



EUROPOS KOMISIJA

Europos struktūriniai ir investicijų fondai

Valstybėms narėms skirtos gairės dėl
audito strategijos

(2014–2020 m. programavimo laikotarpis)

ATSAKOMYBĖS RIBOJIMO PAREIŠKIMAS. Tai Komisijos tarnybų parengtas dokumentas. Jame, remiantis taikomais ES teisės aktais, kolegoms ir kitoms institucijoms, dalyvaujantiems stebint, kontroliuojant Europos struktūrinius ir investicijų fondus arba juos įgyvendinant, pateikiamos techninės gairės (išskyrus Europos žemės ūkio fondą kaimo plėtrai (EŽŪFKP), kaip aiškinti ir taikyti šios srities ES taisykles. Šiuo dokumentu Komisijos tarnybos siekia išaiškinti minėtas taisykles, kad būtų lengviau įgyvendinti veiksmų programą, ir paremti gerosios patirties sklaidą. Šiomis gairėmis nedaromas poveikis Teisingumo Teismo ir Bendrojo Teismo aiškinimo ar Komisijos sprendimų priėmimo praktikai.

TURINYS

AKRONIMŲ IR SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	3
I. BENDROJI INFORMACIJA.....	5
1. Teisės aktų nuorodos	5
2. Gairių paskirtis	5
II. GAIRĖS	6
1. Įvadas	6
2. Rizikos vertinimas.....	10
3. Metodika.....	11
3.1. Apžvalga.....	11
3.2. VKS veikimo auditas (sistemų auditas)	12
3.3. Veiksmų auditas	15
3.4. Sąskaitų auditas	17
3.5. Valdymo pareiškimo patikrinimas	18
4. Planuojamas audito darbas	18
5. Ištekliai	19
III. RIZIKOS VERTINIMO LENTELĖS ŠABLONO PAVYZDYS (AUDITO INSTITUCIJA JŲ TURĖTŲ PRITAIKYTI)	20
IV. PATIKINIMO MODELIS	21
V. ORIENTACINIAI AUDITO DARBO TERMINAI	22

AKRONIMŲ IR SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

AI	Audito institucija
MKA	Metinė kontrolės ataskaita
Audito įstaiga	Įstaiga, atliekanti į audito institucijos kompetencijos sritį patenkančius auditus, kaip nurodyta BNR 127 straipsnio 2 dalyje
TVI	Tvirtinančioji institucija
CCI	Komisijos paskirtas kiekvienos programos nuorodos numeris (pranc. <i>Code Commun d'Identification</i>)
KDR	2014 m. kovo 3 d. Komisijos deleguotasis reglamentas (ES) Nr. 480/2014, kuriuo papildomas Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 1303/2013 ¹
KJR	2015 m. sausio 20 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 2015/207 ²
BNR	Bendrijų nuostatų reglamentas (2013 m. gruodžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 1303/2013) ³
ESI fondai	Visi Europos struktūriniai ir investicijų fondai. Šios gairės taikomos visiems jiems, išskyrus Europos žemės ūkio fondą kaimo plėtrai (EŽŪFKP)
ETB	Europos teritorinis bendradarbiavimas (2013 m. gruodžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 1299/2013)
TI	Tarpinė institucija
VI	Vadovaujančioji institucija
VKS	Valdymo ir kontrolės sistema

¹ http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.LIT

² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015R0207&rid=1>

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

I. BENDROJI INFORMACIJA

1. Teisės aktų nuorodos

Reglamentas	Straipsniai
Reglamentas (ES) Nr. 1303/2013 Bendrųjų nuostatų reglamentas (toliau – BNR)	127 straipsnio 4 dalis. Audito institucijos funkcijos
Reglamentas (ES) Nr. 2015/207 Komisijos įgyvendinimo reglamentas (toliau – KĮR)	7 straipsnio 1 dalis ir VII priedas (audito strategijos modelis)

2. Gairių paskirtis

Šiuo dokumentu siekiama pateikti gaires už audito strategijos (toliau – strategija) rengimą pagal BNR 127 straipsnio 4 dalį atsakingai audito institucijai. Šios gairės taikomos Europos struktūriniais ir investicijų fondams, išskyrus EŽŪFKP; jos atitinka KĮR VII priede apibrėžto audito strategijos modelio struktūrą.

Šiose gairėse pateikiamos Komisijos rekomendacijos dėl įvairių strategijos skirsnų. Jos parengtos remiantis ne tik pirmiau nurodytomis nuostatomis, bet ir su ankstesnio programavimo laikotarpio audito strategijomis susijusia Komisijos patirtimi, esamais tarptautiniu mastu pripažintais audito standartais ir geriausia patirtimi.

Strategija yra ESI fondų (išskyrus EŽŪFKP) patikinimo modelio elementas, nes ji yra planavimo dokumentas, kuriame nustatyta audito metodika, veiksnių auditų imties atrankos metodas, pirmųjų trejų ataskaitinių metų auditų planavimas⁴; nuo 2016 iki 2024 m. imtinai ją reikia kasmet atnaujinti.

2014–2020 m. programavimo laikotarpiu audito institucija nėra įpareigota pateikti strategijos Komisijai įvertinti ir iš anksto patvirtinti. Vis dėlto BNR 127 straipsnio 4 dalyje reikalaujama, kad audito institucija, gavusi prašymą, audito strategiją pateiktų Komisijai. Strategija bus svarbus pagal BNR 128 straipsnio 3 dalį rengiamų metinių koordinavimo susitikimų darbotvarkės aspektas. Atlikdama auditus vietoje, Komisija taip pat gali vertinti strategiją sudarančios informacijos kokybę, įskaitant susijusius profesinio sprendimo, kuriuo audito institucija rėmėsi rengdama strategiją, dokumentus ir paaiškinimus.

⁴ Kaip apibrėžta Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 2 straipsnio 29 dalyje.

II. GAIRĖS

Toliau kiekviename skirsnyje apibrėžtuose laukuose pateikiamos ištraukos iš atitinkamo audito strategijos modelio skirsnio (KĮR VII priedo).

1. Įvadas

Šiame skirsnyje pateikiama tokia informacija:

- veiksmų programa (-os) (pavadinimas (-ai) ir CCF⁵), fondai ir laikotarpis, kuriuos apima audito strategija;*
- už audito strategijos rengimą, stebėseną ir atnaujinimą atsakingos audito institucijos ir visų prie šio dokumento prisidėjusių subjektų pavadinimai;*
- nuoroda į audito institucijos (nacionalinės, regioninės ar vietos viešojo sektoriaus subjekto) statusą ir subjektą, į kurio sudėtį ji įeina;*
- nuoroda į misijos tikslą, audito nuostatus arba nacionalinės teisės aktus (kai tinkama), nurodant audito institucijos ir kitų jos atsakomybe auditą atliekančių subjektų funkcijas ir atsakomybę.*

Kaip nurodyta BNR 127 straipsnio 4 dalyje, pirmoji audito strategija parengiama per aštuonis mėnesius nuo atitinkamos (-ų) veiksmų programos (-ų) patvirtinimo; ji turi būti skirta pirmiesiems trejiems ataskaitiniams metams. Jei dėl kelių programų, kurioms taikoma bendra VKS, pateikiama viena audito strategija, ši strategija gali būti parengiama per aštuonis mėnesius nuo paskutinės programos patvirtinimo, jei strategija taikoma laiku, kad audito institucija galėtų atlikti savo darbą ir parengti audito nuomonę iki teisės aktuose nustatyto termino.

Audito institucija turėtų iš anksto susitarti su vadovaujančiąja ir tvirtinančiąja institucijomis dėl laikotarpio, per kurį turėtų būti parengiamos su audito procesu susijusios sąskaitos, turėdama omenyje būtinybę užtikrinti, kad būtų laiku pateikiama kokybiška MKA ir audito nuomonė pagal BNR 127 straipsnio 5 dalį. Be to, vadovaujančioji institucija turėtų pateikti audito institucijai savo valdymo pareiškimo kopiją ir galutinio audito ataskaitų ir atliktų kontrolės veiksmų metinę santrauką, įskaitant sistemose nustatytų klaidų ir trūkumų pobūdžio ir turinio analizę, kartu su informacija apie šių klaidų ir trūkumų atžvilgiu taikytus arba suplanuotus taisomuosius veiksmus. Valstybė narė (pvz., vyriausybės, ministerijų arba kitu, kaip mano valdžios institucijos, tinkamu lygmeniu) turėtų nustatyti vidaus terminus, per kuriuos nacionalinės valdžios institucijos, vykdydamos atitinkamas savo pareigas, turėtų viena kitai pateikti dokumentus.

Jei dėl bendros VKS pateikiama viena audito strategija, patartina, kad nacionalinės valdžios institucijos (pvz., VI, TVI, nacionalinė koordinavimo įstaiga) susitartų su vadovaujančiąja institucija iš tikrųjų taikyti tokią bendrą sistemą, nes šis sprendimas turi poveikį imties atrankai ir pritaikant imties rezultatus visoms į šios sistemos taikymo sritį patenkančioms programoms. Apie bendrą sistemą galima kalbėti tada, kai ta pačia VKS remiama kelių programų veikla. Atsižvelgtina į tai, ar taikomi tie patys pagrindiniai kontrolės elementai,

⁵ Jeigu veiksmų programoms, kurioms taikoma bendra valdymo ir kontrolės sistema, parengta viena bendra audito strategija, kaip numatyta BNR 127 straipsnio 4 dalyje, nurodykite tas veiksmų programas.

t. y., kai programų rinkiniui iš esmės taikomi tie patys toliau nurodyti elementai: i) kiekvienos valdymo ir kontrolės veikloje dalyvaujančios institucijos funkcijų aprašymas ir funkcijų paskirstymas kiekvienoje institucijoje; ii) deklaruojamų išlaidų teisingumo ir tvarkingumo užtikrinimo procedūros, įskaitant tinkamą audito seką ir tarpinių institucijų priežiūrą, jei taikoma. Bendras rizikos lygis (pvz., panašios kelių programų tarpinės institucijos, su kurių tipu susijusi bendroji rizika) taip pat gali būti veiksnys, į kurį gali būti atsižvelgiama nustatant bendros sistemos buvimą. Atsižvelgiant į ETB programų ypatybes, t. y. mažiausiai dviejų valstybių narių dalyvavimą, neturėtų būti laikoma, kad joms taikoma bendra VKS, tokia pat kaip ir pagrindinėms programoms. Taigi ETB programos strategija turėtų būti rengiama atskirai, net jei jų VKS dalyvaujančios įstaigos yra tos pačios kaip ir pagrindinių programų.

Kaip apibrėžta KJR IX priede, audito strategijos pakeitimai turėtų būti nurodomi MKA 3 skirsnyje. Prie veiksmų, į kuriuos turėtų būti atsižvelgiama peržiūrint strategiją, priskiriami VKS pakeitimai, pvz., pakeitimai, susiję su taisomaisiais veiksmais, kurių reikalaujama pagal BNR 124 straipsnio 5 dalį, susijusiais su paskyrimo procedūra, audito, vadovaujančiosios ir tvirtinančiosios institucijų funkcijų paskyrimu kitoms nacionalinėms valdžios institucijoms, tokie organizaciniai struktūros pakeitimai, kaip ministerijos išskaidymas, dideli personalo pokyčiai arba naujos IT sistemos ir pan.

Rekomenduojama, kad audito institucija šiame skirsnyje paaiškintų, kaip rengta audito strategija (pirmiausia, kaip ją rengiant prisidėjo kitos įstaigos), kokia taikoma dokumento stebėsenos ir naujinimo tvarka. Audito institucijoje turėtų būti saugomi su strategijos rengimu, stebėseną ir naujinimą susiję dokumentai, kad būtų galima su jais susipažinti. Jei rengti strategiją padėjo audito įstaigos, audito institucija turi užtikrinti, kad šių įstaigų tikslai derėtų su strategijos tikslais, nes audito institucija prisiima atsakomybę už galutinį darbo koordinavimą ir kokybę. Šį procesą gali sudaryti rašytiniai nurodymai, reguliarūs susitikimai arba kitos tikslingomis laikomos priemonės. Tai itin svarbu dėl ETB programų, nes su jomis susijęs audito darbas bus atliekamas keliuose valstybėse narėse.

Dėl Europos investicijų banko pagal BNR 38 straipsnio 4 dalies b punkto i papunktį įgyvendinamų finansinių priemonių, kaip nustatyta KDR 9 straipsnio 3 dalyje, vadovaujančioji institucija įgalioja įmonę, kuri, veikdama pagal bendrą Komisijos sukurtą sistemą, atliktų atitinkamų veiksmų auditus. Dabartinę bendrą audito sistemą Komisija šiuo metu naujina; ji bus aptarta su valstybėmis narėmis. Kol kas audito institucija raginama konsultuotis su Komisija, o jei tokios rūšies finansinės priemonės jau įgyvendinamos, audito institucija raginama konsultuotis su Komisija dėl šiuo atžvilgiu taikytinos metodikos, nedarant poveikio nurodyto reglamento 9 straipsnio 4 daliai. Audito strategijoje nurodomi audito institucijos ketinimai šiuo atžvilgiu; sistemai įsigaliojus, audito institucija turėtų atitinkamai atnaujinti strategiją ir nurodyti pakeitimus kitoje MKA.

Dėl finansinių priemonių pagal BNR 38 straipsnio 1 dalies a punktą audito institucijos audito strategijoje turi būti atsižvelgiama į tai, kad audito institucija negali atlikti šių veiksmų auditų vietoje ir turės susidaryti nuomonę, remdamasi įstaigų, kurioms patikėta įgyvendinti tas finansines priemones, nuolat teikiamomis kontrolės ataskaitomis, kaip nurodyta BNR 40 straipsnio 1 dalyje.

Audito institucija turėtų turėti aiškų įgaliojimą vykdyti audito funkciją pagal BNR 127 straipsnį. Šis įgaliojimas, jei jis dar nenustatytas nacionalinės teisės aktuose, paprastai

dokumentuojamas audito nuostatuose⁶. Jei audito nuostatai taikomi visai audito funkcijai, į tuos nuostatus turėtų būti įtrauktas konkrečiai su audito institucijos funkcija susijęs įgaliojimas ir audito institucija turėtų jį oficialiai patvirtinti. Parengus tinkamus audito nuostatus, lengviau didinti audito institucijos nepriklausomumą.

Kiekvieno ETB audito subjekto (audito institucijos, auditorių grupės ir kitų audito įstaigų) funkcijų ir atsakomybės ypatybės turėtų būti aprašytos darbo tvarkos taisyklėse, o audito strategijoje turėtų būti pateikiama nuoroda į šias taisykles. Jei audito institucija yra įgaliota tiesiogiai vykdyti funkcijas visoje į programos taikymo sritį patenkančioje teritorijoje, šiose taisyklėse nurodoma, ar sutarta, kad (kiekvienos programoje dalyvaujančios valstybės narės arba trečiosios šalies) nacionalinis auditorius galėtų prisijungti prie auditą vietoje vykdančios audito institucijos. Jei už funkcijų pagal BNR 127 straipsnį vykdymą yra atsakinga kiekviena valstybė narė arba trečioji šalis, dėl kiekvienos ETB programoje dalyvaujančios valstybės narės arba trečiosios šalies turėtų būti aiškiai aprašyta, kas ir kaip perduos jos teritorijoje atliktų auditų rezultatus audito institucijai, kad ši įstaiga galėtų atlikti vertinimą.

Šiame skirsnyje pateikiama tokia informacija:

audito institucijos patvirtinimas, kad auditą atliekantys subjektai, laikantis Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 2 dalies, yra funkciškai (ir struktūriškai, kai taikytina Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 123 straipsnio 5 dalis) nepriklausomi.

Nepriklausomumas – laisvė veikti nesaistomam sąlygomis, dėl kurių kyla grėsmė audito institucijos gebėjimui nešališkai vykdyti pareigas pagal BNR 127 straipsnį. Kad audito institucija galėtų pasiekti tokį nepriklausomumą, kurį turėdama galėtų veiksmingai vykdyti pareigas, ji visais lygmenimis, įskaitant vadovaujančiąją ir tvirtinančiąją institucijas, turi turėti tiesioginę ir neribotą prieigą prie vyresniosios vadovybės. Visais audito ciklo etapais audito institucija turėtų užtikrinti, kad jos (ir audito įstaigos) darbas būtų atliekamas nepriklausomai⁷ ir objektyviai, išvengiant interesų konflikto audituojamo subjekto, įskaitant BNR 2 straipsnio 10 punkte apibrėžtą paramos gavėją, atžvilgiu.

Funkcinis nepriklausomumas – pakankamas nepriklausomumas siekiant užtikrinti, kad dėl įvairių valdžios institucijų sąsajų negalėtų kilti abejonių priimamų sprendimų nešališkumu. Siekiant užtikrinti tokį pakankamą nepriklausomumą, pagal valdymo ir kontrolės sistemą reikėtų numatyti priemones, pvz., audito institucijos darbuotojų nedalyvavimą vykdant vadovaujančiosios arba tvirtinančiosios institucijų funkcijas, audito institucijos autonomiją priimant sprendimą dėl darbuotojų įdarbinimo, aiškius pareigybių aprašymus ir aiškius

⁶ Vidaus audito departamentams skirtų audito nuostatų pavyzdžių galima rasti šiais adresais: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/ModelCharter.pdf>, <https://www.ecb.europa.eu/ecb/pdf/orga/ecbaudit charter lt.pdf>. Šiuos pavyzdžius audito institucija galėtų pritaikyti atsižvelgdama į konkrečią savo atsakomybę ir teisinę sistemą.

⁷ Daugiau su nepriklausomumo sąvoka susijusių patarimų pateikta 2002 m. gegužės 16 d. Komisijos rekomendacijoje dėl teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių nepriklausomumo (OL L 191/22, 2002 7 19) ir Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (angl. INTOSAI) Etikos kodekso 3 skyriuje.

rašytinius valdžios institucijų susitarimus⁸. Labai svarbu, kad audito institucija galėtų nepritari vadovaujančiajai arba tvirtinančiajai institucijai ir visiškai nepriklausomai pranešti savo audito rezultatus suinteresuotiesiems subjektams, pirmiausia Komisijai.

Dėl audito institucijos vietos organizacijoje ir statuso gali būti nustatomi praktiniai audito institucijos darbo suvaržymai arba apribojimai, ypač jei audito institucija veikia toje pačioje viešojo sektoriaus įstaigoje kaip (kai kurie) audituojami subjektai. Apskritai, kuo aukštesnis ataskaitų teikimo lygmuo, tuo platesnė galima įsipareigojimų, kuriuos gali prisiimti audito institucija, išlikdama nepriklausoma nuo audituojamo subjekto, taikymo sritis⁹. Būtina bent užtikrinti, kad audito institucijos vadovas teiktų ataskaitas tuo hierarchiniu viešojo sektoriaus įstaigos lygmeniu, kuriuo audito institucija gali vykdyti savo pareigas; audito institucija turi galėti netrikdoma nustatyti audito darbo mastą, atlikti darbą ir pranešti rezultatus.

BNR 123 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad audito institucija turi būti funkcinio požiūriu nepriklausoma nuo vadovaujančiosios ir tvirtinančiosios institucijų. Tai reiškia, kad audito institucija neturi įtakos vadovaujančiosios institucijos, tvirtinančiosios institucijos arba tarpinių institucijų, vykdančių vadovaujančiosios arba tvirtinančiosios institucijos užduotis, patenkančias į šios institucijos atsakomybės sritį, funkcijoms. Be to, turėtų skirtis jų atskaitomybės ryšiai, t. y. hierarchinis audito institucijos atskaitomybės lygmuo turėtų skirtis nuo vadovaujančiosios ir tvirtinančiosios institucijų atskaitomybės lygmenų. Ši koncepcija atsispindi ir BNR 123 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje; joje nurodyta, kad audito institucija kartu su vadovaujančiąja ir tvirtinančiąja institucijomis tos pačios nuostatos paskutinėje pastraipoje nustatytais sąlygomis gali būti tos pačios valdžios institucijos arba to paties subjekto (pvz., ministerijos) dalis, jei laikomasi funkcijų atskyrimo principo.

Toks pat požiūris taikomas audito įstaigoms, atliekančioms į audito institucijos kompetencijos sritį patenkančius auditus. Jei audito įstaigos yra vidaus audito skyriai, reikėtų atsižvelgti į konkrečius aspektus: audito institucija turėtų žinoti, kokia yra atitinkamos organizacijos organizacinė struktūra ir atskaitomybės ryšiai, kad galėtų įvertinti vidaus audito skyriaus padėtį ir mažesnio nepriklausomumo riziką.

ETB programų audito strategijoje turėtų būti paaiškinta, kaip užtikrinamas kiekvieno auditorių grupės nario nepriklausomumas, pirmiausia, jei auditorių grupės nariai patys atlieka audito darbą valstybėse narėse, prižiūri audito darbą arba naudojami užsakomosiomis audito paslaugomis. Jei naudojamos užsakomosiomis audito paslaugomis, paslaugų teikėjas sutartimi turėtų būti įpareigotas nedelsiant informuoti audito instituciją apie galimą interesų konfliktą, kad audito institucija su auditorių grupės pagalba galėtų imtis tinkamų priemonių. Audito institucija taip pat turėtų būti funkcinio požiūriu nepriklausoma nuo (vadovaujančiosios institucijos pagal ETB reglamento 23 straipsnio 2 dalį įsteigto) jungtinio sekretoriato ir ETB reglamento 23 straipsnio 4 dalyje nurodyto (-ų) tikrintojo (-ų).

Audito institucija audito strategijoje turėtų nurodyti, kaip užtikrinamas minėtas nepriklausomumas funkcinio požiūriu: aprašyti savo santykius su vadovaujančiąja,

⁸ Į šiuos susitarimus gali būti atsižvelgiama, pvz., vyriausybės nutarime, kuriame nurodomos įgyvendinant programą dalyvaujančios valdžios institucijos, institucijos, kurios vykdydys teisės aktuose nustatytas užduotis, arba rašytiniuose valdžios institucijų protokoluose, darbo tvarkos taisyklėse ir pan.

⁹ Taip pat žr. Tarptautinį vidaus audito profesinės praktikos standartą (TVAPPS) Nr. 1100, susijusius praktinius nurodymus Nr. 1110-1, taip pat TVAPPS praktinį vadovą dėl nepriklausomumo ir objektyvumo.

tvirtinančiąja ir, jei taikoma, tarpinėmis institucijomis. Tai nurodant, turėtų būti remiamasi atitinkama organizacinės struktūros schema, taip pat atskaitomybės santykiais tarp audito institucijos ir šių institucijų ir, jei taikoma, valdžios institucijos arba subjekto, kuriai (-iam) vadovaujančioji ir tvirtinančioji institucijos taip pat teikia ataskaitas.

Kalbant apie audito strategiją, sąvoka „struktūrinis nepriklausomumas“ nurodomos aplinkybės, kuriomis audito institucija kartu su vadovaujančiąja arba tvirtinančiąja institucija negali būti tos pačios valdžios institucijos arba subjekto (pvz., ministerijos) dalis. BNR 123 straipsnio 5 dalyje nurodyta, kad audito institucija kartu su vadovaujančiąja arba tvirtinančiąja institucija gali būti tos pačios viešosios valdžios institucijos¹⁰ dalis, jei visa programai skiriama fondų paramos suma yra 250 mln. EUR arba mažiau (EJRŽF šiuo atžvilgiu taikoma 100 mln. EUR ribinė vertė). Jei ši ribinė vertė viršijama, audito institucija kartu su vadovaujančiąja ir tvirtinančiąja institucijomis gali būti tos pačios viešosios valdžios institucijos dalis, jei įvykdoma viena iš šių sąlygų:

- a) pagal ankstesniam programavimo laikotarpiui taikomas nuostatas Komisija prieš atitinkamos veiksmų programos patvirtinimo dieną informavo valstybę narę apie savo išvadą, kad ji iš esmės gali pasitikėti jos audito nuomone¹¹, arba
- b) Komisija, remdamasi ankstesnio programavimo laikotarpio patirtimi, sutinka, kad dėl audito institucijos institucinės struktūros ir atskaitomybės suteikiamos tinkamos jos funkcinio nepriklausomumo ir patikimumo garantijos¹².

2. Rizikos vertinimas

Šiame skirsnyje pateikiama tokia informacija:

- taikyto rizikos vertinimo metodo paaiškinimas;
- nuoroda į rizikos vertinimo atnaujinimo vidinę procedūrą.

Nustatydama priemonių, įstaigų ir pagrindinių reikalavimų sistemų auditų prioritetams nustatyti skirtą bendrojo rizikos vertinimo metodą, audito institucija turėtų atsižvelgti į susijusius rizikos veiksnius, parengti kiekybinio įvertinimo nuo mažos iki didelės rizikos lentelę¹³ ir taikyti juos visiems prioritetams ir įstaigoms, susijusiems su programa (-omis),

¹⁰ Taikant BNR 123 straipsnio 5 dalį, sąvoka „valdžios institucija arba subjektas“ reiškia, kad audito institucijos ir vadovaujančiosios institucijos politinės atskaitomybės ryšiai skiriasi. Nacionaliniu lygmeniu ir dažniausiai „valdžios institucija arba subjektas“ yra ministerija. Regioniniu lygmeniu turėtų būti taikomas panašus požiūris, t. y. „valdžios institucija arba subjektas“ yra atskira regioninė ministerija arba lygiavertė įstaiga.

¹¹ Ši sąlyga reiškia, kad Komisija yra oficialiai išsiuntusi valstybei narei raštą, kuriame pranešama, kad jos audito tarnybos Reglamento (EB) Nr. 1083/2006 73 straipsnio 3 dalyje nurodytomis sąlygomis dėl gerai apibrėžtų programų gali daugiausia pasikliauti audito institucijos nuomone.

¹² Kalbant apie audito institucijos patikimumą, ši sąlyga įvykdyta, jei Komisija iki šiol, remdamasi savo audito rezultatais, 2007–2013 m. audito institucijos pagrindinius reikalavimus pagal bendrąją VKS vertinimo metodiką galėjo įvertinti kaip patenkančius į 1 arba 2 kategoriją. Akivaizdu, kad taikoma sąlyga, pagal kurią 2007–2013 m. ir 2014–2020 m. programoms turi būti taikoma ta pati sistema (audito institucija lieka toje pačioje valdžios institucijoje arba tame pačiame subjekte).

¹³ Ja užtikrinamas subalansuotas rizikos balų įvertinimas.

kuriai (-ioms) taikoma strategija. Rizikos veiksniai, į kuriuos būtų galima atsižvelgti, galėtų būti, pvz., suma, valdymo kompetencija, vidaus kontrolės priemonių kokybė, kontrolės aplinkos stabilumo pasikeitimo mastas, paskutinės audito užduoties laikas, organizacinės struktūros sudėtingumas, veiksmų rūšis, paramos gavėjų rūšis, sukčiavimo rizika ir pan.

Audito institucijos rizikos vertinimo rezultatus geriausia nurodyti lentelėje, kurioje programos ir pagrindinės su VKS susijusios įstaigos klasifikuojamos pagal rizikos lygius. Neišsamus tokios lentelės pavyzdys pateiktas šio dokumento III skirsnyje. Šią lentelę audito institucija turėtų pritaikyti ir papildyti, jos nuomone, susijusioms programoms svarbiais rizikos veiksniais. Mažų sistemų (pvz., jei visų įstaigų ir svarbiausių pagrindinių reikalavimų auditą galima atlikti per pirmąjį etapą) rizikos vertinimas gali būti paprastesnis. Taip pat priimtini kiti rizikos vertinimo metodai.

Remdamasi rizikos vertinimo rezultatais, audito institucija galės nustatyti programų ir įstaigų, kurių neaptikimo rizika audito laikotarpiu yra didesnė, sistemų auditų prioritetus. Šie prioritetai taip pat turėtų būti nustatomi toliau 3.2 skirsnyje aprašytose specifinėse teminėse srityse. Įtakos auditų terminams ir apimčiai taip pat gali turėti programos įvykdymo lygis, pvz., (numatomas) vėlesnis priemonės arba įstaigos išlaidų deklaracijos pateikimas Komisijai, dėl kurio ne visų pagrindinių reikalavimų auditą gali būti įmanoma atlikti vienu metu.

3. Metodika

3.1. Apžvalga

Šiame skirsnyje pateikiama tokia informacija:

nuoroda į audito vadovus ir procedūras, kuriuose aprašomi pagrindiniai audito darbo etapai, taip pat nustatytų klaidų klasifikavimas ir vertinimas;

nuoroda į tarptautiniu mastu pripažintus audito standartus, į kuriuos audito institucija atsižvelgs atlikdama audito darbą, kaip nustatyta Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 3 dalyje;

nuoroda į procedūras, kurių laikomasi rengiant Komisijai pagal Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 5 dalį pateiktiną kontrolės ataskaitą ir audito nuomonę;

ETB programos atveju nuoroda į specialią audito tvarką ir paaiškinimas, kaip audito institucija ketina užtikrinti veiklos su auditorių grupėmis iš kitų šioje programoje dalyvaujančių valstybių narių koordinavimą ir priežiūros procedūrą, ir pagal Reglamento (ES) Nr. 1299/2013 25 straipsnio 2 dalį patvirtintos procedūros taisyklių aprašymas.

Audito institucijos audito vadove turėtų būti aprašyta darbo tvarka, taikoma įvairiems audito etapams, t. y. audito planavimui, rizikos vertinimui, užduočių vykdymui, registravimui ir dokumentavimui, priežiūrai, ataskaitų teikimui, kokybės užtikrinimo procesui ir išorės patikrai, naudojimuisi kitų auditorių paslaugomis, bet kokių kompiuterinių audito metodų taikymui, taikomiesiems imties atrankos metodams ir pan.

Audito vadove turėtų būti nurodytos reikšmingumo ribinės vertės, taip pat kiti kiekybiniai ir kokybiniai veiksniai, į kuriuos reikėtų atsižvelgti vertinant sistemų, veiksmų ir sąskaitų auditų nustatytą faktų reikšmingumą.

Audito vadove taip pat turėtų būti aprašyti įvairūs atskaitomybės etapai (pvz., audito ataskaitų projektai, prieštaravimų procedūra, kurioje dalyvautų audituojamas subjektas, ir galutinės audito ataskaitos), ataskaitų teikimo terminai, tolesnių veiksmų procesai. Be to, audito vadove turėtų būti trumpai paaiškintas audito institucijos atskaitomybės koordinavimo institucijai, kurią valstybė narė gali paskirti pagal BNR 123 straipsnio 8 dalį ir 128 straipsnio 2 dalį, procesas.

Audito vadovą gali sudaryti įvairios procedūros ir pranešimai, sugrupuoti elektroniniame aplanke, arba dokumentas, apie kurį žinotų ir su kuriuo galėtų susipažinti visi audito institucijos ir audito įstaigų darbuotojai.

3.2. VKS veikimo auditas (sistemų auditas)

Šiame skirsnyje pateikiama tokia informacija:

audituočinų subjektų ir susijusių pagrindinių reikalavimų atliekant sistemų auditus nurodymas. Nuoroda į audito subjektą, kuriam audito institucija patikėjo atlikti šiuos auditus, kai tinkama;

visi sistemų auditai, skirti specifinėms teminėms sritims, kaip antai:

– Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 125 straipsnio 5 dalyje numatytų administracinių tikrinimų ir patikrų vietoje kokybė, taip pat susijusi su viešųjų pirkimų taisyklėmis, valstybės pagalbos taisyklėmis, aplinkos apsaugos reikalavimais, lygiomis galimybėmis;

– projekto atrankos ir administracinių tikrinimų ir patikrų vietoje (numatytų Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 125 straipsnio 5 dalyje) kokybė, susijusi su finansinių priemonių įgyvendinimu;

– IT sistemų, įdiegtų pagal Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 72 straipsnio d punktą, 125 straipsnio 2 dalies d punktą ir 126 straipsnio d punktą, veikimas ir saugumas; taip pat jų sąsaja su IT sistema „SFC 2014“, kaip numatyta Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 74 straipsnio 4 dalyje;

– duomenų, susijusių su rodikliais ir orientyrais, ir duomenų apie veiksmų programos pažangą įgyvendinant jos tikslus, kurie nustatyti vadovaujančiosios institucijos pagal Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 125 straipsnio 2 dalies a punktą, patikimumas;

– pranešimų apie anuliavimą ir susigrąžinimą teikimas;

– veiksmingų ir proporcingų kovos su sukčiavimu priemonių įgyvendinimas, atsižvelgiant į sukčiavimo rizikos vertinimą laikantis Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 125 straipsnio 4 dalies c punkto.

Preliminariame pagal šį audito strategijos skirsnį numatytų audito užduočių tvarkaraštyje, atsižvelgiant į pirmiau 2 skirsnyje paaiškintą rizikos vertinimą, gali būti pateikiamas išsamus įstaigų ir funkcijų, kurių sistemų auditai bus atliekami, sąrašas. Audito institucija per programavimo laikotarpį turėtų bent kartą atlikti visų į atitinkamos programos VKS įtrauktų institucijų ir funkcijų (įskaitant remiantis audito institucijos rizikos vertinimu atrinktas tarpines institucijas) auditą. Sistemų auditai turėtų būti atliekami nuo pirmųjų programos įgyvendinimo metų, paskyrus vadovaujančiąją ir tvirtinančiąją institucijas. Nustatant pirmųjų sistemų auditų apimtį, turėtų būti atsižvelgiama į paskyrimo etapu atliktą audito institucijos darbą, daugiausia dėmesio skiriant didesnės rizikos subjektams, programoms ir sritims.

Į programavimo laikotarpiu audituotinas ETB programų įstaigas reikėtų įtraukti visas įstaigas, kurioms tenka atsakomybė už ETB programas visose valstybėse narėse, atsakingoms už atitinkamą programą, įskaitant tikrintojus pagal ETB reglamento 23 straipsnio 4 dalį.

Sistemų auditai turėtų būti reguliariai ir laiku atliekami visus metus, taip pat atsižvelgiant į pareikštą metinę audito nuomonę; pirmiausia turėtų būti audituojami KDR IV priede nustatyti pagrindiniai reikalavimai ir turėtų būti atsižvelgiama į Komisijos *Gaires dėl bendrosios valdymo ir kontrolės sistemų vertinimo valstybėse narėse metodikos* (EGESIF_14-0010, 2014 12 18) ir VKS aprašyme nurodytų procedūrų įgyvendinimą. Audito institucija turėtų taikyti jai tinkamus kontrolinius sąrašus ir jos sistemų auditų darbo programas, kad atliekant išsamius arba tolesnių veiksmų auditus būtų galima reguliariai patikrinti visus pagrindinius reikalavimus ir procedūras ir audito institucija nuo pat pirmosios MKA galėtų daryti išvadas dėl VKS veikimo. Sistemų auditų dažnumą ir apimtį audito institucija turėtų nustatyti remdamasi savo rizikos vertinimu, atsižvelgdama į 330-ąjį tarptautinį audito standartą (toliau – TAS) dėl auditoriaus atsako į įvertintą riziką¹⁴. Bet kuriuo atveju sistemų auditai turėtų būti atliekami laiku, kad būtų galima tinkamai planuoti ir atrinkti veiksmų auditus pagal KDR 27 straipsnį ir pateikti metinę audito nuomonę.

Specifinėms teminėms sritims skirti sistemų auditai atitinka auditus, apimančius vieną arba du pagrindinius reikalavimus (pvz., nurodytuosius pirmiau ir nustatytuosius 3.2 skirsnyje pateiktame MKA modelyje), taikomus subjektų ir programų grupei, kuriais siekiama įvertinti šiai tiriamajai visumai kylančią horizontaliąją riziką konkrečiais į šių reikalavimų taikymo sritį patenkančiais klausimais.

Praktiškai, atsižvelgdama į padėtį ir VKS, taip pat remdamasi atliktu rizikos vertinimu, audito institucija gali pasirinkti atlikti kiekvienos programos arba VKS sistemų auditus, pirmaisiais programos įgyvendinimo metais tikrindama bent visus svarbiausius pagrindinius reikalavimus (o toliau kasmet atlikdama tolesnių veiksmų auditus). Jie gali būti papildomi teminiais auditais, jei ir kai manoma, kad reikia, siekiant įtraukti likusius pagrindinius reikalavimus ir konkrečius reikalavimus, jei rizika laikoma sistemine.

Jei įgyvendinant programą (-as) VKS iš esmės pakeičiama (pvz., pakeičiamos procedūros, turinčios įtakos svarbiausiems pagrindiniams reikalavimams), audito institucija turėtų atlikti naują šios VKS auditą, į kurį būtų įtraukti nauji aspektai, ir atitinkamai atnaujinti rizikos vertinimą.

2007–2013 m. atliktais auditais audito institucija, jei VKS panašios, pirmiausia atlikdama rizikos vertinimą, gali remtis planuodama 2014–2020 m. sistemų auditus. Vis dėlto 2014–2020 m. vis tiek reikia atlikti sistemų auditus siekiant įvertinti, ar šiuo laikotarpiu VKS veikia tinkamai.

Auditorius vietoje turėtų siekti gauti pakankamai patikimų įrodymų, kad taikomos VKS veikia veiksmingai ir taip, kaip aprašyta, kad galėtų padaryti išvadą dėl to, ar šios sistemos tinkamos siekiant užtikrinti ESI fondų išlaidų teisėtumą ir tvarkingumą, taip pat finansinės ir kitos informacijos, įskaitant tvirtinančiosios institucijos sąskaitose pateikiamą informaciją, tikslumą ir išsamumą. Siekdamas atsižvelgti į kontrolės priemonės aplinką, audito parengiamajame etape auditorius turėtų pritaikyti tikrąjį kiekvieno audito turinį. Apskritai turėtų būti atliekami pakankami testai, kad būtų galima prieiti prie patikimų išvadų dėl

¹⁴ <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf>

tinkamo tikrinamų sistemų veikimo. Tikrąjį kiekvieno audito turinį auditorius audito parengiamajame etape turėtų pritaikyti, siekdamas atsižvelgti į kontrolės priemonės aplinką.

Nustatant sandorių, kurių kontrolės priemonės turėtų būti tikrinamos atliekant sistemų auditus, imtį, gali būti atsižvelgiama į specialų Komisijos atrankos gairių skirsnį dėl sistemų auditams taikytino atrankos metodo. Atliekant sistemų auditus, kelios konkrečios tiriamosios visumos savybės paprastai tikrinamos taikant imties atranką pagal tam tikras savybes. Bet kokių atveju sistemų auditų imties atrankos metodas yra audito institucijos profesinio sprendimo dalykas.

Atlikdama sistemų auditus, audito institucija turi tikrinti įvairias nustatytas pagrindines vidaus kontrolės priemones. Nustatant kontrolės priemonių testų vienetų skaičių, reikėtų apsvarstyti galimybę taikyti tam tikrus bendruosius veiksnius, atsižvelgiant į tarptautiniu mastu pripažintus audito standartus (pvz., 330-ąjį TAS dėl auditoriaus atsako į įvertintą riziką, 4100-ąjį tarptautinį aukščiausiųjų audito institucijų standartą (toliau – TAAIS)¹⁵ dėl veiksmų, į kuriuos reikėtų atsižvelgti nustatant reikšmingumą, 1320-ąjį TAAIS *Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą*¹⁶, 1450-ąjį TAAIS *Audito metu nustatytų iškraipymų vertinimas*¹⁷.

Planuodama sistemų auditą, audito institucija turėtų iš anksto nustatyti ribą, kurią viršijus trūkumas bus laikomas reikšmingu. Pavyzdžiui, atlikdama tokį auditą ir patikrinusi su konkrečiu pagrindiniu reikalavimu susijusias dešimties (iš bendro 50 dotacijų tiriamosios visumos skaičiaus) dotacijų sutarčių imties kontrolės priemones (pvz., ar tinkamos veiksmų atrankos procedūros), audito institucija gali susidaryti nuomonę, kad to pagrindinio reikalavimo kontrolės priemonės yra reikšmingai nepakankamos (t. y. reikalavimas įvertinamas bent „veikia iš dalies, reikia iš esmės tobulinti“), jei patikrinus keturias iš dešimties (t. y. 40 proc.) atrinktų dotacijų sutarčių paaiškėja, kad esamos kontrolės priemonės netaikytos arba buvo neveiksmingos, kad būtų buvę galima nustatyti ir ištaisyti netinkamas finansuoti išlaidas. Toliau pateiktoje lentelėje nurodytos orientacinės ribinės vertės, kurias audito institucija gali taikyti nustatydamas reikšmingumo ribines vertes, taikytinas planuojant ir pranešant apie trūkumus. Gali būti apsvarstyta galimybė taikyti skirtingas ribines vertes, atsižvelgiant, pvz., į vertinamų kontrolės priemonių rūšį. Bet kuriuo atveju, sistemų auditų metu vertinant reikšmingumą, reikia taikyti ne tik šiame dokumente nurodytą paprastą kiekybinį metodą, bet ir atsižvelgti į kokybinius veiksnius.

Veikia gerai. Reikia tik šiek tiek patobulinti.	Veikia, bet reikia šiek tiek patobulinti.	Veikia iš dalies, reikia iš esmės tobulinti.	Iš esmės neveikia.
Mažiau nei 10 proc. išimčių.	Mažiau nei 25 proc. išimčių.	Mažiau nei 40 proc. išimčių.	Daugiau nei 40 proc. išimčių.

¹⁵ http://www.issai.org/media/13196/issai_4100_e_.pdf

¹⁶ http://www.issai.org/media/13028/issai_1320_e_.pdf

¹⁷ http://www.issai.org/media/13064/issai_1450_e_.pdf

Jei atlikus sistemų auditą padaroma išvada, kad nustatyta nuokrypio norma viršija audito institucijos nustatytą ribinę to audito reikšmingumo vertę, vadinasi VKS neatitinka nustatyto aukšto patikimumo lygio kriterijaus. Todėl VKS patikimumo lygį reikia įvertinti kaip vidutinį arba žemą, o tai turi įtakos nustatant veiksmų auditų imties dydį.

Atlikdama sistemų auditus, kuriais tikrinamas programos veiklos rezultatų pranešimo duomenų patikimumas, audito institucija turėtų vertinti, ar įgyvendinamos veiksmingos susijusių duomenų rinkimo, apibendrinimo ir pranešimo kontrolės priemonės ir ar pranešti surinkti duomenys suderinami su duomenų šaltiniais.

Su informacinėmis technologijomis susiję sistemų auditų, kuriuos atliekant tikrinamas IT sistemų veikimas, standartai nėra taip gerai parengti arba visuotinai pripažinti kaip kai kuriose kitose srityse. Trūkstant visuotinai pripažintų informacinių sistemų standartų, daugelis organizacijų buvo paskatintos parengti savo standartus. Vis dėlto stengtasi parengti vienodus duomenų apdorojimo ir audito veiklos standartus. Be COBIT (Informacijos kontrolės tikslų ir susijusių technologijų) sistemos¹⁸, prie tarptautiniu mastu pripažintų informacijos saugumo standartų priskiriama, pvz., ISO / IEC standartas 27001 (*Informacijos technologija. Saugumo metodai. Informacijos saugumo valdymo sistemos. Reikalavimai*) ir ISO / IEC standartas 27002 (*Informacijos technologija. Saugumo metodai. Informacijos saugumo valdymo praktikos kodeksas*), paskutinį kartą pakartotinai paskelbtas 2013 m.¹⁹ Audito institucija taip pat gali atsižvelgti į visus susijusius nacionalinius standartus²⁰.

3.3. Veiksmų auditas

Šiame skirsnyje pateikiama tokia informacija:

atrankos metodikos, naudotinos vadovaujantis Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 1 dalimi ir Reglamento (ES) Nr. 480/2014 28 straipsniu, aprašymas (arba nuoroda į vidinį dokumentą, kuriame ji aprašyta) ir kitos specifinės veiksmų audito procedūros, visų pirma susijusios su nustatytų klaidų, įskaitant įtariamus sukčiavimo atvejus, klasifikavimu ir vertinimu.

Atrankos metodiką (imties atrankos metodą, imties vienetą ir imties dydžio apskaičiavimo parametrus) audito institucija nustato remdamasi profesiniu sprendimu, taip pat atsižvelgdama į teisės aktuose nustatytus reikalavimus ir veiksnius, pvz., tiriamosios visumos ypatybėmis ir tikėtiniu klaidų lygiu bei kintamumu. Įvairūs imties atrankos metodai, jų pranašumai ir taikymo aspektai pristatyti Komisijos atrankos gairėse²¹. Poreikis persvarstyti atrankos metodiką turėtų būti reguliariai vertinamas, pirmiausia prieš kiekvieną atranką.

Remiantis KDR 28 straipsnio 11 dalimi, atrankos patikimumas nustatomas atsižvelgiant į patikimumo lygį, nustatytą atliekant sistemų auditus.

¹⁸ Informacijos apie COBIT galima rasti adresu <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx>.

¹⁹ Daugiau informacijos galima rasti adresu <http://www.iso27001security.com/index.html> arba ISO svetainėje (<http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso27001.htm>).

²⁰ Pvz., Vokietijos federalinės informacijos saugumo tarnybos (vok. BSI) *IT-Grundschutz Catalogues*.

²¹ COCOF_08-0021-03, šiuo metu peržiūrimas.

Visas patikinimo modelio ciklas pavaizduotas šių gairių IV skirsnyje pateiktoje schemoje.

Jei atrenkant grupuojamos kelios bendrai sistemai priskiriamos programos, taikomas vienas patikimumo lygis. Norint padidinti tikslumą arba naudoti mažesnę imtį, galima taikyti pagal programas susluoksniuotos imties planą. Vis dėlto audito išvadas paprastai galima daryti ne dėl pavienių programų, bet dėl visos programų grupės, nebent sluoksniavimas buvo parengtas ir taikytas taip, kad būtų galima gauti pakankamai įrodymų dėl kiekvieno atskiro sluoksnio.

Audito institucija audito strategijoje turėtų aprašyti savo požiūrį į sluoksniavimą, taikytiną pagal KDR 28 straipsnio 10 dalį, išskaidant visumą į povisumes, pasižyminčias panašiomis savybėmis, pvz., veiksmus, kuriuos sudaro pagal programą finansinėms priemonėms skirti finansiniai įnašai, didelės vertės vienetai arba fondai (iš kelių fondų finansuojamų programų atveju).

BNR 148 straipsnio 1 dalyje nustatyti proporcingos programų kontrolės reikalavimai. Dėl praktinio šios nuostatos įgyvendinimo KDR 28 straipsnio 8 dalyje nustatyta, kad audito institucija į tiriamąją visumą, iš kurios sudaroma imtis, gali neįtraukti veiksmų, kuriems taikomos BNR 148 straipsnio 1 dalyje numatytos proporcingos kontrolės sąlygos. Jei atitinkamas veiksmas jau atrinktas į imtį, audito institucija, taikydama tinkamą atsitiktinę atranką, jį pakeičia. Šį pakeitimą lengviausia įgyvendinti papildomai pasirenkant tiek pat vienetų, kiek jų neįtraukta į imtį, taikant lygiai tokią pat atrankos metodiką (atsitiktinę tvarką arba išlaidoms proporcingos tikimybės atranką). Pavyzdžiui, atrenkant naujus vienetus, į visumą reikėtų neįtraukti tų vienetų, kurie jau įtraukti į imtį ir kuriems taikomas šis straipsnis. Ekstrapoliuoti galima kaip įprasta, nepamirštant patikslinti bendrų visumos išlaidų, atsižvelgiant į vienetų išlaidas pagal šį straipsnį.

KDR 28 straipsnio 14 dalyje bendras klaidų dažnis apibrėžtas kaip „<...> *projektuojamų atsitiktinių klaidų ir, jei taikoma, sisteminių klaidų bei neištaisytų anomalijų klaidų sumos ir tiriamosios visumos dalmuo*“.

Sisteminė klaida – sisteminis pažeidimas, kaip apibrėžta BNR 2 straipsnio 38 punkte. Anomali klaida – išskirtinė klaida, kuri, kaip įrodyta, nėra būdinga visumai. Atsitiktinė klaida²² – klaida, kuri nėra sisteminė arba anomali.

Į taikomą klaidų klasifikavimo procedūrą turėtų būti įtraukti šie su kiekvienu veiksmu auditu susiję elementai: i) turėtų būti parengiama ataskaita arba išvada; ji turėtų būti pridedama prie audito bylos, kurią sudaro planavimo dokumentai ir kiti dokumentai, kuriais pagrįdžiamos išvados; ii) šioje ataskaitoje arba išvadoje turėtų būti pateiktas išsamus pažeidimų aprašas, į kurį būtų įtraukti visi elementai (sąlygos arba esama padėtis, kriterijai arba standartas, poveikis ir pirmiausia klaidų priežastis) ir nurodyta kiekvienos klaidos kategorija.

Veiksmų auditų klaidų dažnis metinėje kontrolės ataskaitoje turi būti nurodomas, neatėmus pataisų. Vis dėlto rengdama audito nuomonę audito institucija taip pat apskaičiuos likutinį klaidų dažnį ir atsižvelgs į visas taisomąsias priemones, kurių imtasi dėl nustatytų pažeidimų (žr. Komisijos *Gaires dėl MKA ir audito nuomonės*, EGESIF 15_0002/2015, II.5 ir II.9 skirsnius).

²² Vartojant šią sąvoką, daroma prielaida dėl tikimybės, kad audituotoje imtyje rastų atsitiktinių klaidų yra ir neaudituojuose visumoje.

Audito institucijos nestatistinei imčiai taikytinas požiūris turi atitikti BNR 127 straipsnio 1 dalies reikalavimus. Pagal KDR 28 straipsnio 3 dalį, remdamasi atsitiktine savo veiksmų auditų imtimi, audito institucija turi galėti ekstrapoliuoti rezultatus tiriamajai visumai, iš kurios sudaryta imtis, taip pat jei taikomas nestatistinės imties atrankos metodas. Reikiamą imties dydį audito institucija nustato remdamasi profesiniu sprendimu ir atsižvelgdama į atliekant sistemų auditus nustatytą patikimumo lygį. BNR 127 straipsnio 1 dalyje nustatytas 5 proc. veiksmų ir 10 proc. išlaidų reikalavimas atitinka Komisijos požiūrį į geriausio atvejo scenarijų, kai sistema suteikiamas aukšto arba vidutinio lygio patikinimas (t. y. 1 arba 2 kategorijos patikinimas, nes teisės aktų rengėjas šiuos reikalavimus nustatė kaip būtiniausius). 530-ojo TAS 3 priede nurodyta, kad, kuo didesnė auditoriaus nustatyta reikšmingų neteisingos informacijos atvejų rizika, tuo didesnė turi būti imtis. Šiuo atžvilgiu Komisija primena savo su BNR 127 straipsniu susijusį pareiškimą dėl nestatistinės imties²³:

„Komisija pabrėžia, kad 127 straipsnio 1 dalyje nustatyta, jog nestatistinė imtis turi apimti bent 5 proc. veiksmų, kurių išlaidos Komisijai deklaruotos per finansinius metus, ir 10 proc. išlaidų, kurios Komisijai deklaruotos per finansinius metus. Be to, ji pažymi, kad Komisijos paskelbtose 2007–2013 m. programavimo laikotarpio imties metodų gairėse audito institucijoms nurodyta, jog nestatistinės imties dydis paprastai neturėtų būti mažesnis nei 10 proc. visų veiksmų. Komisija mano, kad dėl galimybės sumažinti veiksmų imties dydį iki 5 proc. gali kilti pavojus, kad imtis bus nepakankamai tipiška, ir dėl to audito patikinimas bus menkesnis.“

3.4. Sąskaitų auditas

Šiame skirsnyje pateikiama tokia informacija:

sąskaitų audito metodo aprašymas.

Audito institucija turėtų trumpai aprašyti savo audito metodą, kurį ji taiko atlikdama sąskaitų auditą, kad galėtų parengti kiekvienų ataskaitinių metų audito nuomonę.

Šiame skirsnyje audito institucija turėtų paaiškinti, kaip ji ketina gauti patikinimą dėl sąskaitų išsamumo, tikslumo ir teisingumo, remdamasi:

- jos pačios atliktais sistemų auditais (pirmiausia tvirtinančiosios institucijos auditais, kaip nustatyta KDR 29 straipsnio 4 dalyje);
- jos pačios atliktais veiksmų auditais²⁴;
- Komisijos ir Audito Rūmų atsiųstomis galutinėmis audito ataskaitomis;
- jos pačios atliktu valdymo pareiškimo ir metinės santraukos vertinimu;
- tvirtinančiosios institucijos audito institucijai pateiktų sąskaitų tikrinimų pobūdžiu ir mastu.

²³ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:375:0002:0004:LT:PDF>

²⁴ Atliekant veiksmų auditus bus galima patikrinti sumų tikslumą ir atitinkamų į mokėjimo prašymus (o vėliau į sąskaitas) įtrauktų išlaidų (jei bus nustatyta, kad jos yra visiškai teisėtos ir tvarkingos) išsamumą. Taip pat galima suderinti audito seką nuo TAS apskaitos sistemos iki paramos gavėjo ir (arba) veiksmo lygmens per bet kurias tarpines institucijas; šis klausimas jau įtrauktas į dabartinius auditus.

Dėl paskiausio aspekto audito institucija turėtų aprašyti, kaip ji ketina iki teisės aktuose nustatyto vasario 15 d. termino atlikti patvirtintų sąskaitų projektų galutinius papildomus patikrinimus, kaip nustatyta *Gairėse dėl sąskaitų audito* (EGESIF_15_0016). Konkrečiai audito institucija sąskaitų 8 priedėlyje turėtų aprašyti planuojamą darbą, susijusį su tvirtinančiosios institucijos suderinimu, įskaitant audito institucijos vertinimą dėl tvirtinančiosios institucijos pateiktų tame priedėlyje nurodyto koregavimo paaiškinimų tinkamumo ir jo derėjimą su metinėje kontrolės ataskaitoje ir metinėje santraukoje pateikta informacija apie finansines pataisas, atliktas ir nurodytas sąskaitose, imdamasi tolesnių veiksmų dėl sistemų audito, veiksmų audito ir valdymo patikrinimų, atliktų prieš pateikiant sąskaitas, rezultatų.

3.5. Valdymo pareiškimo patikrinimas

Šiame skirsnyje pateikiama tokia informacija:

nuoroda į vidaus procedūras, kuriomis nustatyta valdymo pareiškime pateiktų tvirtinimų tikrinimo tvarka, siekiant parengti audito nuomonę.

Audito institucija turi kasmet pateikti pareiškimą, kuriame nurodoma, ar dėl atlikto audito darbo kyla abejonų dėl valdymo pareiškime pateiktų tvirtinimų, todėl ji turėtų nustatyti procedūrą, kuria būtų užtikrinama, kad ji valdymo pareiškimą gautų laiku ir kad valdymo pareiškime būtų atsižvelgiama į visų pačios audito institucijos arba jai prižiūrint atliktų auditų ir patikrinimų išvadas.

4. Planuojamas audito darbas

Šiame skirsnyje pateikiama tokia informacija:

– einamųjų ir dvejų paskesnių ataskaitinių metų audito prioritetų ir konkrečių tikslų aprašymas ir pagrindimas, paaiškinant rizikos vertinimo rezultatų sąsają su planuojamu audito darbu;

– preliminarus einamųjų ir dvejų paskesnių ataskaitinių metų sistemų audito užduočių (įskaitant specifinių teminių sričių auditą) tvarkaraštis, kaip nustatyta toliau:

Audituotinos institucijos / subjektai arba konkrečios teminės sritys	CCI	VP pavadinimas	Už auditą atsakingas subjektas	Rizikos vertinimo rezultatai	20xx Audito tikslas ir apimtis	20xx Audito tikslas ir apimtis	20xx Audito tikslas ir apimtis

Reikėtų įtraukti kriterijų, taikytų nustatant audito prioritetus, aprašą ir pagrindimą. Nustatant planuojamo sistemų audito darbo prioritetus, daugiausia turėtų būti remiamasi rizikos vertinimo rezultatais.

Rekomenduojama, kad audito institucija, be privalomo išsamaus atnaujinamojo plano, kuriame būtų nustatyti dabartinių ataskaitinių metų ir dvejų tolesnių ataskaitinių metų prioritetai, parengtų bendrąjį viso programavimo laikotarpio planą, kuris apimtų visą MKA, kad būtų galima gauti pagrįstą patikinimą dėl jos veiksmingumo. V priede pateikti orientaciniai vienu ataskaitinių metų audito institucijos darbo terminai.

5. Ištekliai

Šiame skirsnyje pateikiama tokia informacija:

– *audito institucijos organizacinė struktūra ir informacija apie jos santykius su audita atliekančiu audito subjektu, kaip numatyta Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 2 dalyje, kai tinkama;*

– *dabartiniams ataskaitiniams metams ir kitais dvejais ataskaitiniais metais planuojamų skirti išteklių nurodymas.*

Audito strategijoje žmogiškieji ištekliai turėtų būti nurodomi esamų (arba samdytinų) auditorių darbo dienų, per kurias būtų galima pasiekti ateinančių metų tikslus²⁵, įskaitant kitų įstaigų ir užsakomosios audito veiklos išteklius, skaičiumi. Rekomenduojama atskirai nurodyti esamų audito institucijos lygmens, kitų audito įstaigų ir užsakomosios veiklos auditorių darbo dienų skaičių. Reikėtų nurodyti esamų kiekvienos audito rūšies (sistemų audito, sąskaitų audito ir veiksmų audito) auditorių darbo dienų skaičių.

Svarbu pasirūpinti tinkamais ištekliais nuo pat programavimo laikotarpio pradžios. Norint atsižvelgti į poreikius, būtų galima apsvarstyti galimybę naudotis technine pagalba. Rekomenduojamas ilgalaikis planavimas, kad būtų galima tinkamai planuoti būsimus įdarbinimo, mokymo ir tęstinio profesinio tobulinimosi poreikius. Reikėtų nustatyti ir suplanuoti naudojimąsi specialistų gebėjimais, t. y., jei numatoma naudotis užsakomosiomis paslaugomis.

Jei audito institucija ir audito įstaigos yra tos pačios kaip 2007–2013 m. programavimo laikotarpiu, svarbu, kad tinkami ištekliai taip pat būtų planuojami atsižvelgiant į esamą laikotarpį. Todėl audito institucija turėtų patvirtinti, kad, be likusiam dabartinio programavimo laikotarpio audito darbui paskirtų išteklių, galima naudotis nurodytais ištekliais, turėdama omenyje tai, kad 2007–2013 m. programų užbaigimo darbo krūvis turės įtakos daugiausia dvejims paskutiniams pirmosios 2014–2020 m. strategijos metams, t. y. 2015 ir 2016 m.

Audito išteklių gairės pateiktos INTOSAI Europos įgyvendinimo gairėse Nr. 11 ir tarptautiniuose vidaus audito standartuose.

²⁵ Geriausia jį būtų nurodyti remiantis darbo krūvio analize, atsižvelgiant į dviejų programavimo laikotarpių (2007–2013 m. ir 2014–2020 m.) sutapimus.

III. RIZIKOS VERTINIMO LENTELĖS ŠABLONO PAVYZDYS (AUDITO INSTITUCIJA JŲ TURĖTŲ PRITAIKYTI)

Programos CCI	Subjektas	Būdingos rizikos veiksniai ²⁶							Bendras būdingos rizikos balas (daugiausia 100 proc.)	Kontrolės rizikos veiksniai ²⁷				Bendras kontrolės rizikos balas (daugiausia 100 proc.) ²⁸	Bendras rizikos balas (būdinga* kontrolės rizika)
		Biudžeto suma	Organizacinės struktūros sudėtingumas ²⁹	Taisyklių ir procedūrų sudėtingumas	Didelė sudėtingų veiksmų įvairovė ³⁰	Rizikingi paramos gavėjai ³¹	Nepakankamas darbuotojų skaičius ir (arba) pagrindinių sričių kompetencijos stoka ³²	...		Pasikeitimo nuo 2007–2013 m. mastas ³³	Vidaus kontrolės priemonių kokybė (gairėse dėl VKS vertinimo valstybės narėse nustatyti pagrindiniai reikalavimai) ³⁴				
									Pvz., M.1	M.8			
2014xy	VI														
	1 TI														

²⁶ Kiekvieno veiksnio riziką vertinkite taikdami tokią skalę, kuria užtikrinama, kad didžiausias bendras būdingos rizikos balas būtų 100 proc. Taikant keturis rizikos veiksnius, skalė gali būti: didelė – 25 proc.; vidutinė – 12,5 proc.; maža – 6,25 proc. Taikant daugiau rizikos veiksnių, šią skalę reikėtų atitinkamai pakeisti. Kai kurie veiksniai konkrečiai įstaigai gali būti netaikomi; šiuo atveju skalę reikia pritaikyti siekiant užtikrinti, kad bendras šios įstaigos būdingos rizikos balas galėtų siekti 100 proc.

²⁷ Kiekvieno veiksnio riziką vertinkite taikdami tokią skalę, kuria užtikrinama, kad didžiausias bendras kontrolės rizikos balas būtų 100 proc. Taikant du rizikos veiksnius, skalė gali būti: didelė – 50 proc., vidutinė – 25 proc., maža – 12,5 proc. Taikant daugiau rizikos veiksnių, šias skales reikėtų atitinkamai pakeisti.

²⁸ Bendras kontrolės rizikos rezultatų balas gaunamas sudėjus kiekvienam kontrolės rizikos veiksmui skirtus balus. Toliau pateiktuose pavyzdžiuose didžiausias „Pasikeitimo nuo 2007–2013 m. masto“ balas yra 50 proc., o didžiausias „Vidaus kontrolės priemonių kokybės <...>“ balas – taip pat 50 proc., todėl didžiausią bendrą balą sudaro 100 proc. Žinoma, jei tai reikia pritaikyti atsižvelgiant į kontrolės rizikos veiksmų, į kuriuos audito institucija nusprendžia atsižvelgti atlikdama rizikos vertinimą, skaičių.

²⁹ Sudėtingumą gali lemti susijusių subjektų / tarpinių institucijų skaičius ir (arba) jų tarpusavio santykiai (pvz., nedidelė vadovaujančioji institucija atsako už kelių tarpinių institucijų priežiūrą arba nauja vadovaujančioji institucija atsako už patyrusių tarpinių institucijų, turinčių faktinius programos valdymo įgaliojimus, priežiūrą).

³⁰ Veiksmų sudėtingumą gali lemti finansinės priemonės, viešieji pirkimai, valstybės pagalba ir kitos sritys, su kuriomis susiję plataus masto sprendimai ir įverčiai. Konkrečių kiekvienai programai taikomą padėtį reikia išsamiai paaiškinti atskirame lape ir reikia pateikti kryžminę nuorodą į rizikos vertinimo lentelę.

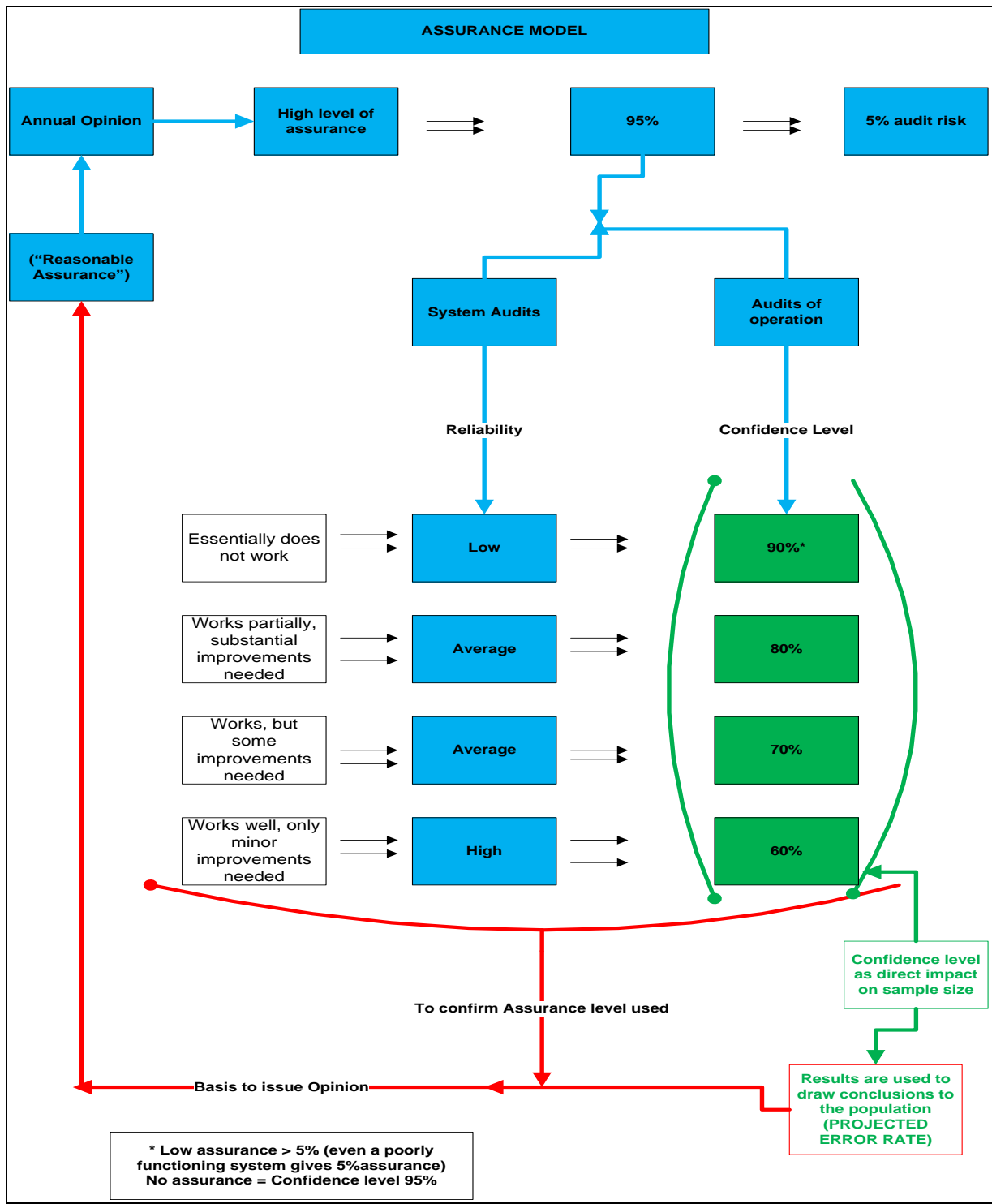
³¹ Su fondų taisyklėmis susijusios patirties neturintys paramos gavėjai ir (arba) paramos gavėjai, dėl kurių per ankstesnius auditus nustatytas didelis klaidų dažnis.

³² Konkrečią su žmogiškaisiais išteklių, paskirtais atsižvelgiant į programos institucijos poreikius, susijusių padėtį reikia išsamiai paaiškinti atskirame lape ir reikia pateikti kryžminę nuorodą į rizikos vertinimo lentelę.

³³ Pavyzdžiui, nepakito – 12,5 proc., šiek tiek pakito – 25 proc., labai pakito arba visiškai nauja sistema – 50 proc.

³⁴ Vertinimas grindžiamas 2007–2013 m. audito rezultatais arba atitikties paskyrimo kriterijams vertinimo procesu. Pavyzdžiui, 1 kategorija – 5 proc., 2 kategorija – 20 proc., 3 kategorija – 35 proc., 4 kategorija – 50 proc.

IV. PATIKINIMO MODELIS



V. ORIENTACINIAI AUDITO DARBO TERMINAI

