



EUROPA-KOMMISSIONEN

De Europæiske struktur- og investeringsfonde

**Vejledning til medlemsstaterne**  
**om den årlige kontrolrapport og den**  
**revisionserklæring, der skal indberettes af**  
**revisionsmyndighederne**

**samt**

**om behandling af fejl, som konstateres af**  
**revisionsmyndighederne med henblik på at fastslå og**  
**indberette pålidelige samlede restfejlprocenter**

**(Programmeringsperioden 2014-2020)**

**Revision 2018**

**ERKLÆRING OM ANSVARFRASKRIVELSE:** Dette er et arbejdsdokument, som Kommissionens tjenestegrene har udarbejdet. Det giver – med afsæt i gældende EU-lovgivning – teknisk vejledning til kolleger og andre organer, som er involveret i overvågning, kontrol eller gennemførelse af de europæiske struktur- og investeringsfonde (bortset fra Den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne (ELFUL)) om fortolkningen og anvendelsen af EU's regler på dette område. Formålet med dette dokument er at formidle Kommissionens tjenestegrenes forklaringer på og fortolkninger af de nævnte regler med henblik på at lette programgennemførelsen og fremme god praksis. Denne vejledning foregriber imidlertid ikke den fortolkning, som måtte blive givet af Domstolen eller Retten eller i Kommissionens beslutninger.

## INDHOLD

Indhold .....	2
Akronymer og forkortelser .....	5
Glossar .....	6
I. Baggrund.....	8
1.                    Henvisninger til love og regler.....	8
2.                    Formålet med vejledningen.....	9
3.                    Tidsplan for revisionsarbejdet.....	9
II. Vejledning om den årlige kontrolrapport .....	10
1. Indledning                    11	
2. Væsentlige ændringer i forvaltnings- og kontrolsystemer.....	11
3. Ændringer til revisionsstrategien.....	12
4. Systemrevisioner                    13	
5. Revision af operationer          16	
6. Revision af regnskaber          24	
7. Koordinering mellem revisionsorganerne samt revisionsmyndighedens tilsynsopgaver .....	26
8. Andre oplysninger                    27	
9. Overordnet sikkerhedsgrad.....	30
III. Vejledning om den revisionserklæring, som revisionsmyndigheden leverer årligt for hvert program.....	31
1.                    Revisionserklæring.....	31
2.                    Typer af revisionserklæringer .....	36
3.                    Flerfondsprogrammer, fælles systemer og forskellige revisionserklæringer for hvert program.....	41
4.                    Utilstrækkelig revisionserklæring .....	41
IV. Behandling af fejl, som opdages af revisionsmyndighederne med henblik på at fastslå og indberette pålidelige samlede restfejlsprocenter i årlige kontrolrapporter .....	42
1.                    Evaluering af fejl.....	42
<b>1.1</b> Oversigt over typer af fejl .....	42

<b>1.2</b>	Vilkårlige fejl .....	43
<b>1.3</b>	Systemiske fejl .....	43
<b>1.4</b>	Unormale fejl .....	44
<b>1.5</b>	Kendte fejl.....	45
<b>2.</b>	Samlet fejlprocent .....	46
<b>2.1</b>	Beregning af den samlede fejlprocent.....	46
<b>2.2</b>	Særlige tilfælde .....	47
<b>2.2.1</b>	Fejl, som forvaltningsmyndigheden, det bemyndigede organ eller attesteringsmyndigheden allerede har konstateret i udgifter, der er omfattet af revisioner af operationer	47
<b>2.2.1.1</b>	Uregelmæssigheder, som allerede er konstateret og behandlet af forvaltningsmyndigheden, det bemyndigede organ eller attesteringsmyndigheden, men som ikke er blevet korrigeret, inden stikprøven blev udtaget af revisionsmyndigheden.....	47
<b>2.2.1.2</b>	Uregelmæssigheder, der er konstateret, men som ikke er korrigeret tilstrækkeligt, før revisionsmyndigheden udtog stikprøven .....	47
<b>2.2.1.3</b>	Uregelmæssigheder vedrørende udgifter, som er korrigeret, efter at stikprøven blev udtaget af revisionsmyndigheden .....	48
<b>2.2.2</b>	Uregelmæssige beløb under 250 EUR .....	48
<b>2.2.3</b>	En "udgiftsbuffer" på projektniveau.....	48
<b>2.2.4</b>	Modregning af fejl, hvor udgifter er angivet for højt, i fejl, hvor udgifter er angivet for lavt.....	49
<b>2.2.5</b>	Hvordan skal svig og mistanke om svig afspejles i fejlprocenten? ...	49
<b>2.2.5.1</b>	Svig .....	49
<b>2.2.5.2</b>	Mistanke om svig .....	49
<b>2.2.6</b>	Skal konkurser indregnes i fejlprocenten? .....	50
<b>2.2.7</b>	Hvad bør revisionsmyndigheden gøre, hvis bilagene for de udvalgte operationer går tabt eller bliver beskadiget som følge af force majeure (f.eks. naturkatastrofer)?	52
<b>3.</b>	Korrigerende foranstaltninger .....	53
<b>3.1</b>	Begrebet "korrigeret fejl" ved fastsættelse af den samlede restfejlprocent og udarbejdelsen af revisionserklæringen .....	53
<b>3.2</b>	Korrektion af systemiske fejl .....	54

3.3	Korrektion af fejl, når der er anvendt delprøver.....	55
4.	Samlet restfejlprocent.....	55
5.	Den samlede fejlprocent/den samlede restfejlprocent og beløb under løbende vurdering af lovligheden og den formelle rigtighed af underliggende udgifter (artikel 137, stk. 2, i forordningen om fælles bestemmelser) .....	59
	Bilag 1 – Afsnit 10.1 "Resultater af systemrevisioner" i modellen til den årlige kontrolrapport.....	64
	Bilag 2 – Afsnit 10.2 "Resultater af revisioner af operationer" i modellen til den årlige kontrolrapport	65
	Bilag 3 – Diagram over samlet fejlprocent og samlet restfejlprocent.....	67
	Bilag 4 – Eksempler på beregning den samlede restfejlprocent .....	68
	Bilag 5 – Typologi over projektresultater .....	68

## AKRONYMER OG FORKORTELSER

AA	Revisionsmyndighed
ACR	Årlig kontrolrapport
Revisionsorgan	Organ, der udfører revisioner under revisionsmyndigheden, jf. artikel 127, stk. 2, i forordningen om fælles bestemmelser
CA	Attesteringsmyndighed
CCI	Code Commun d'Identification (referencenummer for hvert program, der er tildelt af Kommissionen)
CDR	Kommissionens delegerede forordning (EU) nr. 480/2014 af 3. marts 2014 om supplerende regler til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1303/2013 <sup>1</sup>
CIR	Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2015/207 af 20.1.2015 <sup>2</sup> som ændret ved forordning (EU) 2018/277
CPR	Forordningen om fælles bestemmelser (Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1303/2013 af 17.12.2013 <sup>3</sup> som ændret ved forordning (EU, Euratom) 2018/1046
Retten	Den Europæiske Revisionsret
EIB	Den Europæiske Investeringsbank
ESI-fonde	De europæiske struktur- og investeringsfonde. Denne vejledning gælder dem alle bortset fra Den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne (ELFUL)
ETS	Europæisk territorialt samarbejde (i henhold til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1299/2013 af 17. december 2013)
FI	Finansielle instrumenter
IB	Bemyndiget organ
L/R	Lovlighed og formel rigtighed
MA	Forvaltningsmyndighed
MCS	Forvaltnings- og kontrolsystem
TER	Samlet fejlprocent
RTER	Samlet restfejlprocent

<sup>1</sup> [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2014.138.01.0005.01.ENG](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.ENG)

<sup>2</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?qid=1426689332441&uri=CELEX:32015R0207>

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

## GLOSSAR

Begreb	Definition
Unormal fejl	En fejl, der påviseligt ikke er repræsentativ for populationen.
Kontrolpakke	Den "kontrolpakke", som medlemsstaternes myndigheder skal indsende hvert år inden den 15. februar (eller den 1. marts i særlige tilfælde, der aftales med Kommissionen) omfatter: de regnskaber, som er udarbejdet af attesteringsmyndigheden, forvaltningserklæringen og den årlige sammenfatning af de endelige revisionsberetninger og kontroller, der udarbejdes af forvaltningsmyndigheden, den årlige revisionserklæring og kontrolrapport, der er udstedt af revisionsmyndigheden.
Kontradiktorisk procedure	Procedure, hvorved (udkast til) revisionsberetninger sendes til den reviderede enhed med en anmodning om et skriftligt svar/en skriftlig kommentar til de forhold, der er beskrevet i rapporten, inden for en given frist med henblik på afklare/nå til enighed om disse forhold.
Fejl	Ved anvendelsen af denne vejledning er en fejl/fejlinformation en kvantificerbar overvurdering af de udgifter, der er anmeldt til Kommissionen som følge af en uregelmæssighed.
Udgifter i regnskabsår N	Udgifter, der er anmeldt til Kommissionen, og som ligger til grund for udvælgelsen af stikprøven af operationer.
Uregelmæssighed	Definitionen i artikel 2, stk. 36, i forordningen om fælles bestemmelser omfatter i dette dokument også fejl eller fejlinformation.
Kendt fejl	En kendt fejl er en fejl, som konstateres uden for den reviderede stikprøve.
Fejlinformation	Samme betydning som fejl.
Population	Det sæt af positive data i populationen af udgifter, der er anmeldt til Kommissionen

<b>Begreb</b>	<b>Definition</b>
	inden for regnskabsåret (på grundlag af anmodninger om mellemliggende betalinger), og som stikprøven er udvalgt for (i medfør af artikel 127, stk. 1, i forordning (EU) nr. 1303/2013), og som ligger til grund for revisorens konklusioner (revisionserklæring).
Vilkårlig fejl	De fejl, der ikke betragtes som systemiske, kendte eller unormale, er klassificeret som vilkårlige fejl. Dette begreb forudsætter, at det er sandsynligt, at vilkårlige fejl i den reviderede stikprøve også er til stede i den ikkereviderede population.
Samlet restfejlprocent	Samlet restfejlprocent svarer til den samlede fejlprocent fratrukket de finansielle korrektioner, medlemsstaten kan have foretaget før indsendelse af regnskabet i forbindelse med fejl, som revisionsmyndigheden har konstateret, herunder projekterede vilkårlige fejl, systemiske og kendte fejl. Disse korrektioner foretages normalt, efter at den samlede fejlprocent er bestemt. De finansielle korrektioner, som medlemsstaten har foretaget efter revisionsmyndighedens stikprøvetagning og før revisionsmyndighedens bestemmelse af den samlede restfejlprocent, kan også fratrækkes den samlede restfejlprocent, forudsat at disse korrektioner har til formål at reducere de risici, der er identificeret af revisionsmyndigheden.
Systemisk fejl	Systemiske fejl er fejl, der konstateres i den reviderede stikprøve, samt fejl, der har indvirkning på den ikkereviderede population, og som forekommer under klart afgrænsede og lignende forhold. Disse fejl har generelt et fælles kendetegn, f.eks. type af operation, sted eller tidsrum. De er generelt forbundet med ineffektive kontrolprocedurer i (dele af) forvaltnings- og

Begreb	Definition
	kontrollsystemerne.
Samlet fejlprocent	Den samlede fejlprocent svarer til summen af følgende fejl: forventede vilkårlige fejl (herunder fejl, der er etableret i de udtømmende strata), afgrænsede systemiske fejl og ukorrigerede unormale fejl. Revisionsmyndigheden bør sammenligne den samlede fejlprocent med væsentlighedstærsklen og kombinere denne vurdering med resultaterne af systemrevisioner for at træffe konklusioner om forvaltnings- og kontrollsystemernes funktionsmåde.

## I. BAGGRUND

### 1. Henvisninger til love og regler

Forordning	Artikel
Forordning (EU) nr. 1303/2013 som ændret ved forordning (EU, Euratom) 2018/1046  Forordningen om fælles bestemmelser  <i>(herefter forordningen om fælles bestemmelser)</i>	Artikel 127, stk. 5 – Revisionsmyndighedens funktioner
Forordning (EU) 2015/207 som ændret ved forordning (EU) 2018/277  Kommissionens gennemførelsesforordning  <i>(herefter Kommissionens gennemførelsesforordning)</i>	Artikel 7, stk. 2 og 3, samt bilag VIII og IX (modeller til revisionserklæringen og den årlige kontrolrapport)
Forordning (EU, Euratom) 2018/1046  Finansforordning	Artikel 63 – Delt forvaltning med medlemsstaterne



## 2. Formålet med vejledningen

Formålet med dette dokument er at give vejledning om de årlige kontrolrapporter og revisionserklæringer, som medlemsstaterne skal indgive til Kommissionen i henhold til artikel 127, stk. 5, i forordningen om fælles bestemmelser. Vejledningen finder anvendelse på ESI-fonde, bortset fra Den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne (ELFUL), og følger strukturen i de modeller til den årlige kontrolrapport og revisionserklæringen, der er angivet i bilag VIII og IX til Kommissionens gennemførelsesforordning.

Sammen med forvaltningserklæringen, den årlige oversigt (som begge er underlagt forvaltningsmyndighedens ansvar) og regnskaberne (som er underlagt atteringsmyndighedens ansvar) udgør den årlige kontrolrapport og revisionserklæringen fra revisionsmyndigheden en vigtig del af Kommissionens bestræbelser på at opnå rimelig sikkerhed for, at ESI-fondenes forvaltnings- og kontrolsystemer fungerer korrekt i medlemsstaterne, at de anmeldte udgifter er lovlige og formelt rigtige, og at regnskaberne er fuldstændige, nøjagtige og pålidelige.

I henhold til artikel 317 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde har Kommissionen det overordnede ansvar for gennemførelse af budgettet på de områder af EU-budgettet, som forvaltes i fællesskab, mens medlemsstaterne samarbejder med Kommissionen og er ansvarlige for den daglige forvaltning af og kontrol med programmernes gennemførelse.

Sikringsprocessen er under delt forvaltning med medlemsstaterne og er baseret på princippet om én enkelt revision (jf. artikel 148 i forordningen om fælles bestemmelser). Kommissionen ønsker at henholde sig mest muligt til revisionsmyndighedens revisionserklæring, forudsat at Kommissionen har opnået tilstrækkelig sikkerhed for kvaliteten af revisionsmyndighedens revisionsarbejde. Kommissionen analyserer derfor den årlige kontrolrapport og revisionserklæring fra revisionsmyndigheden grundigt for at danne sin egen mening om forvaltnings- og kontrolsystemet for hvert enkelt program.

Som fastlagt i artikel 127, stk. 5, sidste afsnit, i forordningen om fælles bestemmelser gælder det, at i de tilfælde, hvor der anvendes et fælles forvaltnings- og kontrolsystem for flere programmer, kan revisionsmyndigheden udarbejde én årlig kontrolrapport for disse programmer. Der findes flere oplysninger om fælles forvaltnings- og kontrolsystemer i afsnit 2 i Kommissionens *vejledning til medlemsstaterne om revisionsstrategien* (EGESIF\_14-0011).

For flerfondsprogrammer angiver revisionsmyndigheden, hvilke fonde der indgår i den årlige kontrolrapport. Flerfondsprogrammer er programmer, der er samfinansieret af EFRU og ESF og, hvor det er relevant, Samhørighedsfonden.

## 3. Tidsplan for revisionsarbejdet

Ifølge artikel 63, stk. 5, i finansforordningen skal regnskaber for udgifter, der er afholdt i referenceperioden, og den årlige oversigt over de endelige revisionsberetninger og de udførte

kontroller sendes til Kommissionen senest den 15. februar i det efterfølgende regnskabsår. Fristen den 15. februar kan undtagelsesvis forlænges af Kommissionen til den 1. marts efter meddelelse fra den berørte medlemsstat.

I den årlige kontrolrapport, der skal indgives inden den 15/02/N+2, rapporterer revisionsmyndigheden om systemrevisioner, revisioner af operationer og revisioner af regnskaber, som er udført for udgifter, der er medtaget i betalingsanmodninger indgivet til Kommissionen, vedrørende regnskabsåret fra 01/07/N til 30/06/N+1 (for hvilke fristen for indgivelse af den endelige mellemliggende betalingsanmodning relateret til regnskabsåret 31/07/N+1).

**Revisionsmyndigheden bør på grundlag af sin revisionsstrategi udføre alt det revisionsarbejde, der er nødvendigt for at udarbejde en gyldig revisionserklæring for hvert enkelt regnskabsår.** Afsnit V i Kommissionens ovennævnte vejledning om revisionsstrategien indeholder vejledende tidsplaner for revisionsarbejdet.

Eftersom forordningen om fælles bestemmelser ikke foreskriver nogen revisionsperiode, skal attesteringsmyndigheden på forhånd aftale med forvaltningsmyndigheden og attesteringsmyndigheden, hvad tidsplanen for udarbejdelse af regnskaberne i forbindelse med revisionsplanen skal være, under hensyntagen til behovet for at sikre rettidig indgivelse af en årlig kontrolrapport og revisionserklæring af høj kvalitet i overensstemmelse med artikel 127, stk. 5, i forordningen om fælles bestemmelser. Revisionsmyndigheden stiller endvidere en kopi af forvaltningserklæringen og den årlige oversigt over de endelige revisionsberetninger og udførte kontroller til rådighed for forvaltningsmyndigheden, herunder en analyse af arten og omfanget af de fejl og svagheder, som er identificeret i systemerne, samt nærmere oplysninger om relaterede korrigerende foranstaltninger, der er truffet eller er planlagt, til rådighed for forvaltningsmyndigheden. Medlemsstaten fastsætter interne frister for fremsendelsen af dokumenter mellem myndigheder i overensstemmelse med deres respektive ansvar.

Den første årlige kontrolrapport og revisionserklæring skal indsendes senest den 15. februar 2016 og vil være baseret på udgifter, der er medtaget i betalingsanmodninger indgivet til Kommissionen mellem begyndelsesdatoen for udgifternes støtteberettigelse og den 31. juli 2015. Det sidste regnskabsår løber fra den 1. juli 2023 til den 30. juni 2024, og det dermed forbundne revisionsarbejde vil blive rapporteret i den sidste årlige kontrolrapport, som skal indgives senest den 15. februar 2025.

## **II. VEJLEDNING OM DEN ÅRLIGE KONTROLRAPPORT**

Teksten i kasser i hvert enkelt afsnit nedenfor er et udsnit af det relevante afsnit i modellen til den årlige kontrolrapport i bilag IX til Kommissionens gennemførelsesforordning.

## 1. Indledning

1.1 Identifikation af den ansvarlige revisionsmyndighed og andre organer, som har medvirket ved udarbejdelsen af rapporten.

1.2 Referenceperiode (dvs. regnskabsåret)<sup>4</sup>.

1.3 Revisionsperiode (den periode, hvor revisionsarbejdet blev udført).

1.4 Oplysning om det eller de operationelle programmer, rapporten dækker, og om den eller de pågældende forvaltnings- og attesteringsmyndigheder. [Hvis den årlige kontrolrapport dækker mere end ét program eller én fond, gives oplysningerne for hvert program og hver fond med angivelse i hvert afsnit af, hvilke oplysninger der specifikt vedrører programmet og/eller fonden, undtagen for afsnit 10.2, hvor sådanne oplysninger gives under afsnit 5.]

1.5 Redegørelse for de forskellige skridt i forberedelsen af rapporten og udarbejdelsen af revisionserklæringen.

Den revisionsperiode, hvor revisionen blev udført, bør også nævnes i **afsnit 1.3**. Navnlig skal de tilfælde, hvor systemrevisioner, som udføres mellem afslutningen af referenceregnskabsåret og datoen for undertegnelsen af den årlige kontrolrapport, og som har en indvirkning på revisionserklæringen, være tydeligt angivet. Der bør henvises til den gældende version af revisionsstrategien. I tilfælde af ændringer til strategien vedrørende den regnskabsperiode, der er omfattet af denne årlige kontrolrapport, bør dette nævnes i afsnit 3.

**Afsnit 1.5** omhandler den forberedende fase, den analyserede dokumentation, samordning med andre organer (hvis det er relevant), det udførte revisionsarbejde som beskrevet i afsnit 4, 5 og 6 samt den endelige udarbejdelse af revisionserklæringen. Dette afsnit er særlig relevant i tilfælde, hvor revisionsmyndigheden støtter sig til andre revisionsorganers arbejde.

Endelig bør dette afsnit også indeholde oplysninger om revisionsmyndighedens kontroller af overensstemmelsen for forvaltningserklæringen med henblik på revisionserklæringen (herunder kontrol af, om forvaltningserklæringen er i overensstemmelse med konklusionerne fra alle revisioner og kontroller). Der findes flere oplysninger i Kommissionens *vejledning til medlemsstaterne om udarbejdelse af forvaltningserklæringen og den årlige oversigt* (EGESIF\_15\_0008, som ajourført).

## 2. Væsentlige ændringer i forvaltnings- og kontrolsystemer

2.1 Nærmere oplysninger om væsentlige ændringer i forvaltnings- og kontrolsystemerne i forbindelse med forvaltnings- og attesteringsmyndighedernes ansvar, navnlig vedrørende uddelegeringen af funktioner til nye bemyndigede organer, og bekræftelse af

<sup>4</sup> Som defineret i artikel 2, stk. 29, i forordningen om fælles bestemmelser.

overensstemmelsen med artikel 72 og 73 i forordning (EU) nr. 1303/2013 baseret på revisionsmyndighedens arbejde i henhold til artikel 127 i nævnte forordning.

2.2 Oplysninger om overvågningen af de udpegede organer i henhold til artikel 124, stk. 5 og 6, i forordning (EU) nr. 1303/2013.

2.3 Datoerne for ændringernes ikrafttræden, datoerne for underretning af revisionsmyndigheden om ændringerne samt ændringernes indvirkning på revisionsarbejdet angives.

Væsentlige ændringer er ændringer, der kunne have en indvirkning på forvaltnings- og kontrolsystemets effektive funktion og sikkerhedsgraden i forvaltningen af ESI-fonde. Det forventes, at revisionsmyndigheden bekræfter, at ændringerne af forvaltnings- og kontrolsystemet er i overensstemmelse med artikel 72, 73 og 74 i forordningen om fælles bestemmelser, på baggrund af det udførte revisionsarbejde.

Hvis artikel 124, stk. 5 og 6, i forordningen om fælles bestemmelser finder anvendelse, og når revisionsmyndigheden har fået bemyndigelse fra medlemsstaten til at bekræfte, at den relevante plan for korrigerende foranstaltninger<sup>5</sup> er blevet gennemført i undersøgelsesperioden, bør den i den årlige kontrolrapport beskrive det arbejde, den har udført i denne forbindelse. Hvis en sådan plan endnu ikke er gennemført før indgivelsen af den årlige kontrolrapport, bør revisionsmyndigheden i den årlige kontrolrapport angive den vedtagne tidsplan, status samt indvirkningen af denne situation på revisionsmyndighedens revisionserklæring. Hvis revisionsmyndigheden ikke har fået mandat af medlemsstaten, bør revisionsmyndigheden videregive de oplysninger, den har til rådighed (som modtaget fra det organ, der af medlemsstaten har fået mandat til at bekræfte gennemførelsen af planen for korrigerende foranstaltninger), samt dens vurdering og indvirkningen på revisionsmyndighedens erklæring.

### 3. Ændringer til revisionsstrategien

3.1 Nærmere oplysninger om gennemførte ændringer til revisionsstrategien og redegørelse for baggrunden. Oplys navnlig eventuelle ændringer til den anvendte stikprøvemethode i forbindelse med revisionen af operationer (jf. afsnit 5 nedenfor).

3.2 Skelnen mellem de ændringer, der er foretaget eller planlagt på et senere tidspunkt, og som ikke berører det arbejde, der er udført i referenceperioden, og de ændringer, der er foretaget i referenceperioden, og som berører revisionsarbejdet og resultaterne. Kun ændringer i forhold til den tidligere version af revisionsstrategien medtages.

<sup>5</sup> Som det fremgår af de nævnte bestemmelser, hvis eksisterende revisions- og kontrolresultater viser, at den udpegede myndighed (forvaltningsmyndigheden eller atteringsmyndigheden) ikke længere opfylder kriterierne for udpegelse, fastsætter medlemsstaten på et passende niveau og under hensyntagen til problemets alvor en undersøgelsesperiode, i hvilken der træffes de nødvendige korrigerende foranstaltninger.

## 4. Systemrevisioner

4.1 Nærmere oplysninger om, hvilke organer (herunder revisionsmyndigheden selv) der udførte revisioner af, at forvaltnings- og kontrolsystemet for programmet fungerer hensigtsmæssigt (jf. artikel 127 stk. 1, i forordning (EU) nr. 1303/2013), i det følgende benævnt "systemrevisioner".

De organer, der er nævnt i afsnit 4.1, er enten revisionsmyndigheden eller et eventuelt revisionsorgan, der foretager revisioner i henhold til artikel 127, stk. 2, i forordningen om fælles bestemmelser, hvis relevant. Hvis en del af systemrevisionerne er blevet udført af underleverandører, bør kontraktoplysningerne<sup>6</sup> og de opgaver, som underleverandøren/underleverandørerne har udført, anføres. For flerfondsprogrammer bør det angives, om revisionsmyndigheden udfører revisionsarbejdet for alle fonde. I modsat fald skal de ansvarlige organer for hver fond nævnes.

4.2 Redegørelse for grundlaget for de udførte revisioner, herunder den anvendte revisionsstrategi, nærmere bestemt risikovurderingsmetoden, og de resultater, der gav anledning til udarbejdelsen af den specifikke plan for systemrevisioner. Hvis risikovurderingen er blevet ajourført, redegøres herfor i afsnit 3 ovenfor om ændringer til revisionsstrategien.

Den vejledende tidsplan for revisionsopgaver i revisionsstrategien indeholder en fuldstændig liste over de organer og funktioner, der er omfattet af systemrevisionerne.

Den årlige kontrolrapport bør indeholde oplysninger om status for gennemførelsen af revisionsstrategien hvad angår de systemrevisioner, der er foretaget indtil indgivelsen af kontrolpakken (herunder dem, der er udført efter afslutningen af regnskabsåret). Revisionsmyndigheden opfordres også til i dette afsnit at redegøre for typen og intensiteten af kontrolmetoder, der er udført for de indberettede systemrevisioner (eller at henvise til de relevante afsnit af systemrevisionsberetningerne, hvor disse oplysninger er angivet). Hvis revisionsstrategien ikke er gennemført (fuldt ud), bør revisionsmyndigheden forklare årsagen til det, give et skøn over virkningen på revisionserklæringen og angive et tidspunkt for afslutning af de planlagte systemrevisioner, som vil blive rapporteret i den næste årlige kontrolrapport eller en anden rapport. Revisionsmyndigheden **forventes under alle omstændigheder at udføre alt det revisionsarbejde, der er nødvendigt for at udarbejde en gyldig revisionserklæring for hvert enkelt regnskabsår.**

I forbindelse med flerfondsprogrammer bør ovennævnte oplysninger gives for hver enkelt fond. Hvis samme oplysninger gælder for alle fonde, skal dette fremgå tydeligt.

---

<sup>6</sup> Dette omfatter underleverandørens navn, omfang og mål, beskrivelse af opgaver osv.

4.3 For så vidt angår tabellen i afsnit 10.1 nedenfor, redegørelse for de vigtigste resultater og konklusioner af systemrevisioner, herunder revisioner med fokus på specifikke tematiske områder, jf. afsnit 3.2 i bilag VII til forordning (EU) 2015/207.

4.4 Oplysning om, hvorvidt eventuelle konstaterede problemer anses for at være af systemisk karakter, og hvilke foranstaltninger der er truffet, herunder kvantificering af uregelmæssige udgifter og eventuelle deraf følgende finansielle korrektioner, jf. artikel 27, stk. 5, i forordning (EU) nr. 480/2014.

I **afsnit 4.3** bør de vigtigste resultater af systemrevisioner være klart opdelt efter program og fond. Det bør klart angives, hvilke organer det drejer sig om.

Tabellen i afsnit 10.1 i bilag IX til Kommissionens gennemførelsesforordning bør udfyldes og indsendes som bilag til den årlige kontrolrapport. Tabellen viser for hvert organ, som revisionsmyndigheden har revideret, vurderingen for hvert centralt krav, som også er taget fra de revisioner, der blev udført i tidligere regnskabsår i samme programmeringsperiode. Der findes flere oplysninger om vurderingen af disse centrale krav i Kommissionens *vejledning til Kommissionen og medlemsstaterne om en fælles metode til vurdering af forvaltnings- og kontrolsystemer i medlemsstaterne* (EGESIF\_14-0010 af 18/12/2014).

Tabellen i afsnit 10.1 genereres i SFC 2014 med oplysninger fra alle rapporter, der er indsendt via SFC 2014.

Horisontale revisioner<sup>7</sup> vedrørende bestemte tematiske områder (i overensstemmelse med revisionsstrategien og udført for regnskabsåret) bør også indberettes i afsnit 4.3, f.eks.:

- kvaliteten af projektudvælgelsen og/eller forvaltningsverificeringer, herunder i forbindelse med overholdelsen af reglerne for offentlige udbud, statsstøttereglerne, miljøkrav og lige muligheder
- oprettelse og gennemførelse af finansielle instrumenter i henhold til afsnit IV i forordningen om fælles bestemmelser
- kvaliteten af forvaltningsverificeringer i forbindelse med gennemførelsen af finansielle instrumenter
- funktion og sikkerhed i forbindelse med IT-systemer indført i henhold til artikel 72, litra d), artikel 125, stk. 2, litra d), og artikel 126, litra d), i forordningen om fælles bestemmelser og deres kobling til IT-systemet "SFC 2014", jf. artikel 74, stk. 4, i forordningen om fælles bestemmelser
- pålideligheden af de indberettede data vedrørende indikatorer og delmål, samt om de underliggende datastyrings- og rapporteringssystemer er passende til udbytterelaterede, finansielle og resultatmæssige indikatorer i forhold til investeringsprioritering, og dermed fremskridtet i det operationelle program med

---

<sup>7</sup> Horisontale revisioner kan omfatte mere end én fond eller ét program.

hensyn til at nå målene, indgivet af forvaltningsmyndigheden i overensstemmelse med artikel 125, stk. 2, litra a), i forordningen om fælles bestemmelser

- gennemførelse af effektive og forholdsmæssige foranstaltninger til bekæmpelse af svig under hensyntagen til de identificerede risici.

Hvis der ikke er udført nogen systemrevisioner for regnskabsåret, bør der gives en passende begrundelse herfor eller oplysninger om, at dette er i overensstemmelse med revisionsstrategien. Under normale omstændigheder forventes systemrevisionsberetninger at blive indsendt til Kommissionen umiddelbart efter afslutningen af den endelige revisionsberetning i løbet af hele året for at sikre rettidige oplysninger. Hvis systemrevisioner undtagelsesvist er udført eller afsluttet for regnskabsåret, men endnu ikke indsendt til Kommissionen, bør de indsendes senest samtidig med den årlige kontrolrapport. Hvis systemrevisioner endnu ikke er afsluttet på tidspunktet for indgivelse af den årlige kontrolrapport, bør der redegøres for de foreløbige konklusioner i den årlige kontrolrapport samt deres indvirkning på den overordnede vurdering.

I **afsnit 4.4** bør revisionsmyndigheden oplyse om status for gennemførelsen af eventuelle handlingsplaner efter sine systemrevisioner udført for det regnskabsår, som den årlige kontrolrapport omfatter. Den finansielle virkning bør angives sammen med status for korrektionerne. Den betalingsanmodning til Kommissionen, hvori korrektionerne blev fratrukket, bør angives.

Hvis der ikke blev konstateret nogen systemiske fejl, forventes revisionsmyndigheden at bekræfte dette i den årlige kontrolrapport.

I forbindelse med flerfondsprogrammer bør ovennævnte oplysninger gives for hver enkelt fond. Hvis samme oplysninger gælder for alle fonde, skal dette fremgå tydeligt.

4.5 Oplysninger om opfølgning på revisionsanbefalinger fra tidligere regnskabsårs systemrevisioner.
---

I tilfælde af finansielle korrektioner, der følger af systemrevisioner fra tidligere regnskabsår, bør den betalingsanmodning til Kommissionen, hvori korrektionerne blev gennemført, angives.

4.6 Redegørelse (hvis relevant) for specifikke mangler ved forvaltningen af finansielle instrumenter eller andre udgiftstyper omfattet af særlige bestemmelser (f.eks. statsstøtte, indtægtsskabende projekter, muligheden for forenklede omkostninger) konstateret under systemrevisioner og for forvaltningsmyndighedens opfølgning med henblik på at afhjælpe disse mangler.
---

I dette afsnit forventes revisionsmyndigheden at beskrive det arbejde, den specifikt har udført vedrørende finansielle instrumenter, de konstaterede mangler og uregelmæssigheder samt de korrigerende foranstaltninger, der er truffet i den forbindelse. Revisionsmyndigheden bør også redegøre for kontrollen af de finansielle instrumenter, der gennemføres af EIB eller andre internationale finansielle institutioner, og som disse institutioner yder, gennem de

kontrolrapporter og den årlige revisionsberetning som fastsat i de tredje afsnit af artikel 40, stk. 1, i forordningen om fælles bestemmelser samt gennem revisionsmyndighedens egne revisioner, der udføres i overensstemmelse med artikel 40, stk. 2, i forordningen om fælles bestemmelser.

De oplysninger, der offentliggøres i den årlige kontrolrapport, bør omfatte resultaterne af verifikationen af overholdelsen af betingelserne i artikel 41, stk. 1, i forordningen om fælles bestemmelser. Den fond, der understøtter det finansielle instrument, bør nævnes for flerfondsprogrammer.

4.7 Niveau af sikkerhed, der opnås gennem systemrevisioner (lavt, middel, højt), samt begrundelse herfor.

Dette henviser til den grad af sikkerhed, som kan tilskrives forvaltnings- og kontrolsystemet med hensyn til at sikre udgifternes lovlighed og formelle rigtighed. Revisionsmyndighedens vurdering er baseret på resultaterne af enhver systemrevision vedrørende regnskabsåret, herunder i givet fald resultaterne af systemrevisioner, der er foretaget i løbet af tidligere regnskabsår, og/eller systemrevisioner, der er afsluttet efter regnskabsårets afslutning indtil indgivelsen af kontrolpakken. Hvis forbehold skyldes forhold, der blev registreret i løbet af en systemrevision, som blev gennemført efter regnskabsårets afslutning, men før regnskabet blev indsendt, skal dette klart fremgå af revisionserklæringen.

Systemer, der vurderes som kategori 1, giver en høj grad af sikkerhed for udgifternes lovlighed og formelle rigtighed, systemer vurderet som kategori 2 giver en middelhøj sikkerhed, systemer vurderet som kategori 3 giver en middelhøj til lav sikkerhed, afhængigt af indvirkningen af de identificerede svagheder, mens systemer vurderet til kategori 4 giver en lav grad af sikkerhed for udgifternes lovlighed og formelle rigtighed.

For flerfondsprogrammer, og hvor den sikkerhed, der er opnået for forvaltnings- og kontrolsystemet, er forskellig fra fond til fond, bør revisionsmyndigheden klart redegøre for de forbehold, der gælder for de enkelte fonde, og forklare forskellen.

## 5. Revision af operationer

5.1 Oplysning om, hvilke organer, herunder revisionsmyndigheden selv, der udførte revisionerne af operationer (jf. artikel 127, stk. 1, i forordning (EU) nr. 1303/2013 og artikel 27 i forordning (EU) nr. 480/2014).

Revisionsmyndigheden forventes i dette afsnit at redegøre for de foranstaltninger, der er truffet til at føre tilsyn med arbejdet i de organer, der udførte revisionerne af operationer på revisionsmyndighedens vegne (uddelegeret eller udliciteret), i overensstemmelse med EU's retlige rammer, revisionsstrategien samt internationalt anerkendte revisionsstandarder<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Det vigtigste princip i alle standarder (f.eks. retningslinje nr. 25 i de europæiske retningslinjer for anvendelsen af INTOSAI-revisionsnormerne) er, at hovedrevisoren forventes at udføre revisionsprocedurer, **der sikrer, at**



Revisionsmyndigheden bør bekræfte, at det arbejde, disse organer har udført, kan anvendes i den årlige kontrolrapport og danne grundlag for revisionsmyndighedens udarbejdelse af en gyldig revisionserklæring.

I forbindelse med flerfondsprogrammer bør ovennævnte oplysninger gives for hver enkelt fond, hvis det er relevant.

Hvis en del af revisionerne af operationer er blevet udført af underleverandører, bør kontraktoplysningerne<sup>9</sup> og de opgaver, som underleverandøren/underleverandørerne har udført, anføres.

For ETS-programmer bør revisionsmyndigheden beskrive, hvordan den har sikret, at den forretningsorden, der er vedtaget af gruppen af revisorer, er blevet fulgt.

5.2 Redegørelse for den anvendte stikprøvemethode og angivelse af, om metoden er i overensstemmelse med revisionsstrategien.

I **afsnit 5.2** bør revisionsmyndigheden beskrive den anvendte stikprøvemethode i overensstemmelse med artikel 127, stk. 7, i forordningen om fælles bestemmelser og artikel 28 i Kommissionens delegerede forordning. Afvigelser fra den stikprøvemethode, der er angivet i revisionsstrategien, bør angives og forklares i dette afsnit.

5.3 Oplysning om de anvendte parametre for statistisk stikprøvetagning og forklaring af de underliggende beregninger samt faglige skøn, hvis det er relevant. Stikprøveparametrene omfatter: væsentlighedstærskel, konfidensniveau, stikprøveenhed, forventet fejlprocent, stikprøveinterval, populationsværdi, populationsstørrelse, stikprøvestørrelse og stratifikation (hvis det er relevant). De underliggende beregninger for udvælgelse af stikprøver og den samlede fejlprocent (jf. artikel 28, stk. 14, i forordning (EU) nr. 480/2014) anføres i afsnit 10.3 nedenfor i et format, der gør det muligt at forstå de grundlæggende trin i den specifikke anvendte stikprøvemethode.

I **afsnit 5.3** bør revisionsmyndigheden angive og begrunde **parametrene for stikprøvetagning**, såsom forventet fejlprocent, væsentlighedstærskel, stikprøveenhed (dvs. en operation, et projekt inden for en operation eller en betalingsanmodning fra støttemodtageren) og, hvor det er relevant, konfidensniveau i overensstemmelse med artikel 28, stk. 11, Kommissionens delegerede forordning<sup>10</sup> og stikprøveintervallet, hvis det er relevant.

---

**kvaliteten af det arbejde, der er udført af andre revisorer, er acceptabel og passende.** Det kan overvejes at gentage noget af det arbejde, disse revisorer har udført, men dette er ikke et krav. Denne beslutning bør være baseret på revisionsmyndighedens faglige skøn og skepsis.

<sup>9</sup> Dette omfatter underleverandørens navn, adresse, omfang og mål, beskrivelse af opgaver osv.

<sup>10</sup> I henhold til artikel 28, stk. 11, i Kommissionens delegerede forordning gælder det, at for et system, hvis pålidelighed vurderes som høj, bør konfidensniveauet ved udvælgelsen af stikprøver ikke være under 60 %. For et system, hvis pålidelighed vurderes som lav, bør konfidensniveauet ved udvælgelsen af stikprøver ikke være under 90 %.

Populationsstørrelsen, stikprøvestørrelsen og antallet af stikprøveenheder, som reelt er blevet revideret i regnskabsåret, bør også angives i den årlige kontrolrapport, hvor det er relevant. Hvis der er flere stikprøveperioder, bør dataene angives for hver stikprøveperiode.

For medlemsstater, der ikke har indført euroen som valuta, anbefales det, i lyset af at støttemodtageres udgifter, der er genstand for revision, generelt afholdes i national valuta, at stikprøvetagningen og de tilhørende fejlprocenter er baseret på den nationale valuta<sup>11</sup>. Formålet med denne metode er at sikre, at valutakursudsving ikke påvirker beregningen af fejlprocenten.

I dette afsnit forventes revisionsmyndigheden også at beskrive dens stratificeringsmetode (hvis det er relevant i henhold til artikel 28, stk. 10, i Kommissionens delegerede forordning), som omfatter delpopulationer, der har lignende karakteristika, f.eks. operationer, der består af finansielle bidrag fra et program til finansielle instrumenter, genstande af høj værdi eller fonde (i tilfælde af flerfondsprogrammer).

I perioden 2007-2013 var det muligt at benytte en enkelt stikprøve til flere programmer, for hvilke der blev anvendt et fælles forvaltnings- og kontrolsystem. Dette er fortsat gældende for perioden 2014-2020.

Hvad angår programmer, der er omfattet af et fælles forvaltnings- og kontrolsystem, anbefaler Kommissionen, navnlig når der for nogle af disse programmer forventes forskellige resultater (dvs. en fejlprocent på over 2 % og/eller systemmangler for nogle af programmerne under det fælles forvaltnings- og kontrolsystem), at revisionsmyndigheden tilrettelægger sit arbejde med henblik på at opnå en rimelig kontrol af den specifikke undergruppe af programmet/programmerne. Dette kan opnås ved at sikre en repræsentativ stikprøve på stratumniveau, der dækker de anmeldte udgifter for den pågældende undergruppe af programmet/programmerne. Hvis der benyttes en statistisk stikprøvetagning til udvælgelsen af vilkårlige stikprøver til det fælles forvaltnings- og kontrolsystem, gælder tommelfingerreglen om mindst 30 stikprøveenheder til et sådant stratum for derved at kunne drage konklusioner for det pågældende stratum. For ikkestatistisk stikprøvetagning gælder de muligheder, der er angivet i vejledningen om stikprøvetagning.

Ligeledes er det, hvad angår flerfondsprogrammer i tilfælde af en fejlprocent over 2 % eller systemmangler, i medlemsstaternes interesse at foretage målrettede finansielle korrektioner for hver enkelt fond i stedet for korrigerende foranstaltninger for hele programmet. Kommissionen anbefaler derfor, at revisionsmyndigheden opnår rimelig sikkerhed for hver fond. Dette betyder, at den stikprøve, der udtages for et flerfondsprogram, bør give tilstrækkeligt revisionsbevis for hver enkelt fond. Til dette formål bør revisionsmyndigheden bruge stratificering for hver fond i overensstemmelse med artikel 28, stk. 10, i Kommissionens delegerede forordning, og sikre, at hvert stratum er af tilstrækkelig størrelse til at drage en konklusion pr. stratum, dvs. at tommelfingerreglen om 30 stikprøveenheder pr.

---

<sup>11</sup> Artikel 133 i forordningen om fælles bestemmelser finder anvendelse på eventuelle omregninger.

fond finder anvendelse. Dette er særligt vigtigt, hvis der forventes forskellige resultater for fondene i et flerfondsprogram.

Ved hjælp af de skabeloner, der er medtaget i Kommissionens vejledning om stikprøvetagning, bør revisionsmyndigheden i bilag 10.3 i den årlige kontrolrapport angive de beregningstabeller, helst i Excel-format<sup>12</sup>, der er relevante for at forstå den anvendte stikprøvemetode. Hvis revisionsmyndigheden har anvendt en stikprøvemetode, der ikke er medtaget i disse skabeloner, bør det pågældende beregningsark indsættes i stedet. Revisionssporet for udvælgelsen af stikprøven bør sikres.

I afsnit 5.3 bør revisionsmyndigheden desuden redegøre for, hvordan den i praksis har gennemført kravene til forholdsmæssig kontrol af operationelle programmer i overensstemmelse med artikel 148, stk. 1, i forordningen om fælles bestemmelser og artikel 28, stk. 8, i Kommissionens delegerede forordning, hvor det er relevant.

Revisionsmyndigheden bør navnlig angive, hvilken metode der blev anvendt til stikprøvetagning i lyset af de begrænsninger, der er fastsat i artikel 148, stk. 1, i forordningen om fælles bestemmelser:

- a) udelukkelse af stikprøveenheder eller
- b) erstatning af stikprøveenheder.

Desuden bør revisionsmyndigheden fremlægge beregningen af den projekterede fejl og præcisionen for hele populationen i overensstemmelse med præciseringerne i *vejledningen om stikprøvemetoder for revisionsmyndigheder* (afsnit om indvirkning af artikel 148, stk. 1, på stikprøvemetoden).

Hvis revisionsmyndigheden har anvendt den metode, der er tilladt i henhold til artikel 28, stk. 9, i Kommissionens delegerede forordning, skal det i afsnit 5.3 i den årlige kontrolrapport anføres, hvilken **metode der blev anvendt til udtagning af delprøver** på stikprøveenhedsniveau, og det skal bekræftes, at de fejl, der blev registreret i den reviderede delprøve, hvis der var nogen, blev ekstrapoleret til stikprøveenhedsniveauet (operation, projekt, eller betalingsanmodning afhængigt af den anvendte stikprøveenhed), før resultaterne fra prøven ekstrapoleres til hele populationen. I dette tilfælde og med henblik på tabel 10.2 i den årlige kontrolrapport – kolonnen "*Udgifter i referenceåret revideret i den vilkårlige stikprøve*" – bør revisionsmyndigheden kun vurdere de udgifter, der reelt er revideret, og ikke de udgifter, der er anmeldt for stikprøveenheden (f.eks. operation, betalingsanmodning), som delprøven blev anvendt på. Dataene i denne kolonne oplyses kun til orientering og er ikke knyttet til beregningen af den ekstrapolerede fejlprocent på stikprøveenhedsniveau, som bør anvendes på alle de udgifter, der anmeldes for stikprøveenheden.

---

<sup>12</sup> Hvis det er relevant og efter anmodning fra Kommissionens revisorer, computerlogfiler fra ACL, IDEA eller lignende software.

I dette afsnit bør revisionsmyndigheden også angive de udvalgte stikprøveenheder og for hver stikprøveenhed i den udvalgte stikprøve angive følgende oplysninger:

- a) udgifter anmeldt i stikprøveperioden
- b) registreret fejl
- c) tilknyttet stratum, hvis det er relevant
- d) angivelse af, om stikprøveenheden er en forskudsbetaling til et finansielt instrument.

Denne liste kan vedhæftes (som et separat ark) det regneark, der indeholder de beregninger, som ligger til grund for udvælgelsen af den underliggende stikprøve samt den samlede fejlprocent og den samlede restfejlprocent (dvs. afsnit 10.3).

I de tilfælde, hvor der i stikprøven blev udvalgt et finansielt instrument som stikprøveenhed, bør også følgende oplysninger angives i den årlige kontrolrapport, helst i den Excel-fil, der indeholder oplysninger om beregningen af den samlede restfejlprocent:

- a) beløb under det finansielle instrument i revisionspopulationen pr. stikprøveperiode (medregnet i værdi A i beregningen af den samlede restfejlprocent<sup>13</sup>)
- b) bekræftelse af, om alle stikprøveenheder af det finansielle instrument i populationen indgik i stikprøven. I modsat fald bør revisionsmyndigheden anføre den del af udgiften, der vedrører stikprøveenheder af det finansielle instrument, uden for stikprøven for hver stikprøveperiode
- c) beløb under det finansielle instrument, der vedrører en løbende evaluering, eller andre negative beløb, der er trukket fra populationen (medregnet i værdi F i beregningen af den samlede restfejlprocent)
- d) finansielle korrektioner vedrørende det finansielle instrument, som revisionsmyndigheden medregnede i værdi H i beregningen af den samlede restfejlprocent.

Formålet med de oplysninger, der bliver anmodet om ovenfor er, at give Kommissionen mulighed for at vurdere den samlede fejlprocent/den samlede restfejlprocent og evaluere risikoen uden eventuelle forskud fra det finansielle instrument<sup>14</sup>.

5.4 Afstemning mellem de samlede udgifter i euro, der er anmeldt til Kommissionen for regnskabsåret, og den population, hvorfra stikprøven er taget (kolonne "A" i tabellen i afsnit 10.2 nedenfor). Afstemning af elementer omfatter negative stikprøveenheder, hvis der er blevet anvendt finansielle korrektioner for regnskabsåret.

<sup>13</sup> Se tabel 2 for beregning af den samlede restfejlprocent i afsnit IV.4 i den aktuelle vejledning.

<sup>14</sup> Se Rettens anbefaling nr. 2.a og punkt 6.35 i dens årsberetning for 2016. Kommissionen præciserede på flere møder i tekniske grupper i løbet af 2017 over for Retten og revisionsmyndighederne, at den ikke ønsker en særskilt revisionserklæring fra revisionsmyndigheden om udgifter anmeldt for et finansielt instrument eller en separat/alternativ beregning af den samlede fejlprocent uden det finansielle instrument.

5.5 I tilfælde af negative stikprøveenheder bekræftelse af, at de er blevet betragtet som en særskilt population, jf. artikel 28, stk. 7, i Kommissionens delegerede forordning (EU) nr. 480/2014. Analyse af de vigtigste resultater af revisionen af disse enheder, navnlig med fokus på at verificere, om beslutningerne om at foretage finansielle korrektioner (truffet af medlemsstaten eller af Kommissionen) er blevet registreret i regnskaber som tilbagetrækninger eller inddrivelses.

5.6 Ved anvendelse af den ikkestatistiske metode til stikprøvetagning redegøres for baggrunden for anvendelse af metoden i overensstemmelse med artikel 127, stk. 1, i forordning (EU) nr. 1303/2013, for den procentdel af operationerne/udgifterne, der dækkes af revisionen, og for de foranstaltninger, der træffes for at sikre stikprøvens vilkårlighed (og således dens repræsentativitet) og sikre, at stikprøvens størrelse er tilstrækkelig til at give revisionsmyndigheden mulighed for at udarbejde en gyldig revisionserklæring. Der beregnes ligeledes en kalkuleret fejlprocent ved ikkestatistisk stikprøvetagning.

Revisionsmyndigheden bør i **afsnit 5.4** oplyse værdien af **populationen** samt en afstemning af dette beløb med det udgiftsbeløb, som attesteringsmyndigheden har anmeldt til Kommissionen for regnskabsåret<sup>15</sup>.

Populationen til stikprøvetagning omfatter de udgifter, der er anmeldt til Kommissionen for operationer inden for et program eller en gruppe af programmer for regnskabsåret. Alle operationer, for hvilke anmeldte udgifter er omfattet af en betalingsanmodning til Kommissionen i løbet af det år, som stikprøvetagningen dækker, bør indgå i den samlede population, medmindre artikel 148, stk. 1, i forordningen om fælles bestemmelser finder anvendelse (jf. også afsnit IV.5 herunder).

I **afsnit 5.5** bør revisionsmyndigheden bekræfte, at de **negative stikprøveenheder** er blevet behandlet som en særskilt population i overensstemmelse med artikel 28, stk. 7, i Kommissionens delegerede forordning. Hvordan negative stikprøveenheder behandles, er forklaret nærmere i *vejledningen om stikprøvemetoder til revisionsmyndigheder*.

Hvis revisionsmyndigheden registrerer problemer i den negative population (som f.eks. utilstrækkelige korrektioner), bør den analysere alvoren og omfanget af disse fejl og gengive resultaterne af denne vurdering i sin udtalelse om forvaltnings- og kontrolsystemet.

I forbindelse med **ikkestatistisk stikprøvetagning**<sup>16</sup> bør revisionsmyndigheden i **afsnit 5.6** beskrive begrundelsen for udtagning af stikprøven med henvisning til sit faglige skøn, myndighedskrav og gældende internationalt anerkendte revisionsstandarder. Revisionsmyndigheden bør især redegøre for, hvordan vilkårlighed blev sikret i udvælgelsen

<sup>15</sup> Se vejledning om stikprøver for yderligere oplysninger i denne henseende.

<sup>16</sup> Minimumskravet på 5 % af operationerne og 10 % af udgifterne svarer til det bedst tænkelige scenarie med en høj grad af sikkerhed fra systemet. I denne forbindelse findes der flere oplysninger i vejledningen om revisionsstrategien (jf. afsnit 4.3) – EGESIF\_14-0011 og vejledningen om stikprøver.

af stikprøver, og hvorfor den anser stikprøven for tilstrækkelig til at udarbejde en gyldig revisionserklæring.

5.7 Analyse af de vigtigste resultater af revisionen af operationer med beskrivelse af reviderede stikprøveenheder, de respektive beløb og type fejl pr. operation, de konstaterede fejls karakter, stratumfejlprocenten og relaterede primære mangler og uregelmæssigheder, den øvre grænse for fejlprocenten (hvis relevant), de underliggende årsager, de foreslåede korrigerende foranstaltninger (herunder foranstaltninger til at undgå sådanne fejl i efterfølgende betalingsanmodninger) og virkningerne for revisionserklæringen. Om nødvendigt redegøres der mere indgående for de data, der er fremlagt i afsnit 10.2 og 10.3 nedenfor, navnlig hvad angår den samlede fejlprocent.

5.8 Redegørelse for de finansielle korrektioner for regnskabsåret foretaget af attesterings-/forvaltningsmyndigheden på baggrund af revision af operationer inden forelæggelse af regnskaberne for Kommissionen, herunder anvendelsen af korrektioner på grundlag af faste takster eller ekstrapolerede korrektioner, jf. afsnit 10.2 nedenfor.

5.9 Sammenligning af den samlede fejlprocent og den samlede restfejlprocent (jf. tabel i afsnit 10.2 nedenfor) med den fastsatte væsentlighedstærskel med henblik på at bestemme, om populationen i væsentlig grad er forkert angivet og virkningerne for revisionserklæringen.

5.10 Oplysninger om resultaterne af revisionen af en evt. supplerende stikprøve (jf. artikel 28, stk. 12, i forordning (EU) nr. 480/2014).

5.11 Nærmere oplysninger om, hvorvidt eventuelle konstaterede problemer anses for at være af systemisk karakter, og hvilke foranstaltninger der er truffet, herunder kvantificering af uregelmæssige udgifter og eventuelle deraf følgende finansielle korrektioner.

5.12 Oplysninger om opfølgning på tidligere års revision af operationer, navnlig om mangler af systemisk karakter.

5.13 Konklusioner, der er draget på baggrund af de samlede resultater af revisionen af operationer med hensyn til forvaltnings- og kontrolsystemets effektivitet.

Revisionsmyndigheden bør udføre alt det revisionsarbejde, der er nødvendigt for at udarbejde en gyldig revisionserklæring for hvert enkelt regnskabsår. Dette omfatter revisioner af alle operationer, der er udvalgt ved hjælp af stikprøvetagning. Hvis revisionsmyndigheden ikke kan revidere en given operation, bør der gives en detaljeret begrundelse i den årlige kontrolrapport, ligesom de foranstaltninger, revisionsmyndigheden har truffet for at afhjælpe situationen, og dens indvirkning på revisionserklæringen bør beskrives, herunder indvirkningen af enhver begrænsning af omfanget, hvis det er nødvendigt.

De fejl, der medtages i den samlede fejlprocent, bør relatere sig til resultaterne i den endelige revisionsberetning, dvs. efter at den kontradiktoriske procedure er afsluttet med den reviderede.

I tilfælde hvor en sådan kontradiktorisk procedure ikke blev afsluttet inden revisionsmyndighedens indgivelse af den årlige kontrolrapport, skal dette tydeligt fremgå, og hvis virkningen er væsentlig, kan der afgives en erklæring med forbehold på grundlag af revisionsmyndighedens faglige skøn. Med hensyn til beregning den samlede fejlprocent bør de indledende fejl (normalt det største antal potentielle fejl, der er anført i udkastet til revisionsberetninger) medtages<sup>17</sup>.

Revisionsmyndigheden bør i **afsnit 5.7** angive den kvalitative analyse, der er foretaget for de konstaterede resultater. Antallet og arten af resultaterne, deres betydning og årsager (som især er vigtig i tilfælde, hvor den samme type fejl forekommer flere gange, hvilket tyder på en eventuel systemsvagthed), som anslået af revisionsmyndigheden, skal angives.

Med hensyn til typen af resultater for et projekt bør oplysningerne forelægges i form af strukturerede data i SFC2014 (jf. også tabellen i bilag 5, der er vedtaget i fællesskab mellem Kommissionen og revisionsmyndighederne for programmeringsperioden 2014-2020).

Med hensyn til oplysningerne i **afsnit 5.8** skal det bemærkes, at hvis en enkelt stikprøve af et flerfondsprogram eller af en gruppe af programmer, der er omfattet af et fælles forvaltnings- og kontrolsystem, fører til beregningen af en væsentlig fejlprocent, gælder den samlede fejlprocent, der er resultatet af beregningen, og korrigerende foranstaltninger for alle disse programmer og/eller fonde, selv om de konstaterede uregelmæssigheder kun eller mere specifikt vedrører et program eller en fond. Det er imidlertid op til medlemsstaterne at overveje, hvordan de kan anvende de relevante korrektioner, så den samlede restfejlprocent for gruppen af alle berørte programmer og/eller fonde bliver reduceret til maksimalt 2 %.

I **afsnit 5.9** bør revisionsmyndigheden anføre den samlede fejlprocent, der er beregnet i henhold til artikel 28, stk. 14, i Kommissionens delegerede forordning:

*"På grundlag af resultaterne af revisionerne af operationer med henblik på den revisionserklæring og kontrolrapport, der er omhandlet i artikel 127, stk. 5, litra a), i forordning (EU) nr. 1303/2013, beregner revisionsmyndigheden den samlede fejlprocent, som er summen af de forventede vilkårlige fejl og, hvis det er relevant, systembetingede fejl og ukorrigerede unormale fejl, divideret med populationen".*<sup>18</sup>

Vurderingen af den samlede fejlprocent og dens indvirkning på forvaltnings- og kontrolsystemet i revisionserklæringen er angivet i tabel 1 i afsnit III.1.

Revisionsmyndigheden bør også beregne og oplyse den samlede restfejlprocent (dvs. den resterende fejl i populationen af udgifter, der er medtaget i de attesterede regnskaber), efter at de relevante finansielle korrektioner, der følger af revisionsmyndighedens revision, blev

---

<sup>17</sup> Der er yderligere oplysninger om virkningerne af ufærdige revisioner af operationer på beregningen af den samlede fejlprocent og den samlede restfejlprocent i afsnit IV..5.

<sup>18</sup> Hvis de anmeldte udgifter omfatter negative stikprøveenheder, skal disse behandles som en særskilt population. I dette tilfælde beregnes den samlede fejlprocent i relation til populationen af positive stikprøveenheder.

anvendt. Den samlede restfejlprocent bør derefter sammenholdes med væsentlighedstærsklen på 2 %.

Hvis den samlede restfejlprocent er over 2 %, bør revisionserklæringen være med forbehold eller negativ, i det mindste hvad angår udgifternes lovlighed og formelle rigtighed, men sandsynligvis også hvad angår den korrekte anvendelse af forvaltnings- og kontrolsystemet (se nærmere detaljer i afsnit III.1 nedenfor). Medlemsstaten forventes inden indsendelse af kontrolpakken at foretage yderligere (navnlig ekstrapolerede) finansielle korrektioner for at bringe den væsentlige restfejlprocent (dvs. den samlede restfejlprocent) ned til maksimalt 2 %. Dette er betingelsen for at tillade en erklæring uden forbehold om lovligheden og den formelle rigtighed af de udgifter, der er attesteret i programregnskabet.

Ud over oplysningerne om den samlede fejlprocent og den samlede restfejlprocent, der blev beskrevet i afsnit 5 i den årlige kontrolrapport, skal den samlede fejlprocent og den samlede restfejlprocent også fremgå af tabellen i afsnit 10.2 i den årlige kontrolrapport (se bilag 2 til dette dokument). Modulet i SFC2 014 indeholder ovennævnte tabel, der skal udfyldes direkte.

De underliggende beregninger af den samlede fejlprocent og den samlede restfejlprocent skal anføres i afsnit 10.3 i den årlige kontrolrapport. Der er yderligere forklaringer om behandlingen af fejl og yderligere vejledning om beregning af den samlede fejlprocent og den samlede restfejlprocent i afsnit IV nedenfor.

I henhold til artikel 28, stk. 11, i Kommissionens delegerede forordning, og hvor det er relevant, bør revisionsmyndigheden i **afsnit 5.11** i den årlige kontrolrapport forklare, hvorvidt, ud over de vilkårlige fejl, nogle af de fundne fejl er systemiske eller unormale.

I lyset af bestemmelserne i finansforordningen og forordningen om fælles bestemmelser<sup>19</sup> for årsregnskaber i perioden 2014-2020 er **reviderede fejlprocenter for tidligere år ikke længere relevante og behøver ikke at blive oplyst i den årlige kontrolrapport**. Derfor bør alle finansielle korrektioner, der anvendes på udgifterne i de stikprøvepopulationen, og som attesteret i regnskabet samt rapporteret i kontrolpakken, betragtes som endelige.

## 6. Revision af regnskaber

6.1 Oplysning om, hvilke myndigheder/organer der har revideret regnskaberne.

6.2 Redegørelse for den revisionstilgang, der er anvendt til at kontrollere regnskabsoplysningerne, jf. artikel 137 i forordning (EU) nr. 1303/2013. Dette bør omfatte en henvisning til det revisionsarbejde, der er udført i forbindelse med systemrevisioner (se afsnit 4 ovenfor) og revisionen af operationer (se afsnit 5 ovenfor) af relevans for den sikkerhed, der skal opnås for regnskaberne.

<sup>19</sup> Navnlig artikel 63, stk. 5 og 6, i finansforordningen og artikel 137, stk. 1, i forordningen om fælles bestemmelser.



6.3 Oplysning om de konklusioner, der er draget af resultaterne af revisionerne med hensyn til regnskaberne fuldstændighed, nøjagtighed og pålidelighed, herunder angivelse af de finansielle korrektioner, der er foretaget og afspejlet i regnskaberne som opfølgning på resultaterne af systemrevisionerne og/eller revisionen af operationer.

6.4 Oplysning om, hvorvidt eventuelle konstaterede problemer anses for at være af systemisk karakter, og hvilke foranstaltninger der er truffet.

Revisionsmyndigheden bør i **afsnit 6.2** beskrive det revisionsarbejde, der er udført for at revidere regnskaberne, inden for rammerne af artikel 137 i forordningen om fælles bestemmelser og artikel 29 i Kommissionens delegerede forordning og for at underbygge revisionserklæringen om regnskabs fuldstændighed, nøjagtighed og pålidelighed under hensyntagen til Kommissionens *vejledning om revision af regnskaber* (EGESIF\_15\_0016-00), som ajourført.

Revisionsmyndigheden bør også redegøre for den tidsplan og de samarbejdsaftaler, der er aftalt med attesteringsmyndigheden og forvaltningsmyndigheden, og som er nødvendige for, at revisionsmyndigheden kan nå at udføre sit revisionsarbejde på regnskaberne<sup>20</sup>.

Revisionsmyndigheden bør i **afsnit 6.3** redegøre for, hvordan den har draget konklusioner om, at regnskabet er fuldstændigt, nøjagtigt og pålideligt, på grundlag af følgende forskellige kilder til kontrol:

- sine systemrevisioner (navnlig de systemrevisioner, der er foretaget på attesteringsmyndigheden, jf. artikel 29, stk. 4, i Kommissionens delegerede forordning)
- sine revisioner af operationer<sup>21</sup>
- endelige revisionsberetninger fremsendt af Kommissionen og Revisionsretten
- sin vurdering af forvaltningserklæringen og den årlige oversigt
- arten og omfanget af den test, der er udført på udkastet til regnskabet, som attesteringsmyndigheden har indsendt til revisionsmyndigheden, samt eventuelle

<sup>20</sup> I overensstemmelse med ISA 700, afsnit A39, omfatter revisionsmyndighedens erklæring regnskaber, som er under attesteringsmyndighedens ansvar. Derfor kan revisionsmyndigheden ikke konkludere, at den har opnået tilstrækkeligt og passende revisionsbevis, før regnskaberne er udarbejdet, og ledelsen har påtaget sig ansvaret for dem. Dette betyder, at revisionsmyndigheden først kan udtale sig om regnskaberne, når attesteringsmyndigheden har indgivet dem til forvaltningsmyndigheden og revisionsmyndigheden, og når forvaltningsmyndigheden har indgivet sin forvaltningserklæring til revisionsmyndigheden. Revisionsmyndigheden bør imidlertid starte sit revisionsarbejde på regnskaberne, før attesteringsmyndigheden har afsluttet dem, og før forvaltningsmyndighedens forvaltningserklæring, for at sikre, at den kan nå at afgive sin erklæring inden den 15. februar i år N+2. Attesteringsmyndigheden, forvaltningsmyndigheden og revisionsmyndigheden bør aftale en tidsplan og samarbejdsaftaler for at sikre et glat forløb.

<sup>21</sup> Revisioner af operationer gør det muligt at kontrollere nøjagtigheden af beløbene og fuldstændigheden af de tilsvarende udgifter i betalingsanmodningerne (og efterfølgende i regnskabet, hvis de findes fuldt ud lovlige og formelt rigtige). Det muliggør også afstemning af revisionssporet fra attesteringsmyndighedens regnskabssystem helt ned til støttemodtagerens niveau/operationsniveauet, via eventuelle bemyndigede organer. Dette aspekt er allerede omfattet af løbende revisioner.

supplerende revisionsprocedurer, der er gennemført for at afstemme og verificere data i regnskaberne.

Med hensyn til sidstnævnte bør revisionsmyndigheden beskrive sin endelige supplerende verificering, der er udført af udkastet til attesteret regnskab, inden den lovfæstede frist den 15. februar, jf. vejledningen om revision af regnskaber som anført ovenfor. Revisionsmyndigheden bør navnlig:

- 1) i den årlige kontrolrapport udtrykkeligt bekræfte, at den har kontrolleret attesteringsmyndighedens afstemning af de oplysninger, der er fremlagt i regnskabets tillæg 2 og 8, og deres overensstemmelse med oplysningerne indsendt af forvaltningsmyndigheden i den årlige sammenfatning (navnlig de beløb, der er anført i tabeller i afsnit A, B og C i den årlige sammenfatning) og
- 2) offentliggøre og forklare eventuelle konstaterede uoverensstemmelser mellem disse to dokumenter.

Revisionsmyndigheden skal beskrive det arbejde, der er udført i denne forbindelse, herunder revisionsmyndighedens vurdering af tilstrækkeligheden af attesteringsmyndighedens redegørelser for de tilpasninger, der er anført i disse tillæg, samt verificeringen af overensstemmelsen med de oplysninger, der er fremlagt i den årlige kontrolrapport samt i den årlige sammenfatning. Verificeringen bør navnlig fokusere på de finansielle korrektioner, der er foretaget og afspejlet i regnskaberne som opfølgning på resultaterne af systemrevisionerne, revisioner af operationer og yderligere forvaltningsverificeringer, der udføres efter indsendelse af den endelige anmodning om mellemliggende betaling til Kommissionen og før indsendelse af regnskabet. **Der skal rettes særlig opmærksomhed mod og oplysning af beløb under løbende vurdering, jf. artikel 137, stk. 2, i forordningen om fælles bestemmelser.**

## **7. Koordinering mellem revisionsorganerne samt revisionsmyndighedens tilsynsopgaver**

7.1 Redegørelse for proceduren for koordinering mellem revisionsmyndigheden og eventuelle revisionsorganer, der foretager revisioner i henhold til artikel 127, stk. 2, i forordning (EU) nr. 1303/2013, hvis relevant.

7.2 Redegørelse for proceduren for revisionsmyndighedens tilsyn med og kvalitetskontrol af sådanne organer.

Under afsnit 7.1 bør proceduren omfatte koordinering vedrørende revisionsplanlægning samt koordinering og verificering af revisionsresultater med henblik på de endelige konklusioner og udarbejdelsen af revisionserklæringen.

Afsnit 7.2 bør også indeholde en beskrivelse af proceduren for revisionsmyndighedens tilsyn med andre revisionsorganer (hvis det er relevant). Beskrivelsen bør omfatte en oversigt over

det tilsyn, der rent faktisk er udført vedrørende regnskabsåret, under hensyntagen til de eksisterende internationalt anerkendte revisionsstandarder eller vejledninger.

I denne forbindelse bør revisionsmyndigheden tage hensyn til retningslinje 25 i de europæiske retningslinjer for anvendelsen af INTOSAI-revisionsnormerne<sup>22</sup>, knyttet til de overordnede revisionsinstitutioners anvendelse af andre revisorer og eksperters arbejde. Denne retningslinje henviser specifikt til de krav, der skal opfyldes i forhold til anvendelse af arbejde udført af andre revisorer i hver enkelt fase af revisionen, med henblik på planlægning eller andet, i forbindelse med revisionsbeviset eller efter afslutning af prøvningen. Omfanget af de procedurer, som hovedrevisoren skal gennemføre for at opnå tilstrækkeligt og passende revisionsbevis for, at den anden revisors arbejde er egnet til hovedrevisorens formål, som led i den konkrete opgave, afhænger af de faser af revisionen, hvor andre revisorerers arbejde kan blive anvendt. Især når arbejdet bruges som revisionsbevis, skal revisionsmyndighedens gennemgang være mere detaljeret.

Der findes yderligere vejledning i ISSAI 1600 vedrørende grupperevisioner<sup>23</sup>, ISSAI 1610<sup>24</sup> (omfatter ISA 610) om anvendelse af interne revisorerers arbejde og ISSAI 1620<sup>25</sup> om anvendelse af en revisors eksperts arbejde.

## 8. Andre oplysninger

8.1 Oplysninger, hvis det er relevant, om rapporteret svig og mistanke om svig, der er konstateret i forbindelse med revisionsmyndighedens revisioner (herunder tilfælde indberettet af andre nationale organer eller EU-organer vedrørende operationer, som revisionsmyndigheden har revideret) og om, hvilke foranstaltninger der er truffet.

Revisionsmyndigheden bør i afsnit 8.1 i den årlige kontrolrapport angive, hvilke foranstaltninger der er truffet i tilfælde af mistanke om svig, der er identificeret under det revisionsarbejde, der er udført før indgivelse af den årlige kontrolrapport.

Alle tilfælde af mistanke om svig vedrørende regnskabsåret, som revisionsmyndigheden har konstateret, bør rapporteres til de konkrete nationale og europæiske organer til bekæmpelse af svig, og for flerfondsprogrammer bør den pågældende fond angives.

Det skal oplyses i den årlige kontrolrapport, hvorvidt tilfælde af mistanke om svig, som revisionsmyndigheden<sup>26</sup> har konstateret, er meddelt OLAF. Mistanke om svig skal indberettes

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

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

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

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

<sup>26</sup> Revisorer gennemfører administrative og ikke strafferetlige procedurer. Deres beføjelser er derfor relativt begrænsede i forhold til at afdække de nærmere omstændigheder omkring den mistænkte svigagtige adfærd.

til OLAF af den myndighed, medlemsstaten har angivet, i overensstemmelse med kravene i artikel 122, stk. 2, i forordningen om fælles bestemmelser og de delegerede retsakter og gennemførelsesretsakter, der er omtalt i denne bestemmelse<sup>27</sup>.

Hvis det er tilladt i henhold til de nationale regler om igangværende undersøgelser, bør revisionsmyndigheden indsamle oplysninger om, hvad denne svig omfatter, og vurdere, om den er systematisk, og i så fald om der er anbefalet/truffet korrigerende foranstaltninger.

Status for gennemførelsen af finansielle korrektioner i relation til svig eller mistanke om svig og oplysninger om anmodninger om mellemliggende betaling til Kommissionen, hvori korrektionerne indgik, skal indberettes i den årlige kontrolrapport, hvis det er relevant.

Der findes flere oplysninger og retningslinjer om foranstaltninger, som de nationale myndigheder (herunder revisionsmyndigheder) skal træffe i forhold til at forebygge, opdage og korrigere tilfælde af svig, på <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. I ISA 240 hedder det, at "*revisorerne kan støde på omstændigheder, som tyder på, at der er begået svig. I disse tilfælde skal de straks underrette den relevante myndighed, som vil træffe yderligere foranstaltninger ... Revisoren kan konkludere, at potentiel svig påvirker hele systemet eller kun en del af det, eller vedkommende kan konkludere, at der er et eller flere isolerede potentielle tilfælde af svig. I alle tilfælde skal vedkommende reagere hurtigt og underrette de relevante myndigheder under hensyntagen til alle de nærmere omstændigheder omkring sagen. Revisoren skal på grundlag af de fremkomne beviser nøje og grundigt analysere situationen, strukturere de relevante beviser og beslutte, hvem der skal underrettes. I første omfang vil de personer, der har ansvaret for ledelsen af den reviderede enhed, være de rette at informere, selv om der ikke er nogen grund til at tro, at de er indblandet i sagen/sagerne. (...) Ellers skal revisoren underrette de retlige myndigheder direkte om sagen/sagerne med forbehold af eventuel national lovgivning om fortrolige oplysninger indhentet under en revision. Revisorer skal også underrette de ansvarlige nationale myndigheder, som skal oplyse Kommissionen (OLAF) om uregelmæssigheder og mistanke om svig i overensstemmelse med de gældende sektorspecifikke regler om uregelmæssigheder i rapporteringen.*"<sup>28</sup>

8.2 Eventuelle begivenheder indtruffet efter forelæggelsen af regnskaberne for revisionsmyndigheden og før indgivelsen af den årlige kontrolrapport til Kommissionen i henhold til artikel 127, stk. 5, litra b), i forordning (EU) nr. 1303/2013, og som blev taget i

---

Endvidere er hovedformålene med strafferetlige procedurer og revisionsprocedurer forskellige. En revision af operationer er administrativ og har til formål at vurdere lovligheden og den formelle rigtighed af gennemførelsen af et projekt, mens en strafferetlig procedure har til formål at opspore og efterforske operationer for at opnå bevis for hensigt om at besvige.

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

<sup>28</sup> Håndbogen *The role of Member States' auditors in fraud prevention and detection* (<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20the%20Role%20of%20Member%20states%27auditors%20in%20fraud%20prevention%20and%20detection%20%5BEN%5D.doc>)

betragtning ved revisionsmyndighedens fastlæggelse af sikkerhedsgraden og udarbejdelse af erklæringen.

Begrebet "efterfølgende begivenheder" stammer fra international revisionsstandard 560 med de nødvendige tilpasninger i forhold til den delte forvaltning under samhørighedspolitikken. Som det fremgår af standarden er et af revisorens mål *"at opnå tilstrækkeligt og relevant revisionsbevis for, hvorvidt begivenheder, der indtræffer mellem datoen for regnskabet og datoen på revisors erklæring, og som kræver tilpasning af eller oplysning i regnskabet, er passende afspejlet i regnskabet i overensstemmelse med de relevante regelsæt for rapportering af finansielle oplysninger"*. I forbindelse med delt forvaltning skal "regnskaber" forstås som de regnskaber, som attesteringsmyndigheden har udarbejdet, og som er under dens ansvar. "Datoen for regnskabet" er den dato, hvor attesteringsmyndigheden indsender regnskabet til revisionsmyndigheden til endelig verificering.

Udgangspunktet er, at revisionsmyndigheden vil modtage regnskabet fra attesteringsmyndigheden, før det indsendes til Kommissionen, så den kan drage en konklusion om regnskabets fuldstændighed, nøjagtighed og pålidelighed. I perioden mellem modtagelsen af regnskabet og udarbejdelsen af revisionserklæringen vil revisionsmyndigheden måske blive bekendt med begivenheder, som påvirker beløbene i regnskabet, navnlig de udgifter, der er anmeldt som lovlige og formelt rigtige.

Til det formål bør revisionsmyndigheden *"udføre revisionsprocedurer med henblik på at opnå tilstrækkeligt og passende revisionsbevis for, at alle begivenheder, der indtræffer mellem datoen for regnskabet og datoen på revisors erklæring [den årlige kontrolrapport], som kræver tilpasning af eller oplysning i regnskabet, er blevet identificeret"*. Som det også fremgår af ISA 560, forventes det dog ikke af revisionsmyndigheden, at denne *"udfører yderligere revisionshandlinger vedrørende forhold, hvor tidligere udførte revisionshandlinger har givet tilfredsstillende konklusioner"*.

Nogle efterfølgende begivenheder kan have store konsekvenser for forvaltnings- og kontrolsystemers funktion og/eller forbeholdene (i tilfælde af en erklæring med forbehold eller en negativ erklæring) og kan derfor ikke ignoreres af revisionsmyndigheden. Disse begivenheder kan enten svare til positive foranstaltninger (f.eks. korrigerende foranstaltninger gennemført efter attesteringsmyndighedens udarbejdelse af regnskabet, og før det indsendes til Kommissionen) eller have negativ indvirkning (f.eks. mangler i systemet eller fejl konstateret i perioden).

Andet revisionsarbejde udført i EU eller nationalt for regnskabsåret bør tages i betragtning.

For flerfondsprogrammer skal den respektive fond angives for hver af de rapporterede efterfølgende begivenheder.

Desuden opfordres revisionsmyndigheden til i afsnit 8 at sammenfatte det udførte revisionsarbejde og resultaterne vedrørende dataenes pålidelighed på grundlag af systemrevisioner af KR6 (især datapålidelighed), evt. specifikke tematiske revisioner af datapålidelighed og revisioner af operationer.

## 9. Overordnet sikkerhedsgrad

9.1 Oplysninger om, hvordan der opnås overordnet sikkerhed for, at forvaltnings- og kontrolsystemet fungerer tilfredsstillende, og redegørelse for, hvordan denne sikkerhedsgrad blev opnået ved at kombinere resultaterne af systemrevisionerne (jf. afsnit 10.1 nedenfor) og revisioner af operationer (jf. afsnit 10.2 nedenfor). Hvis det er relevant, tager revisionsmyndigheden ligeledes hensyn til resultaterne af andet revisionsarbejde i EU eller på nationalt plan for det pågældende regnskabsår.

9.2 Vurdering af trufne korrigerende foranstaltninger såsom finansielle korrektioner og vurdering af behovet for yderligere korrigerende foranstaltninger, som skal træffes af hensyn til systemet og ud fra et finansielt perspektiv.

Med henblik på den samlede kontrol, som revisionsmyndigheden skal anføre i **afsnit 9.1**:

- Kontrollen af regnskabet er baseret på resultaterne af revisionerne af regnskabet (og andre relevante informationskilder, som beskrevet i afsnit 6.3 ovenfor), og konklusioner om dette forhold skal oplyses i afsnit 6.3<sup>29</sup>.
- Kontrollen af udgifternes lovlighed og formelle rigtighed er baseret på den samlede fejlprocent, der er resultatet af revisioner af operationer, idet gennemførelsen af de påkrævede korrektioner tages i betragtning før indsendelsen af regnskaberne (dvs. den samlede restfejlprocent – jf. afsnit 5 ovenfor).
- Kontrollen af, at forvaltnings- og kontrolsystemet fungerer korrekt, er baseret på de samlede resultater af både systemrevisionerne (vurdering af systemet – jf. afsnit 4 ovenfor) og revisionerne af operationer (den samlede fejlprocent – jf. afsnit 5 ovenfor).

I forbindelse med flerfondsprogrammer forventes revisionsmyndigheden at bekræfte, at konklusionerne gælder for alle fonde, eller i tilfælde af forskelle at forklare, hvordan den har draget konklusionen for hver enkelt fond, baseret på dens analyse af resultaterne af det udførte revisionsarbejde.

Det overordnede sikkerhedsniveau er gengivet i revisionserklæringen (jf. afsnit III nedenfor), som revisionsmyndigheden kan henvise til i dette afsnit.

Med hensyn til **afsnit 9.2** anbefales revisionsmyndigheden at beskrive de korrigerende foranstaltninger, som medlemsstaten har truffet på baggrund af resultaterne af systemrevisionerne og af de revisioner af operationer, som revisionsmyndigheden har indberettet.

Hvis der forekommer en samlet fejlprocent, der ligger over væsentlighedstærsklen, bekræfter dette generelt, at der er mangler i forvaltnings- og kontrolsystemet (primært på KR4-niveauet,

---

<sup>29</sup> Med hensyn til revisionserklæringen om regnskabet er der flere oplysninger i Kommissionens *vejledning om revision af regnskaber* (EGESIF 15\_0016\_02), som ajourført.

men eventuelt også for andre centrale krav). I så fald, og i særdeleshed hvis forvaltnings- og kontrolsystemet er klassificeret i kategori 3 eller 4, bør revisionsmyndigheden med henblik på at mindske risikoen for væsentlige fejl også for efterfølgende betalingsanmodninger anbefale de ansvarlige myndigheder at gennemføre korrigerende foranstaltninger, hvor de nødvendige korrigerende foranstaltninger udgør en handlingsplan, der skal gennemføres inden for klare frister før den næste kontrolpakke og for at afhjælpe de konstaterede mangler i systemet. Hvis der allerede er etableret en korrigerende handlingsplan, bør den beskrives klart og præcist i den årlige kontrolrapport (og i forvaltningsmyndighedens forvaltningserklæring). Hvis denne endnu ikke er etableret, skal hovedområderne for de anbefalede korrigerende foranstaltninger som minimum oplyses (yderligere oplysninger om den korrigerende handlingsplan og gennemførelsen af den skal efterfølgende medtages i den næste årlige kontrolrapport, medmindre Kommissionen forinden har anmodet om den).

### **III. VEJLEDNING OM DEN REVISIONSERKLÆRING, SOM REVISIONSMYNDIGHEDEN LEVERER ÅRLIGT FOR HVERT PROGRAM**

#### **1. Revisionserklæring**

Den revisionserklæring, som revisionsmyndigheden fremlægger årligt for hvert program i overensstemmelse med artikel 127, stk. 5, i forordningen om fælles bestemmelser er baseret på konklusionerne som draget af den indhentede dokumentation. Bilag VIII til Kommissionens gennemførelsesforordning indeholder den model til revisionserklæring, der skal anvendes, og som omfatter tre kontrolelementer (regnskabet, lovlighed og formel rigtighed af de udgifter, der er anført i det årlige regnskab for programmet, samt forvaltnings- og kontrolsystems funktionsmåde). Der er fastsat tre typer erklæringer:

- erklæring uden forbehold
- erklæring med forbehold (med enten begrænset eller betydelig indvirkning)
- negativ erklæring.

Revisionsmyndigheden rapporterer sin revisionserklæring for hvert program i den årlige kontrolrapport og som strukturerede data i SFC 2014, med angivelse af eventuelle forskellige niveauer af sikkerhed for hvert af de tre ovennævnte elementer.

Hvis der udstedes en erklæring uden forbehold, gælder denne, uden undtagelse, for alle tre elementer i revisionserklæringen.

For andre typer af erklæringer, dvs. erklæring med forbehold eller negativ erklæring, bør revisionsmyndigheden i revisionserklæringen angive, hvilke af de tre elementer eller kombination af dem (regnskab, lovlighed og formel rigtighed, forvaltnings- og kontrolsystem) der er berørt.

Baseret på erfaringer viser nedenstående tabel, for de mest almindelige indberettede

situationer, forbindelsen mellem revisionserklæringen (om forvaltnings- og kontrolsystemets korrekte funktion samt udgifternes lovlighed og formelle rigtighed) og konklusionerne fra systemrevisionerne og revisionerne af operationer. **Denne tabel er kun vejledende og forudsætter, at revisionsmyndigheden anvender sit faglige skøn, især i situationer, der ikke er beskrevet herunder, eller i tilfælde af specifikke afhjælpende faktorer, som revisionsmyndigheden har udpeget på grundlag af revisionserfaringer.** De korrigerende foranstaltninger, der gennemføres som angivet i tabellen, kan vedrøre finansielle korrektioner (der har til formål at bringe den samlede restfejlprocent ned til maksimalt 2 %) eller forbedringer af systemet/proceduren for at afhjælpe mangler i forvaltnings- og kontrolsystemet og for at undgå gentagelse af de samme uregelmæssigheder i fremtiden, eller en kombination heraf.



Tabel 1: Typer af revisionserklæring, der forventes for de kontrolelementer, der vedrører forvaltnings- og kontrolsystemet, lovlighed og formel rigtighed samt regnskab<sup>30</sup> under hensyntagen til alle tilgængelige revisionsresultater og med angivelse af de korrigerende foranstaltninger, der er nødvendige.

Type af revisionserklæring	Element i revisionserklæringen og den overordnede kontrol				Korrigerende foranstaltninger, der er nødvendige (i betragtning af revisionsmyndighedens konklusioner i den årlige kontrolrapport) (enten finansielle korrektioner eller forbedringer af systemet/procedurer eller begge)
	Forvaltnings- og kontrolsystemets funktion (resultater af systemrevisioner, der er bekræftet eller ændret af resultater af revisioner af operationer – samlet fejlprocent eller/og forbedringer for at afhjælpe manglerne i forvaltnings- og kontrolsystemet)		Lovlighed og formel rigtighed af de udgifter, der er attesteret i regnskabet	Regnskaber	
	Resultater af systemrevisioner	Samlet fejlprocent (Resultater af revisioner af operationer)	Samlet restfejlprocent (Samlet fejlprocent afhjulpet ved hjælp af finansielle korrektioner, der er gennemført før fremlæggelsen af regnskaberne for Kommissionen)		
<b>1 - Uden forbehold</b>	System i kategori 1 eller 2	og samlet fejlprocent $\leq 2\%$	og samlet restfejlprocent $\leq 2\%$	og tilpasninger, der skal foretages i regnskaberne $\leq 2\%$	Korrektioner af de enkelte fejl i stikprøven
<b>2 - Med forbehold</b> (forbehold med begrænset indvirkning)	System i kategori 2	og/eller $2\% < \text{samlet fejlprocent} < 5\%$	IR <sup>31</sup>	NA <sup>44</sup>	Korrektioner af de enkelte fejl i stikprøven Forbedringer til at afhjælpe eventuelle mangler ved forvaltnings- og kontrolsystemet
<b>3 - Med forbehold</b>	System i kategori 3	og/eller	og/eller samlet restfejlprocent	og/eller	Ekstrapolerede finansielle korrektioner for at bringe

<sup>30</sup> Hvad angår kontrollen af regnskabet, er der flere oplysninger i Kommissionens vejledning om revision af regnskaber (EGESIF 15\_0016\_02), som ajourført.

<sup>31</sup> Hvad angår kontrolelementet vedrørende lovlighed/formel rigtighed og regnskab, er revisionserklæringen enten med forbehold eller negativ (restfejl over væsentlighedstærsklen) eller ej. Eventuelle justeringer eller restfejl over væsentlighedstærsklen for udgifter, der er attesteret i årsregnskabet, betragtes som et væsentligt tilknyttet problem.

Type af revisionserklæring	Element i revisionserklæringen og den overordnede kontrol				Korrigerende foranstaltninger, der er nødvendige (i betragtning af revisionsmyndighedens konklusioner i den årlige kontrolrapport) (enten finansielle korrektioner eller forbedringer af systemet/procedurer eller begge)
	Forvaltnings- og kontrolsystemets funktion (resultater af systemrevisioner, der er bekræftet eller ændret af resultater af revisioner af operationer – samlet fejlprocent eller/og forbedringer for at afhjælpe manglerne i forvaltnings- og kontrolsystemet)		Lovlighed og formel rigtighed af de udgifter, der er attesteret i regnskabet	Regnskaber	
	Resultater af systemrevisioner	Samlet fejlprocent (Resultater af revisioner af operationer)	Samlet restfejlprocent (Samlet fejlprocent afhjulpet ved hjælp af finansielle korrektioner, der er gennemført før fremlæggelsen af regnskaberne for Kommissionen)		
(forbehold med <b>betydelig</b> indvirkning)		$5 \% \leq$ samlet fejlprocent $\leq 10 \%$	$> 2 \%$	tilpasninger, der skal foretages i regnskaberne $> 2 \%$	den samlede restfejlprocent til ned på maksimalt $2 \%$ under hensyntagen til korrektioner, der allerede er anvendt som følge af revisionsmyndighedens revisioner (herunder korrektioner af de enkelte fejl i stikprøven)
<b>4 - Negativ</b>	System i kategori 4	og/eller samlet fejlprocent $> 10 \%$	og/eller samlet restfejlprocent $> 2 \%$	og/eller tilpasninger, der skal foretages i regnskaberne $> 2 \%$	+ afhjælpende handlingsplan til at afhjælpe eventuelle mangler ved forvaltnings- og kontrolsystemet  + gennemførelse af tilpasninger, der skal foretages i regnskaberne

Tabel 1 herover indeholder en vejledning til at vurdere kontrolniveauet for de tre elementer i revisionserklæringen i situationer, der er ligetil. Hvis revisionsmyndigheden f.eks. mener, at forvaltnings- og kontrolsystemet er i kategori 1 eller 2, og både den samlede fejlprocent samt den samlede restfejlprocent maksimalt ligger på væsentlighedstærsklen på 2 %, kan revisionserklæringen for forvaltnings- og kontrolsystemet samt lovligheden og den formelle rigtighed være uden forbehold (medmindre revisionsmyndigheden mener, at de fornødne forbedringer og korrigerende foranstaltninger for et vurderet forvaltnings- og kontrolsystem i kategori 2 berettiger et forbehold).

Ved udarbejdelsen af sin revisionserklæring skal revisionsmyndigheden imidlertid tage hensyn til de forskellige kontrolniveauer og revisionsresultater for hvert element i revisionserklæringen. Hvis der på tidspunktet for udarbejdelsen af revisionserklæringen er gennemført korrigerende foranstaltninger på systemniveau/for lovlighed og formel rigtighed, kan revisionsmyndigheden eventuelt gennemgå sin indledende vurdering på baggrund af tilgængelige revisionsresultater og indhentet dokumentation. Flere situationer kan forekomme:

- Hvis forvaltnings- og kontrolsystemet klassificeres i kategori 1 eller 2, og/eller den samlede fejlprocent er over 2 %, indikerer dette, at forvaltnings- og kontrolsystemet til trods for den positive vurdering på baggrund af de systemrevisioner, som revisionsmyndigheden har foretaget, i praksis, ikke er tilstrækkeligt effektivt til at forebygge, opdage og korrigere uregelmæssigheder. En erklæring med forbehold anses derfor generelt for hensigtsmæssig for forvaltnings- og kontrolsystemet (muligvis kun med begrænset indvirkning, hvis den rapporterede samlede fejlprocent er på mellem 2-5 %. Hvis den samlede restfejlprocent er over 2 %, må forbeholdet derimod antages at have en væsentlig indvirkning på lovligheden og den formelle rigtighed).
- Hvis den relevante korrigerende foranstaltning i ovennævnte situation (dvs. finansielle korrektioner, individuelle eller ekstrapolerede, for at bringe den samlede restfejlprocent ned på maksimalt 2 %) derimod er blevet gennemført af medlemsstaten før afslutningen af den årlige kontrolrapport, kan revisionsmyndigheden udstede en erklæring med forbehold med begrænset indvirkning alene på grund af de forbedringer, der kræves for forvaltnings- og kontrolsystemet, mens lovligheden og den formelle rigtighed ikke berettiger noget forbehold (den samlede restfejlprocent er bragt ned til maksimalt 2 %).
- Hvis der ud over de nødvendige finansielle korrektioner vurderes at være behov for korrigerende foranstaltninger, der skal føre til forbedringer for at afhjælpe manglerne i forvaltnings- og kontrolsystemet (afhængigt af arten og typen af fejl, der medførte en samlet fejlprocent på over 2 %, og alvoren af den samlede fejlprocent), og de er blevet gennemført, kan der udstedes en erklæring uden forbehold (dvs. for både forvaltnings- og kontrolsystemet samt lovligheden og den formelle rigtighed).

- Der skal udstedes en erklæring med forbehold med væsentlig indvirkning, når forvaltnings- og kontrolsystemet blev vurderet i kategori 3, og/eller den samlede fejlprocent er over 5 %. Forbeholdet kan dog begrænses til forvaltnings- og kontrolsystemet, hvis den samlede restfejlprocent blev bragt ned på maksimalt 2 % ved hjælp af passende (individuelle og/eller ekstrapolerede) finansielle korrektioner, før kontrolpakken indgives til Kommissionen. Hvis revisionsmyndigheden desuden har tilstrækkelig dokumentation til effektiv gennemførelse af korrigerende foranstaltninger i forbindelse med systemmangler, og den endda kan afprøve den effektive gennemførelse før afslutningen af den årlige kontrolrapport, kan revisionsmyndigheden beslutte at udstede en samlet erklæring uden forbehold. Hvis de korrigerende foranstaltninger i forbindelse med systemmangler ikke blev gennemført, forventes revisionserklæringen imidlertid fortsat at være med forbehold som følge af forbeholdet for forvaltnings- og kontrolsystemet, også selv om den samlede restfejlprocent er blevet bragt ned til maksimalt 2 %, eftersom forvaltnings- og kontrolsystemet fortsat genererer udgifter med risiko for fejl over 5 %.
- Hvis revisionsmyndigheden konstaterer væsentlige fejl i regnskaberne, skal erklæringen være med forbehold, også selv om forvaltnings- og kontrolsystemet er i kategori 1 eller 2, og både den samlede fejlprocent og den samlede restfejlprocent er mindre end eller lig med væsentlighedstærsklen på 2 %. Forbeholdet omfatter i dette tilfælde kun regnskabernes nøjagtighed, fuldstændighed og/eller rigtighed.

## 2. Typer af revisionserklæringer

### Uden forbehold:

På grundlag af det udførte revisionsarbejde er det min opfattelse, at:

- regnskaberne giver et retvisende billede, jf. artikel 29, stk. 5, i forordning (EU) nr. 480/2014
- udgifterne i de regnskaber, for hvilke Kommissionen er blevet anmodet om godtgørelse, er lovlige og formelt rigtige
- at det indførte forvaltnings- og kontrolsystem fungerer hensigtsmæssigt.

Det revisionsarbejde, der er udført, giver ikke anledning til tvivl om de påstande, der er fremsat i forvaltningserklæringen.

[Revisionsmyndigheden kan også indføje en henvisning til et særligt forhold, uden at det berører dens udtalelse som fastsat i internationalt anerkendte revisionsstandarder. Der kan drages en afkræftende konklusion i ekstraordinære tilfælde.]

### Med forbehold:

På grundlag af det udførte revisionsarbejde er det min opfattelse, at:

- regnskaberne giver et retvisende billede, jf. artikel 29, stk. 5, i forordning (EU) nr. 480/2014

- udgifterne i de regnskaber, for hvilke Kommissionen er blevet anmodet om godtgørelse, er lovlige og formelt rigtige

- det indførte forvaltnings- og kontrolsystem fungerer hensigtsmæssigt

med undtagelse af følgende aspekter [det ikkerekvante overstreges]:

væsentlige forhold relateret til regnskaberne: ...

og/eller [det ikkerekvante overstreges]

væsentlige forhold relateret til lovligheden og rigtigheden af udgifterne i de regnskaber, for hvilke Kommissionen er blevet anmodet om godtgørelse: ...

og/eller [det ikkerekvante overstreges] væsentlige forhold relateret til forvaltnings- og kontrolsystemets funktion: ....

Jeg anslår derfor, at indvirkningen af det eller de nævnte forhold er [begrænset]/[betydelig].  
[det ikkerekvante overstreges]

Dette berører ... [beløb i EUR og i %] af de samlede anmeldte udgifter. Det berørte EU-bidrag andrager således ... [beløb i EUR].

Det revisionsarbejde, der er udført, giver ikke/giver [det ikkerekvante overstreges] anledning til tvivl om de påstande, der er fremsat i forvaltningserklæringen.

*[Hvis det revisionsarbejde, der er udført, giver anledning til tvivl om de påstande, der er fremsat i forvaltningserklæringen, skal revisionsmyndigheden angive de aspekter, der fører til denne konklusion, i dette afsnit.]*

[Revisionsmyndigheden kan også indføje en henvisning til et særligt forhold, uden at det berører dens udtalelse som fastsat i internationalt anerkendte revisionsstandarder. Der kan drages en afkræftende konklusion i ekstraordinære tilfælde.]

Revisionsmyndigheden bør:

- beskrive og forklare forbeholdene
- vurdere deres indvirkning: begrænset eller betydelig
- kvantificere indvirkningen, i relation til de anmeldte udgifter og i absolutte tal.

Generelt svarer kvantificeringen af indvirkningen til den samlede restfejlprocent (som %) multipliceret med den udgift, der er atteret i regnskabet (som beløb), medmindre

forbeholdet kun vedrører beløbene. I så fald er kvantificeringen af indvirkningen det fulde beløb, som revisionsmyndigheden har registreret som forkert i regnskabet.

Når forbeholdet kun vedrører (en del af) forvaltning- og kontrolsystemet, anbefales det, at revisionsmyndigheden angiver beløbene, der indgår i regnskabet, og som vedrører (denne del af) forvaltnings- og kontrolsystemet, og at den skønner de beløb, der er berørt af forbeholdet<sup>32</sup>.

Som anført i tabellen i afsnit III.1 herover anses det ikke for at være passende at vurdere et forbeholds indvirkning på forvaltnings- og kontrolsystemet som "begrænset", når det drejer sig om uregelmæssigheder (som endnu ikke er korrigeret i regnskabet) over 2 %, men under 5 % af de samlede udgifter, der er attesteret i regnskaberne. Hvis disse uregelmæssigheder er på mindst 5 % af de samlede udgifter, der er attesteret i disse regnskaber, skal det tilsvarende forbehold vurderes som "betydeligt". Det samme gælder, når revisionsmyndigheden ikke kan kvantificere det præcise beløb for uregelmæssighederne, og der derfor bruges en fast sats. Dette kan være tilfældet i forbindelse med mangler i systemet.

Hvad angår et forbehold for lovligheden og den formelle rigtighed betragtes indvirkningen i alle tilfælde, hvor den samlede restfejlsprocent er over 2 %, som betydelig. Ligeledes anses alle forbehold for regnskabet som havende en betydelig indvirkning.

Som forklaret i dette afsnit bør revisionsmyndigheden tydeligt indberette, hvorvidt forbeholdene vedrører regnskaberne, udgifternes lovlighed og formelle rigtighed eller forvaltnings- og kontrolsystemet.

I forbindelse med flerfondsprogrammer, og når situationen er anderledes afhængigt af fonden, bør revisionsmyndigheden angive, om og hvordan forbeholdene finder anvendelse på fonden.

#### Negativ erklæring:

På grundlag af det udførte revisionsarbejde er det min opfattelse, at:

- regnskaberne giver/ikke giver [det ikkerekvante overstreges] et retvisende billede, jf. artikel 29, stk. 5, i forordning (EU) nr. 480/2014
- udgifterne i de regnskaber, for hvilke Kommissionen er blevet anmodet om godtgørelse, er/ikke er [det ikkerekvante overstreges] lovlige og formelt rigtige
- det indførte forvaltnings- og kontrolsystem fungerer/ikke fungerer [det ikkerekvante overstreges] hensigtsmæssigt.

Denne negative erklæring bygger på følgende aspekter [det ikkerekvante overstreges]:

<sup>32</sup> Dette kan f.eks. gøres på grundlag af den samlede fejlprocent, en fast sats osv.

væsentlige forhold relateret til regnskaberne: ....

og/eller [det ikkerelevante overstreges]

væsentlige forhold relateret til lovligheden og rigtigheden af udgifterne i de regnskaber, for hvilke Kommissionen er blevet anmodet om godtgørelse: ...

og/eller [det ikkerelevante overstreges]

væsentlige forhold relateret til forvaltnings- og kontrolsystemets funktion: ...

Det revisionsarbejde, der er udført, giver anledning til tvivl om de påstande, der er fremsat i forvaltningserklæringen, for så vidt angår følgende aspekter: ...

[Revisionsmyndigheden kan også indføje en henvisning til et særligt forhold, uden at det berører dens udtalelse som fastsat i internationalt anerkendte revisionsstandarder. Der kan drages en afkræftende konklusion i ekstraordinære tilfælde.]

Ovenstående præciseringer vedrørende kvantificering af indvirkningen af forbehold gælder også for negative erklæringer.

Desuden og især i tilfælde af en erklæring uden forbehold eller en negativ erklæring forventes revisionsmyndigheden at angive, hvilke korrigerende foranstaltninger der er planlagt eller truffet af de forskellige berørte myndigheder. Revisionsmyndigheden bør følge op, hvis disse foranstaltninger reelt er blevet gennemført, og det efterfølgende år rapportere om gennemførelsen i punkt 4.5 og 5.12 i den årlige kontrolrapport.

I forbindelse med udarbejdelse af revisionserklæringen og fastsættelse af sikkerhedsgraderne afgør revisoren ud fra et fagligt skønt, om resultaterne er så dårlige, at der skal udstedes en erklæring med forbehold/negativ erklæring.

#### Begrænsning af revisions omfang

Der bør udstedes af en begrænsning af revisionens omfang, når revisionsmyndigheden på baggrund af eksterne faktorer<sup>33</sup> ikke er i stand til at udføre det nødvendige revisionsarbejde, der var planlagt, og som havde givet den mulighed for at udarbejde en gyldig og begrundet revisionserklæring om et af de tre komponenter.

Hvis en **begrænsning af revisionens omfang** anses for nødvendig, bør revisionsmyndigheden anslå indvirkningen (i givet fald) på de udgifter, der er attesteret i regnskaberne<sup>34</sup>. Hvis indvirkningen vurderes at være væsentlig, kan der ikke udstedes en

<sup>33</sup> Hvis f.eks. en person, der skal revideres, afviser at give adgang til dokumenter.

<sup>34</sup> Skønnet kan baseres på de beløb i regnskabet, for hvilke det nødvendige revisionsarbejde ikke kunne udføres.

erklæring uden forbehold. Revisionsmyndigheden bør i sådanne tilfælde udstede en erklæring med forbehold eller i særlige tilfælde overveje en afkræftende konklusion.

### Afkræftende konklusion

Revisionsmyndigheden kan i ekstraordinære tilfælde udstede en afkræftende konklusion. Dette gælder kun, når revisionsmyndigheden ikke kan revidere regnskabet (jf. nulkonti herunder), de anmeldte udgifter eller forvaltnings- og kontrolsystemets funktion som følge af eksterne faktorer, som ligger uden for revisionsmyndighedens ansvar. I sådanne tilfælde bør revisionsmyndigheden forklare, hvorfor den ikke har kunnet udstede en revisionserklæring.

Den afkræftende konklusion kan formuleres som følger:

*På grund af de væsentlige forhold, der er beskrevet i afsnittet ovenfor, har jeg ikke været i stand til at tilvejebringe tilstrækkeligt og passende revisionsbevis til at afgive en revisionserklæring. I overensstemmelse hermed og som følge af begrænsningen af revisionens omfang udsteder jeg ikke en revisionserklæring for følgende element(er):*

– *regnskabet*

*og/eller [det ikkerekvante overstreges]*

– *lovligheden og den formelle rigtighed af de udgifter, for hvilke Kommissionen er blevet anmodet om godtgørelse*

*og/eller [det ikkerekvante overstreges]*

– *forvaltnings- og kontrolsystemets funktion.*

### Afkræftende konklusion, hvis der ikke er anmeldt nogen udgifter til Kommissionen i løbet af regnskabsåret:

Hvis der ikke er anmeldt udgifter til Kommissionen for regnskabsåret, og hvis attesteringsmyndigheden ikke indberetter nogen programbidrag, der er betalt til finansielle instrumenter i henhold til artikel 41, stk. 1, i forordningen om fælles bestemmelser, eller forskud på statsstøtte i henhold til artikel 131, stk. 4, i samme forordning, anses en **afkræftende konklusion** (der omfatter alle tre elementer i erklæringen) for passende.

Dette gælder, selv om revisionsmyndigheden eventuelt allerede har foretaget nogle systemrevisioner. Resultaterne af disse revisioner skal indberettes i afsnit 4 i den årlige kontrolrapport. Eftersom der ikke er attesteret nogen beløb i regnskabet, betragtes en afkræftende konklusion (på grund af regnskaberne samt lovligheden og den formelle rigtighed) imidlertid for passende.

Denne fremgangsmåde finder ikke anvendelse i tilfælde, hvor der er anmeldt begrænsede udgifter til Kommissionen med hensyn til det pågældende regnskabsår. I sådanne tilfælde bør revisionsmyndigheden udstede en revisionserklæring baseret på dens udførte revisionsarbejde.



### **3. Flerfondsprogrammer, fælles systemer og forskellige revisionserklæringer for hvert program**

I tilfælde af et flerfondsprogram gælder revisionserklæringen for alle fonde under det pågældende program.

I tilfælde af flere programmer, der er samlet i og omfattet af et fælles forvaltnings- og kontrolsystem, giver forordningen om fælles bestemmelser revisionsmyndigheden mulighed for at indberette en samlet fejlprocent baseret på en enkelt stikprøve, der dækker disse samlede programmer, og en årlig kontrolrapport for de samlede programmer. Der skal dog udstedes individuelle revisionserklæringer for hvert program i overensstemmelse med artikel 127, stk. 5, i forordningen om fælles bestemmelser<sup>35</sup>. Typen af revisionserklæring kan variere fra et program til et andet, selv om programmerne er samlet. Hvis systemrevisioner eller analysen af de konstaterede fejl i en stikprøve under et fælles forvaltnings- og kontrolsystem viser særlige mangler for et enkelt program (eller flere programmer) under det fælles system, kan revisionsmyndigheden derfor overveje at differentiere sin revisionserklæring for netop dette program/disse programmer<sup>36</sup>. SFC 2014 giver i denne forbindelse revisionsmyndigheden mulighed for at indsætte forskellige revisionserklæringer for hvert program under et fælles forvaltnings- og kontrolsystem. Det forventes, at revisionsmyndigheden i den årlige kontrolrapport redegør for revisionsbeviset og de resultater, der underbygger de differentierede revisionserklæringer inden for det fælles forvaltnings- og kontrolsystem.

### **4. Utilstrækkelig revisionserklæring**

Kommissionen anser bl.a. følgende tilfælde som utilstrækkelige revisionserklæringer:

- erklæringen uden forbehold, selv om der ikke blev anmeldt nogen udgifter til Kommissionen for referenceregnskabsåret (jf. også afkræftende konklusion ovenfor)
- erklæringen uden forbehold, selv om der ikke blev udført nogen revisioner af operationer vedrørende udgifter i referenceregnskabsåret
- erklæringen uden forbehold, selv om revisionsmyndigheden ikke reviderede en stor del af operationerne i stikprøven (væsentlig indvirkning på den samlede fejlprocent)

---

<sup>35</sup> Artikel 127, stk. 5, i forordning (EU) nr. 1303/2013 henviser til, at "*revisionsmyndigheden udarbejder: a) en revisionserklæring ... b) en kontrolrapport ... I de tilfælde, hvor der anvendes et fælles forvaltnings- og kontrolsystem for flere operationelle programmer, kan de oplysninger, der kræves i første afsnit, litra b), samles i en enkelt rapport*".

<sup>36</sup> Forudsat at revisionsmyndigheden har tilstrækkelig revisionsbevis til at udstede differentierede revisionserklæringer for programmerne i den fælles stikprøve for et fælles forvaltnings- og kontrolsystem, jf. også afsnit 5.3 med hensyn til stikprøven.

- erklæringen uden forbehold, selv om den samlede fejlprocent lå over væsentlighedstærsklen, og/eller der er konstateret væsentlige svagheder i systemrevisionerne, uden at de nationale myndigheder har truffet relevante korrigerende foranstaltninger (jf. afsnit II.5 i denne vejledning) i tide inden offentliggørelsen af revisionserklæringen
- begrænsning af revisionens omfang, når revisionsmyndigheden mener, at stikprøven af revisioner af operationer ikke er repræsentativ, og revisionsmyndigheden ikke har udvidet stikprøven/udtaget en supplerende stikprøve
- afkræftende konklusion, fordi de kontradiktoriske procedurer for revisionerne af operationer/andre revisioner ikke blev afsluttet.

#### **IV. BEHANDLING AF FEJL, SOM OPDAGES AF REVISIONSMYNDIGHEDERNE MED HENBLIK PÅ AT FASTSLÅ OG INDBERETTE PÅLIDELIGE SAMLEDE RESTFEJLPROCENTER I ÅRLIGE KONTROLRAPPORTER**

Formålet med dette afsnit er at udstikke retningslinjer for medlemsstaternes myndigheder, nemlig revisionsmyndighederne med hensyn til behandling og evaluering af konstaterede fejl i forbindelse med revisioner udført af revisionsmyndigheder, navnlig revisioner af operationer. Dette afsnit indeholder præciseringer om beregningen af den samlede fejlprocent, den samlede restfejlprocent, de tilknyttede korrigerende foranstaltninger og deres indvirkning på revisionsmyndighedens revisionserklæring, der er indsendt i henhold til artikel 127, stk. 5, litra a), i forordningen om fælles bestemmelser.

Derudover indeholder dette afsnit supplerende oplysninger til følgende af Kommissionens retningslinjer:

- *Guidance on sampling methods for Audit Authorities* (EGESIF\_16 0014-01-20/1/2017 med senere ændringer) i det følgende benævnt "vejledning om stikprøver".
- *Guidance note on audit of accounts* (EGESIF 15\_0016), som ajourført
- *Guidance note on amounts withdrawn, recovered, to be recovered and irrecoverable amounts* (EGESIF 15\_0017), som ajourført.

### **1. Evaluering af fejl**

#### **1.1 Oversigt over typer af fejl**

I overensstemmelse med de internationale revisionsstandarder (ISA 530) bør den årlige kontrolrapport beskrive evalueringen af de fejl, der konstateres i forbindelse med revisionsmyndighedens revisioner af operationer, samt de afhjælpende og korrigerende

foranstaltninger (jf. afsnit IV.3 nedenfor). De fejl, der konstateres i disse revisioner, kan være vilkårlige, systemiske, kendte eller i ekstraordinære tilfælde unormale. Disse begreber er forklaret i afsnittene nedenfor.

Efter evalueringen af fejl bør revisionsmyndigheden beregne den samlede fejlprocent og den samlede restfejlprocent under hensyntagen til gennemførte korrektioner, som forklaret i afsnit IV.2 og IV.4 nedenfor. Revisionsmyndigheden bør tilstræbe at planlægge sit arbejde, således at evalueringen foretages korrekt, og medlemsstaten kan træffe korrigerende foranstaltninger i god tid før indgivelsen af kontrolpakken, og således at den på en passende måde er afspejlet i programmets regnskab. Det faglige skøn, som revisionsmyndigheden anvender i evalueringen af fejl, bør forklares i den årlige kontrolrapport.

## 1.2 Vilkårlige fejl

De fejl, som revisionsmyndigheden ikke betragter som systemiske eller unormale, er klassificeret som vilkårlige fejl. Med dette begreb anses det for at være sandsynligt, at sådanne vilkårlige fejl i revisionsstikprøven også er til stede i den ikkereviderede population, da stikprøven er repræsentativ. Derfor skal disse fejl indgå i projektionen af fejl – jf. afsnit IV.2 herunder.

Beregningen af projektionen af vilkårlige fejl afhænger af den valgte stikprøvemetode som beskrevet i vejledningen om stikprøvemetoder for revisionsmyndigheder.

## 1.3 Systemiske fejl

Systemiske fejl er fejl, der konstateres i stikprøverevisionen, og som har indvirkning på den ikkereviderede population og forekommer under klart afgrænsede og lignende forhold. De er generelt forbundet med ineffektive kontrolprocedurer i (dele af) forvaltnings- og kontrolsystemet. Identifikationen af potentielle systemiske fejl indebærer nemlig udførelsen af det yderligere arbejde, der er nødvendigt for identifikationen af dets samlede omfang og efterfølgende kvantificering. Det betyder, at alle de situationer i populationen, hvor der kan forekomme fejl af samme type som den, der blev registreret i stikprøven, bør udpeges og dermed gøre det muligt at begrænse den samlede virkning af den systemiske fejl på populationen<sup>37</sup>. I artikel 143, stk. 1, i forordning (EF) nr. 1303/2013 hedder det: "*Hvis der er tale om systembetingede uregelmæssigheder, udvider medlemsstaten sine undersøgelser til at omfatte alle operationer, som kan tænkes at være berørt*".

Vejledningen om stikprøvemetoder for revisionsmyndigheder indeholder afklaringer om prognoser, når der registreres både vilkårlige og systemiske fejl.

---

<sup>37</sup> Det kan eksempelvis forholde sig således, at en bestemt fejl er konstateret i en operation, der samfinansieres under en prioriteret akse, der vedrører finansieringsteknik. Denne fejl kan forekomme i andre operationer under den samme prioriterede akse. Revisionsmyndigheden skal i samarbejde med forvaltningsmyndigheden vurdere, hvorvidt dette er tilfældet.

Der findes to mulige scenarier for beregningen af den samlede fejlprocent med hensyn til systemiske fejl:

- a) Medlemsstaten afgrænsede den systemiske fejl i alle potentielt berørte operationer og gjorde det derved muligt at fastslå den nøjagtige indvirkning på populationen. Den systemiske fejl, der blev konstateret i stikprøven, ekstrapoleres ikke, men tilføjes som et absolut beløb til fejlbeløbet ved beregningen af den samlede fejlprocent.
- b) I indberetningsfasen til Kommissionen kunne medlemsstaten kun delvist afgrænse rækkevidden af den systemiske fejl i hele populationen (der er ingen tilgængelige oplysninger om den nøjagtige indvirkning af den systemiske fejl). Den systemiske fejl, der blev konstateret i stikprøven, behandles som vilkårlig (og bidrager derfor til ekstrapoleringen) i forbindelse med beregningen af den samlede fejlprocent.

I forbindelse med de udgifter, der er anmeldt i referenceregnskabsåret, skal alle gennemførte finansielle korrektioner, der (helt eller delvist) vedrører korrigerede systemiske fejl, og alle dertil knyttede beløb, der er fjernet fra regnskaberne som følge af en løbende vurdering (dvs. udgifter, der eventuelt er berørt af den systemiske fejl, og som er fjernet med henblik på yderligere verificering for at afgrænse den systemiske fejl), tages i betragtning ved beregningen af den samlede restfejlprocent (jf. afsnit IV.4 nedenfor)<sup>38</sup>.

#### 1.4 Unormale fejl

En fejl, der påviseligt ikke er repræsentativ for populationen, kaldes en unormal fejl. En statistisk stikprøve er repræsentativ for populationen, og derfor bør unormale fejl kun accepteres i meget ekstraordinære, velbegrundede tilfælde. En hyppig anvendelse af dette begreb uden en behørig begrundelse kan underminere pålideligheden af beregningen af den samlede fejlprocent og revisionsmyndighedens revisionserklæring.

Revisionsmyndigheden skal sørge for, at der er en høj grad af sikkerhed i den årlige kontrolrapport for, at en sådan unormal fejl ikke er repræsentativ for populationen, og for at forklare de yderligere revisionsprocedurer, som den gennemførte for at kunne drage konklusioner om forekomsten af en unormal fejl, som det kræves i henhold til ISA 530, der endvidere angiver følgende:

*"A.19. Når det er fastslået, at en fejlinformation er en unormal fejl, kan den holdes uden for projektionen af fejlinformationer i populationen. Der skal dog fortsat tages højde for indvirkningen af en sådan fejlinformation, hvis den ikke rettes, foruden projektionen af ikke-unormale fejl".*

---

<sup>38</sup> I ekstraordinære tilfælde af systemiske fejl, som endnu ikke er fuldstændig afgrænset, kan sådanne fejl udelades fra beregningen af den samlede restfejlprocent (under værdien D), forudsat at 1) den systemiske fejl kun forekom i en begrænset del af udgiften, og 2) at den samlede udgift, der eventuelt er berørt af denne fejl, er fjernet fra regnskabet, der skal vurderes, med henblik på helt at afgrænse den systemiske fejl.

*A.22. Ved detailtest er den projicerede fejlinformation tillagt eventuelle unormale fejl revisors bedste skøn over fejlinformation i populationen. Når den projicerede fejlinformation plus eventuelle unormale fejl overskrider niveauet for acceptable fejl, giver stikprøven ikke et rimeligt grundlag for konklusioner om den population, der er blevet testet. (...)"*

Det betyder, at beløbet for den unormale fejl skal lægges til i beregningen af den samlede fejlprocent, hvis den ikke er blevet korrigeret, jf. afsnit IV.2 nedenfor.

Hvis den unormale fejl er blevet korrigeret, før den pågældende årlige kontrolrapport indsendes til Kommissionen (i en betalingsanmodning eller i (udkastet til) regnskabet), skal den ikke medregnes i den samlede fejlprocent, og den pågældende korrektion bør ikke tages i betragtning ved beregningen af den samlede restfejlprocent. Denne metode er kun gældende for unormale fejl i kraft af deres særlige art, som allerede er fastsat i den anførte revisionsstandard.

Der kan være tale om særlige omstændigheder, hvis revisionsmyndigheden finder forskellige uregelmæssigheder i den samme operation, og en af dem betragtes som en unormal fejl. I så fald bør den vilkårlige delfejl projekteres til populationen. Den unormale fejl i den pågældende operation føjes til den samlede fejlprocent, medmindre den bliver korrigeret, før den årlige kontrolrapport indsendes. Eftersom den vilkårlige fejl repræsenterer andre mulige fejl i populationen, bør den ekstrapoleres til de resterende udgifter i populationen, for at den samlede fejlprocent kan vurderes korrekt.

## **1.5 Kendte fejl**

En særlig form for fejl, der ikke må forveksles med systemiske fejl, forekommer, når en fejl, der konstateres i en operation/betalingsanmodning i stikprøven, medfører, at revisoren opdager en eller flere fejl uden for den stikprøve i samme operation. En sådanne fejl kan klassificeres som en "kendt fejl"<sup>39</sup>. Herunder beskrives den anbefalede metode til at håndtere kendte fejl:

Den vilkårlige fejl i stikprøven (dvs. den fejl, der førte til konstateringen af den kendte fejl uden for stikprøven) skal ekstrapoleres som enhver anden vilkårlig fejl. Beløbet af den kendte fejl uden for stikprøven lægges ikke til den samlede fejlprocent. Baggrunden for denne anbefaling er, at i modsætning til afgrænsede systemiske fejl foretages afgrænsningen af den kendte fejl normalt der, hvor fejlen blev konstateret. Denne proces giver ikke nogen

---

<sup>39</sup> Hvis en kontrakt eksempelvis findes at være ulovlig i henhold til reglerne for offentlige indkøb, er det sandsynligt, at en del af de hermed forbundne uregelmæssige udgifter er blevet anmeldt som led i anmodninger om betaling eller fakturaer, som er omfattet af den reviderede stikprøve. De resterende udgifter for den operation kan være blevet anmeldt som led i betalingsanmodninger eller fakturaer, som ikke er omfattet af denne stikprøve, inden for den reviderede stikprøve eller i tidligere års population.

bekræftelse af, hvorvidt andre operationer, der er berørt af denne type fejl, forbliver i populationen. Den kendte fejl bør ikke desto mindre også korrigeres.

De kendte fejl for tidligere regnskabsår bør også korrigeres. De medtages dog ikke i beregningen af den samlede fejlprocent og den samlede restfejlprocent i det regnskabsår, rapporteringen omhandler.

## 2. Samlet fejlprocent

### 2.1 Beregning af den samlede fejlprocent

Generelt skal alle fejl, der konstateres i forbindelse med den vilkårlige stikprøve, som anvendes til revisionerne af operationer, tages i betragtning ved beregningen af den samlede fejlprocent<sup>40</sup>. Beregningen af den samlede fejlprocent skal således afspejle den analyse, som revisionsmyndigheden udfører med hensyn til de forskellige typer af fejl<sup>41</sup>, der konstateres i forbindelse med revisionerne af operationer i medfør af artikel 127, stk. 1, i forordningen om fælles bestemmelser.

**Den samlede fejl svarer derfor til summen af de relevante dele af fejlen, dvs.: forventede vilkårlige fejl, eventuelle vilkårlige fejl, der er etableret i de udtømmende strata, velafgrænsede systemiske fejl og alle ukorrigerede unormale fejl.**

**Det beløb, der fremkommer herved for den samlede fejl, divideres dernæst med udgiftsbeløbet i stikprøven af populationen for referenceregnskabsåret for at opnå den samlede fejlprocent – se også diagram i bilag 3.**

Den samlede fejlprocent repræsenterer det bedste skøn over fejl i populationen<sup>42</sup> for det pågældende regnskabsår. Den samlede fejlprocent, der er fremlagt i den årlige kontrolrapport, bør være fejlprocenten, før medlemsstaten har anvendt nogen korrigerende foranstaltninger som følge af revisionsmyndighedens revisioner<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> Udgifter, der er sat for højt, og som ikke er relateret til uregelmæssigheder (som f.eks. tastefejl i forbindelse med manuel kopiering eller indtastning af oplysninger), betragtes ikke som en fejl ved beregningen af den samlede fejlprocent.

<sup>41</sup> Som beskrevet i afsnit IV.1 ovenfor.

<sup>42</sup> I særlige tilfælde, hvor summen af de enkelte fejl i stikprøven og de kendte fejl, der fremkommer som følge af revisionsmyndighedens revisionsarbejde (og som vedrører udgifterne i regnskabsåret), er højere end projektionen af fejlene i stikprøven, bør revisionsmyndigheden anse summen af disse fejl som et bedre skøn over fejl i populationen end den projekterede fejl. Begge fejl bør i disse tilfælde oplyses i den årlige kontrolrapport.

<sup>43</sup> Med undtagelse af visse tilfælde af fejl, der konstateres af forvaltningsmyndigheden eller et andet organ før revisionsmyndighedens udvælgelse af stikprøven, som uddybet i afsnit IV.2.2 nedenfor.

## 2.2 Særlige tilfælde

### 2.2.1 *Fejl, som forvaltningsmyndigheden, det bemyndigede organ eller attesteringsmyndigheden allerede har konstateret i udgifter, der er omfattet af revisioner af operationer*

#### 2.2.1.1 *Uregelmæssigheder, som allerede er konstateret og behandlet af forvaltningsmyndigheden, det bemyndigede organ eller attesteringsmyndigheden, men som ikke er blevet korrigeret, inden stikprøven blev udtaget af revisionsmyndigheden*

Som anført ovenfor skal alle konstaterede uregelmæssigheder tages i betragtning ved beregningen af den samlede fejlprocent og indgå i den årlige kontrolrapport. Dette omfatter uregelmæssigheder, som revisionsmyndigheden konstaterede (i løbet af dens revisioner af operationer), og som allerede er blevet konstateret (navnlig af forvaltningsmyndigheden, det bemyndigede organ eller attesteringsmyndigheden), før revisionsmyndigheden udtog stikprøven, og som medlemsstaten endnu ikke har korrigeret.

Sådanne uregelmæssigheder kan udelades fra projekteringen og beregningen af den samlede fejlprocent, hvis der foreligger dokumentation for, at:

- de nationale myndigheder har konstateret uregelmæssigheden og allerede træffer de nødvendige foranstaltninger (f.eks. lancering af inddrivelsesproceduren), før revisionsmyndighedens stikprøve blev udtaget, og
- det uregelmæssige beløb er blevet korrigeret enten i en betalingsanmodning i løbet af regnskabsåret eller i (udkastet til) regnskabet, der skal forelægges for Kommissionen.

Behandlingen af de pågældende uregelmæssigheder bør under alle omstændigheder specifikt og tydeligt rapporteres og begrundes i den årlige kontrolrapport i afsnit 5 om revisioner af operationer.

#### 2.2.1.2 *Uregelmæssigheder, der er konstateret, men som ikke er korrigeret tilstrækkeligt, før revisionsmyndigheden udtog stikprøven*

Revisionsmyndigheden kan i løbet af sine revisioner påpege, at der blev konstateret en uregelmæssighed i en forudgående kontrol (navnlig af forvaltningsmyndigheden/det bemyndigede organ eller attesteringsmyndigheden) eller revision, men at den korrektionsfaktor, der blev anvendt, var lavere end den faktor, revisionsmyndigheden mener skulle have været anvendt. I denne situation bør der ved beregningen af den samlede restfejlprocent tages hensyn til forskellen mellem det beløb, der fremkommer fra korrektion ved den af revisionsmyndigheden fastlagte faktor, og det faktisk korrigerede beløb (på anmeldelsestidspunktet til Kommissionen og inden stikprøven blev udtaget af revisionsmyndigheden).

### *2.2.1.3 Uregelmæssigheder vedrørende udgifter, som er korrigeret, efter at stikprøven blev udtaget af revisionsmyndigheden*

Ved udførelsen af sine revisioner af operationer kan revisionsmyndigheden udpege uregelmæssige udgifter, som medlemsstaten har korrigeret (trukket tilbage eller inddrevet), efter at stikprøven af operationer er udtaget. Hvad angår de praktiske foranstaltninger, som revisionsmyndigheden skal vedtage i forbindelse med revisioner på stedet, forekommer der to forskellige scenarier:

- (1) Hvis den korrigerede uregelmæssige udgift vedrører alle udgifterne for en given operation, der indgår i den stikprøve, som revisionsmyndigheden har udvalgt, skal dette organ ikke revidere en sådan operation på stedet. Stikprøven må ikke modificeres, dvs. at den pågældende operation ikke må erstattes af en anden operation.
- (2) Hvis den korrigerede uregelmæssige udgift kun vedrører en del af udgifterne i en bestemt operation (dvs. at den er delvist "af-attesteret"), der indgik i den stikprøve, som revisionsmyndigheden har udvalgt, bør dette organ revidere operationen med henblik på at konstatere, om den resterende del af betalingsanmodningen til Kommissionen er fri for fejl.

I begge tilfælde bør de uregelmæssige udgifter tages i betragtning i den samlede fejlprocent, bortset fra de tilfælde, der er nævnt i afsnit IV.2.2.1.1.

### **2.2.2 Uregelmæssige beløb under 250 EUR**

Uregelmæssige beløb under 250 EUR<sup>44</sup> behøver ikke refunderes til EU-budgettet (dvs. at der ikke er noget krav om, at de skal fratrækkes de attesterede beløb). De skal dog indgå i beregningen af den samlede fejlprocent til vurdering af fejlen i den samlede population og forvaltnings- og kontrolsystemets funktion.

### **2.2.3 En "udgiftsbuffer" på projektniveau**

Med henblik på revisioner af operationer i henhold til artikel 127, stk. 1, i forordningen om fælles bestemmelser, der er uddybet i artikel 28, stk. 3, i forordning (EU) nr. 480/2014, er det kun udgifter, der er anmeldt i betalingsanmodningerne til Kommissionen, der udgør populationen for disse revisioner. Det forventes derfor, at revisionsmyndighederne kun vurderer fejlen i forbindelse med sådanne udgifter.

---

<sup>44</sup> Der er yderligere oplysninger om beregningen af tærsklen på 250 EUR i afsnit 10 i Kommissionens *Guidance on amounts withdrawn, recovered, to be recovered and irrecoverable amount* (EGESIF 15\_0017), som ajourført



Modregningen af udgiftsbufferen på projektniveau, der er beskrevet i vejledningen for perioden 2007-2013<sup>45</sup>, er således ikke længere gyldig. Revisionsmyndigheder, som har gjort brug af denne praksis i henhold til afsnit 5.5 i vejledningen for perioden 2007-2013, rådes til at tilpasse deres praksis i overensstemmelse hermed senest i de kontrolpakker, der skal indsendes i februar 2020 i forbindelse med revisionerne af operationer for regnskabsåret 2018/2019. Revisionsmyndigheden bør rådføre sig med Kommissionen om behandlingen af eventuelle særtilfælde i denne henseende.

#### ***2.2.4 Modregning af fejl, hvor udgifter er angivet for højt, i fejl, hvor udgifter er angivet for lavt***

I lyset af at begrebet fejl vedrører uretmæssige overvurderinger af de anmeldte udgifter, bør fejl, hvor udgifter er angivet for lavt, ikke trækkes fra overvurderinger i beregningen af den samlede fejlprocent.

#### ***2.2.5 Hvordan skal svig og mistanke om svig afspejles i fejlprocenten?***

##### ***2.2.5.1 Svig***

Udgifter i den reviderede stikprøve, for hvilken en kompetent national retsinstans i en afgørelse/et formelt dokument har konstateret svig, eller for hvilken en EU-myndighed<sup>46</sup> eller en national myndighed efter en undersøgelse i et formelt dokument/en formel rapport har konstateret svig, skal betragtes som en fejl, der skal medregnes i den samlede fejlprocent.

##### ***2.2.5.2 Mistanke om svig***

Når revisionsmyndigheden har dokumentation vedrørende en mistanke om svig, der vedrører udgifterne i stikprøven, kan de pågældende udgifter medregnes som en fejl (vilkårlig, systemisk eller unormal) og blive medtaget i den samlede fejlprocent på baggrund af de oplysninger, der er tilgængelige, samt revisionsmyndighedens faglige skøn.

Revisionsmyndigheden bør under alle omstændigheder udføre sit revisionsarbejde for de pågældende udgifter for at konkludere, om der er nogen uregelmæssigheder i udgifterne, uden at dette berører resultatet af eventuelle undersøgelser af svig. De fejl, der vedrører konstaterede uregelmæssigheder, medtages i den samlede fejlprocent (medmindre de allerede er omfattet af en fejl som følge af mistanke om svig).

---

<sup>45</sup> Jf. Kommissionens vejledning om behandling af fejl indberettet i de årlige kontrolrapporter (COCOF\_11-0041-01-EN), afsnit 5.5

<sup>46</sup> Svig kan konstateres af specialiserede EU-organer til bekæmpelse af korrupcion/svig eller nationale forvaltningsorganer samt strafferetlige efterforskningsorganer (dvs. Det Europæiske Kontor for Bekæmpelse af Svig (OLAF) eller koordineringstjenesten for bekæmpelse af svig), der er etableret i hver medlemsstat.

Hvis en udgift er medtaget i den vilkårlige stikprøve, men som revisionsmyndigheden ikke kan revidere på grund af manglende revisionsspor, der skyldes tilbageholdelse af dokumentation af de relevante kompetente myndigheder på grund af mistanke om svig, kan revisionsmyndigheden i stedet erstatte operationen/betalingsanmodningen i stikprøven med en anden ved hjælp af en vilkårlig udvælgelse i den resterende population med samme stikprøvemetode, hvis dette kan ske rettidigt i forhold til indgivelsen af den årlige kontrolrapport.

Hvis revisionsmyndigheden ikke har erstattet operationen/betalingsanmodningen i den pågældende stikprøve, og hvis kvantificering af uregelmæssigheden ikke er mulig på grundlag af de foreliggende oplysninger, bør revisionsmyndigheden i den årlige kontrolrapport oplyse de tilfælde, der er identificeret i denne usædvanlige situation, og den potentielle indvirkning på beregningen<sup>47</sup> af den samlede fejlprocent samt revisionsmyndighedens udtalelse.

### **2.2.6 Skal konkurser indregnes i fejlprocenten?**

Når revisionsmyndighedens stikprøve omfatter en operation, der er under konkursbehandling, og det betyder, at operationens mål eller andre tilskudsbetinger ikke kan opfyldes (f.eks. statsstøtte knyttet til jobskabelse i den støttemodtagende virksomhed), men der ikke er nogen bestemte tegn på forsømmelse fra forvaltningsmyndighedens side i forhold til udvælgelse af operationen til samfinansiering, bør de udgifter, der er anmeldt for den pågældende operation, da indgå i den samlede fejlprocent?

Til at besvare dette spørgsmål er det vigtigt at påpege bestemmelserne i artikel 71, stk. 4, i forordningen om fælles bestemmelser: "*Stk. 1, 2 og 3 finder ikke anvendelse på bidrag til eller fra finansielle instrumenter eller på operationer, der udsættes for et ophør af produktionsaktivitet, der skyldes en konkurs, i forbindelse med hvilken der ikke er begået svigagtige handlinger*".

På baggrund af denne bestemmelse finder Kommissionen, at medlemsstaten, hvis produktionsaktiviteten ophører på grund af en konkurs, der ikke er svig, vil blive fritaget for at undersøge den pågældende uregelmæssighed og foretage passende finansielle korrektioner. Medlemsstaterne og Kommissionen vil derfor ikke være pålagt at træffe foranstaltninger med henblik på at inddrive uretmæssigt udbetalte beløb.

Det følger af denne argumentation, hvis artikel 71, stk. 4, i forordningen om fælles bestemmelser finder anvendelse, er der ikke er nogen fejl, der skal medtages i den samlede fejlprocent med hensyn til en konkurs.

---

<sup>47</sup> Virkningen kan udtrykkes som en stigning i den samlede fejlprocent, hvis hele fejlen tages i betragtning i forbindelse med den berørte udgift og bliver medtaget i beregningen af den samlede fejlprocent.

Konkursen betyder naturligvis ikke, at revisionsmyndigheden ikke stadig skal opnå sikkerhed for, at udgifterne for den pågældende operation er lovlige og formelt rigtige med hensyn til de resterende gældende bestemmelser.

En konkurssag vil kun udgøre en fejl, der skal indregnes i den samlede fejlprocent, i to situationer:

1) Når den vedrører svig, der er konstateret af en kompetent national retsinstans eller af en kompetent EU-myndighed eller national myndighed, bør korrektionen i dette tilfælde omfatte alle de berørte udgifter.

2) Når den vedrører forvaltningsmyndighedens manglende passende procedure for udvælgelse (dvs. i strid med artikel 125, stk. 3, i forordningen om fælles bestemmelser), kan fejlen kvantificeres til 5 %, 10 %, 25 % eller 100 % af de anmeldte udgifter for operationen baseret på revisionsmyndighedens faglige skøn under hensyntagen til bestemmelserne i artikel 31 i forordning (EU) nr. ° 480/2014<sup>48</sup>.

Hvis en af de to ovennævnte situationer foreligger, bør revisionsmyndigheden også vurdere tidspunktet for konkursen i forhold til følgende<sup>49</sup>:

1) Hvis konkursbehandlingen blev indledt, før revisionsmyndigheden udtog stikprøven, og forvaltningsmyndigheden har reageret straks ved at ophæve tilskudsaftalen og indlede en inddrivelsesprocedure<sup>50</sup>, er dette en situation, der ligner den i afsnit IV.2.2.1.1 ovenfor. I dette tilfælde kan uregelmæssigheden udelades ved projektion af tilfældige fejl til populationen.

2) Hvis konkursbehandlingen blev indledt, efter at revisionsmyndigheden udtog stikprøven (og forvaltningsmyndigheden derfor træffer de nødvendige foranstaltninger efter udtagning af stikprøven), skal uregelmæssigheden anses som en vilkårlig fejl (medmindre en unormal fejl kan begrundes), der skal indgå i projektionen af tilfældige fejl.

---

<sup>48</sup> En kvantificering til 100 % vil være berettiget, hvis forvaltningsmyndigheden ikke har kontrolleret, om støttemodtagerens finansielle situation var tilfredsstillende (altså at det ikke ville føre til konkurs), og dette var en betingelse, der skulle kontrolleres før udvælgelse af operationen.

<sup>49</sup> Som beskrevet i afsnit IV.2.2.1 ovenfor.

<sup>50</sup> Forvaltningsmyndighedens foranstaltninger kan også afhænge af de nationale regler og procedurer for konkursbehandling. Revisionsmyndigheden bør anvende sit faglige skøn, når den analyserer tidspunktet for forvaltningsmyndighedens reaktion på den konkrete konkurssituation.

**2.2.7 *Hvad bør revisionsmyndigheden gøre, hvis bilagene for de udvalgte operationer går tabt eller bliver beskadiget som følge af force majeure (f.eks. naturkatastrofer)?***

Hvis den dokumentation, der opbevares af støttemodtagerne, bortkommer eller beskadiges på grund af force majeure (tab af tilstrækkeligt revisionsspor, f.eks. som følge af naturkatastrofer), bør revisionsmyndigheden anmode de berørte nationale myndigheder om at rekonstruere revisionssporet ved hjælp af den dokumentation, der opbevares i elektronisk format, og andre kilder (f.eks. kontrahenter, leverandører, banker). Genskabelse af revisionssporet skal imidlertid ske inden for rimelighedens grænser (med hensyn til bl.a. tidsforbrug og administration), da dette kan skabe en unødigt eller uberettiget byrde for den reviderede enhed i forhold til omstændighederne. Der skal anvendes et fagligt skøn i denne konklusion.

Det kan også forekomme, at den manglende dokumentation, selv om revisionssporet er ufuldstændigt, ikke er afgørende for at fastslå, om udgifterne er støtteberettigede, og at revisionsmyndigheden således kan drage en konklusion om operationen. Revisionsmyndigheden bør i så fald oplyse dette forhold i den årlige kontrolrapport.

For operationer, hvor revisionssporet ikke kan genskabes (i hvert fald delvist) som følge af force majeure (f.eks. pga. naturkatastrofer), eller hvor omkostningerne ved genskabelse er større end udbyttet ved at sikre revisionssporet, bør forvaltningsmyndigheden indhente bekræftelse (f.eks. et brev fra støttemodtageren eller det bemyndigede organ) på, at dette er tilfældet, og at alle forsøg på at genskabe bilagene har været forgæves. Disse oplysninger bør kunne accepteres af de nationale revisionsmyndigheder. Med denne bekræftelse kunne forvaltningsmyndigheden efterfølgende konkludere, at artikel 140 i forordningen om fælles bestemmelser (om adgang til bilag) ikke kan opfyldes for de pågældende operationer som følge af en force majeure-situation.

Forvaltningsmyndigheden bør have en liste over alle de berørte operationer, som derefter bør udelades af den population, som revisionsmyndigheden udtager stikprøven fra, hvis force majeure-situationen indtraf før. Hvis revisionsmyndigheden allerede har udvalgt sådanne operationer til revision på stedet, og der ikke er nogen passende alternative procedurer til at verificere, om udgifterne er støtteberettigede, skal operationerne erstattes med andre.

Til beregning af den projekterede fejlprocent kan revisionsmyndigheden i sådanne tilfælde anvende de formler, som Kommissionen har foreslået for de proportionale kontrolordninger, analogt. Disse formler, der er beskrevet i vejledningen om stikprøvemethoder for revisionsmyndigheder, er konstrueret til at beregne fejlprocenten for hele populationen af

udgifter, der er anmeldt til Kommissionen, hvorimod en del af denne population var udeladt som følge af artikel 148-ordninger (eller hvis nogle stikprøveenheder er blevet udskiftet)<sup>51</sup>.

### **3. Korrigerende foranstaltninger**

#### **3.1 Begrebet "korrigeret fejl" ved fastsættelse af den samlede restfejlprocent og udarbejdelsen af revisionserklæringen**

Kommissionen foretrækker korrektion af hver fejltipe. Analyse og korrektion af hver enkelt fejltipe er den metode, der bedst opfylder kravene til evaluering af fejl i de internationale revisionsstandarder (ISA 530). Derfor bør revisionsmyndigheden bestræbe sig på at planlægge sit arbejde, således at medlemsstaten kan anvende denne metode inden indgivelsen af den årlige kontrolrapport.

Alle konstaterede fejl bør korrigeres, herunder vilkårlige, systemiske, kendte og unormale fejl.

Hvis den samlede restfejlprocent, efter at alle relevante korrektioner, der allerede er gennemført, er taget i betragtning, fortsat er over væsentlighedstærsklen på 2 %, tyder det på, at der fortsat er et væsentligt fejlniveau i programmets udgifter. I sådanne tilfælde forventes medlemsstaternes myndigheder<sup>52</sup> at anvende supplerende finansielle korrektioner (ved hjælp af ekstrapolering) for at sikre en samlet restfejlprocent på maksimalt 2 %<sup>53</sup> og for at give revisionsmyndigheden mulighed for at udstede en revisionserklæring uden forbehold om lovligheden og den formelle rigtighed af de udgifter, der skal attesteres i programmets regnskaber. Desuden bør alle påpegede svagheder i systemet afhjælpes på en passende måde for at forhindre gentagelse af lignende fejl i efterfølgende anmeldelser af udgifter.

Hvis medlemsstaten beslutter ikke at anvende den ekstrapolerede korrektion i regnskaberne, skal revisionsmyndigheden afspejle dette i sin revisionserklæring (her vil en erklæring med forbehold om lovligheden og den formelle rigtighed blive anset for passende)<sup>54</sup>.

I forbindelse med den samlede restfejlprocent og revisionserklæringen anses en fejl for at være korrigeret i følgende tilfælde:

---

<sup>51</sup> Disse formler kan også anvendes til beregning af fejlprocenten, hvis stikprøveenheder blev udeladt eller udskiftet af andre årsager.

<sup>52</sup> Forvaltningsmyndigheden eller attesteringsmyndigheden i henhold til forvaltnings- og kontrolsystemet.

<sup>53</sup> Bilag 4 indeholder eksempler på beregning af en ekstrapoleret finansiell korrektion for at mindske restrisikoen til væsentlighedsniveauet (eksempel B og C.2)

<sup>54</sup> Som en opfølgning på erklæringen med forbehold vil Kommissionen nøje vurdere sådanne tilfælde og i givet fald træffe de nødvendige korrigerende foranstaltninger, herunder iværksættelse af proceduren for finansiell korrektion med mulighed for en finansiell nettokorrektion, forudsat at betingelserne i artikel 145, stk. 7, i forordningen om fælles bestemmelser er opfyldt.

1) når det uregelmæssige beløb er trukket tilbage fra anmodningen om en mellemliggende betaling, der er indgivet til Kommissionen inden for referenceregnskabsåret (vedrørende de korrektioner, der skal indberettes i tillæg 2 til programmets regnskaber)

eller

2) når det uregelmæssige beløb er blevet fratrukket (udkastet til) programmets regnskab, før den årlige kontrolrapport er afsluttet (vedrørende korrektioner, der skal indberettes i tillæg 8 til programmets regnskaber).

De beløb, der fratrækkes i regnskabet i henhold til artikel 137, stk. 2, i forordningen om fælles bestemmelser (dvs. beløb under løbende vurdering), anses ikke for finansielle korrektioner i forbindelse med beregningen af den samlede restfejlprocent (som forklaret i afsnit IV.5 nedenfor). Revisionsmyndigheden kan dog tage disse beløb i betragtning af sin revisionserklæring ved vurderingen af de korrigerende foranstaltninger, som forvaltningsmyndigheden/attesteringsmyndigheden har truffet for at afhjælpe konstaterede fejl<sup>55</sup>.

Der er yderligere vejledning om overvejelser vedrørende korrektioner i revisionserklæringen i afsnit II.9, III.1 og i dette afsnit samt i afsnit 6 i vejledningen om revision af regnskaber.

Revisionsmyndigheden verificerer de effektive korrektioner foretaget af forvaltningsmyndigheden/attesteringsmyndigheden, og som er rapporteret i programmets regnskaber, i den endelige vurdering af udkastet til regnskaberne.

### **3.2 Korrektion af systemiske fejl**

Hvis revisionsmyndigheden har konstateret systemiske fejl og i forbindelse med den årlige kontrolrapport, skal revisionsmyndigheden rapportere, om:

1) de samlede udgifter, der anmeldes til Kommissionen, og som er påvirket af disse systemiske fejl, bestemmes, og om de ansvarlige myndigheder anvendte den nødvendige finansielle korrektion. Afgrænsningen af den systemiske fejl i de ikkereviderede udgifter kan foretages af forvaltningsmyndigheden under tilsyn af revisionsmyndigheden. I praksis betyder dette tilsyn, at revisionsmyndigheden skal undersøge kvaliteten af forvaltningsmyndighedens arbejde og i den årlige kontrolrapport udtrykkeligt bekræfte, at arbejdet er udført i overensstemmelse med den relevante standard, og at man er enig i konklusionerne

---

<sup>55</sup> F.eks. tilfælde, hvor revisionsmyndigheden konstaterede et systemisk problem, og forvaltningsmyndigheden/attesteringsmyndigheden besluttede at trække den pågældende udgift fra regnskabet med henblik på yderligere vurdering for at kvantificere.

2) medlemsstaten i det mindste korrigerede den relaterede uregelmæssige udgift, der allerede er fastslået, i tilfælde hvor den systemiske fejl endnu ikke er fuldstændigt afgrænset inden indsendelsen af kontrolpakken. De resterende udgifter i den del af populationen, der ikke er revideret, og som eventuelt er berørt af denne systemiske fejl, kan dernæst fratrækkes regnskabet i medfør af artikel 137, stk. 2, i forordningen om fælles bestemmelser som følge af behovet for yderligere verificeringer

3) de ansvarlige nationale myndigheder på en passende måde afhjælp alle systemmangler med henblik på at afhjælpe risikoen for væsentlige fejl i fremtidige betalingsanmodninger.

### **3.3 Korrektion af fejl, når der er anvendt delprøver**

I tilfælde hvor revisionsmyndigheden anvendte delprøver i sine revisioner af operationer, og der blev konstateret uregelmæssigheder i udgifterne i delprøven, bør medlemsstaternes myndigheder mindst korrigere de enkelte uregelmæssigheder, som revisionsmyndigheden har konstateret på grundlag af den reviderede delprøve. Medlemsstaternes myndigheder (forvaltningsmyndighed/attesteringsmyndighed) kan derudover anvende yderligere korrektioner for at mindske risikoen for ikkestøtteberettigede udgifter i regnskabet (som udtrykt i den samlede restfejlprocent). Især følgende muligheder er forudsat i den forbindelse:

- 1) Medlemsstaternes myndigheder anvender finansiell korrektion svarende til ekstrapolering af fejlen i delprøven til stikprøveenheden.
- 2) Medlemsstaternes myndigheder fastslår og korrigerer det nøjagtige fejlbeløb i stikprøveenheden baseret på supplerende verificeringer af de resterende udgifter til stikprøveenheden. Hvis verificeringen ikke er afsluttet senest på tidspunktet for indsendelse af regnskaber, kan de pågældende udgifter trækkes fra regnskabet som følge af en løbende vurdering af deres lovlighed og formelle rigtighed (artikel 137, stk. 2, i forordningen om fælles bestemmelser henviser) for yderligere at reducere risikoen for ikkestøtteberettigede udgifter i regnskabet.

Beløbet for korrektion, der anvendes på stikprøveenheden (operation, projekt eller betalingsanmodning) efter revisionsmyndighedens revision kan således være forskelligt fra beløbet for ekstrapoleringen af fejlen for stikprøveenheden, der anvendes til ekstrapolering til hele populationen.

## **4. Samlet restfejlprocent**

Revisionsmyndigheden bør i den årlige kontrolrapport endvidere beregne og oplyse den samlede restfejlprocent, dvs. den resterende fejl i populationen, efter at de relevante finansielle korrektioner blev anvendt. Den samlede restfejlprocent bør dernæst sammenlignes

med væsentlighedstærsklen for at drage en konklusion om, hvorvidt udgiften, der er attesteret i regnskabet, i væsentlig grad er angivet forkert.

Den samlede restfejlprocent svarer til den samlede fejlprocent (der er anvendt på populationen uden beløb under løbende vurdering og andre negative beløb) fratrukket finansielle korrektioner, der blev anvendt, før medlemsstaten forelagde regnskabet, hvad angår de fejl, der blev konstateret af revisionsmyndigheden (eller andre korrektioner, der blev foretaget af medlemsstaten, hvis formålet med sådanne korrektioner var at mindske de risici, der blev påpeget i revisionsmyndighedens revisioner). I tabellen herunder er beskrevet et eksempel på beregning af den samlede restfejlprocent.

*Tabel 2: Eksempel på beregningsmodel for den samlede restfejlprocent med alle beløb fra løbende vurdering uden for stikprøven, og hvor væsentlige fejl og individuelle korrektioner reducerer det til væsentlighedsniveauet<sup>56</sup>*

A	Revisionspopulation (dvs. positiv stikprøvepopulation <sup>57</sup> )	1 000
B	Reviderede udgifter	100
C	Fejl fundet i stikprøven	2
D	Samlet fejlprocent efter ekstrapolering	2,20 %
E <sub>1</sub>	Beløb i henhold til artikel 137, stk. 2 (løbende vurdering)	50
E <sub>2</sub>	Andre negative beløb, hvormed der fratrækkes udgifter, som oprindeligt er anmeldt i referenceregnskabsåret	0
F=A-E	Population uden løbende vurderinger (1 000 - 50) og andre negative beløb, hvormed der fratrækkes udgifter, som oprindeligt er anmeldt i referenceregnskabsåret <sup>58</sup>	950
G=D*F	Risikobeløb (2,2 % * 950)	20,9
H	Finansielle korrektioner vedrørende fejl, der er registreret af revisionsmyndigheden, eller som er anvendt af forvaltningsmyndigheden/attesteringsmyndigheden, hvis formålet med sådanne korrektioner er at reducere de risici, som er påpeget i revisionsmyndighedens revisioner <sup>59</sup>	2

<sup>56</sup> Bilag 4 indeholder yderligere eksempler på beregningen af den resterende risiko og virkningen af forskellige negative stikprøveenheder på beregningen af den.

<sup>57</sup> Jf. vejledning om stikprøver

<sup>58</sup> Med henblik på forenkling antages det i dette eksempel, at der ikke forekommer sådanne beløb. Korrektioner, der er medtaget i værdien H, og dem, der allerede er fratrukket den positive population ved fastlæggelse af revisionspopulation under værdi A (jf. vejledning om stikprøver, afsnit 4.6), bør ikke medregnes i disse beløb.

<sup>59</sup> Ekstrapolerede korrektioner eller korrektioner vedrørende systemiske fejl.



I=F-H	Beløb, der kan attesteres i regnskabet (950-2)	948
J=G-H	Resterende risikobeløb (20,9 - 2)	18,9
K=J/I	Samlet restfejlprocent	1,99 % (≤ 2,0 %)

Eksemplet i tabel 2 ovenfor er baseret på et forenklet scenarie, hvor revisionsmyndigheden hverken har konstateret eller afgrænset systemiske fejl eller kendte fejl uden for stikprøven i forbindelse med sine revisioner af operationer (dvs. hvor den samlede fejlprocent kun består af projekterede vilkårlige fejl, og korrektion af de enkelte fejl er tilstrækkelig til at bringe den samlede restfejlprocent under væsentlighedstærsklen)<sup>60</sup>.

Værdierne i tabellen ovenfor skal fastsættes som følger:

**Værdi A:** Positiv stikprøvepopulation, som revisionsmyndigheden udtager sin stikprøve til revisioner af operationer fra.

**Værdi B:** Reviderede udgifter i stikprøven (i tilfælde af delprøver bør kun udgifter, der faktisk er blevet revideret, tages i betragtning).

**Værdi C:** Alle fejl, som revisionsmyndigheden konstaterede i stikprøven.

**Værdi D:** Den samlede fejlprocent (de samlede fejl, der er ekstrapoleret til hele revisionspopulationen).

**Værdi E:** Summen af værdierne  $E_1$  og  $E_2$ .

**Værdi  $E_1$ :** Beløb, der er fratrukket regnskabet som følge af en løbende vurdering af lovligheden og den formelle rigtighed af underliggende udgifter.

**Værdi  $E_2$ :** Andre negative beløb, hvormed der fratrækkes udgifter, som oprindeligt blev anmeldt i referenceregnskabsåret (medmindre de allerede er fratrukket populationen af positive værdier ved fastlæggelsen af revisionspopulation A). Sådanne negative beløb kan omfatte:

- Finansielle korrektioner vedrørende andre uregelmæssigheder end dem, der er medtaget i værdi H, f.eks.:
  - korrektioner fra forvaltningsverificeringer, der er udført på udgifter, der tidligere er anmeldt i betalingsanmodningen for referenceregnskabsåret, eller

<sup>60</sup> Med hensyn til en samlet fejlprocent, der omfatter systemiske fejl, er de relevante oplysninger præsenteret i afsnit IV.3.2.

- finansielle korrektioner vedrørende særlige tilfælde af uregelmæssigheder, der allerede er konstateret, og hvor der er truffet foranstaltninger, før revisionsmyndigheden udtog stikprøven, hvis de er fratrukket det beløb, der er anmeldt til Kommissionen.
- Fradrag, der ikke er forbundet med uregelmæssigheder, f.eks. korrektioner af tastefejl (såsom ændring af poster i regnskabet, der ikke er de finansielle korrektioner), overførsel af operationer fra et program til et andet (eller inden for et program) eller ledelsesbeslutninger om at annullere et projekt.

Det bemærkes i denne forbindelse, at negative beløb, hvormed der trækkes udgifter fra tidligere regnskabsår, ikke kan indgå i beregningen af den resterende risiko.

**Værdi F:** Revisionspopulation (værdi A) uden beløb under løbende vurdering (værdi  $E_1$ ) og andre negative beløb, hvormed der fratrækkes udgifter, som oprindeligt er anmeldt i referenceregnskabsåret (værdi  $E_2$ ).

**Værdi G:** Risikobeløb, hvor eventuelle finansielle korrektioner fra revisionsmyndighedens revisioner ikke tages i betragtning.

**Værdi H:** De finansielle korrektioner, der er anvendt som følge af revisionsmyndighedens revisioner, hvormed risikobeløbet i populationen mindskes. Sådanne korrektioner kan omfatte:

- finansielle korrektioner, der er gennemført på grund af revisionsmyndighedens revisioner af operationer.

Sådanne korrektioner anvendes normalt, efter den samlede fejlprocent er fastlagt (f.eks. korrektioner vedrørende individuelle vilkårlige fejl og systemiske fejl). De finansielle korrektioner, som medlemsstaten har foretaget efter revisionsmyndighedens stikprøvetagning, kan dog også medtages i værdi H, hvis disse korrektioner har til formål at reducere de risici, der er identificeret i revisionsmyndighedens revisioner af operationer. Et typisk eksempel er korrektioner, der er foretaget på grundlag af forvaltningsmyndighedens arbejde, der er udført i forbindelse med fastlæggelsen af omfanget af systemiske uregelmæssigheder, som er konstateret af revisionsmyndigheden ved dens revisioner af operationer.

Alle korrektioner, der medtages i beregningen af den samlede restfejlprocent i værdi H som følge af revisioner af operationer, bør rapporteres i kolonne F i tabellen i afsnit 10.2. i den årlige kontrolrapport (resultater af revisioner af operationer):

Tabel 3

Resultater af revisioner af operationer										
Programmets betegnelse	A	B		C		D	E	F	G	H
	Beløb i EUR, der svarer til den population, stikprøven er udtaget fra (*)	Udgifter i regnskabsåret revideret i den vilkårlige stikprøve		Den ikkestatistiske tilfældigt udvalgte stikprøves dækning (*)		Uregelmæssige udgifter i den tilfældigt udvalgte stikprøve	Samlet fejlprocent (*)	Korrektioner foretaget på baggrund af den samlede fejlprocent	Samlet restfejlprocent	Andre reviderede udgifter
		Beløb (*)	% (*)	% af dækkede operationer	% af dækkede udgifter					

De relevante korrektioner i kolonne F bør svare til de beløb, der er anført i sidste række i tillæg 2 og 8 i regnskabet

- de gennemførte finansielle korrektioner i relation til kendte fejl uden for den reviderede stikprøve
- finansielle korrektioner, der er gennemført for fejl, som revisionsmyndigheden har konstateret ved systemrevisioner (herunder tematiske revisioner).

De fejl, der blev konstateret under systemrevisioner (kontrolprøver), lægges ikke til den samlede fejlprocent, men bør korrigeres og oplyses i afsnit 4 i den årlige kontrolrapport, og de kan tages i betragtning ved beregning af den samlede restfejlprocent under værdi H.

Ud over det faglige skøn, der anvendes til at beslutte, hvilke finansielle korrektioner der skal medtages i beregningen under værdi H, bør revisionsmyndigheden under alle omstændigheder have rimelig sikkerhed for, at de finansielle korrektioner rent faktisk er endelige korrektioner, der følger af revisionsmyndighedens revisioner, og ikke er udgifter under løbende vurdering og andre fradrag, der er nævnt under værdi E.

Negative beløb i forbindelse med fradrag af udgifter fra tidligere regnskabsår må ikke medregnes i værdi E og H.

**Værdi I:** Det beløb, der skal attesteres i regnskabet, i givet fald med forbehold af eventuelle korrektioner for at bringe den samlede restfejlprocent ned på maksimalt 2 %.

**Værdi J og K:** Disse værdier giver oplysninger om den resterende risiko i de udgifter, der er attestet i regnskabet (i absolut beløb og procent, dvs. den samlede restfejlprocent).

## 5. Den samlede fejlprocent/den samlede restfejlprocent og beløb under løbende vurdering af lovligheden og den formelle rigtighed af

## **underliggende udgifter (artikel 137, stk. 2, i forordningen om fælles bestemmelser)**

Begrebet "beløb", for hvilke lovlighed og formel rigtighed er under løbende vurdering, er indført ved artikel 137, stk. 2, i forordning 1303/2013. I artikel 137, stk. 2, bestemmes det, at:

*"2. Hvis en medlemsstat udelader udgifter, der tidligere var medtaget i en anmodning om mellemliggende betaling for regnskabsåret, fra regnskabet, på grund af en løbende vurdering af disse udgifters lovlighed og formel rigtighed, kan en del af eller alle disse udgifter, som efterfølgende findes lovlige og formelt rigtige, medtages i en anmodning om mellemliggende betaling, der vedrører et efterfølgende regnskabsår".*

Følgende generelle principper bør følges i forbindelse med beløb, hvor deres lovlighed og formelle rigtighed er under løbende vurdering, i forbindelse med beregningen af den samlede fejlprocent/den samlede restfejlprocent:

- Alle revisioner af operationer skal gennemføres, og resultaterne skal tages i betragtning ved beregningen af den samlede fejlprocent, der bør projekteres som beskrevet i vejledningen om stikprøver.
- Ekstrapoleringen af fejl fra revisionsmyndighedens stikprøve afhænger ikke af at klassificere nogle beløb som værende under løbende vurdering, heller ikke i tilfælde hvor en kontradiktorisk procedure for revisioner af operationer udført af revisionsmyndigheden endnu ikke er afsluttet, som forklaret nedenfor.
- Den samlede restfejlprocent afspejler alene den resterende risiko i de udgifter, der er attesteret i regnskabet. Derfor skal beløb under løbende vurdering (i medfør af artikel 137, stk. 2) ved beregningen af den samlede restfejlprocent fratrækkes populationen.
- Hvis medlemsstaten beslutter at udelade en del af udgifterne i populationen fra programmets regnskab som følge af en løbende vurdering af disse udgifters lovlighed og formelle rigtighed, bør det beløb, der udelades, og som er under løbende vurdering, ikke omfatte nogen beløb af finansielle korrektioner, der gennemføres som følge af revisionsmyndighedens konstatering af en fejl<sup>61</sup>.

Der er eksempler på beregningsmodeller for den samlede restfejlprocent med beløb under løbende vurdering i bilag 4.

---

<sup>61</sup> Eksempel: I en operation på 5 000 EUR konstaterede revisionsmyndigheden en fejl på 1 000 EUR, hvorefter attesteringsmyndigheden besluttede at trække beløbet på 1 000 EUR fra regnskabet. Forvaltningsmyndigheden besluttede samtidig at udelade alle operationer fra en prioritetsakse for anmeldte udgifter for i alt 200 000 EUR (herunder den pågældende operation på 5 000 EUR) fra regnskabet for at vurdere risikoen vedrørende betingelser for statsstøtte. I dette tilfælde vil det beløb, der midlertidigt skal fratrækkes som følge af en løbende vurdering, være på 199 000 EUR (200 000 EUR - 1 000 EUR for korrektion af den enkelte operation med en konstateret fejl).

Derudover bør revisionsmyndigheden anvende følgende fremgangsmåde i forbindelse med resultaterne af revisioner af operationer, hvad angår fastsættelse af beløb under løbende vurdering ( $E_1$ ) og behandling af fejl fra revisionsmyndighedens revisioner af operationer samt beregning af den samlede fejlprocent og den samlede restfejlprocent:

**a) Fejlbeløb, der oplyses i revisionsmyndighedens endelige revisionsberetning (afsluttede revisioner af operationer):**

- Alle uregelmæssige beløb, der konstateres under revisioner af operationer, bør medtages i beregningen af den samlede fejlprocent med undtagelse af kendte fejl og korrigerede unormale fejl (værdi C i tabel 2, afsnit IV.4).
- Eventuelle finansielle korrektioner, der er anvendt i den forbindelse, dvs. både individuelle samt eventuelle ekstrapolerede korrektioner, som er fratrukket regnskabet, bidrager til beregningen af den samlede restfejlprocent (og skal tages i betragtning i værdi H i tabel 2). Sådanne korrektioner betragtes som endelige og kan derfor ikke behandles som løbende vurdering og bør ikke medregnes i værdi E i tabel 2.
- Hvis de relevante finansielle korrektioner ikke er anvendt, dvs. ikke er fratrukket regnskabet (f.eks. fordi forvaltningsmyndigheden/attesteringsmyndigheden er uenig i revisionsresultater eller anbefalingen af korrektion), medtager revisionsmyndigheden dem ikke i beregningen af den samlede restfejlprocent. Revisionsmyndigheden bør rapportere dette i den årlige kontrolrapport og tage det i betragtning i sin revisionserklæring.

**b) Foreløbige fejlbeløb (uafsluttede revisioner af operationer):**

Sådanne tilfælde bør kun forekomme undtagelsesvist<sup>62</sup>, eftersom en omhyggelig revisionsmyndighed bør planlægge sine revisioner af operationer på en måde, der giver dem mulighed for at afslutte revisionsarbejdet rettidigt inden afslutningen af den årlige kontrolrapport og udstedelse af en velfunderet revisionserklæring i kontrolpakken.

- Alle fejlbeløb, der svarer til den maksimale foreløbige fejl, som er konstateret i operationen og oplyst i revisionsmyndighedens udkast til revisionsberetninger<sup>63</sup>, bør medtages i beregningen af den samlede fejlprocent (værdi C i tabel 2).
- Med hensyn til beregningen af den samlede restfejlprocent bør sådanne beløb for potentielle fejl behandles som beløb under løbende vurdering (dvs. at de skal fratrækkes regnskabet efter artikel 137, stk. 2, i forordningen om fælles bestemmelser og medtages i værdi E<sub>1</sub> i tabel 2), medmindre medlemsstaternes myndigheder beslutter at fratække

---

<sup>62</sup> Særlige omstændigheder, der kan rejse tvivl om den korrekte funktion af revisionsmyndighedens KR 16, en vigtig central forudsætning for, at forvaltnings- og kontrolsystemet fungerer effektivt (jf. artikel 30 i forordning (EU) nr<sup>o</sup> 480/2014).

<sup>63</sup> Hvis udkastet til revisionsberetningen endnu ikke er udstedt, bør et beløb for det højeste niveau for en potentiel fejl estimeret på grundlag af det arbejde, som revisionsmyndigheden allerede har udført, tages i betragtning. Hvis revisionsmyndigheden endnu ikke har udført noget revisionsarbejde for en bestemt udgift, skal hele den foreløbige fejl tages i betragtning.

disse beløb som endelige finansielle korrektioner (som derefter medregnes i værdi H i tabel 2)

- Som allerede nævnt i afsnit II.5 ovenfor anses alle ekstrapolerede finansielle korrektioner, der er anvendt for at bringe den samlede restfejlprocent ned på maksimalt 2 %, som endelige. Dette gælder også for tilfælde, hvor de foreløbige fejlbeløb på grund af uafsluttede revisioner/kontradiktorisk procedure for operationen indgik i beregningen af den samlede fejlprocent/samlede restfejlprocent. De deraf følgende ekstrapolerede finansielle korrektioner kan derfor ikke revideres senere, heller ikke selv om den reviderede udgift i den pågældende operation efterfølgende konstateres at være støtteberettiget i revisionsmyndighedens endelige revisionsberetning<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> I betragtning af den årlige beregning af den resterende risiko er det derfor vigtigt at sikre, at revisioner af operationer planlægges og tilrettelægges på en sådan måde, at det er muligt for revisionsmyndigheden at råde over den endelige samlet fejlprocent i god tid før regnskabet.

## BILAG 1 – AFSNIT 10.1 "RESULTATER AF SYSTEMREVISIONER" I MODELLEN TIL DEN ÅRLIGE KONTROLRAPPORT

Revideret enhed	Fond (OP finansieret via flere fonde)	Revisionsbetegnelse	Dato for den endelige revisionsberetning	Operationelt program: [CCI og OP-betegnelse]											Samlet vurdering (kategori 1, 2, 3, 4) [som defineret i tabel 2 – bilag IV til forordning (EU) nr. 480/2014]	Bemærkninger		
				Centrale krav (hvis relevant) [som defineret i tabel 1 – bilag IV til forordning (EU) nr. 480/2014]														
				CK 1	CK 2	CK 3	CK 4	CK 5	CK 6	CK 7	CK 8	CK 9	CK 10	CK 11			CK 12	CK 13
MA																		
IB/IB'er																		
CA																		

Bemærk: I de grå felter i ovenstående tabel henvises til centrale krav, som ikke gælder for den reviderede enhed.



## BILAG 2 – AFSNIT 10.2 "RESULTATER AF REVISIONER AF OPERATIONER" I MODELLEN TIL DEN ÅRLIGE KONTROLRAPPORT

Fond	Programme ts CCI- nummer	Programme ts betegnelse	A		B		C		D	E	F	G	H	I	
			Beløb i EUR, der svarer til den population, stikprøven er udtaget fra <sup>65</sup>	Udgifter i regnskabsåret revideret i den tilfældigt udvalgte stikprøve	Den ikkestatistiske tilfældigt udvalgte stikprøves dækning <sup>66</sup>	Uregelm æssige udgifter i den tilfældigt udvalgte stikprøve	Samlet fejlp rocent  (TER) <sup>67</sup>	Korrektione r foretaget på baggrund af den samlede fejlp rocent							Samlet restfejlp rocent <sup>68</sup>
			Beløb <sup>70</sup>	% 71	% af dækkede operationer										

<sup>65</sup>Kolonne "A" vedrører den population, stikprøven er udtaget fra, dvs. de samlede støtteberettigede udgifter, der er opført i atteringsmyndighedens regnskabsystemer, som er medtaget i betalingsanmodninger indgivet til Kommissionen, jf. artikel 137, stk. 1, litra a), i forordning (EU) nr. 1303/2013, minus eventuelle negative stikprøveenheder. Hvis der f.eks. er anmeldt 23 mio. EUR som støtteberettigede udgifter, og dette omfatter 3 mio. EUR i negative stikprøveenheder, er det beløb, der skal angives i kolonne A, 26 mio. EUR, eftersom det svarer til populationen af positive beløb. Hvis det er relevant, gives der en redegørelse i afsnit 5.4 ovenfor.

<sup>66</sup> Dette vedrører de minimumstærskler for dækning, der er fastsat i artikel 127, stk. 1, sidste afsnit, i forordning (EU) nr. 1303/2013, når der anvendes en ikkestatistisk stikprøvemethode. Kravet om 10 % af de anmeldte udgifter ved en ikkestatistisk stikprøvemethode (artikel 127, stk. 1, i forordning (EU) nr. 1303/2013) vedrører udgifterne i stikprøven uafhængigt af anvendelsen af delprøver. Dette betyder, at stikprøven skal svare til mindst 10 % af de anmeldte udgifter, men hvis der er anvendt delprøver, kan de udgifter, der reelt er blevet revideret, rent faktisk være mindre.

<sup>67</sup> Den samlede fejlprocent er summen af kalkulerede tilfældige fejl og ukorrigerede unormale fejl divideret med populationen, jf. artikel 28, stk. 14, i Kommissionens delegerede forordning. Hvis de anmeldte udgifter omfatter negative stikprøveenheder, skal disse behandles som en særskilt population. I dette tilfælde beregnes den samlede fejlprocent i relation til populationen af positive stikprøveenheder. Den samlede fejlprocent beregnes, inden der foretages eventuelle finansielle korrektioner i forhold til den reviderede stikprøve eller den population, stikprøven er udtaget fra. Hvis den tilfældigt udvalgte stikprøve omfatter mere end én fond eller ét program, vedrører den samlede (beregnete) fejlprocent i kolonne "E" hele populationen. Hvis der anvendes stratificering, skal der gives yderligere oplysninger om de enkelte strata i afsnit 5.7 ovenfor.

<sup>68</sup> Den samlede restfejlpcent er nærmere beskrevet i afsnit 5 i denne vejledning.

<sup>69</sup> Kolonne "H" henviser til givet fald til udgifter, der er blevet revideret i forbindelse med en supplerende stikprøve.

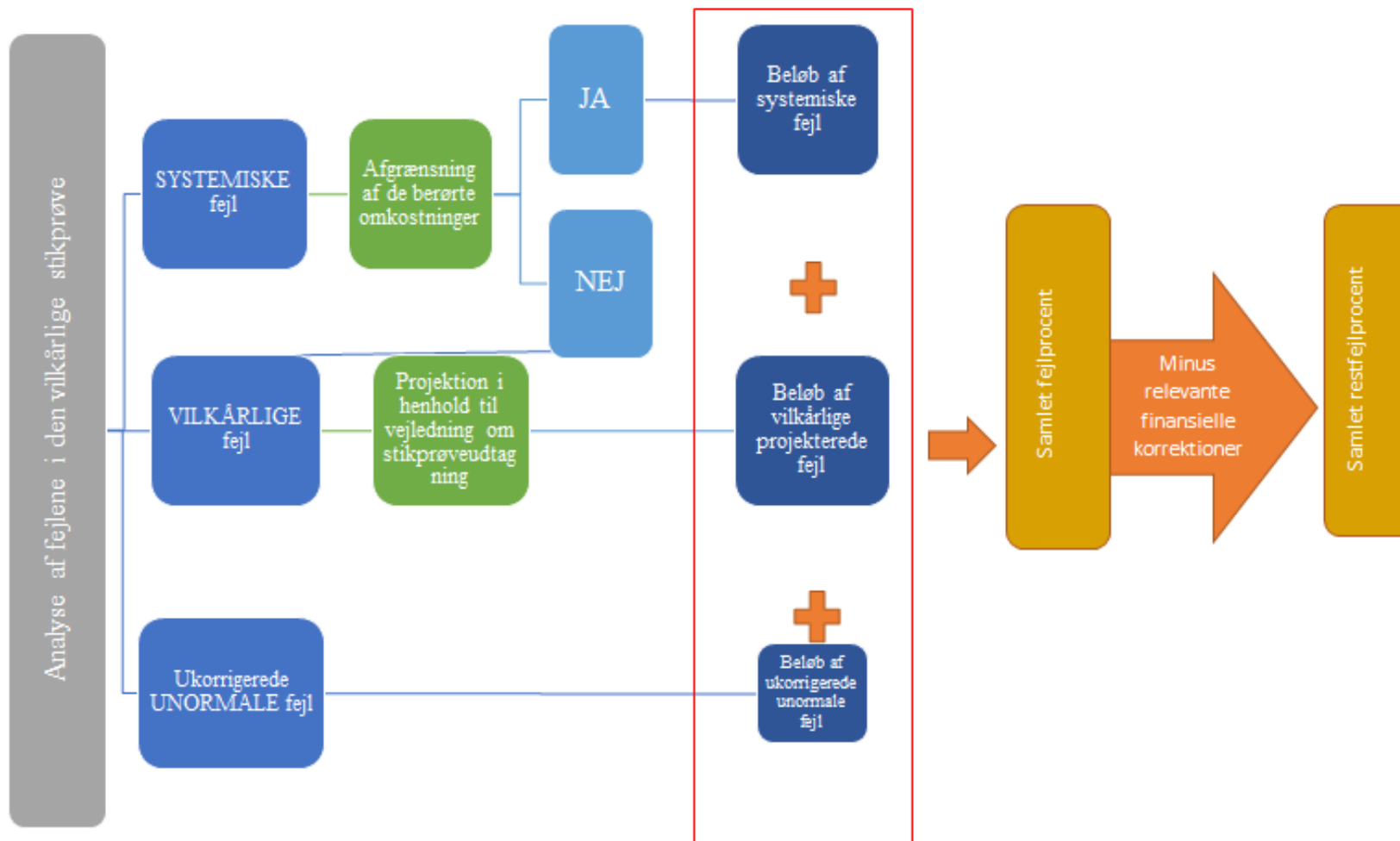
<sup>70</sup> Revideret udgiftsbeløb (hvis der er anvendt delprøver, jf. artikel 28, stk. 9, i forordning (EU) nr. 480/2014, medtages i denne kolonne udelukkende beløb vedrørende udgiftsposter, der reelt er blevet revideret i henhold til artikel 27 i nævnte forordning).

<sup>71</sup> Procentdel af reviderede udgifter set i forhold til populationen.

EGESIF\_15-0002-04  
17/12/2018

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

### BILAG 3 – DIAGRAM OVER SAMLET FEJLPROCENT OG SAMLET RESTFEJLPROCENT



**BILAG 4 – EKSEMPLER PÅ BEREGNING DEN SAMLEDE  
RESTFEJLPROCENT**

**BILAG 5 – TYPOLOGI OVER PROJEKTRESULTATER**