



COMISIA EUROPEANĂ

Fondurile structurale și de investiții europene

Orientări pentru statele membre
referitoare la raportul anual de control și opinia de
audit care trebuie raportate de autoritățile de audit

și

la tratamentul erorilor detectate de autoritățile de
audit în vederea stabilirii și a raportării unor rate de
eroare reziduală totală fiabile

(Perioada de programare 2014-2020)

Revizuire 2018

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

CUPRINS

Cuprins.....	2
Listă de acronime și abrevieri.....	5
Glosar	6
I. Context	8
1. Referințe de reglementare	8
2. Scopul orientărilor.....	8
3. Calendarul activității de audit	9
II. Orientări privind RAC.....	10
1. Introducere.....	10
2. Modificări semnificative ale sistemelor de gestiune și control.....	11
3. Modificări ale strategiei de audit	12
4. Audit de sistem	12
5. Audit de operațiuni	16
6. Auditul conturilor	23
7. Coordonarea dintre organismele de audit și activitatea de supraveghere a AA.....	25
8. Alte informații	26
9. Nivelul general de asigurare	28
III. Orientări privind opinia de audit care trebuie elaborată anual de AA pentru fiecare program ..	30
1. Opinia de audit	30
2. Tipuri de opinie de audit	34
3. Programele finanțate din mai multe fonduri, sistemele comune și diferitele opinii de audit în funcție de programe	38
4. Opiniile de audit inadecvate	39
IV. Tratatul erorilor detectate de autoritățile de audit în vederea stabilirii și raportării unor rate de eroare reziduală totală fiabile în rapoartele anuale de control	39
1. Evaluarea erorilor.....	40
1.1 Prezentare generală a tipurilor de erori	40

1.2	Erori aleatorii	41
1.3	Erorile sistemice.....	41
1.4	Erori conjuncturale.....	42
1.5	Erori cunoscute.....	43
2.	Rata totală de eroare (RTE).....	43
2.1	Calculul RTE.....	43
2.2	Cazuri particulare	44
2.2.1	Erori deja detectate de AM, OI sau AC în cheltuielile vizate de auditul operațiunilor ..	44
2.2.1.1	Nereguli deja detectate și tratate de către AM, OI sau AC, dar care nu au fost încă corectate înainte ca eșantionul să fie selectat de către AA.....	44
2.2.1.2	Nereguli detectate, dar insuficient corectate înainte de selectarea eșantionului de către AA	45
2.2.1.3	Nereguli referitoare la cheltuielile corectate după selectarea eșantionului de către AA	45
2.2.2	Sume neconforme sub 250 EUR	46
2.2.3	Cheltuieli „tampon” la nivel de proiect.....	46
2.2.4	Compensarea erorilor prin supraestimare în raport cu erorile prin subestimare	46
2.2.5	Cum ar trebui să se reflecte fraudă și suspiciunea de fraudă în rata de eroare?	46
2.2.5.1	Frauda.....	46
2.2.5.2	Suspiciunile de fraudă	47
2.2.6	Ar trebui ca falimentele sau insolvențele să fie incluse în rata de eroare?.....	47
2.2.7	Ce abordare ar trebui să adopte AA în cazul în care documentele justificative ale operațiunilor eșantionate sunt pierdute sau deteriorate ca urmare a unei situații de forță majoră (de exemplu, calamități naturale)?	49
3.	Măsuri corective.....	50
3.1	Conceptul de eroare corectată pentru determinarea RTER și a opiniei de audit.....	50
3.2	Corectarea erorilor sistemice.....	51
3.3	Corectarea erorilor atunci când se aplică subeșantionarea	52
4.	Rata totală de eroare reziduală (RTER)	52
5.	Calculul RTE/RTER și sumele supuse evaluării în curs de desfășurare a legalității și regularității cheltuielilor subiacente [articolul 137 alineatul (2) din RDC]	57

V.	Anexa 1 – Secțiunea 10.1 „Rezultatele auditului de sistem” din modelul RAC.....	61
VI.	Anexa 2 – Secțiunea 10.2 „Rezultatele auditului de operațiuni” din modelul RAC.....	62
VII.	Anexa 3 – Diagrama ratei totale de eroare și a ratei totale de eroare reziduală	64
VIII.	Anexa 4 – Exemple de calcul RTER	65
IX.	Anexa 5 – Tipologia constatărilor proiectului.....	65

LISTĂ DE ACRONIME ȘI ABREVIERI

AA	Autoritate de audit
RAC	Raport anual de control
Organism de audit	Organism care efectuează audit sub mandatul AA, astfel cum se prevede la articolul 127 alineatul (2) din RDC
AC	Autoritate de certificare
CCI	Cod comun de identificare (numărul de referință al fiecărui program, atribuit de Comisie)
RD	Regulamentul delegat (UE) nr. 480/2014 al Comisiei din 3 martie 2014 de completare a Regulamentului (UE) nr. 1303/2013 al Parlamentului European și al Consiliului ¹
RPA	Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2015/207 al Comisiei din 20.1.2015 ² astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2018/277
RDC	Regulamentul privind dispozițiile comune [Regulamentul (UE) nr. 1303/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 17.12.2013 ³], astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (UE, Euratom) 2018/1046
CCE	Curtea de Conturi Europeană
BEI	Banca Europeană de Investiții
Fondurile ESI	Fondurile ESI se referă la toate fondurile structurale și de investiții europene. Prezentele orientări se aplică tuturor acestor fonduri, cu excepția Fondului european agricol pentru dezvoltare rurală (FEADR).
CTE	Cooperare teritorială europeană [în temeiul Regulamentului (UE) nr. 1299/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 17.12.2013]
IF	Instrumente financiare
OI	Organism intermediar
L/R	Legalitate și regularitate
AM	Autoritate de management
SGC	Sistem de gestiune și control
RTE	Rata totală de eroare
RTER	Rata totală de eroare reziduală

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0480&from=EN>

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

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

GLOSAR

Termen	Definiție
Eroare conjuncturală	O eroare care, în mod demonstrabil, nu este reprezentativă pentru populație.
Pachet de asigurare	„Pachetul de asigurare” care trebuie să fie prezentat de autoritățile statelor membre până la 15 februarie (sau 1 martie în cazuri excepționale convenite de Comisie) în fiecare an cuprinde: conturile întocmite de autoritatea de certificare, declarația de gestiune și rezumatul anual al rapoartelor finale de audit și al controalelor efectuate, întocmite de autoritatea de management, opinia anuală de audit și raportul de control emise de autoritatea de audit.
Procedură contradictorie	Procedura prin care rapoartele (sau proiectele de rapoarte) de audit sunt trimise entității auditate cu o cerere de răspuns scris/observații scrise într-un anumit termen cu privire la faptele descrise în raport, în vederea clarificării/aprobării acestor fapte.
Eroare	În sensul prezentelor orientări, o eroare/denaturare este o supraestimare cuantificabilă a cheltuielilor declarate Comisiei din cauza unei nereguli.
Cheltuieli aferente exercițiului contabil N	Cheltuieli declarate Comisiei, pe baza cărora este selectat eșantionul de operațiuni.
Neregulă	Termen definit la articolul 2 punctul 36 din RDC, denumit în acest document și „eroare” sau „denaturare”.
Eroare cunoscută	O eroare cunoscută este o eroare găsită în afara eșantionului auditat.
Denaturări	Același înțeles ca pentru eroare.
Populație	Setul de date pozitive din populația cheltuielilor declarate Comisiei în cursul exercițiului contabil (prin intermediul cererilor de plată intermediară) din care este selectat eșantionul [în sensul articolului 127 alineatul (1) din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013] și pe baza căruia auditorul își

Termen	Definiție
	formulează concluziile (opinia de audit).
Eroare aleatorii	Erorile care nu sunt considerate sistemice, cunoscute sau conjuncturale sunt clasificate drept erori aleatorii. Acest concept presupune probabilitatea ca erorile aleatorii constatate în cadrul eșantionului auditat să fie prezente, de asemenea, în rândul populației neauditată.
Rata totală de eroare reziduală (RTER)	Rata totală de eroare reziduală (RTER) corespunde ratei totale de eroare (RTE) minus corecțiile financiare care au fost aplicate înainte de prezentarea conturilor de către statul membru în raport cu erorile detectate de AA, inclusiv erorile aleatorii proiectate, erorile sistemice și cunoscute. De obicei, aceste corecții sunt aplicate după ce este stabilită RTE. Totuși, corecțiile financiare aplicate de statul membru după ce AA a selectat eșantionul și înainte ca RTE să fie stabilită de AA pot să fie, de asemenea, deduse din RTER, dacă aceste corecții sunt menite să reducă riscurile identificate de AA.
Eroare sistemică	Erorile sistemice sunt erori constatate în eșantionul auditat; și au un impact asupra populației neauditată; și apar în circumstanțe bine definite și similare. În general, aceste erori au o trăsătură comună, de exemplu tipul de operațiune, locul sau perioada. Ele sunt, în general, asociate unor proceduri de control ineficace din cadrul (parte a) sistemelor de gestiune și control.
Rata totală de eroare (RTE)	Rata totală de eroare corespunde sumei următoarelor erori: erorile aleatorii proiectate (inclusiv erorile stabilite în straturile exhaustive), erorile sistemice delimitate și erorile conjuncturale necorectate. AA ar trebui să compare rata totală de eroare cu pragul de semnificație și să combine această evaluare cu rezultatele auditului de sistem pentru a ajunge la concluzii privind buna funcționare a SGC.

I. CONTEXT

1. Referințe de reglementare

Regulament	Articole
Regulamentul (UE) nr. 1303/2013, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (UE, Euratom) 2018/1046 Regulamentul privind dispozițiile comune <i>(denumit în continuare RDC)</i>	Articolul 127 alineatul (5) – Funcțiile autorității de audit
Regulamentul (UE) 2015/207, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (UE) 2018/277 Regulamentul de punere în aplicare al Comisiei <i>(denumit în continuare RPA)</i>	Articolul 7 alineatele (2) și (3) și anexele VIII și IX (modele pentru opinia de audit și raportul anual de control)
Regulamentul (UE, Euratom) 2018/1046 Regulamentul financiar	Articolul 63 – Gestiunea partajată cu statele membre

2. Scopul orientărilor

Obiectivul prezentului document este de a oferi orientări în ceea ce privește RAC-urile și opiniile pe care statele membre trebuie să le prezinte Comisiei, după cum prevede articolul 127 alineatul (5) din RDC. Prezentele orientări se aplică fondurilor ESI, cu excepția Fondului european agricol pentru dezvoltare rurală (FEADR) și urmează structura modelului RAC și a modelului opiniei de audit, după cum sunt definite în anexele VIII și IX la RPA.

Împreună cu declarația de gestiune, rezumatul anual (ambele sub responsabilitatea AM) și conturile (sub responsabilitatea AC), RAC și opinia de audit a AA sunt elemente importante prin intermediul cărora Comisia obține asigurări rezonabile cu privire la funcționarea corespunzătoare a SGC a fondurilor ESI în statele membre, precum și cu privire la legalitatea și corectitudinea cheltuielilor declarate și la acuratețea, integralitatea și veridicitatea conturilor.

În conformitate cu articolul 317 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, în domeniile incluse în bugetul Uniunii care sunt gestionate prin acorduri de gestiune partajată, Comisia are responsabilitatea ultimă pentru execuția bugetului, în timp ce statele membre cooperează cu Comisia și sunt responsabile de administrarea curentă și controlul punerii în aplicare a programelor.

Procesul de asigurare aflat sub gestiune partajată cu statele membre se bazează pe principiul auditului unic (conform articolului 148 din RDC). Comisia urmărește să se bazeze cât mai mult posibil pe opinia de audit emisă de AA, cu condiția obținerii de către Comisie a unor asigurări suficiente cu privire la calitatea activității de audit realizate de AA. Prin urmare, Comisia analizează cu atenție RAC și opinia de audit transmise de AA pentru a ajunge la propria opinie privind SGC pentru fiecare program.

Astfel cum se prevede la ultimul paragraf al articolului 127 alineatul (5) din RDC, în cazul în care un SGC comun se aplică la mai multe programe, AA poate elabora un RAC unic care să vizeze programele respective. Considerații suplimentare privind un SGC comun sunt prezentate în secțiunea 2 din *Orientările Comisiei destinate statelor membre cu privire la strategia de audit* (ref. EGESIF_14-0011).

În cazul unui program finanțat din mai multe fonduri, AA transmite un RAC în care sunt identificate fondurile în cauză. Programele finanțate din mai multe fonduri sunt programe cofinanțate din FEDR și FSE și, după caz, din Fondul de coeziune.

3. Calendarul activității de audit

Articolul 63 alineatul (5) din Regulamentul financiar prevede că înregistrările contabile cu privire la cheltuielile efectuate în cursul perioadei de referință și rezumatul anual al rapoartelor finale de audit și al controalelor efectuate trebuie prezentate Comisiei până la data de 15 februarie a anului următor. Termenul de 15 februarie poate fi amânat în mod excepțional de către Comisie până la data de 1 martie, în baza unei comunicări din partea statului membru în cauză.

În RAC-ul care trebuie transmis până la 15/2/N + 2, AA raportează cu privire la auditul de sistem, auditul de operațiuni și auditul conturilor efectuate asupra cheltuielilor incluse într-o solicitare de plată prezentată Comisiei, în legătură cu exercițiul contabil aferent perioadei 1/7/N – 30/6/N + 1 (pentru care termenul pentru depunerea cererii finale de plată intermediară aferentă exercițiului contabil este 31/7/N + 1).

Pe baza strategiei sale de audit, AA ar trebui să pună în aplicare întreaga activitate de audit necesară pentru elaborarea unei opinii de audit valabile pentru fiecare exercițiu contabil. Orientările Comisiei menționate anterior cu privire la strategia de audit includ, în secțiunea V, calendare orientative pentru activitatea de audit.

Întrucât în RDC nu este prevăzută în mod explicit nicio perioadă de audit, AA trebuie să convină în prealabil împreună cu AM și AC perioada pentru pregătirea conturilor în legătură cu procesul de audit, ținând seama de necesitatea de a asigura o transmitere la timp a unui

RAC și a unei opinii de audit de înaltă calitate, în conformitate cu articolul 127 alineatul (5) din RDC. În plus, AM ar trebui să pună la dispoziția AA un proiect al declarației de gestiune și rezumatul anual al rapoartelor finale de audit și al controalelor efectuate, incluzând o analiză a naturii și a conținutului erorilor și deficiențelor identificate în sisteme, alături de informații detaliate privind acțiunile corective întreprinse sau planificate. Statul membru ar trebui să stabilească termene interne pentru transmiterea documentelor între autorități în scopul îndeplinirii responsabilităților care le revin.

Primul RAC și prima opinie de audit trebuie transmise până la 15 februarie 2016 și se bazează pe cheltuielile incluse într-o cerere de plată transmisă Comisiei între data începerii perioadei de eligibilitate și 31 iulie 2015. Exercițiul contabil final începe la 1 iulie 2023 și se încheie la 30 iunie 2024, iar activitatea de audit aferentă va fi raportată în ultimul RAC, care trebuie transmis până la 15 februarie 2025.

II. ORIENTĂRI PRIVIND RAC

În fiecare dintre secțiunile de mai jos, textul introdus într-o casetă reprezintă un extras din secțiunea relevantă a modelului de RAC – anexa IX la RPA.

1. Introducere

1.1 Identificarea autorității de audit responsabile și a altor organisme care au fost implicate în pregătirea raportului.

1.2. Perioada de referință (și anume exercițiul contabil)⁴.

1.3 Perioada auditului (în cursul căreia a avut loc activitatea de audit).

1.4 Identificarea programului (programelor) operațional(e) la care se referă raportul și a autorităților de management și de certificare ale acestui program (acestor programe). [În cazul în care raportul anual de control se referă la mai multe programe sau fonduri, informațiile sunt prezentate separat pentru fiecare program și pentru fiecare fond, identificând în fiecare secțiune informațiile care sunt specifice pentru program și/sau fond, cu excepția secțiunii 10.2, caz în care aceste informații se furnizează în secțiunea 5.]

1.5 Descrierea etapelor urmate pentru pregătirea raportului și stabilirea opiniei de audit.

Perioada în cursul căreia s-a desfășurat activitatea de audit ar trebui menționată în **secțiunea 1.3**. În particular, ar trebui indicate în mod clar cazurile de audit de sistem efectuate între sfârșitul exercițiului contabil de referință și data semnării RAC, cu impact asupra opiniei de audit. Ar trebui să se facă trimitere la versiunea de strategie de audit aplicabilă. În cazul modificării strategiei pentru perioada contabilă vizată de RAC, acest fapt ar trebui menționat în secțiunea 3.

⁴ Astfel cum este definită la articolul 2 punctul 29 din RDC.

Secțiunea 1.5 ar trebui să cuprindă etapa pregătitoare, documentația analizată, coordonarea cu alte organisme (dacă este cazul), activitatea de audit desfășurată, astfel cum este descrisă în secțiunile 4, 5 și 6, și redactarea finală a opiniei de audit. Această secțiune are o relevanță deosebită în cazurile în care AA se bazează pe activitatea desfășurată de alte organisme de audit.

În cele din urmă, această secțiune ar trebui să cuprindă și descrierea verificărilor privind concordanța efectuate de AA în legătură cu declarația de gestiune în scopul întocmirii opiniei de audit (inclusiv verificările privind concordanța declarației de gestiune cu concluziile tuturor auditurilor și controalelor). Pentru mai multe detalii, a se vedea *Orientările Comisiei privind redactarea declarației de gestiune și a rezumatului anual pentru statele membre* (EGESIF_15_0008, astfel cum au fost actualizate).

2. Modificări semnificative ale sistemelor de gestiune și control

2.1 Detalii privind orice modificări semnificative ale sistemelor de gestiune și control în legătură cu responsabilitățile autorității de management și ale autorității de certificare, în special în ceea ce privește delegarea funcțiilor către organisme intermediare noi și confirmarea respectării articolelor 72 și 73 din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013 pe baza activității de audit efectuate de autoritatea de audit în conformitate cu articolul 127 din același regulament.

2.2 Informații privind monitorizarea organismelor desemnate, în conformitate cu articolul 124 alineatele (5) și (6) din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013.

2.3 Trebuie să se indice datele de la care se aplică aceste modificări, datele de notificare a modificărilor la autoritatea de audit, precum și impactul acestor modificări asupra activității de audit.

Modificările semnificative se referă la modificări care ar putea avea un impact asupra funcționării corespunzătoare a SGC și a nivelului de asigurare pe care ele îl oferă în ceea ce privește gestionarea FSIE. Se preconizează ca AA să confirme conformitatea modificărilor SGC cu dispozițiile articolelor 72, 73 și 74 din RDC pe baza activității de audit efectuate.

În cazul în care articolul 124 alineatele (5) și (6) din RDC se aplică și în cazul în care AA a fost mandatată de către statul membru să confirme faptul că planul⁵ de acțiuni de remediere relevante a fost pus în aplicare în timpul perioadei de probă, ea ar trebui să indice în RAC activitățile desfășurate în acest sens. În cazul în care un astfel de plan nu a fost încă pus în aplicare înainte de transmiterea RAC, AA ar trebui să indice în RAC calendarul stabilit al planului, situația actuală a acestuia și impactul acestei situații asupra opiniei de audit a AA. În

⁵ Astfel cum a fost stabilit în dispozițiile menționate, în cazul în care rezultatele existente ale auditului și ale controlului indică faptul că autoritatea desemnată (AM sau AC) nu mai îndeplinește criteriile de desemnare, statul membru stabilește, la un nivel corespunzător, în funcție de gravitatea problemei, o perioadă de probă în cursul căreia se adoptă acțiunile de remediere necesare.

cazul în care AA nu a fost mandatată de către statul membru, AA ar trebui să comunice informațiile de care dispune (astfel cum prevede organismul mandatat de statul membru pentru a confirma punerea în aplicare a planului de acțiuni de remediere), evaluarea și impactul acestora asupra opiniei AA.

3. Modificări ale strategiei de audit

3.1 Detalii cu privire la orice modificări ale strategiei de audit și explicații privind motivele lor. În particular, se indică orice modificare a metodei de eșantionare utilizate pentru auditarea operațiunilor (a se vedea secțiunea 5 de mai jos).

3.2 Diferențiere între modificările efectuate sau propuse într-o etapă ulterioară, care nu afectează activitatea efectuată în cursul perioadei de referință, și modificările efectuate în cursul perioadei de referință, care afectează activitatea de audit și rezultatele acesteia. Trebuie să fie incluse doar modificările față de versiunea anterioară a strategiei de audit.

4. Audit de sistem

4.1 Detalii privind organismele (inclusiv privind autoritatea de audit) care au efectuat controalele de audit privind buna funcționare a sistemului de gestiune și control al programului [după cum este stabilit la articolul 127 alineatul (1) din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013] — denumite în continuare „audit de sistem”.

Organismele menționate în secțiunea 4.1 se referă fie la AA, fie la orice organism de auditare care efectuează audit astfel cum se prevede la articolul 127 alineatul (2) din RDC, după caz. În cazul în care o parte din auditul de sistem a fost externalizat, ar trebui să se specifice detaliile⁶ contractului și sarcinile externalizate către contractant (contractanți). Pentru programele finanțate din fonduri multiple, ar trebui să se indice dacă AA efectuează activitatea de audit pentru toate fondurile. În caz negativ, ar trebui menționate organismele responsabile pentru fiecare fond.

4.2 Descrierea elementelor care stau la baza auditului efectuat, inclusiv o trimitere la strategia de audit aplicabilă, mai precis la metodologia de evaluare a riscurilor și la rezultatele care au dus la stabilirea planului de audit pentru auditul de sistem. În cazul în care evaluarea riscurilor a fost actualizată, acest fapt trebuie să fie descris în secțiunea 3 de mai sus, care se referă la modificările strategiei de audit.

O listă completă a organismelor și a funcțiilor care vor fi vizate de auditul de sistem este oferită în programul orientativ al misiunilor de audit inclus în strategia de audit.

RAC ar trebui să includă informații privind stadiul punerii în aplicare a strategiei de audit în ceea ce privește auditul de sistem efectuat până la prezentarea pachetului de asigurare

⁶ Precum numele contractantului, sfera de cuprindere și obiectivele, definirea sarcinilor etc.

(inclusiv după încheierea exercițiului contabil). AA este, de asemenea, invitată să descrie în această secțiune tipul și intensitatea procedurilor de testare a controlului efectuate pentru auditul de sistem raportat (sau să facă trimitere la secțiunile relevante ale rapoartelor de audit al sistemului în cazul în care sunt furnizate aceste informații). În cazul în care strategia de audit nu a fost pusă în aplicare (integral), AA ar trebui să explice motivul care stă la baza acestui fapt, să estimeze impactul asupra opiniei de audit și să indice calendarul pentru finalizarea auditului de sistem planificat, care vor fi raportate în următorul RAC sau într-un alt raport. În orice caz, **AA trebuie să pună în aplicare întreaga activitate de audit necesară pentru elaborarea unei opinii de audit valabile pentru fiecare exercițiu contabil.**

În cazul programelor finanțate din fonduri multiple, informațiile de mai sus ar trebui furnizate pentru fiecare fond. În cazul în care aceleași informații se aplică tuturor fondurilor, acest aspect trebuie menționat în mod clar.

4.3 În ceea ce privește tabelul de la punctul 10.1 de mai jos, descrierea principalelor constatări și concluzii desprinse în urma auditului de sistem, inclusiv audit axat pe domenii tematice specifice, astfel cum sunt definite în secțiunea 3.2 din anexa VII la Regulamentul (UE) 2015/207.

4.4 Indicarea posibilității ca eventuale probleme identificate să fie considerate ca având sau nu un caracter sistemic și a măsurilor luate, inclusiv o cuantificare a cheltuielilor neconforme și eventualele corecții financiare aferente, în conformitate cu articolul 27 alineatul (5) din Regulamentul (UE) nr. 480/2014.

La **secțiunea 4.3**, constatările principale rezultate în urma auditului de sistem ar trebui să fie separate în mod clar, în funcție de program și de fond. Organismele vizate de constatări ar trebui să fie identificate în mod clar.

Tabelul prezentat în secțiunea 10.1 din anexa IX la RPA ar trebui completat și anexat la RAC. Acest tabel indică pentru fiecare organism auditat de AA evaluarea asociată cu fiecare cerință-cheie, rezultată, de asemenea, din auditul efectuat pe parcursul exercițiilor contabile anterioare pentru aceeași perioadă de programare. Informații suplimentare privind evaluarea acestor cerințe-cheie sunt prezentate în *Orientările Comisiei privind o metodologie comună pentru evaluarea sistemelor de gestiune și control în statele membre* (EGESIF_14-0010 din 18.12.2014).

Tabelul de la secțiunea 10.1 este generat în SFC 2014 cu informații din toate rapoartele transmise prin SFC 2014.

Auditul orizontal⁷ care vizează domenii tematice specifice (astfel cum se prevede în strategia de audit și efectuat în raport cu exercițiul contabil) ar trebui să fie, de asemenea, raportat în secțiunea 4.3, cum ar fi:

⁷ Auditul orizontal poate viza mai multe fonduri sau programe.

- calitatea selecției proiectelor și/sau a controalelor de gestiune, inclusiv în ceea ce privește respectarea normelor privind achizițiile publice, a normelor privind ajutoarele de stat, a cerințelor de mediu și a egalității de șanse;
- crearea și punerea în aplicare a instrumentelor financiare, astfel cum se prevede la titlul IV din RDC;
- calitatea controalelor de gestiune legate de punerea în aplicare a instrumentelor financiare;
- funcționarea și securitatea sistemelor informatice înființate în conformitate cu articolul 72 litera (d), cu articolul 125 alineatul (2) litera (d) și cu articolul 126 litera (d) din RDC și conectarea acestora cu sistemul informatic „SFC 2014” prevăzut la articolul 74 alineatul (4) din RDC;
- fiabilitatea datelor raportate în legătură cu indicatorii și cu obiectivele de etapă și caracterul adecvat al gestionării datelor subiacente și al sistemelor de raportare pentru indicatorii de producție, financiari și ai rezultatelor privind nivelul priorității de investiții și, prin urmare, progresul PO în atingerea obiectivelor sale, prevăzute de AM în temeiul articolului 125 alineatul (2) litera (a) din RDC;
- punerea în aplicare a unor măsuri eficace și proporționale de combatere a fraudelor, luând în considerare riscurile identificate.

În cazul în care nu a fost efectuat niciun audit al sistemului în legătură cu exercițiul contabil, ar trebui oferită o justificare adecvată sau ar trebui furnizate informații care să ateste că acest aspect este în conformitate cu strategia de audit. În circumstanțe normale, rapoartele de audit al sistemului trebuie să fie transmise Comisiei imediat după finalizarea raportului final de audit pe parcursul anului pentru a se putea oferi informații în timp util. Totuși, în cazuri excepționale în care auditul de sistem a fost efectuat sau finalizat în legătură cu exercițiul contabil, însă nu a fost transmis încă Comisiei, ar trebui transmis cel mai târziu simultan cu RAC. În cazul în care auditul de sistem nu a fost încă finalizat odată cu RAC, în acesta ar trebui prevăzută o indicație a concluziilor preliminare, precum și o estimare a impactului acestuia asupra evaluării generale.

În **secțiunea 4.4**, AA ar trebui să includă informații cu privire la stadiul punerii în aplicare a planurilor de acțiune în urma auditului propriu de sistem, efectuat în legătură cu exercițiul contabil la care se referă RAC. Ar trebui indicat impactul financiar, precum și situația actuală a corecțiilor. Ar trebui indicată cererea de plată transmisă Comisiei în care corecțiile au fost deduse.

În cazul în care nu au fost identificate erori sistemice, AA trebuie să confirme acest lucru în RAC.

În cazul programelor finanțate din fonduri multiple, informațiile de mai sus ar trebui furnizate pentru fiecare fond. În cazul în care aceleași informații se aplică tuturor fondurilor, acest aspect trebuie menționat în mod clar.

4.5 Informații privind măsurile luate în urma recomandărilor făcute în auditul de sistem din exercițiile contabile anterioare.

În cazul corecțiilor financiare rezultate din auditul de sistem efectuat în exercițiile contabile anterioare, ar trebui indicată cererea de plată transmisă Comisiei în care corecțiile au fost deduse.

4.6 Descrierea (dacă este cazul) a deficiențelor specifice legate de gestiunea instrumentelor financiare sau a altor tipuri de cheltuieli care fac obiectul unor norme speciale (de exemplu, ajutoare de stat, proiecte generatoare de venituri, opțiuni simplificate în materie de costuri), detectate în cursul auditului de sistem și a măsurilor luate de către autoritatea de management în vederea remedierii acestor deficiențe.

În această secțiune, AA trebuie să descrie activitatea efectuată în mod specific în ceea ce privește instrumentele financiare și deficiențele și neregulile identificate, precum și măsurile corective luate în acest sens. De asemenea, AA ar trebui să descrie asigurarea privind IF-urile puse în aplicare de BEI sau de alte instituții financiare internaționale, oferite de aceste instituții prin intermediul rapoartelor de control și al raportului anual de audit, după cum este prevăzut la articolul 40 alineatul (1) al 3-lea paragraf din RDC, precum și de propriile activități de audit ale AA efectuate în conformitate cu articolul 40 alineatul (2) din RDC.

Informațiile comunicate în RAC ar trebui să prezinte rezultatele verificării privind respectarea condițiilor de la articolul 41 alineatul (1) din RDC. În cazul programelor finanțate din fonduri multiple ar trebui menționat fondul care susține instrumentul financiar.

4.7 Nivelul de asigurare obținut în urma auditul de sistem (mic/mediu/mare) și justificarea sa.

Acesta vizează gradul de asigurare care poate fi atribuit SGC în ceea ce privește abilitatea sa de a asigura legalitatea și regularitatea cheltuielilor. Evaluarea efectuată de AA se bazează pe rezultatele oricărui audit de sistem referitoare la exercițiul contabil în cauză, inclusiv, dacă este cazul, pe rezultatele auditul de sistem efectuat în cursul exercițiilor contabile anterioare și/sau ale auditul de sistem finalizat după încheierea exercițiului contabil până la transmiterea pachetului de asigurare. În cazul în care calificările se datorează aspectelor detectate în cursul unui audit al sistemului efectuat după încheierea exercițiului contabil, dar înainte de prezentarea conturilor, acest aspect ar trebui să fie indicat în mod clar în opinia de audit.

Sistemele evaluate cu categoria 1 oferă un grad mare de asigurare a legalității și a regularității cheltuielilor, sistemele evaluate cu categoria 2 oferă un nivel mediu de asigurare, sistemele evaluate cu categoria 3 oferă un nivel mediu sau mic de asigurare, în funcție de impactul deficiențelor identificate, iar sistemele evaluate cu categoria 4 oferă un nivel mic de asigurare privind legalitatea și regularitatea cheltuielilor.

În cazul programelor finanțate din mai multe fonduri și în cazul în care asigurarea obținută pentru SGC diferă de la un fond la altul, AA ar trebui să prezinte în mod clar rezervele aplicabile fiecărui fond și să explice diferența.

5. Audit de operațiuni

5.1 Indicarea organismelor (inclusiv a autorității de audit) care au efectuat auditul de operațiuni [după cum se prevede la articolul 127 alineatul (1) din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013 și la articolul 27 din Regulamentul (UE) nr. 480/2014].

AA trebuie să explice în această secțiune măsurile luate pentru a supraveghea activitatea organismelor care au efectuat audit de operațiuni în numele ei (delegate sau externalizate), în conformitate cu cadrul de reglementare al UE, cu strategia de audit și cu standardele de audit acceptate pe plan internațional⁸. AA ar trebui să confirme faptul că activitatea efectuată de organisme respective poate fi invocată în scopul RAC și îi permite AA să elaboreze o opinie de audit valabilă.

În cazul programelor finanțate din mai multe fonduri, informațiile de mai sus ar trebui furnizate pentru fiecare fond, dacă este cazul.

În cazul în care o parte din auditul de operațiuni a fost externalizată, ar trebui să se specifice detaliile⁹ contractului și sarcinile externalizate către contractant (contractanți).

În cazul programelor CTE, AA ar trebui să descrie modul în care a asigurat respectarea regulamentului de procedură stabilit de grupul de auditori.

5.2 Descrierea metodologiei de eșantionare aplicate și informații privind conformitatea metodologiei utilizate cu strategia de audit.

În secțiunea 5.2, AA ar trebui să descrie metoda de eșantionare utilizată, în conformitate cu articolul 127 alineatul (7) din RDC și cu articolul 28 din RD. Abaterile de la metodologia de eșantionare stabilită în strategia de audit ar trebui să fie indicate și explicate în această secțiune.

5.3 Indicarea parametrilor utilizați pentru eșantionarea statistică și explicarea calculelor subiacente și a raționamentului profesional aplicat. Parametrii de eșantionare includ: nivelul pragului de semnificație, nivelul de încredere, unitatea de eșantionare, rata de eroare estimată, intervalul de eșantionare, valoarea populației, dimensiunea populației, dimensiunea eșantionului, informații cu privire la stratificare (dacă este cazul). Calculele care stau la baza selectării eșantionului și a ratei totale de eroare [astfel cum este definită la articolul 28 alineatul (14) din Regulamentul (UE) nr. 480/2014] trebuie prezentate în secțiunea 10.3 de

⁸ Principiul de bază al tuturor standardelor (de exemplu, orientarea nr. 25 din Orientările europene de punere în aplicare pentru standardele de audit INTOSAI) este acela că auditorul principal trebuie să realizeze proceduri de audit **pentru a se asigura un caracter acceptabil și adecvat al calității activității desfășurate de alți auditori**. Reluarea unora dintre activitățile de audit efectuate de respectivii auditori poate fi luată în considerare, însă nu este obligatorie. Decizia cu privire la reluarea activității respective ar trebui să se bazeze pe aprecierea profesională a AA și pe scepticismul acesteia.

⁹ Precum numele contractantului, adresa, sfera de cuprindere și obiectivele, definirea sarcinilor etc.

mai jos, într-un format care permite înțelegerea principalelor etape urmate, conform metodei de eșantionare specifice utilizate.

În secțiunea 5.3, AA ar trebui să indice și să justifice **parametrii utilizați pentru eșantionare**, precum eroarea estimată, nivelul pragului de semnificație, unitatea de eșantionare (și anume, o operațiune, un proiect din cadrul unei operațiuni sau o cerere de plată din partea unui beneficiar) și, după caz, nivelul de încredere aplicat, în conformitate cu articolul 28 alineatul (11) din RD¹⁰, precum și intervalul de eșantionare, dacă este cazul. RAC ar trebui să prezinte, de asemenea, dimensiunea populației, dimensiunea eșantionului și numărul de unități de eșantionare care au fost efectiv auditate în exercițiul contabil, după caz. În cazul unor perioade de eșantionare multiple, datele ar trebui să fie indicate pentru fiecare perioadă de eșantionare.

În cazul statelor membre care nu au adoptat moneda euro, ținând seama de faptul că cheltuielile beneficiarilor care fac obiectul auditului sunt efectuate, în general, în moneda națională, se recomandă ca eșantionarea și ratele de eroare aferente să se bazeze pe moneda națională¹¹. Această abordare este menită să asigure faptul că fluctuațiile cursului de schimb nu vor influența calculul ratei de eroare.

În această secțiune, AA trebuie să își descrie, de asemenea, propria abordare în ceea ce privește stratificarea [dacă se aplică în conformitate cu articolul 28 alineatul (10) din RD], acoperirea subpopulațiilor cu caracteristici similare, cum ar fi operațiuni constând în contribuții financiare ale unui program către instrumente financiare, elemente cu valoare ridicată sau fonduri (în cazul programelor finanțate din mai multe fonduri).

În perioada 2007-2013, a fost posibilă utilizarea unui singur eșantion pentru mai multe programe pentru care s-a aplicat același SGC. Această situație rămâne valabilă și pentru perioada 2014 – 2020.

În ceea ce privește programele incluse într-un SGC comun, Comisia recomandă, în special atunci când sunt așteptate rezultate diferite (și anume, o rată de eroare de peste 2 % și/sau deficiențe ale sistemului pentru o parte din programele din cadrul SGC comun) pentru unele dintre aceste programe, ca AA să își planifice activitatea pentru a obține o asigurare rezonabilă pentru subgrupul specific al programului sau programelor. Aceasta se poate realiza prin asigurarea unui eșantion reprezentativ la nivel de strat care să acopere cheltuielile declarate pentru acel subgrup de program sau programe. Atunci când se folosește eșantionarea statistică pentru a selecta eșantionul aleatoriu pentru SGC comun, se aplică regula de bază de minimum de 30 de unități de eșantionare pentru un astfel de strat, permițând astfel formularea

¹⁰ Articolul 28 alineatul (11) din RD stabilește că, pentru un sistem evaluat ca având un grad mare de fiabilitate, nivelul de încredere utilizat în operațiunile de eșantionare nu trebuie să fie mai mic de 60 %; pentru un sistem evaluat ca având un grad mic de fiabilitate, nivelul de încredere utilizat în operațiunile de eșantionare nu trebuie să fie mai mic de 90 %.

¹¹ În cazul unor conversii, se aplică dispozițiile articolului 133 din RDC.

concluziilor pentru stratul respectiv. Pentru eşantionarea nestatistică, sunt aplicabile opţiunile prezentate în orientările privind eşantionarea.

În mod similar, în ceea ce priveşte programele finanţate din mai multe fonduri, în cazul unei rate de eroare mai mari de 2 % sau al unor deficienţe de sistem, este în interesul statului membru să aplice corecţii financiare specifice pentru fiecare fond, şi nu măsuri corective care afectează întregul program. Prin urmare, Comisia recomandă ca AA să obţină asigurări rezonabile pentru fiecare fond. Aceasta înseamnă că eşantionul selectat pentru un program finanţat din mai multe fonduri oferă suficiente probe de audit pentru fiecare fond. În acest sens, AA ar putea utiliza stratificarea în funcţie de fond, astfel cum se prevede la articolul 28 alineatul (10) din RD, asigurând că fiecare strat are o dimensiune suficientă pentru a se formula o concluzie pentru fiecare strat, adică se aplică regula de bază de a se utiliza 30 de unităţi de eşantionare pentru fiecare fond. Acest aspect este deosebit de important atunci când se estimează rezultate diferite pentru fondurile din cadrul unui program finanţat din mai multe fonduri.

Folosind modelele furnizate în orientările Comisiei privind eşantionarea, AA ar trebui să furnizeze în anexa 10.3 din RAC tabelele de calcul relevante, de preferinţă în format Excel¹², pentru a înţelege metoda de eşantionare aplicată. În cazul în care AA a utilizat o metodă de eşantionare care nu este prevăzută în aceste modele, ar trebui furnizată în schimb fişa de calcul relevantă. Ar trebui asigurată pista de audit pentru selecţia eşantionului.

În secţiunea 5.3, AA ar trebui să explice şi modul în care a pus în practică cerinţele controlului proporţional al programelor operaţionale prevăzute la articolul 148 alineatul (1) din RDC şi la articolul 28 alineatul (8) din RD, după caz.

În special, AA ar trebui să indice care abordare a selecţiei eşantionului a fost utilizată în lumina restricţiilor prevăzute la articolul 148 alineatul (1) din RDC:

- a) excluderea unităţilor de eşantionare sau
- b) înlocuirea unităţilor de eşantionare.

În plus, AA ar trebui să prezinte calculul erorii proiectate şi precizia pentru întreaga populaţie, în conformitate cu clarificările prevăzute în *Orientările privind metodele de eşantionare pentru autorităţile de audit* [secţiunea privind impactul de la articolul 148 alineatul (1) asupra metodologiei de eşantionare].

Atunci când AA a folosit abordarea permisă conform articolului 28 alineatul (9) din RD, secţiunea 5.3 din RAC ar trebui să indice **metodologia aplicată pentru subeşantionare** la nivelul unităţii de eşantionare şi să confirme că erorile detectate în subeşantionul auditat, dacă există, au fost extrapolate la nivelul unităţii de eşantionare (operaţiune, proiect sau cerere de plată în funcţie de unitatea de eşantionare utilizată) înainte de extrapolarea rezultatelor din

¹² Atunci când este cazul şi la cererea auditorilor Comisiei, se vor utiliza jurnalele calculatoarelor de la ACL, IDEA sau alte aplicaţii software similare.

eșantion la întreaga populație. În acest caz și în sensul tabelului 10.2 din RAC, coloana intitulată „Cheltuieli aferente exercițiului contabil auditate pentru eșantionul aleatoriu”, AA ar trebui să ia în considerare doar cheltuielile efectiv auditate, nu cheltuielile declarate pentru unitatea de eșantionare (de exemplu, operațiune, cereri de plată) în care s-a aplicat subeșantionarea. Datele din această coloană sunt prezentate doar cu scop informativ și sunt independente de calcularea ratei de eroare extrapolate la nivelul unității de eșantionare, care ar trebui să fie aplicată tuturor cheltuielilor declarate pentru unitatea de eșantionare.

În această secțiune, AA ar trebui să furnizeze, de asemenea, lista unităților de eșantionare selectate, indicând pentru fiecare unitate de eșantionare din eșantionul selectat următoarele informații:

- a) cheltuielile declarate în perioada de eșantionare,
- b) eroarea detectată,
- c) stratul asociat, dacă este cazul,
- d) dacă unitatea de eșantionare reprezintă o plată în avans la un instrument financiar (IF).

Această listă poate fi adăugată (ca o fișă separată) în fișierul Excel care conține calculele care stau la baza selecției aleatorii a eșantionului, RTE și RTER (și anume, secțiunea 10.3).

În plus, pentru cazurile în care au fost selectate unități de eșantionare IF în eșantion, în RAC ar trebui să se furnizeze și următoarele informații, în mod ideal în fișierul Excel care conține detalii despre calculul RTER:

- a) valorile IF la nivelul populației de audit pentru fiecare perioadă de eșantionare (incluse în valoarea A a calculului RTER¹³);
- b) confirmarea faptului că toate unitățile de eșantionare IF la nivelul populației au fost incluse în eșantion. În caz contrar, AA ar trebui să indice suma cheltuielilor legate de unitățile de eșantionare IF în afara eșantionului pentru fiecare perioadă de eșantionare;
- c) valoarea IF asociată evaluării în curs sau alte sume negative deduse din populație (incluse în valoarea F a calculului RTER);
- d) corecții financiare asociate IF, pe care AA le-a inclus în valoarea H a calculului RTER.

Scopul informațiilor solicitate mai sus este de a facilita evaluarea de către Comisie a RTE/RTER și evaluarea riscului de excludere a plăților în avans asociate IF, dacă există¹⁴.

¹³ A se vedea tabelul 2 pentru calculul RTER din secțiunea IV.4 a prezentelor orientări.

¹⁴ A se vedea recomandarea CCE nr. 2.a și punctul 6.35 din raportul ei anual pe 2016. Comisia a clarificat pentru CCE și AA, în cadrul diferitelor reuniuni ale grupului tehnic desfășurate pe parcursul anului 2017, că nu solicită din partea AA o opinie de audit separată privind cheltuielile declarate pentru IF sau un calcul al RTE separat/alternativ fără IF.

5.4 Reconcilierea cheltuielilor totale declarate Comisiei în EUR în ceea ce privește exercițiul contabil cu populația din care a fost extras eșantionul aleatoriu (coloana „A” din tabelul de la secțiunea 10.2 de mai jos). Elementele de reconciliere cuprind unitățile de eșantionare negative în cazul în care au fost aplicate corecții financiare cu privire la exercițiul contabil.

5.5 În cazul în care există unități de eșantionare negative, trebuie să se confirme faptul că acestea au fost tratate ca o populație separată, în conformitate cu articolul 28 alineatul (7) din Regulamentul delegat (UE) nr. 480/2014 al Comisiei. Analiza principalelor rezultate ale auditului acestor unități, punând accentul în special pe verificarea faptului că deciziile de aplicare a unor corecții financiare (luate de statul membru sau de Comisie) au fost înregistrate sau nu în conturi drept retrageri sau recuperări.

5.6 În cazul utilizării eșantionării nestatistice, trebuie să se indice motivele folosirii metodei, în conformitate cu articolul 127 alineatul (1) din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013, procentul de operațiuni/cheltuieli acoperit de audit, măsurile luate pentru a asigura caracterul aleatoriu al eșantionului (și, prin urmare, reprezentativitatea sa) și să se asigure un eșantion suficient de mare pentru a permite autorității de audit să formuleze o opinie de audit valabilă. Se calculează o rată de eroare proiectată și în cazul eșantionării nestatistice.

AA ar trebui să prezinte în **secțiunea 5.4** valoarea **populației** eșantionate, precum și o reconciliere a acestei valori cu cuantumul cheltuielilor declarate Comisiei de AC în ceea ce privește exercițiul contabil¹⁵.

Populația selectată în scopul eșantionării include cheltuielile declarate Comisiei pentru operațiunile din cadrul unui program sau al unui grup de programe pentru exercițiul contabil. Toate operațiunile pentru care cheltuielile declarate au fost incluse în cererea de plată prezentată Comisiei pe parcursul anului care face obiectul eșantionării ar trebui să fie cuprinse în populația eșantionată, cu excepția cazului în care se aplică articolul 148 alineatul (1) din RDC (a se vedea și secțiunea IV.5 de mai jos).

În **secțiunea 5.5**, AA ar trebui să confirme că **unitățile de eșantionare negative** au fost tratate ca populație separată, în conformitate cu articolul 28 alineatul (7) din RD. Explicații suplimentare cu privire la modalitatea de tratare a unităților de eșantionare negative sunt oferite în *Orientările privind metodele de eșantionare pentru autoritățile de audit*.

În cazul în care AA identifică probleme la nivelul populației negative (cum ar fi corecții insuficiente), ar trebui să analizeze gravitatea și amploarea acestor erori și să reflecte rezultatele acestei evaluări în opinia sa privind SGC.

În cazul **eșantionării nestatistice**¹⁶, AA ar trebui să descrie în **secțiunea 5.6** raționamentul avut în vedere la selectarea eșantionului, cu referire la raționamentul profesional, la cerințele

¹⁵ A se vedea orientările privind eșantionarea pentru mai multe detalii în acest sens.

¹⁶ Cerința minimă de reglementare de 5 % din operațiuni și 10 % din cheltuieli corespunde „celui mai bun scenariu” de nivel mare de asigurare din partea sistemului. În acest sens, detalii suplimentare sunt furnizate în

de reglementare și la standardele de audit aplicabile și acceptate la nivel internațional. În special, AA ar trebui să explice modul în care s-a asigurat caracterul aleatoriu în selectarea unităților de eșantionare și motivele pentru care consideră eșantionul ca fiind suficient pentru a elabora o opinie de audit valabilă.

5.7 Analiza principalelor rezultate ale auditului de operațiuni, descriind numărul de elemente ale eșantionului auditate, suma respectivă și tipurile de erori pe operațiune, natura erorilor constatate, rata de eroare per strat și principalele deficiențe sau nereguli corespunzătoare, limita superioară a ratei de eroare (dacă este cazul), cauzele principale, măsurile corective propuse (inclusiv cele menite să evite aceste erori în cererile de plată ulterioare) și impactul asupra opiniei de audit. În cazul în care este necesar, trebuie să se furnizeze explicații suplimentare cu privire la datele prezentate în secțiunile 10.2 și 10.3 de mai jos, în special în ceea ce privește rata totală de eroare.

5.8 Explicații referitoare la corecțiile financiare privind exercițiul contabil care sunt aplicate de autoritatea de certificare/autoritatea de management înainte de transmiterea conturilor Comisiei și care rezultă din auditul de operațiuni, inclusiv corecțiile forfetare sau extrapolate, astfel cum se precizează în secțiunea 10.2 de mai jos.

5.9 Comparație între rata totală de eroare și rata totală de eroare reziduală (astfel cum se indică în secțiunea 10.2 de mai jos) în raport cu nivelul de semnificație stabilit, pentru a stabili dacă populația conține sau nu inexactități semnificative și impactul asupra opiniei de audit.

5.10 Informații privind rezultatele auditului eșantionului suplimentar [după cum este stabilit la articolul 28 alineatul (12) din Regulamentul (UE) nr. 480/2014], dacă este cazul.

5.11 Precizarea faptului că eventualele probleme identificate au fost considerate ca având sau nu un caracter sistemic și menționarea măsurilor luate, inclusiv o cuantificare a cheltuielilor neconforme și corecțiile financiare aferente.

5.12 Informații privind măsurile luate ca urmare a auditului de operațiuni efectuate în anii anteriori, în special cu privire la deficiențele de natură sistemică.

5.13 Concluziile desprinse pe baza rezultatelor globale ale auditului de operațiuni cu privire la eficiența sistemului de gestiune și control.

AA ar trebui să realizeze întreaga activitate de audit necesară pentru a elabora o opinie de audit valabilă pentru fiecare exercițiu contabil. Aceasta include auditul tuturor operațiunilor selectate prin eșantionare aleatorie. În cazul în care AA nu este în măsură să auditeze o anumită operațiune, ar trebui oferită o justificare detaliată în RAC, precum și măsurile luate de AA pentru a atenua situația și impactul acesteia asupra opiniei de audit, inclusiv impactul oricărei limitări a sferei de cuprindere, atunci când este necesar.

orientările privind strategia de audit (a se vedea secțiunea 4.3) – ref. EGESIF_14-0011 și în orientările privind eșantionarea.

Erorile incluse în RTE ar trebui să aibă legătură cu constatările prezentate într-un raport final de audit, și anume după finalizarea procedurii contradictorii cu entitatea auditată.

În cazurile în care această procedură contradictorie nu a fost încheiată anterior transmiterii RAC, acest aspect ar trebui indicat în mod clar, iar dacă impactul este semnificativ, ar putea fi furnizată o opinie cu rezerve pe baza raționamentului profesional al AA. În ceea ce privește calculul RTE, ar trebui incluse erorile preliminare (de obicei, erorile potențiale maxime indicate în proiectele rapoartelor de audit)¹⁷.

În **secțiunea 5.7**, AA ar trebui să includă analiza calitativă efectuată cu privire la constatările formulate. Ar trebui să se indice numărul și tipurile de constatări, semnificația și cauzele lor principale (importante mai ales atunci când același tip de eroare apare de mai multe ori, sugerând o potențială deficiență a sistemului), după cum estimează AA.

În ceea ce privește tipologia constatărilor proiectului, informațiile ar trebui prezentate sub forma unor date structurate în SFC2014 (a se vedea și tabelul prezentat în anexa 5, astfel cum a fost convenit de către Comisie și AA pentru perioada de programare 2014 – 2020).

În ceea ce privește informațiile furnizate la **secțiunea 5.8**, ar trebui remarcat faptul că, dacă un eșantion unic pentru un program finanțat din mai multe fonduri sau pentru un grup de programe vizat de un SGC comun conduce la calcularea unei rate de eroare semnificative, RTE și măsurile corective rezultate se aplică tuturor acestor programe și/sau fonduri, chiar și atunci când neregulile constatate se referă exclusiv sau în mod specific la un program sau un fond. Cu toate acestea, statul membru este cel care trebuie să ia în considerare modul de aplicare a corecțiilor adecvate, astfel încât rata totală de eroare reziduală pentru grupul tuturor programelor și/sau fondurilor în cauză să fie redusă la 2 % sau la o valoare inferioară.

În **secțiunea 5.9**, AA ar trebui să prezinte RTE, calculată în conformitate cu articolul 28 alineatul (14) din RD:

„Pe baza rezultatelor auditului de operațiuni în scopul elaborării opiniei de audit și a raportului de control menționat la articolul 127 alineatul (5) litera (a) din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013, autoritatea de audit calculează o rată totală de eroare care corespunde sumei erorilor aleatorii estimate și, dacă este cazul, a erorilor sistemice și a erorilor conjuncturale necorectate, împărțită la populație.”¹⁸

Evaluarea RTE și a impactului acesteia asupra elementului SGC al opiniei de audit este prezentată în tabelul 1 din secțiunea III.1.

¹⁷ Informații suplimentare privind impactul auditului de operațiuni nefinalizat asupra calculului RTE și RTER sunt prezentate în secțiunea IV.5.

¹⁸ Atunci când cheltuielile declarate includ unități de eșantionare negative, acestea trebuie tratate ca populație separată. În acest caz, RTE este calculată în legătură cu populația de unități de eșantionare pozitive.

AA ar trebui să calculeze și să comunice și RTER (și anume restul erorii la nivelul populației cheltuielilor incluse în conturile certificate), după aplicarea corecțiilor financiare relevante rezultate din auditul AA. RTER ar trebui comparată apoi cu pragul de semnificație de 2 %.

În cazul unei RTER mai mari de 2 %, opinia de audit ar trebui să fie cu rezerve sau contrară, cel puțin în ceea ce privește legalitatea și regularitatea cheltuielilor, dar cel mai probabil și în legătură cu buna funcționare a SGC (a se vedea orientările suplimentare furnizate în secțiunea III.1 de mai jos). Statul membru trebuie să aplice, înainte de prezentarea pachetului de asigurare, corecții financiare suplimentare (în special extrapolate) pentru a aduce riscul rezidual semnificativ (adică RTER) la valoarea de 2 % sau la o valoare inferioară; aceasta este condiția pentru a permite o opinie fără rezerve cu privire la legalitatea și regularitatea cheltuielilor certificate în conturile programului.

În plus față de informațiile privind RTE și RTER prezentate în secțiunea 5 din RAC, tabelul de la secțiunea 10.2 din RAC ar trebui să indice, de asemenea, RTE și RTER (a se vedea anexa 2 la prezentul document). Modulul din SFC2014 include tabelul menționat mai sus, care trebuie completat direct.

Calculule care stau la baza RTE și RTER ar trebui furnizate la secțiunea 10. 3. din RAC. Alte explicații privind tratarea erorilor și orientări suplimentare privind calculul RTE și RTER sunt prezentate în secțiunea IV de mai jos.

După cum rezultă din articolul 28 alineatul (11) din RD și în situațiile relevante, AA ar trebui să explice în **secțiunea 5.11** din RAC dacă, în afară de erorile aleatorii, o parte dintre erorile identificate sunt sau nu erori sistemice sau conjuncturale.

Având în vedere dispozițiile Regulamentului financiar și ale RDC¹⁹, pentru conturile anuale din perioada 2014 – 2020, **ratele de eroare revizuite pentru anii anteriori nu mai sunt relevante și nu trebuie menționate în RAC**. În consecință, toate corecțiile financiare aplicate în legătură cu cheltuielile de la nivelul populației incluse în eșantion, certificate în conturi și raportate în pachetul de asigurare, sunt considerate definitive.

6. Auditul conturilor

6.1 Indicarea autorităților/organismelor care au efectuat auditul conturilor.

6.2 Descrierea abordării de audit utilizate pentru a verifica elementele conturilor definite la articolul 137 din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013. Aceasta ar trebui să includă o trimitere la activitatea de audit efectuată în cadrul auditului de sistem (detaliată în secțiunea 4) și al auditului de operațiuni (detaliată în secțiunea 5), relevantă pentru asigurarea necesară cu privire la conturi.

¹⁹ În special articolul 63 alineatele (5) și (6) din Regulamentul financiar și articolul 137 alineatul (1) din RDC.

6.3 Indicarea concluziilor desprinse din rezultatele auditului în ceea ce privește integralitatea, acuratețea și veridicitatea conturilor, inclusiv indicarea corecțiilor financiare aplicate și reflectate în conturi ca urmare a rezultatelor auditului de sistem și/sau ale auditului de operațiuni.

6.4 Precizarea faptului că eventualele probleme identificate au fost considerate drept având sau nu un caracter sistemic, precum și a măsurilor luate.

AA ar trebui să descrie în **secțiunea 6.2** activitatea de audit efectuată pentru auditarea conturilor, în contextul articolului 137 din RDC și al articolului 29 din RD, și să justifice opinia de audit cu privire la integralitatea, acuratețea și veridicitatea conturilor, ținând seama de *Orientările Comisiei privind auditul conturilor* (EGESIF_15_0016) astfel cum au fost actualizate.

AA ar trebui să explice, de asemenea, calendarul și modalitățile de colaborare convenite cu AC și cu AM necesare pentru ca AA să fie în măsură să își desfășoare activitatea de auditare a conturilor în timp util²⁰.

În **secțiunea 6.3**, AA ar trebui să explice cum a tras concluziile cu privire la integralitatea, acuratețea și veridicitatea conturilor pe baza următoarelor surse de asigurare:

- auditul de sistem efectuat de AA [în special cele vizând AC, astfel cum se prevede la articolul 29 alineatul (4) din RD];
- auditul efectuat de AA privind operațiunile²¹;
- rapoartele de audit finale transmise de Comisie și de Curtea de Conturi;
- evaluarea declarației de gestiune și a rezumatului anual;
- natura și amploarea testelor efectuate privind proiectele de conturi prezentate de AC la AA și orice proceduri de audit suplimentare efectuate pentru reconcilierea și verificarea datelor din conturi.

În ceea ce privește acest ultim punct, AA ar trebui să descrie verificările sale finale suplimentare efectuate cu privire la proiectul de conturi certificate, înainte de termenul legal

²⁰ Ținând seama de ISA 700 punctul A39, AA emite o opinie cu privire la conturile care țin de responsabilitatea AC. Astfel, AA nu este în măsură să concluzioneze că s-au obținut suficiente probe de audit adecvate până în momentul în care conturile au fost pregătite, iar managementul a acceptat responsabilitatea pentru acestea. Acesta înseamnă că AA nu poate să își elaboreze opinia privind conturile decât după ce AC le-a transmis la AM și la AA și după ce AM a transmis declarația sa de gestiune la AA. Cu toate acestea, AA ar trebui să își înceapă activitatea de audit al conturilor înainte de finalizarea acestora de către AC și înainte ca AM să își elaboreze declarația de gestiune, pentru a asigura un timp suficient pentru întocmirea opiniei sale până la data de 15 februarie a anului N + 2. AC, AM și AA ar trebui să convină asupra unui calendar și asupra unui regim de activitate pentru a asigura un proces fără probleme.

²¹ Auditul de operațiuni va permite verificarea acurateții sumelor și a integrității cheltuielilor corespunzătoare incluse în cererile de plată (și, ulterior, în conturi, dacă se constată că sunt pe deplin legale și regulamentare). De asemenea, acestea permit reconcilierea pistei de audit din sistemul contabil al autorității de certificare până la nivelul beneficiarului și/sau al operațiunii, prin intermediul oricărui OI, un aspect deja vizat de auditul actual.

de 15 februarie, astfel cum este prevăzut în orientările privind auditul conturilor menționate mai sus. În special, AA ar trebui:

(1) să confirme în mod explicit în RAC că a verificat reconcilierea efectuată de AC cu privire la informațiile prezentate în apendicele 2 și 8 ale conturilor și concordanța lor cu informațiile furnizate de AM în rezumatul anual (în special valoarea indicată în tabelele din secțiunile A, B și C din rezumatul anual); și

(2) să indice și să explice discrepanțele constatate între aceste două documente, dacă există vreuna.

AA ar trebui să descrie activitatea desfășurată în acest sens, inclusiv evaluarea de către AA a caracterului adecvat al explicațiilor AC pentru ajustările prezentate în aceste apendice și verificarea concordanței cu informațiile prezentate în RAC și în rezumatul anual. Verificarea ar trebui să se concentreze în special asupra corecțiilor financiare aplicate și reflectate în conturi ca urmare a rezultatelor auditului de sistem, ale auditului de operațiuni și ale altor controale de gestiune efectuate după depunerea cererii de plată intermediară finală către Comisie și înainte de prezentarea conturilor. **Ar trebui să se acorde o atenție deosebită și să fie comunicate sumele supuse evaluării în curs astfel cum se menționează la articolul 137 alineatul (2) din RDC.**

7. Coordonarea dintre organismele de audit și activitatea de supraveghere a AA

7.1 Descrierea procedurii de coordonare între autoritatea de audit și orice organism de audit care efectuează audit după cum se prevede la articolul 127 alineatul (2) din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013, dacă este cazul.

7.2 Descrierea procedurii de supraveghere și de examinare a calității aplicate de autoritatea de audit în ceea ce privește acest(e) organism(e) de audit.

La secțiunea 7.1, procedura ar trebui să vizeze coordonarea cu privire la planificarea auditului și coordonarea și verificarea rezultatelor de audit în vederea formulării concluziilor definitive și a elaborării unei opinii de audit.

Secțiunea 7.2 ar trebui să includă descrierea procedurii de supraveghere aplicată de AA altor organisme de audit (dacă este cazul). Descrierea ar trebui să includă o imagine de ansamblu a supravegherii realizate efectiv în legătură cu exercițiul contabil, luând în considerare standardele sau orientările de audit acceptate la nivel internațional.

În acest sens, AA ar trebui să ia în considerare orientarea nr. 25 din Orientările europene de punere în aplicare pentru standardele de audit INTOSAI²², legată de conceptul de utilizare a activității altor auditori și experți de la instituțiile supreme de audit europene. Aceste orientări vizează în

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

mod specific cerințele care trebuie respectate în funcție de gradul de încredere în activitatea desfășurată de alți auditori în fiecare etapă a auditului, indiferent dacă este desfășurată în scopuri de planificare, ca parte a probei de audit sau la finalul testării. Amplasarea procedurilor pe care auditorul principal ar trebui să le realizeze pentru a obține suficiente probe de audit corespunzătoare potrivit cărora activitatea celui alt auditor este adecvată pentru scopul auditorului principal, în contextul misiunii specifice, depinde de etapele auditului în care poate fi utilizată activitatea altor auditori. În special atunci când activitatea este utilizată ca probă de audit, revizuirea efectuată de AA va trebui să fie mai detaliată.

Orientări suplimentare sunt oferite de ISSAI 1600 privind auditul de grup²³, de ISSAI 1610²⁴ (include ISA 610) privind utilizarea activității auditorului intern și de ISSAI 1620²⁵ privind utilizarea activității unui expert al auditorului.

8. Alte informații

8.1 Dacă este cazul, informații privind fraudele raportate și suspiciunile de fraudă detectate în contextul auditului efectuat de către autoritatea de audit (inclusiv cazurile raportate de către alte organisme naționale sau ale UE și referitoare la operațiuni auditate de autoritatea de audit), precum și privind măsurile luate.

În secțiunea 8.1 din RAC, AA ar trebui să indice măsurile luate în ceea ce privește cazurile de suspiciune de fraudă identificate pe parcursul activității de audit desfășurate până la depunerea RAC.

Toate cazurile de suspiciune de fraudă privind exercițiul contabil și detectate de AA ar trebui să fie raportate serviciilor specifice naționale și europene antifraudă, iar pentru programele finanțate din mai multe fonduri ar trebui indicat fondul în cauză.

RAC ar trebui să precizeze dacă cazurile de suspiciune de fraudă detectate de AA²⁶ au fost comunicate la OLAF. Cazurile de suspiciune de fraudă trebuie să fie raportate la OLAF de autoritatea desemnată de statul membru în conformitate cu cerințele de la articolul 122

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

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

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

²⁶ Auditorii realizează proceduri administrative, nu de ordin penal. Prin urmare, sfera de cuprindere a competențelor și autorității lor este destul de limitată în ceea ce privește detectarea situațiilor speciale de suspiciune de activitate frauduloasă. În plus, obiectivele-cheie ale procedurilor penale și de audit sunt diferite. Auditul de operațiuni are un caracter administrativ și vizează evaluarea legalității și a regularității punerii în aplicare a proiectului, în timp ce procedura penală vizează detectarea și investigarea operațiunilor pentru a furniza probe ale intenției de fraudă.

alineatul (2) din RDC și cu actele delegate și de punere în aplicare prevăzute în această dispoziție²⁷.

Dacă normele naționale privind investigațiile în curs de desfășurare permit, AA ar trebui să colecteze informații cu privire la natura fraudei și să evalueze dacă aceasta este o problemă sistemică și, în caz afirmativ, dacă au fost luate/recomandate măsuri de remediere.

Stadiul punerii în aplicare a corecțiilor financiare în ceea ce privește fraudă sau suspiciunea de fraudă și informațiile cu privire la cererea de plată intermediară transmisă Comisiei în care au fost incluse corecțiile ar trebui raportate în RAC, dacă este cazul.

Informații și recomandări suplimentare privind acțiunile care trebuie întreprinse de către autoritățile naționale (inclusiv de AA) pentru prevenirea, detectarea și corectarea fraudelor sunt disponibile la adresa <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. Astfel cum rezultă din ISA 240, „*auditorii pot constata existența unor circumstanțe care sugerează că a avut loc o fraudă. În astfel de cazuri, aceștia trebuie să informeze fără întârziere autoritatea competentă, pentru luarea unor măsuri ulterioare ... Auditorul poate concluziona că fraudă potențială afectează întregul sistem sau doar o parte a acestuia, sau că există unul sau mai multe cazuri izolate de fraudă potențială. În toate aceste situații, auditorul trebuie să reacționeze rapid și să informeze autoritățile relevante, ținând seama de toate circumstanțele legate de cazul sau cazurile respective. Pe baza probelor detectate, auditorul trebuie să analizeze situația în mod riguros și aprofundat, să structureze probele pe care se bazează concluzia și să decidă pe cine să informeze. În primul rând, persoanele care trebuie informate sunt probabil cele însărcinate cu guvernarea entității auditate, cu condiția că nu există niciun motiv de a crede că acestea sunt implicate în cazul (cazurile) respective. (...) În alte cazuri, auditorul trebuie să notifice cazul (cazurile) direct autorităților judiciare, fără a aduce atingere legislației naționale privind confidențialitatea informațiilor obținute în cursul unui audit. Auditorii trebuie, de asemenea, să informeze autoritățile naționale, care trebuie să informeze Comisia (OLAF) cu privire la nereguli și la cazurile de fraudă suspectate, în conformitate cu normele sectoriale aplicabile privind raportarea neregulilor.*”²⁸

8.2 Dacă este cazul, evenimente care au avut loc după prezentarea conturilor la autoritatea de audit și înainte de transmiterea la Comisie a raportului anual de control în conformitate cu articolul 127 alineatul (5) litera (b) din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013 și care sunt luate în considerare în vederea stabilirii nivelului de asigurare și a opiniei autorității de audit.

Conceptul de evenimente ulterioare este extras din standardul de audit internațional 560, cu adaptările necesare pentru gestiunea partajată în conformitate cu politica de coeziune. Astfel cum se precizează în standardul respectiv, unul dintre obiectivele auditorului este „*de a obține*

²⁷ EU2015/1970-DA, EU2016/568-DA, EU2015/1974-IA

²⁸ Manualul *The role of Member States' auditors in fraud prevention and detection* (Rolul auditorilor din statele membre în prevenirea și detectarea fraudei) (<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20the%20Role%20of%20Member%20states%27auditors%20in%20fraud%20prevention%20and%20detection%205BEN%5D.doc>)

probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eventualitatea ca evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului care necesită ajustarea sau divulgarea în situațiile financiare sunt reflectate în mod corespunzător în situațiile financiare respective, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil". În contextul gestiunii partajate, „situațiile financiare” ar trebui înțelese ca fiind conturile întocmite de AC și care se află sub responsabilitatea acesteia. „Data situațiilor financiare” corespunde datei la care AC transmite conturile la AA pentru verificări finale.

Se presupune că AA va primi conturile din partea AC înainte ca acestea să fie transmise Comisiei, pentru a putea formula concluzii cu privire la integralitatea, acuratețea și veridicitatea lor. Pe parcursul perioadei cuprinse între primirea conturilor respective și întocmirea raportului de audit, AA poate lua cunoștință de evenimente care afectează sumele prezentate în conturi, în particular cheltuielile declarate ca fiind legale și regulamentare.

În acest scop, AA ar trebui „să efectueze proceduri de audit menite să obțină suficiente probe de audit adecvate pentru a confirma că au fost identificate toate evenimentele care au loc între data situațiilor financiare [conturile] și data raportului auditorului [RAC] care necesită ajustare sau divulgare în situațiile financiare [conturile]”. După cum este prevăzut și în ISA 560, AA „nu trebuie, totuși, să efectueze proceduri de audit suplimentare vizând aspecte pentru care procedurile de audit aplicate anterior au furnizat concluzii satisfăcătoare”.

O parte dintre evenimentele ulterioare ar putea avea un impact important asupra funcționării SGC și/sau asupra rezervelor (în cazurile unor opinii cu rezerve sau contrare) și, prin urmare, nu pot fi ignorate de către AA. Aceste evenimente pot corespunde fie unor acțiuni pozitive (de exemplu, măsuri corective aplicate după ce conturile au fost întocmite de către AC și înainte de transmiterea acestora la Comisie), fie au un impact negativ (de exemplu, deficiențe ale sistemului sau erori detectate în perioada respectivă).

Dacă este relevant, ar trebui luate în considerare alte activități de audit naționale sau ale UE realizate în legătură cu exercițiul contabil.

Pentru programele finanțate din mai multe fonduri, fondul respectiv ar trebui indicat pentru fiecare eveniment ulterior raportat.

În plus, AA este invitată să rezume în secțiunea 8 activitatea de audit efectuată și rezultatele în raport cu fiabilitatea datelor privind performanța, pe baza auditului de sistem al CC6 (în special aspectul fiabilității datelor privind performanța), al oricărui audit tematic specific referitor la fiabilitatea datelor privind performanța, precum și al auditului de operațiuni.

9. Nivelul general de asigurare

<p>9.1 Indicarea nivelului general de asigurare privind buna funcționare a sistemului de gestiune și control, precum și explicarea modului în care acest nivel a fost obținut prin combinarea rezultatelor auditului de sistem (după cum reiese din secțiunea 10.1 de mai jos) și ale auditului de operațiuni (după cum reiese din secțiunea 10.2 de mai jos). Dacă este cazul, autoritatea de</p>
--

audit ține cont, de asemenea, de rezultatele activității de audit a altor organisme naționale sau ale Uniunii, referitoare la exercițiul contabil.

9.2 Evaluarea eventualelor acțiuni de atenuare implementate, cum ar fi corecțiile financiare, precum și evaluarea necesității de a adopta măsuri corective suplimentare, din punct de vedere financiar și al sistemului.

În sensul asigurării generale care urmează să fie indicată de către AA în **secțiunea 9.1**:

- Asigurarea privind conturile se bazează pe rezultatele auditului de conturi (și alte surse relevante de informații descrise în secțiunea 6.3 de mai sus), iar concluziile privind această chestiune ar trebui prezentate în secțiunea 6.3²⁹.
- Asigurarea privind legalitatea și regularitatea (L/R) cheltuielilor se bazează pe RTE care rezultă din auditul de operațiuni, luând în considerare punerea în aplicare a corecțiilor necesare înainte de transmiterea conturilor (și anume RTE - a se vedea secțiunea 5 de mai sus).
- Asigurarea funcționării corecte a SGC se bazează pe rezultatele combinate ale auditului de sistem (evaluarea sistemului - a se vedea secțiunea 4 de mai sus) și ale auditului de operațiuni (RTE - a se vedea secțiunea 5 de mai sus).

În cazul programelor finanțate din mai multe fonduri, AA trebuie să confirme faptul că concluziile la care s-a ajuns se aplică tuturor fondurilor sau, în cazul unor diferențe, să explice modul în care s-a ajuns la o concluzie pentru fiecare fond, pe baza analizei rezultatelor auditului efectuat.

Nivelul de asigurare generală este reflectat în opinia de audit (a se vedea secțiunea III de mai jos) la care se poate referi AA în această secțiune.

În ceea ce privește **secțiunea 9.2**, se recomandă ca AA să descrie măsurile corective luate de statul membru pe baza rezultatelor auditului de sistem și ale auditului de operațiuni raportate de AA.

În general, existența unei RTE peste nivelul pragului de semnificație confirmă deficiențele sistemului de gestiune și control (mai ales la nivelul CC4, controale de gestiune, dar, posibil, și pentru alte cerințe-cheie). În acest caz și, în special, în cazul în care SGC este clasificat în categoria 3 sau 4, pentru a atenua riscul de erori semnificative și pentru viitoarele cereri de plată, AA ar trebui să recomande autorităților responsabile să pună în aplicare acțiuni de remediere cu măsurile corective necesare care constituie un plan de acțiune ce trebuie pus în aplicare în termene clare înainte de următorul pachet de asigurare și care să abordeze deficiențele de sistem constatate. Dacă este deja instituit, planul de acțiuni de remediere ar trebui să fie descris în mod clar și concis în RAC (și în declarația de gestiune din partea AM). Dacă nu este deja instituit, ar trebui să fie indicate cel puțin domeniile principale ale acțiunilor

²⁹ În ceea ce privește elementul opiniei de audit referitor la conturi, *Orientările Comisiei privind auditul conturilor* (EGESIF 15_0016_02), astfel cum au fost actualizate, oferă orientări suplimentare.

de remediere recomandate (detalii suplimentare cu privire la planul de acțiune de remediere și punerea sa în aplicare ar trebui să fie furnizate în următorul RAC, cu excepția cazului în care Comisia le solicită mai devreme).

III. ORIENTĂRI PRIVIND OPINIA DE AUDIT CARE TREBUIE ELABORATĂ ANUAL DE AA PENTRU FIECARE PROGRAM

1. Opinia de audit

Opinia de audit care urmează să fie elaborată anual de AA pentru fiecare program, în conformitate cu articolul 127 alineatul (5) din RDC, se bazează pe concluziile stabilite pe baza probelor de audit obținute. RPA conține, în anexa VIII, modelul de opinie de audit care trebuie să fie utilizat, care acoperă cele trei elemente ale asigurării (conturile, legalitatea și regularitatea cheltuielilor înscrise în conturile programului anual și funcționarea SGC). Sunt prevăzute trei tipuri de opinii:

- opinie fără rezerve
- opinie cu rezerve (cu impact limitat sau semnificativ)
- opinie contrară

AA raportează opinia sa de audit pentru fiecare program în RAC și ca date structurate în SFC 2014, indicând posibile niveluri diferite de asigurare pentru fiecare dintre cele trei elemente menționate mai sus.

Dacă se emite o opinie fără rezerve, aceasta se aplică tuturor celor trei elemente ale opiniei de audit, fără nicio excepție.

Pentru celelalte tipuri de opinii, și anume opiniile cu rezerve sau contrare, AA ar trebui să indice în opinia de audit care dintre cele trei elemente sau combinații ale acestora (conturi, L/R, SGC) sunt afectate.

Pe baza experienței, tabelul de mai jos indică, pentru situațiile raportate cel mai frecvent, legătura dintre opinia de audit (cu privire la buna funcționare a SGC și legalitatea și regularitatea cheltuielilor) și concluziile obținute în urma auditului de sistem și a auditului de operațiuni. **Acest tabel este doar orientativ și implică utilizarea raționamentului profesional al AA, în special pentru situațiile care nu sunt prevăzute mai jos sau, în cazul circumstanțelor atenuante specifice, identificate de AA, pe baza probelor de audit.** Măsurile corective puse în aplicare după cum se indică în tabel se pot referi la corecțiile financiare (menite să reducă RTER la 2 % sau la o valoare inferioară) sau la îmbunătățiri ale sistemului/procedurilor pentru depășirea deficiențelor SGC și evitarea repetării în viitor a aceluiași nereguli sau o combinație a celor două.

Tabelul 1: Tipuri de opinii de audit preconizate privind elementele de asigurare referitoare la SGC, L/R și conturi³⁰ ținând cont de toate rezultatele de audit disponibile și indicând măsurile corective necesare.

Tipul de opinie de audit	Elementul opiniei de audit și asigurarea generală				Măsuri corective necesare (având în vedere concluziile AA din RAC) (fie corecții financiare, fie îmbunătățiri ale sistemului/procedurilor, fie ambele)
	Funcționarea SGC (rezultatele auditului de sistem confirmate sau modificate de rezultatele auditului de operațiuni - RTE sau/și îmbunătățiri pentru a depăși deficiențele din SGC)		Legalitatea și regularitatea cheltuielilor certificate în conturi	Conturi	
	Rezultatele auditului de sistem	RTE (Rezultatele auditului de operațiuni)	RTER (RTE atenuată de corecțiile financiare puse în aplicare înainte de prezentarea conturilor la Comisie)		
1 – Fără rezerve	Sistem din categoria 1 sau 2	și RTE ≤ 2 %	și RTER ≤ 2 %	și ajustări de efectuat în conturi ≤ 2 %	Corecții ale erorilor individuale din eșantion
2 – Cu rezerve (rezerve cu impact limitat)	Sistem din categoria 2	și/sau 2 % < RTE < 5 %	NA ³¹	NA ⁴⁴	Corecții ale erorilor individuale din eșantion Îmbunătățiri pentru depășirea oricăror deficiențe ale SGC
3 – Cu rezerve (rezerve cu impact)	Sistem din categoria 3	și/sau 5 % ≤ RTE ≤ 10 %	și/sau RTER > 2 %	și/sau ajustări de făcut la nivelul conturilor > 2 %	Corecții financiare extrapolate pentru a aduce RTER la 2 % sau la o valoare inferioară, ținând seama de corecțiile deja aplicate ca urmare a auditului efectuat

³⁰ În ceea ce privește asigurarea conturilor, în *Orientările Comisiei privind auditul conturilor* (EGESIF_15_0016), astfel cum au fost actualizate, sunt furnizate orientări suplimentare.

³¹ În ceea ce privește elementul asigurării privind legalitatea/regularitatea și conturile, opinia de audit poate să fie sau să nu fie cu rezerve/contrară (nivelul semnificativ al erorii reziduale). Orice ajustări sau erori reziduale care depășesc pragul de semnificație pentru cheltuielile certificate în conturile anuale sunt considerate a fi o problemă semnificativă inerentă.

Tipul de opinie de audit	Elementul opiniei de audit și asigurarea generală				Măsuri corective necesare (având în vedere concluziile AA din RAC) (fie corecții financiare, fie îmbunătățiri ale sistemului/procedurilor, fie ambele)
	Funcționarea SGC (rezultatele auditului de sistem confirmate sau modificate de rezultatele auditului de operațiuni - RTE sau/și îmbunătățiri pentru a depăși deficiențele din SGC)		Legalitatea și regularitatea cheltuielilor certificate în conturi	Conturi	
	Rezultatele auditului de sistem	RTE (Rezultatele auditului de operațiuni)	RTER (RTE atenuată de corecțiile financiare puse în aplicare înainte de prezentarea conturilor la Comisie)		
semnificativ)					de AA (inclusiv corecțiile erorilor individuale din eșantion)
4 – Contrară	Sistem din categoria 4	și/sau RTE > 10 %	și/sau RTER > 2 %	și/sau ajustări de făcut la nivelul conturilor > 2 %	+ plan de acțiuni de remediere pentru depășirea oricăror deficiențe ale SGC + punerea în aplicare a ajustărilor de efectuat în conturi

Tabelul 1 de mai sus oferă orientări pentru evaluarea nivelului de asigurare pentru cele trei elemente ale opiniei de audit în cazul unor situații simple. De exemplu, dacă AA consideră că SGC este în categoria 1 sau 2 și atât RTE, cât și RTER sunt mai mici sau egale cu nivelul pragului de semnificație de 2 %, opinia de audit privind SGC și L/R poate fi fără rezerve (cu excepția cazului în care AA consideră că îmbunătățirile și acțiunile de remediere necesare pentru un SGC evaluat în categoria 2 merită rezerve).

Cu toate acestea, atunci când își formulează opinia de audit, AA trebuie să ia în considerare diferitele niveluri de asigurare și rezultatele auditului obținute pentru fiecare element al opiniei de audit. În cazul în care există măsuri corective puse în aplicare la nivel de sistem / L/R la elaborarea opiniei sale de audit, AA și-ar putea revizui evaluarea inițială pe baza rezultatelor de audit disponibile și a dovezilor obținute. Pot apărea mai multe cazuri:

- În cazul în care SGC este clasificat în categoria 1 sau 2 și/sau RTE este mai mare de 2 %, acest fapt demonstrează că, în pofida evaluării pozitive care rezultă în urma auditului de sistem efectuat de către AA, în practică, SGC nu este suficient de eficace în ceea ce privește prevenirea, detectarea și corectarea neregulilor. În consecință, o opinie de audit cu rezerve este, în general, considerată adecvată pentru SGC (eventual doar cu impact limitat, dacă RTE raportat este de 2 % – 5 %; totuși, dacă RTER este mai mare de 2 %, se consideră că rezervele au un impact semnificativ pentru L/R).
- Cu toate acestea, în cazul anterior, dacă statele membre au pus în aplicare măsuri corective adecvate (și anume, corecții financiare individuale sau extrapolate, pentru a aduce RTER la 2 % sau la o valoare inferioară) înainte de finalizarea RAC, AA ar putea emite o opinie cu rezerve cu impact limitat numai datorită îmbunătățirilor necesare la nivelul SGC, în timp ce aspectul L/R nu merită rezerve (RTER a scăzut la/sub 2 %).
- Alternativ, în cazul în care, pe lângă corecțiile financiare necesare, acțiunile de remediere care au ca rezultat îmbunătățiri pentru depășirea deficiențelor de la nivelul SGC sunt considerate necesare (în funcție de natura și de tipul erorilor care conduc la o RTE mai mare de 2 % și de gravitatea RTE) și sunt puse în aplicare, se poate furniza o opinie fără rezerve (adică atât privind SGC, cât și L/R).
- O opinie cu rezerve cu impact semnificativ ar trebui să fie prezentată atunci când SGC a fost evaluat în categoria 3 și/sau RTE este mai mare de 5 %. Cu toate acestea, rezervele pot fi limitate la SGC atunci când RTER a fost adusă la 2 % sau la o valoare inferioară prin corecții financiare adecvate (individuale și/sau extrapolate) înainte ca pachetul de asigurare să fie prezentat Comisiei. În plus, dacă AA dispune de dovezi suficiente privind punerea în aplicare eficace a măsurilor corective referitoare la deficiențele sistemului și ar putea chiar să testeze punerea lor în aplicare eficace înainte de finalizarea RAC, AA poate decide să emită, per ansamblu, o opinie fără rezerve. Alternativ, dacă măsurile corective legate de deficiențele sistemului nu au fost puse în aplicare, se estimează că opinia de audit va rămâne cu rezerve din cauza

rezervelor privind SGC, chiar dacă RTER a fost adusă la 2 % sau la o valoare inferioară, întrucât SGC continuă să genereze cheltuieli care conțin un risc de eroare mai mare de 5 %.

- Dacă AA stabilește erori semnificative în conturi, opinia ar trebui să fie una cu rezerve, chiar dacă SGC este în categoria 1 sau 2 și atât RTE, cât și RTER, se situează la nivelul de semnificație de 2 % sau la un nivel inferior. Rezervele în acest caz se referă numai la acuratețea, integralitatea și/sau corectitudinea conturilor.

2. Tipuri de opinie de audit

Opinie fără rezerve:

Consider că, pe baza activității de audit efectuate:

- conturile oferă o imagine reală și corectă, în conformitate cu articolul 29 alineatul (5) din Regulamentul (UE) nr. 480/2014;
- cheltuielile din conturi, a căror rambursare a fost solicitată Comisiei, sunt legale și regulamentare,
- sistemele de gestiune și control instituite funcționează în mod corespunzător.

Activitatea de audit efectuată nu pune la îndoială afirmațiile făcute în declarația de gestiune.

[Autoritatea de audit poate include, de asemenea, evidențierea unor aspecte, care nu îi afectează opinia, în conformitate cu standardele de audit acceptate pe plan internațional. În cazuri excepționale, poate fi prevăzută imposibilitatea exprimării unei opinii.]

Opinie cu rezerve:

Consider că, pe baza activității de audit efectuate:

- conturile oferă o imagine reală și corectă, în conformitate cu articolul 29 alineatul (5) din Regulamentul (UE) nr. 480/2014;
- cheltuielile din conturi, a căror rambursare a fost solicitată Comisiei, sunt legale și regulamentare;
- sistemul de gestiune și control instituit funcționează în mod corespunzător,

cu excepția următoarelor aspecte [a se elimina după caz]:

în legătură cu aspectele semnificative legate de conturile: ...

și/sau [a se elimina după caz]

în legătură cu aspectele semnificative legate de legalitatea și regularitatea cheltuielilor din conturi, a căror rambursare a fost solicitată Comisiei: ...

și/sau [a se elimina după caz] în legătură cu aspectele semnificative referitoare la funcționarea sistemului de gestiune și control:

Prin urmare, estimez că impactul rezervei (rezervelor) este [limitat]/[semnificativ]. [a se elimina după caz]

Acest impact corespunde sumei de [suma în EUR și în %] din totalul cheltuielilor declarate. Contribuția vizată din partea Uniunii este de ... [suma în EUR].

Activitatea de audit efectuată nu pune la îndoială/pune la îndoială [a se elimina după caz] afirmațiile din declarația de gestiune.

[În cazul în care activitatea de audit pune la îndoială afirmațiile din declarația de gestiune, autoritatea de audit indică în acest paragraf aspectele care au condus la această concluzie.]

[Autoritatea de audit poate include, de asemenea, evidențierea unor aspecte, care nu îi afectează opinia, în conformitate cu standardele de audit acceptate pe plan internațional. În cazuri excepționale, poate fi prevăzută imposibilitatea exprimării unei opinii.]

AA ar trebui:

- să detalieze și să explice rezervele;
- să estimeze impactul acestora: limitat sau semnificativ;
- să cuantifice impactul, în legătură cu cheltuielile declarate și în termeni absoluți.

În general, cuantificarea impactului corespunde RTER (în %) înmulțită cu cheltuielile certificate în conturi (ca valoare), cu excepția cazului în care rezervele se referă numai la conturi. În acest caz, cuantificarea impactului este suma totală identificată de AA drept eronată în conturi.

În plus, atunci când rezervele se referă numai la (o parte din) SGC, se recomandă ca AA să indice sumele incluse în conturi și legate de (această parte a) SGC și să estimeze sumele afectate de rezerve³².

Astfel cum se indică în tabelul din secțiunea III.1 de mai sus, estimarea impactului unor rezerve asupra SGC ca fiind „limitat” este considerată corespunzătoare atunci când are legătură cu nereguli (necorectate încă în conturi) mai mari de 2 %, însă mai mici de 5 %, din totalul cheltuielilor certificate în conturi. În cazul în care neregulile respective sunt mai mari

³² Acest lucru se poate realiza, de exemplu, pe baza RTE, a ratei forfetare etc.

sau egale cu 5 % din totalul cheltuielilor certificate în conturi, rezervele corespunzătoare ar trebui să fie estimate ca având un impact „semnificativ”. Același raționament se aplică în momentul în care suma exactă a neregulilor nu poate fi cuantificată cu exactitate de către AA și se utilizează o rată forfetară. Acesta poate fi cazul deficiențelor sistemului.

În ceea ce privește rezervele privind L/R, în toate cazurile în care RTER este mai mare de 2 %, impactul este considerat semnificativ. În mod similar, orice rezervă privind conturile este considerată ca având un impact semnificativ.

Astfel cum se explică în această secțiune, AA ar trebui să raporteze în mod clar dacă respectivele rezerve au legătură cu conturile, cu legalitatea și regularitatea cheltuielilor sau cu sistemele de gestiune și control.

În cazul programelor finanțate din mai multe fonduri și atunci când situația este diferită în funcție de fond, AA ar trebui să indice dacă și modul în care rezervele se aplică fiecărui fond.

Opinie contrară:

Consider că, pe baza activității de audit efectuate:

– conturile oferă / nu oferă [a se elimina după caz] o imagine reală și corectă, în conformitate cu articolul 29 alineatul (5) din Regulamentul (UE) nr. 480/2014;

– cheltuielile din conturi, a căror rambursare a fost solicitată Comisiei, sunt / nu sunt [a se elimina după caz] legale și regulamentare;

– sistemul de gestiune și control instituit funcționează / nu funcționează [a se elimina după caz] în mod corespunzător.

Prezenta opinie contrară se bazează pe următoarele aspecte [a se elimina după caz]:

în legătură cu aspectele semnificative legate de conturile:

și/sau [a se elimina după caz]

în legătură cu aspectele semnificative legate de legalitatea și regularitatea cheltuielilor din conturi, a căror rambursare a fost solicitată Comisiei: ...

și/sau [a se elimina după caz]

în legătură cu aspectele semnificative legate de funcționarea sistemului de gestiune și control:
...

Activitatea de audit efectuată pune la îndoială afirmațiile făcute în declarația de gestiune cu privire la următoarele aspecte: ...

[Autoritatea de audit poate include, de asemenea, evidențierea unor aspecte, care nu îi afectează opinia, în conformitate cu standardele de audit acceptate pe plan internațional. În

cazuri excepționale, poate fi prevăzută imposibilitatea exprimării unei opinii.]

Clarificările de mai sus cu privire la cuantificarea impactului rezervelor se aplică și în cazul opiniilor contrare.

În plus, în special în cazurile de opinii cu rezerve sau contrare, AA trebuie să indice măsurile corective planificate sau luate de către diferitele autorități implicate. AA ar trebui să urmărească dacă respectivele măsuri au fost efectiv aplicate și să raporteze în anul următor cu privire la punerea în aplicare a punctelor 4.5 și 5.12 din RAC.

În momentul formulării opiniilor de audit și al stabilirii nivelurilor de asigurare, ar trebui aplicată un raționament profesional adecvat pentru a decide dacă gravitatea constatărilor justifică sau nu o opinie cu rezerve sau o opinie contrară.

Limitarea sferei de cuprindere

O limitare a sferei de cuprindere ar trebui să fie emisă atunci când, pe baza factorilor externi³³, AA nu este în măsură să efectueze toate activitățile de audit necesare care au fost planificate și care i-ar fi permis să elaboreze o opinie de audit valabilă și justificată pentru oricare dintre cele trei componente ale sale.

Atunci când **limitarea sferei de cuprindere** este considerată necesară, AA ar trebui să estimeze impactul (dacă există) asupra cheltuielilor certificate în conturi³⁴. În cazul în care impactul estimat este semnificativ, nu poate fi formulată o opinie fără rezerve. În astfel de cazuri, AA ar trebui să emită o opinie cu rezerve sau, în cazuri excepționale, să ia în considerare imposibilitatea exprimării unei opinii.

Imposibilitatea exprimării unei opinii

În cazuri excepționale, AA poate menționa o imposibilitate a exprimării unei opinii. Acest lucru se întâmplă doar atunci când AA nu poate audita conturile (a se vedea mai jos pentru conturile cu sold zero), cheltuielile declarate sau funcționarea sistemului de gestiune și control ca urmare a unor factori externi care nu intră în responsabilitățile AA. În astfel de cazuri, AA ar trebui să explice motivul pentru care nu poate formula o opinie de audit.

Imposibilitatea exprimării unei opinii ar putea fi formulată după cum urmează:

Ca urmare a semnificației problemei descrise în paragraful de mai sus, nu am putut să obțin suficiente probe de audit adecvate pentru a asigura o bază pentru o opinie de audit. În

³³ De exemplu, refuzul unei entități auditate de a oferi acces la documente.

³⁴ Estimarea poate fi bazată pe sumele din conturile pentru care nu au putut fi efectuate lucrările de audit necesare.

consecință, nu formulez o opinie de audit din cauza limitării sferei de cuprindere a următorului (următoarelor) element(e):

– *conturi;*

și/sau [a se elimina după caz]

– *legalitatea și regularitatea cheltuielilor a căror rambursare a fost solicitată Comisiei;*

și/sau [a se elimina după caz]

– *funcționarea sistemelor de gestiune și control.*

Imposibilitatea formulării unei opinii în cazul în care nu se comunică Comisiei nicio cheltuială în cursul anului contabil:

În cazul în care nicio cheltuială nu a fost declarată Comisiei cu privire la exercițiul contabil, iar AC nu raportează în conturi nicio sumă a contribuțiilor la program plătite instrumentelor financiare în temeiul articolului 41 alineatul (1) din RDC sau sume în avans reprezentând ajutoare de stat în temeiul articolului 131 alineatul (4) din RDC, **imposibilitatea formulării unei opinii** (vizând toate cele 3 elemente ale opiniei) este considerată adecvată.

Acest lucru este valabil chiar dacă este posibil ca AA să fi efectuat deja anumite audituri ale sistemului. Rezultatele acestor audituri trebuie raportate în secțiunea 4 din RAC. Cu toate acestea, întrucât nu a fost certificată nicio sumă în conturi, imposibilitatea formulării unei opinii (din cauza conturilor și a L/R) este considerată a fi adecvată.

Această abordare nu se aplică cazurilor de cheltuieli limitate declarate Comisiei în ceea ce privește exercițiul contabil. În astfel de cazuri, AA ar trebui să emită o opinie de audit pe baza activității sale de audit efectuate.

3. Programele finanțate din mai multe fonduri, sistemele comune și diferitele opinii de audit în funcție de programe

În cazul unui program finanțat din mai multe fonduri, opinia de audit se aplică tuturor fondurilor din cadrul programului respectiv.

În cazul mai multor programe grupate și vizate de un SGC comun, RDC permite AA să raporteze o RTE pe baza unui singur eșantion care vizează aceste programe grupate și un RAC pentru programele grupate. Cu toate acestea, pentru fiecare program trebuie să fie emise opinii de audit individuale, în conformitate cu articolul 127 alineatul (5) din RDC³⁵. Tipul de

³⁵ Articolul 127 alineatul (5) din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013 menționează că „autoritatea de audit elaborează: (a) o opinie de audit [...]; (b) un raport de control [...] În cazul în care un sistem comun de gestiune

opinie de audit poate să difere de la un program la altul, în pofida grupării programelor. Într-adevăr, în cazul în care auditul de sistem sau analiza erorilor detectate în eşantionul aleatoriu pentru un SGC comun indică deficiențe particulare pentru un singur program (sau mai multe programe) inclus(e) în sistemul comun respectiv, AA poate lua în considerare diferențierea opiniei sale de audit pentru respectivul (respectivele) program(e)³⁶. În acest scop, SFC2014 permite AA să insereze opinii de audit diferite pentru fiecare program în cadrul unui SGC comun. AA trebuie să indice în RAC dovezile și constatările de audit care susțin opiniile de audit diferențiate în SGC-ul comun.

4. Opiniile de audit inadecvate

Printre altele, Comisia consideră următoarele cazuri drept opinii de audit inadecvate:

- opinia fără rezerve, chiar dacă nu a fost declarată nicio cheltuială Comisiei pentru exercițiul contabil de referință (a se vedea, de asemenea, imposibilitatea de a formula opinia de mai sus);
- opinia fără rezerve, chiar dacă nu a fost efectuat auditul de operațiuni privind cheltuielile din exercițiul contabil de referință;
- opinia fără rezerve, chiar dacă AA nu a auditat o parte semnificativă a operațiunilor din eşantion (impact semnificativ asupra RTE);
- opinii fără rezerve, chiar dacă rata totală de eroare a fost peste nivelul pragului de semnificație și/sau au fost depistate deficiențe semnificative în auditul de sistem, fără să fie luate măsuri corective adecvate (a se vedea secțiunea II.5 din prezentele orientări) în timp util de către autoritățile naționale, înainte de comunicarea opiniei de audit;
- limitarea sferei de cuprindere în cazul în care AA consideră că eşantionul de audit ale operațiunilor nu este reprezentativ și AA nu și-a extins eşantionul/nu a extras un eşantion suplimentar;
- imposibilitatea formulării unei opinii, deoarece procedurile contradictorii pentru auditul de operațiuni/alte tipuri de audit nu au fost finalizate.

IV. TRATAMENTUL ERORILOR DETECTATE DE AUTORITĂȚILE

și control se aplică mai multor programe operaționale, informațiile menționate la primul paragraf litera (b) pot fi reluate într-un raport unic”.

³⁶ Cu condiția ca AA să dispună de suficiente probe de audit pentru a întocmi opiniile de audit diferențiate pentru programele din eşantionul unic pentru un SGC comun, a se vedea, de asemenea, secțiunea 5.3 cu privire la eşantion.

DE AUDIT ÎN VEDEREA STABILIRII ȘI RAPORTĂRII UNOR RATE DE EROARE REZIDUALĂ TOTALĂ FIABILE ÎN RAPOARTELE ANUALE DE CONTROL

Această secțiune își propune să ofere orientări autorităților statului membru, și anume autorităților de audit (AA), în legătură cu tratamentul și evaluarea erorilor detectate în contextul auditului efectuat de AA, în special al auditului de operațiuni. Această secțiune oferă, de asemenea, clarificări privind calcularea ratei totale de eroare, a ratei totale de eroare reziduală, măsurile corective aferente și impactul acestora asupra opiniei de audit a AA transmise în temeiul articolului 127 alineatul (5) litera (a) din RDC.

În plus, această secțiune furnizează, de asemenea, informații suplimentare pentru următoarele note orientative ale Comisiei:

- *Orientări privind metodele de eșantionare pentru autoritățile de audit* (EGESIF_16-0014-01 din 20.1.2017 și amendamentele ulterioare), denumite în continuare „Orientări privind eșantionarea”;
- *Nota orientativă privind auditul conturilor* (EGESIF 15_0016), astfel cum a fost actualizată.
- *Nota orientativă privind sumele retrase, recuperate, de recuperat și nerecuperabile* (EGESIF 15_0017), astfel cum a fost actualizată.

1. Evaluarea erorilor

1.1 Prezentare generală a tipurilor de erori

După cum prevăd standardele internaționale de audit, și anume ISA 530, RAC ar trebui să prezinte, pe lângă măsurile de remediere și corective, evaluarea erorilor detectate în contextul auditului de operațiuni efectuat de AA (a se vedea secțiunea IV.3 de mai jos). Erorile detectate în cadrul auditului respectiv pot fi aleatorii, sistemice, cunoscute sau, în situații excepționale, conjuncturale. Aceste concepte sunt explicate în secțiunile de mai jos.

În urma evaluării erorilor, AA ar trebui să calculeze RTE (rata totală de eroare) și RTER (rata de eroare reziduală ținând cont de corecțiile aplicate), astfel cum se explică în secțiunile IV.2 și IV.4 de mai jos. AA ar trebui să depună eforturi pentru a-și planifica activitatea astfel încât evaluarea să fie efectuată în mod corespunzător, iar măsurile corective să poată fi luate de statul membru în timp util înainte de prezentarea pachetului de asigurare și reflectate în mod corespunzător în conturile programului. Raționamentul profesional utilizat de AA pentru evaluarea erorilor ar trebui să fie explicată în RAC.

1.2 Erori aleatorii

Erorile pe care AA nu le consideră sistemice sau conjuncturale sunt clasificate drept erori aleatorii. Acest concept presupune probabilitatea ca astfel de erori aleatorii constatate în cadrul eșantionului auditat să fie prezente și în populația neauditată, întrucât eșantionul este reprezentativ. Prin urmare, aceste erori trebuie să fie incluse în proiectarea erorilor – a se vedea secțiunea IV.2 de mai jos.

Calcularea proiectării erorilor aleatorii diferă în funcție de metoda de eșantionare selectată, astfel cum este descrisă în orientările privind metodele de eșantionare pentru AA.

1.3 Erorile sistemice

Erorile sistemice sunt erori descoperite în eșantionul auditat care au un impact asupra populației neauditată și care apar în circumstanțe bine definite și similare. Ele sunt, în general, asociate unor proceduri de control ineficace din cadrul (parte a) SGC. Într-adevăr, identificarea unei erori sistemice implică desfășurarea activității complementare necesare pentru determinarea amplitudinii totale a ei și cuantificarea sa ulterioară. Aceasta înseamnă că ar trebui identificate toate situațiile de la nivelul populației susceptibile să conțină o eroare de același tip ca cea detectată în eșantion, permițând astfel delimitarea efectului total al erorii sistemice în populație³⁷. În conformitate cu articolul 143 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 1303/2013, „În cazul unei nereguli sistemice, statul membru își extinde investigațiile la toate operațiunile care ar putea fi afectate”.

Orientările privind metodele de eșantionare pentru AA furnizează clarificări privind proiectarea atunci când se identifică erori atât aleatorii, cât și sistemice.

Există două scenarii posibile pentru calculul RTE în ceea ce privește erorile sistemice:

- a) Statul membru a delimitat eroarea sistemică în toate operațiunile posibil afectate, permițându-i să determine impactul exact asupra populației. Eroarea sistemică detectată în eșantion nu este extrapolată, ci adăugată ca valoare absolută la valoarea erorii pentru calculul RTE.
- b) În etapa raportării la Comisie, statul membru ar putea delimita doar parțial amploarea erorii sistemice în întreaga populație (nu există informații disponibile cu privire la impactul exact al erorii sistemice). Eroarea sistemică detectată în eșantion este tratată ca aleatorie (și, prin urmare, contribuie la extrapolare) în scopul calculării RTE.

³⁷ De exemplu, este posibil ca o anumită eroare să fi fost detectată în cadrul unei operațiuni cofinanțate în cadrul unei axe prioritare referitoare la ingineria financiară. Este posibil ca această eroare să apară în cadrul altor operațiuni din aceeași axă prioritară. AA, în colaborare cu autoritatea de management, trebuie să stabilească dacă acesta este cazul.

În ceea ce privește cheltuielile declarate în exercițiul contabil de referință, toate corecțiile financiare aplicate corespunzătoare erorilor sistemice corectate (integral sau parțial) și orice sume conexe eliminate din conturi datorită evaluării în curs (și anume cheltuielile posibil afectate de eroarea sistemică eliminate pentru verificare suplimentară în vederea delimitării erorii sistemice) trebuie luate în considerare la calcularea RTEr (a se vedea secțiunea IV.4 de mai jos)³⁸.

1.4 Erori conjuncturale

O eroare care, în mod demonstrabil, nu este reprezentativă pentru populație este denumită eroare conjuncturală. Un eșantion statistic este reprezentativ pentru populație și, prin urmare, erorile conjuncturale ar trebui să fie raportate numai în situații extrem de rare, bine motivate. Recurgerea frecventă la acest concept fără o justificare adecvată poate compromite fiabilitatea calculării RTE și a opiniei de audit a AA.

În cadrul RAC, AA trebuie să furnizeze un grad înalt de certitudine că, într-adevăr, respectiva eroare conjuncturală nu este reprezentativă pentru populație și să explice procedurile de audit suplimentare pe care le-a efectuat pentru a concluziona că există o eroare conjuncturală, în conformitate cu prevederile ISA nr. 530, în care se precizează în plus:

„A.19. Atunci când s-a stabilit că o denaturare reprezintă o anomalie, aceasta poate fi exclusă atunci când se proiectează denaturările la ansamblul populației. Cu toate acestea, efectul oricărei astfel de denaturări, dacă nu este corectat, trebuie luat în considerare în plus față de proiectarea denaturărilor care nu reprezintă anomalii”.

A.22. În cazul testelor de detaliu, denaturarea proiectată plus denaturarea conjuncturală, dacă există, reprezintă cea mai bună estimare a auditorului cu privire la denaturarea din cadrul populației. Atunci când denaturarea proiectată plus denaturarea conjuncturală, dacă există, depășește denaturarea tolerabilă, eșantionul nu furnizează o bază rezonabilă pentru concluziile aferente populației care a fost testată. (...).”

Aceasta înseamnă că valoarea erorii conjuncturale trebuie adăugată la calculul RTEr dacă nu a fost corectată, astfel cum se arată în secțiunea IV.2 de mai jos.

Dacă eroarea conjuncturală a fost corectată înainte de transmiterea RAC în cauză la Comisie [într-o cerere de plată sau în (proiectul de) conturi], ea nu se ia în calcul pentru RTEr, iar corecția corespunzătoare nu ar trebui luată în considerare pentru calculul RTEr. Această

³⁸ În cazurile excepționale de erori sistemice care nu au fost încă integral delimitate, astfel de erori pot fi excluse din calcularea RTEr (sub valoarea D) în condițiile în care (1) eroarea sistemică a apărut numai într-o parte limitată a cheltuielilor și (2) întreaga cheltuială posibil afectată de această eroare este eliminată din conturi pentru evaluare, în vederea delimitării complete a erorii sistemice.

abordare este aplicabilă numai erorilor conjuncturale, dat fiind caracterul lor excepțional, astfel cum este prevăzut în standardul de audit menționat.

Un caz special poate apărea atunci când AA găsește diferite nereguli în aceeași operație, una dintre ele fiind considerată o eroare conjuncturală. În acest caz, eroarea parțială aleatorie ar trebui să fie proiectată la populație. Eroarea conjuncturală din aceeași operațiune este adăugată la RTE, dacă nu este corectată înainte de transmiterea RAC. Întrucât eroarea aleatorie reprezintă alte erori posibile în cadrul populației, ea ar trebui să fie extrapolată la cheltuielile rămase ale populației pentru a estima RTE în mod corespunzător.

1.5 Erori cunoscute

Un tip particular de eroare care nu ar trebui confundat cu erorile sistemice apare atunci când o eroare identificată într-o operațiune/cerere de plată din eșantion face ca auditorul să detecteze una sau mai multe erori în afara aceluia eșantion în aceeași operațiune. O astfel de eroare poate fi clasificată ca o „eroare cunoscută”³⁹. Abordarea recomandată pentru tratarea erorilor cunoscute este următoarea:

Eroarea aleatorie din eșantion (și anume eroarea care a condus la detectarea erorii cunoscute în afara eșantionului) trebuie extrapolată ca orice altă eroare aleatorie. Valoarea erorii cunoscute din afara eșantionului nu este adăugată la RTE. Această recomandare rezultă din faptul că, spre deosebire de erorile sistemice delimitate, delimitarea erorii cunoscute se realizează de obicei la nivelul operațiunii în cadrul căreia a fost detectată eroarea. Acest proces nu oferă confirmarea că alte operațiuni afectate de acest tip de eroare rămân în populație. Cu toate acestea, și eroarea cunoscută ar trebui și ea corectată.

Erorile cunoscute aferente exercițiilor contabile anterioare ar trebui, de asemenea, corectate. Totuși, ele nu sunt incluse în calculul RTE și RTEr pentru exercițiul contabil raportat.

2. Rata totală de eroare (RTE)

2.1 Calculul RTE

În general, toate erorile identificate în contextul eșantionului aleatoriu utilizat pentru auditul operațiunilor trebuie să fie luate în considerare pentru calculul RTE⁴⁰. Astfel, calculul RTE ar

³⁹ De exemplu, dacă se constată că un contract este ilegal în temeiul normelor privind achizițiile publice, este posibil ca o parte din cheltuielile neconforme aferente să fi fost declarate pentru operațiunea respectivă într-o cerere de plată sau într-o factură inclusă în eșantionul auditat. Este posibil ca cheltuielile rămase pentru operațiunea respectivă să fi fost declarate în cererile de plată sau în facturile neincluse în eșantionul respectiv, în cadrul populației auditate sau al populației din anul anterior.

⁴⁰ Supraestimarea cheltuielilor care nu sunt legate de nereguli (cum ar fi greșelile administrative care se produc, de exemplu, la copierea sau scrierea manuală a informațiilor) nu este considerată o eroare pentru calculul RTE.

trebui să reflecte analiza efectuată de AA în ceea ce privește diferitele tipuri de erori⁴¹ detectate în contextul auditului operațiunilor efectuate în temeiul articolului 127 alineatul (1) din RDC.

Prin urmare, eroarea totală corespunde sumei componentelor relevante ale erorii, și anume: erorile aleatorii proiectate, erorile aleatorii stabilite în stratul sau straturile exhaustive, dacă există, erorile sistemice bine delimitate și orice eroare conjuncturală necorectată.

Valoarea erorii totale obținute în acest mod se împarte apoi la valoarea cheltuielilor din populația de eșantionare din exercițiul contabil de referință pentru a obține RTE – a se vedea, de asemenea, diagrama din anexa 3.

RTE reprezintă cea mai bună estimare a erorii în populație⁴² pentru exercițiul contabil respectiv. RTE, care este prezentată în RAC, ar trebui să fie rata de eroare înainte de aplicarea oricăror măsuri corective de către statul membru ca urmare a auditurilor AA⁴³.

2.2 Cazuri particulare

2.2.1 *Erori deja detectate de AM, OI sau AC în cheltuielile vizate de auditul operațiunilor*

2.2.1.1 *Nereguli deja detectate și tratate de către AM, OI sau AC, dar care nu au fost încă corectate înainte ca eșantionul să fie selectat de către AA*

După cum s-a precizat mai sus, în general, toate neregulile constatate trebuie să fie luate în considerare pentru calcularea ratei totale de eroare și raportate în RAC. Acestea includ neregulile detectate de AA (în cursul auditurilor sale privind operațiunile) care au fost deja detectate (în special de AM, OI sau AC), înainte ca eșantionul să fie selectat de către AA, dar care nu au fost corectate de statul membru.

Astfel de nereguli pot fi excluse de la proiectarea și calcularea RTE dacă există documente justificative potrivit cărora:

- autoritățile naționale au detectat neregularitatea și au luat deja măsurile necesare (de exemplu, lansarea procedurii de recuperare) înainte de selectarea eșantionului de către AA și

⁴¹ Conform descrierii din secțiunea IV.1 de mai sus.

⁴² În cazurile excepționale în care suma erorilor individuale din eșantion și a erorilor cunoscute rezultate din activitatea de audit a AA (și legate de cheltuielile din exercițiului contabil) este mai mare decât proiectarea erorilor din eșantion, AA ar trebui să ia în considerare suma acestor erori ca o estimare mai bună a erorii în populație decât eroarea proiectată. Ambele erori ar trebui să fie comunicate în RAC în astfel de cazuri.

⁴³ Cu excepția unor cazuri de erori detectate de AM sau de un alt organism înainte de selectarea eșantionului de către AA, după cum se precizează în secțiunea IV.2.2 de mai jos.

- valoarea neconformă a fost corectată fie într-o cerere de plată în cursul exercițiului contabil, fie în conturile (sau proiectul de conturi) care trebuie prezentate (prezentat) Comisiei.

În orice caz, tratarea neregulii în cauză ar trebui să fie raportată și explicată în mod clar și specific în RAC, în secțiunea 5 privind auditul operațiunilor.

2.2.1.2 Nereguli detectate, dar insuficient corectate înainte de selectarea eșantionului de către AA

În cursul auditurilor sale, AA poate identifica faptul că a fost detectată o neregulă în cursul unui control anterior (în special de către AM/OI sau AC) sau al unui audit anterior, dar rata de corecție aplicată a fost mai mică decât rata de corecție despre care AA consideră că ar fi trebuit să fi fost aplicată. În această situație, diferența dintre suma rezultată în urma corecției la rata stabilită de AA și suma corectată efectiv (la nivelul cererii de plată către Comisie înainte ca eșantionul să fie selectat de către AA) trebuie luată în considerare la calcularea RTE.

2.2.1.3 Nereguli referitoare la cheltuielile corectate după selectarea eșantionului de către AA

La efectuarea auditurilor operațiunilor, AA poate identifica cheltuielile neconforme care au fost corectate (retrase sau recuperate) de către statul membru după selectarea eșantionului de operațiuni. În ceea ce privește modalitățile practice care trebuie adoptate de AA pentru audit la fața locului, se au în vedere două cazuri diferite:

- (1) În cazul în care cheltuielile neconforme corectate se referă la toate cheltuielile referitoare la o anumită operațiune inclusă în eșantionul selectat de AA, aceasta nu trebuie să efectueze un audit la fața locului pentru o astfel de operațiune. Eșantionul nu ar trebui să fie modificat, adică operațiunea în cauză nu ar trebui să fie înlocuită cu o altă operațiune.
- (2) În cazul în care cheltuielile neconforme corectate se referă doar la o parte dintre cheltuielile unei operațiuni date (astfel, parțial „decertificate”) incluse în eșantionul selectat de AA, aceasta ar trebui să auditeze operațiunea pentru a detecta dacă partea care a rămas în cererea de plată adresată Comisiei este lipsită de erori.

În ambele cazuri, cheltuielile neconforme ar trebui luate în considerare în RTE, cu excepția cazurilor menționate în secțiunea IV.2.2.1.1.

2.2.2 Sume neconforme sub 250 EUR

Sumele neconforme mai mici de 250 EUR⁴⁴ nu trebuie să fie rambursate la bugetul Uniunii (deci nu trebuie să fie deduse din sumele certificate). Cu toate acestea, ele trebuie să fie incluse în calculul RTE, estimând eroarea în întreaga populație și funcționarea sistemului de gestiune și control.

2.2.3 Cheltuieli „tampon” la nivel de proiect

În scopul auditului operațiunilor în conformitate cu articolul 127 alineatul (1) din RDC, astfel cum este specificat suplimentar la articolul 28 alineatul (3) din Regulamentul (UE) nr. 480/2014, numai cheltuielile declarate Comisiei în cererile de plată constituie populația pentru aceste audituri. Prin urmare, autoritățile de audit trebuie să evalueze eroarea numai în legătură cu aceste cheltuieli.

În consecință, compensarea cheltuielilor tampon la nivelul proiectului descrisă în orientările pentru perioada 2007 – 2013⁴⁵ nu mai este aplicabilă. AA care au folosit practica de la secțiunea 5.5 din orientările pentru perioada 2007-2013 sunt sfătuite să își adapteze practica în consecință, cel târziu odată cu pachetele de asigurare care urmează să fie prezentate în februarie 2020 în legătură cu auditul de operațiuni pentru exercițiul contabil 2018/2019. AA ar trebui să se consulte cu Comisia în ceea ce privește tratarea cazurilor specifice în acest sens.

2.2.4 Compensarea erorilor prin supraestimare în raport cu erorile prin subestimare

Având în vedere legătura conceptului de eroare cu supraestimările nejustificate ale cheltuielilor declarate, erorile prin subestimare nu ar trebui deduse din supraestimări la calculul RTE.

2.2.5 Cum ar trebui să se reflecte fraudă și suspiciunea de fraudă în rata de eroare?

2.2.5.1 Frauda

Cheltuieli din cadrul eșantionului auditat, în legătură cu care un organism judiciar național competent stabilește existența unei fraude într-o decizie/într-un act oficial sau se identifică o

⁴⁴ Detalii suplimentare privind calcularea pragului de 250 EUR se află în secțiunea 10 din *Orientările Comisiei privind sumele retrase, recuperate, de recuperat și nerecuperabile* (EGESIF 15_0017), astfel cum au fost actualizate.

⁴⁵ A se vedea Orientările Comisiei privind tratarea erorilor descrise în rapoartele anuale de control (COCOF_11-0041-01-EN), secțiunea 5.5

fraudă într-un document/raport oficial conținând concluzii ale unei autorități competente a UE sau naționale⁴⁶ în urma unei investigații, considerate o eroare care trebuie inclusă în RTE.

2.2.5.2 *Suspiciunile de fraudă*

În cazul în care AA are dovezi legate de o suspiciune de fraudă privind cheltuielile incluse în eșantion, cheltuielile în cauză pot fi considerate o eroare (aleatorie, sistemică sau conjuncturală) și incluse în RTE, pe baza dovezilor disponibile și a raționamentului profesional al AA.

În orice caz, AA ar trebui să își efectueze activitatea de audit vizând cheltuielile în cauză pentru a concluziona dacă există sau nu nereguli în aceste cheltuieli, fără a afecta rezultatul investigațiilor privind fraudă. Erorile legate de neregulile detectate sunt incluse în RTE (dacă nu sunt deja cuprinse într-o eroare cauzată de suspiciunea de fraudă).

În cazul în care există cheltuieli care au fost incluse în eșantionul aleatoriu, dar pe care AA nu poate să le auditeze din cauza lipsei unei piste de audit cauzate de reținerea documentelor justificative de către autoritățile competente pe motive de suspiciune de fraudă, AA poate înlocui operațiunea/cererea de plată eșantionată cu alta prin aplicarea unei selecții aleatorii la populația rămasă, utilizând aceeași metodă de eșantionare, dacă aceasta poate fi efectuată la timp pentru transmiterea RAC.

În cazul în care AA nu a înlocuit operațiunea/cererea de plată eșantionată în cauză și dacă neregularitatea nu poate fi cuantificată pe baza informațiilor disponibile, AA ar trebui să prezinte în RAC cazurile identificate de această situație excepțională și impactul lor potențial asupra calculelor RTE⁴⁷, precum și opinia AA.

2.2.6 *Ar trebui ca falimentele sau insolvențele să fie incluse în rata de eroare?*

Dacă AA a inclus în eșantionul ei o operațiune care face obiectul unui proces de faliment sau de insolvență, astfel încât obiectivele operațiunii sau alte condiții ale grantului nu pot fi îndeplinite (de exemplu, un ajutor de stat asociat cu crearea de locuri de muncă în cadrul societății beneficiare), însă nu există indicații specifice de neglijență din partea AM la selectarea operațiunii pentru cofinanțare, cheltuielile declarate pentru operațiunea respectivă ar trebui incluse în RTE?

Pentru a răspunde la această întrebare, este important să se rețină dispozițiile articolului 71 alineatul (4) din RDC: „*Alineatele (1), (2) și (3) nu sunt aplicabile contribuțiilor către sau din*

⁴⁶ Frauda poate fi stabilită de organisme specializate anticorupție/antifraudă ale UE sau naționale și administrative [de exemplu, Oficiul European de Luptă Antifraudă (OLAF) sau Serviciul de coordonare antifraudă (AFCOS) din fiecare stat membru].

⁴⁷ Impactul poate fi exprimat printr-o creștere a RTE dacă va fi luată în considerare o eroare de 100 % pentru cheltuielile afectate și inclusă în calculul RTE.

partea instrumentelor financiare sau oricăror operațiuni a căror activitate de producție încetează ca urmare a unui faliment nefraudulos”.

Având în vedere această dispoziție, Comisia consideră că, în cazul încetării activității de producție ca urmare a unui faliment nefraudulos, statul membru va fi scutit de investigarea neregulii în cauză și de efectuarea corecțiilor financiare adecvate. Prin urmare, statul membru și Comisia nu vor trebui să ia măsuri pentru recuperarea sumelor plătite în mod necuvenit.

Corolarul acestui raționament este că, atunci când se aplică articolul 71 alineatul (4) din RDC, în RTE nu va fi luată în considerare nicio eroare în legătură cu un caz de faliment.

Bineînțeles, existența unei situații de insolvență/faliment nu afectează obligația AA de a garanta legalitatea și conformitatea cheltuielilor aferente operațiunii în cauză în relație cu celelalte dispoziții aplicabile.

Un caz de insolvență sau de faliment ar constitui o eroare de luat în considerare în RTE doar în două situații:

1) În cazul în care se referă la fraude stabilite de un organism judiciar național competent sau identificate de o autoritate competentă a UE sau națională, caz în care corectarea ar trebui să reprezinte totalitatea cheltuielilor afectate.

2) În cazul în care se referă la lipsa unei proceduri adecvate de selecție din partea AM [și anume încălcarea articolului 125 alineatul (3) din RDC], caz în care eroarea poate fi cuantificată la 5 %, 10 %, 25 % sau 100 % din cheltuieli pentru operațiunea în cauză, pe baza raționamentului profesional al AA, ținând seama de dispozițiile articolului 31 din Regulamentul (UE) nr.° 480/2014⁴⁸.

Dacă unul dintre cele două cazuri menționate mai sus este aplicabil, atunci AA ar trebui să ia în considerare data la care s-a produs falimentul, astfel⁴⁹:

1) În cazul în care insolvența s-a produs înainte de selectarea eșantionului de către AA, iar AM a răspuns fără întârziere prin revocarea acordului de grant și a inițiat o procedură⁵⁰ de recuperare, aceasta este o situație similară cu cea prevăzută în

⁴⁸ O cuantificare la 100 % ar fi justificată în cazul în care AM nu a verificat dacă situația financiară a beneficiarului a fost satisfăcătoare (adică nu ar conduce la faliment) și aceasta a fost condiția pentru a fi verificată înainte de selectarea operațiunii.

⁴⁹ După cum rezultă din secțiunea IV.2.2.1 de mai sus.

⁵⁰ Măsura luată de AM poate depinde și de normele și procedurile naționale asociate cu procesele de insolvență și de faliment. AA ar trebui să facă uz de raționamentul ei profesional atunci când analizează momentul reacției AM la situația concretă de faliment sau de insolvență în cauză.

secțiunea IV.2.2.1.1 de mai sus. În acest caz, neregularitatea poate fi exclusă în momentul proiectării erorilor aleatorii la populație.

- 2) În cazul în care insolvența s-a produs după selectarea eșantionului de către AA (prin urmare, măsurile necesare sunt luate de AM, de asemenea, după selectarea eșantionului), neregularitatea trebuie considerată drept o eroare aleatorie care trebuie inclusă în proiectarea erorilor aleatorii (cu excepția cazului în care o eroare conjuncturală poate fi justificată).

2.2.7 Ce abordare ar trebui să adopte AA în cazul în care documentele justificative ale operațiunilor eșantionate sunt pierdute sau deteriorate ca urmare a unei situații de forță majoră (de exemplu, calamități naturale)?

În cazul în care documentația justificativă deținută la nivelul beneficiarilor este pierdută sau deteriorată ca urmare a unui eveniment de forță majoră (pierderea pistei de audit suficiente, de exemplu ca urmare a calamităților naturale), AA ar trebui să solicite autorităților naționale interesate să reconstruiască pista de audit folosind documentația păstrată în format electronic și din alte surse (de exemplu, contractanți, furnizori, bănci). Totuși, această reconstituire a pistei de audit trebuie realizată în limite rezonabile (incluzând perioada de timp și eforturile administrative), întrucât s-ar putea ca această reconstituire să cauzeze dificultăți necuvenite sau nejustificate entității auditate pe baza faptelor și a circumstanțelor. Pentru a ajunge la o concluzie în acest sens, va fi necesară recurgerea la raționamentul profesional.

De asemenea, chiar dacă pista de audit este incompletă, este posibil ca documentația absentă să nu fie esențială pentru a se determina dacă cheltuielile sunt eligibile, permițând AA să încheie operațiunea. În acest caz, AA ar trebui să prezinte aceste informații în RAC.

Pentru operațiunile în care într-adevăr pista de audit nu poate fi reconstituită (cel puțin parțial) din cauza situației de forță majoră (cauzată, de exemplu, de calamități naturale) sau a costurilor reconstituirii respective care sunt mai mari decât beneficiul asigurării pistei de audit, AM ar trebui să obțină confirmarea (de exemplu, o scrisoare din partea beneficiarului sau a OI) situației și că toate încercările de recuperare a documentelor nu au avut succes. Aceste informații ar trebui să fie acceptate de către autoritățile naționale de audit. Cu această confirmare, AM ar putea concluziona apoi că articolul 140 din RDC (privind disponibilitatea documentelor) nu poate fi respectat pentru operațiunile în cauză ca urmare a unei situații de forță majoră.

AM ar trebui să aibă o listă a tuturor operațiunilor afectate, care ar trebui să fie excluse apoi din populația din care AA a selectat eșantionul, dacă situația de forță majoră a avut loc anterior. Dacă AA a selectat deja aceste operațiuni pentru audit la fața locului și nicio procedură alternativă nu este fezabilă pentru a verifica eligibilitatea cheltuielilor, atunci se are în vedere înlocuirea operațiunilor respective cu alte operațiuni.

Pentru calcularea ratei de eroare proiectate în astfel de cazuri, AA poate utiliza prin analogie formulele propuse de Comisie privind controlul proporțional. Aceste formule, prezentate în Orientările privind metodele de eșantionare pentru AA, au fost concepute pentru a calcula rata de eroare pentru întreaga populație a cheltuielilor declarate Comisiei, în timp ce o parte din această populație a fost exclusă din cauza dispozițiilor articolului 148 (sau a avut loc înlocuirea unităților de eșantionare)⁵¹.

3. Măsuri corective

3.1 Conceptul de eroare corectată pentru determinarea RTER și a opiniei de audit

Pentru Comisie, corectarea fiecărui tip de eroare este opțiunea preferată. Într-adevăr, analizarea și corectarea fiecărui tip de eroare corespunde cel mai mult evaluării erorilor conform standardelor internaționale de audit, și anume ISA 530. În consecință, AA ar trebui să depună eforturi pentru a-și planifica activitatea astfel încât această opțiune să poată fi aplicată la timp de statul membru, înainte de transmiterea RAC.

Toate erorile detectate ar trebui să fie corectate, inclusiv erorile aleatorii, sistemice și conjuncturale.

Dacă după luarea în considerare a tuturor corecțiilor relevante deja efectuate, RTER rămâne peste nivelul pragului de semnificație de 2 %, acest fapt indică rămânerea unui nivel semnificativ de eroare în cheltuielile programului. În astfel de cazuri, autoritățile statului membru⁵² trebuie să aplice corecții financiare suplimentare (prin extrapolare) pentru a asigura o RTER mai mică sau egală cu 2 %⁵³ și să permită AA să emită o opinie de audit fără rezerve cu privire la legalitatea și regularitatea cheltuielilor care urmează să fie certificate în conturile programului. În plus, orice deficiență identificată în sistem ar trebui atenuată în mod adecvat pentru a preveni repetarea erorilor similare în viitoarele declarații privind cheltuielile.

În cazul în care statul membru decide să nu aplice corecția extrapolată în conturi, AA trebuie să reflecte acest aspect în opinia sa de audit (se consideră că este adecvată o opinie cu rezerve privind legalitatea și regularitatea)⁵⁴.

⁵¹ Aceste formule ar putea fi folosite și pentru calcularea ratei de eroare, în cazul în care excluderea sau înlocuirea unităților de eșantionare a avut loc dintr-un alt motiv.

⁵² AM sau AC în conformitate cu SGC.

⁵³ Anexa 4 conține exemple de calcul al corecției financiare extrapolate pentru reducerea riscului rezidual la nivelul de semnificație (exemplele B și C.2)

⁵⁴ Ca urmare a opiniei cu rezerve, Comisia va evalua cu atenție astfel de cazuri și, dacă va fi necesar, va lua măsurile corective necesare, inclusiv lansarea unei proceduri de corecție financiară, cu posibilitatea unei corecții financiare nete, cu condiția respectării dispozițiilor articolului 145 alineatul (7) din RDC.

În contextul RTER și al opiniei de audit, o eroare este considerată ca fiind corectată în următoarele cazuri:

1) atunci când suma neconformă a fost retrasă dintr-o cerere de plată intermediară transmisă Comisiei în cursul exercițiului contabil de referință (corecțiile aferente trebuie raportate în anexa 2 a conturilor programului);

sau

2) atunci când suma neconformă a fost dedusă din conturile (sau din proiectul de conturi ale) programului înainte de finalizarea RAC (corecțiile conexe trebuie raportate în anexa 8 a conturilor programului).

Sumele deduse din conturi în temeiul articolului 137 alineatul (2) din RDC (și anume sumele supuse unei evaluări în curs) nu sunt considerate corecții financiare în sensul calculului RTER (după cum se explică în secțiunea IV.5 de mai jos). Totuși, aceste sume pot fi luate în considerare de AA pentru opinia sa de audit atunci când evaluează măsurile corective luate de către AM/AC pentru a soluționa erorile identificate⁵⁵.

Orientări suplimentare privind luarea în considerare a corecțiilor pentru opinia de audit se află în secțiunile II.9, III.1 și în prezenta secțiune, precum și în secțiunea 6 din Orientările privind auditul conturilor.

AA verifică corecțiile efectiv realizate de către AM/AC și raportate în conturile programului prin evaluarea finală a proiectelor de conturi.

3.2 Corectarea erorilor sistemice

În cazul în care AA a detectat erori sistemice și în scopul RAC, AA ar trebui să raporteze dacă:

1) Valoarea totală a cheltuielilor declarate Comisiei afectate de respectivele erori sistemice este determinată, iar autoritățile responsabile au aplicat corecția financiară necesară. Delimitarea erorii sistemice în cadrul cheltuielilor neauditare poate fi efectuată de către AM, sub supravegherea AA. În practică, această supraveghere implică faptul că AA trebuie să revizuiască calitatea activității AM și să ofere o confirmare explicită în RAC a faptului că activitatea a fost efectuată la standardul adecvat și a caracterului adecvat al concluziilor.

2) În cazul în care eroarea sistemică nu a fost încă pe deplin delimitată înainte de prezentarea pachetului de asigurare, iar statul membru a corectat cel puțin cheltuielile

⁵⁵ De exemplu, cazurile în care AA a identificat o problemă sistemică, iar AM/AC a decis să deducă cheltuieli posibil afectate din cont pentru o evaluare suplimentară în scop de cuantificare.

neconforme conexe deja stabilite. Cheltuielile rămase din partea neauditată a populației, posibil afectate de această eroare sistemică, pot fi deduse din conturi în conformitate cu articolul 137 alineatul (2) din RDC având în vedere necesitatea unor verificări suplimentare.

3) Autoritățile naționale responsabile au abordat în mod adecvat orice deficiențe ale sistemului pentru a diminua riscul de erori semnificative în viitoarele cereri de plată.

3.3 Corectarea erorilor atunci când se aplică subeșantionarea

În cazurile în care AA a aplicat o subeșantionare în cursul auditului său de operațiuni și au fost detectate nereguli în cheltuielile subeșantionate, autoritățile statelor membre ar trebui să corecteze cel puțin neregulile individuale detectate de AA pe baza eșantionului auditat. În plus, autoritățile statului membru (AM/AC) pot aplica și alte corecții pentru a reduce riscul de cheltuieli neeligibile în conturi (exprimate de RTER). În acest sens, sunt prevăzute în special următoarele opțiuni:

- 1) Autoritățile din statele membre aplică o corecție financiară corespunzătoare erorii extrapolate a subeșantionului la nivelul unității de eșantionare.
- 2) Autoritățile din statele membre stabilesc și corectează valoarea exactă a erorii în unitatea de eșantionare, pe baza verificărilor suplimentare ale cheltuielilor restante din unitatea de eșantionare. În cazul în care verificarea nu a fost finalizată până la transmiterea conturilor, cheltuielile în cauză pot fi deduse din conturi datorită evaluării în curs de desfășurare a legalității și regularității acestora [articolul 137 alineatul (2) din RDC) pentru a reduce și mai mult riscul de cheltuieli neeligibile în conturi.

În consecință, valoarea corecției aplicate la nivelul unității de eșantionare (operațiune, proiect sau cerere de plată) după auditul efectuat de AA poate fi diferită de valoarea erorii extrapolate la nivelul unității de eșantionare, care este utilizată pentru extrapolarea la întreaga populație.

4. Rata totală de eroare reziduală (RTER)

AA ar trebui, de asemenea, să calculeze și să prezinte în RAC RTER, și anume eroarea rămasă la nivelul populației după aplicarea corecțiilor financiare relevante. Apoi, RTER ar trebui comparată cu pragul de semnificație pentru a se stabili dacă cheltuielile certificate în conturi conțin sau nu inexactități semnificative.

RTER corespunde RTE (aplicate populației fără sume supuse evaluării în curs și alte sume negative) minus corecțiile financiare care au fost aplicate înainte de prezentarea conturilor de către statul membru în legătură cu erorile detectate de AA (sau alte corecții aplicate de statul

membru, dacă aceste corecții sunt menite să reducă riscurile identificate de auditul efectuat de AA). Un exemplu de calcul al RTER este prezentat în tabelul de mai jos.

Tabelul 2: Exemplu de model de calcul al RTER cu toate sumele supuse unei evaluări în curs de desfășurare în afara eșantionului și cu eroare semnificativă și corecții individuale care o coboară la nivelul pragului de semnificație⁵⁶

A	Populația de audit (și anume populația de eșantionare pozitivă ⁵⁷)	1000
B	Cheltuieli auditate	100
C	Erori constatate în eșantion	2
D	Rata totală de eroare (RTE) după extrapolare	2,2 %
E ₁	Sume prevăzute la articolul 137 alineatul (2) (evaluare în curs)	50
E ₂	Alte sume negative, deducând cheltuielile declarate inițial în exercițiul contabil de referință	0
F = A - E	Populație fără evaluare în curs de desfășurare (1000 - 50) și fără alte sume negative, deducând cheltuielile declarate inițial în exercițiul contabil de referință ⁵⁸	950
G = D * F	Sumă expusă riscului (2,2 % * 950)	20,9
H	Corecțiile financiare referitoare la erorile detectate de AA sau aplicate de AM/AC în cazul în care aceste corecții au scopul de a reduce riscurile identificate de auditul AA ⁵⁹	2
I = F - H	Valoare certificabilă în conturi (950 - 2)	948
J = G - H	Valoare reziduală expusă riscului (20,9 - 2)	18,9
K = J/I	Rata totală de eroare reziduală (RTER)	1,99 % (≤ 2 %)

Exemplul din tabelul 2 de mai sus se bazează pe scenariul cel mai simplu în care nici erorile sistematice, nici erorile cunoscute în afara eșantionului nu au fost detectate și delimitate de AA în contextul auditului său vizând operațiunile (și anume în cazul în care RTE este constituită

⁵⁶ Anexa 4 include exemple suplimentare care ilustrează calcularea riscului rezidual și a impactului diferitelor unități de eșantionare negative asupra calculului său.

⁵⁷ A se vedea Orientările privind eșantionarea

⁵⁸ În scopul simplificării, se presupune în acest exemplu că nu există astfel de sume. Corecțiile incluse în valoarea H și cele deja deduse din populația pozitivă la stabilirea populației vizate de audit la valoarea A (a se vedea nota orientativă privind eșantionarea, secțiunea 4.6) nu ar trebui să facă parte din aceste sume.

⁵⁹ Corecțiile extrapolate sau corecțiile legate de erorile sistematice.

numai din erorile aleatorii proiectate, iar corectarea erorilor individuale este suficientă pentru a aduce RTER sub pragul de semnificație)⁶⁰.

Valorile din tabelul de mai sus ar trebui stabilite după cum urmează:

Valoarea A: Populație de eșantionare pozitivă din care AA își extrage eșantionul pentru auditul operațiunilor.

Valoarea B: Cheltuieli auditate în cadrul eșantionului (în cazul subeșantionării, ar trebui luate în considerare numai cheltuielile auditate efectiv).

Valoarea C: Toate erorile detectate de AA în eșantion.

Valoarea D: Rata totală de eroare (eroarea totală extrapolată la întreaga populație auditată).

Valoarea E: Suma valorilor E_1 și E_2 .

Valoarea E_1 : Sume deduse din conturi având în vedere evaluarea în curs a legalității și a regularității cheltuielilor subiacente.

Valoarea E_2 : Alte valori negative, deducând cheltuielile declarate inițial în exercițiul contabil de referință (dacă nu au fost deja deduse din populația de valori pozitive în cursul stabilirii populației de audit A). Astfel de valori negative pot include:

- Corecții financiare legate de nereguli, altele decât cele incluse în valoarea H, de exemplu:
 - corecții rezultate din controalele de gestiune efectuate asupra cheltuielilor declarate anterior în cererea de plată pentru exercițiul contabil de referință, sau
 - corecții financiare legate de anumite cazuri de nereguli deja detectate și tratate înainte de selectarea eșantionului de către AA, dacă au fost deduse din valoarea declarată CE.
- Deduceri care nu au legătură cu neregulile, cum ar fi corectarea erorilor materiale (cum ar fi stornări în conturi care nu corespund corecțiilor financiare), transferul de operațiuni dintr-un program în altul (sau în cadrul unui program) sau decizii de management de anulare a unui proiect.

În acest sens, trebuie avut în vedere că valorile negative obținute prin retragerea cheltuielilor din exercițiile contabile anterioare nu pot fi incluse în calculul riscului rezidual.

⁶⁰ Pentru cazurile în care RTE include eroarea sistemică, informațiile relevante sunt furnizate în secțiunea IV.3.2.

Valoarea F: Populația de audit (valoarea A) fără sumele supuse evaluării în curs de desfășurare (valoarea E_1) și alte valori negative, deducând cheltuielile declarate inițial în exercițiul contabil de referință (valoarea E_2).

Valoarea G: Suma supusă riscului care nu ia în considerare nicio corecție financiară rezultată din auditul efectuat de AA.

Valoarea H: Corecții financiare aplicate ca urmare a auditului efectuat de AA, care reduc valoarea supusă riscului la nivelul populației. Astfel de corecții pot include:

- Corecții financiare efectuate ca urmare a auditului operațiunilor efectuate de AA.

Astfel de corecții sunt aplicate de obicei după determinarea RTE (de exemplu, corecția referitoare la erorile aleatorii individuale și la erorile sistemice). Cu toate acestea, corecțiile financiare aplicate de statul membru după ce AA și-a selectat eșantionul pot fi incluse, de asemenea, în valoarea H, în cazul în care aceste corecții sunt menite să reducă riscurile identificate de auditul operațiunilor efectuat de AA. Un exemplu tipic ar fi atunci când corecțiile sunt realizate pe baza activității AM efectuate pentru a determina amploarea neregulilor sistemice detectate de AA în auditul de operațiuni.

Toate corecțiile incluse în calculul RTER sub valoarea H ca rezultat al auditului operațiunilor ar trebui raportate în coloana F din tabelul de la secțiunea 10.2. din RAC (Rezultatele auditului de operațiuni):

Tabelul 3

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

Corecțiile relevante luate în considerare în coloana F ar trebui să corespundă valorilor prezentate în ultimul rând din anexele 2 și 8 ale conturilor.

- Corecțiile financiare efectuate în legătură cu erorile cunoscute în afara eșantionului auditat;
- Corecțiile financiare aplicate pentru erorile detectate de AA în cursul auditului de sistem (inclusiv al auditului tematic);

Erorile identificate în cursul auditului de sistem (testele de control) nu se adaugă la eroarea totală (RTE), dar ar trebui corectate și prezentate în secțiunea 4 din RAC și pot fi luate în considerare pentru calcularea RTER sub valoarea H.

În orice caz, pe lângă raționamentul profesional aplicat atunci când se iau în considerare corecțiile financiare care trebuie incluse în calcul la valoarea H, AA ar trebui să aibă o asigurare rezonabilă potrivit căreia corecțiile financiare sunt, într-adevăr, corecții finale rezultate din auditul efectuat de AA și nu cheltuielile supuse evaluării în curs de desfășurare și alte deduceri menționate la valoarea E.

Valorile negative legate de retragerile de cheltuieli din exercițiile contabile anterioare nu pot fi incluse în valorile E și H.

Valoarea I: Suma care trebuie certificată în conturi, sub rezerva eventualelor corecții suplimentare pentru a reduce RTER la 2 % sau la o valoare inferioară, dacă este necesar.

Valorile J și K: Aceste valori oferă informații despre riscul rezidual în cheltuielile certificate în conturi (în valoare absolută și în procente, adică RTER).

5. Calculul RTE/RTER și sumele supuse evaluării în curs de desfășurare a legalității și regularității cheltuielilor subiacente [articolul 137 alineatul (2) din RDC]

Noțiunea de sume, a căror legalitate și regularitate este supusă evaluării în curs de desfășurare, este introdusă de articolul 137 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1303/2013. Articolul 137 alineatul (2) prevede:

„2. În cazul în care cheltuielile incluse anterior într-o cerere de plată intermediară pentru exercițiul contabil sunt excluse din conturile sale de către un stat membru datorită unei evaluări în curs de desfășurare a legalității și a regularității respectivelor cheltuieli, oricare din acele cheltuieli sau toate acele cheltuieli care se dovedesc ulterior a fi legale și regulamentare pot fi incluse într-o cerere de plată intermediară legată de anii contabili ulteriori”.

Următoarele principii generale ar trebui respectate atunci când se tratează sumele a căror legalitate și regularitate se află în curs de evaluare, având în vedere calculul RTE/RTER:

- Tot auditul de operațiuni trebuie efectuat iar rezultatele trebuie luate în considerare pentru calculul RTE, care ar trebui proiectată conform explicațiilor din orientările privind eșantionarea.
- Extrapolarea erorilor din eșantionul AA nu depinde de clasificarea unor sume ca fiind în curs de evaluare, chiar și în cazurile în care o procedură contradictorie cu privire la auditul de operațiuni efectuat de AA nu este încă finalizată, după cum se explică mai jos.
- RTER reflectă numai riscul rezidual din cadrul cheltuielilor certificate în conturi. Prin urmare, pentru calcularea RTER, sumele aflate în curs de evaluare [în aplicarea articolului 137 alineatul (2)] urmează să fie eliminate din populație.
- În cazul în care statul membru decide să excludă din conturile programului o parte din cheltuielile populației ca urmare a unei evaluări în curs de desfășurare a legalității și a regularității respectivelor cheltuieli, suma astfel exclusă și supusă evaluării în curs de desfășurare nu ar trebui să includă nicio corecție financiară aplicată în urma depistării unei erori de către AA⁶¹.

⁶¹ Exemplu: Într-o operațiune în valoare de 5 000 EUR, AA a detectat o eroare de 1 000 EUR, după care AC a luat decizia de a retrage din conturi suma de 1 000 EUR. În același timp, AM a decis să excludă din conturi toate operațiunile dintr-o singură axă prioritară pentru o valoare totală declarată de 200 000 EUR (inclusiv operațiunea în cauză în valoare de 5 000 EUR) pentru a evalua riscul legat de condițiile de acordare a ajutorului de stat. În acest caz, suma care urmează a fi retrasă temporar ca urmare a unei evaluări în curs ar trebui să fie de 199 000 EUR (200 000 EUR - corecție de 1 000 EUR pentru operația individuală cu o eroare detectată).

În anexa 4 sunt prezentate exemple de modele de calcul al RTER cu sumele aflate în curs de evaluare.

În plus, în ceea ce privește stabilirea sumelor aflate în curs de evaluare (E_1) și tratarea erorilor din auditul de operațiuni efectuat de AA și calcularea RTE și a RTER, AA ar trebui să aplice următoarea abordare în legătură cu rezultatele auditului de operațiuni:

a) Cuantumul erorilor prezentate în raportul final de audit al AA (audit finalizat al operațiunilor):

- Toate sumele neconforme detectate în cursul auditului operațiunilor ar trebui incluse în calculul RTE, cu excepția erorilor cunoscute și a erorilor conjuncturale corectate (valoarea C din tabelul 2, secțiunea IV.4)
- Orice corecții financiare corespunzătoare aplicate, și anume atât corecțiile individuale, cât și cele extrapolate, deduse din conturi, contribuie la calcularea RTE (și sunt luate în considerare la valoarea H din tabelul 2). Aceste corecții sunt considerate definitive și, prin urmare, nu pot fi tratate ca o evaluare în curs de desfășurare și nu ar trebui incluse în valoarea E din tabelul 2.
- În cazul în care nu se aplică corecțiile financiare corespunzătoare, și anume nu sunt deduse din conturi (de exemplu, datorită faptului că AM/AC nu este de acord cu constatarea auditului sau cu recomandarea de corectare), ele nu sunt luate în considerare de AA în calcularea RTE. Acest aspect ar trebui raportat în RAC de către AA și luat în considerare pentru opinia de audit a AA.

b) Valorile preliminare ale erorilor (audit al operațiunilor nefinalizat):

Astfel de cazuri ar trebui să aibă loc numai în mod excepțional⁶², întrucât o AA sărguincioasă ar trebui să își planifice auditul operațiunilor astfel încât să permită finalizarea activității de audit și a RAC în timp util și emiterea unei opinii de audit solide în cadrul pachetului de asigurare.

- Toate valorile care corespund erorii preliminare maxime detectate în cadrul operațiunii și prezentate în proiectele de rapoarte de audit ale AA⁶³ ar trebui incluse în calculul RTE (valoarea C din tabelul 2).
- În ceea ce privește calculul RTE, astfel de valori ale erorilor potențiale ar trebui tratate ca sume aflate în curs de evaluare [și anume deduse din conturi în temeiul articolului 137 alineatul (2) din RDC și incluse în valoarea E₁ în tabelul 2], cu excepția cazului în care autoritățile din statele membre decid să deducă aceste sume drept corecții financiare definitive (apoi incluse în valoarea H din tabelul 2)

⁶² Situație excepțională care poate pune sub semnul întrebării funcționarea corectă a CC 16 a AA, o cerință-cheie esențială pentru funcționarea eficientă a SGC [a se vedea articolul 30 din Regulamentul (UE) nr. ° 480/2014].

⁶³ În cazurile în care proiectul raportului de audit nu a fost încă emis, ar trebui luată în considerare valoarea nivelului maxim de eroare potențială estimată pe baza activităților deja efectuate de AA. În cazul în care AA nu a efectuat încă nicio activitate de audit privind cheltuielile respective, ar trebui luată în considerare o eroare preliminară de 100 %.

- După cum s-a menționat deja în secțiunea II.5 de mai sus, orice corecții financiare extrapolate aplicate pentru a aduce RTE la 2 % sau la o valoare inferioară sunt considerate finale. Acest lucru este valabil și în cazurile în care a fost calculată valoarea RTE/RTER care include valori preliminare ale erorilor datorate auditurilor nefinalizate/procedurii contradictorii privind operațiunea. Prin urmare, corecțiile financiare extrapolate rezultate nu pot fi revizuite ulterior, chiar dacă cheltuielile auditate ale operațiunii corespunzătoare sunt ulterior considerate eligibile în raportul final de audit al AA⁶⁴.

⁶⁴ Având în vedere calculul anual al riscului rezidual, este, deci, important să se asigure că audit operațiunilor sunt planificate și organizate într-un mod care să îi permită AA să aibă o RTE definitivă în timp util pentru conturi.

V. ANEXA 1 – SECȚIUNEA 10.1 „REZULTATELE AUDITULUI DE SISTEM” DIN MODELUL RAC

Entitate auditată	Fond (PO finanțat din mai multe fonduri)	Titlul auditului	Data raportului final de audit	Program operațional: [CCI și denumirea PO]													Evaluare generală (categoria 1, 2, 3, 4) [în conformitate cu tabelul 2 din Anexa IV la Regulamentul (UE) nr. 480/2014]	Observații
				Cerințe-cheie (CC) (dacă este cazul) [în conformitate cu tabelul 1 din Anexa IV la Regulamentul (UE) nr. 480/2014]														
				CC 1	CC 2	CC 3	CC 4	CC 5	CC 6	CC 7	CC 8	CC 9	CC 10	CC 11	CC 12	CC 13		
AM																		
OI																		
AC																		

Notă: Părțile marcate cu gri din tabelul de mai sus se referă la cerințele-cheie care nu se aplică în cazul entității auditate.

VI. ANEXA 2 – SECȚIUNEA 10.2 „REZULTATELE AUDITULUI DE OPERAȚIUNI” DIN MODELUL RAC

Fond	Numărul CCI al programului	Denumirea programului	A		B		C		D	E	F	G	H	I
			Suma în EUR care corespunde populației din care a fost extras eșantionul ⁶⁵	Cheltuieli cu privire la exercițiul contabil auditate pentru eșantionul aleatoriu	Cuantum ⁷⁰	% ⁷¹	Sfera de cuprindere a eșantionului nestatistic aleatoriu ⁶⁶	Operațiuni acoperite (în %)						
									Valoarea cheltuielilor neconforme din eșantionul aleatoriu	Rata totală de eroare (RTE) ⁶⁷	Corecții aplicate ca urmare a ratei totale de eroare	Rata totală de eroare reziduală (RTER) ⁶⁸	Alte cheltuieli auditate ⁶⁹	Cuantumul cheltuielilor neconforme din celelalte cheltuieli auditate

⁶⁵ Coloana „A” se referă la populația din care a fost extras eșantionul aleatoriu și anume suma totală a cheltuielilor eligibile care a fost înregistrată în sistemul contabil al autorității de certificare și care a fost inclusă în cererile de plată transmise Comisiei [astfel cum este stabilit la articolul 137 alineatul (1) litera (a) din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013], din care se scad unitățile de eșantionare negative, dacă este cazul. De exemplu, dacă 23 de milioane EUR au fost declarați ca fiind cheltuieli eligibile și această sumă include 3 milioane EUR de unități de eșantionare negative, atunci suma care trebuie menționată în coloana A este de 26 de milioane EUR, întrucât aceasta corespunde populației de sume pozitive. Dacă este cazul, se furnizează explicații în secțiunea 5.4 de mai sus.

⁶⁶ Aceasta se referă la pragurile minime ale sferei de cuprindere prevăzute la articolul 127 alineatul (1) ultimul paragraf din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013, în cazul în care se utilizează o metodă de eșantionare nestatistică. Cerința de 10 % din cheltuielile declarate pentru o metodă de eșantionare nestatistică [articolul 127 alineatul (1) din RDC] se referă la cheltuielile din eșantion, independent de utilizarea subeșantionării. Aceasta înseamnă că eșantionul trebuie să corespundă unui minim de 10 % din cheltuielile declarate, dar, atunci când se utilizează subeșantionarea, cheltuielile efectiv auditate ar putea fi, de fapt, mai mici.

⁶⁷ Rata totală de eroare este suma erorilor aleatorii proiectate și, dacă este cazul, a erorilor sistemice și a erorilor conjuncturale necorectate, împărțite în funcție de populație, conform articolului 28 alineatul (14) din RD. Atunci când cheltuielile declarate includ unități de eșantionare negative, acestea trebuie tratate ca populație separată. În acest caz, RTE este calculată în legătură cu populația de unități de eșantionare pozitive. RTE se calculează înainte de aplicarea oricăror corecții financiare în ceea ce privește eșantionul auditat sau populația din care a fost extras eșantionul aleatoriu. În cazul în care eșantionul aleatoriu vizează mai mult de un fond sau un program, rata totală de eroare (calculată) prezentată în coloana „E” se referă la întreaga populație. În cazul în care se utilizează stratificarea, trebuie să se furnizeze informații suplimentare per strat în secțiunea 5.7 de mai sus.

⁶⁸ Explicații suplimentare privind RTER se regăsesc în secțiunea 5 din prezentele orientări.

⁶⁹ După caz, coloana „H” se referă la cheltuielile auditate în contextul unui eșantion suplimentar.

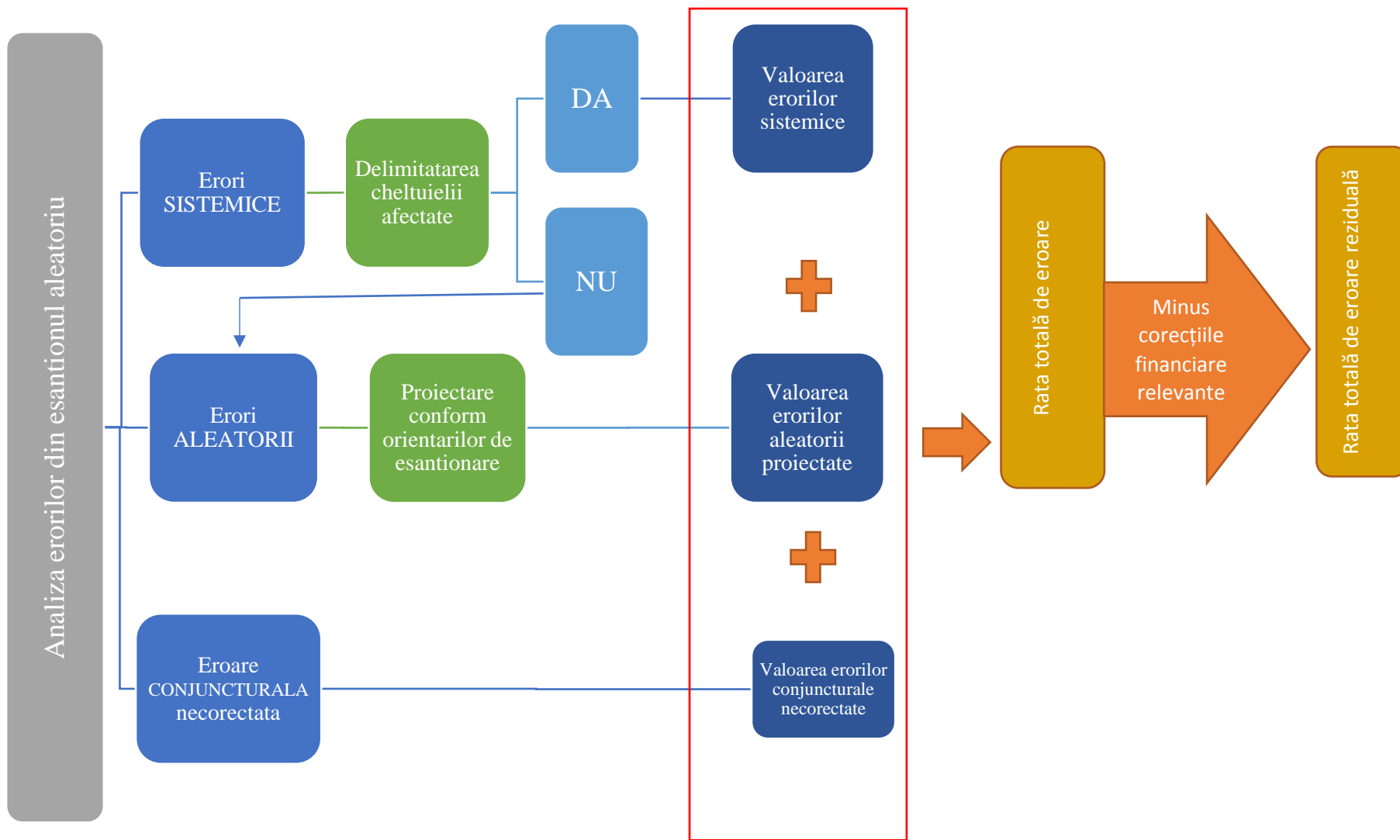
⁷⁰ Cuantumul cheltuielilor auditate [în cazul în care se aplică subeșantionarea în conformitate cu articolul 28 alineatul (9) din Regulamentul (UE) nr. 480/2014, numai valoarea elementelor de cheltuieli efectiv auditate în conformitate cu articolul 27 din același regulament se include în această coloană].

⁷¹ Procentul cheltuielilor auditate în raport cu populația.

EGESIF_15-0002-04
17/12/2018

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

VII. ANEXA 3 – DIAGRAMA RATEI TOTALE DE EROARE ȘI A RATEI TOTALE DE EROARE REZIDUALĂ



VIII. ANEXA 4 – EXEMPLE DE CALCUL RTER

IX. ANEXA 5 – TIPOLOGIA CONSTATĂRILOR PROIECTULUI