



Europejskie fundusze strukturalne i inwestycyjne

Zaktualizowane wytyczne dla państw członkowskich dotyczące

sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów w rocznych sprawozdaniach z kontroli

(okres programowania 2007–2013)

(Załącznik do wytycznych dotyczących rocznych sprawozdań z kontroli i opinii audytowych: COCOF 09/0004/01-EN z 18/02/2009 i EFFC/0037/2009-EN z 23/02/2009)

ZASTRZEŻENIE: Niniejszy dokument został przygotowany przez służby Komisji. Na podstawie obowiązującego prawa UE sformułowano w nim wskazówki techniczne dla współpracowników i innych jednostek biorących udział w monitorowaniu, kontroli lub we 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 zachęcenia do stosowania dobrych praktyk. Niniejsze wytyczne pozostają bez uszczerbku dla wykładni Trybunału Sprawiedliwości i Sądu lub decyzji Komisji.

Spis treści

WYKAZ AKRONIMÓW I SKRÓTÓW	4
GLOSARIUSZ	5
1. WPROWADZENIE	8
2. OCENA BŁĘDÓW	9
2.1. Przegląd rodzajów błędów	9
2.2. Błędy systemowe.....	9
2.3. Błędy losowe	10
2.4. Anormalne błędy	11
2.5. Łączny ekstrapolowany poziom błędu	12
3. WSPÓLNE SYSTEMY I RÓŻNE OPINIE AUDYTOWE W PODZIALE NA PROGRAMY.....	12
4. NIEWŁAŚCIWE OPINIE AUDYTOWE.....	13
5. ŚRODKI NAPRAWCZE	14
5.1. Pojęcie błędu skorygowanego na potrzeby formułowania opinii audytowej	14
5.2. Środki naprawcze jako późniejsze zdarzenia	16
5.3. Korekta każdego rodzaju błędu.....	16
5.4. Ekstrapolowana korekta finansowa.....	17
6. ŁĄCZNY EKSTRAPOLOWANY POZIOM BŁĘDU I ZAPEWNIENIE SKUTECZNEGO FUNKCJONOWANIA SZIK	19
7. SZCZEGÓLNE PRZYPADKI.....	21
7.1. Błędy wykryte przez IA w wydatkach, które zostały również uznane za nieprawidłowe przez IZ, IP lub IC.....	22
7.1.1. Nieprawidłowości, które zostały już wykryte przez IP/IZ/IC i w odniesieniu do których IP/IZ/IC podjęły już odpowiednie działania, ale które nie zostały skorygowane przed pobraniem próby przez IA.....	22
7.1.2. Nieprawidłowości wykryte w ramach kontroli przeprowadzonych przez IP lub IZ, które zostały w niewystarczającym stopniu skorygowane przed wyborem próby przez IA.....	22
7.1.3. Nieprawidłowości związane z wydatkami, które zostały wycofane po wyborze próby przez IA.....	23
7.2. Odpisanie w ramach „bufora” wydatków na poziomie projektu.....	23
7.3. Odpisanie błędów wynikających z zawyżenia wartości od błędów niedoszacowania.....	24
7.4. W jaki sposób należy zgłaszać nadużycie lub podejrzenie nadużycia finansowego w RSK i w jaki sposób odzwierciedlić je za pomocą poziomu błędu?	24
7.5. Czy w poziomie błędu należy uwzględnić przypadki upadłości lub niewypłacalności?.....	25

7.6. Jakie podejście powinna przyjąć IA w przypadku zagubienia lub zniszczenia dokumentów potwierdzających dotyczących operacji objętej próbą w wyniku działania „siły wyższej” (np. w wyniku klęski żywiołowej)?	27
ZAŁĄCZNIK 1 – ŁĄCZNY EKSTRAPOLOWANY POZIOM BŁĘDU	29
ZAŁĄCZNIK 2 – TABELA ZADEKLAROWANYCH WYDATKÓW I PRÓB OBJĘTYCH AUDYTEM.....	30
ZAŁĄCZNIK 3 – TABELA KORELACJI MIĘDZY SEKCJAMI POPRZEDNICH WYTYCZNYCH A ZAKTUALIZOWANYCH WYTYCZNYCH DOTYCZĄCYCH SPOSOBU POSTĘPOWANIA W PRZYPADKU WYKRYCIA BŁĘDÓW	32

WYKAZ AKRONIMÓW I SKRÓTÓW

IA	Instytucja audytowa
RSD	Roczne sprawozdanie z działalności (każdej dyrekcji generalnej Komisji)
RSK	Roczne sprawozdanie z kontroli
IC	Instytucja certyfikująca
FS	Fundusz Spójności
COCOF	Komitet koordynujący fundusze
DAS	poświadczenie wiarygodności wydane przez Europejski Trybunał Obrachunkowy dotyczące wykonania budżetu UE
EFR	Europejski Fundusz Rybacki
EFRR	Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego
EFS	Europejski Fundusz Społeczny
IP	Instytucja pośrednicząca
MSRF	Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej
IZ	Instytucja zarządzająca
SZiK	System zarządzania i kontroli
MUS	Metoda doboru próby na podstawie jednostki monetarnej
ŁEPB	Łączny ekstrapolowany poziom błędu

GLOSARIUSZ

Termin	Definicja
Anormalny błąd	Zniekształcenie, które ewidentnie nie jest reprezentatywne dla populacji. Występowanie anormalnego błędu należy zgłaszać wyłącznie w bardzo rzadkich, należycie umotywowanych okolicznościach.
Okres audytu	Instytucja audytowa ma obowiązek składać do dnia 31.12.N+1 sprawozdania z działań audytowych za okres audytu od 01.07.N do 30.06.N+1. Okres audytu jest okresem, w którym instytucja audytowa realizuje swoją działalność; zarówno audyty systemów, jak i audyty operacji.
Postępowanie kontradiktoryjne	Postępowanie, w ramach którego (projekty) sprawozdań z audytu są przesyłane podmiotowi kontrolowanemu razem z wnioskiem o udzielenie pisemnej odpowiedzi w wyznaczonym terminie.
Błąd	Do celów niniejszych wytycznych za błąd/nieprawidłowość/zniekształcenie uznaje się wymierne zawyżenie wartości poświadczonych wydatków zadeklarowanych Komisji.
Wydatki w roku N	Wydatki zadeklarowane Komisji, na podstawie których dokonuje się wyboru próby operacji.
Nieprawidłowość	Posiada takie samo znaczenie jak terminy „błąd” lub „zniekształcenie”.
Błąd znany	Błąd znany oznacza błąd wykryty poza próbą objętą audytem.
Zniekształcenia	Posiadają takie samo znaczenie jak terminy „błąd” lub „nieprawidłowość”.
Populacja	Cały zestaw danych, z którego dobierana jest próba (do celów art. 62 ust. 1 lit. b) rozporządzenia (WE) nr 1830/2006), i w odniesieniu do których audytor chce sformułować wnioski.
Błąd losowy	Błędy, których nie uznaje się za błędy systemowe, są zaliczane do kategorii błędów losowych. Koncepcja ta zakłada prawdopodobieństwo wystąpienia błędów

Termin	Definicja
	losowych wykrytych w próbie objętej audytem również w populacji nieobjętej audytem.
Poziom błąd resztowego (PBR)	<p>Poziom błąd resztowego (PBR) odpowiada całkowitemu ekstrapolowanemu poziomowi błędu 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 całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu. Korekty finansowe zastosowane przez państwo członkowskie po pobraniu próbki przez IA i przed określeniem przez IA łącznego ekstrapolowanego poziomu błędu można jednak odliczyć również od poziomu błędu resztowego, pod warunkiem że celem takich korekt jest zmniejszenie zagrożeń, na które wskazuje całkowity ekstrapolowany poziom błędu.</p> <p>Dalsze szczegółowe informacje dotyczące poziomu błędu resztowego przedstawiono w sekcji 5.1 niniejszych wytycznych.</p>
Błąd systemowy	<p>Do błędów systemowych należą:</p> <ul style="list-style-type: none"> – błędy wykryte w próbie objętej audytem; oraz – błędy mające wpływ na populację nieobjętą audytem; – błędy występujące w wyraźnie określonych i podobnych okolicznościach. <p>Błędy te mają zazwyczaj wspólną cechę, np. rodzaj operacji, miejsce lub okres. Zazwyczaj wynikają one z nieskutecznych procedur kontroli w ramach (części) systemów zarządzania i kontroli.</p>
Łączny ekstrapolowany poziom błędu (ŁEPB)	Całkowity ekstrapolowany błąd odpowiada sumie następujących błędów: ekstrapolowanych błędów losowych, błędów systemowych oraz anormalnych błędów.

Termin	Definicja
	Instytucja audytowa powinna porównać wartość całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu z progiem istotności w celu wyciągnięcia wniosków co do całej populacji objętej próbą.

1. WPROWADZENIE

Celem niniejszego dokumentu jest zapewnienie władzom państw członkowskich, mianowicie IA, wytycznych poprzez wyjaśnienie głównych kwestii poruszonych przez nie w okresie programowania 2007–2013 w związku ze sposobem postępowania w przypadku wykrycia błędów w kontekście prowadzonych przez te władze audytów operacji oraz oceną tych błędów. W wytycznych tych przedstawiono również wyjaśnienia dotyczące obliczania całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu, związanych z nim środków naprawczych i wpływu opinii audytowej IA przekazanej zgodnie z art. 62 ust. 1 lit. d) ppkt (ii) rozporządzenia (WE) nr 1083/2006 i art. 61 ust. 1 lit. e) ppkt (ii) rozporządzenia (WE) nr 1198/2006.

Niniejszy dokument stanowi aktualizację wytycznych Komisji COCOF 11-0041-01-EN z 07/12/2011 i EFFC/87/2012 z 09/11/2012, w której uwzględniono doświadczenia zgromadzone od tego czasu w drodze oceny RSK z lat 2012, 2013 i 2014. Niniejsze wytyczne stanowią jeden dokument, w którym zebrano wyjaśnienia przekazywane IA od 2011 r. i w stosownych przypadkach odpowiednio zaktualizowane. W załączniku 3 przedstawiono tabelę, w której porównano strukturę poprzednich oraz zaktualizowanych wytycznych dotyczących sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów. Niniejsze wytyczne stanowią podstawę dla wytycznych na okres programowania 2014–2020 dotyczących sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów, które mają zostać udostępnione.

Wytyczne stanowią wspólny dokument opracowany przez Dyрекcję Generalną ds. Polityki Regionalnej i Miejskiej we współpracy z Dyрекcją Generalną ds. Zatrudnienia, Spraw Społecznych i Równości Szans oraz DG ds. Gospodarki Morskiej. Z założenia mają one być stosowane przez IA odpowiedzialne za opracowywanie RSK w odniesieniu do programów współfinansowanych w ramach EFRR, FS, EFS lub Europejskiego Funduszu Rybackiego.

Niniejsze wytyczne należy postrzegać jako uzupełniające względem istniejących wytycznych Komisji i czytać łącznie z nimi, mianowicie:

- z wytycznymi dotyczącymi RSK i opinii audytowych na potrzeby funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności (COCOF 09/0004/01-EN z 18/02/2009 i EFFC/0037/2009-EN z 23/02/2009), zwanymi dalej „wytycznymi dotyczącymi RSK i opinii audytowych”;
- z wytycznymi dla instytucji audytowych dotyczącymi metod doboru próby z 04/04/2013 (COCOF 08/0021/03-EN), zwanymi dalej „wytycznymi dotyczącymi metod doboru próby”;
- z wytycznymi dotyczącymi wspólnej metodyki oceny systemów zarządzania i kontroli [SZiK] w państwach członkowskich¹ (COCOF 08/0019/00-EN z

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

06/06/2008 i EFFC/27/2008 z 12/09/2008), zwanymi dalej „wytycznymi dotyczącymi oceny SZiK”;

- z wytycznymi dla instytucji certyfikujących dotyczącymi sprawozdawania kwot wycofanych, kwot podlegających zwrotowi i kwot uznanych za nie do odzyskania, mającymi zastosowanie w okresie programowania 2007–2013 z 27/03/2010 (COCOF 10/0002/00/EN), zwanymi dalej „wytycznymi dla IC”.

2. OCENA BŁĘDÓW

2.1. Przegląd rodzajów błędów

Zgodnie z wymogami Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, mianowicie standardu ISA 530, oprócz środków naprawczych (zob. sekcja 5 poniżej), w RSK należy przedstawić ocenę błędów wykrytych w kontekście audytów operacji przeprowadzanych przez IA. Błędy wykryte w wyniku tych audytów mogą mieć charakter losowy, systematyczny lub, w wyjątkowych sytuacjach, anormalny. Wyjaśnienia tych pojęć zawarto w sekcjach 2.2, 2.3 i 2.5 poniżej.

Po przeprowadzeniu oceny błędów IA powinna obliczyć łączny ekstrapolowany poziom błędu zgodnie z wyjaśnieniem zawartym w sekcji 2.5. Instytucja audytowa powinna dążyć do planowania swojej pracy w taki sposób, aby ocena była przeprowadzana w sposób odpowiedni oraz aby państwo członkowskie mogło podjąć środki naprawcze w odpowiednim czasie przed złożeniem RSK. W RSK należy zamieścić wyjaśnienie dotyczące oceny specjalisty, z której IA korzystała podczas oceny błędów.

2.2. Błędy systemowe

Błędy systemowe to błędy wykryte w objętej audytem próbie, które wywierają wpływ na populację nieobjętą audytem i występują w wyraźnie określonych i podobnych okolicznościach. Zazwyczaj wynikają one z nieskutecznych procedur kontroli w ramach (części) systemów zarządzania i kontroli. Wykrycie potencjalnego błędu systemowego faktycznie pociąga za sobą konieczność przeprowadzenia dodatkowych działań niezbędnych do określenia jego całkowitego zasięgu oraz jego późniejszego określenia ilościowego. Oznacza to, że należy wskazać wszystkie sytuacje, w których może dojść do wystąpienia błędu tego samego rodzaju jak błąd wykryty w próbie, co pozwoli obliczyć jego całkowity wpływ na daną populację². Zgodnie z art. 98 ust. 4 rozporządzenia (WE) nr 1083/2006 i art. 96 ust. 4 rozporządzenia (WE) nr 1198/2006 „w przypadku nieprawidłowości systemowej państwo członkowskie rozszerza zakres swego dochodzenia w celu objęcia nim wszystkich operacji, których nieprawidłowości te mogą dotyczyć”.

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

² Na przykład można wyobrazić sobie sytuację, w której dochodzi do wykrycia błędu w odniesieniu do operacji z zakresu inżynierii finansowej współfinansowanej w ramach osi priorytetowej. Taki błąd może wystąpić również w innych operacjach realizowanych w ramach tej samej osi priorytetowej. Instytucja audytowa we współpracy z instytucją zarządzającą powinna ustalić, czy w rozpatrywanym przypadku taka sytuacja ma miejsce.

Jeżeli IA ma wystarczającą pewność, że część populacji, na którą wpływają błędy systemowe, jest całkowicie ograniczona i nie ma żadnych innych jednostek w populacji podatnych na wpływ podobnych błędów, kwotę błędów systemowych należy dodać do ekstrapolowanego błędu losowego w celu otrzymania całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu. Ekstrapolowanie błędów losowych wykrytych w próbie na populacji wymaga od IA zastosowania wzorów określonych w załączniku 1 do wytycznych dotyczących metod doboru próby.

Liczby błędów systemowych wykrytych w próbie nie uwzględnia się w ekstrapolowanym błędzie losowym, lecz dodaje się do niego w celu obliczenia całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu (por. sekcja 2.5). Należy jednak ekstrapolować i uwzględnić w ekstrapolowanym błędzie losowym każdy błąd losowy wykryty w operacjach (oprócz błędu systemowego (błędów systemowych)), na które wpływają błędy systemowe.

Szczególony rodzaj błędu, którego nie należy mylić z błędami systemowymi, występuje w przypadku, gdy błąd wykryty w jednej operacji w próbie doprowadza audytora do wykrycia jednego błędu lub większej ich liczby poza daną próbą w tej samej operacji – taki błąd można sklasyfikować jako „błąd znany”. Jeżeli na przykład umowa zostanie uznana za niezgodną z prawem na mocy przepisów dotyczących zamówień publicznych, część związanych z nią nieprawidłowych wydatków w odniesieniu do tej operacji została prawdopodobnie zadeklarowana we wniosku o płatność lub w fakturze, które uwzględniono w próbie objętej audytem. Pozostałe wydatki związane z tą operacją mogły zostać zadeklarowane we wnioskach o płatność lub fakturach, których nie uwzględniono w tej próbie, w populacji objętej audytem lub populacji objętej audytem w poprzednim roku.

Zalecane podejście dotyczące sposobu rozwiązywania błędów znanych polega na ekstrapolacji błędów losowych w próbie (w tym błędu, który doprowadził do wykrycia błędu znanego) na całkowite wydatki (bez odejmowania kwoty błędów znanych z populacji). W takim przypadku nie dodaje się błędu znanego do całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu. Zalecenie to wynika z faktu, że w przeciwieństwie do błędów systemowych wyliczenie błędu znanego przeprowadza się zwykle na poziomie operacji, w której dany błąd został wykryty. W wyniku tego procesu nie otrzymuje się potwierdzenia, czy w populacji pozostają inne operacje tego rodzaju, na które miał wpływ tego rodzaju błąd. W tym kontekście błąd znany należy poprawić w taki sam sposób, jak każdy inny rodzaj błędu. Należy poprawiać również błędy znane dotyczące lat poprzednich.

2.3. Błędy losowe

Po przeprowadzeniu oceny błędów przez IA, błędy nieuznane za błędy systemowe są zaliczane do kategorii błędów losowych. Koncepcja ta zakłada możliwość wystąpienia błędów losowych wykrytych w objętej audytem próbie również w populacji nieobjętej audytem, z uwagi na fakt, że próba jest reprezentatywna. W związku z tym błędy te należy uwzględnić przy ekstrapolacji błędów – zob. sekcja 2.5 niniejszych wytycznych.

Sposób dokonywania obliczeń na potrzeby ekstrapolacji błędów różni się w zależności od wybranej metody doboru próby, jak opisano w wytycznych dotyczących metod doboru próby.

2.4. Anormalne błędy

Błąd, który ewidentnie nie jest reprezentatywny dla danej populacji, określa się mianem anormalnego błędu. Próba statystyczna jest reprezentatywna dla danej populacji, w związku z czym anormalne błędy powinny być dopuszczalne jedynie w wyjątkowo rzadkich i należyście uzasadnionych okolicznościach. Częste używanie tego pojęcia bez należytego uzasadnienia może podważyć wiarygodność obliczenia całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu i opinii audytowej wydanej przez IA.

Instytucja audytowa jest zobowiązana do zapewnienia w RSK wysokiego stopnia pewności co do tego, że anormalny błąd tego rodzaju nie jest reprezentatywny dla populacji, i do objaśnienia dodatkowych procedur audytowych, które przeprowadziła w celu stwierdzenia występowania anormalnego błędu zgodnie z wymaganiami MSRF nr 530, w których szczegółowo określono:

„A.19. Jeżeli zniekształcenie zostało uznane za anomalie, można wyłączyć je przy ekstrapolacji zniekształceń na daną populację. Jednak oprócz ekstrapolacji zniekształceń nie będących anomaliami, należy ponownie rozważyć wpływ, jaki wszelkie tego rodzaju zniekształcenia będą miały, jeżeli nie zostaną skorygowane”.

A.22. W przypadku badań szczegółowych ekstrapolowane zniekształcenie, wraz ze zniekształceniem stanowiącym anomalie, o ile takowe występuje, stanowi najbardziej właściwą ocenę zniekształcenia w populacji dokonaną przez audytora. Jeżeli ekstrapolowane zniekształcenie, wraz ze zniekształceniem stanowiącym anomalie, o ile takowe występuje, przewyższa dopuszczalne zniekształcenie, próbka nie dostarcza uzasadnionej podstawy do sformułowania wniosków na temat populacji objętej badaniem. [...]”.

Oznacza to, że w przypadku gdy IA zdecyduje się nie uwzględniać anormalnego błędu w obliczeniach ekstrapolowanego poziomu błędu, wartość anormalnego błędu należy dodać przy obliczaniu całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu, jeżeli nie został on skorygowany, zgodnie z sekcją 5.1 niniejszych wytycznych. Jeżeli anormalny błąd został skorygowany przed przekazaniem Komisji danego RSK, wówczas nie uwzględnia się go przy obliczaniu całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu. Podejście to ma zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do anormalnych błędów z uwagi na ich szczególny charakter, co stwierdzono w zacytowanym standardzie rewizji finansowej.

Szczególny przypadek może zaistnieć w sytuacji, gdy IA wykryje nieprawidłowość w operacji (tj. brak zgodności z przepisami dotyczącymi zamówień publicznych w odniesieniu do konkretnej umowy), podczas gdy na tę samą operację ma również wpływ anormalny błąd. W tym przypadku należy dokonać ekstrapolacji błędu losowego na populację; anormalny błąd występujący w tej samej operacji dodaje się do całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu, o ile nie poprawiono go przed przedłożeniem RSK. Jest to spowodowane faktem, iż błąd losowy reprezentuje inne możliwe błędy w populacji i w celu poprawnego oszacowania całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu należy go ekstrapolować na pozostałe wydatki populacji.

2.5. Łączny ekstrapolowany poziom błędu

Instytucja audytowa powinna przedstawić w RSK łączny ekstrapolowany poziom błędu, aby porównać go z progiem istotności w celu stwierdzenia, czy populacja, z której pobrano próbkę losową, została znacząco błędnie określona, czy też nie³. Łączny ekstrapolowany poziom błędu przedstawia szacunkowy wpływ błędów na systemy zarządzania i kontroli, wyrażony jako odsetek populacji w roku N. Całkowity ekstrapolowany błąd powinien odzwierciedlać wynik analizy przeprowadzonej przez IA w odniesieniu do błędów wykrytych w ramach audytów operacji przeprowadzanych zgodnie z art. 62 ust. 1 lit. b) rozporządzenia (WE) nr 1083/2006 i art. 61 ust. 1 lit. b) rozporządzenia (WE) nr 1198/2006.

Łączny ekstrapolowany poziom błędu odpowiada sumie odpowiednich składników (tj. ekstrapolowanych błędów losowych, błędów systemowych oraz anormalnych błędów, które nie zostały skorygowane) podzielonej przez populację roku N – zob. schemat przedstawiony w załączniku 1 do niniejszych wytycznych.

Jeżeli w próbie objętej audytem zidentyfikowano błędy systemowe, a ich rozszerzenie na populację nieobjętą audytem zostało precyzyjnie odgraniczone, wówczas błędy systemowe związane z populacją dodaje się do całkowitego błędu ekstrapolowanego. Jeżeli takie rozgraniczenie nie zostanie przeprowadzone przed złożeniem RSK, do celów obliczania ekstrapolowanego błędu losowego przedmiotowe błędy systemowe należy traktować jako błędy losowe⁴.

3. WSPÓLNE SYSTEMY I RÓŻNE OPINIE AUDYTOWE W PODZIALE NA PROGRAMY

Informacje dotyczące całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu powinny zostać przedstawione w sekcji RSK poświęconej audytom prób operacji. Ponadto „tabela zadeklarowanych wydatków i audytów prób”, którą należy dołączyć do RSK (zgodnie z tabelą 9 załącznika VIII do rozporządzenia (WE) nr 1828/2006), powinna wskazywać łączny ekstrapolowany poziom błędu – zob. załącznik 2 do niniejszego dokumentu.

Roczne sprawozdanie z kontroli przedstawia się Komisji przy pomocy narzędzia SFC2007. Jeden z modułów SFC2007 zawiera wspomnianą powyżej tabelę, którą wypełnia IA. Informacje dotyczące całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu należy wprowadzić w osobnej kolumnie, za kolumną zatytułowaną „kwota i wartość procentowa (poziom błędu) nieprawidłowych wydatków w próbie losowej”.

³ Jak wynika z art. 17 ust. 4 akapit drugi rozporządzenia Komisji (WE) nr 1828/2006 i art. 43 ust. 4 akapit drugi rozporządzenia Komisji (WE) nr 498/2007: „*dla programów operacyjnych, dla których ekstrapolowany poziom błędu znajduje się powyżej poziomu istotności, instytucja audytowa dokonuje analizy jego znaczenia i podejmuje niezbędne działania, w tym formułuje odpowiednie zalecenia, które zostaną ujęte w rocznym sprawozdaniu audytowym*”.

⁴ Błędów wykrytych w audytach systemów (badania kontrolne) nie dodaje się do całkowitego błędu ekstrapolowanego, lecz należy je skorygować i przedstawić w sekcji 4 RSK. W opinii audytowej przedstawionej w RSK należy uwzględnić wnioski wyciągnięte z audytów systemów wraz z wynikiem audytów operacji.

Choć zgłaszanie całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu obejmującego programy uwzględnione we wspólnym systemie zarządzania i kontroli jest poprawne z metodologicznego punktu widzenia, wydana opinia nie zawsze musi być jednakowa dla wszystkich programów w ramach tego systemu.

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

W związku z tym, jeżeli audyty systemów lub analiza błędów wykrytych w próbie losowej w odniesieniu do wspólnego systemu zarządzania i kontroli wskazują na istnienie szczególnych braków w odniesieniu do jednego z programów w ramach tego wspólnego systemu, IA może rozważyć możliwość wydania odrębnej opinii audytowej dla tego konkretnego programu. SFC2007 umożliwia IA dodawanie różnych opinii dla poszczególnych programów, nawet jeżeli należą one do tego samego SZiK. W takim przypadku IA powinna zamieścić w RSK wyjaśnienie dowodów kontroli na poparcie różnych opinii audytowych dotyczących programu lub programów wyodrębnionych z oceny wspólnego systemu zarządzania i kontroli, którym są one objęte.

Aby zapewnić posiadanie wystarczających dowodów kontroli, które umożliwią IA sformułowanie odrębnych opinii audytowych dotyczących programów uwzględnionych we wspólnym systemie zarządzania i kontroli (również w przypadku zamknięcia⁵), Komisja zaleca, aby w przypadku, gdy oczekuje się uzyskania innych wyników w odniesieniu do niektórych z tych programów, IA zaplanowała swoją pracę w sposób dążący do odpowiedniego zapewnienia w odniesieniu do określonego programu lub określonych programów. Można to osiągnąć poprzez zapewnienie objęcia odpowiednich zadeklarowanych wydatków warstwami reprezentatywnymi. Gdy do wyboru próby losowej wspólnego systemu zarządzania i kontroli wykorzystuje się statystyczną metodę pobierania próby, zastosowanie ma praktyczna zasada, zgodnie z którą należy wybrać do najmniej 30 jednostek próby w odniesieniu do danej warstwy. W przypadku niestatystycznej metody pobierania próby zastosowanie mają możliwości przedstawione w wytycznych dotyczących metod doboru próby.

4. NIEWŁAŚCIWE OPINIE AUDYTOWE

Komisja uznaje między innymi, że w następujących przypadkach opinie audytowe są niewłaściwe:

- opinie bez zastrzeżeń wydane w sytuacji, w której w odniesieniu do wydatków za rok N nie przeprowadzono żadnych audytów operacji;

⁵ W przypadku zamknięcia konieczne będzie posiadanie wystarczającego zapewnienia audytowego w odniesieniu do każdego programu, por. art. 17 ust. 5 akapit pierwszy rozporządzenia (WE) nr 1828/2006 (w odniesieniu do EFRR, FS i EFS) oraz art. 43 ust. 5 rozporządzenia (WE) nr 498/2007 (w odniesieniu do EFR).

- opinie bez zastrzeżeń wydane mimo tego, że IA nie przeprowadziła audytu wszystkich operacji w ramach próby;
- opinie bez zastrzeżeń wydane mimo tego, że łączny ekstrapolowany poziom błędu był wyższy od poziomu istotności lub że w ramach audytów systemów wykryto poważne niedociągnięcia, a organy krajowe nie podjęły środków naprawczych (por. sekcja 5 niniejszych wytycznych) przed ujawnieniem opinii audytowej;
- odstąpienie od wyrażenia opinii, ponieważ postępowanie kontrydiktoryjne w odniesieniu do audytów operacji nie zostało zakończone.

5. ŚRODKI NAPRAWCZE

5.1. Pojęcie błędu skorygowanego na potrzeby formułowania opinii audytowej

Należy skorygować wszystkie błędy, w tym błędy losowe, systemowe i anormalne⁶.

Na potrzeby opinii audytowej bez zastrzeżeń wydatki zadeklarowane Komisji należy skorygować w taki sposób, aby poziom błędu resztowego w odniesieniu do wydatków na rok objęty przeglądem był równy maksymalnie 2% oraz aby wykryte niedociągnięcia systemu zostały zredukowane do odpowiedniego poziomu zapewniającego zapobieżenie występowaniu błędów w przyszłych deklaracjach wydatków.

Poziom błędu resztowego odpowiada całkowitemu ekstrapolowanemu poziomowi błędu 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 całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu. Jeżeli celem takich korekt jest zmniejszenie zagrożeń wskazanych przez łączny ekstrapolowany poziom błędu, korekty finansowe zastosowane przez państwo członkowskie po pobraniu próbki przez IA i przed określeniem przez IA całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu można jednak odliczyć również od poziomu błędu resztowego. 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 poziomu błędu resztowego, IA powinna mieć wystarczającą pewność, że korekty finansowe, które mają zostać uwzględnione w obliczeniu poziomu błędu resztowego, 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

⁶ W odniesieniu do błędów znanych, zob. dwa ostatnie akapity sekcji 2.2 powyżej.

wyliczeniu poziomu błędu resztowego nie należy uwzględniać korekt związanych z pojedynczymi nieprawidłowościami⁷, których jako takich nie uwzględniono w wyliczeniu całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu (np. szczególnych przypadków anormalnych błędów skorygowanych przed złożeniem RSK, nieprawidłowości już wykrytych przez IP/IZ/IC i w odniesieniu do których IP/IZ/IC podjęły już działania, lecz których nie skorygowano przed wyborem próby przez IA⁸).

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

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

Na potrzeby opinii audytowej błąd uznaje się za skorygowany w następujących przypadkach:

1) gdy nieprawidłowa kwota została odliczona (w drodze wycofania lub odzyskania) od kwoty znajdującej się we wniosku o płatność okresową przedstawionego Komisji przed ukończeniem RSK; lub

2) gdy przedmiotowe wydatki zostały skorygowane (lub są w trakcie korygowania) na szczeblu krajowym (przed ukończeniem RSK) przy zastosowaniu jednego z trzech przedstawionych poniżej sposobów:

- a) zgłoszonego IA lub Komisji formalnego zobowiązania właściwego organu (IZ lub IC) do skorygowania nieprawidłowych wydatków w późniejszym wniosku o płatność okresową;
- b) wycofania odnotowanego na szczeblu krajowym w systemie księgowości i monitorowania instytucji certyfikującej;

⁷ Pojedyncza nieprawidłowość oznacza jednorazowy błąd, który jest niezależny od innych błędów w populacji lub braków w systemach, por. sekcja 1.4 decyzji Komisji z dnia 19 października 2011 r. dotyczącej „zatwierdzenia wytycznych w sprawie zasad, kryteriów i orientacyjnych stawek korekt finansowych stosowanych w odniesieniu do korekt finansowych dokonywanych przez Komisję na podstawie art. 99 i 100 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r.”.

⁸ Zgodnie z warunkami wyjaśnionymi w sekcji 7.1.1 niniejszych wytycznych.

c) wszczęcia przez państwo członkowskie postępowania mającego na celu odzyskanie nieprawidłowych wydatków od beneficjenta lub beneficjentów⁹.

Należy informować IA o skutecznie dokonanych korektach.

5.2. Środki naprawcze jako późniejsze zdarzenia

Na podstawie przedstawionej przez IA analizy wyników audytów systemowych oraz audytów operacji państwo członkowskie (IZ lub IC, zgodnie z SZiK) podejmuje niezbędne środki naprawcze i działania następcze.

Występowanie całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu o wartości powyżej poziomu istotności w przypadku SZiK zaklasyfikowanego do kategorii 3 lub 4 potwierdza występowanie poważnych braków w tym systemie. W tym przypadku, w celu ograniczenia ryzyka wystąpienia istotnych błędów w przyszłych deklaracjach wydatków odpowiedzialne organy powinny zobowiązać się do wdrożenia planu działań naprawczych służącego rozwiązaniu problemów związanych z brakami systemowymi w ściśle określonym terminie. Plan działania należy opisać w sposób wyraźny i zwięzły w RSK. Instytucja audytowa może uznać ten plan działania wyłącznie jako późniejsze zdarzenie, a zatem może uwzględnić wpływ tych zdarzeń podczas sporządzania opinii audytowej, wyłącznie w przypadku, gdy działania zostały skutecznie zrealizowane, a IA dysponuje jednoznacznymi dowodami potwierdzającymi ten fakt.

Jeżeli środki naprawcze zostają wdrożone przed przekazaniem Komisji RSK, a IA posiada wystarczające dowody potwierdzające ten fakt (por. sekcja 5.1), takie środki naprawcze można uznać za późniejsze zdarzenia, które miały miejsce po upływie okresu objętego audytem. Takie późniejsze zdarzenia należy zgłaszać w RSK w celu wykazania, że organy krajowe podjęły odpowiednie działania następcze w związku z wykrytymi błędami. Instytucja audytowa może wziąć te wydarzenia pod uwagę przy ustalaniu stopnia pewności i formułowaniu opinii audytowej. Jak przewidziano w wytycznych w sprawie RSK¹⁰ „niektóre późniejsze zdarzenia mogą mieć znaczący wpływ na funkcjonowanie systemów zarządzania i kontroli lub na zastrzeżenia (w przypadku opinii z zastrzeżeniami lub opinii negatywnej) i w związku z tym instytucja audytowa nie może ich zignorować”. Zdarzenia te mogą dotyczyć działań pozytywnych (np. środków naprawczych wdrożonych po upływie okresu objętego audytem) albo negatywnego wpływu nowej sytuacji (np. braków w systemie lub błędów wykrytych po upływie okresu objętego audytem).

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

5.3. Korekta każdego rodzaju błędu

⁹ Oznacza to wydanie przez właściwy organ nakazu odzyskania.

¹⁰ Zob. sekcja 8 wytycznych dotyczących RSK i opinii audytowych.

W przypadku występowania błędów systemowych Komisja za preferowany wariant uznaje korektę każdego rodzaju błędu. W tym przypadku analiza i korekta każdego rodzaju błędu faktycznie jest sposobem, który jest bardziej zgodny z oceną błędów wymaganą na podstawie Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, mianowicie standardu ISA 530. W związku z tym IA powinna dążyć do planowania swojej pracy w taki sposób, aby państwo członkowskie mogło zastosować ten wariant w odpowiednim czasie przed złożeniem RSK.

Jak wspomniano w sekcji 2.2 powyżej, IA powinna przeprowadzić ocenę błędów wykrytych w prowadzonym przez siebie audycie operacji. W przypadku wykrycia błędów systemowych oraz do celów RSK IA powinna upewnić się, że:

1) całkowita kwota zadeklarowanych Komisji wydatków, na którą przedmiotowe błędy systemowe wywierają wpływ, została określona, a odpowiedzialne organy dokonają niezbędnej korekty finansowej tak szybko, jak to możliwe. Instytucja zarządzająca może wyznaczyć zakres błędu systemowego w odniesieniu do wydatków nieobjętych audytem pod nadzorem IA. W praktyce nadzór ten oznacza, że IA musi dokonywać przeglądu jakości pracy wykonanej przez IZ i przedstawiać w RSK wyraźne potwierdzenie, że praca została wykonana zgodnie z odpowiednimi normami oraz że wyciągnięte wnioski są odpowiednie;

2) w celu ograniczenia ryzyka wystąpienia istotnych błędów w przyszłych deklaracjach wydatków odpowiedzialne organy krajowe powinny zobowiązać się do wdrożenia planu działań naprawczych służącego rozwiązaniu problemów związanych z brakami systemowymi w ściśle określonym terminie. Plan działania należy opisać w sposób wyraźny i zwięzły w RSK.

Błędy losowe mogą stanowić jedyne źródło błędu wykrytego w objętej audytem próbie albo mogą występować obok błędów systemowych. Instytucja audytowa powinna obliczać obciążoną ryzykiem kwotę wydatków, stosując ekstrapolowany poziom błędu (związany z błędami losowymi wykrytymi w objętych audytem operacjach i obliczony przy uwzględnieniu załącznika 1 do wytycznych dotyczących metod doboru próby) w odniesieniu do populacji, na którą błędy losowe miały wpływ. Obliczenie należy przeprowadzić z wykorzystaniem wzoru przedstawionego w sekcji 5.4 poniżej.

5.4. Ekstrapolowana korekta finansowa¹¹

Gdy w analizie błędów wykrytych w audycie operacji przeprowadzonym przez IA nie wskazano błędów systemowych lub anormalnych (lub gdy ocena ta nie została ukończona przez przesłaniem RSK), po uzyskaniu całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu państwo członkowskie¹² może zdecydować o wyeliminowaniu

¹¹ Ekstrapolowana korekta finansowa pozostaje bez uszczerbku dla dalszej oceny przeprowadzonej przez Komisję, gdy całkowite ryzyko rezydualne w chwili przedkładania RSK oraz w odniesieniu do wieloletniego okresu wynosi powyżej 2%. W tym przypadku Komisja może zwrócić się o podjęcie dalszych środków naprawczych, ponieważ z korekty może wynikać, że w SZiK przedmiotowego programu lub przedmiotowych programów nie skorygowano jeszcze zagrożeń zidentyfikowanych przez IA w okresie realizacji programu lub programów.

¹² Instytucja zarządzająca lub instytucja zamawiająca zgodnie z SZiK.

zadeklarowanych nieprawidłowych wydatków w celu zapewnienia poziomu błędu resztowego o wartości mniejszej lub równej 2%.

Umożliwiłoby to IA, z zastrzeżeniem kryteriów określonych w sekcji 6 poniżej, wydanie opinii bez zastrzeżeń, pod warunkiem że IA może potwierdzić w RSK, że problemy występujące w SZiK będącym źródłem błędów powyżej poziomu istotności zostały rozwiązane lub podjęte zostały środki naprawcze opisane powyżej w sekcjach 5.2 i 5.3.

Ekstrapolowany poziom błędu stosuje się w odniesieniu do całej populacji, gdy ekstrapolowaną korektę finansową stosuje się na podstawie ekstrapolowanego poziomu błędu losowego (gdy łączny ekstrapolowany poziom błędu obejmuje wyłącznie błędy losowe). Otrzymaną kwotę następnie pomniejsza się o wysokość błędów wykrytych w próbie (które zostaną oddzielnie skorygowane¹³), która będzie odpowiadała kwocie wymaganej korekty ekstrapolowanej. Przyjmuje się tu najprostszy scenariusz, w którym IA nie wykryła żadnych błędów systemowych w ramach audytów operacji¹⁴.

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 losowego – wartość błędów w próbie

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

Przykład:

Ekstrapolowany poziom błędów losowych: 4%

Populacja: 1 000 mln EUR

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

Korekta między 37 mln EUR a 17 mln EUR:

A: 37 mln EUR = (4% * 1 000 mln EUR) – 3 mln EUR

B: 17 mln EUR = (4% * 1 000 mln EUR) – (2% * 1 000) – 3 mln EUR

¹³ Błędy w próbie koryguje się wyłącznie jeden raz.

¹⁴ Aby obliczyć wysokość korekty finansowej, od wysokości ekstrapolowanej korekty finansowej należy odjąć wysokość korekt przeprowadzonych w odniesieniu do błędów systemowych.

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.

6. ŁĄCZNY EKSTRAPOLOWANY POZIOM BŁĘDU I ZAPEWNIENIE SKUTECZNEGO FUNKCJONOWANIA SZiK

Na potrzeby opinii audytowej, która ma zostać sporządzona przez IA, zapewnienie właściwego funkcjonowania SZiK opiera się na połączonych wynikach zarówno audytów systemów, jak i audytów operacji.

Jak określono w załączniku VII do rozporządzenia (WE) nr 1828/2006 i jak wspomniano w sekcji 8 wytycznych dotyczących RSK i opinii audytowych z 2009 r., w przypadku wydania opinii z zastrzeżeniami wymaga się od IA przedstawienia szacowanego wpływu tego zastrzeżenia. W wytycznych tych opisano ponadto, że: „wpływ można określić ilościowo na podstawie tego, że zastosowanie ma ekstrapolowany poziom błędu ustalony w odniesieniu do wydatków w roku odniesienia albo na podstawie stawki ryczałtowej, uwzględniając wszystkie informacje, które mogą znajdować się w posiadaniu IA”. Instytucja audytowa może również opisać w odpowiednim akapicie opinię dotyczącą tego, czy wpływ zastrzeżeń jest ograniczony, czy istotny.

Wpływ można określić ilościowo na podstawie całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu (lub poziomu błędu resztowego, jeżeli państwo członkowskie wdrożyło środki naprawcze przed ukończeniem RSK) ustanowionego w odniesieniu do roku N albo na podstawie stawki zryczałtowanej, uwzględniając wszystkie informacje będące w posiadaniu instytucji audytowej w chwili opracowywania opinii audytowej.

Oszacowanie wpływu zastrzeżenia jako „ograniczony” uznaje się za odpowiednie, jeżeli dotyczy nieprawidłowości (jeszcze nieskorygowanych w chwili przedłożenia RSK Komisji) odpowiadających wydatkom mieszczącym się w przedziale 2–5% wartości całkowitych wydatków poświadczonych w roku N. Jeżeli wartość tych nieprawidłowości przekracza 5% wartości całkowitych wydatków poświadczonych w roku N, odpowiednie 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.

Instytucja audytowa powinna oszacować wszystkie błędy. Zasadniczo przy obliczaniu całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu należy wziąć pod uwagę wszystkie błędy wykryte w ramach losowej próby wykorzystywanej na potrzeby audytów operacji, z wyjątkiem anormalnych błędów (por. sekcja 2.4 powyżej) oraz przypadków szczególnych opisanych w sekcjach 7.1.1 i 7.5 poniżej. Bez takiego określenia ilościowego nie można uznać, że łączny ekstrapolowany poziom błędu jest wiarygodny, ponieważ będzie on prawdopodobnie zaniżony przez błędy, które nie zostały określone ilościowo. W takim przypadku opinię audytową należy opatrzyć zastrzeżeniami.

Błędy uwzględnione w całkowitym ekstrapolowanym poziomie błędu powinny być powiązane z ustaleniami przedstawionymi w ostatecznym sprawozdaniu z audytu, tj. błędami wykrytymi po zakończeniu postępowania kontryktoryjnego w odniesieniu do podmiotu kontrolowanego. W należycie uzasadnionych przypadkach, jeżeli takie postępowanie kontryktoryjne 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 ilościowe¹⁵ zastrzeżenia w opinii audytowej

¹⁵ Zob. sekcja 7 wytycznych dotyczących RSK i opinii audytowych.

można obliczyć na podstawie maksymalnej kwoty błędu, jaką IA uzna za odpowiednią na podstawie dostępnych informacji.

Łączny ekstrapolowany poziom błędu przedstawiony w RSK powinien być poziomem błędu występującym przed zastosowaniem przez państwo członkowskie jakichkolwiek korekt w wyniku audytów operacji przeprowadzonych przez IA. Wydana przez IA opinia audytowa opiera się na całkowitym ekstrapolowanym poziomie błędu oraz na środkach naprawczych, jakie państwo członkowskie mogło zastosować przed przekazaniem RSK zgodnie z sekcją 5 powyżej¹⁶.

Z doświadczenia wynika, że związek między opinią audytową (dotyczącą poprawnego funkcjonowania SZiK oraz legalności i prawidłowości wydatków) a wnioskami z audytów systemów i audytów operacji zachodzi zwykle według wyjaśnionego poniżej wzorca. Poniższa tabela ma charakter orientacyjny i wymaga od IA skorzystania z oceny specjalisty, w szczególności w odniesieniu do sytuacji, których nie przewidziano poniżej. Jak określono w sekcji 5 powyżej, środki naprawcze mogą dotyczyć korekt finansowych (których celem jest osiągnięcie poziomu błędu resztowego 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	Przeprowadzona przez IA ocena		
	funkcjonowania SZiK (wyniki audytów systemów)	ŁEPB (wyniki audytów operacji)	wdrożenia ¹⁷ wymaganych środków naprawczych przez państwo członkowskie
1 – opinia bez zastrzeżeń	kategoria 1 lub 2	oraz ŁEPB ≤ 2%	Korekty (np. błędów w próbie) zostały wprowadzone.
2 – opinia z zastrzeżeniami (wpływ zastrzeżeń jest ograniczony)	kategoria 2	lub 2% < ŁEPB ≤ 5%	Z wyjątkiem przypadków, gdy są odpowiednie środki naprawcze (w tym ekstrapolowane korekty finansowe) (możliwe jest wydanie o zastrzeżeń).
3 – opinia z zastrzeżeniami	kategoria 3	lub 5% < ŁEPB	Środki naprawcze nie zostały w pełni wdrożone

¹⁶ W szczególnym przypadku gdy organy krajowe wykryły już nieprawidłowe wydatki i podjęły w odniesieniu do nich pewne działania (lecz nie skorygowały ich przed wyborem próby), IA może zdecydować o wyłączeniu tej nieprawidłowości podczas ekstrapolacji błędów próby na populację, jeżeli spełnione zostały określone warunki (por. sekcja 7.1.1 poniżej). W sekcji dotyczącej audytów operacji w RSK IA powinna ujawnić, czy ta sytuacja miała miejsce, kwotę wydatków przypadających na daną nieprawidłowość oraz to, czy została ona skorygowana.

¹⁷ Por. sekcja 5 niniejszych wytycznych.

Opinia audytowa	Przeprowadzona przez IA ocena		
	funkcjonowania SZiK (wyniki audytów systemów)	ŁEPB (wyniki audytów operacji)	wdrożenia ¹⁷ wymaganych środków naprawczych przez państwo członkowskie
(wpływ zastrzeżeń jest istotny)		≤ 10%	(w tym, jeżeli ekstrapolowane korekty finansowe zostają wdrażane, lecz braki w systemie pozostają).
4 – opinia negatywna	kategoria 4	lub ŁEPB > 10%	Środki naprawcze nie zostały w pełni wdrożone (w tym, jeżeli ekstrapolowane korekty finansowe zostają wdrażane, lecz braki w systemie pozostają).

Opinię audytową bez zastrzeżeń można wydać w przypadku, gdy IA uzna, że SZiK należy do kategorii 2, a łączny ekstrapolowany poziom błędu jest niższy niż poziom istotności wynoszący 2%.

Jeżeli jednak SZiK zostanie przypisany do kategorii 1 lub 2 lub łączny ekstrapolowany poziom błędu jest wyższy niż 2%, oznacza to, że niezależnie od stosunkowo 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 się¹⁸ w takim przypadku wydanie opinii audytowej z zastrzeżeniami. IA może jednak wydać opinię bez zastrzeżeń, jeżeli poziom błędu resztowego wynosi maksymalnie 2%, w przypadku gdy państwo członkowskie wdrożyło środki naprawcze przed przekazaniem RSK Komisji (por. sekcja 5.2 powyżej).

Opinię z zastrzeżeniami należy wydać w przypadku, gdy SZiK został przypisany do kategorii 3 lub gdy łączny ekstrapolowany poziom błędu jest wyższy niż 2%, z wyjątkiem sytuacji, w których poziom błędu resztowego wynosi maksymalnie 2%, a środki naprawcze (w tym środki odnoszące się do braków w systemie) zostały wdrożone przed ukończeniem RSK. W tym przypadku IA może wydać opinię bez zastrzeżeń.

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

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

7. SZCZEGÓLNE PRZYPADKI

¹⁸ Wyrażenie „uznane za właściwe” oznacza, że aby wyciągnąć odpowiednie wnioski z przeprowadzonych prac, IA powinna kierować się profesjonalnym osądem.

7.1. Błędy wykryte przez IA w wydatkach, które zostały również uznane za nieprawidłowe przez IZ, IP lub IC.

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

Jak wskazano powyżej, wszystkie wykryte nieprawidłowości powinny zasadniczo zostać uwzględnione w obliczeniach ekstrapolowanego poziomu błędu i zgłoszone w RSA. Obejmuje to nieprawidłowości wykryte przez IA (w trakcie przeprowadzanych przez nią audytów operacji), które zostały już wykryte przez inny organ krajowy (mianowicie IZ, IP lub IC) przed pobraniem próby przez IA, ale nie zostały skorygowane przez państwo członkowskie przed złożeniem RSK¹⁹.

Jeżeli jednak istnieje dokumentacja stanowiąca dowód, że odpowiednie organy krajowe (IZ, IP lub IC) wykryły daną nieprawidłowość i podejmowały konieczne środki (np. wszczęły procedurę odzyskiwania) jeszcze przed pobraniem próby przez IA oraz że dokonały korekty nieprawidłowej kwoty przed złożeniem RSK, taka nieprawidłowość może zostać wyłączona z procesu ekstrapolacji błędów próby w ramach danej populacji.

W każdym przypadku należy przedstawić sposób postępowania w przypadku wykrycia danej nieprawidłowości oraz zamieścić odpowiednie wyjaśnienia w sekcji dotyczącej audytów operacji w RSK, ponieważ taka korekta będzie miała wpływ na wartość całkowitego ryzyka rezydualnego obliczoną przez Komisję na potrzeby RSD dotyczącego danych usług.

Zasadniczo IZ powinna dopilnować, aby prowadzone przez nią kontrole zarządcze (kontrole administracyjne lub kontrole na miejscu) odbywały się w sposób pozwalający zapobiegać nieprawidłowościom, wykrywać je i korygować, zanim wydatki zostaną zadeklarowane Komisji. Wieloletni charakter systemu kontroli umożliwia jednak wystąpienie sytuacji, w której kontrole na miejscu pozwolą na wykrycie błędów, których nie wykryto wcześniej podczas kontroli dokumentów.

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

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

¹⁹ Jak wskazano powyżej, taką korektę można przeprowadzić, odliczając nieprawidłowe wydatki (poprzez ich wycofanie lub odzyskanie) w ramach przekazanej Komisji deklaracji wydatków lub rejestrując przedmiotowe wydatki oczekujące na odzyskanie w systemie rachunkowości IC.

7.1.3. Nieprawidłowości związane z wydatkami, które zostały wycofane po wyborze próby przez IA

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

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

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

7.2. Odpisanie w ramach „bufora” wydatków na poziomie projektu

Może się zdarzyć, że beneficjent w roku N zadeklaruje IZ (lub IP) większą kwotę wydatków związanych z daną operacją niż kwota początkowo zakładana w budżecie na rok N. Taka sytuacja skutkuje powstaniem „bufora” wydatków. Wydatki kwalifikowalne zadeklarowane Komisji w żadnym przypadku nie mogą przewyższyć maksymalnej kwoty określonej w umowie o udzielenie dotacji i w zatwierdzonym budżecie na przedmiotową operację.

Nie narusza to art. 98 rozporządzenia (WE) nr 1083/2006. Jeżeli państwo członkowskie zdecyduje na podstawie tego przepisu o zastosowaniu korekty finansowej w odniesieniu do konkretnej operacji poprzez anulowanie całości lub części wkładu publicznego (lub jeżeli Komisja zaproponuje dokonanie takiej korekty na podstawie art. 99 i art. 100 ust. 4 tego samego rozporządzenia), wkład z anulowanych funduszy można ponownie wykorzystać na operacje inne niż te poddane korekcie. W art. 98 ust. 3 wyjaśniono, że ponowne wykorzystanie anulowanego wkładu na przeprowadzenie operacji objętych korektą nie jest dozwolone.

Przykład odpisania w ramach bufora wydatków na poziomie projektu jest następujący. Przewidziana w budżecie projektu kwota wydatków wynosi 100 000 EUR, a wartość współfinansowania publicznego jest równa 40% kwoty wydatków do maksymalnej wartości 40 000 EUR. Beneficjent zadeklarował instytucji zarządzającej wydatki wynoszące 110 000 EUR i otrzymał maksymalną dotację wynoszącą 40 000 EUR. IA przeprowadza audyt zadeklarowanej w ramach projektu kwoty 110 000 EUR i wykrywa wydatki niekwalifikowalne w wysokości 9 000 EUR. W tym przypadku nawet jeżeli wydatki niekwalifikowalne są obserwowane w wydatkach całkowitych związanych z operacją objętą audytem (w tym z buforem,

który stanowił część wydatków objętych audytem), wartość wydatków kwalifikowalnych jest wciąż wystarczająca, aby upoważnić beneficjenta do uzyskania maksymalnej dotacji ze środków publicznych²⁰. W tym przypadku IA może uznać, że nie wystąpił żaden błąd, który należałoby zgłosić, ponieważ nie ma on wpływu na zwrot UE, jako że bufor istniał w momencie gdy IA wykryła przedmiotowe niekwalifikowalne wydatki. Fakt, że IZ uznała jednak wszystkie wydatki, w tym bufor, za kwalifikowalne, może oznaczać konieczność usprawnienia ich kontroli. W tym przypadku IA powinna zalecić tym instytucjom dokonanie usprawnień lub wzmocnienie ich kontroli.

Innym przykładem jest sytuacja, gdy w odniesieniu do wyżej wspomnianego projektu beneficjent zadeklarował IZ wydatki wynoszące 110 000 EUR. IA przeprowadza audyt zadeklarowanej w ramach projektu kwoty 110 000 EUR i wykrywa wydatki niekwalifikowalne wynoszące 15 000 EUR. Beneficjent jest upoważniony do maksymalnej dotacji wynoszącej 38 000 EUR (95 000 EUR*40%). Wykryty błąd (5 000 EUR) ma wpływ na wydatki deklарowane Komisji jako kwalifikowalne. W tym przypadku IA powinna uwzględnić ten błąd w całkowitym ekstrapolowanym poziomie błędu. Możliwe, że organy krajowe będą musiały wystosować do beneficjenta wezwanie do zwrotu środków (np. w przypadku zakończenia operacji), a kwota maksymalnej dotacji zostanie odpowiednio zmniejszona.

7.3. Odpisanie błędów wynikających z zawyżenia wartości od błędów niedoszacowania

Biorąc pod uwagę fakt, że koncepcja błędu odnosi się do nieuzasadnionych zawyżeń w odniesieniu do zadeklarowanych wydatków, błędów niedoszacowania nie należy odejmować od błędów wynikających z zawyżenia wartości przy obliczaniu całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu.

7.4. W jaki sposób należy zgłaszać nadużycie lub podejrzenie nadużycia finansowego w RSK i w jaki sposób odzwierciedlić je za pomocą poziomu błędu?

W RSK należy wskazać wszelkie działania podjęte w odniesieniu do przypadków nadużyć lub podejrzeń nadużyć finansowych zidentyfikowanych w trakcie działań audytowych lub przed złożeniem RSK.

W RSK należy uwzględnić, czy przypadki nadużyć lub podejrzeń nadużyć finansowych zostały zgłoszone do OLAF. 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.

Jak określono w art. 27 lit. c) rozporządzenia (WE) nr 1828/2006, „podejrzenie nadużycia» oznacza nieprawidłowość, która prowadzi do wszczęcia postępowania

²⁰ Byłoby to zgodne z art. 98 ust. 3 rozporządzenia (WE) nr 1083/2006 (lub z art. 96 ust. 3 rozporządzenia (WE) nr 1198/2006 w odniesieniu do EFR), o ile nie występuje anulowanie wkładu ze środków publicznych na daną operację, tj. 40 000 EUR nadal byłoby finansowane z wydatków publicznych.

administracyjnego lub sądowego na poziomie krajowym w celu stwierdzenia zamierzonego działania, w szczególności nadużycia finansowego określonego w art. 1 ust. 1 lit. a) Konwencji sporządzonej na mocy art. K.3 Traktatu o Unii Europejskiej w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich”.

W przypadku operacji przeprowadzonych w próbie losowej, w odniesieniu do których IA nie może przeprowadzić audytu z powodu przechowywania dokumentów potwierdzających przez organy sądowe (przede wszystkim z powodu podejrzenia nadużycia finansowego), przewidziano następujące trzy warianty:

1) jeżeli IA posiada dowody wskazujące na podejrzenie wystąpienia nadużycia finansowego dotyczącego operacji objętej próbą (np. sprawozdanie sporządzone przez policję) lub gdy właściwe krajowe organy sądowe potwierdzają wystąpienie nadużycia, przedmiotowe wydatki liczy się jako błąd (losowy, systemowy lub anormalny) i uwzględnia się je w całkowitym ekstrapolowanym poziom błędów. Jeżeli po złożeniu RSK IA otrzyma informacje, z których można wywnioskować, że podejrzenie nadużycia finansowego nie zostało potwierdzone, IA może zmienić łączny ekstrapolowany poziom błędów i poinformuje o tym stosownie Komisję w następnym RSK;

2) jeżeli dostępne informacje lub dowody nie są wystarczające, IA może zastąpić operację objętą próbą kolejną operacją przez zastosowanie wyboru losowego do pozostałej części populacji, stosując tę samą metodę doboru próby, o ile możliwe jest dokonanie tego na czas, przed terminem składania RSK. W przeciwnym razie IA może uznać, że w operacji pierwotnie objętej próbą nie odnotowano żadnych błędów (jeżeli nie wykryto żadnych nieprawidłowości) oraz może uwzględnić odpowiednie wydatki w populacji przy obliczaniu ekstrapolowanego błędów;

3) jeżeli IA nie zastąpiła przedmiotowej operacji objętej próbą i jeżeli określenie ilościowe nieprawidłowości nie jest możliwe po złożeniu RSK za dany rok odniesienia, IA powinna obliczyć zmieniony łączny ekstrapolowany poziom błędów i możliwie jak najszybciej przekazać wynik Komisji. IA powinna uwzględnić w RSK przypadki, jakie wykryto w ramach tej wyjątkowej sytuacji, oraz ich wpływ na opinię IA.

Oczywiście jeżeli IA z uwagi na dostępne dokumenty potwierdzające może przeprowadzić audyt operacji objętych podejrzeniem o nadużycie finansowe, od IA zależy stwierdzenie na podstawie własnych prac, czy w zadeklarowanych wydatkach wystąpiły nieprawidłowości, bez uszczerbku dla wyniku dochodzenia w sprawie nadużyć finansowych, o ile zostało ono wszczęte.

7.5. Czy w poziomie błędów należy uwzględnić przypadki upadłości lub niewypłacalności?

Jeżeli IA uwzględniła w swojej próbie operację podlegającą procesowi upadłości lub niewypłacalności, wskutek czego niemożliwe jest osiągnięcie celów operacji ani spełnienie innych warunków udzielenia dotacji (np. pomoc państwa powiązana z tworzeniem miejsc pracy w przedsiębiorstwie beneficjenta), ale nie ma żadnych konkretnych przesłanek wskazujących na zaniedbanie ze strony instytucji zarządzającej podczas wyboru operacji do współfinansowania, czy w takim przypadku należy uwzględnić wydatki zadeklarowane w odniesieniu do tej operacji w całkowitym ekstrapolowanym poziomie błędów?

Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy pamiętać, że na mocy rozporządzenia nr 539/2010 do art. 57 rozporządzenia (WE) nr 1083/2006 dodano ust. 5: „Ustępów 1 do 4 nie stosuje się do operacji poddanej zasadniczej modyfikacji w wyniku zaprzestania działalności produkcyjnej spowodowanego upadłością niewynikającą z oszukańczego bankructwa”.

W świetle tego przepisu Komisja jest zdania, że w przypadku zaprzestania działalności produkcyjnej spowodowanego upadłością niewynikającą z oszukańczego bankructwa państwo członkowskie będzie zwolnione z podjęcia dochodzenia w sprawie danej nieprawidłowości oraz z dokonywania odpowiednich korekt finansowych, a także państwo członkowskie i Komisja nie będą musiały podejmować niezbędnych środków, aby odzyskać kwoty niesłusznie wypłacone.

Z tego toku rozumowania wynika, że nie istnieje błąd, który należy uwzględnić w całkowitym ekstrapolowanym poziomie błędów w przypadku upadłości, jeżeli obowiązuje art. 57 ust. 5 rozporządzenia (WE) nr 1083/2006.

Przypadek niewypłacalności lub upadłości stanowiłby błąd, jaki należy uwzględnić w całkowitym ekstrapolowanym poziomie błędów, jedynie w dwóch sytuacjach:

- 1) gdy odnosi się do nadużycia finansowego stwierdzonego przez właściwe krajowe organy sądowe, w którym to przypadku korekta powinna stanowić całość wydatków, na które błędy wywarły wpływ;
- 2) gdy odnosi się do braku odpowiedniej procedury dokonania wyboru przez instytucję zarządzającą (tj. naruszenie art. 60 lit. a) rozporządzenia (WE) nr 1083/2006), w którym to przypadku błąd można oszacować na 5%, 10%, 25% lub 100% wartości zadeklarowanych wydatków na daną operację, jak wynika z decyzji Komisji dotyczącej korekt finansowych²¹.

Jeżeli jeden z wyżej wymienionych przypadków ma zastosowanie, IA powinna również uwzględnić okres, w jakim nastąpiła upadłość, w następującym znaczeniu²²:

- 1) jeżeli niewypłacalność nastąpiła przed wyborem próby przez IA, a IZ zareagowała bez zwłoki przez uchylenie umowy o udzielenie dotacji i wszczęcie procedury odzyskiwania²³, sytuacja ta jest podobna do sytuacji opisanej w sekcji

²¹ Decyzja Komisji z dnia 19 października 2011 r. dotycząca zatwierdzenia wytycznych w sprawie zasad, kryteriów i orientacyjnych stawek korekt finansowych stosowanych w odniesieniu do korekt finansowych dokonywanych przez Komisję na podstawie art. 99 i 100 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r.

Określenie wartości na poziomie 100% byłoby uzasadnione, gdyby IZ nie sprawdziła, czy sytuacja finansowa beneficjenta jest zadowalająca (tj. czy nie prowadzi do upadłości), a był to warunek, który należało sprawdzić przed wyborem operacji.

²² Jak wynika z powyższej sekcji 8.1.1.

²³ Działanie IZ może również zależeć od przepisów i procedur krajowych związanych z procesem dotyczącym niewypłacalności i upadłości. IA powinna wykorzystać profesjonalną ocenę przy analizowaniu czasu reakcji IZ na konkretną sytuację dotyczącą upadłości lub niewypłacalności.

7.1.1 powyżej. W tym przypadku, jeżeli dokonuje się ekstrapolacji błędu losowego na populację, nieprawidłowość można wykluczyć.

- 2) Jeżeli niewypłacalność wystąpiła po wyborze próby przez IA (w związku z tym IZ podjęła niezbędne środki również dopiero po wyborze próby), nieprawidłowość uznaje się za błąd losowy, który należy uwzględnić podczas ekstrapolacji błędów losowych.

Doświadczenie w zakresie niewypłacalności/upadłości oczywiście nie narusza konieczności zapewnienia przez IA zgodności z prawem i prawidłowości wydatków na przedmiotową operację w odniesieniu do pozostałych obowiązujących przepisów.

7.6. Jakie podejście powinna przyjąć IA w przypadku zagubienia lub zniszczenia dokumentów potwierdzających dotyczących operacji objętej próbą w wyniku działania „siły wyższej” (np. w wyniku klęski żywiołowej)?

W wyniku klęski żywiołowej w Europie Środkowej niektóre IA zapytały, jakie podejście powinny przyjąć w przypadku zagubienia lub zniszczenia dokumentacji potwierdzającej prowadzonej na poziomie beneficjentów z powodu tych zjawisk naturalnych (utrata wystarczającej ścieżki audytu).

IA powinna wezwać zainteresowane organy krajowe do odtworzenia ścieżki audytu przy pomocy dokumentacji przechowywanej w formie elektronicznej i innych źródeł (np. przy pomocy wykonawców, dostawców, banków). Wspomnianego odtworzenia ścieżki audytu należy jednak dokonać w rozsądnych granicach (obejmujących czas i wysiłki administracyjne), ponieważ takie odtworzenie może stanowić zbędne lub nieuzasadnione utrudnienie dla podmiotu objętego audytem oparte na faktach i okolicznościach. Przy dochodzeniu to tych wniosków wymagana będzie profesjonalna ocena²⁴.

Możliwe także, że nawet jeżeli ścieżka audytu jest niekompletna, brakujące dokumenty nie są kluczowe, aby określić, czy wydatki są kwalifikowalne. W tym przypadku IA powinna przedstawić ograniczenie zakresu, jeżeli dana operacja jest przedmiotem audytu.

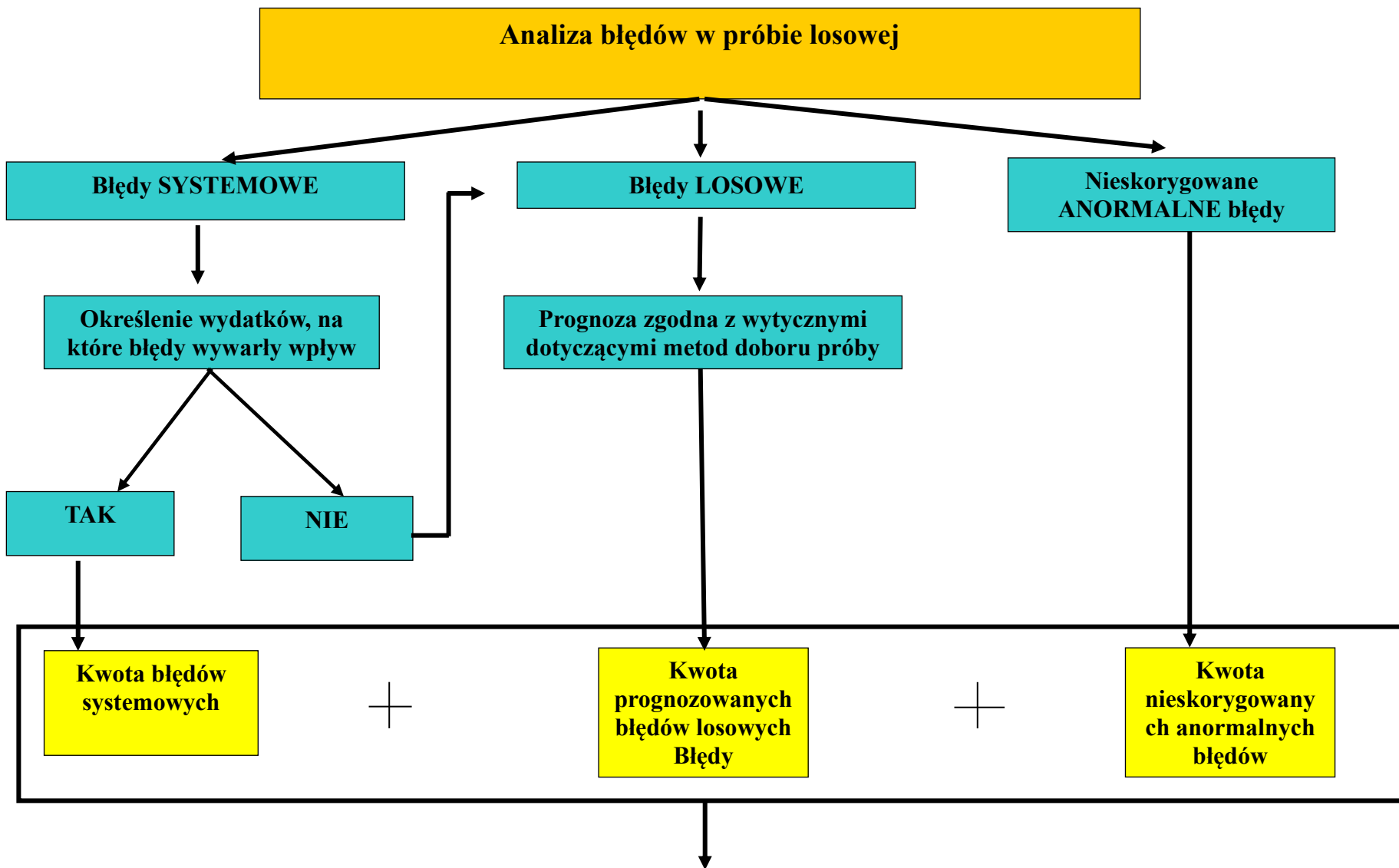
W odniesieniu do operacji, w przypadku których odtworzenie ścieżki audytu jest faktycznie niemożliwe (przynajmniej częściowo) z powodu „siły wyższej” (spowodowanej np. klęską żywiołową), lub koszty odtworzenia są większe niż korzyść z zapewnienia ścieżki audytu, IZ powinna uzyskać potwierdzenie (np w formie pisma od beneficjenta lub IP), że sytuacja taka miała miejsce i wszystkie próby odtworzenia dokumentacji zakończyły się niepowodzeniem. Informacje te powinny być możliwe do zaakceptowania dla krajowych instytucji audytowych. Uzyskawszy potwierdzenie, IZ mogłaby stwierdzić, że warunki określone w art. 19 rozporządzenia (WE) nr 1828/2006 (dotyczące dostępności dokumentów) nie mogą

²⁴ Zob. s. 6–10 publikacji instytucji kontrolnej Kongresu Stanów Zjednoczonych (ang. Government Accountability Office, GAO) pt. „Government Auditing Standards: Temporary Exemptions and Guidance in Response to Hurricanes Katrina and Rita” (<http://www.gao.gov/govaud/hurricanedocument.pdf>).

zostać spełnione w odniesieniu do przedmiotowych operacji z powodu działania „siły wyższej”.

IZ powinna posiadać wykaz wszystkich operacji będących pod wpływem tego błędu, które należy wykluczyć z populacji objętej próbą IA, jeżeli wystąpiło wcześniej działanie siły wyższej. Jeżeli IA wybrała już takie operacje do audytu na miejscu i żadne alternatywne procedury nie są możliwe, aby zweryfikować kwalifikowalność wydatków, przewiduje się zamianę na inne operacje.

ZAŁĄCZNIK 1 – ŁĄCZNY EKSTRAPOLOWANY POZIOM BŁĘDU



ŁĄCZNY EKSTRAPOLOWANY POZIOM BŁĘDU = (kwota błędów systemowych + kwota ekstrapolowanych błędów losowych + kwota anormalnych błędów) podzielona przez populację roku N

ZAŁĄCZNIK 2 – TABELA ZADEKLAROWANYCH WYDATKÓW I PRÓB OBJĘTYCH AUDYTEM

Fundusz	Nr identyfikacyjny (kod CCI)	Program	Wydatki zadeklarowane w roku odniesienia ²⁵	Wydatki w roku odniesienia objęte audytem w ramach próby losowej	Kwota i wartość procentowa (poziom błąd) nieprawidłowych wydatków w próbie losowej ²⁶	Łączny ekstrapolowany poziom błędu ²⁷	Inne wydatki objęte audytem ²⁸	Kwota nieprawidłowych wydatków w pozostałych próbach wydatków	Całkowite wydatki zadeklarowane w sposób skumulowany	Całkowite wydatki objęte audytem w ujęciu kumulatywnym ²⁹ jako wartość procentowa całkowitych wydatków zadeklarowanych w sposób skumulowany
---------	------------------------------	---------	--	--	--	--	---	---	--	--

²⁵ Kolumna ta powinna odnosić się do populacji, z której wybrano losową próbę, tj. całkowita kwota wydatków kwalifikowalnych zadeklarowanych Komisji za rok N pomniejszona o ujemne jednostki próby, jeżeli istnieją. Na przykład jeżeli 23 mln EUR zadeklarowano jako wydatki kwalifikowalne i obejmują one 3 mln EUR ujemnych jednostek próby, kwota przedstawiona w kolumnie A wynosi 26 mln EUR, ponieważ odnosi się do populacji kwot dodatnich. W stosownych przypadkach w RSK w ramach sekcji dotyczącej audytów operacji dostarcza się wyjaśnienia.

²⁶ Jeżeli próba losowa obejmuje co najmniej dwa fundusze lub programy, przedstawione informacje dotyczące kwoty i wartości procentowej (poziomu błędu) wydatków nieprawidłowych dotyczą całej próby i nie można ich podać na poziomie programu ani funduszu. W przypadku zastosowania stratyfikacji w RSK w ramach sekcji dotyczącej audytów operacji należy dostarczyć dodatkowe informacje w odniesieniu do poszczególnych warstw.

²⁷ Pojęcie całkowitego ekstrapolowanego poziomu błędu zostało wyjaśnione w sekcji 2.6 niniejszych wytycznych.

²⁸ W stosownych przypadkach „inne wydatki objęte audytem” powinny odnosić się do wydatków objętych audytem w kontekście próby uzupełniającej w roku odniesienia.

²⁹ Obejmuje zarówno wydatki objęte audytem w odniesieniu do próby losowej, jak i inne wydatki objęte audytem.

				Kwota ³⁰	% ³¹	Kwota	%	%				

³⁰ Kwota wydatków objętych audytem (w przypadku zastosowania próby w kolumnie należy uwzględnić jedynie kwotę pozycji wydatków skutecznie objętych audytem).

³¹ Odsetek skontrolowanych wydatków w stosunku do wydatków zadeklarowanych Komisji w roku odniesienia.

ZAŁĄCZNIK 3 – TABELA KORELACJI MIĘDZY SEKCJAMI POPRZEDNICH WYTYCZNYCH A ZAKTUALIZOWANYCH WYTYCZNYCH DOTYCZĄCYCH SPOSOBU POSTĘPOWANIA W PRZYPADKU WYKRYCIA BŁĘDÓW

Sekcje COCOF 11-0041-01-EN z dnia 7 grudnia 2011 r. i EFFC/87/2012 z dnia 9 listopada 2012 r.	Odpowiednia sekcja w zaktualizowanych wytycznych dotyczących sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów
1. Wprowadzenie	1. Wprowadzenie
2. Ocena błędów	2. Ocena błędów
2.1 Podejście przedstawione w poprzednich wytycznych Komisji	[Zastąpiono nową sekcją „2.1. Przegląd rodzajów błędów”.]
2.2 Błędy systemowe	2.2 Błędy systemowe
2.3 Błędy losowe	2.3 Błędy losowe
2.4 Anormalne błędy	2.4 Anormalne błędy
2.5 Błędy związane z niezakończonym postępowaniem kontradiktoryjnym	[Zawarte w sekcji 6.]
2.6 Łączny ekstrapolowany poziom błędu	2.5 Łączny ekstrapolowany poziom błędu
3. Ujawnianie błędów podanych w RSK przy pomocy SFC2007	3. Ujawnianie błędów podanych w RSK przy pomocy SFC2007
4. Niewłaściwe opinie audytowe	4. Niewłaściwe opinie audytowe
5. Środki naprawcze	5. Środki naprawcze
5.1 Pojęcie błędu skorygowanego na potrzeby formułowania opinii pokontrolnej	5.1 Pojęcie błędu skorygowanego na potrzeby formułowania opinii pokontrolnej
5.2 Środki naprawcze jako późniejsze zdarzenia	5.2 Środki naprawcze jako późniejsze zdarzenia
5.3 Wariant 1: ekstrapolowana korekta finansowa	5.4 Ekstrapolowana korekta finansowa
5.4 Wariant 2: Analiza i korekta każdego rodzaju błędu	5.3 Korekta każdego rodzaju błędu
5.5 Odpisanie w ramach „bufora” wydatków	7.2 Odpisanie w ramach „bufora” wydatków
[Nowa sekcja zaktualizowanych	6. Łączny ekstrapolowany poziom błędu

Sekcje COCOF 11-0041-01-EN z dnia 7 grudnia 2011 r. i EFFC/87/2012 z dnia 9 listopada 2012 r.	Odpowiednia sekcja w zaktualizowanych wytycznych dotyczących sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów
wytycznych dotyczących sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów.]	i zapewnienie skutecznego funkcjonowania SZiK
6. Wpływ wysokiego poziomu błędu na kwestie związane z doбором próby	[Sekcję usunięto, ponieważ jej zakres obejmują sekcje 8.1, 5.11 i 8.2.2 wytycznych dotyczących metod doboru próby zaktualizowanych w 2013 r.]
7. Najbardziej prawdopodobny poziom błędu oraz górna granica błędu	Idem.]
8. Szczególne przypadki	7. Szczególne przypadki
8.1 Błędy wykryte przez IA w wydatkach, które zostały również uznane za nieprawidłowe przez instytucję zarządzającą, instytucję pośredniczącą lub instytucję certyfikującą	7.1 Błędy wykryte przez IA w wydatkach, które zostały również uznane za nieprawidłowe przez instytucję zarządzającą, instytucję pośredniczącą lub instytucję certyfikującą
8.1.1 Nieprawidłowości, które zostały już wykryte przez IP/IZ/IC i w odniesieniu do których IP/IZ/IC podjęły już odpowiednie działania, ale które nie zostały skorygowane przed wyborem próby przez IA	7.1.1 Nieprawidłowości, które zostały już wykryte przez IP/IZ/IC i w odniesieniu do których IP/IZ/IC podjęły już odpowiednie działania, ale które nie zostały skorygowane przed wyborem próby przez IA
8.1.2 Nieprawidłowości wykryte w ramach kontroli przeprowadzonych przez IP/IZ, które zostały w niewystarczającym stopniu skorygowane przed wyborem próby przez IA	7.1.2 Nieprawidłowości wykryte w ramach kontroli przeprowadzonych przez IP/IZ, które zostały w niewystarczającym stopniu skorygowane przed wyborem próby przez IA
8.1.3 Nieprawidłowości związane z wydatkami, które zostały wyłączone z poświadczenia po wyborze próby przez IA	7.1.3 Nieprawidłowości związane z wydatkami, które zostały wyłączone z poświadczenia po wyborze próby przez IA
8.2 Odpisanie błędów	7.3 Odpisanie błędów

<p>Sekcje COCOF 11-0041-01-EN z dnia 7 grudnia 2011 r. i EFFC/87/2012 z dnia 9 listopada 2012 r.</p>	<p>Odpowiednia sekcja w zaktualizowanych wytycznych dotyczących sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów</p>
<p>wynikających z zawyżenia wartości od błędów niedoszacowania w celu uzyskania ogólnego najbardziej prawdopodobnego poziomu błędu</p>	<p>wynikających z zawyżenia wartości od błędów niedoszacowania w celu uzyskania ogólnego najbardziej prawdopodobnego poziomu błędu</p>
<p>[Nowa sekcja zaktualizowanych wytycznych dotyczących sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów.]</p>	<p>7.4 W jaki sposób należy zgłaszać nadużycie lub podejrzenie nadużycia finansowego w RSK i w jaki sposób odzwierciedlić je za pomocą poziomu błędu?</p>
<p>[Nowa sekcja zaktualizowanych wytycznych dotyczących sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów.]</p>	<p>7.5 Czy upadłość/niewypłacalność należy uwzględnić w poziomie błędu?</p>
<p>[Nowa sekcja zaktualizowanych wytycznych dotyczących sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów.]</p>	<p>7,6. Jakie podejście powinna przyjąć IA w przypadku zagubienia lub zniszczenia dokumentów potwierdzających dotyczących operacji objętej próbą w wyniku działania „siły wyższej” (np. w wyniku klęski żywiołowej)?</p>
<p>Załącznik 1 – Łączny ekstrapolowany poziom błędu</p>	<p>Załącznik 1 – Łączny ekstrapolowany poziom błędu</p>
<p>Załącznik 2 – Tabela zadeklarowanych wydatków i prób objętych audytem</p>	<p>Załącznik 2 – Tabela zadeklarowanych wydatków i prób objętych audytem</p>