



ЕВРОПЕЙСКА КОМИСИЯ

ГД Регионална политика

ГД Трудова заетост, социални въпроси и равни възможности

НАСОКИ ЗА ТРЕТИРАНЕ НА ГРЕШКИ, ОПОВЕСТЕНИ В ГОДИШНИТЕ КОНТРОЛНИ ДОКЛАДИ

(приложение към Насоките относно годишните контролни доклади и годишните становища от 18.2.2009 г., референтен № COCOF 09/0004/01-EN)

Настоящият текст е работен документ, изготвен от службите на Комисията. На базата на приложимото законодателство на Общността той предоставя технически указания на вниманието на националните органи, специалистите от практиката, бенефициерите или потенциалните бенефициери и други органи, участващи в мониторинга, контрола или осъществяването на политиката на сближаване, относно начините за тълкуване и прилагане на правилата на Общността в тази област. Целта на работния документ е да се представят обясненията и тълкуванията на службите на Комисията на посочените правила с цел да се улесни изпълнението на оперативните програми и да се насърчат добрите практики. Настоящите насоки са изготвени без да се засяга тълкуването на Съда и Първоинстанционния съд, нито практиката на Комисията за вземане на решения.

Съдържание

СПИСЪК НА СЪКРАЩЕНИЯТА	4
РЕЧНИК	5
1. ВЪВЕДЕНИЕ	7
2. ОЦЕНКА НА ГРЕШКИТЕ	8
2.1. Подходи, посочени в предишни насоки на Комисията	8
2.2. Системни грешки.....	9
2.3. Случайни грешки.....	9
2.4. Аномални грешки.....	10
2.5. Грешки, свързани с неприключили процедури по възражения.....	10
2.6. Процент на общата проектирана грешка	11
2.7. Процент на общата проектирана грешка и оценка на системите за управление и контрол	12
3. ОПОВЕСТЯВАНЕ НА ПРОЦЕНТА НА ГРЕШКИТЕ В ГКД ПОСРЕДСТВОМ СИСТЕМАТА SFC 2007	14
4. НЕАДЕКВАТНИ ОДИТНИ СТАНОВИЩА	14
5. КОРЕКТИВНИ МЕРКИ.....	15
5.1. Понятие за коригирана грешка при определяне на одитното становище.....	15
5.2. Корективни мерки — последващи действия	15
5.3. Вариант 1: екстраполирана финансова корекция.....	17
5.4. Вариант 2: коригиране на всеки тип грешка	17
5.5. Компенсиране чрез „буферни“ разходи	18
6. ЗНАЧЕНИЕ НА ВИСОКИЯ ПРОЦЕНТ НА ГРЕШКА ЗА ПОДБОРА НА ИЗВАДКАТА	18
7. НАЙ-ВЕРОЯТНА ГРЕШКА И ГОРНА ГРАНИЦА НА ГРЕШКАТА.....	19
8. ОСОБЕНИ СЛУЧАИ.....	21
8.1. Констатирани от ОО грешки в разходите, които управляващият орган, междинният орган или сертифициращият орган също считат за неправомерни	21
8.1.1. Нередности, които са констатирани и за които са предприети мерки от страна на МЗ/УО/СО, но които не са коригирани преди изготвянето на извадката от ОО.....	21

8.1.2.	Нередности, констатирани по време на проверки от МЗ/УО и коригирани в недостатъчна степен преди изготвянето на извадката от ОО.....	22
8.1.3.	Нередности, свързани с разходи, оттеглени след изготвяне на извадката от ОО	22
8.2.	Компенсирани на грешките при завишаване с грешките при занижаване, с цел определяне на цялостна най-вероятна грешка	23
ПРИЛОЖЕНИЕ 1 – ПРОЦЕНТ НА ОБЩАТА ПРОЕКТИРАНА ГРЕШКА.....		24
ПРИЛОЖЕНИЕ 2 — ТАБЛИЦА ЗА ДЕКЛАРИРАНИТЕ РАЗХОДИ И ОДИТИТЕ НА ИЗВАДКИ.....		25

СПИСЪК НА СЪКРАЩЕНИЯТА

ОО — Одитиращ(и) орган(и)

ГДД — Годишен доклад за дейността (на всяка Генерална дирекция на Комисията)

ГКД — Годишен контролен доклад

СО — Сертифициращ орган

КФ — Кохезионен фонд

COCOF — Комитет за координация на фондовете

ДД — Декларация за достоверност от Европейската сметна палата за изпълнението на бюджета на ЕС

ЕФРР — Европейски фонд за регионално развитие

ЕСФ — Европейски социален фонд

МЗ — Междинно звено

МСО (ISA) — Международни стандарти за одит

УО — Управляващ орган

СУК — Система за управление и контрол

ДЧ — Държава-членка

MUS — Извадка по парична единица

Речник

Термин	Определение
Аномална грешка	Неточност, която явно не е представителна за съвкупността.
Процедура по възражения	Процедура, при която (работните) одитни доклади се изпращат на одитирания обект с искане за писмен отговор в определен срок.
Грешка	За целите на настоящите насоки грешка е количествено измеримо превишение на сертифицираните разходи, декларирани пред Комисията.
Разходи за година N	Разходи, декларирани пред Комисията, въз основа на които се подбира извадката от операции.
Нередност	Същото значение като „грешка“.
Известна грешка	Известна грешка е грешка, която е установена извън одитираната извадка. При извадки по парична единица известна грешка е и сумата от грешки, установени за дадена единица от извадката, чиято стойност е равна или е по-висока от стойността на интервала за подбор.
Неточност	Същото значение като „грешка“.
Съвкупност	Целият набор от данни, от които е избрана извадката (за целите на член 62, параграф 1, буква б) от Регламент (ЕО) № 1083/2006) и за които одиторът желае да направи заключения.
Случайна грешка	Грешките, които не се считат за системни, се класифицират като случайни грешки. При това понятие се приема, че има вероятност случайните грешки, констатирани в одитираната извадка, да бъдат открити и в неодитираната съвкупност.

Термин	Определение
Процент на грешката в извадката	Процентът на грешката в извадката съответства на сумата на установените нередности (при одити на операции (извършени съгласно член 62, параграф 1, буква б) от Регламент (ЕО) № 1083/2006), разделена на одитираните разходи.
Системна грешка	Системните грешки са грешки, установени в одитираната извадка, които оказват въздействие върху неодитираната съвкупност и се срещат при определени и сходни обстоятелства. Като цяло тези грешки имат общи особености, като например вид на операцията, място или период от време. По принцип те се свързват с неефективни процедури за контрол в рамките на (част от) системите за управление и контрол.
Общо проектирано ниво на грешка	<p>Общата проектирана грешка съответства на сумата от следните грешки: проектирани случайни грешки, системни грешки, известни грешки и некоригирани аномални грешки.</p> <p>ОО следва да сравни процента на общата проектирана грешка с прага на същественост, за да може да направи заключения по отношение на цялата съвкупност, обхваната от извадката.</p>

1. ВЪВЕДЕНИЕ

Настоящият документ има за цел да представи допълнителни насоки, като поясни основните въпроси, които държавите-членки (ДЧ) повдигат по отношение на оповестените в годишните контролни доклади (ГКД) проценти на грешките, както и влиянието на тези грешки върху одитното становище¹ на одитиращия орган (ОО).

Насоките представляват документ, разработен съвместно от Генерална дирекция „Регионална политика“ и Генерална дирекция „Трудова заетост, социални въпроси и равни възможности“. По принцип насоките следва да се прилагат от ОО, които отговарят за предоставянето на ГКД от края на 2011 г. нататък за програми, съфинансирани от ЕФРР, КФ и ЕСФ.

Проектът за насоки не предвижда нови или допълнителни изисквания за националните органи. Обяснените по-долу понятия имат за цел да внесат яснота по въпросите, повдигнати от ОО в контекста на оценката на годишните контролни доклади, представени в края на 2010 г., и въпросите, повдигнати от ОО при обсъждането на работните версии на настоящите насоки по време на заседанието на групата на органите за финансов контрол (Homologues Group), което се проведе на 17—18 октомври 2011 г., както и в рамките на срещата на СОСОФ на 23 ноември 2011 г. Насоките са предназначени единствено да изяснят подхода, който ОО следва да възприемат при анализа на резултатите от одитите на операции и системните одити.

Настоящите насоки не заменят съществуващите насоки на Комисията, а именно:

- Насоки относно годишните доклади за извършен контрол и годишните становища от 18.2.2009 г., референтен № СОСОФ 09/0004/01-EN, наричани по-долу „насоки относно контролните доклади и становищата“;
- Указания за одитиращите органи относно методите за подбор на извадки от 15.9.2008 г., референтен № СОСОФ 08/0021/01-EN, наричани по-долу „указания относно подбора на извадките“;
- Насоки относно общата методика за оценка на системите за управление и контрол (СУК) в държавите-членки², референтен № СОСОФ 08/0019/00-EN, наричани по-долу „насоки относно оценката на СУК“;

¹ В член 62, параграф 1, буква г), точка ii) от Регламент (ЕО) № 1083/2006 от одитиращия орган се изисква да издаде становище относно това дали системата за управление и контрол функционира ефективно, така че да се предостави разумна гаранция, че представените на Комисията отчети за разходите са правилни и като следствие от това разумна гаранция, че основните транзакции са законосъобразни и редовни.

² Вж. Насоки СОСОФ 08/0019/00-EN, в които са определени четири категории за оценка на системите. Категория 1: функционира добре; необходими са само незначителни подобрения (висока степен на надеждност), категория 2: функционира, но са необходими някои подобрения (средна степен на надеждност), категория 3: функционира частично; необходими са съществени

- Насоки за сертифициращите органи относно докладването за оттеглени суми, възстановени суми, суми, които предстои да бъдат възстановени, и считаните за невъзстановими суми, приложими за периода на програмиране 2007—2013 г. и за остатъка от периода на програмиране 2000—2006 г. от 27.3.2010 г. , референтен № СОСОФ 10/0002/00/EN, наричани по-долу „насоки за СО“.

2. ОЦЕНКА НА ГРЕШКИТЕ

2.1. Подходи, посочени в предишни насоки на Комисията

Както е посочено в раздел 5 (последна точка) от насоките относно контролните доклади и становищата и в раздел 6.8 от указанията относно подбора на извадките, ГКД следва да съдържа оценка на установените грешки, наред с корекцията на тези грешки.

В посочения по-горе раздел 6.8 Комисията също така се позовава на международния стандарт за одит ISA № 530³, съгласно който одиторът следва да разгледа резултатите от извадката, характера и причините за установените грешки и възможния ефект от тези грешки по отношение на конкретната одитна цел и върху други области на одита.

Поради това поне от 2008 г. нататък в указанията на Комисията ясно се посочва, че от ОО се очаква да извършват задълбочен качествен анализ на установените в одитите на операции грешки и че този анализ следва да се представи в ГКД.

По принцип в раздела от ГКД, отнасящ се до одитите на операции, ОО следва да поясни естеството на грешките, които в най-голяма степен оказват въздействие върху общото проектирано ниво на грешка, тъй като грешките могат да се дължат например на процедурите за възлагане на обществени поръчки, инструментите за финансов инженеринг или схемите за отпускане на държавни помощи.

Съгласно насоките относно контролните доклади и становищата от 2009 г.⁴, в ГКД следва да се посочи дали за някои от установените проблеми (нередности) се счита, че имат системен характер, както и да се посочат предприетите мерки, включително количественото определяне на неправомерните разходи и свързаните с това финансови корекции.

Във всеки случай настоящите насоки не могат да заменят професионалната преценка на ОО при оценката на това дали дадена грешка е системна, случайна или аномална. Тази оценка винаги стъпва върху анализ на всеки отделен случай, което следва да бъде посочено в ГКД.

подобрения (средна степен на надеждност), категория 4: като цяло не функционира (ниска степен на надеждност).

³ <http://web.ifac.org/download/a027-2010-iaasb-handbook-isa-530.pdf>

⁴ Вж. раздел 4, последна точка от насоките.

2.2. Системни грешки

Системните грешки са грешки, установени в одитираната извадка, които оказват въздействие върху неодитираната съвкупност и се срещат при определени и сходни обстоятелства. По принцип те се свързват с неефективни процедури за контрол в рамките на (част от) системите за управление и контрол. Същевременно установяването на потенциална системна грешка означава да се извършат допълнителните одитни процедури, необходими за установяване на цялостния обхват на грешката, както и последващото ѝ количествено определяне. Това означава, че всички ситуации, при които има вероятност от същия вид като констатираната в извадката грешка, трябва да бъдат установени, което ще позволи да се определи общият ѝ ефект върху съвкупността⁵.

Съгласно член 98, параграф 4 от Регламент (ЕО) № 1083/2006 „в случай на системна нередност, държавата-членка разширява разследванията си с цел да обхване всички операции, които могат да бъдат засегнати“. Следователно концепцията за системна нередност и мерките, които държавата-членка трябва да предприеме, са добре известни на всички участници в СУК.

Както и при системните грешки, възможни са случаи, в които установяването на дадена грешка в извадката може да доведе до това одиторът да установи една или повече грешки извън извадката — това може да се разглежда като „известна грешка“. Така например, ако се установи, че даден договор е незаконосъобразен според правилата за възлагане на обществени поръчки, то е вероятно част от свързаните с това неправомерни разходи да са декларирани в заявление за плащане или във фактура, които са включени в одитираната извадка, а останалата част от разходите да са декларирани в заявления за плащане или фактури, които не са включени в посочената извадка. Известните грешки се третираат по същия начин като системните грешки.

2.3. Случайни грешки

Грешките, които не се считат за системни, се класифицират като случайни грешки. При това понятие се приема, че има вероятност случайните грешки, констатирани в одитираната извадка, да бъдат открити и в неодитираната съвкупност, тъй като извадката е представителна. Следователно тези грешки следва да бъдат включени в изчисляването на предвиждането на грешките — вж. раздел 2.6 от настоящите насоки.

⁵ Например, може да става дума за грешка, установена при операция, която е съфинансирана по приоритетна ос, свързана с финансовия инженеринг. Възможно е тази грешка да е налице в други операции по същата приоритетна ос. Необходимо е ОО, съвместно с УО/МЗ, да определи дали това е така. Все пак, както вече бе посочено, всяка установена в извадката грешка следва да бъде включена в изчислението на процента на проектираната грешка (освен при надлежно обосновани аномални грешки) по простата причина, че извадката е представителна за съвкупността.

2.4. Аномални грешки

В представените до края на 2010 г. ГКД имаше много случаи, отчетени от ОО като „аномални грешки“, в резултат на което общото проектирано ниво на грешки беше под тези, които би следвало да бъдат отчетени.

Статистическата извадка е представителна за съвкупността, затова аномалните грешки следва да се приемат само при изключителни и добре обосновани обстоятелства. Честото прибягване до този подход без наличието на съответни аргументи може да намали надеждността на одитното становище.

От ОО се изисква в ГКД да покаже високо ниво на сигурност, че аномалната грешка не е представителна за съвкупността и да обясни какви допълнителни одитни процедури е изпълнил, за да направи заключение за наличие на аномална грешка съгласно изискването в стандарт ISA № 530.

В ISA № 530 се посочва още, че:

„А.19. Когато отклонението бъде определено като аномалия, то може да бъде изключено при проектирането на отклоненията спрямо популацията. Ефектът от всяко такова отклонение обаче, ако остане некоригирано, въпреки това трябва да бъде взет под внимание в допълнение към проектирането на отклоненията, които не представляват аномалии“.

„А.22. В случай на тестове на детайлите, предвиденото отклонение плюс аномалното отклонение, ако има такова, представлява най-добрата приблизителна оценка на одитора за отклонението в популацията. Когато предвиденото отклонение плюс аномалното отклонение, ако има такова, превиши допустимото отклонение, извадката не осигурява разумна база за заключенията относно популацията, предмет на тестването. (...)“

Това означава, че когато ОО реши да изключи дадена аномална грешка от изчислението на проектираната грешка, размерът на аномалната грешка следва да се добави в изчислението на процента на общата проектирана грешка, ако грешката не е коригирана в съответствие с раздел 5.1 от настоящите насоки. Ако аномалната грешка е коригирана, тя не се включва в процента на общата проектирана грешка. Този подход е приложим единствено по отношение на аномалните грешки поради това, че те за изключения, както е посочено и в цитирания стандарт за одит.

2.5. Грешки, свързани с неприключили процедури по възражения

Грешките, отчетени при определянето на процента на общата проектирана грешка, трябва да са свързани с констатации, оповестени в окончателен одитен доклад, т.е. след приключване на процедурата по възражения с организацията, обект на одита.

В надлежно аргументираните случаи, в които тази процедура не е приключила преди подаването на ГКД, това би могло да представлява ограничение в обхвата и е възможно квалифицираното становище да бъде предоставено въз основа на професионалната преценка на ОО. В този случай в одитното

становище ОО следва да посочи дали тези ограничения имат отражение върху декларираните разходи, и ако това е така, да представи количествено определяне⁶.

В зависимост от етапа, на който се намира процедурата по възражения по даден одит, ОО може да избере един от следните подходи: i) да включи констатираните при одита грешки при изчисляване проектирането на грешките (както е определено в раздел 2.6 от настоящите насоки) или ii) да определи количествено нередностите като ограничение в обхвата на одитното становище, като посочи дали общият процент на грешката би бил съществено засегнат от потенциалната нередност (т.е. дали общата проектирана грешка, включително въпросната нередност, би била довела до процент на общата грешка над 2 %).

Във всеки случай следното правило продължава да важи: „Процентът на грешка, който трябва да бъде отразен в годишния контролен доклад, обикновено се основава на резултатите от заключителния одит (след приключване на процедурата по възражения), съпоставени с извадката, подбрана за референтния период. Независимо от това е възможно, вследствие на последващ мониторинг, извършван в съответствие с административните/одитните процедури, да се заключи, че в крайна сметка дадена грешка не се счита за грешка. Вследствие на това може да се наложи процентът на грешка, посочен в предишни доклади, да бъде актуализиран.“⁷

2.6. Процент на общата проектирана грешка

В ГКД ОО следва да оповести също така и процента на общата проектирана грешка, който следва да сравни с прага на същественост, за да може да направи заключения за съвкупността, както е предвидено в член 17, параграф 4, втора алинея от Регламент (ЕО) № 1828/2006.

Съгласно втора алинея от тази разпоредба, „когато за дадена оперативна програма процентът на проектираната грешка надхвърля определен значим праг, одитният орган анализира значимостта му и предприема необходимите дейности, като по-конкретно формулира съответните препоръки, които ще бъдат съобщени в годишния одиторски доклад“.

Процентът на общата проектирана грешка представлява оценка на ефекта на грешките в системите за управление и контрол като процент от съвкупността за година N.

Общата проектирана грешка следва да отразява анализа, извършен от ОО по отношение на грешките, установени в контекста на одитите на операции,

⁶ Вж. точка 7 от насоките относно контролните доклади и становищата.

⁷ Вж. бележка под линия 9 от насоките относно контролните доклади и становищата.

извършени съгласно член 62, параграф 1, буква б) от Регламент (ЕО) № 1083/2006.

Общата проектирана грешка съответства на сумата от следните грешки: Проектирани случайни грешки, системни грешки и некоригирани аномални грешки — вж. графиката в приложение 1 към настоящите насоки.

Ако в одитираната извадка бъдат установени системни грешки и техният обхват в неодитираната съвкупност е точно определен, тогава свързаните със съвкупността системни грешки се добавят към общата проектирана грешка. Ако посоченото ограничаване на грешката не се извърши преди представянето на ГКД, за целите на изчислението на проектираната случайна грешка системните грешки се третират като случайни грешки.

По отношение на случайните грешки, проектирането на грешките може да бъде различно в зависимост от избора и описан в одитната стратегия метод за подбор на извадките. Относно проектирането на грешките, вж. раздели 6.3 — 6.6 от указанията на Комисията относно подбора на извадките, в които има примери за методи за подбор на извадки и тяхното прилагане. В общи линии:

- Ако методът за подбор на извадка, използван от ОО, е извадката по парична единица (MUS), проектираната случайна грешка съответства на най-вероятната грешка (MLE).
- По същия начин, за определяне на разликата ОО следва да изчисли постигнатата точност и да посочи получените по този начин равнища на горна и долна граница.
- При нестатистически подбор на извадки, съгласно „формалния подход“, обяснен в раздел 6.6 от указанията относно методите за подбор на извадки, проектиране на процента на грешката се изисква да бъде извършено в случаите, в които този подход се прилага. Ако при нестатистически подбор на извадки използваният метод не е посоченият „формален подход“, не се използва екстраполация на процента на грешка, т.е. процентът на проектираната грешка е процентът на грешка на извадката.

Всички грешки следва да бъдат определени количествено от ОО, както и да бъдат включени в процента на общата проектирана грешка, с изключение на случаите, посочени в раздел 2.4 от настоящите насоки. Без това количествено определяне процентът на грешката не може да се счита за достоверен, тъй като вероятно е занижен. В такъв случай одитното становище следва да бъде с резерви.

По принцип всички установени грешки следва да бъдат взети предвид при изчисляване на процента на общата проектирана грешка. Раздел 8 от настоящия документ се отнася до някои особени случаи, в които това може да не бъде така.

2.7. Процент на общата проектирана грешка и оценка на системите за управление и контрол

Ако процентът на общата проектирана грешка е над 2-процентния праг на същественост, това показва, че степента на неправомерност на декларираните

разходи е съществена, т.е. било е налице неправилно функциониране на системата за управление и контрол (СУК).

В Раздел 2 от приложение IV към Регламент (ЕО) № 1828/2006 се съдържа изискване за това ОО да комбинира резултатите от системните одити и одитите на операциите, за да може да получи по-добра гаранция за ефективното функциониране на СУК.

В съответствие с насоките относно оценката на СУК⁸ ОО следва, въз основа на извършените одити на системите (и като има предвид всички възможни компенсиращи проверки), да формулира за всяка система цялостно заключение, което ще послужи при изготвянето на одитното му становище.

В раздел 6 от насоките относно контролните доклади и становищата вече са посочени някои случаи, които ОО следва да вземе предвид при оценката на цялостната увереност, която следва да бъде предоставена в резултат на системните одити и одитите на операциите.

Ако ОО прецени, че СУК попада в категория 2 и че процентът на общата проектирана грешка е под 2-процентния праг на същественост, одитното становище може да бъде без резерви.

Ако обаче СУК попада в категории 1 или 2 и процентът на общата проектирана грешка е над 2 %, това показва, че въпреки относително положителната оценка, получена в резултат на извършените от ОО системни одити, СУК на практика не е достатъчно ефективна от гледна точка на предотвратяването, откриването и коригирането на нередности и възстановяването на неправомерно изплатени суми. Поради това в такива случаи се счита, че е целесъобразно одитното становище да бъде с резерви.

Ако ОО прецени, че СУК е в категории 3 или 4, за целесъобразно⁹ се счита одитното становище да е с резерви, дори ако процентът на общата проектирана грешката е под 2 %. ОО следва да използва своята професионална преценка, за да оцени дали системните одити, които са довели до класифициране на СУК в категория 3, са основани на факти, които не са могли да бъдат установени при одитите на операции (напр. системни одити, обхващащи СУК, които са били променени след година N, като по този начин се намалява гаранцията, която предоставят одитите на операции за разходите през тази година).

Ако СУК са в категория 3 или 4 и общото проектирано ниво на грешка е над 2 %, то тогава становището е с резерви или е отрицателно. Разграничението

⁸ Тези насоки обхващат до четири категории за оценка на системите: Категория 1: Функционира добре; необходими са само незначителни подобрения (висока степен на надеждност), категория 2: Функционира, но са необходими някои подобрения (средна степен на надеждност), категория 3: Функционира частично; необходими са съществени подобрения (средна степен на надеждност), категория 4: като цяло не функционира (ниска степен на надеждност).

⁹ Изразът „счита се за целесъобразно“ означава, че за да бъдат направени подходящи заключения, се изисква професионалната преценка на ОО.

между становище с резерви и отрицателното становище зависи от сериозността и величината на грешките.

3. ОПОВЕСТЯВАНЕ НА ПРОЦЕНТА НА ГРЕШКИТЕ В ГКД ПОСРЕДСТВОМ СИСТЕМАТА SFC 2007

Посочената по-горе информация следва да бъде представена в ГКД в раздела за одитите на извадки от операции.

В допълнение, „таблицата на декларираните разходи и на одитите на извадки“, която трябва да се приложи към ГКД (съгласно таблица 9 от приложение VIII към Регламент (ЕО) № 1828/2006), следва да включва процента на грешката, установен в извадката, и процента на общата проектирана грешка (както е посочено в раздел 2.6) – вж. приложение 2 към настоящия документ.

ГКД се изпраща на Комисията чрез системата SFC 2007. Модулът в SFC 2007 включва посочената по-горе таблица, която трябва да бъде попълнена от ОО. Информацията за процента на общата проектирана грешка се вписва в отделна колона след колоната, озаглавена „размер и процент (процент на грешка) на неправомерните разходи за произволната извадка“. В съществуващата в SFC 2007 таблица бяха направени промени във връзка с подаването на ГКД за 2011 г., с цел да бъдат разрешени техническите проблеми, възникнали при подаването на последните ГКД.

Въпреки че от методологична гледна точка е правилно за включените в една обща СУК програми да се отчита една грешка, може не винаги да бъде вярно, че становището е едно и също за всички програми в тази система.

В член 62, параграф 1, буква г) от Регламент (ЕО) № 1083/2006 на Съвета е посочено, че: „*Когато за няколко оперативни програми се прилага обща система, посочената в точка i) информация, може да бъде групирана в един доклад, като изготвените по точки ii) и iii) становище и декларация могат да обхващат всички съответни оперативни програми*“.

Ако обаче при системните одити или при анализа на установените в общата извадка грешки бъдат констатирани конкретни недостатъци само за една програма в рамките на общата СУК, ОО може да разгледа възможността за диференциране на одитното си становище за тази определена програма. По принцип SFC 2007 позволява на ОО да включи различни становища за всяка програма, дори когато се отнасят към същата СУК.

4. НЕАДЕКВАТНИ ОДИТНИ СТАНОВИЩА

Въз основа на опита, натрупан по време на подаването на ГКД за 2010 г., Комисията счита, че в следните случаи одитните становища не са адекватни:

- неквалифицирани становища, независимо че не е бил извършен одит на операции за разходите през година N;
- неквалифицирано становище, независимо че ОО не е извършил одит на всички включени в извадката операции;

- неквалифицирани становища, независимо че общото проектирано ниво на грешка са били над прага на същественост и/или са установени значителни слабости при системните одити, без националните органи да са предприели съответни корективни мерки навреме и преди оповестяването на одитното становище;
- отказ от изразяване на становище поради това, че процедурите по възражения за одитите на операциите не са приключили.

5. КОРЕКТИВНИ МЕРКИ

5.1. Понятие за коригирана грешка при определяне на одитното становище

Всички установени грешки в одитираната от ОО извадка трябва да бъдат докладвани в съответствие с разпоредбите на член 28 от Регламент (ЕО) № 1828/2006, изменен с Регламент (ЕО) № 846/2009, както и коригирани и отчетени съгласно указанията относно подбора на извадките.

В съответствие с член 70 от Регламент (ЕО) № 1083/2006 и член 70 от Регламент (ЕО) № 1198/2006 на Съвета от държавите-членки се изисква да коригират и възстановяват неправомерно изплатени суми. Държавите-членки могат да избират между следните варианти:

- 1) да оттеглят неправомерния разход от програмата веднага след като констатират нередността чрез приспадане от следващия отчет за разходите, като по този начин средствата на ЕС се освобождават за нови бюджетни ангажименти по други операции или
- 2) да оставят разходите временно в програмата до приключване на процедурата по възстановяване от бенефициерите на неправомерно изплатените безвъзмездни средства и да ги приспадат от следващия отчет за разходите едва след като са възстановени.

Според цитираната законова разпоредба грешката ще се счита за коригирана за целите на настоящите насоки, когато неправомерната сума се приспадне (чрез оттегляне или възстановяване) от представения на Комисията отчет за разходите или когато въпросните разходи се регистрират като предстоящо възстановяване в счетоводната система на сертифициращия орган.

5.2. Корективни мерки — последващи действия

Въз основа на анализа на докладваните от ОО резултати от системните одити и одитите на операции, като последващи действия държавата-членка (управляващият или сертифициращият орган в съответствие със СУК) трябва да предприеме необходимите корективни мерки.

Ако тези мерки бъдат реализирани преди ГКД да бъде изпратен на Комисията и ОО разполага с достатъчно доказателства, че те действително са осъществени, в ГКД за тях следва да се включи информация, която да покаже, че националните органи са предприели подходящи последващи действия по отношение на констатираните грешки.

Такива корективни мерки могат да се считат за последващи действия, които са настъпили след одитния период и които ОО може да вземе предвид при определяне на степента на увереност, както и в одитното становище. Според предишните насоки относно ГКД¹⁰ „някои настъпили впоследствие събития биха могли да имат сериозно отражение върху функционирането на системите за управление и контрол и/или върху резервите (в случай на становище с резерви или отрицателното становище) и поради това не могат да не бъдат взети предвид от одитиращия орган“. Тези събития могат да бъдат свързани или с положителни действия (напр. корективни мерки, предприети след одитния период) или да имат отрицателно въздействие (напр. недостатъците в системата или грешки, които са били установени след одитния период).

ОО може да оповести становище без резерви, ако в резултат на предприетите корективни мерки рискът от съществени недостатъци в системата за управление и контрол е бил смекчен до подходящо ниво, т.е. след прилагането на корективните мерки изложената на риск сума от разходите, декларирани през година N, е не повече от 2 % от тези разходи (освен в случаите, в които СУК първоначално е била оценена като попадаща в категория 4, вж. раздел 2.7).

Ако корективните мерки се отнасят до корекция на неправомерни разходи, такива корекции могат да бъдат взети предвид от ОО само за целите, посочени в предишния параграф, ако въпросните разходи са коригирани в съответствие с раздел 5.1.

Подходът за временно задържане на разходи от страна на сертифициращия орган не представлява коригираща мярка в контекста на гореизложеното. Въпреки това ОО може да приеме временното задържане на разходи за последващо действие, ако мярката е предприета преди ГКД да бъде изпратен на Комисията и СО поеме писмено изричен ангажимент (например в писмо до Комисията), че ще декларира въпросните разходи само след като получи разумна увереност за законосъобразност и правомерност и след като информира Комисията за действията, предприети за получаването на тази гаранция, а също и след като получи одитно становище от ОО относно адекватността на тези действия.

Ако корективните мерки се отнасят до план за действие, това може бъде взето предвид от ОО за горепосочените цели, само ако действията са били действително осъществени и ОО разполага с ясни доказателства за това.

Във всеки случай общото проектирано ниво на грешка трябва да остане същото, т.е. то не се влияе от корективните мерки и трябва да бъде докладвано в ГКД.

5.3. Вариант 1: екстраполирана финансова корекция

Държавата-членка (управляващият орган или сертифициращият орган в съответствие със СУК), след като получи информация за общото проектирано

¹⁰ Вж. точка 8 от насоките относно контролните доклади и становищата.

ниво на грешка (оповестен в ГКД), може да реши да анулира декларираните неправомерни разходи. За тази цел към общите неаудирани разходи по оперативната програма за съответната година N се прилага екстраполирана финансова корекция.

Горният подход не е задължителен и зависи от решението на държавата-членка.

След корекцията на грешките в извадката, екстраполираната корекция следва да се приложи към цялата неаудитирана съвкупност: екстраполирана финансова корекция = проектирано ниво на грешка * неаудирани разходи.

5.4. Вариант 2: коригиране на всеки тип грешка

Всички грешки трябва да бъдат коригирани, включително известните грешки и аномалните грешки.

По отношение на системните грешки, за целите на ГКД ОО следва да потвърди, че:

- общата сума на декларираните пред Комисията разходи, които са засегнати от тези системни грешки, е определена и компетентните органи ще пристъпят към необходимите корекции¹¹ във възможно най-кратък срок. Определянето на системната грешка в неаудитираните разходи може да се извърши от УО под надзора на ОО. На практика това би означавало ОО да осъществи контрол на качеството на работата на УО и писмено да представи на Комисията изрично потвърждение, че работата е извършена при спазване на съответните стандарти и че заключенията са съгласувани.
- за да ограничат риска от съществени грешки в бъдещите отчети за разходите, компетентните национални органи ще се ангажират с изпълнението на корективен план за действие, в който са определени строги крайни срокове по отношение на системните нередности. Този план за действие следва да бъде описан кратко и ясно в ГКД.

Случайните грешки могат да бъдат или единственият установен източник на грешки в одитната извадка, или да съществуват в допълнение към системни грешки (установени и третиранни по начина, посочен по-горе). Както е посочено в раздел 2.3 от настоящите насоки, понятието за случайна грешка предполага вероятността, че такива грешки са налице също и в неаудитираните разходи. В резултат на това ОО следва да изчисли изложените на риск разходи, като към неаудитираните разходи приложи процента на проектираната грешка (свързан със случайните грешки, установени в одитираната извадка от операции) след приспадане на засегнатите от системни грешки разходи. Изложената на риск сума в декларираните през година N разходи трябва да бъде оповестена в ГКД и за нея държавата-членка следва да осъществи съответни последващи действия.

¹¹ Вж. член 98, параграф 4 от Регламент (ЕО) № 1083/2006.

5.5. Компенсиране чрез „буферни“ разходи

Може да възникне ситуация, при която в година N+1 за дадена операция държавата-членка декларира пред Комисията повече разходи отколкото са първоначално предвидените в бюджета за година N. Това представляват „буферни“ разходи.

Например, разходите за даден проект по бюджет възлизат на 100 000 EUR, а публичното съфинансиране е в размер на 40 % от разходите, или максимум 40 000 EUR. По проекта са декларирани разходи в размер на 110 000 EUR и е получен максималния размер на безвъзмездната помощ в размер на 40 000 EUR. ОО одитира декларираните по проекта 110 000 EUR и констатира недопустими разходи в размер на 9 000 EUR. В резултат националните органи не могат да издадат разпореждане за възстановяване на суми от бенефициера, тъй като размерът на допустимите разходи е достатъчен, така че той да има право да получи максималната сума от 40 000 EUR.

Друг пример би бил, ако разходите за даден проект по бюджет възлизат на 100 000 EUR, а публичното съфинансиране е в размер на 40 % от разходите, или максимум 40 000 EUR. По проекта са декларирани разходи в размер на 110 000 EUR. ОО одитира декларираните по проекта 110 000 EUR и констатира недопустими разходи в размер на 15 000 EUR. В следствие на това националните органи следва да издадат на бенефициера разпореждане за възстановяване на сумата от 5 000 EUR, защото грешката превишава началната сума (100 000 EUR). Бенефициерът има право на безвъзмездни средства в максимален размер на 38 000 евро (95 000*40 %).

6. ЗНАЧЕНИЕ НА ВИСОКИЯ ПРОЦЕНТ НА ГРЕШКА ЗА ПОДБОРА НА ИЗВАДКАТА

Високото общо проектирано ниво на грешка може да означава, че при планирането на подбора на извадката са използвани неправилни допускания, например процентът на очакваната грешка е твърде нисък или нивото на доверие, получено при контролните проверки, е твърде високо.

В стандарт ISA № 530 (точка 5 от приложение 3 към стандарта) това виждане е отразено по следния начин:

„Колкото по-голям е размерът на отклонението, което одиторът очаква да открие в популацията, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката, така че да може да се направи разумна приблизителна оценка за размера на грешката в популацията. Факторите, със значение за преценката на одитора за очакваното ниво на отклонение, включват степента, до която стойностите на обектите се определят субективно, резултатите от процедурите за оценка на риска, резултатите от контролните тестове, резултатите от приложените в предходни периоди одиторски процедури и резултатите от други процедури по същество.“

При подбора на извадки в бъдеще следва да се вземат предвид по-подходящи параметри, определени въз основа на придобития опит.

- В допълнение, ако при подбора на операциите за одит ОО използва извадката по парична единица, по принцип той би използвал нисък процент

на очаквана грешка (напр. 10 % от прага на същественост или 0,2 %, ако определеният праг на същественост е 2 %¹²). Ако обаче съответните резултати от подбора на извадката покажат процент на проектираната грешка над 2 %, ОО може евентуално да използва различен метод за подбор на извадката, както е посочено в раздел 6 от указанията на Комисията относно методите за подбор на извадки, и по-точно в таблицата по-долу¹³.

Променливост на съвкупността	Очаквана честота на грешките	Предложен подход
Ниска	Ниска	Извадка от променливи — Извадка по парична единица
Висока	Ниска	Извадка по парична единица
Ниска	Висока	Извадка от променливи
Висока	Висока	Групиране в клъстери или стратификация (плюс подходящи методи за подбор на извадка)

7. НАЙ-ВЕРОЯТНА ГРЕШКА И ГОРНА ГРАНИЦА НА ГРЕШКАТА

Както е посочено в указанията относно методите за подбор на извадки, долната граница на грешките и горната граница на грешките също следва да се изчислят и да се оповестят в ГКД, наред с грешката на извадката и MLE.

По отношение на оценката и проектирането на грешки, възникнали в резултат на извадка, подобрена по метода на извадката по парична единица, в указанията на Комисията за одитиращите органи относно методите за подбор на извадки е посочено¹⁴ следното:

- *„Горната граница на неточност е сборът от проектираната неточност, основната точност (...) и компенсаторната стойност за разширяване на несъответствието на точността.*
- *Одиторът може също да изчисли размера на необходимата допълнителна извадка, като замени първоначалната очаквана неточност във формулата за интервала на извадката с най-вероятната неточност от оценката на извадката и да определи интервала и общия размер на извадката въз основа на новите очаквания. Броят на допълнителните единици в извадката може да се*

¹² Както е посочено в приложение IV към Регламент (ЕО) № 1828/2006, максималният праг на същественост е 2 %. ОО може да реши да определи по-нисък процент.

¹³ Вж. раздел 6 от посочените указания.

¹⁴ За първите три подточки вж. стр. 32 от Указанията за одитиращите органи относно методите за подбор на извадки; за последната подточка вж. стр. 40.

определи посредством изваждане на първоначалния размер на извадката от новия размер на извадката. Новият интервал на извадката може да се използва за подбора. Следва да се подберат единици, които не са вече включени в извадката.“

- *Например, ако е установена единична неточност в размер на 300 EUR (25 %), т. е. проектирана неточност от 1 000 EUR при допустима неточност от 5 000 EUR и стъпка на извадката по парична единица от 4 000 EUR при ниво на доверие от 95 % (коефициент на доверие 3), ще се получи горна граница на неточност от общо 13 750 EUR. Този резултат е сбор от:*
 - *проектираната неточност в размер на 1 000 EUR;*
 - *основната точност в размер на 4 000 EUR x 3=12 000 EUR; и*
 - *компенсаторната стойност в размер на (4,75-3-1) x 1 000=750 EUR (4,75 е коефициентът на надеждност (RF) за 1 неточност при ниво на доверие от 95 %, 3 е RF за 0 неточности при ниво на доверие от 95 %).*
- *Тази горна граница надвишава допустимата неточност; въз основа на това се прави заключението, че неточността в общата съвкупност надвишава прага на същественост. Освен това се прави заключението с 95 % сигурност, че неточността в общата съвкупност е не повече от 13 750 EUR.*
- *Когато прилага статистически метод, одитирацията орган определя най-вероятната неточност в общата съвкупност и сравнява нейното ниво с нивото на същественост, за да оцени резултатите.“*

Ако при подбора на извадката от операции за одит е използван методът на извадката по парична единица (MUS), се счита, че най-вероятната грешка (MLE) е процентът на проектираната случайна грешка. Този процент на грешка е част от общото проектирано ниво на грешка, който следва да се сравни с прага на същественост от 2 %. Когато всички установени в извадката грешки се считат за случайни, общото проектирано ниво на грешка е процентът на проектираната случайна грешка.

Във всеки случай анализът на горната граница на грешката (UEL) трябва да бъде извършен, с цел да се спазят изискванията на MUS.

Указанията на ИНТОСАЙ¹⁵ „представляват обща основа, на която могат да се правят позовавания (...) при всички одити на дейности на ЕС (...)“¹⁶. В Указание № 23¹⁷ се посочва, че когато „горната граница на грешката

¹⁵ Вж <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/133817.PDF>

¹⁶ Вж. точка 6 от Техническото въведение към Насоките на ИНТОСАЙ.

надвишава допустимата грешка, но най-вероятната грешка е по-ниска от допустимата грешка“, одиторът следва евентуално да:

- *„изиска от одитираната организация да разследва констатираните грешки/изключения, както и възможността за допускане на допълнителни грешки/изключения. Това може да доведе до съгласувани изменения на финансовите отчети;*
- *извърши допълнителни проверки, с цел да намали свързания с извадката риск и по този начин — компенсаторната стойност, която трябва да се отчете при оценката на резултатите;*
- *използва алтернативни процедури за одит, с цел да получи допълнителна гаранция.“*

ОО следва да използва своята професионална преценка, за да избере един от посочените по-горе варианти и да включи съответна информация в ГКД.

8. ОСОБЕНИ СЛУЧАИ

8.1. Констатирани от ОО грешки в разходите, които управляващият орган, междинният орган или сертифициращият орган също считат за неправомерни

8.1.1. *Нередности, които са констатирани и за които са предприети мерки от страна на МЗ/УО/СО, но които не са коригирани преди изготвянето на извадката от ОО*

Както е посочено по-горе, по принцип всички установени нередности следва да бъдат взети под внимание при изчисляване на процента на проектираната грешка и да бъдат включени в ГКД.

Това включва констатирани от ОО (при одита на операциите) нередности, които вече са били установени от друг национален орган — а именно управляващия орган (УО), междинното звено (МЗ) или сертифициращия орган (СО) — преди изготвянето на извадката от ОО, но които не са били коригирани от държавата-членка преди подаването на ГКД¹⁸.

Ако обаче са налице документи, доказващи, че съответните национални органи (УО, МЗ или СО) са **установили нередността и са започнали да предприемат необходимите мерки** преди ОО да е изготвил извадката и че неправомерната сума е коригирана преди представянето на ГКД, тогава

¹⁷ Приложимо по отношение на „подбора на извадки за одит при финансови одити (включително контрол за законосъобразност и правомерност)“ съгласно точка 6.1 от Насока № 23 на ИНТОСАЙ.

¹⁸ Както е посочено по-горе, тази корекция може да се извърши чрез приспадане на неправомерните разходи (чрез оттегляне или възстановяване) от отчета за разходите, представен на Комисията или чрез регистриране на въпросните разходи като предстоящо възстановяване в счетоводната система на сертифициращия орган.

нередността може да бъде изключена при проектирането на грешката на извадката спрямо съвкупността.

Във всеки случай третирането на съответната нередност следва да бъде докладвано и обяснено в ГКД в раздела за одитите на операциите.

Като общ принцип УО следва да гарантира, че проверките на управлението (административни проверки или проверки на място) се осъществяват по такъв начин, че нередностите да се предотвратяват, откриват и коригират преди разходите да бъдат декларирани пред Комисията.

8.1.2. Нередности, констатирани по време на проверки от МЗ/УО и коригирани в недостатъчна степен преди изготвянето на извадката от ОО

Ако по време на одит ОО установи, че дадена нередност е била открита по-рано по време на проверка от друг орган, но приложеният за корекция процент е бил по-нисък от този, който според ОО е трябвало да се използва от МЗ/УО, разликата между стойността, получена при корекцията с определения от ОО процент, и реално коригираната стойност (на фаза деклариране пред Комисията преди изготвяне на извадката от ОО) следва да бъде взета предвид за изчисляване на процента на общата грешка/проектирането на грешката.

8.1.3. Нередности, свързани с разходи, оттеглени след изготвяне на извадката от ОО

След като подбере извадката от операции, ОО може да установи неправомерни разходи в подлежащите на одит операции, които са били оттеглени от ДЧ. От гледна точка на практическата организация, която ОО трябва да възприеме по отношение на одитите на място, се предвиждат два варианта:

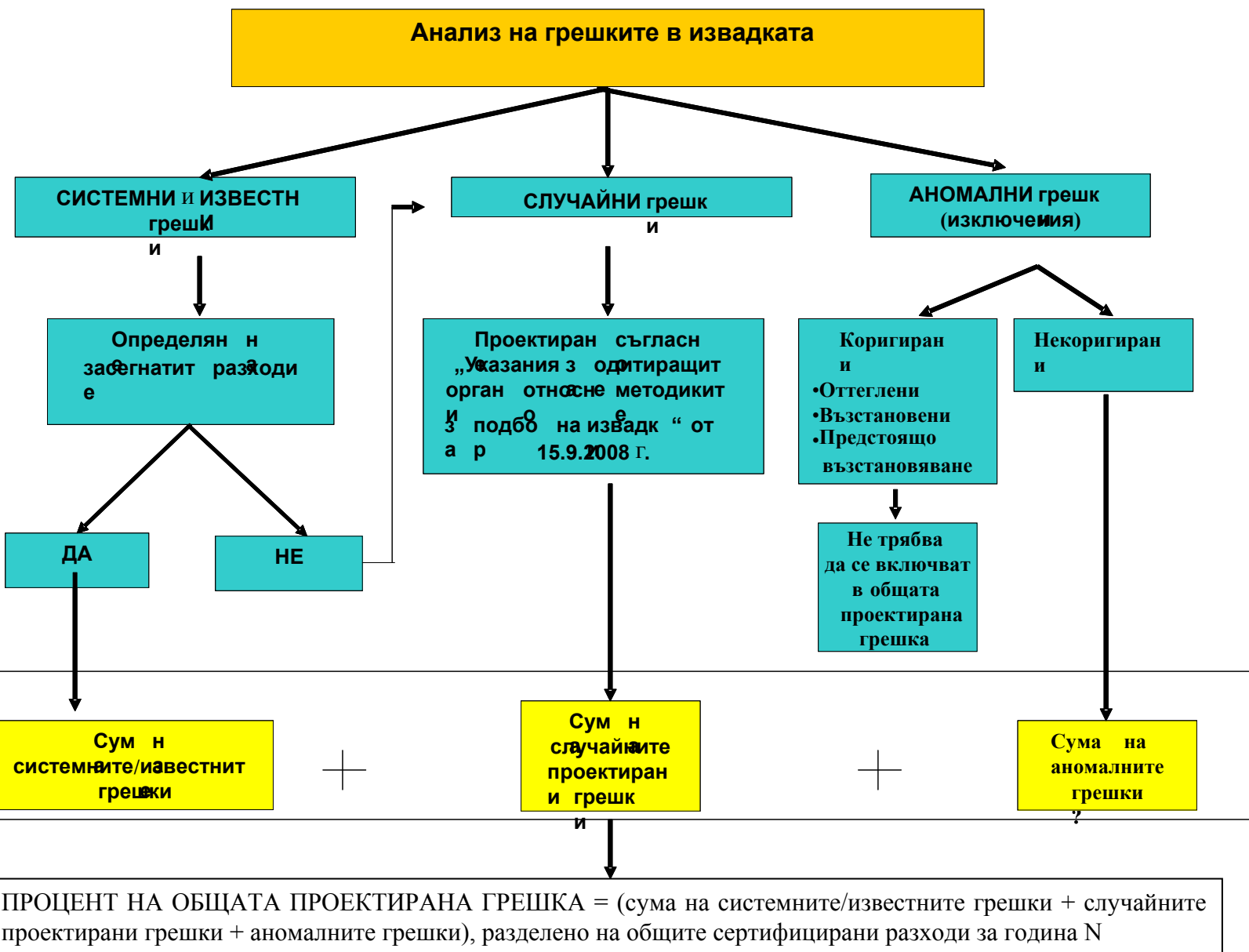
- (1) В случай че оттеглените неправомерни разходи касаят всички разходи за дадена операция, която е включена в избраната от ОО извадка, органът не е задължен да одитира на място такава операция. Извадката не трябва да бъде променяна, т.е. дадената операция не трябва да бъде заменена с друга.
- (2) В случай че оттеглените неправомерни разходи се отнасят само до част от разходите за дадена операция, която е включена в избраната от ОО извадка, органът следва да одитира операцията на място, с цел да установи дали в частта, която не е оттеглена, няма грешки.

И в двата случая неправомерните разходи трябва да бъдат включени в процента на грешката.

8.2. Компенсиране на грешките при завишаване с грешките при занижаване, с цел определяне на цялостна най-вероятна грешка

За целите на ГКД грешките при завишаване не следва да се вземат предвид при изчисляване на процента на грешка на извадката (и съответно при изчисляване на процента на проектираната грешка).

ПРИЛОЖЕНИЕ 1 – ПРОЦЕНТ НА ОБЩАТА ПРОЕКТИРАНА ГРЕШКА



ПРИЛОЖЕНИЕ 2 — ТАБЛИЦА ЗА ДЕКЛАРИРАНИТЕ РАЗХОДИ И ОДИТИТЕ НА ИЗВАДКИ

Фон д	Референт ен номер (CCI №)	Програма	Декларира ни разходи за референтна та година	Разходи, отнасящи се за референтната година, одитирани в произволната извадка		Размер и процент (процент на грешка) от неправомерните разходи в произволната извадка ¹⁹		Процент общата на проектирана грешка ²⁰	Други одитирани разходи ²¹	Размер на неправоме рните разходи в други извадки на разходи	Общи деклариран и разходи с кумулиране	Кумулативна сума ²² на одитираните разходи като процент от кумулативна та сума на деклариранит е разходи
				Сума ²³	% ²⁴	Сума	%	%				

¹⁹ Когато произволната извадка касае повече от един фонд или програма, данните относно размера и процента (процент на грешка) на неправомерните разходи се предоставят за цялата извадка и не могат да бъдат разделени по програми/фондове.

²⁰ При нестатистически извадки за малки съвкупности — процентът на грешка на извадката. Понятието за процент на общата проектирана грешка е обяснено в раздел 2.6 от настоящите насоки.

²¹ Разходите от допълнителна извадка и разходите за произволна извадка, направени извън периода на референтната година (размер).

²² Включва разходите, одитирани за произволната извадка, както и другите одитирани разходи.

²³ Размер на одитираните разходи.

²⁴ Процент на одитираните разходи спрямо декларираните пред Комисията разходи в референтната година.