



EVROPSKA KOMISIJA

Evropski strukturni in investicijski skladi

Smernice za države članice
o letnem poročilu o nadzoru in revizijskem mnenju,
ki ju predložijo revizijski organi,

ter

obravnavi napak, ki so jih odkrili revizijski organi, z
namenom določitve zanesljivih preostalih skupnih
stopenj napak in njihovega poročanja

(programsko obdobje 2014–2020)

Revizija 2018

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

VSEBINA

Vsebina.....	2
Seznam kratic in okrajšav	5
Slovar pojmov	6
I. Ozadje	8
1. Sklici na predpise	8
2. Namen smernic.....	8
3. Časovni razpored revizijskega dela	9
II. Smernice o ACR	10
1. Uvod.....	10
2. Pomembne spremembe sistemov upravljanja in nadzora.....	11
3. Spremembe revizijske strategije.....	11
4. Revizije sistemov	12
5. Revizije operacij.....	15
6. Revizije računovodskih izkazov.....	22
7. Usklajevanje med revizijskimi telesi in nadzorne naloge RO.....	24
8. Druge informacije.....	25
9. Splošna stopnja zagotovila	27
III. Smernice za revizijsko mnenje, ki ga RO vsako leto pripravi za vsak posamezen program	29
1. Revizijsko mnenje	29
2. Vrste revizijskega mnenja	33
3. Programi, ki se financirajo iz več skladov, skupni sistemi in različna revizijska mnenja za posamezne programe.....	37
4. Neustrezna revizijska mnenja.....	38
IV. Obravnavanje napak, ki so jih odkrili revizijski organi, za namene določitve zanesljivih preostalih skupnih stopenj napak v letnih poročilih o nadzoru in poročanja o njih.....	38
1. Vrednotenje napak.....	39
1.1 Pregled vrst napak	39
1.2 Naključne napake	39
1.3 Sistemske napake	40
1.4 Izjemne napake.....	41
1.5 Znane napake	41
2. Skupna stopnja napake (TER).....	42
2.1 Izračun TER	42
2.2 Posebni primeri.....	43

2.2.1	Napake, ki so jih OU, PO ali OP že odkrili v zvezi z izdatki, zajetimi v revizijah operacij	43
2.2.1.1	Nepravilnosti, ki so bile že odkrite in zaradi katerih so OU/PO/OP že ukrepali, vendar še niso bile popravljene, preden je RO izbral vzorec.....	43
2.2.1.2	Nepravilnosti, ki so bile odkrite, vendar nezadostno popravljene, preden je RO izbral vzorec	43
2.2.1.3	Nepravilnosti, ki se nanašajo na izdatke, popravljene po tem, ko je RO izbral vzorec.....	44
2.2.2	Nepravilni izdatki, manjši od 250 EUR.....	44
2.2.3	„Varovalo“ pri izdatkih na ravni projekta	44
2.2.4	Izravnave napak v zvezi s previsoko ocenjenimi izdatki z napakami zaradi prenizko ocenjenih izdatkov.....	45
2.2.5	Kako bi bilo treba v stopnji napak upoštevati goljufijo in sum goljufije?.....	45
2.2.5.1	Goljufija.....	45
2.2.5.2	Sum goljufije	45
2.2.6	Ali bi bilo treba v stopnjo napake vključiti stečaje ali insolventnosti?	46
2.2.7	Kateri pristop bi moral RO uporabiti, če se dokazila o vzorčenih operacijah izgubijo ali uničijo zaradi višje sile (npr. naravnih nesreč)?	47
3.	Korektivni ukrepi	48
3.1	Koncept popravljene napake pri določanju RTER in revizijskega mnenja.....	48
3.2	Popravljanje sistemskih napak	49
3.3	Popravljanje napak, kadar se uporabi podvzorčenje	50
4.	Preostala skupna stopnja napake (RTER)	50
5.	Izračun TER/RTER in zneski, ki se trenutno ocenjujejo glede zakonitosti in pravilnosti osnovnih izdatkov (člen 137(2) uredbe o skupnih določbah).....	54
Priloga 1	– oddelek 10.1 „Rezultati revizij sistemov“ vzorca za ACR.....	58
Priloga 2	– oddelek 10.2 „Rezultati revizij operacij“ vzorca za ACR	59
Priloga 3	– Shematski prikaz skupne stopnje napake in preostale skupne stopnje napake.....	60
Priloga 4	– Primeri izračuna RTER.....	61
Priloga 5	– Tipologija ugotovitev projektov	61

SEZNAM KRATIC IN OKRAJŠAV

RO	revizijski organ
ACR	letno poročilo o nadzoru
revizijsko telo	organ, ki izvaja revizije s pooblastilom revizijskega organa, kot je določeno v členu 127(2) uredbe o skupnih določbah
OP	organ za potrjevanje
CCI	Code Commun d'Identification (referenčna številka vsakega programa, ki jo določi Komisija)
delegirana uredba Komisije	Delegirana uredba Komisije (EU) št. 480/2014 z dne 3. marca 2014 o dopolnitvi Uredbe (EU) št. 1303/2013 Evropskega parlamenta in Sveta ¹
izvedbena uredba Komisije	Izvedbena uredba Komisije (EU) 2015/207 z dne 20. januarja 2015 ² , kakor je bila spremenjena z Uredbo (EU) 2018/277
uredba o skupnih določbah	Uredba (EU) št. 1303/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. decembra 2013 o skupnih določbah ³ , kakor je bila spremenjena z Uredbo (EU, Euratom) 2018/1046
ERS	Evropsko računsko sodišče
EIB	Evropska investicijska banka
skladi ESI	vsi evropski strukturni in investicijski skladi; te smernice se uporabljajo za vse sklade razen za Evropski kmetijski sklad za razvoj podeželja (EKSRP).
ETS	evropsko teritorialno sodelovanje (v skladu z Uredbo (EU) št. 1299/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. decembra 2013)
FI	finančni instrumenti
OU	organ upravljanja
MCS	sistem upravljanja in nazora
TER	skupna stopnja napake
RTER	preostala skupna stopnja napake

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

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?qid=1553699833315&uri=CELEX:02015R0207-20180225>.

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

SLOVAR POJMOV

Izraz	Opredelitev pojma
Izjemna napaka	Napaka, ki očitno ni reprezentativna za populacijo.
Sveženj zagotovil	"Sveženj zagotovil", ki ga morajo organi držav članic predložiti vsako leto do 15. februarja (ali 1. marca v izjemnih primerih, po dogovoru s Komisijo), vključuje: računovodske izkaze (obračune), ki jih pripravi organ za potrjevanje; izjavo o upravljanju in letni povzetek končnih revizijskih poročil in izvedenih kontrol, ki ju pripravi organ upravljanja; ter letno revizijsko mnenje in poročilo o nadzoru, ki ju izda revizijski organ.
Razčiščevalni postopek	Postopek, v katerem se (osnutki) revizijskih poročil pošljejo revidirancu z zahtevkom za pisni odgovor/pripombe glede dejstev, opisanih v poročilu, v določenem roku, da bi se ta dejstva pojasnila/potrdila.
Napaka	Za potrebe teh smernic, je napaka/napačna navedba količinsko opredeljiva precenitev izdatkov, prijavljenih Komisiji, zaradi nepravilnosti.
Izdatki za obračunsko leto N	Izdatki prijavljeni Komisiji, na podlagi katerih je izbran vzorec operacij
Nepravilnost	Opredeljena v členu 2(36) uredbe o skupnih določbah; v teh smernicah pomeni enako kot napaka ali napačna navedba.
Znana napaka	Napaka, ugotovljena zunaj revidiranega vzorca.
Napačna navedba	Pomeni enako kot napaka.
Populacija	Sklop pozitivnih podatkov v populaciji izdatkov, prijavljenih Komisiji v obračunskem letu (prek zahtevkov za vmesno plačilo), na podlagi katerih se izbere vzorec (za namene člena 127(1) Uredbe (EU) št. 1303/2013) in na podlagi katerih revizor oblikuje svoje zaključke (revizijsko mnenje).
Naključna napaka	Napake, ki niso sistemske, znane ali izjemne, se uvrstijo med naključne napake. Na podlagi tega koncepta se predpostavlja verjetnost, da

Izraz	Opredelitev pojma
	so naključne napake, ugotovljene v revidiranem vzorcu, prisotne tudi v nerevidirani populaciji.
Preostala skupna stopnja napake (RTER)	Preostala skupna stopnja napake (RTER) je enaka skupni stopnji napake (TER), od katere se odštejejo finančni popravki, ki jih je država članica pred predložitvijo računovodskih izkazov uporabila v zvezi z napakami, ki jih je odkril RO, vključno z ekstrapoliranimi naključnimi napakami, sistemskimi in znanimi napakami. Ti popravki se običajno uporabijo po določitvi TER. Od RTER se lahko odštejejo tudi finančni popravki, ki jih je država članica uporabila potem, ko je RO izbral vzorec, in preden je RO določil TER, če je namen takšnih popravkov zmanjšati tveganja, ki jih je ugotovil RO.
Sistemska napaka	Sistemske napake so napake ugotovljene v revidiranem vzorcu, ki vplivajo na nerevidirano populacijo ter se pojavijo v jasno opredeljenih in podobnih okoliščinah. Te napake imajo običajno skupno lastnost, na primer vrsto operacije, lokacijo ali časovno obdobje. Na splošno jih povežemo z neučinkovitimi postopki kontrol v sistemih upravljanja in nadzora (ali v delu teh sistemov).
Skupna stopnja napake (TER)	Skupna stopnja napake ustreza vsoti naslednjih napak: ekstrapoliranih naključnih napak (vključno z napakami, ugotovljenimi v izčrpnih stratumih), razmejenih sistemskih napak in nepopravljenih izjemnih napak. RO mora primerjati skupno stopnjo napake s pragom pomembnosti in to oceno združiti z rezultati revizij sistemov, da lahko oblikuje zaključke o pravilnem delovanju sistema upravljanja in nadzora.

I. OZADJE

1. Sklici na predpise

Uredba	Členi
Uredba (EU) št. 1303/2013, kakor je bila spremenjena z Uredbo (EU, Euratom) 2018/1046 (v nadaljnjem besedilu: uredba o skupnih določbah)	člen 127(5) – Naloge revizijskega organa
Uredba (EU) 2015/207, kakor je bila spremenjena z Uredbo (EU) 2018/277 (v nadaljnjem besedilu: izvedbena uredba Komisije)	člen 7(2) in (3) ter prilogi VIII in IX (vzorec za revizijsko mnenje in vzorec za letno poročilo o nadzoru)
Uredba (EU, Euratom) 2018/1046 (v nadaljnjem besedilu: finančna uredba)	člen 63 – Deljeno upravljanje z državami članicami

2. Namen smernic

Namen tega dokumenta je zagotoviti smernice v zvezi z letnimi poročili o nadzoru in mnenji, ki jih morajo države članice predložiti Komisiji v skladu s členom 127(5) uredbe o skupnih določbah. Te smernice se uporabljajo za sklade ESI, razen za Evropski kmetijski sklad za razvoj podeželja (EKSRP), in sledijo strukturi vzorca za ACR in vzorca za revizijsko mnenje, ki sta določena v prilogah VIII oz. IX k izvedbeni uredbi Komisije.

ACR in revizijsko mnenje, ki ju pripravi RO, sta skupaj z izjavo o upravljanju, letnim povzetkom (oba v pristojnosti OU) in računovodskimi izkazi (v pristojnosti OP) pomemben element, s katerim Komisija pridobi razumno zagotovilo glede pravnega delovanja MCS skladov ESI v državah članicah, glede zakonitosti in pravilnosti prijavljenih izdatkov ter točnosti, popolnosti in verodostojnosti računovodskih izkazov.

V skladu s členom 317 Pogodbe o delovanju Evropske unije Komisija, na področjih proračuna Skupnosti, ki se upravljajo v okviru ureditev deljenega upravljanja, ohrani splošno odgovornost za izvrševanje proračuna, medtem ko države članice sodelujejo s Komisijo ter so odgovorne za tekoče upravljanje in nadzor izvajanja programov.

Proces dajanja zagotovil v okviru deljenega upravljanja z državami članicami temelji na načelu enotne revizije (glej člen 148 uredbe o skupnih določbah). Komisija se želi v čim večji meri zanesti na revizijsko mnenje RO, s predpostavko, da je pridobila zadostno zagotovilo glede kakovosti revizijskega dela, ki ga je opravil RO. Komisija zato skrbno preuči ACR in revizijsko mnenje, ki ju predloži RO, da bi za vsak program oblikovala svoje mnenje o MCS.

Kadar se skupni sistem upravljanja in nadzora uporablja za več operativnih programov, lahko RO v skladu z zadnjim odstavkom člena 127(5) uredbe o skupnih določbah pripravi enoten ACR, ki zajema te programe. Nadaljnji premisleki o skupnem sistemu upravljanja in nadzora so navedeni v oddelku 2 *smernic Komisije za države članice o revizijski strategiji* (ref. EGESIF_14-0011).

Pri programih, ki se financirajo iz več skladov, RO predloži ACR, v katerem so opredeljeni zadevni skladi. Programi, ki se financirajo iz več skladov, so programi, ki se sofinancirajo iz ESRR in ESS, ter če je primerno, Kohezijskega sklada.

3. Časovni raspored revizijskega dela

Člen 63(5) finančne uredbe določa, da je treba obračun odhodkov, ki so nastali v referenčnem obdobju, ter letni povzetek končnih revizijskih poročil in izvedenih kontrol Komisiji predložiti do 15. februarja naslednjega leta. Komisija lahko na podlagi sporočila zadevne države članice rok 15. februarja izjemoma podaljša do 1. marca.

V ACR, ki ga je treba Komisiji poslati do 15. 2. N + 2, RO poroča o revizijah sistemov, revizijah operacij in revizijah računovodskih izkazov, izvedenih glede izdatkov iz zahtevka za plačilo, ki je bil predložen Komisiji, v zvezi z obračunskim letom od 1. 7. N do 30. 6. N + 1 (za katerega je rok za predložitev končnega zahtevka za vmesno plačilo v zvezi z obračunskim letom 31. 7. N + 1).

RO bi moral na podlagi svoje revizijske strategije izvesti celotno revizijsko delo, potrebno za pripravo veljavnega revizijskega mnenja za posamezno obračunsko leto. Oddelek V omenjenih smernic Komisije o revizijski strategiji vsebuje okvirni časovni raspored za revizijsko delo.

Ker v uredbi o skupnih določbah obdobje revizije ni izrecno določeno, se mora RO z OU in OP vnaprej dogovoriti o časovnem okviru za pripravo računovodskih izkazov v povezavi z revizijskim postopkom ter pri tem upoštevati potrebo po pravočasni predložitvi kakovostnega ACR in revizijskega mnenja v skladu s členom 127(5) uredbe o skupnih določbah. Poleg tega bi moral OU RO zagotoviti osnutek izjave o upravljanju ter letnega povzetka končnih revizijskih poročil in izvedenih kontrol, vključno z analizo narave in vsebine napak in pomanjkljivosti, ugotovljenih v sistemih, ter podrobnimi podatki o ustreznih sprejetih ali načrtovanih korektivnih ukrepih. Država članica bi morala določiti notranje roke za pošiljanje dokumentov med organi za namen izvajanja njihovih pristojnosti.

Prvi ACR in revizijsko mnenje, ki ju je treba predložiti do 15. februarja 2016, temeljita na izdatkih, vključenih v zahtevek za plačilo, ki je bil Komisiji predložen med datumom začetka

upravičenosti in 31. julijem 2015. Zadnje obračunsko leto je obdobje od 1. julija 2023 do 30. junija 2024, o povezanem revizijskem delu pa se bo poročalo v zadnjem ACR, ki ga je treba predložiti do 15. februarja 2025.

II. SMERNICE O ACR

V spodnjih oddelkih so v okvirjih izvlečki iz ustreznih oddelkov vzorca za ACR – Priloga IX k izvedbeni uredbi Komisije.

1. Uvod

1.1 Navedba pristojnega revizijskega organa in drugih organov, ki so bili vključeni v pripravo poročila.

1.2 Referenčno obdobje (npr. obračunsko leto)⁴.

1.3 Obdobje revizije (v katerem je potekala revizija).

1.4 Navedba operativnega(-ih) programa(-ov), ki ga (jih) zajema poročilo, ter zadevnega organa upravljanja in organa za potrjevanje.. [Če letno poročilo o nadzoru zajema več kot en program ali sklad, se informacije razčlenijo po programih in skladih, v posameznem oddelku pa se opredelijo podatki, ki so specifični za zadevni program in/ali sklad, razen v oddelku 10.2, če se take informacije predložijo v oddelku 5.]

1.5 Opis ukrepov za pripravo poročila in oblikovanje revizijskega mnenja.

Obdobje, v katerem je potekala revizija, bi bilo treba navesti **v oddelku 1.3**. Jasno bi bilo treba navesti zlasti primere revizij sistemov, ki so bile izvedene v obdobju med koncem referenčnega obračunskega leta in datumom podpisa ACR in ki vplivajo na revizijsko mnenje. Poleg tega bi bilo treba navesti sklic na različico uporabljene revizijske strategije. Če se v zvezi z obračunskim obdobjem, ki ga zajema ta ACR, spremeni strategija, se to navede v oddelku 3.

Oddelek 1.5 bi moral zajemati pripravljalno fazo, analizirano dokumentacijo, usklajevanje z drugimi organi (če je ustrezno), opravljeno revizijsko delo, kot je opisano v oddelkih 4, 5 in 6, ter končno pripravo revizijskega mnenja. Ta oddelek je zlasti pomemben v primerih, ko se RO zanaša na delo drugih revizijskih teles.

Poleg tega bi bilo treba vanj vključiti tudi opis pregledov skladnosti glede izjave o upravljanju, ki jih za namene revizijskega mnenja izvede RO (vključno s preverjanjem, ali je izjava o upravljanju skladna z zaključki vseh revizij in kontrol). Za več podrobnosti glej *smernice Komisije o pripravi izjave o upravljanju in letnega povzetka za države članice* (EGESIF_15_0008, kakor so bile posodobljene).

⁴ Kot je določeno v členu 2(29) uredbe o skupnih določbah.

2. Pomembne spremembe sistemov upravljanja in nadzora

2.1 Opis kakršnih koli pomembnih sprememb sistemov upravljanja in nadzora v zvezi s pristojnostmi organa upravljanja in organa za potrjevanje, zlasti v zvezi s prenosom nalog na nove posredniške organe, ter potrditev skladnosti sistemov s členoma 72 in 73 Uredbe (EU) št. 1303/2013 na podlagi revizije, ki jo je izvedel revizijski organ v skladu s členom 127 navedene uredbe.

2.2 Podatki v zvezi s spremljanjem imenovanih organov v skladu s členom 124(5) in (6) Uredbe (EU) št. 1303/2013.

2.3 Navedba datumov začetka veljavnosti teh sprememb, datumov priglasitve sprememb revizijskemu organu in učinka teh sprememb na revizijo.

Pomembne spremembe so spremembe, ki bi lahko vplivale na pravilno delovanje MCS in stopnjo zagotovila, ki jo zagotavljajo glede upravljanja skladov ESI. Pričakuje se, da RO na podlagi opravljenega revizijskega dela potrdi skladnost sprememb MCS s členi 72, 73 in 74 uredbe o skupnih določbah.

Če se uporabi člen 124(5) in (6) uredbe o skupnih določbah in če je država članica pooblastila RO, da potrdi, da se je med poskusnim obdobjem izvedel ustrezni popravljalni akcijski načrt⁵, bi bilo treba v ACR navesti delo, ki je bilo opravljeno v zvezi s tem. Če tak načrt pred predložitvijo ACR še ni bil izveden, bi moral RO v ACR navesti načrtovani časovni raspored načrta, trenutno stanje in vpliv teh okoliščin na revizijsko mnenje RO. Če država članica ni pooblastila RO, bi moral RO razkriti informacije, ki so mu na voljo (kot jih je predložil organ, ki ga je država članica pooblastila za potrditev izvajanja popravljalnega akcijskega načrta), svojo oceno in vpliv na njegovo mnenje.

3. Spremembe revizijske strategije

3.1 Podatki o kakršnih koli spremembah revizijske strategije in pojasnitev razlogov. Navedite zlasti kakršne koli spremembe metode vzorčenja, uporabljene za revizijo operacij (glej oddelek 5).

3.2 Razlikovanje med spremembami, ki so izvedene ali predlagane v pozni fazi in ne vplivajo na delo, opravljeno v referenčnem obdobju, ter spremembami, ki so izvedene v referenčnem obdobju ter vplivajo na revizijo in rezultate. Vključijo se le spremembe glede na prejšnjo različico revizijske strategije.

⁵ V omenjenih določbah je navedeno, da kadar iz obstoječih rezultatov revizije in nadzora izhaja, da imenovani organ (OU ali OP) ne izpolnjuje več meril za imenovanje, država članica na ustrezni ravni glede na resnost problema določi preizkusno obdobje, med katerim se sprejme potreben sanacijski ukrep.

4. Revizije sistemov

4.1 Podatki o organih (vključno z revizijskim organom), ki so izvedli revizije o pravilnem delovanju sistema upravljanja in nadzora za program (v skladu s členom 127(1) Uredbe (EU) št. 1303/2013) (v nadaljnjem besedilu: revizije sistemov).

Organi, navedeni v oddelku 4.1, pomenijo bodisi RO ali katero koli drugo revizijsko telo, ki izvaja revizije na podlagi člena 127(2) uredbe o skupnih določbah, če je primerno. Če je del revizij sistemov oddan v zunanje izvajanje, bi bilo treba navesti podrobnosti pogodbe⁶ in naloge, oddane zunanjim izvajalcem. Za programe, ki se financirajo iz več skladov, bi bilo treba navesti, ali RO izvaja revizije za vse sklade. Če jih ne, bi bilo treba navesti pristojne organe za vsak posamezni sklad.

4.2 Opis podlage izvedenih revizij, vključno z navedbo uporabljene revizijske strategije, zlasti metodologije ocene tveganja in rezultatov, na podlagi katerih se je pripravil revizijski načrt za revizije sistemov. V primeru posodobitve ocene tveganja se ta navede v oddelku 3, ki zadeva spremembe revizijske strategije.

Celoten seznam organov in nalog, ki bodo zajete v okviru revizij sistemov, se navede v okvirnem časovnem načrtu revizijskih nalog, ki je vključen v revizijsko strategijo.

V ACR bi bilo treba vključiti informacije o stanju izvajanja revizijske strategije v zvezi z revizijami sistemov, izvedenimi do predložitve svežnja zagotovil (tudi po koncu obračunskega leta). RO je tudi pozvan, naj v tem oddelku opiše vrsto in intenzivnost postopkov kontrolnega preskušanja, izvedenega za revizije sistemov, o katerih se poroča (ali naj se sklicuje na zadevne oddelke poročil o revizijah sistemov, v katerih so te informacije navedene). Če revizijska strategija ni bila (v celoti) izvedena, bi moral RO navesti razlog za to, oceniti vpliv na revizijsko mnenje in navesti rok za dokončanje načrtovanih revizij sistemov, o katerih se bo poročalo v naslednjem ACR ali drugem poročilu. V vsakem primeri se od **RO pričakuje, da izvede celotno revizijsko delo, potrebno za oblikovanje veljavnega revizijskega mnenja za vsako obračunsko leto.**

Pri programih, ki se financirajo iz več skladov, bi bilo treba zgornje informacije zagotoviti za vsakega od skladov. Če se iste informacije nanašajo na vse sklade, bi bilo treba to jasno navesti.

4.3 V zvezi s preglednico iz oddelka 10.1 v nadaljevanju, opis glavnih ugotovitev in sklepov na podlagi revizij sistemov, vključno z revizijami, ki se nanašajo na posebna tematska področja, kakor so opredeljena v oddelku 3.2 Priloge VII k Uredbi (EU) 2015/207.

4.4 Navedba, ali so bile ugotovljene težave systemskega značaja, in navedba sprejetih ukrepov, vključno s količinsko opredelitvijo nepravilnih izdatkov in morebitnimi ustreznimi finančnimi popravki, v skladu s členom 27(5) Uredbe (EU) št. 480/2014.

⁶ Navesti bi bilo treba na primer ime izvajalca, obseg in cilje, opredelitev nalog itd.

V **oddelku 4.3** bi morale biti glavne ugotovitve revizij sistemov jasno ločene po programih in skladih. Organi, na katere se nanašajo ugotovitve, bi morali biti jasno navedeni.

Treba bi bilo izpolniti preglednico iz oddelka 10.1 Priloge IX k izvedbeni uredbi Komisije in jo priložiti ACR. V tej preglednici je za vsak organ, ki ga revidira RO, navedena ocena, povezana s posamezno ključno zahtevo, ki temelji tudi na revizijah iz prejšnjih obračunskih let v istem programskem obdobju. Dodatne informacije o oceni teh ključnih zahtev so navedene v *smernicah Komisije o skupni metodologiji za ocenjevanje sistemov upravljanja in nadzora v državah članicah* (EGESIF_14-0010 z dne 18. decembra 2014).

Preglednica v oddelku 10.1 se generira v sistemu SFC2014 na podlagi informacij iz vseh poročil, predloženih prek navedenega sistema.

V oddelku 4.3 bi bilo treba poročati tudi o horizontalnih revizijah⁷, osredotočenih na posebna tematska področja (kot so predvidene v revizijski strategiji in izvedene v zvezi z obračunskim letom), kot so:

- kakovost izbora projektov in/ali upravljalnih preverjanj, vključno v zvezi s spoštovanjem pravil o javnem naročanju, pravil o državni pomoči, okolijskih zahtev in enakih možnosti;
- vzpostavitev in izvajanje finančnih instrumentov, kot je določeno v naslovu IV uredbe o skupnih določbah;
- kakovost upravljalnih preverjanj, povezanih z izvajanjem finančnih instrumentov;
- delovanje in varnost IT sistemov, vzpostavljenih v skladu s členom 72(d), členom 125(2)(d) in členom 126(d) uredbe o skupnih določbah, ter njihova povezava z IT sistemom „SFC2014“, kot je predvideno v členu 74(4) uredbe o skupnih določbah;
- zanesljivost sporočenih podatkov v zvezi s kazalniki in mejniki ter ustreznost temeljnega upravljanja podatkov in sistemov poročanja za kazalnike učinka, finančne kazalnike in kazalnike rezultatov na ravni prednostnih naložb ter s tem o napredku operativnega programa pri doseganju ciljev, ki jih zagotovi OU v skladu s členom 125(2)(a) uredbe o skupnih določbah;
- izvajanje učinkovitih in sorazmernih ukrepov za preprečevanje goljufij ob upoštevanju ugotovljenih tveganj.

Če niso bile izvedene revizije sistemov v zvezi z obračunskim letom, bi bilo treba zagotoviti ustrezno utemeljitev ali informacije o skladnosti z revizijsko strategijo. V običajnih okoliščinah naj bi se poročila o revizijah sistemov Komisiji skozi vse leto predložila takoj po dokončanju končnega revizijskega poročila, s čimer se zagotovi pravočasnost informacij. V izrednih primerih pa bi bilo treba revizije sistemov, ki so bile izvedene ali dokončane v zvezi z obračunskim letom, vendar še niso bile predložene Komisiji, predložiti najpozneje hkrati z

⁷ Horizontalne revizije lahko zajemajo več skladov ali programov.

ACR. Če revizije sistemov ob predložitvi ACR še niso dokončane, bi bilo treba v ACR navesti preliminarne zaključke in oceno njihovega vpliva na splošno oceno.

RO bi moral v **oddelek 4.4** vključiti informacije o stanju izvajanja katerega koli akcijskega načrta, pripravljenega na podlagi njegovih revizij sistemov, izvedenih v zvezi z obračunskim letom, na katero se nanaša ACR. Navesti bi bilo treba finančni vpliv in trenutno stanje popravkov. Navesti bi bilo treba zahtevek za plačilo, predložen Komisiji, v katerem so bili odšteti popravki.

Če ni bila ugotovljena nobena sistemska napaka, naj bi RO to potrdil v ACR.

Pri programih, ki se financirajo iz več skladov, bi bilo treba navedene informacije zagotoviti za vsakega od skladov. Če se iste informacije nanašajo na vse sklade, bi bilo treba to jasno navesti.

4.5 Informacije o upoštevanju revizijskih priporočil na podlagi revizij sistemov iz prejšnjih obračunskih let.

V primeru finančnih popravkov na podlagi revizij sistemov iz prejšnjih obračunskih let bi bilo treba navesti zahtevek za plačilo, predložen Komisiji, v katerem so bili izvedeni ti popravki.

4.6 Opis (če je relevantno) posebnih pomanjkljivosti v zvezi z upravljanjem finančnih instrumentov ali drugo vrsto izdatkov, za katero veljajo posebna pravila (npr. državno pomočjo, projekti, ki ustvarjajo prihodek, poenostavljenimi oblikami obračunavanja stroškov), ugotovljenih pri revizijah sistemov, in nadaljnjih ukrepov organa upravljanja za odpravo teh pomanjkljivosti.

V tem oddelku bi moral RO opisati opravljeno delo, ki se nanaša posebej na finančne instrumente ter odkrite pomanjkljivosti in nepravilnosti, pa tudi korektivne ukrepe, ki so bili sprejeti v zvezi z njimi. RO bi moral za finančne instrumente, ki jih izvajajo EIB ali druge mednarodne finančne institucije, opisati tudi zagotovilo, ki ga navedene institucije dajo na podlagi poročil o nadzoru in letnih revizijskih poročil v skladu s tretjim pododstavkom člena 40(1) uredbe o skupnih določbah ter ki ga RO da s svojim revizijskim delom, izvedenim v skladu s členom 40(2) uredbe o skupnih določbah.

Informacije, navedene v ACR, bi morale vključevati rezultate preverjanja skladnosti s pogoji iz člena 41(1) uredbe o skupnih določbah. Pri programih, ki se financirajo iz več skladov, bi bilo treba navesti sklad, ki podpira finančni instrument.

4.7 Stopnja zanesljivosti, ugotovljena na podlagi revizij sistemov (nizka/povprečna/visoka), in utemeljitev.

To se nanaša na stopnjo zagotovila, ki jo je mogoče pripisati MCS v zvezi z njegovo sposobnostjo zagotavljanja zakonitosti in pravilnosti izdatkov. Ocena RO temelji na rezultatih katere koli revizije sistema, povezane z obračunskim letom, vključno z rezultati revizij sistemov, izvedenih v prejšnjih obračunskih letih, če je ustrezno in/ali revizij sistemov, dokončanih po koncu obračunskega leta do predložitve svežnja zagotovil. Če so pridržki

posledica težav, odkritih pri reviziji sistema, izvedeni po koncu obračunskega leta, vendar pred predložitvijo računovodskih izkazov, je treba to jasno navesti v revizijskem mnenju.

Sistemi, razvrščeni v kategorijo 1, zagotavljajo visoko stopnjo zanesljivosti v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo izdatkov, sistemi, razvrščeni v kategorijo 2, zagotavljajo povprečno stopnjo zanesljivosti, sistemi, razvrščeni v kategorijo 3, zagotavljajo povprečno ali nizko stopnjo zanesljivosti, in sicer odvisno od vpliva ugotovljenih pomanjkljivosti, sistemi, razvrščeni v kategorijo 4, pa zagotavljajo nizko stopnjo zanesljivosti v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo izdatkov.

Pri programih, ki se financirajo iz več skladov, in če se zagotovi, pridobljeno za MCS, za različne sklade razlikuje, bi moral RO jasno navesti pridržke v zvezi s posameznimi skladi in pojasniti razliko.

5. Revizije operacij

5.1 Navedba organov (vključno z revizijskim organom), ki so izvedli revizije operacij (v skladu s členom 127(1) Uredbe (EU) št. 1303/2013 in členom 27 Uredbe (EU) št. 480/2014).

Od RO se pričakuje, da v tem oddelku pojasni ukrepe, sprejete za nadzorovanje dela organov, ki so izvedli revizije operacij v njegovem imenu (delegirane ali oddane zunanjim izvajalcem), v skladu z regulativnim okvirom EU, revizijsko strategijo in mednarodno sprejetimi revizijskimi standardi⁸. RO bi moral potrditi, da se je na delo, ki so ga opravili ti organi, mogoče zanesti za namene ACR in da mu omogoča pripravo veljavnega revizijskega mnenja.

Pri programih, ki se financirajo iz več skladov, bi bilo treba navedene informacije zagotoviti za vsakega od skladov, če je to potrebno.

Če je bil del revizij operacij oddan zunanjim izvajalcem, bi bilo treba navesti podrobnosti pogodbe⁹ in naloge, oddane zunanjim izvajalcem.

V primeru programov ETS bi moral RO opisati, kako je zagotovil upoštevanje poslovnika, ki ga je pripravila skupina revizorjev.

5.2 Opis uporabljene metodologije vzorčenja in informacije v zvezi s tem, ali je metodologija v skladu z revizijsko strategijo.

RO bi moral v **oddelku 5.2** opisati uporabljeno metodo vzorčenja, v skladu s členom 127(7) uredbe o skupnih določbah in členom 28 delegirane uredbe Komisije. V tem oddelku bi

⁸ Glavno načelo pri vseh standardih (npr. Smernica št. 25 Evropskih smernic za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI) je, da se od glavnega revizorja pričakuje, da izvede revizijske postopke, s čimer zagotovi, da je kakovost dela drugih revizorjev sprejemljiva in ustrezna. Lahko se predvidi, da se določen del revizijskega dela, ki so ga opravili ti revizorji, ponovno izvede, vendar to ni obvezno. Odločitev glede ponovnega izvajanja tega dela bi morala temeljiti na strokovni presoji RO in dvomih.

⁹ Navesti bi bilo treba na primer ime izvajalca, naslov, obseg in cilje, opredelitev nalog itd.

morala biti navedena in pojasnjena odstopanja od metodologije vzorčenja, določene v revizijski strategiji.

5.3 Navedba uporabljenih parametrov za statistično vzorčenje in razlaga uporabljenih temeljnih izračunov in strokovne presoje. Parametri za vzorčenje vključujejo: raven pomembnosti, raven zaupanja, enota vzorčenja, pričakovano stopnjo napake, interval vzorčenja, vrednost populacije, velikost populacije, velikost vzorca ter informacije o stratifikaciji (če je relevantno). Temeljni izračuni za izbor vzorca in skupno stopnjo napake (kakor je opredeljena v členu 28(14) Uredbe (EU) št. 480/2014) so navedeni v oddelku 10.3 v obliki, ki omogoča razumevanje sprejetih osnovnih ukrepov v skladu z uporabljeno specifično metodo vzorčenja.

RO bi moral v **oddelku 5.3** navesti in utemeljiti **parametre, uporabljene za vzorčenje**, kot so pričakovana napaka, raven pomembnosti, enota vzorčenja (tj. operacija, projekt v okviru operacije ali zahtevk za plačilo upravičenca), in kjer je ustrezno, raven zaupanja, uporabljeno v skladu s členom 28(11) delegirane uredbe Komisije,¹⁰ in interval vzorčenja, če je ustrezno. V ACR bi morali biti navedeni, kjer je to ustrezno, tudi velikost populacije, velikost vzorca in število vzorčnih enot, ki so bile v obračunskem letu dejansko revidirane. V primeru več obdobj vzorčenja bi bilo treba podatke navesti za vsako obdobje vzorčenja.

Za države članice, ki niso sprejele eura kot svojo valuto, je glede na dejstvo, da izdatki upravičencev, ki so predmet revizije, na splošno nastanejo v nacionalni valuti, priporočljivo, da vzorčenje in povezane stopnje napak temeljijo na nacionalni valuti¹¹. Namen tega pristopa je zagotoviti, da nihanja deviznih tečajev ne vplivajo na izračun stopnje napak.

Od RO se prav tako pričakuje, da v tem oddelku opiše pristop, ki ga je uporabil pri stratifikaciji (če je ustrezno v skladu s členom 28(10) delegirane uredbe Komisije), v katero so zajete podpopulacije s podobnimi lastnostmi, na primer operacije, v okviru katerih se finančni prispevki iz programa namenjajo za finančne instrumente, postavke visoke vrednosti ali sklade (v primeru programov, ki se financirajo iz več skladov).

V obdobju 2007–2013 je bilo mogoče uporabiti enotni vzorec za več programov, za katere se je uporabljal skupni MCS. To velja tudi za obdobje 2014–2020.

Kar zadeva programe, vključene v skupni MCS, Komisija priporoča, zlasti v primeru, ko se za nekatere od teh programov pričakujejo različni rezultati (tj. več kot 2-odstotna stopnja napake in/ali pomanjkljivosti sistema za del programov v okviru skupnega MCS), da RO svoje delo načrtuje tako, da bi pridobil razumno zagotovilo za določeno podskupino programa oz. programov. To je mogoče doseči z zagotovitvijo reprezentativnega vzorca na ravni sloja, v katerega so zajeti prijavljeni izdatki za zadevno podskupino programa oz. programov. Če se

¹⁰ Člen 28(11) delegirane uredbe Komisije določa, da če se sistem oceni kot sistem z visoko zanesljivostjo, stopnja zaupanja za vzorčenje operacij ne sme biti nižja od 60 %. Če se sistem oceni kot sistem z nizko zanesljivostjo, stopnja zaupanja za vzorčenje operacij ne sme biti nižja od 90 %.

¹¹ V primeru preračunavanj se uporabljajo določbe člena 133 uredbe o skupnih določbah.

za izbor naključnega vzorca za skupni MCS uporabi statistično vzorčenje, se za takšen sloj praviloma uporabi najmanj 30 vzorčnih enot in tako omogoči oblikovanje zaključkov v zvezi s slojem. Za nestatistično vzorčenje se uporabijo možnosti, predstavljene v *smernicah o vzorčenju*.

Podobno v zvezi s programi, ki se financirajo iz več skladov, velja, da je v primeru več kot 2-odstotne stopnje napake ali pomanjkljivosti sistema v interesu države članice, da namesto korektivnih ukrepov, ki vplivajo na celoten program, izvede ciljno usmerjene finančne popravke za vsak sklad. Komisija zato priporoča, naj RO pridobi razumno zagotovilo za vsak sklad. To pomeni, da vzorec, izbran za program, ki se financira iz več skladov, zagotavlja dovolj revizijskih dokazov za vsak sklad. V ta namen lahko RO uporabi stratifikacijo po skladih, kot je predvidena v členu 28(10) delegirane uredbe Komisije, s čimer bi zagotovil, da je vsak sloj dovolj velik za oblikovanje zaključka o njem, kar pomeni, da se za vsak sklad praviloma uporabi 30 vzorčnih enot. To je zlasti pomembno, kadar se za sklade v okviru programa, ki se financira iz več skladov, pričakujejo različni rezultati.

RO bi moral na podlagi predlog iz *smernic Komisije o vzorčenju* v Prilogo 10.3 k ACR vključiti preglednice za izračun (po možnosti v Excel obliki)¹², ki so pomembne za razumevanje uporabljene metode vzorčenja. Če je RO uporabil metodo vzorčenja, ki v teh predlogah ni predvidena, bi bilo treba namesto tega predložiti ustrezne preglednice za izračun. Zagotoviti bi bilo treba revizijsko sled za izbiro vzorca.

V oddelku 5.3 bi moral RO pojasniti tudi, kako je v praksi izvedel zahteve za sorazmerni nadzor nad operativnimi programi, določene v členu 148(1) uredbe o skupnih določbah in členu 28(8) delegirane uredbe Komisije, če je ustrezno.

RO bi moral zlasti navesti, kateri pristop k izbiri vzorca je bil uporabljen ob upoštevanju omejitev iz člena 148(1) uredbe o skupnih določbah:

- (a) izključitev vzorčnih enot ali
- (b) nadomestitev vzorčnih enot.

Poleg tega bi moral RO predstaviti izračun napovedane napake in natančnost za celotno populacijo v skladu s pojasnili iz *smernic o metodah vzorčenja za revizijske organe* (oddelek o vplivu člena 148(1) na metodologijo vzorčenja).

Če je RO uporabil pristop, dovoljen v skladu s členom 28(9) delegirane uredbe Komisije, bi morala biti v oddelku 5.3 ACR navedena **metodologija, uporabljena za podvzorčenje** na ravni vzorčne enote, potrjeno pa bi moralo biti tudi, da so bile morebitne napake, odkrite v revidiranem podvzorcju, pred ekstrapolacijo rezultatov iz vzorca na celotno populacijo ekstrapolirane na raven vzorčne enote (operacija, projekt ali zahtevki za plačilo, odvisno od uporabljene vzorčne enote). V tem primeru in za namene preglednice 10.2 ACR – stolpec z

¹² Če je ustrezno ter na zahtevo revizorjev Komisije: računalniške dnevnik ACL, IDEA ali podobno programsko opremo.

naslovom „Izdatki v zvezi z obračunskim letom, revidirani za naključni vzorec“ – bi moral RO upoštevati le izdatke, ki so bili dejansko revidirani, in ne izdatkov, prijavljenih za vzorčno enoto (npr. operacija, zahtevki za plačilo), za katero je bilo uporabljeno podvzorčenje. Podatki v tem stolpcu so navedeni samo v informativne namene in niso odvisni od izračuna ekstrapolirane stopnje napake na ravni vzorčne enote, ki bi ga bilo treba uporabiti pri skupnih izdatkih, prijavljenih za vzorčno enoto.

RO bi moral v ta oddelek vključiti tudi seznam izbranih vzorčnih enot in pri tem za vsako vzorčno enoto v izbranem vzorcu navesti naslednje informacije:

- (a) izdatke, prijavljene v obdobju vzorčenja;
- (b) odkrito napako;
- (c) povezan sloj, če je ustrezno;
- (d) navedbo, ali je vzorčna enota predplačilo finančnemu instrumentu.

Ta seznam se lahko doda (kot ločen list) v datoteko s preglednicami, ki vsebuje izračune, na katerih temeljijo naključni izbor vzorca ter TER in RTER (tj. oddelek 10.3).

Poleg tega bi bilo treba v primerih, ko so bile v vzorec izbrane vzorčne enote finančnega instrumenta, v ACR navesti tudi naslednje informacije, po možnosti v datoteki s preglednicami, ki vsebuje podrobnosti o izračunu RTER:

- (a) zneske finančnega instrumenta v revizijski populaciji po posameznem obdobju vzorčenja (vključene v vrednost A v okviru izračuna RTER¹³);
- (b) potrditev, ali so bile v vzorec vključene vse vzorčne enote finančnega instrumenta v populaciji. V nasprotnem primeru bi moral RO navesti znesek izdatkov v zvezi z vzorčnimi enotami finančnega instrumenta, ki niso bile vključene v vzorec, po posameznem obdobju vzorčenja;
- (c) znesek finančnega instrumenta v povezavi s trenutnim ocenjevanjem ali drugimi negativnimi zneski, odšteti od populacije (vključenimi v vrednost F izračuna RTER);
- (d) finančne popravke, povezane s finančnim instrumentom, ki jih je RO vključil v vrednost H izračuna RTER.

Namen zahtevanih informacij je Komisiji omogočiti oceno TER/RTER in oceno tveganja, brez morebitnih predplačil za finančne instrumente¹⁴.

¹³ Glej preglednico 2 za izračun RTER v oddelku IV.4.

¹⁴ Glej priporočilo Računskega sodišča št. 2.a in odstavek 6.35 njegovega letnega poročila za leto 2016. Komisija je Računskemu sodišču in revizijskim organom na sestankih različnih tehničnih skupin v letu 2017 pojasnila, da od RO ne želi ločenega revizijskega mnenja o izdatkih, prijavljenih za finančni instrument, ali ločenega/alternativnega izračuna TER brez finančnega instrumenta.

5.4 Uskladitev skupnih izdatkov, ki so bili Komisiji prijavljeni v eurih, glede na obračunsko leto in populacijo, iz katere je izhajal naključni vzorec (stolpec „A“ preglednice iz oddelka 10.2). Uskladitvene postavke vključujejo negativne vzorčne enote v primeru finančnih popravkov v zvezi z obračunskim letom.

5.5 V primeru negativnih vzorčnih enot se potrdi, da so se obravnavale kot ločena populacija v skladu s členom 28(7) Delegirane uredbe Komisije (EU) št. 480/2014. Analiza glavnih rezultatov na podlagi revizij teh enot, in sicer s poudarkom na preverjanju, ali so bile odločitve za uporabo finančnih popravkov (ki jih je sprejela država članica ali Komisija) v računovodskih izkazih zabeležene kot preklicani zneski ali izterjave.

5.6 V primeru nestatističnega vzorčenja navedite razloge za uporabo metode v skladu s členom 127(1) Uredbe (EU) št. 1303/2013, odstotek revidiranih operacij/izdatkov ter ukrepe za zagotovitev naključnosti vzorca (in s tem njegove reprezentativnosti) in za zagotovitev dovolj velikega vzorca, ki revizijskemu organu omogoča pripravo utemeljenega revizijskega mnenja. Napovedana stopnja napake se izračuna tudi za nestatistično vzorčenje.

RO bi moral v **oddelku 5.4** navesti vrednost vzorčne **populacije** in uskladitev tega zneska z zneskom izdatkov, ki ga je OP prijavil Komisiji za obračunsko leto.¹⁵

V populacijo so za namene vzorčenja vključeni izdatki, prijavljeni Komisiji za operacije v okviru programa ali skupine programov za obračunsko leto. Vse operacije, za katere so bili prijavljeni izdatki vključeni v zahtevek za plačilo, ki je bil predložen Komisiji v letu vzorčenja, bi morale biti vključene v vzorčeno populacijo, razen če se uporablja člen 148(1) uredbe o skupnih določbah (glej tudi oddelek IV.5).

RO bi moral v **oddelku 5.5** potrditi, da so se **negativne vzorčne enote** obravnavale kot ločena populacija v skladu s členom 28(7) delegirane uredbe Komisije. Dodatna pojasnila glede obravnavanja negativnih vzorčnih enot so navedena v *smernicah o metodah vzorčenja za revizijske organe*.

Če RO v negativni populaciji odkrije težave (kot so nezadostni popravki), bi moral analizirati resnost in obseg teh napak ter rezultate te ocene upoštevati pri oblikovanju svojega mnenja o MCS.

V primeru **nestatističnega vzorčenja**¹⁶ bi moral RO v **oddelku 5.6** opisati razloge za izbor vzorca ter se pri tem sklicevati na svojo strokovno presojo, regulativne zahteve in veljavne mednarodno sprejete revizijske standarde. Pojasniti bi moral zlasti, kako je bila pri izboru

¹⁵ Za več podrobnosti v zvezi s tem glej *smernice o vzorčenju*.

¹⁶ Minimalna regulativna zahteva, v skladu s katero je treba zajeti 5 % operacij in 10 % izdatkov, ustreza „najboljšemu možnemu scenariju“ visoke stopnje zagotovila v okviru sistema. V zvezi s tem so dodatne podrobnosti navedene v *smernicah o revizijski strategiji* (glej oddelek 4.3) – sklic EGESIF_14-0011 in *smernicah o vzorčenju*.

vzorčnih enot zagotovljena naključnost in zakaj meni, da vzorec zadostuje za oblikovanje veljavnega revizijskega mnenja.

5.7 Analiza glavnih rezultatov na podlagi revizij operacij, ki opisuje število revidiranih vzorčenih enot, ustrezen znesek in vrste napak glede na operacijo, naravo ugotovljenih napak, stopnjo napake glede na sloj in ustrezne glavne pomanjkljivosti ali nepravilnosti, zgornjo mejo stopnje napake (če je relevantno), temeljne vzroke, predlagane popravne ukrepe (vključno z ukrepi, katerih namen je zmanjšati te napake v naslednjih zahtevkih za plačilo) ter vpliv na revizijsko mnenje. Po potrebi navedite dodatna pojasnila v zvezi s podatki, predstavljenimi v oddelkih 10.2 in 10.3, zlasti glede skupne stopnje napak.

5.8 Razlaga finančnih popravkov v zvezi z obračunskim letom, ki jih je izvedel organ za potrjevanje/organ upravljanja pred predložitvijo računovodskih izkazov Komisiji in izhajajo iz revizij operacij, vključno s pavšalno stopnjo ali ekstrapoliranimi popravki, kot je prikazano v oddelku 10.2.

5.9 Primerjava skupne stopnje napake in preostale skupne stopnje napake (kot je prikazano v oddelku 10.2) z določeno ravno pomembnosti, da se ugotovi, ali v zvezi s populacijo obstajajo pomembne netočnosti, in določi vpliv na revizijsko mnenje.

5.10 Informacije o rezultatih revizije dopolnilnega vzorca (v skladu s členom 28(12) Uredbe (EU) št. 480/2014), če je bila izvedena.

5.11 Podatki v zvezi s tem, ali so odkrite težave sistemske narave, ter o sprejetih ukrepih, vključno s količinsko opredelitvijo nepravilnih izdatkov in z njimi povezanih finančnih popravkov.

5.12 Informacije o nadaljnjem spremljanju rezultatov revizij operacij iz preteklih let, zlasti o pomanjkljivostih sistemske narave.

5.13 Zaključki, oblikovani na podlagi skupnih rezultatov revizij operacij, v zvezi z učinkovitostjo sistema upravljanja in nadzora.

RO bi moral izvesti celotno revizijsko delo, potrebno za oblikovanje veljavnega revizijskega mnenja, za vsako obračunsko leto. To vključuje revizije vseh operacij, izbranih z naključnim vzorčenjem. Če RO ne more revidirati določene operacije, bi bilo treba v ACR navesti podrobno utemeljitev in ukrepe, ki jih je RO sprejel za ublažitev stanja in njegovega vpliva na revizijsko mnenje, vključno z vplivom na kakršne koli omejitve obsega, če je to potrebno.

Napake, ki so bile vključene v TER, bi se morale nanašati na ugotovitve v končnem revizijskem poročilu, ki je bilo oblikovano po koncu razčiščevalnega postopka z revidirancem.

Kadar tak razčiščevalni postopek ni bil dokončan pred oddajo ACR, bi bilo to treba jasno navesti, in če je vpliv pomemben, je lahko na podlagi strokovne presoje RO dano mnenje s

pridržkom. Kar zadeva izračun TER, bi bilo treba vključiti preliminarno določene napake (običajno največje možne napake, navedene v osnutkih revizijskih poročil).¹⁷

RO bi moral v **oddelek 5.7** vključiti kvalitativno analizo, izvedeno v zvezi z ugotovitvami. Navesti bi bilo treba število in vrste ugotovitev, njihovo pomembnost in temeljne vzroke zanje (to je pomembno zlasti ob večkratni ponovitvi iste vrste napake, kar bi lahko kazalo na morebitno pomanjkljivost sistema), kot jih je ocenil RO.

Kar zadeva tipologijo ugotovitev, ki se navezujejo na projekte, bi bilo treba informacije predstaviti v obliki strukturiranih podatkov v sistemu SFC2014 (glej tudi preglednico v Prilogi 5, kot so jo za programsko obdobje 2014–2020 skupaj določili Komisija in revizijski organi).

Kar zadeva informacije iz **oddelka 5.8**, bi bilo treba upoštevati, da kadar je na podlagi enega samega vzorca za program, ki se financira iz več skladov, ali za skupino programov, zajetih s skupnim MCS, izračunana pomembna stopnja napake, se dobljena TER in korektivni ukrepi uporabljajo za vse navedene programe in/ali sklade, tudi če se odkrite nepravilnosti nanašajo zgolj oz. posebej le na en program ali sklad. V vsakem primeru morajo države članice same odločiti, kako uporabiti ustrezne popravke, da bi se splošna preostala skupna stopnja napake za skupino vseh zadevnih programov in/ali skladov znižala na 2 % ali manj.

V **oddelku 5.9** bi moral RO navesti TER, izračunano v skladu s členom 28(14) delegirane uredbe Komisije:

„Revizijski organ na podlagi rezultatov revizij operacij v okviru priprave revizijskega mnenja in poročila o nadzoru iz člena 127(5)(a) Uredbe (EU) št. 1303/2013 izračuna skupno stopnjo napake, ki je vsota napovedanih naključnih napak in, če je primerno, sistemskih napak in nepopravljenih izjemnih napak, deljena s populacijo.“¹⁸

Ocena TER in njen vpliv na del revizijskega mnenja, ki se navezuje na MCS, sta prikazana v preglednici 1 v oddelku III.1.

RO bi moral poleg tega izračunati in navesti RTER, po ustreznih finančnih popravkih, na podlagi revizij RO (tj. preostala napaka v populaciji izdatkov, vključeni v potrjene računovodske izkaze). RTER bi se morala nato primerjati z 2-odstotnim pragom pomembnosti.

Če je RTER višja od 2 %, bi bilo treba oblikovati mnenje s pridržkom ali negativno mnenje, vsaj v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo izdatkov, vendar najverjetneje tudi v zvezi s pravilnim delovanjem MCS (glej nadaljnje smernice v oddelku III.1). Od država članice se pričakuje, da pred predložitvijo svežnja zagotovi uporabi dodatne (zlasti ekstrapolirane)

¹⁷ Nadaljnje informacije o vplivu nedokončanih revizij operacij na izračun TER in RTER so navedene v oddelku IV.5.

¹⁸ Če prijavljeni izdatki vključujejo negativne vzorčne enote, je te treba obravnavati kot ločeno populacijo. V tem primeru se TER izračuna v zvezi s populacijo pozitivnih vzorčnih enot.

finančne popravke, da pomembno preostalo tveganje (tj. RTER) zniža na 2 % ali manj; to je pogoj za mnenje brez pridržka o zakonitosti in pravilnosti izdatkov, potrjenih v izkazih programa.

Poleg informacij o TER in RTER, navedenih v oddelku 5 ACR, bi bilo treba TER in RTER navesti tudi v preglednici v oddelku 10.2 ACR (glej Prilogo 2 k temu dokumentu). Navedena preglednica je vključena v modulu sistema SFC2014 in bi jo bilo treba izpolniti neposredno v sistemu.

Temeljne izračune za TER in RTER bi bilo treba navesti v oddelku 10.3 ACR. Dodatna pojasnila o obravnavi napak ter nadaljnje smernice za izračun TER in RTER so na voljo v oddelku IV, v nadaljevanju.

Kot izhaja iz člena 28(11) delegirane uredbe Komisije in če je ustrezno, bi moral RO v **oddelku 5.11** ACR pojasniti, ali so poleg naključnih napak nekatere ugotovljene napake sistemske ali izjemne.

Ob upoštevanju določb finančne uredbe in uredbe o skupnih določbah¹⁹ glede letnih zaključnih računov v obdobju 2014–2020, **popravljenih napak za prejšnja leta niso več relevantne in jih v ACR ni treba navesti**. Zato se vsi finančni popravki, uporabljeni v zvezi z izdatki v vzorčeni populaciji, potrjeni v računovodskih izkazih in sporočeni skupaj s svežnjem zagotovil, obravnavajo kot dokončni.

6. Revizije računovodskih izkazov

6.1 Navedba organov, ki so izvedli revizije računovodskih izkazov.

6.2 Opis revizijskega pristopa k preverjanju elementov računovodskih izkazov iz člena 137 Uredbe (EU) št. 1303/2013. Ta vključuje sklic na revizije, ki so izvedene v okviru revizij sistemov (podrobno opisane v oddelku 4) in revizij operacij (podrobno opisane v oddelku 5) in eo relevantne v zvezi z zahtevano zanesljivostjo računovodskih izkazov.

6.3 Navedba zaključkov, oblikovanih na podlagi revizij, v zvezi s popolnostjo, točnostjo in verodostojnostjo računovodskih izkazov, vključno z navedbo finančnih popravkov, izraženih v računovodskih izkazih, na podlagi rezultatov revizij sistemov in/ali revizij operacij.

6.4 Navedba, ali so bile ugotovljene težave sistemske narave, in navedba sprejetih ukrepov.

RO bi moral v **oddelku 6.2** opisati revizijsko delo, opravljeno za revizijo računovodskih izkazov v okviru člena 137 uredbe o skupnih določbah in člena 29 delegirane uredbe Komisije ter za podporo revizijskega mnenja o popolnosti, točnosti in verodostojnosti računovodskih izkazov, ob upoštevanju *smernic Komisije o reviziji računovodskih izkazov* (EGESIF_15_0016), kakor so bile posodobljene.

¹⁹ Zlasti člen 63(5) in (6) finančne uredbe ter člen 137(1) uredbe o skupnih določbah.

RO bi moral pojasniti tudi časovni razpored in načrt dela, dogovorjena z OP in OU, potrebna za pravočasno opravljeno revizijo računovodskih izkazov.²⁰

RO bi moral v **oddelku 6.3** pojasniti, kako je oblikoval zaključke o popolnosti, točnosti in verodostojnosti računovodskih izkazov na podlagi naslednjih različnih virov zagotovil:

- svojih revizij sistemov (zlasti tistih, opravljenih pri OP, kot je opredeljeno v členu 29(4) delegirane uredbe Komisije);
- svojih revizij operacij;²¹
- končnih revizijskih poročil, ki jih pošljeta Komisija in Računsko sodišče;
- svoje ocene izjave o upravljanju in letnega povzetka;
- narave in obsega opravljenega preskušanja osnutkov računovodskih izkazov, ki jih je organ za potrjevanje predložil revizijskemu organu, ter kakršnih koli dodatnih revizijskih postopkov, izvedenih za usklajevanje in preverjanje podatkov v računovodskih izkazih.

Glede zadnje točke bi moral RO opisati svoja končna dodatna preverjanja osnutkov potrjenih računovodskih izkazov pred predpisanim rokom, ki je 15. februar, kot je določeno v že omenjenih *smernicah o revizijah računovodskih izkazov*. RO bi zlasti moral:

(1) v ACR izrecno potrditi, da je preveril uskladitve, ki jih je OP opravil v zvezi z informacijami iz dodatkov 2 in 8 k računovodskim izkazom, in njihovo skladnost z informacijami, ki jih je OU predložil v letnem povzetku (zlasti zneskom, navedenim v preglednicah v oddelkih A, B in C letnega povzetka), ter

(2) navesti in pojasniti morebitna ugotovljena razhajanja med tema dokumentoma.

RO bi moral opisati delo, opravljeno v zvezi s tem, vključno s svojo oceno ustreznosti pojasnil OP glede prilagoditev, razkritih v navedenih dodatkih, in preverjanjem skladnosti z informacijami, razkritimi v ACR in letnem povzetku. Pri preverjanju bi se bilo treba osredotočiti zlasti na finančne popravke, ki se odražajo v računovodskih izkazih in so bili izvedeni na podlagi rezultatov revizij sistemov, revizij operacij in nadaljnjih upravljalnih preverjanj, opravljenih po predložitvi končnega zahtevka za vmesno plačilo Komisiji in pred

²⁰ Ob upoštevanju odstavka A39 standarda MSR 700 revizijski organ predloži mnenje za računovodske izkaze, za katere je odgovoren OP. RO torej ne more skleniti, da je bilo pridobljenih dovolj ustreznih revizijskih dokazov, dokler niso pripravljene računovodski izkazi in dokler vodstvo ne sprejme odgovornosti zanje. To pomeni, da lahko RO pripravi mnenje o računovodskih izkazih šele potem, ko jih OP predloži njemu in OU, ter potem, ko mu OU predloži izjavo o upravljanju. Vendar bi moral RO začeti revizijo računovodskih izkazov preden jih OP dokonča in preden OU predloži izjavo o upravljanju, da se zagotovi dovolj časa za oblikovanje njegovega mnenja do 15. februarja leta N + 2. OP, OU in RO se morajo dogovoriti o časovnem razporedu in delovnih načrtih, da se zagotovi nemoten potek.

²¹ Revizije operacij omogočajo preverjanje točnosti zneskov in popolnosti ustreznih izdatkov, vključenih v zahtevke za plačilo (in pozneje v računovodske izkaze, če se ugotovi, da so popolnoma zakoniti in pravilni). Omogočajo tudi usklajenost revizijske sledi od računovodskega sistema organa za potrjevanje vse do ravni upravičenca/operacije prek morebitnih posredniških organov, kar je vidik, ki je že zajet v tekočih revizijah.

predložitvijo računovodskih izkazov. **Posebno pozornost bi bilo treba nameniti zneskom, ki se trenutno ocenjujejo v skladu s členom 137(2) uredbe o skupnih določbah, in te zneske razkriti.**

7. Usklajevanje med revizijskimi telesi in nadzorne naloge RO

7.1 Opis postopka usklajevanja med revizijskim organom in katerim koli organom, ki izvaja revizije, kot je predvideno v členu 127(2) Uredbe (EU) št. 1303/2013), če je to primerno.

7.2 Opis postopka nadzora in pregleda kakovosti, ki ga revizijski organ uporablja v zvezi s takimi organi, ki izvajajo revizije.

V oddelku 7.1 bi moral postopek vključevati usklajevanje v zvezi z načrtovanjem revizije ter usklajevanje in preverjanje rezultatov revizije za sprejetje dokončnih zaključkov in oblikovanje revizijskega mnenja.

V oddelek 7.2 bi bilo treba vključiti opis postopka nadzora, ki ga RO uporablja za druga revizijska telesa (če je ustrezno). Opis bi moral obsegati pregled nadzora, ki je bil dejansko opravljen v zvezi z obračunskim letom, pri čemer bi bilo treba upoštevati obstoječe mednarodno sprejete revizijske standarde ali smernice.

V zvezi s tem bi moral RO upoštevati Smernico št. 25 iz Evropskih smernic za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI²², ki se nanaša na koncept evropskih vrhovnih revizijskih institucij o uporabi dela drugih revizorjev in strokovnjakov. Ta smernica se izrecno nanaša na zahteve, ki jih je treba upoštevati glede na obseg uporabe dela, ki so ga opravili drugi revizorji v vsaki fazi revizije, in sicer za namene načrtovanja, kot del revizijskih dokazov ali na koncu preskušanja. Obseg postopkov, ki bi jih moral glavni revizor izvesti, da bi pridobil zadostne ustrezne revizijske dokaze o tem, da je del drugega revizorja v okviru določene naloge ustrezno za njegove namene, je odvisen od faz revizije, v katerih se lahko uporabi delo drugih revizorjev. Pregled RO mora biti podrobnejši, zlasti kadar se delo uporabi kot revizijski dokaz.

Dodatne smernice so na voljo v ISSAI 1600, ki se nanaša na revizije skupin²³, ISSAI 1610²⁴ (vključuje ISA 610) o uporabi dela notranjih revizorjev in ISSAI 1620²⁵ o uporabi dela strokovnjaka revizorja.

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

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

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>

8. Druge informacije

8.1 Če je relevantno, informacije o prijavljenih in domnevnih goljufijah, odkritih v okviru revizij, ki jih izvede revizijski organ (vključno s primeri, ki so jih sporočili drugi nacionalni organi in organi EU, in primeri v zvezi z operacijami, ki jih je revidiral revizijski organ) ter sprejetih ukrepov.

V oddelku 8.1 ACR bi moral RO navesti sprejete ukrepe v zvezi s primeri domnevnih goljufij, ugotovljenih med revizijo vse do predložitve ACR.

Posebnim nacionalnim in evropskim službam za boj proti goljufijam bi bilo treba poročati o vseh primerih domnevnih goljufij, ki se nanašajo na obračunsko leto in jih je odkril RO, pri programih, ki se financirajo iz več skladov, pa bi bilo treba navesti zadevni sklad.

V ACR bi moralo biti navedeno, ali so bili primeri domnevnih goljufij, ki jih je odkril RO²⁶, sporočeni uradu OLAF. Domnevno goljufijo mora uradu OLAF sporočiti organ, ki ga imenuje država članica, v skladu z zahtevami iz člena 122(2) uredbe o skupnih določbah ter delegiranimi in izvedbenimi akti iz te določbe.²⁷

RO bi moral, če to omogočajo nacionalni predpisi za tekoče preiskave, zbrati informacije o naravi goljufije in oceniti, ali gre za sistemsko težavo, ter v takem primeru navesti, ali so bili priporočeni/sprejeti blažilni ukrepi.

V ACR bi bilo treba po potrebi poročati o stanju izvajanja finančnih popravkov v zvezi z goljufijo ali domnevno goljufijo in navesti informacije o zahtevku za vmesno plačilo, predloženem Komisiji, v katerega so bili vključeni popravki.

Dodatne informacije in smernice za ukrepe, ki jih morajo sprejeti nacionalni organi (vključno z revizijskimi organi) v zvezi s preprečevanjem, odkrivanjem in popravljanjem primerov goljufije, so na voljo na spletnem naslovu: <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. Glede na standard ISA 240 „lahko revizorji odkrijejo okoliščine, ki nakazujejo, da je morda prišlo do goljufije. V takih primerih morajo brez odlašanja obvestiti ustreznega organa, da nadalje ukrepa [...] Revizor lahko sklone, da morebitna goljufija bodisi vpliva na celotni sistem ali le na njegov del bodisi da obstaja en ali več osamljenih primerov morebitne goljufije. V vseh primerih se mora hitro odzvati in obvestiti ustrezne organe, pri čemer se upoštevajo vse okoliščine primerov. Na podlagi odkritih dokazov mora strogo in temeljito analizirati stanje, strukturirati dokaze, na katerih temelji ugotovitev, in se odločiti, koga bo obvestil. Prve osebe, ki jih je treba obvestiti, so verjetno tiste, ki so pristojne za upravljanje revidiranega subjekta,

²⁶ Revizorji izvajajo upravne postopke in ne kazenskih. Obseg njihovih pristojnosti in pooblastil, kar zadeva odkrivanje določenih okoliščin domnevne goljufive dejavnosti, je zato precej omejen. Poleg tega se ključni cilji kazenskih in revizijskih postopkov razlikujejo. Revizija operacij je upravne narave, njen cilj pa je oceniti zakonitost in pravilnost izvajanja projekta, medtem ko je cilj kazenskega postopka odkriti in preiskati operacije, da se zagotovijo dokazi o goljufivem namenu.

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

*če ni razloga za domnevo, da so v primer vpletene.[...] Sicer mora revizor o primerih obvestiti neposredno pravosodne organe, ne da bi to vplivalo na upoštevanje katere koli nacionalne zakonodaje v zvezi z zaupnostjo informacij, pridobljenih med revizijo. Revizorji morajo obvestiti tudi pristojne nacionalne organe, ki morajo nepravilnosti in primere domnevnih goljufij priglasiti Komisiji (uradu OLAF) v skladu z veljavnimi sektorskimi pravili o poročanju o nepravilnostih.*²⁸

8.2 Če je relevantno, naknadni dogodki, ki so se zgodili po predložitvi računovodskih izkazov revizijskemu organu in pred predložitvijo letnega poročila o nadzoru iz člena 127(5)(b) Uredbe (EU) št. 1303/2013 Komisiji ter ki so se upoštevali pri določitvi stopnje zanesljivost in oblikovanju mnenja revizijskega organa.

Pojem poznejših dogodkov izhaja iz mednarodnega revizijskega standarda 560 in vsebuje potrebne prilagoditve za deljeno upravljanje v okviru kohezijske politike. Kot je navedeno v zadevnem standardu, je eden od ciljev revizorja „pridobiti dovolj ustreznih revizijskih dokazov o tem, ali so dogodki, ki so se zgodili med datumom računovodskih izkazov in datumom revizijskega poročila in terjajo prilagoditev računovodskih izkazov ali razkritje v njih, ustrezno izraženi v teh računovodskih izkazih v skladu z veljavnim okvirom finančnega poročanja“. V okviru deljenega upravljanja bi bilo treba „računovodske izkaze“ razumeti kot računovodske izkaze, ki jih pripravi OP, ki je zanje tudi odgovoren. Kot „datum računovodskih izkazov“ se dojema datum, ko je OP predložil računovodske izkaze RO za končno preverjanje.

Predpostavlja se, da bo RO prejel računovodske izkaze od OP pred njihovo predložitvijo Komisiji, da bo lahko sprejel zaključke o njihovi popolnosti, točnosti in verodostojnosti. V obdobju med prejetjem navedenih računovodskih izkazov in pripravo revizijskega mnenja lahko RO izve za dogodke, ki vplivajo na zneske, razkrite v računovodskih izkazih, zlasti na izdatke, prijavljene kot zakonite in pravilne.

V ta namen bi moral RO „izvesti revizijske postopke, ki so namenjeni pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, z namenom zaznavanja vseh dogodkov, ki so se zgodili med datumom računovodskih izkazov in datumom revizorjevega poročila [ACR] in terjajo prilagoditev računovodskih izkazov ali razkritje v njih“. Kot je prav tako predvideno v standardu MSR 560, „pa se od RO ne pričakuje, da bi izvajal dodatne revizijske postopke v zvezi z zadevami, za katere so že predhodno opravljeni revizijski postopki privedli do zadovoljivih zaključkov“.

Nekateri naknadni dogodki lahko pomembno vplivajo na delovanje MCS in/ali na pridržke (v primeru mnenja s pridržkom ali negativnega mnenja) ter jih mora RO zato upoštevati. Ti dogodki so lahko pozitivne narave (npr. korektivni ukrepi, izvedeni po tem, ko je OP pripravil

²⁸ Priročnik o vlogi revizorjev držav članic na področju preprečevanja in odkrivanja goljufij (<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20the%20Role%20of%20Member%20states%27auditors%20in%20fraud%20prevention%20and%20detection%205BEN%5D.doc>).

računovodske izkaze, in pred njihovo predložitvijo Komisiji) ali pa imajo negativni vpliv (npr. pomanjkljivosti v sistemu ali napake, odkrite v zadevnem obdobju).

Če je ustrezno, bi bilo treba upoštevati rezultate drugih nacionalnih revizij ali revizij EU, izvedenih v zvezi z obračunskim letom.

Za programe, ki se financirajo iz več skladov, bi moral biti za vsakega od sporočenih poznejših dogodkov naveden zadevni sklad.

Poleg tega je RO pozvan, naj v oddelku 8 povzame opravljeno revizijsko delo in rezultate v zvezi z zanesljivostjo podatkov o smotrnosti na podlagi revizij sistemov KZ 6 (zlasti vidik zanesljivosti podatkov o smotrnosti), kakršnih koli posebnih tematskih revizij o zanesljivosti podatkov o smotrnosti in revizij operacij.

9. Splošna stopnja zagotovila

9.1 Navedba splošne stopnje zagotovila v zvezi s pravilnim delovanjem sistema upravljanja in nadzora ter pojasnilo o tem, kako je bila taka stopnja dosežena na podlagi kombinacije rezultatov revizij sistemov (kakor so opisani v oddelku 10.1) in revizij operacij (kakor so opisani v oddelku 10.2). Če je relevantno, revizijski organ upošteva tudi rezultate drugih nacionalnih revizij ali revizij Unije, izvedenih v zvezi z obračunskim letom.

9.2 Ocena kakršnih koli izvedenih ukrepov za blažitev, kot so finančni popravki, in ocena potrebe po kakršnih koli nujnih dodatnih popravkih ukrepov, tako z vidika sistema kot s finančnega vidika.

Za namene splošnega zagotovila, ki ga mora RO navesti v **oddelku 9.1**:

- Zagotovilo o računovodskih izkazih temelji na rezultatih revizij računovodskih izkazov (in drugih ustreznih virih informacij iz oddelka 6.3), zaključke v zvezi s tem pa bi bilo treba navesti v oddelku 6.3.²⁹
- Zagotovilo o zakonitosti in pravilnosti izdatkov temelji na TER, ki izhaja iz revizij operacij, pri čemer se upošteva izvedba potrebnih popravkov pred predložitvijo računovodskih izkazov (tj. RTER – glej zgornji oddelek 5).
- Zagotovilo o pravilnem delovanju MCS temelji na kombiniranih rezultatih revizij sistemov (ocena sistema – glej zgornji oddelek 4) in revizij operacij (TER – glej zgornji oddelek 5).

Pri programih, ki se financirajo iz več skladov, se od RO pričakuje, da potrdi, da se sprejeti zaključki nanašajo na vse sklade, ali da v primeru razlik na podlagi analize rezultatov opravljenega revizijskega dela pojasni, kako je prišel do zaključka za vsak sklad.

²⁹ Kar zadeva element revizijskega mnenja, povezan z računovodskimi izkazi, so nadaljnja navodila na voljo v *smernicah Komisije o reviziji računovodskih izkazov* (EGESIF 15_0016_02), kakor so bile posodobljene.

Splošna stopnja zagotovila je izražena v revizijskem mnenju (glej oddelek III), na katerega se RO lahko sklicuje v tem oddelku.

V zvezi z **oddelkom 9.2** se RO priporoča, naj opiše korektivne ukrepe, ki jih je država članica sprejela na podlagi rezultatov revizij sistemov in revizij operacij, o katerih je poročal RO.

Obstoj TER nad pragom pomembnosti na splošno potrjuje pomanjkljivosti sistema upravljanja in nadzora (večinoma na ravni KZ 4, upravljalnih preverjanj, vendar po možnosti tudi v zvezi z drugimi ključnimi zahtevami). V tem primeru in zlasti kadar je MCS razvrščen v kategorijo 3 ali 4, bi moral RO za zmanjšanje tveganja pomembnih napak tudi pri prihodnjih zahtevkih za plačilo pristojnim organom priporočiti, naj izvedejo popravljalne ukrepe, pri čemer potrebni korektivni ukrepi tvorijo akcijski načrt, ki se izvede v okviru jasno določenih rokov pred naslednjim svežnjem zagotovil in obravnava ugotovljene pomanjkljivosti sistema. Če je popravljalni akcijski načrt že pripravljen, bi ga bilo treba jasno in jedrnatopisati v ACR (in izjavi o upravljanju, ki jo zagotovi OU). Če še ni pripravljen, bi bilo treba navesti vsaj glavna področja priporočenih popravljalnih ukrepov (nadaljnje podrobnosti o popravljalnem akcijskem načrtu in njegovem izvajanju bi bilo treba nato navesti v naslednjem ACR, razen če jih Komisija ne zahteva prej).

III. SMERNICE ZA REVIZIJSKO MNENJE, KI GA RO VSAKO LETO PRIPRAVI ZA VSAK POSAMEZEN PROGRAM

1. Revizijsko mnenje

Revizijsko mnenje, ki ga RO v skladu s členom 127(5) uredbe o skupnih določbah vsako leto pripravi za vsak posamezen program, temelji na zaključkih, oblikovanih na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov. V Prilogi VIII k izvedbeni uredbi Komisije je določen vzorec za revizijsko mnenje, ki ga je treba uporabiti in v katerem so zajeti trije elementi zagotovila (računovodski izkazi, zakonitost in pravilnost izdatkov, vknjiženih v letne računovodske izkaze programa, ter delovanje MCS). Predvidene so tri vrste mnenj:

- mnenje brez pridržka;
- mnenje s pridržkom (z omejenim ali pomembnim vplivom);
- odklonilno mnenje.

RO poroča o svojem revizijskem mnenju za vsak posamezen program v ACR in v obliki strukturiranih podatkov v sistemu SFC2014, pri čemer navede morebitno različne stopnje zagotovila za vsakega od treh zgoraj navedenih elementov.

Če je izdano mnenje brez pridržka, brez izjeme velja za vse tri elemente revizijskega mnenja.

Pri drugih vrstah mnenj, tj. mnenju s pridržkom ali odklonilnem mnenju, bi moral RO v revizijskem mnenju navesti, katerega od treh elementov ali kombinacijo elementov (računovodske izkaze, zakonitost in pravilnost, MCS) zadeva.

V spodnji preglednici je na podlagi izkušenj za najpogosteje sporočene primere navedena povezava med revizijskim mnenjem (v zvezi s pravilnim delovanjem MCS ter zakonitostjo in pravilnostjo izdatkov) in zaključki, oblikovanimi na podlagi revizij sistemov in revizij operacij. **Ta preglednica je zgolj okvirna, zato mora RO uporabiti lastno strokovno presojo, zlasti za primere, ki niso opisani, ali za primere posebnih olajševalnih dejavnikov, ki jih je zaznal RO na podlagi revizijskih dokazov.** Izvedeni korektivni ukrepi, ki so navedeni v preglednici, se lahko nanašajo na finančne popravke (s ciljem znižanja RTER na 2 % ali manj) ali na izboljšave sistema/postopkov za odpravo pomanjkljivosti v MCS ali preprečitev ponovitve enakih nepravilnosti v prihodnje ali kombinacijo obojega.

Preglednica 1: Pričakovane vrste revizijskega mnenja o elementih zagotovila v zvezi z MCS, zakonitostjo in pravilnostjo ter računovodskimi izkazi,³⁰ pri čemer se upoštevajo vsi razpoložljivi revizijski rezultati in navedejo potrebni korektivni ukrepi.

Vrsta revizijskega mnenja	Element revizijskega mnenja in splošno zagotovilo				Potrebni korektivni ukrepi (glede na zaključke RO v ACR) (finančni popravki ali izboljšave sistema/postopkov ali oboje)
	Delovanje MCS (rezultati revizij sistemov, potrjeni ali spremenjeni na podlagi rezultatov revizij operacij – TER ali/in izboljšave za odpravo pomanjkljivosti MCS)		Zakonitost in pravilnost izdatkov, potrjenih v računovodskih izkazih	Računovodski izkazi	
	Rezultati revizij sistemov	TER (rezultati revizij operacij)	RTER (TER, ublažena z izvedenimi finančnimi popravki pred predložitvijo računovodskih izkazov Komisiji)		
1. Mnenje brez pridržka	Sistem v kategoriji 1 ali 2	in $TER \leq 2\%$	in $RTER \leq 2\%$	in potrebne prilagoditve v računovodskih izkazih $\leq 2\%$	Popravki posameznih napak v vzorcu.
2. Mnenje s pridržkom (pridržek z omejenim vplivom)	Sistem v kategoriji 2	in/ali $2\% < TER < 5\%$	ni relevantno ³¹	ni relevantno	Popravki posameznih napak v vzorcu. Izboljšave za odpravljanje morebitnih pomanjkljivosti MCS.
3. Mnenje s pridržkom	sistem v kategoriji 3	in/ali $5\% \leq TER \leq 10\%$	in/ali $RTER > 2\%$	in/ali potrebne prilagoditve	Ekstrapolirani finančni popravki za znižanje RTER na 2 % ali manj ob upoštevanju popravkov, ki so že

³⁰ Kar zadeva zagotovilo o računovodskih izkazih, so nadaljnja navodila na voljo v *smernicah Komisije o reviziji računovodskih izkazov* (EGESIF_15_0016), kakor so bile posodobljene.

³¹ Kar zadeva element zagotovila o zakonitosti/pravilnosti in računovodskih izkazih, se oblikuje revizijsko mnenje s pridržkom/negativno mnenje (pomembna preostala stopnja napake) ali brez pridržka. Kakršne koli prilagoditve ali preostala stopnja napake, ki presegajo prag pomembnosti za izdatke, potrjene v letnem zaključnem računu, se obravnavajo kot znatna inherentna težava.

Vrsta revizijskega mnenja	Element revizijskega mnenja in splošno zagotovilo				Potrebni korektivni ukrepi (glede na zaključke RO v ACR) (finančni popravki ali izboljšave sistema/postopkov ali oboje)
	Delovanje MCS (rezultati revizij sistemov, potrjeni ali spremenjeni na podlagi rezultatov revizij operacij – TER ali/in izboljšave za odpravo pomanjkljivosti MCS)		Zakornost in pravilnost izdatkov, potrjenih v računovodskih izkazih	Računovodski izkazi	
	Rezultati revizij sistemov	TER (rezultati revizij operacij)	RTER (TER, ublažena z izvedenimi finančnimi popravki pred predložitvijo računovodskih izkazov Komisiji)		
(pridržek s pomembnim vplivom)				v računovodskih izkazih > 2 %	bili izvedeni na podlagi revizij RO (vključno s popravki posameznih napak v vzorcu). + Popravljalni akcijski načrt za odpravo morebitnih pomanjkljivosti MCS.
4. Odklonilno mnenje	Sistem v kategoriji 4	in/ali TER > 10 %	in/ali RTER > 2 %	in/ali potrebne prilagoditve v računovodskih izkazih > 2 %	+ Izvedba potrebnih prilagoditev v računovodskih izkazih.

V zgornji preglednici 1 so predstavljene smernice za oceno stopnje zagotovila v zvezi s tremi elementi revizijskega mnenja v nedvoumnih primerih. Če RO na primer meni, da MCS spada v kategorijo 1 ali 2, TER in RTER pa ne presejata 2-odstotnega praga pomembnosti, se lahko v zvezi z MCS ter zakonitostjo in pravilnostjo izda revizijsko mnenje brez pridržka (razen če RO meni, da je zaradi potrebnih izboljšav in popravljalnih ukrepov v zvezi z MCS, ki je glede na oceno razvrščen v kategorijo 2, potreben pridržek).

Vendar mora RO pri oblikovanju revizijskega mnenja upoštevati različne stopnje zagotovila in rezultate revizij v zvezi z vsakim posameznim elementom revizijskega mnenja. Če v času priprave revizijskega mnenja RO bili izvedeni kakršni koli popravni ukrepi na ravni sistema/zakonitosti in pravilnosti, lahko RO pregleda svojo prvotno oceno na podlagi razpoložljivih revizijskih rezultatov in pridobljenih dokazov. Možnih je več primerov:

- Če je MCS razvrščen v kategorijo 1 ali 2 in/ali TER presega 2 %, to pomeni, da MCS v praksi ni dovolj učinkovit pri preprečevanju, ugotavljanju in popravljanju nepravilnosti, kljub pozitivni oceni na podlagi revizij sistemov, ki jih je izvedel RO. Zato se na splošno šteje, da je za MCS primerno revizijsko mnenje s pridržkom (po možnosti z le omejenim vplivom, če je sporočena TER med 2 % in 5 %; če pa je RTER višja od 2 %, se šteje, da pridržek pomembno vpliva na zakonitost in pravilnost).
- Če je v prejšnjem primeru država članica izvedla ustrezne popravne ukrepe (tj. finančne popravke, posamezne ali ekstrapolirane, za znižanje RTER na 2 % ali manj) pred dokončanjem ACR, lahko RO izda mnenje s pridržkom z omejenim vplivom samo v zvezi s potrebnimi izboljšavami MCS, medtem ko se glede zakonitosti in pravilnosti pridržki ne navedejo (RTER znižana na 2 % ali manj).
- Po drugi strani, če so poleg potrebnih finančnih popravkov nujni tudi popravljalni ukrepi za zagotovitev izboljšav za odpravo pomanjkljivosti MCS (odvisno od narave in vrste napak, zaradi katerih je TER višja od 2 %, ter resnosti TER), in se ti ukrepi izvedejo, se lahko namesto tega izda mnenje brez pridržka (v zvezi z MCS ter tudi v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo).
- Mnenje s pridržkom s pomembnim vplivom bi bilo treba izdati, ko je MCS glede na oceno uvrščen v kategorijo 3 in/ali TER presega 5 %. Vendar je pridržek lahko omejen na MCS, če je bila RTER z ustreznimi (posameznimi in/ali ekstrapoliranimi) finančnimi popravki znižana na 2 % ali manj, preden je bil sveženj zagotovil predložen Komisiji. Nadalje, če ima RO poleg tega zadostne dokaze o učinkovitem izvajanju korektivnih ukrepov v zvezi s pomanjkljivostmi sistema in bi lahko celo preskusil njihovo učinkovito izvajanje pred dokončanjem ACR, se lahko odloči, da bo izdal splošno mnenje brez pridržka. Če po drugi strani korektivni ukrepi v zvezi s pomanjkljivostmi sistema niso bili izvedeni, naj bi revizijsko mnenje zaradi pridržka v zvezi z MCS ostalo mnenje s pridržkom, tudi če se je RTER znižala na 2 % ali manj, saj MCS še naprej ustvarja izdatke, ki vključujejo več kot 5-odstotno tveganje napake.

- Če RO v računovodskih izkazih odkrije pomembne napake, bi moral izdati mnenje s pridržkom, tudi če je MCS razvrščen v kategorijo 1 ali 2, TER in RTER pa ne presegata praga pomembnosti, ki znaša 2 %. Pridržek se v tem primeru nanaša le na točnost, popolnost in/ali pravilnost računovodskih izkazov.

2. Vrste revizijskega mnenja

Mnenje brez pridržka

Na podlagi izvedene revizije menim, da:

- računovodski izkazi dajejo resnično in pošteno sliko, kot je določeno v členu 29(5) Uredbe (EU) št. 480/2014;
- so izdatki v računovodskih izkazih, v zvezi s katerimi je bil Komisiji predložen zahtevek za povračilo, zakoniti in pravilni;
- vzpostavljeni sistemi upravljanja in nadzora delujejo pravilno.

Izvedena revizija ne zmanjšuje zanesljivosti trditev iz izjave o upravljanju.

[Revizijski organ lahko v skladu z mednarodno priznanimi revizijskimi standardi vključi tudi poudarke, ki pa ne vplivajo na njegovo mnenje. V izrednih primerih je mogoča zavrnitev priprave mnenja.]

Mnenje s pridržkom

Na podlagi izvedene revizije menim, da:

- računovodski izkazi dajejo resnično in pošteno sliko, kot je določeno v členu 29(5) Uredbe (EU) št. 480/2014;
- so izdatki v računovodskih izkazih, v zvezi s katerimi je bil Komisiji predložen zahtevek za povračilo, zakoniti in pravilni;
- vzpostavljeni sistem upravljanja in nadzora deluje pravilno,

razen glede [neustrezno črtati]:

pomembnih zadev v zvezi z računovodskimi izkazih: [...]

in/ali [neustrezno črtati]

pomembnih zadev v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo izdatkov v računovodskih izkazih, v zvezi s katerimi je bil Komisiji predložen zahtevek za povračilo: [...]

in/ali [neustrezno črtati] pomembnih zadev v zvezi z delovanjem sistema upravljanja in nadzora: [...]

Zato ocenjujem, da je vpliv pridržka(-ov) [omejen]/[pomemben]. [neustrezno črtati]

Ta vpliv se nanaša na [znesek v EUR in v %] vseh prijavljenih izdatkov. Prispevek Unije na katerega se pridržek nanaša, torej znaša [...] [znesek v EUR].

Izvedena revizija ne zmanjšuje zanesljivosti / zmanjšuje zanesljivost [neustrezno črtati] trditev iz izjave o upravljanju.

[Če izvedena revizija zmanjšuje zanesljivost trditev iz izjave o upravljanju, revizijski organ v tem odstavku razkrije vidike, na podlagi katerih je bil oblikovan tak zaključek.]

[Revizijski organ lahko v skladu z mednarodno priznanimi revizijskimi standardi vključi tudi poudarke, ki pa ne vplivajo na njegovo mnenje. V izrednih primerih je mogoča zavrnitev priprave mnenja.]

RO bi moral:

- podrobno opisati in pojasniti pridržke;
- oceniti njihov vpliv: omejen ali pomemben;
- količinsko opredeliti vpliv v zvezi s prijavljenimi izdatki in ga navesti v absolutnem smislu.

Načeloma količinska ocena vpliva ustreza RTER (kot %), pomnoženi z izdatki, potrjenimi v računovodskih izkazih (kot znesek), razen če se pridržek nanaša le na računovodske izkaze. V tem primeru je količinska ocena vpliva celotni znesek, ki ga RO v računovodskih izkazih opredeli kot napačen.

Če se pridržek nanaša le na (del) MCS, se poleg tega RO priporoča, naj navede zneske, ki so vključeni v računovodske izkaze in povezani s (tem delom) MCS, ter oceni zneske, na katere vpliva pridržek.³²

Kot je navedeno v preglednici v zgornjem oddelku III.1, se ocena vpliva pridržka na MCS kot „omejenega“ šteje za ustrezno, če se nanaša na nepravilnosti (ki v računovodskih izkazih še niso popravljene), ki presegajo 2 %, vendar so manjše od 5 % vseh izdatkov, potrjenih v računovodskih izkazih. Če so navedene nepravilnosti enake ali presegajo 5 % vseh izdatkov, potrjenih v računovodskih izkazih, bi moral biti ustrezen pridržek ocenjen kot „pomemben“. Enaka razlaga velja, če RO ne more natančno količinsko opredeliti točnega zneska nepravilnosti in se uporabi pavšalna stopnja. To lahko velja za pomanjkljivosti sistema.

³² To se lahko naredi na primer na podlagi TER, pavšalne stopnje itd.

Kar zadeva pridržek v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo, se v vseh primerih, v katerih RTER presega 2 %, njegov vpliv šteje za pomemben. Podobno se za vsak pridržek v zvezi z računovodskimi izkazi šteje, da ima pomemben vpliv.

Kot je pojasnjeno v tem oddelku, bi moral RO jasno sporočiti, ali se pridržki nanašajo na računovodske izkaze, zakonitost in pravilnost izdatkov ali sistem upravljanja in nadzora.

Pri programih, ki se financirajo iz več skladov, in kadar se stanje razlikuje glede na posamezen sklad, bi moral RO navesti, ali pridržki veljajo za vsak posamezen sklad in kako.

Odklonilno mnenje

Na podlagi izvedene revizije menim, da:

- računovodski izkazi dajejo resnično in pošteno sliko / ne dajejo resnične in poštene slike [neustrezno črtati], kot je določeno v členu 29(5) Uredbe (EU) št. 480/2014;
- so izdatki v računovodskih izkazih, v zvezi s katerimi je bil Komisiji predložen zahtevek za povračilo, zakoniti in pravilni / nezakoniti in nepravilni [neustrezno črtati];
- vzpostavljeni sistem upravljanja in nadzora deluje / ne deluje [neustrezno črtati] pravilno.

To odklonilno mnenje temelji na [ustrezno črtati]:

pomembnih zadevah v zvezi z računovodskimi izkazi: [...]

in/ali [neustrezno črtati]

pomembnih zadevah v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo izdatkov v računovodskih izkazih, v zvezi s katerimi je bil Komisiji predložen zahtevek za povračilo: [...]

in/ali [neustrezno črtati]

pomembnih zadevah v zvezi z delovanjem sistema upravljanja in nadzora: [...]

Izvedena revizija zmanjšuje zanesljivost trditev iz izjave o upravljanju glede naslednjih vidikov: [...]

[Revizijski organ lahko v skladu z mednarodno priznanimi revizijskimi standardi vključi tudi poudarke, ki pa ne vplivajo na njegovo mnenje. V izrednih primerih je mogoča zavrnitev priprave mnenja.]

Zgoraj navedena pojasnila glede količinske opredelitve vpliva pridržkov veljajo tudi za odklonilna mnenja.

Poleg tega in zlasti v primerih mnenja s pridržkom ali odklonilnega mnenja se pričakuje, da bo RO navedel korektivne ukrepe, ki jih načrtujejo ali so jih sprejeli različni vključeni organi.

RO bi moral spremljati, ali so bili ti ukrepi dejansko izvedeni, in naslednje leto o izvedbi poročati v točkah 4.5 in 5.12 ACR.

Pri oblikovanju revizijskih mnenj in določanju stopenj zagotovila bi bilo treba uporabiti ustrezno strokovno presojo, da se sprejme odločitev, ali je zaradi resnosti ugotovitev upravičeno mnenje s pridržkom ali odklonilno mnenje.

Omejitev obsega

Omejitev obsega bi bilo treba izdati, kadar RO zaradi zunanjih dejavnikov³³ ne more opraviti vsega potrebnega revizijskega dela, ki je bilo načrtovano in bi mu omogočilo oblikovanje tehtnega in utemeljenega revizijskega mnenja za vse tri komponente mnenja.

Če se **omejitev obsega** šteje za potrebno, bi moral RO oceniti vpliv (če obstaja) na izdatke, potrjene v računovodskih izkazih³⁴. Če je vpliv ocenjen kot pomemben, ni mogoče dati mnenja brez pridržka. RO bi moral v takih primerih izdati mnenje s pridržkom, v izrednih primerih pa lahko zavrne pripravo mnenja.

Zavrnitev priprave mnenja

RO lahko v izrednih primerih zavrne pripravo mnenja. To je mogoče le, kadar ne more revidirati računovodskih izkazov (glej spodaj za primer brez računovodskih izkazov), prijavljenih izdatkov ali delovanja MCS zaradi zunanjih dejavnikov, ki niso v njegovi pristojnosti. V takih primerih bi moral pojasniti, zakaj ni mogel oblikovati revizijskega mnenja.

Zavrnitev priprave mnenja se lahko oblikuje na naslednji način:

Zaradi pomembnosti zadeve, opisane v zgornjem odstavku, nisem mogel/mogla pridobiti dovolj ustreznih revizijskih dokazov za zagotovitev podlage za revizijsko mnenje. Zato ne izražam revizijskega mnenja zaradi omejitve obsega v zvezi z naslednjimi elementi:

– računovodskimi izkazi;

in/ali [neustrezno črtati]

– zakonitostjo in pravilnostjo izdatkov, v zvezi s katerimi je bil Komisiji predložen zahtevek za povračilo;

in/ali [neustrezno črtati]

– delovanjem sistema upravljanja in nadzora.

³³ Če na primer revidiranec zavrne dostop do dokumentov.

³⁴ Ocena lahko temelji na zneskih v računovodskih izkazih, v zvezi s katerimi potrebnega revizijskega dela ni bilo mogoče opraviti.

Zavrnitev priprave mnenja, če Komisiji med obračunskim letom niso prijavljeni nobeni izdatki

Če Komisiji niso prijavljeni nobeni izdatki v zvezi z obračunskim letom in OP v računovodskih izkazih ne poroča o zneskih prispevkov programa, vplačanih v finančne instrumente iz člena 41(1) uredbe o skupnih določbah, ali vnaprejšnjih izplačilih državne pomoči iz člena 131(4) uredbe o skupnih določbah, je ustrezna **zavrnitev priprave mnenja** (ki zajema vse tri elemente mnenja).

To velja, tudi če je RO morda že izvedel nekatere revizije sistemov. Rezultate teh revizij je treba sporočiti v oddelku 4 ACR. Ker pa v računovodskih izkazih ni bil potrjen noben znesek, je ustrezna zavrnitev priprave mnenja (zaradi računovodskih izkazov ter zakonitosti in pravilnosti).

Ta pristop se ne uporablja v primerih, ko so Komisiji v zvezi z obračunskim letom prijavljeni omejeni izdatki. V takih primerih bi moral RO izdati revizijsko mnenje na podlagi opravljenega revizijskega dela.

3. Programi, ki se financirajo iz več skladov, skupni sistemi in različna revizijska mnenja za posamezne programe

Pri programu, ki se financira iz več skladov, se revizijsko mnenje nanaša na vse sklade v okviru navedenega programa.

V primeru več programov, združenih v skupino in zajetih s skupnim MCS, lahko RO v skladu z uredbo o skupnih določbah sporoči eno TER na podlagi enega samega vzorca, ki zajema to skupino programov, in za skupino programov predloži eno ACR. Vendar je treba v skladu s členom 127(5) uredbe o skupnih določbah za vsak program izdati posamezno revizijsko mnenje.³⁵ Vrsta revizijskega mnenja se lahko nato po programih razlikuje, čeprav so združeni v skupino. Če revizije sistemov ali analiza napak, odkritih v naključnem vzorcu v okviru skupnega MCS, kažejo na posebne pomanjkljivosti enega samega programa (ali nekaterih programov), vključenega v navedeni skupni sistem, se lahko RO odloči, da bo za ta določeni program (programe) sprejel drugačno revizijsko mnenje³⁶. V ta namen mu sistem SFC2014 omogoča, da za vsak program v okviru skupnega MCS vnese ločeno revizijsko mnenje. Od RO se pričakuje, da bo v ACR pojasnil revizijske dokaze in ugotovitve, ki podpirajo različna revizijska mnenja v okviru skupnega MCS.

³⁵ Člen 127(5) Uredbe (EU) št. 1303/2013 določa: „Revizijski organ pripravi: (a) revizijsko mnenje [...] (b) poročilo o nadzoru [...] Kadar se za več operativnih programov uporablja skupni sistem upravljanja in nadzora, se informacije iz točke (b) prvega pododstavka lahko združijo v enem poročilu.“

³⁶ Kadar ima RO dovolj revizijskih dokazov, da lahko pripravi različna revizijska mnenja za programe, zajete v enem samem vzorcu za skupni MSC; v zvezi z vzorcem glej tudi oddelek 5.3.

4. Neustrezna revizijska mnenja

Komisija za neustrezna revizijska mnenja šteje med drugim naslednje primere:

- mnenje brez pridržka, čeprav Komisiji za referenčno obračunsko leto ni bil prijavljen noben izdatek (glej tudi zgoraj opisano zavrnitev izdaje mnenja);
- mnenje brez pridržka, čeprav revizije operacij v zvezi z izdatki v referenčnem obračunskem letu niso bile izvedene;
- mnenje brez pridržka, čeprav RO ni revidiral velikega dela operacij v vzorcu (znaten vpliv na TER);
- mnenje brez pridržka, čeprav je skupna stopnja napake presegla prag pomembnosti in/ali so bile pri revizijah sistemov odkrite pomembne pomanjkljivosti, ne da bi nacionalni organi pravočasno pred razkritjem revizijskega mnenja sprejeli ustrezne korektivne ukrepe (glej oddelek II.5);
- omejitev obsega, kadar RO meni, da vzorec revizij operacij ni reprezentativen, RO pa vzorca ni razširil oz. ni izbral dopolnilnega vzorca;
- zavrnitev priprave mnenja, ker razčiščevalni postopki za revizije operacij/druge revizije niso bili zaključeni.

IV. OBRAVNAVANJE NAPAK, KI SO JIH ODKRILI REVIZIJSKI ORGANI, ZA NAMENE DOLOČITVE ZANESLJIVIH PREOSTALIH SKUPNIH STOPENJ NAPAK V LETNIH POROČILIH O NADZORU IN POROČANJA O NJIH

Namen tega oddelka je zagotoviti smernice za organe držav članic, in sicer revizijske organe, v zvezi z obravnavanjem in vrednotenjem napak, odkritih v okviru revizij, ki jih izvajajo revizijski organi, zlasti v okviru revizij operacij. V tem oddelku so pojasnjeni tudi izračun skupne stopnje napake in preostale skupne stopnje napake, povezani korektivni ukrepi in njihov vpliv na revizijsko mnenje, ki ga RO predloži v skladu s členom 127(5)(a) uredbe o skupnih določbah.

Prav tako so v tem oddelku na voljo dodatne informacije v zvezi z naslednjimi smernicami Komisije:

- *Smernicami o metodah vzorčenja za revizijske organe* (EGESIF_16-0014-01 z dne 20. januarja 2017 in naknadne spremembe smernic), v nadaljnjem besedilu: smernice o vzorčenju;

- *Smernicami o reviziji računovodskih izkazov* (EGESIF 15_0016), kakor so bile posodobljene;
- *Smernicami o preklicanih zneskih, izterjanih zneskih, zneskih, ki jih je treba izterjati, in neizterljivih zneskih* (EGESIF 15_0017), kakor so bile posodobljene.

1. Vrednotenje napak

1.1 Pregled vrst napak

Kot zahtevajo mednarodni revizijski standardi, in sicer standard ISA 530, bi morale biti v ACR poleg popravljivih in korektivnih ukrepov predstavljeno vrednotenje napak, odkritih v okviru revizij operacij, ki jih je izvedel revizijski organ (glej oddelek IV.3, v nadaljevanju). Napake, odkrite v navedenih revizijah, so lahko naključne, sistemske, znane ali (izjemoma) izjemne. Ti pojmi so pojasnjeni v oddelkih v nadaljevanju.

RO bi moral po ovrednotenju napak izračunati TER (skupno stopnjo napake) in RTER (preostalo skupno stopnjo napake, pri kateri se upoštevajo izvedeni popravki), kot je pojasnjeno v oddelkih IV.2 in IV.4, v nadaljevanju. RO mora načrtovati delo tako, da je vrednotenje pravilno izvedeno in da lahko država članica pred predložitvijo svežnja zagotovil pravočasno sprejme korektivne ukrepe ter jih ustrezno upošteva v računovodskih izkazih programa. V ACR bi morala biti pojasnjena strokovna presoja, ki jo je RO uporabil za vrednotenje napak.

1.2 Naključne napake

Napake, ki jih RO ne obravnava kot sistemske ali izjemne, se uvrstijo med naključne napake. S tem pristopom se predvideva verjetnost, da so take naključne napake, ugotovljene v revidiranem vzorcu, prisotne tudi v nerevidirani populaciji, saj je vzorec reprezentativen. Zato je treba te napake vključiti v izračun napovedi napak – glej oddelek IV.2, v nadaljevanju.

Izračun napovedi naključnih napak se razlikuje glede na izbrano metodo vzorčenja, kot je opisano v *Smernicah o metodah vzorčenja za revizijske organe*.

1.3 Sistemske napake

Sistemske napake so napake v revidiranem vzorcu, ki vplivajo na nerevidirano populacijo ter se pojavijo v jasno opredeljenih in podobnih okoliščinah. Navadno so povezane z neučinkovitimi nadzornimi postopki znotraj (dela) MCS. V primeru odkritja morebitne sistemske napake je treba izvesti dodatne dejavnosti, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti njen celotni obseg in jo posledično količinsko opredeliti. To pomeni, da bi bilo treba opredeliti vse primere v populaciji, ki bi lahko vsebovali enako vrsto napake, kot je bila

odkrita v vzorcu, da se lahko razmeji celotni učinek sistemske napake v populaciji.³⁷ V členu 143(1) Uredbe (EU) št. 1303/2013 je določeno: „V primeru sistemskih nepravilnosti država članica razširi svojo preiskavo na vse morebitno prizadete operacije.“

V *Smernicah o metodah vzorčenja za revizijske organe* so pojasnjene napovedi v primerih, ko so ugotovljene tako naključne kot sistemske napake.

Za izračun TER v zvezi s sistemskimi napakami obstajata dva možna scenarija:

(a) država članica je razmejila sistemsko napako v vseh morebitno prizadetih operacijah, tako da je lahko določila točen vpliv na populacijo. Sistemska napaka, odkrita v vzorcu, se ne ekstrapolira, temveč se kot absolutni znesek prišteje k znesku napake za izračun TER;

(b) država članica je v fazi poročanja Komisiji lahko le delno razmejila obseg sistemske napake v celotni populaciji (informacije o točnem obsegu vpliva sistemske napake niso na voljo). Sistemska napaka, odkrita v vzorcu, se za namene izračuna TER obravnava kot naključna (in tako prispeva k ekstrapolaciji).

V zvezi z izdatki, prijavljenimi v referenčnem obračunskem letu, je treba pri izračunu RTER upoštevati vse izvedene finančne popravke, ki ustrezajo (v celoti ali delno) popravljenim sistemskim napakam, in kakršne koli povezane zneske, odstranjene iz računovodskih izkazov zaradi trenutnega ocenjevanja (tj. izdatki, na katere bi lahko vplivala sistemska napaka in ki so bili odstranjeni zaradi nadaljnjega preverjanja s ciljem razmejitve sistemske napake) (glej oddelek IV.4, v nadaljevanju).³⁸

1.4 Izjemne napake

Napaka, ki očitno ni reprezentativna za populacijo, se imenuje izjemna napaka. Statistični vzorec je reprezentativen za populacijo, zato bi bilo treba o izjemnih napakah poročati le v redkih, dobro utemeljenih primerih. Pogosto zatekanje k temu konceptu, brez ustrezne utemeljitve, lahko postavi pod vprašaj zanesljivost izračuna TER in revizijskega mnenja RO.

RO mora v ACR izkazati veliko verjetnost, da izjemna napaka dejansko ni reprezentativna za populacijo, in v skladu s standardom ISA št. 530 pojasniti, s katerimi dodatnimi revizijskimi postopki je ugotovil obstoj izjemne napake. Navedeni standard natančneje določa naslednje:

³⁷ Neka napaka je lahko na primer odkrita pri operaciji, ki se sofinancira v okviru prednostne osi, povezane s finančnim inženiringom. Ta napaka se lahko pojavi tudi pri drugih operacijah v okviru iste prednostne osi. RO mora v sodelovanju z organom upravljanja preveriti, ali se je ista napaka ponovila tudi kje drugje.

³⁸ V izrednih primerih sistemskih napak, ki še niso bile popolnoma razmejene, je mogoče take napake izključiti iz izračuna RTER (v okviru vrednosti D), če (1) se je sistemska napaka pojavila le v omejenem delu izdatkov in (2) so vsi izdatki, na katere bi lahko vplivala ta napaka, odstranjeni iz računovodskih izkazov zaradi nadaljnje ocene, da bi se sistemska napaka popolnoma razmejila.

„A.19. Kadar je za napačno navedbo ugotovljeno, da je le izjema, jo je dovoljeno izključiti iz projiciranja napačnih navedb na populacijo. Vendar je treba učinek vsake take napačne navedbe, če ni bila popravljena, še vedno upoštevati poleg projekcije napačnih navedb, ki niso izjeme.“

„A.22. Pri preskušanju podrobnosti je projicirana napačna navedba skupaj z morebitno izjemno napačno navedbo revizorjeva najboljša ocena napačnih navedb v populaciji. Če je projicirana napačna navedba skupaj z morebitno izjemno napačno navedbo večja od dopustne napačne navedbe, vzorec ne zagotavlja sprejemljive podlage za zaključke o populaciji, ki je bila preskušena. [...]“

To pomeni, da je treba izjemno napako, če ni bila popravljena, prišteti v izračun TER, kot je določeno v oddelku IV.2, v nadaljevanju.

Če je bila izjemna napaka popravljena pred predložitvijo zadevnega ACR Komisiji (v zahtevku za plačilo ali (osnutku) računovodskih izkazov), se pri TER ne upošteva, ustrezni popravek pa se ne bi smel upoštevati pri izračunu RTER. Ta pristop se uporablja samo pri izjemnih napakah zaradi njihove posebne narave, kot je predvideno tudi v navedenih revizijskih standardih.

V posebnem primeru lahko RO pri isti operaciji ugotovi različne nepravilnosti, od katerih se ena šteje za izjemno napako. V tem primeru bi bilo treba na populacijo projicirati naključni del napake. Izjemna napaka pri tej isti operaciji se prišteje k TER, razen če se popravi pred predložitvijo ACR. Ker naključna napaka predstavlja druge možne napake v populaciji, bi jo bilo treba za pravilno oceno TER ekstrapolirati na preostale izdatke populacije.

1.5 Znane napake

Obstaja poseben tip napake, ki ga ne bi smeli zamenjevati s sistemskimi napakami, če napaka, ugotovljena pri eni operaciji/enem zahtevku za plačilo v vzorcu, pomaga revizorju odkriti eno ali več napak zunaj tega vzorca pri isti operaciji. Taka napaka se lahko razvrsti kot „znana napaka“.³⁹ Priporočeni pristop za obravnavanje znanih napak je naveden v nadaljevanju.

Naključno napako v vzorcu (tj. napako, ki je prispevala k odkritju znane napake zunaj vzorca) je treba ekstrapolirati kot vsako drugo naključno napako. Znesek znane napake zunaj vzorca se ne prišteje k TER. To priporočilo izhaja iz dejstva, da se razmejitev znane napake v nasprotju z razmejitvijo sistemskih napak običajno izvede na ravni operacije, pri kateri je bila

³⁹ Če se na primer ugotovi, da je neka pogodba v skladu s pravili o javnih naročilih nezakonita, obstaja verjetnost, da je bil del povezanih nepravilnih izdatkov za navedeno operacijo prijavljen v zahtevku za plačilo ali z računom, vključenim v revidirani vzorec, preostali izdatki za navedeno operacijo pa so bili morda prijavljeni v zahtevkih za plačilo ali z računi, ki niso bili vključeni v navedeni vzorec, v okviru revidirane populacije ali populacije iz prejšnjega leta

napaka odkrita. S tem postopkom se ne potrjuje, ali so v populaciji tudi druge operacije, na katere vpliva ta vrsta napake. Ne glede na to bi bilo treba znano napako prav tako popraviti.

Popraviti bi bilo treba tudi znane napake iz prejšnjih obračunskih let. Vendar pa tovrstne napake niso vključene v izračun TER in RTER za obračunsko leto, o katerem se poroča.

2. Skupna stopnja napake (TER)

2.1 Izračun TER

Načeloma je treba pri izračunu TER upoštevati vse napake, ugotovljene v okviru naključnega vzorca za revizije operacij.⁴⁰ V izračunu TER bi torej treba upoštevati analizo, ki jo je RO opravil glede različnih vrst napak⁴¹, odkritih v okviru revizij operacij, izvedenih v skladu s členom 127(1) uredbe o skupnih določbah.

Skupna napaka je torej vsota relevantnih komponent napake, in sicer: napovedanih naključnih napak; naključnih napak, ugotovljenih v izčrpnem stratumu/stratumih (če obstajajo), dobro razmejenih sistemskih napak in kakršnih koli nepopravljenih izjemnih napak.

TER se nato izračuna tako, da se znesek tako dobljene skupne napake deli z zneskom izdatkov v vzorčni populaciji za referenčno obračunsko leto – glej tudi shematski prikaz v Prilogi 3.

TER je najboljša ocena napake v populaciji⁴² za zadevno obračunsko leto. TER, ki je navedena v ACR, bi morala biti stopnja napake pred kakršnimi koli korektivnimi ukrepi, ki jih je država članica uporabila na podlagi revizij RO⁴³.

⁴⁰ Precenitev izdatkov, ki ni povezana z nepravilnostmi (kot so napake, ki nastanejo na primer pri ročnem prepisovanju ali zapisovanju informacij), se pri izračunu TER ne obravnava kot napaka.

⁴¹ Kot so opisane v zgornjem oddelku IV.1.

⁴² V izjemnih primerih, ko vsota posameznih napak v vzorcu in znanih napak, ki izhajajo iz revizijskega dela RO (in so povezane z izdatki v obračunskem letu), presega napoved napak v vzorcu, bi moral RO vsoto teh napak šteti za boljšo oceno napake v populaciji, kot je napovedana napaka. V takih primerih bi bilo treba obe napaki razkriti v ACR.

⁴³ Razen pri nekaterih napakah, ki jih je OU ali drug organ odkril, preden je RO izbral vzorec, kot je pojasnjeno v oddelku IV.2.2, v nadaljevanju.

2.2 Posebni primeri

2.2.1 *Napake, ki so jih OU, PO ali OP že odkrili v zvezi z izdatki, zajetimi v revizijah operacij*

2.2.1.1 *Nepravilnosti, ki so bile že odkrite in zaradi katerih so OU/PO/OP že ukrepali, vendar še niso bile popravljene, preden je RO izbral vzorec*

Kot je že navedeno zgoraj, je treba na splošno vse ugotovljene nepravilnosti upoštevati pri izračunu skupne stopnje napake in o njih poročati v ACR. To velja tudi za nepravilnosti, ki jih je odkril RO (pri revizijah operacij) in ki so že bile odkrite (zlasti so jih odkrili OU, PO ali OP), preden je RO izbral vzorec, vendar jih država članica ni popravila.

Take nepravilnosti se lahko izključijo iz napovedi in izračuna TER, če obstajajo dokumentirani dokazi, da:

- so nacionalni organi odkrili nepravilnost in že začeli sprejemati potrebne ukrepe (npr. začetek postopka vračila sredstev), preden je RO izbral vzorec, in
- je bil nepravilni znesek popravljen bodisi v zahtevku za plačilo med obračunskim letom bodisi v (osnutku) računovodskih izkazih, ki se predložijo Komisiji.

V vsakem primeru je treba v ACR (v oddelku 5 o revizijah operacij) natančno in jasno poročati in obrazložiti, kako so bile ugotovljene nepravilnosti obravnavane.

2.2.1.2 *Nepravilnosti, ki so bile odkrite, vendar nezadostno popravljene, preden je RO izbral vzorec*

RO lahko med revizijami ugotovi, da je bila nepravilnost odkrita že med predhodnim nadzorom (ki ga je izvedel zlasti OU/PO ali OP) ali revizijo, vendar je bila uporabljena stopnja popravkov nižja od tiste, ki bi jo bilo treba po njegovem mnenju uporabiti. V tem primeru je treba za izračun TER uporabiti razliko med zneskom, pridobljenim na podlagi popravka po stopnji, ki jo je določil RO, in dejansko popravljenim zneskom (na ravni zahtevka za plačilo, predloženega Komisiji, preden je RO izbral vzorec).

2.2.1.3 *Nepravilnosti, ki se nanašajo na izdatke, popravljene po tem, ko je RO izbral vzorec*

RO lahko pri izvajanju revizij operacij odkrije nepravilne izdatke, ki jih je država članica popravila (umaknila ali izterjala) po tem, ko je bil izbran vzorec operacij. V smislu praktičnih rešitev, ima RO pri revizijah na kraju samem na voljo dve možnosti:

- (1) če popravljene nepravilne izdatke vključujejo vse izdatke dane operacije iz vzorca, ki ga je izbral RO, potem RO operacije ni treba revidirati na kraju samem. Vzorec se ne bi smel spremeniti, kar pomeni, da se zadevna operacija ne bi smela nadomestiti z drugo operacijo;

- (2) če popravljene nepravilni izdatki vključujejo le del izdatkov dane operacije (tj. katerih potrditev je bila torej delno „umaknjena“) iz vzorca, ki ga je izbral RO, bi moral RO revidirati operacijo, da bi potrdil, da del izdatkov, ki ni bil umaknjen iz zahtevka za plačilo Komisiji, ne vsebuje napak.

V obeh primerih bi bilo treba nepravilne izdatke upoštevati pri TER, razen v primerih iz oddelka IV.2.2.1.1.

2.2.2 Nepravilni izdatki, manjši od 250 EUR

Vračilo nepravilnih izdatkov, manjših od 250 EUR,⁴⁴ v proračun Unije ni potrebno (zato jih ni treba odšteti od potrjenih zneskov). Vključiti pa jih je treba v izračun TER, s katero se oceni napaka v celotni populaciji ter delovanje sistema upravljanja in nadzora.

2.2.3 „Varovalo“ pri izdatkih na ravni projekta

Za namen revizij operacij v skladu s členom 127(1) uredbe o skupnih določbah, kot je podrobneje določen v členu 28(3) Uredbe (EU) št. 480/2014, se kot populacija za te revizije upoštevajo le izdatki, prijavljeni v zahtevkih za plačilo, predloženih Komisiji. Zato se od revizijskih organov pričakuje, da bodo ocenili napako le v zvezi s takimi izdatki.

Zato se izravnava z „varovalom“ pri izdatkih na ravni projekta, opisana v smernicah za obdobje 2007–2013,⁴⁵ ne uporablja več. Revizijskim organom, ki so uporabljali prakso v skladu z oddelkom 5.5 smernic za obdobje 2007–2013, se svetuje, da svojo prakso ustrezno prilagodijo, najpozneje v okviru svežnjev zagotovil, ki jih je treba predložiti februarja 2020 v zvezi z revizijami operacij za obračunsko leto 2018/2019. RO naj se o ravnanju v morebitnih posebnih primerih v zvezi s tem posvetuje s Komisijo.

2.2.4 Izravnave napak v zvezi s previsoko ocenjenimi izdatki z napakami zaradi prenizko ocenjenih izdatkov

Ker se pojem napaka nanaša na neupravičene previsoko ocenjene prijavljene izdatke, se napake zaradi prenizko ocenjenih izdatkov pri izračunu TER ne bi smele odšteti od previsoko ocenjenih izdatkov.

⁴⁴ Podrobnejše informacije o izračunu praga 250 EUR so na voljo v oddelku 10 *Smernic Komisije o preklicanih zneskih, izterjanih zneskih, zneskih, ki jih je treba izterjati, in neizterljivih zneskih* (EGESIF 15_0017), kakor so bile posodobljene.

⁴⁵ Glej *smernice Komisije o obravnavanju napak, razkritih v letnih poročilih o nadzoru* (COCOF_11-0041-01-EN), oddelek 5.5

2.2.5 Kako bi bilo treba v stopnji napak upoštevati goljufijo in sum goljufije?

2.2.5.1 Goljufija

Izdatki v revidiranem vzorcu, v zvezi s katerimi je goljufija ugotovljena v sklepu/uradnem aktu pristojnega nacionalnega sodnega organa ali opredeljena v uradnem dokumentu/poročilu s sklepi pristojnega organa EU ali nacionalnega organa⁴⁶ na podlagi preiskave, se štejejo za napako, ki jo je treba vključiti v TER.

2.2.5.2 Sum goljufije

Če ima RO dokaze v povezavi s sumom goljufije, ki zadeva izdatke v vzorcu, se lahko zadevni izdatki na podlagi razpoložljivih dokazov in strokovne presoje RO štejejo za napako (naključno, sistemsko ali izjemno) in vključijo v TER.

RO bi moral v vsakem primeru opraviti revizijo zadevnih izdatkov, da bi ugotovil, ali obstajajo kakršne koli nepravilnosti pri teh izdatkih; brez poseganja v rezultate preiskav goljufij. Napake v zvezi z odkritimi nepravilnostmi se vključijo v TER (razen če so zajete že v napaki zaradi suma goljufije).

Če RO ne more revidirati izdatkov, vključenih v naključni vzorec, saj nima revizijske sledi, ker so zadevni pristojni organi zaradi suma goljufije zadržali dokazila, lahko vzorčeno operacijo/zahtevek za plačilo nadomesti z drugo operacijo/zahtevkom, ki jo/ga naključno izbere iz preostale populacije, pri čemer uporabi isto metodo vzorčenja, če se to lahko izvede pravočasno za predložitev ACR.

Če RO ni nadomestil zadevne vzorčene operacije/zahtevka za plačilo in če količinska opredelitev nepravilnosti na podlagi razpoložljivih informacij ni mogoča, bi moral v ACR navesti primere, pri katerih so ugotovljene te izredne okoliščine, ter njihov potencialni vpliv na izračun TER⁴⁷ in na mnenje RO.

2.2.6 Ali bi bilo treba v stopnjo napake vključiti stečaje ali insolventnosti?

Če je RO v vzorec vključil operacijo, ki je predmet stečaja ali postopka zaradi insolventnosti, zaradi česar ciljev operacije ali drugih pogojev v zvezi z nepovratnimi sredstvi ni mogoče izpolniti (npr. državna pomoč, povezana z ustvarjanjem delovnih mest v družbi upravičenki), vendar na strani OU pri izboru operacije za sofinanciranje niso razvidni posebni znaki malomarnosti, ali bi bilo treba prijavljene izdatke za zadevno operacijo vključiti v TER?

⁴⁶ Goljufijo lahko ugotovijo specializirani upravni in kazenskopreiskovalni organi za boj proti korupciji/goljufijam na ravni EU ali nacionalni ravni (tj. Evropski urad za boj proti goljufijam (OLAF) ali službe za usklajevanje boja proti goljufijam (AFCOS), ustanovljene v posamezne v državah članicah).

⁴⁷ Vpliv se lahko izrazi kot povišanje TER, če bi se za prizadete izdatke upoštevala 100-odstotna napaka in se vključila v izračun TER.

Za odgovor na to vprašanje je treba opozoriti na določbo člena 71(4) uredbe o skupnih določbah: „*Odstavki 1, 2 in 3 [...] se ne uporabljajo za prispevke k finančnim instrumentom ali za tiste iz njih [...] niti se ne uporabljajo za operacije, pri katerih zaradi stečaja, ki ni posledica goljufij, preneha proizvodna dejavnost.*“

Komisija ob upoštevanju te določbe meni, da v primeru prenehanja proizvodne dejavnosti zaradi stečaja, ki ni posledica goljufij, država članica ni dolžna preiskati zadevne nepravilnosti in izvesti ustreznih finančnih popravkov. Državi članici in Komisiji torej ne bo treba izvesti ukrepov za izterjavo neupravičeno izplačanih zneskov.

Posledica te razlage je, da pri TER ni treba upoštevati nobene napake v zvezi s primerom stečaja, če se uporablja člen 71(4) uredbe o skupnih določbah.

Seveda pa insolventnost/stečaj ne pomeni, da RO ni treba pridobiti zagotovila, da so izdatki za zadevno operacijo zakoniti in pravilni glede na preostale veljavne določbe.

Primer insolventnosti ali stečaja bi pomenil napako, ki jo je treba upoštevati pri TER, le v naslednjih dveh primerih:

(1) če se nanaša na goljufijo, ki jo je ugotovil pristojen nacionalni pravosodni organ ali odkril pristojen organ EU ali nacionalni organ; v tem primeru bi moral popravek ustrezati vsem zadevnim izdatkom;

(2) če se nanaša na pomanjkanje ustreznega izbirnega postopka pri OU (tj. kršitev člena 125(3) uredbe o skupnih določbah); v tem primeru se lahko napaka na podlagi strokovne presoje RO ob upoštevanju določb člena 31 Uredbe (EU) št. 480/2014⁴⁸ količinsko opredeli na 5 %, 10 %, 25 % ali 100 % prijavljenih izdatkov za zadevno operacijo.

Če velja kateri od obeh navedenih primerov, bi moral RO upoštevati tudi čas, ko je prišlo do stečaja, in sicer v naslednjem smislu⁴⁹:

1) če je do insolventnosti prišlo, preden je RO izbral vzorec, in se je OU nemudoma odzval z razveljavitvijo sporazuma o dodelitvi nepovratnih sredstev in začetkom postopka za izterjavo⁵⁰, je ta primer podoben primeru iz zgornjega

⁴⁸ Količinska opredelitev na 100 % bi bila upravičena, če OU ni preveril, ali je bil finančni položaj upravičenca zadovoljiv (tj. da ne bi povzročil stečaja), in je bil to pogoj, ki bi ga bilo treba preveriti pred izborom operacije.

⁴⁹ Kot izhaja iz zgornjega oddelka IV.2.2.1.

⁵⁰ Ukrepi OU so lahko odvisni tudi od nacionalnih predpisov in postopkov, povezanih s postopki zaradi insolventnosti in stečajnimi postopki. RO bi moral pri analiziranju časa odziva OU na konkretni primer zadevnega stečaja ali insolventnosti uporabiti strokovno presojo.

oddelka IV.2.2.1.1. V tem primeru se nepravilnost lahko izključi pri projiciranju naključnih napak na populacijo;

- 2) če je do insolventnosti prišlo po tem, ko je RO izbral vzorec (zato OU sprejme potrebne ukrepe šele po izboru vzorca), je treba nepravilnost šteti za naključno napako, ki se vključi v projekcijo naključnih napak (razen če je mogoče utemeljiti izjemno napako).

2.2.7 Kateri pristop bi moral RO uporabiti, če se dokazila o vzorčenih operacijah izgubijo ali uničijo zaradi višje sile (npr. naravnih nesreč)?

Če se dokazila, ki se hranijo na ravni upravičencev, izgubijo ali uničijo zaradi višje sile (izguba zadostne revizijske sledi, na primer zaradi naravnih nesreč), bi moral RO zadevne nacionalne organe prositi, naj obnovijo revizijsko sled z uporabo dokumentacije, shranjene v elektronski obliki, in drugih virov (kot so izvajalci, dobavitelji, banke). Vendar je treba revizijsko sled obnoviti v okviru razumnih omejitev (v smislu časa in upravnih prizadevanj), saj lahko takšna obnova povzroči nepotrebno ali neupravičeno breme za revidirani subjekt glede na dejstva in okoliščine. Za tak zaključek je potrebna strokovna presoja.

Lahko se tudi zgodi, da kljub nepopolni revizijski sledi manjkajoča dokumentacija ni ključna za ugotovitev, ali so izdatki upravičeni, in zato RO lahko sprejme zaključek glede operacije. V tem primeru bi moral RO te informacije navesti v ACR.

Za operacije, pri katerih revizijske sledi dejansko ni mogoče (vsaj delno) obnoviti zaradi višje sile (ki je na primer posledica naravne nesreče) ali pa so stroški takšne obnove višji od koristi zagotavljanja revizijske sledi, bi moral OU pridobiti potrditev (npr. dopis upravičenca ali OP), da gre res za tak primer in da so bili vsi poskusi obnove dokumentacije neuspešni. Te informacije bi morale biti sprejemljive za nacionalne revizijske organe. Na podlagi te potrditve bi lahko OU nato sklenil, da skladnost s členom 140 uredbe o skupnih določbah (o dostopnosti dokumentov) za zadevne operacije ni mogoča zaradi dogodka višje sile.

OU bi moral imeti seznam vseh operacij, ki jih je prizadela višja sila, ki bi jih bilo treba nato izključiti iz populacije, iz katere RO izbere vzorec, če se je višja sila zgodila pred tem. Če je RO že izbral takšne operacije za revizijo na kraju samem, drugi postopki za preverjanje upravičenosti izdatkov pa niso izvedljivi, je predvidena nadomestitev z drugimi operacijami.

RO lahko v takih primerih za izračun napovedane stopnje napake po analogiji uporabi formule, ki jih je Komisija predlagala za ureditev sorazmernega nadzora. Te formule, ki so predstavljene v *Smernicah o metodah vzorčenja za revizijske organe*, so bile zasnovane za izračun stopnje napake za celotno populacijo izdatkov, prijavljenih Komisiji, pri čemer je bil

del te populacije izključen zaradi ureditev iz člena 148 (ali pa so bile vzorčne enote nadomeščene).⁵¹

3. Korektivni ukrepi

3.1 Koncept popravljene napake pri določanju RTER in revizijskega mnenja

Za Komisijo so popravki vseh vrst napak prednostna možnost. Analiza in popravki vseh vrst napak dejansko bolj ustrezajo vrednotenju napak, ki se zahteva z mednarodnimi revizijskimi standardi, tj. standardom ISA 530. Zato bi si moral RO prizadevati za tako načrtovanje svojega dela, da lahko država članica to možnost uporabi pravočasno pred predložitvijo ACR.

Popraviti bi bilo treba vse odkrite napake, vključno z naključnimi, sistemskimi, znanimi in izjemnimi napakami.

Če RTER po upoštevanju vseh že izvedenih relevantnih popravkov še vedno presega 2-odstotni prag pomembnosti, to kaže, da je v izdatkih programa preostala pomembna stopnja napake. V takih primerih se od organov države članice⁵² pričakuje, da bodo uporabili dodatne finančne popravke (z ekstrapolacijo), da bi se zagotovila RTER, ki znaša največ 2 %⁵³, RO pa omogočilo, da izda revizijsko mnenje brez pridržka o zakonitosti in pravilnosti izdatkov, potrjenih v izkazih programa. Poleg tega bi bilo treba vsako ugotovljeno pomanjkljivost sistema ustrezno ublažiti, da bi se preprečilo ponavljanje podobnih napak v prihodnjih izjavah o izdatkih.

Če bi se država članica odločila, da v računovodskih izkazih ne bo uporabila ekstrapoliranega popravka, mora RO to upoštevati v revizijskem mnenju (za ustrezno bi se štelo mnenje s pridržkom o zakonitosti in pravilnosti)⁵⁴.

Za namene RTER in revizijskega mnenja se napaka šteje za popravljeno v naslednjih primerih:

- (1) če je bil nepravilni znesek umaknjen iz zahtevka za vmesno plačilo, ki je bil Komisiji predložen v referenčnem obračunskem letu (povezani popravki se sporočijo v Dodatku 2 k računovodskim izkazom programa);

⁵¹ Prav tako bi se lahko te formule uporabile za izračun stopnje napake, kadar so bile vzorčne enote izključene ali nadomeščene iz drugega razloga.

⁵² OU ali OP v skladu z MCS.

⁵³ V Prilogi 4 so navedeni primeri izračuna ekstrapoliranega finančnega popravka za zmanjšanje preostalega tveganja na prag pomembnosti (primera B in C.2)

⁵⁴ Kot nadaljnji ukrep na podlagi mnenja s pridržkom bo Komisija natančno ocenila take primere in po potrebi sprejela potrebne korektivne ukrepe, vključno z uvedbo postopka finančnega popravka, z možnostjo neto finančnega popravka, če bodo izpolnjeni pogoji iz člena 145(7) uredbe o skupnih določbah.

ali

(2) če je bil nepravilni znesek odštet od (osnutka) računovodskih izkazov programa pred dokončanjem ACR (povezani popravki se sporočijo v Dodatku 8 k računovodskim izkazom programa).

Zneski, izključeni iz računovodskih izkazov v skladu s členom 137(2) uredbe o skupnih določbah (tj. zneski, ki se trenutno ocenjujejo), se ne obravnavajo kot finančni popravki za namene izračuna RTER (kot je pojasnjeno v oddelku IV.5, v nadaljevanju). Vendar pa jih lahko RO upošteva pri oblikovanju revizijskega mnenja pri oceni korektivnih ukrepov, ki jih je OU/OP sprejel za obravnavanje ugotovljenih napak.⁵⁵

Nadaljnje smernice o upoštevanju popravkov v revizijskem mnenju so na voljo v oddelkih II.9, III.1 in tem oddelku ter v oddelku 6 *Smernic o reviziji računovodskih izkazov*.

RO v okviru končne ocene osnutkov računovodskih izkazov pregleda dejanske popravke, ki jih je izvedel OU/OP in so sporočeni v računovodskih izkazih programa.

3.2 Popravljanje sistemskih napak

Če RO odkrije sistemske napake ter za potrebe ACR, bi moral sporočiti:

(1) ali je skupni znesek izdatkov, ki je bil prijavljen Komisiji in na katerega so vplivale navedene sistemske napake določen, in ali so pristojni organi izvedli potrebne finančne popravke. Sistemske napake v nerevidiranih izdatkih lahko pod nadzorom RO razmeji OU. V praksi ta nadzor pomeni, da mora RO proučiti kakovost dela, ki ga je opravil OU, in v ACR izrecno potrditi, da je bilo delo opravljeno v skladu z ustreznim standardom in da so zaključki ustrezni;

(2) ali je država članica popravila vsaj že ugotovljene povezane nepravilne izdatke, če sistemska napaka pred predložitvijo svežnja zagotovil še ni bila v celoti razmejena. Preostali izdatki v nerevidiranem delu populacije, na katere je morda vplivala ta sistemska napaka, se lahko nato izključijo iz računovodskih izkazov v skladu s členom 137(2) uredbe o skupnih določbah zaradi potrebe po dodatnih preverjanjih;

(3) ali so pristojni nacionalni organi ustrezno obravnavali kakršne koli pomanjkljivosti sistema, da bi se zmanjšalo tveganje pomembnih napak v prihodnjih zahtevkih za plačilo.

⁵⁵ Npr. kadar RO odkrije sistemske težave in se OU/OP odloči, da bo morebitne prizadete izdatke izključil iz računovodskega izkaza in jih dodatno ocenil, da bi jih količinsko opredelil.

3.3 Popravljanje napak, kadar se uporabi podvzorčenje

Kadar je RO pri revizijah operacij uporabil podvzorčenje in so bile nepravilnosti odkrite pri izdatkih v okviru podvzorčenja, bi morali organi države članice popraviti vsaj posamezne nepravilnosti, ki jih je RO odkril na podlagi revidiranega podvzorca. Poleg tega lahko organi države članice (OU/OP) izvedejo nadaljnje popravke, da bi se zmanjšalo tveganje neupravičenih izdatkov v računovodskih izkazih (kot je izraženo v RTER). V zvezi s tem sta predvideni zlasti naslednji možnosti:

- 1) organi države članice uporabijo finančni popravek, ki ustreza ekstrapolirani napaki v podvzorcu na ravni vzorčne enote;
- 2) organi države članice na podlagi dodatnih preverjanj preostalih izdatkov v vzorčni enoti določijo in popravijo natančen znesek napake v vzorčni enoti. Če preverjanja niso dokončana do predložitve računovodskih izkazov, se lahko zadevni izdatki izključijo iz računovodskih izkazov zaradi trenutnega ocenjevanja njihove zakonitosti in pravilnosti (člen 137(2) uredbe o skupnih določbah), da bi se dodatno zmanjšalo tveganje neupravičenih izdatkov v računovodskih izkazih.

Posledično se lahko znesek popravka, ki se uporabi na ravni vzorčne enote (operacija, projekt ali zahtevka za plačilo) po reviziji RO, razlikuje od zneska ekstrapolirane napake na ravni vzorčne enote, ki se uporabi za ekstrapolacijo na raven celotne populacije.

4. Preostala skupna stopnja napake (RTER)

RO bi moral tudi izračunati in v ACR navesti RTER, tj. preostalo napako v populaciji po uporabi ustreznih finančnih popravkov. RTER bi bilo nato treba primerjati s pragom pomembnosti, da bi se sprejel zaključek o tem, ali v zvezi z izdatki, potrjenimi v računovodskih izkazih, obstajajo pomembne netočnosti ali ne.

RTER je enaka TER (uporabljeni na ravni populacije brez zneskov, ki se trenutno ocenjujejo, in drugih negativnih zneskov), od katere se odštejejo finančni popravki, ki jih je država članica uporabila pred predložitvijo računovodskih izkazov v zvezi z napakami, ki jih je odkril RO (ali drugi popravki, ki jih je uporabila država članica, če je namen takih popravkov zmanjšati tveganja, ki jih je pri reviziji ugotovil RO). Primer izračuna RTER je prikazan v spodnji preglednici.

Preglednica 2: Primer modela za izračun RTER z vsemi zneski, ki se trenutno ocenjujejo, zunaj vzorca ter pomembno napako in posameznimi popravki za zmanjšanje te napake na prag pomembnosti⁵⁶

⁵⁶ V Prilogi 4 so navedeni dodatni primeri izračuna preostalega tveganja in vpliva različnih negativnih vzorčnih enot na izračun.

A	Revizijska populacija (tj. pozitivna vzorčna populacija ⁵⁷)	1 000
B	Revidirani izdatki	100
C	Napake, odkrite v vzorcu	2
D	Skupna stopnja napake (TER) po ekstrapolaciji	2,20 %
E ₁	Zneski v skladu s členom 137(2) (trenutno ocenjevanje)	50
E ₂	Drugi negativni zneski, ki zmanjšujejo izdatke, ki so bili prvotno prijavljeni v referenčnem obračunskem letu	0
F = A – E	Populacija brez zneskov v okviru trenutnega ocenjevanja (1 000 – 50) in drugih negativnih zneskov, ki zmanjšujejo izdatke, ki so bili prvotno prijavljeni v referenčnem obračunskem letu ⁵⁸	950
G = D * F	Znesek, za katerega obstaja tveganje (2,2 % * 950)	20,9
H	Finančni popravki v zvezi z napakami, ki jih je odkril RO, ali ki jih je uporabil OU/OP, če je namen takih popravkov zmanjšati tveganja, ki jih je pri revizijah opredelil RO ⁵⁹	2
I = F – H	Znesek, ki se lahko potrdi v računovodskih izkazih (950 – 2)	948
J = G – H	Preostali znesek, za katerega obstaja tveganje (20,9 – 2)	18,9
K = J/I	Preostala skupna stopnja napake (RTER)	1,99 % (≤ 2,0 %)

Primer v preglednici 2 temelji na najpreprostejšem scenariju, pri katerem RO pri revizijah operacij ni odkril in razmejil niti sistemskih napak niti znanih napak zunaj vzorca (tj. pri čemer je TER sestavljena le iz napovedanih naključnih napak, popravek posameznih napak pa zadostuje za znižanje RTER pod prag pomembnosti).⁶⁰

Vrednosti iz zgornje preglednice bi bilo treba določiti, kot je navedeno v nadaljevanju:

Vrednost A: pozitivna vzorčna populacija, iz katere RO izbere vzorec za revizije operacij.

Vrednost B: izdatki, revidirani znotraj vzorca (v primeru podvzorčenja bi bilo treba upoštevati le dejansko revidirane izdatke).

⁵⁷ Glej *Smernice o vzorčenju*.

⁵⁸ Zaradi poenostavitve se v tem primeru predvideva, da takih zneskov ni. Popravki, vključeni v vrednost H, in popravki, ki so pri določanju revizijske populacije (vrednost A) že odšteti od pozitivne populacije (glej *Smernice o vzorčenju*, oddelek 4.6), se ne bi smeli obravnavati kot del teh zneskov.

⁵⁹ Ekstrapolirani popravki ali popravki, povezani s sistemskimi napakami

⁶⁰ Informacije v zvezi s primeri TER, ki vključuje sistemsko napako, so na voljo v oddelku IV.3.2.

Vrednost C: vse napake, ki jih je RO odkril v vzorcu.

Vrednost D: skupna stopnja napake (skupna napaka, ekstrapolirana na raven celotne revizijske populacije).

Vrednost E: vsota vrednosti E_1 in E_2 .

Vrednost E_1 : zneski, izključeni iz računovodskih izkazov zaradi trenutnega ocenjevanja zakonitosti in pravilnosti osnovnih izdatkov.

Vrednost E_2 : drugi negativni zneski, ki zmanjšujejo izdatke, ki so bili prvotno prijavljeni v referenčnem obračunskem letu (razen če so pri določitvi revizijske populacije (vrednost A) že odšteti od populacije pozitivnih vrednosti). Taki negativni zneski lahko vključujejo:

- finančne popravke, ki so povezani z nepravilnostmi in ki niso vključeni v vrednost H, na primer:
 - popravke na podlagi upravljalnih preverjanj, izvedenih v zvezi z izdatki, predhodno prijavljenimi v zahtevku za plačilo za referenčno obračunsko leto, ali
 - finančne popravke, povezane s posebnimi primeri nepravilnosti, ki so že bile odkrite in v zvezi s katerimi so že bili sprejeti ukrepi, preden je RO izbral vzorec, če so bili odšteti od zneska, prijavljenega Komisiji;
- odbitke, ki niso povezani z nepravilnostmi, na primer popravke administrativnih napak (kot so stornirani vnosi v računovodskih izkazih, pri katerih ne gre za finančne popravke), prenos operacij iz enega programa v drugega (ali znotraj programa) ali upravljalvske odločitve o ukinitvi projekta.

V zvezi s tem je treba upoštevati, da negativni zneski, ki zmanjšujejo izdatke iz predhodnih obračunskih let, ne morejo biti vključeni v izračun preostalega tveganja.

Vrednost F: revizijska populacija (vrednost A), brez zneskov, ki se trenutno ocenjujejo (vrednost E_1), in drugih negativnih zneskov, ki zmanjšujejo izdatke, ki so bili prvotno prijavljeni v referenčnem obračunskem letu (vrednost E_2).

Vrednost G: znesek, za katerega obstaja tveganje, pri čemer se ne upoštevajo nobeni finančni popravki na podlagi revizij RO.

Vrednost H: finančni popravki, ki so uporabljeni na podlagi revizij RO in zmanjšujejo tvegani znesek v populaciji. Vključujejo lahko naslednje finančne popravke:

- Finančne popravki, izvedene na podlagi revizij operacij, ki jih je opravil RO.

Taki popravki se običajno uporabijo po tem, ko je bila določena TER (npr. popravki, povezani s posameznimi naključnimi in sistemskimi napakami). Vendar se lahko v vrednost H vključijo tudi finančni popravki, ki jih je država članica uporabila po tem, ko je RO izbral vzorec, če je namen takšnih popravkov zmanjšati tveganja, ki jih je pri revizijah operacij opredelil RO. Značilen primer je izvedba popravkov na podlagi dela, ki ga je OU opravil z namenom določitve obsega sistemskih nepravilnosti, ki jih je pri revizijah operacij odkril RO.

Vse popravke, ki so na podlagi revizij operacij vključeni v izračun RTER v okviru vrednosti H, bi bilo treba sporočiti v stolpcu F preglednice iz oddelka 10.2 ACR (rezultati revizij operacij):

Preglednica 3

Rezultati revizij operacij

Naslov programa	A	B		C		D	E	F	G	H
	Znesek v eurih, ki ustreza populaciji, iz katere je izhajal vzorec (*)	Izdatki v zvezi z obračunskim letom, revidiranim za namene naključnega vzorca		Pokritost nestatičnega naključnega vzorca (%)		Znesek nepravilnih izdatkov v naključnem vzorcu	Skupna stopnja napake (%)	Popravki, izvedeni na podlagi skupne stopnje napake	Preostala skupna stopnja napake	Drugi revidirani izdatki (*)
		Znesek (*)	% (%)	% kritih operacij	% kritih izdatkov					

Relevantni popravki, obravnavani v stolpcu F, bi morali ustrezati zneskom, razkritim v zadnji vrstici dodatkov 2 in 8 k računovodskim izkazom.

- Izvedeni finančni popravki, povezani z znanimi napakami zunaj revidiranega vzorca.
- Finančni popravki, izvedeni v zvezi z napakami, ki jih je RO odkril pri revizijah sistemov (vključno s tematskimi revizijami).

Napake, odkrite pri revizijah sistemov (kontrolno preskušanje), se ne prištejejo k skupni napaki (TER), ampak bi jih bilo treba popraviti in navesti v oddelku 4 ACR, upoštevajo pa se lahko pri izračunu RTER v okviru vrednosti H.

Vsekakor bi moral RO poleg strokovne presoje, ki jo uporabi pri obravnavi vključitve finančnih popravkov v izračun v okviru vrednosti H, imeti razumno zagotovilo, da so finančni popravki dejansko končni popravki, ki izhajajo iz revizij RO, ne pa izdatki, ki se trenutno ocenjujejo, in drugi odbitki, navedeni v okviru vrednosti E.

Negativni zneski, povezani z umiki izdatkov iz prejšnjih obračunskih let, ne morejo biti vključeni v vrednosti E in H.

Vrednost I: znesek, ki se lahko potrdi v računovodskih izkazih in v zvezi s katerim se lahko izvedejo morebitni dodatni popravki, da bi se RTER po potrebi znižala na 2 % ali manj.

Vrednosti J in K: ti vrednosti zagotavljata informacije o preostalem tveganju pri izdatkih, potrjenih v računovodskih izkazih (absolutni znesek in delež, tj. RTER).

5. Izračun TER/RTER in zneski, ki se trenutno ocenjujejo glede zakonitosti in pravilnosti osnovnih izdatkov (člen 137(2) uredbe o skupnih določbah)

Pojem zneski, katerih zakonitost in pravilnost se trenutno ocenjujeta, je uveden s členom 137(2) Uredbe (EU) št. 1303/2013. Člen 137(2) določa:

„2. Kadar država članica iz računovodskih izkazov izključi izdatke, ki so bili predhodno vključeni v zahtevek za vmesno plačilo za dano obračunsko leto, ker se trenutno ocenjuje njihova zakonitost in pravilnost, se lahko ti izdatki ali del teh izdatkov, za katere se izkaže, da so zakoniti in pravilni, vključijo v zahtevek za vmesno plačilo za naslednja obračunska leta.“

Za namen izračuna TER/RTER bi bilo treba pri obravnavanju zneskov, katerih zakonitost in pravilnost se trenutno ocenjujeta, upoštevati naslednja splošna načela:

- izvesti je treba vse revizije operacij in rezultate upoštevati pri izračunu TER, ki bi jo bilo treba napovedati, kot je pojasnjeno v smernicah o vzorčenju;
- ekstrapolacija napak iz vzorca RO ni odvisna od razvrstitve nekaterih zneskov kot zneskov, ki se trenutno ocenjujejo, kar velja tudi v primerih, ko razčiščevalni postopek o revizijah operacij, ki jih je opravil RO, še ni dokončan, kot je pojasnjeno v nadaljevanju;
- v RTER je izraženo le preostalo tveganje v okviru izdatkov, potrjenih v računovodskih izkazih. Zato je treba pri izračunu RTER zneske, ki se trenutno ocenjujejo (v skladu s členom 137(2)), odstraniti iz populacije;
- če se država članica odloči, da bo iz računovodskih izkazov programa izključila del izdatkov populacije, ker se trenutno ocenjujeta njihova zakonitost in pravilnost, tako izključeni znesek, ki se trenutno ocenjuje, ne bi smel vključevati zneska finančnega popravka, izvedenega po tem, ko je RO odkril napako.⁶¹

Primeri modelov za izračun RTER z zneski, ki se trenutno ocenjujejo, so navedeni v Prilogi 4.

Poleg tega bi moral RO pri določitvi zneskov, ki se trenutno ocenjujejo (E_1); pri obravnavi napak, ugotovljenih pri revizijah operacij, ki so jih izvedli revizijski organi, ter pri izračunu TER in RTER v zvezi z rezultati revizij operacij uporabiti v nadaljevanju navedeni pristop.

(a) Zneski napak, razkriti v končnem revizijskem poročilu RO (zaključene revizije operacij)

- Vse nepravilne zneske, odkrite pri revizijah operacij, bi bilo treba vključiti v izračun TER, razen znanih napak in popravljenih izjemnih napak (vrednost C v preglednici 2, oddelek IV.4).

⁶¹ Primer: RO je pri operaciji v vrednosti 5 000 EUR odkril napako v višini 1 000 EUR, OP pa je nato sklenil, da bo iz računovodskih izkazov umaknil 1 000 EUR. Obenem se je OU odločil, da bo iz računovodskih izkazov izključil vse operacije iz posamezne prednostne osi v skupni vrednosti 200 000 EUR prijavljenih izdatkov (vključno z zadevno operacijo v višini 5 000 EUR), da bi ocenil tveganje v zvezi s pogoji državne pomoči. V tem primeru bi moral znesek, ki se začasno umakne zaradi trenutnega ocenjevanja, znašati 199 000 EUR (200 000 EUR – 1 000 EUR za popravek pri posamezni operaciji z odkrito napako).

- Vsi izvedeni ustrezni finančni popravki, tj. posamezni in vsi ekstrapolirani popravki, izključeni iz računovodskih izkazov, prispevajo k izračunu RTER (in se upoštevajo v okviru vrednosti H v preglednici 2). Taki popravki se štejejo za dokončne, zato jih ni mogoče obravnavati kot zneske, ki se trenutno ocenjujejo, in ne bi smeli biti vključeni v vrednost E v preglednici 2.
- Če ustrezni finančni popravki niso izvedeni, tj. niso izključeni iz računovodskih izkazov (npr. ker se OU/OP ne strinja z ugotovitvami revizije ali priporočili za popravek), jih RO ne upošteva pri izračunu RTER. RO bi moral to navesti v ACR in upoštevati v revizijskem mnenju.

(b) Preliminarno določeni zneski napak (nedokončane revizije operacij)

Taki primeri naj bi se pojavili le izjemoma⁶², saj bi moral skrben RO načrtovati revizije operacij tako, da bi se revizijsko delo lahko opravilo pravočasno za dokončanje ACR in da bi se v okviru svežnja zagotovil lahko izdalo dobro utemeljeno revizijsko mnenje.

- Vse zneske napake, ki ustrezajo največji preliminarno določeni napaki, odkriti pri operaciji in razkriti v osnutkih revizijskih poročil RO⁶³, bi bilo treba vključiti v izračun TER (vrednost C v preglednici 2).
- Kar zadeva izračun RTER, bi bilo treba take zneske možnih napak obravnavati kot zneske, ki se trenutno ocenjujejo (tj. izključijo se iz računovodskih izkazov v skladu s členom 137(2) uredbe o skupnih določbah in vključijo v vrednost E₁ v preglednici 2), razen če se organi države članice odločijo, da jih bodo odšteli kot dokončne finančne popravke (v tem primeru se vključijo v vrednost H v preglednici 2).
- Kot je že navedeno v oddelku II.5, se vsi ekstrapolirani finančni popravki, ki se uporabijo za znižanje RTER na 2 % ali manj, štejejo za dokončne. To velja tudi za primere, ko je izračun TER/RTER zaradi nedokončanih revizij/razčiščevalnega postopka v zvezi z operacijo vključeval preliminarno določene zneske napak. Iz tega izhajajočih ekstrapoliranih finančnih popravkov zato ni mogoče pozneje spremeniti, tudi če so revidirani izdatki zadevne operacije v končnem revizijskem poročilu RO naknadno opredeljeni kot upravičeni⁶⁴.

⁶² Izjemne okoliščine, ki lahko postavijo pod vprašaj pravilnost delovanja KZ 16 revizijskega organa, ki je bistvena ključna zahteva za uspešno delovanje MCS (glej člen 30 Uredbe (EU) št. 480/2014).

⁶³ Če osnutek revizijskega poročila še ni bil izdan, bi bilo treba upoštevati znesek najvišje ravni možne napake, ocenjen na podlagi dela, ki ga je RO že opravil. Če RO še ni opravil nobenega revizijskega dela v zvezi z danimi izdatki, bi bilo treba upoštevati 100-odstotno preliminarno določeno napako.

⁶⁴ Glede na letni izračun preostalega tveganja je zato pomembno zagotoviti, da so revizije operacij načrtovane in organizirane tako, da ima RO pravočasno na voljo dokončno TER za dokončanje računovodskih izkazov.

PRILOGA 1 – ODDELEK 10.1 „REZULTATI REVIZIJ SISTEMOV“ VZORCA ZA ACR

Revidirani subjekt	Sklad (operativni program s financiranjem iz več skladov)	Naslov revizije	Datum končnega revizijskega poročila	Operativni program: [CCI in naslov operativnega programa]											Splošna ocena (kategorija 1, 2, 3, 4) [kot je opredeljena v preglednici 2 Priloge IV k Uredbi (EU) št. 480/2014]	Opombe		
				Ključne zahteve (če je ustrezno) [kot so opredeljene v preglednici 1 Priloge IV k Uredbi (EU) št. 480/2014]														
				KZ 1	KZ 2	KZ 3	KZ 4	KZ 5	KZ 6	KZ 7	KZ 8	KZ 9	KZ 10	KZ 11			KZ 12	KZ 13
Organ upravljanja																		
Posredniški organ(-i)																		
Organ za potrjevanje																		

Opomba: Siva polja v preglednici se nanašajo na ključne zahteve, ki se za revidirani subjekt ne uporabljajo.

PRILOGA 2 – ODDELEK 10.2 „REZULTATI REVIZIJ OPERACIJ“ VZORCA ZA ACR

Skla d	Št. CCI programa	Naslov programa	A		B		C		D	E	F	G	H	I
			Znesek v eurih, ki ustreza populaciji, iz katere je bil izbran vzorec ⁶⁵	Izdatki v zvezi z obračunskim letom, revidiranim za namene naključnega vzorca	Znesek ⁷⁰	% 71	% kritih operacij	% kritih izdatkov						

⁶⁵Stolpec „A“ se nanaša na populacijo, iz katere je bil izbran naključni vzorec, tj. skupni znesek upravičenih izdatkov, vknjiženih v računovodski sistem organa za potrjevanje, ki je bil vključen v zahtevkih za izplačilo, predloženih Komisiji (v skladu s členom 137(1)(a) Uredbe (EU) št. 1303/2013), brez morebitnih negativnih vzorčnih enot. Če je bilo na primer kot upravičeni izdatek prijavljenih 23 milijonov EUR in to vključuje 3 milijone EUR negativnih vzorčnih enot, je znesek, ki ga je treba navesti v stolpcu A, 26 milijonov EUR, saj to ustreza populaciji pozitivnih zneskov. Če je primerno, se pojasnila zagotovijo oddelku 5.4 ACR.

⁶⁶Nanaša se na minimalne pragove pokritosti, določene v zadnjem pododstavku člena 127(1) Uredbe (EU) št. 1303/2013, kadar se uporabi metoda nestatističnega vzorčenja. Zahteva glede zajetja 10 % prijavljenih izdatkov za metodo nestatističnega vzorčenja (člen 127(1) uredbe o skupnih določbah) se nanaša na izdatke v vzorcu, neodvisno od uporabe podvzorčenja. To pomeni, da vzorec ustreza najmanj 10 % prijavljenih izdatkov, vendar bi bil v primeru uporabe podvzorčenja delež dejansko revidiranih izdatkov lahko manjši.

⁶⁷Kot je določeno v členu 28(14) delegirane uredbe Komisije, je skupna stopnja napake vsota napovedanih naključnih napak, ter če je primerno, sistemskih napak in nepopravljenih izjemnih napak, deljena s populacijo. Če prijavljeni izdatki vključujejo negativne vzorčne enote, je te treba obravnavati kot ločeno populacijo. V tem primeru se TER izračuna v zvezi s populacijo pozitivnih vzorčnih enot. TER se izračuna, preden se uporabijo kakršni koli finančni popravki v zvezi z revidiranim vzorcem ali populacijo, iz katere je bil izbran naključni vzorec. Če naključni vzorec zajema več kot en sklad ali program, se skupna stopnja napake, ki je (izračunana) predstavljena v stolpcu E, nanaša na celotno populacijo. Če je uporabljena stratifikacija, se v oddelku 5.7 ACR navedejo dodatne informacije po posameznih stratumih.

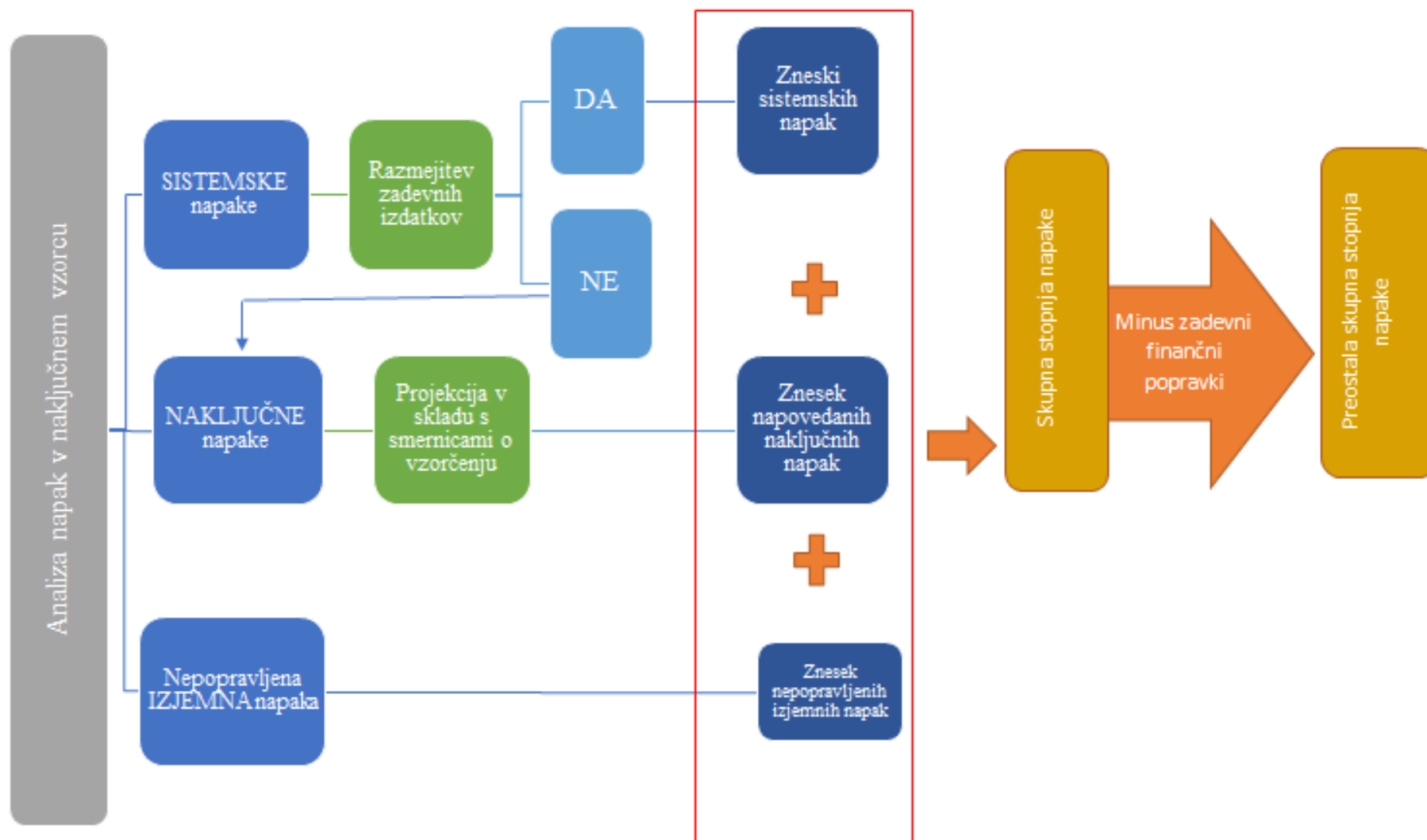
⁶⁸Za dodatna pojasnila glede RTER glej oddelek 5 teh smernic.

⁶⁹Kjer je ustrezno, se stolpec H nanaša na izdatke, revidirane v okviru dopolnilnega vzorca.

⁷⁰Znesek revidiranih izdatkov (če se v skladu s členom 28(9) Uredbe (EU) št. 480/2014 uporabi podvzorčenje, se v ta stolpec vključi samo znesek postavk izdatkov, ki so bile dejansko revidirane v skladu s členom 27 navedene uredbe).

⁷¹Delež izdatkov, revidiranih v zvezi s populacijo.

PRILOGA 3 – SHEMATSKI PRIKAZ SKUPNE STOPNJE NAPAKE IN PREOSTALE SKUPNE STOPNJE NAPAKE



PRILOGA 4 – PRIMERI IZRAČUNA RTER

PRILOGA 5 – TIPOLOGIJA UGOTOVITEV PROJEKTOV