



KOMISJA EUROPEJSKA

Europejskie fundusze strukturalne i inwestycyjne

Wytyczne dla państw członkowskich w zakresie
strategii audytu

(okres programowania 2014–2020)

ZASTRZEŻENIE: Niniejszy dokument został przygotowany przez służby Komisji. Na podstawie obowiązującego prawa UE 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 wykładni i stosowania przepisów UE w tym zakresie. Celem niniejszego dokumentu jest przedstawienie wyjaśnień i wykładni służb Komisji dotyczących wyżej wymienionych przepisów w celu ułatwienia realizacji programów i wsparcia stosowania dobrych praktyk. Niniejsze wytyczne pozostają bez uszczerbku dla wykładni Trybunału Sprawiedliwości i Sądu lub decyzji Komisji.

SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW	3
I. KONTEKST	4
1. Odniesienia do przepisów	4
2. Cel niniejszych wytycznych.....	4
II. WYTYCZNE	5
1. Wprowadzenie.....	5
2. Ocena ryzyka.....	10
3. Metodyka.....	10
3.1. Przegląd	10
3.2. Audyty funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli (audyty systemów).....	11
3.3. Audyty operacji	15
3.4. Audyty zestawienia wydatków	17
3.5. Weryfikacja deklaracji zarządczej.....	18
4. Zaplanowane audyty	18
5. Zasoby	19
III. PRZYKŁADOWY WZÓR TABELI OCENY RYZYKA (KTÓRY ZOSTANIE DOSTOSOWANY PRZEZ IA)	21
IV. MODEL PEWNOŚCI	23
V. ORIENTACYJNE HARMONOGRAMY AUDYTÓW	24

WYKAZ SKRÓTÓW

CCI	Code Commun d'Identification (numer referencyjny każdego programu nadany przez Komisję)
EFSI	EFSI odnosi się do wszystkich Europejskich funduszy strukturalnych i inwestycyjnych. Niniejsze wytyczne mają zastosowanie do wszystkich EFSI z wyjątkiem Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW).
EWT	Europejska współpraca terytorialna (Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1299/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r.)
IA	Instytucja audytowa
IC	Instytucja certyfikująca
IP	Instytucja pośrednicząca
IZ	Instytucja zarządzająca
MCS	System zarządzania i kontroli
Organ audytowy	Instytucja przeprowadzająca audyty w ramach kompetencji IA, jak przewidziano w art. 127 ust. 2 rozporządzenia w sprawie wspólnych przepisów.
Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) nr 480/2014	Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) nr 480/2014 z dnia 3 marca 2014 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 ¹
Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/207	Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/207 z dnia 20 stycznia 2015 r. ²
RSA	Roczne sprawozdanie audytowe
RWP	Rozporządzenie w sprawie wspólnych przepisów (Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r.) ³

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

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

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

I. KONTEKST

1. Odniesienia do przepisów

Rozporządzenie	Artykuły
Rozporządzenie (UE) nr 1303/2013 Rozporządzenie w sprawie wspólnych przepisów (zwane dalej RWP)	Art. 127 ust. 4 – Funkcje instytucji audytowej
Rozporządzenie (UE) 2015/2007 Rozporządzenie wykonawcze Komisji (zwane dalej rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) 2015/207)	Art. 7 ust. 1 i załącznik VII (wzór strategii audytu)

2. Cel niniejszych wytycznych

Celem niniejszego dokumentu jest przedstawienie wytycznych dla IA odpowiedzialnych za przygotowanie strategii audytu (zwanej dalej „strategią”) na podstawie art. 127 ust. 4 RWP. Niniejsze wytyczne mają zastosowanie do wszystkich EFSI z wyjątkiem EFRROW i są zgodne ze strukturą wzoru strategii audytu określonego w załączniku VII do rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207.

W niniejszych wytycznych określono zalecenia Komisji dotyczące różnych sekcji strategii. Zalecenia opracowano nie tylko na podstawie wspomnianych powyżej przepisów, lecz również na podstawie doświadczenia Komisji w zakresie strategii audytu z poprzedniego okresu programowania, istniejących uznanych w skali międzynarodowej standardów audytu i najlepszych praktyk.

Strategia jest elementem podstawowym modelu pewności na potrzeby EFSI (oprócz EFRROW), ponieważ jest dokumentem dotyczącym planowania, w którym ustala się metodykę audytu, metodę doboru próby w przypadku audytów operacji oraz plan audytów w odniesieniu do pierwszych trzech lat obrachunkowych⁴, i należy ją aktualizować co roku począwszy od 2016 r. do 2024 r. włącznie.

W okresie programowania 2014–2020 IA nie ma obowiązku przekazywania strategii Komisji do oceny i wcześniejszego zatwierdzenia. W art. 127 ust. 4 RWP ustanowiono jednak wymóg,

⁴ Jak określono w art. 2 ust. 29 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013.

aby IA przedłożyła strategię audytu Komisji na jej żądanie. Strategia ta będzie kluczowym elementem porządku obrad na corocznych posiedzeniach koordynacyjnych odbywających się zgodnie z art. 128 ust. 3 RWP. W kontekście audytów na miejscu Komisja może również ocenić jakość informacji zawartych w strategii; w tym odpowiednich dokumentów i wyjaśnień dotyczących profesjonalnej oceny stosowanej przez IA podczas opracowywania strategii.

II. WYTYCZNE

W każdej z poniższych sekcji tekst umieszczony w ramce stanowi wyciąg z odpowiedniej sekcji wzoru strategii audytu (załącznik VII do rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207).

1. Wprowadzenie

Sekcja ta zawiera następujące informacje:

- określenie programu operacyjnego lub programów operacyjnych (nazwa(-y) i CCF), funduszy i okresu objętego strategią audytu;*
- określenie instytucji audytowej odpowiedzialnej za opracowanie, monitorowanie i aktualizowanie strategii audytu oraz wszelkich innych podmiotów, które wniosły swój wkład do tego dokumentu;*
- odniesienie do statusu instytucji audytowej (organ krajowy, regionalny lub lokalny organ publiczny) i organu, w którym się ona znajduje;*
- odniesienie do deklaracji misji, karty audytu lub przepisów krajowych (w stosownych przypadkach) określających wszystkie funkcje i obowiązki instytucji audytowej i innych instytucji prowadzących audyty w ramach swoich obowiązków.*

Jak wynika z art. 127 ust. 4 RWP, pierwsza strategia audytu zostaje przygotowana w ciągu ośmiu miesięcy od przyjęcia danego programu (danych programów) i obejmuje pierwsze trzy lata obrachunkowe. Jeżeli w odniesieniu do kilku programów posiadających wspólny system zarządzania i kontroli przedstawiana jest jedna strategia audytu, taką strategię audytu można przygotować w ciągu ośmiu miesięcy od przyjęcia ostatniego programu, pod warunkiem że strategia zostanie wdrożona w odpowiednim czasie, aby IA wykonała swoją pracę i była w stanie sporządzić opinię audytową w określonym przepisami terminie.

IA powinna z wyprzedzeniem uzgodnić z IZ i IC harmonogram przygotowania zestawienia wydatków w związku z procesem audytu, mając na uwadze potrzebę zapewnienia terminowego przedstawienia wysokiej jakości RSA i opinii audytowej, zgodnie z art. 127 ust. 5 RWP. Ponadto IZ powinna udostępnić IA kopię swojej deklaracji zarządczej oraz roczne podsumowanie końcowych sprawozdań z audytu i przeprowadzonych kontroli, w tym analizę charakteru i zawartości błędów oraz błędów i niedoskonałości wykrytych w systemach wraz ze szczegółowymi informacjami na temat podjętych lub zaplanowanych działań naprawczych

⁵ Jeżeli dla tych programów przygotowano jedną strategię audytu, należy wskazać programy objęte wspólnym systemem zarządzania i kontroli, zgodnie z art. 127 ust. 4 RWP.

w tym względzie. Państwo członkowskie (np. na szczeblu rządowym/ministerialnym lub na innym szczeblu uznanym za właściwy przez organy krajowe) powinno ustalić wewnętrzne terminy końcowe dotyczące przekazywania dokumentów między instytucjami krajowymi do celów związanych z pełnieniem ich odpowiednich obowiązków.

W przypadku przedstawienia jednej strategii audytu w odniesieniu do wspólnego systemu zarządzania i kontroli zaleca się, aby organy krajowe (np. IZ, IC, krajowy podmiot koordynacyjny) uzgodniły z IA faktyczne istnienie takiego wspólnego systemu, ponieważ decyzja ta ma wpływ na dobór próby oraz na prognozę wyników próby dla wszystkich programów objętych tym systemem. Można uznać, że wspólny system istnieje, jeżeli ten sam system zarządzania i kontroli wspiera działania kilku programów. Kryterium, które należy wziąć pod uwagę, jest obecność tych samych kluczowych elementów kontroli, tj. jeżeli dla zestawu programów następujące elementy są zasadniczo takie same: (i) opis funkcji każdego podmiotu związanego z zarządzaniem i kontrolą oraz przydziału funkcji w obrębie każdego podmiotu; (ii) procedury dla zapewnienia zasadności i prawidłowości wydatków zadeklarowanych, w tym w stosownych przypadkach właściwa ścieżka audytu i nadzór IP. Istnienie wspólnych poziomów ryzyka (na przykład występowanie podobnych IP w kilku programach, w których występuje wspólne ryzyko związane z danym rodzajem IP) może być również czynnikiem, który należy wziąć pod uwagę przy ustalaniu istnienia wspólnego systemu. Z powodu specyfiki, mianowicie udziału co najmniej dwóch państw członkowskich, programów EWT nie należy traktować jako podlegających wspólnemu systemowi zarządzania i kontroli wraz z głównymi programami. W związku z tym strategię programu EWT należy opracować oddzielnie, nawet jeżeli organy uczestniczące w systemie zarządzania i kontroli są takie same, jak w głównych programach.

Jak określono w załączniku IX do rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/207, zmiany strategii audytu podaje się w sekcji 3 RSA. Do czynników, które należy uwzględnić podczas przeglądu strategii, należą zmiany w systemie zarządzania i kontroli, na przykład zmiany związane z działaniami naprawczymi wymaganymi na mocy art. 124 ust. 5 RWP dotyczącego procedury desygnacji, przydzieleniem funkcji IA, IZ i IC innym organom krajowym, zmiany struktur organizacyjnych, takie jak podział ministerstwa, istotne zmiany dotyczące personelu lub nowych systemów informatycznych itd.

Zaleca się, aby w tej sekcji IA przedstawiła wyjaśnienie sposobu opracowania strategii audytu (w szczególności w odniesieniu do wkładu ze strony innych organów) i wdrożonych rozwiązań w zakresie monitorowania i aktualizacji dokumentu. IA powinna przechowywać dokumentację związaną z opracowywaniem, monitorowaniem i aktualizacją strategii do celów referencyjnych. Jeżeli organy audytowe wniosły wkład w strategię, IA musi zapewnić, aby cele tych organów były zgodne z celami strategii, ponieważ IA ponosi odpowiedzialność za końcową koordynację i jakość pracy. Proces ten może obejmować instrukcje pisemne, regularne posiedzenia lub inne działania uznane za użyteczne. Ma to szczególne znaczenie dla programów EWT, w przypadku których prace audytowe będą prowadzone w kilku państwach członkowskich.

Jeżeli chodzi o instrumenty finansowe wdrażane przez EBI zgodnie z art. 38 ust. 4 lit. b) ppkt (i) RWP i zgodnie z postanowieniami art. 9 ust. 3 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) nr 480/2014, IA upoważnia firmę, która działa w oparciu o wspólne ramy ustanowione przez Komisję, do prowadzenia audytów przedmiotowych operacji. Komisja obecnie aktualizuje bieżące wspólne ramy audytu i omówi je z państwami członkowskimi. Jednocześnie IA może konsultować się z Komisją i w przypadku wdrożonego już takiego rodzaju instrumentów finansowych, IA może konsultować się z Komisją w celu uzyskania

porad w sprawie metodyki w tym względzie bez uszczerbku dla art. 9 ust. 4 wspomnianego rozporządzenia. W strategii audytu należy odnieść się do zamierzeń IA w tym zakresie; po wejściu w życie ram, IA powinna odpowiednio zaktualizować strategię, wskazując modyfikacje w kolejnym RSA.

W odniesieniu do instrumentów finansowych, o których mowa w art. 38 ust. 1 lit. a) RWP, w swojej strategii audytu IA musi uwzględniać fakt, że nie może przeprowadzać audytów tych operacji na miejscu oraz że będzie musiała sporządzić opinię na podstawie zwykłych sprawozdań z kontroli przesyłanych przez podmioty, którym powierzono wdrażanie tych instrumentów finansowych, zgodnie z art. 40 ust. 1 RWP.

IA powinna być wyraźnie upoważniona do pełnienia funkcji audytowych zgodnie z art. 127 RWP. Jeżeli upoważnienia tego nie ustanowiono już w przepisach krajowych, jest ono zwykle udokumentowane w karcie audytu⁶. Jeżeli istnieje karta audytu dla funkcji audytowej jako całości, upoważnienie dotyczące konkretnie funkcji IA należy włączyć do karty i IA powinna je oficjalnie zaakceptować. Rzetelna karta audytu pozwala zwiększyć niezależność IA.

W przypadku EWT specyfikę funkcji i obowiązków każdego podmiotu audytowego (IA, grupy audytorów i innych organów audytowych) należy opisać w regulaminie, a strategia audytu powinna nawiązywać do tego regulaminu. Jeżeli IA jest upoważniona do bezpośredniego pełnienia swoich funkcji na całym terytorium objętym zakresem programu, w regulaminie zawarta jest informacja, czy zostało uzgodnione, że audytor krajowy (każdego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego uczestniczącego w programie) może w stosownych przypadkach uczestniczyć w audytach przeprowadzanych przez IA na miejscu. Jeżeli państwo członkowskie lub państwo trzecie jest odpowiedzialne za pełnienie funkcji określonych w art. 127 RWP, w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego uczestniczącego w programie EWT należy wyraźnie określić kto i w jaki sposób przekazuje IA wyniki audytów, aby IA mogła dokonać ich oceny.

Sekcja ta zawiera następujące informacje:

Potwierdzenie przez instytucję audytową, że instytucje prowadzące audyty zgodnie z art. 127 ust. 2 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013 dysponują wymaganą niezależnością funkcjonalną (i organizacyjną w stosownych przypadkach na mocy art. 123 ust. 5 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013).

Niezależność oznacza brak warunków zagrażających możliwości pełnienia przez IA swoich obowiązków wynikających z art. 127 RWP w sposób bezstronny. Aby uzyskać poziom niezależności niezbędny do skutecznego pełnienia swoich obowiązków, IA musi posiadać bezpośredni i nieograniczony dostęp do wyższego szczebla kierowniczego na wszystkich poziomach, w tym IZ i IC. Na wszystkich etapach cyklu audytu IA powinna zapewniać wykonywanie swoich prac (oraz prac wykonywanych przez organ audytowy) w sposób

⁶ Przykładowe karty audytu określone na potrzeby departamentów audytu wewnętrznego są dostępne pod adresem: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/ModelCharter.pdf> ; https://www.ecb.europa.eu/ecb/pdf/orga/ecbauditcharter_pl.pdf. IA może dostosować te przykłady do swoich konkretnych zobowiązań i ram prawnych.

niezależny⁷ i obiektywny oraz bez konfliktu interesów z podmiotem poddawanyemu audytowi, w tym z beneficjentem określonym w art. 2 ust. 10 RWP.

Niezależność funkcjonalna oznacza wystarczający poziom niezależności zapewniający brak ryzyka wystąpienia między różnymi instytucjami powiązań wzbudzających wątpliwości co do bezstronności podejmowanych decyzji. Aby zapewnić taki wystarczający poziom niezależności, system zarządzania i kontroli powinien uwzględniać środki, takie jak oddzielenie funkcji pracowników IA od funkcji IZ lub IC, autonomia IA w podejmowaniu decyzji dotyczących rekrutacji personelu, jasny opis stanowiska pracy i jasne pisemne ustalenia między instytucjami⁸. Istotne jest, aby IA mogła wyrazić sprzeciw wobec IZ lub IC oraz aby mogła przekazać swoje wyniki zainteresowanym stronom, a w szczególności Komisji, przy zachowaniu pełnej niezależności.

Usytuowanie pod względem organizacyjnym i status IA mogą stanowić w praktyce utrudnienie lub ograniczenie zakresu pracy IA, w szczególności w przypadku gdy IA stanowi część tego samego podmiotu publicznego co (niektóre) podmioty objęte audytem. Zasadniczo im wyższy poziom sprawozdawczości, tym szerszy ewentualny zakres zobowiązań, jakie mogą być podejmowane przez IA przy zachowaniu niezależności od podmiotu poddanego audytowi⁹. Kierownictwo IA musi co najmniej podlegać w obrębie podmiotu publicznego szczeblowi hierarchii, który umożliwia IA wypełnianie jej obowiązków; nikt nie może ingerować w określanie zakresu działań audytowych IA, jej pracę ani w przekazywanie wyników.

Jak wynika z art. 123 ust. 4 RWP, IA musi być funkcjonalnie niezależna od IZ i IC. Oznacza to, że IA nie odgrywa żadnej roli w pełnieniu funkcji związanych z działaniami IZ, IC lub IP wykonujących zadania IZ lub IC, za które odpowiedzialność ponosi ta instytucja. Ponadto ich hierarchia służbowa powinna być różna, tj. IA powinna podlegać innemu szczeblowi hierarchii niż poziom, któremu podlegają IZ i IC. Koncepcja ta jest również odzwierciedlona w art. 123 ust. 5 akapit pierwszy RWP, w którym dopuszcza się możliwość, aby IA wraz z IZ i IC stanowiły część tej samej instytucji publicznej lub podmiotu publicznego (np. ministerstwa), pod warunkiem przestrzegania zasady rozdzielności funkcji i spełnienia warunków określonych w ostatnim akapicie tego artykułu.

To samo podejście ma zastosowanie do organów audytowych prowadzących audyty pod zwierzchnictwem IA. W przypadku gdy organy audytowe są działaniami audytu wewnętrznego należy uwzględnić szczególne uwarunkowania: IA powinna znać strukturę organizacyjną i hierarchię służbową w danej organizacji w celu oceny pozycji działu audytu wewnętrznego oraz ryzyka ograniczenia niezależności.

⁷ Dalsze wskazówki dotyczące pojęcia niezależności można znaleźć w zaleceniu Komisji dotyczącym niezależności biegłych rewidentów z dnia 16 maja 2002 r. (Dz.U. L 191/22 z 19.7.2002) oraz w rozdziale 3 Kodeksu etyki Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI).

⁸ Ustalenia te mogą zostać odzwierciedlone np. w decyzji rządu, w której wymienia się organy biorące udział w realizacji programu, organy, które będą wykonywały zadania określone na mocy przepisów lub pisemne protokoły między organami, procedury robocze itd.

⁹ Zob. również: Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (IPPF) 1100, powiązane praktyki doradcze 1110–1 oraz – Praktyczny przewodnik IPPF: niezależność i obiektywizm.

W przypadku programów w zakresie EWT strategia audytu powinna obejmować wyjaśnienie sposobu zapewnienia niezależności poszczególnych członków grup audytorów, w szczególności gdy członkowie grup audytorów samodzielnie prowadzą audyty w swoich państwach członkowskich, nadzorują lub zlecają na zewnątrz prace audytowe. W przypadku gdy działania audytowe są zlecane na zewnątrz, wykonawca powinien być zobowiązany w ramach umowy do bezzwłocznego poinformowania IA o ewentualnym konflikcie interesów, aby IA z pomocą grupy audytorów mogła podjąć odpowiednie działania. IA powinna również być funkcjonalnie niezależna od wspólnego sekretariatu (ustanowionego przez IZ na mocy art. 23 ust. 2 rozporządzenia w sprawie EWT) i od „kontrolera(-ów)” przewidzianego(-nych) w ramach art. 23 ust. 4 rozporządzenia w sprawie EWT.

IA powinna wskazać w strategii audytu sposób zapewnienia wspomnianej niezależności funkcjonalnej, określając relacje między IA a IZ, IC i w stosownych przypadkach między IA a IP. Takie wskazanie powinno odnosić się do odpowiedniego schematu organizacyjnego i do hierarchii służbowej między IA a tymi organami oraz, w stosownych przypadkach, instytucjami lub podmiotami publicznymi, którym IZ i IC również podlegają.

W kontekście strategii audytu termin „niezależność organizacyjna” odnosi się do sytuacji, w której IA nie może być częścią tej samej instytucji publicznej lub podmiotu publicznego (np. ministerstwa) co IZ lub IC. Jak wynika z art. 123 ust. 5 RWP, IA wraz z IZ i IC mogą stanowić część tej samej instytucji publicznej¹⁰ w przypadku gdy całkowita kwota wsparcia z funduszy na rzecz programu jest mniejsza lub równa 250 mln EUR (w przypadku EFMR ta wartość progowa wynosi 100 mln EUR). W przypadku przekroczenia tej wartości progowej IA wraz z IZ i IC mogą być częścią tej samej instytucji publicznej, jeżeli spełniony jest jeden z następujących warunków:

- a) zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi poprzedniego okresu programowania, Komisja poinformowała państwo członkowskie przed datą przyjęcia danego programu o swojej decyzji, że może w zasadzie polegać na opinii jego kontrolera¹¹,
- b) lub jeżeli Komisja – na podstawie doświadczenia uzyskanego w poprzednim okresie programowania – uznała, że organizacja instytucjonalna i odpowiedzialność IA zapewniają odpowiednią gwarancję jej niezależności funkcjonalnej i wiarygodności¹².

¹⁰ W kontekście art 123 ust. 5 RWP pojęcie „instytucja publiczna lub podmiot publiczny” oznacza, że IA i IZ mają osobne zakresy odpowiedzialności politycznej. Na szczeblu krajowym i zgodnie z ogólną praktyką „instytucja publiczna lub podmiot publiczny” oznacza ministerstwo. Na szczeblu regionalnym należy stosować podobne podejście, tj. „instytucja publiczna lub podmiot publiczny” oznacza odrębne ministerstwo regionalne lub jego odpowiednik.

¹¹ Warunek ten oznacza, że Komisja wysłała oficjalne pismo do państwa członkowskiego, zawiadamiające je, że jej służby audytu mogą polegać głównie na opinii IA w przypadku ściśle określonych programów, zgodnie z warunkami określonymi w art. 73 ust. 3 rozporządzenia (WE) nr 1083/2006.

¹² Biorąc pod uwagę wiarygodność IA, warunek ten jest spełniony, jeżeli wyniki prac audytowych Komisji umożliwiały dotychczas Komisji ocenę kluczowych wymogów, które IA musi spełniać w okresie 2007–2013 w kategorii 1 lub 2 na podstawie wspólnej metody dotyczącej oceny systemu zarządzania i kontroli. Oczywiście musi być spełniony warunek, że obowiązuje ten sam system w odniesieniu do programów na lata 2007–2013 i 2014–2020 (IA funkcjonuje w tej samej instytucji publicznej lub podmiocie publicznym).

2. Ocena ryzyka

Sekcja ta zawiera następujące informacje:

- wyjaśnienie stosowanej metody oceny ryzyka;
- odniesienie do wewnętrznych procedur aktualizacji oceny ryzyka.

Ustanawiając ogólną metodę przeprowadzenia oceny ryzyka w celu ustalenia priorytetów prac w ramach audytów systemów w zakresie działań, podmiotów i kluczowych wymogów, IA powinna uwzględnić odpowiednie czynniki ryzyka, opracować tabelę kwantyfikacji ryzyka obejmującą zakres od małego do dużego ryzyka¹³ i zastosować ją do wszystkich priorytetów i podmiotów związanych z programami objętymi strategią. Przykładami czynników ryzyka, które można uwzględnić, są: kwota, kompetencje w zakresie zarządzania, jakość kontroli wewnętrznych, stopień zmiany stabilności w środowisku kontroli, czas ostatniego zlecenia badania, złożoność struktury organizacyjnej, rodzaj operacji, rodzaj beneficjentów, ryzyko nadużyć finansowych itp.

W ramach najlepszych praktyk wyniki oceny ryzyka wykonanej przez IA przedstawia się w tabeli, w której programy i główne podmioty objęte systemem zarządzania i kontroli są klasyfikowane pod kątem poziomu ryzyka. Niewyczerpujący przykład takiej tabeli zamieszczony został w sekcji III niniejszego dokumentu. IA musi dostosować tę tabelę i uzupełnić ją czynnikami ryzyka, które uzna za istotne w odniesieniu do danych programów. W przypadku małych systemów (np. gdy wszystkie podmioty i główne wymogi mogą zostać skontrolowane w ramach pierwszego audytu) ocena ryzyka może być mniej złożona. Dozwolone są również inne metody oceny ryzyka.

Na podstawie wyników oceny ryzyka IA będzie w stanie ustalić priorytety audytów systemów przeprowadzanych w ramach programów lub w odniesieniu do podmiotów, w przypadku których ryzyko niewykrycia jest wyższe w czasie trwania audytu. Takie ustalanie priorytetów powinno obejmować również konkretne obszary tematyczne określone poniżej w sekcji 3.2. Na ramy czasowe i zakres audytów może również wpływać wskaźnik wykonania programu, np. (przewidywane) późne terminy przekazywania Komisji deklaracji wydatków w odniesieniu do działań lub podmiotów oznaczałyby, że nie wszystkie kluczowe wymogi mogą zostać objęte audytem w tym samym czasie.

3. Metodyka

3.1. Przegląd

Sekcja ta zawiera następujące informacje:

Odniesienie do podręczników lub procedur dotyczących audytu zawierających opis głównych etapów audytu, w tym klasyfikacji wykrytych błędów i ich traktowania;

Odniesienie do uznanych w skali międzynarodowej standardów audytu, które instytucja audytowa uwzględni w swoich działaniach audytowych, jak określono w art. 127 ust. 3 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013;

¹³ Zapewnienie odpowiedniego wyważenia skali punktowej ryzyka.

Odniesienie do obowiązujących procedur w zakresie sporządzania sprawozdania z kontroli i opinii audytowej, które należy przedłożyć Komisji zgodnie z art. 127 ust. 5 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013;

W przypadku programu EWT odniesienie do szczególnych rozwiązań audytowych i wyjaśnienie, w jaki sposób instytucja audytowa zamierza zapewnić proces koordynacji i nadzoru z udziałem grupy audytorów z innych państw członkowskich, których dotyczy dany program, oraz opis regulaminu przyjętego zgodnie z art. 25 ust. 2 rozporządzenia (UE) nr 1299/2013.

Podręcznik kontroli IA powinien zawierać opis obowiązujących procedur dotyczących różnych etapów audytu, tj. planowania audytu, oceny ryzyka, realizacji zobowiązań, rejestracji i dokumentacji, nadzoru, sprawozdawczości, procesu zapewniania jakości i przeglądu zewnętrznego, korzystania z pracy innych audytorów, stosowania komputerowych technik audytu, metod doboru próby itp.

Podręcznik audytu powinien zawierać odniesienie do prognozy istotności oraz innych czynników ilościowych i jakościowych, które należy uwzględnić w trakcie oceny istotności wyników audytu w odniesieniu do audytów systemów, audytów operacji i audytów zestawień wydatków.

Podręcznik audytu powinien również zawierać opis różnych etapów sprawozdawczości (takich jak projekty sprawozdań z audytu, postępowanie kontradyktoryjne z jednostką kontrolowaną i końcowe sprawozdania z audytu), terminy składania sprawozdań, działania następcze. Ponadto podręcznik dotyczący audytu powinien zawierać krótkie wyjaśnienie dotyczące procesu sprawozdawczego IA z podmiotem koordynującym, który może zostać wyznaczony przez państwo członkowskie zgodnie z art. 123 ust. 8 i art. 128 ust. 2 RWP.

Na podręcznik audytu może składać się szereg różnych procedur i uwag pogrupowanych w elektronicznym folderze lub dokumencie, który jest znany i dostępny dla wszystkich pracowników IA oraz organów audytowych.

3.2 Audyty funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli (audyty systemów)

Sekcja ta zawiera następujące informacje:

Wskazanie podmiotów, które mają zostać poddane audytowi, oraz powiązanych kluczowych wymogów w kontekście audytu systemów. W stosownych przypadkach odniesienie do organu audytowego, któremu instytucja audytowa powierza zadanie przeprowadzenia audytów.

Wskazanie wszelkich audytów systemów ukierunkowanych na określone obszary tematyczne, takie jak:

- jakość weryfikacji administracyjnych i kontroli na miejscu przewidzianych w art. 125 ust. 5 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013, w tym w odniesieniu do przestrzegania przepisów dotyczących zamówień publicznych, zasad pomocy państwa, wymogów środowiskowych, równych szans;

- jakość wyboru projektów i weryfikacji administracyjnych i kontroli na miejscu (przewidzianych w art. 125 ust. 5 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013) 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) rozporządzenia (UE) nr 1303/2013; oraz ich

połączenie z systemem informatycznym „SFC 2014”, jak przewidziano w art. 74 ust. 4 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013;

- wiarygodność danych związanych ze wskaźnikami i celami pośrednimi oraz danych na temat postępów programu operacyjnego w osiąganiu celów przewidzianych przez instytucję zarządzającą na mocy art. 125 ust. 2 lit. a) rozporządzenia (UE) nr 1303/2013;

- sprawozdawczość w zakresie kwot wycofanych i odzyskanych;

- wprowadzanie skutecznych i proporcjonalnych środków zwalczania nadużyć finansowych bazujących na ocenie ryzyka nadużyć finansowych zgodnie z art. 125 ust. 4 lit. c) rozporządzenia (UE) nr 1303/2013.

Pełny wykaz podmiotów i funkcji, jakie zostaną objęte audytami systemów, można znaleźć w orientacyjnym harmonogramie zadań audytowych przewidzianych w niniejszej sekcji strategii audytu, zgodnie z oceną ryzyka analizowaną w sekcji 2 powyżej. Oczekuje się, że IA przeprowadzi audyt wszystkich instytucji i funkcji objętych systemem zarządzania i kontroli danego programu (w tym IP wybranych na podstawie oceny ryzyka przeprowadzonej przez IA) co najmniej raz w okresie programowania. Audyty systemów powinny być prowadzone począwszy od pierwszego roku realizacji programu po wyznaczeniu IZ i IC. Zakres pierwszych audytów systemów powinien obejmować pracę IA wykonaną podczas etapu desygnacji, przy czym największy nacisk należy położyć na podmioty, programy i obszary, w przypadku których ryzyko jest większe.

W przypadku programów EWT lista podmiotów będących przedmiotem audytu w okresie programowania powinna obejmować wszystkie podmioty odpowiedzialne za programy EWT we wszystkich państwach członkowskich ponoszących odpowiedzialność za dany program, w tym kontrolerów, o których mowa w art. 23 ust. 4 rozporządzenia w sprawie EWT.

Audyty systemów należy przeprowadzać regularnie i terminowo przez cały rok z myślą o sformułowaniu opinii z audytu za cały rok, uwzględniając przede wszystkim kluczowe wymogi określone w załączniku IV do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) nr 480/2014 i uwzględniając *Wytyczne w sprawie wspólnej metody oceny systemów zarządzania i kontroli w państwach członkowskich* (EGESIF_14-0010 z dnia 18 grudnia 2014 r.) oraz stosowanie procedur, o których mowa w opisie systemu zarządzania i kontroli. IA powinna posiadać listy kontrolne i programy prac dopasowane do potrzeb swoich audytów systemów, zapewniające, począwszy od pierwszego RSA, objęcie regularnymi kompleksowymi audytami albo audytami uzupełniającymi wszystkich kluczowych wymogów i procedur, aby mogła formułować wnioski na temat funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli. Decyzję w sprawie częstotliwości i zakresu audytów systemów IA powinna podjąć w oparciu o ocenę ryzyka, uwzględniając MSRF 330 dotyczący odpowiedzi audytora na ocenę ryzyka¹⁴. Niezależnie od powyższego audyty systemów należy przeprowadzać terminowo, aby umożliwić odpowiednie planowanie i wybór audytów operacji na podstawie art. 27 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) nr 480/2014 oraz sformułowanie opinii z audytu za cały rok.

Audyty systemów ukierunkowane na konkretne obszary tematyczne odpowiadają audytom obejmującym jeden lub dwa kluczowe wymogi (na przykład wymogi wspomniane powyżej i określone we wzorze RSA w sekcji 3.2) dotyczące różnych podmiotów i programów, mając w

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

zamierzeniu na celu ocenę ryzyka horyzontalnego dla tej populacji pod kątem konkretnych zagadnień objętych tymi wymogami.

W praktyce, w zależności od sytuacji i systemu zarządzania i kontroli, a także na podstawie przeprowadzonej oceny ryzyka, IA może zdecydować o przeprowadzeniu audytów systemów w odniesieniu do konkretnego programu lub systemu zarządzania i kontroli, obejmujących co najmniej wszystkie niezbędne kluczowe wymogi w pierwszych latach realizacji programu (przeprowadzając co roku audyty uzupełniające). Jeżeli zostanie to uznane za stosowne, działanie to można uzupełnić audytami tematycznymi w celu objęcia pozostałych kluczowych wymogów oraz szczególnych wymogów, w przypadku gdy ryzyko uznaje się za systemowe.

Jeżeli system zarządzania i kontroli ulegnie istotnym zmianom w trakcie realizacji programu (programów) (np. nastąpi modyfikacja procedur mających wpływ na najważniejsze kluczowe wymogi), IA powinna przeprowadzić nowy audyt systemu w odniesieniu do tego systemu zarządzania i kontroli, obejmujący nowe aspekty, i odpowiednio zaktualizować ocenę ryzyka.

Jeżeli systemy zarządzania i kontroli są podobne, podczas planowania audytów systemów na lata 2014–2020 IA może wykorzystać jako punkt odniesienia audyty przeprowadzone w latach 2007–2013, w szczególności do oceny ryzyka. Nadal istnieje jednak potrzeba przeprowadzania audytów systemów w latach 2014–2020 w celu oceny poprawnego funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli w tym okresie.

Na miejscu audytor musi dążyć do uzyskania wystarczających i wiarygodnych dowodów na to, że wdrożony system zarządzania i kontroli funkcjonuje skutecznie i zgodnie z opisem, aby stwierdzić, czy systemy te są odpowiednie dla zapewnienia legalności i prawidłowości wydatków EFSI oraz dokładności i kompletności informacji finansowych i innych informacji, w tym informacji przedstawionych w zestawieniach wydatków IC. Badania skuteczności kontroli mogą obejmować wykonywane przez zainteresowane organy testy przeglądowe odpowiednich dokumentów, rozmowy z odpowiednimi pracownikami i badanie próby transakcji. W sumie należy przeprowadzić odpowiednie badania, aby móc wyciągnąć odpowiednie wnioski na temat poprawnego funkcjonowania badanych systemów. Audytor powinien dostosować faktyczną zawartość każdego audytu, aby uwzględnić środowisko kontroli jako część etapu przygotowania do audytu.

Przy określaniu próby transakcji na potrzeby badań skuteczności kontroli przeprowadzanych podczas audytów systemów można uwzględnić określoną sekcję odnoszącą się do „techniki doboru próby mającej zastosowanie do audytów systemów” zawartą w wytycznych Komisji w sprawie doboru próby. W audytach systemów badanie wrywkowe alternatywne wykorzystuje się zwykle do badania kilku cech danej populacji. W każdym przypadku decyzja dotycząca metody doboru próby na potrzeby audytów systemów zależy od profesjonalnej oceny IA.

Podczas audytów systemów IA musi zbadać różne ustanowione kluczowe kontrole wewnętrzne. Określając liczbę elementów, które zostaną poddane kontroli, należy wziąć pod uwagę pewne ogólne czynniki, uwzględniając uznane na szczeblu międzynarodowym standardy audytu (np. MSRF 330 dotyczący odpowiedzi audytora na ocenę ryzyka, ISSAI 4100¹⁵ w sprawie czynników, które należy uwzględnić przy ustalaniu istotności, ISSAI 1320

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

„Koncepcja istotności przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”¹⁶, ISSAI 1450 „Ocena nieprawidłowości wykrytych podczas audytu”¹⁷).

Planując audyt systemu, IA powinna wcześniej określić próg, powyżej którego niedociągnięcie zostanie uznane za istotne. Na przykład w kontekście takiego audytu i po zbadaniu skuteczności kontroli związanych z danym kluczowym wymogiem (np. odpowiednich procedur wyboru operacji) na próbie 10 umów o udzielenie dotacji (z grupy, powiedzmy, 50 dotacji) IA może uznać, że w kontrolach przeprowadzanych pod kątem danego kluczowego wymogu występują istotne niedociągnięcia (tj. wymóg uzyskuje ocenę co najmniej „działa częściowo, wymaga znacznych ulepszeń”), gdy 4 na 10 (tj. 40%) wybranych umów o udzielenie dotacji wykazuje, że kontrole nie były przeprowadzone lub były nieskuteczne pod względem wykrycia i skorygowania nieprawidłowych wydatków. W poniższej tabeli przedstawiono orientacyjne wartości progowe, z których IA może korzystać do określenia swoich progów istotności do celów planowania i zgłaszania niedociągnięć. Można rozważyć zastosowanie różnych progów, na przykład w zależności od rodzaju prowadzonych kontroli. Oprócz proponowanego tu prostego podejścia ilościowego w ocenie istotności przeprowadzanej w ramach audytów systemów należy w każdym przypadku uwzględnić również czynniki jakościowe.

Funkcjonuje dobrze; wymaga jedynie niewielkich ulepszeń.	Funkcjonuje, ale wymaga pewnych ulepszeń	Funkcjonuje częściowo, wymaga znacznych ulepszeń	W zasadzie nie funkcjonuje
mniej niż 10% wyjątków	mniej niż 25% wyjątków	mniej niż 40% wyjątków	więcej niż 40% wyjątków

Jeżeli w audycie systemu stwierdzono, że wykryty poziom odchylenia przekracza próg istotności ustalony przez IA w odniesieniu do tego audytu, oznacza to, że system zarządzania i kontroli nie spełnia ustanowionego kryterium wysokiego poziomu pewności. W rezultacie system zarządzania i kontroli trzeba zaklasyfikować jako charakteryzujący się średnim bądź niskim poziomem pewności, co wiąże się z wielkością próby audytów operacji.

Jeżeli chodzi o audyty systemów pod kątem wiarygodności danych informujących o wydajności programu, IA powinna ocenić, czy wdrożono skuteczne kontrole gromadzenia, podsumowywania i zgłaszania powiązanych danych oraz czy zgłoszone zestawione dane liczbowe są uzgodnione z danymi źródłowymi.

Jeżeli chodzi o audyty systemów pod kątem funkcjonowania systemów informatycznych, normy technologii informacyjnych nie są tak dobrze opracowane lub powszechnie akceptowane jak w innych obszarach objętych audytem. Brak powszechnie przyjętych norm dotyczących systemu informacyjnego skłonił liczne organizacje do opracowania swoich własnych standardów. Podjęto jednak wysiłki zmierzające do opracowania jednakowych standardów w zakresie przetwarzania informacji i czynności audytowych. Oprócz ram COBIT

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

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

(ang. *Control Objectives for Information and related Technology*, cele kontroli w zakresie technologii informacyjnej i technologii pokrewnych)¹⁸ do międzynarodowych norm w zakresie bezpieczeństwa informacji należą norma ISO/IEC 27001 („Technologia informacyjna – Techniki bezpieczeństwa – Systemy zarządzania bezpieczeństwem informacji – Wymogi”) i norma ISO/IEC 27002 („Technologia informacyjna – Techniki bezpieczeństwa – Systemy zarządzania bezpieczeństwem informacji – Wymogi”), ponownie wydane w 2013 r.¹⁹. IA może również wziąć pod uwagę wszelkie powiązane normy krajowe²⁰.

3.3 Audyty operacji

Sekcja ta zawiera następujące informacje:

Opis metody (lub odniesienie do dokumentu wewnętrznego określającego metodę) doboru próby, która zostanie zastosowana zgodnie z art. 127 ust. 1 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013 i art. 28 rozporządzenia (UE) nr 480/2014 oraz innych określonych obowiązujących procedur dotyczących audytów operacji, mianowicie związanych z klasyfikacją i traktowaniem wykrytych błędów, w tym domniemanego oszustwa.

IA określa metodykę doboru próby (metodę doboru próby, jednostkę próby i parametry służące do obliczenia wielkości próby) na podstawie profesjonalnej oceny i z uwzględnieniem wymogów regulacyjnych i czynników, takich jak cechy populacji i oczekiwania względem poziomu zmienności błędów. Różne metody doboru próby oraz powiązane z nimi korzyści i kwestie dotyczące ich stosowania przedstawiono w wytycznych Komisji w sprawie doboru próby²¹. Należy regularnie oceniać konieczność przeprowadzenia przeglądu metodyki doboru próby, w szczególności przed każdą kontrolą wyrwykową.

Na podstawie art. 28 ust. 11 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) nr 480/2014 poziom wiarygodności w odniesieniu do doboru próby określa się na podstawie poziomu niezawodności wynikającego z audytów systemów.

Pełny cykl modelu pewności zobrazowano na schemacie przedstawionym w sekcji IV niniejszych wytycznych.

Jeżeli w celu doboru próby kilka programów należących do wspólnego systemu zostanie połączonych w jedną grupę, stosuje się pojedynczy poziom ufności. Istnieje możliwość zastosowania planu warstwowego doboru próby dla programu w celu zwiększenia dokładności lub umożliwienia zastosowania mniejszej próby. Zwykle możliwe jest jednak sformułowanie wniosków z audytu w odniesieniu do całej grupy programów, a nie w odniesieniu do poszczególnych programów, chyba że zaplanowano stratyfikację i zastosowano ją w celu uzyskania wystarczających dowodów na sformułowanie wniosków oraz w odniesieniu do poszczególnych warstw.

¹⁸ Informacje w sprawie COBIT można uzyskać pod adresem: <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx>

¹⁹ Więcej informacji można uzyskać pod adresem <http://www.iso27001security.com/index.html> lub ze strony ISO (<http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso27001.htm>).

²⁰ Takie jak katalogi „IT-Grundschutz” niemieckiego Urzędu Federalnego ds. Bezpieczeństwa Informacji (BSI).

²¹ COCOF_08-0021-03, obecnie poddawany przeglądowi.

Oczekuje się od IA opisanie w strategii audytu swojego podejścia do stratyfikacji, które ma zostać zastosowane zgodnie z art. 28 ust. 10 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) nr 480/2014, obejmującego subpopulacje o podobnych cechach, takich jak operacje składające się z wkładów finansowych przekazywanych z programu do instrumentów finansowych, innych elementów o dużej wartości lub funduszy (w przypadku programów opartych na wielu funduszach).

Wymogi dotyczące proporcjonalnej kontroli programów określono w art. 148 ust. 1 RWP. Jeżeli chodzi o praktyczne wykonanie tego przepisu, art. 28 ust. 8 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) nr 480/2014 stanowi, że IA może wyłączyć z populacji, w której ma zostać dobrana próba, operacje, w odniesieniu do których mają zastosowanie warunki proporcjonalnej kontroli przewidziane w art. 148 ust. 1 RWP. Jeżeli dana operacja została już włączona do próby, IA musi wymienić ją na inną przy użyciu odpowiedniego wyboru losowego. Najłatwiejszym sposobem przeprowadzenia tej wymiany jest wybór dodatkowych pozycji, których liczba będzie taka sama, jak liczba pozycji wyłączonych z próby, korzystając z dokładnie takiej samej metodyki wyboru (losowego wyboru albo prawdopodobieństwa proporcjonalnego do wyboru wydatków). Wybierając nowe pozycje do próby, z populacji należy wyłączyć te pozycje, które zostały już włączone do próby oraz pozycje objęte zakresem stosowania tego artykułu. Można przeprowadzić zwykłą ekstrapolację, nie zapominając o skorygowaniu całkowitych wydatków populacji pod względem pozycji wydatków, o których mowa w tym artykule.

W art. 28 ust. 14 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) nr 480/2014 zdefiniowano łączny wskaźnik błędów, „który jest sumą oczekiwanych błędów losowych oraz, w stosownych przypadkach, błędów systemowych i nieskorygowanych błędów będących anomalią, w przeliczeniu na populację”.

Błąd systemowy odpowiada nieprawidłowości systemowej określonej w art. 2 ust. 38 RWP. Błąd anormalny jest błędem nietypowym, który ewidentnie nie jest reprezentatywny dla danej populacji. Błąd losowy²² to błąd niebędący błędem systemowym ani anormalnym.

Wdrożona procedura klasyfikacji błędów powinna obejmować następujące elementy w odniesieniu do każdego audytu operacji: (i) należy przygotować sprawozdanie lub wnioski i włączyć je do dokumentacji audytowej, w skład której wchodzi dokumenty dotyczące planowania oraz inne dokumenty poświadczające ustalenia; (ii) takie sprawozdanie lub wnioski powinny zawierać pełny opis ustaleń, obejmujący wszystkie elementy (warunki lub aktualną sytuację, kryteria lub normę, skutek i – w szczególności – przyczynę błędów), a także klasyfikację każdego błędu.

W RSA należy przedstawić poziom błędów wynikający z audytów operacji bez odliczenia korekt. IA obliczy jednak również błąd rezydualny i weźmie pod uwagę wszelkie działania naprawcze podejmowane w odniesieniu do nieprawidłowości wykrytych podczas sporządzania opinii audytowej (por. *Wytyczne w sprawie RSA i opinii audytowej*, EGESIF 15_0002/2015, sekcje II.5 i II.9).

²² Koncepcja ta zakłada prawdopodobieństwo wystąpienia błędów losowych wykrytych w próbie objętej audytem również w populacji nieobjętej audytem.

Podejście IA w odniesieniu do niestatystycznej metody doboru próby musi spełniać wymagania art. 127 ust. 1 RWP. Jak wynika z art. 28 ust. 3 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) nr 480/2014, próba losowa wybrana przez IA do celów przeprowadzanych przez nią audytów operacji musi umożliwiać IA ekstrapolację wyników dla populacji, z której pobrano próbkę również w przypadku zastosowania niestatystycznej metody doboru próby. IA określa wymaganą wielkość próby w oparciu o profesjonalny osąd i z uwzględnieniem poziomu pewności otrzymanego w ramach audytów systemów. Wymóg, aby próba obejmowała 5 % operacji, a wydatki wynosiły 10 %, zawarty w art. 127 ust. 1 RWP jest zbieżny z opinią Komisji na temat „najlepszego możliwego scenariusza” o wysokim lub średnim poziomie pewności ze strony systemu (tj. kategoria 1 lub 2, ponieważ prawodawca określił te wymogi jako minimalne). Zgodnie z załącznikiem 3 do MSRF 530 im wyższa ocena audytora w odniesieniu do ryzyka wystąpienia istotnej nieprawidłowości, tym większa musi być wielkość próby. W związku z tym Komisja przypomina poniżej oświadczenie wygłoszone w odniesieniu do art. 127 rozporządzenia w sprawie wspólnych przepisów dotyczące niestatystycznego doboru próby²³:

„Komisja odnotowuje, że w kwestii niestatystycznego doboru próby, w art. 127 ust. 1 przewidziano, że taka próba musi objąć co najmniej 5 % operacji, dla których wydatki zostały zadeklarowane Komisji podczas roku obrotowego, oraz 10 % wydatków, które zostały zadeklarowane Komisji podczas roku obrotowego. Komisja podkreśla również, że jej wytyczne wydane w sprawie metod doboru próby dla instytucji audytowych w odniesieniu do okresu programowania 2007–2013 wskazują, że wielkość próby w przypadku niestatystycznego doboru próby zasadniczo nie powinna być mniejsza od 10 % populacji operacji. Komisja uważa, że możliwość zmniejszenia wielkości próby operacji do 5 % stwarza ryzyko niewystarczającej reprezentatywności próby i w konsekwencji osłabia wiarygodność audytu”.

3.4 Audyty zestawienia wydatków

Sekcja ta zawiera następujące informacje:

Opis podejścia kontrolnego w odniesieniu do audytu zestawienia wydatków.

IA powinna podać krótki opis swojego podejścia kontrolnego, które stosuje w odniesieniu do audytów zestawienia wydatków w celu sporządzenia opinii audytowej na każdy rok obrachunkowy.

W tej sekcji IA powinna wyjaśnić, jak zamierza uzyskać pewność co do kompletności, rzetelności i prawdziwości zestawienia wydatków na podstawie:

– swoich audytów systemów (w szczególności tych przeprowadzonych w IC, jak określono w art. 29 ust. 4 rozporządzenia delegowanego Komisji nr 480/2014);

– audytów operacji²⁴;

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

²⁴ 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 z systemu księgowego IC do poziomu beneficjenta/operacji, za pośrednictwem dowolnej IP, kwestii uwzględnionej w obecnych audytach.

- końcowych sprawozdań z audytów przesłanych przez Komisję i Trybunał Obrachunkowy;
- swojej oceny deklaracji zarządczej oraz podsumowania rocznego;
- charakteru i zakresu badań przeprowadzonych na zestawieniu wydatków przedłożonym IA przez IC.

Jeżeli chodzi o ten ostatni punkt IA powinna opisać, jak zamierza przeprowadzić dodatkowe weryfikacje końcowe dotyczące projektu poświadzonego zestawienia wydatków przed określonym przepisami terminem, tj. dniem 15 lutego, jak określono w wytycznych dotyczących audytów zestawienia wydatków (EGESIF_15_0016). W szczególności IA powinna opisać prace przewidziane w odniesieniu do rozliczenia IC w dodatku 8 zestawienia wydatków, w tym przeprowadzoną przez IA ocenę adekwatności wyjaśnień IC dotyczących korekt ujętych w tym dodatku i ich zgodności z informacjami ujawnionymi w RSA i podsumowaniu rocznym w odniesieniu do korekt finansowych wprowadzonych do zestawienia wydatków i odzwierciedlonych w tych zestawieniach w ramach działań następczych w związku z wynikami audytów systemów, audytu operacji i kontroli zarządczych przeprowadzonych przed złożeniem zestawienia wydatków.

3.5 Weryfikacja deklaracji zarządczej

Sekcja ta zawiera następujące informacje:

Odniesienie do procedur wewnętrznych określających działania związane z weryfikacją twierdzeń zawartych w deklaracji zarządczej na potrzeby opinii audytowej.

Ponieważ IA musi przedstawić w ujęciu rocznym oświadczenie, czy przeprowadzone audyty stawiają pod znakiem zapytania twierdzenia zawarte w deklaracji zarządczej, powinna wdrożyć procedurę zapewniającą otrzymanie deklaracji zarządczej w odpowiednim terminie i uwzględnienie w deklaracji zarządczej wniosków z audytów i kontroli przeprowadzonych przez IA lub pod jej nadzorem.

4. Zaplanowane audyty

Sekcja ta zawiera następujące informacje:

– opis i uzasadnienie priorytetów audytowych i celów szczegółowych w odniesieniu do bieżącego roku obrachunkowego i dwóch kolejnych lat obrachunkowych wraz z wyjaśnieniem powiązania wyników oceny ryzyka z planowanymi audytami;

– orientacyjny harmonogram planowanych na bieżący rok obrachunkowy i dwa kolejne lata obrachunkowe zadań audytowych w odniesieniu do audytów systemów (w tym audytów ukierunkowanych na szczególne dziedziny tematyczne), przedstawiający się następująco.

Instytucje/podmioty lub określone obszary tematyczne, które mają być poddane audytowi	CCI	Tytuł PO	Podmiot odpowiedzialny za audyt	Wyniki oceny ryzyka	20xx Cele i zakres audytu	20xx Cele i zakres audytu	20xx Cele i zakres audytu

Należy przedstawić opis kryteriów stosowanych w celu określenia priorytetów audytowych i uzasadnienie. Wyniki oceny ryzyka powinny stanowić główną podstawę do ustalania priorytetów w zakresie planowanych audytów systemów.

Zaleca się, aby IA przygotowała ogólny plan na cały okres programowania obejmujący cały system zarządzania i kontroli w celu uzyskania wystarczającej pewności co do jego skuteczności, oprócz obowiązkowego szczegółowego planu działania określającego priorytety na bieżący rok obrachunkowy i dwa kolejne lata obrachunkowe. Załącznik V zawiera orientacyjne harmonogramy prac prowadzonych przez IA, które dotyczą jednego roku obrachunkowego.

5. Zasoby

Sekcja ta zawiera następujące informacje:

- *schemat organizacyjny instytucji audytowej oraz w stosownych przypadkach informacje na temat jej stosunków z każdym organem audytowym, który przeprowadza audyty, jak przewidziano w art. 127 ust. 2 rozporządzenia (UE) nr 1303/2013;*
- *wskazanie zasobów przewidywanych do alokowania w odniesieniu do bieżącego roku obrachunkowego i dwóch kolejnych lat obrachunkowych.*

W strategii audytu należy przedstawić, w osobogodzinach, zasoby ludzkie dostępne (lub które zostaną zmobilizowane) aby osiągnąć wyznaczone na najbliższe lata cele²⁵, w tym zasoby innych organów audytowych i zlecone na zewnątrz działania audytowe. Zaleca się oddzielne wskazanie osobodni audytorów dostępnych na poziomie IA, innych organów audytowych i działań zleconych na zewnątrz. Należy wskazać liczbę osobodni audytorów dostępnych na potrzeby danego rodzaju audytu (audyt systemów, audyt zestawienia wydatków i audyt operacji).

Niezbędne jest zapewnienie odpowiednich zasobów od momentu rozpoczęcia okresu programowania. Korzystanie z pomocy technicznej można uznać za możliwość zaspokojenia potrzeb. Zaleca się planowanie długoterminowe tak, aby można było odpowiednio zaplanować przyszłe wymogi w zakresie rekrutacji, szkolenia i ustawicznego doskonalenia zawodowego. Należy określić i zaplanować korzystanie z wszelkich wymaganych umiejętności specjalistycznych, tj. wtedy gdy przewiduje się zlecenie działań na zewnątrz.

W przypadku gdy IA i organy audytowe to te same podmioty co w okresie programowania 2007–2013, ważne jest zaplanowanie odpowiednich zasobów w odniesieniu do bieżącego okresu. W związku z tym IA powinna potwierdzić, że oprócz zasobów przypisanych do pozostałych działań audytowych na bieżący okres programowania dostępne są również wskazane zasoby, mając na uwadze, że nakład pracy związany z zamknięciem programów na

²⁵ Najlepiej, aby takie wskazanie opierało się na analizie obciążenia pracą, z uwzględnieniem nakładania się na siebie dwóch okresów programowania (2007–2013 i 2014–2020).

lata 2007–2013 wpłynie głównie na dwa ostatnie lata pierwszej strategii na okres 2014–2020 tj. na rok 2015 i 2016.

Po względem zasobów audytowych INTOSAI zapewnia wytyczne w ramach europejskich wytycznych stosowania standardów kontroli nr 11 i standardów IIA.

III. PRZYKŁADOWY WZÓR TABELI OCENY RYZYKA (KTÓRY ZOSTANIE DOSTOSOWANY PRZEZ IA)

Numer programu CCI	Organ	Czynniki ryzyka nieodłącznego ²⁶							Łączna liczba punktów w odniesieniu do ryzyka nieodłącznego (maksymalnie: 100 %)	Czynniki ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej ²⁷				Łączna liczba punktów w odniesieniu do ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej (maksymalnie: 100 %) ²⁸	Łączna skala punktowa ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej	
		Kwota budżetowa	Złożoność struktury organizacyjnej ²⁹	Złożoność przepisów i procedur	Różnorodność złożonych operacji ³⁰	Beneficjenci obciążeni ryzykiem ³¹	Niewystarcząco przeszkoleny personel lub Brak kompetencji w kluczowych obszarach ³²	...		Stopień zmian od okresu 2007–2013 ³³	Jakość kontroli wewnętrznych (kluczowe wymogi zawarte w wytycznych dotyczących oceny systemu zarządzania i kontroli w państwach członkowskich) ³⁴					
											np. M.1.			M.8
2014xy	IZ															

²⁶ W odniesieniu do każdego czynnika należy ocenić ryzyko za pomocą skali, która zapewnia, aby maksymalna łączna liczba punktów w odniesieniu do ryzyka nieodłącznego wyniosła 100 %. Przy czterech czynnikach ryzyka skala może być: wysoka: 25 %; średnia: 12,5 %; niska 6,25 %. W przypadku większej liczby czynników ryzyka konieczne będzie odpowiednie zmodyfikowanie skali. Niektóre z czynników mogą nie mieć zastosowania do danego organu; w takim przypadku także należy dostosować skalę, aby dla tego organu łączna liczba punktów w odniesieniu do ryzyka nieodłącznego mogła wynieść 100 %.

²⁷ W odniesieniu do każdego czynnika należy ocenić ryzyko za pomocą skali, która zapewnia, aby maksymalna łączna liczba punktów w odniesieniu do ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej wyniosła 100 %. Przy dwóch czynnikach ryzyka skala może być: wysoka: 50 %; średnia: 25 %; niska 12,5 %. W przypadku większej liczby czynników ryzyka konieczne będzie odpowiednie zmodyfikowanie skali.

²⁸ Łączną liczbę punktów w odniesieniu do ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej otrzymuje się w wyniku dodania liczby punktów podanej dla każdego czynnika ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej. W przedstawionych poniżej przykładach maksymalna liczba punktów dla „stopnia zmiany od okresu 2007–2013” wynosi 50 %, a maksymalna liczba punktów dla „jakości kontroli wewnętrznych (...)” również wynosi 50 %, dając tym samym maksymalną łączną liczbę punktów równą 100 %. Oczywiście, jeżeli zajdzie konieczność dostosowania tego wyniku do liczby czynników ryzyka zawodności systemów kontroli wewnętrznej, jaki IA zdecyduje się uwzględnić w ocenie ryzyka.

²⁹ Złożoność może wynikać z liczby podmiotów / zaangażowanych IP lub ich wzajemnych stosunków (np. niewielka IZ odpowiedzialna za nadzorowanie kilku IP lub nowa IZ odpowiedzialna na nadzorowanie doświadczonych IP, które mają efektywne uprawnienia do zarządzania programem).

³⁰ Złożoność operacji może wiązać się z instrumentami finansowymi, zamówieniami publicznymi, pomocą państwa i innymi obszarami, które charakteryzują się wysokim stopniem oceny i oszacowania. Sytuację szczególną mającą zastosowanie do każdego programu należy wyjaśnić szczegółowo w osobnym arkuszu, stanowiącym odesłanie do tabeli dotyczącej oceny ryzyka.

³¹ Beneficjenci bez doświadczenia w przestrzeganiu zasad dotyczących funduszy lub beneficjenci z wysokim poziomem błędów w poprzednich audytach.

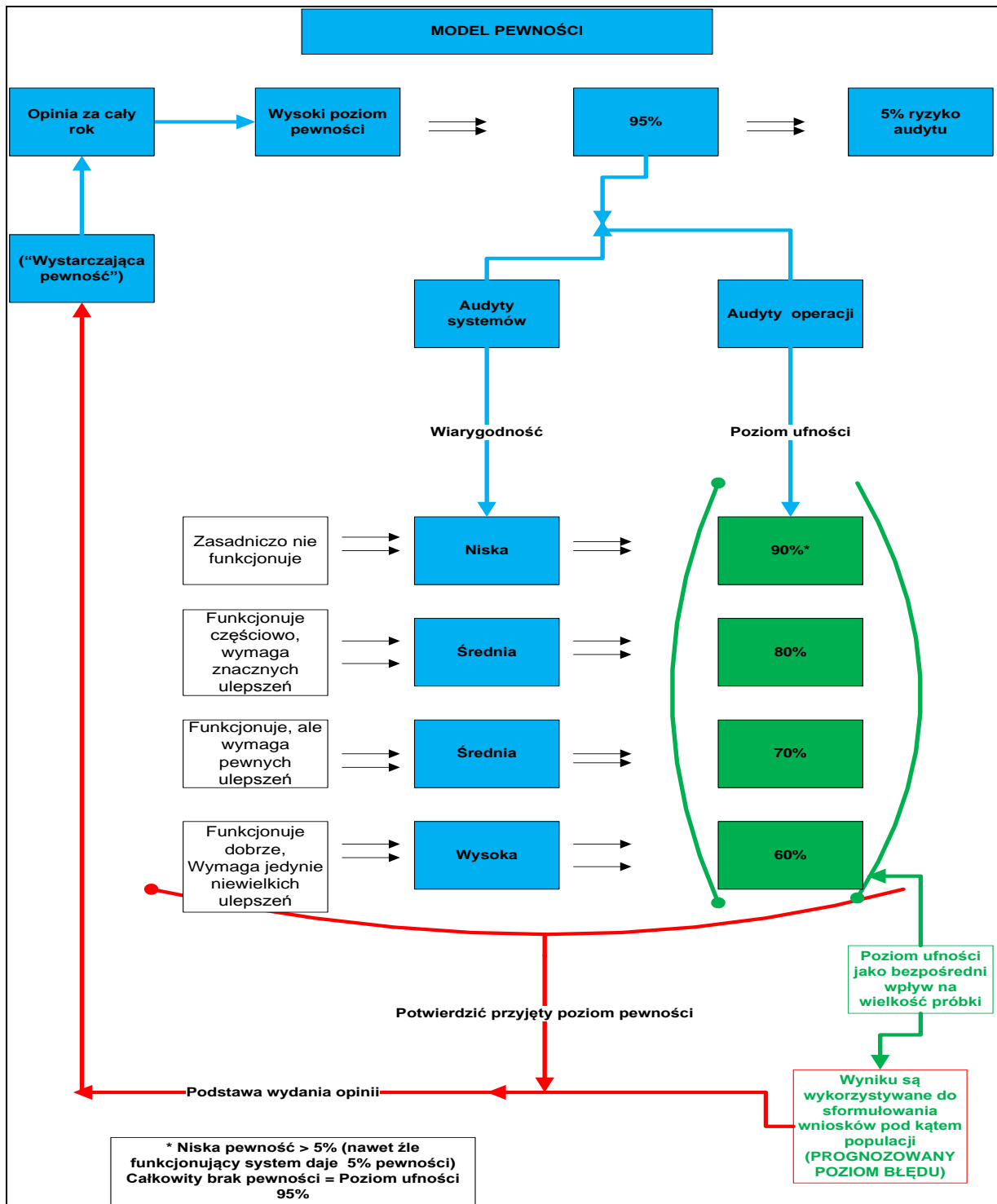
³² Sytuację szczególną pod względem zasobów ludzkich przydzielonych organowi odpowiedzialnemu za program należy wyjaśnić szczegółowo w osobnym arkuszu, stanowiącym odesłanie do tabeli dotyczącej oceny ryzyka.

³³ Np.: bez zmian = 12,5 %; niewielkie zmiany = 25 %, znaczące zmiany lub całkowicie nowy system = 50 %

³⁴ Ocena oparta na wynikach audytu z okresu 2007–2013 lub proces oceny zgodności z kryteriami desygnacji. Np. kategoria 1: 5 %, kategoria 2: 20 %, kategoria 3: 35 %, kategoria 4: 50 %.

	IP 1																		
--	------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

IV. MODEL PEWNOŚCI



V. ORIENTACYJNE HARMONOGRAMY AUDYTÓW

