



EUROPOS KOMISIJA

Europos struktūriniai ir investicijų fondai

**Valstybėms narėms skirtos gairės**  
**dėl metinės kontrolės ataskaitos ir audito nuomonės,**  
**kurias teikia audito institucijos,**

**ir**

**dėl audito institucijų nustatytų klaidų tvarkymo**  
**siekiant nustatyti ir pranešti patikimus bendrus**  
**likutinius klaidų dažnius**

**(2014–2020 m. programavimo laikotarpis)**

**2018 m. redakcija**

***ATSAKOMYBĖS RIBOJIMO PAREIŠKIMAS.*** *Tai Komisijos tarnybų parengtas dokumentas. Jame, remiantis taikomais ES teisės aktais, kolegoms ir kitoms institucijoms, dalyvaujančioms stebint, kontroliuojant arba įgyvendinant Europos struktūrinius ir investicijų fondus (išskyrus Europos žemės ūkio fondą kaimo plėtrai (EŽŪFKP), pateikiamos techninės gairės, kaip aiškinti ir taikyti šios srities ES taisykles. Šiuo dokumentu Komisijos tarnybos siekia išaiškinti minėtas taisykles, kad būtų lengviau įgyvendinti programas, ir paremti gerosios patirties sklaidą. Šiomis gairėmis nedaroma poveikio Teisingumo Teismo ir Bendrojo Teismo aiškinimui ar Komisijos sprendimams.*

## TURINYS

Turiny	2
Akronimai ir santrumpos	5
Žodynėlis	6
I. Bendroji informacija	8
1. Teisės aktų nuorodos	8
2. Gairių paskirtis	8
3. Audito darbo terminai	9
II. Gairės dėl MKA	10
1. Įvadas	10
2. Reikšmingi valdymo ir kontrolės sistemų pakeitimai	11
3. Audito strategijos pakeitimai	11
4. Sistemų auditas	12
5. Veiksmų auditas	15
6. Sąskaitų auditas	22
7. Audito subjektų koordinavimas ir AI atliekamas priežiūros darbas	23
8. Kita informacija	24
9. Bendras patikinimo lygis	26
III. Gairės dėl audito nuomonės, kurią kasmet AI turi pateikti dėl kiekvienos programos	28
1. Audito nuomonė	28
2. Audito nuomonės rūšys	32
3. Kelių fondų programos, bendros sistemos ir skirtingos audito nuomonės pagal programas	36
4. Netinkama audito nuomonė	37
IV. Audito institucijų nustatytų klaidų tvarkymas siekiant nustatyti ir pranešti patikimus bendrus likutinius klaidų dažnius metinėse kontrolės ataskaitose	37
1. Klaidų vertinimas	38
1.1 Klaidų rūšių apžvalga	38
1.2 Atsitiktinės klaidos	38

<b>1.3</b>	Sisteminės klaidos.....	38
<b>1.4</b>	Anomalios klaidos.....	39
<b>1.5</b>	Žinomos klaidos.....	40
<b>2.</b>	Bendras klaidų dažnis (BKD).....	41
<b>2.1</b>	BKD apskaičiavimas .....	41
<b>2.2</b>	Ypatingi atvejai .....	41
<b>2.2.1</b>	VI, TI arba TVI jau nustatytos klaidos išlaidose, kurių veiksmų auditas yra atliekamas	41
<b>2.2.1.1</b>	Pažeidimai, kuriuos VI, TI arba TVI jau buvo nustačiusios ir pradėjusios tvarkyti, bet, prieš AI atrenkant imtį, jie dar nebuvo ištaisyti.....	41
<b>2.2.1.2</b>	Pažeidimai, kurie nustatyti, bet nepakankamai ištaisyti iki AI sudarant imtį	42
<b>2.2.1.3</b>	Pažeidimai, susiję su išlaidomis, pataisytomis po to, kai AI atrinko imtį	42
<b>2.2.2</b>	Mažesnės nei 250 EUR neteisėtos sumos .....	43
<b>2.2.3</b>	Išlaidų „marža“ projektų lygmeniu .....	43
<b>2.2.4</b>	Klaidų, kai nurodytas didesnis dydis, ir klaidų, kai nurodytas mažesnis dydis, niveliacija.....	43
<b>2.2.5</b>	Kaip į sukčiavimą ir įtariamą sukčiavimą turėtų būti atsižvelgiama apskaičiuojant klaidų dažnį? .....	43
<b>2.2.5.1</b>	Sukčiavimas .....	43
<b>2.2.5.2</b>	Įtariamą sukčiavimą .....	44
<b>2.2.6</b>	Ar, nustatant klaidų dažnį, turėtų būti atsižvelgiama į bankrotą ar nemokumą?	44
<b>2.2.7</b>	Ką turėtų daryti AI, jeigu atrinktų veiksmų patvirtinamieji dokumentai dingtų arba būtų sugadinti dėl nenugalimos jėgos aplinkybių (pvz., gaivalinių nelaimių)?	46
<b>3.</b>	Taisomosios priemonės .....	47
<b>3.1</b>	Ištaisytos klaidos sąvoka, siekiant parengti LBKD ir audito nuomonę.....	47
<b>3.2</b>	Sisteminių klaidų taisymas .....	48
<b>3.3</b>	Klaidų taisymas sudarant dalines imtis.....	48

4. Likutinis bendras klaidų dažnis (LBKD).....	49
5. BKD / LBKD apskaičiavimas ir sumos, susijusios su išlaidomis, kurių teisėtumo ir tvarkingumo vertinimas dar atliekamas (BNR 137 straipsnio 2 dalis) .....	52
1 priedas. MKA modelio 10.1 skirsnis „Sistemų audito rezultatai“ .....	56
2 priedas. MKA modelio 10.2 skirsnis „Veiksmų audito rezultatai“ .....	57
3 priedas. Bendro klaidų dažnio ir likutinio bendro klaidų dažnio struktūrinė schema .....	58
4 priedas. LBKD apskaičiavimo pavyzdžiai.....	59
5 priedas. Projektų lygmeniu nustatytų faktų tipologija .....	59

## AKRONIMAI IR SANTRUMPOS

AI	Audito institucija
MKA	Metinė kontrolės ataskaita
Audito subjektas	Subjektas, atliekantis auditą pagal audito institucijos (AI) įgaliojimus, kaip nurodyta BNR 127 straipsnio 2 dalyje
TVI	Tvirtinančioji institucija
CCI	<i>Code Commun d'Identification</i> (kiekvienai programai Komisijos priskirtas nuorodos numeris)
KDR	2014 m. kovo 3 d. Komisijos deleguotasis reglamentas (ES) Nr. 480/2014, kuriuo papildomas Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 1303/2013 <sup>1</sup>
KĮR	2015 m. sausio 20 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2015/207 <sup>2</sup> su pakeitimais, padarytais Reglamentu (ES) 2018/277
BNR	Bendrujų nuostatų reglamentas (2013 m. gruodžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 1303/2013) <sup>3</sup> su pakeitimais, padarytais Reglamentu (ES, Euratomas) 2018/1046
Europos Audito Rūmai	Europos Audito Rūmai
EIB	Europos investicijų bankas
ESIF	Visi Europos struktūriniai ir investicijų fondai. Šios gairės taikomos visiems jiems, išskyrus Europos žemės ūkio fondą kaimo plėtrai (EŽŪFKP).
ETB	Europos teritorinis bendradarbiavimas (pagal 2013 m. gruodžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (ES) Nr. 1299/2013)
FP	Finansinės priemonės
TI	Tarpinė institucija
TT	Teisėtumas ir tvarkingumas
VI	Vadovaujančioji institucija
VKS	Valdymo ir kontrolės sistema
BKD	Bendras klaidų dažnis
LBKD	Likutinis bendras klaidų dažnis

<sup>1</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0480&from=LT>

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

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

## ŽODYNĖLIS

Sąvoka	Apibrėžtis
Anomali klaida	Klaida, kuri akivaizdžiai nėra būdinga tiriamajai visumai.
Patikinimo dokumentų rinkinys	Patikinimo dokumentų rinkinį, kurį valstybių narių institucijos turi pateikti iki kiekvienų metų vasario 15 d. (arba kovo 1 d. išimtiniais su Komisija suderintais atvejais), sudaro: tvirtinančiosios institucijos parengtos sąskaitos, vadovaujančiosios institucijos parengti valdymo pareiškimas ir metinė galutinių audito ataskaitų ir atliktų patikrinimų santrauka bei audito institucijos parengta metinė audito nuomonė ir kontrolės ataskaita.
Prieštaravimo procedūra	Procedūra, kai audito ataskaitos (jų projektai) siunčiamos audituojamam subjektui pateikiant prašymą per nustatytą terminą raštu atsakyti ir (arba) pateikti pastabas dėl ataskaitoje aprašytų faktų, siekiant išsiaiškinti ir (arba) susitarti dėl šių faktų.
Klaida	Šiose gairėse klaida / iškraipymu vadinamas kiekybinis Komisijai deklaruotų išlaidų padidinimas dėl pažeidimo.
N ataskaitinių metų išlaidos	Komisijai deklaruotos išlaidos, kuriomis remiantis sudaroma veiksmų imtis.
Pažeidimas	Apibrėžtis pateikta BNR 2 straipsnio 36 dalyje, šiose gairėse dar vadinamas klaida ar iškraipymu.
Žinoma klaida	Žinoma klaida yra ne audito imtyje rasta klaida.
Iškraipymas	Reiškia tą patį, ką ir klaida.
Tiriamoji visuma	Teigiamų duomenų rinkinys Komisijai per ataskaitinius metus (tarpinėse mokėjimo paraiškose) deklaruotų išlaidų tiriamojoje visumoje, iš kurios atrenkama imtis (pagal Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 1 dalį) ir dėl kurių auditorius parengia savo išvadas (audito nuomonę).
Atsitiktinė klaida	Atsitiktinėmis klaidomis yra laikomos klaidos, kurios nepriskiriamos sisteminėms, žinomoms ar anomalioms klaidoms. Ši

Sąvoka	Apibrėžtis
	samprata reiškia tikimybę, kad audito imtyje esančios atsitiktinės klaidos yra ir tiriamojame visumoje, kurios auditas neapima.
Likutinis bendras klaidų dažnis (LBKD)	Likutinis bendras klaidų dažnis (LBKD) atitinka bendrą klaidų dažnį (BKD), atėmus finansines pataisas, kurias valstybė narė atliko prieš pateikdama sąskaitas dėl AI nustatytų klaidų, įskaitant projektuojamas atsitiktines klaidas, sistemines ir žinomas klaidas. Šios pataisos paprastai atliekamos jau po to, kai nustatomas BKD. Tačiau finansinės pataisos, valstybės narės atliktos po to, kai AI sudarė savo imtį, bet pirmiau, negu AI nustatė BKD, taip pat gali būti atimtos iš LBKD, jei tos pataisos skirtos AI nustatytai rizikai sumažinti.
Sisteminė klaida	Sisteminės klaidos yra audito imtyje aptiktos klaidos ir turi poveikį neaudituojamai tiriamajai visumai bei aptinkamos gerai apibrėžtomis ir panašiomis aplinkybėmis. Šioms klaidoms paprastai būdinga bendra ypatybė, pvz., veiksmo rūšis, vieta arba laikotarpis. Apskritai jos siejamos su neefektyviomis kontrolės procedūromis valdymo ir kontrolės sistemose (ar jų dalyse).
Bendras klaidų dažnis (BKD)	Bendras klaidų dažnis atitinka šių klaidų sumą: projektuojamų atsitiktinių klaidų (įskaitant klaidas, nustatytas 100 proc. audituojamuose sluoksniuose), tiksliai nustatytų sisteminių klaidų ir neištaisyto anomalijų klaidų. AI turėtų palyginti bendrą klaidų dažnį ir reikšmingumo ribą bei šį vertinimą derinti su sistemų auditų rezultatais, kad galėtų padaryti išvadas dėl tinkamo VKS veikimo.

## I. BENDROJI INFORMACIJA

### 1. Teisės aktų nuorodos

Reglamentas	Straipsniai
Reglamentas (ES) Nr. 1303/2013 su pakeitimais, padarytais Reglamentu (ES, Euratomas) 2018/1046 Bendrųjų nuostatų reglamentas ( <i>toliau – BNR</i> )	127 straipsnio 5 dalis. Audito institucijos funkcijos
Reglamentas (ES) 2015/207 su pakeitimais, padarytais Reglamentu (ES) 2018/277 Komisijos įgyvendinimo reglamentas ( <i>toliau – KĮR</i> )	7 straipsnis (2 ir 3 dalys) ir VIII ir IX priedai (audito nuomonės ir metinės kontrolės ataskaitos modeliai)
Reglamentas (ES, Euratomas) 2018/1046 Finansinis reglamentas	63 straipsnis. Pasidalijamasis valdymas su valstybėmis narėmis

### 2. Gairių paskirtis

Šiame dokumente pateikiamos gairės dėl MKA ir nuomonių, kurias valstybės narės turi pateikti Komisijai, kaip nustatyta BNR 127 straipsnio 5 dalyje. Šios gairės taikomos ESI fondams, išskyrus Europos žemės ūkio fondą kaimo plėtrai (EŽŪFKP); jos parengtos remiantis KĮR VIII ir IX prieduose nustatytą MKA ir audito nuomonės modelių struktūrą.

Kartu su valdymo pareiškimu, metine santrauka (už abiejų dokumentų rengimą atsakinga VI) ir sąskaitomis (už kurias atsakinga TVI) MKA ir audito nuomonė, rengiamos AI, yra svarbūs dokumentai, iš kurių Komisija gauna pagrįstą patikinimą dėl tinkamo ESI fondų VKS veikimo valstybėse narėse, deklaruotų išlaidų teisėtumo ir tvarkingumo, sąskaitų tikslumo, išsamumo ir teisingumo.

Pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 317 straipsnį tose Bendrijos biudžeto srityse, kurios valdomos pasidalijamojo valdymo tvarka, Komisijai tenka visa atsakomybė už biudžeto vykdymą, o valstybės narės bendradarbiauja su Komisija ir atsako už programų įgyvendinimo kasdienio darbo administravimą bei kontrolę.



Patikinimo procesas pagal pasidalijamojo valdymo su valstybėmis narėmis tvarką grindžiamas vieno bendro audito principu (plg. BNR 148 straipsnį). Komisija stengiasi kuo labiau remtis AI pateikta audito nuomone, tačiau šiuo tikslu turi būti gavusi pagrįstą patikinimą dėl AI atlikto audito darbo kokybės. Todėl Komisija kruopščiai išanalizuoja MKA ir audito nuomonę, pateiktas AI, siekdama susidaryti savo nuomonę apie kiekvienos programos VKS.

Kaip nustatyta BNR 127 straipsnio 5 dalies paskutinėje pastraipoje, kai bendra VKS taikoma ne vienai, o daugiau programų, AI gali rengti vieną bendrą tų programų MKA. Daugiau pastabų dėl bendros VKS pateikta Komisijos *Valstybėms narėms skirtų gairių dėl audito strategijos* (dok. EGESIF\_14-0011) 2 skirsnyje.

Kelių fondų programos atveju AI pateikia MKA, kurioje nurodyti tie fondai. Kelių fondų programos – tai programos, bendrai finansuojamos ERPF ir ESF ir, kai tinka, Sanglaudos fondo.

### **3. Audito darbo terminai**

Finansinio reglamento 63 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad sąskaitos dėl ataskaitinių laikotarpiu patirtų išlaidų ir metinė galutinių audito ataskaitų bei atliktų patikrinimų santrauka turi būti pateiktos Komisijai iki kitų metų vasario 15 d. Atitinkamai valstybei narei dėl to pateikus pranešimą, galutinis terminas, vasario 15 d., išimties tvarka gali būti Komisijos atidėtas iki kovo 1 d.

MKA, kurią reikia pateikti iki N+2 metų vasario 15 d., AI praneša apie sistemų auditus, veiksmų auditus ir sąskaitų auditus, atliktus dėl išlaidų, įtrauktų į Komisijai pateiktą mokėjimo paraišką dėl ataskaitinių metų, kurie prasidėjo N metų liepos 1 d. ir baigėsi N+1 metų birželio 30 d. (galutinis terminas, iki kurio pateikiama galutinė tarpinio mokėjimo paraiška dėl tų ataskaitinių metų, yra N+1 metų liepos 31 d.).

**Pagal savo audito strategiją AI turėtų atlikti visą audito darbą, reikalingą, kad būtų parengta pagrįsta audito nuomonė apie kiekviena ataskaitinius metus.** Minėtų Komisijos gairių dėl audito strategijos V skirsnyje pateikti orientaciniai audito darbo terminai.

Kadangi BNR aiškiai nenurodytas joks audito laikotarpis, AI turi su VI ir TVI iš anksto susitarti, per kokį laiko tarpą bus parengtos sąskaitos, su kuriomis susijęs audito procesas, turint omenyje, jog reikia užtikrinti, kad būtų laiku pateikta aukštos kokybės MKA ir audito nuomonė pagal BNR 127 straipsnio 5 dalį. Be to, VI turėtų pateikti AI savo valdymo pareiškimo projektą ir metinę galutinių audito ataskaitų bei atliktų patikrinimų santrauką, įskaitant sistemose nustatytų klaidų ir trūkumų pobūdžio ir turinio analizę kartu su informacija apie taikytus arba suplanuotus susijusius taisomuosius veiksmus. Valstybė narė turėtų nustatyti vidaus terminus, iki kurių institucijos, atlikdamos atitinkamas savo pareigas, turėtų viena kitai perduoti dokumentus.

Pirmoji MKA ir audito nuomonė turi būti pateiktos iki 2016 m. vasario 15 d. ir yra parengtos

remiantis išlaidomis, įtrauktomis į mokėjimo paraišką, pateiktą Komisijai nuo tinkamumo finansuoti pradžios datos iki 2015 m. liepos 31 d. Paskutiniai ataskaitiniai metai truks nuo 2023 m. liepos 1 d. iki 2024 m. birželio 30 d. ir apie su jais susijusį audito darbą bus pranešta paskutinėje MKA, kurią reikės pateikti iki 2025 m. vasario 15 d.

## II. GAIRĖS DĖL MKA

Toliau kiekviename skirsnyje apibrėžtuose intarpuose pateikiamos ištraukos iš atitinkamo MKA modelio skirsnio (KJR IX priedo).

### 1. Įvadas

- 1.1. Atsakingos audito institucijos ir kitų rengiant ataskaitą dalyvavusių subjektų pavadinimai.
- 1.2. Ataskaitinis laikotarpis (t. y. ataskaitiniai metai<sup>4</sup>).
- 1.3. Audito laikotarpis (kurio metu atliekamas audito darbas).
- 1.4. Veiksmų programa (-os), dėl kurios (-ių) teikiama ataskaita, ir jos vadovaujančioji ir tvirtinančioji institucijos. [Jeigu teikiama daugiau kaip vienos programos arba fondo metinė kontrolės ataskaita, informacija suskirstoma pagal programą ir fondą, kiekviename skirsnyje nurodant, kokia informacija yra susijusi su programa ir (arba) su fondu, išskyrus 10.2 skirsnį, kuriame tokia informacija pateikiama pagal 5 skirsnį.]
- 1.5. Atlikti veiksmai audito ataskaitai ir nuomonei parengti.

**1.3 skirsnyje** turėtų būti nurodytas laikotarpis, kuriuo atliktas audito darbas. Visų pirma reikėtų aiškiai įvardyti atvejus, kai sistemų auditai buvo atliekami nuo ataskaitinių metų pabaigos iki MKA pasirašymo dienos ir turėjo poveikį audito nuomonei. Reikėtų nurodyti konkrečią taikytos audito strategijos versiją. Tuo atveju, jeigu atlikti strategijos pakeitimai, susiję su ataskaitiniu laikotarpiu, kuriam skirta ši MKA, tai turėtų būti nurodyta 3 skirsnyje.

**1.5 skirsnyje** turėtų būti aptartas parengiamasis etapas, analizuoti dokumentai, darbo koordinavimas su kitais subjektais (kai tinka), atliktas audito darbas, kaip aprašyta 4, 5 ir 6 skirsniuose, ir galutinis audito nuomonės rengimas. Šis skirsnis ypač svarbus tais atvejais, kai AI remiasi kitų audito subjektų darbu.

Galiausiai šiame skirsnyje turėtų būti apibūdintos ir AI atliktos valdymo pareiškimo nuoseklumo patikros rengiant audito nuomonę (įskaitant patikras, ar valdymo pareiškimas atitinka visų auditų ir patikrinimų išvadas). Apie tai išsamiau skaitykite Komisijos *Valdymo pareiškimo ir metinės santraukos rengimo gairėse valstybėms narėms* (EGESIF\_15\_0008, atnaujinta redakcija).

---

<sup>4</sup> Kaip apibrėžta BNR 2 straipsnio 29 dalyje.

## 2. Reikšmingi valdymo ir kontrolės sistemų pakeitimai

2.1. Reikšmingi valdymo ir kontrolės sistemų pakeitimai, susiję su vadovaujančiosios ir tvirtinančiosios institucijų atsakomybės sritimis, visų pirma užduočių naujoms tarpinėms institucijoms delegavimas, ir jų atitikties Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 72 ir 73 straipsniams patvirtinimas remiantis audito institucijos pagal to paties reglamento 127 straipsnį atliktu audito darbu.

2.2. Informacija apie paskirtų subjektų stebėseną, laikantis Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 124 straipsnio 5 ir 6 dalių nuostatų.

2.3. Datos, nuo kurių įsigalioja šie pakeitimai, pranešimo apie pakeitimus audito institucijai datos ir šių pakeitimų įtaka audito darbui.

Reikšmingais pakeitimais laikomi pakeitimai, galintys turėti poveikį tinkamam VKS veikimui ir dėl ESI fondų valdymo esamam patikinimo lygiui jose. Tikimasi, jog AI patvirtins, kad pakeistos VKS atitinka BNR 72, 73 ir 74 straipsnius, remdamasi atliktu audito darbu.

Kai taikomos BNR 124 straipsnio 5 ir 6 dalys ir kai AI yra valstybės narės įgaliota patvirtinti, kad bandomuoju laikotarpiu įgyvendintas atitinkamas taisomųjų veiksmų planas<sup>5</sup>, ji turėtų MKA pranešti apie šiuo tikslu atliktą darbą. Jeigu toks planas dar neįgyvendintas prieš pateikiant MKA, AI turėtų MKA pateikti patvirtintą plano įgyvendinimo tvarkaraštį, apibūdinti esamą padėtį ir šios situacijos įtaką AI audito nuomonei. Jeigu valstybė narė nesuteikė įgaliojimų AI, AI turėtų atskleisti jai žinomą informaciją (kurią pateikė įstaiga, valstybės narės įgaliota patvirtinti taisomųjų veiksmų plano įgyvendinimą), šios informacijos vertinimą ir poveikį AI nuomonei.

## 3. Audito strategijos pakeitimai

3.1. Informacija apie audito strategijos pakeitimus ir pakeitimų priežastis, visų pirma nurodant veiksmų auditui naudojamą imties atrankos metodo pakeitimus (žr. 5 skirsnį).

3.2. Pakeitimų, kurie padaryti arba siūlomi padaryti vėlesniu etapu ir kurie neturi įtakos ataskaitiniu laikotarpiu atliktam audito darbui, atskyrimas nuo pakeitimų, kurie padaryti ataskaitiniu laikotarpiu ir kurie turi įtakos audito darbui ir rezultatams. Nurodomi tik lyginant su ankstesne audito strategijos versija padaryti pakeitimai.

<sup>5</sup> Kaip nurodyta tose nuostatose, kai iš gautų audito ir kontrolės rezultatų aišku, kad paskirtoji institucija (VI arba TVI) nebeatitinka paskyrimo kriterijų, valstybė narė, atsižvelgdama į problemos sunkumą, atitinkamu lygmeniu nustato bandomąjį laikotarpį, kuriuo turi būti atlikti reikiami taisomieji veiksmai.

## 4. Sistemų auditas

4.1. Išsamesnė informacija apie programos valdymo ir kontrolės sistemos veikimo tinkamumo auditą atlikusius subjektus, įskaitant pačią audito instituciją (kaip numatyta Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 1 dalyje), toliau – sistemų auditas.

4.1 skirsnyje nurodyti subjektai yra pati AI arba, kai tinka, bet koks audito subjektas, kuris atlieka auditą, kaip numatyta BNR 127 straipsnio 2 dalyje. Jeigu dalis sistemų auditų atlikti naudojantis užsakomosiomis audito paslaugomis, turėtų būti nurodyti sutarčių duomenys<sup>6</sup> ir tų paslaugų teikėjui (-ams) atlikti perduotos užduotys. Kelių fondų programų atveju reikėtų nurodyti, ar AI atlieka visų fondų audito darbą. Jei ne, turėtų būti nurodyti už kiekvieno fondo auditą atsakingi subjektai.

4.2. Atlikto audito pagrindimas ir nuoroda į taikomą audito strategiją, visų pirma į rizikos vertinimo metodiką ir rezultatus, dėl kurių nustatytas sistemų audito planas. Jei rizikos vertinimas buvo atnaujintas, tai aprašoma 3 skirsnyje, nurodant audito strategijos pakeitimus.

Išsamus subjektų ir funkcijų, kuriuos apims sistemų auditas, sąrašas pateikiamas preliminariume į audito strategiją įtrauktime audito užduočių tvarkaraštyje.

MKA reikėtų pateikti informaciją apie audito strategijos įgyvendinimo eigą, susijusią su sistemų auditu, atliktu iki patikinimo dokumentų rinkinio pateikimo (įskaitant pasibaigus ataskaitiniams metams). Be to, AI raginama šiame skirsnyje aprašyti kontrolinių patikrinimų procedūrų, kurios taikomos sistemų auditams, apie kuriuos pranešta, intensyvumą (arba nurodyti atitinkamus sistemų audito ataskaitų skirsnius, kuriuose pateikta ši informacija). Tuo atveju, jeigu audito strategija nebuvo (visiškai) įgyvendinta, AI turėtų paaiškinti to priežastį, įvertinti poveikį audito nuomonei ir nurodyti suplanuotų sistemų auditų, apie kuriuos bus pranešta kitoje MKA ar kitoje ataskaitoje, baigimo terminus. Bet koku atveju **tikimasi, kad AI atliks visą audito darbą, reikalingą, kad būtų parengta pagrįsta kiekvienų ataskaitinių metų audito nuomonė.**

Kelių fondų programų atveju minėtą informaciją reikėtų atskirai pateikti dėl kiekvieno iš fondų. Tuo atveju, jei ta pati informacija tinka visiems fondams, tai turėtų būti aiškiai nurodyta.

4.3. Dėl 10.1 skirsnio lentelės pagrindinių per sistemų auditą, įskaitant specifinėms teminėms sritims skirtą auditą, nustatytų faktų ir padarytų išvadų aprašymas, kaip apibrėžta Reglamento (ES) 2015/207 VII priedo 3.2 skirsnyje.

4.4. Nurodykite, ar nustatytos problemos buvo laikomos sisteminiu pobūdžio ir kokių priemonių buvo imtasi, įskaitant netinkamų finansuoti išlaidų ir visų susijusių finansinių pataisų kiekybinį įvertinimą, vadovaujantis Reglamento (ES) Nr. 480/2014 27 straipsnio 5 dalimi.

<sup>6</sup> Kaip antai paslaugų teikėjo pavadinimas, darbo sritis ir tikslai, užduočių apibūdinimas ir t. t.

**4.3 skirsnyje** pagrindiniai per sistemų auditą nustatyti faktai turėtų būti aiškiai suskirstyti pagal programą ir fondą. Turėtų būti aiškiai nurodyti konkretūs subjektai, dėl kurių tie faktai nustatyti.

KJR IX priedo 10.1 skirsnyje nustatyta lentelė turėtų būti užpildyta ir pridėta prie MKA. Šioje lentelėje parodomas kiekvieno subjekto, kurio auditą atliko AI, vertinimas pagal kiekvieną pagrindinį reikalavimą, taip pat per auditus, atliktus ankstesniais to paties programavimo laikotarpio ataskaitiniais metais. Daugiau informacijos apie vertinimą pagal šiuos pagrindinius reikalavimus pateikta Komisijos *Gairėse dėl bendrosios valdymo ir kontrolės sistemų vertinimo valstybėse narėse metodikos* (EGESIF\_14-0010, 2014 12 18).

10.1 skirsnyje nurodyta lentelė sukuriama sistemoje „SFC 2014“ visų ataskaitų, pateiktų per šią sistemą, informacijos pagrindu.

4.3. skirsnyje taip pat reikėtų pranešti apie konkrečių teminių sričių horizontaliuosius auditus<sup>7</sup> (kurie numatyti audito strategijoje ir atlikti tais ataskaitiniais metais), kaip antai dėl:

- projektų atrankos ir (arba) valdymo patikrinimų kokybės, įskaitant tai, kaip laikomasi viešųjų pirkimų taisyklių, valstybės pagalbos taisyklių, aplinkosaugos reikalavimų, lygių galimybių;
- BNR IV antraštinėje dalyje numatytų finansinių priemonių struktūros ir įgyvendinimo;
- valdymo patikrinimų, susijusių su finansinių priemonių įgyvendinimu, kokybės;
- IT sistemų, sukurtų pagal BNR 72 straipsnio d punktą, 125 straipsnio 2 dalies d punktą ir 126 straipsnio d punktą, veikimo ir saugumo ir jų ryšio su IT sistema „SFC 2014“, kaip numatyta BNR 74 straipsnio 4 dalyje;
- pranešamų duomenų, susijusių su rodikliais ir orientyrais, patikimumo ir pagrindinių duomenų tvarkymo bei pranešimo sistemų tinkamumo nustatant produkto, finansinius ir rezultatų rodiklius investavimo prioritetų lygmeniu, taigi ir pažangą siekiant VP tikslų (VI teikia šiuos duomenis pagal BNR 125 straipsnio 2 dalies a punktą);
- veiksmingų ir proporcingų kovos su sukčiavimu priemonių įgyvendinimo atsižvelgiant į nustatytą riziką.

Jeigu tais ataskaitiniais metais neatlikta jokių sistemų auditų, reikėtų nurodyti pagrįstą to priežastį arba pateikti informaciją, kad tai atitinka audito strategiją. Tikimasi, kad įprastomis aplinkybėmis sistemų audito ataskaitos bus siunčiamos Komisijai iškart po galutinės audito ataskaitos užbaigimo per visus metus siekiant laiku teikti informaciją. Tačiau išimtiniais atvejais, kai sistemų auditai ataskaitiniais metais atlikti arba užbaigti, tačiau apie juos dar nepranešta Komisijai, apie juos reikėtų pranešti vėliausiai tuo pačiu metu, kai teikiama MKA. Jeigu sistemų auditai dar neužbaigti tuo metu, kai teikiama MKA, MKA reikėtų nurodyti preliminarias jų išvadas, taip pat apytikriai apibūdinti jų poveikį bendram vertinimui.

---

<sup>7</sup> Horizontalieji auditai gali apimti ne vieną, o daugiau fondų arba programų.

**4.4 skirsnyje** AI turėtų pateikti informaciją apie tai, kaip įgyvendinami bet kokie veiksmų planai po jos sistemų auditų, atliktų tais ataskaitiniais metais, dėl kurių teikiama MKA. Turėtų būti nurodytas finansinis poveikis ir pataisų atlikimo eiga. Turėtų būti nurodyta Komisijai pateikta mokėjimo paraiška, iš kurios sumų atimtos pataisų sumos.

Jeigu sisteminių klaidų nenustatyta, tai taip pat turėtų būti nurodyta MKA

Kelių fondų programų atveju minėtą informaciją reikėtų atskirai pateikti dėl kiekvieno iš fondų. Tuo atveju, jei ta pati informacija tinka visiems fondams, tai turėtų būti aiškiai nurodyta.

4.5. Informacija apie ankstesnių ataskaitinių metų sistemų audito rekomendacijų paskesnę įgyvendinimą.

Tuo atveju, jei po praėjusių ataskaitinių metų sistemų auditų atliktos finansinės pataisos, turėtų būti nurodytas Komisijai pateiktas mokėjimo prašymas, kuriame buvo atliktos šios pataisos.

4.6. Aprašykite (kai tinkama) finansinių priemonių valdymo trūkumus arba kitokio pobūdžio išlaidas, kurioms taikomos specifinės taisyklės (pvz., valstybės pagalbos, projektų, iš kurių gaunama pajamų, ar supaprastinto išlaidų apmokėjimo taisyklės), nustatytus sistemų audito metu ir vadovaujančiosios institucijos paskesnius veiksmus šiems trūkumams pašalinti.

Šiame skirsnyje AI turėtų aprašyti konkrečiai dėl finansinių priemonių atliktą darbą ir nustatytus trūkumus bei pažeidimus, taip pat taisomąsias priemones, kurių dėl to imtasi. AI taip pat turėtų apibūdinti patikinimą dėl EIB ar kitų tarptautinių finansų įstaigų įgyvendintų FP, kurį šios įstaigos pateikė kontrolės ataskaitose ir metinėje audito ataskaitoje, kaip nurodyta BNR 40 straipsnio 1 dalies trečioje pastraipoje, bei kuris gautas pačiai AI atlikus audito darbą pagal BNR 40 straipsnio 2 dalį.

Atskleidžiant informaciją MKA reikėtų pateikti atitikties BNR 41 straipsnio 1 dalies sąlygoms patikrinimo rezultatus. Kelių fondų programų atveju reikėtų nurodyti atitinkamą finansinę priemonę remiantį fondą.

4.7. Sistemų audito metu gautas patikinimo lygis (žemas / vidutinis / aukštas) ir jo pagrindimas.

Tai patikinimo lygis, kurį galima priskirti VKS, vertinant gebą užtikrinti išlaidų teisėtumą ir tvarkingumą. AI atliekamas vertinimas grindžiamas bet kurio su ataskaitiniais metais susijusio sistemos audito rezultatais, įskaitant, jei tinka, ankstesnių ataskaitinių metų sistemos auditų ir (arba) sistemos auditų, baigtų po ataskaitinių metų pabaigos iki patikinimo dokumentų rinkinio pateikimo, rezultatus. Jei išlygos susijusios su problemomis, nustatytomis atlikus auditą po ataskaitinių metų pabaigos, bet iki sąskaitų pateikimo, tai turėtų būti aiškiai atskleista audito nuomonėje.

Įvertintos 1 kategorijos sistemos suteikia aukšto lygio patikinimą dėl išlaidų teisėtumo ir tvarkingumo, 2 kategorijos sistemos – vidutinio lygio patikinimą, 3 kategorijos sistemos –

vidutinio arba žemo lygio patikinimą, priklausomai nuo nustatytų trūkumų poveikio, o 4 kategorijos sistemos – žemo lygio patikinimą dėl išlaidų teisėtumo ir tvarkingumo.

Kelių fondų programų atveju ir kai dėl VKS gautas patikinimas skiriasi įvairių fondų atžvilgiu, AI turėtų aiškiai pateikti kiekvienam fondui taikytinas išlygas ir paaiškinti jų skirtumą.

## 5. Veiksmų auditas

5.1. Veiksmų auditą atlikę subjektai (įskaitant audito instituciją) (kaip numatyta Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 1 dalyje ir Reglamento (ES) Nr. 480/2014 27 straipsnyje).

Šiame skirsnyje AI turėtų paaiškinti priemones, kurių ėmėsi siekdama prižiūrėti subjektų, atlikusių veiksmų auditą jos vardu (pagal perduotus įgaliojimus arba kaip užsakytas paslaugas), darbą, remdamasi ES reglamentavimo sistema, audito strategija ir tarptautiniu mastu pripažintais audito standartais<sup>8</sup>. AI turėtų patvirtinti, kad tų subjektų atliktu darbu galima remtis MKA ir kad AI gali parengti pagrįstą audito nuomonę.

Kelių fondų programų atveju minėtą informaciją reikėtų atskirai pateikti dėl kiekvieno iš fondų, jei tinkama.

Jeigu dalis veiksmų auditų atlikti naudojantis užsakomosiomis audito paslaugomis, turėtų būti nurodyti sutarčių duomenys<sup>9</sup> ir tų paslaugų teikėjui (-ams) perduotos atlikti užduotys.

ETB programų atveju AI turėtų apibūdinti, kaip ji užtikrino, kad būtų laikomasi auditorių grupės nustatytų darbo tvarkos taisyklių.

5.2. Taikytos atrankos metodikos aprašymas ir informacija apie jos atitiktį audito strategijai.

**5.2 skirsnyje** AI turėtų apibūdinti taikytą imties atrankos metodą pagal BNR 127 straipsnio 7 dalį ir KDR 28 straipsnį. Šiame skirsnyje reikėtų nurodyti ir paaiškinti bet kokius nukrypimus nuo audito strategijoje nustatytos imties atrankos metodikos.

5.3. Nurodykite parametrus, naudotus statistinei imties atrankai, ir paaiškinkite pagrindinius skaičiavimus ir priimtus profesinius sprendimus. Atrankos parametrai apima: reikšmingumo lygį, patikimumo lygį, atrankos vienetą, tikėtiną klaidų dažnį, atrankos intervalą, tiriamosios visumos vertę, tiriamosios visumos dydį, imties dydį, informaciją apie sluoksniavimą (kai tinkama). Pagrindiniai su imties atranka susiję skaičiavimai ir bendras klaidų dažnis (kaip

<sup>8</sup> Visuose šiuose standartuose (pvz., INTOSAI audito standartų Europos įgyvendinimo gairėse Nr.25) vadovaujama pagrindiniu principu, jog pagrindinis auditorius turėtų atlikti audito procedūras **siekdamas užtikrinti, kad kitų auditorių darbas būtų priimtinas ir pakankamai aukštos kokybės**. Gali būti numatyta, kad tų auditorių atlikto audito darbo dalį prirėikus galima kartoti, tačiau tai neprivaloma. AI turėtų priimti profesinį, skepticizmu pagrįstą sprendimą dėl to, ar tą darbą reikia kartoti, ar ne.

<sup>9</sup> Kaip antai paslaugų teikėjo pavadinimas, adresas, darbo sritis ir tikslai, užduočių apibūdinimas ir t. t.

nurodyta Reglamento (ES) Nr. 480/2014 28 straipsnio 14 dalyje) pristatomi 10.3 skirsnyje taip, kad būtų galima suprasti pagrindinius atliktus veiksmus, taikant konkretų imties atrankos metodą.

**5.3 skirsnyje** AI turėtų nurodyti ir pagrįsti **taikytus imties atrankos parametrus**, kaip antai tikėtiną klaidų dydį, reikšmingumo lygį, atrankos vienetą (t. y. veiksmą, veiksmo projektą arba paramos gavėjo mokėjimo prašymą) ir, kai tinka, patikimumo lygį, taikytą pagal KDR 28 straipsnio 11 dalį<sup>10</sup>, bei atrankos intervalą (jei tinka). MKA taip pat reikėtų nurodyti tiriamosios visumos dydį, imties dydį ir, kai tinka, atrankos vienetų, kurių auditas faktiškai atliktas ataskaitiniais metais, skaičių. Kelių atrankos laikotarpių atveju šiuos duomenis reikėtų atskirai pateikti dėl kiekvieno atrankos laikotarpio.

Valstybėms narėms, kurios nėra įsivedusios euro kaip savo valiutos, atsižvelgiant į tai, kad audituojamų paramos gavėjų išlaidos paprastai patiriamos nacionaline valiuta, rekomenduojama atlikti atranką ir nustatyti susijusius klaidų dažnius remiantis nacionaline valiuta<sup>11</sup>. Šiuo metodu siekiama užtikrinti, kad valiutų kurso svyravimai neturėtų įtakos apskaičiuojant klaidų dažnį.

Šiame skirsnyje AI taip pat turėtų apibūdinti savo sluoksniavimo metodą (kai tinka pagal KDR 28 straipsnio 10 dalį), taikytą išskaidant tiriamąją visumą į dalis, turinčias bendrų bruožų (tokių kaip veiksmi), susidedančias iš finansinių įnašų, pagal programą skirtų finansinėms priemonėms, didelės vertės vienetų ar fondų (kelių fondų programų atveju).

2007–2013 m. laikotarpiu buvo galima į vieną imtį įtraukti kelias programas, kurioms buvo taikoma bendra VKS. Tas pats principas taikomas ir 2014–2020 m. laikotarpiu.

Programų, kurioms taikoma bendra VKS, atveju Komisija rekomenduoja, visų pirma tada, kai tikimasi, kad kai kurių programų rezultatai bus skirtingi (t. y. didesnio nei 2 proc. klaidų dažnio ir (arba) dalies programų, kurioms taikoma bendra VKS, sisteminių trūkumų), AI savo darbą planuoti taip, kad būtų gautas pagrįstas patikinimas dėl konkretaus programos (-ų) pogrupio. To galima pasiekti užtikrinant, kad reprezentatyvioji imtis sluoksnių lygmeniu apimtų deklaruotas šio programos (-ų) pogrupio išlaidas. Taikant statistinės atrankos metodą atsitiktinei bendros VKS imčiai atrinkti, tam sluoksniui taikoma pagrindinė taisyklė – turi būti atrinkta bent 30 atrankos vienetų, kad būtų galima daryti išvadas apie tą sluoksnį. Taikant nestatistinės atrankos metodą, taikytini atrankos gairėse pateikti variantai.

Analogiškai kelių fondų programų atveju, kai klaidų dažnis viršija 2 proc. arba sisteminių trūkumų nustatoma kelių fondų programoje, valstybei narei naudingiau atlikti tikslines finansines pataisas dėl kiekvieno fondo, o ne imtis taisomųjų priemonių, darančių poveikį visai programai. Todėl Komisija rekomenduoja AI gauti pagrįstą patikinimą dėl kiekvieno

<sup>10</sup> KDR 28 straipsnio 11 dalyje nustatyta, jog jeigu įvertinus sistemą pripažįstama, kad ji yra labai patikima, sudarant veiksmų imtį patikimumo lygis turi būti ne mažesnis kaip 60 proc., o jeigu įvertinus nustatoma, kad sistema menkai patikima, sudarant veiksmų imtį patikimumo lygis turi būti ne mažesnis kaip 90 proc.

<sup>11</sup> Kai atliekamas konvertavimas, taikomos BNR 133 straipsnio nuostatos.



fondo. Taip daroma prielaida, kad kelių fondų programos atveju iš atrinktos imties gaunama pakankamai audito įrodymų dėl kiekvieno fondo. Šiuo tikslu AI galėtų atlikti sluoksniavimą pagal fondą, kaip nurodyta KDR 28 straipsnio 10 dalyje, įsitikindama, jog kiekvienas sluoksnis yra pakankamo dydžio, kad būtų galima daryti išvadą dėl kiekvieno atskiro sluoksnio, t. y. laikomasi pagrindinės taisyklės – 30 atrankos vienetų iš kiekvieno fondo. Tai ypač svarbu tada, kai pagal kelių fondų programą tikimasi gauti skirtingus įvairių fondų rezultatus.

Naudodamasi Komisijos rekomendacijose dėl atrankos metodų pateiktais šablonais, AI turėtų pateikti atliktų skaičiavimų lenteles MKA 10.3 priede, pageidautina „Excel“ formatu<sup>12</sup>, reikalingas, kad būtų galima suprasti taikytą imties atrankos metodą. Jeigu AI taikė tuose šablonuose nenurodytą atrankos metodą, vietoj to reikėtų pateikti atitinkamų skaičiavimų dokumentą. Turėtų būti užtikrinta imties atrankos audito seka.

5.3. skirsnyje AI taip pat turėtų paaiškinti, kaip praktiškai įvykdė proporcingos veiksmų programų kontrolės reikalavimus, nustatytus BNR 148 straipsnio 1 dalyje ir KDR 28 straipsnio 8 dalyje, kai jie taikytini.

AI turėtų nurodyti, kuris imties atrankos metodas buvo taikomas, atsižvelgiant į BNR 148 straipsnio 1 dalyje nustatytas apribojimus:

- a) atrankos vienetų neįtraukimo ar
- b) atrankos vienetų pakeitimo.

Be to, AI turėtų pateikti projektuojamų klaidų ir tikslumo apskaičiavimą visai tiriamajai visumai, atsižvelgiant į paaiškinimus, pateiktus *Gairėse audito institucijoms dėl audito atrankos metodų* (skirsnis, kuriame apibūdintas 148 straipsnio 1 dalies poveikis atrankos metodikai).

Kai AI taiko metodą, kurį rinktis leidžiama pagal KDR 28 straipsnio 9 dalį, MKA 5.3 skirsnyje turėtų būti nurodyta atrankos vienetų lygmeniu **taikyta dalinių imčių sudarymo metodika** ir pateiktas patvirtinimas, kad audituotoje dalinėje imtyje nustatytos klaidos, jeigu tokių būta, buvo ekstrapoliuotos atrankos vienetų lygmeniu (veiksma, projekto ar mokėjimo prašymo, priklausomai nuo pasirinkto atrankos vieneto) prieš imties rezultatų ekstrapoliavimą tiriamojoje visumoje. Šiuo atveju ir pildydama MKA 10.2 lentelę (jos skiltį „Atsitiktinėje imtyje audituotos ataskaitinių metų išlaidos“) AI turėtų atsižvelgti tik į tas išlaidas, kurių auditas faktiškai atliktas, o ne į deklaruotąsias išlaidas tame atrankos vienete (kurio gali būti, pvz., veiksmas, mokėjimo prašymas), kuriam taikyta dalinių imčių sudarymo metodika. Duomenys šioje skiltyje pateikiami tik susipažinti, jie nepriklauso nuo ekstrapoliuoto klaidų dažnio apskaičiavimo atrankos vieneto lygmeniu, kuris turėtų būti atliktas dėl visų deklaruotų to atrankos vieneto išlaidų.

---

<sup>12</sup> Kai tinka ir kai to prašo Komisijos auditoriai, kompiuterinių įrašų žurnalus, parengtus naudojant ACL, IDEA arba panašią programinę įrangą.

Šiame skirsnyje AI taip pat turėtų pateikti pasirinktų atrankos vienetų sąrašą, nurodydama šią informaciją apie kiekvieną sudarytos imties atrankos vienetą:

- a) atrankos laikotarpiu deklaruotas išlaidas,
- b) nustatytas klaidas;
- c) susijusį sluoksnį, jei taikoma,
- d) informaciją, ar atrankos vienetas yra išankstinis mokėjimas pagal finansinę priemonę (FP).

Šį sąrašą galima pridėti (kaip atskirą lapą) apskaičiavimo lentelių rinkmenoje, kurioje pateikiami atsitiktinės imties atrankos bei BKD ir LBKD skaičiavimai (t. y. 10.3 skirsnis).

Be to, tais atvejais, kai į imtį buvo atrinkti FP atrankos vienetai, MKA taip pat turėtų būti pateikta ši informacija, idealiu atveju – apskaičiavimo lentelių rinkmenoje, kurioje pateikiama informacija apie LBKD apskaičiavimą:

- a) FP sumos audito tiriamojame visumoje atrankos laikotarpiu (įtrauktos į LBKD apskaičiavimo reikšmę A<sup>13</sup>);
- b) patvirtinimas, ar į imtį buvo įtraukti visi tiriamosios imties FP atrankos vienetai. Jeigu ne, AI turėtų nurodyti išlaidų, susijusių su FP atrankos vienetais, neįtrauktais į imtį, sumą per atrankos laikotarpį;
- c) FP suma, susijusi su atliekamu vertinimu, arba kitos neigiamos sumos, išskaičiuotos iš tiriamosios visumos (įtraukiamos į LBKD apskaičiavimo reikšmę F);
- d) finansinės pataisos, susijusios su FP, kurias AI įtraukė į LBKD apskaičiavimo reikšmę H.

Pirmiau nurodytos informacijos, kurios prašoma, tikslas – leisti Komisijai įvertinti BKD / LBKD ir riziką be FP išankstinių mokėjimų, jeigu tokių yra<sup>14</sup>.

5.4. Visų ataskaitinių metų ir tiriamosios visumos, iš kurios buvo paimta atsitiktinė imtis, Komisijai eurais deklaruotų išlaidų sutikrinimas (10.2 skirsnio lentelės A stulpelis). Sutikrinant duomenis gali būti nustatoma neigiamų atrankos vienetų, jei ataskaitiniais metais buvo atliktos finansinės pataisos.

5.5. Nustačius neigiamų atrankos vienetų, patvirtinimas, kad jie buvo laikomi atskira tiriamąja visuma, vadovaujantis Komisijos deleguotojo reglamento (ES) Nr. 480/2014 28 straipsnio 7 dalimi. Tokių vienetų audito pagrindinių rezultatų analizė, visų pirma patikrinant, ar sprendimai taikyti finansines pataisas (priimti valstybės narės arba Komisijos) buvo sąskaitose užregistruoti kaip anuliuojamas ar susigrąžinimas.

<sup>13</sup> Žr. LBKD apskaičiavimo 2 lentelę šių gairių IV.4 skirsnyje.

<sup>14</sup> Žr. 2016 m. metinėje ataskaitoje pateiktą Audito Rūmų rekomendaciją Nr. 2.a ir 6.35 dalį. 2017 m. įvairiose techninių grupių susitikimuose Komisija paaiškino Audito Rūmų ir AI atstovams nesiekianti gauti iš AI atskiros audito nuomonės dėl išlaidų, deklaruotų dėl FP, arba atskiros ir (arba) alternatyvaus BKD apskaičiavimo be FP.

5.6. Atlikdami nestatistinę atranką, pagrįskite naudojamą metodą, laikydamiesi Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 1 dalies, nurodykite audituotų veiksmų ir (arba) išlaidų procentinę dalį, veiksmus, kurių imtasi imties atsitiktinumui (o tuo pačiu ir reprezentatyvumui) ir pakankamam imties dydžiui užtikrinti, kad audito institucija galėtų pateikti tinkamą audito nuomonę. Atliekant nestatistinę atranką, taip pat apskaičiuojamas tikėtinas klaidų dažnis.

**5.4. skirsnyje** AI turėtų nurodyti **tiriamosios visumos**, iš kurios atrinkta imtis, vertę ir sutikrinti šį dydį su TVI Komisijai deklaruotų tų ataskaitinių metų išlaidų dydžiu<sup>15</sup>.

Į tiriamąją visumą, iš kurios sudaroma imtis, įtraukiamos išlaidos, deklaruotos Komisijai dėl veiksmų pagal tam tikrą programą arba programų grupę ataskaitiniais metais. Tiriamoji visuma, iš kurios sudaroma imtis, turėtų apimti visus veiksmus, kurių deklaruotos išlaidos įtrauktos į mokėjimo prašymą, pateiktą Komisijai tais metais, kurių imtis sudaryta, išskyrus atvejus, kai taikoma BNR 148 straipsnio 1 dalis (taip pat žr. IV.5 skirsnį).

**5.5 skirsnyje** AI turėtų patvirtinti, kad **neigiami atrankos vienetai** tvarkomi kaip atskira tiriamoji visuma pagal BNR 28 straipsnio 7 dalį. Kaip turėtų būti tvarkomi neigiami atrankos vienetai, išsamiau paaiškinta *Gairėse audito institucijoms dėl audito atrankos metodų*.

AI nustačius problemų, susijusių su neigiama tiriamąja visuma (pavyzdžiui, nepakankamų pataisų), AI turėtų išanalizuoti šių klaidų rimtumą ir mastą bei šio vertinimo rezultatus pateikti savo nuomonėje dėl VKS.

**Nestatistinės atrankos**<sup>16</sup> atveju AI turėtų **5.6 skirsnyje** apibūdinti, kaip ji pagrindė imties atranką remdamasi savo profesiniu sprendimu, teisės aktų reikalavimais ir taikytiniais tarptautiniu mastu pripažintais audito standartais. Visų pirma AI turėtų paaiškinti, kaip buvo užtikrintas atsitiktinumas atrenkant atrankos vienetus ir kodėl ji laiko imtį pakankama pagrįstai audito nuomonei parengti.

5.7. Veiksmų audito pagrindinių rezultatų analizė, nurodant audituotų atrankos vienetų skaičių, atitinkamą kiekvieno veiksmo sumą ir klaidų tipus, nustatytų klaidų pobūdį, sluoksnio klaidų dažnį ir atitinkamus pagrindinius trūkumus arba pažeidimus, viršutines klaidų dažnio ribas (kai tinkama), esmines priežastis ir siūlomas taisomąsias priemones (įskaitant skirtas šioms klaidoms išvengti paskesnėse mokėjimo paraiškose) ir jų poveikį audito nuomonei. Prireikus pateikite išsamesnį 10.2 ir 10.3 skirsniuose pateiktų duomenų, visų pirma apie bendrą klaidų dažnį, paaiškinimą.

5.8. Su ataskaitiniais metais susijusių finansinių pataisų, kurias tvirtinančioji institucija ir (arba) vadovaujančioji institucija atliko prieš pateikdamos sąskaitas Komisijai ir kurios

<sup>15</sup> Daugiau informacijos šiuo klausimu pateikta gairėse dėl atrankos metodų.

<sup>16</sup> Minimalus teisės aktų reikalavimas, kad nestatistinė imtis apimtų 5 proc. veiksmų ir 10 proc. išlaidų, atitinka „geriausio atvejo scenarijų“, kai sistemoje gaunamas aukšto lygio patikinimas. Išsamesnės informacijos apie tai pateikta gairėse dėl audito strategijos (plg. 4.3 skirsnį), dok. EGESIF\_14-0011, ir atrankos gairėse.

pasiūlytos po veiksmų audito, paaiškinimas, taip pat fiksuotosios normos arba ekstrapoliuotų pataisų, kaip nurodyta 10.2 skirsnyje, paaiškinimas.

5.9. Bendro klaidų dažnio ir likutinio bendro klaidų dažnio (kaip nurodyta 10.2 skirsnyje) palyginimas su nustatytu reikšmingumo lygiu, siekiant nustatyti, ar yra reikšmingų tiriamosios visumos iškraipymų ir jų poveikį audito nuomonei.

5.10. Informacija apie papildomos imties (kaip nustatyta Reglamento (ES) Nr. 480/2014 28 straipsnio 12 dalyje), jei yra, audito rezultatus.

5.11. Nurodyti, ar buvo nustatyta sisteminio pobūdžio problemų, ir kokių priemonių buvo imtasi, įskaitant netinkamų išlaidų ir visų susijusių finansinių pataisų kiekybinį įvertinimą.

5.12. Informacija apie ankstesnių metų veiksmų audito paskesnius veiksmus, visų pirma susijusius su sisteminio pobūdžio trūkumais.

5.13. Veiksmų audito bendrųjų rezultatų išvados dėl valdymo ir kontrolės sistemos veiksmingumo.

AI turėtų atlikti visą audito darbą, reikalingą, kad būtų parengta pagrįsta kiekvienų ataskaitinių metų audito nuomonė. Jis apima ir visų atsitiktine tvarka atrinktų veiksmų auditą. Kai AI negali atlikti konkretaus veiksmo audito, ji turėtų MKA pateikti išsamius tai pagrindžiančius argumentus, taip pat nurodyti priemones, kurių ėmėsi siekdama sušvelninti šią padėtį ir jos poveikį audito nuomonei, įskaitant, kai būtina, apimties ribojimo poveikį.

Klaidos, į kurias atsižvelgta nustatant BKD, turėtų būti susijusios su nustatytais faktais, kurie atskleisti galutinėje audito ataskaitoje, t. y. po to, kai užbaigta audituojamo subjekto prieštaravimų procedūra.

Tais atvejais, kai tokia prieštaravimų procedūra neužbaigta prieš pateikiant MKA, tai turėtų būti aiškiai nurodyta ir, jeigu poveikis yra reikšmingas, gali būti pateikta profesiniu AI sprendimu pagrįsta sąlyginė nuomonė. Atliekant BKD apskaičiavimą turėtų būti įtraukiamos preliminarios klaidos (paprastai daugiausia galimų klaidų, nurodytų audito ataskaitų projektuose)<sup>17</sup>.

**5.7. skirsnyje** AI turėtų pateikti atliktą nustatytų faktų kokybinę analizę. Reikėtų nurodyti nustatytų faktų skaičių ir rūšis, jų reikšmingumą ir pagrindines priežastis (visų pirma svarbu tai atvejais, kai tos pačios rūšies klaida pasikartoja kelis kartus ir tai gali atspindėti sisteminius trūkumus), kurias įvertino AI.

Atsižvelgiant į projektų atžvilgiu nustatytų faktų tipologiją, informacija sistemoje „SFC 2014“ turėtų būti pateikiama kaip struktūrizuoti duomenys (taip pat žr. 5 priede pateiktą lentelę, kurią Komisija ir AI susitarė taikyti 2014–2020 m. programavimo laikotarpiu).

---

<sup>17</sup> Daugiau informacijos apie nebaigtų veiksmų auditų poveikį BKD ir LBKD apskaičiavimui pateikta IV.5 skirsnyje.

Atsižvelgiant į **5.8 skirsnyje** pateikiamą informaciją, reikėtų pažymėti, kad tuo atveju, kai sudarius vieną kelių fondų programų ar programų grupės, kurioms taikoma bendra VKS, imtį apskaičiuojamas reikšmingas klaidų lygis, gautas BKD ir taisomosios priemonės taikomos visoms programoms ir (arba) fondams, net jeigu nustatyti pažeidimai yra susiję tik ar konkrečiau su viena programa ar vienu fondu. Tačiau valstybė narė turi apsvarstyti, kaip taikyti atitinkamas pataisas, kad likutinis bendras visų atitinkamų programų ir (arba) fondų grupės klaidų dažnis būtų sumažintas iki 2 proc. arba mažesnio lygio.

**5.9 skirsnyje** AI turėtų nurodyti BKD, apskaičiuotą, kaip nustatyta KDR 28 straipsnio 14 dalyje:

„Kad parengtų Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 5 dalies a punkte nurodytą audito nuomonę ir kontrolės ataskaitą, audito institucija, remdamasi veiksmų audito rezultatais, apskaičiuoja bendrą klaidų dažnį, kuris yra projektuojamų atsitiktinių klaidų ir, jei taikoma, sisteminių klaidų bei neištaisytų anomalijų klaidų sumos ir tiriamosios visumos dalmuo.“<sup>18</sup>

BKD ir jo poveikio audito nuomonės informacijai apie VKS vertinimas pateikiamas III.1 skirsnio 1 lentelėje.

AI taip pat turėtų apskaičiuoti ir nurodyti LBKD (t. y. į patvirtintas sąskaitas įtrauktų išlaidų tiriamojoje visumoje likusias klaidas) atlikus atitinkamas finansines pataisas pagal AI auditą. Tada LBKD turėtų būti palygintas su 2 proc. reikšmingumo riba.

Jeigu LBKD viršija 2 proc., audito nuomonė turėtų būti sąlyginė arba neigiama, bent jau dėl išlaidų teisėtumo ir tvarkingumo, tačiau tikėtina, kad ir dėl tinkamo VKS veikimo (žr. daugiau rekomendacijų, kurios pateiktos III.1 skirsnyje). Tikimasi, kad valstybė narė, prieš pateikdama patikinimo dokumentų rinkinį, pritaikys papildomas (visų pirma ekstrapoliuotas) finansines pataisas, kad reikšminga likutinė rizika (t. y. LBKD) būtų 2 proc. arba mažesnė; tai yra sąlyga, leidžianti pateikti besąlyginę nuomonę apie programos sąskaitose patvirtintų išlaidų teisėtumą ir tvarkingumą.

Be MKA 5 skirsnyje pateikiamos informacijos apie BKD ir LBKD, MKA 10.2 skirsnio lentelėje taip pat turėtų būti nurodyti BKD ir LBKD (žr. šio dokumento 2 priedą). Į sistemos „SFC 2014“ modulį įtraukta pirmiau minėta lentelė, kuri turėtų būti pildoma tiesiogiai.

Pagrindiniai BKD ir LBKD skaičiavimai turėtų būti pateikti MKA 10.3 skirsnyje. IV skirsnyje pateikiami papildomi paaiškinimai dėl klaidų tvarkymo ir papildomos rekomendacijos gairės dėl BKD ir LBKD apskaičiavimo.

Pagal KDR 28 straipsnio 11 dalį ir tinkamais atvejais AI turėtų MKA **5.11 skirsnyje** paaiškinti, ar, neskaitant atsitiktinių klaidų, kai kurios iš aptiktų klaidų yra sisteminės arba anomalios klaidos.

---

<sup>18</sup> Kai deklaruotos išlaidos apima neigiamus atrankos vienetų, jie turi būti laikomi atskira tiriamąja visuma. Šiuo atveju apskaičiuojamas teigiamų atrankos vienetų tiriamosios visumos BKD.

Atsižvelgiant į 2014–2020 m. metinėms sąskaitoms taikomas Finansinio reglamento ir BNR nuostatas<sup>19</sup>, **patikslinti ankstesnių metų klaidų dažniai nebėra aktualūs ir MKA jų pateikti nereikia**. Todėl visos finansinės pataisos, taikytos atrinktos tiriamosios visumos išlaidoms, patvirtintoms sąskaitose ir pateiktoms su patikinimo dokumentų rinkiniu, laikomos galutinėmis.

## 6. Sąskaitų auditas

6.1. Sąskaitų auditą atlikusios institucijos ir (arba) subjektai.

6.2. Audito metodas, naudotas tikrinant Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 137 straipsnyje nurodytų sąskaitų elementus. Taip pat aprašykite sistemų audito (4 skirsnis) ir veiksmų audito (5 skirsnis) metu atliktą audito darbą, siekiant gauti pakankamą patikinimą dėl sąskaitų.

6.3. Nurodykite išvadas, padarytas atlikus auditą, dėl sąskaitų išsamumo, tikslumo ir teisingumo, taip pat nurodykite įgyvendinant sistemų auditą ir (arba) veiksmų audito rezultatus padarytas ir sąskaitose matomas finansines pataisas.

6.4. Nurodykite, ar kokios nors nustatytos problemos buvo laikomos sisteminio pobūdžio ir kokių priemonių buvo imtasi.

**6.2 skirsnyje** AI turėtų paaiškinti sąskaitų audito metu atliktą audito darbą pagal BNR 137 straipsnį ir KDR 29 straipsnį ir pagrįsti audito nuomonę dėl sąskaitų išsamumo, tikslumo ir teisingumo, atsižvelgdama į atnaujintas Komisijos *gaires dėl sąskaitų audito* (EGESIF\_15\_0016).

AI taip pat turėtų paaiškinti su TVI ir VI sutartą tvarkaraštį ir darbo procedūras, kurie reikalingi, kad AI galėtų sąskaitų audito darbą atlikti laiku<sup>20</sup>.

**6.3 skirsnyje** AI turėtų paaiškinti, kaip padarė išvadas dėl sąskaitų išsamumo, tikslumo ir teisingumo, remdamasi šiais įvairiais patikinimo šaltiniais:

- savo atliktais sistemų auditais (visų pirma auditais, atliktais dėl TVI, kaip nustatyta KDR 29 straipsnio 4 dalyje);
- savo atliktais veiksmų auditais<sup>21</sup>;

<sup>19</sup> Visų pirma Finansinio reglamento 63 straipsnio 5 ir 6 dalis bei BNR 137 straipsnio 1 dalį.

<sup>20</sup> Atsižvelgiant į 700-ojo TAS A39 punktą, AI pateikia nuomonę dėl sąskaitų, už kurias atsakinga TVI. Todėl AI negali daryti išvados, kad gauta pakankamai tinkamų audito įrodymų, iki bus parengtos sąskaitos ir vadovybė prisiims už jas atsakomybę. Tai reiškia, kad AI gali pateikti savo nuomonę dėl sąskaitų tik po to, kai TVI jas pateikia VI ir AI ir kai VI pateikia AI savo valdymo pareiškimą. Vis dėlto AI turėtų pradėti sąskaitų audito darbą pirmiau, negu TVI baigs jas rengti, ir dar prieš gaudama VI valdymo pareiškimą, kad tikrai turėtų pakankamai laiko parengti savo nuomonę iki N+2 metų vasario 15 d. Siekiant užtikrinti sklandžią proceso eigą TVI, VI ir AI turėtų susitarti dėl tvarkaraščio ir darbo procedūrų.

<sup>21</sup> Atliekant veiksmų auditus bus galima patikrinti sumų tikslumą ir atitinkamą į mokėjimo prašymus (ir vėliau į sąskaitas) įtrauktų išlaidų (jei bus nustatyta, kad jos visiškai teisėtos ir tvarkingos) išsamumą. Taip pat galima

- Komisijos ir Audito Rūmų atsiųstomis galutinėmis audito ataskaitomis;
- savo atliktu valdymo pareiškimo ir metinės santraukos vertinimu;
- sąskaitų projekto, kurį TVI pateikė AI, tikrinimo pobūdžiu ir mastu bei papildomomis audito procedūromis, kurios buvo taikomos siekiant suderinti ir patikrinti sąskaitose nurodytus duomenis.

Pagal pastarąjį AI turėtų aprašyti savo atliktus galutinius papildomus patvirtintų sąskaitų projektų patikrinimus iki teisės aktų nustatyto galutinio termino, vasario 15 d., kaip nustatyta pirmiau minėtose sąskaitų audito gairėse. Visų pirma AI turėtų:

1) MKA aiškiai patvirtinti, kad ji patikrino TVI atliktą suderinimą dėl informacijos, pateiktos sąskaitų 2 ir 8 priedėliuose, ir jos atitiktį informacijai, kurią VI pateikė metinėje santraukoje (visų pirma dėl sumos, atskleistos metinės santraukos A, B ir C skirsniuose), ir

2) atskleisti ir paaiškinti šių dviejų dokumentų neatitikimus, jei tokių yra.

AI turėtų apibūdinti šiuo klausimu atliktą darbą, įskaitant AI vertinimą dėl TVI paaiškinimų, susijusių su šiuose priedėliuose pateiktais koregavimais, tinkamumo bei MKA ir metinėje santraukoje atskleistos informacijos atitikties patikrinimą. Tikrinant visų pirma turėtų būti atsižvelgiama į finansines pataisas, kurios buvo atliktos ir atspindėtos ataskaitose, kaip rezultatai paskesnių veiksmų, susijusių su sistemų auditu, veiklos auditu ir tolesniais valdymo patikrinimais, atliktais pateikus galutinę tarpinio mokėjimo paraišką Komisijai ir iki sąskaitų pateikimo. **Ypatingas dėmesys turėtų būti skirtas sumoms, kurių vertinimas dar nebaigtas, ir jos turėtų būti atskleistos, kaip numatyta BNR 137 straipsnio 2 dalyje.**

## 7. Audito subjektų koordinavimas ir AI atliekamas priežiūros darbas

7.1. Aprašykite koordinavimo tarp audito institucijos ir auditą atliekančio audito subjekto procedūrą, kaip numatyta Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 2 dalyje, kai tinkama.

7.2. Aprašykite priežiūros ir kokybės vertinimo procedūrą, audito institucijos taikomą kitai (-oms) audito įstaigai (-oms).

Procedūra pagal 7.1 skirsnį turėtų apimti koordinavimą, susijusį su audito planavimu, ir audito rezultatų koordinavimą bei tikrinimą siekiant gauti galutines išvadas ir pateikti audito nuomonę.

7.2 skirsnyje turėtų būti aprašyta priežiūros procedūra, AI taikoma (kai tinka) kitiems audito subjektams. Šiame aprašyme turėtų būti apžvelgta priežiūra, faktiškai vykdyta tais ataskaitiniais metais, atsižvelgiant į esamus tarptautiniu mastu pripažintus audito standartus arba gaires.

---

suderinti audito seką nuo tvirtinančiosios institucijos apskaitos sistemos iki paramos gavėjo ir (arba) veiksmo lygmens per bet kurias TI; šis klausimas jau įtrauktas į dabartinius auditus.

Šiuo klausimu AI turėtų atsižvelgti į INTOSAI audito standartų<sup>22</sup> Europos įgyvendinimo gaires Nr. 25, susijusias su koncepcija, pagal kurią Europos aukščiausiosios audito institucijos naudojami kitų auditorių ir ekspertų darbu. Šiose gairėse konkrečiai nurodyti reikalavimai, kurių reikia laikytis priklausomai nuo to, kiek kitų auditorių darbu remiamasi kiekviename audito etape, planavimo tikslais, siekiant gauti audito įrodymus arba baigiant tikrinimus. Procedūrų, kurias pagrindinis auditorius turėtų atlikti siekdamas gauti pakankamai tinkamų audito įrodymų, kad kito auditoriaus darbas atitinka pagrindinio auditoriaus poreikius, taikymo mastas konkrečios užduoties aplinkybėmis priklauso nuo to, kokiuose audito etapuose galima naudotis kitų auditorių darbu. AI turės kruopščiau prižiūrėti jų darbą ypač tada, kai juo remdamasi gaus audito įrodymų.

Išsamesnių gairių pateikta 1600 TAAIS dėl grupės audito<sup>23</sup>, 1610 TAAIS<sup>24</sup> (įskaitant 610-ąją TAS) dėl vidaus auditorių darbo naudojimo ir 1620 TAAIS<sup>25</sup> dėl auditoriaus eksperto darbo naudojimo.

## 8. Kita informacija

8.1. Informacija apie praneštus ir įtariamus sukčiavimo atvejus, audito institucijos nustatytus atliekant auditą (ir audito institucijai atliekant veiksmų auditą nustatytus atvejus, apie kuriuos pranešė kitos nacionalinės arba ES institucijos), ir priemones, kurių buvo imtasi.

MKA 8.1 skirsnyje AI turėtų nurodyti veiksmus, kurių imtasi įtariamo sukčiavimo atvejais, nustatytais audito darbo metu prieš pateikiant MKA.

Konkrečioms nacionalinėms ir ES kovos su sukčiavimu tarnyboms turėtų būti pranešta apie visus AI nustatytus įtariamo sukčiavimo atvejus tais ataskaitiniais metais, o kelių fondų programų atveju reikėtų nurodyti ir susijusį fondą.

MKA reikėtų nurodyti, ar apie AI nustatytus įtariamo sukčiavimo atvejus<sup>26</sup> pranešta OLAF. Apie įtariamą sukčiavimą OLAF turi pranešti institucija, valstybės narės paskirta pagal BNR

<sup>22</sup> [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES\\_EN.PDF](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES_EN.PDF)

<sup>23</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1600-special-considerations-audits-of-group-financial-statements-including-the-work-of-co.html>

<sup>24</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1610-using-the-work-of-internal-auditors.html>

<sup>25</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1620-using-the-work-of-an-auditors-expert.html>

<sup>26</sup> Auditoriai vykdo administracines procedūras, o ne baudžiamuosius procesus. Taigi, kai reikia nustatyti konkrečias įtariamąsias nesąžiningos veiklos aplinkybes, jų gebėjimai ir įgaliojimai yra gana riboti. Be to, iš esmės skiriasi baudžiamųjų procesų ir audito procedūrų pagrindiniai tikslai. Veiksmų auditas yra administracinio pobūdžio procedūra, kuria siekiama įvertinti projekto įgyvendinimo teisėtumą ir tvarkingumą, o baudžiamojo proceso tikslas – nustatyti ir iširti veiksmus siekiant gauti įrodymų dėl tyčinio sukčiavimo.



122 straipsnio 2 dalies reikalavimus ir šioje nuostatoje minimus deleguotuosius bei įgyvendinimo aktus<sup>27</sup>.

Jei tai leidžia nacionalinės taisyklės dėl atliekamų tyrimų, AI turėtų surinkti informaciją apie sukčiavimo pobūdį ir įvertinti, ar tai sisteminė problema ir, jei taip, ar buvo rekomenduojama ir (arba) imtasi priemonių siekiant ją sumažinti.

Kai tinka, MKA reikėtų pranešti apie finansinių pataisų, taikomų dėl sukčiavimo arba įtariamo sukčiavimo, įgyvendinimo padėtį ir informaciją apie tarpinio mokėjimo paraišką Komisijai, į kurią įtrauktos atitinkamos pataisos.

Papildomos informacijos ir gairės dėl veiksmų, kurių turi imtis nacionalinės institucijos (įskaitant AI) siekdamos užkirsti kelią sukčiavimui, nustatyti jo atvejus ir ištaisyti padėtį, pateikta <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. Pagal 240-ąjį TAS „auditoriai gali susidurti su aplinkybėmis, kurios rodo, kad galėjo būti įvykdytas sukčiavimas. Tokiais atvejais jie privalo nedelsdami informuoti atitinkamą instituciją, kad būtų imtasi tolesnių veiksmų... Auditorius gali padaryti išvadą, kad galimas sukčiavimas daro poveikį visai sistemai arba tik jos daliai arba kad yra tik vienas ar keli atskiri galimo sukčiavimo atvejai. Visais atvejais jis privalo veikti greitai ir informuoti atitinkamas institucijas, atsižvelgdamas į visas atvejo (-ų) aplinkybes. Remdamasis atskleistais įrodymais auditorius privalo griežtai ir išsamiai išanalizuoti situaciją, susisteminti įrodymus, kuriais pagrįstas nustatytas faktas, ir nuspręsti, ką informuoti. Greičiausiai asmenys, kuriuos reikėtų informuoti pirmiausia, bus už audituojamos įstaigos valdymą atsakingi asmenys, jeigu nėra priežasčių manyti, kad jie yra susiję su sukčiavimo atveju (-ais). <...> Kitais atvejais auditorius privalo apie atvejį (-us) pranešti tiesiai teisminėms institucijoms, nepažeisdamas jokių nacionalinės teisės aktų, susijusių su audito metu gautos informacijos konfidencialumu. Auditoriai taip pat privalo informuoti atsakingas nacionalines institucijas, kurios, laikydamosi taikomų sektoriaus taisyklių dėl pranešimų apie pažeidimus, turi apie pažeidimus ir įtariamo sukčiavimo atvejus pranešti Komisijai (OLAF).“<sup>28</sup>

8.2. Kai tinkama, tolesnė įvykių eiga po to, kai audito institucijai buvo pateiktos sąskaitos ir prieš Komisijai pateikiant metinės kontrolės ataskaitą pagal Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 5 dalies b punktą, į kurią atsižvelgta nustatant patikinimo lygį ir audito institucijos nuomonę.

Tolesnių įvykių samprata paimta iš tarptautinio audito standarto Nr. 560 ir atitinkamai pritaikyta pasidalijamajam valdymui pagal sanglaudos politiką. Kaip nustatyta tame standarte, vienas iš auditoriaus tikslų yra „surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl to, ar įvykiai nuo finansinių ataskaitų datos iki auditoriaus išvados datos, dėl kurių būtinas finansinių ataskaitų koregavimas ar informacijos atskleidimas, tinkamai parodyti tose finansinėse

<sup>27</sup> EU2015/1970-DA, EU2016/568-DA, EU2015/1974-IA.

<sup>28</sup> Vadovas „Valstybių narių auditorių vaidmuo vykdant sukčiavimo prevenciją ir nustatymą“ (<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20the%20Role%20of%20Member%20states%27%20auditors%20in%20fraud%20prevention%20and%20detection%20LT.doc>).

ataskaitose pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką“. Pasidalijamojo valdymo aplinkybėmis „finansines ataskaitas“ reikėtų suprasti kaip sąskaitas, kurias rengia TVI ir už kurias ji atsakinga. „Finansinių ataskaitų data“ yra ta diena, kurią TVI pateikia sąskaitas AI galutiniam patikrinimui.

Daroma prielaida, jog AI gaus sąskaitas iš TVI dar prieš tai, kai jos bus pateiktos Komisijai, kad galėtų padaryti išvadas dėl jų išsamumo, tikslumo ir teisingumo. Laikotarpiu nuo tų sąskaitų gavimo iki audito nuomonės parengimo AI gali sužinoti apie įvykius, darančius poveikį sąskaitose pateiktoms sumoms ir ypač išlaidoms, kurios deklaruotos kaip teisėtos ir tvarkingos.

Šiuo tikslu AI turėtų „atlikti audito procedūras, kad surinktų pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad visi įvykiai nuo finansinių ataskaitų [sąskaitų] datos iki auditoriaus išvados [MKA] datos, dėl kurių būtinas finansinių ataskaitų [sąskaitų] koregavimas ar informacijos atskleidimas, buvo nustatyti“. 560-jame TAS taip pat nurodyta, kad AI „neprivalo taikyti papildomų audito procedūrų tiems aspektams, dėl kurių ankstesnių audito procedūrų metu padarė tinkamas išvadas“.

Kai kurie tolesni įvykiai gali turėti reikšmingą poveikį VKS veikimui ir (arba) taikomoms išlygoms (tais atvejais, kai priimama sąlyginė arba neigiama nuomonė), todėl AI negali jų nepaisyti. Tokie įvykiai gali būti teigiami veiksmai (pvz., taisomosios priemonės, įgyvendintos po to, kai TVI parengė sąskaitas, ir iki jų pateikimo Komisijai) arba įvykiai, kurių poveikis neigiamas (pvz., tuo laikotarpiu nustatyti sistemos trūkumai arba klaidos).

Kai tinka, reikėtų atsižvelgti ir į kitų nacionalinių ar ES institucijų atliktą tų ataskaitinių metų audito darbą.

Kelių fondų programų atveju reikėtų nurodyti su kiekvienu iš tolesnių įvykių, apie kuriuos pranešta, susijusį fondą.

Be to, AI raginama 8 skirsnyje apibendrinti atliktą audito darbą ir rezultatus, susijusius su veiksmingumo duomenų patikimumu, remiantis PR6 sistemų auditais (visų pirma veiksmingumo duomenų patikimumo aspektu), bet kuriais konkrečiais teminiais veiksmingumo duomenų patikimumo auditais ir veiksmų auditais.

## **9. Bendras patikinimo lygis**

9.1. Nurodykite bendrą patikinimo dėl tinkamo valdymo ir kontrolės sistemų veikimo lygį ir paaiškinkite, kaip šis lygis nustatomas apibendrinant sistemų auditų (kaip parodyta 10.1 skirsnyje) ir veiksmų auditų (kaip parodyta 10.2 skirsnyje) rezultatus. Kai tinkama, audito institucija taip pat atsižvelgia į kitų tų ataskaitinių metų nacionalinių ar Sąjungos auditų rezultatus.

9.2. Įvertinkite visus įgyvendintus trūkumų mažinimo veiksmus, kaip antai finansines pataisas, ir įvertinkite poreikį imtis papildomų taisomųjų priemonių, atsižvelgiant į sistemos ir finansinę perspektyvas.

Pateikiant bendrą patikinimą, kurį AI turi nurodyti **9.1 skirsnyje**:

- patikinimas dėl sąskaitų grindžiamas sąskaitų auditų rezultatais (ir kitais atitinkamais informacijos šaltiniais, kaip apibūdinta 6.3 skirsnyje), o išvadas šiuo klausimu reikėtų pateikti 6.3 skirsnyje<sup>29</sup>;
- išlaidų teisėtumo ir tvarkingumo (TT) užtikrinimas grindžiamas BKD, apskaičiuotu atlikus veiksmų auditą, atsižvelgiant į reikiamų pataisų taikymą prieš pateikiant sąskaitas (t. y. LBKD – žr. 5 skirsnį);
- patikinimas dėl tinkamo VKS veikimo grindžiamas bendrais abiejų sistemų auditų (sistemos įvertinimo – žr. 4 skirsnį) ir veiksmų auditų (BKD – žr. 5 skirsnį) rezultatais.

Kelių fondų programų atveju AI turėtų patvirtinti, kad padarytos išvados tinka visiems fondams arba, jeigu yra skirtumų, paaiškinti, kaip ji padarė išvadą dėl kiekvieno fondo, remdamasi atlikto audito darbo rezultatų analize.

Bendras patikinimo lygis atspindi audito nuomonėje (žr. III skirsnį), kurią AI gali nurodyti šiame skirsnyje.

Dėl **9.2 skirsnio** AI rekomenduojama apibūdinti taisomąsias priemones, kurių ėmėsi valstybė narė, remdamasi sistemų audito ir AI atlikto veiksmų audito rezultatais.

Apskritai, BKD, kuris viršija reikšmingumo lygį, patvirtina, kad valdymo ir kontrolės sistema turi trūkumų (daugiausia PR4 ir valdymo patikrinimų lygmeniu, bet galbūt ir kitų pagrindinių reikalavimų atžvilgiu). Tokiu atveju, o visų pirma, kai VKS priskiriama 3 arba 4 kategorijai, siekdama sumažinti reikšmingų klaidų riziką ir būsimose mokėjimo paraiškose, AI turėtų rekomenduoti atsakingoms institucijoms įgyvendinti taisomuosius veiksmus su būtinomis taisomosiomis priemonėmis, sudarant veiksmų planą, kuris būtų įgyvendinamas per aiškius terminus iki kito patikinimo dokumentų rinkinio ir šalinant nustatytus sistemos trūkumus. Jei jau parengtas, taisomųjų veiksmų planas turėtų būti aiškiai ir glaustai apibūdintas MKA (ir VI parengtame valdymo pareiškime). Jei planas dar neparengtas, turėtų būti atskleistos bent jau pagrindinės rekomenduojamų taisomųjų veiksmų sritys (išsamesnė informacija apie taisomųjų veiksmų planą ir jo įgyvendinimą turėtų būti pateikta kitoje MKA, nebent Komisija prašytų anksčiau).

---

<sup>29</sup> Dėl audito nuomonės elemento, susijusio su sąskaitomis, daugiau rekomendacijų pateikta atnaujintose Komisijos gairėse dėl sąskaitų audito (EGESIF 15\_0016\_02).

### III. GAIRĖS DĖL AUDITO NUOMONĖS, KURIĄ KASMET AI TURI PATEIKTI DĖL KIEKVIENOS PROGRAMOS

#### 1. Audito nuomonė

Audito nuomonė, kurią AI kasmet turi pateikti dėl kiekvienos programos pagal BNR 127 straipsnio 5 dalį, grindžiama išvadomis, padarytomis remiantis gautais audito įrodymais. KĮR VIII priede pateikta pavyzdinė audito išvada, kuri turi būti naudojama. Ji apima tris patikinimo elementus (sąskaitas, metinių programų sąskaitose įrašytų išlaidų teisėtumą ir tvarkingumą ir VKS veikimą). Numatyta trijų rūšių nuomonė:

- besąlyginė nuomonė;
- sąlyginė nuomonė (turinti ribotą arba reikšmingą poveikį);
- neigiama nuomonė.

AI audito nuomonę dėl kiekvienos programos pateikia MKA, o struktūrizuotus duomenis sistemoje „SFC 2014“, nurodydama galimus skirtingus patikinimo lygmenis, taikomus kiekvienam iš trijų minėtų elementų.

Jeigu priimama besąlyginė nuomonė, tai taikoma visiems trimis audito nuomonės elementams be jokių išimčių.

Priėmusi kitokią nuomonę, t. y. sąlyginę arba neigiamą, AI audito nuomonėje turėtų nurodyti, kuriam iš trijų elementų ar jų deriniui (sąskaitoms, TT, VKS) ji yra taikoma.

Remiantis įgyta patirtimi, tolesnėje lentelėje parodytas ryšys, įprasčiausiai atvejais siejantis audito nuomonę (dėl tinkamo VKS veikimo ir išlaidų teisėtumo bei tvarkingumo) su sistemų auditų ir veiksmų auditų išvadomis. **Ši lentelė tėra rekomendacinio pobūdžio ir AI turi remtis savo profesiniu sprendimu, ypač toliau nenumatytomis aplinkybėmis arba tuo atveju, kai AI, remdamasi audito įrodymais, nustato konkrečių riziką mažinančių veiksmų.** Kaip nurodyta lentelėje, įgyvendintos taisomosios priemonės gali būti finansinės pataisos (kuriomis siekiama sumažinti LBKD iki 2 proc. ar žemesnio lygmens) arba sisteminiai ir (arba) procedūriniai patobulinimai, kuriais siekiama pašalinti VKS trūkumus ir ateityje išvengti tų pačių pažeidimų pasikartojimo, arba abiejų dalykų derinys.

I lentelė. Audito nuomonės, kurios tikimasi dėl patikinimo elementų, susijusių su VKS, TT ir sąskaitomis<sup>30</sup>, rūšys, atsižvelgiant į visus turimus audito rezultatus ir nurodant reikalingas taisomąsias priemones.

Audito nuomonės rūšis	Audito nuomonės elementas ir bendras patikinimas				Reikalingos taisomosios priemonės (atsižvelgiant į AI išvadas MKA) (finansinės pataisos, sisteminiai / procedūriniai patobulinimai arba abu)
	VKS veikimas (sistemų audito rezultatai patvirtinti arba iš dalies pakeisti veiksmų audito rezultatais – BKD ir (arba) patobulinimai, siekiant pašalinti VKS trūkumus)		Sąskaitose patvirtintų išlaidų teisėtumas ir tvarkingumas	Sąskaitos	
	Sistemų audito rezultatai	BKD (Veiksmų audito rezultatai)	LBKD (BKD, sumažintas finansinėmis pataisomis, taikytomis iki sąskaitų pateikimo Komisijai)		
<b>1. Besąlyginė</b>	1 arba 2 kategorijos sistema	ir BKD ≤ 2 %	ir LBKD ≤ 2 %	ir koregavimai, kuriuos reikia atlikti sąskaitose ≤ 2 %	Atskirų klaidų imtyje taisymas
<b>2. Sąlyginė</b> (riboto poveikio išlyga)	2 kategorijos sistema	ir (arba) 2 % < BKD < 5 %	nėra duomenų <sup>31</sup>	nėra duomenų <sup>44</sup>	Atskirų klaidų imtyje taisymas Patobulinimai, siekiant pašalinti VKS trūkumus
<b>3. Sąlyginė</b> (reikšmingo poveikio išlyga)	3 kategorijos sistema	ir (arba) 5 % ≤ BKD ≤ 10 %	ir (arba) LBKD > 2 %	ir (arba) koregavimai, kuriuos reikia atlikti sąskaitose > 2 %	Ekstrapoliuotos finansinės pataisos, kad LBKD būtų mažesnis arba lygus 2 proc., atsižvelgiant į jau atliktas pataisas pagal AI auditą (įskaitant atskirų klaidų pataisas imtyje)
<b>4. Neigiama</b>	4 kategorijos sistema	ir (arba) BKD > 10 %	ir (arba) LBKD > 2 %	ir (arba) koregavimai, kuriuos reikia	+ taisomųjų veiksmų planas siekiant pašalinti VKS trūkumus

<sup>30</sup> Daugiau rekomendacijų dėl patikinimo dėl sąskaitų pateikta atnaujintose Komisijos gairėse dėl sąskaitų audito (EGESIF\_15\_0016).

<sup>31</sup> Vertinant patikinimo elementą dėl teisėtumo ir (arba) tvarkingumo ir sąskaitų, audito nuomonė yra arba sąlyginė / neigiama (reikšmingas likutinių klaidų dažnis), arba ne. Bet kokie koregavimai ar likutinės klaidos, viršijančios reikšmingumo ribą metinėse sąskaitose patvirtintoms išlaidoms, yra laikomi būdinga svarbia problema.

Audito nuomonės rūšis	Audito nuomonės elementas ir bendras patikinimas				
	VKS veikimas (sistemų audito rezultatai patvirtinti arba iš dalies pakeisti veiksmų audito rezultatais – BKD ir (arba) patobulinimai, siekiant pašalinti VKS trūkumus)		Sąskaitose patvirtintų išlaidų teisėtumas ir tvarkingumas	Sąskaitos	Reikalingos taisomosios priemonės (atsižvelgiant į AI išvadas MKA) (finansinės pataisos, sisteminiai / procedūriniai patobulinimai arba abu)
	Sistemų audito rezultatai	BKD (Veiksmų audito rezultatai)	LBKD (BKD, sumažintas finansinėmis pataisomis, taikytomis iki sąskaitų pateikimo Komisijai)		
				atlikti sąskaitose > 2 %	+ koregavimų, kuriuos reikia atlikti sąskaitose, įgyvendinimas

1 lentelėje pateikiamos rekomendacijos, kaip vertinti trijų audito nuomonės elementų patikimumo lygmenį esant nesudėtingoms aplinkybėms. Pavyzdžiui, jeigu AI mano, kad VKS yra 1 arba 2 kategorijos, o tiek BKD, tiek LBKD yra mažesnis arba lygus 2 proc. reikšmingumo lygiui, audito nuomonė dėl VKS ir TT gali būti besąlyginė (nebent AI mano, kad dėl 2 kategorijai priskiriamai VKS reikalingų patobulinimų ir taisomųjų veiksmų yra reikalinga išlyga).

Tačiau, rengdama audito nuomonę, AI turi atsižvelgti į skirtingus patikinimo lygius ir audito rezultatus, gautus kiekvieno audito nuomonės elemento atžvilgiu. Jeigu rengiant audito nuomonę yra taikomos taisomosios priemonės sisteminiu / TT lygmeniu, AI gali peržiūrėti savo pradinį vertinimą, remdamasi turimais audito rezultatais ir gautais įrodymais. Galimi keli atvejai:

- Jeigu VKS klasifikuojama kaip 1 arba 2 kategorijos ir (arba) BKD viršija 2 proc., tai reiškia, kad, nepaisant AI atlikto sistemų audito teigiamo vertinimo, VKS yra praktiškai nepakankamai veiksminga, kad būtų galima išvengti pažeidimų, juos nustatyti ir ištaisyti. Todėl paprastai laikoma, kad yra tikslinga priimti sąlyginę audito nuomonę dėl VKS (kurios poveikis gali būti tik ribotas, jeigu nurodytas BKD yra 2–5 proc.; tačiau, jeigu LBKD yra didesnis nei 2 proc., laikoma, kad išlyga turi reikšmingą poveikį TT).
- Tačiau ankstesniu atveju, jeigu valstybė narė iki MKA užbaigimo įgyvendino atitinkamas taisomasias priemones (t. y. atskiras arba ekstrapoliuotas finansines pataisas, kad LBKD būtų mažesnis arba lygus 2 proc.), AI gali priimti sąlyginę nuomonę, turinčią ribotą poveikį, tik dėl VKS reikalingų patobulinimų, o TT aspektui išlyga nereikalinga (LBKD sumažintas iki 2 proc. ar mažiau).
- Kita vertus, jeigu manoma, kad, be reikalingų finansinių pataisų, reikia ir taisomųjų veiksmų, kuriais yra šalinami VKS trūkumai (priklausomai nuo klaidų, dėl kurių BKD viršija 2 proc., pobūdžio ir rūšies ir BKD rimtumo) ir jie yra įgyvendinami, gali būti teikiama besąlyginė nuomonė (tiek dėl VKS, tiek dėl TT).
- Sąlyginė nuomonė, turinti reikšmingą poveikį, turėtų būti atskleista, kai VKS priskiriama 3 kategorijai ir (arba) BKD yra daugiau kaip 5 proc. Tačiau išlyga gali būti taikoma tik VKS, kai LBKD buvo sumažintas iki 2 proc. ar mažiau, taikant atitinkamas (atskiras ir (arba) ekstrapoliuotas) finansines pataisas iki patikinimo dokumentų rinkinio pateikimo Komisijai. Jeigu AI taip pat turi pakankamai įrodymų, kad veiksmingai įgyvendinamos su sistemos trūkumais susijusios taisomosios priemonės, ir netgi galėjo išbandyti jų veiksmingą įgyvendinimą iki MKA užbaigimo, AI gali nuspręsti priimti bendrą besąlyginę nuomonę. Kita vertus, jeigu nebuvo įgyvendintos su sistemos trūkumais susijusios taisomosios priemonės, tikimasi, kad audito nuomonė išliks sąlyginė dėl VKS taikytos išlygos, net jeigu LBKD buvo sumažintas iki 2 proc. ar mažiau, nes dėl VKS toliau patiriama išlaidų, kurių klaidų rizika yra didesnė nei 5 proc.

- Jeigu AI nustato reikšmingų klaidų sąskaitose, nuomonė turėtų būti sąlyginė, net jeigu VKS yra 1 arba 2 kategorijos, o BKD ir LBKD yra mažesnis arba lygus 2 proc. reikšmingumo lygiui. Šiuo atveju išlyga yra susijusi tik su sąskaitų tikslumu, išsamumu ir (arba) teisingumu.

## 2. Audito nuomonės rūšys

### Besąlyginė nuomonė

Mano nuomone ir remiantis atliktu audito darbu:

- sąskaitose informacija pateikiama teisingai ir sąžiningai, kaip nustatyta Reglamento (ES) Nr. 480/2014 29 straipsnio 5 dalyje;
- išlaidos, kurias atlyginti prašoma Komisijos, sąskaitose yra teisėtos ir tvarkingos;
- įdiegta valdymo ir kontrolės sistema veikia tinkamai.

Atlikus audito darbą nėra pagrindo abejoti tvirtinimais valdymo pareiškime.

[Audito institucija taip pat gali įtraukti „dalyko pabrėžimo“ pastraipą, kuri nedaro poveikio jos nuomonei, kaip nustatyta tarptautiniu mastu pripažintuose audito standartuose. Išimtiniais atvejais galima numatyti galimybę atsisakyti pareikšti nuomonę.]

### Sąlyginė nuomonė

Mano nuomone ir remiantis atliktu audito darbu:

- sąskaitose informacija pateikiama teisingai ir sąžiningai, kaip nustatyta Reglamento (ES) Nr. 480/2014 29 straipsnio 5 dalyje;
  - išlaidos, kurias atlyginti prašoma Komisijos, sąskaitose yra teisėtos ir tvarkingos;
- įdiegta valdymo ir kontrolės sistema veikia tinkamai,

išskyrus [netinkamą išbraukite]:

su sąskaitomis susijusius reikšmingus dalykus: ...

ir / arba [netinkamą išbraukite]

su išlaidų, kurias atlyginti prašoma Komisijos, sąskaitose teisėtumu ir tvarkingumu susijusius reikšmingus dalykus: ...

ir / arba [netinkamą išbraukite] su valdymo ir kontrolės sistemos veikimu susijusius reikšmingus dalykus: ....



Todėl manau, kad šios (šių) išlygos (-ų) poveikis yra [ribotas]/[reikšmingas]. [netinkamą išbraukite]

Šis poveikis atitinka ... [suma EUR ir dydis %] visų deklaruotų tinkamų finansuoti išlaidų. Todėl poveikis Sąjungos įnašui yra [suma EUR].

Atlikus audito darbą nėra / yra [netinkamą išbraukite] pagrindo abejoti tvirtinimais valdymo pareiškime.

*[Jeigu atlikus audito darbą yra pagrindo abejoti tvirtinimais valdymo pareiškime, šioje pastraipoje audito institucija nurodo, kas jai leidžia daryti tokią išvadą.]*

[Audito institucija taip pat gali įtraukti „dalyko pabrėžimo“ pastraipą, kuri nedaro poveikio jos nuomonei, kaip nustatyta tarptautiniu mastu pripažintuose audito standartuose. Išimtiniais atvejais galima numatyti galimybę atsisakyti pareikšti nuomonę.]

AI turėtų:

- išsamiai išdėstyti ir paaiškinti taikomas išlygas;
- įvertinti jų poveikį, ar jis ribotas, ar reikšmingas;
- kiekybiškai nustatyti jų poveikio santykį su deklaruotomis išlaidomis ir absoliutųjį jo dydį.

Apskritai poveikio kiekybinis įvertinimas atitinka LBKD (proc.), padaugintą iš sąskaitose patvirtintų išlaidų (suma), išskyrus atvejus, kai išlyga yra susijusi tik su sąskaitomis. Tokiu atveju poveikio kiekybinis įvertinimas yra visa suma, kurią AI nurodė kaip klaidingą sąskaitose.

Be to, kai išlyga taikoma tik VKS daliai, AI rekomenduojama nurodyti sumas, įtrauktas į sąskaitas ir susijusias su (šia) VKS (dalimi), ir įvertinti sumas, kurioms taikoma ši išlyga<sup>32</sup>.

Kaip nurodyta III.1 skirsnyje pateiktoje lentelėje, išlygos poveikį VKS vertinti kaip „ribotą“ tinka tada, kai jis susijęs su pažeidimais (dar neištaisytais sąskaitose), sudarančiais daugiau kaip 2 proc., bet mažiau kaip 5 proc. visos tose sąskaitose patvirtintų išlaidų sumos. Jei tie pažeidimai sudaro arba viršija 5 proc. visos tose sąskaitose patvirtintų išlaidų sumos, tokią išlygą reikėtų laikyti „reikšminga“. Tas pats principas tinka tada, kai AI negali kiekybiškai tiksliai nustatyti tikslaus pažeidimų dydžio, todėl naudojama fiksuotoji norma; taip gali būti sisteminių trūkumų atveju.

<sup>32</sup> Tai gali būti daroma remiantis, pavyzdžiui, BKD, fiksuotąja norma ir pan.

Jeigu išlyga taikoma TT, visais atvejais, kai LBKD viršija 2 proc., poveikis yra laikomas reikšmingu. Analogiškai visos išlygos dėl sąskaitų yra laikomos turinčiomis reikšmingą poveikį.

Kaip paaiškinta šiame skirsnyje, AI turėtų aiškiai nurodyti, ar išlygos daromos dėl sąskaitų, išlaidų teisėtumo ir tvarkingumo ar dėl valdymo ir kontrolės sistemos.

Kelių fondų programų atveju ir kai su kiekvienu fondu susijusi padėtis skiriasi, AI turėtų nurodyti, ar išlygos taikomos (ir kaip taikomos) kiekvienam fondui.

#### Neigiama nuomonė

Mano nuomone ir remiantis atliktu audito darbu:

- sąskaitose informacija pateikiama / nepateikiama [netinkamą išbraukite] teisingai ir sąžiningai, kaip nustatyta Reglamento (ES) Nr. 480/2014 29 straipsnio 5 dalyje;

- išlaidos, kurias atlyginti prašoma Komisijos, sąskaitose yra / nėra [netinkamą išbraukite] teisėtos ir tvarkingos,

valdymo ir kontrolės sistema veikia / neveikia [netinkamą išbraukite] tinkamai.

Ši neigiama nuomonė grindžiama šiais aspektais [netinkamą išbraukite]:

su sąskaitomis susijusiais reikšmingais dalykais: <...>

ir / arba [netinkamą išbraukite]

su išlaidų, kurias atlyginti prašoma Komisijos, sąskaitose teisėtumu ir tvarkingumu susijusiais reikšmingais dalykais: ...

ir / arba [netinkamą išbraukite]

su valdymo ir kontrolės sistemos veikimu susijusiais reikšmingais dalykais: ...

Atlikus audito darbą yra pagrindo abejoti tvirtinimais valdymo pareiškime dėl toliau pateiktų aspektų: ...

[Audito institucija taip pat gali įtraukti „dalyko pabrėžimo“ pastraipą, kuri nedaro poveikio jos nuomonei, kaip nustatyta tarptautiniu mastu pripažintuose audito standartuose. Išimtiniais atvejais galima numatyti galimybę atsisakyti pareikšti nuomonę.]

Pirmiau pateikti paaiškinimai dėl išlygų poveikio kiekybinio įvertinimo taikomi ir neigiamos nuomonės atveju.

Be to, ypač tada, kai priimama sąlyginė arba neigiama nuomonė, AI turėtų nurodyti taisomuosius veiksmus, kurių planuoja imtis arba ėmėsi įvairios dalyvaujančios institucijos.

AI turėtų patikrinti, ar šie veiksmai iš tiesų įgyvendinti, ir kitais metais pranešti apie jų įgyvendinimą MKA 4.5 ir 5.12 punktuose.

Rengiant audito nuomones ir nustatant patikinimo lygius reikėtų, remiantis tinkamu profesiniu sprendimu, nutarti, ar, turint omenyje nustatytų faktų reikšmingumą, reikia priimti sąlyginę ar neigiamą nuomonę.

#### Audito apimties apribojimas

Audito apimtis turėtų būti ribojama tada, kai dėl išorinių veiksnių<sup>33</sup> AI negali atlikti viso būtino audito darbo, kurį buvo planuojama atlikti ir kuris būtų leidęs jai parengti galiojančią ir pagrįstą audito nuomonę dėl bet kurio iš trijų elementų.

Kai manoma, kad **audito apimties apribojimas** yra reikalingas, AI turėtų įvertinti jo poveikį (jeigu yra) sąskaitose patvirtintoms išlaidoms<sup>34</sup>. Jeigu įvertinama, kad šis poveikis yra reikšmingas, besąlyginės nuomonės pateikti negalima. Tokiais atvejais AI turėtų pareikšti sąlyginę nuomonę arba, išimtiniais atvejais, apsvarstyti galimybę atsisakyti pareikšti nuomonę.

#### Galimybė atsisakyti pareikšti nuomonę

Išimtiniais atvejais AI gali pasinaudoti galimybe atsisakyti pareikšti nuomonę. Tai tinka tik tuo atveju, kai AI negali atlikti sąskaitų (žr. toliau dėl nulinių sąskaitų), deklaruotų išlaidų arba valdymo ir kontrolės sistemos veikimo audito dėl išorės veiksnių poveikio, už kurį ji neatsako. Tokiais atvejais AI turėtų paaiškinti, kodėl negali priimti audito nuomonės.

Atsisakymas pareikšti nuomonę galėtų būti toks:

*Dėl dalyko, apibūdinto pirmesniame punkte, reikšmingumo negalėjau gauti pakankamai tinkamų audito įrodymų, kuriais būtų galima pagrįsti audito nuomonę. Todėl nepareiškiu audito nuomonės dėl audito apimties apribojimo dėl šio (-iu) elemento (-ų):*

– *sąskaitų;*

*ir / arba [netinkamą išbraukite]*

– *išlaidų, kurias atlyginti prašoma Komisijos, teisėtumo ir tvarkingumo;*

*ir / arba [netinkamą išbraukite]*

– *valdymo ir kontrolės sistemos veikimo.*

---

<sup>33</sup> Pavyzdžiui, kai audituojamas subjektas atsisako suteikti galimybę susipažinti su dokumentais.

<sup>34</sup> Vertinimas gali būti grindžiamas sąskaitų sumomis, kurių atžvilgiu nebuvo galima atlikti reikalingo audito darbo.

### Galimybė atsisakyti pareikšti nuomonę, kai per ataskaitinius metus Komisijai nedeklaruota jokių išlaidų

Jeigu Komisijai ataskaitiniais metais nedeklaruota jokių išlaidų ir TVI neturi jokių programų įnašų sumų, sumokėtų finansinėms priemonėms pagal BNR 41 straipsnio 1 dalį, arba valstybės pagalbos avansų pagal BNR 131 straipsnio 4 dalį, užregistruotų sąskaitose, manoma, kad reikėtų pasinaudoti **galimybe atsisakyti pareikšti nuomonę** (apimant visus 3 nuomonės elementus).

Tai taikoma ir tada, kai AI jau galėjo atlikti kai kuriuos sistemų auditus. Šių auditų rezultatai turi būti pateikiami MKA 4 skirsnyje. Tačiau, kadangi sąskaitose nebuvo patvirtinta jokių sumų, galimybė atsisakyti pareikšti nuomonę (dėl sąskaitų ir TT) laikoma tinkama.

Šis požiūris netaikomas tais atvejais, kai Komisijai deklaruojama nedaug ataskaitinių metų išlaidų. Tokiais atvejais AI turėtų pateikti audito nuomonę remdamasi savo atliktu audito darbu.

### **3. Kelių fondų programos, bendros sistemos ir skirtingos audito nuomonės pagal programas**

Kelių fondų programos atveju audito nuomonė taikoma visiems šiai programai priskiriamiems fondams.

Kai kelios programos sudaro vieną grupę ir joms taikoma bendra VKS, pagal BNR AI leidžiama nurodyti vieną BKD, apskaičiuotą pagal vieną šios programų grupės imtį, ir parengti vieną programų grupės MKA. Tačiau atskira audito nuomonė turi būti parengta dėl kiekvienos programos, kaip numatyta BNR 127 straipsnio 5 dalyje<sup>35</sup>. Nors programos priskiriamos vienai grupei, dėl jų pateiktos audito nuomonės gali skirtis. Taigi, jeigu per sistemų auditą arba atsitiktinėje bendros VKS imtyje nustatytų klaidų analizę paaiškėja tik vienai į tą bendrą sistemą įtrauktai programai (arba kelioms programoms) būdingi trūkumai, AI gali nuspręsti dėl šios (-ių) konkrečios (-ių) programos (-ų) pareikšti kitokią audito nuomonę<sup>36</sup>. Šiuo tikslu sistemoje „SFC 2014“ numatyta galimybė AI pateikti skirtingas audito nuomones dėl kiekvienos iš programų, kurioms taikoma bendra VKS. Tikimasi, kad MKA AI pateiks audito įrodymus ir nustatytus faktus, kurie pagrindžia skirtingas audito nuomones dėl vienos VKS.

---

<sup>35</sup> Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 5 dalyje nurodyta, kad „Audito institucija parengia: a) audito nuomonę <...>; b) kontrolės ataskaitą <...>. Jeigu bendra valdymo ir kontrolės sistema taikoma daugiau negu vienai veiksmų programai, pirmos pastraipos b punkte nurodyta informacija gali būti grupuojama vienoje ataskaitoje“.

<sup>36</sup> Su sąlyga, kad AI turi pakankamų audito įrodymų priimti skirtingoms audito nuomonėms dėl vienos programų, kurioms taikoma bendra VKS, imties, taip pat žr. 5.3 skirsnį, kuriame pateikta informacijos dėl imties.

#### **4. Netinkama audito nuomonė**

Be kita ko, netinkama audito nuomone Komisija laiko šiuos atvejus:

- besąlyginę nuomonę, nors Komisijai nebuvo deklaruota jokių išlaidų už atitinkamus ataskaitinius metus (taip pat žr. dėl galimybės atsisakyti pareikšti nuomonę);
- besąlyginę nuomonę, nors nebuvo atliktas nė vienas atitinkamų ataskaitinių metų veiksmų išlaidų auditas;
- besąlyginę nuomonę, nors AI neatliko reikšmingos imties veiksmų dalies audito (reikšmingas poveikis BKD);
- besąlyginę nuomonę, nors bendras klaidų dažnis viršijo reikšmingumo lygį ir (arba) atliekant sistemų auditą buvo nustatyta reikšmingų trūkumų, o nacionalinės institucijos laiku ir prieš paskelbiant audito nuomonę nesiėmė tinkamų taisomųjų priemonių (plg. šių gairių II.5 skirsnį);
- audito apimties apribojimą, kai AI mano, kad veiksmų audito imtis nėra reprezentatyvi, ir AI neišplėtė savo imties ir (arba) nesudarė papildomos imties;
- galimybę atsisakyti pareikšti nuomonę, nes nebuvo baigtos prieštaravimo procedūros dėl veiksmų audito ir (arba) kito audito.

#### **IV. AUDITO INSTITUCIJŲ NUSTATYTŲ KLAIDŲ TVARKYMAS SIEKiant NUSTATYTI IR PRANEŠTI PATIKIMUS BENDRUS LIKUTINIUS KLAIDŲ DAŽNIUS METINĖSE KONTROLĖS ATASKAITOSE**

Šiame skirsnyje siekiama pateikti rekomendacijas valstybių narių institucijoms, būtent audito institucijoms (AI), susijusias su klaidų, nustatytų AI atliekant auditą, visų pirma veiksmų auditą, tvarkymu ir vertinimu. Šiame skirsnyje taip pat pateikiami paaiškinimai, kaip apskaičiuoti bendrą klaidų dažnį, likutinį bendrą klaidų dažnį, susijusias taisomasias priemones ir jų poveikį AI audito nuomonei, pateiktai pagal BNR 127 straipsnio 5 dalies a punktą.

Be to, šiame skirsnyje pateikiama informacija, papildanti šias Komisijos gaires:

- *Gaires audito institucijoms dėl atrankos metodų* (EGESIF\_16-0014-01, 2017 01 20, su vėlesniais pakeitimais), toliau – Gairės dėl atrankos metodų;
- atnaujintas *Gaires dėl sąskaitų audito* (EGESIF 15\_0016);
- atnaujintas *Gaires dėl anuliuotų, susigrąžintų, susigrąžintinų ir nesusigrąžinamų sumų* (EGESIF 15\_0017).

## **1. Klaidų vertinimas**

### **1.1 Klaidų rūšių apžvalga**

Kaip reikalaujama pagal tarptautinius audito standartus, konkrečiai – TAS Nr. 530, MKA turėtų būti pateiktas per audito institucijos atliktus veiksmų auditus nustatytų klaidų vertinimas, taip pat taisomosios ir korekcinės priemonės (žr. IV.3 skirsnį). Per tuos auditus nustatytos klaidos gali būti atsitiktinės, sisteminės, žinomos arba, išskirtinėmis aplinkybėmis, anomalios. Šios sąvokos paaiškintos tolesniuose skirsniuose.

Atlikusi klaidų vertinimą, AI turėtų apskaičiuoti BKD (bendrą klaidų dažnį) ir LBKD (likutinį bendrą klaidų dažnį), kaip paaiškinta IV.2 ir IV.4 skirsniuose. AI turėtų stengtis planuoti savo darbą taip, kad vertinimas būtų atliktas tinkamai ir kad valstybė narė galėtų laiku, prieš pateikdama patikinimo dokumentų rinkinį, imtis taisomųjų priemonių ir jas tinkamai atspindėti programos sąskaitose. Profesinis sprendimas, kurį audito institucija priima atlikdama klaidų vertinimą, turėtų būti paaiškintas MKA.

### **1.2 Atsitiktinės klaidos**

Atsitiktinėmis klaidomis yra laikomos klaidos, kurių AI nepriskiria sisteminiams ar anomaliooms klaidoms. Remiantis šia sąvoka, daroma prielaida, kad, jeigu tokių atsitiktinių klaidų yra audito imtyje, jų yra ir neaudituojamoje tiriamojoje visumoje, nes imtis reprezentuoja visumą. Todėl šios klaidos turi būti įtrauktos apskaičiuojant projektuojamas klaidas – žr. IV.2 skirsnį.

Projektuojamų atsitiktinių klaidų apskaičiavimas priklauso nuo pasirinkto atrankos metodo, kaip apibūdinta Gairėse audito institucijoms dėl atrankos metodų.

### **1.3 Sisteminės klaidos**

Sisteminėmis klaidomis laikomos audito imtyje rastos klaidos, turinčios poveikį neaudituojamai tiriamajai visumai ir pasikartojančios aiškiai apibrėžtomis ir panašiomis aplinkybėmis. Paprastai jos siejamos su neveiksmingomis VKS (ar jų dalių) kontrolės procedūromis. Iš tiesų galimai sisteminei klaidai nustatyti reikia atlikti papildomą darbą siekiant apibrėžti jos bendrą paplitimą ir vėliau ją kiekybiškai įvertinti. Vadinasi reikėtų nustatyti visus tiriamosios visumos atvejus, kuriais tokios rūšies, kaip nustatyta imtyje, klaida galėtų kartotis, ir taip būtų galima įvertinti bendrą sisteminių klaidų poveikį tiriamajai visumai<sup>37</sup>. Vadovaujantis Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 143 straipsnio 1 dalimi, „nustačius

---

<sup>37</sup> Pavyzdžiui, gali būti, kad tam tikra klaida buvo nustatyta pagal prioritetinę kryptį bendrai finansuojamame veiksme, susijusiame su finansų inžinerija. Gali būti, kad ši klaida bus padaryta kitame pagal tą pačią prioritetinę kryptį vykdomame veiksme. AI kartu su vadovujančiąja institucija turi nustatyti, ar taip yra.

sisteminę pažeidimą, valstybė narė tiria visus veiksmus, kuriuos vykdant galėjo būti padaryti pažeidimai“.

Gairėse AI dėl atrankos metodų pateikiami paaiškinimai dėl projektavimo, kai nustatoma tiek atsitiktinių, tiek sisteminių klaidų.

Yra du galimi BKD apskaičiavimo scenarijai, susiję su sistemine klaida:

a) valstybė narė tiksliai nustatė sisteminę klaidą visuose galimuose veiksmuose, todėl gali nustatyti tikslų poveikį tiriamajai visumai. Sistemine klaida, nustatyta imtyje, yra ne ekstrapoliuojama, bet pridedama kaip absoliučioji suma prie klaidų sumos apskaičiuojant BKD;

b) teikiant informaciją Komisijai, valstybė narė gali tik iš dalies tiksliai nustatyti sisteminės klaidos mastą visoje tiriamojoje visumoje (nėra jokios informacijos apie tikslų sisteminės klaidos poveikį). Apskaičiuojant BKD, imtyje nustatyta sisteminė klaida laikoma atsitiktine (ir todėl prisideda prie ekstrapoliavimo).

Apskaičiuojant per atitinkamus ataskaitinius metus deklaruotų išlaidų LBKD reikia atsižvelgti į visas taikytas finansines pataisas, atitinkančias (visiškai arba iš dalies) ištaisytas sisteminės klaidas ir visas susijusias sumas, kurios buvo išbrauktos iš sąskaitų dėl atliekamo vertinimo (t. y. išlaidos, kurioms galėjo turėti poveikį sisteminė klaida, pašalinta siekiant atlikti papildomą vertinimą ir tiksliai nustatyti sisteminę klaidą) (žr. IV.4 skirsnį)<sup>38</sup>.

#### **1.4 Anomalios klaidos**

Klaida, kuri akivaizdžiai neatitinka tiriamosios visumos, vadinama anomalia klaida. Statistinė imtis reprezentatyviai atspindi tiriamąją visumą, todėl apie anomalias klaidas turėtų būti pranešama tik itin retomis ir tinkamai pagrįstomis aplinkybėmis. Dažnai ir be tinkamo pagrindo taikant šią sąvoką galima pakenkti BKD apskaičiavimo ir audito institucijos audito nuomonės patikimumui.

Audito institucija privalo MKA tinkamai užtikrinti, kad tokia anomali klaida iš tiesų nereprezentuoja tiriamosios visumos, ir paaiškinti, kokias papildomas audito procedūras ji atliko, kad padarytų išvadą, jog klaida yra anomali, kaip to reikalaujama TAS Nr. 530, kuriame taip pat nurodyta:

„A.19. Kai iškraipymas pripažintas anomalija, jį galima pašalinti atliekant iškraipymų perkėlimą į tiriamąją visumą. Tačiau be neanormalių iškraipymų projektavimo būtina papildomai apsvarstyti kiekvieno tokio iškraipymo, jei jis nėra taisomas, poveikį.

---

<sup>38</sup> Išimtiniais atvejais, kai sisteminės klaidos dar nėra tiksliai nustatytos, tokios klaidos gali būti neįtraukiamos apskaičiuojant LBKS (pagal reikšmę D) su sąlyga, kad 1) sisteminė klaida nustatyta tik nedidelėje išlaidų dalyje ir 2) visos išlaidos, kurioms ši klaida gali turėti poveikį, yra pašalinamos iš sąskaitų siekiant atlikti įvertinimą ir tiksliai nustatyti sisteminę klaidą.

A.22 Atliekant detaliuosius testus, projektuojamas iškraipymas ir anomalus iškraipymas, jei tokių yra, yra tiksliausias auditoriaus įvertinimas dėl tiriamosios visumos iškraipymo. Kai projektuojamas iškraipymas ir anomalus iškraipymas, jei tokių yra, viršija priimtina iškraipymą, imtis nesuteikia tinkamo pagrindo išvadoms apie tiriamąją visumą, kuri buvo testuota. <...>“

Tai reiškia, kad anomalios klaidos suma turi būti pridedama apskaičiuojant BKD, jeigu ji nebuvo ištaisyta, kaip nurodyta IV.2 skirsnyje.

Jeigu anomali klaida buvo ištaisyta prieš pateikiant atitinkamą MKA Komisijai (mokėjimo prašyme arba sąskaitose (jų projekte), ji į BKD neįskaitoma ir į atitinkamą pataisą neturėtų būti atsižvelgiama apskaičiuojant LBKD. Šis metodas taikomas tik anomalioms klaidoms dėl išimtinio jų pobūdžio, kaip numatyta cituojamame audito standarte.

Ypatingas atvejis gali būti tada, kai AI nustato skirtingų pažeidimų, susijusių su tuo pačiu veiksmu, o vienas iš jų yra laikomas anomalia klaida. Šiuo atveju atsitiktinė klaida turėtų būti perkelta į tiriamąją visumą. Su tuo pačiu veiksmu susijusi anomali klaida pridedama prie BKD, nebent ji ištaisoma prieš pateikiant MKA. Kadangi atsitiktinė klaida atspindi kitas galimas tiriamosios visumos klaidas, ji turėtų būti perkelta į likusias tiriamosios visumos išlaidas, kad būtų galima tinkamai apskaičiuoti BKD.

## 1.5 Žinomos klaidos

Tam tikra klaidų rūšis, kurios nereikėtų painioti su sisteminėmis klaidomis, atsiranda tada, kai, viename imties veiksmo / mokėjimo prašyme radęs klaidą, auditorius nustato dar vieną ar daugiau klaidų, kurios nepatenka į to paties veiksmo imtį, – tokios klaidos gali būti priskiriamos „žinomoms klaidoms“<sup>39</sup>. Žinomas klaidas rekomenduojama tvarkyti taip:

Atsitiktinė imtyje esanti klaida (t. y. klaida, dėl kurios buvo nustatyta ne imtyse esanti žinoma klaida) turi būti ekstrapoliuojama kaip bet kuri kita atsitiktinė klaida. Šiuo atveju ne imtyje esanti žinoma klaida prie BKD nepridedama. Ši rekomendacija teikiama atsižvelgiant į tai, kad, priešingai nei tiksliai nustatytų sisteminių klaidų atveju, žinoma klaida paprastai apibrėžiama veiksmo, kuriame klaida buvo nustatyta, lygmeniu. Šiuo procesu nepatvirtinama, ar tiriamojoje visumoje yra kitų šios rūšies klaidos paveiktų veiksmų. Vis dėlto žinoma klaida taip pat turėtų būti ištaisyta.

Su ankstesniais ataskaitiniais metais susijusios žinomos klaidos taip pat turėtų būti ištaisytos. Tačiau jos neįtraukiamos apskaičiuojant ataskaitinių metų, kurių auditas atliekamas, BKD ir LBKD.

---

<sup>39</sup> Pavyzdžiui, jeigu nustatoma, kad sutartis pagal viešųjų pirkimų taisykles yra neteisėta, tikėtina, kad dalis susijusių neteisėtų to veiksmo išlaidų deklaruota į audito imtį įtrauktame mokėjimo prašyme arba sąskaitoje faktūroje. Likusios to veiksmo išlaidos galėjo būti deklaruotos į tą imtį neįtrauktuose mokėjimo prašymuose arba sąskaitose faktūrose, priklausančiose audituojamai tiriamajai visumai arba praėjusių metų tiriamajai visumai.



## 2. Bendras klaidų dažnis (BKD)

### 2.1 BKD apskaičiavimas

Apskritai apskaičiuojant BKD turi būti atsižvelgiama į visas atsitiktinėje imtyje, kuri naudojama veiksmų auditui, nustatytas klaidas<sup>40</sup>. Todėl BKD apskaičiavimas turėtų atspindėti AI atliktą analizę dėl skirtingų klaidų rūšių<sup>41</sup>, nustatytų pagal BNR 127 straipsnio 1 dalį atliekant veiksmų auditą.

**Todėl bendras klaidų dažnis yra lygus atitinkamų klaidos elementų – projektuojamų atsitiktinių klaidų, atsitiktinių klaidų, nustatytų 100 proc. audituojamame (-uose) sluoksnyje (-iuose), jei tokių yra, tiksliai nustatytų sisteminių klaidų ir neištaisytų anomalijų klaidų – sumai.**

**Tokiu būdu gauta bendra klaidų suma padalijama iš atitinkamų ataskaitinių metų atrinktos tiriamosios visumos išlaidų sumos, kad būtų gautas BKD – taip pat žr. 3 priede pateiktą struktūrinę schemą.**

BKD yra tiksliausias tokių ataskaitinių metų tiriamosios visumos klaidų įvertinimas<sup>42</sup>. BKD, kuris nurodomas MKA, turėtų būti klaidų lygis iki bet kurių taisomųjų priemonių, kurias valstybė narė taikė AI atlikus auditą<sup>43</sup>.

### 2.2 Ypatingi atvejai

#### 2.2.1 VI, TI arba TVI jau nustatytos klaidos išlaidose, kurių veiksmų auditas yra atliekamas

##### 2.2.1.1 Pažeidimai, kuriuos VI, TI arba TVI jau buvo nustačiusios ir pradėjusios tvarkyti, bet, prieš AI atrenkant imtį, jie dar nebuvo ištaisyti.

Kaip nurodyta pirmiau, skaičiuojant bendrą klaidų dažnį reikia atsižvelgti į visus nustatytus pažeidimus ir apie juos pranešti MKA. Tai apima AI (jai atliekant veiksmų auditą) nustatytus pažeidimus iki AI imties sudarymo, kurie jau buvo nustatyti (visų pirma VI, TI arba TVI), tačiau valstybė narė dar nebuvo jų ištaisyti.

Tokie pažeidimai gali būti neįtraukiami projektuojant ir apskaičiuojant BKD, jeigu yra dokumentų, patvirtinančių, kad:

---

<sup>40</sup> Išlaidų, nesusijusių su pažeidimais (kaip antai kanceliarinėmis klaidomis, padarytomis, pavyzdžiui, kopijuojant ar ranka rašant informaciją), padidinimas nėra laikomas klaida apskaičiuojant BKD.

<sup>41</sup> Kaip apibūdinta IV.1 skirsnyje.

<sup>42</sup> Išimtiniais atvejais, kai atskirų klaidų imtyje ir žinomų klaidų, nustatytų AI atlikus audito darbą (ir susijusių su ataskaitinių metų išlaidomis), suma yra didesnė nei imties klaidų projekcija, AI turėtų laikyti šių klaidų sumą tikslesniu tiriamosios visumos klaidų įverčiu nei projektuojama klaida. Tokiais atvejais abi klaidos turėtų būti atskleistos MKA.

<sup>43</sup> Išskyrus kai kuriuos atvejus, kai VI ar kita institucija nustato klaidų iki AI sudarant imtį, kaip paaiškinta IV.2.2 skirsnyje.

- nacionalinės institucijos nustatė pažeidimą ir jau ėmėsi būtinų priemonių (pvz., pradėjo susigrąžinimo procedūrą) iki AI imties sudarymo ir
- neteisėta suma buvo ištaisyta mokėjimo prašyme per ataskaitinius metus arba sąskaitose (jų projekte), kurios pateikiamos Komisijai.

Bet kuriuo atveju atitinkamo pažeidimo tvarkymas turėtų būti konkrečiai ir aiškiai nurodytas ir paaiškintas MKA 5 skirsnyje, skirtame veiksmų auditui.

#### *2.2.1.2 Pažeidimai, kurie nustatyti, bet nepakankamai ištaisyti iki AI sudarant imtį*

Atlikdama auditą AI gali nustatyti, kad pažeidimas buvo aptiktas ankstesnio patikrinimo (visų pirma atliekamo VI/ TI arba TVI) ar audito metu, tačiau taikytas pataisų koeficientas buvo mažesnis nei koeficientas, kuris, AI nuomone, turėjo būti taikomas. Tokiu atveju apskaičiuojant BKD reikia atsižvelgti į sumos, gautos pritaikius AI nustatytą pataisų koeficientą, ir faktiškai pataisytos sumos (mokėjimo paraiškos, pateiktos Komisijai iki AI imties sudarymo, lygmeniu) skirtumą.

#### *2.2.1.3 Pažeidimai, susiję su išlaidomis, pataisytomis po to, kai AI atrinko imtį*

Atlikdama veiksmų auditą, AI gali nustatyti neteisėtų išlaidų, kurias valstybė narė ištaisė (anuliavo arba susigrąžino) po to, kai buvo atrinkta veiksmų imtis. Pagal praktinę tvarką, kurios turi laikytis AI atlikdama auditus vietoje, numatyti du skirtingi atvejai:

- (1) jeigu ištaisytos neteisėtos išlaidos yra susijusios su visomis atitinkamo veiksmo, atrinkto į AI imtį, išlaidomis, AI neprivalo atlikti šio veiksmo audito vietoje. Imtis neturėtų būti keičiama, t. y. tas veiksmas neturėtų būti pakeistas kitu veiksmu;
- (2) jeigu ištaisytos neteisėtos išlaidos yra susijusios tik su atitinkamo veiksmo, atrinkto į AI imtį, išlaidų dalimi (todėl jų patvirtinimas iš dalies atšauktas), AI turėtų atlikti šio veiksmo auditą vietoje, kad nustatytų, ar išlaidų dalis, likusi Komisijai skirtoje mokėjimo paraiškoje, yra be klaidų.

Abiem atvejais apskaičiuojant BKD turėtų būti atsižvelgiama į neteisėtas išlaidas, išskyrus atvejus, nurodytus IV.2.2.1.1 skirsnyje.

### **2.2.2 Mažesnės nei 250 EUR neteisėtos sumos**

Neteisėtų sumų, kurios neviršija 250 EUR<sup>44</sup>, nereikia gražinti į Sąjungos biudžetą (taigi jų nereikia atimti iš patvirtintų sumų). Tačiau jos turi būti įtraukiamos apskaičiuojant BKD, vertinant visos tiriamosios visumos klaidas bei valdymo ir kontrolės sistemos veikimą.

### **2.2.3 Išlaidų „marža“ projektų lygmeniu**

Atliekant veiksmų auditą pagal BNR 127 straipsnio 1 dalį, kaip išsamiau nurodyta Reglamento (ES) 480/2014 28 straipsnio 3 dalyje, šio audito tiriamąją visumą sudaro tik išlaidos, deklaruotos Komisijai skirtose mokėjimo paraiškose. Todėl tikimasi, kad audito institucijos klaidų dažnį nustatys tik tokių išlaidų atžvilgiu.

Atitinkamai nebetaikoma išlaidų maržos niveliacija projektų lygmeniu, aprašyta 2007–2013 m. laikotarpio gairėse<sup>45</sup>. AI, taikiusioms 2007–2013 m. gairių 5.5 skirsnyje numatytą praktiką, rekomenduojama atitinkamai pakeisti praktiką ne vėliau kaip rengiant patikinimo dokumentų rinkinius, kurie turi būti pateikti 2020 m. vasario mėn. dėl 2018–2019 m. ataskaitinių metų veiksmų auditų. AI turėtų konsultuotis su Komisija dėl išlaidų tvarkymo šiuo atžvilgiu ypatingais atvejais.

### **2.2.4 Klaidų, kai nurodytas didesnis dydis, ir klaidų, kai nurodytas mažesnis dydis, niveliacija**

Atsižvelgiant į tai, kad klaidos sąvoka yra susijusi su nepagrįstu deklaruojamų išlaidų padidinimu, klaidų, kai nurodytas mažesnis dydis, suma, apskaičiuojant BKD, neturėtų būti atimama iš padidintų išlaidų sumos.

### **2.2.5 Kaip į sukčiavimą ir įtariamą sukčiavimą turėtų būti atsižvelgiama apskaičiuojant klaidų dažnį?**

#### **2.2.5.1 Sukčiavimas**

Laikoma, kad apskaičiuojant BKD reikia atsižvelgti į audituojamos imties išlaidas, susijusias su sukčiavimu, kaip nustatyta kompetentingos nacionalinės teisminės institucijos sprendime ir

---

<sup>44</sup> Daugiau informacijos apie 250 EUR ribos apskaičiavimą pateikta atnaujintų Komisijos valstybėms narėms skirtų gairių dėl anuliuotų, susigrąžintų, susigrąžintinų ir nesusigrąžinamų sumų (EGESIF\_15\_0017) 10 skirsnyje.

<sup>45</sup> Žr. Komisijos metinėse kontrolės ataskaitose nustatytų klaidų tvarkymo gairių (COCOF\_11-0041-01-EN) 5.5 skirsnį.

(arba) oficialiame akte, arba oficialiame dokumente ir (arba) ataskaitoje, kuriuose pateikiamos kompetentingos ES ar nacionalinės institucijos<sup>46</sup> išvados atlikus tyrimą.

#### 2.2.5.2 *Įtariamas sukčiavimas*

Kai AI turi įrodymų dėl įtariamo sukčiavimo, susijusio su atrinktomis išlaidomis, nagrinėjamos išlaidos gali būti laikomos klaida (atsitiktine, sisteme ar anomalija) ir įtraukiamos į BKD remiantis turimais įrodymais ir profesiniu AI sprendimu.

Bet kuriuo atveju AI turėtų atlikti audito darbą, susijusį su vertinamomis išlaidomis, kad būtų galima nuspręsti, ar šiose išlaidose yra kokių nors pažeidimų, nepažeidžiant tyrimų dėl sukčiavimo rezultatų. Klaidos, susijusios su nustatytais pažeidimais, yra įtraukiamos į BKD (nebent jau priskiriamos klaidai dėl įtariamo sukčiavimo).

Jeigu yra išlaidų, kurios buvo įtrauktos į atsitiktinę imtį, bet AI negali jų patikrinti dėl audito sekos stokos, nes dėl įtariamo sukčiavimo atitinkamos kompetentingos institucijos saugo patvirtinamuosius dokumentus, AI gali pakeisti atrinktą veiksmą ir (arba) mokėjimo prašymą kitu taikydama atsitiktinę atranką likusiai tiriamajai visumai, pasitelkdama tokį patį atrankos metodą, jeigu tai galima padaryti neveluojant pateikti MKA.

Jeigu AI nepakeičia atrinkto veiksmo ir (arba) mokėjimo prašymo ir jeigu remiantis turima informacija neįmanoma atlikti kiekybinio pažeidimo įvertinimo, AI turėtų atskleisti MKA atvejus, kurie buvo nustatyti dėl šios išskirtinės padėties, ir jos galimą poveikį BKD apskaičiavimui<sup>47</sup> bei AI nuomonei.

#### **2.2.6 *Ar, nustatant klaidų dažnį, turėtų būti atsižvelgiama į bankrotą ar nemokumą?***

Ar tuo atveju, kai AI į imtį įtraukė veiksmą, kuriam taikoma bankroto arba nemokumo procedūra, ir dėl to šio veiksmo tikslai ar kitos dotacijos sąlygos negali būti įvykdytos (pvz., valstybės pagalba, susijusi su darbo vietų kūrimu pagalbą gaunančioje įmonėje), tačiau nėra jokių ypatingų VI aplaidumo atrenkant veiksmą bendrai finansuoti požymių, deklaruotos to veiksmo išlaidos turėtų būti įtrauktos į BKD?

Atsakant į šį klausimą, svarbu atkreipti dėmesį į šią BNR 71 straipsnio 4 dalies nuostatą: „1, 2 ir 3 dalys netaikomos finansinėms priemonėms skirtiems įnašams ar finansinių priemonių įnašams arba veiksmui skirtiems įnašams, jeigu su tuo veiksmu susijusi gamybinė veikla nutraukiama dėl netyčinio bankroto.“

---

<sup>46</sup> Sukčiavimą gali nustatyti specializuotos kovos su korupcija ir (arba) kovos su sukčiavimu ES ar nacionalinės administracinių pažeidimų ir nusikalstamų veikų tyrimo įstaigos (t. y. Europos kovos su sukčiavimu tarnyba (OLAF) arba kiekvienoje valstybėje narėje įsteigta kovos su sukčiavimu koordinavimo tarnyba).

<sup>47</sup> Poveikį galima išreikšti BKD padidėjimu, jeigu būtų laikoma, kad susijusios išlaidos sudaro 100 proc. klaidą, kuri įtraukiama į BKD apskaičiavimą.

Atsižvelgdama į šią nuostatą, Komisija mano, kad gamybinės veiklos nutraukimo dėl netyčinio bankroto atveju valstybė narė bus atleista nuo pareigos ištirti susijusį pažeidimą bei atlikti atitinkamas finansines pataisas. Valstybei narei bei Komisijai nereikės imtis būtinųjų priemonių, kad susigrąžintų neteisėtai išmokėtas sumas.

Šio argumento padarinys yra tas, kad, kai taikoma BNR 71 straipsnio 4 dalis, nėra jokios klaidos, kurią būtų galima įtraukti į BKD dėl bankroto bylos.

Žinoma, nemokumo ar bankroto faktas nereiškia, kad audito institucijai nereikia siekti užtikrinimo, jog atitinkamo veiksmo išlaidos yra teisėtos ir tvarkingos pagal likusias taikytinas nuostatas.

Nemokumo arba bankroto atvejis būtų laikomas klaida, į kurią reikia atsižvelgti apskaičiuojant BKD, tik dviem atvejais:

- 1) kai tai yra susiję su kompetentingų nacionalinių teisminių institucijų nustatytu sukčiavimu; šiuo atveju pataisą turėtų sudaryti visų paveiktų išlaidų suma;
- 2) kai tai yra susiję su VI netaikoma tinkama atrankos procedūra (t. y. BNR 125 straipsnio 3 dalies pažeidimas), o šiuo atveju, remiantis AI profesiniu sprendimu atsižvelgiant į Reglamento (ES) Nr.° 480/2014 31 straipsnio nuostatas<sup>48</sup>, klaida gali būti įvertinta kaip 5, 10, 25 arba 100 proc. deklaruotų atitinkamo veiksmo išlaidų.

Jeigu taikytinas vienas iš dviejų pirmiau minėtų atvejų, AI taip pat turėtų atsižvelgti į laiką, kai įvyko bankrotas, tokia tvarka<sup>49</sup>:

- 1) Jeigu paramos gavėjas tapo nemokus prieš AI atrenkant imtį ir VI nedelsdama į tai sureagavo panaikindama dotacijos susitarimą ir pradėdama susigrąžinimo procedūrą<sup>50</sup>, šis atvejis yra panašus į aprašytąjį IV.2.2.1.1 skirsnyje. Šiuo atveju, ekstrapoliuojant atsitiktines klaidas tiriamajai visumai, pažeidimo galima neįtraukti.
- 2) Jeigu paramos gavėjas tapo nemokus po to, kai AI sudarė imtį (todėl VI taip pat ėmėsi būtinų priemonių tik sudarius imtį), pažeidimas turi būti laikomas atsitiktine klaida, kurią reikia įtraukti apskaičiuojant projektuojamas atsitiktines klaidas (nebent jis pagrįstai gali būti laikomas anomalija klaida).

---

<sup>48</sup> Klaida galėtų būti pagrįstai įvertinta kaip 100 proc. visų deklaruotų veiksmo išlaidų, jeigu VI nepatikrino, ar paramos gavėjo finansinė padėtis buvo patenkinama (t. y. ar jis dėl jos negalėjo bankrutuoti), nors ir buvo nustatyta sąlyga prieš atrenkant veiksmą tai patikrinti.

<sup>49</sup> Kaip matyti iš IV.2.2.1 skirsnio.

<sup>50</sup> VI veiksmai taip pat gali priklausyti nuo nacionalinių taisyklių ir procesų, susijusių su nemokumo ir bankroto procedūromis. Analizuodama VI reagavimo į konkretų svarstomą bankroto ar nemokumo atvejį laiką, AI turėtų priimti profesinį sprendimą.

### **2.2.7 Ką turėtų daryti AI, jeigu atrinktų veiksmų patvirtinamieji dokumentai dingtų arba būtų sugadinti dėl nenugalimos jėgos aplinkybių (pvz., gaivalinių nelaimių)?**

Jeigu paramos gavėjų lygmeniu saugomi patvirtinamieji dokumentai dingtų arba būtų sugadinti dėl nenugalimos jėgos aplinkybių (nutrūktų pakankama audito seka, pavyzdžiui, dėl gaivalinių nelaimių), AI turėtų atitinkamų nacionalinių institucijų paprašyti atkurti audito seką naudojant elektroniniu formatu laikomus dokumentus bei kitus šaltinius (pvz., rangovus, tiekėjus, bankus). Tačiau toks audito sekos atkūrimas turi būti atliktas neviršijant pagrįstų ribų (įskaitant laiką ir administracines pastangas), nes, atsižvelgiant į faktus ir aplinkybes, audituojamam subjektui dėl to gali kilti pernelyg didelių ar nepateisinamų sunkumų. Šiai išvadai padaryti reikės priimti profesinį sprendimą.

Taip pat gali būti, kad, net jeigu audito seka yra neišsami, trūkstami dokumentai nėra itin svarbūs siekiant nustatyti, ar išlaidos yra tinkamos finansuoti, todėl AI gali padaryti išvadą dėl veiksmo. Šiuo atveju AI tokią informaciją turėtų atskleisti MKA.

Dėl veiksmų, kai audito seka negali būti atkurta (bent iš dalies) dėl nenugalimos jėgos aplinkybių (pvz., dėl gaivalinių nelaimių) arba kai tokio atkūrimo išlaidos yra didesnės nei nauda, gaunama užtikrinus audito seką, VI turėtų gauti patvirtinimą (pvz., raštą iš paramos gavėjo arba TI), kad taip įvyko ir kad visi bandymai susigražinti dokumentus buvo nesėkmingi. Ši informacija turėtų būti priimtina nacionalinėms audito institucijoms. Gavusi tokį patvirtinimą, VI galėtų padaryti išvadą, kad dėl nenugalimos jėgos aplinkybių neįmanoma įvykdyti atitinkamam veiksmui taikomų BNR 140 straipsnio reikalavimų (dėl galimybės susipažinti su dokumentais).

VI turėtų turėti visų paveiktų veiksmų, kuriuos reikėtų pašalinti iš tiriamosios visumos, AI naudojamos imčiai atrinkti, sąrašą, jeigu nenugalimos jėgos aplinkybės atsirado anksčiau. Jeigu AI jau atrinko tokius veiksmus auditui vietoje atlikti, o alternatyvių procedūrų, kuriomis būtų galima patikrinti išlaidų tinkamumą finansuoti, nėra, numatoma galimybė tokius veiksmus pakeisti kitais veiksmiais.

Apskaičiuodama projektuojamą klaidų dažnį tokiais atvejais, AI gali pagal analogiją taikyti Komisijos siūlomas proporcinės kontrolės tvarkos formules. Šios formulės, pateiktos Gairėse AI dėl atrankos metodų, skirtos apskaičiuoti visos Komisijai deklaruotų išlaidų tiriamosios visumos klaidų dažnį, nes dalis šios tiriamosios visumos buvo atmesta dėl 148 straipsnio nuostatų (arba buvo pakeisti atrankos vienetai)<sup>51</sup>.

---

<sup>51</sup> Šios formulės galėtų būti taikomos ir apskaičiuojant klaidų dažnį, kai atrankos vienetai buvo atmesti arba pakeisti dėl kitos priežasties.

### 3. Taisomosios priemonės

#### 3.1 Ištaisytos klaidos sąvoka, siekiant parengti LBKD ir audito nuomonę

Komisija teikia pirmenybę kiekvienos rūšies klaidų taisymui. Iš tiesų kiekvienos rūšies klaidų analizė ir taisymas yra priemonė, kuri labiau atitinka pagal tarptautinius standartus, t. y. TAS Nr. 530, reikalaujamą atlikti vertinimą. Taigi AI turėtų stengtis planuoti savo darbą taip, kad valstybė narė galėtų laiku, prieš pateikdama MKA, pritaikyti šią priemonę.

Visos nustatytos klaidos, įskaitant atsitiktines, sistemines, žinomas ir anomalias klaidas, turėtų būti ištaisytos.

Jeigu atsižvelgus į visas jau atliktas atitinkamas pataisas LBKD toliau viršija 2 proc. reikšmingumo lygį, tai rodo, kad likęs klaidų dažnis programos išlaidose yra reikšmingas. Tokiais atvejais tikimasi, kad valstybių narių institucijos<sup>52</sup> taikys papildomas finansines pataisas (ekstrapoliuojant), kad užtikrintų, jog LBKD būtų mažesnis arba lygus 2 proc.<sup>53</sup>, ir kad AI galėtų pateikti besąlyginę audito nuomonę dėl išlaidų, kurios turi būti tvirtinamos programų sąskaitose, teisėtumo ir tvarkingumo. Be to, nustačius sistemų trūkumų reikėtų taikyti tinkamas rizikos mažinimo priemones, kurios apsaugotų nuo panašių klaidų pasikartojimo išlaidų deklaracijose ateityje.

Valstybei narei nusprendus netaikyti ekstrapoliuotos pataisos sąskaitose, AI turi tai nurodyti savo audito nuomonėje (laikoma, kad būtų priimtina pareikšti sąlyginę nuomonę dėl teisėtumo ir tvarkingumo)<sup>54</sup>.

Apskaičiuojant LBKD ir rengiant audito nuomonę, klaida laikoma pataisyta šiais atvejais:

1) kai neteisėta suma panaikinama tarpinio mokėjimo paraiškoje, Komisijai pateiktoje per atitinkamus ataskaitinius metus (susijusios pataisos turi būti nurodomos programos sąskaitų 2 priedėlyje),

arba

2) kai neteisėta suma atimama iš programos sąskaitų (projekto) iki MKA užbaigimo (susijusios pataisos turi būti nurodomos programos sąskaitų 8 priedėlyje).

---

<sup>52</sup> VI arba TVI, kaip numatyta VKS.

<sup>53</sup> 4 priede pateikta ekstrapoliuotos finansinės pataisos, kurią atlikus likutinė rizika sumažėtų iki reikšmingumo lygio, apskaičiavimo pavyzdžių (pavyzdžiai B ir C.2).

<sup>54</sup> Imdamasi paskesnių veiksmų pareiškus sąlyginę nuomonę, Komisija atidžiai įvertins tokius atvejus ir, prireikus, imsis būtinų taisomųjų priemonių, įskaitant finansinės pataisos procedūrą, numatydamą galimybę taikyti grynąją finansinę pataisą, jeigu bus įvykdytos BNR 145 straipsnio 7 dalyje nustatytos sąlygos.

Apskaičiuojant LBKD, sumos, atimtos iš sąskaitų pagal BNR 137 straipsnio 2 dalį (t. y. sumos, kurių vertinimas dar nebaigtas), nėra laikomos finansinėmis pataisomis (kaip paaiškinta IV.5 skirsnyje). Tačiau AI gali atsižvelgti į tokias sumas rengdama audito nuomonę ir vertindama taisomąsias priemones, kurių ėmėsi VI / TVI siekdama pašalinti nustatytas klaidas<sup>55</sup>.

Išsamesnės rekomendacijos dėl pataisų vertinimo rengiant audito nuomonę pateiktos II.9, III.1 ir šiame skirsnyje, taip pat Gairių dėl sąskaitų audito 6 skirsnyje.

AI tikrina galiojančias VI / TVI atliktas pataisas, kurios pateikiamos programų sąskaitose, atlikdama galutinį sąskaitų projektų įvertinimą.

### **3.2 Sisteminių klaidų taisymas**

Kai AI nustato sisteminių klaidų, taip pat rengdama MKA, AI turėtų nurodyti, ar:

- 1) bendra Komisijai deklaruotų išlaidų su sisteminėmis klaidomis suma yra nustatyta ir atsakingos institucijos atliko reikiamas finansines pataisas. Neaudituose išlaidose nustatytų sisteminių klaidų apibrėžimą gali įvertinti VI prižiūrima AI. Iš tiesų tokia priežiūra reiškia, kad AI turi peržiūrėti VI darbo kokybę ir pateikti aiškų patvirtinimą MKA, kad darbas atliktas laikantis reikiamų standartų ir padarytos tinkamos išvados;
- 2) jeigu sisteminė klaida dar neviseškai tiksliai nustatyta prieš pateikiant patikinimo dokumentų rinkinį, valstybė narė ištaisė bent jau nustatytas susijusias neteisėtas išlaidas. Tada likusias neaudituojamos tiriamosios visumos išlaidas, kurios gali būti susijusios su šia sisteminė klaida, galima atimti iš sąskaitų pagal BNR 137 straipsnio 2 dalį dėl papildomų patikrinimų poreikio;
- 3) atsakingos nacionalinės institucijos tinkamai pašalino visus sistemos trūkumus siekdamas sumažinti reikšmingų klaidų riziką būsimose mokėjimo paraiškose.

### **3.3 Klaidų taisymas sudarant dalines imtis**

Tais atvejais, kai AI, atlikdama veiksmų auditą, sudarė dalines imtis ir nustatė pažeidimų, susijusių su dalinę imtį sudarančiomis išlaidomis, valstybių narių institucijos turėtų ištaisyti bent jau atskirus pažeidimus, kuriuos AI nustatė remdamasi audituota daline imtimi. Be to, valstybių narių institucijos (VI / TVI) gali atlikti papildomas pataisas, kad sumažintų netinkamų finansuoti išlaidų riziką sąskaitose (kurią atspindi LBKD). Šiuo atžvilgiu visų pirma numatytos šios galimybės:

---

<sup>55</sup> Pvz., tais atvejais, kai AI nustatė sisteminę problemą, o VI / TVI nusprendė atimti iš sąskaitos išlaidas, kurios gali būti su ja susijusios, ir atlikti tolesnį vertinimą, kad būtų galima jas kiekybiškai įvertinti.



- 1) valstybių narių institucijos taiko finansinę pataisą, kuri atitinka dalinės imties klaidą, ekstrapoliuotą atrankos vieneto lygmeniu;
- 2) Valstybių narių institucijos nustato ir ištaiso tikslią atrankos vieneto klaidų sumą, remdamosi papildomais likusių atrankos vieneto išlaidų patikrinimais. Jeigu patikrinimas nebaigiamas iki ataskaitų pateikimo dienos, atitinkamos išlaidos gali būti atimtos iš sąskaitų dėl nebaigto jų teisėtumo ir tvarkingumo vertinimo (pagal BNR 137 straipsnio 2 dalį), kad sąskaitose dar labiau sumažėtų netinkamų finansuoti išlaidų rizika.

Todėl atrankos vienetų lygmeniu (veiksmo, projekto ar mokėjimo prašymo) taikytos pataisos suma AI atlikus auditą gali skirtis nuo ekstrapoliuotos klaidos sumos atrankos vienetų lygmeniu, kuris taikomas ekstrapoliuojant visą tiriamąją visumą.

#### 4. Likutinis bendras klaidų dažnis (LBKD)

AI taip pat turėtų apskaičiuoti ir atskleisti MKA LBKD, t. y. tiriamojoje visumoje likusias klaidas po to, kai buvo atliktos atitinkamos finansinės pataisos. Tada LBKD reikėtų palyginti su reikšmingumo riba, kad būtų galima padaryti išvadą, ar sąskaitose patvirtintos išlaidos yra reikšmingai iškraipytos.

LBKD atitinka BKD (taikomą tiriamajai visumai, kurioje nėra dar vertinamų sumų ir kitų neigiamų sumų), atėmus finansines pataisas, kurios buvo taikomos AI nustatytoms klaidoms iki valstybei narei pateikiant sąskaitas (arba kitas valstybės narės taikytas pataisas, jeigu tokiomis pataisomis siekiama sumažinti AI audito metu nustatytą riziką). LBKD apskaičiavimo pavyzdys pateiktas lentelėje.

*2 lentelė. LBKD apskaičiavimo pavyzdys, kai visos sumos, kurių vertinimas dar atliekamas, nėra įtrauktos į imtį (su reikšmingomis klaidomis ir atlikus atskiras pataisas, kad klaidų lygis neviršytų reikšmingumo lygio)<sup>56</sup>*

A	Audito tiriamoji visuma (t. y. teigiama atrinkta tiriamoji visuma <sup>57</sup> )	1 000
B	Audituotos išlaidos	100
C	Imtyje nustatytos klaidos	2
D	Bendras klaidų dažnis (BKD) po ekstrapoliavimo	2,20 %
E <sub>1</sub>	Sumos pagal 137 straipsnio 2 dalį (dar vertinamos)	50

<sup>56</sup> 4 priede pateikta daugiau likutinės rizikos apskaičiavimo ir skirtingų neigiamų atrankos vienetų poveikio jos apskaičiavimui pavyzdžių.

<sup>57</sup> Žr. Gaires dėl atrankos metodų.

E <sub>2</sub>	Kitos neigiamos sumos, atėmus išlaidas, iš pradžių deklaruotas atitinkamais ataskaitiniais metais*	0
F=A-E	Tiriamoji visuma be atliekamo vertinimo (1000 – 50) ir kitų neigiamų sumų, atėmus išlaidas, iš pradžių deklaruotas atitinkamais ataskaitiniais metais <sup>58</sup>	950
G=D*F	Su rizika susijusi suma (2,2 % * 950)	20,9
H	Finansinės pataisos, susijusios su AI nustatytais klaidomis arba taikomos VI / TVI, jeigu tokiomis pataisomis siekiama sumažinti AI audito metu nustatytą riziką <sup>59</sup>	2
I=F-H	Sąskaitose tvirtinama suma (950 – 2)	948
J=G-H	Likutinė su rizika susijusi suma (20,9 – 2)	18,9
K=J/I	Likutinis bendras klaidų dažnis (LBKD)	1,99 % (≤2,0 %)

2 lentelėje pateiktas pavyzdys grindžiamas paprasčiausiu scenarijumi, pagal kurį AI, atlikdama veiksmų auditą, neranda ir tiksliai nenustato nei sisteminių klaidų, nei žinomų klaidų, kurios nėra įtrauktos į imtį (t. y. kai BKD sudaro tik projektuojamos atsitiktinės klaidos, o atskirų klaidų ištaisymas yra pakankamas, kad LBKD nesiektų reikšmingumo ribos)<sup>60</sup>.

Lentelėje nurodytos reikšmės turėtų būti nustatomos taip:

**Reikšmė A.** Teigiama tiriamoji visuma, iš kurios AI sudaro veiksmų audito imtį.

**Reikšmė B.** Audituotos imtį sudarančios išlaidos (jeigu sudaromos dalinės imtys, reikėtų atsižvelgti tik į faktiškai audituotas išlaidas).

**Reikšmė C.** Visos klaidos, kurias AI nustatė imtyje.

**Reikšmė D.** Bendras klaidų dažnis (visos klaidos, ekstrapoliuotos visoje audito tiriamojoje visumoje).

**Reikšmė E.** Reikšmių E<sub>1</sub> ir E<sub>2</sub> suma.

**Reikšmė E<sub>1</sub>.** Sumos, atimtos iš sąskaitų dėl nebaigto susijusių išlaidų teisėtumo ir tvarkingumo vertinimo.

<sup>58</sup> Siekiant paprastumo, daroma prielaida, kad šiame pavyzdyje tokių sumų nėra. Į šias sumas neįskaičiuojamos į reikšmę H įtrauktos pataisos ir pataisos, jau atimtos iš teigiamos tiriamosios visumos nustatant audito tiriamąją visumą pagal reikšmę A (žr. Gairių dėl atrankos metodų 4.6 skirsnį).

<sup>59</sup> Ekstrapoliuotos pataisos arba pataisos, susijusios su sistemine klaidomis.

<sup>60</sup> Atitinkama informacija apie atvejus, kai BKD sudaro sisteminės klaidos, pateikta IV.3.2 skirsnyje.

**Reikšmė E<sub>2</sub>.** Kitos neigiamos sumos, atėmus išlaidas, iš pradžių deklaruotas atitinkamais ataskaitiniais metais (nebent jau yra atimtos iš teigiamų reikšmių tiriamosios visumos nustatant audito tiriamąją visumą A). Tokias neigiamas sumas gali sudaryti:

- finansinės pataisos, susijusios su pažeidimais, išskyrus pataisas, įtrauktas apskaičiuojant reikšmę H, pavyzdžiui:
  - pataisos, padarytos atlikus išlaidų, anksčiau deklaruotų atitinkamų ataskaitinių metų mokėjimo paraiškoje, valdymo patikrinimus, arba
  - finansinės pataisos, susijusios su ypatingais pažeidimų, kurie buvo nustatyti ir taisomi iki AI imties sudarymo, atvejais, jeigu atimamos iš Komisijai deklaruotos sumos;
- atimamos sumos, nesusijusios su pažeidimais, pavyzdžiui, kanceliarinių klaidų taisymas (kaip antai atstatomieji įrašai sąskaitose, kurie neprilyginami finansinėms pataisoms), veiksmų perkėlimas iš vienos programos į kitą (arba programoje) ar valdymo sprendimai atšaukti projektą.

Šiuo atžvilgiu atkreipkite dėmesį, kad neigiamos sumos, anuliuojančios ankstesnių ataskaitinių metų išlaidas, negali būti įtraukiamos į likutinės rizikos apskaičiavimą.

**Reikšmė F.** Audito tiriamoji visuma (reikšmė A) be sumų, kurių vertinimas dar nebaigtas (reikšmė E<sub>1</sub>), ir kitų neigiamų sumų, atėmus išlaidas, iš pradžių deklaruotas atitinkamais ataskaitiniais metais (reikšmė E<sub>2</sub>).

**Reikšmė G.** Su rizika susijusi suma, neatsižvelgiant į finansines pataisas, atliktas po AI audito.

**Reikšmė H.** Finansinės pataisos, taikytos dėl AI audito, kuriomis mažinama tiriamosios visumos su rizika susijusi suma. Šias pataisas gali sudaryti:

- finansinės pataisos, atliktos dėl AI veiksmų audito.

Tokios pataisos paprastai taikomos po to, kai apskaičiuojamas BKD (pvz., pataisa, susijusi su atskiromis atsitiktinėmis klaidomis ir sisteminėmis klaidomis). Tačiau finansinės pataisos, kurias valstybė narė taikė po to, kai AI sudarė imtį, taip pat gali būti įtrauktos į reikšmę H, jeigu tokios pataisos yra skirtos mažinti riziką, nustatytą AI atliekant veiksmų auditą. Kaip tipinį pavyzdį galima nurodyti atvejį, kai pataisos daromos remiantis VI darbu, atliktu nustatant AI per veiksmų auditą aptiktų sisteminių pažeidimų mastą.

Visos pataisos, įtrauktos į reikšmę H apskaičiuojant LBKD dėl veiksmų audito, turėtų būti nurodomos MKA 10.2 skirsnio lentelės F skiltyje (veiksmų auditų rezultatai):

## 3 lentelė

Veiksmų audito rezultatai

Fondas	Programos CCI numeris	Programos pavadinimas	A		B		C		D	E	F	G	H	I
			Suma eurais, atitinkanti tiriamąją visumą, iš kurios pajamta imtis (*)	Atsitiktinėje imtyje audituotos ataskaitinių metų išlaidos		Atsitiktinės nestatistinės imties apimtis (*)		Netinkamų finansuoti išlaidų suma atsitiktinėje imtyje						
				Suma (€)	% (€)	% audituotų veiksmų	% audituotų išlaidų							

Atitinkamos pataisos, įtraukiamos į F skiltį, turėtų atitikti sumas, atskleistas paskutinėje sąskaitų 2 ir 8 priedėlių eilutėje.

- įgyvendintos finansinės pataisos, susijusios su žinomomis klaidomis, kurios yra ne audituojamoje imtyje;
- finansinės pataisos, atliktos dėl klaidų, kurias AI nustatė atlikdama sistemų auditą (įskaitant teminį auditą).

Sistemų audito (kontrolinių patikrinimų) metu nustatytos klaidos nėra pridedamos prie bendro klaidų dažnio (BKD), bet turėtų būti ištaisytos ir atskleistos MKA 4 skirsnyje, taip pat į jas gali būti atsižvelgiama apskaičiuojant LBKD, įtraukiamą į reikšmę H.

Bet kuriuo atveju, be profesinio sprendimo, taikomo svarstant finansines pataisas, kurios turi būti įtrauktos atliekant reikšmės H apskaičiavimus, AI turėtų turėti pakankamą patikinimą, kad finansinės pataisos iš tiesų yra galutinės pataisos, taikomos AI atlikus auditus, o ne išlaidos, kurių vertinimas dar nebaigtas, ir kitos atimamos sumos, minimos reikšmės E aprašyme.

Neigiamos sumos, susijusios su ankstesnių ataskaitinių metų išlaidų anuliavimu, negali būti įtrauktos į reikšmes E ir H.

**Reikšmė I.** Suma, kuri turi būti tvirtinama sąskaitose, įskaitant vėlesnes papildomas pataisas, kuriomis siekiama LBKD sumažinti iki 2 proc. ar mažiau, jeigu reikia.

**Reikšmės J ir K.** Iš šių reikšmių matyti informacija apie sąskaitose patvirtintų išlaidų likutinę riziką (absoliučia ir procentine išraiška, t. y. LBKD).

## 5. BKD / LBKD apskaičiavimas ir sumos, susijusios su išlaidomis, kurių teisėtumo ir tvarkingumo vertinimas dar atliekamas (BNR 137 straipsnio 2 dalis)

Sumų, kurių teisėtumo ir tvarkingumo vertinimas dar nėra baigtas, sąvoka pateikta Reglamento Nr. 1303/2013 137 straipsnio 2 dalyje. 137 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„2. Jeigu valstybė narė į savo sąskaitas neįtraukia išlaidų, kurios anksčiau buvo įtrauktos į tarpinio mokėjimo paraišką už ataskaitinius metus, nes vyksta tų išlaidų teisėtumo ir tvarkingumo vertinimas, visos tokios išlaidos ar jų dalis, kurios vėliau nustatytos kaip teisėtos ir tvarkingos, gali būti įtrauktos į tarpinio mokėjimo paraišką, susijusią su paskesniais ataskaitiniais metais.“

Vertinant sumas, kurių teisėtumo ir tvarkingumo vertinamas dar nebaigtas, turėtų būti laikomasi šių bendrųjų principų, kai apskaičiuojamas BKD / LBKD:

- Visi veiksmų auditai turi būti atliekami ir į jų rezultatus atsižvelgiama apskaičiuojant BKD, kuris turėtų būti projektuojamas, kaip paaiškinta gairėse dėl atrankos metodų.
- AI imties klaidų ekstrapoliavimas nepriklauso nuo to, ar kai kurios sumos laikomos sumomis, kurių vertinimas dar nebaigtas, net tais atvejais, kai nėra baigta prieštaravimo procedūra dėl AI atlikto veiksmų audito, kaip paaiškinta toliau.
- LBKD atspindi tik sąskaitose patvirtintų išlaidų likutinę riziką. Todėl apskaičiuojant LBKD iš tiriamosios visumos turi būti pašalinamos sumos, kurių vertinimas dar nebaigtas (taikant 137 straipsnio 2 dalį).
- Jeigu valstybė narė nusprendžia į programos sąskaitas neįtraukti dalies tiriamosios visumos išlaidų, nes nėra baigtas šių išlaidų teisėtumo ir tvarkingumo vertinimas, neįtrauktos sumos, kurių vertinimas dar nebaigtas, neturėtų apimti jokios finansinės pataisos, atliktos AI nustačius klaidų, sumos<sup>61</sup>.

LBKD apskaičiavimo pavyzdžiai, kai yra sumų, kurių vertinimas dar nėra baigtas, pateikti 4 priede.

Be to, nustatant sumas, kurių vertinimas dar nebaigtas ( $E_1$ ), tvarkant klaidas, susijusias su AI atliktais veiksmų auditais, ir apskaičiuojant BKD ir LBKD, AI turėtų taikyti toliau nurodytą požiūrį veiksmų audito rezultatams:

---

<sup>61</sup> Pavyzdys. Tikrindama 5 000 EUR veiksmą, AI nustatė 1 000 EUR klaidą, o po to TVI priėmė sprendimą sąskaitose anuliuoti šią 1 000 EUR sumą. Tuo pat metu VI nusprendė į sąskaitas neįtraukti visų vienos prioritetinės krypties veiksmų, kurių bendra deklaruojamų išlaidų suma sudaro 200 000 EUR (įskaitant atitinkamą 5 000 EUR veiksmą), kad būtų galima įvertinti su valstybės pagalbos sąlygomis susijusią riziką. Tokiu atveju suma, kuri yra laikinai neįtraukiama į sąskaitas dėl nebaigto vertinimo, turėtų sudaryti 199 000 EUR (200 000 EUR – 1 000 EUR pataisa dėl atskiro veiksmo, kuriame nustatyta klaida).

**a) AI galutinėje audito ataskaitoje nurodomų klaidų sumos (užbaigtas veiksmų auditas):**

- Visos neteisėtos sumos, nustatytos atliekant veiksmų auditą, turėtų būti įtraukiamos apskaičiuojant BKD, išskyrus žinomas klaidas ir ištaisytas anomalias klaidas (IV.4 skirsnio 2 lentelės reikšmė C).
- Bet kurios atitinkamos finansinės pataisos, t. y. tiek atskiros, tiek ekstrapoliuotos pataisos, atimtos iš sąskaitų, pridedamos apskaičiuojant LBKD (ir į jas atsižvelgiama nurodant 2 lentelės reikšmę H). Tokios pataisos yra laikomos galutinėmis ir todėl negali būti laikomos atliekamu vertinimu bei neturėtų būti įtraukiamos nurodant 2 lentelės reikšmę E.
- Jeigu atitinkamos finansinės pataisos netaikomos, t. y. nėra atimamos iš sąskaitų (pvz., dėl to, kad VI / TVI nesutinka su audito išvadomis ar rekomendacijomis dėl pataisos), AI į jas neatsižvelgia apskaičiuodama LBKD. AI turėtų tai nurodyti MKA ir į tai atsižvelgti rengdama AI audito nuomonę.

**b) Preliminarios klaidų sumos (nebaigtas veiksmų auditas):**

Tokie atvejai turėtų būti tik išimtiniai<sup>62</sup>, nes kruopšti AI turėtų planuoti veiksmų auditus taip, kad galėtų užbaigti audito darbą laiku ir spėtų parengti galutinę MKA bei pateikti tinkamai pagrįstą audito nuomonę patikinimo dokumentų rinkinyje.

- Visos klaidų sumos, atitinkančios nustatytą didžiausią preliminarią veiksmo klaidą, kuri atskleista AI audito ataskaitų projekte<sup>63</sup>, turėtų būti įtraukiamos apskaičiuojant BKD (2 lentelės reikšmė C).
- Apskaičiuojant LBKD, tokios galimų klaidų sumos turėtų būti suprantamos kaip sumos, kurių vertinimas dar nėra baigtas (t. y. atimamos iš sąskaitų pagal BNR 137 straipsnio 2 dalį ir įtraukiamos į 2 lentelės reikšmę E<sub>1</sub>), nebent valstybės narės institucijos nuspręstų atimti šias sumas kaip galutines finansines pataisas (kurios vėliau įtraukiamos į 2 lentelės reikšmę H).
- Kaip jau minėta II.5 skirsnyje, bet kurios ekstrapoliuotos finansinės pataisos, taikomos siekiant LBKD sumažinti iki 2 proc. ar daugiau, yra laikomos galutinėmis. Tai taip pat taikoma tais atvejais, kai BKD / LBKD buvo apskaičiuotas įtraukiant preliminarias klaidų sumas dėl nebaigto veiksmo audito ar prieštaravimo procedūros. Todėl gautos

---

<sup>62</sup> Išskirtinė padėtis, kai gali kilti abejonių dėl tinkamo AI PR 16, kuris yra vienas iš esminių pagrindinių reikalavimų, taikomų veiksmingam VKS veikimui, veikimo (žr. Reglamento (ES) Nr. 480/2014 30 straipsnį).

<sup>63</sup> Tais atvejais, kai audito ataskaitos projektas dar nepateiktas, reikėtų apsvarstyti didžiausią galimų klaidų sumą, apskaičiuotą remiantis AI jau atliktu darbu. Tuo atveju, kai AI dar nėra atlikusi konkrečių išlaidų audito, reikėtų vertinti, kad preliminaros klaidos dydis yra 100 proc.

ekstrapoliuotos finansinės pataisos negali būti peržiūrėtos vėliau, net jeigu AI galutinėje audito ataskaitoje nustatoma, kad audituotos išlaidos, susijusios su atitinkamu veiksmu, yra tinkamos<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> Atsižvelgiant į metinį likutinės rizikos apskaičiavimą, svarbu užtikrinti, kad veiksmų auditai būtų planuojami ir vykdomi taip, kad AI galėtų laiku apskaičiuoti galutinį sąskaitų BKD.

## 1 PRIEDAS. MKA MODELIO 10.1 SKIRSNIS „SISTEMŲ AUDITO REZULTATAI“

Audituotas subjektas	Fondas (kelių fondų VP)	Audito pavadinimas	Galutinės audito ataskaitos data	Veiksmų programa: [VP CCI ir pavadinimas]													Bendras vertinimas (1, 2, 3, 4 kategorija) [kaip nustatyta Reglamento (ES) Nr. 480/2014 IV priedo 2 lentelėje]	Pastabos
				Pagrindiniai reikalavimai (kai taikoma) [kaip nustatyta Reglamento (ES) Nr. 480/2014 IV priedo 1 lentelėje]														
				PR 1	PR 2	PR 3	PR 4	PR 5	PR 6	PR 7	PR 8	PR 9	PR 10	PR 11	PR 12	PR 13		
VI																		
TI																		
TVI																		

Pastaba. Pilkose lentelės skiltyse nurodyti pagrindiniai reikalavimai netaikomi audituojamam subjektui.



## 2 PRIEDAS. MKA MODELIO 10.2 SKIRSNIS „VEIKSMŲ AUDITO REZULTATAI“

Fondas	Programos CCI numeris	Programos pavadinimas	A		B		C		D	E	F	G	H	I
			Suma eurais, atitinkanti tiriamąją visumą, iš kurios buvo paimta atsitiktinė imtis <sup>65</sup>	Atsitiktinėje imtyje audituotos ataskaitinių metų išlaidos	Suma <sup>70</sup>	% <sup>71</sup>	% audituotų veiksmų	Atsitiktinės nestatistinės imties aprėptis <sup>66</sup>						

<sup>65</sup> A stulpelyje nurodoma tiriamoji visuma, iš kurios buvo paimta atsitiktinė imtis, t. y. visa tinkamų finansuoti išlaidų suma, įrašyta į tvirtinančiosios institucijos apskaitos sistemas ir įtraukta į Komisijai (pagal Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 137 straipsnio 1 dalies a punktą) pateiktus mokėjimo prašymus, atėmus neigiamus atrankos vienetus, jei tokių būtų. Pavyzdžiui, jeigu 23 mln. EUR suma deklaruota kaip tinkamos finansuoti išlaidos ir į jas įeina 3 mln. EUR neigiamų atrankos vienetų, A stulpelyje turi būti nurodyta 26 mln. EUR suma, atitinkanti teigiamų sumų tiriamąją visumą. Kai tinkama, paaiškinimai pateikiami 5.4 skirsnyje.

<sup>66</sup> Tai susiję su minimalios apimties ribomis, nustatytomis Reglamento (ES) Nr. 1303/2013 127 straipsnio 1 dalies paskutinėje pastraipoje, kai naudojamas nestatistinės imties metodas. Reikalavimas aprėpti 10 proc. deklaruotų išlaidų taikant nestatistinės atrankos metodą (BNR 127 straipsnio 1 dalis) reiškia išlaidas imtyje, neatsižvelgiant į tai, ar sudaromos dalinės imtys. Tai reiškia, kad imtį turi sudaryti ne mažiau kaip 10 proc. deklaruotų išlaidų, tačiau sudarant dalines imtis faktiškai audituojamos išlaidos gali sudaryti ir mažesnę dalį.

<sup>67</sup> Bendras klaidų dažnis yra projektuojamų atsitiktinių klaidų ir, jei taikoma, sisteminių klaidų bei neištaisyty anomalių klaidų sumos ir tiriamosios visumos dalmuo, kaip nustatyta KDR 28 straipsnio 14 dalyje. Kai deklaruotos išlaidos apima neigiamus atrankos vienetus, jie turi būti laikomi atskira tiriamąja visuma. Šiuo atveju apskaičiuojamas teigiamų atrankos vienetų tiriamosios visumos BKD. Bendras klaidų dažnis apskaičiuojamas prieš audituotai imčiai arba tiriamajai visumai, iš kurios buvo paimta atsitiktinė imtis, taikant finansines pataisas. Jei atsitiktinė imtis yra susijusi su daugiau nei vienu fondu ar programa, E stulpelyje pateikiamas visos tiriamosios visumos (apskaičiuotas) bendras klaidų dažnis. Jei visuma buvo sluoksniuojama, išsamesnė informacija apie kiekvieną sluoksnį pateikiama 5.7 skirsnyje.

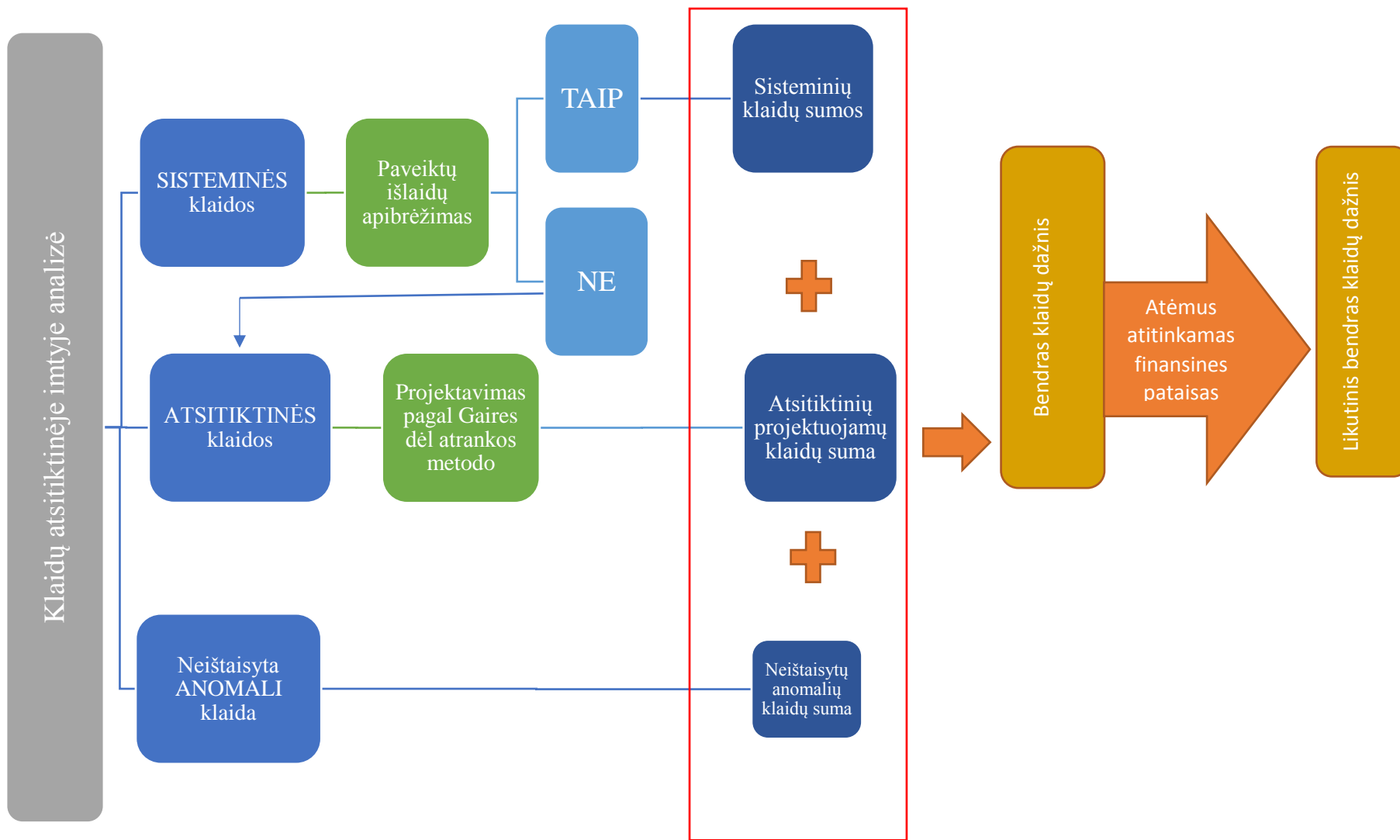
<sup>68</sup> Žr. išsamesnius LBKD paaiškinimus šių gairių 5 skirsnyje.

<sup>69</sup> Kai tinkama, H stulpelyje nurodomos papildomos imties audituotos išlaidos.

<sup>70</sup> Audituočių išlaidų suma (pagal Reglamento (ES) Nr. 480/2014 28 straipsnio 9 dalį sudarius dalinę imtį, šiame stulpelyje nurodoma tik pagal to paties reglamento 27 straipsnį iš tikrųjų audituočių išlaidų vienetų suma).

<sup>71</sup> Tiriamosios visumos audituočių išlaidų procentinė dalis.

### 3 PRIEDAS. BENDRO KLAIDŲ DAŽNIO IR LIKUTINIO BENDRO KLAIDŲ DAŽNIO STRUKTŪRINĖ SCHEMA



**4 PRIEDAS. LBKD APSKAIČIAVIMO PAVYZDŽIAI**

**5 PRIEDAS. PROJEKTŲ LYGMENIU NUSTATYTŲ FAKTŲ  
TIPOLOGIJA**