



EVROPSKA KOMISIJA

Evropski strukturni in investicijski skladi

Smernice za države članice o
reviziji računovodskih izkazov

Revizija 2018

IZJAVA O OMEJITVI ODGOVORNOSTI: Ta dokument so pripravile službe Komisije. Na podlagi veljavnega prava EU zagotavlja zaposlenim in drugim organom, ki sodelujejo pri spremljanju, nadzorovanju ali izvajanju evropskih strukturnih in investicijskih skladov (razen Evropskega kmetijskega sklada za razvoj podeželja (EKSRP)), tehnična navodila o razlagi in uporabi pravil EU na tem področju. Službe Komisije želijo s tem dokumentom podati pojasnila in razlage navedenih pravil, da bi pripomogle k izvajanju programov in spodbudile dobre prakse. Te smernice ne posegajo v razlogo Sodišča in Splošnega sodišča ali odločitve Komisije.

Kazalo

1.	OZADJE.....	5
1.1.	Sklici na predpise	5
1.2.	Namen smernic.....	5
2.	REVIZIJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV, KI JO OPRAVI RO.....	6
3.	UPORABA REZULTATOV REVIZIJ SISTEMOV PRI REVIZIJAH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV	7
4.	UPORABA REZULTATOV REVIZIJ OPERACIJ PRI REVIZIJAH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV	9
5.	KONČNA DODATNA PREVERJANJA OSNUTKOV POTRJENIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV	10
6.	REVIZIJSKO MNENJE O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH	12

SEZNAM KRATIC IN OKRAJŠAV

RO	revizijski organ
ACR	letno poročilo o nadzoru
Dodatek 1	zneski, vneseni v računovodske sisteme organa za potrjevanje
Dodatek 2	preklicani in izterjani zneski med obračunskim letom
Dodatek 3	zneski, ki jih je treba izterjati ob koncu obračunskega leta
Dodatek 4	izterjave, izvedene v skladu s členom 71 uredbe o skupnih določbah, med obračunskim letom
Dodatek 5	neizterljivi zneski ob koncu obračunskega leta
Dodatek 6	zneski prispevkov iz programa, vplačani v finančne instrumente v skladu s členom 41 uredbe o skupnih določbah (kumulativno od začetka programa)
Dodatek 7	vnapijšnja izplačila, plačana v okviru državne pomoči v skladu s členom 131(5) uredbe o skupnih določbah (kumulativno od začetka programa)
Dodatek 8	uskladitev izdatkov
OP	organ za potrjevanje
delegirana uredba Komisije	Delegirana uredba Komisije (EU) št. 480/2014 z dne 3. marca 2014 o dopolnitvi Uredbe (EU) št. 1303/2013 Evropskega parlamenta in Sveta ¹
uredba o skupnih določbah	Uredba o skupnih določbah (EU) št. 1303/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. decembra 2013 ² , kakor je bila spremenjena z Uredbo (EU, Euratom) 2018/1046
izvedbena uredba Komisije	Izvedbena uredba Komisije (EU) št. 1011/2014 z dne 22. septembra 2014 ³
ESPR	Evropski sklad za pomorstvo in ribištvo
skladi ESI	Besedna zveza skladi ESI se nanaša na vse evropske strukturne in investicijske sklade. Te smernice se uporabljajo za vse sklade

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

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

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

	razen za Evropski kmetijski sklad za razvoj podeželja (EKSRP).
ETS	evropsko teritorialno sodelovanje (Uredba (EU) št. 1299/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. decembra 2013) ⁴
finančna uredba	Uredba (EU, Euratom) št. 2018/1046 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 18. julija 2018 o finančnih pravilih, ki se uporabljajo za splošni proračun Unije ⁵
PO	posredniški organ
NRO	neodvisni revizijski organ
OU	organ upravljanja
MCS	sistem upravljanja in nadzora
YEI	pobuda za zaposlovanje mladih

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

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

1. OZADJE

1.1. Sklici na predpise

Uredba	Členi
Uredba (EU) št. 1303/2013 uredba o skupnih določbah <i>(v nadaljnjem besedilu: uredba o skupnih določbah)</i>	Člen 127(5)(a) – Revizijsko mnenje Člen 137 – Priprava, pregled in sprejetje računovodskih izkazov
delegirana uredba Komisije (EU) št. 480/2014 <i>(v nadaljnjem besedilu: delegirana uredba Komisije)</i>	Člen 29 – Revizije računovodskih izkazov
izvedbena uredba Komisije (EU) št. 1011/2014 <i>(v nadaljnjem besedilu: izvedbena uredba Komisije)</i>	Člen 7 in Priloga VII – Vzorec za izkaze
Uredba (EU, Euratom) 2018/1046 Evropskega parlamenta in Sveta finančna uredba <i>(v nadaljnjem besedilu: finančna uredba)</i>	Člen 63 – Deljeno upravljanje z državami članicami

RO mora v skladu s členom 127(5)(a) uredbe o skupnih določbah in členom 63(7) finančne uredbe pripraviti med drugim mnenje o tem, ali računovodski izkazi dajejo resnično in pošteno sliko ter ali se je pri revizijskem delu pojavil dvom o trditvah iz izjave o upravljanju glede pravilne predstavitve računovodskih izkazov, njihove popolnosti in točnosti.

1.2. Namen smernic

Namen teh smernic je zagotoviti praktična navodila državam članicam, zlasti RO, glede njihove odgovornosti v zvezi z revizijo računovodskih izkazov v skladu s členom 137(1) uredbe o skupnih določbah in členom 29 delegirane uredbe Komisije. V teh smernicah je pojasnjeno, kako lahko revizijski organi na podlagi obstoječega revizijskega dela čim bolj zmanjšajo svoja dodatna prizadevanja v zvezi z revizijo računovodskih izkazov.

V njih je opisano revizijsko delo, ki ga morajo opraviti RO, da lahko podprejo svoje revizijsko mnenje o popolnosti, točnosti in verodostojnosti računovodskih izkazov.

Zaradi poenostavitve in če ni določeno drugače, izraz „Dodatek“ v nadaljnjem besedilu vedno pomeni dodatke v vzorcih za izkaze iz Priloge VII k izvedbeni uredbi Komisije.

2. REVIZIJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV, KI JO OPRAVI RO

RO opravi revizijo računovodskih izkazov (iz člena 137(1) uredbe o skupnih določbah) za vsako obračunsko leto in v skladu z revizijsko strategijo.

Z revizijo računovodskih izkazov in drugimi revizijskimi postopki se pridobi razumno zagotovilo o popolnosti, točnosti in verodostojnosti zneskov, prijavljenih v računovodskih izkazih, pri čemer bi moral RO uporabiti ustrezen revizijski pristop in metodologijo.

Revizijski pristop bi moral upoštevati rezultate obstoječega revizijskega dela:

- revizij sistemov, opravljenih pri OP (in po potrebi njegovih PO) in OU (po potrebi), zlasti v zvezi s kontrolami, povezanimi z računovodskimi izkazi, kot je pojasnjeno v oddelku 3 zgoraj;
- revizij operacij, zlasti v zvezi z revizijsko sledjo ter točnostjo ustreznih izdatkov in finančnih popravkov iz računovodskih izkazov, da preveri zanesljivost računovodskih sistemov, kot je pojasnjeno v oddelku 4 spodaj;

poleg tega po prejemu (osnutkov) računovodskih izkazov od OP in odvisno od stopnje zagotovil, pridobljenih pri revizijah sistemov in revizijah operacij⁶, RO opravi končna dodatna preverjanja (osnutkov) potrjenih računovodskih izkazov, kot je pojasnjeno v oddelku 5 spodaj.

RO bi moral tudi preveriti, ali so osnutki računovodskih izkazov pripravljene v skladu s predlogami iz Priloge VII k izvedbeni uredbi Komisije. V tem okviru mora preveriti, ali so finančni popravki, ki so posledica revizij operacij RO v skladu členom 127(1) uredbe o skupnih določbah in jih RO uporablja za izračun preostale skupne stopnje napake⁷, pravilno in točno razkriti (v zadevnih dodatkih).

Da bi se finančni popravki ustrezno upoštevali v računovodskih izkazih, bi bilo treba upoštevati naslednje revizije in kontrole, kadar so na datum podpisa revizijskega mnenja na voljo njihove ugotovitve:

- revizije sistemov;
- revizije operacij;

⁶ Če je v okviru revizij sistemov in revizij operacij opravljen zadosten preizkus, lahko RO uporabi rezultate teh revizij brez kakršnih koli dodatnih preverjanj osnutkov potrjenih računovodskih izkazov ali samo z delnimi dodatnimi preverjanji.

⁷ Glej oddelek IV.4 *Smernic za države članice o letnem poročilu o nadzoru in revizijskem mnenju* (EGESIF_15_0002), kakor so bile dopolnjene.

- revizije, ki jih opravi Komisija;
- revizije, ki jih opravi Evropsko računsko sodišče, in ukrepanje Komisije po njih;
- preverjanja, ki jih izvedejo drugi organi programa (upravna preverjanja, preverjanja na kraju samem in preverjanja, ki jih izvedejo OP);
- rezultate drugih revizij in kontrol, do katerih imajo RO dostop⁸.

RO bi moral vzpostaviti učinkovite postopke za spremljanje izvajanja priporočil in korektivnih ukrepov na podlagi revizij računovodskih izkazov.

Preverjanje računovodskih izkazov, ki ga opravi Komisija, bo v skladu s členom 139(2) uredbe o skupnih določbah temeljilo na mnenju, ki ga predloži RO, ki bo zato v ustreznem poglavju letnega poročila o nadzoru⁹ zagotovil podrobne informacije o opravljenem revizijskem delu in rezultatih svoje revizije računovodskih izkazov.

3. UPORABA REZULTATOV REVIZIJ SISTEMOV PRI REVIZIJAH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

V členu 29(4) delegirane uredbe Komisije je določeno, da revizija sistema vključuje preverjanje zanesljivosti računovodskega sistema OP ter, na podlagi vzorca, točnosti izdatkov za preklicane in izterjane zneske, zabeležene v računovodskem sistemu OP.

RO z revizijo sistema OP pridobi razumno zagotovilo, da se ustrezno izvajajo naslednji postopki¹⁰: sporočanje in spremljanje nepravilnosti, poročanje o zneskih, ki bodo preklicani ali izterjani in bodo izključeni iz zahtevkov za plačilo med obračunskim letom, ter spremljanje tekočih izterjav in neizterljivih zneskov. Revizija sistema bi morala zajemati tudi zanesljivost informacijskega sistema, ki ga OP uporablja za izvajanje svojega računovodskega sistema, ob upoštevanju mednarodno sprejetih standardov IT¹¹.

Revizije sistemov se lahko začnejo že na začetku obračunskega leta. Celovita revizija sistema OP (in po potrebi njegovih PO) naj bi se zaradi priprave letnega mnenja o računovodskih izkazih izvajala od prvega leta izvajanja programa, po imenovanju OU in OP, ali takoj ko se izdatki obdelajo v sistemu in ko se zahtevek za plačilo predloži Komisiji. Pri odločanju o obsegu prve revizije sistema OP se lahko upoštevajo ugotovitve revizije, ki jo je neodvisni

⁸ Kot so kontrole, ki jih izvajajo nacionalni vrhovni revizijski organi, finančni/davčni organi itd.

⁹ Glej oddelek II.6 *Smernic za države članice o letnem poročilu o nadzoru in revizijskem mnenju* (EGESIF_15_0002), kakor so bile dopolnjene.

¹⁰ Predpostavlja se, da sta bila zasnova in vzpostavitev teh postopkov revidirana že med fazo imenovanja.

¹¹ Mednarodno sprejeti standardi za informacijsko varnost poleg okvira COBIT (kontrolni cilji za informacijsko tehnologijo in z njo povezano tehnologijo) med drugim vključujejo standard ISO/IEC 27001 („Informacijska tehnologija – Varnostne tehnike – Sistemi upravljanja informacijske varnosti – Zahteve“) in standard ISO/IEC 27002 („Informacijska tehnologija – Varnostne tehnike – Pravila obnašanja pri kontrolah informacijske varnosti“), ki sta bila nazadnje ponovno izdana leta 2013. Revizijski organ lahko upošteva tudi ustrezne nacionalne standarde.

revizijski organ opravil v skladu s členom 124 uredbe o skupnih določbah. Ker revizija, ki jo opravi neodvisni revizijski organ, zajema le izpolnjevanje meril za ocenjevanje imenovanja, bi moral RO revidirati tudi učinkovito delovanje sistemov OP.

RO bi moral v naslednjih letih po potrebi opraviti dodatne revizije (tj. če so bila izdana priporočila po reviziji sistemov ali pregledih posebnih elementov delovanja OP). Pri tem bi se moral osredotočiti na izvajanje priporočil, izdanih v zvezi s ključnimi zahtevami OP, ocenjenimi kot kategorija 3 ali 4. Kadar OP bistveno spremeni svoje postopke ali zamenja osebe, bi bilo treba razmisliti o novi popolni reviziji sistema. Med programskim obdobjem se lahko predvidijo nadaljnje revizije sistemov, s katerimi se potrdi, da ugotovitve prejšnjih revizij še veljajo.

RO bo pri opravljanju revizije sistema OP posebno pozornost namenil oceni ključne zahteve 13 o „ustreznih postopkih za pripravo računovodskih izkazov ter potrjevanje njihove popolnosti, točnosti in resničnosti“¹². V praksi to pomeni, da bi morala revizija sistema v zvezi z računovodskim sistemom OP vključevati vsaj preverjanje, ali postopki OP (vključno s kontrolami, vgrajenimi v informacijski sistem) učinkovito zagotavljajo, da skupni znesek upravičenih izdatkov, vnesenih v računovodski sistem, ustreza izdatkom (vključno s pripadajočimi javnimi izdatki) iz zahtevkov za vmesno plačilo, predloženih Komisiji za zadevno obračunsko leto, pri čemer se ne upoštevajo zadevni finančni popravki in druge prilagoditve, ki jih je OP uvedel za zadevne izdatke.

V Prilogi k tem smernicam je primer seznama kontrolnega preizkušanja postopkov OP, ki ga RO izvede v zvezi z računovodskimi izkazi¹³.

Nekatere od teh preizkusov je mogoče opraviti tudi v času končnega preverjanja osnutka potrjenih računovodskih izkazov in združiti s predhodnim revizijskim delom, opravljenim v okviru revizij operacij, da se tako brez podvajanja dela pridobi zadostna stopnja zagotovila.

RO bi moral poleg kontrolnega preizkušanja in preverjanja obstoja povezanih postopkov v okviru revizij sistemov preveriti tudi obstoj in pravilno izvajanje postopkov, s čimer zagotovi, da:

- OP RO pravočasno predloži osnutke računovodskih izkazov za izdajo revizijskega mnenja; so bili izdatki v skladu s členom 137(2) uredbe o skupnih določbah po potrebi izključeni iz računovodskih izkazov in
- da so bili vsi potrebni popravki upoštevani v računovodskih izkazih za zadevno obračunsko leto, kot je določeno v členu 29(5)(c) delegirane uredbe Komisije.

¹² Glej *Smernice za države članice v zvezi s skupno metodologijo za ocenjevanje sistemov upravljanja in nadzora v državah članicah* (EGESIF_14-0010 z dne 18. decembra 2014), ki jih je pripravila Komisija.

¹³ RO izvede kontrolno preizkušanje med revizijo sistema na podlagi informacij, vnesenih v računovodske sisteme OP v času revizije sistema.

RO se priporoča, da na kontrolnem seznamu za revizijo sistema pripravi namenski oddelek ali ločen kontrolni seznam, ki ga bo uporabljal OP in bo vključeval vse elemente računovodskih izkazov, kot so opisani v členu 29(5) delegirane uredbe Komisije.

RO lahko zajame računovodske izkaze različnih skladov in operativnih programov, za katere je odgovoren OP, v eno revizijo sistema OP.

Če je nekatere elemente iz Priloge k tem smernicam v času revizije sistema mogoče samo delno zajeti, ker podatki v računovodskem sistemu OP niso na voljo, jih bo moral RO obravnavati v okviru končnih dodatnih preverjanj, pojasnjenih v oddelku 5¹⁴.

Če se z revizijo sistema, opravljeno na ravni OP, odkrijejo resne pomanjkljivosti v sistemu upravljanja in nadzora (zlasti glede bistvene zahteve v zvezi z OP, tj. ključne zahteve 13), bi RO moral za zadevno obračunsko leto predvideti revizijsko mnenje s pridržkom. Tako mnenje s pridržkom bi vključevalo delovanje sistema upravljanja in nadzora, poleg tega pa bi lahko povzročilo tudi pridržek pri revizijskem mnenju glede tistega dela, ki vključuje računovodske izkaze (kot je določeno v členu 29(5) delegirane uredbe Komisije).

4. UPORABA REZULTATOV REVIZIJ OPERACIJ PRI REVIZIJAH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Revizije operacij se lahko začnejo že med obračunskim letom. To pomeni tudi, da se lahko vzorec operacij, ki bodo revidirane, med obračunskim letom v skladu z napredkom pri potrjevanju izdatkov pri vmesnih plačilih razdeli na dva dela (ali več), z omejenim vplivom na velikost vzorca, kot je obrazloženo v smernicah o vzorčenju¹⁵. Tako se lahko revizijsko delo enakomerneje porazdeli čez vse leto. To bo RO omogočilo, da pravočasno konča svoje delo ter predloži letno revizijsko mnenje v skladu z drugim pododstavkom člena 63(7) finančne uredbe in členom 127(5)(a) uredbe o skupnih določbah.

RO bi moral med revizijo operacij v izbranem vzorcu operacij in zaradi pridobitve zagotovila za svoje revizijsko mnenje o računovodskih izkazih¹⁶ preveriti, ali:

- revizijska sled za revidirane izdatke (če izdatki, ki jih upravičenec prijavi OU/PO brez morebitnih izdatkov, ki se lahko izključijo po preverjanjih upravljanja ali drugih kontrolah, ustrezajo znesku izdatkov, vnesenemu v zahtevek za plačilo, ki se predloži Komisiji);

¹⁴ Na podlagi osnutkov računovodskih izkazov, ki jih predloži OP, mora RO v skladu s svojo strokovno presojo oceniti, ali obseg in raven preizkusov, ki se izvajajo v času revizij sistemov, zagotavljajo zadostne dokaze za oblikovanje trdnih ugotovitev o računovodskih izkazih.

¹⁵ Oddelek „Vzorčenje, izvedeno med letom“ Smernic o metodah vzorčenja za revizijske organe (EGESIF_16-0014-00), kakor so bile dopolnjene.

¹⁶ To je brez poseganja v zagotovilo, potrebno glede zakonitosti in pravilnosti izdatkov.

- če izplačilo upravičencu ustreza izdatku projekta ter je bilo opravljeno v celoti in v predpisanem roku 90 dni (člen 132 uredbe o skupnih določbah);
- če so morebitne predhodno odkrite nepravilnosti v revidiranih izdatkih ustrezno obravnavane in če so ustrezni popravki vneseni v računovodski sistem.

Poleg tega bi moral RO v času preverjanja osnutka potrjenih računovodskih izkazov na podlagi revidiranih operacij preveriti, ali:

- skupni znesek upravičenih izdatkov, prijavljenih za revidirano vzorčno enoto v skladu s členom 137(1)(a) uredbe o skupnih določbah, ustreza izdatkom za to vzorčno enoto (in pripadajočim javnim izdatkom) iz zahtevkov za plačilo, predloženih Komisiji;
in/ali
- so vsi nepravilni zneski, odkriti v vzorčenih operacijah, izključeni iz računovodskih izkazov¹⁷.

Če je to primerno za operacije v revidiranem vzorcu, bo RO preveril, ali se zneski prispevkov programa (predhodnih plačil), izplačani finančnim instrumentom in, v primeru državne pomoči, upravičencem, ujemajo z informacijami, ki so na voljo na ravni OU in OP. Cilj teh preverjanj bo tudi potrditi upravičenost prijavljenih predhodnih plačil in zanesljivost revizijske sledi v računovodskem sistemu.

Priporočljivo je, da RO na kontrolnem seznamu za revizijo operacij pripravi namenski oddelek ali ločen kontrolni seznam za potrditev učinkovitega delovanja sistema v zvezi z elementi računovodskih izkazov, kot so opisani v členu 29(5) delegirane uredbe Komisije.

5. KONČNA DODATNA PREVERJANJA OSNUTKOV POTRJENIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

RO po prejemu (osnutkov) računovodskih izkazov od OP ter odvisno od stopnje zagotovil, pridobljenih pri revizijah sistemov in revizijah operacij¹⁸, opravi končna dodatna preverjanja teh (osnutkov) potrjenih računovodskih izkazov.

Namen teh preverjanj bo potrditi, da so vsi elementi, ki se zahtevajo v členu 137 uredbe o skupnih določbah, pravilno vključeni v računovodske izkaze ter se ujemajo s povezano računovodsko evidenco, ki jo vodijo ustrezni organi in upravičenci.

¹⁷ Tj. finančni popravki, izvedeni v zvezi z nepravilnostmi, odkritimi v končnih revizijskih poročilih ali, če v izjemnih primerih revizije operacij niso zaključene, dejanski zneski v okviru tekoče ocene, ki so izključeni na podlagi člena 137(2) uredbe o skupnih določbah.

¹⁸ Če je v okviru revizij sistemov in revizij operacij opravljen zadosten preizkus, lahko RO uporabi rezultate teh revizij brez kakršnih koli dodatnih preverjanj osnutkov potrjenih računovodskih izkazov ali samo z delnimi dodatnimi preverjanji.

RO bi moral zato dokončno potrditi povezane zabeležene podatke (postavke, ki se nanašajo na potrjene izdatke, preklicani zneski, izterjani zneski, zneski, ki jih je treba izterjati, in neizterljivi zneski), da bi preveril/potrdil, da:

(1) skupni znesek upravičenih izdatkov, prijavljenih v skladu s členom 137(1)(a) uredbe o skupnih določbah, ustreza izdatkom (in pripadajočim javnim izdatkom) iz končnega zahtevka za plačilo, predloženega Komisiji za zadevno obračunsko leto. RO v primeru razlik oceni ustreznost pojasnil v računovodskih izkazih (glej Dodatek 8 o uskladitvi izdatkov).

V tej zvezi bo moral RO, kar zadeva postavke, ki se nanašajo na potrjene izdatke, z reprezentativnim vzorcem revizije operacij potrditi pravilnost zneskov, vključenih v zahtevke za vmesno plačilo, ki so bili predloženi med obračunskim letom. Zato se lahko v tej fazi dodatna preverjanja omejijo na preverjanje popravkov in prilagoditev, ki jih je OP sprejel po predložitvi končnega zahtevka za vmesno plačilo in so zajeti v Dodatku 8;

(2) se znesek ustreznih izplačil upravičencem na podlagi člena 132(1) uredbe o skupnih določbah, ki je sporočen v stolpcu C v Dodatku 1, ujema s povezano računovodsko evidenco na ravni OP/OU¹⁹ (to preverjanje se lahko opravi na podlagi vzorca, uporabijo pa se lahko rezultati preverjanja, opravljenega v času revizij operacij);

(3) se zneski prispevkov programa, izplačani finančnim instrumentom (predhodna plačila), in predhodna plačila državne pomoči, izplačane upravičencem, ujemajo z informacijami, ki so na voljo zlasti na ravni OU²⁰.

(4) so izdatki v skladu s členom 137(2) uredbe o skupnih določbah po potrebi izključeni iz računovodskih izkazov, ker se trenutno ocenjujeta njihova zakonitost in pravilnost;

(5) so se potrebni popravki zaradi preverjanj upravljanja, revizij ali drugih kontrol pravilno upoštevali v računovodskih izkazih za zadevno obračunsko leto (to je mogoče preveriti na podlagi vzorca);

(6) zneski, ki so bili preklicani in izterjani med obračunskim letom, zneski, ki jih je treba izterjati ob koncu obračunskega leta, izterjave, ki se izvedejo v skladu s členom 71 uredbe o skupnih določbah, ter neizterljivi zneski, predstavljeni v računovodskih izkazih, ustrezajo zneskom v računovodskih sistemih OP in temeljijo na utemeljenih odločitvah pristojnega OU ali OP.

V zvezi s tem se RO priporoča, da na podlagi vzorcev preverijo:

¹⁹ Tj. z ustreznimi vnosi v računovodski sistem in ustrezno spremno dokumentacijo. Glej tudi oddelek 3.1.3 *Smernic za države članice o pripravi, preverjanju in potrjevanju računovodskih izkazov* (EGESIF_15_0018), kakor so bile dopolnjene.

²⁰ To preverjanje bi v primeru finančnih instrumentov moralo vključevati tudi skladnost z ustreznimi najvišjimi zneski/zgornjimi mejami, določenimi v členu 41 uredbe o skupnih določbah in sporazumih o financiranju;

(a) točnost vseh vrst evidenc (preklicani zneski, izterjani zneski, zneski, ki jih je treba izterjati, in neizterljivi zneski), zabeleženih v računovodskih izkazih;

(b) skladnost teh evidenc z informacijami, razkritimi v letnem poročilu o nadzoru in letnem povzetku;

(7) je OP v Dodatku 8 zagotovil uskladitev skupnega zneska upravičenih izdatkov iz osnutkov računovodskih izkazov ter skupnega zneska iz računovodskih sistemov OP in izdatkov (in pripadajočih javnih izdatkov) iz zahtevkov za plačilo, predloženih Komisiji za zadevno obračunsko leto.

V zvezi s tem bi moral RO oceniti ustreznost pojasnil OP v zvezi z razkritimi prilagoditvami v Dodatku 8. Prav tako bi moral preveriti tudi skladnost ustreznih prilagoditev z informacijami, navedenimi v letnem poročilu o nadzoru in letnem povzetku v zvezi s finančnimi popravki in zneski, izključenimi na podlagi člena 137(2) uredbe o skupnih določbah, ki izhajajo iz preverjanj upravljanja, revizij in drugih kontrol²¹.

V uredbi o skupnih določbah ni uradno določen noben rok, v katerem morajo OP (osnutke) računovodskih izkazov predložiti RO. Vendar se priporoča, da nacionalni organi na začetku programskega obdobja določijo notranje roke za posredovanje osnutkov računovodskih izkazov RO. RO bi moral imeti dovolj časa za pregled, da lahko do 15. februarja leta N + 1 izda dobro pripravljeno revizijsko mnenje.

6. REVIZIJSKO MNENJE O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

RO v primeru razlik med izdatki, prijavljenimi v končnem zahtevku za vmesno plačilo, in zneskom, potrjenim v osnutkih računovodskih izkazov zaradi izključitev, ki jih je izvedel OP (glej oddelek 3.4 *Smernic za države članice o preklicanih zneskih, izterjanih zneskih, zneskih, ki jih je treba izterjati, in neizterljivih zneskih*²²), izvede dodatne revizijske postopke, da oceni ustreznost pojasnil, ki jih predloži OP: ti postopki bi morali biti zasnovani tako, da se z njimi pridobijo zadostni in ustrezni revizijski dokazi, da so se dogodki, zaradi katerih je prišlo do izključitev, ugotovili ter proučili pred predložitvijo revizijskega mnenja in letnega poročila o nadzoru iz točk (a) in (b) prvega pododstavka člena 127(5) uredbe o skupnih določbah.

RO preveri, ali so rezultati revizijske ali kontrole, kakor je opredeljena v oddelku 2 zgoraj, ustrezno zajeti v računovodskih izkazih, na primer:

²¹ RO bi zato moral oceniti tudi, ali je razlika med izvedenimi finančnimi popravki in zneski, ki so izključeni na podlagi tekoče ocene, pravilna in ustrezno razkrita v računovodskih izkazih in/ali evidencah OP (dodatna navodila v zvezi s tem so na voljo v oddelku IV.3 *Smernic za države članice o letnem poročilu o nadzoru in revizijskem mnenju* (EGESIF 15_0002), kakor so bile dopolnjene).

²² EGESIF_15_0017, kakor so bile dopolnjene

- ✓ finančni popravki, povezani z nepravilnostmi (tj. finančni popravki nepravilnosti, razkritih v končnem revizijskem poročilu in poročilu o nadzoru po kontradiktornem postopku);
- ✓ možni ekstrapolirani popravki, da bi se preostala skupna stopnja napake znižala na 2 % ali manj, kadar jo določa OU (dokončni popravki);²³
- ✓ zneski na podlagi tekoče ocene iz člena 137(2) uredbe o skupnih določbah (tj. izključitev potencialnih nepravilnih izdatkov, v zvezi s katerimi preverjanje še ni zaključeno, npr. zneski, ki so razkriti v osnutku revizijskega poročila/poročila o nadzoru še pred dokončanjem kontradiktornega postopka).

Preverjanje učinkovitih popravkov nepravilnosti, odkritih z revizijo (s preklicem ali izterjavo iz zahtevka za vmesno plačilo med obračunskim letom ali izključitvijo iz računovodskih izkazov), bo zlasti uporabno pri izračunu preostale skupne stopnje napake, ki ga izvede RO in se predloži v letnem poročilu o nadzoru.

RO bo lahko na podlagi revizijskega dela, ki ga je opravil v zvezi z osnutki računovodskih izkazov in potem, ko jih je posredoval OP, pred njihovo predložitvijo Komisiji po potrebi nadalje prilagodil svoje računovodske izkaze. Priporoča se, da to vključuje vse prilagoditve, vključno z nepomembnimi, ki jih je RO opredelil med revizijami, da bo lahko Komisija nato hitro sprejela računovodske izkaze.

RO bo za pripravo svojega revizijskega mnenja o računovodskih izkazih analiziral pomemben vpliv prilagoditev, ki se bodo izvedle v računovodskih izkazih ob upoštevanju 2-odstotne ravni pomembnosti pri zneskih, vnesenih v ustrezne dodatke v osnutkih računovodskih izkazov, predloženih RO.

- Če se RO strinja s prilagoditvami, ki jih je v osnutkih računovodskih izkazov izvedel OP, ali če preostala vprašanja (prilagoditve, ki niso izvedene) niso pomembna, je lahko revizijsko mnenje o računovodskih izkazih brez pridržka, kar pomeni, da ima RO razumno zagotovilo, da so računovodski izkazi popolni, točni in dajejo resnično sliko. Kadar se v računovodskih izkazih odkrijejo nepravilni ali nepopolni elementi, vendar po mnenju RO niso pomembni in se v računovodskih izkazih ne popravijo, je treba informacije o navedenih elementih v letnem poročilu o nadzoru in revizijskem mnenju razkriti kot poudarjeno zadevo (revizijsko mnenje je v zvezi z računovodskimi izkazi še vedno lahko brez pridržka).
- V vseh drugih primerih, tj. kadar se odkrijejo pomembni nepravilni ali nepopolni elementi, ki se v Dodatku k računovodskim izkazom ne popravijo, se šteje kot ustrezno mnenje o računovodskih izkazih s pridržkom.

²³ Primeri preostale skupne stopnje napake, ki so višji od 2 %, kadar OU ne privoli v uporabo povezanega ekstrapoliranega popravka, ne bi smeli vplivati na revizijsko mnenje RO o računovodskih izkazih, lahko pa vpliva na revizijsko mnenje RO o zakonitosti in pravilnosti izdatkov.

Priporoča se, da RO ustrezno dokumentira vse faze revizije računovodskih izkazov in tako zagotovi, da se ohranja ustrezna revizijska sled, ob upoštevanju določb o razpoložljivosti dokumentov iz člena 140 uredbe o skupnih določbah.

PRILOGA – Kontrolno preizkušanje na ravni OP

Primer postopkov kontrolnega preskušanja, ki ga RO izvede na podlagi informacij, vnesenih v računovodske sisteme OP v času revizije sistema in/ali končnih dodatnih preverjanj osnutka potrjenih računovodskih izkazov

Kontrolno preizkušanje postopkov OP lahko vključuje vsaj naslednje faze, ki na primer obsegajo glavno prednostno os programa²⁴:

- i. kar zadeva **Dodatek 1** računovodskih izkazov:
 - preverjanje, ali vsebuje enak znesek izdatkov (stolpca A in B), prijavljenih v končnem zahtevku za vmesno plačilo (stolpec B oziroma C v Prilogi VI k izvedbeni uredbi Komisije);
 - preverjanje, ali se izdatki, prijavljeni v končnem zahtevku za vmesno plačilo za zadevno obračunsko leto, ujemajo z izdatki, prijavljenimi v zahtevkih za vmesno plačilo za zadevno leto, z upoštevanjem morebitnih novih izdatkov ter brez upoštevanja zneskov, ki so bili med obračunskim letom preklicani in izterjani (kot se prikaže v Dodatku 2), in drugimi prilagoditvami, ki jih je izvedel OP²⁵;
 - na podlagi informacij, ki so na voljo na ravni OU:
 - preverjanje, ali izdatki, prijavljeni v (dveh ali treh) zahtevkih za vmesno plačilo z najvišjimi prijavljenimi zneski izdatkov, ustrezajo izdatkom upravičencev, plačanim pri izvajanju operacij;
 - preverjanje revizijske sledi na vzorcu transakcij (npr. 30 zahtevkov za plačilo, ki so jih upravičenci predložili OU), tj. ali so izdatki upravičencev, ki so bili plačani pri izvajanju operacij, vključeni v zahtevke za vmesno plačilo, ki so se upoštevali v zadevnih računovodskih izkazih; ta preizkus se lahko združi z revizijskim delom, opravljenim z revizijo operacij;

²⁴ To je prednostna os z izdatki, prijavljenimi nad določenim pragom, ki jo RO določi na podlagi strokovne presoje. V primeru programov, ki se financirajo iz več skladov, bi morala izbrana prednostna os zajemati vse zadevne sklade.

²⁵ Tj. končne prilagoditve, ki niso povezane s finančnimi popravki nepravilnosti (glej oddelek 8.1.4 *Smernic o preklicanih zneskih, izterjanih zneskih, zneskih, ki jih je treba izterjati, in neizterljivih zneskih*)

- preverjanje, na podlagi povezane računovodske evidence na ravni OP/OU, ali stolpec C vsebuje samo zneske izplačil upravičencem v roku, ki je določen v členu 132(1) uredbe o skupnih določbah;
- ii. kar zadeva **dodatka 2 in 4**:
- preverjanje, ali dodatka vsebujeta (vsaj) zneske, ki so bili med obračunskim letom preklicani (le v Dodatku 2) in izterjani, ali so ustrezno razdeljeni po obračunskem letu ter ali taki preklici in izterjave temeljijo na odločitvi o popravku, ki jo država članica sprejme na ustrezni ravni (tj. OU ali OP);
 - zneski, popravljeni zaradi rezultatov revizij operacij RO (prikazani na koncu Dodatka 2), ustrezajo nepravilnostim, ki jih je odkril RO (zneski niso vključeni v Dodatek 8);
- iii. kar zadeva **Dodatek 3**:
- preverjanje, ali vsebuje le zneske, ki jih je treba izterjati v zvezi z izdatki, prijavljenimi v prejšnjih obračunskih letih kot na koncu obračunskega leta (glej tudi oddelek 6 *Smernic za države članice o preklicanih zneskih, izterjanih zneskih, zneskih, ki jih je treba izterjati, in neizterljivih zneskih*), in ali taki zneski, ki jih je treba izterjati, temeljijo na odločitvi o popravku, ki jo je sprejela država članica na ustrezni ravni (tj. OU ali OP);
- iv. preverjanje, ali **Dodatek 5** vsebuje le neizterljive zneske za posamezno leto, povezane z izdatki, prijavljenimi v prejšnjih obračunskih letih kot na koncu obračunskega leta (glej tudi oddelek 7 *Smernic za države članice o preklicanih zneskih, izterjanih zneskih, zneskih, ki jih je treba izterjati, in neizterljivih zneskih*); ti zneski bi morali biti podprti z utemeljeno odločitvijo, ki upravičuje neizterljivost zadevnih nepravilnosti in ki jo je država članica sprejela na ustrezni ravni (na splošno OU); v zvezi s tem se lahko opravi tudi dodatno preverjanje usklajenosti, pri čemer se Dodatek 5 preveri glede na datum neizterljivih zneskov, zabeleženih v informacijskem sistemu;
- v. preverjanje revizijske sledi s primerjanjem **Dodatka 6** in zneskov prispevkov programa, ki so se finančnim instrumentom izplačali kumulativno od začetka programa, vključno z vsemi izključitvami, če je to ustrezno; ta preizkus usklajenosti bi bilo treba opraviti na podlagi podatkov, ki jih predloži zadevni OU/PO (ali je na voljo v njunih informacijskih sistemih);
- vi. preverjanje revizijske sledi s primerjanjem **Dodatka 7** in predplačil, izplačanih v okviru državne pomoči (kumulativno od začetka programa), kot so zabeležena v informacijskem sistemu OU/PO (in, če je to izvedljivo, v drugih nacionalnih informacijskih sistemih, ki beležijo podatke o državni pomoči), vključno z vsemi izključitvami, če je to ustrezno;
- vii. kar zadeva **Dodatek 8** računovodskih izkazov:
- preverjanje, ali so izdatki iz stolpcev C in D podprti z izdatki, prijavljenimi v končnem zahtevku za vmesno plačilo, pri čemer se ne upoštevajo morebitni popravki in druge prilagoditve, ki jih naknadno izvede OP;

- ocena pojasnil iz stolpca G za vsako prednostno nalogo glede na informacije, razkrite v letnem poročilu o nadzoru, letnem povzetku in evidencah OP v zvezi s:
 - (a) finančnimi popravki, ki so bili izvedeni po 31. juliju prejšnjega finančnega leta in so zajeti v računovodskih izkazih kot spremljanje rezultatov revizij sistemov in revizij operacij ter nadaljnjih preverjanj upravljanja in drugih kontrol, izvedenih pred predložitvijo računovodskih izkazov;
 - (b) izdatki, izključenimi v skladu členom 137(2) uredbe o skupnih določbah, ker se trenutno ocenjujeta njihova zakonitost in pravilnost;
 - (c) drugimi prilagoditvami, ki jih opravi OP (kot so popravki administrativnih napak itd.);
- preverjanje, ali zneski, popravljeni zaradi rezultatov revizij operacij RO (prikazani na koncu Dodatka 8), ustrezajo nepravilnostim, ki jih je odkril RO, z izjemo zneskov, vključenih v Dodatek 2.