



KOMISJA EUROPEJSKA

Europejskie fundusze strukturalne i inwestycyjne

**Wytyczne dla państw członkowskich**  
**dotyczące rocznego sprawozdania z kontroli i opinii**  
**audytowej, które mają składać instytucje audytowe,**  
  
**oraz**  
  
**sposobu postępowania z błędami wykrytymi przez**  
**instytucje audytowe do celów ustalania i zgłaszania**  
**wiarygodnych łącznych poziomów błędu**  
**rezydualnego**

**(okres programowania 2014–2020)**

*Wersja z 2018 r.*

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

## SPIS TREŚCI

Spis treści.....	2
Wykaz akronimów i skrótów .....	5
Glosariusz .....	6
I. Podstawowe informacje .....	8
1. Odniesienia do przepisów.....	8
2. Cel wytycznych .....	9
3. Harmonogram czynności audytowych .....	9
II. Wytyczne dotyczące RSK .....	10
1. Wprowadzenie .....	10
2. Istotne zmiany w systemach zarządzania i kontroli.....	11
3. Zmiany strategii audytu .....	12
4. Audyty systemów .....	12
5. Audyty operacji .....	16
6. Audyty zestawień wydatków .....	24
7. Koordynacja między podmiotami audytowymi i działania nadzorcze IA .....	26
8. Inne informacje.....	27
9. Ogólny poziom pewności .....	30
III. Wytyczne dotyczące opinii audytowej, którą IA ma przekazywać corocznie w odniesieniu do każdego programu.....	31
1. Opinia audytowa.....	31
2. Rodzaje opinii audytowej .....	36
3. Programy wielofunduszowe, wspólne systemy i różne opinie audytowe w odniesieniu do poszczególnych programów .....	41
4. Niewłaściwa opinia audytowa .....	41
IV. Sposób postępowania z błędami wykrytymi przez instytucje audytowe do celów ustalania i zgłaszania wiarygodnych łącznych poziomów błędu rezydualnego w rocznych sprawozdaniach z kontroli.....	42
1. Ocena błędów .....	43

<b>1.1</b>	Przegląd rodzajów błędów .....	43
<b>1.2</b>	Błędy losowe.....	43
<b>1.3</b>	Błędy systemowe.....	43
<b>1.4</b>	Anormalne błędy.....	44
<b>1.5</b>	Znane błędy.....	45
<b>2.</b>	Łączny poziom błędu (ŁPB).....	46
<b>2.1</b>	Obliczanie ŁPB .....	46
<b>2.2</b>	Szczególne przypadki .....	47
<b>2.2.1</b>	Błędy w wydatkach podlegających audytom operacji wykryte już przez IZ, IP lub IC ...	47
2.2.1.1	Nieprawidłowości, które zostały już wykryte przez IZ, IP lub IC i w odniesieniu do których instytucje te podjęły już odpowiednie działania, ale które nie zostały skorygowane przed doborem próby przez IA .....	47
2.2.1.2	Nieprawidłowości wykryte, lecz skorygowane w niewystarczającym stopniu przed doborem próby przez IA .....	47
2.2.1.3	Nieprawidłowości związane z wydatkami, które zostały skorygowane po doborze próby przez IA.....	48
<b>2.2.2</b>	Nieprawidłowe kwoty poniżej 250 EUR .....	48
<b>2.2.3</b>	„Bufor” wydatków na szczeblu projektu .....	48
<b>2.2.4</b>	Odpisanie błędów wynikających z zawyżenia wartości od błędów niedoszacowania .....	49
<b>2.2.5</b>	W jaki sposób należy odzwierciedlić nadużycie finansowe lub podejrzenie popełnienia nadużycia finansowego za pomocą poziomu błędu? .....	49
2.2.5.1	Nadużycie finansowe.....	49
2.2.5.2	Podejrzenie popełnienia nadużycia finansowego .....	49
<b>2.2.6</b>	Czy w poziomie błędu należy uwzględnić przypadki upadłości lub niewypłacalności?..	50
<b>2.2.7</b>	Jakie podejście powinna przyjąć IA w przypadku zagubienia lub zniszczenia dokumentów potwierdzających dotyczących operacji objętej próbą w wyniku działania „siły wyższej” (np. w wyniku klęski żywiołowej)?.....	52
<b>3.</b>	Środki naprawcze .....	53
<b>3.1</b>	Pojęcie błędu skorygowanego na potrzeby określania ŁPBR i formułowania opinii audytowej	53
<b>3.2</b>	Korekta błędów systemowych.....	54

3.3 Korekta błędów w przypadku zastosowania podpróby .....	55
4. Łączny poziom błędu rezydualnego (ŁPBR) .....	55
5. Obliczanie ŁPB i ŁPBR oraz kwoty będące przedmiotem trwającej oceny zgodności z prawem i prawidłowości wydatków leżących u podstaw rozliczeń (art. 137 ust. 2 RWP).....	60
Załącznik 1 – Sekcja 10.1 „Wyniki audytów systemów” wzoru RSK.....	64
Załącznik 2 – Sekcja 10.2 „Wyniki audytów operacji” wzoru RSK .....	65
Załącznik 3 – Schemat przedstawiający łączny poziom błędu i łączny poziom błędu rezydualnego ..	66
Załącznik 4 – Przykłady obliczeń ŁPBR.....	67
Załącznik 5 – Typologia ustaleń dotyczących projektów .....	67

## WYKAZ AKRONIMÓW I SKRÓTÓW

IA	Instytucja audytowa
RSK	Roczne sprawozdanie z kontroli
Podmiot audytowy	Podmiot przeprowadzający audyty w ramach kompetencji IA, jak przewidziano w art. 127 ust. 2 RWP.
IC	Instytucja certyfikująca
CCI	<i>Code Commun d'Identification</i> (numer referencyjny każdego programu nadany przez Komisję)
RDK	Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) nr 480/2014 z dnia 3 marca 2014 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 <sup>1</sup>
RWK	Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/207 z dnia 20 stycznia 2015 r. <sup>2</sup> zmienione rozporządzeniem (UE) 2018/277
RWP	Rozporządzenie w sprawie wspólnych przepisów (rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r.), <sup>3</sup> zmienione rozporządzeniem (UE, Euratom) 2018/1046
ECA	Trybunał Obrachunkowy
EBI	Europejski Bank Inwestycyjny
EFSI	Skrót EFSI oznacza wszystkie europejskie fundusze strukturalne i inwestycyjne. Niniejsze wytyczne mają zastosowanie do wszystkich funduszy z wyjątkiem Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW).
EWT	Europejska współpraca terytorialna (na mocy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1299/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r.)
IF	Instrumenty finansowe
IP	Instytucja pośrednicząca
ZP/P	Zgodność z prawem i prawidłowość
IZ	Instytucja zarządzająca
SZiK	System zarządzania i kontroli
ŁPB	Łączny poziom błędu

<sup>1</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?qid=1554467012340&uri=CELEX%3A02014R0480-20150511>

<sup>2</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?qid=1554470340342&uri=CELEX:02015R0207-20180225>

<sup>3</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?qid=1554470510336&uri=CELEX:02013R1303-20181117>

ŁPBR	Łączny poziom błędu rezydualnego
------	----------------------------------

## GLOSARIUSZ

Pojęcie	Definicja
Anormalny błąd	Błąd, który ewidentnie nie jest reprezentatywny dla danej populacji.
Pakiet dokumentów dotyczących poświadczenia wiarygodności	Pakiet dokumentów dotyczących poświadczenia wiarygodności, który organy państw członkowskich muszą złożyć do dnia 15 lutego (lub, w wyjątkowych przypadkach i za zgodą Komisji, do dnia 1 marca), zawiera: zestawienia wydatków sporządzone przez instytucję certyfikującą, deklarację zarządczą i roczne podsumowanie końcowych sprawozdań z audytu i przeprowadzonych kontroli sporządzone przez instytucję zarządzającą, a także roczną opinię audytową i sprawozdanie z kontroli sporządzone przez instytucję audytową.
Postępowanie kontradiktoryjne	Postępowanie, w ramach którego projekty sprawozdań z audytu lub sprawozdania z audytu są przesyłane podmiotowi kontrolowanemu razem z wnioskiem o udzielenie w wyznaczonym terminie pisemnej odpowiedzi / przedstawienie pisemnych uwag na temat faktów opisanych w sprawozdaniu w celu wyjaśnienia/uzgodnienia tych faktów.
Błąd	Do celów niniejszych wytycznych za błąd/zniekształcenie uznaje się wymierne zawyżenie wartości wydatków zadeklarowanych Komisji w związku z nieprawidłowością.
Wydatki w roku obrachunkowym N	Wydatki zadeklarowane Komisji, na podstawie których dokonuje się wyboru próby operacji.
Nieprawidłowość	Zgodnie z definicją określoną w art. 2 pkt 36 RWP; w niniejszym dokumencie ma takie samo znaczenie jak terminy „błąd” lub „zniekształcenie”.
Znany błąd	Znany błąd oznacza błąd wykryty poza próbą

Pojęcie	Definicja
	objętą audytem.
Zniekształcenia	Ma takie samo znaczenie jak błąd.
Populacja	Zestaw dodatknych danych w populacji wydatków zadeklarowanych Komisji w danym roku obrachunkowym (poprzez wnioski o płatność okresową), z którego dobiera się próbę (do celów art. 127 ust. 1 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013) i na podstawie którego audytor formułuje wnioski (opinia audytowa).
Błąd losowy	Błędy, których nie uznaje się za błędy systemowe, znane lub anormalne, są zaliczane do kategorii błędów losowych. Koncepcja ta zakłada prawdopodobieństwo wystąpienia błędów losowych wykrytych w próbie objętej audytem również w populacji nieobjętej audytem.
Łączny poziom błędu rezydualnego (ŁPBR)	Łączny poziom błędu rezydualnego (ŁPBR) odpowiada łącznemu poziomowi błędu (ŁPB) pomniejszonemu o korekty finansowe, które państwo członkowskie zastosowało przed złożeniem zestawień wydatków w odniesieniu do błędów wykrytych przez IA, w tym przewidywanych błędów losowych, błędów systemowych i błędów znanych. Korekty te zwykle stosuje się po określeniu ŁPB. Jeżeli celem takich korekt jest zmniejszenie ryzyka wskazanego przez IA, korekty finansowe zastosowane przez państwo członkowskie po doborze próby przez IA i przed określeniem przez IA ŁPB można jednak odliczyć również od ŁPBR.
Błąd systemowy	Błędy systemowe to błędy wykryte w objętej audytem próbie, które wywierają wpływ na populację nieobjętą audytem i występują w wyraźnie określonych i podobnych okolicznościach. Błędy te mają zazwyczaj wspólną cechę, np. rodzaj operacji, miejsce lub okres. Zazwyczaj wynikają one z nieskutecznych procedur kontroli w ramach (części) systemów

Pojęcie	Definicja
	zarządzania i kontroli.
Łączny poziom błędu (ŁPB)	<p>Łączny poziom błędu odpowiada sumie następujących błędów: przewidywanych błędów losowych (w tym błędów zidentyfikowanych w warstwach wyczerpujących), określonych błędów systemowych i nieskorygowanych anormalnych błędów.</p> <p>Instytucja audytowa powinna porównać łączny poziom błędu z progiem istotności i zestawzić wyniki tego porównania z wynikami audytów systemu, aby wyciągnąć wnioski na temat właściwego funkcjonowania SZiK.</p>

## I. PODSTAWOWE INFORMACJE

### 1. Odniesienia do przepisów

Rozporządzenie	Artykuły
<p>Rozporządzenie (UE) nr 1303/2013 zmienione rozporządzeniem (UE, Euratom) 2018/1046</p> <p>Rozporządzenie w sprawie wspólnych przepisów (zwane dalej „RWP”)</p>	Art. 127 ust. 5 – Funkcje instytucji audytowej
<p>Rozporządzenie (UE) 2015/207 zmienione rozporządzeniem (UE) 2018/277</p> <p>Rozporządzenie wykonawcze Komisji (zwane dalej „RWK”)</p>	Art. 7 ust. 2 i 3 oraz załączniki VIII i IX (wzory opinii audytowej i rocznego sprawozdania z kontroli)
<p>Rozporządzenie (UE, Euratom) 2018/1046</p> <p>Rozporządzenie finansowe</p>	Art. 63 – Zarządzanie dzielone z państwami członkowskimi



## **2. Cel wytycznych**

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

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

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

Proces uzyskania gwarancji w ramach zarządzania dzielonego z państwami członkowskimi opiera się na zasadzie jednego audytu (por. art. 148 RWP). Celem Komisji jest opieranie się w możliwie jak największym stopniu na opinii audytowej sporządzonej przez IA, pod warunkiem że Komisja uzyskała wystarczającą pewność co do jakości czynności audytowych przeprowadzonych przez IA. Komisja uważnie analizuje zatem RSK i opinie audytowe przedłożone przez IA w celu sformułowania własnej opinii dotyczącej SZiK każdego programu.

Jak ustanowiono w art. 127 ust. 5 akapit ostatni RWP, w przypadku gdy wspólny SZiK stosuje się do więcej niż jednego programu, IA może sporządzić jedno RSK obejmujące te programy. Dalsze kwestie związane ze wspólnym SZiK poruszono w sekcji 2 wytycznych Komisji dla państw członkowskich w zakresie strategii audytu (ref. EGESIF\_14-0011).

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

## **3. Harmonogram czynności audytowych**

Zgodnie z art. 63 ust. 5 rozporządzenia finansowego zestawienie wydatków poniesionych w okresie referencyjnym i roczne podsumowanie końcowych sprawozdań z audytu i przeprowadzonych kontroli należy przekazać Komisji do dnia 15 lutego kolejnego roku. W wyjątkowych przypadkach Komisja może na wniosek zainteresowanego państwa członkowskiego przesunąć termin ustalony na dzień 15 lutego do dnia 1 marca.

W RSK, które przedkłada się przed 15.02.N+2, IA zgłasza audyty systemów, audyty operacji i audyty zestawień wydatków – przeprowadzone w zakresie wydatków wyszczególnionych we wniosku o płatność przedłożonym Komisji – w odniesieniu do roku obrachunkowego od dnia 01.07.N do dnia 30.06.N+1 (wówczas termin na złożenie ostatecznego wniosku o płatność okresową odnoszącą się do danego roku obrachunkowego przypada na dzień 31/07/N+1).

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

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

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

## **II. WYTYCZNE DOTYCZĄCE RSK**

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

### **1. Wprowadzenie**

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

1.2 Okres odniesienia (tj. rok obrachunkowy)<sup>4</sup>.

1.3 Okres audytu (w trakcie którego przeprowadzano audyt).

<sup>4</sup> Jak określono w art. 2 ust. 29 RWP.

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

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

W **sekcji 1.3** należy podać okres, w trakcie którego odbywały się czynności audytowe. W szczególności należy wyraźnie wskazać przypadki audytów systemu przeprowadzonych w okresie od końca referencyjnego roku obrachunkowego do dnia podpisania RSK, które mają wpływ na opinię audytową. Należy wskazać stosowaną wersję strategii audytu. Zmiany w strategii w odniesieniu do danego okresu obrachunkowego ujętego w tym RSK należy wskazać w sekcji 3.

W **sekcji 1.5** należy uwzględnić etap przygotowawczy, analizowane dokumenty, koordynację działań z innymi organami (w stosownych przypadkach), podjęte czynności audytowe, jak opisano w sekcjach 4, 5 i 6, oraz sporządzenie końcowej opinii audytowej. Sekcja ta ma szczególne znaczenie w przypadkach, w których w swoich działaniach IA wykorzystuje wyniki prac innych podmiotów audytowych.

Ponadto sekcja ta powinna obejmować również opis kontroli spójności w przedmiocie deklaracji zarządczej przeprowadzonych przez IA do celów opinii audytowej (w tym kontroli tego, czy deklaracja zarządcza jest spójna z wnioskami wszystkich audytów i kontroli). W celu uzyskania dodatkowych informacji szczegółowych należy odnieść się do wytycznych Komisji dla państw członkowskich dotyczących sporządzania deklaracji zarządczej i rocznego podsumowania (zaktualizowane wytyczne EGESIF\_15\_0008).

## **2. Istotne zmiany w systemach zarządzania i kontroli**

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

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

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

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

W przypadku gdy zastosowanie ma art. 124 ust. 5 i 6 RWP i w przypadku gdy państwo członkowskie zleciło IA potwierdzenie, że w okresie próbnym wdrożono odpowiedni plan działań naprawczych<sup>5</sup>, IA powinna ujawnić w RSK czynności podjęte w tym względzie. Jeżeli taki plan nie został jeszcze wdrożony przed złożeniem RSK, IA powinna ujawnić w RSK uzgodniony harmonogram planu, aktualną sytuację i wpływ tej sytuacji na opinię audytową IA. Jeżeli IA nie została upoważniona przez państwo członkowskie, IA powinna ujawnić informacje, do których IA ma dostęp (przekazane przez organ upoważniony przez państwo członkowskie do potwierdzenia wdrożenia planu działań naprawczych), swoją ocenę i wpływ na opinię IA.

### 3. Zmiany strategii audytu

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

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

### 4. Audyty systemów

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

Termin podmioty, o których mowa w sekcji 4.1, odnosi się albo do IA, albo – w stosownych przypadkach – do każdego podmiotu audytowego, który przeprowadza audyty, jak przewidziano w art. 127 ust. 2 RWP. Jeżeli część audytów systemów została zlecona na zewnątrz, należy podać szczegółowe informacje dotyczące umów<sup>6</sup> oraz zadania zlecone

<sup>5</sup> Jak ustanowiono we wspomnianych przepisach, w przypadku gdy istniejące wyniki audytu i kontroli pokazują, że desygnowana instytucja (IZ lub IC) nie spełnia już kryteriów desygnacji, państwo członkowskie, na odpowiednim poziomie, ustala – biorąc pod uwagę powagę problemu – okres próbny, w którym muszą zostać podjęte konieczne działania naprawcze.

<sup>6</sup> Takie jak nazwa wykonawcy, zakres, cele, definicja zadań itp.

wykonawcy lub wykonawcom zewnętrznym. W przypadku programów wielofunduszowych należy wskazać, czy IA prowadzi czynności audytowe w odniesieniu do wszystkich funduszy. Jeżeli nie, należy wskazać podmioty odpowiedzialne za każdy fundusz.

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

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

RSK powinno zawierać informacje dotyczące stanu wdrażania strategii audytu w odniesieniu do audytów systemów przeprowadzonych do momentu złożenia pakietu dokumentów dotyczących poświadczenia wiarygodności (w tym po zakończeniu roku obrachunkowego). Zaleca się również, aby IA opisała w tej sekcji rodzaj i częstotliwość procedur badań kontrolnych przeprowadzanych w odniesieniu do zgłaszanych audytów systemów (lub odniosła się do odpowiednich sekcji sprawozdań z audytów systemów, w których podano takie informacje). W przypadku gdy strategia audytu nie zostanie (w pełni) wdrożona, IA powinna wyjaśnić przyczynę braku (pełnego) wdrożenia, oszacować jego wpływ na opinię audytową i wskazać czas na ukończenie zaplanowanych audytów systemów, które zostaną uwzględnione w kolejnym RSK lub innym sprawozdaniu. W każdym razie oczekuje się, że **IA wdroży wszystkie czynności audytowe niezbędne do sporządzenia ważnej opinii audytowej w odniesieniu do każdego roku obrachunkowego.**

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

4.3 W odniesieniu do tabeli w sekcji 10.1 poniżej opis głównych ustaleń i wniosków z przeprowadzonych audytów systemu, w tym audytów ukierunkowanych na określone obszary tematyczne, określone w sekcji 3.2 załącznika VII do rozporządzenia (UE) 2015/207.

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

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

Należy uzupełnić tabelę określoną w sekcji 10.1 załącznika IX do RWK i dołączyć ją do RSK. W tabeli tej w odniesieniu do każdego podmiotu poddanego audytowi przez IA wskazuje się ocenę otrzymaną w związku z każdym kluczowym wymogiem; ocena ta wynika

również z audytów przeprowadzanych w poprzednich latach obrachunkowych tego samego okresu programowania. Dalsze informacje dotyczące oceny tych kluczowych wymogów można znaleźć w wytycznych Komisji dotyczących wspólnej metodyki oceny systemów zarządzania i kontroli w państwach członkowskich (EGESIF\_14-0010 z 18.12.2014).

Tabela w sekcji 10.1 jest generowana w systemie SFC 2014 i zawiera informacje ze wszystkich sprawozdań złożonych poprzez system SFC 2014.

W sekcji 4.3 należy również zgłosić audyty horyzontalne<sup>7</sup> ukierunkowane na określone obszary tematyczne (które przewidziano w strategii audytu i które przeprowadzono w odniesieniu do danego roku obrachunkowego), takie jak:

- jakość wyboru projektów lub kontroli zarządczych, w tym w odniesieniu do przestrzegania przepisów dotyczących zamówień publicznych, zasad pomocy państwa, wymogów środowiskowych, równych szans;
- ustanowienie i wdrożenie instrumentów finansowych zgodnie z tytułem IV RWP;
- jakość kontroli zarządczych związanych z wdrażaniem instrumentów finansowych;
- funkcjonowanie i bezpieczeństwo systemów informatycznych utworzonych zgodnie z art. 72 lit. d), art. 125 ust. 2 lit. d) i art. 126 lit. d) RWP; oraz ich połączenie z systemem informatycznym SFC 2014, jak przewidziano w art. 74 ust. 4 RWP;
- wiarygodność zgłoszonych danych związanych ze wskaźnikami i celami pośrednimi oraz odpowiedniość podstawowych systemów zarządzania danymi i sprawozdawczości w zakresie wskaźników produktu, wskaźników finansowych i wskaźników rezultatu dotyczących poziomu priorytetu inwestycyjnego, a zatem danych na temat postępów programu operacyjnego w osiąganiu celów przewidzianych przez IZ na podstawie art. 125 ust. 2 lit. a) RWP;
- wprowadzanie skutecznych i proporcjonalnych środków zwalczania nadużyć finansowych z uwzględnieniem stwierdzonych rodzajów ryzyka.

Jeżeli nie przeprowadzono żadnych audytów systemów w odniesieniu do danego roku obrachunkowego, należy przedstawić odpowiednie uzasadnienie lub informację, że jest to zgodne ze strategią audytu. W normalnych okolicznościach sprawozdania z audytów systemów należy przysyłać Komisji bezzwłocznie po ukończeniu końcowego sprawozdania z audytu przez cały rok w celu zapewnienia terminowego przekazywania informacji. Natomiast w wyjątkowych przypadkach, w których w odniesieniu do danego roku obrachunkowego przeprowadzono lub ukończono już audyty systemów, lecz jeszcze nie przedłożono ich Komisji, należy przedłożyć je najpóźniej w tym samym czasie co RSK. Jeżeli audytów systemów jeszcze nie ukończono w czasie składania RSK, w RSK należy wskazać wstępne wnioski oraz oszacować ich wpływ na ocenę ogólną.

---

<sup>7</sup> Audyty horyzontalne mogą obejmować więcej niż jeden fundusz lub program.

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

Jeżeli nie zidentyfikowano żadnych błędów systemowych, IA powinna potwierdzić ten fakt w RSK.

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

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

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

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

W tej sekcji od IA wymaga się opisu prac prowadzonych konkretnie w odniesieniu do instrumentów finansowych oraz wykrytych niedociągnięć i nieprawidłowości, a także działań naprawczych podjętych w tym względzie. IA powinna również opisać poziom pewności dotyczący instrumentów finansowych wdrażanych przez EBI lub inne międzynarodowe instytucje finansowe, który instytucje te wskazują w sprawozdaniach z kontroli i rocznym sprawozdaniu z audytu zgodnie z art. 40 ust. 1 akapit trzeci RWP, a także w ramach własnych czynności audytowych przeprowadzanych przez IA zgodnie z art. 40 ust. 2 RWP.

Informacje ujawnione w RSK powinny obejmować wyniki kontroli zgodności z warunkami przewidzianymi w art. 41 ust. 1 RWP. W przypadku programów wielofunduszowych należy wskazać fundusz wspierający dany instrument finansowy.

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

Odnosi się to do stopnia pewności, który można przypisać danemu SZiK w kontekście jego możliwości zagwarantowania zgodności z prawem i prawidłowości wydatków. Ocena przeprowadzona przez IA opiera się na wynikach wszystkich audytów systemów odnoszących się do danego roku obrachunkowego i – w stosownych przypadkach – obejmuje wyniki audytów systemów przeprowadzonych w poprzednich latach obrachunkowych lub

audytów systemów ukończonych po zakończeniu roku obrachunkowego do czasu złożenia pakietu dokumentów dotyczących poświadczenia wiarygodności. Jeżeli sformułowano zastrzeżenia w związku z problemami wykrytymi w ramach audytu systemu, który przeprowadzono po zakończeniu roku obrachunkowego, ale przed złożeniem zestawień wydatków, należy w wyraźny sposób ujawnić ten fakt w opinii audytowej.

Systemy zaliczane zgodnie z oceną do kategorii 1 dają wysoki stopień pewności w kontekście zgodności z prawem i prawidłowości wydatków; systemy zaliczane zgodnie z oceną do kategorii 2 dają średni stopień pewności; systemy zaliczane zgodnie z oceną do kategorii 3 dają średni lub niski stopień pewności w zależności od skutków stwierdzonych niedoskonałości; systemy zaliczane zgodnie z oceną do kategorii 4 dają niski stopień pewności co do zgodności z prawem i prawidłowości wydatków.

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

## 5. Audyty operacji

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

Od IA wymaga się, aby w tej sekcji wyjaśniła środki zastosowane w celu nadzorowania prac podmiotów, które przeprowadziły audyty operacji w jej imieniu (delegowane lub zlecone na zewnątrz), zgodnie z unijnymi ramami regulacyjnymi, strategią audytu oraz uznanymi w skali międzynarodowej standardami audytu<sup>8</sup>. IA powinna potwierdzić, że prace przeprowadzone przez te podmioty mogą stanowić wiarygodną podstawę do celów RSK i że umożliwiają one IA sporządzenie ważnej opinii audytowej.

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

Jeżeli część audytów operacji została zlecona na zewnątrz, należy podać szczegółowe informacje dotyczące umów<sup>9</sup> oraz zadań zleconych wykonawcy lub wykonawcom zewnętrznym.

---

<sup>8</sup> W przypadku wszystkich standardów (np. wytycznej nr 25 Europejskich wytycznych stosowania standardów kontroli INTOSAI) obowiązuje główna zasada, zgodnie z którą od głównego audytora wymaga się, aby przeprowadził procedury audytowe w celu **uzyskania gwarancji, że jakość pracy innych audytorów jest akceptowalna i odpowiednia**. Można wprowadzić wymóg ponownego przeprowadzenia niektórych czynności audytowych przez tych audytorów, ale nie jest to obowiązkowe. Decyzja dotycząca ponownego przeprowadzenia tych prac powinna opierać się na profesjonalnej ocenie i sceptycznym podejściu IA.

<sup>9</sup> Takie jak nazwa wykonawcy, adres, zakres i cele, definicje zadań itp.



W przypadku programów EWT IA powinna opisać sposób, w jaki zagwarantowała przestrzeganie regulaminu ustanowionego przez grupę audytorów.

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

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

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

W **sekcji 5.3** IA powinna wskazać i uzasadnić **parametry użyte do doboru prób**, takie jak błąd oczekiwany, próg istotności, jednostka próby (tj. operacja, projekt w ramach operacji lub wniosek o płatność złożony przez beneficjenta) oraz, w stosownych przypadkach, poziom ufności zastosowany zgodnie z art. 28 ust. 11 RDK<sup>10</sup>, a także interwał próbkowania, jeżeli ma zastosowanie. W RSK należy również, w stosownych przypadkach, przedstawić wielkość populacji, wielkość próby i liczbę jednostek próby faktycznie objętych audytem w roku obrachunkowym. W przypadku okresów wielokrotnego doboru próby należy przedstawić dane w odniesieniu do każdego okresu doboru próby.

W przypadku państw członkowskich, które nie przyjęły euro jako swojej waluty, mając na uwadze, że wydatki beneficjentów objęte audytem są zasadniczo ponoszone w walucie krajowej, zaleca się, by dobór próby i powiązane poziomy błędu opierano na walucie krajowej<sup>11</sup>. Celem tego podejścia jest zagwarantowanie, że wahania kursów wymiany walut nie będą miały wpływu na obliczenia poziomów błędu.

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

---

<sup>10</sup> Art. 28 ust. 11 RDK stanowi, że w przypadku systemu o wiarygodności ocenionej jako wysoka poziom ufności do celów doboru próby wynosi co najmniej 60%; w przypadku systemu o wiarygodności ocenionej jako niska poziom ufności do celów doboru próby wynosi co najmniej 90%.

<sup>11</sup> W przypadku wszelkich przeliczeń zastosowanie mają przepisy art. 133 RWP.

W okresie 2007–2013 możliwe było użycie jednej próby w odniesieniu do kilku programów, do których zastosowanie miał ten sam SZiK. Jest to nadal możliwe w okresie 2014–2020.

W odniesieniu do programów objętych wspólnym SZiK Komisja zaleca w szczególności, aby w sytuacji, gdy oczekuje się różnych wyników (tj. w ramach części programów objętych wspólnym SZiK przewiduje się poziom błędu powyżej 2% lub niedociągnięcia w systemie) w przypadku niektórych z tych programów, IA zaplanowała swoje prace tak, aby uzyskać wystarczającą pewność w odniesieniu do konkretnej podgrupy programu/programów. Cel ten można osiągnąć przez zapewnienie reprezentatywnej próby na poziomie warstwy obejmującej wydatki, które zadeklarowano w odniesieniu do tej podgrupy programu/programów. Gdy do wyboru próby losowej wspólnego SZiK wykorzystuje się metodę statystycznego doboru próby, zastosowanie ma praktyczna zasada, zgodnie z którą należy wybrać co najmniej 30 jednostek próby w odniesieniu do takiej warstwy, dzięki czemu można wyciągnąć wnioski co do danej warstwy. W przypadku niestatystycznej metody doboru próby zastosowanie mają możliwości przedstawione w wytycznych dotyczących metod doboru próby.

Podobnie jest w odniesieniu do programów wielofunduszowych – w przypadku poziomu błędu powyżej 2% lub w przypadku niedociągnięć systemowych w interesie państwa członkowskiego leży wdrożenie ukierunkowanych korekt finansowych w odniesieniu do każdego funduszu zamiast środków naprawczych wpływających na cały program. W związku z tym Komisja zaleca, aby IA dążyła do uzyskania wystarczającej pewności w odniesieniu do każdego funduszu. Oznacza to, że próba wybrana w odniesieniu do programu wielofunduszowego zapewnia wystarczające dowody kontroli w odniesieniu do każdego funduszu. W tym celu IA może zastosować stratyfikację według funduszu, jak przewidziano w art. 28 ust. 10 RDK, sprawiając, że każda warstwa ma odpowiednią wielkość, tak by można było wyciągnąć wnioski w odniesieniu do każdej warstwy, tj. stosując praktyczną zasadę, zgodnie z którą należy wybrać co najmniej 30 jednostek próby na jeden fundusz. Jest to szczególnie ważne w przypadku, gdy oczekuje się różnych wyników w odniesieniu do funduszu w ramach programu wielofunduszowego.

W załączniku 10.3 do RSK IA powinna przedstawić tabele obliczeń, najlepiej w formacie Excel<sup>12</sup>, które są istotne dla zrozumienia stosowanych metod doboru próby, wykorzystując wzory znajdujące się w wytycznych Komisji dotyczących metod doboru próby. W przypadku gdy IA stosowała metodę doboru próby nieprzewidzianą w tych wzorach, należy w zamian dostarczyć odpowiedni arkusz obliczeniowy. Należy zapewnić ścieżkę audytu dotyczącą doboru próby.

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

---

<sup>12</sup> W stosownych przypadkach oraz na wniosek audytorów Komisji rejestry komputerowe z ACL, IDEA lub podobnych oprogramowań.

W szczególności IA powinna wskazać, jakie podejście do doboru próby zastosowano w świetle ograniczeń określonych w art. 148 ust. 1 RWP:

- a) wykluczenie jednostek próby lub
- b) zastąpienie jednostek próby.

Ponadto IA powinna przedstawić obliczenia błędu przewidywanego i precyzję w odniesieniu do całej populacji zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w wytycznych dotyczących metod doboru próby dla instytucji audytowych (sekcja dotycząca wpływu przepisów art. 148 ust. 1 na metodykę doboru próby).

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

W tej sekcji IA powinna również przedstawić wykaz wybranych jednostek próby, podając w odniesieniu do takiej jednostki próby w wybranej próbie następujące informacje:

- a) wydatki zadeklarowane w okresie doboru próby;
- b) wykryte błędy;
- c) w stosownych przypadkach – powiązaną warstwę;
- d) informacje na temat tego, czy jednostka próby jest płatnością zaliczkową na poczet instrumentu finansowego.

Wykaz można zamieścić (jako oddzielny arkusz) w pliku arkusza kalkulacyjnego zawierającym obliczenia, na podstawie których oparto wybór próby losowej oraz ŁBR i ŁPBR (tj. sekcja 10.3).

Ponadto jeżeli jednostki próby wybrane w ramach próby odnoszą się do instrumentów finansowych, w RSK, a najlepiej w pliku arkusza kalkulacyjnego zawierającym szczegółowe informacje na temat obliczenia ŁPBR, należy podać również następujące informacje:

- a) kwoty instrumentów finansowych w populacji objętej audytem odpowiadające danemu okresowi doboru próby (uwzględnione w wartości A w obliczeniu ŁPBR<sup>13</sup>);
- b) potwierdzenie, czy próba zawiera wszystkie jednostki próby odnoszące się do instrumentów finansowych w populacji. Jeżeli nie, IA powinna podać kwotę wydatków związanych z jednostkami próby odnoszącymi się do instrumentów finansowych, których nie uwzględniono w próbie, w danym okresie doboru próby;
- c) kwotę instrumentów finansowych związaną z trwającą oceną lub inne ujemne kwoty odjęte od populacji (uwzględnione w wartości F w obliczeniu ŁPBR);
- d) korekty finansowe odnoszące się do instrumentów finansowych, które IA uwzględniła w wartości H w obliczeniu ŁPBR.

Podanie informacji wskazanych powyżej ma na celu umożliwienie Komisji oceny ŁBR/ŁPBR i oceny ryzyka, z wyłączeniem ewentualnych płatności zaliczkowych na poczet instrumentów finansowych<sup>14</sup>.

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

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

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

<sup>13</sup> Zob. tabela 2 dotycząca obliczenia ŁPBR w sekcji IV.4 niniejszych wytycznych.

<sup>14</sup> Zob. zalecenie nr 2.a Trybunału Obrachunkowego i pkt 6.35 sprawozdania rocznego Trybunału Obrachunkowego za 2016 r. Na różnych posiedzeniach grup technicznych, które miały miejsce w 2017 r., Komisja wyjaśniła Trybunałowi Obrachunkowemu i IA, że nie wymaga, by IA składały oddzielne opinie audytowe w odniesieniu do wydatków zadeklarowanych na poczet instrumentów finansowych ani by przedstawiały oddzielne/alternatywne obliczenia ŁPB bez uwzględnienia instrumentów finansowych.

W **sekcji 5.4** IA powinna przedstawić wartość **populacji** objętej próbą i stwierdzić zgodność tej wartości z kwotą wydatków zadeklarowanych Komisji przez IC w odniesieniu do roku obrachunkowego<sup>15</sup>.

Do celów doboru próby populacja obejmuje zadeklarowane Komisji wydatki na operacje w ramach programu lub grupy programów w roku obrachunkowym. Wszystkie operacje, w odniesieniu do których deklarowane wydatki zostały uwzględnione we wniosku o płatność przedłożonym Komisji w ciągu roku objętego próbą, należy zawrzeć w populacji z wyjątkiem przypadków, gdy zastosowanie ma art. 148 ust. 1 RWP (zob. również sekcja IV.5 poniżej).

W **sekcji 5.5** IA powinna potwierdzić, że **ujemne jednostki próby** traktowano jako oddzielną populację, zgodnie z art. 28 ust. 7 RDK. Dodatkowe wyjaśnienia dotyczące sposobu postępowania z ujemnymi jednostkami próby znajdują się w wytycznych dotyczących metod doboru próby dla instytucji audytowych.

W przypadku gdy instytucja audytowa wykrywa problemy w populacji kwot ujemnych (takie jak niewystarczające korekty), powinna dokonać analizy wagi i zakresu tych błędów oraz uwzględnić wyniki tej oceny w opinii w sprawie SZiK.

W przypadku **niestatystycznej metody doboru próby**<sup>16</sup> w **sekcji 5.6** IA powinna uzasadnić dobór próby, odnosząc się do własnej profesjonalnej oceny, wymogów regulacyjnych i obowiązujących, uznanych w skali międzynarodowej standardów audytu. W szczególności IA powinna wyjaśnić, w jaki sposób zapewniono losowość w doborze jednostek próby, a także dlaczego uważa, że próba jest wystarczająca do sporządzenia ważnej opinii audytowej.

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

5.8 Wyjaśnienia dotyczące korekt finansowych związanych z rokiem obrachunkowym i wprowadzonych przez instytucję certyfikującą / instytucję zarządzającą przed przedstawieniem Komisji zestawień wydatków oraz będących wynikiem audytów operacji,

<sup>15</sup> Aby uzyskać więcej informacji na ten temat, zob. wytyczne dotyczące metod doboru próby.

<sup>16</sup> Minimalny wymóg regulacyjny, aby próba obejmowała 5% operacji, a wydatki wynosiły 10%, odpowiada „scenariuszowi optymistycznemu” o wysokim poziomie pewności ze strony systemu. W tym zakresie dodatkowe informacje szczegółowe przedstawiono w wytycznych dotyczących strategii audytu (por. sekcja 4.3) – nr ref. EGESIF\_14-0011 oraz w wytycznych dotyczących metod doboru próby.

w tym stawek ryczałtowych korekty finansowej lub korekt ekstrapolowanych, jak przedstawiono w sekcji 10.2 poniżej.

5.9 Porównanie łącznego poziomu błędu i łącznego błędu rezydualnego (jak wskazano w sekcji 10.2 poniżej) z ustanowionym progiem istotności w celu upewnienia się, czy populacja nie jest przedstawiona błędnie, oraz wpływ na opinię audytową.

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

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

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

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

IA powinna podjąć wszelkie czynności audytowe niezbędne do sporządzenia ważnej opinii audytowej w odniesieniu do każdego roku obrachunkowego. Proces ten obejmuje audyty wszystkich operacji wybranych w drodze wyboru próby losowej. W przypadku gdy IA nie jest w stanie przeprowadzić audytu danej operacji, należy dostarczyć szczegółowe uzasadnienie w ramach RSK, a także określić środki zastosowane przez IA w celu zaradzenia tej sytuacji i jej wpływowi na opinię audytową, w tym, w stosownych przypadkach, wpływowi jakiegokolwiek ograniczenia zakresu.

Błędy uwzględnione w łącznym poziomie błędu (ŁPB) powinny być powiązane z ustaleniami przedstawionymi w ostatecznym sprawozdaniu z audytu, tj. błędami wykrytymi po zakończeniu postępowania kontradyktoryjnego w odniesieniu do kontrolowanego podmiotu.

W przypadkach gdy nie zakończono takiego postępowania kontradyktoryjnego przed złożeniem RSK, należy to wyraźnie ujawnić, a jeżeli wpływ ten jest istotny, na podstawie profesjonalnej oceny IA wydana może zostać opinia z zastrzeżeniami. Przy obliczaniu łącznego poziomu błędu należy uwzględnić błędy wstępne (zwykle maksymalne potencjalne błędy wskazane w projektach sprawozdań z audytu)<sup>17</sup>.

W sekcji 5.7 IA powinna uwzględnić analizę jakościową dokonaną w odniesieniu do ustaleń. Należy wskazać liczbę i rodzaje ustaleń, ich znaczenie i przyczyny (jest to szczególnie ważne w przypadkach, gdy ten sam rodzaj błędów się powtarza, co wskazuje na potencjalną niedoskonałość systemu) ocenione przez IA.

---

<sup>17</sup>.5

Jeżeli chodzi o typologię ustaleń dotyczących projektów, informacje należy przedstawić w formie danych ustrukturyzowanych w SFC 2014 (zob. również tabela w załączniku 5, uzgodniona wspólnie przez Komisję i IA w odniesieniu do okresu programowania 2014–2020).

W odniesieniu do informacji przedstawionych w sekcji 5.8 należy zauważyć, że jeżeli pojedyncza próba w przypadku programów wielofunduszowych lub w przypadku grupy programów objętych wspólnym SZiK prowadzi do obliczenia istotnego poziomu błędu, wynikające z tego ŁPB i środki naprawcze mają zastosowanie do wszystkich tych programów lub funduszy, nawet jeżeli wykryte nieprawidłowości odnoszą się tylko lub w szczególności do jednego programu lub jednego funduszu. Państwo członkowskie powinno jednak rozważyć, w jaki sposób zastosować odpowiednie korekty, tak aby ogólny łączny poziom błędu rezydualnego dotyczący grupy wszystkich odnośnych programów lub funduszy został zmniejszony do poziomu 2% lub poniżej tego poziomu.

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

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

Ocenę ŁPB oraz jego wpływ na element SZiK opinii audytowej przedstawiono w tabeli 1 w sekcji III.1.

IA powinna również obliczyć i ujawnić ŁPBR (tj. pozostały błąd w populacji wydatków ujętych w poświadczonym zestawieniu wydatków) po zastosowaniu odpowiednich korekt finansowych wynikających z audytów przeprowadzonych przez IA. ŁPBR należy zatem porównać z progiem istotności wynoszącym 2%.

W przypadku ŁPBR powyżej 2% opinia audytowa powinna być wydana z zastrzeżeniem lub powinna być negatywna, przynajmniej w odniesieniu do zgodności z prawem i prawidłowości wydatków, ale najprawdopodobniej również w odniesieniu do właściwego funkcjonowania SZiK (zob. dalsze wytyczne przedstawione w części III.1 poniżej). Oczekuje się, że przed złożeniem pakietu dokumentów dotyczących poświadczenia wiarygodności państwo członkowskie zastosuje dodatkowe (w szczególności ekstrapolowane) korekty finansowe w celu sprowadzenia istotnego ryzyka rezydualnego (tj. ŁPBR) do poziomu 2% lub poniżej tego poziomu; jest to warunek umożliwiający wydanie opinii bez zastrzeżeń na temat

---

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

zgodności z prawem i prawidłowości wydatków poświadczonych w zestawieniach wydatków w ramach programu.

Oprócz informacji dotyczących ŁPB i ŁPBR przedstawionych w sekcji 5 RSK tabela w sekcji 10.2 RSK również powinna zawierać informacje na temat ŁPB i ŁPBR (zob. załącznik 2 do niniejszego dokumentu). Jeden z modułów SFC 2014 zawiera wspomnianą powyżej tabelę, którą należy wypełnić bezpośrednio.

Obliczenia leżące u podstaw ŁPB i ŁPBR należy przedstawić w sekcji 10.3 RSK. Dalsze wyjaśnienia dotyczące sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów i dalsze wytyczne dotyczące obliczeń ŁPB i ŁPBR przedstawiono w sekcji IV poniżej.

Jak wynika z art. 28 ust. 11 RDK, w stosownych przypadkach IA powinna wyjaśnić w **sekcji 5.11 RSK**, czy, oprócz błędów losowych, wykryte błędy mają charakter systemowy czy anormalny.

W świetle przepisów rozporządzenia finansowego oraz RWP<sup>19</sup> w odniesieniu do rocznych sprawozdań finansowych w okresie 2014–2020 **zmienione poziomy błędów na poprzednie lata nie są aktualne i nie należy ich uwzględniać w RSK**. W związku z tym wszystkie korekty finansowe zastosowane w odniesieniu do wydatków w populacji objętej próbą, poświadczane w zestawieniu wydatków i zgłoszone wraz z pakietem dokumentów dotyczących poświadczenia wiarygodności, uznaje się za ostateczne.

## 6. Audyty zestawień wydatków

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

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

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

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

**W sekcji 6.2** IA powinna opisać czynności audytowe podejmowane w celu przeprowadzenia audytu zestawień wydatków w ramach art. 137 RWP i art. 29 RDK oraz w celu poparcia

<sup>19</sup> W szczególności art. 63 ust. 5 i 6 rozporządzenia finansowego oraz art. 137 ust. 1 RWP.



opinii audytowej dotyczącej kompletności, rzetelności i prawdziwości zestawienia wydatków, z uwzględnieniem zaktualizowanych wytycznych Komisji dotyczących audytu zestawień wydatków (EGESIF\_15\_0016).

IA powinna również wyjaśnić harmonogram i ustalenia robocze uzgodnione z IC i IZ, które są niezbędne, aby IA mogła wykonywać swoje czynności audytowe w zakresie zestawień wydatków w wyznaczonym terminie<sup>20</sup>.

W **sekcji 6.3** IA powinna wyjaśnić, w jaki sposób wyciągnęła wnioski co do kompletności, rzetelności i prawdziwości zestawienia wydatków na podstawie następujących różnych źródeł gwarantujących odpowiedni poziom pewności:

- swoich audytów systemów (w szczególności tych przeprowadzonych w IC, jak określono w art. 29 ust. 4 RDK);
- audytów operacji<sup>21</sup>;
- końcowych sprawozdań z audytów przesłanych przez Komisję i Trybunał Obrachunkowy;
- swojej oceny deklaracji zarządczej oraz rocznego podsumowania;
- charakteru i zakresu badań przeprowadzonych na projekcie zestawienia wydatków przedłożonym IA przez IC i na podstawie wszelkich dodatkowych procedur kontroli przeprowadzonych, aby uzgodnić i zweryfikować dane przedstawione w zestawieniu wydatków.

Jeżeli chodzi o ostatni tiret, IA powinna opisać swoje dodatkowe weryfikacje końcowe dotyczące projektu poświadczonego zestawienia wydatków przed określonym przepisami terminem, tj. przed dniem 15 lutego, jak określono w wyżej wymienionych wytycznych dotyczących audytów zestawienia wydatków. W szczególności IA powinna:

1. wyraźnie potwierdzić w RSK, że sprawdziła uzgodnienie dokonane przez IC w odniesieniu do informacji przedstawionych w dodatkach 2 i 8 do zestawienia wydatków i ich zgodność

---

<sup>20</sup> Biorąc pod uwagę MSRF 700 pkt A39, IA wydaje opinię na temat zestawienia wydatków, za które odpowiedzialność ponosi IC. W związku z tym IA nie jest w stanie stwierdzić, czy do czasu sporządzenia zestawień wydatków i do czasu przejścia przez kierownictwo odpowiedzialności za nie uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody kontroli. Oznacza to, że IA może jedynie sporządzić swoją opinię dotyczącą zestawień wydatków po przedstawieniu ich IZ i IA przez IC i po złożeniu do IA deklaracji zarządczej przez IZ. IA powinna jednak zacząć swoje czynności audytowe dotyczące zestawień wydatków przed ich zakończeniem przez IC oraz przed złożeniem przez IZ deklaracji zarządczej, aby zapewnić wystarczający czas na sporządzenie opinii do dnia 15 lutego roku N+2. Aby zapewnić sprawny przebieg tego procesu, harmonogram i ustalenia robocze należy uzgodnić z IC, IZ i IA.

<sup>21</sup> Audyty operacji umożliwią weryfikację rzetelności kwot i kompletności odpowiednich wydatków wykazanych we wnioskach o płatność (a następnie w zestawieniach wydatków, jeżeli okażą się całkowicie zgodne z prawem i prawidłowe). Umożliwia to również stwierdzenie zgodności ścieżki audytu od systemu księgowego instytucji certyfikującej do poziomu beneficjenta/operacji, za pośrednictwem dowolnej IP, którą to kwestię uwzględni się już w obecnych audytach.

z informacjami przedstawionymi przez IZ w rocznym podsumowaniu (w szczególności kwotę ujawnioną w tabelach w sekcjach A, B i C rocznego podsumowania); oraz

2. ujawnić i wyjaśnić ewentualne rozbieżności stwierdzone między tymi dwoma dokumentami.

IA powinna opisać działania przeprowadzone w tym zakresie, w tym ocenę IA dotyczącą adekwatności wyjaśnień IC dotyczących dostosowań ujawnionych w tych dodatkach oraz weryfikację zgodności z informacjami ujawnionymi w RSK i w rocznym podsumowaniu. Weryfikacja ta powinna koncentrować się w szczególności na korektach finansowych dokonanych i odzwierciedlonych w zestawieniach wydatków jako działania następcze podjęte w związku z wynikami audytów systemów, audytów operacji i dalszych kontroli zarządczych przeprowadzonych po przedłożeniu Komisji ostatecznego wniosku o płatność okresową i przed złożeniem zestawienia wydatków. **Należy zwrócić szczególną uwagę na informacje na temat kwot objętych trwającą oceną, o których mowa w art. 137 ust. 2 RWP, oraz ujawnić te informacje.**

## 7. Koordynacja między podmiotami audytowymi i działania nadzorcze IA

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

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

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

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

W związku z tym IA powinna uwzględnić wytyczną nr 25 z Europejskich wytycznych stosowania standardów kontroli<sup>22</sup> INTOSAI dotyczącą koncepcji wykorzystania wyników pracy innych audytorów i ekspertów przez Europejską Organizację Najwyższych Organów Kontroli. Wytyczna ta odnosi się szczególnie do wymogów, jakich należy przestrzegać w zależności od zakresu wykorzystania wyników pracy innych audytorów na każdym etapie audytu, czy to na potrzeby związane z planowaniem, jako część dowodów kontroli, czy też pod koniec testów. Zakres procedur, który główny audytor musi zastosować, aby uzyskać

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

wystarczające i odpowiednie dowody kontroli na to, że wyniki pracy innego audytora odpowiadają potrzebom głównego audytora, w kontekście konkretnego zadania, zależy od etapu prac audytowych, na którym mogą zostać wykorzystane wyniki pracy innych audytorów. Analiza przeprowadzona przez IA musi być dokładniejsza, w szczególności gdy wyniki pracy mają być wykorzystane w charakterze dowodów kontroli.

Dodatkowe wytyczne przedstawiono w ISSAI 1600 w sprawie audytów grupowych<sup>23</sup>, ISSAI 1610<sup>24</sup> (w tym MSRF 610) w sprawie wykorzystywania wyników prac audytorów wewnętrznych oraz w ISSAI 1620<sup>25</sup> w sprawie wykorzystywania wyników prac ekspertów ds. audytu.

## 8. Inne informacje

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

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

Wszystkie przypadki podejrzeń popełnienia nadużycia finansowego dotyczące danego roku obrachunkowego i wykryte przez IA należy zgłosić właściwym krajowym lub unijnym jednostkom ds. zwalczania nadużyć finansowych, a w przypadku programów wielofunduszowych należy wskazać odpowiedni fundusz.

W RSK należy uwzględnić, czy przypadki podejrzeń popełnienia nadużycia finansowego wykryte przez IA<sup>26</sup> zgłoszono do OLAF. Podejrzanie popełnienia nadużycia finansowego należy zgłosić do OLAF za pośrednictwem organu wskazanego przez państwo członkowskie

---

<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> Audytorzy prowadzą postępowania administracyjne, a nie karne. W związku z tym, jeżeli chodzi o wykrywanie szczególnych okoliczności, w których zachodzi podejrzenie popełnienia nadużycia finansowego, zakres ich kompetencji i uprawnień jest raczej ograniczony. Ponadto główne cele postępowania karnego i procedur kontroli są różne. Audyt operacji ma charakter administracyjny, a jego celem jest ocena zgodności z prawem i prawidłowości realizacji projektu, natomiast celem postępowania karnego jest wykrycie i zbadanie operacji w celu dostarczenia dowodów zamiaru popełnienia oszustwa.

zgodnie z wymogami określonymi w art. 122 ust. 2 RWP i z aktami delegowanymi i wykonawczymi przewidzianymi w tym przepisie<sup>27</sup>.

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

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

Dodatkowe informacje i wytyczne dotyczące działań, które mają zostać podjęte przez organy krajowe (w tym IA) w celu zapobiegania, wykrywania i korygowania przypadków nadużycia finansowego, można znaleźć pod adresem: <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. Jak wynika ze standardu MSRF 240, „audytorzy mogą natknąć się na okoliczności sugerujące, że mogło dojść do nadużycia finansowego. W takich przypadkach muszą oni niezwłocznie poinformować odpowiedni organ w celu podjęcia dalszych działań [...].Audytor może stwierdzić, że potencjalne nadużycie finansowe ma wpływ na cały system lub jego część bądź może stwierdzić, że występuje co najmniej jeden wyodrębniony przypadek nadużyć finansowych. We wszystkich przypadkach audytor musi szybko zareagować i powiadomić odpowiednie organy, uwzględniając wszystkie okoliczności sprawy lub spraw. Na podstawie uzyskanych dowodów audytor musi przeprowadzić drobiazgową i dogłębną analizę sytuacji, zorganizować dowody stanowiące podstawę ustalenia oraz podjąć decyzję w sprawie osób, które należy powiadomić. W pierwszej kolejności należy najpewniej poinformować osoby odpowiedzialne za zarządzanie jednostką objętą audytem, o ile nie ma podstaw, by sądzić, że są one zaangażowane w daną sprawę lub dane sprawy. [...] W przeciwnym razie audytor ma obowiązek poinformować o danym przypadku lub danych przypadkach bezpośrednio organy sądowe, nie naruszając jakichkolwiek przepisów krajowych dotyczących poufności informacji otrzymanych podczas audytu. Audytorzy muszą również powiadomić właściwe organy krajowe, które z kolei muszą poinformować Komisję (OLAF) o nieprawidłowościach i przypadkach podejrzeń popełnienia nadużyć finansowych zgodnie z obowiązującymi zasadami sektorowymi dotyczącymi zgłaszania nieprawidłowości”<sup>28</sup>.

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

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

<sup>28</sup> Podręcznik „The role of Member States' auditors in fraud prevention and detection”

(<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20the%20Role%20of%20Member%20states%27auditors%20in%20fraud%20prevention%20and%20detection%20%5BEN%5D.doc>).

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

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

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

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

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

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

Ponadto zachęca się, aby IA podsumowała w sekcji 8 przeprowadzone czynności audytowe i rezultaty dotyczące wiarygodności danych na temat wyników w oparciu o audyty systemu w zakresie KW 6 (w szczególności w odniesieniu do aspektu wiarygodności danych na temat

wyników), wszelkie szczególne audyty tematyczne dotyczące wiarygodności danych na temat wyników oraz audyty operacji.

## 9. Ogólny poziom pewności

9.1 Wskazanie ogólnego poziomu pewności w odniesieniu do właściwego funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli i wyjaśnienie, w jaki sposób uzyskano taki poziom z połączenia wyników audytów systemu (podanych w sekcji 10.1 poniżej) i audytów operacji (podanych w sekcji 10.2 poniżej). W stosownym przypadku instytucja audytowa powinna także uwzględnić wyniki innych krajowych lub unijnych audytów przeprowadzonych w odniesieniu do danego roku obrachunkowego.

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

Do celów ogólnej pewności, którą IA powinna wykazać w **sekcji 9.1**:

- pewność co do zestawień wydatków uzyskuje się na podstawie wyników audytów zestawień wydatków (i innych istotnych źródeł informacji opisanych w sekcji 6.3 powyżej), zaś wnioski w tym zakresie należy ujawnić w sekcji 6.3<sup>29</sup>;
- pewność co do zgodności z prawem i prawidłowości (ZP/P) uzyskuje się na podstawie ŁPB wynikającego z audytów operacji, uwzględniając zastosowanie wymaganych korekt przed złożeniem zestawień wydatków (tj. ŁPBR – zob. sekcja 5 powyżej);
- pewność co do właściwego funkcjonowania SZiK uzyskuje się na podstawie łącznych wyników zarówno audytów systemów (ocena systemu – zob. sekcja 4 powyżej), jak i audytów operacji (ŁPB – zob. sekcja 5 powyżej).

W przypadku programów wielofunduszowych od IA oczekuje się potwierdzenia, że osiągnięte wnioski mają zastosowanie do wszystkich funduszy lub, w przypadku różnic, wyjaśnienia sposobu, w jaki wyciągnęły wnioski w odniesieniu do każdego funduszu, w oparciu o przeprowadzone czynności audytowe.

Ogólny poziom pewności zostaje odzwierciedlony w opinii audytowej (zob. sekcja III powyżej), do której IA może odnieść się w tej sekcji.

W odniesieniu do **sekcji 9.2** zaleca się, by IA opisała środki naprawcze przyjęte przez państwo członkowskie w oparciu o wyniki audytów systemów i audytów operacji, które zgłosiła IA.

---

<sup>29</sup> Jeżeli chodzi o element opinii audytowej dotyczący zestawień wydatków, dalsze wskazówki w tym zakresie znajdują się w zaktualizowanych wytycznych Komisji dotyczących audytu zestawień wydatków (EGESIF 15\_0016\_04).

Co do zasady, jeżeli odnotowano ŁPB powyżej progu istotności, oznacza to istnienie niedociągnięć w systemie zarządzania i kontroli (głównie na poziomie KW 4 i kontroli zarządczych, ale być może również w odniesieniu do innych kluczowych wymogów). W takich przypadkach, a w szczególności jeżeli SZiK sklasyfikowano w kategorii 3 lub 4, w celu złagodzenia ryzyka istotnych błędów również w przypadku przyszłych wniosków o płatność IA powinna zalecić właściwym organom podjęcie działań naprawczych wraz z niezbędnymi środkami naprawczymi w ramach planu działań, który zostanie wdrożony w jasno określonych terminach przed złożeniem następnego pakietu dokumentów dotyczących poświadczenia wiarygodności i który będzie się odnosił do wykrytych niedociągnięć w systemie. Jeżeli plan działań naprawczych został już opracowany, należy go jasno i zwięźle opisać w RSK (oraz w deklaracji zarządczej sporządzonej przez IZ). Jeżeli nie został on jeszcze opracowany, należy ujawnić co najmniej główne obszary zalecanych działań naprawczych (wówczas szczegółowe informacje na temat planu działań naprawczych i jego wdrożenia należy przedstawić w kolejnym RSK, chyba że Komisja zwróci się o przedstawienie tych informacji we wcześniejszym terminie).

### **III. WYTYCZNE DOTYCZĄCE OPINII AUDYTOWEJ, KTÓRĄ IA MA PRZEKAZYWAĆ COROCZNIE W ODNIESIENIU DO KAŻDEGO PROGRAMU**

#### **1. Opinia audytowa**

Opinia audytowa, którą IA ma przekazywać corocznie w odniesieniu do każdego programu zgodnie z art. 127 ust. 5 RWP, oparta jest na wnioskach wyciągniętych z uzyskanych dowodów kontroli. W załączniku VIII do RWK znajduje się wzór opinii audytowej, który należy wykorzystać i który obejmuje trzy elementy pewności (zestawienia wydatków, zgodność z prawem i prawidłowość wydatków uwzględnionych w rocznych zestawieniach wydatków w ramach programu oraz funkcjonowanie SZiK). Przewidziano trzy rodzaje opinii:

- opinię bez zastrzeżeń,
- opinię z zastrzeżeniami (o ograniczonym albo istotnym wpływie),
- opinię negatywną.

IA zgłasza opinię audytową w odniesieniu do każdego programu w RSK i jako dane ustrukturyzowane w SFC 2014, wskazując ewentualne różne poziomy pewności w odniesieniu do każdego ze wskazanych powyżej trzech elementów.

Jeżeli wydana zostaje opinia bez zastrzeżeń, brak zastrzeżeń dotyczy wszystkich trzech elementów opinii audytowej bez wyjątku.

W przypadku pozostałych rodzajów opinii, tj. opinii z zastrzeżeniami lub opinii negatywnej, IA powinna wskazać w opinii audytowej, którego z trzech elementów osobno lub w połączeniu (tj. zestawień wydatków, ZP/P, SZiK) dotyczą zastrzeżenia lub negatywna ocena.

Na podstawie doświadczenia w poniższej tabeli przedstawiono związek między opinią audytową (dotyczącą poprawnego funkcjonowania SZiK oraz zgodności z prawem i prawidłowości wydatków) a wnioskami z audytów systemów i audytów operacji w odniesieniu do najczęściej zgłaszanych sytuacji. **Poniższa tabela ma wyłącznie charakter orientacyjny i wymaga od IA skorzystania z oceny specjalisty, w szczególności w odniesieniu do sytuacji, których nie przewidziano poniżej lub w których IA zidentyfikowała szczególne czynniki łagodzące na podstawie dowodów kontroli.** Wdrożone środki naprawcze, które wskazano w tabeli, mogą dotyczyć korekt finansowych (których celem jest osiągnięcie ŁPBR o wartości 2% lub mniejszej) lub usprawnień systemowych/proceduralnych, które mają na celu wyeliminowanie niedociągnięć w SZiK oraz uniknięcie powtarzania tych samych nieprawidłowości w przyszłości, bądź połączenia korekt i usprawnień.



Tabela 1: Rodzaje opinii audytowych oczekiwanych w odniesieniu do elementów pewności dotyczących SZiK, ZP/P i zestawień wydatków<sup>30</sup> z uwzględnieniem wszystkich dostępnych wyników audytów i ze wskazaniem niezbędnych środków naprawczych.

Rodzaj opinii audytowej	Element opinii audytowej i ogólna pewność				Niezbędne środki naprawcze (w świetle wniosków IA zawartych w RSK) (korekty finansowe, usprawnienia systemowe/proceduralne albo obydwa te rodzaje środków)
	Funkcjonowanie SZiK (wyniki audytów systemów potwierdzone lub zmienione w oparciu o wyniki audytów operacji – ŁPB lub usprawnienia w celu wyeliminowania niedociągnięć w SZiK)		Zgodność z prawem i prawidłowość wydatków poświadczonych w zestawieniach wydatków	Zestawienia wydatków	
	Wyniki audytów systemów	ŁPB (Wyniki audytów operacji)	ŁPBR (ŁPB zmniejszony korektami finansowymi wprowadzonymi przed przedłożeniem Komisji zestawień wydatków)		
<b>1 – opinia bez zastrzeżeń</b>	System w kategorii 1 lub 2	oraz ŁPB ≤ 2%	oraz ŁPBR ≤ 2%	oraz dostosowania , które mają być wprowadzone w zestawieniach wydatków ≤ 2%	Korekty indywidualnych błędów w próbie
<b>2 – opinia z zastrzeżeniami</b> (zastrzeżenia o ograniczonym wpływie)	System w kategorii 2	lub 2% < ŁPB < 5%	NIE DOTYCZY <sup>31</sup>	NIE DOTYCZY <sup>44</sup>	Korekty indywidualnych błędów w próbie Usprawnienia w celu wyeliminowania wszelkich niedociągnięć w SZiK
<b>3 – opinia</b>	System w kategorii 3	lub	lub ŁPBR > 2%	lub	Ekstrapolowane korekty finansowe w celu

<sup>30</sup> Jeżeli chodzi o pewność dotyczącą zestawień wydatków, dalsze wskazówki w tym zakresie znajdują się w zaktualizowanych wytycznych Komisji dotyczących audytów zestawienia wydatków (EGESIF 15\_0016).

<sup>31</sup> Jeżeli chodzi o element pewności dotyczący zgodności z prawem/prawidłowości i zestawień wydatków, opinia audytowa jest albo opinią z zastrzeżeniami / negatywną (przy istotnym błędzie rezydualnym), albo opinią o innym charakterze. Wszelkie dostosowania lub błąd rezydualny powyżej progu istotności w odniesieniu do wydatków poświadczonych w rocznych zestawieniach wydatków uważa się za nieodłączny istotny problem.

Rodzaj opinii audytowej	Element opinii audytowej i ogólna pewność				Niezbędne środki naprawcze (w świetle wniosków IA zawartych w RSK) (korekty finansowe, usprawnienia systemowe/proceduralne albo obydwie te rodzaje środków)
	Funkcjonowanie SZiK (wyniki audytów systemów potwierdzone lub zmienione w oparciu o wyniki audytów operacji – ŁPB lub usprawnienia w celu wyeliminowania niedociągnięć w SZiK)		Zgodność z prawem i prawidłowość wydatków poświadczonych w zestawieniach wydatków	Zestawienia wydatków	
	Wyniki audytów systemów	ŁPB (Wyniki audytów operacji)	ŁPBR (ŁPB zmniejszony korektami finansowymi wprowadzonymi przed przedłożeniem Komisji zestawień wydatków)		
<b>z zastrzeżeniami</b> (zastrzeżenia o <b>istotnym</b> wpływie)		$5\% \leq \text{ŁPB} \leq 10\%$		dostosowania , które mają ~ być wprowadzone w zestawieniach wydatków > 2%	obniżenia ŁPBR do poziomu 2% lub niższego, przy uwzględnieniu korekt, które już zastosowano w następstwie audytów IA (w tym korekt indywidualnych błędów w próbie) + plan działań naprawczych w celu wyeliminowania wszelkich niedociągnięć w SZiK + wprowadzenie dostosowań , które mają być wprowadzone w zestawieniach wydatków
<b>4 – opinia negatywna</b>	System w kategorii 4	lub $\text{ŁPB} > 10\%$	lub $\text{ŁPBR} > 2\%$	lub dostosowania , które mają być wprowadzone w zestawieniach wydatków > 2%	

W tabeli 1 podano również wytyczne dotyczące oceny poziomu pewności w odniesieniu do trzech elementów opinii audytowej w sytuacjach jednoznacznych. Przykładowo, jeżeli IA uważa, że SZiK należy do kategorii 1 lub 2, a zarówno ŁPB, jak i ŁPBR są poniżej progu istotności 2% lub równe temu progowi, IA może nie formułować zastrzeżeń w opinii audytowej w odniesieniu do SZiK i ZP/P (chyba że IA uważa, że wymagane usprawnienia i działania naprawcze w odniesieniu do SZiK, który sklasyfikowano w kategorii 2, uzasadniają sformułowanie zastrzeżenia).

Sporządzając opinię audytową, IA musi jednak uwzględnić poszczególne poziomy pewności i wyniki audytu uzyskane w odniesieniu do każdego elementu opinii audytowej. Jeżeli w trakcie opracowywania przez IA opinii audytowej istnieją już wdrożone środki naprawcze na poziomie systemu / ZP/P, IA może zmienić swoją pierwotną ocenę, opierając się na dostępnych wynikach audytu i uzyskanych dowodach. Może wystąpić kilka sytuacji:

- jeżeli SZiK zostanie przypisany do kategorii 1 lub 2 lub ŁPB jest wyższy niż 2%, oznacza to, że niezależnie od pozytywnej oceny wydanej na podstawie audytów systemów przeprowadzonych przez IA, skuteczność SZiK w zakresie zapobiegania, wykrywania i korygowania nieprawidłowości kwot w praktyce jest niewystarczająca. Dlatego też za właściwe uznaje się wydanie opinii audytowej z zastrzeżeniami w odniesieniu do SZiK (ewentualnie z zastrzeżeniami o jedynie ograniczonym wpływie, jeżeli zgłaszany ŁPB wynosi 2–5%; jeżeli jednak ŁPBR wynosi powyżej 2%, uznaje się, że zastrzeżenia mają istotny wpływ na ZP/P);
- jeżeli jednak w opisanej powyżej sytuacji państwo członkowskie wdrożyło właściwe środki naprawcze (tj. indywidualne lub ekstrapolowane korekty finansowe wprowadzone w celu obniżenia ŁPBR do poziomu 2% lub niższego) przed ukończeniem RSK, IA może wydać opinię z zastrzeżeniami o ograniczonym wpływie jedynie z uwagi na konieczność wprowadzenia usprawnień w SZiK, podczas gdy aspekt ZP/P nie wymaga sformułowania zastrzeżeń (ŁPBR obniżono do poziomu 2% lub niższego);
- jeżeli jednak uznane zostanie, że poza wymaganymi korektami finansowymi konieczne jest również wprowadzenie działań naprawczych w formie usprawnień, których celem jest wyeliminowanie niedociągnięć w SZiK (w zależności od charakteru i rodzaju błędów, które są przyczyną ŁPB powyżej 2% i istotności ŁPB), i takie działania rzeczywiście zostaną wprowadzone, IA może wydać opinię bez zastrzeżeń (zarówno w odniesieniu do SZiK, jak i do ZP/P);
- IA powinna ujawnić opinię z zastrzeżeniami o istotnym wpływie, jeżeli SZiK zaliczono do kategorii 3 lub jeśli ŁPB wynosi powyżej 5%. Zastrzeżenia można jednak ograniczyć do SZiK, jeżeli ŁPBR obniżono do poziomu 2% lub niższego, wprowadzając odpowiednie (indywidualne lub ekstrapolowane) korekty finansowe przed przedłożeniem Komisji pakietu dokumentów dotyczących poświadczenia wiarygodności. Ponadto jeżeli IA dysponuje wystarczającymi dowodami

potwierdzającymi skuteczne wdrożenie środków naprawczych w odniesieniu do niedociągnięć systemu i może nawet zbadać ich skuteczne wdrożenie przed ukończeniem RSK, IA może podjąć decyzję o wydaniu opinii bez zastrzeżeń w odniesieniu do ogółu elementów pewności. Jeżeli jednak nie wdrożono środków naprawczych w odniesieniu do niedociągnięć systemu, oczekuje się, że opinia audytowa będzie opinią z zastrzeżeniami z uwagi na zastrzeżenie dotyczące SZiK, nawet jeżeli ŁPBR obniżono do poziomu 2% lub niższego – wówczas SZiK w dalszym ciągu generuje bowiem wydatki, które pociągają za sobą ryzyko błędu powyżej 5%;

- jeżeli IA wykryje istotne błędy w zestawieniach wydatków, powinna wydać opinię z zastrzeżeniami, nawet jeżeli SZiK należy do kategorii 1 lub 2, a zarówno ŁPB jak i ŁPBR są niższe od progu istotności 2% lub równe temu progowi. W takim przypadku zastrzeżenie dotyczy jedynie dokładności, kompletności lub poprawności zestawień wydatków.

## 2. Rodzaje opinii audytowej

### Opinia bez zastrzeżeń:

Moim zdaniem oraz w oparciu o przeprowadzone czynności audytowe:

- zestawienie wydatków daje prawdziwy i rzetelny obraz, zgodnie z wymogami określonymi w art. 29 ust. 5 rozporządzenia (UE) nr 480/2014;
- wydatki ujęte w zestawieniu wydatków, o których zwrot wystąpiono do Komisji, są zgodne z prawem i prawidłowe;
- wprowadzone systemy zarządzania i kontroli funkcjonują prawidłowo.

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

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

### Opinia z zastrzeżeniami:

Moim zdaniem oraz w oparciu o przeprowadzone czynności audytowe:

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

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

– wprowadzony system zarządzania i kontroli funkcjonuje prawidłowo,

z wyjątkiem następujących aspektów [niepotrzebne skreślić]:

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

lub [niepotrzebne skreślić]

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

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

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

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

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

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

*[Instytucja audytowa może także załączyć paragraf objaśniający, niemający wpływu na jej opinię, zgodnie z uznanymi w skali międzynarodowej standardami audytu. W wyjątkowych przypadkach przewiduje się odmowę wyrażenia opinii.]*

Instytucja audytowa powinna:

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

Ogólnie rzecz biorąc, określenie ilościowe wpływu odpowiada ŁPBR (w %) pomnożonemu przez wydatki poświadczony w zestawieniu wydatków (jako kwota), z wyjątkiem przypadków, w których zastrzeżenie odnosi się wyłącznie do zestawienia wydatków. W tym przypadku określenie ilościowe wpływu jest pełną kwotą określoną przez IA w zestawieniu wydatków jako kwota błędna.

Ponadto, jeżeli zastrzeżenie dotyczy wyłącznie (części) SZiK, zaleca się IA wskazanie kwot uwzględnionych w zestawieniu wydatków i związanych z (tą częścią) SZiK oraz oszacowanie kwot, których dotyczy to zastrzeżenie<sup>32</sup>.

Jak wskazano powyżej w tabeli w sekcji III.1, oszacowanie wpływu zastrzeżenia na SZiK jako „ograniczony” uznaje się za właściwe, jeżeli dotyczy ono nieprawidłowości (nieskorygowanych jeszcze w zestawieniu wydatków), których wartość jest większa niż 2%, ale mniejsza niż 5% wartości całkowitych wydatków poświadczonych w tym zestawieniu wydatków. Jeżeli wartość tych nieprawidłowości jest równa lub przekracza 5% wartości całkowitych wydatków poświadczonych w tym zestawieniu wydatków, odpowiadające zastrzeżenie należy oszacować jako „istotne”. Takie samo rozumowanie ma zastosowanie w przypadku, gdy IA nie może oszacować dokładnej kwoty nieprawidłowości i stosowana jest stawka ryczałtowa. Może mieć to miejsce w przypadku niedociągnięć w systemie.

Jeżeli chodzi o zastrzeżenia dotyczące ZP/P, we wszystkich przypadkach, w których ŁPBR wynosi powyżej 2%, wpływ ten uznaje się za istotny. Podobnie wszelkie zastrzeżenia dotyczące zestawienia wydatków uznaje się za mające istotny wpływ.

Jak wyjaśniono w tej sekcji, IA powinna bardzo wyraźnie wskazać, czy zastrzeżenia dotyczą zestawienia wydatków, zgodności z prawem i prawidłowości wydatków, czy też systemów zarządzania i kontroli.

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

#### Opinia negatywna:

Moim zdaniem oraz w oparciu o przeprowadzone czynności audytowe:

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

Przedmiotowa opinia negatywna opiera się na następujących aspektach [niepotrzebne skreślić]:

<sup>32</sup> Można to zrobić na przykład na podstawie ŁPB, stawki ryczałtowej itp.

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

lub [niepotrzebne skreślić]

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

lub [niepotrzebne skreślić]

w odniesieniu do istotnych kwestii związanych z funkcjonowaniem systemu zarządzania i kontroli: ...

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

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

Powyższe wyjaśnienia dotyczące kwantyfikacji wpływu zastrzeżeń mają również zastosowanie do opinii negatywnych.

Ponadto w szczególności w przypadku wydania opinii z zastrzeżeniami lub opinii negatywnej od IA oczekuje się wskazania działań naprawczych planowanych lub podjętych przez różne zaangażowane organy. IA powinna podejmować działania następcze w celu sprawdzenia, czy takie działania rzeczywiście wdrożono, oraz przekazywać informacje na temat ich wdrożenia w kolejnym roku w pkt 4.5 i 5.12 RSK.

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

#### Ograniczenie zakresu audytu

Ograniczenie zakresu audytu należy stwierdzić wówczas, gdy w oparciu o czynniki zewnętrzne<sup>33</sup> IA nie jest w stanie wykonać wszystkich koniecznych czynności audytowych, które zaplanowano i które umożliwiłyby jej sporządzenie ważnej i uzasadnionej opinii audytowej dotyczącej dowolnego z jej trzech komponentów.

Jeżeli **ograniczenie zakresu audytu** uznaje się za konieczne, IA powinna oszacować (ewentualny) wpływ wydatków poświadczonych w zestawieniu wydatków<sup>34</sup>. Jeżeli wpływ

<sup>33</sup> Na przykład odmowa udzielenia dostępu do dokumentów przez podmiot kontrolowany.

<sup>34</sup> Szacunki te mogą opierać się na kwotach zawartych w zestawieniu wydatków, w odniesieniu do których nie można było przeprowadzić niezbędnych czynności audytowych.

ten zostanie oszacowany jako istotny, nie można wydać opinii bez zastrzeżeń. W takich przypadkach IA powinna wydać opinię z zastrzeżeniami lub, w wyjątkowych przypadkach, rozważyć odmowę wyrażenia opinii.

#### Odmowa wyrażenia opinii

W wyjątkowych przypadkach IA może odmówić wyrażenia opinii. Taka sytuacja ma miejsce wyłącznie w przypadku, gdy IA nie jest w stanie przeprowadzić audytu zestawienia wydatków, zadeklarowanych wydatków lub funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli z powodu czynników zewnętrznych niewchodzących w zakres obowiązków IA. W takich przypadkach IA powinna wyjaśnić powód, dla którego nie mogła wydać opinii audytowej.

Odmowę należy sformułować w następujący sposób:

*Z uwagi na znaczenie kwestii opisanej w powyższym punkcie dotyczącym ograniczenia zakresu nie byłem / byłam w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów kontroli, które mogłyby posłużyć za podstawę opinii audytowej. W związku z tym, ze względu na ograniczenie zakresu audytu, nie wydaję opinii audytowej w odniesieniu do następującego elementu (następujących elementów):*

– *zestawienia wydatków;*

*lub [niepotrzebne skreślić]*

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

*lub [niepotrzebne skreślić]*

– *funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli.*

#### Odmowa wyrażenia opinii w przypadku niezadeklarowania Komisji żadnych wydatków w ciągu roku obrachunkowego:

Jeżeli w odniesieniu do danego roku obrachunkowego nie zadeklarowano Komisji żadnych wydatków, a IC nie zgłasza w zestawieniu wydatków żadnych kwot wkładów programu wypłaconych instrumentom finansowym na mocy art. 41 ust. 1 RWP lub zaliczek w ramach pomocy państwa na mocy art. 131 ust. 4 RWP, za odpowiednie uznaje się wydanie **odmowy wyrażenia opinii** (obejmującej wszystkie 3 elementy opinii).

Zasada ta ma zastosowanie nawet wówczas, gdy IA mogła już przeprowadzić określone audyty systemów. Wyniki tych audytów należy przedstawić w sekcji 4 RSK. Ponieważ jednak w zestawieniu wydatków nie poświadczono żadnych kwot, za odpowiednie uznaje się wydanie odmowy wyrażenia opinii (ze względu na zestawienie wydatków oraz ZP/P).



Podejście to nie ma zastosowania w przypadku ograniczonych wydatków zadeklarowanych Komisji w odniesieniu do roku obrachunkowego. W takich przypadkach IA powinna wydać opinię audytową w oparciu o przeprowadzone czynności audytowe.

### **3. Programy wielofunduszowe, wspólne systemy i różne opinie audytowe w odniesieniu do poszczególnych programów**

W przypadku programu wielofunduszowego opinia audytowa ma zastosowanie do wszystkich funduszy objętych tym programem.

W przypadku kilku zgrupowanych programów objętych wspólnym SZiK RWP stanowi, że IA może zgłosić jeden ŁPB na podstawie pojedynczej próby obejmującej te zgrupowane programy i ująć zgrupowane programy w jednym RSK. Należy jednak wydać indywidualne opinie audytowe w odniesieniu do każdego programu zgodnie z art. 127 ust. 5 RWP<sup>35</sup>. Rodzaj opinii audytowej może się wówczas różnić w zależności od programu pomimo grupowania programów. Jeżeli zatem audyty systemów lub analiza błędów wykrytych w próbie losowej w odniesieniu do wspólnego SZiK wskazują na istnienie szczególnych niedociągnięć w odniesieniu do jednego z programów (lub kilku programów) w ramach tego wspólnego systemu, IA może rozważyć możliwość wydania odrębnej opinii audytowej w odniesieniu do tego konkretnego programu lub tych konkretnych programów<sup>36</sup>. W tym celu SFC 2014 umożliwia IA dodawanie różnych opinii audytowych w odniesieniu do każdego programu w ramach wspólnego SZiK. Oczekuje się, że IA wyjaśni w RSK dowody kontroli i ustalenia na poparcie różnych opinii audytowych w ramach wspólnego SZiK.

### **4. Niewłaściwa opinia audytowa**

Komisja uznaje między innymi, że w następujących przypadkach opinia audytowa jest niewłaściwa:

- opinia bez zastrzeżeń, mimo że nie zadeklarowano Komisji żadnych wydatków w odniesieniu do referencyjnego roku obrachunkowego (zob. również odmowa wyrażenia opinii powyżej);

---

<sup>35</sup> Zgodnie z art. 127 ust. 5 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013: „Instytucja audytowa sporządza: a) opinię audytową (...); b) sprawozdanie z kontroli (...). W przypadku gdy wspólny system zarządzania i kontroli stosuje się do więcej niż jednego programu operacyjnego, informacje wymagane zgodnie z lit. b) akapit pierwszy można ująć w jednym sprawozdaniu”.

<sup>36</sup> Pod warunkiem że IA posiada wystarczające dowody kontroli, aby sporządzić zróżnicowane opinie audytowe w odniesieniu do programów w ramach pojedynczej próby dla wspólnego SZiK, zob. również sekcja 5.3 w odniesieniu do próby.

- opinia bez zastrzeżeń, mimo że nie przeprowadzono audytu operacji w zakresie wydatków w odniesieniu do referencyjnego roku obrachunkowego;
- opinia bez zastrzeżeń, mimo że IA nie przeprowadziła audytu znacznej części operacji w ramach próby (istotny wpływ na ŁPB);
- opinia bez zastrzeżeń, mimo że łączny poziom błędu był wyższy od progu istotności lub że w ramach audytów systemów wykryto poważne niedoskonałości, a organy krajowe nie zastosowały odpowiednich środków naprawczych (por. sekcja II.5 niniejszych wytycznych) przed ujawnieniem opinii audytowej;
- ograniczenie zakresu audytu w przypadku gdy IA uważa, że próba audytów operacji nie jest reprezentatywna i gdy IA nie rozszerzyła swojej próby / nie dokonała doboru próby uzupełniającej;
- odmowa wyrażenia opinii, ponieważ postępowanie kontrydiktoryjne w odniesieniu do audytów operacji / innych audytów nie zostało zakończone.

#### **IV. SPOSÓB POSTĘPOWANIA Z BŁĘDAMI WYKRYTYMI PRZEZ INSTYTUCJE AUDYTOWE DO CELÓW USTALANIA I ZGŁASZANIA WIARYGODNYCH ŁĄCZNYCH POZIOMÓW BŁĘDU REZYDUALNEGO W ROCZNYCH SPRAWOZDANIACH Z KONTROLI**

Celem tej sekcji jest udzielenie wskazówek organom państw członkowskich, a mianowicie instytucjom audytowym (IA), w odniesieniu do sposobu postępowania z błędami wykrytymi w ramach audytów przeprowadzanych przez IA i w odniesieniu do oceny tych błędów, w szczególności w ramach audytów operacji. Sekcja ta zawiera również wyjaśnienia dotyczące obliczania łącznego poziomu błędu, łącznego poziomu błędu rezydualnego, powiązanych środków naprawczych oraz ich wpływu na opinię audytową IA przedłożoną na podstawie art. 127 ust. 5 lit. a) RWP.

Ponadto sekcja ta zawiera dodatkowe informacje dotyczące następujących wytycznych Komisji:

- wytyczne dotyczące metod doboru próby dla instytucji audytowych (EGESIF\_16-0014-01 z 20.1.2017 z późniejszymi zmianami), zwane dalej „wytycznymi dotyczącymi metod doboru próby”;
- zaktualizowane wytyczne dotyczące audytu zestawień wydatków (EGESIF 15\_0016);
- zaktualizowane wytyczne dotyczące kwot wycofanych, kwot odzyskanych, kwot, które mają zostać odzyskane, oraz nieściągalnych należności (EGESIF 15\_0017).

## 1. Ocena błędów

### 1.1 Przegląd rodzajów błędów

Zgodnie z wymogami Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, mianowicie standardu ISA 530, oprócz środków zaradczych i naprawczych (zob. sekcja IV.3 poniżej) w RSK należy przedstawić ocenę błędów wykrytych w ramach audytów operacji przeprowadzanych przez IA. Błędy wykryte w wyniku tych audytów mogą mieć charakter losowy, systematyczny, znany lub, w wyjątkowych okolicznościach, anormalny. Pojęcia te wyjaśniono w poniższych sekcjach.

Po dokonaniu oceny błędów IA powinna obliczyć ŁPB (łączy poziom błędu) i ŁPBR (łączy poziom błędu rezydualnego uwzględniający wprowadzone korekty), jak wyjaśniono poniżej w sekcjach IV.2 i IV.4. IA powinna dążyć do planowania swojej pracy w taki sposób, aby odpowiednio przeprowadzić ocenę oraz aby państwo członkowskie mogło wdrożyć środki naprawcze przed złożeniem pakietu dokumentów dotyczących poświadczenia wiarygodności i odpowiednio odzwierciedlić je w zestawieniu wydatków w ramach programu. W RSK należy zamieścić wyjaśnienie dotyczące oceny specjalisty, z której IA korzystała podczas oceny błędów.

### 1.2 Błędy losowe

Błędy, których IA nie uznaje za systemowe lub anormalne, zalicza się do kategorii błędów losowych. Koncepcja ta zakłada możliwość wystąpienia takich błędów losowych wykrytych w próbie objętej audytem również w populacji nieobjętej audytem z uwagi na fakt, że próba ta jest reprezentatywna. W związku z tym błędy te należy uwzględnić podczas prognozowania błędów – zob. sekcja IV.2 poniżej.

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

### 1.3 Błędy systemowe

Błędy systemowe to błędy wykryte w próbie objętej audytem, które wywierają wpływ na populację nieobjętą audytem i występują w wyraźnie określonych i podobnych okolicznościach. Zazwyczaj wynikają one z nieskutecznych procedur kontroli w ramach (części) SZiK. Wykrycie potencjalnego błędu systemowego faktycznie pociąga za sobą konieczność przeprowadzenia dodatkowych działań niezbędnych do określenia jego całkowitego zasięgu oraz jego późniejszego określenia ilościowego. Oznacza to, że należy zidentyfikować wszystkie sytuacje w populacji, w których może dojść do wystąpienia błędu tego samego rodzaju co błąd wykryty w próbie, co pozwoli określić zakres całkowitego

wpływu tego błędu systemowego na daną populację<sup>37</sup>. Zgodnie z art. 143 ust. 1 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013, „[w] przypadku nieprawidłowości systemowej państwo członkowskie rozszerza zakres swego dochodzenia w celu objęcia nim wszystkich operacji, których nieprawidłowości te mogą dotyczyć”.

Wytyczne dotyczące metod doboru próby dla IA zawierają wyjaśnienia dotyczące prognozowania w przypadku wykrycia zarówno błędów losowych, jak i systemowych.

W odniesieniu do błędów systemowych istnieją dwa możliwe scenariusze obliczania ŁPB:

- a) państwo członkowskie określiło błąd systemowy we wszystkich potencjalnych operacjach, których może on dotyczyć, umożliwiając mu określenie dokładnego wpływu na populację. Błąd systemowy wykryty w próbie nie jest ekstrapolowany, ale dodany jako kwota bezwzględna do kwoty błędu przy obliczaniu ŁPB;
- b) na etapie składania sprawozdań Komisji państwo członkowskie mogło jedynie częściowo określić zakres błędu systemowego w całej populacji (informacje na temat dokładnego wpływu błędu systemowego nie są dostępne). Do celów obliczania ŁPB błąd systemowy wykryty w próbie jest traktowany jako błąd losowy (i tym samym przyczynia się do ekstrapolacji).

W odniesieniu do wydatków zadeklarowanych w referencyjnym roku obrachunkowym przy obliczaniu ŁPBR (zob. sekcja IV.4 poniżej) należy uwzględnić wszystkie wprowadzone korekty finansowe odpowiadające (całkowicie lub częściowo) skorygowanym błędom systemowym oraz wszelkie powiązane kwoty usunięte z zestawienia wydatków w związku z trwającą oceną (tj. wydatki, na które potencjalnie mógł mieć wpływ błąd systemowy usunięty na potrzeby dalszej weryfikacji w celu określenia błędu systemowego)<sup>38</sup>.

#### **1.4 Anormalne błędy**

Błąd, który ewidentnie nie jest reprezentatywny dla danej populacji, określa się mianem anormalnego błędu. Próba statystyczna jest reprezentatywna dla danej populacji, w związku z czym anormalne błędy powinny być dopuszczalne jedynie w wyjątkowo rzadkich i należycie uzasadnionych okolicznościach. Częste odwoływanie się do tego pojęcia bez

---

<sup>37</sup> Można wyobrazić sobie na przykład sytuację, w której dochodzi do wykrycia błędu w odniesieniu do operacji z zakresu inżynierii finansowej współfinansowanej w ramach osi priorytetowej. Taki błąd może wystąpić również w innych operacjach realizowanych w ramach tej samej osi priorytetowej. IA we współpracy z instytucją zarządzającą powinna ustalić, czy w rozpatrywanym przypadku taka sytuacja ma miejsce.

<sup>38</sup> W wyjątkowych przypadkach, gdy błędów systemowych nie określono jeszcze w pełni, takie błędy można wyłączyć z obliczania ŁPBR (w ramach wartości D), pod warunkiem że: 1) błąd systemowy wystąpił jedynie w przypadku ograniczonej części wydatków; oraz 2) na potrzeby oceny w celu pełnego określenia błędu systemowego z zestawienia wydatków usunięto wszystkie wydatki, na które błąd ten mógł potencjalnie wpłynąć.

należytego uzasadnienia może podważyć wiarygodność obliczenia ŁPB oraz opinii audytowej IA.

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

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

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

Oznacza to, że kwotę anormalnego błędu należy uwzględnić przy obliczaniu ŁPB, jeżeli go nie skorygowano, jak określono poniżej w sekcji IV.2.

Jeżeli anormalny błąd skorygowano przed przekazaniem Komisji danego RSK (we wniosku o płatność lub w zestawieniu wydatków (projekcie zestawienia wydatków)), to nie uwzględnia się go przy obliczaniu ŁPB i odpowiedniej korekty nie należy uwzględniać przy obliczaniu ŁPBR. Podejście to ma zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do anormalnych błędów z uwagi na ich szczególny charakter, co stwierdzono w zacytowanym standardzie rewizji finansowej.

Szczególny przypadek może zaistnieć w sytuacji, gdy instytucja audytowa stwierdza różne nieprawidłowości w tej samej operacji, z których jedną uznaje się za błąd anormalny. W tym przypadku należy dokonać ekstrapolacji błędu losowego na populację. Anormalny błąd występujący w tej samej operacji dodaje się do ŁPB, o ile nie poprawiono go przed przedłożeniem RSK. Ze względu na to, że błąd losowy reprezentuje inne możliwe błędy w populacji, w celu poprawnego oszacowania ŁPB należy go ekstrapolować na pozostałe wydatki populacji.

## **1.5 Znane błędy**

Szczególny rodzaj błędu, którego nie należy mylić z błędami systemowymi, występuje w przypadku, gdy błąd wykryty w jednej operacji / jednym wniosku o płatność w próbie doprowadza audytora do wykrycia jednego błędu lub większej ich liczby poza daną próbą

w tej samej operacji. Taki błąd można zaklasyfikować jako „znany błąd”<sup>39</sup>. Podejście zalecane w odniesieniu do znanych błędów jest następujące:

Błąd losowy w próbie (tj. błąd, który doprowadził do wykrycia znanego błędu poza próbą) należy ekstrapolować tak jak każdy inny błąd losowy. Do ŁPB nie dodaje się kwoty znanego błędu poza próbą. Zalecenie to wynika z faktu, że w przeciwieństwie do określonych błędów systemowych określenie znanego błędu odbywa się zazwyczaj na poziomie operacji, w której wykryto błąd. W wyniku tego procesu nie otrzymuje się potwierdzenia, czy w populacji pozostają inne operacje tego rodzaju, na które miał wpływ tego rodzaju błąd. Znany błąd również musi jednak zostać skorygowany.

Należy skorygować także znane błędy dotyczące poprzednich lat obrachunkowych. Błędy te nie są jednak uwzględniane podczas obliczania ŁBR i ŁPBR w roku obrachunkowym, którego dotyczy obowiązek sprawozdawczy.

## **2. Łączny poziom błędu (ŁPB)**

### **2.1 Obliczanie ŁPB**

Zasadniczo przy obliczaniu ŁPB należy wziąć pod uwagę wszystkie błędy wykryte w ramach losowej próby wykorzystywanej na potrzeby audytów operacji<sup>40</sup>. Obliczanie ŁPB powinno zatem odzwierciedlać wynik analizy przeprowadzonej przez IA w odniesieniu do poszczególnych rodzajów błędów<sup>41</sup> wykrytych w ramach audytów operacji przeprowadzonych zgodnie z art. 127 ust. 1 RWP.

**Błąd całkowity odpowiada zatem sumie właściwych elementów błędu, tj.: przewidywanych błędów losowych, błędów losowych zidentyfikowanych w warstwie wyczerpującej lub warstwach wyczerpujących, o ile występują, odpowiednio określonych błędów systemowych i wszelkich nieskorygowanych anormalnych błędów.**

**Otrzymana w ten sposób wartość błędu całkowitego jest następnie dzielona przez kwotę wydatków w populacji objętej próbą w referencyjnym roku obrachunkowym, aby uzyskać ŁPB – zob. również schemat w załączniku 3.**

---

<sup>39</sup> Jeżeli na przykład umowa zostanie uznana za niezgodną z prawem na mocy przepisów dotyczących zamówień publicznych, część związanych z nią nieprawidłowych wydatków w odniesieniu do tej operacji została prawdopodobnie zadeklarowana we wniosku o płatność lub w fakturze, które uwzględniono w próbie objętej audytem. Pozostałe wydatki związane z tą operacją mogły zostać zadeklarowane we wnioskach o płatność lub fakturach, których nie uwzględniono w tej próbie, w populacji objętej audytem lub populacji objętej audytem w poprzednim roku.

<sup>40</sup> Zawyżeń wartości wydatków niezwiązanych z nieprawidłowościami (takich jak błędy pisarskie popełnione na przykład podczas kopiowania lub ręcznego zapisywania informacji) nie uznaje się za błąd do celów obliczania ŁPB.

<sup>41</sup> Zgodnie z opisem w sekcji IV.1 powyżej.

ŁPB stanowi najlepszy szacunek błędu w populacji<sup>42</sup> w danym roku obrachunkowym. ŁPB przedstawiony w RSK powinien być poziomem błędu występującym przed zastosowaniem przez państwo członkowskie jakichkolwiek środków naprawczych w wyniku audytów IA<sup>43</sup>.

## 2.2 Szczególne przypadki

### 2.2.1 *Błędy w wydatkach podlegających audytom operacji wykryte już przez IZ, IP lub IC*

#### 2.2.1.1 *Nieprawidłowości, które zostały już wykryte przez IZ, IP lub IC i w odniesieniu do których instytucje te podjęły już odpowiednie działania, ale które nie zostały skorygowane przed doborem próby przez IA*

Jak wskazano powyżej, wszystkie wykryte nieprawidłowości powinny zasadniczo zostać uwzględnione w obliczeniach łącznego poziomu błędu i zgłoszone w RSK. Obejmuje to nieprawidłowości wykryte przez IA (w trakcie przeprowadzanych przez nią audytów operacji), które zostały już wykryte (w szczególności przez IZ, IP lub IC) przed doborem próby przez IA, ale nie zostały skorygowane przez państwo członkowskie.

Takie nieprawidłowości można wyłączyć z prognozy i obliczeń ŁPB, jeżeli istnieje dowód w postaci dokumentu potwierdzający, że:

- organy krajowe wykryły daną nieprawidłowość i zastosowały konieczne środki (np. wszczęły procedurę odzyskiwania) jeszcze przed doborem próby przez IA; oraz
- dokonały korekty nieprawidłowej kwoty za pośrednictwem wniosku o płatność w trakcie roku obrachunkowego albo (projektu) zestawienia wydatków, które należy przedłożyć Komisji.

W każdym przypadku należy wyraźnie i jednoznacznie przedstawić sposób postępowania z daną nieprawidłowością oraz zamieścić odpowiednie wyjaśnienia w sekcji 5 RSK dotyczącej audytów operacji.

#### 2.2.1.2 *Nieprawidłowości wykryte, lecz skorygowane w niewystarczającym stopniu przed doborem próby przez IA*

W trakcie przeprowadzania audytów IA może stwierdzić, że inny organ (w szczególności IZ, IP lub IC) wykrył nieprawidłowość w trakcie wcześniejszej kontroli lub wcześniejszego audytu, ale zastosowana stawka korekty była niższa niż stawka korekty, którą należało zastosować zdaniem IA. W takiej sytuacji różnicę między wysokością kwoty powstałej po zastosowaniu korekty w wysokości określonej przez IA a wysokością kwoty wynikającej

---

<sup>42</sup> W wyjątkowych przypadkach, gdy suma poszczególnych błędów w próbie oraz znanych błędów wynikających z czynności audytowych IA (i związanych z wydatkami za rok obrachunkowy) jest wyższa niż prognoza błędów próby, IA powinna uznać sumę tych błędów za lepszy szacunek błędu w populacji niż błąd przewidywany. W takich przypadkach w RSK należy ujawnić obydwa błędy.

<sup>43</sup> Z wyjątkiem pewnych przypadków błędów wykrytych przez IZ lub inny organ przed doborem próby przez IA, jak wyjaśniono w sekcji IV.2.2 poniżej.

z faktycznie zastosowanej stawki korekty (na poziomie wniosku o płatność przekazanego Komisji przed doбором próby przez IA) należy uwzględnić w obliczeniach ŁPB.

### *2.2.1.3 Nieprawidłowości związane z wydatkami, które zostały skorygowane po doborze próby przez IA*

Podczas przeprowadzania audytów operacji IA może wskazać nieprawidłowe wydatki, które zostały skorygowane (wycofane lub odzyskane) przez państwo członkowskie po doborze próby operacji. W kontekście praktycznych ustaleń, które IA powinna przyjąć w odniesieniu do audytu na miejscu, przewiduje się dwa przypadki:

- 1) W przypadku gdy skorygowane nieprawidłowe wydatki obejmują wszystkie wydatki w ramach danej operacji uwzględnione w wybranej przez IA próbie, IA nie jest zobowiązana do przeprowadzenia audytu na miejscu w odniesieniu do takiej operacji. Próba nie powinna być zmieniana, tj. dana operacja nie powinna zostać zastąpiona inną operacją.
- 2) W przypadku gdy skorygowane nieprawidłowe wydatki obejmują tylko część wydatków w ramach danej operacji (które są zatem częściowo wyłączone z poświadczenia) uwzględnionych w wybranej przez IA próbie, IA powinna przeprowadzić audyt w celu sprawdzenia, czy część wydatków, która pozostała we wniosku o płatność skierowanym do Komisji, jest wolna od błędów.

W obydwu przypadkach nieprawidłowe wydatki powinny zostać uwzględnione w ŁPB, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w sekcji IV.2.2.1.1.

### **2.2.2 Nieprawidłowe kwoty poniżej 250 EUR**

Nieprawidłowych kwot poniżej 250 EUR<sup>44</sup> nie trzeba zwracać do budżetu Unii (tym samym nie trzeba ich odliczać od poświadczonych kwot). Należy je jednak uwzględnić w obliczeniach ŁPB, szacując błąd w całej populacji i funkcjonowaniu systemu zarządzania i kontroli.

### **2.2.3 „Bufor” wydatków na szczeblu projektu**

Do celów audytu operacji zgodnie z art. 127 ust. 1 RWP, jak wyjaśniono bardziej szczegółowo w art. 28 ust. 3 rozporządzenia (UE) nr 480/2014, wyłącznie wydatki zadeklarowane we wnioskach o płatność skierowanych do Komisji stanowią populację do celów tych audytów. W związku z tym oczekuje się, że instytucje audytowe oszacują błąd wyłącznie w odniesieniu do takich wydatków.

---

<sup>44</sup> Bardziej szczegółowe informacje na temat obliczania progu 250 EUR przedstawiono w sekcji 10 zaktualizowanych wytycznych Komisji dotyczących kwot wycofanych, kwot odzyskanych, kwot, które mają zostać odzyskane, oraz nieściągalnych należności (EGESIF 15\_0017).



W rezultacie odpisanie w ramach „bufora” wydatków na szczeblu projektu opisane w wytycznych na lata 2007–2013<sup>45</sup> nie ma już zastosowania. Zaleca się, aby IA, które miałyby skorzystać z rozwiązania przewidzianego w sekcji 5.5 wytycznych na lata 2007–2013, dostosowały odpowiednio swoje praktyki, najpóźniej w ramach pakietów dokumentów dotyczących poświadczenia wiarygodności, które należy przedłożyć w lutym 2020 r. w związku z audytami operacji dotyczącymi roku obrachunkowego 2018/2019. IA powinna skonsultować z Komisją sposób postępowania w odniesieniu do wszelkich szczególnych przypadków w tym zakresie.

#### **2.2.4 Odpisanie błędów wynikających z zawyżenia wartości od błędów niedoszacowania**

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

#### **2.2.5 W jaki sposób należy odzwierciedlić nadużycie finansowe lub podejrzenie popełnienia nadużycia finansowego za pomocą poziomu błędu?**

##### *2.2.5.1 Nadużycie finansowe*

Wydatki w próbie objętej audytem, w odniesieniu do których w następstwie przeprowadzonego postępowania właściwy krajowy organ sądowy stwierdził nadużycie finansowe w orzeczeniu / akcie formalnym lub w odniesieniu do których właściwy organ unijny bądź krajowy stwierdził nadużycie finansowe w oficjalnym dokumencie / sprawozdaniu zawierającym wnioski<sup>46</sup>, uznaje się za błąd, który należy uwzględnić w ŁPB.

##### *2.2.5.2 Podejrzenie popełnienia nadużycia finansowego*

Jeżeli IA posiada dowody związane z podejrzeniem wystąpienia nadużycia finansowego dotyczącego wydatków objętych próbą, przedmiotowe wydatki można policzyć jako błąd (losowy, systemowy lub anormalny) i uwzględnić w ŁPB na podstawie dostępnych dowodów i profesjonalnej oceny IA.

W każdym przypadku IA powinna przeprowadzić czynności audytowe dotyczące przedmiotowych wydatków, aby stwierdzić, czy w odniesieniu do tych wydatków istnieją jakiegokolwiek nieprawidłowości, bez uszczerbku dla wyniku jakichkolwiek dochodzeń w sprawie nadużyć finansowych. Błędy związane z wykrytymi nieprawidłowościami

---

<sup>45</sup> Zob. sekcja 5.5 wytycznych Komisji dotyczących sposobu postępowania w przypadku wykrycia błędów w rocznych sprawozdaniach z kontroli (COCOF\_11-0041-01-PL).

<sup>46</sup> Nadużycie finansowe mogą stwierdzić wyspecjalizowane unijne lub krajowe organy prowadzące postępowania administracyjne lub karne w zakresie przeciwdziałania korupcji i zwalczania nadużyć finansowych (tj. Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych [OLAF] lub jednostka koordynująca zwalczanie nadużyć finansowych [AFCOS]) ustanowione w każdym z państw członkowskich.

uwzględnia się w ŁPB (chyba że zostały już objęte błędem w związku z podejrzeniem popełnienia nadużycia finansowego).

W przypadku wydatków, które uwzględniono w próbie losowej, ale których IA nie może poddać audytowi z powodu braku ścieżki audytu wynikającego z zatrzymania dokumentów potwierdzających przez właściwe organy ze względu na podejrzenie popełnienia nadużycia finansowego, IA może zastąpić operację / wniosek o płatność objęte próbą kolejną operacją / kolejnym wnioskiem przez zastosowanie wyboru losowego do pozostałej części populacji, stosując tę samą metodę doboru próby, o ile możliwe jest dokonanie tego na czas, przed terminem składania RSK.

Jeżeli IA nie zastąpiła przedmiotowych operacji / przedmiotowego wniosku o płatność objętych próbą oraz jeżeli określenie wartości nieprawidłowości nie jest możliwe na podstawie dostępnych informacji, IA powinna ujawnić w RSK przypadki zidentyfikowane w tej wyjątkowej sytuacji i ich potencjalny wpływ na obliczanie ŁPB<sup>47</sup> oraz opinię IA.

### **2.2.6 Czy w poziomie błędu należy uwzględnić przypadki upadłości lub niewypłacalności?**

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

Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy odnieść się do przepisu zawartego w art. 71 ust. 4 RWP: „Ustępy 1, 2 i 3 nie mają zastosowania do wkładów na rzecz instrumentów finansowych lub dokonywanych przez takie instrumenty lub na rzecz operacji, w przypadku których zaprzestano działalności produkcyjnej spowodowanego upadłością niewynikającą z oszukańczego bankructwa”.

W świetle tego przepisu Komisja jest zdania, że w przypadku zaprzestania działalności produkcyjnej spowodowanego upadłością niewynikającą z oszukańczego bankructwa państwo członkowskie będzie zwolnione z obowiązku wszczęcia dochodzenia w sprawie danej nieprawidłowości oraz z dokonywania odpowiednich korekt finansowych. W związku z tym państwo członkowskie i Komisja nie będą musiały stosować środków w celu odzyskania kwot nienależnie wypłaconych.

---

<sup>47</sup> Wpływ ten można przedstawić jako wzrost ŁPB, jeżeli błąd w przypadku odnośnych wydatków oszacowano na 100% i uwzględniono przy obliczaniu ŁPB.

Z tego toku rozumowania wynika, że jeżeli art. 71 ust. 4 RWP ma zastosowanie, nie istnieje błąd, który należy uwzględnić w ŁPB w przypadku upadłości.

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

Przypadek niewypłacalności lub upadłości stanowiłby błąd, jaki należy uwzględnić w ŁPB, jedynie w dwóch sytuacjach:

- 1) gdy odnosi się do nadużycia finansowego stwierdzonego przez właściwy krajowy organ sądowy lub wykrytego przez właściwy organ unijny lub krajowy, w którym to przypadku korekta powinna stanowić całość wydatków, na które błędy wywarły wpływ;
- 2) gdy odnosi się do braku odpowiedniej procedury wyboru przez IZ (tj. naruszenie art. 125 ust. 3 RWP), w którym to przypadku błąd można oszacować na 5%, 10%, 25% lub 100% wartości zadeklarowanych wydatków na daną operację, na podstawie profesjonalnej oceny IA uwzględniającej przepisy art. 31 rozporządzenia (UE) nr<sup>o</sup> 480/2014<sup>48</sup>.

Jeżeli jeden z wyżej wymienionych przypadków ma zastosowanie, IA powinna również uwzględnić okres, w jakim nastąpiła upadłość, w następującym znaczeniu<sup>49</sup>:

- 1) Jeżeli niewypłacalność nastąpiła przed doborem próby przez IA, a IZ zareagowała bezzwłocznie przez uchylenie umowy o udzielenie dotacji i wszczęcie procedury odzyskiwania<sup>50</sup>, sytuacja ta jest podobna do sytuacji opisanej w sekcji IV.2.2.1.1 powyżej. W tym przypadku, jeżeli dokonuje się ekstrapolacji błędu losowego na populację, nieprawidłowość można wykluczyć.
- 2) Jeżeli niewypłacalność wystąpiła po dobraniu próby przez IA (w związku z tym IZ zastosowała niezbędne środki dopiero po doborze próby), nieprawidłowość uznaje się za błąd losowy, który należy uwzględnić w ramach prognozy błędów losowych (chyba że uzasadniony może być anormalny błąd).

---

<sup>48</sup> Określenie wartości na poziomie 100% byłoby uzasadnione, gdyby IZ nie sprawdziła, czy sytuacja finansowa beneficjenta jest zadowalająca (tj. czy nie prowadzi do upadłości), a był to warunek, który należało sprawdzić przed wyborem operacji.

<sup>49</sup> Jak wynika z sekcji IV.2.2.1 powyżej.

<sup>50</sup> Działanie IZ może również zależeć od przepisów i procedur krajowych związanych z postępowaniem w związku z niewypłacalnością i postępowaniem upadłościowym. IA powinna wykorzystać profesjonalną ocenę przy analizowaniu czasu reakcji IZ na konkretną sytuację dotyczącą upadłości lub niewypłacalności.

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

W przypadku gdy dokumentacja potwierdzająca przechowywana na poziomie beneficjentów została utracona lub zniszczona z powodu „siły wyższej” (utrata wystarczającej ścieżki audytu, na przykład w wyniku klęski żywiołowej), IA powinna wezwać zainteresowane organy krajowe do odtworzenia ścieżki audytu przy pomocy dokumentacji przechowywanej w formie elektronicznej i innych źródeł (np. przy pomocy wykonawców, dostawców, banków). Wspomnianego odtworzenia ścieżki audytu należy jednak dokonać w rozsądnych granicach (obejmujących czas i wysiłki administracyjne), ponieważ takie odtworzenie może stanowić zbędne lub nieuzasadnione utrudnienie dla podmiotu objętego audytem ze względu na fakty i okoliczności. Przy dochodzeniu do tych wniosków wymagana będzie profesjonalna ocena.

Możliwe także, że nawet jeżeli ścieżka audytu jest niekompletna, brakujące dokumenty nie są kluczowe, aby określić, czy wydatki są kwalifikowalne, co pozwala IA zakończyć operację. W tym przypadku IA powinna ujawnić te informacje w RSK.

W odniesieniu do operacji, w przypadku których odtworzenie ścieżki audytu jest faktycznie niemożliwe (przynajmniej częściowo) z powodu „siły wyższej” (spowodowanej np. klęską żywiołową) lub koszty odtworzenia są większe niż korzyść z zapewnienia ścieżki audytu, IZ powinna uzyskać potwierdzenie (np. w formie pisma od beneficjenta lub IP), że sytuacja taka miała miejsce i wszystkie próby odtworzenia dokumentacji zakończyły się niepowodzeniem. Informacje te powinny być możliwe do zaakceptowania dla krajowych instytucji audytowych. Uzyskawszy potwierdzenie, IZ mogłaby stwierdzić, że warunki określone w art. 140 RWP (dostępność dokumentów) nie mogą zostać spełnione w odniesieniu do przedmiotowych operacji z powodu działania „siły wyższej”.

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

Do celów obliczenia łącznego poziomu błędu w takich przypadkach IA może wykorzystać – w drodze analogii – wzory zaproponowane przez Komisję w odniesieniu do procedury proporcjonalnej kontroli. Wzory te, przedstawione w wytycznych dotyczących metod doboru próby skierowanych do IA, zostały opracowane do celów obliczenia poziomu błędu w odniesieniu do całej populacji wydatków zadeklarowanych Komisji, podczas gdy część tej

populacji została wyłączona z uwagi na ustalenia zawarte w art. 148 (lub miało miejsce zastąpienie jednostek próby)<sup>51</sup>.

### **3. Środki naprawcze**

#### **3.1 Pojęcie błędu skorygowanego na potrzeby określania ŁPBR i formułowania opinii audytowej**

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

Należy skorygować wszystkie wykryte błędy, w tym błędy losowe, systemowe, znane i anormalne.

Jeżeli po uwzględnieniu wszystkich już zastosowanych właściwych korekt ŁPBR utrzymuje się powyżej progu istotności równego 2%, świadczy to o utrzymującym się istotnym poziomie błędu w wydatkach programu. W takich przypadkach oczekuje się, że organy państwa członkowskiego<sup>52</sup> zastosują dodatkowe korekty finansowe (poprzez ekstrapolację) w celu zagwarantowania, by ŁPBR wynosił nie więcej niż 2%<sup>53</sup>, oraz w celu umożliwienia IA wydania opinii audytowej bez zastrzeżeń w odniesieniu do zgodności z prawem i prawidłowości wydatków, które mają zostać poświadczane w zestawieniu wydatków w ramach programu. Ponadto każdą stwierdzoną niedoskonałość systemu należy odpowiednio złagodzić, aby zapobiec powtarzaniu się podobnych błędów w przyszłych deklaracjach wydatków.

Jeżeli państwo członkowskie podejmie decyzję o niestosowaniu w zestawieniu wydatków korekty ekstrapolowanej, IA musi odzwierciedlić ten fakt w swojej opinii audytowej (właściwa byłaby opinia z zastrzeżeniami na temat zgodności z prawem i prawidłowości)<sup>54</sup>.

---

<sup>51</sup> Wzory te można wykorzystać również do obliczania poziomu błędu, jeżeli wyłączenie lub zastąpienie jednostek próby miały miejsce z innego powodu.

<sup>52</sup> IZ lub IC zgodnie z SZiK.

<sup>53</sup> Załącznik 4 zawiera przykłady obliczeń ekstrapolowanych korekt finansowych mających na celu zmniejszenie ryzyka rezydualnego do poziomu istotności (przykłady B i C.2).

<sup>54</sup> W ramach działań następczych w związku z opinią z zastrzeżeniami Komisja przeprowadzi dokładną ocenę takich przypadków oraz, w stosownych przypadkach, zastosuje niezbędne środki naprawcze, m.in. rozpoczęcie procedury korekty finansowej z możliwością korekty finansowej netto, o ile spełnione są warunki określone w art. 145 ust. 7 RWP.

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

1) gdy nieprawidłowa kwota została wycofana z wniosku o płatność okresową przedstawionego Komisji w referencyjnym roku obrachunkowym (odpowiednie korekty należy zgłosić w dodatku 2 do zestawienia wydatków w ramach programu);

lub

2) gdy nieprawidłowa kwota została odjęta od kwoty przedstawionej w projekcie zestawienia wydatków lub w zestawieniu wydatków w ramach programu przed ukończeniem RSK (odpowiednie korekty należy zgłosić w dodatku 8 do zestawienia wydatków w ramach programu).

Kwoty odliczone od kwot zawartych w zestawieniach wydatków zgodnie z art. 137 ust. 2 RWP (tj. kwoty objęte trwającą oceną) nie są uznawane za korekty finansowe do celów obliczania ŁPBR (jak wyjaśniono w sekcji IV.5 poniżej). IA może jednak uwzględnić tego rodzaju kwoty w swojej opinii audytowej podczas oceny środków naprawczych zastosowanych przez IZ/IC w celu usunięcia wykrytych błędów<sup>55</sup>.

Dalsze wytyczne dotyczące uwzględniania korekt w opinii audytowej znajdują się w sekcjach II.9, III.1 i niniejszej sekcji, jak również w sekcji 6 wytycznych dotyczących audytu zestawień wydatków.

IA weryfikuje skuteczne korekty wprowadzone przez IZ/IC i zgłoszone w zestawieniach wydatków w ramach programu poprzez ostateczną ocenę projektu zestawienia wydatków.

### **3.2 Korekta błędów systemowych**

W przypadku wykrycia błędów systemowych przez IA oraz do celów RSK IA powinna upewnić się, że:

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

---

<sup>55</sup> Na przykład przypadki, w których IA zidentyfikowała kwestię systemową, a IZ/IC zdecydowała o odliczeniu wydatków, których potencjalnie mogło to dotyczyć, od kwot podawanych w zestawieniu wydatków na potrzeby dalszej oceny w celu oszacowania wysokości.

2) w przypadku gdy błąd systemowy nie został w pełni określony przed złożeniem pakietu dokumentów dotyczących poświadczenia wiarygodności, państwo członkowskie dokonało korekty przynajmniej związanych z tym wydatków nieprawidłowych, które zostały już ustalone. Pozostałe wydatki w części populacji nieobjętej audytem, potencjalnie dotknięte tym błędem systemowym, mogą zostać następnie odliczone od kwot zawartych w zestawieniu wydatków na mocy art. 137 ust. 2 RWP ze względu na potrzebę dalszych weryfikacji;

3) odpowiedzialne organy krajowe w odpowiedni sposób wyeliminowały wszelkie niedociągnięcia systemu w celu ograniczenia ryzyka istotnych błędów w przyszłych wnioskach o płatność.

### **3.3 Korekta błędów w przypadku zastosowania podpróby**

W przypadkach, w których IA zastosowała podpróbę w trakcie audytów operacji i w których wykryto nieprawidłowości w wydatkach objętych podpróbą, organy państw członkowskich powinny skorygować co najmniej indywidualne nieprawidłowości wykryte przez IA w oparciu o podpróbę objętą audytem. Ponadto organy państw członkowskich (IZ/IC) mogą stosować dalsze korekty w celu zmniejszenia ryzyka wydatków niekwalifikowanych w zestawieniu wydatków (które wyraża się za pomocą ŁPBR). W tym kontekście przewidziano w szczególności następujące warianty:

- 1) organy państw członkowskich stosują korektę finansową odpowiadającą ekstrapolowanemu błędowi podpróby do poziomu jednostki próby;
- 2) organy państw członkowskich ustalają i korygują dokładną kwotę błędu w jednostce próby na podstawie dodatkowych weryfikacji pozostałych wydatków w jednostce próby. W przypadku gdy weryfikacja nie zakończyła się przed złożeniem zestawienia wydatków, odnośne wydatki można odliczyć od kwot podawanych w zestawieniu wydatków z uwagi na trwającą ocenę ich zgodności z prawem i prawidłowości (zob. art. 137 ust. 2 RWP) w celu dalszego zmniejszenia ryzyka wydatków niekwalifikowanych w zestawieniu wydatków.

W związku z tym kwota korekty zastosowanej na poziomie jednostki próby (operacji, projektu lub wniosku o płatność) w następstwie audytu IA może różnić się od kwoty błędu ekstrapolowanego na poziomie jednostki próby, którą wykorzystuje się do ekstrapolacji na całą populację.

## **4. Łączny poziom błędu rezydualnego (ŁPBR)**

IA powinna również obliczyć i ujawnić w RSK ŁPBR, tj. pozostały błąd w populacji po zastosowaniu odpowiednich korekt finansowych. ŁPBR należy następnie porównać

z progiem istotności w celu ustalenia, czy wydatki poświadczony w zestawieniu wydatków są obciążone istotnym zniekształceniem, czy też nie.

ŁPBR odpowiada ŁPB (stosowanemu wobec populacji bez kwot objętych trwającą oceną i innych kwot ujemnych) pomniejszonemu o korekty finansowe, które państwo członkowskie zastosowało przed złożeniem zestawień wydatków w odniesieniu do błędów wykrytych przez IA (lub inne korekty zastosowane przez państwo członkowskie, jeżeli mają one na celu ograniczenie ryzyka wykrytego w audytach IA). Przykład obliczenia ŁPBR przedstawiono w poniższej tabeli.

*Tabela 2: Przykład wzoru do obliczania ŁPBR ze wszystkimi kwotami objętymi trwającą oceną poza próbą oraz z istotnym błędem i poszczególnymi korektami ograniczającymi go do poziomu istotności<sup>56</sup>*

A	Populacja objęta audytem (tj. dodatnia populacja objęta próbą <sup>57</sup> )	1 000
B	Wydatki objęte audytem	100
C	Błędy wykryte w próbie	2
D	Łączny poziom błędu (ŁBP) po ekstrapolacji	2,20%
E <sub>1</sub>	Kwoty określone w art. 137 ust. 2 (trwająca ocena)	50
E <sub>2</sub>	Inne kwoty ujemne powodujące odliczenie wydatków pierwotnie zadeklarowanych w referencyjnym roku obrachunkowym	0
F = A – E	Populacja bez trwających ocen (1 000 – 50) i bez innych kwot ujemnych powodujących odliczenie wydatków pierwotnie zadeklarowanych w referencyjnym roku obrachunkowym <sup>58</sup>	950
G = D * F	Kwota obciążona ryzykiem (2,2% * 950)	20,9
H	Korekty finansowe dotyczące błędów wykrytych przez IA lub zastosowane przez IZ/IC, jeżeli takie korekty mają ograniczyć ryzyko stwierdzone przez IA <sup>59</sup>	2
I = F – H	Kwota do poświadczenia w zestawieniu wydatków (950 – 2)	948
J = G – H	Pozostała kwota obciążona ryzykiem (20,9 – 2)	18,9

<sup>56</sup> Załącznik 4 zawiera dalsze przykłady ilustrujące sposób obliczania ryzyka rezydualnego oraz wpływ różnych ujemnych jednostek próby na jego obliczanie.

<sup>57</sup> Zob. wytyczne dotyczące metod doboru próby.

<sup>58</sup> W celu uproszczenia przyjmuje się, że w niniejszym przykładzie nie ma takich kwot. Do tych kwot nie należą korekty ujęte w wartości H oraz te, które zostały już odliczone od populacji dodatniej przy określaniu populacji objętej audytem w wartości A (zob. wytyczne dotyczące metod doboru próby, sekcja 4.6).

<sup>59</sup> Korekty ekstrapolowane lub korekty związane z błędami systemowymi.



$K = J / I$	Łączny poziom błędu rezydualnego (ŁPBR)	1,99% ( $\leq$ 2,0%)
-------------	---	----------------------------

Przykład w tabeli 2 powyżej opiera się na najprostszym scenariuszu, w którym w ramach audytów operacji IA nie wykryła ani nie określiła ani błędów systemowych, ani błędów znanych poza próbą (tj. gdy ŁPB składa się wyłącznie z przewidywanych błędów losowych, a korekta indywidualnych błędów jest wystarczająca, aby sprowadzić ŁPBR do poziomu poniżej progu istotności)<sup>60</sup>.

Wartości w powyższej tabeli należy ustalić w następujący sposób:

**wartość A:** dodatnia populacja objęta próbą, z której IA dobiera próbę do celów audytów operacji;

**wartość B:** wydatki objęte audytem w ramach próby (w przypadku podpróby należy wziąć pod uwagę wyłącznie wydatki faktycznie poddane audytowi);

**wartość C:** wszystkie błędy wykryte przez IA w próbie;

**wartość D:** łączny poziom błędu (łączny błąd ekstrapolowany na całą populację objętą audytem);

**wartość E:** suma wartości  $E_1$  i  $E_2$ ,

**wartość  $E_1$ :** kwoty odliczone z zestawienia wydatków ze względu na trwającą ocenę zgodności z prawem i prawidłowości wydatków leżących u podstaw rozliczeń;

**wartość  $E_2$ :** inne kwoty ujemne powodujące odliczenie wydatków pierwotnie zadeklarowanych w referencyjnym roku obrachunkowym (o ile nie odjęto ich już od populacji wartości dodatnich przy ustalaniu populacji audytu A). Takie kwoty ujemne mogą obejmować:

- Korekty finansowe związane z nieprawidłowościami, inne niż ujęte w wartości H, na przykład:
  - korekty z kontroli zarządczych przeprowadzonych na wydatkach uprzednio zadeklarowanych we wniosku o płatność w odniesieniu do danego roku obrachunkowego lub
  - korekty finansowe związane z konkretnymi przypadkami nieprawidłowości, które zostały już wykryte i w odniesieniu do których podjęto już odpowiednie działania,

<sup>60</sup> W przypadku LPB obejmującego błąd systemowy odpowiednie informacje przedstawiono w sekcji IV.3.2.

zanim IA dokonała doboru próby, jeżeli korekty te odjęto od kwoty zgłoszonej Komisji.

- Odliczenia niezwiązane z nieprawidłowościami, na przykład korekty błędów pisarskich, (m.in. wycofanych wpisów w zestawieniu wydatków nieodpowiadających korektom finansowym), przeniesienie operacji z jednego programu do drugiego (lub w ramach jednego programu) lub decyzja kierownictwa o anulowaniu projektu.

W tym zakresie należy zauważyć, że kwoty ujemne powodujące wycofanie wydatków z poprzednich lat obrachunkowych nie mogą być uwzględniane przy obliczaniu ryzyka rezydualnego;

**wartość F:** populacja objęta audytem (wartość A) bez kwot objętych trwającą oceną (wartość  $E_1$ ) i innych kwot ujemnych powodujących odliczenie wydatków pierwotnie zadeklarowanych w referencyjnym roku obrachunkowym (wartość  $E_2$ );

**wartość G:** kwota obciążona ryzykiem nieuwzględniająca żadnych korekt finansowych wynikających z audytów przeprowadzonych przez IA;

**wartość H:** korekty finansowe zastosowane w wyniku audytów IA, które obniżają kwotę obciążoną ryzykiem w populacji. Takie korekty mogą obejmować:

- korekty finansowe wprowadzone w wyniku audytów operacji przeprowadzonych przez IA.

Takie korekty są zwykle stosowane po określeniu ŁPB (np. korekta związana z indywidualnymi błędami losowymi i błędami systemowymi). Korekty finansowe zastosowane przez państwo członkowskie po doborze próby przez IA mogą jednak również zostać uwzględnione w ramach wartości H, jeżeli mają one na celu ograniczenie ryzyka stwierdzonego podczas audytów operacji przeprowadzonych przez IA. Typowym przykładem byłyby korekty dokonywane na podstawie prac prowadzonych przez IZ w celu określenia zakresu nieprawidłowości systemowych wykrytych w audytach operacji przeprowadzonych przez IA.

Wszystkie korekty uwzględnione w obliczeniach ŁPBR w ramach wartości H w wyniku audytów operacji należy podać w kolumnie F tabeli w sekcji 10.2. RSK (wyniki audytów operacji):

Tabela 3

Fundusz	Numer programu CCI	Tytuł programu	A	B		C	D	E	F	G	H
			Kwota w EUR odpowiadająca populacji, z której pobrano próbę losową (1)	Wydatki w odniesieniu do roku obrachunkowego objęte audytem w ramach próby losowej	Kwota nieprawidłowych wydatków w próbie losowej						
				Kwota (4)	% (5)						

Odpowiednie korekty uwzględnione w kolumnie F powinny odpowiadać kwotom ujawnionym w ostatnim wierszu dodatków 2 i 8 do zestawienia wydatków.

- wdrożone korekty finansowe w odniesieniu do znanych błędów poza próbą objętą audytem;
- korekty finansowe dokonane w odniesieniu do błędów wykrytych przez IA w trakcie audytów systemu (w tym audytów tematycznych).

Błędów wykrytych w audytach systemów (w wyniku badań kontrolnych) nie dodaje się do łącznego poziomu błęd (TER), lecz należy je skorygować i ujawnić w sekcji 4 RSK oraz można je uwzględnić przy obliczaniu ŁPBR w ramach wartości H.

W każdym razie oprócz dokonania profesjonalnej oceny podczas analizy, czy dane korekty finansowe należy uwzględnić w obliczeniach w ramach wartości H, IA powinna mieć wystarczającą pewność, że korekty finansowe rzeczywiście stanowią ostateczne korekty wynikające z jej audytów, a nie wydatki objęte trwającą oceną i inne odliczenia wymienione w ramach wartości E.

Kwoty ujemne związane z wycofaniem wydatków z poprzednich lat obrachunkowych nie mogą zostać uwzględnione w ramach wartości E i H;

**wartość I:**kwota do poświadczenia w zestawieniu wydatków, z zastrzeżeniem ewentualnych dodatkowych korekt w celu zmniejszenia ŁPBR do poziomu 2% lub poniżej tego poziomu w stosownych przypadkach;

**wartości J i K:**wartości te dostarczają informacji na temat ryzyka rezydualnego w wydatkach poświadczonych w zestawieniu wydatków (w wartościach bezwzględnych i procentowych, tj. ŁPBR).

## **5. Obliczanie ŁPB i ŁPBR oraz kwoty będące przedmiotem trwającej oceny zgodności z prawem i prawidłowości wydatków leżących u podstaw rozliczeń (art. 137 ust. 2 RWP)**

Pojęcie kwot, których zgodność z prawem i prawidłowość jest przedmiotem trwającej oceny, wprowadzono w art. 137 ust. 2 rozporządzenia nr 1303/2013. Art. 137 ust. 2 stanowi:

„2. Jeżeli państwo członkowskie wyklucza z zestawienia wydatków wydatki wcześniej ujęte we wniosku o płatność okresową za dany rok obrachunkowy z uwagi na trwającą ocenę ich zgodności z prawem i prawidłowości, całość lub część takich wydatków uznanych za zgodne z prawem i prawidłowe może zostać ujęta we wniosku o płatność okresową dotyczącym kolejnych lat obrachunkowych”.

W przypadku kwot, których zgodność z prawem i prawidłowość jest przedmiotem trwającej oceny, należy stosować się do następujących zasad ogólnych w celu obliczenia ŁPB/ŁPBR:

- Należy przeprowadzać wszystkie audyty operacji i uwzględniać wyniki przy obliczaniu ŁPB, który powinien być prognozowany, jak wyjaśniono w wytycznych dotyczących metod doboru próby.
- Ekstrapolacja błędów z próby IA nie zależy od klasyfikacji niektórych kwot jako objęte trwającą oceną, nawet w przypadkach, gdy postępowanie kontradyktoryjne dotyczące audytów operacji przeprowadzanych przez IA nie zostało jeszcze zakończone, jak wyjaśniono bardziej szczegółowo poniżej.
- ŁPBR odzwierciedla jedynie ryzyko rezydualne w ramach wydatków poświadczonych w zestawieniu wydatków. W związku z tym w celu obliczenia ŁPBR kwoty objęte trwającą oceną (zgodnie z art. 137 ust. 2) muszą zostać usunięte z populacji.
- Jeżeli państwo członkowskie podejmie decyzję o wykluczeniu części wydatków w ramach populacji z zestawienia wydatków w ramach programu z uwagi na trwającą ocenę zgodności z prawem i prawidłowości wydatków, kwota wykluczona z tego zestawienia i będąca przedmiotem trwającej oceny nie powinna obejmować żadnej kwoty korekty finansowej wprowadzonej w wyniku wykrycia błędu przez IA<sup>61</sup>.

Przykłady wzorów obliczania ŁPBR z kwotami objętymi trwającą oceną przedstawiono w załączniku 4.

---

<sup>61</sup> Przykład: W operacji o wartości 5 000 EUR IA wykryła błąd w wysokości 1 000 EUR, w następstwie którego IC podjęła decyzję o wycofaniu z zestawienia wydatków kwoty 1 000 EUR. Jednocześnie IZ podjęła decyzję o wykluczeniu z zestawienia wydatków wszystkich operacji z jednej osi priorytetowej na łączną kwotę zadeklarowanych wydatków w wysokości 200 000 EUR (w tym przedmiotowej operacji w wysokości 5 000 EUR) w celu oceny ryzyka związanego z warunkami pomocy państwa. W tym przypadku kwota, która ma zostać tymczasowo wycofana w związku z trwającą oceną, powinna wynosić 199 000 EUR (200 000 EUR – 1 000 EUR korekty dotyczącej indywidualnej operacji z wykrytym błędem).

Ponadto, jeżeli chodzi o ustalanie kwot objętych trwającą oceną ( $E_1$ ) oraz sposób postępowania z błędami wykrytymi podczas audytów operacji przeprowadzanych przez IA, a także obliczanie  $\text{LPB}$  i  $\text{LPBR}$ , IA powinna przyjąć następujące podejście w odniesieniu do wyników audytów operacji:

**a) Kwoty błędów ujawnione w końcowym sprawozdaniu z audytu przeprowadzonego przez IA (ukończone audyty operacji):**

- wszelkie nieprawidłowe kwoty wykryte podczas audytów operacji należy uwzględnić w obliczeniach ŁPB, z wyjątkiem znanych błędów i skorygowanych błędów anormalnych (wartość C w tabeli 2, sekcja IV.4);
- wszelkie zastosowane korekty finansowe, tj. zarówno korekty indywidualne, jak i ekstrapolowane, odliczone z zestawienia wydatków, są uwzględniane przy obliczaniu ŁPBR (w ramach wartości H w tabeli 2). Takie korekty uważa się za ostateczne, a zatem nie mogą być zaliczane do kategorii trwającej oceny i nie należy ich wskazywać w ramach wartości E w tabeli 2;
- jeżeli odpowiednie korekty finansowe nie zostaną zastosowane, tj. nie zostaną odliczone z zestawienia wydatków (np. ze względu na fakt, że IZ/IC nie zgadza się z ustaleniami dokonanymi podczas audytu lub z zaleceniem w sprawie korekty), IA nie uwzględnia ich w obliczeniach ŁPBR. IA powinna zgłosić to w RSK i uwzględnić w swojej opinii audytowej.

**b) Wstępne kwoty błędów (niezakończone audyty operacji):**

Takie przypadki powinny mieć miejsce jedynie w wyjątkowych okolicznościach<sup>62</sup>, ponieważ IA wykazująca należyłą staranność powinna zaplanować audyty operacji w taki sposób, aby umożliwić zakończenie czynności audytowych w terminie pozwalającym na ukończenie RSK oraz na wydanie właściwie uzasadnionej opinii audytowej w ramach pakietu dokumentów dotyczących poświadczenia wiarygodności.

- W obliczeniach ŁPB (wartość C w tabeli 2) należy uwzględnić wszystkie kwoty błędów odpowiadające maksymalnemu błędowi wstępnemu wykrytemu w operacji i ujawnionemu w projektach sprawozdań z audytu IA<sup>63</sup>.
- Jeżeli chodzi o obliczenie ŁPBR, takie kwoty potencjalnych błędów należy traktować jako kwoty objęte trwającą oceną (tj. odliczane z zestawienia wydatków na podstawie art. 137 ust. 2 RWP i włączone do wartości E<sub>1</sub> w tabeli 2), chyba że organy państw

---

<sup>62</sup> Wyjątkowe okoliczności, które mogą stanowić podstawę do podważenia prawidłowego funkcjonowania KW 16 IA, co stanowi kluczowy wymóg skutecznego funkcjonowania SZiK (zob. art. 30 rozporządzenia (UE) nr° 480/2014).

<sup>63</sup> W przypadku gdy projekt sprawozdania z audytu nie został jeszcze wydany, należy uwzględnić kwotę maksymalnego poziomu potencjalnego błędów w oparciu o szacunki dokonane na podstawie prac wykonanych już przez IA. Jeżeli IA nie przeprowadziła jeszcze czynności audytowych w kontekście danych wydatków, należy uwzględnić błąd wstępny wynoszący 100%.

członkowskich podejmą decyzję o odliczeniu tych kwot jako ostatecznych korekt finansowych (a zatem uwzględnią je w wartości H w tabeli 2).

- Jak już wskazano w sekcji II.5 powyżej, wszelkie ekstrapolowane korekty finansowe zastosowane w celu sprowadzenia ŁPBR do poziomu 2% lub poniżej tego poziomu uznaje się za ostateczne. Dotyczy to również przypadków, w których ŁPB/ŁPBR obliczono z uwzględnieniem wstępnych kwot błędów z powodu niezakończonych audytów / postępowań kontradyktoryjnych w odniesieniu do operacji. Wynikające z tego ekstrapolowane korekty finansowe nie mogą zostać zatem poddane przeglądowi w późniejszym terminie, nawet jeżeli wydatki objęte audytem w ramach odpowiedniej operacji zostaną następnie uznane za kwalifikowalne w końcowym sprawozdaniu z audytu IA<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> W związku z tym, biorąc pod uwagę roczne obliczanie ryzyka rezydualnego, ważne jest zapewnienie, aby audyty operacji były planowane i organizowane w sposób pozwalający IA na uzyskanie ostatecznego ŁPB w odpowiednim czasie w odniesieniu do zestawień wydatków.

## ZAŁĄCZNIK 1 – SEKCJA 10.1 „WYNIKI AUDYTÓW SYSTEMÓW” WZORU RSK

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

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



## ZAŁĄCZNIK 2 – SEKCJA 10.2 „WYNIKI AUDYTÓW OPERACJI” WZORU RSK

Fundusz	Numer programu CCI	Tytuł programu	A		B		C		D	E	F	G	H	I
			Kwota w EUR odpowiadająca populacji, z której pobrano próbę losową <sup>65</sup>	Wydatki w odniesieniu do roku obrachunkowego objęte audytem w ramach próby losowej	Zakres niestatystycznej próby losowej <sup>66</sup>	Kwota nieprawidłowych wydatków w próbie losowej	Łączny poziom błędu (ŁPB) <sup>67</sup>	Korekty wprowadzane w wyniku łącznego poziomu błędu						
			Kwota <sup>70</sup>	% <sup>71</sup>	% operacji objętych audytem									

<sup>65</sup>Kolumna „A” odpowiada populacji, z której wybrano próbę losową, tj. całkowitej kwocie kwalifikowalnych wydatków zaksięgowanych przez instytucję certyfikującą, które zostały ujęte we wnioskach o płatność przedłożonych Komisji (zgodnie z przepisami art. 137 ust. 1 lit. a) rozporządzenia (UE) nr 1303/2013), pomniejszonej o ujemne jednostki próby, jeżeli jakiegokolwiek występują. Na przykład jeżeli 23 mln EUR zadeklarowano jako wydatki kwalifikowalne i obejmują one 3 mln EUR ujemnych jednostek próby, kwota ujawniona w kolumnie A wynosi 26 mln EUR, ponieważ odnosi się do populacji kwot dodatnich. W stosownych przypadkach należy przedstawić wyjaśnienia w sekcji 5.4 powyżej.

<sup>66</sup> W przypadku metody niestatystycznego doboru próby.

<sup>67</sup> Łączny wskaźnik błędów jest sumą oczekiwanych błędów losowych oraz, w stosownych przypadkach, błędów systemowych i nieskorygowanych błędów będących anomalią, w przeliczeniu na populację, zgodnie z art. 28 ust. 14 RDK. W przypadku gdy zadeklarowane wydatki obejmują ujemne jednostki próby, należy je traktować jako oddzielną populację. W tym przypadku ŁPB oblicza się w odniesieniu do populacji dodatnich jednostek próby. Łączny poziom błędu oblicza się przed zastosowaniem jakiegokolwiek korekty finansowej w odniesieniu do próbki objętej audytem lub populacji, z której pobrano daną próbę. Jeżeli próba losowa obejmuje co najmniej dwa fundusze lub programy, (obliczony) łączny poziom błędu przedstawiony w kolumnie „D” dotyczy całej populacji. Jeżeli zastosowano stratyfikację, w sekcji 5.7 powyżej należy przedstawić dodatkowe informacje dotyczące warstwy.

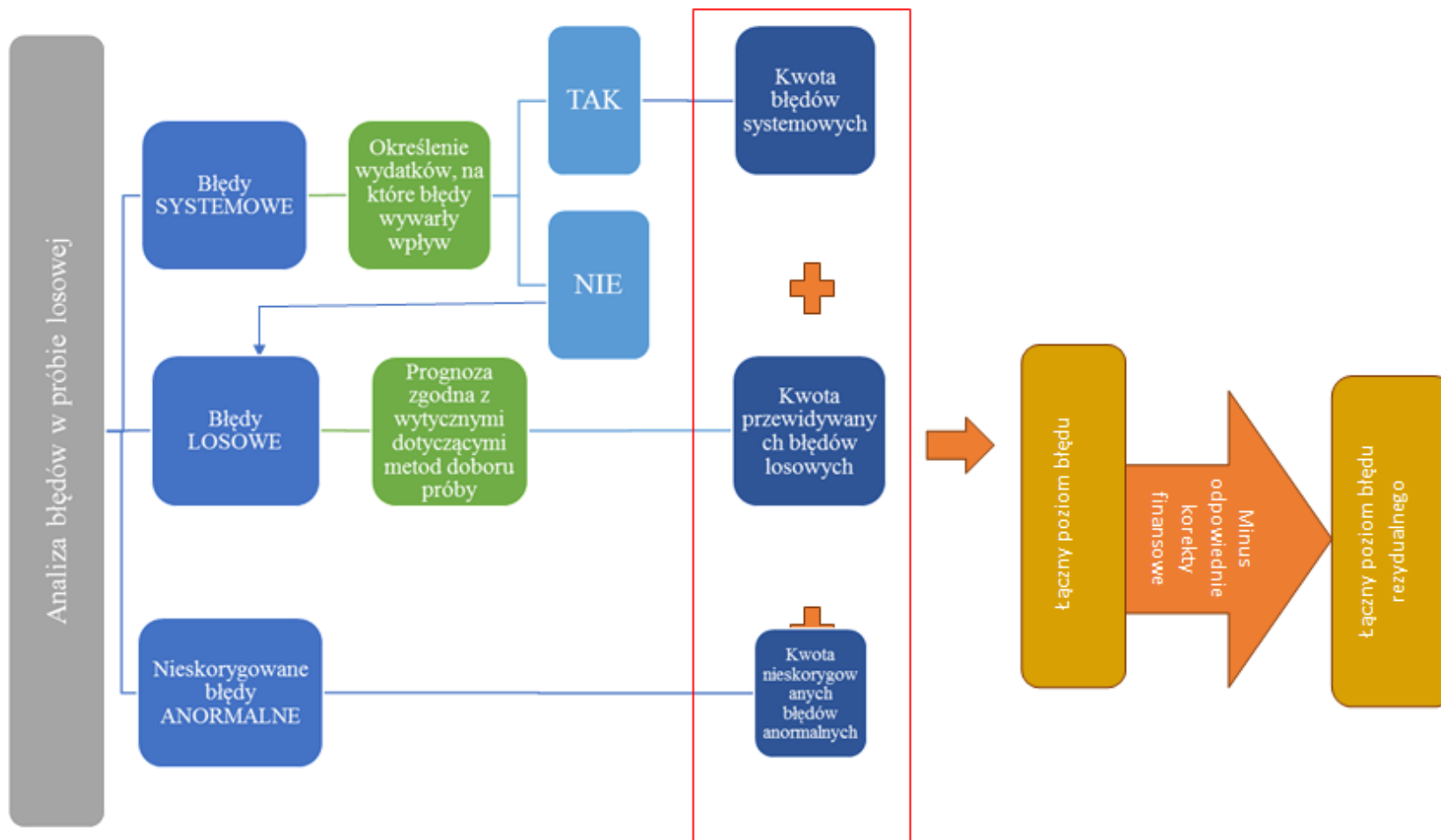
<sup>68</sup> Dodatkowe wyjaśnienia dotyczące ŁPBR, zob. sekcja 5 niniejszych wytycznych.

<sup>69</sup> W stosownych przypadkach kolumna „H” odnosi się do wydatków poddanych audytowi w kontekście próby uzupełniającej.

<sup>70</sup> Kwota wydatków poddanych audytowi (w przypadku zastosowania podpróby, o której mowa w art. 28 ust. 9 rozporządzenia (UE) nr 480/2014, w kolumnie tej ujmuje się tylko kwotę pozycji wydatków poddanych faktycznemu audytowi zgodnie z art. 27 tego rozporządzenia).

<sup>71</sup> Odsetek wydatków objętych audytem w stosunku do populacji.

### ZALĄCZNIK 3 — SCHEMAT PRZEDSTAWIAJĄCY ŁĄCZNY POZIOM BŁĘDU I ŁĄCZNY POZIOM BŁĘDU REZYDUALNEGO



**ZAŁĄCZNIK 4 – PRZYKŁADY OBLICZEŃ ŁPBR**

**ZAŁĄCZNIK 5 – TYPOLOGIA USTALEŃ DOTYCZĄCYCH  
PROJEKTÓW**