



COMISIA EUROPEANĂ

Fondurile structurale și de investiții europene

Orientări pentru statele membre cu privire la auditul conturilor

Revizuire 2018

DECLINAREA RESPONSABILITĂȚII: Acesta este un document de lucru elaborat de serviciile Comisiei. Pe baza legislației UE aplicabile, documentul oferă orientări tehnice pentru colegii și organismele implicate în monitorizarea, controlul sau punerea în aplicare a fondurilor structurale și de investiții europene [cu excepția Fondului european agricol pentru dezvoltare rurală (FEADR)] cu privire la modul de interpretare și de aplicare a normelor UE în domeniu. Scopul prezentului document este de a prezenta explicațiile și interpretările serviciilor Comisiei cu privire la normele menționate pentru a facilita punerea în aplicare a programelor și pentru a încuraja bunele practici. Prezenta notă de orientare nu aduce atingere interpretării Curții de Justiție și a Tribunalului sau deciziilor Comisiei.

Cuprins

1.	CONTEXT	5
1.1.	Referințe de reglementare	5
1.2.	Scopul orientărilor.....	5
2.	AUDITUL CONTURILOR EFECTUAT DE CĂTRE AA.....	6
3.	UTILIZAREA REZULTATELOR AUDITULUI DE SISTEM PENTRU AUDITUL CONTURILOR	7
4.	UTILIZAREA REZULTATELOR AUDITULUI OPERAȚIUNILOR PENTRU AUDITUL CONTURILOR	9
5.	VERIFICĂRILE SUPLIMENTARE FINALE ALE PROIECTULUI DE CONTURI CERTIFICATE.....	10
6.	OPINIA DE AUDIT CU PRIVIRE LA CONTURI	12
	ANEXĂ – TESTAREA DE CONTROL LA NIVELUL AC	15

LISTA ACRONIMELOR ȘI ABREVIERILOR

AA	Autoritatea de audit
RAC	Raportul anual de control
Apendicele 1	Sume înscrise în sistemele de contabilitate ale autorității de certificare
Apendicele 2	Sumele retrase și recuperate pe parcursul exercițiului financiar
Apendicele 3	Sumele care urmează să fie recuperate la sfârșitul exercițiului financiar
Apendicele 4	Recuperările efectuate în conformitate cu articolul 71 din RDC pe parcursul exercițiului financiar
Apendicele 5	Sumele nerecuperabile la sfârșitul exercițiului financiar
Apendicele 6	Sumele din contribuțiile programului plătite instrumentelor financiare în temeiul articolului 41 din RDC (cumulativ de la începutul programului)
Apendicele 7	Plăți anticipate în contextul ajutorului de stat în temeiul articolului 131 alineatul (5) din RDC (cumulativ de la începutului programului)
Apendicele 8	Reconcilierea cheltuielilor
AC	Autoritatea de certificare
RD	Regulamentul delegat (UE) nr. 480/2014 al Comisiei din 3.3.2014 de completare a Regulamentului (UE) nr. 1303/2013 al Parlamentului European și al Consiliului ¹
RDC	Regulamentul privind dispozițiile comune (UE) nr. 1303/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 17.12.2013 ² , astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (UE, Euratom) 2018/1046
CIR	Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1011/2014 al Comisiei din 22.9.2014 ³
FEPAM	Fondul european pentru pescuit și afaceri maritime
Fondurile ESI	Fondurile ESI corespund tuturor fondurilor structurale și de investiții europene. Prezentele orientări se aplică tuturor acestor fonduri, cu excepția Fondului european

¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?qid=1460275556106&uri=CELEX:32014R0480>

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

³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014R1011>

	agricol pentru dezvoltare rurală (FEADR)
CTE	Regulamentul privind cooperarea teritorială europeană [Regulamentul (UE) nr. 1299/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 17.12.2013] ⁴
RF	Regulamentul (UE, Euratom) nr. 2018/1046 al Parlamentului European și al Consiliului din 18.7.2018 privind normele financiare aplicabile bugetului general al Uniunii ⁵
OI	Organism intermediar
IAB	Organismul de audit independent
AM	Autoritatea de management
SGC	Sistemul de gestiune și control
YEI	Inițiativa privind ocuparea forței de muncă în rândul tinerilor

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

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

1. CONTEXT

1.1. Referințe de reglementare

Regulament	Articole
Regulamentul (UE) nr. 1303/2013	Articolul 127 alineatul (5) litera (a) - O opinie de audit
Regulamentul privind dispozițiile comune (denumit în continuare RDC)	Articolul 137 – Pregătirea, examinarea și acceptarea conturilor
Regulamentul delegat (UE) nr. 480/2014 al Comisiei (denumit în continuare RD)	Articolul 29 – Auditul conturilor
Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1011/2014 al Comisiei (denumit în continuare CIR)	Articolul 7 și anexa VII – Model pentru situațiile contabile
Regulamentul (UE, EURATOM) 2018/1046 al Parlamentului European și al Consiliului Regulamentul Financiar (denumit în continuare RF)	Articolul 63 – Gestiunea partajată cu statele membre

În conformitate cu articolul 127 alineatul (5) litera (a) din RDC și cu articolul 63 alineatul (7) din RF, AA trebuie să furnizeze o opinie, incluzând, printre altele, afirmații indicând dacă conturile oferă o imagine reală și echitabilă și dacă activitatea de audit pune la îndoială afirmațiile făcute în declarația de gestiune privind prezentarea corespunzătoare a conturilor, integralitatea și exactitatea acestora.

1.2. Scopul orientărilor

Obiectivul prezentei note este de a oferi orientări practice statelor membre, în special AA, cu privire la responsabilitățile acestora referitoare la auditul conturilor în conformitate cu articolul 137 alineatul (1) din RDC și cu articolul 29 din RD. Prezenta notă de orientare explică modul în care autoritățile de audit pot utiliza activitățile de audit existente pentru a reduce cât de mult posibil efortul lor suplimentar în legătură cu auditul conturilor.

Nota de orientare descrie activitatea de audit care trebuie să fie efectuată de către AA pentru a susține opinia de audit a acestora cu privire la integralitatea, exactitatea și veridicitatea conturilor.

În scopuri de simplificare, cuvântul de mai jos „apendice” face întotdeauna trimitere la apendicele din modelul pentru situațiile contabile din anexa VII la RDC, dacă nu se prevede altfel.

2. AUDITUL CONTURILOR EFECTUAT DE CĂTRE AA

Auditul conturilor [astfel cum este prevăzut la articolul 137 alineatul (1) din RDC], va fi efectuat de către AA pentru fiecare exercițiu financiar și în conformitate cu strategia de audit. Auditul conturilor, în combinație cu celelalte proceduri de audit, trebuie să ofere o asigurare rezonabilă cu privire la integralitatea, exactitatea și veridicitatea sumelor declarate în conturi, drept pentru care AA ar trebui să pună în aplicare o abordare și o metodologie de audit corespunzătoare.

Această abordare de audit ar trebui să ia în considerare rezultatele activităților de audit existente:

- audit de sistem realizat la AC (și la organismele sale intermediare, după caz) și la AM (atunci când este cazul), în special cu privire la controalele legate de conturi, astfel cum se explică în secțiunea 3 de mai jos;
- audit de operațiuni, în special în legătură cu pista de audit și exactitatea cheltuielilor corespunzătoare și a corecțiilor financiare înregistrate în conturi pentru a verifica fiabilitatea sistemelor de contabilitate, astfel cum se explică în secțiunea 4 de mai jos;

În plus, după ce a primit conturile (proiectul de conturi) de la AC și în funcție de nivelul asigurării obținute din auditul de sistem și auditul de operațiuni⁶, AA ar trebui să realizeze verificările suplimentare finale asupra conturilor (proiectelor de conturi) certificate, astfel cum se explică în secțiunea 5 de mai jos.

AA ar trebui să verifice, de asemenea, ca proiectele de conturi să fie pregătite în conformitate cu modelele prevăzute în anexa VII din CIR. În acest context, AA trebuie să verifice dacă există o comunicare corectă și exactă (în apendicele relevante) a corecțiilor financiare rezultând din auditul AA ale operațiunilor în conformitate cu articolul 127 alineatul (1) din RDC, care sunt utilizate de AA pentru calcularea ratei totale de eroare reziduale⁷.

În plus, pentru reflectarea adecvată a corecțiilor financiare în conturi, ar trebui luate în considerare următoarele controale și audit, atunci când concluziile acestora sunt disponibile la data semnării opiniei de audit:

- Audit de sistem
- Audit de operațiuni

⁶ În cazul în care sunt testate suficient pe parcursul auditului sistemelor și a auditului operațiunilor, AA poate utiliza rezultatele acestor audit fără a realiza verificări suplimentare ale proiectelor de conturi certificate sau efectuând doar un număr limitat de astfel de verificări.

⁷ A se vedea *Orientările Comisiei referitoare la raportul anual de control și la opinia de audit* (EGESIF_15-0002), astfel cum a fost actualizată, secțiunea IV.4

- Audit efectuat de Comisie
- Audit efectuat de Curtea de Conturi a Uniunii Europene și acțiunile în urma acestora desfășurate de Comisie
- Controalele efectuate de alte autorități ale programului (verificări administrative, verificări la fața locului, verificări efectuate de AC)
- Alte rezultate ale auditului și controalelor la care are acces AA⁸.

AA ar trebui să instituie proceduri eficiente de monitorizare a punerii în aplicare a recomandărilor și a măsurilor corective rezultate în urma auditului de conturi.

În conformitate cu articolul 139 alineatul (2) din RDC, Comisia va efectua examinarea conturilor pe baza opiniei prezentate de AA care, prin urmare, va furniza în capitolul corespunzător din RAC⁹ informații detaliate cu privire la activitatea de audit efectuată și la rezultatele obținute din auditul conturilor.

3. UTILIZAREA REZULTATELOR AUDITULUI DE SISTEM PENTRU AUDITUL CONTURILOR

Articolul 29 alineatul (4) din RD prevede că auditul sistemului include verificarea fiabilității sistemului contabil al AC și, prin eșantionare, a exactității cheltuielilor, a sumelor retrase și a celor recuperate înregistrate în sistemul contabil al AC.

Prin auditul sistemului AC, AA obține o asigurare rezonabilă că următoarele proceduri sunt puse în aplicare în mod corespunzător¹⁰: raportarea și monitorizarea neregulilor; justificarea sumelor care urmează a fi retrase sau care urmează a fi recuperate și deduse din cererile de plată în cursul exercițiului financiar; și urmărirea sumelor în așteptare și a sumelor nerecuperabile. De asemenea, auditul sistemului ar trebui să acopere fiabilitatea sistemului informatic implementat de către AC pentru a rula programul său de contabilitate, luând în considerare standardele informatice acceptate la nivel internațional¹¹.

Auditul de sistem poate debuta deja la începutul exercițiului financiar. Un audit cuprinzător al sistemului AC (și al organismelor sale intermediare, după caz) se așteaptă să fie efectuat începând cu primul an de punere în aplicare a programului, în urma desemnării AM și AC sau imediat ce cheltuielile au fost trecute prin sistem și a fost/este transmisă o cerere de plată către

⁸ Precum controalele realizate de autoritățile naționale supreme de audit, de autoritățile financiare/fiscale etc.

⁹ A se vedea *Orientările Comisiei referitoare la raportul anual de control și la opinia de audit* (EGESIF_15-0002), astfel cum a fost actualizată, secțiunea II.6.

¹⁰ Se presupune că proiectarea și instalarea procedurilor respective a fost deja auditată în cursul etapei de desemnare.

¹¹ În plus față de cadrul Obiectivelor de control în tehnologia informației și alte domenii similare (COBIT), standardele acceptate la nivel internațional pentru securitatea informațiilor includ (fără a se limita la acestea) standardul ISO/IEC 27001 („Tehnologia informației – Tehnici de securitate – Sisteme de management al securității informației – Cerințe”) și ISO/IEC 27002 („Tehnologia informației – Tehnici de securitate – Cod de bună practică pentru managementul securității informației”), republicate ultima dată în 2013. De asemenea, AA poate lua în considerare orice standard național conexe.

Comisie, pentru a pregăti opinia anuală privind conturile. Concluziile activității de audit efectuate de IAB în conformitate cu articolul 124 din RDC pot fi luate în considerare pentru a decide amploarea primului audit al sistemului AC. În orice caz, întrucât activitatea de audit a IAB vizează numai îndeplinirea criteriilor de evaluare a desemnării, AA ar trebui, de asemenea, să auditeze funcționarea eficace a sistemelor AC.

În anii următori, AA ar trebui să efectueze activități de audit de urmărire subsecventă (respectiv, dacă au fost formulate recomandări ca urmare a auditului de sistem sau a revizuirii unor elemente specifice ale funcționării AC). Urmărirea subsecventă ar trebui să se axeze, în special, pe punerea în aplicare a recomandărilor formulate în legătură cu cerințele-cheie ale AC care au fost evaluate ca fiind de categoria 3 sau 4. Cu toate acestea, un nou audit complet al sistemului ar trebui luat în considerare în cazul în care AC și-a schimbat în mod semnificativ procedurile sau personalul. Poate fi preconizat audit suplimentar de sistem pe parcursul perioadei de programare, pentru a confirma valabilitatea în continuare a concluziilor de audit anterioare.

Atunci când se efectuează un audit al sistemului AC, AA va acorda o atenție deosebită evaluării cerinței-cheie nr. 13 cu privire la „procedurile adecvate pentru elaborarea și certificarea integralității, a exactității și a veridicității conturilor”¹². În practică, acest lucru înseamnă că auditul de sistem în ceea ce privește sistemul contabil al AC ar trebui să includă cel puțin verificarea faptului dacă procedurile AC (inclusiv controalele încorporate în sistemul informatic) asigură efectiv că suma totală a cheltuielilor eligibile introduse în sistemul contabil este reconciliată cu cheltuielile (inclusiv cheltuieli publice corespunzătoare) incluse în cererile de plată intermediară înaintate Comisiei pentru exercițiul financiar respectiv, minus corecțiile financiare relevante și/sau alte ajustări efectuate de AC pentru cheltuielile în cauză.

Anexa la prezenta notă de orientare oferă un exemplu de listă cu testele de control privind procedurile AC care trebuie să fie efectuate de către AA în ceea ce privește conturile¹³.

Unele dintre aceste teste pot fi realizate, de asemenea, în etapa verificării finale a proiectelor de conturi certificate și pot fi combinate cu activități de audit anterioare desfășurate prin audit al operațiunilor cu scopul de a obține un grad suficient de asigurare, evitând duplicarea eforturilor.

Pe lângă testarea controalelor și verificarea existenței procedurilor aferente, AA ar trebui să verifice, în contextul auditului de sistem, existența și punerea în aplicare corectă a procedurilor care asigură că:

- proiectul de conturi este trimis de către AC la AA în timp util, în scopul emiterii opiniei de audit; cheltuielile au fost excluse, după caz, din conturi, în conformitate cu articolul 137 alineatul (2) din RDC și

¹² A se vedea *Orientările Comisiei privind o metodologie comună pentru evaluarea sistemelor de management și control din statele membre* (EGESIF_14-0010 din 18.12.2014)

¹³ Testul de control pe parcursul auditului sistemelor va fi efectuat de către AA pe baza informațiilor înregistrate în sistemele contabile ale AC la momentul auditului sistemului.

- toate corecțiile necesare sunt reflectate în mod corect în conturi pentru exercițiul financiar în cauză, astfel cum se specifică la articolul 29 alineatul (5) litera (c) din RD.

Se recomandă ca AA să elaboreze o secțiune dedicată în cadrul listei de verificare privind auditul sistemului sau să creeze o listă de verificare separată pentru a fi aplicată în cazul AC, care să acopere toate elementele conturilor, astfel cum se prevede la articolul 29 alineatul (5) din RD.

AA poate acoperi, în cadrul unui singur audit al sistemului AC, conturile diferitelor fonduri și programe operaționale sub responsabilitatea sa.

În cazul în care unele dintre elementele enumerate în anexa la prezenta notă de orientare nu pot fi acoperite decât parțial pe durata auditului sistemelor ca urmare a datelor nedisponibile în sistemul de contabilitate al AC, AA va trebui să le abordeze prin verificările suplimentare finale explicate în secțiunea 5¹⁴.

În cazul în care auditul sistemului efectuat la nivelul AC relevă deficiențe grave în cadrul SGC (în special pentru cerința esențială referitoare la AC, adică cerința-cheie 13), AA ar trebui să aibă în vedere o opinie de audit cu rezerve pentru exercițiul financiar în cauză. O astfel de opinie cu rezerve va acoperi nu numai funcționarea SGC, ci ar putea conduce, de asemenea, la o calificare a opiniei de audit cu privire la partea care acoperă conturile [astfel cum se prevede la articolul 29 alineatul (5) din RD].

4. UTILIZAREA REZULTATELOR AUDITULUI OPERAȚIUNILOR PENTRU AUDITUL CONTURILOR

Auditul de operațiuni poate fi inițiat deja în cursul exercițiului financiar. Acest lucru presupune, de asemenea, că eșantionul de operațiuni care urmează a fi auditat poate fi împărțit în două (sau mai multe) părți pe perioada exercițiului financiar, în conformitate cu progresul certificării cheltuielilor din plățile intermediare, astfel cum se explică în orientările privind eșantionarea¹⁵. Efortul de audit poate fi repartizat mai uniform pe întreg parcursul anului. Acest lucru va permite AA să își finalizeze activitatea la timp pentru a emite o opinie de audit anuală în conformitate cu articolul 63 alineatul (7) al doilea paragraf din RF și cu articolul 127 alineatul (5) litera (a) din RDC.

Pentru eșantionarea operațiunilor selectate și în scopul obținerii asigurării pentru opinia sa de audit cu privire la conturi¹⁶, AA ar trebui să verifice, pe durata auditului, dacă:

¹⁴ Pe baza proiectelor de conturi transmise de AC, AA trebuie să evalueze, pe baza raționamentului său profesional, dacă domeniul de cuprindere și nivelul testelor realizate pe parcursul auditării sistemelor furnizează suficiente probe pentru a formula concluzii solide cu privire la conturi.

¹⁵ *Orientările Comisiei privind metodele de eșantionare pentru autoritățile de audit (Guidance on sampling methods for audit authorities, EGESIF_16-0014-00)*, astfel cum au fost actualizate, secțiunea „Eșantionarea efectuată în cursul anului”

¹⁶ acest lucru nu aduce atingere asigurării necesare privind legalitatea și regularitatea cheltuielilor.

- pista de audit pentru cheltuielile auditate (în cazul în care cheltuielile declarate de către beneficiarul AM/OI minus eventualele cheltuieli care ar putea fi deduse în urma verificărilor de gestiune sau a altor controale corespund sumei cheltuielilor înscrise în cererea de plată adresată Comisiei);
- plata beneficiarului corespunde cheltuielilor proiectului și a fost plătită integral și în termenul legal de 90 de zile (articolul 132 din RDC);
- neregulile detectate anterior în legătură cu cheltuielile auditate au fost tratate în mod corect și corecțiile corespunzătoare au fost înscrise în sistemul de contabilitate.

În plus, în etapa verificării proiectelor de conturi certificate, AA ar trebui să verifice în ceea ce privește operațiunile auditate că:

- suma totală a cheltuielilor eligibile declarată pentru unitatea de eșantionare auditată în conformitate cu articolul 137 alineatul (1) litera (a) din RDC este reconciliată cu cheltuielile pentru unitatea de eșantionare respectivă (și cheltuielile publice corespunzătoare) incluse în cererile de plată transmise Comisiei;
- și/sau
- toate sumele afectate de nereguli detectate în operațiunile din cadrul eșantionului au fost excluse din conturi¹⁷.

În cazul în care acest lucru este aplicabil pentru operațiunile din eșantionul auditat, AA va verifica dacă quantumurile contribuțiilor (avansurilor) programului plătite către instrumentele financiare și, în cazul ajutorului de stat, plătite beneficiarilor sunt susținute de informațiile disponibile la nivelul AM și AC. Obiectivul verificărilor va fi, de asemenea, de a confirma eligibilitatea avansurilor declarate și fiabilitatea pistei de audit a sistemului contabil.

Se recomandă ca AA să elaboreze o secțiune dedicată în cadrul listelor de verificare privind auditul operațiunilor sau o listă de verificare separată pentru a confirma funcționarea eficace a sistemului în ceea ce privește elementele conturilor, astfel cum se prevede la articolul 29 alineatul (5) din RD.

5. VERIFICĂRILE SUPPLEMENTARE FINALE ALE PROIECTULUI DE CONTURI CERTIFICATE

După ce a primit conturile (proiectul de conturi) de la AC și în funcție de nivelul asigurării obținute din auditul de sistem și auditul operațiunilor¹⁸, AA ar trebui să realizeze verificările suplimentare finale asupra conturilor (proiectelor de conturi) certificate.

¹⁷ Adică, corecțiile financiare implementate pentru neregulile comunicate în rapoartele finale de audit sau, dacă în situații excepționale auditul operațiunilor nu au fost finalizate, sumele afectate supuse unei evaluări în curs deduse în temeiul articolului 137 alineatul (2) din RDC.

¹⁸ În cazul în care sunt testate suficient pe parcursul auditului sistemelor și a auditului operațiunilor, AA poate utiliza rezultatele acestor audit fără a realiza verificări suplimentare ale proiectelor de conturi certificate sau efectuând doar un număr limitat de astfel de verificări.

Verificările vor avea ca scop confirmarea faptului că toate elementele prevăzute la articolul 137 din RDC sunt incluse în mod corect în conturi și corespund documentelor contabile justificative ținute de autoritățile (sau organismele) relevante și de beneficiari.

Prin urmare, se preconizează că AA efectuează o validare finală a datelor înregistrate adiacente (elemente certificate de cheltuieli, retrageri, recuperări, sume care urmează a fi recuperate și sume nerecuperabile) pentru a verifica/confirma că:

(1) Suma totală a cheltuielilor eligibile declarate în conformitate cu articolul 137 alineatul (1) litera (a) din RDC este în concordanță cu cheltuielile (și cheltuielile publice corespunzătoare) incluse în cererea finală de plată transmisă Comisiei pentru exercițiul financiar relevant. În cazul unor diferențe, AA evaluează caracterul adecvat al explicațiilor furnizate în cadrul conturilor (a se vedea apendicele 8 privind reconcilierea cheltuielilor).

În acest sens, în ceea ce privește elementele certificate de cheltuieli, AA va fi confirmat corectitudinea sumelor incluse în cererile de plată intermediare înaintate pe parcursul exercițiului financiar pe baza eșantionului reprezentativ al auditului operațiunilor. În consecință, în această etapă, verificările suplimentare pot fi limitate la verificarea corecțiilor și a ajustărilor efectuate de AC în urma depunerii cererii finale de plată intermediară, astfel cum se arată în apendicele 8.

(2) Sumele corespunzătoare plăților efectuate către beneficiari în conformitate cu articolul 132 alineatul (1) din RDC raportate în coloana C din apendicele 1 corespunde înregistrărilor contabile subiacente la nivelul AC/AM¹⁹. (Această verificare poate fi realizată pe bază de eșantion, putând fi utilizate rezultatele verificării realizate pe parcursul auditului operațiunilor).

(3) Quantumurile contribuțiilor programului plătite către instrumentele financiare (plățile în avans) și avansurile de ajutoare de stat plătite beneficiarilor sunt susținute de informațiile disponibile în special la nivelul AM²⁰.

(4) Cheltuielile au fost excluse, după caz, din conturi, în conformitate cu articolul 137 alineatul (2) din RDC, ca urmare a unei evaluări în curs a legalității și regularității acestora.

(5) Corecțiile necesare ca urmare a verificărilor de gestiune, a auditului sau a altor controale au fost reflectate în mod corect în conturile din exercițiul financiar în cauză (acest lucru poate fi verificat pe bază de eșantion).

(6) Sumele retrase și recuperate pe parcursul exercițiului financiar, sumele care urmează a fi recuperate la sfârșitul exercițiului financiar, sumele recuperate în temeiul articolului 71 din RDC și sumele nerecuperabile prezentate în conturi corespund toate sumelor introduse în

¹⁹ Adică, intrările corespunzătoare în sistemul de contabilitate și documentația justificativă relevantă. A se vedea, de asemenea, *Orientările Comisiei privind pregătirea, examinarea și acceptarea conturilor (Guidance on Preparation, Examination and Acceptance of Accounts, EGESIF 15_0018)*, astfel cum au fost actualizate, secțiunea 3.1.3.

²⁰ În cazul instrumentelor financiare, verificarea ar trebui să vizeze, de asemenea, conformitatea cu sumele/plafoanele maxime respective indicate la articolul 41 din RDC și în acordurile de finanțare.

sistemele contabile ale AC și se bazează pe decizii motivate luate de AM sau AC responsabilă.

În acest sens, se recomandă AA să verifice pe bază de eșantion:

(a) exactitatea evidențelor înregistrate în conturi, vizând fiecare tip de înregistrare (sume retrase, sume recuperate, sume care urmează a fi recuperate și sume nerecuperabile);

(b) coerența acestor înregistrări cu informațiile comunicate în RAC și în rezumatul anual.

(7) În apendicele 8, AC a furnizat o reconciliere a sumei totale de cheltuieli eligibile înscrise în proiectul de conturi cu suma totală din sistemele contabile ale AC și cheltuielile (și cheltuielile publice corespunzătoare) incluse în cererile de plată transmise Comisiei pentru exercițiul financiar relevant.

În acest sens, AA ar trebui să evalueze caracterul adecvat al explicațiilor AC pentru ajustările comunicate în apendicele 8. AA ar trebui să verifice, de asemenea, coerența ajustărilor relevante cu informațiile furnizate în RAC și în rezumatul anual cu privire la corecțiile financiare și sumele excluse în conformitate cu articolul 137 alineatul (2) din RDC rezultând din verificările de gestiune, audit și alte controale²¹.

Nu există niciun termen-limită oficial stabilit în RDC pentru furnizarea de către AC a (proiectului de) conturi către AA. Cu toate acestea, se recomandă ca autoritățile naționale să stabilească, de la începutul perioadei de programare, termene-limită interne pentru transmiterea proiectului de conturi către AA. AA ar trebui să dispună de timp suficient pentru revizuire astfel încât să poată emite o opinie de audit solidă până la 15 februarie a anului N+1.

6. OPINIA DE AUDIT CU PRIVIRE LA CONTURI

În cazul în care există diferențe între cheltuielile declarate în cererea finală de plată intermediară și suma certificată în proiectul de conturi din cauza deducerilor efectuate de AC (a se vedea secțiunea 3.4 din *Orientările Comisiei privind sumele retrase, sumele recuperate, sumele care urmează a fi recuperate și sumele nerecuperabile*²²), AA realizează proceduri de audit suplimentare pentru a evalua caracterul adecvat al explicațiilor furnizate de AC: aceste proceduri ar trebui concepute pentru a obține suficiente probe de audit adecvate că evenimentele care determină deducerile au fost identificate și examinate înainte de prezentarea opiniei de audit și a raportului de control anual prevăzute la articolul 127 alineatul (5) primul paragraf literele (a) și (b) din RDC.

²¹ În acest sens, AA ar trebui să evalueze, de asemenea, dacă distincția dintre corecțiile financiare implementate și sumele excluse ca urmare a evaluării în curs este corectă și comunicată în mod adecvat în conturi și/sau în registrele AC [recomandări suplimentare în acest sens sunt furnizate în *Orientările Comisiei referitoare la raportul anual de control și la opinia de audit* (EGESIF 15_0002), astfel cum au fost actualizate, secțiunea IV.3].

²² EGESIF_15_0017, astfel cum a fost actualizat

AA verifică ca rezultatele oricărei activități de control sau de audit definite la secțiunea 2 de mai sus să fie reflectate în mod adecvat în conturi, precum:

- ✓ Corecțiile financiare legate de nereguli (adică corecțiile financiare ale neregulilor comunicate în rapoartele finale de audit și de control în urma procedurii contradictorii).
- ✓ Eventuale corecții extrapolate pentru a scădea rata totală de eroare reziduală la 2 % sau sub această valoare atunci când decide AM (corecții definitive)²³.
- ✓ Sumele supuse unei evaluări în curs menționate la articolul 137 alineatul (2) din RDC (adică deducerea unei eventuale cheltuieli neregulamentare pentru care nu a fost încă finalizată verificarea, și anume sumele comunicate în proiectele de rapoarte de audit/control înainte de finalizarea unei proceduri contradictorii).

Verificarea corectării efective a neregulilor detectate de activitatea de audit (prin retragerea sau recuperarea dintr-o cerere de plată intermediară pe perioada exercițiului financiar sau prin deducerea din conturi) va fi deosebit de utilă pentru calcularea ratei totale de eroare reziduală a AA, care trebuie furnizată în RAC.

Rezultatele activității de audit efectuate de AA cu privire la proiectul de conturi, odată comunicate către AC, îi vor permite acestuia să își ajusteze conturile în continuare, dacă este necesar, înainte de transmiterea acestora către Comisie. Se recomandă ca aceasta să includă toate ajustările, inclusiv cele nemateriale identificate de AA în cursul auditului său, pentru a asigura un proces rapid de acceptare a conturilor de către Comisie.

În scopul opiniei sale de audit cu privire la conturi, AA va analiza impactul material al ajustărilor care trebuie efectuate în conturi considerate a avea pragul de semnificație de 2 % din sumele înregistrate în appendicele relevant din proiectul de conturi prezentat către AA.

- În cazul în care AA este de acord cu ajustările efectuate asupra proiectului de conturi de către AC sau dacă aspectele rămase (ajustări neimplementate) nu sunt semnificative, opinia de audit referitoare la conturi poate fi fără rezerve, ceea ce înseamnă că AA are o asigurare rezonabilă cu privire la caracterul complet, exact și real al conturilor. În cazul în care sunt detectate elemente incomplete sau incorecte în conturi, dar care sunt considerate ne semnificative de către AA și rămân necorectate în conturi, informațiile privind elementele respective ar trebui comunicate în RAC și în cadrul opiniei de audit într-un paragraf de observații (opinia de audit, în ceea ce privește conturile, poate fi în continuare fără rezerve).
- În orice alte cazuri, adică în cazurile în care sunt detectate elemente semnificative incorecte sau incomplete și rămân necorectate într-un appendice la conturi, o opinie cu rezerve privind conturile este considerată adecvată.

²³ Cazurile în care rata totală de eroare reziduală este mai mare de 2 % iar AM nu a fost de acord să aplice corecția extrapolată aferentă, nu ar trebui să afecteze opinia de audit a AA asupra conturilor, însă au impact asupra opiniei de audit a AA cu privire la legalitatea și regularitatea cheltuielilor.

Se recomandă ca AA să documenteze în mod corespunzător toate etapele auditului conturilor pentru a se asigura că este menținută o pistă de audit adecvată, luând în considerare dispozițiile referitoare la disponibilitatea documentelor prevăzute la articolul 140 din RDC.

ANEXĂ – TESTAREA DE CONTROL LA NIVELUL AC

Exemplu de proceduri de testare de control care trebuie să fie efectuate de către AA pe baza informațiilor înregistrate în sistemele contabile ale AC la momentul auditului sistemului și/sau pe parcursul verificărilor suplimentare finale ale proiectelor de conturi certificate

Testarea de control a procedurilor AC poate implica cel puțin următoarele etape, vizând, de exemplu, axa prioritară principală a programului²⁴:

- i. în ceea ce privește **apendicele 1** la conturi:
 - se verifică dacă acestea conțin (coloanele A și B) aceeași sumă de cheltuieli cu cea declarată în cererea finală de plată intermediară (coloanele B și, respectiv, C din anexa VI din CIR);
 - se verifică dacă cheltuielile declarate în cererea finală de plată intermediară pentru exercițiul financiar în cauză corespund cu cheltuielile declarate în cererile de plată intermediară pentru anul respectiv, plus eventuale cheltuieli noi și minus sumele retrase și recuperate pe perioada respectivului exercițiu financiar (astfel cum trebuie să se indice în apendicele 2) și alte ajustări efectuate de AC²⁵;
 - pe baza informațiilor disponibile la nivelul AM:
 - se verifică dacă cheltuielile declarate în (cele două sau trei) cererile de plată intermediară cu cele mai ridicate sume de cheltuieli declarate corespund cheltuielilor efectuate de beneficiari și achitate în cadrul operațiunilor de punere în aplicare;
 - pentru un eșantion de tranzacții (de exemplu, 30 de cereri de plată depuse la AM de către beneficiari), se verifică pista de audit, și anume dacă cheltuielile efectuate de beneficiari și achitate în cadrul operațiunilor de punere în aplicare au fost incluse în cererile de plată intermediară care au fost luate în considerare în conturile în cauză; acest test poate fi combinat cu activitatea de audit efectuată în cadrul auditului de operațiuni;
 - se verifică, pe baza rapoartelor contabile subiacente la nivelul AC/AM dacă coloana C conține doar sumele plăților efectuate către beneficiari în termenul stipulat la articolul 132 alineatul (1) din RDC.

²⁴ Este vorba de axa prioritară în care cheltuielile declarate depășesc un anumit prag, care urmează a fi definit de AA pe baza judecății sale profesionale. În cazul unui program bazat pe mai multe fonduri, axa prioritară selectată ar trebui să acopere toate fondurile în cauză.

²⁵ Adică, ajustările finale nelegate de corecțiile financiare pentru nereguli (a se vedea secțiunea 8.1.4 din *Orientările Comisiei privind sumele retrase, sumele recuperate, sumele care urmează să fie recuperate și sumele nerecuperabile*)

- ii. în ceea ce privește **apendicele 2 și 4**:
- se verifică dacă apendicele conțin (cel puțin) sumele retrase (numai în apendicele 2) și sumele recuperate pe perioada exercițiului financiar, precum și dacă există o defalcare adecvată pe exerciții financiare și dacă astfel de retrageri și recuperări se bazează pe o decizie de corectare, luată de statul membru la nivelul corespunzător (și anume, AM sau AC);
 - sumele corectate în urma auditului de operațiuni (indicate la finalul apendicelui 2) corespund neregulilor detectate de AA (sume neincluse în apendicele 8);
- iii. în ceea ce privește **apendicele 3**:
- se verifică dacă conține sumele care urmează să fie recuperate în legătură cu cheltuielile declarate în exercițiul financiar anterior (exercițiile financiare anterioare) la sfârșitul exercițiului financiar (a se vedea, de asemenea, secțiunea 6 din *Orientările Comisiei privind sumele retrase, sumele recuperate, sumele care urmează să fie recuperate și sumele nerecuperabile*) și dacă aceste sume care urmează să fie recuperate se bazează pe o decizie de corecție adoptată de statul membru la nivelul adecvat (AM sau AC);
- iv. se verifică dacă **apendicele 5** conține doar sumele nerecuperabile pentru fiecare an în legătură cu cheltuielile declarate în exercițiul financiar anterior (exercițiile financiare anterioare) la sfârșitul exercițiului financiar (a se vedea, de asemenea, secțiunea 7 din *Orientările Comisiei privind sumele retrase, sumele recuperate, sumele care urmează să fie recuperate și sumele nerecuperabile*); sumele respective ar trebui să fie susținute printr-o decizie motivată care justifică caracterul nerecuperabil al neregulilor în cauză, luată de statul membru la nivelul corespunzător (în general, AM); o verificare suplimentară a consecvenței poate fi efectuată în această privință, prin verificarea apendicelui 5 în raport cu data sumelor nerecuperabile înregistrate în sistemul informatic;
- v. se verifică pista de audit prin compararea **apendicelui 6** cu cuantumul contribuțiilor programului plătite către instrumentele financiare, cumulate de la inițierea programului, incluzând orice deducere dacă este relevantă; acest test de consecvență ar trebui efectuat pe baza datelor furnizate de AM și OI relevante (sau disponibile în sistemul informatic al acestora);
- vi. se verifică pista de audit prin compararea **apendicelui 7** cu avansurile plătite în contextul ajutorului de stat (cumulate de la inițierea programului), astfel cum sunt înregistrate în sistemul informatic al AM și OI (și, acolo unde este posibil, în alte sisteme informatice naționale care înregistrează datele privind ajutoarele de stat), incluzând orice deducere, dacă este relevantă;
- vii. în ceea ce privește **apendicele 8** la conturi:
- se verifică dacă cheltuielile indicate în coloanele C și D sunt susținute de cheltuielile declarate în cererea finală de plată intermediară, cu deducerea eventualelor corecții și a altor ajustări aplicate ulterior de către AC;
 - se evaluează explicațiile furnizate în coloana G pentru fiecare prioritate în raport cu informațiile comunicate în RAC, în rezumatul anual și în registrele AC cu privire la

(a) corecțiile financiare aplicate după data de 31 iulie a exercițiului financiar precedent și reflectate în conturi ca urmare a rezultatelor auditului de sistem și ale auditului operațiunilor, precum și ale verificărilor suplimentare de gestiune și ale altor controale finalizate înainte de prezentarea conturilor;

(b) cheltuielile excluse în conformitate cu articolul 137 alineatul (2) din RDC ca urmare a unei evaluări în curs a legalității și regularității acestora;

(c) alte ajustări aplicate de AC (precum corecțiile erorilor materiale etc.);

- se verifică dacă sumele corectate în urma auditului operațiunilor efectuate de AA (indicate la finalul apendicelui 8) corespund neregulilor detectate de AA, cu excepția sumelor incluse în apendicele 2.