



KOMISJA EUROPEJSKA

DG ds. Polityki Regionalnej

DG ds. Zatrudnienia, Spraw Społecznych i Równości Szans

WYTYCZNE DOTYCZĄCE SPOSOBU POSTĘPOWANIA W PRZYPADKU WYKRYCIA BŁĘDÓW W ROCZNYCH SPRAWOZDANIACH AUDYTOWYCH

(Załącznik do wytycznych dotyczących rocznych sprawozdań audytowych i opinii audytowych z dnia 18/02/2009 r., nr ref. COCOF 09/0004/01-EN)

Niniejszy dokument jest dokumentem roboczym przygotowanym przez służby Komisji. Na podstawie obowiązującego prawa wspólnotowego formułuje on wskazówki techniczne dla organów publicznych, podmiotów stosujących system w praktyce, beneficjentów lub potencjalnych beneficjentów, a także innych jednostek biorących udział w monitorowaniu, kontroli lub realizacji polityki spójności, które dotyczą interpretowania i stosowania zasad wspólnotowych w tym zakresie. Niniejszy dokument roboczy ma za zadanie przedstawić wyjaśnienia i interpretacje służb Komisji dotyczące wyżej wymienionych zasad w celu ułatwienia wdrażania programów operacyjnych i wspierania dobrych praktyk. Niniejsze wytyczne pozostają jednak bez uszczerbku dla wykładni Trybunału Sprawiedliwości i Sądu lub zmieniającej się praktyki decyzyjnej Komisji.

Spis treści

WYKAZ SKRÓTÓW.....	4
GLOSARIUSZ	5
1. WPROWADZENIE	7
2. OCENA BŁĘDÓW	8
2.1. Podejście przedstawione w poprzednich wytycznych Komisji.....	8
2.2. Błędy systemowe.....	9
2.3. Błędy losowe	9
2.4. Błędy nietypowe.....	10
2.5. Błędy związane z niezakończonym postępowaniem kontraduktoryjnym	10
2.6. Całkowity projektowany poziom błędu.....	11
2.7. Całkowity projektowany poziom błędu i ocena systemów zarządzania i kontroli	12
3. PRZEDSTAWIENIE POZIOMÓW BŁĘDU W RSA ZA POŚREDNICTWEM SFC 2007.....	14
4. NIEWŁAŚCIWE OPINIE AUDYTOWE.....	14
5. ŚRODKI NAPRAWCZE	15
5.1. Pojęcie błędu skorygowanego na potrzeby formułowania opinii audytowej	15
5.2. Środki naprawcze jako późniejsze zdarzenia	15
5.3. Wariant 1: Ekstrapolowana korekta finansowa.....	16
5.4. Wariant 2: Korekta każdego rodzaju błędu.....	17
5.5. Odpisanie w ramach „bufora” wydatków.....	17
6. WPŁYW WYSOKIEGO POZIOMU BŁĘDU NA KWESTIE ZWIĄZANE Z DOBREM PRÓBY	18
7. NAJBARDZIEJ PRAWDOPODOBNY BŁĄD ORAZ GÓRNA GRANICA BŁĘDU.....	19
8. SZCZEGÓLNE PRZYPADKI.....	21
8.1. Błędy wykryte przez IA w wydatkach, które zostały również uznane za nieprawidłowe przez instytucję zarządzającą, instytucję pośredniczącą lub instytucję certyfikującą.....	21
8.1.1. Nieprawidłowości, które zostały już wykryte przez IP/IZ/IC i w odniesieniu do których IP/IZ/IC podjęły już odpowiednie	

działania, ale które nie zostały skorygowane przed wyborem próby przez IA.....	21
8.1.2. Nieprawidłowości wykryte w ramach kontroli przeprowadzonych przez IP/IZ, które zostały w niewystarczającym stopniu skorygowane przed wyborem próby przez IA.....	22
8.1.3. Nieprawidłowości związane z wydatkami, które zostały wyłączone z poświadczenia po wyborze próby przez IA.....	22
8.2. Odpisanie błędów wynikających z zawyżenia wartości od błędów niedoszacowania w celu uzyskania ogólnego najbardziej prawdopodobnego błędu	22
ZAŁĄCZNIK 1 – CAŁKOWITY PROJEKTOWANY POZIOM BŁĘDU	24
ZAŁĄCZNIK 2 – TABELA ZADEKLAROWANYCH WYDATKÓW I AUDYTÓW PRÓB	27

WYKAZ SKRÓTÓW

IA – instytucja audytowa

RSD – roczne sprawozdanie z działalności (każdej dyrekcji generalnej Komisji)

RSA – roczne sprawozdanie audytowe

IC – instytucja certyfikująca

FS – Fundusz Spójności

COCOF – komitet koordynujący fundusze

DAS – poświadczenie wiarygodności wydane przez Europejski Trybunał Obrachunkowy dotyczące wykonania budżetu UE

EFRR – Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego

EFS – Europejski Fundusz Społeczny

IP – instytucja pośrednicząca

MSRF – Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej

IZ – instytucja zarządzająca

SZiK – system zarządzania i kontroli

PC – państwo członkowskie

MUS – metoda doboru próby na podstawie jednostki monetarnej

GLOSARIUSZ

Termin	Definicja
Błąd nietypowy	Nieprawidłowość, która ewidentnie nie jest reprezentatywna dla populacji.
Postępowanie kontradiktoryjne	Postępowanie, w ramach którego (projekty) sprawozdań z audytu są przesyłane podmiotowi kontrolowanemu razem z wnioskiem o udzielenie pisemnej odpowiedzi w wyznaczonym terminie.
Błąd	Do celów niniejszych wytycznych za błąd uznaje się wymierne zawyżenie wartości poświadczonych wydatków zadeklarowanych Komisji.
Wydatki w roku N	Wydatki zadeklarowane Komisji, na podstawie których dokonuje się wyboru próby operacji.
Nieprawidłowość	Znaczenie takie samo, jak w przypadku terminu „błąd”.
Błąd znany	Błąd znany oznacza błąd wykryty poza próbą objętą audytem. W przypadku doboru próby w oparciu o metodę MUS błąd znany oznacza również kwotę błędów wykrytych w próbie o wartości równej lub wyższej niż wartość interwału doboru próby.
Nieprawidłowości	Znaczenie takie samo, jak w przypadku terminu „błąd”.
Populacja	Cały zestaw danych, z którego dobierana jest próba (do celów art. 62 ust. 1 lit. b) rozporządzenia (WE) nr 1830/2006), i w odniesieniu do których audytor chce sformułować wnioski.
Błąd losowy	Błędy, których nie uznaje się za błędy systemowe, są zaliczane do kategorii błędów losowych. Koncepcja ta zakłada możliwość wystąpienia błędów losowych wykrytych w objętej audytem próbie również w populacji nieobjętej audytem.

Termin	Definicja
Poziom błędu próby	Błąd próby odpowiada kwocie wykrytych nieprawidłowości w ramach audytów operacji (przeprowadzonych zgodnie z art. 62 ust. 1 lit. b) rozporządzenia (WE) nr 1830/2006) podzielonej przez kwotę wydatków objętych audytem.
Błąd systemowy	Błędy systemowe to błędy wykryte w objętej audytem próbie, które wywierają wpływ na populację nieobjętą audytem i występują w wyraźnie określonych i podobnych okolicznościach. Błędy te mają zazwyczaj cechę wspólną, np. rodzaj operacji, miejsce lub czas. Zazwyczaj wynikają one z nieskutecznych procedur kontroli w ramach (części) systemów zarządzania i kontroli.
Całkowity projektowany poziom błędu	<p>Całkowity projektowany poziom błędu odpowiada sumie następujących błędów: projektowanych błędów losowych, błędów systemowych, błędów znanych oraz błędów nietypowych, które nie zostały skorygowane.</p> <p>IA powinna porównać wartość całkowitego projektowanego poziomu błędu z wartością progu istotności w celu wyciągnięcia wniosków w odniesieniu do całej populacji objętej próbą.</p>

1. WPROWADZENIE

Niniejszy dokument ma na celu dostarczenie dodatkowych wytycznych poprzez udzielenie wyjaśnień w sprawie głównych kwestii poruszonych przez państwa członkowskie (PC) dotyczących poziomów błędów przedstawionych w rocznym sprawozdaniu audytowym (RSA) oraz ich wpływu na formułowanie opinii audytowej¹ wydanej przez instytucję audytową (IA).

Wytyczne stanowią wspólny dokument opracowany przez Dyрекcję Generalną ds. Polityki Regionalnej we współpracy z Dyрекcją Generalną ds. Zatrudnienia, Spraw Społecznych i Równości Szans. Z założenia mają one być stosowane przez IA odpowiedzialną za opracowywanie RSA począwszy od końca 2011 r. w odniesieniu do programów współfinansowanych w ramach EFRR, FS lub EFS.

W projekcie wytycznych nie nakłada się żadnych nowych ani dodatkowych obowiązków na organy krajowe. Omówione poniżej zagadnienia mają na celu wyjaśnienie wątpliwości zgłaszanych przez IA w kontekście ocen RSA złożonych do końca 2010 r. oraz wątpliwości zgłoszonych przez IA podczas dyskusji nt. projektów niniejszych wytycznych prowadzonych w trakcie spotkania grupy „Homologues” w dniach 17–18 października 2011 r. oraz podczas posiedzenia komitetu koordynującego fundusze w dniu 23 listopada 2011 r. Wyłącznym celem wytycznych jest wyjaśnienie podejścia, jakie IA powinny stosować przy dokonywaniu analizy wyników przeprowadzonych audytów operacji oraz audytów systemów.

Niniejsze wytyczne nie zastępują istniejących wytycznych Komisji, mianowicie:

- wytycznych dotyczących RSA i opinii audytowych z dnia 18/02/2009 r., nr ref. COCOF 09/0004/01-EN, zwanych dalej „wytycznymi dotyczącymi RSA i opinii audytowych”;
- wytycznych dla instytucji audytowych dotyczących metod doboru próby z dnia 15/09/2008 r., nr ref. COCOF 08/0021/01-EN, zwanych dalej „wytycznymi dotyczącymi metod doboru próby”;
- wytycznych dotyczących wspólnej metodyki oceny systemów zarządzania i kontroli [SZiK] w państwach członkowskich², nr ref. COCOF 08/0019/00-EN, zwanych dalej „wytycznymi dotyczącymi oceny SZiK”;

¹ Zgodnie z art. 62 ust. 1 lit. d) ppkt (ii) rozporządzenia (WE) nr 1083/2006 instytucja audytowa ma obowiązek przedstawić opinię na temat skuteczności funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli, tak aby móc przedstawić racjonalne zapewnienie, że zestawienia wydatków przedstawione Komisji są prawidłowe, oraz aby tym samym przedstawić racjonalne zapewnienie, że transakcje będące ich podstawą są zgodne z prawem i prawidłowe.

² Zob. nota COCOF 08/0019/00-EN, w której przewidziano cztery kategorie klasyfikacji systemów: kategoria 1: system funkcjonuje prawidłowo; należy wprowadzić jedynie nieznaczne usprawnienia (wysoki poziom wiarygodności), kategoria 2: system funkcjonuje prawidłowo, ale należy wprowadzić pewne usprawnienia (średni poziom wiarygodności), kategoria 3: system częściowo funkcjonuje

- wytycznych dla instytucji certyfikujących dotyczących sprawozdawania kwot wycofanych, kwot podlegających zwrotowi i kwot uznanych za nie do odzyskania, mających zastosowanie w okresie programowania 2007–2013 oraz w pozostałych latach okresu programowania 2000–2006, z dnia 27/03/2010 r., nr ref. COCOF 10/0002/00/EN, zwane dalej „wytycznymi dla IC”.

2. OCENA BŁĘDÓW

2.1. Podejście przedstawione w poprzednich wytycznych Komisji

Jak określono w sekcji 5 (ostatni podpunkt) wytycznych dotyczących RSA i opinii audytowych oraz w sekcji 6.8 wytycznych dotyczących metod doboru próby, RSA powinno zawierać, poza korektą wykrytych błędów, również ich ocenę.

We wspomnianej sekcji 6.8 Komisja odwołuje się również do Międzynarodowego Standardu Rewizji Finansowej (MSRF) nr 530³, zgodnie z którym audytor powinien brać pod uwagę wyniki próby, charakter i przyczyny wystąpienia wszelkich wykrytych błędów oraz ich potencjalny wpływ na możliwość realizacji określonego celu audytu oraz na inne obszary związane z audytem.

W związku z tym przynajmniej od 2008 r. Komisja wyraźnie precyzowała w wytycznych, że oczekuje się, iż IA będą przeprowadzały szczegółową analizę jakościową błędów wykrytych w ramach audytów operacji oraz że tego rodzaju analiza zostanie przedstawiona w RSA.

Dlatego w sekcji RSA poświęconej audytom operacji IA powinna opisać charakter błędów, które wywierają wpływ na całkowity projektowany poziom błędu, ponieważ błędy mogą wynikać między innymi z działań związanych z zamówieniami publicznymi, instrumentami inżynierii finansowej oraz schematami pomocy.

Zgodnie z wytycznymi dotyczącymi RSA i opinii audytowych z 2009 r.⁴, RSA powinno wskazywać, czy zidentyfikowane problemy (nieprawidłowości) zostały uznane za mające charakter systemowy, oraz przedstawiać środki podjęte w tym względzie, uwzględniając ilościowe określenie wysokości nieprawidłowych wydatków i wszelkich związanych z tym korekt finansowych.

Niniejsze wytyczne w żadnym razie nie mogą zastąpić profesjonalnego osądu IA w kwestii tego, czy dany błąd ma charakter systemowy, losowy czy nietypowy. Ocena taka siłą rzeczy przyjmuje postać analizy poszczególnych przypadków, która musi zostać przedstawiona w RSA.

prawidłowo, należy wprowadzić poważne usprawnienia (średni poziom wiarygodności), kategoria 4: system zasadniczo nie funkcjonuje (niski poziom wiarygodności).

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

⁴ Zob. sekcja 4, ostatni podpunkt wspomnianych wytycznych.

2.2. Błędy systemowe

Błędy systemowe to błędy wykryte w objętej audytem próbie, które wywierają wpływ na populację nieobjętą audytem i występują w wyraźnie określonych i podobnych okolicznościach. Zazwyczaj wynikają one z nieskutecznych procedur kontroli w ramach (części) systemów zarządzania i kontroli. Wykrycie potencjalnego błędu systemowego pociąga za sobą konieczność przeprowadzenia dodatkowych działań niezbędnych do określenia jego całkowitego zasięgu oraz jego późniejszego określenia ilościowego. Oznacza to, że należy wskazać wszystkie sytuacje, w których może dojść do wystąpienia błędu tego samego rodzaju jak błąd wykryty w próbie, co pozwoli określić zakres jego całkowitego wpływu na daną populację⁵.

Zgodnie z art. 98 ust. 4 rozporządzenia (WE) nr 1083/2006, „w przypadku nieprawidłowości systemowej państwo członkowskie rozszerza zakres swego dochodzenia w celu objęcia nim wszystkich operacji, których nieprawidłowości te mogą dotyczyć”. W związku z tym kwestie związane z pojęciem nieprawidłowości systemowej oraz środkami, które państwo członkowskie powinno podjąć, są dobrze znane wszystkim podmiotom w ramach SZiK.

Podobnie jak w przypadku błędów systemowych, wykrycie błędu w próbie może doprowadzić audytora do wykrycia jednego lub większej liczby błędów poza tą próbą – takie błędy można sklasyfikować jako „błędy znane”. Na przykład, jeżeli umowa zostanie uznana za niezgodną z prawem na mocy zasad udzielania zamówień publicznych, jest prawdopodobnym, że część związanych z nią nieprawidłowych wydatków została zadeklarowana we wniosku o płatność lub fakturze, które uwzględniono w objętej audytem próbie, a pozostałe wydatki zostały zadeklarowane we wnioskach o płatność lub fakturach, których nie uwzględniono w tej próbie. Sposób postępowania w przypadku wykrycia błędów znanych jest taki sam jak w przypadku wykrycia błędów systemowych.

2.3. Błędy losowe

Błędy, których nie uznaje się za błędy systemowe, są zaliczane do kategorii błędów losowych. Koncepcja ta zakłada możliwość wystąpienia błędów losowych wykrytych w objętej audytem próbie również w populacji nieobjętej audytem, z uwagi na fakt, że próba jest reprezentatywna. W związku z tym błędy te należy uwzględnić przy projekcji błędów – zob. sekcja 2.6 niniejszych wytycznych.

⁵ Na przykład można wyobrazić sobie sytuację, w której dochodzi do wykrycia błędu w odniesieniu do operacji współfinansowanej w ramach osi priorytetowej z zakresu inżynierii finansowej. Taki błąd może wystąpić również w innych operacjach realizowanych w ramach tej samej osi priorytetowej. IA we współpracy z IZ/IP powinna ustalić, czy w rozpatrywanym przypadku taka sytuacja ma miejsce. Jak już jednak stwierdzono, każdy błąd wykryty w danej próbie należy uwzględnić w obliczeniach projektowanego poziomu błędów (z wyjątkiem należycie uzasadnionych przypadków wystąpienia błędów nietypowych) z tej prostej przyczyny, że próba powinna być reprezentatywna dla danej populacji.

2.4. Błędy nietypowe

W RSA przekazanych do końca 2010 r. opisano wiele przypadków, które IA określiła jako „błędy nietypowe”, co spowodowało, że projektowane poziomy błędy były niższe niż poziomy, które powinny zostać zgłoszone.

Statystyczna próba jest reprezentatywna dla populacji i w związku z tym błędy nietypowe należy uznawać wyłącznie w wyjątkowych, odpowiednio uzasadnionych okolicznościach. Częste korzystanie z tego pojęcia bez należyte uzasadnionej przyczyny może osłabić wiarygodność opinii audytowej.

IA jest zobowiązana do zapewnienia w RSA wysokiego stopnia pewności co do tego, że takiego rodzaju błąd nietypowy nie jest reprezentatywny dla populacji, i do objaśnienia dodatkowych procedur audytowych, które przeprowadziła w celu stwierdzenia występowania błędu nietypowego zgodnie z wymaganiami MSRF nr 530.

MSRF nr 530 szczegółowo określa:

„A.19. W przypadku uznania danej nieprawidłowości za nietypową, można wykluczyć ją przy projektowaniu nieprawidłowości w odniesieniu do populacji. Wpływ każdej tego rodzaju nieprawidłowości, jeżeli nie została ona skorygowana, należy nadal uwzględniać niezależnie od projekcji nieprawidłowości niebędących nietypowymi”.

„A.22. W przypadku przeprowadzania badań szczegółowych, projektowana nieprawidłowość wraz z nieprawidłowością nietypową, o ile ta ostatnia występuje, stanowi najlepszy wskaźnik, za pomocą którego audytor może oszacować poziom nieprawidłowości w danej populacji. Jeżeli projektowana nieprawidłowość wraz z nieprawidłowością nietypową, o ile ta ostatnia występuje, przekracza dopuszczalny poziom nieprawidłowości, próba nie może stanowić uzasadnionej podstawy do wyciągnięcia wniosków na temat populacji objętej badaniem. (...)”

Oznacza to, że w przypadku, w którym IA zdecyduje się nie uwzględniać błędu nietypowego w obliczeniach projektowanego poziomu błędu, wartość nietypowego błędu należy dodać przy obliczaniu całkowitego projektowanego poziomu błędu, jeżeli nie został on skorygowany, zgodnie z sekcją 5.1 niniejszych wytycznych. Jeżeli błąd nietypowy został skorygowany, nie należy go uwzględniać przy obliczaniu całkowitego projektowanego poziomu błędu. Podejście to ma zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do błędów nietypowych z uwagi na ich szczególny charakter, co stwierdzono już w zacytowanym standardzie rewizji finansowej.

2.5. Błędy związane z niezakończonym postępowaniem kontrydktoryjnym

Błędy uwzględnione w całkowitym projektowanym poziomie błędu powinny być powiązane z ustaleniami przedstawionymi w ostatecznym sprawozdaniu z audytu, tj. błędami wykrytymi po zakończeniu postępowania kontrydktoryjnego przeprowadzonego w odniesieniu do podmiotu kontrolowanego.

W należyte uzasadnionych przypadkach, jeżeli takie postępowanie kontrydktoryjne nie zostało zakończone przed złożeniem RSA, może to wpływać

na ograniczenie zakresu audytu i może uzasadniać wydanie opinii z zastrzeżeniami w oparciu o profesjonalny osąd IA. W takim przypadku IA powinna w ramach opinii audytowej stwierdzić, czy takie ograniczenie wywiera wpływ na deklarowane wydatki, a jeżeli tak, przedstawić odpowiednie dane ilościowe⁶.

W zależności od etapu, na którym znajduje się postępowanie kontrydiktoryjne w ramach danego audytu, IA może: (i) uwzględnić błędy wykryte w ramach audytu przy projekcji błędów (jak określono w sekcji 2.6 niniejszych wytycznych) lub (ii) określić ilościowo nieprawidłowości w ramach ograniczenia zakresu opinii audytowej, wskazując jednocześnie, czy ta potencjalna nieprawidłowość wywarłaby istotny wpływ na całkowity poziom błędów (tj. czy zwiększenie całkowitego projektowanego poziomu błędów o tę nieprawidłowość spowodowałoby, że całkowity poziom błędów przekroczyłoby 2 %).

Niezależnie od powyższego przedstawione poniżej stwierdzenie zachowuje ważność: „Wskaźnik błędów, który należy podać w rocznym sprawozdaniu audytowym zazwyczaj opiera się na ostatecznych wynikach audytu (po przeprowadzeniu postępowania kontrydiktoryjnego) związanych z próbą dobraną dla okresu odniesienia. Niemniej jednak może się zdarzyć, że po podjęciu dalszych działań następczych zgodnych z procedurami administracyjnymi/audytowymi, błąd przestanie być uznawany za błąd. Wskutek tego poziom błędów wskazany we wcześniejszych sprawozdaniach może wymagać aktualizacji”⁷.

2.6. Całkowity projektowany poziom błędów

IA powinna również przedstawić w RSA informacje dotyczące całkowitego projektowanego poziomu błędów, który powinna porównać z progiem istotności w celu sformułowania wniosków dla populacji, zgodnie z przepisami art. 17 ust. 4 akapit drugi rozporządzenia Komisji (WE) nr 1828/2006.

Zgodnie z akapitem drugim wspomnianego przepisu: „dla programów operacyjnych, dla których projektowany poziom błędów znajduje się powyżej poziomu istotności, instytucja audytowa dokonuje analizy jego znaczenia i podejmuje niezbędne działania, w tym formułuje odpowiednie zalecenia, które zostaną ujęte w rocznym sprawozdaniu audytowym”.

Całkowity projektowany poziom błędów przedstawia szacunkowy wpływ błędów na systemy zarządzania i kontroli, wyrażony jako odsetek populacji w roku N.

Całkowity projektowany poziom błędów powinien odzwierciedlać wynik analizy przeprowadzonej przez IA w odniesieniu do błędów wykrytych w ramach audytów operacji przeprowadzonych zgodnie z art. 62 ust. 1 lit. b) rozporządzenia (WE) nr 1083/2006.

⁶ Zob. sekcja 7 wytycznych dotyczących RSA i opinii audytowych.

⁷ Zob. przypis 9 wytycznych dotyczących RSA i opinii audytowych.

Całkowity projektowany poziom błędu odpowiada sumie następujących błędów: projektowanych błędów losowych, błędów systemowych oraz błędów nietypowych, które nie zostały skorygowane – zob. schemat przedstawiony w załączniku 1 do niniejszych wytycznych.

Jeżeli w objętej audytem próbie zidentyfikowano błędy systemowe, a ich zasięg w populacji, w odniesieniu do której nie przeprowadzono audytu, został precyzyjnie wytyczony, błędy systemowe związane z populacją należy dodać do całkowitego projektowanego poziomu błędu. Jeżeli takie wytyczenie nie zostanie przeprowadzone przed złożeniem RSA, błędy systemowe należy traktować jak błędy losowe do celów obliczania poziomu projektowanego błędu losowego.

W odniesieniu do błędów losowych sposób dokonywania obliczeń na potrzeby projekcji błędów różni się w zależności od metody doboru próby wybranej i opisanej w strategii audytu. Dodatkowe informacje na temat projekcji błędów można znaleźć w sekcjach 6.3–6.6 wytycznych Komisji dotyczących metod doboru próby – przykładowe metody doboru próby i ich stosowanie. Ogólnie rzecz biorąc:

- w przypadku gdy IA stosuje metodę doboru próby na podstawie jednostki monetarnej (MUS) jako wybraną przez siebie metodę doboru próby, projektowany poziom błędu losowego odpowiada najbardziej prawdopodobnemu błędowi (MLE);
- podobnie, w przypadku metody szacowania różnic, IA powinna obliczyć osiągniętą precyzję i wskazać uzyskane w ten sposób górne i dolne poziomy graniczne;
- w przypadku niestatystycznego doboru próby, projekcja poziomu błędu jest wymagana w „podejściu formalnym” opisanym w sekcji 6.6 wytycznych dotyczących metod doboru próby, jeśli stosowane jest takie podejście. Jeżeli niestatystycznego doboru próby dokonuje się przy zastosowaniu metody innej niż wspomniane „podejście formalne”, poziom błędu nie jest ekstrapolowany, tj. projektowany poziom błędu jest taki sam jak poziom błędu próby.

Wszystkie błędy powinny zostać określone przez IA ilościowo i uwzględnione w ramach całkowitego projektowanego poziomu błędu, z wyjątkiem sytuacji przewidzianej w sekcji 2.4 niniejszych wytycznych. Bez ilościowego określenia błędów, ustalony poziom błędu nie może zostać uznany za wiarygodny, ponieważ będzie on prawdopodobnie zaniżony. W takim przypadku opinia audytowa powinna być z zastrzeżeniami.

Zasadniczo przy obliczaniu całkowitego projektowanego poziomu błędu należy uwzględnić wszystkie wykryte błędy. Sekcja 8 niniejszego dokumentu odnosi się do szczególnych sytuacji, w których zasada ta może nie mieć zastosowania.

2.7. Całkowity projektowany poziom błędu i ocena systemów zarządzania i kontroli

Jeżeli całkowity projektowany poziom błędu przekracza próg istotności 2 % oznacza to, że deklarowane wydatki są nieprawidłowe w istotnym zakresie, tj. system zarządzania i kontroli (SZiK) nie funkcjonował w prawidłowy sposób.

W sekcji 2 załącznika IV do rozporządzenia (WE) nr 1828/2006 zobowiązuje się instytucję audytową do łączenia wyników audytów systemu i audytów operacji w celu uzyskania wysokiego stopnia zapewnienia co do skutecznego funkcjonowania SZiK.

Zgodnie z wytycznymi dotyczącymi oceny SZiK⁸, IA powinna, w oparciu o wyniki przeprowadzonych audytów systemu (i uwzględniając wszelkie istniejące kontrole kompensacyjne), wyciągnąć ogólne wnioski dla systemu, które zostaną uwzględnione w opiniach pokontrolnych wydawanych przez IA.

W sekcji 6 wytycznych dotyczących RSA i opinii audytowych przedstawiono niektóre przypadki, które IA powinna wziąć pod uwagę przy dokonywaniu oceny ogólnego stopnia zapewnienia na podstawie audytów systemu i audytów operacji.

Jeżeli IA uzna, że SZiK należy do kategorii 2, a całkowity projektowany poziom błędu jest niższy niż próg istotności wynoszący 2 %, opinia pokontrolna może być wydana bez zastrzeżeń.

Jeżeli jednak SZiK zostanie przypisany do kategorii 1 lub 2, a całkowity projektowany poziom błędu jest wyższy niż 2 %, oznacza to, że niezależnie od stosunkowo pozytywnej oceny wydanej na podstawie audytów systemów przeprowadzonych przez IA, skuteczność systemu zarządzania i kontroli w zakresie zapobiegania, wykrywania i korygowania nieprawidłowości oraz odzyskiwania nienależnie wypłaconych kwot jest niewystarczająca. Dlatego też za właściwe uznaje się w takim przypadku wydanie opinii audytowej z zastrzeżeniami.

Jeżeli IA uzna, że SZiK należy do kategorii 3 lub 4, wydanie opinii audytowej z zastrzeżeniami uznaje się za właściwe⁹, nawet jeżeli całkowity projektowany poziom błędu jest niższy niż 2 %. IA powinna kierować się profesjonalnym osądem, aby ocenić, czy audyty systemów, które doprowadziły do zaklasyfikowania SZiK do kategorii 3, są oparte na ustaleniach, które nie mogły zostać wykryte w ramach audytów operacji (np. audyty systemów obejmujące SZiK, które zostały zmodyfikowane po upływie roku N, zmniejszając tym samym poziom zapewnienia z audytów operacji w odniesieniu do wydatków w tym roku).

Jeżeli SZiK zostanie przypisany do kategorii 3 lub 4, a całkowity projektowany poziom błędu przekracza 2 %, należy wydać opinię z zastrzeżeniami lub opinię negatywną. Wybór między opinią z zastrzeżeniami a opinią negatywną jest uzależniony od powagi błędów oraz skali błędu.

⁸ Wytyczne te odnoszą się do czterech kategorii klasyfikacji systemów: kategoria 1: system funkcjonuje prawidłowo; należy wprowadzić wyłącznie nieznaczne usprawnienia (wysoki poziom wiarygodności), kategoria 2: system funkcjonuje prawidłowo, ale należy wprowadzić pewne usprawnienia (średni poziom wiarygodności), kategoria 3: system częściowo funkcjonuje prawidłowo, należy wprowadzić poważne usprawnienia (średni poziom wiarygodności), kategoria 4: system zasadniczo nie funkcjonuje (niski poziom wiarygodności).

⁹ Wyrażenie „uznane za właściwe” oznacza, że aby wyciągnąć odpowiednie wnioski z przeprowadzonych prac, IA powinna kierować się profesjonalnym osądem.

3. PRZEDSTAWIENIE POZIOMÓW BŁĘDU W RSA ZA POŚREDNICTWEM SFC 2007

Wskazane powyżej informacje powinny zostać przedstawione w sekcji RSA poświęconej audytom prób operacji.

Ponadto „tabela zadeklarowanych wydatków i audytów prób”, którą należy dołączyć do RSA (zgodnie z tabelą 9 załącznika VIII do rozporządzenia (WE) nr 1828/2006), powinna wskazywać poziom błędu wykryty w próbie oraz całkowity projektowany poziom błędu (jak zdefiniowano w sekcji 2.6) – zob. załącznik 2 do niniejszego dokumentu.

RSA należy przedstawić Komisji za pośrednictwem SFC2007. Jeden z modułów SFC2007 zawiera wspomnianą powyżej tabelę, która musi zostać wypełniona przez IA. Informacje dotyczące całkowitego projektowanego poziomu błędu należy wprowadzić w osobnej kolumnie, za kolumną zatytułowaną „kwota i wartość procentowa (poziom błędu) nieprawidłowych wydatków w próbie losowej”. Zamieszczona obecnie w SFC2007 tabela została zmieniona po złożeniu rocznych sprawozdań audytowych za 2011 r. w celu rozwiązania problemów technicznych zgłaszanych przy składaniu poprzednich sprawozdań.

Choć zgłaszanie jednego poziomu błędu obejmującego programy uwzględnione we wspólnym SZiK jest poprawne z metodologicznego punktu widzenia, wydana opinia nie zawsze musi być jednakowa dla wszystkich programów w ramach tego systemu.

Artykuł 62 ust. 1 lit. d) rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 stanowi, że „jeżeli do kilku programów operacyjnych stosuje się wspólny system, informacje, o których mowa w pkt (i), mogą zostać zebrane w jednym sprawozdaniu, a opinie i deklaracje wydane zgodnie z pkt (ii) i (iii) mogą obejmować wszystkie stosowne programy operacyjne”.

Jeżeli jednak audyty systemów lub analiza błędów wykrytych we wspólnej próbie wskazują na istnienie szczególnych braków w odniesieniu do jednego z programów w ramach wspólnego SZiK, IA może rozważyć możliwość wydania odrębnej opinii audytowej dla tego programu. SFC2007 umożliwia IA dodawanie różnych opinii dla poszczególnych programów, nawet jeżeli należą one do tego samego SZiK.

4. NIEWŁAŚCIWE OPINIE AUDYTOWE

Na podstawie doświadczeń zebranych przy okazji składania rocznych sprawozdań audytowych za 2010 r., Komisja uznaje, że w następujących przypadkach opinie audytowe są niewłaściwe:

- opinie bez zastrzeżeń wydane w sytuacji, w której w odniesieniu do wydatków za rok N nie przeprowadzono żadnych audytów operacji;
- opinie bez zastrzeżeń wydane mimo tego, że IA nie przeprowadziła audytu wszystkich operacji w ramach próby;
- opinie bez zastrzeżeń wydane mimo tego, że całkowity projektowany poziom błędu był wyższy od poziomu istotności i/lub w ramach audytów systemu

wykryto poważne słabości, a organy krajowe nie podjęły działań naprawczych przed wydaniem opinii audytowej;

- odstąpienie od wyrażenia opinii, ponieważ postępowanie kontrydiktoryjne w odniesieniu do audytów operacji nie zostało zakończone.

5. ŚRODKI NAPRAWCZE

5.1. Pojęcie błędu skorygowanego na potrzeby formułowania opinii audytowej

Wszystkie błędy wykryte w objętej przez IA audytem próbie muszą zostać zgłoszone zgodnie z przepisami art. 28 rozporządzenia (WE) nr 1828/2006, zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 846/2009, jak również skorygowane i przedłożone zgodnie z wytycznymi dotyczącymi metod doboru próby.

Zgodnie z art. 70 rozporządzenia (WE) nr 1083/2006 i art. 70 rozporządzenia Rady (WE) nr 1198/2006, państwa członkowskie są zobowiązane do skorygowania i odzyskania nienależnie wypłaconych kwot. Państwa członkowskie mają do wyboru dwie możliwości:

- 1) wycofanie nieprawidłowych wydatków z programu natychmiast po wykryciu nieprawidłowości poprzez ich odliczenie w ramach kolejnej deklaracji wydatków, co spowoduje uwolnienie funduszy UE i umożliwi ich przeznaczenie na inne operacje; lub
- 2) tymczasowe pozostawienie wydatków w programie do czasu zakończenia postępowania dotyczącego odzyskania nienależnie wypłaconych dotacji od beneficjentów i odliczenie wydatków w ramach kolejnej deklaracji wydatków po odzyskaniu przedmiotowych kwot.

Jak wynika z przytoczonych regulacji prawnych, błąd uznaje się za skorygowany w kontekście niniejszych wytycznych, jeżeli nieprawidłowa kwota została odliczona (poprzez wycofanie lub odzyskanie) w ramach deklaracji wydatków przedłożonej Komisji lub jeżeli przedmiotowe wydatki zostały zarejestrowane jako oczekujące na odzyskanie w systemie rachunkowym instytucji certyfikującej.

5.2. Środki naprawcze jako późniejsze zdarzenia

Na podstawie przedstawionej przez IA analizy wyników audytów systemu oraz audytów operacji państwo członkowskie (instytucja zarządzająca lub certyfikująca, zgodnie z SZiK) podejmuje niezbędne środki naprawcze i działania następcze.

Jeżeli działania te zostaną wdrożone zanim RSA zostanie przedłożone Komisji, a IA dysponuje wystarczającymi dowodami potwierdzającymi ich skuteczną realizację, należy poinformować o tym w RSA w celu wykazania, że organy krajowe podjęły odpowiednie działania następcze w związku z wykrytymi błędami.

Takie środki naprawcze można uznać za późniejsze zdarzenia, które zaistniały po upływie okresu objętego audytem i które IA może wziąć pod uwagę przy ustalaniu

stopnia zapewnienia i formułowaniu opinii audytowej. Zgodnie z poprzednimi wytycznymi dotyczącymi RSA¹⁰, „niektóre późniejsze zdarzenia mogą mieć znaczący wpływ na funkcjonowanie systemów zarządzania i/lub kontroli lub na zastrzeżenia (w przypadku opinii z zastrzeżeniami lub opinii negatywnej) i w związku z tym instytucja audytowa nie może ich zignorować”. Zdarzenia te mogą dotyczyć działań pozytywnych (np. środków naprawczych wdrożonych po zakończeniu okresu objętego audytem) lub też mogących wywierać negatywny wpływ (np. braki w systemie lub błędy wykryte po zakończeniu okresu objętego audytem).

IA może wydać opinię bez zastrzeżeń, jeżeli podjęte środki naprawcze przyczyniły się do ograniczenia ryzyka wystąpienia istotnych braków w systemie zarządzania i kontroli do odpowiedniego poziomu, tj. wysokość kwoty obciążonej ryzykiem w ramach wydatków zadeklarowanych w roku N, po wdrożeniu środków naprawczych, nie przekracza 2 % tych wydatków (z wyjątkiem SZiK wstępnie przypisanych do kategorii 4, zob. sekcja 2.7).

Jeżeli środki naprawcze dotyczą korekty nieprawidłowych wydatków, IA może rozważyć możliwość zastosowania takich korekt do celów wskazanych w poprzednim akapicie wyłącznie w przypadku, gdy związane z nią wydatki zostały skorygowane zgodnie z sekcją 5.1.

Działanie polegające na tymczasowym wstrzymaniu wydatków przez instytucję certyfikującą nie stanowi środka naprawczego w przedstawionym powyżej kontekście. IA może uznać tego rodzaju tymczasowe wstrzymanie wydatków za późniejsze zdarzenie, jeżeli środek taki zostanie podjęty przed przekazaniem RSA Komisji oraz jeżeli IC podejmie jednoznaczne pisemne zobowiązanie (np. w piśmie przekazanym Komisji) do tego, że przedstawi przedmiotową deklarację wydatków wyłącznie po uzyskaniu racjonalnego zapewnienia co do jej zgodności z prawem i prawidłowości oraz po poinformowaniu Komisji o działaniach podjętych w celu uzyskania takiego zapewnienia, a także po otrzymaniu sporządzonej przez IA opinii dotyczącej adekwatności takich działań.

Jeżeli środki naprawcze dotyczą planu działania, IA może je zastosować do wskazanych powyżej celów wyłącznie wówczas, gdy działania zostały skutecznie zrealizowane, a IA dysponuje jednoznacznymi dowodami potwierdzającymi ten fakt.

W każdym przypadku całkowity projektowany poziom błędu powinien zostać utrzymany na tym samym poziomie, tj. tego rodzaju środki naprawcze nie powinny wywierać na niego wpływu, oraz powinien zostać zgłoszony w ramach RSA.

5.3. Wariant 1: Ekstrapolowana korekta finansowa

Po otrzymaniu informacji dotyczących całkowitego projektowanego poziomu błędu (przedstawionego w RSA), państwo członkowskie (instytucja zarządzająca lub instytucja certyfikująca, zgodnie z SZiK) może podjąć decyzję o usunięciu zadeklarowanych nieprawidłowych wydatków. Cel ten może zostać osiągnięty

¹⁰ Zob. sekcja 8 wytycznych dotyczących RSA i opinii pokontrolnych.

poprzez zastosowanie ekstrapolowanej korekty finansowej w odniesieniu do całości nieobjętych audytem wydatków w ramach programu operacyjnego na dany rok N.

Państwo członkowskie dysponuje swobodą uznania w kwestii wskazanego powyżej podejścia – jego stosowanie nie jest obowiązkowe.

Po przeprowadzeniu korekty błędów w próbie należy zastosować korektę ekstrapolowaną w odniesieniu do całej populacji nieobjętej audytem: ekstrapolowana korekta finansowa = projektowany poziom błędu * wydatki nieobjęte audytem.

5.4. Wariant 2: Korekta każdego rodzaju błędu

Wszystkie błędy, w tym błędy znane i nietypowe, należy skorygować.

Jeżeli chodzi o błędy systemowe, do celów RSA IA powinna upewnić się, że:

- określono całkowitą kwotę zadeklarowanych Komisji wydatków, na którą wywierają wpływ przedmiotowe błędy systemowe, a odpowiedzialne organy dokonają niezbędnej korekty¹¹ tak szybko, jak to możliwe. IZ może określić zakres błędu systemowego w odniesieniu do wydatków nieobjętych audytem pod nadzorem IA. W praktyce oznaczałoby to, że IA musiałaby dokonywać przeglądu jakości pracy wykonanej przez IZ i przekazywać Komisji wyraźne, pisemne potwierdzenie, że praca została wykonana zgodnie z odpowiednimi normami oraz że osiągnięto porozumienie w sprawie wyciągniętych wniosków;
- w celu ograniczenia ryzyka wystąpienia istotnych błędów w przyszłych deklaracjach wydatków, odpowiedzialne organy krajowe powinny zobowiązać się do wdrożenia planu działań naprawczych służącego rozwiązaniu problemów związanych z brakami systemowymi w ściśle określonym terminie. Plan działania powinien zostać wyraźnie i zwięźle opisany w ramach RSA.

Błędy losowe mogą stanowić jedyne źródło błędu wykrytego w objętej audytem próbie lub mogą występować obok błędów systemowych (identyfikowanych i traktowanych w opisany powyżej sposób). Jak wskazano w sekcji 2.3 niniejszych wytycznych, pojęcie błędu losowego zakłada możliwość wystąpienia tego rodzaju błędów również w wydatkach nieobjętych audytem. W związku z tym IA powinna obliczyć obciążoną ryzykiem kwotę wydatków, stosując projektowany poziom błędu (związany z błędami losowymi wykrytymi w objętej audytem próbie operacji) w odniesieniu do wydatków nieobjętych audytem po odliczeniu wydatków, na które wpływ miały błędy systemowe. Obciążoną ryzykiem kwotę w ramach wydatków zadeklarowanych w roku N należy ujawnić w RSA, a państwo członkowskie powinno podjąć odpowiednie działania następcze w tym zakresie.

5.5. Odpisanie w ramach „bufora” wydatków

¹¹ Zob. art. 98 ust. 4 rozporządzenia (WE) nr 1083/2006.

Może się zdarzyć, że państwo członkowskie w roku N+1 zadeklaruje Komisji większą kwotę wydatków związanych z daną operacją niż kwota początkowo zakładana w budżecie na rok N. Taka sytuacja skutkuje powstaniem „bufora” wydatków.

Na przykład, prognozowana w budżecie kwota wydatków wynosi 100 000 EUR, a wartość współfinansowania publicznego jest równa 40 % kwoty wydatków do maksymalnej wartości 40 000 EUR. Wysokość wydatków zadeklarowanych w ramach projektu wynosi 110 000 EUR; projekt uzyskał maksymalną dotację w wysokości 40 000 EUR. IA przeprowadza audyt zadeklarowanej w ramach projektu kwoty 110 000 EUR i wykrywa wydatki niekwalifikowalne w wysokości 9 000 EUR. W konsekwencji organy krajowe nie mogą wydać wezwania do zwrotu środków w odniesieniu do beneficjenta, ponieważ wartość wydatków kwalifikowalnych jest w dalszym ciągu wystarczająca, by upoważnić go do uzyskania maksymalnej kwoty dotacji w wysokości 40 000 EUR.

W innym przykładzie prognozowana w budżecie kwota wydatków wynosi 100 000 EUR, a wartość współfinansowania publicznego jest równa 40 % kwoty wydatków do maksymalnej wysokości 40 000 EUR. Kwota wydatków zadeklarowanych w ramach projektu wynosi 110 000 EUR. IA przeprowadza audyt zadeklarowanej w ramach projektu kwoty 110 000 EUR i wykrywa wydatki niekwalifikowalne w wysokości 15 000 EUR. W konsekwencji organy krajowe powinny wydać w odniesieniu do beneficjenta wezwanie do zwrotu środków w wysokości 5 000 EUR, ponieważ wielkość błędu przekroczyła wartość progową (100 000 EUR). Beneficjent jest upoważniony do uzyskania maksymalnej kwoty dotacji w wysokości 38 000 EUR (95*40 %).

6. WPLYW WYSOKIEGO POZIOMU BŁĘDU NA KWESTIE ZWIĄZANE Z DOBREM PRÓBY

Wysoki całkowity projektowany poziom błędów może świadczyć o tym, że założenia, jakie przyjęto przy planowaniu doboru próby, nie były właściwe, np. oczekiwany poziom błędów był zbyt niski lub poziom ufności określony w ramach badań kontrolnych był zbyt wysoki.

MSRF nr 530 (zob. pkt 5 dodatku 3) odnosi się do tej kwestii w następujący sposób:

„Im większa kwota nieprawidłowości, którą audytor spodziewa się wykryć w populacji, tym większą próbę należy przyjąć w celu dokonania racjonalnych szacunków w zakresie faktycznej wartości nieprawidłowości w populacji. Czynniki istotne dla uwzględnienia przewidywanych przez audytora nieprawidłowości obejmują stopień, w jakim wartości pozycji są określane w subiektywny sposób, wyniki zastosowanych procedur oceny ryzyka, wyniki testów kontrolnych, wyniki procedur audytowych przeprowadzonych we wcześniejszych okresach oraz wyniki uzyskane dzięki zastosowaniu innych istotnych procedur”.

W ramach przyszłego procesu doboru próby należy uwzględnić bardziej odpowiednie parametry uzyskane dzięki zgromadzonemu doświadczeniu.

- Ponadto, jeżeli IA dokonuje wyboru operacji, które mają zostać poddane audytowi, w oparciu o MUS, zazwyczaj przyjmuje ona niski oczekiwany poziom błędów (np. 10 % progę istotności lub 0,2 %, jeżeli wartość progę istotności

została ustalona na poziomie 2 %¹²). Jeżeli jednak odpowiednie wyniki doboru próby wskazują, że projektowany poziom błędu przekracza 2 %, IA może rozważyć możliwość zastosowania innej metody doboru próby, jak wskazano w sekcji 6 wytycznych Komisji dotyczących metod doboru próby, w tabeli przytoczonej poniżej¹³:

Zmienność populacji	Oczekiwana częstotliwość występowania błędów	Sugerowane podejście
Niska	Niska	Metoda doboru na podstawie zmiennej – Metoda doboru na podstawie jednostki monetarnej
Wysoka	Niska	Metoda doboru na podstawie jednostki monetarnej
Niska	Wysoka	Metoda doboru na podstawie zmiennej
Wysoka	Wysoka	Grupowanie lub stratyfikacja (oraz odpowiednie metody doboru próby)

7. NAJBARDZIEJ PRAWDOPODOBNY BŁĄD ORAZ GÓRNY GRANICA BŁĘDU

Zgodnie z ustaleniami przedstawionymi w wytycznych dotyczących metod doboru próby, poza informacjami dotyczącymi błędu próby oraz MLE w RSA należy również obliczyć i przedstawić wartość dolnej i górnej granicy błędu.

W opracowanych przez Komisję wytycznych dla instytucji audytowych dotyczących metod doboru próby stwierdzono¹⁴ co następuje w odniesieniu do oceny i projekcji błędów wykrytych w ramach próby wybranej przy zastosowaniu metody doboru na podstawie jednostki monetarnej:

- „Górną granicę nieprawidłowości należy obliczyć jako sumę projektowanych nieprawidłowości, bazowej precyzji (...) oraz przyrostowej tolerancji na poszerzenie luki precyzji.
- Audytor może również obliczyć wielkość potrzebnej dodatkowej próby zastępując we wzorze interwału próby najbardziej prawdopodobną nieprawidłowość wynikającą z oceny próby pierwotnie przewidywaną nieprawidłowością i określić wartość interwału oraz całkowity rozmiar próby w oparciu o nowe przewidywania. Liczbę dodatkowych pozycji w próbie można określić odejmując pierwotną wielkość próby od nowej

¹² Jak wskazano w załączniku 4 do rozporządzenia (WE) nr 1828/2006, maksymalna wartość progu istotności wynosi 2 %. IA może ustalić niższą wartość tego współczynnika.

¹³ Zob. sekcja 6 wspomnianych wytycznych.

¹⁴ W celu zapoznania się z treścią pierwszych trzech podpunktów zob. s. 32 wytycznych dla instytucji audytowych dotyczących metod doboru próby; w celu zapoznania się z treścią ostatniego podpunktu zob. s. 40.

wielkości próby. Nowy interwał doboru próby można następnie wykorzystać na potrzeby procesu selekcji. Należy wybierać te pozycje, które nie zostały jeszcze uwzględnione w próbie”.

- „Na przykład w sytuacji, w której dochodzi do wystąpienia pojedynczej nieprawidłowości w wysokości 300 EUR (25 %), tj. projektowanej nieprawidłowości w wysokości 1 000 EUR z dopuszczalną nieprawidłowością w wysokości 5 000 EUR oraz stopniem MUS wynoszącym 4 000 EUR przy poziomie ufności 95 % (czynnik ufności 3), łączna wartość górnej granicy nieprawidłowości wynosi 13 750 EUR. Kwota ta stanowi sumę:
 - projektowanej nieprawidłowości wynoszącej 1 000 EUR,
 - bazowej precyzji wynoszącej 4 000 EUR x 3 = 12 000 EUR oraz
 - tolerancji wynoszącej $(4,75-3-1) \times 1\,000 = 750$ EUR (gdzie 4,75 oznacza czynnik wiarygodności (RF) określony dla 1 nieprawidłowości przy poziomie ufności wynoszącym 95 %, a 3 oznacza RF określony dla 0 nieprawidłowości przy poziomie ufności wynoszącym 95 %).
- Ta górna granica jest większa niż dopuszczalna wartość nieprawidłowości i w związku z tym uznaje się, że poziom nieprawidłowości w danej populacji przekracza próg istotności. Z 95 % pewnością można również uznać, że wartość nieprawidłowości w danej populacji wynosi najwyżej 13 750 EUR.
- Stosując metodę statystyczną, instytucja audytowa oszacuje wartość najbardziej prawdopodobnej nieprawidłowości w danej populacji i porówna ją z progiem istotności w celu dokonania oceny uzyskanych wyników”.

Jeżeli wyboru operacji, które mają zostać poddane audytowi, dokonuje się w oparciu o metodę doboru na podstawie jednostki monetarnej, za najbardziej prawdopodobny błąd (MLE) uznaje się projektowany poziom błędu losowego. Ten poziom błędu stanowi część całkowitego projektowanego poziomu błędu, który należy porównać z poziomem istotności 2 %. W przypadku, gdy wszystkie wykryte w danej próbie błędy zostaną uznane za błędy losowe, całkowity projektowany poziom błędu należy uznać za równy projektowanemu poziomowi błędu losowego.

W każdym przypadku należy również przeprowadzić analizę górnej granicy błędów (UEL) w celu zapewnienia zgodności z wymogami w zakresie MUS.

Wytyczne Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI)¹⁵ „stanowią wspólną podstawę referencyjną dla (...) wszystkich audytów dotyczących działalności UE (...)”¹⁶. Zgodnie z wytyczną nr 23¹⁷, w

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

¹⁶ Zob. pkt 6 wprowadzenia technicznego do wytycznych Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI).

przypadku gdy „górną granicą błędów przekracza dopuszczalny błąd, ale najbardziej prawdopodobny błąd jest niższy od dopuszczalnego błędów”, audytor powinien rozważyć możliwość:

- „zwrócenia się do badanej jednostki o przeprowadzenie dochodzenia w sprawie wykrytych błędów/wyjatków oraz możliwości wystąpienia kolejnych błędów/wyjatków. Może to doprowadzić do wprowadzenia uzgodnionych korekt do sprawozdań finansowych;
- przeprowadzenia dalszych testów w celu ograniczenia ryzyka doboru próby i zmniejszenia tym samym tolerancji, która musi zostać uwzględniona w ramach procesu oceny wyników;
- zastosowania alternatywnych procedur audytowych w celu uzyskania dodatkowego zapewnienia”.

Dokonując wyboru jednej ze wskazanych powyżej opcji, IA powinna kierować się profesjonalnym osądem i zamieścić odpowiednie informacje w RSA.

8. SZCZEGÓLNE PRZYPADKI

8.1. Błędy wykryte przez IA w wydatkach, które zostały również uznane za nieprawidłowe przez instytucję zarządzającą, instytucję pośredniczącą lub instytucję certyfikującą

8.1.1. Nieprawidłowości, które zostały już wykryte przez IP/IZ/IC i w odniesieniu do których IP/IZ/IC podjęły już odpowiednie działania, ale które nie zostały skorygowane przed wyborem próby przez IA

Jak wskazano powyżej, wszystkie wykryte nieprawidłowości powinny zasadniczo zostać uwzględnione w obliczeniach projektowanego poziomu błędów i zawarte w RSA.

Dotyczy to nieprawidłowości wykrytych przez IA (w trakcie przeprowadzanych przez nią audytów operacji), które zostały już wykryte przez inny organ krajowy (mianowicie przez instytucję zarządzającą (IZ), instytucję pośredniczącą (IP) lub instytucję certyfikującą (IC)) przed wyborem próby przez IA, ale nie zostały skorygowane przez państwo członkowskie przed złożeniem RSA¹⁷.

Jeżeli jednak istnieje dokumentacja stanowiąca dowód, że odpowiednie organy krajowe (IZ, IP lub IC) **wykryły daną nieprawidłowość i podejmowały konieczne środki jeszcze** przed pobraniem próby przez IA, oraz że dokonały korekty

¹⁷ Mająca zastosowanie do „doboru próby w ramach audytów finansowych (uwzględniającego badanie legalności i prawidłowości)”, zgodnie z pkt 6.1 wytycznej nr 23 Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI).

¹⁸ Jak wskazano powyżej, taką korektę można przeprowadzić, odliczając nieprawidłowe wydatki (poprzez ich wycofanie lub odzyskanie) w ramach przekazanej Komisji deklaracji wydatków lub rejestrując przedmiotowe wydatki oczekujące na odzyskanie w systemie rachunkowym instytucji certyfikującej.

nieprawidłowej kwoty przed złożeniem RSA, taka nieprawidłowość może zostać wyłączona z procesu projekcji błędów próby na daną populację.

W każdym przypadku należy przedstawić sposób postępowania z daną nieprawidłowością oraz zamieścić odpowiednie wyjaśnienia w RSA w sekcji dotyczącej audytów operacji.

Zasadniczo IZ powinna dopilnować, aby prowadzone przez nią kontrole zarządcze (kontrole administracyjne lub kontrole na miejscu) odbywały się w sposób pozwalający na zapobieganie nieprawidłowościom, wykrywanie ich i korygowanie, zanim wydatki zostaną zadeklarowane Komisji.

8.1.2. Nieprawidłowości wykryte w ramach kontroli przeprowadzonych przez IP/IZ, które zostały w niewystarczającym stopniu skorygowane przed wyborem próby przez IA

Jeżeli w trakcie przeprowadzania audytu IA stwierdzi, że inny organ wykrył nieprawidłowość w trakcie wcześniejszej kontroli, ale zastosowany współczynnik korekty był niższy niż współczynnik korekty, który zdaniem IA powinien zostać zastosowany przez IP/IZ, wówczas różnicę między wysokością kwoty powstałej po zastosowaniu korekty w wysokości określonej przez IA, a wysokością kwoty wynikającej z faktycznie zastosowanego współczynnika korekty (na poziomie deklaracji przekazanych Komisji przed wyborem próby przez IA) należy uwzględnić w obliczeniach całkowitego poziomu błędu/projekcji błędu.

8.1.3. Nieprawidłowości związane z wydatkami, które zostały wyłączone z poświadczenia po wyborze próby przez IA

Po dokonaniu wyboru próby operacji IA może wskazać nieprawidłowe wydatki w ramach operacji, które mają zostać objęte audytem i które zostały wyłączone z poświadczenia przez PC. W kontekście praktycznych ustaleń, które IA powinna przyjąć w odniesieniu do audytów na miejscu, przewiduje się dwie opcje:

- 1) w przypadku, gdy wyłączone z poświadczenia nieprawidłowe wydatki obejmują wszystkie wydatki w ramach danej operacji uwzględnione w wybranej przez IA próbie, instytucja ta nie jest zobowiązana do przeprowadzenia audytu na miejscu w odniesieniu do takiej operacji. Próba nie powinna być zmieniana, tj. dana operacja nie powinna zostać zastąpiona inną operacją;
- 2) w przypadku, gdy wyłączone z poświadczenia nieprawidłowe wydatki obejmują tylko część wydatków w ramach danej operacji uwzględnionych w wybranej przez IA próbie, instytucja ta powinna przeprowadzić audyt na miejscu w celu sprawdzenia, czy część wydatków, która nie została wyłączona z poświadczenia, jest wolna od błędów.

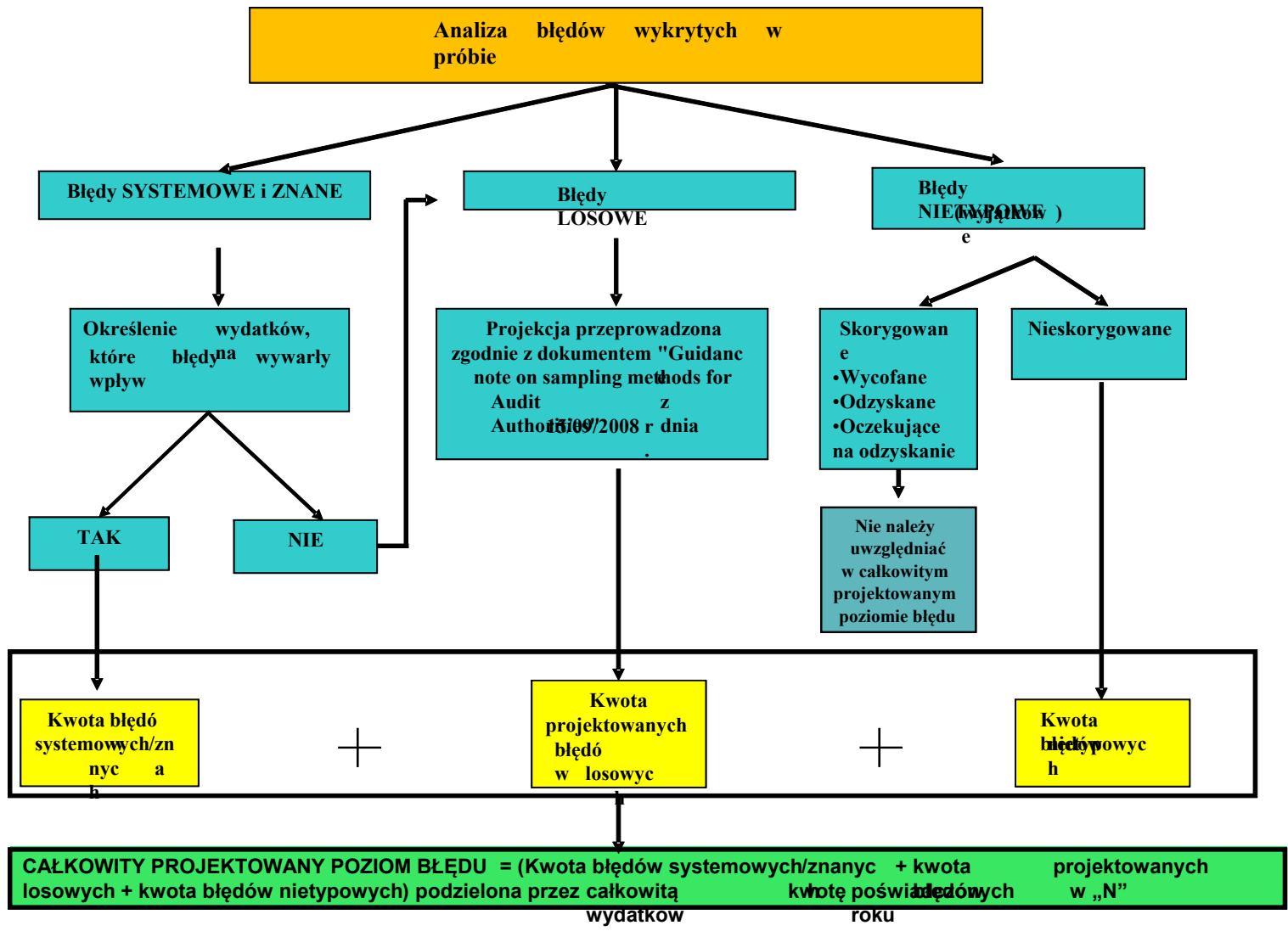
W obydwu przypadkach nieprawidłowe wydatki powinny zostać uwzględnione w poziomie błędu.

8.2. Odpisanie błędów wynikających z zawyżenia wartości od błędów niedoszacowania w celu uzyskania ogólnego najbardziej prawdopodobnego błędu

Błędy niedoszacowania nie powinny być uwzględniane w obliczeniach poziomu błędu próby (i, co za tym idzie, w obliczeniach projektowanego poziomu błędu) na potrzeby RSA.

Wersja ostateczna z dnia 07/12/2011 r. COCOF_11-0041-01-PL

ZAŁĄCZNIK 1 – CAŁKOWITY PROJEKTOWANY POZIOM BŁĘDU



ZAŁĄCZNIK 2 – TABELA ZADEKLAROWANYCH WYDATKÓW I AUDYTÓW PRÓB

Fundusz	Nr identyfikacyjny (kod CCI)	Program	Wydatki zadeklarowane w roku odniesienia	Wydatki w roku odniesienia objęte audytem w ramach próby losowej		Kwota i wartość procentowa (poziom błąd) nieprawidłowych wydatków w próbie losowej ¹⁹		Całkowity projektowany poziom błędu ²⁰	Inne wydatki objęte audytem ²¹	Kwota nieprawidłowych wydatków w pozostałych próbach wydatków	Całkowite wydatki zadeklarowane w sposób skumulowany	Całkowite wydatki objęte audytem w ujęciu kumulatywnym ²² jako wartość procentowa całkowitych zadeklarowanych w sposób skumulowany
				Kwota ²³	% ²⁴	Kwota	%					

¹⁹ Jeżeli próba losowa obejmuje co najmniej dwa fundusze lub programy, przedstawione informacje dotyczące kwoty i wartości procentowej (poziomu błędu) w odniesieniu do wydatków nieprawidłowych dotyczą całej próby i nie można ich podać na poziomie programu/funduszu.

²⁰ W przypadku niestatystycznego doboru próby dla małych populacji, poziom błędu próby. Pojęcie całkowitego projektowanego poziomu błędu zostało wyjaśnione w sekcji 2.6 niniejszych wytycznych.

²¹ Wydatki z prób uzupełniających oraz wydatki dla próby losowej poza rokiem odniesienia (kwota).

²² Obejmuje zarówno wydatki skontrolowane w odniesieniu do próby losowej, jak i inne skontrolowane wydatki.

²³ Kwota skontrolowanych wydatków.

²⁴ Odsetek skontrolowanych wydatków w stosunku do wydatków zadeklarowanych Komisji w roku odniesienia.