



KOMISJA EUROPEJSKA

Europejskie fundusze strukturalne i inwestycyjne

Wytyczne dla państw członkowskich
dotyczące rocznego sprawozdania z kontroli i opinii
audytowej

(okres programowania 2014–2020)

ZASTRZEŻENIE: Niniejszy dokument został przygotowany przez służby Komisji. Na podstawie obowiązującego prawa UE formułuje się w nim wskazówki techniczne dla współpracowników i innych jednostek biorących udział w monitorowaniu, kontroli lub wdrażaniu europejskich funduszy strukturalnych i inwestycyjnych (z wyjątkiem Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW)), które dotyczą interpretacji i stosowania przepisów UE w tym zakresie. Celem niniejszego dokumentu jest przedstawienie wyjaśnień i interpretacji służb Komisji dotyczących wyżej wymienionych przepisów w celu ułatwienia realizacji programów i zachęceniu do stosowania dobrych praktyk. Niniejsze wytyczne pozostają bez uszczerbku dla wykładni Trybunału Sprawiedliwości i Sądu lub decyzji Komisji.

Spis treści

Wykaz akronimów i skrótów	3
I. Podstawowe informacje	4
1. Odniesienia do przepisów	4
2. Cel wytycznych	4
3. Harmonogram audytu	5
II. Wytyczne dotyczące RSK	6
1. Wprowadzenie	6
2. Istotne zmiany w systemach zarządzania i kontroli	7
3. Zmiany strategii audytu	7
4. Audyty systemów	8
5. Audyty operacji	12
6. Audyty zestawień wydatków	19
7. Koordynacja między instytucjami audytowymi i działania nadzorcze IA	21
8. Inne informacje	22
9. Ogólny poziom pewności	24
III. Wytyczne dotyczące opinii audytowej	27
Załącznik 1 – Sekcja 10.1 „Wyniki audytów systemów” wzoru RSK.....	33
Załącznik 2 – Sekcja 10.2 „Wyniki audytów operacji” wzoru RSK	34
Załącznik 3 – RSK i opinie audytowe, które należy przekazać do 15/02/2016.....	36

WYKAZ AKRONIMÓW I SKRÓTÓW

IA	Instytucja audytowa
RSK	Roczne sprawozdanie z kontroli
Podmiot audytowy	Podmiot przeprowadzający audyty w ramach kompetencji IA, jak przewidziano w art. 127 ust. 2 RWP.
IC	Instytucja certyfikująca
CCI	Code Commun d'Identification (numer referencyjny każdego programu nadany przez Komisję)
RDK	Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) nr 480/2014 z dnia 3 marca 2014 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 ¹
RWK	Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/207 z dnia 20 stycznia 2015 r. ²
RWP	Rozporządzenie w sprawie wspólnych przepisów (rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r.) ³
EFSI	EFSI oznacza wszystkie europejskie fundusze strukturalne i inwestycyjne. Niniejsze wytyczne mają zastosowanie do wszystkich funduszy z wyjątkiem Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW).
EWT	Europejska współpraca terytorialna (na mocy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1299/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r.)
IP	Instytucja pośrednicząca
IZ	Instytucja zarządzająca
SZiK	System zarządzania i kontroli
ŁPB	Łączny poziom błędu
ŁPBR	Łączny poziom błędu resztowego

¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=uriserv:OJ.L .2014.138.01.0005.01.POL>

² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?qid=1426689332441&uri=CELEX:32015R0207>

³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:32013R1303>

I. PODSTAWOWE INFORMACJE

1. Odniesienia do przepisów

Rozporządzenie	Artykuły
Rozporządzenie (UE) nr 1303/2013 Rozporządzenie w sprawie wspólnych przepisów (zwane dalej „RWP”)	Art. 127 ust. 5 – Funkcje instytucji audytowej
Rozporządzenie (UE) 2015/207 Rozporządzenie wykonawcze Komisji (zwane dalej „RWK”)	Artykuły 7 (2 i 3) i załączniki VIII i IX (wzory opinii audytowej oraz rocznego sprawozdania z kontroli)

2. Cel wytycznych

Celem niniejszego dokumentu jest zapewnienie wytycznych dotyczących RSK i opinii przedkładanych przez państwa członkowskie Komisji na mocy art. 127 ust. 5 RWP. Niniejsze wytyczne mają zastosowanie do wszystkich EFSI z wyjątkiem Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW) i są zgodne ze strukturą wzorów RSK i opinii audytowej przedstawionych w załącznikach VIII i IX RWK.

Wraz deklaracją zarządczą, rocznym podsumowaniem (za które odpowiada IZ) oraz zestawieniem wydatków (za które odpowiada IC) RSK i opinia audytowa sporządzane przez IA stanowią istotny element, dzięki któremu Komisja uzyskuje realistyczną gwarancję właściwego funkcjonowania EFSI w ramach SZiK w państwach członkowskich, zgodności z prawem i prawidłowości zadeklarowanych wydatków oraz rzetelności, kompletności i prawdziwości sprawozdań finansowych.

Zgodnie z art. 317 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w obszarach budżetu Wspólnoty zarządzanych w ramach zarządzania dzielonego Komisja zachowuje ogólną odpowiedzialność za wykonanie budżetu, natomiast państwa członkowskie współpracują z Komisją i są odpowiedzialne za bieżące administrowanie wdrażaniem programów oraz jego kontrolę.

Proces uzyskania gwarancji w ramach zarządzania dzielonego z państwami członkowskimi opiera się na koncepcji jednego audytu (por. art. 148 RWP). Celem Komisji jest opieranie się w możliwie jak największym stopniu na opinii audytowej wyrażonej przez IA, pod warunkiem że Komisja posiada wystarczający poziom pewności co do jakości działań

audytowych podjętych przez IA. Komisja uważnie analizuje zatem RSK i opinie przedłożone przez IA w celu sformułowania własnej opinii dotyczącej SZiK dla każdego programu.

Jak ustanowiono w ostatnim akapicie art. 127 ust. 5 RWP, w przypadku gdy wspólny SZiK stosuje się do więcej niż jednego programu, IA może sporządzić jedno RSK obejmujące te programy. Dalsze kwestie związane ze wspólnym SZiK poruszono w sekcji 2 wytycznych Komisji dla państw członkowskich w zakresie strategii audytu (ref. EGESIF_14-0011).

W przypadku programu wielofunduszowego IA przedkłada RSK, w którym określono dane fundusze. Programy wielofunduszowe są programami współfinansowanymi w ramach EFRR i EFS oraz w stosownych przypadkach Funduszu Spójności.

3. Harmonogram audytu

Zgodnie z art. 59 ust. 5 rozporządzenia finansowego (rozporządzenia (UE, EURATOM) nr 966/2012⁴) zestawienie wydatków poniesionych w okresie referencyjnym i roczne podsumowanie końcowych sprawozdań z audytu i przeprowadzonych kontroli należy przekazać Komisji do dnia 15 lutego kolejnego roku. W wyjątkowych przypadkach Komisja może na wniosek zainteresowanego państwa członkowskiego przesunąć termin ustalony na dzień 15 lutego do dnia 1 marca.

W RSK, które przedkłada się przed dniem 15/02/N+2, IA zgłasza audyty systemów, audyty operacji i audyty zestawień wydatków – przeprowadzone w zakresie wydatków wyszczególnionych we wniosku o płatność przedłożonym Komisji – w odniesieniu do roku obrachunkowego od dnia 01/07/N do dnia 30/06/N+1 (termin na złożenie wniosku o ostatnią płatność odnoszącą się do danego roku obrachunkowego przypada na dzień 31/07/N+1).

Na podstawie strategii audytu IA powinna wdrożyć wszystkie czynności audytowe niezbędne do sporządzenia ważnej opinii audytowej dla każdego roku obrachunkowego. W wyżej wspomnianych wytycznych Komisji w zakresie strategii audytu w sekcji V określono orientacyjny harmonogram czynności audytowych.

Jako że w RWP nie określono jednoznacznie żadnego okresu audytu, IA powinna z wyprzedzeniem uzgodnić z IZ i IC harmonogram przygotowania zestawienia wydatków w związku z procesem audytu, mając na uwadze potrzebę zapewnienia terminowego przedstawienia wysokiej jakości RSK i opinii audytowej zgodnie z art. 127 ust. 5 RWP. Ponadto IZ powinna udostępnić IA projekt swojej deklaracji zarządczej oraz roczne podsumowanie końcowych sprawozdań z audytu i przeprowadzonych kontroli, w tym analizę charakteru i zawartości błędów i niedoskonałości stwierdzonych w systemach wraz ze szczegółowymi informacjami na temat podjętych lub planowanych działań naprawczych w tym względzie. Państwa członkowskie powinny ustalić wewnętrzne terminy końcowe dotyczące przekazywania dokumentów między instytucjami do celów związanych z wykonywaniem ich odpowiednich obowiązków.

⁴ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?qid=1416480945454&uri=CELEX:32012R0966>

Pierwsze RSK i pierwszą opinię audytową należy przedstawić przed dniem 15 lutego 2016 r.; będą się one opierały na wydatkach ujętych we wniosku o płatność przedłożonym Komisji w okresie od rozpoczęcia kwalifikowalności do dnia 31 lipca 2015 r. Ostatnim rokiem obrachunkowym jest okres od dnia 1 lipca 2023 r. do dnia 30 czerwca 2024 r., a powiązane czynności audytowe zostaną zgłoszone w ostatnim RSK, w przypadku którego termin przedłożenia upływa w dniu 15 lutego 2025 r.

II. WYTYCZNE DOTYCZĄCE RSK

W każdej z poniższych sekcji tekst umieszczony w ramce stanowi wyciąg z odpowiedniej sekcji wzoru RSK – załącznik IX do RWK.

1. Wprowadzenie

1.1 Wskazanie instytucji audytowej i innych jednostek, które uczestniczyły w przygotowaniu sprawozdania.

1.2 Okres odniesienia (tj. rok obrachunkowy)⁵.

1.3 Okres audytu (w trakcie którego przeprowadzano audyt).

1.4 Wskazanie programu lub programów operacyjnych objętych sprawozdaniem wraz z ich instytucjami zarządzającymi i certyfikującymi. [Jeżeli roczne sprawozdanie z kontroli dotyczy więcej niż jednego programu lub funduszu, informacje te powinny być podawane z podziałem na poszczególne programy i fundusze, przy czym w każdej sekcji należy podać informacje szczególne dla danego programu lub funduszu, z wyjątkiem sekcji 10.2, w której informacje takie podaje się w sekcji 5].

1.5 Opis kroków podjętych w celu przygotowania sprawozdania i sporządzenia opinii audytowej.

Należy podać okres, w trakcie którego odbywały się czynności audytowe. Należy wskazać stosowaną wersję strategii audytu. Zmiany w strategii w odniesieniu do danego okresu obrachunkowego ujętego w tym RSK należy wskazać w sekcji 3.

W sekcji 1.5 należy uwzględnić etap przygotowawczy, analizowane dokumenty, koordynację działań z innymi organami (w stosownych przypadkach), podjęte czynności audytowe, jak opisano w sekcjach 4.5 i 6, oraz sporządzenie końcowej opinii audytowej. Sekcja ta ma szczególne znaczenie w przypadkach, w których w swoich działaniach IA wykorzystuje wyniki prac innych podmiotów audytowych. Ponadto sekcja ta powinna obejmować również kontrole spójności w przedmiocie deklaracji zarządczej przeprowadzone przez IA do celów opinii audytowej (w tym kontrole tego, czy deklaracja zarządcza jest spójna z wnioskami wszystkich audytów i kontroli). W celu uzyskania dodatkowych informacji szczegółowych

⁵ Jak określono w art. 2 ust. 29 RWP.

należy odnieść się do wytycznych Komisji dla państw członkowskich dotyczących sporządzania deklaracji zarządczej i rocznego podsumowania (EGESIF_15_0008), które zostaną niedługo ukończone.

2. Istotne zmiany w systemach zarządzania i kontroli

2.1 Szczegółowe informacje na temat wszelkich istotnych zmian w systemach zarządzania i kontroli związane z obowiązkami instytucji zarządzających i certyfikujących, w szczególności w odniesieniu do przekazywania funkcji nowym instytucjom pośredniczącym oraz potwierdzenie ich zgodności z art. 72 i 73 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013 na podstawie audytów przeprowadzonych przez instytucję audytową na mocy art. 127 tego rozporządzenia.

2.2 Informacje na temat monitorowania desygnowanych instytucji zgodnie z art. 124 ust. 5 i 6 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013.

2.3 Należy wskazać daty, od których zmiany mają zastosowanie, daty zgłaszania zmian instytucji audytowej, jak również wpływ tych zmian na prace audytowe.

Istotne zmiany oznaczają zmiany, które mogłyby mieć wpływ na prawidłowe funkcjonowanie SZiK oraz na poziom pewności, jaki gwarantują one w ramach zarządzania EFSI. Od IA wymaga się potwierdzenia – na podstawie czynności audytowych przeprowadzonych w stosunku do zmian w SZiK – że zmienione SZiK są nadal zgodne z art. 72, 73 i 74 RWP.

W przypadku gdy nie przeprowadzono żadnych czynności audytowych w związku z tymi zmianami, IA powinna w momencie formułowania wniosków i przedstawiania opinii oszacować ich wpływ na schemat i funkcjonowanie SZiK.

W przypadku gdy zastosowanie ma art. 124 ust. 5 i 6 RWP i w przypadku gdy państwo członkowskie zleciło IA potwierdzenie, że w okresie próbnym wdrożono odpowiedni plan działań naprawczych⁶, IA powinna ujawnić w RSK czynności podjęte w tym względzie. Jeżeli taki plan nie został jeszcze wdrożony przed złożeniem RSK, IA powinna ujawnić w RSK uzgodniony harmonogram planu, aktualną sytuację i wpływ tej sytuacji na opinię audytową IA.

3. Zmiany strategii audytu

3.1 Szczegółowe informacje na temat wszelkich zmian w strategii audytu, oraz ich uzasadnienie. W szczególności należy wskazać wszelkie zmiany w metodzie doboru próby stosowanej w audycie operacji (zob. sekcja 5 poniżej).

⁶ Jak ustanowiono we wspomnianych przepisach, w przypadku gdy istniejące wyniki audytu i kontroli pokazują, że desygnowana instytucja (IZ lub IC) nie spełnia już kryteriów desygnacji, państwo członkowskie, na odpowiednim poziomie, ustala – biorąc pod uwagę powagę problemu – okres próbny, w którym muszą zostać podjęte konieczne działania naprawcze.

3.2 Rozróżnienie pomiędzy zmianami wprowadzanymi lub proponowanymi na późnym etapie, które nie mają wpływu na czynności przeprowadzone podczas okresu referencyjnego a zmianami przeprowadzonymi w trakcie okresu referencyjnego, które mają wpływ na audyt i jego wyniki. Należy tu uwzględnić tylko zmiany wprowadzone w odniesieniu do poprzedniej wersji strategii audytu.

4. Audyty systemów

4.1 Szczegółowe informacje na temat podmiotów (w tym instytucji audytowej), które przeprowadziły audyty prawidłowego funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli programu (jak przewidziano to w art. 127 ust. 1 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013) — zwane dalej „audytami systemu”.

Podmioty, o których mowa w sekcji 4.1, odnoszą się albo do IA, albo w stosownych przypadkach do każdego organu audytowego, który przeprowadza audyty, jak przewidziano w art. 127 ust. 2 RWP. Jeżeli część audytów systemów została zlecona na zewnątrz, należy podać szczegółowe informacje dotyczące umów⁷ oraz zadania zlecone wykonawcy lub wykonawcom zewnętrznym. W przypadku programów wielofunduszowych należy wskazać, czy IA prowadzi czynności audytowe dla wszystkich funduszy, a jeżeli nie – należy wskazać podmioty odpowiedzialne za każdy fundusz.

4.2 Opis podstawy przeprowadzonych audytów, w tym odniesienie do stosowanej strategii audytu, ze szczególnym uwzględnieniem metody oceny ryzyka oraz wyników, które doprowadziły do stworzenia planu dla audytu systemów. W przypadku aktualizacji oceny ryzyka należy opisać ją w sekcji 3 powyżej, dotyczącej zmian w strategii audytu.

Pełny wykaz podmiotów i funkcji, które zostaną objęte audytami systemów, znajduje się w orientacyjnym harmonogramie zadań audytowych przewidzianych w strategii audytu.

RSK powinno zawierać informacje dotyczące stanu wdrażania strategii audytu w odniesieniu do audytów systemów. W przypadku gdy strategia audytu nie zostanie (w pełni) wdrożona, IA powinna wyjaśnić przyczynę braku (pełnego) wdrożenia i wskazać czas na ukończenie zaplanowanych audytów systemów, które zostaną uwzględnione w kolejnym RSK lub innym sprawozdaniu. W każdym razie IA powinna wdrożyć wszystkie czynności audytowe niezbędne do sporządzenia ważnej opinii audytowej w odniesieniu do każdego roku obrachunkowego.

W przypadku programów wielofunduszowych powyższe informacje należy dostarczyć w odniesieniu do każdego funduszu (lub jeżeli te same informacje mają zastosowanie do wszystkich funduszy, należy to w wyraźny sposób zaznaczyć).

⁷ Takie jak nazwa wykonawcy, zakres, cele, definicja zadań itp.

4.3 W odniesieniu do tabeli w sekcji 10.1 poniżej opis głównych ustaleń i wniosków z przeprowadzonych audytów systemu, w tym audytów ukierunkowanych na określone obszary tematyczne, określone w sekcji 3.2 załącznika VII do tego rozporządzenia.

4.4 Wskazanie, czy stwierdzone problemy zostały uznane za mające charakter systemowy, oraz wskazanie, jakie środki zostały podjęte, uwzględniając oszacowanie wysokości nieprawidłowych wydatków i odnoszących się do nich korekt finansowych zgodnie z art. 27 ust. 5 rozporządzenia (UE) nr 480/2014.

W sekcji 4.3 dla każdego programu i każdego funduszu należy wyraźnie wyodrębnić główne ustalenia wynikające z audytów systemów. Należy wyraźnie wskazać podmioty, których dotyczą ustalenia.

Należy uzupełnić tabelę określoną w sekcji 10.1 załącznika IX do RWK i dołączyć ją do RSK. W tabeli tej dla każdego podmiotu poddanego audytowi przez IA wskazuje się ocenę otrzymaną w związku z każdym kluczowym wymogiem; ocena ta wynika również z audytów przeprowadzanych w poprzednich latach obrachunkowych tego samego okresu programowania. Dalsze informacje dotyczące oceny tych kluczowych wymogów można znaleźć w wytycznych Komisji dotyczących wspólnej metodyki oceny systemów zarządzania i kontroli w państwach członkowskich (EGESIF_14-0010 z 18.12.2014).

W tej sekcji należy również zgłosić audyty horyzontalne⁸ ukierunkowane na określone obszary tematyczne (które przewidziano w strategii audytu i które przeprowadzono w odniesieniu do danego roku obrachunkowego), takie jak:

- jakość kontroli zarządczej, w tym w odniesieniu do przestrzegania przepisów dotyczących zamówień publicznych, zasad pomocy państwa, wymogów środowiskowych, równych szans;
- jakość wyboru projektów i kontroli zarządczych związanych z wdrażaniem instrumentów finansowych;
- funkcjonowanie i bezpieczeństwo systemów informatycznych utworzonych zgodnie z art. 72 lit. d), art. 125 ust. 2 lit. d) i art. 126 lit. d) RWP; oraz ich połączenie z systemem informatycznym „SFC 2014”, jak przewidziano w art. 74 ust. 4 RWP;
- wiarygodność zgłoszonych danych związanych ze wskaźnikami i celami pośrednimi oraz odpowiedniość zarządzania danymi podstawowymi i systemów zgłaszania wskaźników produktu, wskaźników finansowych i wskaźników rezultatu dotyczących poziomu priorytetu inwestycyjnego, a zatem danych na temat postępów programu operacyjnego w osiągnięciu celów przewidzianych przez IZ na mocy art. 125 ust. 2 lit. a) RWP;

⁸ Audyty horyzontalne mogą obejmować więcej niż jeden fundusz lub program.

- sprawozdawczość w zakresie kwot wycofanych i odzyskanych;
- wprowadzanie skutecznych i proporcjonalnych środków zwalczania nadużyć finansowych, uwzględniając stwierdzone rodzaje ryzyka.

Jeżeli nie przeprowadzono żadnych audytów systemów w odniesieniu do danego roku obrachunkowego, należy przedstawić odpowiednie uzasadnienie lub informację, że jest to zgodne ze strategią audytu. W wyjątkowych przypadkach, w których w odniesieniu do danego roku obrachunkowego przeprowadzono lub ukończono już audyty systemów, lecz jeszcze nie przedłożono ich Komisji, należy przedłożyć je najpóźniej w tym samym czasie co RSK. Jeżeli audytów systemów jeszcze nie ukończono w czasie składania RSK, w RSK należy wskazać wstępne wnioski oraz oszacować ich wpływ na ocenę ogólną.

W sekcji 4.4 IA powinna przedstawić informacje dotyczące stanu wdrażania wszelkich planów działania przyjętych w wyniku audytów systemów przeprowadzonych w odniesieniu do roku obrachunkowego, którego dotyczy RSK. Należy również wskazać wpływ finansowy oraz stan prac nad korektami. Należy wskazać przedłożony Komisji wniosek o płatność, w którym dokonano potrąceń z tytułu korekt.

Jeżeli nie zidentyfikowano żadnych problemów systemowych⁹, w RSK należy również zaznaczyć ten fakt.

W przypadku programów wielofunduszowych powyższe informacje należy dostarczyć w odniesieniu do każdego funduszu (lub jeżeli te same informacje mają zastosowanie do wszystkich funduszy, należy to w wyraźny sposób zaznaczyć).

4.5 Informacje dotyczące działań następczych w związku z zaleceniami audytu wynikającymi z audytów systemu przeprowadzonych w poprzednich latach obrachunkowych.

W przypadku korekt finansowych wynikających z audytów systemów z poprzednich lat obrachunkowych należy wskazać przedłożony Komisji wniosek o płatność, w którym odjęto korekty.

4.6 Opis (w stosownych przypadkach) konkretnych niedociągnięć związanych z zarządzaniem instrumentami finansowymi lub innym rodzajem wydatków objętych zasadami szczególnymi (np. pomoc państwa, projekty generujące przychody, uproszczone opcje kosztów), wykrytych podczas audytów systemu oraz opis działań następczych prowadzonych przez instytucję zarządzającą w celu uzupełnienia tych braków.

⁹ Błędy systemowe to błędy, które wywierają wpływ na populację nieobjętą audytem i występują w wyraźnie określonych i podobnych okolicznościach. Błędy te mają zazwyczaj wspólną cechę, np. rodzaj operacji, miejsce lub czas. Zazwyczaj wynikają one z nieskutecznych procedur kontroli w ramach (części) systemów zarządzania i kontroli. W celu uzyskania dodatkowych informacji szczegółowych należy zwrócić do wytycznych Komisji dotyczących sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów w rocznych sprawozdaniach z kontroli.

W tej sekcji od IA wymaga się opisu prac prowadzonych konkretnie w odniesieniu do instrumentów finansowych oraz wykrytych braków i nieprawidłowości, a także działań naprawczych podjętych w tym względzie. IA powinna również opisać poziom pewności osiągnięty w wyniku regularnych sprawozdań z kontroli dostarczanych zgodnie z art. 40 ust. 2 RWP. Jeżeli audyty przeprowadzono na poziomie ostatecznych odbiorców zgodnie z art. 40 ust. 3 RWP, IA powinna opisać powody takiego podejścia i główne wnioski wyciągnięte z tych audytów.

W przypadku programów wielofunduszowych należy wskazać fundusz wspierający dany instrument finansowy.

4.7 Poziom pewności uzyskany w wyniku audytów systemu (niski/średni/wysoki) i uzasadnienie.

Odnosi się to do stopnia pewności, który można przypisać danemu SZiK w kontekście jego możliwości zagwarantowania zgodności z prawem i prawidłowości wydatków. Ocena przeprowadzona przez IA opiera się na wynikach wszystkich audytów systemów odnoszących się do danego roku obrachunkowego i w stosownych przypadkach – do poprzednich lat obrachunkowych oraz na odpowiadających im wnioskach. Systemy zaliczane zgodnie z oceną do kategorii 1 dają wysoki stopień pewności w kontekście zgodności z prawem i prawidłowości wydatków; systemy zaliczane zgodnie z oceną do kategorii 2 dają średni stopień pewności; systemy zaliczane zgodnie z oceną do kategorii 3 dają średni lub niski stopień pewności w zależności od skutków stwierdzonych niedoskonałości; systemy zaliczane zgodnie z oceną do kategorii 4 dają niski stopień pewności.

W przypadku programów wielofunduszowych i gdy poziom pewności uzyskany w odniesieniu do SZiK różni się w zależności od funduszy, IA powinna wyraźnie przedstawić zastrzeżenia mające zastosowanie do każdego funduszu i wyjaśnić różnicę.

5. Audyty operacji

5.1 Wskazanie podmiotów (w tym instytucji audytowej), które przeprowadziły audyty operacji (jak przewidziano to w art. 127 ust. 1 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013 i art. 27 rozporządzenia (UE) nr 480/2014).

Od IA wymaga się, aby w tej sekcji wyjaśniła środki podjęte w celu nadzorowania prac podmiotów, które przeprowadziły audyty operacji w jej imieniu (delegowane lub zlecone na zewnątrz), zgodnie z unijnymi ramami regulacyjnymi, strategią audytu oraz uznanymi w skali międzynarodowej standardami audytu¹⁰. IA powinna potwierdzić, że prace przeprowadzone przez te podmioty mogą stanowić wiarygodną podstawę do celów RSK i że umożliwiają one IA sporządzenie ważnej opinii audytowej.

W przypadku programów wielofunduszowych powyższe informacje należy dostarczyć w odniesieniu do każdego funduszu.

Jeżeli część audytów operacji została zlecona na zewnątrz, należy podać szczegółowe informacje dotyczące umów¹¹ oraz zadań zleconych wykonawcy lub wykonawcom zewnętrznym.

W przypadku programów EWT IA powinna opisać sposób, w jaki zapewniła, aby przestrzegano regulaminu ustanowionego przez grupę audytorów.

5.2 Opis stosowanej metody doboru próby oraz informacje, czy dana metoda jest zgodna ze strategią audytu.

5.3 Wskazanie parametrów stosowanych w statystycznym doborze próby i wyjaśnienie zastosowanych podstawowych obliczeń i profesjonalnej oceny. Parametry doboru próby obejmują: próg istotności, poziom ufności, jednostkę próby, błąd oczekiwany, interwał próbkowania, wartość populacji, liczebność populacji, liczebność próby, informacje na temat stratyfikacji (w stosownych przypadkach). Podstawowe obliczenia dotyczące doboru próby oraz łącznego poziomu błędu (jak określono to w art. 28 ust. 14 rozporządzenia (UE) nr 480/2014) ujawnia się w sekcji 10.3 poniżej, w formacie umożliwiającym zrozumienie podjętych działań podstawowych, zgodnie z zastosowaną określoną metodą doboru próby.

5.4 Stwierdzenie zgodności między łącznymi wydatkami w EUR zadeklarowanymi Komisji w odniesieniu do roku obrachunkowego oraz populacją, z której pobrano próbę losową (kolumna „A” tabeli w sekcji 10.2 poniżej). Stwierdzenie zgodności pozycji obejmuje ujemne

¹⁰ W przypadku wszystkich standardów (np. wytycznej nr 25 Europejskich wytycznych stosowania standardów kontroli INTOSAI) obowiązuje główna zasada, zgodnie z którą od głównego audytora wymaga się, aby przeprowadził procedury audytowe w celu uzyskania gwarancji, że jakość pracy innych audytorów jest akceptowalna i odpowiednia. Można wprowadzić wymóg ponownego przeprowadzenia niektórych czynności audytowych przez tych audytorów, ale nie jest to obowiązkowe. Decyzja dotycząca ponownego przeprowadzenia tych prac powinna opierać się na profesjonalnej ocenie i sceptycznym podejściu IA.

¹¹ Takie jak nazwa wykonawcy, adres, zakres i cele, definicje zadań itp.

jednostki próby, w przypadku gdy korekty wprowadzono w odniesieniu do danego roku obrachunkowego.

5.5 Gdy istnieją ujemne jednostki próby, należy przedstawić potwierdzenie, że zostały one potraktowane jako odrębna populacja zgodnie z art. 28 ust. 7 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) nr 480/2014. Analiza najważniejszych wyników audytów tych jednostek, mianowicie skupiająca się na sprawdzeniu, czy decyzje o zastosowaniu korekt finansowych (podjęte przez państwo członkowskie lub Komisję) zostały ujęte w zestawieniach wydatków jako kwoty wycofane lub odzyskane.

5.6 W przypadku stosowania niestatystycznej metody doboru próby, należy wskazać przyczyny stosowania tej metody zgodnie z art. 127 ust. 1 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013, odsetek operacji/wydatków objętych audytami, działania podjęte w celu zapewnienia losowości próby (i tym samym jej reprezentatywności) oraz w celu zapewnienia wystarczającego rozmiaru próby umożliwiającej instytucji audytowej sporządzenie ważnej opinii audytowej. Ekstrapolowany poziom błędu oblicza się także w przypadku niestatystycznej metody pobierania próbek.

W ramach sekcji 5.2 IA powinna określić stosowaną metodę doboru próby, zgodnie z art. 127 ust. 7 RWP i z art. 28 RDK. W niniejszej sekcji należy wskazać i wyjaśnić odstępstwa od metod doboru prób określonych w strategii audytu.

W sekcji 5.3 IA powinna wskazać i uzasadnić **parametry użyte do doboru prób**, takie jak błąd oczekiwany, poziom istotności, jednostka próby (tj. operacja, projekt w ramach operacji lub wniosek o płatność złożony przez beneficjenta) oraz, w stosownych przypadkach, poziom ufności zastosowany zgodnie z art. 28 ust. 11 RDK¹², a także interwał próbkowania, jeżeli ma zastosowanie. W RSK należy również, w stosownych przypadkach, przedstawić wielkość populacji, wielkość próby i liczbę jednostek próby faktycznie objętych audytem w roku obrachunkowym¹³.

W ramach sekcji 5.3 od IA oczekuje się również opisanie swojego podejścia do stratyfikacji (jeżeli ma zostać zastosowane zgodnie z art. 28 ust. 10 RDK) obejmującego subpopulacje o podobnych cechach, takich jak operacje składające się z wkładów finansowych przekazywanych z programu do instrumentów finansowych, innych elementów o dużej wartości, funduszy (w przypadku programów wielofunduszowych).

W okresie 2007–2013 możliwe było użycie jednej próby w odniesieniu do kilku programów objętych tym samym systemem zarządzania i kontroli. Możliwość ta zachowuje swoją ważność w okresie 2014–2020 przy dodaniu programów wielofunduszowych. W tych przypadkach ta sama opinia audytowa i te same środki naprawcze mają zastosowanie do

¹² Artykuł 28 ust. 11 RDK stanowi, że w przypadku systemu o wiarygodności ocenionej jako wysoka poziom ufności dla doboru próby operacji wynosi co najmniej 60%; w przypadku systemu o wiarygodności ocenionej jako niska poziom ufności dla doboru próby operacji wynosi co najmniej 90%.

¹³ W przypadku okresów wielokrotnego doboru próby należy przedstawić dane w odniesieniu do każdej próby.

wszystkich programów lub funduszy, nawet jeżeli braki odnoszą się jedynie do jednego programu lub funduszu. Można tego uniknąć, jeżeli dostępne są wystarczające dowody kontroli pozwalające na wyciągnięcie wniosków w odniesieniu do każdego programu lub funduszu.

W przypadku poziomu błędu powyżej 2% lub w przypadku braków systemowych w programach wielofunduszowych w interesie państwa członkowskiego leży wdrożenie ukierunkowanych korekt finansowych w odniesieniu do każdego funduszu zamiast środków naprawczych wpływających na cały program. W związku z tym Komisja zaleca, aby IA dążyła do uzyskania uzasadnionego zapewnienia w odniesieniu do każdego funduszu. Oznacza to, że próba wybrana w odniesieniu do programu wielofunduszowego zapewnia wystarczające dowody kontroli dla każdego funduszu, tj. należy zastosować ogólną zasadę, zgodnie z którą należy wybrać 30 jednostek próby¹⁴ w odniesieniu do funduszu. W tym celu IA może zastosować stratyfikację według funduszu, jak przewidziano w art. 28 ust. 10 RDK, zapewniając, aby każda warstwa miała odpowiednią wielkość, tak by można było wyciągnąć wnioski w odniesieniu do każdej warstwy. Jest to szczególnie ważne w przypadku, gdy oczekuje się różnych wyników w odniesieniu do funduszu w ramach programu wielofunduszowego.

W załączniku 10.3 RSK IA powinna przedstawić tabele obliczeń (i w stosownych przypadkach, oraz na wniosek audytorów Komisji, rejestry komputerowe z ACL, IDEA lub podobnych oprogramowań) istotne dla zrozumienia stosowanych metod doboru próby, stosując wzory znajdujące się w wytycznych Komisji dotyczących metod doboru próby¹⁵. W przypadku gdy IA stosowała metodę doboru próby nieprzewidzianą w tych wzorach, należy w zamian dostarczyć odpowiedni arkusz obliczeniowy. Należy zapewnić ścieżkę audytu dotyczącą wyboru próby.

W sekcji 5.3 IA powinna wyjaśnić, w stosownych przypadkach, w jaki sposób w praktyce wdrożyła wymogi dotyczące proporcjonalnej kontroli programów operacyjnych określone w art. 148 ust. 1 RWP i art. 28 ust. 8 RDK.

Jeżeli IA zastosowała podejście dozwolone na podstawie art. 28 ust. 9 RDK, w sekcji 5.3 RSK należy wskazać metodykę zastosowaną w odniesieniu do podprób. W tym przypadku i do celów tabeli 10.2 w RSK – kolumna zatytułowana „Wydatki w odniesieniu do roku obrachunkowego objęte audytem w ramach próby losowej” – IA powinna uwzględnić wyłącznie wydatki faktycznie objęte audytem, a nie wydatki zadeklarowane w odniesieniu do jednostki próby (np. operacji, wniosku o płatność), do jakiej zastosowano podpróbę. Dane w tej kolumnie przedstawia się jedynie do celów informacyjnych i są one niezależne od obliczania ekstrapolowanego poziomu błędu na poziomie jednostki próby, które należy zastosować do wydatków zadeklarowanych w odniesieniu do jednostki próby.

¹⁴ Ta ogólna zasada znajduje również odzwierciedlenie w art. 28 ust. 9 RDK w kontekście podpróby.

¹⁵ Zaktualizowana wersja wytycznych dotyczących metod doboru próby dla instytucji audytowych (COCOF_08-0021-03_EN z dnia 4 kwietnia 2013 r.), które zostaną niebawem ukończone.

W sekcji 5.4 IA powinna przedstawić wartość **populacji** objętej próbą i stwierdzić zgodność tej wartości z kwotą wydatków zadeklarowanych Komisji przez IC w odniesieniu do roku obrachunkowego. Stwierdzenie zgodności pozycji powinno obejmować ujemne jednostki próby, w przypadku gdy dokonano korekt finansowych¹⁶.

Do celów doboru próby populacja obejmuje zadeklarowane Komisji wydatki na operacje w ramach programu lub grupy programów w roku obrachunkowym. Wszystkie operacje, w odniesieniu do których deklarowane wydatki zostały uwzględnione we wniosku o płatność przedłożonym Komisji w ciągu roku objętego próbą, należy zawrzeć w populacji z wyjątkiem przypadków, gdy zastosowanie ma art. 148 ust. 1 RWP.

W sekcji 5.5 IA powinna potwierdzić, że ilość **ujemnych jednostek próby** jest zgodna z ilością korekt finansowych zarejestrowanych w systemie rachunkowości IC oraz powinna zapewnić, aby jednostki te traktowano jako oddzielną populację, zgodnie z art. 28 ust. 7 RDK. Dodatkowe wyjaśnienia dotyczące sposobu postępowania z ujemnymi jednostkami próby znajdują się w wytycznych.

W przypadku **niestatystycznej metody pobierania próby**¹⁷ IA powinna określić w sekcji 5.6 powody wyboru próby, odnosząc się do własnej profesjonalnej oceny, wymogów regulacyjnych i obowiązujących, uznanych w skali międzynarodowej standardów audytu. W szczególności IA powinna wyjaśnić, dlaczego uważa próbę za reprezentatywną dla populacji, z której została wybrana, co umożliwi IA sporządzenie ważnej opinii audytowej.

5.7 Analiza najważniejszych wyników audytów operacji określająca liczbę pozycji próby objętych audytem, odpowiednią kwotę i rodzaj błędów według danej operacji, charakter znalezionych błędów, poziom błędu w zakresie warstwy i odpowiadające mu główne braki lub nieprawidłowości, górną granicę poziomu błędu (w stosownych przypadkach), przyczyny źródłowe, zaproponowane środki naprawcze (w tym środki mające na celu uniknięcie tych błędów w kolejnych wnioskach o płatność), a także wpływ na opinię audytową. W stosownych przypadkach należy dostarczyć dodatkowe wyjaśnienia dotyczące danych przedstawionych w sekcjach 10.2 i 10.3 poniżej, w szczególności dotyczące łącznego poziomu błędu.

5.8 Wyjaśnienia dotyczące korekt finansowych związanych z rokiem obrachunkowym i wprowadzonych przez instytucję certyfikującą / instytucję zarządzającą przed przedstawieniem Komisji zestawień wydatków oraz będących wynikiem audytów operacji, w tym korekty stawki zryczałtowanej lub ekstrapolowanej, jak przedstawiono w sekcji 10.2 poniżej.

¹⁶ Zob. akapit trzeci i czwarty sekcja 5.5 wytycznych dotyczących metod doboru próby.

¹⁷ Minimalny wymóg regulacyjny, aby próba obejmowała 5% operacji, a wydatki wynosiły 10% odpowiada „najlepszeemu możliwemu scenariuszowi” o wysokim poziomie pewności ze strony systemu. W tym względzie dodatkowe informacje szczegółowe przedstawiono w wytycznych dotyczących strategii audytu (por. sekcja 4.3) – nr ref. EGESIF EGESIF_14-0011 oraz w wytycznych dotyczących metod doboru próby.

5.9 Porównanie łącznego poziomu błędu z łącznym błędem rezydualnym (jak wskazano w sekcji 10.2 poniżej) ustanowionym progiem istotności w celu upewnienia się, czy populacja jest niewłaściwie przedstawiona i wpływa na opinię audytową.

5.10 Informacje na temat wyników audytu próby uzupełniającej (zgodnie z art. 28 ust. 12 rozporządzenia (UE) nr 480/2014), o ile taka istnieje.

5.11 Szczegółowe informacje na temat tego, czy stwierdzone problemy mają charakter systemowy oraz na temat podjętych środków, w tym oszacowanie wysokości nieprawidłowych wydatków i związanych z nimi korekt finansowych.

5.12 Informacje dotyczące działań następczych w związku z audytami operacji przeprowadzonych w poprzednich latach, w szczególności w związku z brakami systemowymi.

5.13 Wnioski wyciągnięte z ogólnych wyników audytów operacji w odniesieniu do skuteczności systemów zarządzania i kontroli.

IA powinna podjąć wszelkie czynności audytowe niezbędne do sporządzenia ważnej opinii audytowej w odniesieniu do każdego roku obrachunkowego. Proces ten obejmuje audyty wszystkich operacji wybranych przez dobór losowych prób. W przypadku gdy IA nie jest w stanie przeprowadzić audytu danej operacji, należy dostarczyć uzasadnienie w ramach RSK, a także określić środki podjęte przez IA w celu złagodzenia sytuacji i jej wpływu na opinię audytową.

Błędy uwzględnione w łącznym poziomie błędu (ŁPB) powinny być powiązane z ustaleniami przedstawionymi w ostatecznym sprawozdaniu z audytu, tj. błędami wykrytymi po zakończeniu postępowania kontradyktoryjnego w odniesieniu do podmiotu kontrolowanego. W należycie uzasadnionych przypadkach, jeżeli takie postępowanie kontradyktoryjne nie zostało zakończone przed złożeniem RSK, może to stanowić ograniczenie zakresu audytu i w oparciu o profesjonalny osąd IA wydana może zostać opinia z zastrzeżeniami. Określenie ilościowe zastrzeżenia w opinii audytowej można obliczyć na podstawie maksymalnej kwoty błędu, jaką IA uzna za odpowiednią na podstawie informacji, jakimi dysponowała podczas wyrażania opinii audytowej.

W części 5.7 IA powinna zawrzeć analizę jakościową wykonaną na wykrytych błędach. Należy wskazać liczbę i rodzaje błędów, ich znaczenie i ich przyczyny ocenione przez IA.

W sekcji 5.9 IA powinna przedstawić ŁPB obliczony zgodnie z ustaleniami zawartymi w art. 28 ust. 14 RDK:

*„W celu sporządzenia opinii audytowej i sprawozdania z kontroli, o których mowa w art. 127 ust. 5 lit. a) rozporządzenia (UE) nr 1303/2013, na podstawie wyników audytów operacji instytucja audytowa oblicza łączny wskaźnik błędów, który jest sumą oczekiwanych błędów losowych oraz, w stosownych przypadkach, błędów systemowych i nieskorygowanych błędów będących anomalią, w przeliczeniu na populację”.*¹⁸

¹⁸ W przypadku gdy zadeklarowane wydatki obejmują ujemne jednostki próby, należy je traktować jako oddzielną populację. W tym przypadku ŁPB oblicza się w odniesieniu do populacji dodatnich jednostek próby.

ŁPB należy zatem porównać z progiem istotności, tj. maksymalnie 2% wydatków objętych populacją¹⁹. W przypadku gdy środki naprawcze podjęto przed sporządzeniem RSK, IA powinna również obliczyć ŁPBR (łączny poziom błędu resztowego), tj. ŁPB pomniejszony o korektę finansową zastosowaną w wyniku audytu operacji IA. ŁPBR należy zatem porównać z progiem istotności.

ŁPBR odpowiada ŁPB pomniejszonemu o korekty finansowe, które państwo członkowskie mogło zastosować w odniesieniu do błędów wykrytych podczas audytów operacji przeprowadzonych przez IA, w tym ekstrapolowanych błędów losowych lub nieprawidłowości systemowych. Korekty te zwykle stosuje się po określeniu ŁPB. Jeżeli celem takich korekt jest zmniejszenie zagrożeń wskazanych przez ŁPB, korekty finansowe zastosowane przez państwo członkowskie po pobraniu próby przez IA i przed określeniem przez IA ŁPB można jednak odliczyć również od ŁPBR. Typowym przykładem byłaby sytuacja, w której korekty dokonywane są na podstawie prac prowadzonych przez IZ w celu określenia zakresu nieprawidłowości systemowych wykrytych w audytach operacji przeprowadzonych przez IA. W każdym przypadku, oprócz sytuacji, w których IA stosuje profesjonalną ocenę podczas rozważania, które korekty finansowe mają zostać uwzględnione w obliczeniu ŁPBR, IA powinna mieć wystarczającą pewność, że korekty finansowe, które mają zostać uwzględnione w obliczeniu ŁPBR, są faktycznie korektami nieprawidłowych wydatków, a nie na przykład korektami błędów pisarskich, wycofanych wpisów w zestawieniu wydatków nieodpowiadających korektom finansowym, dochodów z projektów generujących dochód, transferu operacji z jednego programu do drugiego (lub w ramach jednego programu) lub decyzji zarządu o anulowaniu projektu i niezwiązanymi z nieprawidłowościami wykrytymi w tym projekcie. Ponadto, aby uniknąć zaniżenia wyników, w wyliczeniu poziomu błędu resztowego nie należy odejmować korekt związanych z pojedynczymi nieprawidłowościami²⁰, których jako takich nie uwzględniono w wyliczeniu ŁPB (np. szczególnych przypadków anormalnych błędów skorygowanych przed złożeniem RSK, nieprawidłowości już wykrytych przez IP, IZ i IC i w odniesieniu od których IP/IZ/IC podjęły już działania, lecz których nie skorygowano przed wyborem próby przez IA²¹).

Ekstrapolowany poziom błędu stosuje się w odniesieniu do całej populacji, gdy ekstrapolowaną korektę finansową stosuje się na podstawie ekstrapolowanego poziomu błędu losowego (gdy łączny poziom błędu obejmuje wyłącznie błędy losowe). Otrzymaną kwotę następnie pomniejsza się o wysokość błędów wykrytych w próbie (które zostaną oddzielnie skorygowane²²), która będzie odpowiadała kwocie wymaganej korekty ekstrapolowanej. Przyjmuje się tu najprostszy scenariusz, w którym IA nie wykryła żadnych błędów systemowych w ramach audytów operacji²³.

¹⁹ Poziom 2% progu istotności odnosi się do wydatków zadeklarowanych w odniesieniu do danego roku obrachunkowego, jak określono w art. 28 ust. 11 rozporządzenia (UE) nr 480/2014.

²⁰ Pojedyncza nieprawidłowość oznacza jednorazowy błąd, który jest niezależny od innych błędów w populacji lub braków w systemach.

²¹ Zgodnie z warunkami wyjaśnionymi w sekcji 7.1.1 wytycznych dotyczących sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów.

²² Błędy w próbie koryguje się wyłącznie jeden raz.

²³ Aby obliczyć wysokość korekty finansowej, od wysokości ekstrapolowanej korekty finansowej należy odjąć wysokość korekt przeprowadzonych w odniesieniu do błędów systemowych.

Na podstawie powyższych założeń Komisja uznałaby ekstrapolowaną korektę finansową za odpowiednią, jeżeli po obliczeniu mieści się ona w granicach przedziału między wartościami A i B:

A: Ekstrapolowana korekta finansowa = wartość ekstrapolowanego błędu losowego²⁴ - wartość błędów w próbie

B: Ekstrapolowana korekta finansowa = wartość ekstrapolowanego błędu losowego - (populacja*2%) - wartość błędów w próbie

Jeżeli w audytach operacji przeprowadzonych przez IA wykryte zostaną błędy systemowe i jeżeli błędy te zostaną określone dla całej populacji (por. sekcja 2.2 powyżej), oznacza to, że przy ekstrapolacji błędów losowych wykrytych w próbie na populację IA powinna odjąć kwotę błędu systemowego od populacji, ilekroć wartość ta stanowi część wzoru na obliczenie ekstrapolacji, jak szczegółowo wyjaśniono w załączniku 1 do wytycznych dotyczących metod doboru próby.

²⁴ Ekstrapolowany błąd losowy należy obliczyć za pomocą mających zastosowanie wzorów wymaganych w ramach metody doboru prób stosowanej w celu wyboru próby losowej, jak wyjaśniono w wytycznych dotyczących metod doboru próby. W przypadku metody doboru próby na podstawie jednostki monetarnej i prostej próby losowej (estymacja ilorazowa) wzory uwzględniają wartość księgową populacji; w przypadku prostej próby losowej (estymacja wartości na podstawie średniej) i estymacji różnicy wzór uwzględnia liczbę operacji w populacji.

Przykład:

Ekstrapolowany poziom błędów losowych: 4%

Populacja: 1 000 mln EUR

Wartość błędów w próbie (już skorygowanych): 3 mln EUR

Korektę należy wykonać między 37 mln EUR a 17 mln EUR:

- $37 \text{ mln EUR} = (4\% * 1\,000 \text{ mln EUR}) - 3$
- $17 \text{ mln EUR} = (4\% * 1\,000 \text{ mln EUR}) - (2\% * 1\,000 \text{ mln EUR}) - 3$ [=> korekta do poziomu poniżej progu istotności]

Błędów wykrytych podczas audytów systemów (badań kontrolnych) nie dodaje się do łącznego błędu, lecz należy je skorygować i przedstawić w sekcji 4 RSK.

Jak wynika z art. 28 ust. 11 RDK w stosownych przypadkach IA powinna wyjaśnić w sekcji 5.11 RSK, czy, oprócz błędów losowych, wykryte błędy mają charakter systemowy czy anormalny. Błąd systemowy odpowiada nieprawidłowości systemowej określonej w art. 2 ust. 38 RWP. Anormalny błąd jest błędem nietypowym, który ewidentnie nie jest reprezentatywny dla danej populacji.

Przygotowywane są oddzielne wytyczne zawierające dodatkowe wyjaśnienia sposobu postępowania z błędami w oparciu o wytyczne dotyczące sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów w odniesieniu do okresu programowania 2007–2013.

Z uwagi na istnienie rocznych sprawozdań finansowych w okresie 2014–2020 zmienione poziomy błędów na poprzednie lata nie są aktualne i nie należy ich uwzględniać w RSK.

6. Audyty zestawień wydatków

6.1 Wskazanie instytucji/podmiotów, które przeprowadziły audyty zestawień wydatków.

6.2 Opis podejścia kontrolnego stosowanego w celu zweryfikowania elementów zestawień wydatków określonych w art. 137 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013. Może to obejmować czynności audytowe przeprowadzone w kontekście audytów systemu (określonych w sekcji 4) i audytów operacji (określonych w sekcji 5), w odniesieniu do gwarancji wymaganej od zestawień wydatków.

6.3 Wskazanie wniosków wyciągniętych z wyników audytów w odniesieniu do kompletności, rzetelności i prawdziwości zestawień wydatków, w tym wskazanie korekt finansowych, które wprowadzono i ujęto w zestawieniach wydatków w następstwie wyników audytów systemów lub audytów operacji.

6.4 Wskazanie, czy stwierdzone problemy mają charakter systemowy oraz wskazanie, jakie środki zostały podjęte.

IA powinna wyjaśnić w sekcji 6.2 działania audytowe podejmowane w celu przeprowadzenia audytu zestawień wydatków, w ramach art. 137 RWP i art. 29 RDK oraz uwzględniając

wytyczne Komisji dotyczące audytu zestawień wydatków (EGESIF_15_0016-00), które zostaną niebawem ukończone.

IA powinna również wyjaśnić harmonogram i ustalenia robocze uzgodnione z IC i IZ, które są niezbędne, aby IA mogła wykonywać swoje czynności audytowe w zakresie zestawień wydatków w wyznaczonym terminie²⁵.

W sekcji 6.3 IA powinna wyjaśnić, jak uzyskała pewność co do kompletności, rzetelności i prawdziwości zestawienia wydatków na podstawie:

- swoich audytów systemów (w szczególności tych przeprowadzonych w IC, jak określono w art. 29 ust. 4 RDK);
- audytów operacji²⁶;
- końcowych sprawozdań z audytów przesłanych przez Komisję i Trybunał Obrachunkowy;
- swojej oceny deklaracji zarządczej oraz rocznego podsumowania;
- charakteru i zakresu badań przeprowadzonych na zestawieniu wydatków przedłożonym IA przez instytucję certyfikującą.

Jeżeli chodzi o ten ostatni punkt IA powinna opisać swoje dodatkowe weryfikacje końcowe dotyczące projektu poświadczonego zestawienia wydatków przed określonym przepisami terminem, tj. przed dniem 15 lutego, jak określono w wytycznych dotyczących audytów zestawienia wydatków. W szczególności w RSK należy opisać prace wykonane w odniesieniu do rozliczenia IC w dodatku 8 zestawienia wydatków, w tym przeprowadzoną przez IA ocenę adekwatności wyjaśnień IC dotyczących korekt ujętych w tym dodatku i ich zgodności z informacjami ujawnionymi w RSK i rocznym podsumowaniu w odniesieniu do korekt finansowych wprowadzonych do zestawienia wydatków i odzwierciedlonych w tych zestawieniach w ramach działań następczych w związku z wynikami audytów systemów,

²⁵ Biorąc pod uwagę MSRF 700 pkt A39, IA wyraziła opinię na temat zestawień wydatków, za które odpowiedzialność ponosi IC. W związku z tym IA nie jest w stanie stwierdzić, czy do czasu opracowania zestawień wydatków i do czasu przejęcia przez kierownictwo odpowiedzialności za nie, uzyskano wystarczające, odpowiednie dowody kontroli. Oznacza to, że IA może jedynie sporządzić swoją opinię dotyczącą zestawień wydatków po przedstawieniu ich IZ i IA przez IC i po złożeniu do IA deklaracji zarządczej przez IZ. IA powinna jednak zacząć swoje czynności audytowe dotyczące zestawień wydatków przed ich zakończeniem przez IC oraz przed złożeniem przez IZ deklaracji zarządczej, aby zapewnić wystarczający czas na sporządzenie opinii do dnia 15 lutego roku N+2. Harmonogram i ustalenia robocze należy uzgodnić z IC, IZ i IA, aby zapewnić sprawny przebieg procesu.

²⁶ Audyty operacji umożliwią weryfikację rzetelności kwot i kompletności odpowiednich wydatków wykazanych we wnioskach o płatność (a następnie w zestawieniach wydatków, jeżeli okażą się całkowicie zgodne z prawem i prawidłowe). Umożliwia to również stwierdzenie zgodności ścieżki audytu z systemem księgowego IC do poziomu beneficjenta/operacji, za pośrednictwem dowolnej IP, kwestii uwzględnionej w obecnych audytach.

audytu operacji i kontroli zarządczych przeprowadzonych przed złożeniem zestawienia wydatków.

7. Koordynacja między instytucjami audytowymi i działania nadzorcze IA

7.1 Opis procedury koordynacji między instytucją audytową i innymi podmiotami audytowymi, które przeprowadzają audyty, jak przewidziano w art. 127 ust. 2 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013, w stosownych przypadkach.

7.2 Opis procedury sprawowania nadzoru i oceny jakości stosowanych przez instytucję audytową wobec takich podmiotów audytowych.

Na podstawie sekcji 7.1 procedura powinna objąć koordynację w odniesieniu do planowania audytu oraz koordynację i weryfikację wyników audytu w celu osiągnięcia ostatecznych wniosków i sformułowania opinii audytowej.

Sekcja 7.2 powinna obejmować opis procedury sprawowania nadzoru nad innymi podmiotami audytowymi stosowanej przez IA (w stosownych przypadkach). Opis powinien zawierać przegląd działań nadzorczych rzeczywiście podjętych w roku obrachunkowym oraz powinien uwzględniać obowiązujące uznane w skali międzynarodowej standardy lub wytyczne dotyczące audytu.

W związku z tym IA powinna uwzględnić wytyczną nr 25 z Europejskich wytycznych stosowania standardów kontroli INTOSAI²⁷ dotyczącą koncepcji wykorzystania wyników pracy innych audytorów i ekspertów przez Europejską Organizację Najwyższych Organów Kontroli. Wytyczna ta odnosi się szczególnie do wymogów, jakich należy przestrzegać w zależności od zakresu wykorzystania wyników pracy innych audytorów na każdym etapie audytu, czy to dla potrzeb związanych z planowaniem, jako część dowodów kontroli, czy też pod koniec testów. Zakres procedur, który główny audytor musi zastosować, aby uzyskać dostateczne dowody kontroli na to, że wyniki pracy innego audytora odpowiadają potrzebom głównego audytora, w kontekście konkretnego zadania, zależy od etapu prac audytowych, na którym mogą zostać wykorzystane wyniki pracy innych audytorów. Analiza przeprowadzona przez IA musi być bardziej dokładna, w szczególności gdy wyniki pracy mają być wykorzystane w charakterze dowodów kontroli.

Dodatkowe wytyczne przedstawiono w ISSAI 1600 w sprawie audytów grupowych²⁸, ISSAI 1610²⁹ (w tym MSRF 610) w sprawie wykorzystywania wyników prac audytorów wewnętrznych oraz z ISSAI 1620³⁰ w sprawie wykorzystywania wyników prac ekspertów ds. audytu.

²⁷ <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/133817.PDF>

²⁸ <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-1600-special-considerations-audits-of-group-financial-statements-including-the-work-o.html>

²⁹ http://www.issai.org/media/13128/issai_1610_e_.pdf

³⁰ http://www.issai.org/media/13188/issai_1620_e_.pdf

8. Inne informacje

8.1 W stosownych przypadkach informacje na temat zgłoszonych nadużyć finansowych i podejrzeń nadużyć finansowych w kontekście audytów przeprowadzonych przez instytucję audytową (w tym przypadków wskazanych przez inne krajowe lub unijne organy i związanych z operacjami, w odniesieniu do których instytucja audytowa przeprowadziła audyt), wraz z podjętymi środkami.

W sekcji 8.1 RSK IA powinna wskazać wszelkie działania podjęte w odniesieniu do przypadków podejrzeń nadużyć finansowych zidentyfikowanych w trakcie czynności audytowych wykonywanych przed złożeniem RSK.

Wszystkie przypadki podejrzeń nadużyć finansowych dotyczących danego roku obrachunkowego i wykrytych przez IA należy zgłosić, a w przypadku programów wielofunduszowych należy wskazać odpowiedni fundusz.

W RSK należy uwzględnić, czy przypadki podejrzeń nadużyć finansowych wykrytych przez IA³¹ zostały zgłoszone do OLAF. Podejrzanie nadużycia finansowego należy zgłosić do OLAF za pośrednictwem organu wskazanego przez państwo członkowskie zgodnie z wymogami określonymi w art. 122 ust. 2 RWP i z aktami delegowanymi i wykonawczymi przewidzianymi w tym przepisie³².

Jeżeli przepisy krajowe dotyczące toczących się dochodzeń na to pozwalają, IA powinna zgromadzić informacje dotyczące charakteru nadużycia finansowego oraz powinna ocenić, czy jest to kwestia systemowa i jeżeli tak – czy podjęto działania łagodzące.

W stosownych przypadkach w RSK należy przedstawić stan korekt finansowych wprowadzanych w związku z nadużyciem finansowym lub podejrzeniem wystąpienia nadużycia finansowego oraz informacje dotyczące złożonego do Komisji wniosku o płatność okresową, w którym uwzględniono korekty.

Dodatkowe informacje i wytyczne dotyczące działań, które mają zostać podjęte przez organy krajowe (w tym IA) w celu zapobiegania, wykrywania i korygowania przypadków nadużycia finansowego, można znaleźć pod adresem: <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. Jak wynika ze standardu ISA 240, *audytorzy mogą natknąć się na okoliczności sugerujące, że mogło dojść do nadużycia finansowego. W takich przypadkach muszą oni niezwłocznie*

³¹ Audytorzy prowadzą postępowania administracyjne, a nie karne. W związku z tym, jeżeli chodzi o wykrywanie szczególnych okoliczności, w których występuje podejrzenie wystąpienia działań związanych z nadużyciami finansowymi, zakres ich praw i władzy jest raczej ograniczony. Ponadto główne cele postępowania karnego i procedury kontroli są różne. Audyt operacji ma charakter administracyjny, a jego celem jest ocena legalności i prawidłowości realizacji projektu, podczas gdy celem postępowania karnego jest wykrycie i zbadanie operacji w celu zapewnienia dowodów zamiaru popełnienia oszustwa.

³² Zostaną one wkrótce przyjęte.

poinformować odpowiedni organ w celu podjęcia dalszych działań. Audytor może stwierdzić, że potencjalne nadużycie finansowe ma wpływ na cały system lub jego część bądź może stwierdzić, że występuje co najmniej jeden wyodrębniony przypadek nadużyć finansowych. We wszystkich przypadkach audytor musi szybko zareagować i powiadomić odpowiednie organy, uwzględniając wszystkie okoliczności sprawy lub spraw. Na podstawie uzyskanych dowodów audytor musi przeprowadzić drobiazgową i dogłębną analizę sytuacji, zorganizować dowody stanowiące podstawę ustalenia oraz podjąć decyzję w sprawie osób, które należy powiadomić. W pierwszej kolejności należy najpewniej poinformować osoby odpowiedzialne za zarządzanie jednostką objętą audytem, o ile nie ma podstaw, by sądzić, że są one zaangażowane w daną sprawę lub dane sprawy. [...] W przeciwnym razie audytor ma obowiązek poinformować o danym przypadku lub danych przypadkach bezpośrednio organy sądowe, nie naruszając jakichkolwiek przepisów krajowych dotyczących poufności informacji otrzymanych podczas audytu. Audytorzy muszą również powiadomić właściwe organy krajowe, które z kolei muszą poinformować Komisję (OLAF) o nieprawidłowościach i przypadkach podejrzeń popełnienia nadużyć finansowych zgodnie z obowiązującymi zasadami sektorowymi dotyczącymi zgłaszania nieprawidłowości.

8.2 W stosownych przypadkach późniejsze wydarzenia, które miały miejsce po złożeniu zestawień wydatków do instytucji audytowej i przed przekazaniem Komisji rocznego sprawozdania z kontroli na mocy art. 127 ust. 5 lit. b) rozporządzenia (UE) nr 1303/2013 i zostały uwzględnione podczas ustanawiania poziomu pewności i sporządzania opinii przez instytucję audytową.

Pojęcie „późniejszych wydarzeń” pochodzi z Międzynarodowego Standardu Rewizji Finansowej ISA 560 i zastosowano wobec niego konieczne dostosowania na potrzeby zarządzania dzielonego zgodnie z polityką spójności. Jak stwierdzono w standardzie, jednym z celów audytora jest „uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na okoliczność, że zdarzenia następujące między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagają korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w nich, zostały w tych sprawozdaniach finansowych odpowiednio odzwierciedlone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej”. W kontekście zarządzania dzielonego „sprawozdanie finansowe” należy rozumieć jako zestawienie wydatków sporządzone przez IC w ramach jej obowiązków. „Data sprawozdań finansowych” oznacza datę przedłożenia IA zestawienia wydatków przez IC w celu dokonania ostatecznej weryfikacji.

Zakłada się, że IA otrzyma zestawienie wydatków od IC przed przekazaniem go Komisji w celu umożliwienia stwierdzenia jego kompletności, rzetelności i prawdziwości. W okresie między otrzymaniem wspomnianego zestawienia wydatków a sporządzeniem opinii audytowej IA może dowiedzieć się o zaistnieniu wydarzeń mających wpływ na wysokość kwot wykazanych w sprawozdaniu, w szczególności wydatków zadeklarowanych jako zgodne z prawem i prawidłowe.

W tym celu IA powinna „przeprowadzać procedury badania służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania tego, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły między datą sprawozdań finansowych [zestawienia wydatków] a datą sprawozdania biegłego rewidenta [RSK], których zaistnienie może wymagać korekty sprawozdań finansowych [zestawienia wydatków] lub ujawnienia w nich, zostały rozpoznane”. Jak również przewidziano w standardzie ISA 560, IA „nie jest jednak zobowiązana do przeprowadzania dodatkowych procedur badania spraw, w odniesieniu do których wcześniej przeprowadzone procedury badania dostarczyły zadowalających wniosków”.

Niektóre późniejsze wydarzenia mogą mieć istotny wpływ na funkcjonowanie SZiK lub na zastrzeżenia (w przypadku wydania opinii z zastrzeżeniami lub opinii negatywnej) i w związku z tym nie mogą być ignorowane przez IA. Wydarzenia te mogą dotyczyć działań pozytywnych (np. środków naprawczych wdrożonych po sporządzeniu zestawienia wydatków przez IC i przed przekazaniem go Komisji) albo wywierać negatywny wpływ (np. braki w systemie lub błędy wykryte w tym okresie).

W kontekście ram regulacyjnych na lata 2014–2020 opisane powyżej „późniejsze wydarzenia” nie stanowią środków naprawczych, które państwo członkowskie (IZ lub IC) musi zastosować w wyniku wykrycia braków i nieprawidłowości przez IA lub UE. Zakłada się, że państwo członkowskie podejmuje środki naprawcze oraz że zostają one odpowiednio odzwierciedlone w zestawieniu wydatków przed ich zatwierdzeniem przez IC.. Jeżeli tak nie jest, wydaną przez IA opinię z zastrzeżeniami uznaje się za stosowną, uwzględniając istotność przedmiotowych środków naprawczych.

W przypadku programów wielofunduszowych należy wskazać odpowiedni fundusz w odniesieniu do każdego zgłoszonego późniejszego wydarzenia.

9. Ogólny poziom pewności

9.1 Wskazanie ogólnego poziomu pewności w odniesieniu do właściwego funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli i wyjaśnienie, w jaki sposób uzyskano taki poziom z połączenia wyników audytów systemu (podanych w sekcji 10.2 poniżej) i audytów operacji (podanych w sekcji 10.3 poniżej). W stosownym przypadku instytucja audytowa powinna także uwzględnić wyniki innych krajowych lub unijnych audytów przeprowadzonych w odniesieniu do danego roku obrachunkowego.

9.2 Ocena wszelkich wprowadzonych działań naprawczych i zapobiegawczych, takich jak korekty finansowe i ocena potrzeby zastosowania wszelkich niezbędnych dodatkowych środków naprawczych, zarówno z perspektywy systemowej, jak i finansowej.

Na potrzeby sporządzenia opinii audytowej przez IA zapewnienie zgodności z prawem i prawidłowości wydatków oraz właściwego funkcjonowania SZiK odbywa się w oparciu o połączone wyniki audytów systemów (zob. sekcja 4 powyżej) i audytów operacji (zob. sekcja 5 powyżej). Wyniki tych audytów służą zapewnieniu zgodności zestawień wydatków, a wnioski dotyczące tej kwestii należy zamieścić w sekcji 6.3 powyżej.

W przypadku programów wielofunduszowych od IA oczekuje się potwierdzenia, że osiągnięte wnioski mają zastosowanie do wszystkich funduszy lub, w przypadku różnic, wyjaśnienia sposobu, w jaki wyciągnęły wnioski w odniesieniu do każdego funduszu, w oparciu o przeprowadzoną przez nie analizę wyników audytów systemów i audytów operacji.

Na podstawie doświadczenia w poniższej tabeli przedstawiono związek między opinią audytową (dotyczącą poprawnego funkcjonowania SZiK oraz legalności i prawidłowości wydatków) a wnioskami z audytów systemów i audytów operacji w odniesieniu do najpowszechniej występujących sytuacji. Poniższa tabela ma wyłącznie charakter orientacyjny i wymaga od IA skorzystania z oceny specjalisty, w szczególności w odniesieniu do sytuacji, których nie przewidziano poniżej. Środki naprawcze mogą dotyczyć korekt finansowych (których celem jest osiągnięcie ŁPBR o wartości 2% lub mniejszej) lub usprawnień mających na celu zwalczanie braków w SZiK (nieuwzględnionych w korektach finansowych), lub połączenia korekt i usprawnień.

Opinia audytowa w sprawie zgodności z prawem i prawidłowości wydatków oraz właściwego funkcjonowania SZiK	Przeprowadzona przez IA ocena		
	funkcjonowania SZiK (wyniki audytów systemów)	ŁPB (wyniki audytów operacji)	wdrożenia ³³ wymaganych środków naprawczych przez państwo członkowskie
1 – opinia bez zastrzeżeń	kategoria 1 lub 2	i $\text{ŁPB} \leq 2\%$	Korekty (np. błędów w próbie) zostały wprowadzone.
2 – opinia z zastrzeżeniami (wpływ zastrzeżeń jest ograniczony)	kategoria 2	lub $2\% < \text{ŁPB} \leq 5\%$	Z wyjątkiem przypadków, gdy wdrażone środki naprawcze (w tym ekstrapolowane korekty finansowe) zostają wprowadzane w celu sprowadzenia do wartości równej 2% lub niższej (możliwe jest wydanie opinii bez zastrzeżeń).
3 – opinia z zastrzeżeniami (wpływ zastrzeżeń jest istotny)	kategoria 3	lub $5\% < \text{ŁPB} \leq 10\%$	Środki naprawcze nie zostały w pełni wdrożone (w tym, jeżeli ekstrapolowane korekty finansowe zostają wprowadzane w celu sprowadzenia do wartości równej 2% lub niższej, lecz braki w systemie pozostają).
4 – opinia negatywna	kategoria 4	lub $\text{ŁPB} > 10\%$	Środki naprawcze nie zostały w pełni wdrożone (w tym, jeżeli ekstrapolowane korekty finansowe zostają wprowadzane w celu sprowadzenia do wartości równej 2% lub niższej, lecz braki w systemie pozostają).

Opinię audytową bez zastrzeżeń można wydać w przypadku, gdy IA uzna, że SZiK należy do kategorii 2, a ŁPB jest niższy niż poziom istotności wynoszący 2% lub jest mu równy.

Jeżeli SZiK zostanie przypisany do kategorii 1 lub 2 lub ŁPB jest wyższy niż 2%, oznacza to, że niezależnie od pozytywnej oceny wydanej na podstawie audytów systemów przeprowadzonych przez IA, skuteczność SZiK w zakresie zapobiegania, wykrywania i korygowania nieprawidłowości oraz odzyskiwania nienależnie wypłaconych kwot w praktyce jest niewystarczająca. Dlatego też za właściwe uznaje się³⁴ wydanie opinii audytowej z

³³ Por. sekcja 5 niniejszych wytycznych.

zastrzeżeniami. IA może jednak wydać opinię bez zastrzeżeń, jeżeli łączny poziom błędu resztowego (ŁPBR) jest równy 2% lub niższy, a państwo członkowskie wdrożyło środki naprawcze przed ukończeniem RSK.

Opinię z zastrzeżeniami należy wydać w przypadku, gdy SZiK został przypisany do kategorii 3 oraz gdy ŁPB jest wyższy niż 2%, z wyjątkiem sytuacji, w których poziom błędu resztowego jest równy 2% lub niższy, a środki naprawcze (w tym środki odnoszące się do braków w systemie) zostały wdrożone przed ukończeniem RSK, gdzie dopuszcza się wydanie przez IA opinii bez zastrzeżeń.

Do kwestii oszacowania wpływu zastrzeżenia jako „ograniczony” lub „istotny” odniesiono się w sekcji III poniżej.

Łączny poziom błędu wynoszący powyżej 5% lub SZiK przypisany do kategorii 3 lub 4 powinny prowadzić do wydania opinii z zastrzeżeniami.

Łączny poziom błędu wynoszący powyżej 10% lub SZiK przypisany do kategorii 4 powinny prowadzić zwykle do wydania opinii negatywnej.

Należy również odnieść się do późniejszych wydarzeń oraz do wszelkich innych informacji zgłoszonych w sekcji 9.2, które IA wzięła pod uwagę przy opracowywaniu ogólnego poziomu pewności oraz opinii audytowej. Należy opisać wpływ wspomnianych późniejszych wydarzeń i dodatkowych informacji na opracowywanie ogólnego poziomu pewności oraz opinii audytowej.

W stosownych przypadkach należy uwzględnić inne prace audytowe na szczeblu krajowym lub UE przeprowadzone w odniesieniu do danego roku obrachunkowego.

III. WYTYCZNE DOTYCZĄCE OPINII AUDYTOWEJ

Opinia audytowa oparta jest na wnioskach wyciągniętych z uzyskanych dowodów kontroli. W załączniku VIII do RWK przedstawiono wzór opinii audytowej, w którym przewiduje się trzy rodzaje opinii.

Opinia bez zastrzeżeń:

Moim zdaniem oraz w oparciu o przeprowadzone czynności audytowe:

- zestawienie wydatków daje prawdziwy i rzetelny obraz, zgodnie z wymogami określonymi w art. 29 ust. 5 rozporządzenia (UE) nr 408/2014;
- wydatki ujęte w zestawieniu wydatków, o których zwrot wystąpiono do Komisji, są zgodne z prawem i prawidłowe;
- wprowadzone systemy zarządzania i kontroli funkcjonują prawidłowo.

Przeprowadzony audyt nie stawia pod znakiem zapytania twierdzeń zawartych w deklaracji zarządczej.

[Instytucja audytowa może także załączyć objaśnienie uzupełniające, niemające wpływu na jej opinię, ustanowioną zgodnie z uznanymi w skali międzynarodowej standardami audytu. W wyjątkowych przypadkach przewiduje się odmowę wyrażenia opinii.]

Opinia z zastrzeżeniami:

Moim zdaniem oraz w oparciu o przeprowadzone czynności audytowe:

– zestawienie wydatków daje prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z przepisami art. 29 ust. 5 rozporządzenia (UE) nr 480/2014;

– wydatki ujęte w zestawieniu wydatków, o których zwrot wystąpiono do Komisji, są zgodne z prawem i prawidłowe;

– wprowadzony system zarządzania i kontroli funkcjonuje prawidłowo,

z wyjątkiem następujących aspektów:

w odniesieniu do istotnych kwestii związanych z zestawieniem wydatków: ...

lub [niepotrzebne skreślić]

w odniesieniu do istotnych kwestii związanych ze zgodnością z prawem i prawidłowością wydatków ujętych w zestawieniu wydatków, o których zwrot wystąpiono do Komisji: ...

lub [niepotrzebne skreślić] w odniesieniu do istotnych kwestii związanych z funkcjonowaniem systemu zarządzania i kontroli:

W związku z tym szacuję, że wpływ kwalifikacji jest [ograniczony]/[istotny]. [niepotrzebne skreślić]

Wspomniany wpływ odpowiada [kwota w EUR i %] łącznych deklarowanych wydatków. Wkład Unii, którego to dotyczy, wynosi zatem ... [kwota w EUR].

Przeprowadzony audyt nie stawia pod znakiem zapytania twierdzeń zawartych / stawia pod znakiem zapytania twierdzenia zawarte [niepotrzebne skreślić] w deklaracji zarządczej.

[W przypadku gdy przeprowadzone audyty stawiają pod znakiem zapytania twierdzenia zawarte w deklaracji zarządczej, instytucja audytowa przedstawia w tym punkcie aspekty prowadzące do tego wniosku.]

[Instytucja audytowa może także załączyć objaśnienie uzupełniające, niemające wpływu na jej opinię, ustanowioną zgodnie z uznanymi w skali międzynarodowej standardami audytu. W wyjątkowych przypadkach przewiduje się odmowę wyrażenia opinii.]

Instytucja audytowa powinna:

- wyszczególnić i wyjaśnić zastrzeżenia;
- oszacować ich wpływ: ograniczony lub istotny;
- ilościowo określić wpływ w związku z zadeklarowanymi wydatkami oraz w ujęciu bezwzględnym.

Oszacowanie wpływu zastrzeżenia jako „ograniczony” uznaje się za odpowiednie, jeżeli dotyczy nieprawidłowości (jeszcze nieskorygowanych w zestawieniu wydatków) odpowiadających wydatkom, których wartość jest większa niż 2%, lecz mniejsza bądź równa 5% wartości całkowitych wydatków poświadczonych w tym zestawieniu wydatków. Jeżeli wartość tych nieprawidłowości przekracza 5% wartości całkowitych wydatków poświadczonych w tym zestawieniu wydatków, odpowiadające zastrzeżenie należy oszacować jako „istotne”. Takie samo rozumowanie ma zastosowanie w przypadku, gdy IA nie może oszacować dokładnej kwoty nieprawidłowości i stosowana jest stawka zryczałtowana; może tak być w przypadku braków w systemie.

Wpływ można określić ilościowo na podstawie LPB (lub LPBR, jeżeli państwo członkowskie wdrożyło środki naprawcze przed ukończeniem RSK) ustanowionego w odniesieniu do danego roku obrotowego albo na podstawie stawki zryczałtowanej, uwzględniając wszystkie informacje, do jakich IA ma dostęp.

Instytucja audytowa powinna bardzo wyraźnie wskazać, czy zastrzeżenia dotyczą zestawienia wydatków, zgodności z prawem i prawidłowości wydatków czy systemów zarządzania i kontroli.

W przypadku programów wielofunduszowych oraz gdy sytuacja różni się w zależności od funduszu, IA powinna wskazać, czy oraz w jaki sposób zastrzeżenia mają zastosowanie w odniesieniu do każdego funduszu.

Opinia negatywna:

Moim zdaniem oraz w oparciu o przeprowadzone czynności audytowe:

- zestawienie wydatków daje prawdziwy i rzetelny obraz / nie daje prawdziwego i rzetelnego obrazu [niepotrzebne skreślić] zgodnie z przepisami art. 29 ust. 5 rozporządzenia (UE) nr 480/2014;
- wydatki ujęte w zestawieniu wydatków, o których zwrot wystąpiono do Komisji, są / nie są [niepotrzebne skreślić] zgodne z prawem i prawidłowe;
- wprowadzony system zarządzania i kontroli funkcjonuje/ nie funkcjonuje prawidłowo [niepotrzebne skreślić].

Przedmiotowa opinia negatywna opiera się na następujących aspektach:

w odniesieniu do istotnych kwestii związanych z zestawieniem wydatków:

lub [niepotrzebne skreślić]

w odniesieniu do istotnych kwestii związanych ze zgodnością z prawem i prawidłowością wydatków ujętych w zestawieniu wydatków, o których zwrot wystąpiono do Komisji: ...

lub [niepotrzebne skreślić]

w odniesieniu do istotnych kwestii związanych z funkcjonowaniem systemu zarządzania i

kontroli: ...

Przeprowadzone audyty stawiają pod znakiem zapytania twierdzenia zawarte w deklaracji zarządczej w odniesieniu do następujących aspektów:

[Instytucja audytowa może także załączyć objaśnienie uzupełniające, niemające wpływu na jej opinię, ustanowioną zgodnie z uznanymi w skali międzynarodowej standardami audytu. W wyjątkowych przypadkach przewiduje się odmowę wyrażenia opinii.]

Jeżeli w opinii audytowej stwierdzone zostanie ograniczenie zakresu, należy oszacować wpływ (jeżeli jakkolwiek występuje) tego ograniczenia na zadeklarowane wydatki. Jeżeli wpływ zostanie oszacowany jako istotny, nie można wydać opinii bez zastrzeżeń.

W szczególności w przypadku wydania opinii z zastrzeżeniami lub opinii negatywnej od IA oczekuje się wskazania działań naprawczych planowanych lub powziętych przez różne zaangażowane organy. Instytucja audytowa powinna podejmować działania następcze w celu sprawdzenia, czy takie działania zostały rzeczywiście wdrożone, oraz przekazywać informacje na temat ich wdrożenia w kolejnym roku w pkt 4.5 i 5.18 RSK.

Podczas formułowania opinii audytowej oraz określania poziomów pewności należy stosować odpowiednie metody profesjonalnej oceny w celu określenia, czy powaga ustaleń uzasadnia wydanie opinii z zastrzeżeniami lub opinii negatywnej.

Odmowa wyrażenia opinii

W wyjątkowych przypadkach IA może odmówić wyrażenia opinii. Taka sytuacja ma miejsce wyłącznie w przypadku, gdy IA nie jest w stanie przeprowadzić audytu zestawienia wydatków, zadeklarowanych wydatków lub funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli z powodu czynników zewnętrznych nie wchodzących w zakres obowiązków IA. W takich przypadkach IA powinna wyjaśnić powód, dla którego nie mogła wydać opinii audytowej. Szczególny przypadek dotyczący opinii audytowych, które mają zostać przesłane do dnia 15 lutego 2016 r., określono w załączniku 3 do niniejszych wytycznych.

Odmowę należy sformułować w następujący sposób:

Z uwagi na znaczenie kwestii opisanej w powyższym punkcie dotyczącym ograniczenia zakresu nie byłem / byłem w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli, które mogłyby posłużyć za podstawę opinii audytowej. W związku z tym nie wyrażam opinii w sprawie następujących aspektów:

– zestawienia wydatków;

lub [niepotrzebne skreślić]

– zgodności z prawem i prawidłowości wydatków, o których zwrot wystąpiono do Komisji;

lub [niepotrzebne skreślić]

- funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli.

ZALĄCZNIK 1 – SEKCJA 10.1 „WYNIKI AUDYTÓW SYSTEMÓW” WZORU RSK

Podmiot poddany audytowi	Fundusz (fundusze mieszane PO)	Tytuł audytu	Data końcoweg o sprawozda nia z audytu	Program operacyjny: [CCI i nazwa PO]											Ocena ogólna (kategoria 1, 2, 3, 4) [jak określono w tabeli 2 – załącznik IV do rozporządzenia (UE) nr 480/2014]	Uwagi				
				Kluczowe wymogi (w stosownych przypadkach) [jak określono w tabeli 1 – załącznik IV do rozporządzenia (UE) nr 480/2014]																
				Klucz owy wymó g 1	Klucz owy wymó g 2	Klucz owy wymó g 3	Klucz owy wymó g 4	Klucz owy wymó g 5	Klucz owy wymó g 6	Klucz owy wymó g 7	Klucz owy wymó g 8	Klucz owy wymó g 9	Kluczo wy wymóg 10	Kluczo wy wymóg 11			Kluczo wy wymóg 12	Kluczo wy wymóg 13		
IZ																				
IP																				
IC																				

Uwaga: fragmenty zaznaczone na szaro w powyższej tabeli odnoszą się do kluczowych wymogów, które nie dotyczą podmiotu objętego audytem.

ZALĄCZNIK 2 – SEKCJA 10.2 „WYNIKI AUDYTÓW OPERACJI” WZORU RSK

Fundusz	Numer programu CCI	Tytuł programu	A	B	C	D	E	F	G	H
			Kwota w EUR odpowiadająca populacji, z której pobrano próbę losową ³⁵	Wydatki w odniesieniu do roku obrachunkowego objęte audytem w ramach próby losowej	Kwota nieprawidłowych wydatków w próbie losowej	Łączny poziom błędu (ŁPB) ³⁶	Korekty wprowadzane w wyniku łącznego poziomu błędu	Łączny poziom błędu resztowego (ŁPBR) ³⁷	Inne wydatki objęte audytem ³⁸	Kwota nieprawidłowych wydatków w ramach pozostałych wydatków objętych audytem

³⁵Kolumna „A” odpowiada populacji, z której wybrano próbę losową, tj. całkowitej kwocie kwalifikowalnych wydatków zaksięgowanych przez instytucję certyfikującą, które zostały ujęte we wnioskach o płatność przedłożonych Komisji (zgodnie z przepisami art. 137 ust. 1 lit. a) rozporządzenia (UE) nr 1303/2013), pomniejszonej o ujemne jednostki próby, jeżeli jakiegokolwiek występują. Na przykład jeżeli 23 mln EUR zadeklarowano jako wydatki kwalifikowalne i obejmują one 3 mln EUR ujemnych jednostek próby, kwota ujawniona w kolumnie A wynosi 26 mln EUR, ponieważ odnosi się do populacji kwot dodatnich. W stosownych przypadkach należy przedstawić wyjaśnienia w sekcji 5.4 powyżej.

³⁶Łączny wskaźnik błędów jest sumą oczekiwanych błędów losowych oraz, w stosownych przypadkach, błędów systemowych i nieskorygowanych błędów będących anomalią, w przeliczeniu na populację, zgodnie z art. 28 ust. 14 RDK. W przypadku gdy zadeklarowane wydatki obejmują ujemne jednostki próby, należy je traktować jako oddzielną populację. W tym przypadku ŁPB oblicza się w odniesieniu do populacji dodatnich jednostek próby. Łączny poziom błędu oblicza się przed zastosowaniem jakiegokolwiek korekty finansowej w odniesieniu do próbki objętej audytem lub populacji, z której pobrano daną próbę. Jeżeli próba losowa obejmuje co najmniej dwa fundusze lub programy, (obliczony) łączny poziom błędu przedstawiony w kolumnie „D” dotyczy całej populacji. Jeżeli zastosowano stratyfikację, w sekcji 5.7 powyżej należy przedstawić dodatkowe informacje dotyczące warstwy.

³⁷Dodatkowe wyjaśnienia dotyczące ŁPBR, zob. sekcja 5 niniejszych wytycznych.

³⁸W stosownych przypadkach kolumna „G” odnosi się do wydatków poddanych audytowi w kontekście próby uzupełniającej.

³⁹Kwota wydatków poddanych audytowi (w przypadku zastosowania podpróby, o której mowa w art. 28 ust. 9 rozporządzenia (UE) nr 480/2014, w kolumnie tej ujmuje się tylko kwotę pozycji wydatków poddanych faktycznemu audytowi zgodnie z art. 27 tego rozporządzenia).

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

⁴⁰Odsetek wydatków objętych audytem w stosunku do wydatków zadeklarowanych Komisji w roku odniesienia.

ZALĄCZNIK 3 – RSK I OPINIE AUDYTOWE, KTÓRE NALEŻY PRZEKAZAĆ DO 15/02/2016

Celem niniejszego załącznika jest przedstawienie szczególnych wytycznych na potrzeby przygotowania pierwszego RSK i opinii audytowej w okresie 2014–2020, jeżeli w pierwszym roku obrachunkowym (styczeń 2014 r. – czerwiec 2015 r.) zadeklarowano Komisji wyłącznie ograniczoną część wydatków lub nie zadeklarowano żadnych wydatków.

RSK

Instytucja audytowa powinna zgłaszać w RSK prace audytowe przeprowadzone w związku z pierwszym rokiem obliczeniowym i odpowiadające im wyniki. W przypadku odstępstwa od strategii audytu, należy je zgłosić w „Sekcji 3 Zmiany strategii audytu”.

Opinia audytowa

- w sprawie zgodności z prawem i prawidłowości wydatków:

Jeżeli w odniesieniu do pierwszego roku obrachunkowego nie zadeklarowano Komisji żadnych wydatków, IA może wydać odmowę wyrażenia opinii w sprawie zgodności z prawem i prawidłowości wydatków.

Jeżeli w odniesieniu do pierwszego roku obrachunkowego zadeklarowano Komisji ograniczoną część wydatków, IA powinna przeprowadzić audyty operacji, a następnie wydać opinię w sprawie zgodności z prawem i prawidłowości tych wydatków.

- w sprawie SZiK:

Audyty systemowe mogą rozpocząć się przed przekazaniem Komisji wniosków o płatność. Opinia audytowa nie może opierać się wyłącznie na wynikach prac audytowych w zakresie desygnacji. Opinia niezależnego podmiotu audytowego wydana w kontekście desygnacji IZ/IA dotyczy ustanowienia SZiK, podczas gdy opinia audytowa, która ma być sporządzana począwszy od pierwszego roku obrotowego i przekazywana razem z RSK, opiera się na przeprowadzonej przez IA ocenie funkcjonowania tych systemów.

Instytucja audytowa może odmówić wyrażenia opinii w sprawie właściwego funkcjonowania SZiK, jeżeli nie przeprowadzono żadnych audytów systemów (np. działań audytowych opierających się wyłącznie na testach przeglądowych przeprowadzonych na próbie transakcji uwzględnionej we wnioskach o płatność przekazanych IC przez IZ) lub gdy przeprowadzono je tylko w ograniczonym stopniu (tj. podczas realizacji programu i po przeprowadzeniu prac audytowych w zakresie desygnacji). Instytucja audytowa powinna uzasadnić powody nieprzeprowadzenia żadnych prac audytowych dotyczących stanu realizacji programu lub przeprowadzenia ich wyłącznie w ograniczonym stopniu⁴¹.

⁴¹ Do elementów, które należy rozważyć, należą: postępy w realizacji operacji, wydatki zadeklarowane przez beneficjentów, kwoty wypłacone beneficjentom, liczba podpisanych umów oraz ich wartość itd.

- w sprawie zestawienia wydatków:

Jeżeli w odniesieniu do pierwszego roku obrotowego nie zadeklarowano Komisji żadnych wydatków lub jeżeli IC nie zaksięgowała w zestawieniu wydatków żadnych kwot wkładów programu wypłaconych instrumentom finansowym na mocy art. 41 ust. 1 RWP lub zaliczek w ramach pomocy państwa wypłaconych na mocy art. 131 ust. 4 RWP, IA może nadal przeprowadzić ograniczone badania dotyczące funkcjonowania systemów w odniesieniu do zestawienia wydatków, lecz w tym przypadku za odpowiednie uznaje się wydanie odmowy wyrażenia opinii.