



EVROPSKÁ KOMISE

Evropské strukturální a investiční fondy

Pokyny pro členské státy
k výroční kontrolní zprávě a výroku auditora, jež
mají předkládat auditní orgány,

a

k zpracování chyb zjištěných auditními orgány za
účelem stanovení a vykazování spolehlivé celkové
zbytkové chybovosti

(Programové období 2014–2020)

Revize 2018

PROHLÁŠENÍ O VYLOUČENÍ ODPOVĚDNOSTI: Tento dokument vyhotovily útvary Komise. Na základě platných právních předpisů EU poskytuje kolegům a jiným orgánům podílejícím se na monitorování, kontrole nebo provádění evropských strukturálních a investičních fondů (kromě Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV)) technické pokyny k výkladu a používání pravidel EU v této oblasti. Tento dokument má podat vysvětlení a výklad útvarů Komise ohledně zmíněných pravidel s cílem usnadnit provádění programů a podpořit používání osvědčených postupů. Těmito pokyny není dotčen výklad Soudního dvora a Tribunálu ani rozhodnutí Komise.

OBSAH

Obsah.....	2
Seznam zkratk.....	5
Glosář	6
I. Souvislosti.....	8
1. Odkazy na právní předpisy	8
2. Účel pokynů.....	8
3. Časový rozvrh auditní činnosti	9
II. Pokyny k VKZ	10
1. Úvod.....	10
2. Významné změny v systémech řízení a kontroly	11
3. Změny strategie auditu.....	11
4. Audity systémů.....	12
5. Audity operací.....	15
6. Audity účetních závěrek.....	22
7. Koordinace mezi auditními subjekty a dozor ze strany auditního orgánu.....	24
8. Další informace.....	25
9. Celková míra jistoty.....	27
III. Pokyny k výroku auditora, který má AO každoročně předložit pro každý program.....	28
1. Výrok auditora.....	28
2. Typy výroku auditora.....	32
3. Programy financované z více fondů, společné systémy a rozdílné výroky auditora pro jednotlivé programy	36
4. Nedostatečný výrok auditora	37
IV. Řešení chyb zjištěných auditními orgány za účelem stanovení a vykazování spolehlivé zbytkové celkové chybovosti ve výročních kontrolních zprávách	37
1. Hodnocení chyb.....	38
1.1 Přehled druhů chyb.....	38

1.2 Náhodné chyby	38
1.3 Systémové chyby	38
1.4 Neobvyklé chyby	39
1.5 Známé chyby	40
2. Celková chybovost (CCh).....	41
2.1 Výpočet celkové chybovosti.....	41
2.2 Zvláštní případy.....	42
2.2.1 Chyby, které ve výdajích, jež jsou předmětem auditů operací, již odhalil ŘO, ZS nebo CO.....	42
2.2.1.1 Nesrovnalosti, které již ŘO, ZS nebo CO odhalil a přijal příslušná opatření, jež však nebyly opraveny před výběrem vzorku auditním orgánem.....	42
2.2.1.2 Zjištěné nesrovnalosti, které však nebyly dostatečně opraveny před výběrem vzorku auditním orgánem.....	42
2.2.1.3 Nesrovnalosti týkající se výdajů, které byly opraveny poté, co AO vybral vzorek.....	42
2.2.2 Nesprávné částky nižší než 250 EUR.....	43
2.2.3 Výdajová „rezerva“ na úrovni projektu.....	43
2.2.4 Vzájemná kompenzace chyb, jež plynou z nadhodnocených a podhodnocených výdajů	43
2.2.5 Jak by se měl v chybovosti zohlednit podvod a podezření na podvod?	44
2.2.5.1 Podvod.....	44
2.2.5.2 Podezření na podvod.....	44
2.2.6 Mají se do chybovosti zahrnout případy úpadku či platební neschopnosti?.....	44
2.2.7 Jak má AO postupovat v případě, že se v důsledku „vyšší moci“ (např. přírodních katastrof) ztratí nebo zničí podklady k operacím zařazeným do vzorku?	46
3. Nápravná opatření.....	47
3.1 Koncept opravené chyby pro stanovení zbytkové celkové chybovosti a výroku auditora	47
3.2 Oprava systémových chyb.....	48
3.3 Oprava chyb v případě použití dílčího výběrového souboru.....	49
4. Zbytková celková chybovost (ZCCh).....	49

5. Výpočet celkové chybovosti / zbytkové celkové chybovosti a částky, které jsou předmětem probíhajícího posouzení legality a správnosti příslušných výdajů (čl. 137 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních).....	53
Příloha 1 – Bod 10.1 vzoru VKZ „Výsledky auditů systémů“	56
Příloha 2 – Bod 10.2 vzoru VKZ „Výsledky auditů operací“	57
Příloha 3 – Postupový diagram pro celkovou chybovost a zbytkovou celkovou chybovost	58
Příloha 4 – Příklady výpočtu zbytkové celkové chybovosti	59
Příloha 5 – Typologie zjištění týkajících se projektů.....	59

SEZNAM ZKRATEK

AO	Auditní orgán
Auditní subjekt	Subjekt provádějící audity spadající do působnosti AO v souladu s čl. 127 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních
CCI	<i>Code Commun d'Identification</i> (referenční číslo každého programu přidělené Komisi)
CCh	Celková chybovost
CO	Certifikační orgán
EIB	Evropská investiční banka
ESI fondy	ESI fondy se rozumí všechny evropské strukturální a investiční fondy. Tyto pokyny se vztahují na všechny fondy kromě Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV).
EÚD	Evropský účetní dvůr
EÚS	Evropská územní spolupráce (podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1299/2013 ze dne 17. prosince 2013)
FN	Finanční nástroje
L/S	Legalita a správnost
Nařízení o společných ustanoveních	Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 ¹ ve znění nařízení (EU, Euratom) 2018/1046
Nařízení v přenesené pravomoci	Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 480/2014 ze dne 3. března 2014, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ²
Prováděcí nařízení	Prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/207 ze dne 20. ledna 2015 ³ ve znění nařízení (EU) 2018/277
ŘO	Řídicí orgán
SŘK	Systém řízení a kontroly
VKZ	Výroční kontrolní zpráva
ZCCh	Zbytková celková chybovost
ZS	Zprostředkující subjekt

¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32013R1303>

² http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.ENG

³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1426689332441&uri=CELEX:32015R0207>

GLOSÁŘ

Pojem	Definice
Celková chybovost (CCh)	Celková chybovost odpovídá úhrnu těchto chyb: projektovaných náhodných chyb (včetně chyb zjištěných ve vrstvách s vyčerpávajícím výběrem vzorku), vymezených systémových chyb a neopravených neobvyklých chyb. AO by měl celkovou chybovost porovnat s prahem významnosti a spojit toto posouzení s výsledky auditů systémů za účelem vyvození závěrů o řádném fungování systému řízení a kontroly.
Chyba	Pro účely těchto pokynů se chybou/nesprávností rozumí vyčíslitelné nadhodnocení výdajů vykázaných Komisi v důsledku nesrovnalosti.
Náhodná chyba	Chyby, které se nepovažují za systémové, známé nebo neobvyklé, jsou klasifikovány jako náhodné chyby. Tento koncept předpokládá pravděpodobnost toho, že se náhodné chyby zjištěné v auditovaném vzorku vyskytnou i v neauditovaném základním souboru.
Neobvyklá chyba	Chyba, která prokazatelně není reprezentativní pro daný základní soubor.
Nesprávnost	Má stejný význam jako chyba.
Nesrovnalost	Definovaná v čl. 2 bodu 36 nařízení o společných ustanoveních, v tomto dokumentu se na ni odkazuje rovněž jako na chybu nebo nesprávnost.
Řízení o sporných otázkách	Postup pro zasílání (návrhů) zpráv o auditu auditovanému subjektu se žádostí o písemnou odpověď / komentář ke skutečnostem popsaným ve zprávě ve stanovené lhůtě za účelem objasnění/potvrzení těchto skutečností.
Soubor dokumentů k poskytnutí ujištění	„Soubor dokumentů k poskytnutí jistoty“, jež mají orgány členských států předložit do 15. února (nebo ve výjimečných případech schválených Komisí do 1. března) každého roku, zahrnuje: účetní závěrku vyhotovenou

Pojem	Definice
	certifikačním orgánem, prohlášení řídicího subjektu a roční shrnutí závěrečných zpráv o auditu a informací o provedených kontrolách vyhotovené řídicím orgánem, výroční výrok auditora a výroční kontrolní zprávu vydanou auditním orgánem.
Systémová chyba	Systémovými chybami jsou chyby, které byly zjištěny v auditovaném vzorku, a mají dopad na neauditovaný základní soubor a vyskytují se v náležitě vymezených obdobných situacích. Tyto chyby zpravidla vykazují společný rys, například druh operace, umístění či období. Obvykle jsou spojeny s neúčinnými kontrolními postupy v rámci systémů řízení a kontroly (či jejich částí).
Výdaje v účetním období N	Výdaje vykázané Komisi, na jejichž základě je vybrán vzorek operací.
Základní soubor	Soubor kladných údajů v základním souboru výdajů vykázaných Komisi v účetním období (prostřednictvím žádostí o průběžnou platbu), z něhož je vybrán vzorek (pro účely čl. 127 odst. 1 nařízení (EU) č. 1303/2013) a na jehož základě vyvozuje auditor své závěry (výrok auditora).
Zbytková celková chybovost (ZCCh)	Zbytková celková chybovost (ZCCh) odpovídá celkové chybovosti po odečtení finančních oprav, které byly uplatněny před předložením účetní závěrky členským státem v souvislosti s chybami, jež zjistil AO, včetně projektovaných náhodných chyb, systémových a známých chyb. Opravy se obvykle uplatní až po stanovení celkové chybovosti. Finanční opravy, jež členské státy uplatní poté, co AO vybral svůj vzorek, ale dříve, než stanovil celkovou chybovost, však mohou být od zbytkové celkové chybovosti také odečteny, mají-li se těmito opravami snížit rizika zjištěná auditním orgánem.
Znamá chyba	Znamou chybou se rozumí chyba zjištěná mimo auditovaný vzorek.

I. SOUVISLOSTI

1. Odkazy na právní předpisy

Nařízení	Články
Nařízení (EU) č. 1303/2013 ve znění nařízení (EU, Euratom) 2018/1046 nařízení o společných ustanoveních <i>(dále jen „nařízení o společných ustanoveních“)</i>	Čl. 127 odst. 5 – funkce auditního orgánu
Nařízení (EU) 2015/207 ve znění nařízení (EU) 2018/277 prováděcí nařízení Komise <i>(dále jen „prováděcí nařízení“)</i>	Čl. 7 odst. 2 a 3 a přílohy VIII a IX (vzor výroku auditora a vzor výroční kontrolní zprávy)
Nařízení (EU, Euratom) 2018/1046 finanční nařízení	Článek 63 – sdílené řízení s členskými státy

2. Účel pokynů

Účelem tohoto dokumentu je poskytnout pokyny k VKZ a výrokům auditora, jež mají členské státy předkládat Komisi podle čl. 127 odst. 5 nařízení o společných ustanoveních. Tyto pokyny se vztahují na ESI fondy s výjimkou Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV) a respektují strukturu vzoru VKZ a vzoru výroku auditora, jež jsou uvedeny v přílohách VIII a IX prováděcího nařízení.

Spolu s prohlášením řídicího subjektu, ročním shrnutím (za obojí nese odpovědnost ŘO), účetní závěrkou (za kterou nese odpovědnost CO), VKZ a výrok auditora předložené AO jsou důležitým podkladem, jehož prostřednictvím získá Komise přiměřenou jistotu ohledně řádného fungování systému řízení a kontroly ESI fondů v členských státech, ohledně legality a správnosti vykázaných výdajů a ohledně přesnosti, úplnosti a pravdivosti účetní závěrky.

Podle článku 317 Smlouvy o fungování Evropské unie je Komisi ponechána celková odpovědnost za plnění rozpočtu v oblastech rozpočtu Společenství, jež jsou řízeny na základě ujednání o sdíleném řízení, zatímco členské státy s Komisí spolupracují a nesou odpovědnost za každodenní správu a kontrolu provádění programů.

Postup vydávání prohlášení o ujištění v rámci sdíleného řízení s členskými státy je založen na zásadě jediného auditu (viz článek 148 nařízení o společných ustanoveních). Komise se hodlá co nejvíce spoléhat na výrok auditora vydaný AO za předpokladu, že získá dostatečnou jistotu ohledně kvality auditní činnosti AO. Komise proto důkladně analyzuje VKZ a výrok auditora předložený AO, aby si učinila vlastní názor na systém řízení a kontroly každého programu.

Jak je stanoveno v čl. 127 odst. 5 posledním pododstavci nařízení o společných ustanoveních, pokud se společný systém řízení a kontroly vztahuje na více než jeden program, může AO vypracovat pro tyto programy jednu společnou VKZ. Další podrobnosti ke společnému systému řízení a kontroly lze nalézt v oddíle 2 *Pokynů pro členské státy k auditní strategii* (EGESIF 14-0011) vypracovaných Komisí.

V případě programu financovaného z více fondů předkládá AO VKZ s uvedením dotčených fondů. Programy financovanými z více fondů jsou programy spolufinancované z EFRR a ESF a popřípadě Fondu soudržnosti.

3. Časový rozvrh auditní činnosti

V čl. 63 odst. 5 finančního nařízení se uvádí, že výkaz výdajů vynaložených během referenčního období a roční shrnutí závěrečných zpráv o auditu a informací o provedených kontrolách musí být Komisi poskytnuty do 15. února následujícího roku. Lhůtu stanovenou na 15. únor může Komise na základě sdělení dotčeného členského státu výjimečně prodloužit do 1. března.

Ve VKZ, jež má být předložena do 15. února roku N+2, podá AO zprávu o auditech systémů, auditech operací a auditech účetních závěrek týkajících se výdajů uvedených v žádosti o platbu, která je Komisi předložena v souvislosti s účetním obdobím od 1. července roku N do 30. června roku N+1 (lhůta pro podání poslední žádosti o průběžnou platbu v souvislosti s účetním obdobím končí 31. července roku N+1).

AO by měl na základě své auditní strategie provést veškerou auditní činnost potřebnou k vypracování platného výroku auditora pro každé účetní období. Výše uvedené pokyny Komise k auditní strategii obsahují v oddíle V orientační harmonogramy auditní činnosti.

Jelikož nařízení o společných ustanoveních auditní období výslovně nestanoví, musí se AO předem s ŘO a CO dohodnout na harmonogramu přípravy účetní závěrky v souvislosti s procesem auditu a pamatovat na potřebu zajistit včasné předložení vysoce kvalitní VKZ a výroku auditora v souladu s čl. 127 odst. 5 nařízení o společných ustanoveních. ŘO by mimoto měl dát AO k dispozici návrh prohlášení řídicího subjektu a roční shrnutí závěrečných zpráv o auditu a informací o provedených kontrolách včetně analýzy povahy a obsahu zjištěných chyb a nedostatků systémů spolu s bližšími informacemi o souvisejících přijatých nebo naplánovaných nápravných opatřeních. Členský stát by měl stanovit interní lhůty pro předání dokumentů mezi orgány za účelem plnění jejich příslušných povinností.

První VKZ a výrok auditora musí být předloženy do 15. února 2016 a zakládají se na výdajích uvedených v žádosti o platbu předložené Komisi od počátečního dne způsobilosti do

31. července 2015. Poslední účetní období je od 1. července 2023 do 30. června 2024 a o související auditní činnosti bude podána zpráva v poslední VKZ, která má být předložena do 15. února 2025.

II. POKYNY K VKZ

Text, jenž je v následujících oddílech uveden v rámečku, je citací příslušné části vzoru VKZ z přílohy IX prováděcího nařízení.

1. Úvod

1.1 Identifikace odpovědného auditního orgánu a jiných subjektů, které se podílely na vypracování zprávy.

1.2 Referenční období (tj. účetní období)⁴.

1.3 Období auditu (během něhož se uskutečnila auditní činnost).

1.4 Určení operačního programu nebo operačních programů, jichž se zpráva týká, a jeho/jejich řídicích a certifikačních orgánů. [Pokud se výroční kontrolní zpráva týká více než jednoho programu nebo fondu, je nutno informace rozdělit podle jednotlivých programů a fondů, přičemž v každém oddíle jsou označeny informace, které se týkají konkrétního programu a/nebo fondu s výjimkou bodu 10.2, pokud jsou tyto informace uvedeny v oddíle 5.]

1.5 Popis opatření přijatých k přípravě zprávy a vypracování výroku auditora.

V **bodě 1.3** by mělo být uvedeno období, během něhož se uskutečnila auditní činnost. Zejména je třeba jednoznačně uvést případy auditů systémů provedených mezi koncem referenčního účetního období a datem podpisu VKZ, jež mají dopad na výrok auditora. Měl by být uveden odkaz na verzi použitelné auditní strategie. Dojde-li ke změnám strategie vztahujícím se na účetní období, pro něž je tato VKZ vypracována, mělo by to být zmíněno v oddíle 3.

Bod 1.5 by měl zahrnovat přípravnou fázi, analyzované podklady, koordinaci s jinými subjekty (je-li použitelné), provedenou auditní činnost, jak je popsána v oddílech 4, 5 a 6, a závěrečné vypracování výroku auditora. Tento bod se týká zvláště případů, kdy se AO spoléhá na práci dalších auditních subjektů.

Tento bod by měl v neposlední řadě zahrnovat také popis kontrol konzistence prohlášení řídicího subjektu provedených AO pro účely výroku auditora (včetně kontrol toho, zda je prohlášení řídicího subjektu v souladu se závěry veškerých auditů a kontrol). Bližší podrobnosti viz dokument Komise *Pokyny pro členské státy k vypracování prohlášení řídicího subjektu a shrnutí výsledků za daný rok* (EGESIF_15_0008 v aktuálním znění).

⁴ Jak je vymezeno v čl. 2 bodě 29 nařízení o společných ustanoveních.

2. Významné změny v systémech řízení a kontroly

2.1 Údaje o případných významných změnách v systémech řízení a kontroly souvisejících s povinnostmi řídicích a certifikačních orgánů, zejména s ohledem na přenesení funkcí na nové zprostředkující subjekty, a potvrzení souladu s články 72 a 73 nařízení (EU) č. 1303/2013 na základě auditní činnosti, kterou auditní orgán provedl podle článku 127 téhož nařízení.

2.2 Informace týkající se sledování určených orgánů podle čl. 124 odst. 5 a 6 nařízení (EU) č. 1303/2013.

2.3 Je nutno uvést data, od kdy tyto změny platí, data oznámení změn auditnímu orgánu a rovněž dopad těchto změn na auditní činnost.

Významnými změnami se rozumí změny, jež by mohly mít dopad na řádné fungování systému řízení a kontroly a míru jistoty, pokud jde o řízení ESI fondů. Předpokládá se, že AO na základě provedené auditní činnosti potvrdí, zda změny systému řízení a kontroly jsou v souladu s články 72, 73 a 74 nařízení o společných ustanoveních.

Pokud se použije čl. 124 odst. 5 a 6 nařízení o společných ustanoveních a AO byl členským státem pověřen, aby potvrdil, že ve zkušební době byl proveden příslušný plán nápravných opatření⁵, měl by ve VKZ informovat o tom, co v tomto ohledu bylo vykonáno. Pokud před předložením VKZ tento plán dosud proveden nebyl, měl by AO ve VKZ informovat o určeném časovém rozvrhu plánu, aktuálním stavu a dopadu této situace na výrok auditora vydaný auditním orgánem. Nebyl-li AO členským státem pověřen, měl by AO předložit informace, které má k dispozici (poskytnuté subjektem, jenž byl členským státem pověřen, aby potvrdil provedení plánu nápravných opatření), své hodnocení a dopad na výrok AO.

3. Změny strategie auditu

3.1 Údaje o případných provedených změnách auditní strategie a vysvětlení důvodů. Zejména uveďte případnou změnu metody výběru vzorku, která se používá při auditu operací (viz oddíl 5).

3.2 Rozlišení mezi změnami provedenými nebo navrhovanými v pozdější fázi, které se nedotýkají práce provedené v referenčním období, a změnami provedenými během referenčního období, které se dotýkají auditní činnosti a výsledků. Uvedeny jsou pouze změny oproti předchozí verzi auditní strategie.

⁵ Jak je uvedeno ve výše zmíněných ustanoveních, pokud ze stávajících výsledků auditu a kontroly vyplývá, že určený orgán (ŘO nebo CO) již nesplňuje kritéria pro určení, členský stát na odpovídající úrovni a podle závažnosti problému stanoví zkušební dobu, během níž musí být učiněna nezbytná nápravná opatření.

4. Audity systémů

4.1 Údaje o subjektech (včetně auditního orgánu), které provedly audity řádného fungování systému řízení a kontroly programu (jak je stanoveno v čl. 127 odst. 1 nařízení (EU) č. 1303/2013) – dále jen „audity systémů“.

Subjekty uvedené v bodě 4.1 zahrnují buď AO, nebo jakýkoliv auditní subjekt, jenž provádí audity, jak je stanoveno v čl. 127 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních. Byla-li část auditů systémů zajištěna externě, je třeba uvést podrobnosti o smlouvě⁶ a o úkolech zadaných externímu poskytovateli. U programů financovaných z více fondů by mělo být uvedeno, zda AO vykonává auditní činnost u všech fondů. Není-li tomu tak, je třeba pro každý fond uvést příslušné subjekty.

4.2 Popis základu pro provedené audity, včetně odkazu na použitelnou auditní strategii, konkrétně na metodiku posuzování rizik a výsledky, které vedly k vypracování zvláštního plánu pro audity systémů. Pokud bylo posouzení rizik aktualizováno, je toto popsáno v oddíle 3 týkajícím se změn auditní strategie.

V orientačním harmonogramu auditorských činností zahrnutých do auditní strategie se uvede úplný seznam subjektů a funkcí, jichž se budou audity systémů týkat.

VKZ by měla obsahovat informace o stavu provádění auditní strategie ve vztahu k auditům systémů provedeným do doby předložení souboru dokumentů k poskytnutí jistoty (včetně po skončení účetního období). AO se rovněž vyzývá, aby v tomto bodě popsal typ a intenzitu postupů testování kontrol, které byly provedeny u vykázaných auditů systémů (nebo odkázal na příslušné oddíly zpráv o auditech systémů, v nichž jsou tyto informace poskytnuty). Pokud nebyla auditní strategie provedena (v plném rozsahu), měl by AO objasnit, z jakého důvodu, odhadnout dopad na výrok auditora a uvést časový rozvrh dokončení naplánovaných auditů systémů, o nichž bude podána zpráva v příští VKZ nebo jiné zprávě. Každopádně **se očekává, že AO provede veškerou auditní činnost potřebnou k vypracování platného výroku auditora pro každé účetní období.**

V případě programů financovaných z více fondů by měly být výše uvedené informace poskytnuty pro každý fond. Jsou-li stejné informace platné pro všechny fondy, je třeba to jednoznačně uvést.

4.3 Ve vztahu k tabulce v bodě 10.1 popis hlavních zjištění a závěrů vyvozených z auditů systémů, včetně auditů zaměřených na určité tematické oblasti, jak je stanoveno v bodě 3.2 přílohy VII nařízení (EU) 2015/207.

4.4 Údaj o tom, zda byly některé ze zjištěných problémů označeny za systémové, a o přijatých opatřeních, včetně vyčíslení neoprávněných výdajů a s nimi spojených finančních oprav, v souladu s čl. 27 odst. 5 nařízení (EU) č. 480/2014.

⁶ Např. jméno/název poskytovatele, rozsah a cíle, vymezení úkolů atd.

V **bodě 4.3** by měla být hlavní zjištění auditů systémů uvedena samostatně pro každý program a fond. Mělo by být uvedeno, kterých subjektů se daná zjištění týkají.

Je třeba vyplnit tabulku uvedenou v bodě 10.1 přílohy IX prováděcího nařízení a přiložit ji k VKZ. V této tabulce je u jednotlivých subjektů auditovaných auditním orgánem uvedeno posouzení týkající se všech klíčových požadavků, jež vychází také z auditů provedených v předchozích účetních obdobích téhož programového období. Další informace o posuzování těchto klíčových požadavků jsou uvedeny v dokumentu Komise *Pokyny ke společné metodice pro hodnocení systémů řízení a kontroly v členských státech* (EGESIF_14-0010 ze dne 18. 12. 2014).

Tabulka v bodě 10.1 je v systému SFC2014 vygenerována s informacemi ze všech zpráv předložených prostřednictvím tohoto systému.

V bodě 4.3 by měly být uvedeny také informace o horizontálních auditech⁷ zaměřených na určité tematické oblasti (jež jsou stanoveny v auditní strategii a provedeny v souvislosti s daným účetním obdobím), například na:

- kvalitu výběru projektů a/nebo řídicích kontrol, a to i ve vztahu k dodržování pravidel pro zadávání veřejných zakázek, pravidel státní podpory, ekologických požadavků, rovných příležitostí,
- zřízení a provádění finančních nástrojů podle hlavy IV nařízení o společných ustanoveních,
- kvalitu řídicích kontrol v souvislosti s prováděním finančních nástrojů,
- fungování a bezpečnost počítačových systémů zřízených podle čl. 72 písm. d), čl. 125 odst. 2 písm. d) a čl. 126 písm. d) nařízení o společných ustanoveních a jejich napojení na počítačový systém „SFC2014“, jak je stanoveno v čl. 74 odst. 4 nařízení o společných ustanoveních,
- spolehlivost uváděných údajů týkajících se ukazatelů a milníků a vhodnost správy výchozích údajů a systémů podávání zpráv o ukazatelích výstupů, finančních ukazatelích a ukazatelích výsledků na úrovni investiční priority, a tudíž pokroku operačního programu při dosahování cílů, jež poskytuje ŘO podle čl. 125 odst. 2 písm. a) nařízení o společných ustanoveních,
- provádění účinných a přiměřených opatření proti podvodům s přihlédnutím k zjištěným rizikům.

Nebyly-li v souvislosti s daným účetním obdobím provedeny žádné audity systémů, mělo by to být náležitě odůvodněno nebo by mělo být poukázáno na skutečnost, že to je v souladu s auditní strategií. Očekává se, že za běžných okolností budou zprávy o auditech systémů zaslány Komisi neprodleně po dokončení závěrečné zprávy o auditu v průběhu roku pro

⁷ Horizontální audity mohou zahrnovat více fondů nebo programů.

včasné informování. Ve výjimečných případech, kdy byly audity systémů v souvislosti s daným účetním obdobím provedeny nebo dokončeny, dosud však nebyly předloženy Komisi, by měly být tyto audity předloženy nejpozději s VKZ. Jestliže nebyly audity systémů v době předložení VKZ dosud ukončeny, měla by VKZ obsahovat předběžné závěry a odhad jejich dopadu na celkové hodnocení.

V **bodě 4.4** by měl AO informovat o stavu provádění akčních plánů v návaznosti na audity systémů provedené v souvislosti s daným účetním obdobím, jehož se VKZ týká. Měly by zde být uvedeny informace o finančním dopadu a o stavu oprav. Je třeba uvést, ve které žádosti o platbu předložené Komisi byly tyto opravy odečteny.

Pokud nebyly zjištěny žádné systémové chyby, předpokládá se, že to AO ve VKZ potvrdí.

V případě programů financovaných z více fondů by měly být výše uvedené informace poskytnuty pro každý fond. Jsou-li u všech fondů tyto informace stejné, je třeba to jednoznačně uvést.

4.5 Informace o opatřeních přijatých v návaznosti na doporučení vyplývající z auditů systémů v předchozích účetních obdobích.

V případě finančních oprav, které vyplynuly z auditů systémů v předchozích účetních obdobích, je třeba uvést žádost o platbu podanou Komisi, ve které byly tyto opravy uplatněny.

4.6 Popis (je-li použitelné) konkrétních nedostatků souvisejících s řízením finančních nástrojů nebo jiných druhů výdajů, na něž se vztahují zvláštní pravidla (např. státní podpora, projekty vytvářející příjmy, zjednodušené vykazování nákladů), zjištěných při auditech systémů a následných opatření, která řídicí orgán přijal k nápravě těchto nedostatků.

V tomto bodě má AO popsat vykonanou činnost týkající se konkrétně finančních nástrojů a zjištěné nedostatky a nesrovnalosti a také nápravná opatření, která byla v tomto směru přijata. AO by měl popsat rovněž míru jistoty s ohledem na finanční nástroje prováděné EIB či jinými mezinárodními finančními institucemi, kterou tyto instituce poskytnou prostřednictvím kontrolních zpráv a výroční zprávy o auditu podle čl. 40 odst. 1 třetího pododstavce nařízení o společných ustanoveních, jakož i jistotu získanou prostřednictvím vlastní auditní činnosti AO, která byla provedena podle čl. 40 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních.

Informace předložené ve VKZ by měly uvést výsledky ověření souladu s podmínkami stanovenými v čl. 41 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních. U programů financovaných z více fondů by mělo být uvedeno, z jakého fondu je finanční nástroj podporován.

4.7 Míra jistoty získaná na základě auditů systémů (nízká/průměrná/vysoká) a odůvodnění.

To se vztahuje na míru jistoty, kterou lze systému řízení a kontroly přisuzovat, pokud jde o jeho schopnost zajistit legalitu a správnost výdajů. Hodnocení ze strany AO se opírá o výsledky všech auditů systémů souvisejících s daným účetním obdobím, včetně relevantních výsledků auditů systémů provedených v předchozích účetních obdobích a/nebo

auditů systémů dokončených po skončení účetního období do předložení souboru dokumentů k poskytnutí jistoty. V případě výhrad kvůli problémům zjištěným během auditu systému, který byl proveden po skončení účetního období, avšak před předložením účetní závěrky, je toto třeba ve výroku auditora jednoznačně uvést.

Systémy vyhodnocené jako kategorie 1 poskytují vysokou míru jistoty o legalitě a správnosti výdajů, systémy vyhodnocené jako kategorie 2 poskytují průměrnou jistotu, systémy vyhodnocené jako kategorie 3 poskytují průměrnou nebo nízkou míru jistoty v závislosti na dopadu zjištěných nedostatků a systémy vyhodnocené jako kategorie 4 poskytují nízkou míru jistoty o legalitě a správnosti výdajů.

U programů financovaných z více fondů by měl AO v případě, že se míra jistoty získaná s ohledem na systém řízení a kontroly u jednotlivých fondů liší, jasně uvést výhrady vztahující se na jednotlivé fondy a objasnit rozdíl.

5. Audity operací

5.1 Informace o subjektech (včetně auditního orgánu), které provedly audity operací (jak je stanoveno v čl. 127 odst. 1 nařízení (EU) č. 1303/2013 a článku 27 nařízení (EU) č. 480/2014).

V tomto bodě má AO objasnit opatření přijatá za účelem dozoru nad činností subjektů, které jeho jménem provedly audity operací (delegované nebo zajištěné externě), v souladu s regulačním rámcem EU, auditní strategií a mezinárodně uznávanými auditorskými standardy⁸. AO by měl potvrdit, že se pro účely VKZ může na práci těchto subjektů spolehnout a že mu tato práce umožňuje vypracovat platný výrok auditora.

V případě programů financovaných z více fondů by měly být výše uvedené informace poskytnuty pro každý fond, je-li to relevantní.

Byla-li část auditů operací zajištěna externě, je třeba uvést podrobnosti o smlouvě⁹ a o úkolech zadaných externímu poskytovateli.

V případě programů EÚS by měl AO popsat, jak zajistil, aby byl dodržen jednací řád stanovený skupinou auditorů.

5.2 Popis použité metodiky výběru vzorků a informace o tom, zda je metodika v souladu s auditní strategií.

⁸ Hlavní zásadou všech standardů (např. směrnice č. 25 Evropských směrnic pro implementaci auditorských standardů INTOSAI) je to, že se od hlavního auditora očekává, že provede auditní postupy **k zajištění toho, aby kvalita práce ostatních auditorů byla přijatelná a přiměřená**. To může zahrnovat, i když nikoliv povinně, opětovné vykonání některých auditních činností provedených těmito auditory. Rozhodnutí, zda je třeba určitou činnost provést znovu, by mělo být založeno na odborném úsudku a skepsi.

⁹ Např. jméno/název poskytovatele, adresu, rozsah a cíle, vymezení úkolů atd.

V **bodě 5.2** by měl AO popsat použitou metodu výběru vzorků, v souladu s čl. 127 odst. 7 nařízení o společných ustanoveních a článkem 28 nařízení v přenesené pravomoci. V tomto bodě by měly být popsány a vysvětleny odchylky od metodiky výběru vzorků stanovené v auditní strategii.

5.3 Informace o parametrech použitých ke statistickému výběru vzorků a vysvětlení příslušných výpočtů a odborného úsudku. K parametrům výběru vzorku patří: úroveň významnosti, úroveň spolehlivosti, výběrová jednotka, očekávaná míra chyb, výběrový interval, hodnota základního souboru, velikost základního souboru, velikost vzorku, informace o stratifikaci (je-li použitelné). Příslušné výpočty pro výběr vzorku a celkovou chybovost (jak je vymezena v čl. 28 bodě 14 nařízení (EU) č. 480/2014) jsou uvedeny v bodě 10.3, a to ve formátu, který umožňuje pochopit základní provedené kroky v souladu s konkrétní použitou metodou výběru vzorků.

V **bodě 5.3** by měl AO uvést a zdůvodnit **parametry použité k výběru vzorku**, například očekávanou chybu, úroveň významnosti, výběrovou jednotku (tj. operace, projekt v rámci operace nebo žádost příjemce o platbu) a případně úroveň spolehlivosti použitou v souladu s čl. 28 odst. 11 nařízení v přenesené pravomoci¹⁰, popřípadě výběrový interval. Ve VKZ by měla být uvedena rovněž velikost základního souboru, velikost vzorku a případně počet skutečně auditovaných výběrových jednotek v daném účetním období. Pokud byly vybrány vzorky z různých období, mělo by být u každého vzorku uvedeno období výběru vzorků.

V případě členských států, které nepřijaly euro jako svou měnu, se vzhledem ke skutečnosti, že výdaje příjemců, jichž se audit týká, jsou obvykle vynaloženy v národní měně, doporučuje, aby výběr vzorku a související chybovost vycházely z národní měny¹¹. Tento přístup má zajistit, aby na výpočet chybovosti nemělo dopad kolísání směnných kurzů.

Předpokládá se, že v bodě 5.3 popíše AO také svůj přístup ke stratifikaci (byla-li použita podle čl. 28 odst. 10 nařízení v přenesené pravomoci) zahrnující podsoubory s podobnými vlastnostmi, jako jsou operace sestávající z finančních příspěvků z programu na finanční nástroje, položky vysoké hodnoty, fondy (v případě programů financovaných z více fondů).

V období 2007–2013 bylo možné v případě více programů spadajících pod společný systém řízení a kontroly použít jeden vzorek. To platí i pro období 2014–2020.

Co se týká programů zahrnutých do společného systému řízení a kontroly, Komise doporučuje, zejména v případě, kdy se u některých těchto programů očekávají rozdílné výsledky (tj. chybovost vyšší než 2 % a/nebo systémové nedostatky u části programů v rámci společného systému řízení a kontroly), aby AO naplánoval svou činnost tak, aby získal přiměřenou jistotu u konkrétní dílčí skupiny programů. Toho lze dosáhnout zajištěním

¹⁰ V čl. 28 odst. 11 nařízení v přenesené pravomoci je stanoveno, že u systému vyhodnoceného jako vysoce spolehlivý nesmí být úroveň spolehlivosti použitá pro výběr operací nižší než 60 %; u systému vyhodnoceného jako níže spolehlivý nesmí být úroveň spolehlivosti použitá pro výběr operací nižší než 90 %.

¹¹ V případě převodů se použijí ustanovení článku 133 nařízení o společných ustanoveních.

reprezentativního vzorku na úrovni vrstvy, který pokrývá výdaje vykázané pro danou dílčí skupinu programů. Pokud se k výběru náhodného vzorku pro společný systém řízení a kontroly použije statistická metoda výběru, uplatní se empirické pravidlo nejméně 30 výběrových jednotek pro tuto vrstvu, což umožní vyvodit závěry pro danou vrstvu. U nestatického výběru vzorku lze využít možnosti uvedené v pokynech k výběru vzorků.

Obdobně, je-li v případě programů financovaných z více fondů chybovost vyšší než 2 % nebo byly-li zjištěny systémové nedostatky, je v zájmu členského státu provést spíše cílené finanční opravy pro každý fond než nápravná opatření vztahující se na celý program. Komise proto doporučuje, aby se AO snažil získat přiměřenou jistotu pro každý fond. To znamená, že vzorek vybraný pro program financovaný z více fondů poskytne dostatečné důkazní informace pro každý fond. Pro tento účel může AO použít stratifikaci podle jednotlivých fondů, jak je stanoveno v čl. 28 odst. 10 nařízení v přenesené pravomoci, a zajistit, aby každá vrstva měla dostatečnou velikost umožňující vyvození závěru pro danou vrstvu, tj. uplatní se empirické pravidlo 30 výběrových jednotek pro daný fond. To je obzvláště důležité tehdy, očekávají-li se v případě programu financovaného z více fondů u jednotlivých fondů rozdílné výsledky.

AO by měl v příloze 10.3 VKZ poskytnout výpočetní tabulky (přednostně ve formátu Excel)¹², jež vypracuje podle šablon uvedených v pokynech Komise k výběru vzorků a které jsou důležité pro pochopení použité metody výběru vzorku. Pokud AO použil metodu výběru vzorku, která v těchto šablonách není uvedena, měl by poskytnout příslušný výpočet. K výběru vzorků by měla být zajištěna auditní stopa.

V bodě 5.3 by měl AO rovněž vysvětlit, jak v praxi splnil požadavky na přiměřenou kontrolu operačních programů stanovené v čl. 148 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních a v čl. 28 odst. 8 nařízení v přenesené pravomoci, pokud bylo aplikováno.

AO by měl zejména uvést, který přístup k výběru vzorku byl s ohledem na omezení stanovená v čl. 148 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních použit:

- a) vyloučení výběrových jednotek, nebo
- b) nahrazení výběrových jednotek.

AO by měl mimoto předložit výpočet projektované chybovosti a přesnosti pro celý základní soubor v souladu s vysvětlivkami uvedenými v *Pokynech pro auditní orgány k metodám výběru vzorků* (oddíl o dopadu ustanovení čl. 148 odst. 1 na metodiku výběru vzorku).

Pokud AO použil postup povolený podle čl. 28 odst. 9 nařízení v přenesené pravomoci, měl by v bodě 5.3 VKZ uvést **metodiku použitou pro dílčí výběrový soubor** na úrovni jednotky vzorku a potvrdit, že případné chyby zjištěné v auditovaném dílčím výběrovém souboru byly extrapolovány na úroveň jednotky vzorku (operace, projekt nebo žádost o platbu v závislosti na použité jednotce vzorku) před extrapolací výsledků vzorku na celý základní soubor.

¹² Případně na žádost auditorů Komise soubory záznamů z programu ACL, IDEA nebo podobného softwaru.

V takovém případě by měl AO pro účely tabulky č. 10.2 ve VKZ – sloupec se záhlavím „Výdaje v souvislosti s účetním obdobím, které byly auditovány na základě náhodného vzorku“ – zohlednit pouze skutečně auditované výdaje, a nikoliv výdaje vykázané pro danou jednotku vzorku (tj. operaci, žádost o platbu), u níž byl použit dílčí výběrový soubor. Údaj v tomto sloupci je uveden pouze pro informaci a není závislý na výpočtu extrapolované chybovosti na úrovni jednotky vzorku, jež by se měla použít na veškeré výdaje vykázané u dané jednotky vzorku.

V tomto bodě by měl AO poskytnout rovněž seznam vybraných jednotek vzorku a pro každou jednotku ve vybraném vzorku uvést tyto informace:

- a) výdaje vykázané v období výběru vzorků;
- b) zjištěné chyby;
- c) případně související vrstva;
- d) údaj o tom, zda je jednotka vzorku zálohová platba pro finanční nástroj.

Tento seznam lze přidat (jako samostatný list) do tabulkového souboru obsahujícího výpočty pro výběr náhodného vzorku a celkovou chybovost a zbytkovou celkovou chybovost (tj. bod 10.3).

V případech, kdy byly do vzorku vybrány výběrové jednotky finančních nástrojů, měly by být ve VKZ uvedeny rovněž níže uvedené informace, ideálně v tabulkovém souboru obsahujícím podrobné údaje o výpočtu zbytkové celkové chybovosti:

- a) částky finančních nástrojů v základním souboru pro audit za období výběru vzorků (zahrnuté v hodnotě A ve výpočtu zbytkové celkové chybovosti¹³);
- b) potvrzení, zda byly do vzorku zařazeny všechny výběrové jednotky finančních nástrojů. Není-li tomu tak, měl by AO uvést vyšší výdajů souvisejících s výběrovými jednotkami finančních nástrojů mimo vzorek za období výběru vzorků;
- c) částka finančních nástrojů související s probíhajícím posouzením či jiné záporné částky odečtené ze základního souboru (zahrnuté v hodnotě F ve výpočtu zbytkové celkové chybovosti);
- d) finanční opravy související s finančními nástroji, které AO zahrnul do hodnoty H ve výpočtu zbytkové celkové chybovosti.

Výše požadované informace mají Komisi umožnit posouzení celkové chybovosti / zbytkové celkové chybovosti a vyhodnocení rizika bez případných zálohových plateb na finanční nástroje¹⁴.

¹³ Viz tabulka 2 pro výpočet zbytkové celkové chybovosti v oddíle IV.4 těchto pokynů.

¹⁴ Viz doporučení EÚD č. 2 a bod 6.35 v jeho výroční zprávě za rok 2016. V průběhu roku 2017 Komise Evropskému účetnímu dvoru a auditním orgánům na schůzích různých technických skupin objasnila, že od AO nevyžaduje samostatný výrok auditora k výdajům vykázaným pro finanční nástroje nebo samostatný/alternativní výpočet celkové chybovosti bez finančních nástrojů.

5.4 Sesouhlasení celkových výdajů v eurech vykázaných Komisi v souvislosti s daným účetním obdobím a souboru, z něhož byl vybrán náhodný vzorek (sloupec „A“ v tabulce v bodě 10.2). Dorovnávací položky zahrnují záporné jednotky vzorku, u nichž byly s ohledem na dané účetní období uloženy finanční opravy.

5.5 Pokud existují záporné jednotky vzorku, potvrzení, že s nimi bylo zacházeno jako se zvláštním základním souborem podle čl. 28 odst. 7 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 480/2014. Analýza hlavních výsledků auditů těchto jednotek, a to se zaměřením se na ověření, zda byla rozhodnutí o použití finančních oprav (která přijal členský stát nebo Komise) v účetní závěrce vykázána jako odňaté částky nebo částky získané zpět.

5.6 Pokud se použije jiný než statistický výběr vzorku, uveďte důvody použití metody podle čl. 127 odst. 1 nařízení (EU) č. 1303/2013, procentní podíl operací/výdajů, jichž se audity týkaly, opatření přijatá k zajištění toho, aby byl vzorek náhodný (a tudíž reprezentativní), a k zajištění dostatečné velikosti vzorku, aby mohl auditní orgán vypracovat platný výrok auditora. V případě jiného než statistického výběru vzorku se rovněž vypočítává promítnutá chybovost.

V **bodě 5.4** by měl AO uvést hodnotu **základního souboru**, z něhož byl vybrán vzorek, a sesouhlasení této částky s částkou výdajů vykázaných certifikačním orgánem Komisi v souvislosti s daným účetním obdobím¹⁵.

Základní soubor pro účely výběru vzorku zahrnuje výdaje vykázané Komisi za operace v rámci programu nebo skupiny programů za dané účetní období. Základní soubor, z něhož je vybrán vzorek, by měl obsahovat všechny operace, jejichž vykázané výdaje byly zahrnuty do žádosti o platbu předložené Komisi v průběhu roku, za nějž byl vzorek vybrán, s výjimkou případů, kdy se použije čl. 148 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních (viz rovněž oddíl IV.5).

V **bodě 5.5** by měl AO potvrdit, že se se **zápornými jednotkami vzorku** zacházelo jako se samostatným základním souborem v souladu s čl. 28 odst. 7 nařízení v přenesené pravomoci. Podrobnější vysvětlení ohledně toho, jak se má zacházet se zápornými jednotkami vzorku, je uvedeno v *Pokynech pro auditní orgány k metodám výběru vzorků*.

Zjistí-li AO v záporném základním souboru problémy (např. nedostatečné opravy), měl by analyzovat závažnost a rozsah těchto chyb a zohlednit výsledky tohoto posouzení ve svém výroku ohledně systému řízení a kontroly.

V **bodě 5.6** by v případě **nestatistického výběru vzorku**¹⁶ měl AO zdůvodnit tento výběr vzorku na základě svého odborného úsudku, regulačních požadavků a příslušných

¹⁵ Pokud jde o další podrobné údaje v tomto ohledu, viz pokyny k výběru vzorků.

¹⁶ Minimální regulační požadavek na 5 % operací a 10 % výdajů odpovídá optimálnímu scénáři“ zajištění vysoké míry jistoty ze strany systému. Další podrobnosti v tomto ohledu jsou uvedeny v pokynech k auditní strategii (viz bod 4.3) – EGESIF_14-0011 a pokynech k výběru vzorků.

mezinárodně uznávaných auditorských standardů. AO by měl zejména vysvětlit, jak byla při výběru jednotek vzorku zajištěna náhodnost a proč považuje vzorek za dostatečný pro vypracování platného výroku auditora.

5.7 Analýza hlavních výsledků auditů operací popisující počet auditovaných položek vzorku, příslušnou částku a druhy chyb podle jednotlivých operací, povahu zjištěných chyb, chybovost vrstvy a příslušné hlavní nedostatky nebo nesrovnalosti, horní mez chybovosti (je-li použitelné), příčiny, navrhovaná nápravná opatření (včetně opatření, která mají těmto chybám zamezit v následných žádostech o platbu) a dopad na výrok auditora. V případě potřeby poskytněte k údajům uvedeným v bodech 10.2 a 10.3 bližší vysvětlení, zejména co se týká celkové chybovosti.

5.8 Vysvětlení finančních oprav v souvislosti s účetním obdobím, které certifikační orgán / řídicí orgán provedl před předložením účetní závěrky Komisi a které vyplývají z auditu operací, včetně paušální sazby nebo oprav extrapolací, jak je uvedeno v bodě 10.2.

5.9 Srovnání celkové chybovosti a zbytkové celkové chybovosti (jak je uvedeno v bodě 10.2) se stanovenou úrovní významnosti k zjištění, zda základní soubor vykazuje významné nesprávnosti a jaký to má dopad na výrok auditora.

5.10 Informace o výsledcích auditu případného doplňkového vzorku (jak je stanoveno v čl. 28 odst. 12 nařízení (EU) č. 480/2014).

5.11 Údaj o tom, zda byly některé ze zjištěných problémů označeny za systémové, a o přijatých opatřeních, včetně vyčíslení neoprávněných výdajů a s nimi spojených finančních oprav.

5.12 Informace o opatřeních přijatých v návaznosti na audity operací, které byly provedeny v předchozích letech, zejména o systémových nedostatcích.

5.13 Závěry vyvozené na základě celkových výsledků auditů operací, pokud jde o účinnost systému řízení a kontroly.

AO by měl provést veškerou auditní činnost potřebnou k vypracování platného výroku auditora pro každé účetní období. To zahrnuje audity všech operací vybraných na základě náhodného výběru vzorku. Nemůže-li AO provést audit určité operace, měl by k tomu ve VKZ poskytnout podrobné zdůvodnění a uvést opatření, která přijal za účelem zmírnění tohoto stavu a jeho dopadu na výrok auditora, včetně dopadu případného omezení rozsahu, tam kde je to zapotřebí.

Chyby zohledněné v celkové chybovosti by se měly vztahovat k zjištěním uvedeným v závěrečné zprávě o auditu, tj. po ukončení řízení o sporných otázkách s auditovaným subjektem.

V případech, kdy toto řízení nebylo do předložení VKZ ukončeno, by toto mělo být jasně uvedeno, a je-li dopad podstatný, může být na základě odborného úsudku AO vydán výrok

s výhradou. Co se týká výpočtu celkové chybovosti, zahrnuty by měly být předběžné chyby (obvykle maximální možné chyby uvedené v návrzích zpráv o auditu)¹⁷.

Do **bodu 5.7** by měl AO zahrnout kvalitativní analýzu učiněných zjištění. Je třeba uvést počet a druhy zjištění, jejich význam a příčiny (to je důležité zejména v případech, kdy se stejný druh chyby vyskytuje několikrát, což naznačuje možný systémový nedostatek) odhadované AO.

Co se týká typologie zjištění týkajících se projektů, informace by měly být předloženy ve formě strukturovaných údajů v systému SFC2014 (viz rovněž tabulka v příloze 5, na které se Komise a auditní orgány společně dohodly pro programové období 2014–2020).

Co se týká informací poskytnutých v **bodě 5.8**, je třeba uvést, že pokud jediný vzorek pro programy financované z více fondů nebo pro skupinu programů, na něž se vztahuje společný systém řízení a kontroly, vede k výpočtu významné chybovosti, platí výsledná celková chybovost a nápravná opatření pro všechny tyto programy a/nebo fondy, a to i v případě, že se zjištěné nesrovnalosti týkají pouze nebo konkrétněji jednoho programu či jednoho fondu. Je však na členském státu, aby uvážil způsob uplatnění vhodných oprav tak, aby byla zbytková celková chybovost pro skupinu všech dotčených programů a/nebo fondů snížena na 2 % či méně.

V **bodě 5.9** by měl AO uvést celkovou chybovost vypočítanou podle čl. 28 odst. 14 nařízení v přenesené pravomoci:

„Na základě výsledků auditů operací za účelem vypracování výroku auditora a kontrolní zprávy uvedených v čl. 127 odst. 5 písm. a) nařízení (EU) č. 1303/2013 vypočte auditní orgán celkovou chybovost, jež se rovná součtu promítnutých náhodných chyb a případně také systémových chyb a neopravených neobvyklých chyb, vydělených souborem.“¹⁸

Posouzení celkové chybovosti a jejího dopadu na prvek výroku auditora týkající se systému řízení a kontroly je uvedeno v tabulce 1 v oddíle III.1.

AO by měl také vypočítat a uvést zbytkovou celkovou chybovost (tj. zbývající chybu v základním souboru výdajů v certifikované účetní závěrce) po uplatnění příslušných finančních oprav vyplývajících z auditů AO. Zbytková celková chybovost by se pak měla porovnat s prahem významnosti ve výši 2 %.

Je-li zbytková celková chybovost vyšší než 2 %, měl by být výrok auditora s výhradou nebo záporný, přinejmenším s ohledem na legalitu a správnost výdajů, avšak s největší pravděpodobností také ve vztahu k řádnému fungování systému řízení a kontroly (viz bližší

¹⁷ Další informace o dopadu nedokončených auditů operací na výpočet celkové chybovosti a zbytkové celkové chybovosti jsou uvedeny v oddíle IV.5.

¹⁸ Pokud vykázané výdaje zahrnují záporné jednotky vzorku, musí se s nimi zacházet jako se zvláštním základním souborem. V tomto případě se celková chybovost vypočítá ve vztahu k základnímu souboru kladných jednotek vzorku.

pokyny v oddíle III.1). Očekává se, že členský stát před předložením souboru dokumentů k poskytnutí jistoty uplatní dodatečné (zejména extrapolované) finanční opravy k snížení významného zbytkového rizika (tj. zbytkové celkové chybovosti) na 2 % či méně; jedná se o podmínku pro výrok bez výhrad, pokud jde o legalitu a správnost výdajů certifikovaných v účetní závěrce programu.

Kromě informací o celkové chybovosti a zbytkové celkové chybovosti uvedených v oddíle 5 VKZ by měla být celková chybovost a zbytková celková chybovost uvedena rovněž v tabulce v bodě 10.2 VKZ (viz příloha 2 tohoto dokumentu). Modul v systému SFC2014 obsahuje výše zmíněnou tabulku, která by měla být vyplněna přímo v systému.

Příslušné výpočty celkové chybovosti a zbytkové celkové chybovosti by měly být uvedeny v bodě 10.3 VKZ. Další vysvětlivky ohledně řešení chyb a bližší pokyny týkající se výpočtu celkové chybovosti a zbytkové celkové chybovosti jsou uvedeny v oddíle IV.

Jak vyplývá z čl. 28 odst. 11 nařízení v přenesené pravomoci, AO by měl v **bodě 5.11 VKZ** případně vysvětlit, zda jsou kromě náhodných chyb některé zjištěné chyby systémové nebo neobvyklé.

Vzhledem k ustanovením finančního nařízení a nařízení o společných ustanoveních¹⁹ **revidované míry chyb za předchozí roky již nejsou relevantní a není třeba je ve VKZ uvádět.** Všechny finanční opravy uplatněné v souvislosti s výdaji ve vybraném kontrolovaném souboru, certifikované v účetní závěrce a předložené se souborem dokumentů k poskytnutí jistoty se tudíž považují za konečné.

6. Audity účetních závěrek

6.1 Údaj o orgánech/subjektech, které provedly audity účetních závěrek.

6.2 Popis koncepce auditu k ověření prvků účetní závěrky podle článku 137 nařízení (EU) č. 1303/2013. To zahrnuje odkaz na auditní činnost provedenou v rámci auditů systémů (jak je podrobně uvedeno v oddíle 4) a auditů operací (jak je podrobně uvedeno v oddíle 5) s významností pro jistotu, jež se vyžaduje u účetních závěrek.

6.3 Informace o závěrech, které byly vyvozeny na základě auditů, pokud jde o úplnost, přesnost a pravdivost účetní závěrky, včetně informací o uložených finančních opravách, které se projeví v účetní závěrce, v návaznosti na výsledky auditů systémů a/nebo auditu operací.

6.4 Údaj o tom, zda byly některé ze zjištěných problémů označeny za systémové, a o přijatých opatřeních.

¹⁹ Zejména čl. 63 odst. 5 a 6 finančního nařízení a čl. 137 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních.

V **bodě 6.2** by měl AO popsat auditní činnost provedenou za účelem auditu účetní závěrky podle rámce stanoveného článkem 137 nařízení o společných ustanoveních a článkem 29 nařízení v přenesené pravomoci a pro podporu výroku auditora ohledně úplnosti, přesnosti a pravdivosti účetní závěrky, a to s přihlédnutím k *Pokynům k auditům účetních závěrek* (EGESIF_15_0016) v aktuálním znění, které vypracovala Komise.

AO by měl popsat také časový rozvrh a pracovní ujednání dohodnuté s CO a ŘO, jež byly nezbytné, aby mohl AO provést audit účetní závěrky včas²⁰.

V **bodě 6.3** by měl AO objasnit, jak dospěl k závěrům ohledně úplnosti, přesnosti a pravdivosti účetní závěrky na základě různých zdrojů jistoty:

- svých auditů systémů (zejména auditů provedených u certifikačního orgánu, jak stanoví čl. 29 odst. 4 nařízení v přenesené pravomoci),
- svých auditů operací²¹,
- závěrečných zpráv o auditu zasílaných Komisí a Účetním dvorem,
- svého posouzení prohlášení řídicího subjektu a ročního shrnutí,
- povahy a rozsahu provedeného prověřování návrhu účetní závěrky, kterou certifikační orgán předkládá auditnímu orgánu, a případných dalších auditních postupů provedených za účelem sesouhlasení a ověření údajů v účetních závěrkách.

Co se týče posledního bodu, AO by měl popsat svá konečná dodatečná ověření návrhu certifikované účetní závěrky před stanovenou zákonnou lhůtou 15. února, jak je uvedeno ve výše zmíněných pokynech k auditům účetních závěrek. AO by měl zejména:

1) ve VKZ výslovně potvrdit, že ověřil sesouhlasení provedené CO s ohledem na informace uvedené v dodatcích 2 a 8 k účetní závěrce a soulad s informacemi, které poskytl ŘO v ročním shrnutí (zejména částka uvedená v tabulkách v oddílech A, B a C ročního shrnutí) a

2) uvést a objasnit případné zjištěné rozdíly mezi těmito dvěma dokumenty.

AO by měl popsat provedenou činnost v tomto ohledu, včetně svého posouzení přiměřenosti vysvětlení, která CO podává k úpravám uvedeným v těchto dodatcích, a ověření souladu s

²⁰ S ohledem na odstavec A39 standardu ISA 700 AO poskytuje stanovisko k účetní závěrce, za niž je odpovědný CO. AO tudíž nemůže dospět k závěru, že byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, dokud nebyla sestavena účetní závěrka a vedení za ni nepřevzalo odpovědnost. To znamená, že auditní orgán může vypracovat výrok auditora k účetní závěrce až poté, co ji certifikační orgán předložil řídicímu orgánu a auditnímu orgánu a řídicí orgán předložil auditnímu orgánu prohlášení řídicího subjektu. AO by však měl zahájit auditní činnost týkající se účetní závěrky dříve, než ji CO dokončí, a dříve, než ŘO předloží prohlášení řídicího subjektu, aby měl dostatek času na vypracování výroku auditora, jenž má být vydán do 15. února roku N+2. Pro zajištění hladkého průběhu by se CO, ŘO a AO měly dohodnout na časovém rozvrhu a pracovních ujednáních.

²¹ Audity operací umožní prověřit přesnost částek a úplnost odpovídajících výdajů, které jsou uvedeny v žádostech o platbu (a následně i v účetních závěrkách, jsou-li v plné míře legální a správné). Umožňuje rovněž sesouhlasení auditní stopy od úrovně účetního systému certifikačního orgánu až po úroveň příjemce či operace, včetně veškerých mezičlánků v podobě zprostředkujících subjektů, což je aspekt, který již současné audity řeší.

informacemi uvedenými ve VKZ a v ročním shrnutí. Ověření by se mělo zaměřit zejména na provedené finanční opravy vykázané v účetních závěrkách, které představují návazná opatření přijatá na základě výsledků auditů systémů, auditů operací a dalších řídicích kontrol provedených po podání konečné žádosti o průběžnou platbu Komisi a před předložením účetní závěrky. **Zvláštní pozornost je nutno věnovat částkám, které jsou předmětem probíhajícího posouzení, jak je uvedeno v čl. 137 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních, a tyto částky uvést.**

7. Koordinace mezi auditními subjekty a dozor ze strany auditního orgánu

7.1 V příslušném případě popis postupu koordinace mezi auditním orgánem a auditními subjekty, které provádějí audity, jak je stanoveno v čl. 127 odst. 2 nařízení (EU) č. 1303/2013.

7.2 Popis postupu dozoru a přezkumu kvality, který auditní orgán uplatňuje u těchto auditních subjektů.

Pod bodem 7.1 by měl postup zahrnovat koordinaci v souvislosti s plánováním auditů a koordinaci a ověření výsledků auditů za účelem vyvození konečných závěrů a vypracování výroku auditora.

V bodě 7.2 by měl být popsán postup dozoru, který AO uplatňuje u jiných auditních subjektů (je-li použitelné). Popis by měl zahrnovat přehled skutečně vykonaného dozoru v souvislosti s daným účetním obdobím, berouc v úvahu stávající mezinárodně uznávané auditorské standardy nebo pokyny.

V tomto ohledu by měl AO vzít v potaz směrnici č. 25 Evropských směrnic pro implementaci auditorských standardů INTOSAI²², která objasňuje využití práce jiných auditorů nebo expertů nejvyššími evropskými kontrolními institucemi. Tento pokyn se týká zejména požadavků, jež je třeba dodržet v závislosti na tom, do jaké míry je hlavní auditor v jednotlivých fázích auditu odkázán na práci jiných auditorů, ať už pro účely plánování, v oblasti důkazních informací nebo na závěr prověřování. Rozsah postupů, jež by měl hlavní auditor provést, aby získal dostatečné důkazní informace o tom, že práce jiných auditorů v rámci konkrétního úkolu vyhovuje jeho účelům, závisí na fázích auditu, v nichž může být práce jiných auditorů využita. Zejména v případě, bude-li tato práce využita jako důkazní informace, bude muset AO provést důkladnější přezkum.

Další pokyny udává standard ISSAI 1600 týkající se auditů skupiny²³, standard ISSAI 1610²⁴ (zahrnující standard ISA 610) o využití práce interního auditora a standard ISSAI 1620²⁵ o využití práce auditorova experta.

²² https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES_CS.PDF

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

8. Další informace

8.1 Případně informace o nahlášených podvodech a podezřeních na podvod, jež byly zjištěny v rámci auditů provedených auditním orgánem (včetně případů nahlášených jinými vnitrostátními orgány nebo institucemi EU a souvisejících s operacemi, které ověřil auditní orgán), spolu s přijatými opatřeními.

V bodě 8.1 VKZ by měl AO uvést, jaké kroky byly podniknuty v souvislosti s případy podezření na podvod zjištěnými při auditní činnosti provedené do předložení VKZ.

AO by měl o všech zjištěných případech podezření na podvod týkajících se daného účetního období informovat zvláštní vnitrostátní útvary a útvary EU pro boj proti podvodům a v případě programů financovaných z více fondů by měl uvést dotčený fond.

Ve VKZ by mělo být uvedeno, zda byl o případech podezření na podvod, které AO²⁶ odhalil, informován úřad OLAF. V souladu s požadavky stanovenými v čl. 122 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních a aktů v přenesené pravomoci a prováděcích aktů uvedených v tomto ustanovení²⁷ musí podezření na podvod oznámit úřadu OLAF orgán určený členským státem.

Dovolují-li to vnitrostátní pravidla pro probíhající šetření, měl by AO shromáždit informace o povaze podvodu a posoudit, zda se jedná o systémovou záležitost, a pokud ano, zda byla doporučena/přijata zmírňující opatření.

Ve VKZ by měly být případně uvedeny informace o stavu provádění finančních oprav v souvislosti s daným podvodem nebo podezřením na podvod a informace o žádosti o průběžnou platbu předložené Komisi, v níž byly tyto opravy zahrnuty.

Další informace a pokyny, pokud jde o opatření, jež mají vnitrostátní orgány (včetně AO) přijmout za účelem předcházení podvodům, jejich odhalování a nápravy, jsou k dispozici na adrese <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. Jak vyplývá ze standardu ISA 240, „auditoři mohou narazit na okolnosti naznačující, že mohlo dojít k podvodu. V těchto případech musí neprodleně informovat příslušný orgán, aby tento mohl dále jednat.... Auditor může dospět k závěru, že případný podvod se prolíná celým systémem či pouze jeho částí, nebo může dospět k závěru, že existuje jeden či více izolovaných případů možného podvodu.

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

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

²⁶ Auditoři provádějí správní, nikoliv trestní řízení. Jejich pravomoc a oprávnění, pokud jde o vyšetřování konkrétních okolností případného podvodného jednání, jsou proto dosti omezené. Kromě toho se liší i cíle správního a trestního řízení. Audit operací má správní povahu, jeho cílem je posoudit legalitu a správnost provádění projektu, zatímco účelem trestního řízení je odhalit a prošetřit operace za účelem získání důkazů o podvodném úmyslu.

²⁷ EU2015/1970 – akt v přenesené pravomoci, EU2016/568 – akt v přenesené pravomoci, EU2015/1974 – prováděcí akt.

*Vždy musí reagovat rychle a informovat příslušné orgány, a to s přihlédnutím ke všem okolnostem daného případu (případů). Na základě shromážděných důkazů musí auditor pečlivě a důkladně zanalyzovat situaci, uspořádat důkazy, ze kterých zjištění vychází, a rozhodnout, koho informovat. V první řadě je patrně třeba informovat osoby pověřené řízením kontrolovaného subjektu, pokud není žádný důvod se domnívat, že jsou do případu (případů) zapleteny. (...) V ostatních případech musí auditor dotyčný případ (případy) oznámit přímo justičním orgánům, aniž je tím dotčen jakýkoli vnitrostátní právní předpis týkající se důvěrného charakteru informací získaných během auditu. Auditóři musí informovat rovněž příslušné vnitrostátní orgány, které musí Komisi (úřadu OLAF) nahlásit nesrovnalosti a podezření na podvod v souladu s platnými odvětvovými předpisy pro nahlašování nesrovnalostí.*²⁸

8.2 Případně následné události, k nimž došlo po předložení účetní závěrky auditnímu orgánu a před předáním výroční kontrolní zprávy podle čl. 127 odst. 5 písm. b) nařízení (EU) č. 1303/2013 Komisi a které se berou v úvahu při zjišťování míry jistoty a vypracování výroku auditního orgánu.

Pojem následných událostí je převzat z mezinárodního auditorského standardu 560 a upraven pro potřeby sdíleného řízení v rámci politiky soudržnosti. Jak je uvedeno v tomto standardu, jedním z cílů auditora je „získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora a které vyžadují úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění v této účetní závěrce, byly do této účetní závěrky náležitě zahrnuty v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“. V souvislosti se sdíleným řízením by se „účetní uzávěrkou“ měla rozumět účetní uzávěrka, kterou sestavil a za niž odpovídá CO. „Datum účetní závěrky“ odpovídá datu, ke kterému CO předloží účetní závěrku auditnímu orgánu za účelem konečného ověření.

Předpokládá se, že AO obdrží účetní závěrku od CO dříve, než bude předložena Komisi, aby mohl vyvodit závěr ohledně její úplnosti, přesnosti a pravdivosti. V době od přijetí účetní závěrky do vypracování výroku auditora může AO zjistit události, které mají vliv na částky zveřejněné v účetní závěrce, zejména na výdaje vykázané jako legální a správné.

Za tímto účelem by AO měl „provést takové postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že byly zjištěny všechny události, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora [VKZ] a které vyžadují úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění údajů v účetní závěrce“. Ve standardu ISA 560 se rovněž uvádí: „nepředpokládá se však, že auditor [AO] bude provádět dodatečné ověření skutečností, u kterých dříve použité postupy poskytl uspokojivé závěry“.

Určité následné události by mohly mít významný dopad na fungování systému řízení a kontroly a/nebo na výhrady (v případě výroku s výhradou či záporného výroku), a AO je tudíž

²⁸ Příručka *The role of Member States' auditors in fraud prevention and detection* (Úloha auditorů členských států při předcházení podvodů a odhalování podvodů)

(<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20the%20Role%20of%20Member%20states%27auditors%20in%20fraud%20prevention%20and%20detection%205BEN%5D.doc>).

nemůže nevzít v potaz. Těmito událostmi mohou být buď pozitivní opatření (např. nápravná opatření provedená až poté, co CA sestavil účetní závěrku, avšak před jejím předložením Komisi), nebo opatření s negativním dopadem (např. nedostatky systému nebo chyby zjištěné v tomto období).

V relevantních případech by se měla zohlednit další vnitrostátní auditní činnost nebo auditní činnost na úrovni EU v souvislosti s daným účetním obdobím.

V případě programů financovaných z více fondů by měl být u každé z následných událostí, o kterých je informováno, uveden příslušný fond.

AO je mimoto vyzván, aby v oddílu 8 shrnul provedenou auditní činnost a výsledky v souvislosti se spolehlivostí údajů o výkonnosti, a to na základě auditů systémů s ohledem na KP 6 (zejména z hlediska spolehlivosti údajů o výkonnosti), konkrétních tematických auditů týkajících se spolehlivosti údajů o výkonnosti a auditů operací.

9. Celková míra jistoty

9.1 Informace o celkové míře jistoty ohledně řádného fungování systému řízení a kontroly a vysvětlení, jak bylo této míry jistoty dosaženo na základě kombinace výsledků auditů systémů (jak je uvedeno v bodě 10.1) a auditů operací (jak je uvedeno v bodě 10.2). Auditní orgán případně vezme v úvahu rovněž výsledky jiné auditní činnosti na vnitrostátní úrovni nebo na úrovni Unie, která byla provedena v souvislosti s daným účetním obdobím.

9.2 Posouzení případných provedených zmírňujících opatření, jako jsou finanční opravy, a posouzení potřeby dalších nápravných opatření, která jsou nezbytná ze systémového i finančního hlediska.

Pro účely celkové jistoty, jež má AO uvést v **bodě 9.1**:

- Jistota ohledně účetní závěrky je založena na výsledcích auditů účetních závěrek (a jiných příslušných zdrojích informací, jak jsou popsány v bodě 6.3) a závěry týkající se této záležitosti by měly být uvedeny v bodě 6.3²⁹.
- Jistota ohledně legality a správnosti výdajů je založena na celkové chybovosti vyplývající z auditů operací, přičemž se přihlíží k provedení požadovaných oprav před předložením účetní závěrky (tj. zbytková celková chybovost – viz oddíl 5).
- Jistota ohledně řádného fungování systému řízení a kontroly je založena na kombinaci výsledků auditů systémů (posouzení systémů – viz oddíl 4) a auditů operací (celková chybovost – viz oddíl 5).

²⁹ Co se týká prvku výroku auditora, který souvisí s účetními závěrkami, další vodítka je poskytnuto v dokumentu Komise *Pokyny k auditům účetních závěrek* (EGESIF 15_0016_02) v aktuálním znění.

V případě programů financovaných z více fondů se očekává, že AO potvrdí, že závěry, k nimž dospěl, platí pro všechny fondy, nebo pokud se budou lišit, na základě analýzy výsledků provedené auditní činnosti vysvětlí, jak dospěl k závěrům pro jednotlivé fondy.

Celková míra jistoty je vyjádřena ve výroku auditora (viz oddíl III), na nějž může AO v tomto bodě odkázat.

Co se týká **bodu 9.2**, doporučuje se, aby AO popsal nápravná opatření, která členský stát přijal na základě výsledků auditů systémů a auditů operací vykázaných auditním orgánem.

Existence celkové chybovosti nad úrovní významnosti obecně potvrzuje nedostatky v systému řízení a kontroly (většinou na úrovni KP 4, řídicí kontroly, avšak případně i u ostatních klíčových požadavků). V tomto případě, a zejména tehdy je-li systém řízení a kontroly zařazen do kategorie 3 nebo 4, za účelem zmírnění rizika významných chyb i u budoucích žádostí o platbu by měl AO příslušným orgánům doporučit, aby zjednaly nápravu s potřebnými nápravnými opatřeními tvořícími akční plán, jenž bude proveden v jednoznačných lhůtách před předložením příštího souboru dokumentů k poskytnutí jistoty a který se zabývá zjištěnými systémovými nedostatky. Pokud již byl zaveden, měl by být plán nápravných opatření jasně a stručně popsán ve VKZ (a v prohlášení řídicího subjektu vyhotoveném ŘO). Nebyl-li dosud zaveden, měly by být zveřejněny přinejmenším hlavní oblasti doporučených nápravných opatření (další podrobnosti o plánu nápravných opatření a jeho provádění by pak měly být uvedeny v příští VKZ, pokud si je Komise nevyžádá dříve).

III. POKYNY K VÝROKU AUDITORA, KTERÝ MÁ AO KAŽDOROČNĚ PŘEDLOŽIT PRO KAŽDÝ PROGRAM

1. Výrok auditora

Výrok auditora, který má AO předkládat každoročně pro každý program v souladu s čl. 127 odst. 5 nařízení o společných ustanoveních, vychází ze závěrů vyvozených ze získaných důkazních informací. V prováděcím nařízení je v příloze VIII stanoven vzor výroku auditora, který se má použít a který zahrnuje tři prvky jistoty (účetní závěrku, legalitu a správnost výdajů uvedených v roční účetní závěrce programu a fungování systému řízení a kontroly). Předpokládají se tři typy výroků:

- výrok bez výhrad,
- výrok s výhradou (s omezeným nebo významným dopadem),
- záporný výrok.

AO předkládá svůj výrok auditora pro jednotlivé programy ve VKZ a jako strukturované údaje v systému SFC2014 s uvedením případné rozdílné míry jistoty pro každý z výše zmíněných tří prvků.

Je-li vydán výrok bez výhrad, vztahuje se bez výjimky na všechny tři prvky výroku auditora.

U ostatních typů výroku, tj. výroku s výhradou nebo záporného výroku, by měl AO ve výroku auditora uvést, kterých z těchto tří prvků či jejich kombinace (účetní závěrka, legalita a správnost, systém řízení a kontroly) se to týká.

Na základě zkušeností je pro nejčastěji vykazované situace v tabulce níže uvedena souvislost mezi výrokem auditora (v souvislosti s řádným fungováním systému řízení a kontroly a legalitou a správností výdajů) a závěry auditů systémů a auditů operací. **Tabulka je pouze orientační a AO musí použít svůj odborný úsudek, zejména v situacích, které nejsou níže uvedeny, nebo v případě zvláštních zmírňujících faktorů, jež AO určil na základě důkazních informací.** Provedená nápravná opatření, která jsou uvedena v tabulce, se mohou týkat finančních oprav (které mají snížit zbytkovou celkovou chybovost na 2 % či méně) nebo systémových/procesních zlepšení k odstranění nedostatků v systému řízení a kontroly a k zabránění opakování stejných nesrovnalostí v budoucnu, případně kombinace obojího.

Tabulka 1: Typy výroku auditora očekávaného s ohledem na prvky jistoty týkající se systému řízení a kontroly, legality a správnosti a účetní závěrky³⁰ s přihlédnutím ke všem dostupným výsledkům auditů a s uvedením potřebných nápravných opatření.

Typ výroku auditora	Prvek výroku auditora a celková jistota				Potřebná nápravná opatření (vzhledem k závěrům AO uvedeným ve VKZ) (buď finanční opravy, nebo systémová/procesní zlepšení, či obojí)
	Fungování systému řízení a kontroly (SŘK) (výsledky auditů systémů potvrzené nebo pozměněné výsledky auditů operací – celková chybovost a/nebo zlepšení k odstranění nedostatků v SŘK)		Legalita a správnost výdajů certifikovaných v účetní závěrce	Účetní závěrka	
	Výsledky auditů systémů	CCh (Výsledky auditů operací)	ZCCh (Celková chybovost zmírněná provedenými finančními opravami před předložením účetní závěrky Komisi)		
1 – Bez výhrad	Systém v kategorii 1 nebo 2	$a \text{ CCh} \leq 2 \%$	$a \text{ ZCCh} \leq 2 \%$	a úpravy, které mají být provedeny v účetní závěrce, $\leq 2 \%$	Opravy jednotlivých chyb ve vzorku
2 – S výhradou (výhrada s omezeným dopadem)	Systém v kategorii 2	a/nebo $2 \% < \text{CCh} < 5 \%$	neuplatňuje se ³¹	neuplatňuje se ⁴⁴	Opravy jednotlivých chyb ve vzorku Zlepšení k odstranění případných nedostatků v systému řízení a kontroly
3 – S výhradou (výhrada s významným dopadem)	Systém v kategorii 3	a/nebo $5 \% \leq \text{CCh} \leq 10 \%$	a/nebo $\text{ZCCh} > 2 \%$	a/nebo úpravy, které mají být provedeny v účetní závěrce, $> 2 \%$	Extrapolované finanční opravy k snížení zbytkové celkové chybovosti na 2% či méně s přihlédnutím k opravám, které již byly uplatněny v důsledku auditů AO (včetně oprav jednotlivých chyb ve vzorku)
4 – Záporný	Systém v kategorii 4	a/nebo $\text{CCh} > 10 \%$	a/nebo $\text{ZCCh} > 2 \%$	a/nebo úpravy, které mají být provedeny v účetní závěrce, $> 2 \%$	+ plán nápravných opatření k odstranění případných nedostatků v systému řízení a kontroly + provedení úprav v účetní závěrce

³⁰ Co se týká jistoty ohledně účetní závěrky, další vodítko je uvedeno v dokumentu Komise Pokyny k auditům účetních závěrek (EGESIF_15_0016) v aktuálním znění.

³¹ Pokud jde o prvek jistoty v oblasti legality/správnosti a účetní závěrky, výrok auditora je buď s výhradou / záporný (významná zbytková chybovost), či nikoli. Případné úpravy nebo zbytková chybovost přesahující úroveň významnosti u výdajů certifikovaných v roční účetní závěrce se pokládají za související významný problém.

Tabulka 1 poskytuje vodítka k posouzení míry jistoty u tří prvků výroku auditora v případě jednoznačných situací. Pokud se AO například domnívá, že systém řízení a kontroly je v kategorii 1 nebo 2 a celková chybovost i zbytková celková chybovost jsou nižší než úroveň významnosti ve výši 2 % nebo stejné, může být výrok auditora týkající se systému řízení a kontroly a legality a správnosti bez výhrad (ledaže se AO domnívá, že potřebná zlepšení a nápravná opatření u systému řízení a kontroly zařazeného do kategorie 2 vyžadují výhradu).

Při formulování výroku auditora však musí AO vzít v úvahu rozdílné míry jistoty a výsledky auditů získané pro jednotlivé prvky výroku auditora. Pokud v době vypracovávání výroku auditora existují provedená nápravná opatření na úrovni systému / legality a správnosti, může AO případně své původní hodnocení na základě dostupných výsledků auditů a získaných důkazů revidovat. Může se vyskytnout několik případů:

- Je-li systém řízení a kontroly zařazen do kategorie 1 nebo 2 a/nebo překračuje-li celková chybovost 2 %, je to – i přes kladné hodnocení, k němuž AO dospěl na základě provedených auditů systémů – známkou toho, že systém řízení a kontroly ve skutečnosti nefunguje natolik účinně, aby zajišťoval prevenci, odhalení a nápravu nesrovnalostí. Pro systém řízení a kontroly se proto obvykle považuje za vhodný výrok auditora s výhradou (případně pouze s omezeným dopadem, je-li udávaná celková chybovost v rozmezí 2 %–5 %; je-li však zbytková celková chybovost vyšší než 2 %, má se za to, že výhrada má významný dopad na legalitu a správnost).
- Pokud však v předchozím případě provedl členský stát před dokončením VKZ vhodná nápravná opatření (tj. finanční opravy, jednotlivé nebo extrapolované, k snížení zbytkové celkové chybovosti na 2 % či méně), může AO vydat výrok s výhradou pouze s omezeným dopadem kvůli potřebným zlepšením systému řízení a kontroly, zatímco aspekt týkající se legality a správnosti výhradu nevyžaduje (zbytková celková chybovost snížena na 2 % nebo méně).
- Pokud se alternativně kromě požadovaných finančních oprav považují za nezbytná i nápravná opatření vedoucí k zlepšení za účelem odstranění nedostatků v systému řízení a kontroly (v závislosti na povaze a druhu chyb majících za následek celkovou chybovost vyšší než 2 % a na závažnosti celkové chybovosti) a tato opatření jsou provedena, lze vydat výrok bez výhrad (s ohledem na systém řízení a kontroly i legalitu a správnost).
- Výrok s výhradou s významným dopadem by měl být vydán v případě, byl-li systém řízení a kontroly zařazen do kategorie 3 a/nebo je-li celková chybovost vyšší než 5 %. Výhrada však může být omezena na systém řízení a kontroly, pokud byla zbytková celková chybovost prostřednictvím vhodných (jednotlivých a/nebo extrapolovaných) finančních oprav před předložením souboru dokumentů k poskytnutí jistoty Komisi snížena na 2 % či méně. Má-li navíc AO dostatečné důkazy o účinném provedení nápravných opatření týkajících se systémových nedostatků a před dokončením VKZ mohl dokonce otestovat jejich účinné provedení, může se AO rozhodnout, že vydá celkově výrok bez výhrad. Alternativně, pokud nebyla nápravná opatření týkající se

systémových nedostatků provedena, očekává se, že výrok auditora bude i nadále s výhradou týkající se systému řízení a kontroly i v případě, byla-li zbytková celková chybovost snížena na 2 % či méně, jelikož systém řízení a kontroly nadále vytváří výdaje obsahující riziko výskytu chyb vyšší než 5 %.

- Jestliže AO zjistí významné chyby v účetní závěrce, měl by být výrok s výhradou i v případě, je-li systém řízení a kontroly v kategorii 1 nebo 2 a celková chybovost i zbytková celková chybovost jsou na úrovni významnosti ve výši 2 % či nižší. Výhrada se v tomto případě týká pouze přesnosti, úplnosti a/nebo správnosti účetní závěrky.

2. Typy výroku auditora

Výrok bez výhrad:

Podle mého názoru a na základě provedené auditní činnosti:

- účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, jak je stanoveno v čl. 29 odst. 5 nařízení (EU) č. 480/2014,
- výdaje v účetní závěrce, o jejichž uhrazení byla Komise požádána, jsou legální a správné,
- zavedený systém řízení a kontroly funguje řádně.

Provedená auditní činnost nezpochybňuje tvrzení uvedená v prohlášení řídicího subjektu.

[Auditní orgán může uvést rovněž důležitost záležitosti (neovlivňující jeho výrok) podle mezinárodně uznaných auditorských standardů. Ve výjimečných případech lze předpokládat odmítnutí výroku.]

Výrok s výhradou:

Podle mého názoru a na základě provedené auditní činnosti:

- účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, jak je stanoveno v čl. 29 odst. 5 nařízení (EU) č. 480/2014,
- výdaje v účetní závěrce, o jejichž uhrazení byla Komise požádána, jsou legální a správné,
- zavedený systém řízení a kontroly funguje řádně,

s výjimkou těchto aspektů [nehodící se škrtněte]:

ve vztahu k významným záležitostem souvisejícím s účetní závěrkou: ...

a/nebo [nehodící se škrtněte]

ve vztahu k významným záležitostem souvisejícím s legalitou a správností výdajů v účetní závěrce, o jejichž uhrazení byla Komise požádána: ...

a/nebo [nehodící se škrtněte] ve vztahu k významným záležitostem souvisejícím s fungováním systému řízení a kontroly:

Odhaduji proto, že dopad výhrady (výhrad) je [omezený]/[značný]. [Nehodící se škrtněte.]

Tento dopad odpovídá [částka v eurech a %] celkových vykázaných výdajů. Dotčený příspěvek Unie tudíž činí ... [částka v eurech].

Provedená auditní činnost nezpochybňuje/zpochybňuje [nehodící se škrtněte] tvrzení uvedená v prohlášení řídicího subjektu.

[Pokud auditní činnost zpochybňuje tvrzení uvedená v prohlášení řídicího subjektu, uveďte auditní orgán v tomto odstavci aspekty, které vedly k tomuto závěru.]

[Auditní orgán může uvést rovněž důležitost záležitosti (neovlivňující jeho výrok) podle mezinárodně uznaných auditorských standardů. Ve výjimečných případech lze předpokládat odmítnutí výroku.]

AO by měl:

- uvést a vysvětlit výhrady,
- odhadnout jejich dopad: zda je omezený, nebo významný,
- tento dopad vyčíslit v poměru k vykázaným výdajům a v absolutní výši.

Vyčíslení dopadu obecně odpovídá zbytkové celkové chybovosti (jako %) vynásobené výdaji certifikovanými v účetní závěrce (jako částka), s výjimkou případů, kdy se výhrada vztahuje pouze na účetní závěrku. V tomto případě je vyčísleným dopadem celá částka, kterou AO označí v účetní závěrce za chybnou.

Navíc, pokud se výhrada týká pouze systému řízení a kontroly (nebo jeho části), doporučuje se, aby AO uvedl částky zahrnuté v účetní závěrce, které souvisejí se systémem řízení a kontroly (nebo jeho částí), a odhadl částky, jichž se tato výhrada týká³².

Jak je uvedeno v tabulce v oddíle III.1 výše, odhad dopadu výhrady týkající se systému řízení a kontroly jako „omezeného“ se považuje za přiměřený, pokud se týká nesrovnalostí (v účetní závěrce dosud neopravených) nad 2 %, nejvýše však do 5 % celkových výdajů certifikovaných v účetní uzávěrce. Jestliže tyto nesrovnalosti dosahují 5 % celkových výdajů certifikovaných v účetní uzávěrce nebo jsou vyšší, dopad příslušné výhrady by měl být

³² To lze provést například na základě celkové chybovosti, paušální sazby atd.

odhadnut jako „značný“. Totéž platí, pokud AO nemůže celkovou částku nesrovnalostí přesně vyčíslit a použije paušální sazbu. Tak tomu může být u systémových nedostatků.

Co se týká výhrady ohledně legality a správnosti, dopad se považuje za významný ve všech případech, kdy je zbytková celková chybovost vyšší než 2 %. Stejně tak se má za to, že jakákoli výhrada týkající se účetní závěrky má významný dopad.

Jak je objasněno v tomto bodě, AO by měl jasně uvést, zda se výhrada týká účetní závěrky, legality a správnosti výdajů nebo systému řízení a kontroly.

V případě programů financovaných z více fondů, kdy je situace u jednotlivých fondů rozdílná, by měl AO uvést, zda se výhrada týká všech fondů a jak konkrétně se jich týká.

Záporný výrok:

Podle mého názoru a na základě provedené auditní činnosti:

- účetní závěrka podává/nepodává [nehodící se škrtněte] věrný a poctivý obraz, jak je stanoveno v čl. 29 odst. 5 nařízení (EU) č. 480/2014,
- výdaje v účetní závěrce, o jejichž uhrazení byla Komise požádána, jsou/nejsou [nehodící se škrtněte] legální a správné,
- zavedený systém řízení a kontroly funguje/nefunguje [nehodící se škrtněte] řádně.

Tento záporný výrok se zakládá na těchto aspektech [nehodící se škrtněte]:

ve vztahu k významným záležitostem souvisejícím s účetní závěrkou:

a/nebo [nehodící se škrtněte]

ve vztahu k významným záležitostem souvisejícím s legalitou a správností výdajů v účetní závěrce, o jejichž uhrazení byla Komise požádána: ...

a/nebo [nehodící se škrtněte]

ve vztahu k významným záležitostem souvisejícím s fungováním systému řízení a kontroly:

...

Provedená auditní činnost zpochybňuje tvrzení uvedená v prohlášení řídicího subjektu s ohledem na tyto aspekty:...

[Auditní orgán může uvést rovněž důležitost záležitosti (neovlivňující jeho výrok) podle mezinárodně uznaných auditorských standardů. Ve výjimečných případech lze předpokládat odmítnutí výroku.]

Výše uvedená objasnění týkající se vyčíslení dopadu výhrad se vztahují i na záporné výroky.

Zejména v případech výroku s výhradou nebo záporného výroku se dále očekává, že AO uveďte, jaká nápravná opatření jednotlivé dotčené orgány naplánovaly nebo přijaly. AO by měl sledovat, zda byla tato opatření skutečně provedena, a následující rok informovat o jejich provedení v bodech 4.5 a 5.12 VKZ.

Při vypracovávání výroku auditora a stanovování míry jistoty by měl AO náležitě uplatnit odborný úsudek, aby rozhodl, zda závažnost zjištění opravňuje vydání výroku s výhradou nebo záporného výroku.

Omezení rozsahu

Omezení rozsahu by mělo být uplatněno v případě, kdy AO není na základě vnějších faktorů³³ schopen provést veškerou potřebnou auditní činnost, která byla naplánována a která by mu umožnila vypracovat platný a odůvodněný výrok auditora pro kteroukoli ze tří složek.

Považuje-li se za nezbytné **omezení rozsahu**, měl by AO odhadnout (případný) dopad na výdaje certifikované v účetní závěrce³⁴. Jestliže dopad odhadne jako významný, nemůže vydat výrok bez výhrad. AO by měl v těchto případech vydat výrok s výhradou, nebo výjimečně uvážit odmítnutí výroku.

Odmítnutí výroku

Ve výjimečných případech může AO odmítnout vydat výrok. To se stane pouze tehdy, nemůže-li AO kvůli vnějším faktorům, za které nese odpovědnost, provést audit účetní závěrky (viz níže nulové účty), vykázaných výdajů nebo fungování systému řízení a kontroly. V takovém případě by měl AO vysvětlit, proč nemohl výrok auditora vypracovat.

Odmítnutí výroku by bylo možno formulovat takto:

Kvůli závažnosti záležitosti popsané v odstavci výše jsem nemohl/a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které jsou základem pro vydání výroku auditora. Kvůli omezení rozsahu proto nevydávám výrok k tomuto aspektu (aspektům):

– *účetní závěrka,*

a/nebo [nehodící se škrtněte]

– *legalita a správnost výdajů, o jejichž uhrazení byla Komise požádána,*

a/nebo [nehodící se škrtněte]

– *fungování systému řízení a kontroly.*

³³ Pokud například auditovaný subjekt odmítne umožnit přístup k dokumentům.

³⁴ Odhad může vycházet z částek uvedených v účetní závěrce, s ohledem na něž nebylo možné provést nezbytnou auditní činnost.

Odmítnutí výroku v případě, že Komisi nejsou v průběhu účetního období vykázány žádné výdaje:

Pokud Komisi nebyly v souvislosti s daným účetním obdobím vykázány žádné výdaje a CO nevykázal v účetní závěrce žádné částky příspěvků z programu vyplacené na finanční nástroje podle čl. 41 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních nebo zálohy státní podpory podle čl. 131 odst. 4 nařízení o společných ustanoveních, považuje se za vhodné **odmítnutí výroku** (vztahující se na všechny tři prvky výroku).

To platí i tehdy, pokud AO již případně provedl některé audity systémů. Výsledky těchto auditů se vykazují v oddíle 4 VKZ. Jelikož však v účetní závěrce nebyly certifikovány žádné částky, považuje se za vhodné odmítnutí výroku (kvůli aspektu účetní závěrky a legality a správnosti).

Tento postup se nepoužije v případech, kdy byly Komisi v souvislosti s daným účetním obdobím vykázány omezené výdaje. V těchto případech by měl AO vydat výrok auditora na základě provedené auditní činnosti.

3. Programy financované z více fondů, společné systémy a rozdílné výroky auditora pro jednotlivé programy

V případě programu financovaného z více fondů se výrok auditora vztahuje na všechny fondy v rámci tohoto programu.

V případě několika programů, které jsou seskupeny a zahrnuty do společného systému řízení a kontroly, umožňuje nařízení o společných ustanoveních AO nahlásit jednu celkovou chybovost na základě jediného vzorku, který zahrnuje tyto seskupené programy, a předložit pro seskupené programy jednu VKZ. Pro každý program je však třeba vydat jednotlivý výrok auditora v souladu s čl. 127 odst. 5 nařízení o společných ustanoveních³⁵. Typ výroku auditora se pak může mezi jednotlivými programy navzdory jejich seskupení lišit. Jestliže audity systémů nebo analýza chyb zjištěných v náhodném vzorku v rámci společného systému řízení a kontroly prokáží konkrétní nedostatky u jednoho programu (nebo u některých programů) v rámci tohoto společného systému, může AO uvážit rozlišení výroku auditora pro tento konkrétní program či programy³⁶. Za tímto účelem umožňuje systém SFC2014 auditnímu orgánu vložit pro jednotlivé programy v rámci společného systému řízení a kontroly rozdílné výroky auditora. Předpokládá se, že AO ve VKZ objasní důkazní informace a zjištění dokládající rozdílné výroky auditora v rámci společného systému řízení a kontroly.

³⁵ V čl. 127 odst. 5) nařízení (EU) č. 1303/2013 je uvedeno: „*Auditní orgán vypracovává: a) výrok auditora ... b) kontrolní zprávu ... Pokud se společný systém řízení a kontroly vztahuje na více než jeden operační program, lze informace požadované podle prvního pododstavce písm. b) seskupit do jediné zprávy.*“

³⁶ Má-li AO dostatečné důkazní informace pro vypracování rozdílných výroků auditora pro jednotlivé programy v jediném vzorku pro společný systém řízení a kontroly, viz rovněž bod 5.3 ohledně vzorku.

4. Nedostatečný výrok auditora

Komise považuje za nedostatečný výrok auditora mimo jiné tyto případy:

- výrok bez výhrad, ačkoliv pro dané referenční účetní období nebyly Komisi vykázány žádné výdaje (viz rovněž odmítnutí výroku),
- výrok bez výhrad, ačkoliv u výdajů v daném referenčním účetním období nebyly provedeny žádné audity operací,
- výrok bez výhrad, ačkoliv AO neprovedl audit významné části operací ve vzorku (významný dopad na celkovou chybovost),
- výrok bez výhrad, ačkoliv celková chybovost je vyšší než úroveň významnosti, a/nebo v rámci auditů systémů byly zjištěny významné nedostatky, aniž by vnitrostátní orgány přijaly před zveřejněním výroku auditora vhodná nápravná opatření (viz oddíl II.5 těchto pokynů),
- omezení rozsahu v případě, že se AO domnívá, že vzorek auditů operací není reprezentativní, a vzorek nerozšířil / nevybral doplňkový vzorek,
- odmítnutí výroku, jelikož s ohledem na audity operací / jiné audity nebylo ukončeno řízení o sporných otázkách.

IV. ŘEŠENÍ CHYB ZJIŠTĚNÝCH AUDITNÍMI ORGÁNY ZA ÚČELEM STANOVENÍ A VYKAZOVÁNÍ SPOLEHLIVÉ ZBYTKOVÉ CELKOVÉ CHYBOVOSTI VE VÝROČNÍCH KONTROLNÍCH ZPRÁVÁCH

Cílem tohoto oddílu je poskytnout orgánům členských států, jmenovitě auditním orgánům (AO), pokyny k řešení a hodnocení chyb zjištěných v rámci auditů prováděných auditními orgány, zejména auditů operací. Tento oddíl objasňuje rovněž otázky týkající se výpočtu celkové chybovosti, zbytkové celkové chybovosti, souvisejících nápravných opatření a jejich dopadu na výrok auditora, který AO předkládá podle čl. 127 odst. 5 písm. a) nařízení o společných ustanoveních.

Tento oddíl obsahuje rovněž doplňující informace k níže uvedeným pokynům Komise:

- *Pokyny pro auditní orgány k metodám výběru vzorků* (EGESIF_16-0014-01 ze dne 20. 1. 2017 a jejich pozdější změny), dále jen „pokyny k výběru vzorků“,
- *Pokyny k auditům účetních závěrek* (EGESIF 15_0016) v aktuálním znění,
- *Pokyny k odňatým částkám, částkám získaným zpět, částkám, jež mají být získány zpět, a částkám, které nelze získat zpět* (EGESIF 15_0017) v aktuálním znění.

1. Hodnocení chyb

1.1 Přehled druhů chyb

Ve výročních kontrolních zprávách by podle požadavků mezinárodních auditorských standardů, konkrétně standardu ISA 530, mělo být kromě nápravných opatření (viz oddíl IV.3) uvedeno i hodnocení chyb zjištěných v rámci auditů operací provedených auditním orgánem. Chyby zjištěné při těchto auditech mohou být náhodné, systémové, známé a ve výjimečných případech neobvyklé. Tyto pojmy jsou vysvětleny v následujících oddílech.

Poté, co AO chyby zhodnotí, provede výpočet celkové chybovosti a zbytkové celkové chybovosti (s přihlédnutím k provedeným opravám), jak je objasněno v oddílech IV.2 a IV.4. AO by se měl snažit rozvrhnout si práci tak, aby hodnocení mohlo být řádně provedeno a aby členský stát mohl zavést nápravná opatření včas před odevzdáním souboru dokumentů k poskytnutí jistoty a aby mohla být tato opatření náležitě zohledněna v účetní závěrce programu. Ve VKZ by měl být vysvětlen odborný úsudek, na němž AO založil své hodnocení chyb.

1.2 Náhodné chyby

Chyby, které AO nepovažuje za systémové nebo neobvyklé, jsou klasifikovány jako chyby náhodné. Toto pojetí počítá s pravděpodobností, že se náhodné chyby zjištěné v auditovaném vzorku vyskytnou i v neauditovaném základním souboru, neboť vzorek je reprezentativní. Náhodné chyby je tedy nutno zahrnout do projekce chyb – viz oddíl IV.2.

Jak je popsáno v pokynech pro auditní orgány k metodám výběru vzorků, výpočet projektované míry náhodných chyb se liší v závislosti na zvolené metodě výběru vzorku.

1.3 Systémové chyby

Systémovými chybami se rozumějí chyby zjištěné v auditovaném vzorku, jež mají dopad na neauditovaný základní soubor a vyskytnou se v náležitě vymezených obdobných situacích. Obvykle jsou spojeny s neúčinnými kontrolními postupy v rámci systému řízení a kontroly (či jeho části). Je-li zjištěna možná systémová chyba, je nutno provést doplňující činnost za účelem určení jejího celkového rozsahu a následného vyčíslení. To znamená, že by v základním souboru měly být určeny všechny situace, které jsou náchylné k výskytu téhož druhu chyby, jež byla zjištěna ve vzorku, což umožní vymežit celkový dopad dané chyby na základní soubor³⁷. V čl. 143 odst. 1 nařízení (EU) č. 1303/2013 je stanoveno: „*V případě*

³⁷ Může se jednat například o určitou chybu zjištěnou u operace spolufinancované v rámci prioritní osy, která souvisí s finančním inženýrstvím. Může se stát, že se tato chyba vyskytne v dalších operacích v rámci stejné prioritní osy. To, zda se jedná o tento případ, musí určit AO ve spolupráci s řídicím orgánem.

systemových nesrovnalostí rozšíří členský stát své vyšetřování na všechny operace, které by mohly být dotčeny.“

Pokyny pro auditní orgány k metodám výběru vzorků obsahují vysvětlení ohledně projekce v případě zjištění náhodných i systémových chyb.

Při výpočtu celkové chybovosti s ohledem na systémové chyby existují dva možné scénáře:

a) Členský stát vymezil systémovou chybu ve všech potenciálně zasažených operacích, což mu umožnilo stanovit přesný dopad na základní soubor. Systémová chyba, která byla zjištěna ve vzorku, není extrapolována, nýbrž je jako absolutní částka připočtena k výši chyby za účelem výpočtu celkové chybovosti.

b) Ve fázi podávání zpráv Komisi mohl členský stát vymezit rozsah systémové chyby v celém základním souboru pouze částečně (nejsou k dispozici informace o přesném dopadu systémové chyby). Pro účely výpočtu celkové chybovosti se systémová chyba, která byla zjištěna ve vzorku, považuje za náhodnou (a přispívá tudíž k extrapolaci).

Ve vztahu k výdajům vykázaným v referenčním účetním období je nutno při výpočtu zbytkové celkové chybovosti vzít v úvahu všechny provedené finanční opravy odpovídající (zcela nebo částečně) opraveným systémovým chybám a případné související částky vyňaté z účetní závěrky kvůli probíhajícímu posouzení (tj. výdaje potenciálně ovlivněné systémovou chybou, které byly vyňaty za účelem dalšího ověření s cílem vymezit systémovou chybu (viz oddíl IV.4)³⁸.

1.4 Neobvyklé chyby

Neobvyklou chybou se rozumí chyba, která prokazatelně není reprezentativní pro základní soubor. Vzhledem k reprezentativnímu charakteru statistického vzorku vůči základnímu souboru by se měly neobvyklé chyby vykazovat pouze ve zcela výjimečných a náležitě odůvodněných případech. Časté uchýlování se k tomuto pojmu bez řádného odůvodnění může snížit spolehlivost výpočtu celkové chybovosti i spolehlivost výroku auditora vydaného auditním orgánem.

AO musí ve VKZ poskytnout vysokou míru jistoty, že tato neobvyklá chyba skutečně není reprezentativní pro základní soubor, a vysvětlit dodatečné auditorské postupy, které provedl za účelem vyvození závěru ohledně přítomnosti neobvyklé chyby, jak vyžaduje standard ISA 530, který dále stanoví:

³⁸ Ve výjimečných případech systémových chyb, které nebyly dosud plně vymezeny, lze takovéto chyby z výpočtu zbytkové celkové chybovosti vyloučit (v rámci hodnoty D) pod podmínkou, že 1) systémová chyba se vyskytuje pouze u omezené části výdajů a 2) veškeré výdaje potenciálně zasažené touto chybou jsou z účetní závěrky vyňaty za účelem posouzení s cílem systémovou chybu plně vymezit.

„A.19. Jestliže auditor definoval nesprávnost jako neobvyklou chybu, je možné ji při projekci nesprávností na základní soubor vyloučit. Nicméně důsledky takové nesprávnosti, zůstane-li neopravena, je přesto nutné zohlednit společně s projekcí nesprávností, které nejsou posouzeny jako neobvyklé chyby.“

A.22. V případě testů detailních údajů je auditorovým nejlepším odhadem nesprávnosti v základním souboru součet projektované nesprávnosti a případné neobvyklé chyby. Jestliže je součet projektované nesprávnosti a případné neobvyklé chyby vyšší než přípustná nesprávnost, vzorek není přiměřeným základem pro závěry auditora o testovaném základním souboru. (...)“

To znamená, že výše neobvyklé chyby musí být zahrnuta do výpočtu celkové chybovosti, pokud nebyla opravena, jak je uvedeno v oddíle IV.2.

Jestliže byla neobvyklá chyba opravena předtím, než je dotčená VKZ předložena Komisi (v žádosti o platbu nebo v účetní závěrce (nebo jejím návrhu)), pak se do celkové chybovosti nezapočítává a odpovídající oprava by se neměla brát v potaz pro výpočet zbytkové celkové chybovosti. Tento přístup se uplatňuje pouze v případě neobvyklých chyb vzhledem k jejich mimořádnému charakteru, jak je uvedeno v citovaném auditorském standardu.

Zvláštní případ může nastat, jestliže AO odhalí u stejné operace různé nesrovnalosti, přičemž jedna z nich se považuje za neobvyklou chybu. V tomto případě by se měla náhodná část chyby projektovat na základní soubor. Neobvyklá chyba v téže operaci se přidá do celkové chybovosti, pakliže nebyla opravena před odevzdáním VKZ. Jelikož náhodná chyba představuje další možné chyby v základním souboru, měla by se extrapolovat na zbytek výdajů v tomto souboru, aby bylo možné správně odhadnout celkovou chybovost.

1.5 Známé chyby

Zvláštní druh chyby, který by se neměl zaměřovat se systémovými chybami, se vyskytuje v případě, že chyba zjištěná v rámci jedné operace / žádosti o platbu ve vzorku vede auditora k odhalení jedné či více chyb mimo tento vzorek v rámci téže operace. Takovouto chybu lze považovat za „známou chybu“³⁹. Při řešení známých chyb se doporučuje tento postup:

Náhodnou chybu ve vzorku (tj. chybu, která vedla k odhalení známé chyby mimo vzorek) je třeba extrapolovat stejně jako jakoukoli jinou náhodnou chybu. Výše známé chyby mimo vzorek se nezapočítává do celkové chybovosti. Toto doporučení vyplývá ze skutečnosti, že na rozdíl od vymezených systémových chyb se vymezení známé chyby obvykle provádí na

³⁹ Je-li například zjištěno, že určitá zakázka je podle pravidel pro zadávání veřejných zakázek protiprávní, je pravděpodobné, že část souvisejících neoprávněných výdajů byla u této operace vykázána v žádosti o platbu nebo ve faktuře zahrnuté do auditovaného vzorku. Zbývající výdaje u této operace mohly být vykázány v žádostech o platbu či ve fakturách nezahrnutých do tohoto vzorku, v rámci auditovaného základního souboru nebo základního souboru z předchozího roku.

úrovni operace, u níž byla chyba zjištěna. Tento proces nepotvrzuje, zda v základním souboru zůstávají jiné operace ovlivněné chybou tohoto druhu. Nicméně známá chyba by měla být rovněž opravena.

Opravit je třeba i známé chyby týkající se předchozích účetních období. Nejsou však zahrnuty do výpočtu celkové chybovosti a zbytkové celkové chybovosti pro vykazované účetní období.

2. Celková chybovost (CCh)

2.1 Výpočet celkové chybovosti

Při výpočtu celkové chybovosti je zpravidla třeba zohlednit všechny chyby zjištěné v rámci náhodného vzorku, který je použit k auditům operací⁴⁰. Výpočet celkové chybovosti by měl tudíž odrážet analýzu, kterou AO provedl s ohledem na jednotlivé druhy chyb⁴¹ zjištěné v rámci auditů operací, jež byly provedeny podle čl. 127 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních.

Celková chyba proto odpovídá součtu příslušných složek chyby, tj.: projektovaných náhodných chyb, případných náhodných chyb zjištěných v úplné vrstvě nebo vrstvách, náležitě vymezených systémových chyb a neopravených neobvyklých chyb.

Výše takto získané celkové chyby se poté vydělí vyšší výdajů v základním souboru pro výběr vzorku za dané referenční účetní období za účelem získání celkové chybovosti – viz rovněž postupový diagram v příloze 3.

Celková chybovost představuje nejlepší odhad chyby v základním souboru⁴² pro dané účetní období. Celkovou chybovostí, která je uvedena ve VKZ, by měla být chybovost před tím, než členský stát provedl nápravná opatření v důsledku auditů AO⁴³.

⁴⁰ Nadhodnocení výdajů nesouvisející s nesrovnalostmi (jako jsou administrativní chyby vzniklé při například při kopírování nebo manuálním opisování údajů) se při výpočtu celkové chybovosti nepovažují za chybu.

⁴¹ Jak je popsáno v oddíle IV.1.

⁴² Ve výjimečných případech, kdy je součet jednotlivých chyb ve vzorku a známých chyb vyplývajících z auditní činnosti AO (a souvisejících s výdaji v daném účetním období) vyšší než odhad chyb ve vzorku, by měl AO považovat součet těchto chyb za lepší odhad chybovosti v základním souboru než projektovanou chybovost. V těchto případech by ve VKZ měly být uvedeny obě chyby.

⁴³ Vyjma některých případů chyb zjištěných řídicím orgánem či jiným subjektem před výběrem vzorku ze strany auditního orgánu, jak je objasněno v oddíle IV.2.2.

2.2 Zvláštní případy

2.2.1 *Chyby, které ve výdajích, jež jsou předmětem auditů operací, již odhalil ŘO, ZS nebo CO*

2.2.1.1 *Nesrovnalosti, které již ŘO, ZS nebo CO odhalil a přijal příslušná opatření, jež však nebyly opraveny před výběrem vzorku auditním orgánem*

Jak bylo uvedeno výše, při výpočtu celkové chybovosti by měly být zpravidla zohledněny všechny zjištěné nesrovnalosti a měly by být uvedeny ve VKZ. To zahrnuje nesrovnalosti odhalené auditním orgánem (během jeho auditů operací), které již byly zjištěny (zejména řídicím orgánem, zprostředkujícím subjektem nebo certifikačním orgánem) před výběrem vzorku ze strany auditního orgánu, členský stát je však dosud neopravil.

Tyto nesrovnalosti mohou být z projekce a výpočtu celkové chybovosti vyloučeny, existují-li písemné doklady o tom, že:

- vnitrostátní orgány nesrovnalost zjistily a přijaly potřebná opatření (např. zahájení postupu zpětného získávání) před výběrem vzorku auditním orgánem, a
- nesprávná částka byla opravena buď v žádosti o platbu během účetního období, nebo v účetní závěrce (jejím návrhu), která má být předložena Komisi.

Ve VKZ by mělo být každopádně konkrétně a jasně uvedeno a vysvětleno řešení dotyčné nesrovnalosti, a to v oddíle 5 týkajícím se auditu operací.

2.2.1.2 *Zjištěné nesrovnalosti, které však nebyly dostatečně opraveny před výběrem vzorku auditním orgánem*

Během svých auditů může AO zjistit, že určitá nesrovnalost byla odhalena při předchozí kontrole (zejména ze strany ŘO/ZS nebo CA) či auditu, použitá sazba finanční opravy však byla nižší než sazba opravy, která měla být podle názoru AO uplatněna. V této situaci je třeba při výpočtu celkové chybovosti zohlednit rozdíl v částce vyplývající z opravy se sazbou stanovenou auditním orgánem a skutečně opravenou částkou (na úrovni žádosti o platbu podané Komisi před výběrem vzorku ze strany auditního orgánu).

2.2.1.3 *Nesrovnalosti týkající se výdajů, které byly opraveny poté, co AO vybral vzorek*

Při provádění auditů operací může AO zjistit neoprávněné výdaje, které byly členským státem opraveny (vyňaty nebo získány zpět) po výběru vzorku operací. Z hlediska praktických opatření, která má AO přijmout při auditech na místě, se předpokládají dva různé případy:

- 1) Pokud se neoprávněný výdaj, který byl opraven, týká všech výdajů pro danou operaci zahrnutou do vzorku vybraného AO, nemusí AO provést audit této operace na místě. Vzorek by se neměl změnit, tj. dotyčná operace by neměla být nahrazena jinou operací.
- 2) Pokud se neoprávněný výdaj, který byl opraven, týká pouze části výdajů pro danou operaci (tudíž částečně „decertifikovaných“) zahrnutou do vzorku

vybraného AO, měl by AO provést audit dotyčné operace s cílem zjistit, zdali chyby neobsahuje i ta část, jež zůstala v žádosti o platbu předložené Komisi.

V obou případech by měly být neoprávněné výdaje zohledněny v celkové chybovosti s výjimkou případů uvedených v oddíle IV.2.2.1.1.

2.2.2 Nesprávné částky nižší než 250 EUR

Nesprávné částky nižší než 250 EUR⁴⁴ nemusí být uhrazeny do rozpočtu Unie (není je proto třeba odečíst od certifikovaných částek). Musí však být zahrnuty do výpočtu celkové chybovosti, odhadující chybu v celém základním souboru a fungování systému řízení a kontroly.

2.2.3 Výdajová „rezerva“ na úrovni projektu

Za účelem auditů operací podle čl. 127 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních, jak je blíže upřesněno v čl. 28 odst. 3 nařízení (EU) č. 480/2014, představují základní soubor pro tyto audity pouze výdaje vykázané v žádostech o platbu předložených Komisi. Očekává se proto, že auditní orgány odhadnou chybu pouze ve vztahu k těmto výdajům.

Započtení s výdajovou rezervou na úrovni projektu popsané v pokynech pro období 2007–2013⁴⁵ proto již neplatí. Auditním orgánům, které používaly postup stanovený v oddíle 5.5 pokynů na období 2007–2013, se doporučuje, aby svůj postup odpovídajícím způsobem upravily, a to nejpozději v souboru dokumentů k poskytnutí jistoty, jež mají být předloženy v únoru 2020 ve vztahu k auditům operací za účetní období 2018/2019. AO by měl v této souvislosti s Komisí konzultovat řešení konkrétních případů.

2.2.4 Vzájemná kompenzace chyb, jež plynou z nadhodnocených a podhodnocených výdajů

Vzhledem k tomu, že se pojetí chyby vztahuje na neoprávněné nadhodnocování vykazovaných výdajů, nebudou se při výpočtu celkové chybovosti od nadhodnocených položek odečítat chyby vyplývající z podhodnocení.

⁴⁴ Další podrobnosti týkající se výpočtu prahové hodnoty ve výši 250 EUR jsou uvedeny v oddíle 10 dokumentu Komise *Pokyny k odňatým částkám, částkám získaným zpět, částkám, jež mají být získány zpět, a částkám, které nelze získat zpět* (EGESIF 15_0017) v aktuálním znění.

⁴⁵ Viz pokyny Komise ke zpracování chyb uvedených ve výročních kontrolních zprávách (COCOF_11-0041-01-EN), oddíl 5.5.

2.2.5 Jak by se měl v chybovosti zohlednit podvod a podezření na podvod?

2.2.5.1 Podvod

Výdaje v auditovaném vzorku, u nichž je potvrzen podvod v rozhodnutí / formálním aktu příslušného vnitrostátního justičního orgánu nebo zjištěn podvod ve formálním dokumentu / zprávě obsahující závěry příslušného orgánu EU či vnitrostátního orgánu⁴⁶ na základě vyšetřování, se považují za chybu, která je zahrnuta do výpočtu celkové chybovosti.

2.2.5.2 Podezření na podvod

Má-li AO k dispozici důkazy týkající se podezření na podvod v souvislosti s výdaji zařazenými do vzorku, mohou být dotyčné výdaje započítány jako chyba (náhodná, systémová nebo neobvyklá) a zahrnuty do celkové chybovosti, a to na základě dostupných důkazů a odborného úsudku AO.

AO by měl každopádně provést s ohledem na dotyčné výdaje auditní činnost, aby mohl dospět k závěru, zda se v těchto výdajích vyskytují nesrovnalosti, aniž by byl dotčen výsledek případného vyšetřování podvodu. Chyby týkající se zjištěných nesrovnalostí jsou zahrnuty do celkové chybovosti (pokud již nejsou zahrnuty v chybě v důsledku podezření na podvod).

Pokud byly do náhodného vzorku zahrnuty výdaje, u nichž však AO nemůže provést audit kvůli nedostatečné auditní stopě z toho důvodu, že příslušné orgány zadržují podklady kvůli podezření na podvod, může AO nahradit operaci / žádost o platbu zařazenou do vzorku jinou operací / žádostí o platbu formou náhodného výběru ze zbývajících částí základního souboru s použitím stejné metody výběru vzorku, pokud toto lze provést včas před předložením VKZ.

Jestliže AO dotyčnou operaci / žádost o platbu zařazenou do vzorku nenahradil a na základě dostupných údajů není možné vyčíslení nesrovnalosti, měl by AO ve VKZ zveřejnit zjištěné případy, kterých se tato mimořádná situace týká, a možný dopad na výpočet celkové chybovosti⁴⁷ a výrok AO.

2.2.6 Mají se do chybovosti zahrnout případy úpadku či platební neschopnosti?

Pokud AO do vzorku zařadil operaci, jež je předmětem konkurzního či insolvenčního řízení, v jehož důsledku nemohou být splněny cíle operace nebo jiné grantové podmínky (např. státní podpora související s vytvářením pracovních míst ve společnosti, jež je příjemcem podpory), neexistují však konkrétní indikace o nedbalosti na straně řídicího orgánu při výběru operace pro spolufinancování, zahrnou se výdaje vykázané u této operace do celkové chybovosti?

⁴⁶ Podvod mohou zjistit specializované unijní nebo vnitrostátní správní orgány a orgány pro vyšetřování trestné činnosti zaměřující se na boj proti korupci/podvodům (tj. Evropský úřad pro boj proti podvodům (OLAF) nebo koordinační služba pro boj proti podvodům zřízená v každém členském státě).

⁴⁷ Dopad může být vyjádřen zvýšením celkové chybovosti, pokud by se dotčené výdaje považovaly za chybu ve výši 100 %, která je zahrnuta do výpočtu celkové chybovosti.

Aby bylo možno na tuto otázku odpovědět, je důležité zmínit ustanovení čl. 71 odst. 4 nařízení o společných ustanoveních: „*Odstavce 1, 2 a 3 se nevztahují na příspěvky poskytnuté na finanční nástroje nebo jejich prostřednictvím nebo na operaci, u níž dojde k zastavení výrobní činnosti v důsledku nepodvodného úpadku.*“

Komise se s ohledem na toto ustanovení domnívá, že v případě zastavení výrobní činnosti v důsledku nepodvodného úpadku bude členský stát osvobozen od povinnosti vyšetřit dotčenou nesrovnalost a provést náležitě finanční opravy. Členský stát a Komise tudíž nebudou muset přijmout opatření nutná k zpětnému získání neoprávněně vyplacených částek.

Z tohoto odůvodnění vyplývá, že pokud se použije čl. 71 odst. 4 nařízení o společných ustanoveních, nezohledňují se v celkové chybovosti žádné chyby v souvislosti s případy úpadku.

Existencí platební neschopnosti / úpadku není samozřejmě dotčena skutečnost, že AO musí získat jistotu, že výdaje na dotyčnou operaci jsou ve vztahu k zbývajícím platným ustanovením legální a správné.

Případ platební neschopnosti či úpadku by chybu, kterou je třeba zohlednit v celkové chybovosti, představoval pouze ve dvou situacích:

- 1) Pokud souvisí s podvodem potvrzeným příslušným vnitrostátním justičním orgánem nebo zjištěným příslušným orgánem EU či vnitrostátním orgánem, přičemž opravou je pak celková částka dotčených výdajů.
- 2) Pokud souvisí se skutečností, že ŘO nezajistil náležitý postup výběru (a porušil tudíž čl. 125 odst. 3 nařízení o společných ustanoveních), přičemž chybu lze vyčíslit jako 5 %, 10 %, 25 % nebo 100 % vykázaných výdajů na dotyčnou operaci, a to na základě odborného úsudku AO a s přihlédnutím k ustanovením článku 31 nařízení (EU) č. 480/2014⁴⁸.

Pokud nastal jeden z výše uvedených dvou případů, měl by AO zohlednit rovněž dobu, kdy úpadek nastal, a to v tomto smyslu⁴⁹:

- 1) Pokud platební neschopnost nastala před tím, než AO vybral vzorek, a ŘO na ni okamžitě zareagoval zrušením grantové dohody a zahájením postupu zpětného

⁴⁸ Vyčíslení chyby ve výši 100 % by bylo odůvodněné v případě, že ŘO neproověřil, zda je finanční situace příjemce uspokojivá (tj. nepovede k úpadku), přičemž to byla podmínka, jež měla být ověřena před výběrem operace.

⁴⁹ Jak vyplývá z oddílu IV.2.2.1.

získání⁵⁰, jedná se o situaci podobnou té, která je projednána v oddíle IV.2.2.1.1. V tomto případě lze nesrovnalost při projekci náhodných chyb na základní soubor vyloučit.

- 2) Pokud platební neschopnost nastala až poté, co AO vybral vzorek (a ŘO tedy nutná opatření přijal až po výběru vzorku), je třeba nesrovnalost považovat za náhodnou chybu, kterou je nutné zahrnout do projekce náhodných chyb (ledaže je odůvodněná neobvyklá chyba).

2.2.7 Jak má AO postupovat v případě, že se v důsledku „vyšší moci“ (např. přírodních katastrof) ztratí nebo zničí podklady k operacím zařazeným do vzorku?

Pokud se v důsledku „vyšší moci“ ztratí nebo zničí podklady uchovávané na úrovni příjemců (ztráta dostatečné auditní stopy, například v důsledku přírodních katastrof), měl by AO požádat dotčené vnitrostátní orgány o obnovení auditní stopy s použitím dokumentace, která je uchovávána v elektronické podobě, a jiných zdrojů (např. zhotovitelé, dodavatelé, banky). Obnova auditní stopy však musí být provedena v rozumných mezích (také co se týče času a administrativní zátěže), protože podle skutečností a okolností by mohla subjektu, u něhož je audit prováděn, přivodit nepřiměřené či neodůvodnitelné potíže. Při rozhodování o této otázce je třeba se spolehnout na odborný úsudek.

Stejně tak se může stát, že chybějící dokumentace není pro zjištění, zda jsou výdaje způsobilé, klíčová, aby mohl AO vyvodit závěr ohledně dané operace, přestože auditní stopa není úplná. V tomto případě by měl AO uvést tuto informaci ve VKZ.

V případě operací, u nichž skutečně nelze auditní stopu obnovit (alespoň částečně) v důsledku „vyšší moci“ (například přírodních katastrof) nebo u nichž jsou náklady na obnovu vyšší než přínos, jež by zajištění auditní stopy mělo, získá ŘO potvrzení (např. dopis od příjemce nebo zprostředkujícího subjektu), že toto skutečně souhlasí a že všechny pokusy o opětovné získání dokumentace selhaly. Tato informace by pro vnitrostátní auditní orgány měla být přijatelná. S tímto potvrzením pak může ŘO vyvodit závěr, že v případě dotčených operací nelze v důsledku události způsobené „vyšší mocí“ dodržet článek 140 nařízení o společných ustanoveních (o dostupnosti dokladů).

ŘO by měl mít seznam všech dotčených operací, které se poté vyloučí ze základního souboru, z něhož AO vybere vzorek, pokud událost způsobená „vyšší mocí“ nastala ještě předtím. Pokud již AO takové operace pro audit na místě vybral a k ověření způsobilosti výdajů nelze použít žádné alternativní postupy, počítá se s tím, že tyto operace budou nahrazeny jinými operacemi.

⁵⁰ Opatření ŘO mohou záviset rovněž na vnitrostátních pravidlech a postupech pro insolvenční a konkurzní řízení. AO by měl při analýze doby reakce ŘO na daný konkrétní případ úpadku či platební neschopnosti uplatnit odborný úsudek.

Při výpočtu projektované chybovosti v těchto případech může AO použít analogicky vzorce navrhované Komisi pro přiměřenou kontrolu. Tyto vzorce, které jsou uvedeny v pokynech pro auditní orgány k metodám výběru vzorků, byly navrženy za účelem výpočtu chybovosti pro celý základní soubor výdajů vykázaných Komisi, přičemž část tohoto souboru byla vyloučena kvůli opatřením uvedeným v článku 148 (nebo došlo k nahrazení jednotek vzorku)⁵¹.

3. Nápravná opatření

3.1 Koncept opravené chyby pro stanovení zbytkové celkové chybovosti a výroku auditora

Pro Komisi je upřednostňovanou možností oprava každého druhu chyby. Analýza a oprava jednotlivých druhů chyb je opatření, jež více vyhovuje hodnocení chyb, které vyžadují mezinárodní auditorské standardy, konkrétně standard ISA 530. AO by se proto měl snažit naplánovat svou činnost tak, aby mohl členský stát tuto možnost využít včas před předložením VKZ.

Opravit je třeba všechny zjištěné chyby, včetně náhodných, systémových, známých a neobvyklých chyb.

Je-li po zohlednění všech příslušných oprav, které již byly provedeny, zbytková celková chybovost vyšší než úroveň významnosti ve výši 2 %, naznačuje to přetrvávající významnou míru chyb ve výdajích programu. V těchto případech se od orgánů členského státu⁵² očekává, že uplatní dodatečné finanční opravy (pomocí extrapolace), aby byla zajištěna zbytková celková chybovost ve výši 2 % nebo nižší⁵³ a aby mohl AO vydat ohledně legality a správnosti výdajů, které mají být certifikovány v účetní závěrce programu, výrok auditora bez výhrad. Mimoto by měly být odpovídajícím způsobem zmírněny případné zjištěné systémové nedostatky, aby se zabránilo opakování podobných chyb v budoucích výkazech výdajů.

Pokud se členský stát rozhodne neuplatnit v účetní závěrce extrapolovanou opravu, zohlední to AO ve svém výroku auditora (za vhodný by se považoval výrok s výhradou, pokud jde o legalitu a správnost)⁵⁴.

⁵¹ Tyto vzorce lze při výpočtu chybovosti použít rovněž v případě, kdy k vyloučení nebo nahrazení jednotek vzorku došlo z jiného důvodu.

⁵² ŘO nebo CO v souladu se systémem řízení a kontroly.

⁵³ Příloha 4 obsahuje příklady výpočtu extrapolované finanční opravy k snížení zbytkového rizika na úroveň významnosti (příklady B a C.2).

⁵⁴ V návaznosti na výrok s výhradou Komise tyto případy pečlivě posoudí a v případě potřeby přijme nezbytná nápravná opatření, včetně zahájení postupu finančních oprav s možností provést čistou finanční opravu, jsou-li splněny podmínky stanovené v čl. 145 odst. 7 nařízení o společných ustanoveních.

Pro účely zbytkové celkové chybovosti a výroku auditora se chyba považuje za opravenou v těchto případech:

1) pokud byla nesprávná částka vyňata ze žádosti o průběžnou platbu, která byla předložena Komisi v referenčním účetním období (související opravy se uvedou v dodatku 2 účetní závěrky programu);

nebo

2) pokud byla nesprávná částka v účetní závěrce programu (jejím návrhu) odečtena před vyhotovením VKZ (související opravy se uvedou v dodatku 8 účetní závěrky programu).

Částky odečtené v účetní závěrce podle čl. 137 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních (tj. částky, které jsou předmětem probíhajícího posouzení) se pro účely výpočtu zbytkové celkové chybovosti nepovažují za finanční opravy (jak je objasněno v oddíle IV.5). AO však může tyto částky zohlednit ve výroku auditora, posuzuje-li nápravná opatření, která přijal ŘO/CO k odstranění zjištěných chyb⁵⁵.

Další pokyny k zvážení oprav pro výrok auditora jsou uvedeny v oddílech II.9, III.1 a v tomto oddíle, jakož i v oddíle 6 pokynů k auditům účetních závěrek.

AO ověřuje účinné opravy, které ŘO/CO provedl a vykázal v účetní závěrce programu, prostřednictvím konečného posouzení návrhu účetní závěrky.

3.2 Oprava systémových chyb

V případě odhalení systémových chyb by měl AO pro účely VKZ uvést, zda:

1) Je stanovena celková výše výdajů vykázanych Komisi, které jsou těmito systémovými chybami ovlivněny, a odpovědné orgány uplatnily potřebnou finanční opravu. Systémové chyby v neauditovaných výdajích může vymezit řídicí orgán pod dohledem auditního orgánu. Tento dohled v praxi znamená, že AO musí přezkoumat kvalitu práce řídicího orgánu a ve VKZ výslovně potvrdit, že tato práce byla provedena na náležité úrovni a že uvedené závěry jsou přiměřené;

2) V případě, že systémová chyba nebyla před předložením souboru dokumentů k poskytnutí jistoty dosud plně vymezena, opravil členský stát alespoň související neoprávněné výdaje, které již byly zjištěny. Zbývající výdaje v neauditované části základního souboru, které mohou být touto systémovou chybou ovlivněny, lze poté podle čl. 137 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních v účetní závěrce odečíst kvůli nutnosti dalšího ověření;

⁵⁵ Pokud například AO zjistil systémový problém a ŘO/CO se rozhodl odečíst v účetní závěrce potenciálně ovlivněné výdaje kvůli dalšímu posouzení za účelem vyčíslení.

- 3) Odpovědné vnitrostátní orgány náležitě řešily případné systémové nedostatky, aby se v budoucích žádostech o platbu zmírnilo riziko významných chyb.

3.3 Oprava chyb v případě použití dílčího výběrového souboru

Pokud AO během svých auditů operací použije dílčí výběrový soubor a ve výdajích zahrnutých v dílčím výběrovém souboru byly zjištěny nesrovnalosti, měly by orgány členského státu opravit alespoň jednotlivé nesrovnalosti, které AO odhalil na základě auditovaného dílčího výběrového souboru. Orgány členského státu (ŘO/CO) mohou mimoto uplatnit další opravy k snížení rizika nezpůsobilých výdajů v účetní závěrce (vyjádřeného zbytkovou celkovou chybovostí). V tomto ohledu se předpokládají zejména tyto možnosti:

- 1) Orgány členského státu uplatní finanční opravu odpovídající extrapolované chybě dílčího výběrového souboru na úroveň jednotky vzorku.
- 2) Orgány členského státu stanoví a opraví přesnou výši chyby v jednotce vzorku, a to na základě dodatečného ověření zbývajících výdajů v jednotce vzorku. Jestliže ověření nebylo v době předložení účetní závěrky dokončeno, lze dotyčné výdaje v účetní závěrce odečíst kvůli probíhajícímu posouzení jejich legality a správnosti (viz čl. 137 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních), aby se v účetní závěrce dále snížilo riziko nezpůsobilých výdajů.

Výše opravy uplatněné na úrovni jednotky vzorku (operace, projekt nebo žádost o platbu) na základě auditu AO se proto může lišit od výše extrapolované chyby na úrovni jednotky vzorku použité pro extrapolaci na celý základní soubor.

4. Zbytková celková chybovost (ZCCh)

AO by měl také vypočítat a uvést ve VKZ zbytkovou celkovou chybovost, tj. zbytkovou chybu v základním souboru po uplatnění příslušných finančních oprav. Zbytková celková chybovost by se pak měla porovnat s prahem významnosti, aby bylo možno vyvodit závěr, zda jsou výdaje certifikované v účetní závěrce materiálně nesprávné, či nikoli.

Zbytková celková chybovost odpovídá celkové chybovosti (uplatněné na základní soubor bez částek, jež jsou předmětem probíhajícího posouzení, a jiných záporných částek) po odečtení finančních oprav, které byly uplatněny před předložením účetní závěrky členským státem v souvislosti s chybami, jež zjistil AO (nebo jiných oprav, které mají snížit rizika zjištěná při auditech AO). V následující tabulce je uveden příklad výpočtu zbytkové celkové chybovosti.

Tabulka 2: Příklad modelu výpočtu zbytkové celkové chybovosti se všemi částkami, které jsou předmětem probíhajícího posouzení mimo vzorek, a s významnou chybou a jednotlivými opravami k jejímu snížení na úroveň významnosti⁵⁶

A	Základní soubor pro audit (tj. kladný základní soubor pro výběr vzorku ⁵⁷)	1 000
B	Auditované výdaje	100
C	Chyby zjištěné ve vzorku	2
D	Celková chybovost (CCh) po extrapolaci	2,20 %
E ₁	Částky podle čl. 137 odst. 2 (probíhající posouzení)	50
E ₂	Ostatní záporné částky snižující výdaje původně vykázané v referenčním účetním období	0
F=A-E	Základní soubor bez probíhajícího posouzení (1000-50) a bez dalších záporných částek snižujících výdaje původně vykázané v referenčním účetním období ⁵⁸	950
G=D*F	Riziková částka (2,2 %*950)	20,9
H	Finanční opravy týkající se chyb zjištěných AO nebo uplatněné ŘO/CO, mají-li tyto opravy snížit rizika zjištěná při auditech AO ⁵⁹	2
I=F-H	Částka, kterou lze v účetní závěrce certifikovat (950-2)	948
J=G-H	Zbytková riziková částka (20,9-2)	18,9
K=J/I	Zbytková celková chybovost (ZCCh)	1,99 % (≤ 2,0 %)

Příklad uvedený v tabulce 2 vychází z nejjednoduššího scénáře, kdy AO v rámci svých auditů operací nezjistil žádné systémové chyby ani známé chyby mimo vzorek (tj. kdy celkovou chybovost představují pouze projektované náhodné chyby a oprava jednotlivých chyb postačuje k snížení zbytkové celkové chybovosti pod úroveň významnosti)⁶⁰.

⁵⁶ Příloha 4 obsahuje další příklady zobrazující výpočet zbytkového rizika a dopad různých záporných jednotek vzorku na jeho výpočet.

⁵⁷ Viz pokyny k výběru vzorků.

⁵⁸ Kvůli zjednodušení se v tomto příkladu předpokládá, že žádné takovéto částky neexistují. Tyto částky nezahrnují opravy obsažené v hodnotě H a opravy, které již byly odečteny od kladného základního souboru při stanovení základního souboru pro audit A (viz pokyny k výběru vzorků, oddíl 4.6).

⁵⁹ Extrapolované opravy nebo opravy související se systémovými chybami.

⁶⁰ Pro případy, kdy celková chybovost zahrnuje i systémovou chybu, jsou příslušné informace uvedeny v oddíle IV.3.2.

Hodnoty uvedené v tabulce by měly být stanoveny takto:

Hodnota A: Kladný základní soubor pro výběr vzorku, z něhož AO vybírá vzorek pro auditu operací.

Hodnota B: Auditované výdaje v rámci vzorku (v případě dílčího výběrového souboru by se měly vzít v úvahu pouze údaje, které jsou skutečně auditovány).

Hodnota C: Všechny chyby, které AO zjistil ve vzorku.

Hodnota D: Celková chybovost (celková chyba extrapolovaná na celý základní soubor pro audit).

Hodnota E: Součet hodnot E_1 a E_2 .

Hodnota E_1 : Částky odečtené v účetní závěrce kvůli probíhajícímu posouzení legality a správnosti příslušných výdajů.

Hodnota E_2 : Ostatní záporné částky snižující výdaje původně vykázané v referenčním účetním období (pokud již nebyly odečteny ze základního souboru kladných hodnot při stanovení základního souboru pro audit A). Tyto záporné částky mohou zahrnovat:

- Finanční opravy související s jinými nesrovnalostmi, než jsou nesrovnalosti zahrnuté v hodnotě H, například:
 - opravy na základě provedených řídicích kontrol výdajů vykázaných dříve v žádosti o platbu za dané referenční účetní období, nebo
 - finanční opravy související s konkrétními případy nesrovnalostí, které již byly zjištěny a s ohledem na něž již byla přijata opatření před výběrem vzorku ze strany AO, pokud byly odečteny od částky vykázané Evropské komisi.
- Odpočty, které nesouvisí s nesrovnalostmi, například opravy administrativních chyb (jako jsou stornované položky v účetní závěrce, které neodpovídají finančním opravám), převod operací z jednoho programu do jiného (nebo v rámci programu) nebo rozhodnutí řídicího subjektu o zrušení projektu.

V této souvislosti je třeba vzít na vědomí, že se do výpočtu zbytkového rizika nezahrnují záporné částky vyjímající výdaje předchozích účetních období.

Hodnota F: Základní soubor pro audit (hodnota A) bez částek, které jsou předmětem probíhajícího posouzení (hodnota E_1), a ostatních záporných částek snižujících výdaje původně vykázané v referenčním účetním období (hodnota E_2).

Hodnota G: Riziková částka nezohledňující případné finanční opravy vyplývající z auditů AO.

Hodnota H: Finanční opravy uplatněné v důsledku auditů AO, které snižují rizikovou částku v základním souboru. Tyto opravy mohou zahrnovat:

- Finanční opravy provedené z důvodu auditů operací ze strany AO.

Tyto opravy se obvykle uplatňují po stanovení celkové chybovosti (např. oprava související s jednotlivými náhodnými chybami a systémovými chybami). Do hodnoty H však mohou být zahrnuty i finanční opravy uplatněné členským státem poté, co AO vybral vzorek, mají-li tyto opravy snížit rizika, která AO zjistil při auditech operací. Typickým příkladem jsou opravy provedené na základě práce, kterou ŘO vykoná při stanovování rozsahu systémových nesrovnalostí zjištěných auditním orgánem při auditech operací.

Všechny opravy zahrnuté do výpočtu zbytkové celkové chybovosti v rámci hodnoty H v důsledku auditů operací by měly být vykázány ve sloupci F tabulky v bodě 10.2 VKZ (Výsledky auditů operací):

Tabulka 3

Results of audit operations											
Programme title	A	B		C		D	E	F	G	H	
	Amount in Euros corresponding to the population from which the sample was drawn (%)	Expenditure in reference to the accounting year audited for the random sample	Amount (%)	% (%)	Coverage of non-statistical random sample (%)		Amount of irregular expenditure in random sample	Total error rate (%)	Corrections implemented as a result of the total error rate	Residual total error rate	Other expenditure

Příslušné opravy uvedené ve sloupci F by měly odpovídat částkám uvedeným v posledním řádku dodatků 2 a 8 účetní závěrky.

- Provedené finanční opravy v souvislosti se známými chybami mimo auditovaný vzorek.
- Finanční opravy provedené u chyb zjištěných AO během auditů systémů (včetně tematických auditů).

Chyby zjištěné během auditů systémů (testování kontrol) se do celkové chybovosti nezapočítávají, měly by však být opraveny a informace o nich by měly být uvedeny v oddílu 4 VKZ a mohou být zohledněny při výpočtu zbytkové celkové chybovosti v rámci hodnoty H.

AO by kromě toho, že na základě odborného úsudku zváží, které finanční opravy se zohlední ve výpočtu v rámci hodnoty H, měl mít také přiměřenou jistotu, že finanční opravy jsou skutečně konečnými opravami vyplývajícími z auditů AO, a nikoli výdaji, které jsou předmětem probíhajícího posouzení, a jinými odpočty uvedenými v hodnotě E.

Záporné částky související s vynětím výdajů z předchozích účetních období nelze zahrnout do hodnot E a H.

Hodnota I: Částka, která má být certifikována v účetní závěrce, s výhradou případných dodatečných oprav k snížení zbytkové celkové chybovosti na 2 % či méně v případě potřeby.

Hodnoty J a K: Tyto hodnoty poskytují informace o zbytkovém riziku ve výdajích certifikovaných v účetní závěrce (v absolutní výši a jako procentní podíl, tj. zbytková celková chybovost).

5. Výpočet celkové chybovosti / zbytkové celkové chybovosti a částky, které jsou předmětem probíhajícího posouzení legality a správnosti příslušných výdajů (čl. 137 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních)

Pojem částek, jejichž legalita a správnost je předmětem probíhajícího posouzení, byl zaveden v čl. 137 odst. 2 nařízení č. 1303/2013. V čl. 137 odst. 2 je uvedeno:

„2. Pokud jsou výdaje předtím uvedené v žádosti o průběžnou platbu pro daný účetní rok vyjmuty členským státem z jeho účetní závěrky z důvodu probíhajícího posouzení zákonnosti a správnosti těchto výdajů, mohou být v žádosti o průběžnou platbu související s následujícími účetními roky uvedeny některé nebo všechny výdaje, které jsou následně shledány zákonnými a správnými.“

Při zabývání se částkami, jejichž legalita a správnost je předmětem probíhajícího posouzení, by měly být při výpočtu celkové chybovosti / zbytkové celkové chybovosti dodrženy tyto obecné zásady:

- Musí být provedeny všechny audity operací a jejich výsledky musí být vzaty v úvahu při výpočtu celkové chybovosti, která by měla být projektována, jak je objasněno v pokynech k výběru vzorků.
- Extrapolace chyb ze vzorku AO nezávisí na hodnocení některých částek jako částek, které jsou předmětem probíhajícího posouzení, a to ani v případech, kdy u auditů operací, které provedl AO, není dokončeno řízení o sporných otázkách, jak je objasněno níže.
- Zbytková celková chybovost vyjadřuje pouze zbytkové riziko v rámci výdajů certifikovaných v účetní závěrce. Při výpočtu zbytkové celkové chybovosti proto musí

být ze základního souboru odstraněny částky, které jsou předmětem probíhajícího posouzení (podle čl. 137 odst. 2).

- Jestliže se členský stát rozhodne vyloučit z účetní závěrky programu část výdajů v základním souboru kvůli probíhajícímu posouzení legality a správnosti těchto výdajů, neměla by takto vyloučená částka, která je předmětem probíhajícího posouzení, zahrnovat výši finančních oprav, jež byly provedeny po zjištění chyby auditním orgánem⁶¹.

Příklady modelů výpočtu zbytkové celkové chybovosti s částkami, které jsou předmětem probíhajícího posouzení, jsou uvedeny v příloze 4.

Co se týká stanovení částek, jež jsou předmětem probíhajícího posouzení (E_1), a řešení chyb z auditů operací, které provedl AO, a výpočtu celkové chybovosti a zbytkové celkové chybovosti, AO by ve vztahu k výsledkům auditů operací měl použít tento postup:

a) Částky chyb uvedené v závěrečné zprávě AO o auditu (ukončené auditu operací):

- Do výpočtu celkové chybovosti by měly být zahrnuty všechny nesprávné částky zjištěné během auditů operací s výjimkou známých chyb a opravených neobvyklých chyb (hodnota C v tabulce 2, oddíl IV.4).
- K výpočtu zbytkové celkové chybovosti přispívají veškeré odpovídající finanční opravy, které byly uplatněny, tj. jednotlivé i extrapolované opravy, odečtené v účetní závěrce (a jsou zohledněny v hodnotě H v tabulce 2). Tyto opravy se považují za konečné, a proto je nelze pokládat za probíhající posouzení a neměly by být zahrnuty v hodnotě E v tabulce 2.
- Nejsou-li odpovídající finanční opravy uplatněny, tj. nejsou-li v účetní závěrce odečteny (např. kvůli skutečnosti, že ŘO/CO nesouhlasí se zjištěním auditu nebo doporučením týkajícím se opravy), nezohlední je AO ve výpočtu zbytkové celkové chybovosti. AO toto musí uvést ve VKZ a vzít v úvahu ve svém výroku auditora.

b) Předběžné částky chyb (nedokončené auditu operací):

⁶¹ Příklad: U operace s částkou ve výši 5 000 EUR zjistil AO chybu ve výši 1 000 EUR, načež se CO rozhodl vyjmout z účetní závěrky částku ve výši 1 000 EUR. ŘO se současně rozhodl vyloučit z účetní závěrky všechny operace v rámci jedné prioritní osy s celkovou částkou vykázaných výdajů ve výši 200 000 EUR (včetně dotyčné operace s částkou ve výši 5 000 EUR) za účelem posouzení rizika souvisejícího s podmínkami státní podpory. V tomto případě by částka, která má být dočasně vyňata kvůli probíhajícímu posouzení, měla činit 199 000 EUR (200 000 EUR – oprava ve výši 1 000 EUR u jednotlivé operace se zjištěnou chybou).

K těmto případům by mělo dojít jen výjimečně⁶², jelikož AO jednající s náležitou péčí by měl své auditu operací naplánovat tak, aby mohl auditní činnost dokončit včas za účelem vyhotovení VKZ a vydání náležitě doloženého výroku auditora v rámci souboru dokumentů k poskytnutí jistoty.

- Do výpočtu celkové chybovosti (hodnota C v tabulce 2) by měly být zahrnuty veškeré částky chyby odpovídající maximální předběžné chybě zjištěné u dané operace a uvedené v návrhu zpráv o auditu vyhotovených AO⁶³.
- Co se týká výpočtu zbytkové celkové chybovosti, tyto částky možných chyb by se měly považovat za částky, které jsou předmětem probíhajícího posouzení (tj. v účetní závěrce jsou na základě čl. 137 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních odečteny a jsou zahrnuty v hodnotě E₁ v tabulce 2), ledaže se orgány členského státu rozhodly odečíst tyto částky jako konečné finanční opravy (pak jsou zahrnuty v hodnotě H v tabulce 2).
- Jak již bylo uvedeno v oddíle II.5, extrapolované finanční opravy, které byly uplatněny k snížení zbytkové celkové chybovosti na 2 % či méně, se považují za konečné. To platí i v případech, kdy byla celková chybovost / zbytková celková chybovost vypočtena se zahrnutím předběžných částek chyb kvůli neukončeným auditům / řízení o sporných otázkách u dané operace. Výsledné extrapolované finanční opravy proto nelze později revidovat ani v případě, bylo-li v závěrečné zprávě o auditu vyhotovené AO posléze zjištěno, že auditované výdaje na příslušnou operaci jsou způsobilé⁶⁴.

⁶² Výjimečná situace, která může zpochybnit správné fungování KP 16 u AO, což je základní klíčový požadavek pro účinné fungování systému řízení a kontroly (viz článek 30 nařízení (EU) č. 480/2014).

⁶³ Pokud nebyl návrh zprávy o auditu dosud vydán, měla by se vzít v úvahu částka maximální výše možné chyby, která byla odhadnuta na základě činnosti, kterou již AO provedl. Jestliže AO u daných výdajů dosud žádnou auditní činnost neprovedl, měla by se uvážít předběžná chyba ve výši 100 %.

⁶⁴ Vzhledem k ročnímu výpočtu zbytkového rizika je proto důležité zajistit, aby byly auditu operací naplánovány a organizovány tak, aby mohl AO stanovit konečnou celkovou chybovost včas pro účetní závěrku.

PŘÍLOHA 1 – BOD 10.1 VZORU VKZ „VÝSLEDKY AUDITŮ SYSTÉMŮ“

Auditovaný subjekt	Fond (OP financovaný z více fondů)	Název auditu	Datum vyhotovení závěrečné zprávy o auditu	Operační program: [CCI a název operačního programu]													Celkové hodnocení (kategorie 1, 2, 3, 4) [jak je stanoveno v tabulce 2 – příloha IV nařízení (EU) č. 480/2014]	Připomínky
				Klíčové požadavky (použitelné) [stanovené v tabulce 1 – příloha IV nařízení (EU) č. 480/2014]														
				KP 1	KP 2	KP 3	KP 4	KP 5	KP 6	KP 7	KP 8	KP 9	KP 10	KP 11	KP 12	KP 13		
Řídící orgán																		
Zprostředkující subjekt(y)																		
Certifikační orgán																		

Pozn.: Části označené v tabulce šedě se týkají klíčových požadavků, které se na auditovaný subjekt nevztahují.

PŘÍLOHA 2 – BOD 10.2 VZORU VKZ „VÝSLEDKY AUDITŮ OPERACÍ“

Fond	Číslo CCI programu	Název programu	A		B		C		D	E	F	G	H	I
			Částka v eurech odpovídající základnímu souboru, z něhož byl vzorek vybrán ⁶⁵	Výdaje v souvislosti s účetním obdobím, které byly auditovány na základě náhodného vzorku	Částka ⁷⁰	% ⁷¹	% zahrnutých operací	Pokrytí nestatistického náhodného vzorku ⁶⁶						

⁶⁵ Sloupec „A“ odkazuje na základní soubor, z něhož byl vybrán náhodný vzorek, tj. celkovou výši způsobilých výdajů vedenou v účetním systému certifikačního orgánu, která byla zahrnuta v žádostech o platbu předložených Komisi (jak je uvedeno v čl. 137 odst. 1 písm. a) nařízení (EU) č. 1303/2013), po odečtení případných záporných jednotek vzorku. Pokud byla jako způsobilé výdaje vykázána například částka ve výši 23 milionů EUR, která zahrnuje 3 miliony EUR záporných jednotek vzorku, pak je ve sloupci A třeba uvést částku ve výši 26 milionů EUR, jelikož ta odpovídá základnímu souboru kladných částek. Vysvětlení se případně uvede v bodě 5.4.

⁶⁶ To se vztahuje na minimální prahové hodnoty pokrytí stanovené v čl. 127 odst. 1 posledním pododstavci nařízení (EU) č. 1303/2013, je-li použita nestatistická metoda výběru vzorku. Požadavek na 10 % vykázáných výdajů v případě nestatistické metody výběru vzorku (čl. 127 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních) se vztahuje na výdaje ve vzorku bez ohledu na použití dílčího výběrového souboru. To znamená, že vzorek musí odpovídat minimálně 10 % vykázáných výdajů, je-li však použit dílčí výběrový soubor, mohou být skutečně auditované výdaje ve skutečnosti nižší.

⁶⁷ Celková chybovost se rovná součtu projektovaných náhodných chyb a případně také systémových chyb a neopravených neobvyklých chyb vydělených základním souborem, jak je stanoveno v čl. 28 odst. 14 nařízení v přenesené pravomoci. Pokud vykázané výdaje zahrnují záporné jednotky vzorku, musí se s nimi zacházet jako se zvláštním základním souborem. V tomto případě se celková chybovost vypočítá v poměru k základnímu souboru kladných jednotek vzorku. Celková chybovost je vypočítána před uplatněním případných finančních oprav ve vztahu k auditovanému vzorku nebo základnímu souboru, z něhož byl vybrán náhodný vzorek. Pokud náhodný vzorek zahrnuje více než jeden fond nebo program, týká se celková (vypočítaná) chybovost uvedená ve sloupci „E“ celého základního souboru. Je-li použita stratifikace, jsou bližší informace pro jednotlivé vrstvy uvedeny v bodě 5.7.

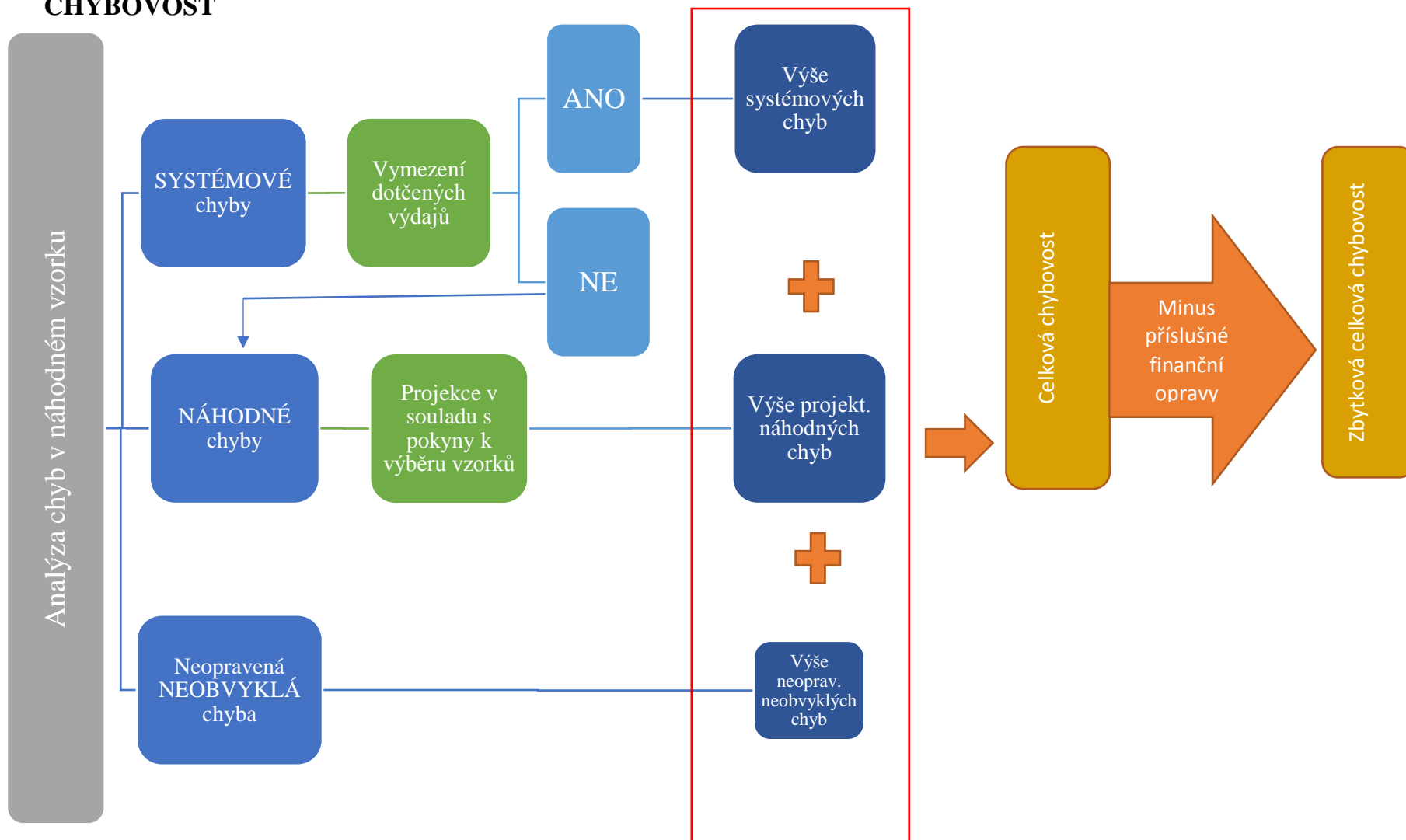
⁶⁸ Viz podrobnější vysvětlení ZCCh v oddíle 5 těchto pokynů.

⁶⁹ Sloupec „H“ odkazuje případně na výdaje auditované v rámci doplňkového vzorku.

⁷⁰ Částka auditovaných výdajů (je-li použit dílčí výběrový soubor podle čl. 28 odst. 9 nařízení (EU) č. 480/2014, uvede se v tomto sloupci pouze částka položek výdajů, které byly skutečně auditovány, a to podle článku 27 téhož nařízení).

⁷¹ Procento auditovaných výdajů v poměru k základnímu souboru.

PŘÍLOHA 3 – POSTUPOVÝ DIAGRAM PRO CELKOVOU CHYBOVOST A ZBYTKOVOU CELKOVOU CHYBOVOST



**PŘÍLOHA 4 – PŘÍKLADY VÝPOČTU ZBYTKOVÉ CELKOVÉ
CHYBOVOSTI**

PŘÍLOHA 5 – TYPOLOGIE ZJIŠTĚNÍ TÝKAJÍCÍCH SE PROJEKTŮ