



KOMISJA EUROPEJSKA

Europejskie fundusze strukturalne i inwestycyjne

Wytyczne dla państw członkowskich dotyczące
audytu zestawień wydatków

Wersja 2018

ZASTRZEŻENIE PRAWNE: 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 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

1.	KONTEKST.....	5
1.1.	Odniesienia do przepisów	5
1.2.	Cel wytycznych	5
2.	AUDYT ZESTAWIEŃ WYDATKÓW WYKONYWANY PRZEZ IA	6
3.	WYKORZYSTANIE WYNIKÓW AUDYTÓW SYSTEMU DO AUDYTU ZESTAWIENIA WYDATKÓW	7
4.	WYKORZYSTANIE WYNIKÓW AUDYTU OPERACJI DO AUDYTU ZESTAWIENIA WYDATKÓW	9
5.	DODATKOWE WERYFIKACJE KOŃCOWE DOTYCZĄCE PROJEKTU POŚWIADCZONEGO ZESTAWIENIA WYDATKÓW	11
6.	OPINIA Z AUDYTU W SPRAWIE ZESTAWIENIA WYDATKÓW	13

WYKAZ AKRONIMÓW I SKRÓTÓW

IA	Instytucja audytowa
RSK	Roczne sprawozdanie z kontroli
Dodatek 1	Kwoty wprowadzone do systemów księgowych IC
Dodatek 2	Kwoty wycofane i odzyskane w roku obrachunkowym
Dodatek 3	Kwoty, które zostaną odzyskane na koniec roku obrachunkowego
Dodatek 4	Kwoty odzyskane w roku obrachunkowym na podstawie art. 71 RWP
Dodatek 5	Należności nieściągalne na koniec roku obrachunkowego
Dodatek 6	Kwoty wkładów z programów wypłaconych na rzecz instrumentów finansowych zgodnie z art. 41 RWP (zbiorczo od początku programu)
Dodatek 7	Zaliczki wypłacone w kontekście pomocy państwa na podstawie art. 131 ust. 5 RWP (zbiorczo od początku programu)
Dodatek 8	Wyszczególnienie różnic pomiędzy wydatkami
IC	Instytucja certyfikująca
RDK	Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) nr 480/2014 z dnia 3 marca 2014 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 ¹
RWP	Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy ² , zmienione rozporządzeniem (UE, Euratom) 2018/1046
RWK	Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 1011/2014 z dnia 22 września 2014 r. ³
EFMR	Europejski Fundusz Morski i Rybacki
Fundusze ESI	Termin „fundusze ESI” dotyczy wszystkich europejskich funduszy strukturalnych i inwestycyjnych. Niniejsze wytyczne mają zastosowanie do wszystkich funduszy

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

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:32013R1303>

³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:32014R1011>

	z wyjątkiem Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW).
EWT	Rozporządzenie w sprawie Europejskiej współpracy terytorialnej (rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1299/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r.) ⁴
RF	Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046 z dnia 18 lipca 2018 r. w sprawie zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii ⁵
IP	Instytucja pośrednicząca
NPA	Niezależny podmiot audytowy
IZ	Instytucja zarządzająca
SZiK	System zarządzania i kontroli
YEI	Inicjatywa na rzecz zatrudnienia ludzi młodych

⁴ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32013R1299>

⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R1046>

1. KONTEKST

1.1. Odniesienia do przepisów

Rozporządzenie	Artykuły
Rozporządzenie (UE) nr 1303/2013 Rozporządzenie w sprawie wspólnych przepisów (zwane dalej „RWP”)	Art. 127 ust. 5 lit. a) – opinia z audytu Art. 137 – Sporządzanie, analiza i zatwierdzanie zestawień wydatków
Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) nr 480/2014 (zwane dalej „rozporządzeniem delegowanym” lub RDK)	Art. 29 – Audyt zestawień wydatków
Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 1011/2014 (zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym” lub RWK)	Art. 7 i załącznik VII – Wzór zestawienia wydatków
Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046 Rozporządzenie finansowe (zwane dalej „RF”)	Art. 63 – Zarządzanie dzielone z państwami członkowskimi

Zgodnie z art. 127 ust. 5 lit. a) RWP i art. 63 ust. 7 rozporządzenia finansowego IA ma obowiązek wydać opinię, w tym m.in. stwierdzić, czy zestawienie wydatków oddaje prawdziwy i uczciwy obraz sytuacji oraz czy przeprowadzony audyt nie stawia pod znakiem zapytania stwierdzeń zawartych w deklaracji zarządczej dotyczących właściwego przedstawienia, kompletności i dokładności zestawienia wydatków.

1.2. Cel wytycznych

Celem niniejszego dokumentu jest zapewnienie praktycznych wytycznych państwom członkowskim, w szczególności instytucjom audytowym, w zakresie dotyczących ich obowiązków w odniesieniu do audytu zestawień wydatków, zgodnie z art. 137 ust. 1 RWP i art. 29 RDK. W niniejszych wytycznych wyjaśniono, w jaki sposób instytucje audytowe mogą wykorzystywać istniejące audyty, aby ograniczyć w jak największym stopniu dodatkowe wysiłki w związku z audytem zestawień wydatków.

W wytycznych opisano audyty, które mają być prowadzone przez IA w celu potwierdzenia ich opinii z audytu dotyczącej kompletności, rzetelności i prawdziwości zestawienia wydatków.

Do celów uproszczenia wyraz „dodatek” odnosi się poniżej zawsze do dodatków do wzoru zestawienia wydatków określonego w załączniku VII do RWK, chyba że wskazano inaczej.

2. AUDYT ZESTAWIENŃ WYDATKÓW WYKONYWANY PRZEZ IA

Audyt zestawienia wydatków (o którym mowa w art. 137 ust. 1 RWP) przeprowadza IA w odniesieniu do każdego roku obrachunkowego i zgodnie ze strategią audytu.

Audyt zestawienia wydatków w połączeniu z innymi procedurami audytu daje wystarczającą pewność co do kompletności, rzetelności i prawdziwości kwot zadeklarowanych w zestawieniu wydatków, w odniesieniu do których IA powinna wdrożyć odpowiednią metodykę i podejście w zakresie audytu.

Takie podejście kontrolne powinno uwzględniać wyniki istniejących audytów:

- audytów systemów przeprowadzonych przez IC (oraz w stosownych przypadkach przez jej IP) a także, w stosownych przypadkach, przez IZ, zwłaszcza w sprawie kontroli związanych z zestawieniami wydatków, jak wyjaśniono w sekcji 3 poniżej;
- audytów operacji, zwłaszcza z odniesieniem do ścieżki audytu i dokładności odpowiednich wydatków i korekt finansowych ujętych w zestawieniu wydatków – aby sprawdzić wiarygodność systemu księgowego, jak wyjaśniono w sekcji 4 poniżej.

Ponadto po otrzymaniu (projektu) zestawienia wydatków od IC i w zależności od poziomu pewności uzyskanego w wyniku audytów systemów i audytów operacji⁶ oczekuje się od IA przeprowadzenia dodatkowych weryfikacji końcowych dotyczących (projektu) poświadczonego zestawienia wydatków, jak wyjaśniono w sekcji 5 poniżej.

IA powinna również sprawdzić, czy projekt zestawienia wydatków został przygotowany zgodnie ze wzorami z załącznika VII do RWK. W tym kontekście IA powinna sprawdzić, czy we właściwych dodatkach prawidłowo i dokładnie ujawniono korekty finansowe wynikające z audytów operacji IA zgodnie z art. 127 ust. 1 RWP, które to korekty są wykorzystywane przez IA do obliczenia łącznego poziomu błędu rezydualnego⁷.

Ponadto w celu odpowiedniego odzwierciedlenia korekt finansowych w zestawieniu wydatków należy uwzględnić następujące audyty i kontrole, gdy ich wyniki są dostępne w dniu podpisania opinii z audytu:

⁶ Jeżeli wyniki audytów systemów i audytów operacji zostały wystarczająco sprawdzone w czasie tych audytów, IA może je wykorzystać bez przeprowadzania dodatkowej weryfikacji projektu poświadczonego zestawienia wydatków lub przeprowadzając je jedynie w ograniczonym stopniu.

⁷ Zob. zaktualizowane wytyczne Komisji dotyczące rocznego sprawozdania z kontroli i opinii audytowej (EGESIF 15_0002), sekcja IV.4.

- audyty systemu;
- audyty operacji;
- audyty przeprowadzone przez Komisję;
- audyty przeprowadzone przez Trybunał Obrachunkowy oraz ich działania następcze przeprowadzone przez Komisję;
- kontrole przeprowadzone przez inne instytucje odpowiedzialne za program (weryfikacje administracyjne, kontrole na miejscu, kontrole przeprowadzone przez IC);
- wyniki pozostałych audytów i kontroli, do których mają dostęp IA⁸.

IA powinna wdrożyć skuteczne procedury w celu monitorowania procesu wdrażania zaleceń i środków naprawczych wynikających z audytów zestawienia wydatków.

Zgodnie z art. 139 ust. 2 RWP w swoim badaniu zestawienia wydatków Komisja opiera się na opinii przedstawionej przez IA, która w związku z tym przekaże w odpowiednim rozdziale RSK⁹ szczegółowe informacje dotyczące przeprowadzonych prac kontrolnych i wyników otrzymanych w ramach audytów zestawienia wydatków.

3. WYKORZYSTANIE WYNIKÓW AUDYTÓW SYSTEMU DO AUDYTU ZESTAWIENIA WYDATKÓW

Art. 29 ust. 4 RDK stanowi, że audyt systemu obejmuje kontrolę wiarygodności systemu księgowego IC oraz — na podstawie badania próby — weryfikację rzetelności wydatków kwot wycofanych i kwot odzyskanych zarejestrowanych w systemie księgowym IC.

Dzięki audytowi systemów IC instytucja audytowa otrzymuje wystarczającą pewność co do odpowiedniego wdrożenia następujących procedur¹⁰: zgłaszania i monitorowania nieprawidłowości; uwzględniania kwot, które mają zostać wycofane lub odzyskane i odliczone od wniosków o płatność w roku obrachunkowym; oraz monitorowania postępowań w toku mających na celu odzyskanie kwot i należności nieściągalnych. Audyt systemu powinien również obejmować niezawodność systemu informatycznego wdrożonego przez IC do celów prowadzenia systemu księgowego, uwzględniając normy informatyczne przyjęte na szczeblu międzynarodowym¹¹.

⁸ Takich jak kontrole przeprowadzone przez najważniejsze krajowe instytucje audytowe, finansowe/podatkowe itd.

⁹ Zob. zaktualizowane wytyczne Komisji dotyczące rocznego sprawozdania z kontroli i opinii audytowej (EGESIF 15_0002), sekcja II.6.

¹⁰ Zakłada się, że opracowanie i ustanowienie tych procedur było już przedmiotem audytu na etapie desygnacji.

¹¹ Oprócz ram COBIT (ang. *Control Objectives for Information and related Technology* – cele kontroli w zakresie technologii informacyjnej i technologii pokrewnych) do norm uznanych w skali

Audyty systemów mogą rozpocząć się już na początku roku obrachunkowego. Przewiduje się, że kompleksowy audyt systemu IC (i w stosownych przypadkach jej IP) będzie prowadzony począwszy od pierwszego roku realizacji programu po desygnacji IZ i IC lub natychmiast po przejściu wydatków przez system i przedłożeniu Komisji wniosku o płatność, aby przygotować roczną opinię dotyczącą zestawienia wydatków. Mogą zostać uwzględnione wnioski z audytów prowadzonych przez NPA zgodnie z art. 124 RWP w celu podjęcia decyzji w sprawie zakresu pierwszego audytu systemu IC. W każdym przypadku, ponieważ audyt NPA obejmuje jedynie spełnienie kryteriów oceny wyznaczenia, IA powinna przeprowadzić również audyt skutecznego funkcjonowania systemów IC.

W kolejnych latach IA powinna w miarę potrzeb prowadzić prace audytowe dotyczące działań następczych (tj. jeżeli wydano zalecenia w następstwie audytów systemów lub przeglądu poszczególnych elementów funkcjonowania IC). Działania następcze powinny koncentrować się zwłaszcza na realizacji zaleceń wydanych w związku z kluczowymi wymogami IC, które oceniono jako należące do kategorii 3 lub 4. Jeżeli jednak IC w znaczący sposób zmieni swoje procedury lub skład personelu, należy rozważyć przeprowadzenie nowego pełnego audytu systemu. Można zaplanować wykonanie kolejnych audytów systemu w okresie programowania w celu potwierdzenia ważności wyników poprzedniego audytu.

Podczas audytu systemu IC instytucja audytowa zwróci szczególną uwagę na ocenę kluczowego wymogu nr 13 dotyczącego „odpowiednich procedur sporządzania i poświadczania kompletności, rzetelności i prawdziwości zestawień wydatków”¹². W praktyce oznacza to, że audyt systemu dotyczący systemu księgowego IC powinien obejmować co najmniej weryfikację, czy procedury IC (w tym kontrole zintegrowane z systemem informatycznym) skutecznie zapewniają zgodność całkowitej kwoty kwalifikowalnych wydatków ujętych w systemie księgowym z wydatkami (w tym z odpowiadającymi im wydatkami publicznymi) zawartymi we wnioskach o płatność okresową przedłożonych Komisji w odniesieniu do odpowiedniego roku obrachunkowego, pomniejszonymi o odpowiednie korekty finansowe i inne dostosowania dokonane przez IC w odniesieniu do przedmiotowych wydatków.

W załączniku do niniejszych wytycznych przedstawiono przykładowy wykaz badań kontrolnych dotyczących procedur IC, które IA powinna przeprowadzić w odniesieniu do zestawienia wydatków¹³.

międzynarodowej w zakresie bezpieczeństwa informacji należą między innymi: norma ISO/IEC 27001 („Technologia informacyjna – Techniki bezpieczeństwa – Systemy zarządzania bezpieczeństwem informacji – Wymogi”) i norma ISO/IEC 27002 („Technologia informacyjna – Techniki bezpieczeństwa – Systemy zarządzania bezpieczeństwem informacji – Wymogi”), ostatnio ponownie wydane w 2013 r. IA może również uwzględniać wszelkie powiązane normy krajowe.

¹² Zob. wytyczne Komisji dotyczące wspólnej metodyki oceny systemów zarządzania i kontroli w państwach członkowskich (EGESIF_14-0010 z 18.12.2014).

¹³ IA przeprowadzi badania kontrolne na podstawie informacji wprowadzonych do systemu księgowego IC w trakcie audytu systemu.

Niektóre z tych badań można przeprowadzić również na etapie ostatecznej weryfikacji projektu poświadczonego zestawienia wydatków i połączyć je z poprzednimi działaniami audytowymi w postaci audytów operacji, aby uzyskać wystarczającą pewność, unikając jednocześnie powielania działań.

Oprócz badań kontrolnych i weryfikacji istnienia powiązanych procedur IA powinna również sprawdzić w kontekście audytów systemu istnienie i poprawną realizację procedur zapewniających:

- przekazanie IA przez IC projektu zestawienia wydatków w określonym terminie w celu wydania opinii z audytu; wyłączenie, w stosownych przypadkach, wydatków z zestawienia wydatków zgodnie z art. 137 ust. 2 RWP; oraz
- poprawne odzwierciedlenie wszystkich wymaganych korekt w zestawieniach wydatków za dany rok obrachunkowy zgodnie z art. 29 ust. 5 lit. c) RDK.

Zaleca się, aby IA stworzyła specjalną sekcję na liście kontrolnej audytu systemu lub opracowała oddzielną listę kontrolną mającą zastosowanie do IC, obejmującą wszystkie elementy zestawienia wydatków, jak określono w art. 29 ust. 5 RDK.

IA może objąć jednym audytem systemu IC zestawienie wydatków różnych funduszy i programów operacyjnych, za które IC ponosi odpowiedzialność.

Jeżeli ze względu na niedostępność danych w systemie księgowym IC w czasie przeprowadzania audytu systemów niektóre elementy wymienione w załączniku do niniejszych wytycznych można sprawdzić tylko częściowo, IA będzie musiała sprawdzić te elementy poprzez dodatkowe weryfikacje końcowe wyjaśnione w sekcji 5¹⁴.

Jeżeli audyt systemu przeprowadzony na poziomie IC wykaże poważne niedociągnięcia w systemie zarządzania i kontroli (w szczególności w odniesieniu do kluczowych wymogów dotyczących IC, tj. kluczowego wymogu nr 13), IA powinna przewidzieć wydanie opinii z audytu z zastrzeżeniami w odniesieniu do danego roku obrachunkowego. Taka opinia z zastrzeżeniami obejmowałaby nie tylko funkcjonowanie SZiK, ale mogłaby również prowadzić do zgłoszenia w opinii z audytu zastrzeżenia do jego części dotyczącej zestawienia wydatków (zgodnie z art. 29 ust. 5 RDK).

4. WYKORZYSTANIE WYNIKÓW AUDYTU OPERACJI DO AUDYTU ZESTAWIENIA WYDATKÓW

Audyty operacji mogą rozpocząć się już w ciągu roku obrachunkowego. Oznacza to również, że próba operacji objętych audytem może zostać podzielona na dwie (lub więcej) części w ciągu roku obrachunkowego, zgodnie z postępowaniem w poświadczaniu wydatków w ramach

¹⁴ Na podstawie projektu zestawienia wydatków przedłożonego przez IC to do IA należy ocena, w oparciu o jej profesjonalny osąd, czy z uwagi na zakres i poziom badań przeprowadzonych podczas audytów systemu uzyskano dowody wystarczające do wyciągnięcia miarodajnych wniosków w odniesieniu do zestawienia wydatków.

płatności okresowych, jak wyjaśniono w wytycznych dotyczących metod doboru próby¹⁵. W związku z tym działania kontrolne można rozłożyć bardziej równomiernie w ciągu roku. Pozwoli to IA na terminowe zakończenie prac w celu przedstawienia rocznej opinii z audytu zgodnie z art. 63 ust. 7 rozporządzenia finansowego i art. 127 ust. 5 lit. a) RWP.

W odniesieniu do próby wybranych operacji i w celu uzyskania pewności co do opinii z audytu zestawienia wydatków¹⁶ IA powinna podczas audytu operacji sprawdzić:

- ścieżkę audytu dla wydatków objętych audytem (czy wydatki zadeklarowane instytucji zarządzającej lub instytucji pośredniczącej przez beneficjenta pomniejszone o wydatki odliczone ewentualnie po kontrolach zarządczych lub innych kontrolach odpowiadają kwocie wydatków ujętej we wniosku o płatność przedłożonym Komisji);
- czy płatność na rzecz beneficjenta odpowiada wydatkom w ramach projektu i została uiszczona w pełni oraz w określonym przepisami terminie 90 dni (art. 132 RWP);
- czy prawidłowo potraktowano wszelkie ewentualne nieprawidłowości wykryte wcześniej w objętych audytem wydatkach, a odpowiadające im korekty wprowadzono do systemu księgowego.

Ponadto na etapie weryfikacji projektu poświadczonego zestawienia wydatków IA powinna w odniesieniu do skontrolowanych operacji sprawdzić, czy:

- całkowita kwota kwalifikowalnych wydatków zadeklarowanych w odniesieniu do objętej audytem jednostki próby zgodnie z art. 137 ust. 1 lit. a) RWP zgadza się z wydatkami dla tej jednostki próby (oraz odnośnymi wydatkami publicznymi) ujętymi we wnioskach o płatność przedłożonych Komisji;
- lub
- wszystkie nieprawidłowe kwoty wykryte w ramach operacji objętych próbą zostały wyłączone z zestawienia wydatków¹⁷.

Jeżeli ma to zastosowanie do operacji wchodzących w skład próby objętej audytem, IA sprawdzi, czy kwoty wkładów (zaliczek) z programu wpłacone do instrumentów finansowych, a w przypadku pomocy państwa wypłacone beneficjentom, są poparte informacjami udostępnionymi na poziomie IZ i IC. Celem tych kontroli będzie również potwierdzenie kwalifikowalności zadeklarowanych zaliczek i wiarygodności ścieżki audytu systemu księgowego.

¹⁵ Zaktualizowane wytyczne Komisji dotyczące metod doboru próby dla instytucji audytowych (EGESIF_16-0014-00), sekcja dotycząca doboru próby dokonywanego w ciągu roku.

¹⁶ Pozostaje to bez uszczerbku dla wymaganej gwarancji zgodności z prawem i prawidłowości wydatków.

¹⁷ Tj. korekty finansowe dokonane w odniesieniu do nieprawidłowości ujawnionych w ostatecznych sprawozdaniach z audytów lub, jeżeli w wyjątkowych przypadkach nie zakończono audytów operacji, w odniesieniu do kwot dotkniętych nieprawidłowościami podlegających trwającej ocenie i odliczonych na podstawie art. 137 ust. 2 RWP.

Zaleca się, aby IA stworzyła specjalną sekcję na listach kontrolnych audytu operacji lub opracowała oddzielną listę kontrolną, aby potwierdzić skuteczne funkcjonowanie systemu w odniesieniu do elementów zestawienia wydatków, jak określono w art. 29 ust. 5 RDK.

5. DODATKOWE WERYFIKACJE KOŃCOWE DOTYCZĄCE PROJEKTU POŚWIADCZONEGO ZESTAWIENIA WYDATKÓW

Po otrzymaniu (projektu) zestawienia wydatków od IC i w zależności od poziomu pewności uzyskanego w wyniku audytów systemów i audytów operacji¹⁸ oczekuje się od IA przeprowadzenia dodatkowych weryfikacji końcowych dotyczących tego (projektu) poświadczonego zestawienia wydatków.

Celem tych weryfikacji będzie potwierdzenie, że wszystkie elementy wymagane na podstawie art. 137 RWP są w poprawny sposób ujęte w zestawieniu wydatków i poparte odpowiednią źródłową dokumentacją księgową prowadzoną przez właściwe instytucje (lub organy) i beneficjentów.

Oczekuje się zatem, że IA przeprowadzi ostateczną walidację zarejestrowanych danych źródłowych (pozycje poświadczonych wydatków, kwoty wycofane, kwoty odzyskane, kwoty, które mają zostać odzyskane, i nieściągalne należności) w celu sprawdzenia/potwierdzenia, czy:

1) Całkowita kwota wydatków kwalifikowalnych zadeklarowanych zgodnie z art. 137 ust. 1 lit. a) RWP pokrywa się z wydatkami (oraz odnośnymi wydatkami publicznymi) ujętymi we wnioskach o płatność przedłożonych Komisji w odniesieniu do właściwego roku obrachunkowego. W przypadku różnic IA ocenia stosowność wyjaśnień przedstawionych w zestawieniu wydatków (zob. dodatek 8 dotyczący wyszczególnienia różnic między wydatkami).

W tym kontekście, w odniesieniu do pozycji poświadczonych wydatków, IA potwierdzi poprawność kwot zawartych we wnioskach o płatność okresową przedłożonych w ciągu roku obrachunkowego przez próbę reprezentatywną audytu operacji. W rezultacie na tym etapie możliwe jest ograniczenie dodatkowych weryfikacji do weryfikacji korekt i dostosowań dokonanych przez IC po złożeniu ostatecznych wniosków o płatność okresową i odzwierciedlonych w dodatku 8.

2) Kwota odpowiadających płatności dokonanych na rzecz beneficjentów na podstawie art. 132 ust. 1 RWP, które to płatności zgłoszono w kolumnie C w dodatku 1, odpowiada źródłowej dokumentacji księgowej na poziomie IC / IZ¹⁹ (weryfikacji tej można dokonać na

¹⁸ Jeżeli wyniki audytów systemów i audytów operacji zostały wystarczająco sprawdzone w czasie tych audytów, IA może je wykorzystać bez przeprowadzania dodatkowej weryfikacji projektu poświadczonego zestawienia wydatków lub przeprowadzając je jedynie w ograniczonym stopniu.

¹⁹ Tj. odpowiadającym wpisom w systemie księgowym i we właściwych dokumentach potwierdzających. Zob. również sekcja 3.1.3 zaktualizowanych wytycznych Komisji w zakresie sporządzania, analizy i zatwierdzania zestawień wydatków (EGESIF 15_0018).

podstawie próbki; można wykorzystać wyniki weryfikacji przeprowadzonych podczas audytu operacji).

3) Kwoty wkładów w ramach programu wpłacone do instrumentów finansowych (płatności zaliczkowe) oraz zaliczki z pomocy państwa wypłacone beneficjentom są poparte informacjami dostępnymi w szczególności na poziomie IZ²⁰.

4) Wydatki zostały wyłączone, w stosownych przypadkach, z zestawienia wydatków zgodnie z art. 137 ust. 2 RWP, z uwagi na prowadzoną ocenę zgodności z prawem i prawidłowości.

5) Korekty wymagane w wyniku kontroli zarządczych, audytów lub wszelkich innych kontroli zostały w poprawny sposób ujęte w zestawieniu wydatków za dany rok obrotowy (można to zweryfikować na podstawie próby).

6) Wszystkie kwoty wycofane i odzyskane w roku obrotowym, kwoty, które mają być odzyskane na koniec roku obrotowego, kwoty odzyskane na podstawie art. 71 RWP oraz nieściągalne należności przedstawione w zestawieniu wydatków, odpowiadają kwotom zarejestrowanym w systemie księgowym IC i czy opierają się na uzasadnionych decyzjach podjętych przez odpowiedzialną IZ lub IC.

W tym zakresie zaleca się, aby IA na podstawie próby sprawdziły:

a) dokładność zapisów ujętych w zestawieniu wydatków, obejmujących każdy rodzaj zapisu (kwoty wycofane, kwoty odzyskane, kwoty, które mają zostać odzyskane, i nieściągalne należności);

b) spójność tych zapisów z informacjami ujawnionymi w rocznym sprawozdaniu z kontroli oraz w rocznym podsumowaniu.

7) IC uwzględniła w dodatku 8 uzgodnienie całkowitej kwoty kwalifikowalnych wydatków ujętych w projekcie zestawienia wydatków z całkowitą kwotą ujętą w systemach księgowych IC i z wydatkami (oraz odnośnymi wydatkami publicznymi) ujętymi we wnioskach o płatność przedłożonych Komisji w odniesieniu do właściwego roku obrotowego.

W tym kontekście IA powinna ocenić adekwatność wyjaśnień IC, jeżeli chodzi o dostosowania ujawnione w dodatku 8. IA powinna również zweryfikować spójność właściwych dostosowań z informacjami przedstawionymi w RSK oraz w rocznym podsumowaniu w zakresie korekt finansowych i kwot wyłączonych na podstawie art. 137 ust. 2 RWP w wyniku kontroli zarządczych, audytów i innych kontroli²¹.

²⁰ Jeżeli chodzi o instrumenty finansowe, weryfikacja powinna obejmować również zgodność z odpowiednimi maksymalnymi kwotami/pułapami określonymi w art. 41 RWP oraz w umowach o finansowaniu.

²¹ W tym kontekście IA powinna również ocenić, czy rozróżnienie między wdrożonymi korektami finansowymi i kwotami wyłączonymi ze względu na trwającą ocenę jest poprawne i adekwatnie ujawnione w zestawieniu wydatków lub w zapisach IC (dalsze wytyczne w tym zakresie przedstawiono w sekcji IV.3

W RWP nie określono żadnego oficjalnego terminu dostarczenia IA (projektu) zestawienia wydatków przez IC. Zaleca się jednak, by organy krajowe od samego początku okresu programowania wyznaczyły wewnętrzne terminy przekazania IA projektu zestawienia wydatków. IA powinna mieć wystarczająco dużo czasu na przeprowadzenie przeglądu, tak aby mogła wydać opinię z audytu opartą na solidnych podstawach do dnia 15 lutego roku N+1.

6. OPINIA Z AUDYTU W SPRAWIE ZESTAWIENIA WYDATKÓW

Jeżeli istnieją jakiegokolwiek różnice między wydatkami zadeklarowanymi w ostatecznym wniosku o płatność okresową a kwotą poświadczoną w projekcie zestawienia wydatków spowodowane odliczeniami dokonanyymi przez IC (zob. sekcja 3.4 wytycznych Komisji dotyczących kwot wycofanych, odzyskanych, kwot, które mają zostać odzyskane, oraz nieściągalnych należności²²), IA przeprowadza dalsze procedury kontroli, aby ocenić stosowność wyjaśnień udzielonych przez IC: celem tych procedur powinno być uzyskanie wystarczających, odpowiednich dowodów kontroli świadczących, że wydarzenia skutkujące odliczeniami zostały określone i zbadane przed przedłożeniem opinii z audytu i rocznego sprawozdania z kontroli, o których mowa w art. 127 ust. 5 akapit pierwszy lit. a) oraz b) RWP.

IA sprawdza, czy wyniki wszelkich działań z zakresu audytu lub kontroli, jak określono w sekcji 2 powyżej, są odpowiednio odzwierciedlone w zestawieniu wydatków, np.:

- ✓ korekty finansowe związane z nieprawidłowościami (tj. ostateczne korekty nieprawidłowości ujawnione w końcowych sprawozdaniach z audytu i z kontroli po postępowaniu kontrydaktoryjnym);
- ✓ ewentualne korekty ekstrapolowane służące obniżeniu łącznego poziomu błędu rezydualnego do poziomu 2% lub poniżej tego poziomu, kiedy zdecyduje o tym IZ (korekty ostateczne)²³;
- ✓ kwoty podlegające trwającej ocenie, jak określono w art. 137 ust. 2 RWP (tj. odliczenie potencjalnych nieprawidłowych wydatków, w odniesieniu do których nie zakończono jeszcze weryfikacji, np. kwot ujawnionych w projektach sprawozdań z audytu/kontroli przed zakończeniem postępowania kontrydaktoryjnego).

zaktualizowanych wytycznych Komisji dotyczących rocznych sprawozdań z kontroli i audytów operacji – EGESIF 15_0002).

²² EGESIF 15_0017, w wersji zaktualizowanej.

²³ Przypadki, w których łączny poziom błędu rezydualnego był powyżej 2%, a IZ nie zgodziła się na zastosowanie powiązanej korekty ekstrapolowanej, nie powinny wpływać na opinię IA z audytu dotyczącą zestawienia wydatków, ale mają wpływ na opinię IA z audytu dotyczącą zgodności z prawem i prawidłowości wydatków.

Weryfikacja skutecznej korekty nieprawidłowości wykrytych w ramach audytu (przez wycofanie wniosku o płatność okresową lub odzyskanie środków z wniosku w roku obrachunkowym lub odliczenie w zestawieniu wydatków) będzie szczególnie przydatna do obliczenia łącznego poziomu błędu rezydualnego przez IA, który to poziom zostanie podany w rocznym sprawozdaniu z kontroli.

Wyniki audytu projektu zestawienia wydatków prowadzonego przez IA po ich przekazaniu IC pozwolą IA w razie potrzeby dostosować zestawienie wydatków, zanim zostanie ono przedłożone Komisji. Zaleca się, aby obejmowało to wszystkie dostosowania, w tym niematerialne dostosowania określone przez IA podczas przeprowadzanych przez nią audytów, aby następnie zapewnić szybki proces dotyczący zatwierdzenia zestawienia wydatków przez Komisję.

Do celów opinii z audytu dotyczącej zestawienia wydatków IA przeanalizuje istotny wpływ dostosowań, jakie zostaną dokonane w zestawieniu wydatków, uwzględniając jako poziom istotności 2% kwot ujętych we właściwym dodatku do projektu zestawienia wydatków przedstawionym IA.

- Jeżeli IA zgodzi się z dostosowaniami dokonanymi przez IC w odniesieniu do projektu zestawienia wydatków lub jeżeli pozostałe kwestie (dostosowania, których nie wdrożono) nie są istotne, opinia z audytu dotycząca zestawienia wydatków może zostać wydana bez zastrzeżeń, co oznacza, że IA ma wystarczającą pewność, iż zestawienia wydatków są kompletne, rzetelne i prawdziwe. Jeżeli w zestawieniu wydatków wykryto niepoprawne lub niekompletne elementy, ale IA uznała je za nieistotne i pozostawiła bez korekty w zestawieniu wydatków, informacje dotyczące tych elementów należy ujawnić w RSK i w opinii z audytu jako paragraf objaśniający (opinia z audytu, jeżeli chodzi o zestawienie wydatków, wciąż może być bez zastrzeżeń).
- We wszystkich innych przypadkach, tj. w przypadkach, w których wykryto istotne niepoprawne lub niekompletne elementy i pozostają one nieskorygowane w dodatku do zestawienia wydatków, za odpowiednią opinię dotyczącą zestawienia wydatków uznaje się opinię z zastrzeżeniami.

Zaleca się, aby IA odpowiednio udokumentowała wszystkie etapy audytu zestawienia wydatków, aby zapewnić utrzymanie właściwej ścieżki audytu, biorąc pod uwagę przepisy dotyczące dostępności dokumentów określone w art. 140 RWP.

ZALĄCZNIK – Badania kontrolne na poziomie IC

Przykład procedur dotyczących badań kontrolnych, jakie IA ma prowadzić na podstawie informacji zawartych w systemach księgowych IC w czasie audytu systemu lub podczas ostatecznych dodatkowych weryfikacji poświadczonego zestawienia wydatków.

Badania kontrolne procedur IC mogą dotyczyć co najmniej następujących etapów, obejmując np. główną oś priorytetową programu²⁴:

- i. W odniesieniu do **dodatku 1** do zestawienia wydatków:
 - Należy sprawdzić, czy zawiera on (kolumny A i B) taką samą kwotę wydatków zadeklarowanych w ostatecznym wniosku o płatność okresową (odpowiednio kolumny B i C załącznika VI do rozporządzenia wykonawczego).
 - Należy sprawdzić, czy wydatki zadeklarowane w ostatecznym wniosku o płatność okresową za dany rok obrachunkowy odpowiadają wydatkom zadeklarowanym we wnioskach o płatność okresową za ten rok, powiększonym o ewentualne nowe wydatki i pomniejszonym o kwoty wycofane i odzyskane w ciągu tego roku obrachunkowego (jak zostanie wykazane w dodatku 2), i innym dostosowaniom wprowadzonym przez IC²⁵.
 - Na podstawie informacji dostępnych na poziomie IZ:
 - Należy sprawdzić, czy wydatki zadeklarowane w (dwóch lub trzech) wnioskach o płatność okresową, dotyczących najwyższych zadeklarowanych kwot wydatków, odpowiadają wydatkom poniesionym przez beneficjentów i opłaconym w ramach realizowanych operacji.
 - W przypadku próby transakcji (np. 30 wniosków o płatność przedłożonych IZ przez beneficjentów) należy zweryfikować ścieżkę audytu, tj. czy wydatki poniesione przez beneficjentów i uregulowane w okresie realizacji operacji ujęto we wnioskach o płatność okresową uwzględnionych w przedmiotowym zestawieniu wydatków. Badanie to można połączyć z kontrolą prowadzoną w ramach audytów operacji.

²⁴ Byłaby to oś priorytetowa z zadeklarowanymi wydatkami przekraczającymi dany próg, który zostanie określony przez IA na podstawie jej profesjonalnej oceny. W przypadku programu wielofunduszowego wybrana oś priorytetowa powinna obejmować wszystkie przedmiotowe fundusze.

²⁵ Tj. ostatecznym dostosowaniom niezwiązanym z korektami finansowymi dotyczącymi nieprawidłowości (zob. sekcja 8.1.4 wytycznych Komisji dotyczących kwot wycofanych, kwot odzyskanych, kwot, które mają być odzyskane, oraz nieściągalnych należności).

- Należy sprawdzić, w oparciu o źródłową dokumentację księgową na poziomie IC / IZ, czy kolumna C zawiera wyłącznie kwoty płatności dokonanych na rzecz beneficjentów w terminie określonym w art. 132 ust. 1 RWP.
- ii. W odniesieniu do **dotatków 2 i 4**:
- Należy sprawdzić, czy dodatki te zawierają (co najmniej) kwoty wycofane (jedynie w dodatku 2) i odzyskane w ciągu roku obrachunkowego oraz czy występuje odpowiedni podział ze względu na rok obrachunkowy, a także czy przedmiotowe kwoty wycofane i odzyskane są oparte na decyzji o dokonaniu korekty podjętej przez państwo członkowskie na odpowiednim poziomie (tj. na poziomie IZ lub IC).
 - Należy sprawdzić, czy kwoty skorygowane w wyniku przeprowadzonych przez IA audytów operacji (przedstawione na końcu dodatku 2) odpowiadają nieprawidłowościom wykrytym przez IA (kwoty, których nie ujęto w dodatku 8).
- iii. W odniesieniu do **dotatku 3**:
- Należy sprawdzić, czy dodatek ten obejmuje jedynie kwoty, które mają zostać odzyskane w związku z wydatkami zadeklarowanymi w poprzednim roku obrachunkowym (lub w poprzednich latach obrachunkowych) na koniec roku obrachunkowego (zob. również sekcja 6 wytycznych dotyczących kwot wycofanych, kwot odzyskanych, kwot, które mają być odzyskane, oraz nieściągalnych należności) oraz czy takie kwoty, które mają zostać odzyskane, są oparte na decyzji o dokonaniu korekty podjętej przez państwo członkowskie na odpowiednim poziomie (tj. na poziomie IZ lub IC).
- iv. Należy sprawdzić, czy **dodatek 5** obejmuje jedynie nieściągalne należności za dany rok, związane z wydatkami zadeklarowanymi w poprzednim roku obrachunkowym (lub w poprzednich latach obrachunkowych) na koniec roku obrachunkowego (zob. również sekcja 7 wytycznych dotyczących kwot wycofanych, kwot odzyskanych, kwot, które mają być odzyskane, oraz nieściągalnych należności). Kwoty te powinny być poparte umotywowaną decyzją uzasadniającą brak możliwości ściągnięcia przedmiotowych nieprawidłowości, podjętą przez państwo członkowskie na odpowiednim poziomie (ogólnie na poziomie IZ). W tym względzie można również przeprowadzić dodatkową kontrolę spójności, sprawdzając dodatek 5 pod kątem danych dotyczących nieściągalnych należności, zarejestrowanych w systemie informatycznym.
- v. Należy zweryfikować ścieżkę audytu, porównując **dodatek 6** z kwotami wkładów z programu wpłaconych łącznie do instrumentów finansowych od początku realizacji programu, uwzględniając, jeśli jest to właściwe, wszelkie odliczenia. Przedmiotowe badanie spójności należy przeprowadzić na podstawie danych przekazanych przez właściwą IZ i IP (lub udostępnionych w ich systemach informatycznych).
- vi. Należy zweryfikować ścieżkę audytu, porównując **dodatek 7** z zaliczkami wypłaconymi w kontekście pomocy państwa (zbiorczo od początku realizacji programu) zgodnie z rejestrami w systemach informatycznych IZ i IP (oraz, w miarę możliwości, w innym krajowym systemie informatycznym rejestrującym dane

dotyczące pomocy państwa), uwzględniając, jeśli jest to właściwe, wszelkie odliczenia.

vii. W odniesieniu do **dodatku 8** do zestawienia wydatków:

- Należy sprawdzić, czy wydatki przedstawione w kolumnach C i D są potwierdzone wydatkami zadeklarowanymi w ostatecznym wniosku o płatność okresową pomniejszonymi o wszelkie korekty i inne dostosowania dokonane przez IC w późniejszym terminie.
- Należy ocenić wyjaśnienia przedstawione w kolumnie G w odniesieniu do każdego priorytetu w świetle informacji ujawnionych w RSK, w rocznym podsumowaniu i w rejestrach IC w odniesieniu do:
 - a) korekt finansowych zastosowanych po dniu 31 lipca poprzedniego roku obrachunkowego i odzwierciedlonych w zestawieniu wydatków jako działania następcze podjęte w związku z wynikami audytów systemów i audytów operacji oraz dalszych kontroli zarządczych i innych kontroli zakończonych przed złożeniem zestawienia wydatków;
 - b) wydatków wyłączonych na podstawie art. 137 ust. 2 RWP z uwagi na trwającą ocenę ich zgodności z prawem i prawidłowości;
 - c) pozostałych dostosowań zastosowanych przez IC (takich jak korekty błędów pisarskich itd.).
- Należy sprawdzić, czy kwoty skorygowane w wyniku przeprowadzonych przez IA audytów operacji (ujawnione na końcu dodatku 8) odpowiadają nieprawidłowościom wykrytym przez IA, z wyjątkiem kwot ujętych w dodatku 2.