSAI 140 zabrakło fragmentu wyjaśniającego, że polityki

³³ *The extent to which the work performed and reports issued by the SAI comply with professional standards and applicable legal and regulatory requirements and satisfy stakeholders' needs* – Por. ISSAI 140 – Quality Management for SAls – exposure draft, s. 8, <<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2022/06/ISSAI-140-exposure-draft-watermark-1.pdf>> (dostęp 2.2.2024).

³⁴ Por. ISSAI 140 – Quality Management for SAls – exposure draft comments to text by SAI, <<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2022/06/ISSAI-140-exposure-draft-comments-to-text-by-SAI-1.pdf>> (dostęp 2.2.2024).

³⁵ *Culture – operating environment encompassing behavioural norms and shared ethics, vision, mission, beliefs and core values, goals, attitudes, competencies, procedures, policies and practices, and communication, that characterise a SAI and how it operates*. W opiniowaniu postulowano zmianę na kulturę organizacyjną czy też jaśniejsze odniesienia do NOK.

Tabela 1. Różnice między obowiązującą i nową wersją standardu ISSAI 140

Wersja ISSAI 140	Obecnie obowiązujący	Nowy
Tytuł	Kontrola jakości (ang. Quality Control)	Zarządzanie jakością (ang. Quality Management)
Składowe systemu	6 elementów (przywództwo, etyka, akceptacja i kontynuacja, zasoby ludzkie, wykonywanie audytu i innych czynności, monitoring)	8 komponentów (proces oceny ryzyka, zarządzanie i przywództwo, etyka, akceptacja, rozpoczęcie i kontynuowanie działań, zasoby, informowanie i komunikowanie, monitoring i środki zaradcze) 7 wymogów organizacyjnych (ustanowienie systemu zarządzania jakością; ustanowienie celów jakościowych; identyfikacja i ocena ryzyka jakości; projektowanie i wdrażanie odpowiedzi; monitorowanie systemu zarządzania jakością i usuwanie zidentyfikowanych uchybień; dokonywanie oceny i wyciąganie wniosków na temat skuteczności systemu zarządzania jakością; dokumentowanie systemu)
Redakcja	Cytaty z zasad ISQC-1 i odniesienia do sposobu adaptacji tych zasad na potrzeby NOK	Cały dokument odnosi się wyłącznie do NOK
Słowniczek	Lakoniczny, odnoszący się do sposobu adaptacji terminów stosowanych w ISQC-1	Rozbudowany z wyraźnymi definicjami oceny jakości, oceniającego, ryzyka i celów odnoszących się do jakości, jednak bez definicji jakości
Cele jakości	Brak odniesień	Duży nacisk na realizację celów jakości oraz środki zaradcze w wypadku zidentyfikowanych uchybień
Zasoby	Elementem zasoby ludzkie	Wymogiem zasoby ludzkie, ale również technologia, zasoby intelektualne (w tym metodyka, ustandaryzowana dokumentacja, bazy danych)
Zarządzanie i przywództwo	Odpowiedzialność lidera sprowadzana do organu zarządzającego NOK, pojedyncze odniesienia do wyższego rangą personelu	Definicja przywództwa rozszerzona (nie tylko personel wyższy rangą czy organy zarządzające NOK)
Ocena systemu	Odniesienie do procedur i polityk, ale bez obowiązku oceny okresowej	Wprowadzenie obowiązku okresowej (przynajmniej corocznej) oceny systemu zarządzania jakością
Dokumentowanie	Odniesienia do dokumentacji przede wszystkim w związku z prowadzoną kontrolą oraz innymi czynnościami	Wprowadzenie obowiązku dokumentacji systemu zarządzania jakością (w tym celów jakości oraz ryzyka, a także procesu monitorowania i ewentualnego procesu naprawczego, włączając dowody prowadzenia takich czynności)

Źródło: *SAls Internal Risk Management and Identification of High Risk Areas/Programs in the Public.*

i procedury mogą mieć charakter prewencyjny (w celu zapobieżenia wystąpieniu ryzyka, ukierunkowania na pierwotną przyczynę ryzyka) lub naprawczy (aby złagodzić skutki występującego ryzyka i zapobiec ponownemu wystąpieniu). Jakkolwiek również w tym przypadku tak rozbudowane definicje mogłyby pomóc w aplikacji standardu, ich brak nie wydaje się dotkliwy ani nie ma wielkiego wpływu na jego rozumienie.

Podsumowanie

Najnowsza wersja ISSAI 140, która zacznie obowiązywać od 1 stycznia 2025 r., wydaje się podążać w oczekiwanym przez NOK kierunku. Jest bardzo precyzyjna, konkretna w definicjach i odpowiednio rozbudowana we wskazówkach metodycznych. Oczywiście jest, że biorąc pod uwagę odmienność poszczególnych instytucji – różne poziomy umocowania, ramy prawne, kultury funkcjonowania – standard na poziomie międzynarodowym zawsze będzie pozostawiał stosunkowo szerokie pole interpretacyjne do uwzględniania tych zmiennych. Okoliczność, że z ISSAI 140 zniknęła biznesowa struktura jest jednak pozytywnym krokiem z perspektywy uwrażliwienia pracowników poszczególnych NOK na przestrzeganie reguł stanowiących przez IFPP.

Podobnie do optymizmu skłania zwracanie uwagi, że zagadnieniem związanym

z zarządzaniem jakością jest planowanie uwzględniające możliwości personelu, zarówno pod względem zdolności, jak i kompetencji czy też powiązanie, dość enigmatycznej w poprzedniej wersji jakości z jej celami, oceną ryzyka oraz zadaniami operacyjnymi osób odpowiedzialnych za nadzór poszczególnych czynności w ramach instytucji. Jako wadę postrzegam natomiast brak wyraźnej, choć prostej, definicji jakości, która w mojej opinii pomogłaby w ujednoczeniu zastosowania tego terminu w całej IFPP, jak również pewną nieścisłość terminologiczną w innych dokumentach tej ramy. Mianowicie, jako odniesienie do całego systemu zasad, standardów i wytycznych stosuje się w nowym ISSAI 140 sformułowanie „issaje” (*ISSAIs*)³⁶, które obecnie odnoszą się jedynie do standardów, a nie całego systemu dokumentów INTOSAI.

Warto przy tym podkreślić, że zmiana omawianego standardu nie jest kosmetyczna i w razie chęci jego pełnego wdrożenia, wymaga przemyślanych reform w procedurach i procesach, związanych choćby z samym systemem oceny ryzyka jakości, monitoringiem i środkami zaradczymi.

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

³⁶ Por. chociażby s. 9, pkt 20, s. 11, pkt 32 czy s. 32, pkt 39.

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

Bibliografia:

1. Banaś P., Żyndul K.: *Prace nad usprawnieniem systemu standardów i wytycznych INTOSAI*, „Kontrola Państwowa” nr 6/1/2021.
2. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, *Wskazówki dotyczące efektywnego stosowania ISQC 1*, lipiec 2011.
3. Mazur J.: *Mechanizmy zapewnienia jakości w postępowaniu kontrolnym Najwyższej Izby Kontroli*, „Gdańskie Studia Prawnicze”, vol. XII Miscellanea konstytucyjnoprawne, 2004.
4. Mazur J.: *Międzynarodowe wytyczne jakości kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2005.
5. Najwyższa Izba Kontroli, *ISSAI – Standardy i wytyczne*, Warszawa 2011.
6. Serlikowska A.: *Zapewnienie i kontrola jakości – system zasad, standardów i wytycznych INTOSAI*, „Kontrola Państwowa” nr 2/2022.
7. Skwarka B.: *Działalność NIK na arenie międzynarodowej [w:] Najwyższa Izba Kontroli i prawne aspekty funkcjonowania kontroli państwowej*, Warszawa 2018.

ABSTRACT

Review of ISSAI 140 – Changes in Quality Management of Supreme Audit Institutions

Revised ISSAI 140, which is part of the system of principles, standards and guidance (pronouncements) of the International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI, will enter into force on 1 January 2025. It is an important pronouncement since it focuses on quality management in Supreme Audit Institutions (SAIs). It was first introduced in 2010 as ISSAI 40, then it was included in the reformed INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP) and renamed ISSAI 140 with editorial changes on 2019, and later it had to be revised following the Strategic Development Plan 2020–2022 (Component 2). On one hand, needs were postulated to introduce clear consistent and adequate standards not only for general quality control, but for direct quality management, considering various SAI structures and unification of terminology. On the other hand, the reform was necessary since ISQC–1, developed by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), mainly for the needs of the private sector, was updated in December 2020. The objective of the article is to present the new guidance of INTOSAI related to quality management. The author also attempts to make a critical assessment of the document, from the perspective of the previous principles, as well as the changes that were postulated but have not been introduced.

Agnieszka Serlikowska, PhD, Legal Advisor, Acting Deputy Director of the Regional Branch of NIK in Bydgoszcz

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