



EUROPEISKA KOMMISSIONEN

Europeiska struktur- och investeringsfonderna

Vägledning för medlemsstaterna
om den årliga kontrollrapport och det
revisionsuttalande som ska rapporteras av
revisionsmyndigheter

och

om behandling av fel som upptäcks av
revisionsmyndigheter för att fastställa och
rapportera tillförlitliga sammanlagda återstående
felprocent

(programperioden 2014–2020)

Reviderad 2018

ANSVARFRISKRIVNING: *Det här är ett arbetsdokument som utarbetats av kommissionens avdelningar. Det ger, på grundval av tillämplig EU-lagstiftning, en teknisk vägledning för tjänstemän och myndigheter som deltar i övervakning, kontroll eller genomförande av de europeiska struktur- och investeringsfonderna (med undantag för Europeiska jordbruksfonden för landsbygdsutveckling [Ejflu]) om tolkningen och tillämpningen av EU:s regler på detta område. I denna vägledning förklarar och tolkar kommissionens avdelningar dessa regler för att underlätta genomförandet av programmen och främja god praxis. Vägledningen påverkar inte EU-domstolens och tribunalens tolkningar eller kommissionens beslut.*

INNEHÅLL

Innehåll.....	2
Förteckning över förkortningar	5
Ordlista.....	5
I. Bakgrund.....	7
1. Hänvisningar till lagstiftning	7
2. Vägledningens syfte	8
3. Tidpunkten för revisionsarbetet.....	9
II. Vägledning om årliga kontrollrapporter	10
1. Inledning.....	10
2. Betydande förändringar i förvaltnings- och kontrollsystemen	11
3. Förändringar av revisionsstrategin	12
4. Systemrevisioner	12
5. Revisioner av insatser	15
6. Revisioner av räkenskaper.....	23
7. Samordning mellan revisionsorgan och revisionsmyndighetens övervakningsarbete.....	25
8. Övrig information	26
9. Övergripande säkerhetsgrad	29
III. Vägledning om det revisionsuttalande som revisionsmyndigheten ska lämna årligen för varje program.....	30
1. Revisionsuttalande.....	30
2. Typer av revisionsuttalande.....	35
3. Flerfondsprogram, gemensamma system och olika revisionsuttalanden per program	40
4. Otillräckligt revisionsuttalande.....	40
IV. Behandling av fel som upptäcks av revisionsmyndigheter för att fastställa och rapportera tillförlitliga sammanlagda återstående felprocent i de årliga kontrollrapporterna	41
1. Utvärdering av fel.....	42
1.1 Översikt över typer av fel	42

1.2	Sluppmässiga fel	42
1.3	Systembetingade fel	42
1.4	Anomalier	43
1.5	Kända fel	44
2.	Sammanlagd felprocent	45
2.1	Beräkning av den sammanlagda felprocenten	45
2.2	Specialfall	46
2.2.1	Fel som redan upptäckts av den förvaltande myndigheten, det förmedlande organet eller den attesterande myndigheten i utgifter som omfattas av revisioner av insatser	46
2.2.1.1	Oriktigheter som redan upptäckts och åtgärdats av den förvaltande myndigheten, det förmedlande organet eller den attesterande myndigheten, men som ännu inte hade korrigerats innan revisionsmyndigheten gjorde sitt urval.....	46
2.2.1.2	Oriktigheter som upptäckts men som inte korrigerats i tillräcklig utsträckning innan revisionsmyndigheten gjorde sitt urval.....	47
2.2.1.3	Oriktigheter kopplade till utgifter som korrigerats efter att revisionsmyndigheten gjorde sitt urval	47
2.2.2	Oriktiga belopp under 250 euro	47
2.2.3	En utgiftsbuffert på projektnivå	48
2.2.4	Kvittning av fel till följd av överskattningar mot fel till följd av underskattningar	48
2.2.5	Hur ska bedrägeri och misstänkt bedrägeri speglas i felprocenten?..	48
2.2.5.1	Bedrägeri	48
2.2.5.2	Misstänkt bedrägeri	48
2.2.6	Ska konkurs eller insolvens ingå i felprocenten?	49
2.2.7	Hur ska revisionsmyndigheten gå till väga om styrkande handlingar för insatserna i urvalet kommit bort eller skadats till följd av force majeure (t.ex. en naturkatastrof)?	51
3.	Korrigerande åtgärder	52
3.1	Användning av korrigerade fel för att avgöra den återstående sammanlagda felprocenten och vilken typ av revisionsyttrande som ska lämnas	52
3.2	Korrigerig av systembetingade fel.....	53

3.3	Korrigerigering av fel vid underpopulationer	54
4.	Återstående sammanlagd felprocent.....	55
5.	Beräkningen av den sammanlagda felprocenten/den återstående sammanlagda felprocenten och belopp som omfattas av en pågående granskning av lagligheten och korrektheten hos underliggande utgifter (artikel 137.2 i förordningen om gemensamma bestämmelser)	58
	Bilaga 1 – Avsnitt 10.1 ”Resultat av systemrevisioner” i modellen för den årliga kontrollrapporten ..	63
	Bilaga 2 – Avsnitt 10.2 ”Resultat av revisioner av insatser” i modellen för den årliga kontrollrapporten	64
	SYSTEMBETINGADE fel SYSTEMBETINGADE fel Analys av felen i det slumpmässiga urvalet Bilaga 3 – Flödesschema över sammanlagd felprocent och återstående sammanlagd felprocent	65
	Bilaga 4 – Exempel på beräkning av den återstående sammanlagda felprocenten	66
	Bilaga 5 – Typologi för projektets avvikelser	66

FÖRTECKNING ÖVER FÖRKORTNINGAR

CCI	Code Commun d'Identification (referensnummer som kommissionen tilldelar varje program)
EIB	Europeiska investeringsbanken
Esif	Esif motsvarar alla europeiska struktur- och investeringsfonder. Denna vägledning gäller samtliga struktur- och investeringsfonder utom Europeiska jordbruksfonden för landsbygdsutveckling (Ejflu).
Europeiskt territoriellt samarbete	Europeiskt territoriellt samarbete, i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1299/2013 av den 17 december 2013
Förordningen om gemensamma bestämmelser	Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1303/2013 av den 17 december 2013 ¹ , ändrad genom förordning (EU, Euratom) 2018/1046
Genomförandeförordningen	Kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/207 av den 20 januari 2015 ² , ändrad genom förordning (EU) 2018/277
Kommissionens delegerade förordning	Kommissionens delegerade förordning (EU) nr 480/2014 av den 3 mars 2014 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1303/2013 ³
Revisionsorgan	Organ som utför revisioner på uppdrag av revisionsmyndigheten i enlighet med artikel 127.2 i förordningen om gemensamma bestämmelser
Revisionsrätten	Europeiska unionens revisionsrätt

ORDLISTA

Begrepp	Definition
Anomali	Ett fel som uppenbart inte är representativt för populationen.
Garantipaket	Det garantipaket som medlemsstaternas myndigheter ska lämna in senast den 15 februari varje år (eller den 1 mars i undantagsfall som godkänts av kommissionen) som bland annat innefattar de

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

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

³ https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.SWE

Begrepp	Definition
	räkenskaper som upprättats av den attesterande myndigheten, förvaltningsförklaringen och den årliga sammanfattningen av slutliga revisionsrapporter och kontroller som genomförts av den förvaltande myndigheten samt det årliga revisionsuttalande och den årliga kontrollrapport som utfärdas av revisionsmyndigheten.
Kontradiktoriskt förfarande	Förfarande genom vilket (utkast till) revisionsrapporter skickas till den granskade enheten med en begäran om ett skriftligt svar eller en skriftlig kommentar om informationen i rapporten inom en angiven tidsfrist, i syfte att klargöra/komma överens om informationen.
Fel	I denna vägledning är ett fel/en felaktighet en kvantifierbar överskattning av de utgifter som deklarerats till kommissionen på grund av en oriktighet.
Utgifter för räkenskapsåret N	Utgifter som deklarerats till kommissionen utifrån vilka urvalet av insatser görs.
Oriktighet	Definieras i artikel 2.36 i förordningen om gemensamma bestämmelser och benämns även som <i>fel</i> eller <i>felaktighet</i> i detta dokument.
Känt fel	Ett fel som upptäcks utanför det granskade urvalet.
Felaktighet	Samma betydelse som <i>fel</i> .
Population	De positiva uppgifter i populationen av utgifter som deklarerats till kommissionen inom räkenskapsåret (genom ansökningar om mellanliggande betalningar) från vilka urvalet görs (enligt artikel 127.1 i förordning (EU) nr 1303/2013) och på vilka revisorn grundar sina slutsatser (revisionsuttalandet).
Slumpmässigt fel	De fel som inte betraktas som systembetingade fel, kända fel eller anomalier klassificeras som slumpmässiga fel. Detta begrepp förutsätter sannolikheten att slumpmässiga fel som konstateras i det reviderade urvalet även förekommer i den ogranskade populationen.
Återstående sammanlagd felprocent	Den återstående sammanlagda felprocenten motsvarar den sammanlagda felprocenten minus de finansiella korrigeringar som medlemsstaten har tillämpat före inlämningen av räkenskaperna för de fel som revisionsmyndigheten har upptäckt, inklusive

Begrepp	Definition
	beräknade slumpmässiga fel samt systembetingade och kända fel. Normalt tillämpas dessa korrigeringar efter det att den sammanlagda felprocenten har fastställts. Från den sammanlagda återstående felprocenten får det även göras avdrag för finansiella korrigeringar som medlemsstaten tillämpar efter det att revisionsmyndigheten gjort sitt urval, men innan den har fastställt den sammanlagda felprocenten, förutsatt att syftet med dessa korrigeringar är att minska de risker som konstaterats av revisionsmyndigheten.
Systembetingat fel	Systembetingade fel är fel som konstaterats i det granskade urvalet, och som påverkar den ogranskade populationen samt förekommer under klart definierade och liknande omständigheter. Sådana fel har vanligtvis en gemensam nämnare, t.ex. typ av insats, plats eller period. De förknippas i regel med ineffektiva rutiner inom (delar av) förvaltnings- och kontrollsystemen.
Sammanlagd felprocent	Den sammanlagda felprocenten motsvarar summan av följande fel: beräknade slumpmässiga fel (inklusive fel som uppstått i de uttömmande stratumen), avgränsade systembetingade fel och okorrigerade anomalier. Revisionsmyndigheten bör jämföra den sammanlagda felprocenten med väsentlighetsgränsen och kombinera denna bedömning med resultaten från systemrevisionerna för att dra slutsatser om förvaltnings- och kontrollsystemets funktion.

I. BAKGRUND

1. Hänvisningar till lagstiftning

Förordning	Artiklar
Förordning (EU) nr 1303/2013, ändrad genom förordning (EU, Euratom) 2018/1046 Förordningen om gemensamma bestämmelser	Artikel 127.5 – Revisionsmyndighetens uppgifter

Förordning (EU) 2015/207, ändrad genom förordning (EU) 2018/277 Kommissionens genomförandeförordning (nedan kallad <i>genomförandeförordningen</i>)	Artikel 7.2 och 7.3 samt bilagorna VIII och IX (modeller för revisionsuttalandet och den årliga kontrollrapporten)
Förordning (EU, Euratom) 2018/1046 Budgetförordningen	Artikel 63 – Delad förvaltning med medlemsstater

2. Vägledningens syfte

Syftet med detta dokument är att ge vägledning i fråga om de årliga kontrollrapporter och uttalanden som medlemsstaterna ska lämna till kommissionen enligt artikel 127.5 i förordningen om gemensamma bestämmelser. Denna vägledning gäller Esif (med undantag för Europeiska jordbruksfonden för landsbygdsutveckling [Ejflu]) och följer strukturen i de modeller för den årliga kontrollrapporten och revisionsuttalandet som finns i bilagorna VIII och IX till genomförandeförordningen.

Tillsammans med förvaltningsförklaringen, den årliga sammanfattningen (som båda är den förvaltande myndighetens ansvar) och räkenskaperna (som är den attesterande myndighetens ansvar) utgör de årliga kontrollrapporterna och revisionsuttalandet från revisionsmyndigheten en viktig del av det underlag varigenom kommissionen får rimliga garantier för att Esifs förvaltnings- och kontrollsystem fungerar ordentligt i medlemsstaterna, att de deklarerade utgifterna är lagliga och korrekta samt att räkenskaperna är korrekta, fullständiga och sanningsenliga.

I enlighet med artikel 317 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt behåller kommissionen det övergripande ansvaret för budgetens genomförande genom arrangemang för delad förvaltning, medan medlemsstaterna samarbetar med kommissionen och ansvarar för den dagliga administrationen och kontrollen av programmets genomförande.

Vid delad förvaltning med medlemsstaterna bygger kontrollprocessen på principen om samordnad granskning (jfr artikel 148 i förordningen om gemensamma bestämmelser). Kommissionen eftersträvar att i största möjliga grad förlita sig på revisionsmyndighetens revisionsuttalande, förutsatt att kommissionen i tillräcklig mån har kunnat försäkra sig om kvaliteten på det revisionsarbete som revisionsmyndigheten utfört. Kommissionen gör därför en noggrann analys av den årliga kontrollrapport och det revisionsuttalande som lämnas av

revisionsmyndigheten för att bilda sig en egen uppfattning om förvaltnings- och kontrollsystemet för respektive program.

Om ett gemensamt förvaltnings- och kontrollsystem gäller för mer än ett program kan revisionsmyndigheten enligt artikel 127.5 sista stycket i förordningen om gemensamma bestämmelser utarbeta en enda årlig kontrollrapport för programmen i fråga. Ytterligare överväganden om ett gemensamt förvaltnings- och kontrollsystem finns i avsnitt 2 i kommissionens *Vägledning för medlemsstaterna om revisionsstrategi* (ref. EGESIF_14-0011).

Om det rör sig om ett flerfondsprogram, ska revisionsmyndigheten lämna en årlig kontrollrapport som anger vilka fonder det rör sig om. Flerfondsprogram är de program som medfinansieras av Eruf och ESF samt i tillämpliga fall Sammanhållningsfonden.

3. Tidpunkten för revisionsarbetet

I artikel 63.5 i budgetförordningen fastställs att räkenskaper över utgifter som organ har haft under referensperioden och en årlig sammanfattning av de slutliga revisionsrapporterna och av utförda kontroller ska lämnas till kommissionen senast den 15 februari följande år. Tidsfristen den 15 februari får i undantagsfall förlängas av kommissionen till den 1 mars efter ett meddelande från den berörda medlemsstaten.

I den årliga kontrollrapporten, som ska lämnas in senast den 15 februari N+2, rapporterar revisionsmyndigheten de systemrevisioner, revisioner av insatser och revisioner av räkenskaper som har genomförts i fråga om utgifter som inkluderats i en betalningsansökan som lämnats in till kommissionen för räkenskapsåret från och med den 1 juli N till och med den 30 juni N+1 (för vilken fristen för inlämningen av den slutliga mellanliggande betalningsansökan som avser räkenskapsåret är den 31 juli N+1).

På grundval av sin revisionsstrategi ska revisionsmyndigheten genomföra allt revisionsarbete som krävs för att utarbeta ett giltigt revisionsuttalande för varje räkenskapsår. I avsnitt V i kommissionens ovannämnda vägledning om revisionsstrategi anges preliminära tidsramar för revisionsarbetet.

I förordningen om gemensamma bestämmelser anges det inte uttryckligen någon revisionsperiod och revisionsmyndigheten måste därför i förväg komma överens med den förvaltande myndigheten och den attesterande myndigheten om tidsramen för att utarbeta räkenskaperna i samband med revisionsprocessen, eftersom det behöver säkerställas att en årlig kontrollrapport och ett revisionsuttalande av hög kvalitet översänds i tid, i enlighet med artikel 127.5 i förordningen om gemensamma bestämmelser. Utöver detta ska den förvaltande myndigheten förse revisionsmyndigheten med ett utkast till förvaltningsförklaring samt den årliga sammanfattningen av de slutliga revisionsrapporterna och av utförda kontroller, inklusive en analys av art och omfattning för de fel och svagheter som har upptäckts i systemen, liksom uppgifter om vilka motsvarande korrigerande åtgärder som har vidtagits eller planeras att vidtas. Medlemsstaten ska fastställa interna tidsfrister för de dokument som myndigheterna ska översända inom ramen för sina respektive

ansvarsområden.

Den första årliga kontrollrapporten och revisionsuttalandet måste lämnas senast den 15 februari 2016 och grundas på utgifter som inkluderats i en betalningsansökan som lämnats in till kommissionen från den första dagen då utgifterna är stödberättigande till den 31 juli 2015. Det sista räkenskapsåret omfattar perioden 1 juli 2023–30 juni 2024 och motsvarande revisionsarbete ska redovisas i den sista årliga kontrollrapporten senast den 15 februari 2025.

II. VÄGLEDNING OM ÅRLIGA KONTROLLRAPPORTER

I varje avsnitt nedan utgör texten i rutorna ett utdrag ur det relevanta avsnittet i modellen för den årliga kontrollrapporten (bilaga IX till genomförandeförordningen).

1. Inledning

1.1 Uppgift om den ansvariga revisionsmyndigheten och andra organ som har deltagit i utarbetandet av rapporten.

1.2 Referensperiod (dvs. räkenskapsåret)⁴.

1.3 Revisionsperiod (under vilken revisionsarbetet ägde rum).

1.4 Uppgift om det/de operativa program som rapporten omfattar samt om förvaltande och attesterande myndigheter. [Om den årliga kontrollrapporten omfattar fler än ett program eller en fond ska uppgifterna delas upp per program och per fond och de uppgifter som uttryckligen gäller programmet och/eller fonden ska anges i varje avsnitt, utom när det gäller avsnitt 10.2, där dessa uppgifter ska anges i avsnitt 5.]

1.5 Beskrivning av de åtgärder som vidtagits för att utarbeta rapporten och revisionsuttalandet.

I **avsnitt 1.3** ska det anges under vilken period revisionsarbetet ägde rum. Särskilt de systemrevisioner som utförs mellan slutet av referensräkenskapsåret och undertecknandet av den årliga kontrollrapporten, och som påverkar revisionsuttalandet, ska tydligt anges. Det bör hänvisas till tillämplig version av revisionsstrategin. Om det har gjorts ändringar av strategin för den redovisningsperiod som omfattas av den årliga kontrollrapporten, bör detta anges i avsnitt 3.

Avsnitt 1.5 ska omfatta förberedelsefasen, analyserad dokumentation, samordning med andra organ (i tillämpliga fall), utfört revisionsarbete i enlighet med avsnitten 4, 5 och 6, samt det slutliga utarbetandet av revisionsuttalandet. Detta avsnitt är särskilt relevant i de fall då revisionsmyndigheterna förlitar sig till det arbete som utförs av andra revisionsorgan.

⁴ I enlighet med artikel 2.29 i förordningen om gemensamma bestämmelser.

Slutligen ska detta avsnitt även omfatta en beskrivning av revisionsmyndighetens kontroller av förvaltningsförklaringens samstämmighet i förhållande till revisionsuttalandet (inklusive kontroller av om förvaltningsförklaringen är samstämmig med de slutsatser som dragits i samtliga revisioner och kontroller). För närmare information, se kommissionens *Vägledning för medlemsstaterna om upprättandet av förvaltningsförklaringen och den årliga sammanfattningen* (EGESIF_15_0008 i uppdaterad version).

2. Betydande förändringar i förvaltnings- och kontrollsystemen

2.1 Uppgifter om alla betydande förändringar i förvaltnings- och kontrollsystemen när det gäller de förvaltande myndigheternas och de attesterande myndigheternas skyldigheter, i synnerhet om uppgifter har delegerats till nya förmedlande organ, samt bekräftelse av överensstämmelsen med artiklarna 72 och 73 i förordning (EU) nr 1303/2013, på grundval av det revisionsarbete som utförts av revisionsmyndigheten i enlighet med artikel 127 i den förordningen.

2.2 Uppgifter om övervakningen av de utsedda organen i enlighet med artikel 124.5 och 124.6 i förordning (EU) nr 1303/2013.

2.3 Uppgifter om tidpunkten för när dessa förändringar träder i kraft, vilket datum anmälan om förändringarna har gjorts till revisionsmyndigheten samt om hur dessa förändringar inverkat på revisionsarbetet.

Betydande förändringar avser förändringar som eventuellt kan få en inverkan på förvaltnings- och kontrollsystemets funktion och deras säkerhetsgrad avseende Esifs förvaltning. Revisionsmyndigheten förväntas bekräfta att förändringarna av förvaltnings- och kontrollsystemet uppfyller kraven i artiklarna 72, 73 och 74 i förordningen om gemensamma bestämmelser, på grundval av det utförda revisionsarbetet.

I de fall då artikel 124.5 och 124.6 i förordningen om gemensamma bestämmelser ska gälla och revisionsmyndigheten har fått i uppdrag av medlemsstaten att bekräfta att den relevanta planen för korrigerande åtgärder⁵ har genomförts under prövotiden, ska myndigheten i den årliga kontrollrapporten ange vilket arbete som har utförts inom detta område. Om det inte har genomförts någon sådan plan innan den årliga kontrollrapporten lämnas, ska revisionsmyndigheten i stället ange fastställd tidsplan, nuläge och hur situationen påverkar revisionsmyndighetens revisionsuttalande. Om revisionsmyndigheten inte har fått i uppdrag av medlemsstaten att bekräfta genomförandet av planen för korrigerande åtgärder ska revisionsmyndigheten uppge de uppgifter som den har tillgängliga (som tillhandahålls av det

⁵ Enligt dessa bestämmelser ska medlemsstaten, på lämplig nivå, i enlighet med problemets allvarlighetsgrad, fastställa en prövotid under vilken nödvändiga korrigerande åtgärder ska vidtas, om befintliga revisions- och kontrollresultat visar att den utsedda myndigheten (den förvaltande myndigheten eller den attesterande myndigheten) inte längre uppfyller utnämningsskriterierna.

organ som fått uppdraget), myndighetens bedömning och inverkan på myndighetens uttalande.

3. Förändringar av revisionsstrategin

3.1 Uppgifter om alla ändringar som har gjorts av revisionsstrategin samt en redogörelse för skälen till dem. Ange i synnerhet alla förändringar av den urvalsmetod som använts för revision av insatser (se avsnitt 5).

3.2 Uppge specifikt vilka förändringar som gjorts eller föreslagits i ett sent skede och som inte påverkar det arbete som utförs under referensperioden, samt vilka förändringar som gjorts under referensperioden och som påverkar revisionsarbetet och resultatet. Endast förändringar jämfört med den tidigare versionen av revisionsstrategin ska anges.

4. Systemrevisioner

4.1 Uppgifter om de organ (inklusive revisionsmyndigheten) som har utfört revisioner av om förvaltnings- och kontrollsystemet för programmet fungerar ordentligt (såsom föreskrivs i artikel 127.1 i förordning (EU) nr 1303/2013 – nedan kallade *systemrevisioner*).

De organ som anges i avsnitt 4.1 avser antingen revisionsmyndigheten eller något av de revisionsorgan som utför revisioner enligt artikel 127.2 i förordningen om gemensamma bestämmelser, beroende på vad som är tillämpligt. Om en del av systemrevisionerna har utkontrakterats ska information lämnas om avtalsvillkoren⁶ och om de uppgifter som utkontrakterats till uppdragstagaren eller uppdragstagarna. För flerfondsprogram ska det anges om revisionsmyndigheten utför revisionsarbete för samtliga fonder. I annat fall ska det anges vilka organ som ansvarar för respektive fond,

4.2 Beskrivning av grunden för de revisioner som utförts, med hänvisning till den tillämpliga revisionsstrategin, närmare bestämt till den riskbedömningsmetod och de resultat som ledde till att revisionsplanen för systemrevisioner fastställdes. Om riskbedömningen har uppdaterats beskrivs detta i avsnitt 3 om förändringar av revisionsstrategin.

En fullständig förteckning över de organ och uppgifter som kommer att omfattas av systemrevisionerna anges i den preliminära plan för revisionsarbetet som ingår i revisionsstrategin.

Den årliga kontrollrapporten ska innehålla information om revisionsstrategins genomförandestatus i fråga om systemrevisioner som utförts fram till inlämningen av garantipaketet (även efter räkenskapsårets slut). Revisionsmyndigheten uppmanas även att i detta avsnitt beskriva typen och intensiteten av kontrollförfaranden som utförs för de rapporterade systemrevisionerna (eller hänvisa till relevanta avsnitt i

⁶ t.ex. uppdragstagarens namn, omfattning och mål samt fastställande av uppgifter.

systemrevisionsrapporterna där dessa uppgifter anges). Om revisionsstrategin inte har genomförts (fullt ut) ska revisionsmyndigheten redogöra för orsaken, uppskatta inverkan på revisionsuttalandet samt ange när de planerade systemrevisionerna ska vara slutförda. Dessa ska sedan redovisas i nästa årliga kontrollrapport eller en annan rapport. Revisionsmyndigheten förväntas under alla förhållanden genomföra allt revisionsarbete som krävs för att utarbeta ett giltigt revisionsuttalande för varje räkenskapsår.

När det gäller flerfondsprogram ska ovannämnda uppgifter anges för var och en av fonderna. Om samma information gäller för samtliga fonder ska detta tydligt anges.

4.3 När det gäller tabellen i avsnitt 10.1, en beskrivning av de viktigaste resultaten och av de slutsatser som dragits av systemrevisionerna, inklusive revisioner som inriktats på de särskilda områden som anges i avsnitt 3.2 i bilaga VII till förordning (EU) 2015/207.

4.4 Uppgift om huruvida några av de problem som upptäcktes ansågs vara systembetingade samt om de åtgärder som vidtagits, inklusive en kvantifiering av de oriktiga utgifterna och eventuella relaterade finansiella korrigeringar, i enlighet med artikel 27.5 i förordning (EU) nr 480/2014.

I **avsnitt 4.3** ska de viktigaste resultaten av systemrevisionerna tydligt delas upp efter program och fond. Det ska tydligt anges vilka organ som berörs av resultaten.

Tabellen i avsnitt 10.1 i bilaga IX till genomförandeförordningen ska fyllas i och bifogas den årliga kontrollrapporten. För varje organ som reviderats av revisionsmyndigheten ska det i denna tabell anges vilken bedömning som har gjorts för respektive krav, även utifrån de revisioner som har utförts under tidigare räkenskapsår inom samma programperiod. Mer information om bedömningen av dessa krav finns i kommissionens *Vägledning om en gemensam metod för bedömning av förvaltnings- och kontrollsystem i medlemsstaterna* (EGESIF_14-0010 av den 18 december 2014).

Tabellen i 10.1 är skapad i SFC 2014 med uppgifter från alla rapporter som lämnats via SFC 2014.

I avsnitt 4.3 redovisas även sektorsövergripande revisioner⁷ som inriktats på särskilda områden (som har utförts i enlighet med revisionsstrategin, för räkenskapsåret i fråga). Några exempel:

- Kvaliteten på projekturval och/eller förvaltningskontroller, inklusive kontroller av att regler om offentlig upphandling, statligt stöd, miljökrav och lika möjligheter följs.
- Inrättandet och genomförandet av finansieringsinstrument enligt avdelning IV i förordningen om gemensamma bestämmelser.
- Kvaliteten på förvaltningskontroller som gäller genomförandet av finansieringsinstrument.

⁷ Sektorsövergripande revisioner kan omfatta fler än en fond eller fler än ett program.

- Funktionaliteten och säkerheten hos de it-system som inrättats i enlighet med artiklarna 72 d, 125.2 d och 126 d i förordningen om gemensamma bestämmelser och systemens koppling till it-systemet SFC 2014 i enlighet med artikel 74.4 i samma förordning.
- Tillförlitligheten i rapporterade uppgifter om indikatorer och delmål samt de underliggande datahanterings- och redovisningssystemens lämplighet för ekonomiska indikatorer, aktivitets- och resultatindikatorer för investeringsprioriteringen och därmed uppgifter om utvecklingen när det gäller det operativa programmets måluppfyllelse, som den förvaltande myndigheten tillhandahåller i enlighet med artikel 125.2 a i förordningen om gemensamma bestämmelser.
- Införande av effektiva och proportionella bestämmelser om bedrägeribekämpning med beaktande av konstaterade risker.

Om det inte har genomförts några systemrevisioner för räkenskapsåret, ska det tillhandahållas antingen en lämplig motivering eller också information om att detta är i linje med revisionsstrategin. I normala fall förväntas systemrevisionsrapporterna skickas till kommissionen omedelbart efter att den slutliga revisionsrapporten har slutförts under hela året för att få uppgifterna i tid. Om det i undantagsfall förekommer att systemrevisioner har utförts eller slutförts för räkenskapsåret, men ännu inte har lämnats till kommissionen, ska de lämnas in till kommissionen senast samtidigt som den årliga kontrollrapporten. Om systemrevisionerna ännu inte har slutförts när den årliga kontrollrapporten upprättas, ska denna rapport innehålla en uppgift om de preliminära slutsatserna samt en uppskattning av deras inverkan på den övergripande bedömningen.

I **avsnitt 4.4** ska revisionsmyndigheten ange information om genomförandestatus för eventuella handlingsplaner efter de systemrevisioner som utförts för det räkenskapsår som den årliga kontrollrapporten avser. Här ska ekonomiska verkningar liksom korrigeringsstatus anges. Det ska också lämnas uppgift om betalningsansökan som lämnats in till kommissionen med avdrag för korrigeringar.

Om inga systembetingade fel har identifierats förväntas revisionsmyndigheten ange detta i den årliga kontrollrapporten.

När det gäller flerfondsprogram ska ovannämnda uppgifter anges för var och en av fonderna. Om samma information gäller för samtliga fonder ska detta tydligt anges.

4.5 Information om uppföljningen av revisionsrekommendationer från systemrevisioner från tidigare räkenskapsår.

När det gäller finansiella korrigeringar som görs till följd av systemrevisioner från tidigare räkenskapsår, ska det lämnas uppgift om betalningsansökan till kommissionen med de korrigeringar som gjorts.

4.6 Beskrivning (i tillämpliga fall) av de specifika brister med anknytning till förvaltningen av finansieringsinstrument eller andra typer av utgifter som omfattas av särskilda regler (t.ex.

statligt stöd, projekt som genererar inkomster, förenklade kostnadsalternativ) som upptäckts under systemrevisionerna och av den uppföljning som gjorts av den förvaltande myndigheten för att åtgärda dessa brister.

I detta avsnitt förväntas revisionsmyndigheten beskriva det arbete som utförts specifikt i fråga om finansieringsinstrument och de brister och oriktigheter som upptäckts samt vilka korrigerande åtgärder som vidtagits till följd av detta. Revisionsmyndigheten ska även beskriva säkerheten i fråga om finansieringsinstrument som genomförs av EIB eller andra internationella finansinstitut och som tillhandahålls av de instituten genom kontrollrapporterna och den årliga revisionsrapporten enligt artikel 40.1 tredje stycket i förordningen om gemensamma bestämmelser, samt enligt revisionsmyndighetens eget revisionsarbete som utförs i enlighet med artikel 40.2 i samma förordning.

De uppgifter som rapporteras i den årliga kontrollrapporten ska visa resultatet av kontrollen av huruvida villkoren i artikel 41.1 i förordningen om gemensamma bestämmelser uppfylls. När det gäller flerfondsprogram ska det anges vilken fond som stöder finansieringsinstrumentet.

4.7 Säkerhetsgrad som erhållits till följd av systemrevisionerna (låg/medelhög/hög) samt motivering.

Detta avser med vilken grad av säkerhet som förvaltnings- och kontrollsystemet kan säkerställa utgifternas laglighet och korrekthet. Revisionsmyndigheten gör sin bedömning på grundval av resultaten av systemrevisioner som avser räkenskapsåret och, i relevanta fall, resultaten av systemrevisioner som utförts under tidigare räkenskapsår och/eller systemrevisioner som slutförts efter räkenskapsårets slut men före inlämningen av garantipaketet. Om kvalifikationerna är kopplade till problem som upptäckts under en systemrevision som utförts efter räkenskapsårets slut men före inlämningen av räkenskaperna ska detta tydligt anges i revisionsuttalandet.

System bedömda som kategori 1 ger en hög grad av säkerhet i fråga om utgifternas laglighet och korrekthet, system bedömda som kategori 2 ger medelhög säkerhet, system bedömda som kategori 3 ger medelhög eller låg säkerhet, beroende på vilken inverkan som de upptäckta svagheterna har, och system bedömda som kategori 4 ger låg säkerhet.

Om det gäller flerfondsprogram och den säkerhet som erhålls för förvaltnings- och kontrollsystemet varierar beroende på fonden, ska revisionsmyndigheten klart ange vilka kvalifikationer som gäller för respektive fond och förklara skillnaden.

5. Revisioner av insatser

5.1 Uppgift om de organ (inklusive revisionsmyndigheten) som utfört revisionerna av insatserna (såsom föreskrivs i artikel 127.1 i förordning (EU) nr 1303/2013 och artikel 27 i förordning (EU) nr 480/2014).

I detta avsnitt förväntas revisionsmyndigheten förklara vilka åtgärder som vidtagits för att övervaka arbetet inom de organ som har utfört revisioner av insatser för myndighetens räkning (genom delegering eller utkontraktering) i enlighet med EU:s regelverk, revisionsstrategin och internationellt accepterade revisionsstandarder⁸. Revisionsmyndigheten ska bekräfta att det arbete som utförs av dessa organ är tillförlitligt med avseende på den årliga kontrollrapporten och ger revisionsmyndigheten förutsättningar att utarbeta ett giltigt revisionsuttalande.

När det gäller flerfondsprogram ska ovannämnda uppgifter anges för var och en av fonderna, i relevanta fall.

Om en del av revisionerna av insatserna har utkontrakterats, ska information lämnas om avtalsvillkoren⁹ och om de uppgifter som utkontrakterats till uppdragstagaren eller uppdragstagarna,

När det gäller program inom målet Europeiskt territoriellt samarbete ska revisionsmyndigheten beskriva hur den har säkerställt att den arbetsordning som har upprättats av gruppen av revisorer har följts.

5.2 Beskrivning av den urvalsmetod som tillämpats och uppgift om huruvida metoden stämmer överens med revisionsstrategin.

I **avsnitt 5.2** ska revisionsmyndigheten beskriva den urvalsmetod som använts, i enlighet med artikel 127.7 i förordningen om gemensamma bestämmelser och artikel 28 i kommissionens delegerade förordning. Avvikelser från den urvalsmetod som fastställs i revisionsstrategin ska anges och förklaras i detta avsnitt.

5.3 Uppgift om de parametrar som använts för det statistiska urvalet och de bakomliggande beräkningar och den yrkesmässiga bedömning som gjorts. Parametrarna omfattar bland annat väsentlighetsgrad, konfidensnivå, urvalsenhet, förväntad felfrekvens, urvalsintervall, populationsvärde, populationsstorlek, stickprovsstorlek och uppgifter om stratifiering (i tillämpliga fall). De bakomliggande beräkningarna för urvalet och den sammanlagda felprocenten (enligt definitionen i artikel 28.14 i förordning (EU) nr 480/2014) ska anges i avsnitt 10.3, i ett format som gör det möjligt att förstå de grundläggande steg som tagits i enlighet med den specifika urvalsmetod som använts.

⁸ Huvudprincipen för samtliga standarder (t.ex. riktlinje nr 25 i *Europeiska riktlinjer för genomförande av Intosais rekommendationer om god revisionssed*) är att huvudrevisorn förväntas utföra granskningsåtgärder **för att säkerställa att det arbete som andra revisorer har utfört håller en godtagbar och lämplig kvalitet**. En del av det revisionsarbete som dessa revisorer har utfört kan göras om, men detta är inte obligatoriskt. Beslutet om huruvida arbetet ska göras om eller inte ska fattas på grundval av revisionsmyndighetens yrkesmässiga bedömning och skepsis.

⁹ t.ex. uppdragstagarens namn och adress, omfattning och mål samt fastställande av uppgifter.

I **avsnitt 5.3** ska revisionsmyndigheten ange och motivera de **parametrar som använts för urvalet**, exempelvis förväntad felfrekvens, väsentlighetsnivå, urvalsenhet (dvs. en insats, ett projekt inom en insats eller en betalningsansökan från en stödmottagare) samt, i tillämpliga fall, den konfidensnivå som tillämpats i enlighet med artikel 28.11 i kommissionens delegerade förordning¹⁰ och urvalsintervall, i tillämpliga fall. I den årliga kontrollrapporten ska det även anges populationsstorlek, stickprovsstorlek och antalet urvalsenheter som faktiskt har reviderats under räkenskapsåret, i tillämpliga fall. Om det rör sig om flera urvalsperioder bör uppgifter anges för var och en av urvalsperioderna.

För medlemsstater som inte har antagit euron som valuta rekommenderas att urvalet och de motsvarande felprocenten baseras på den nationella valutan, med hänsyn till att betalningarna till de stödmottagare som är föremål för revision i allmänhet görs i nationell valuta¹¹. Syftet med detta är att växelkursfluktuationer inte ska påverka beräkningen av felprocenten.

I detta avsnitt förväntas revisionsmyndigheten också beskriva sitt tillvägagångssätt i fråga om stratifiering (om detta är tillämpligt enligt artikel 28.10 i kommissionens delegerade förordning) vad gäller underpopulationer med liknande egenskaper, t.ex. insatser som består av ekonomiska bidrag från ett program till finansieringsinstrument eller andra poster med högt värde eller fonder (om det är ett flerfondsprogram).

Under perioden 2007–2013 var det möjligt att använda ett enda urval för flera program som omfattades av samma förvaltnings- och kontrollsystem. Samma sak gäller även för perioden 2014–2020.

När det gäller program med ett gemensamt förvaltnings- och kontrollsystem rekommenderar kommissionen att revisionsmyndigheten planerar sitt arbete för att eftersträva rimliga garantier för den specifika undergruppen av program, särskilt när olika resultat (dvs. en felprocent över 2 procent och/eller systembrister för delar av programmen med samma förvaltnings- och kontrollsystem) förväntas för vissa av de programmen. Detta kan åstadkommas genom att säkerställa ett representativt urval på stratumnivå som omfattar de utgifter som deklarerats för den undergruppen av program. När statistiska urval används för att göra slumpmässiga urval för det gemensamma förvaltnings- och kontrollsystemet tillämpas tumregeln om minst 30 urvalsenheter för ett sådant stratum, vilket gör att slutsatser kan dras för stratumet. För icke-statistiska urval tillämpas de alternativ som anges i riktlinjerna för urvalsmetoder.

Om ett flerfondsprogram har en felprocent på över 2 procent eller systembrister ligger det i medlemsstatens intresse att genomföra riktade finansiella korrigeringar för respektive fond, i stället för korrigeringar åtgärder som påverkar hela programmet. Kommissionen

¹⁰ I artikel 28.11 i kommissionens delegerade förordning fastställs att för ett system som bedöms ha en hög tillförlitlighet ska konfidensnivån för urvalet av insatser vara minst 60 procent. För ett system som bedöms ha en låg tillförlitlighet ska konfidensnivån för urvalet av insatser vara minst 90 procent.

¹¹ Om omräkningar görs ska bestämmelserna i artikel 133 i förordningen om gemensamma bestämmelser tillämpas.

rekommenderar därför att revisionsmyndigheten eftersträvar rimliga garantier för respektive fond. Detta innebär att det urval som väljs för ett flerfondsprogram ska ge tillräckliga revisionsbevis för varje fond. För detta ändamål kan revisionsmyndigheten använda sig av stratifiering per fond enligt artikel 28.10 i kommissionens delegerade förordning, för att säkerställa att varje stratum är tillräckligt stort för att en slutsats ska kunna dras per stratum, dvs. att tumregeln om 30 urvalsenheter per fond tillämpas. Detta är särskilt viktigt när man kan förvänta sig olika resultat för fonderna i ett flerfondsprogram.

Revisionsmyndigheten ska använda sig av mallarna i kommissionens riktlinjer för urvalsmetoder för att i bilaga 10.3 till den årliga kontrollrapporten ange beräkningstabeller, helst i Excel-format¹², som är av relevans för att förstå vilken urvalsmetod som har tillämpats. Om revisionsmyndigheten har använt sig av en metod som inte finns med i dessa mallar, ska i stället ett relevant beräkningsblad bifogas. Det måste säkerställas att det finns en verifieringskedja för urvalet.

I avsnitt 5.3 ska revisionsmyndigheten även förklara hur den i praktiken har genomfört kraven på proportionell kontroll av operativa program i enlighet med artikel 148.1 i förordningen om gemensamma bestämmelser och artikel 28.8 i kommissionens delegerade förordning, i tillämpliga fall.

Revisionsmyndigheten ska framför allt ange vilken av följande metoder som användes för urvalet mot bakgrund av begränsningarna i artikel 148.1 i förordningen om gemensamma bestämmelser:

- a) Uteslutning av urvalsenheter.
- b) Utbyte av urvalsenheter.

Revisionsmyndigheten ska dessutom presentera beräkningen av de fel och den precision som uppskattats för hela populationen, i enlighet med förtydligandena i *Riktlinjer för urvalsmetoder för revisionsmyndigheter* (i avsnittet om hur artikel 148.1 påverkar urvalsmetoden).

Om revisionsmyndigheten har använt sig av det tillvägagångssätt som tillåts enligt artikel 28.9 i kommissionens delegerade förordning, ska det i avsnitt 5.3 i den årliga kontrollrapporten anges **vilken metod som tillämpats vid underpopulationer** på urvalsenhetsnivå. Revisionsmyndigheten ska också bekräfta att de eventuella fel som upptäckts i det reviderade delurvalet extrapolerats till urvalsenhetsnivå (insats, projekt eller betalningsansökan, beroende på vilken urvalsenhet som använts) innan resultaten från urvalet extrapoleras till hela populationen. I så fall samt i tabell 10.2 i den årliga kontrollrapporten – kolumnen ”Utgifter under räkenskapsåret som reviderats i det slumpmässiga urvalet” – ska revisionsmyndigheten endast beakta de utgifter som faktiskt har reviderats och inte de utgifter som har deklarerats för den urvalsenhet (t.ex. insats eller betalningsansökan) som underpopulationen avsåg.

¹² I tillämpliga fall och på begäran av kommissionens revisorer, loggar från ACL, IDEA eller liknande programvara.

Uppgifterna i denna kolumn rapporteras endast i informationssyfte och är fristående från beräkningen av den extrapolerade felprocenten på urvalsenhetsnivå, som ska tillämpas för alla de utgifter som har deklarerats för urvalsenheten.

I detta avsnitt ska revisionsmyndigheten även tillhandahålla en förteckning över de valda urvalsenheterna, med följande uppgifter för varje urvalsenhet:

- a) Utgifter som deklarerats under urvalsperioden.
- b) Upptäckta fel.
- c) Relaterat stratum, i tillämpliga fall.
- d) Uppgift om huruvida urvalsenheten är en förskottsbetalning till ett finansieringsinstrument.

Förteckningen kan läggas till (som ett separat blad) i kalkylbladsfilen med de beräkningar som ligger till grund för det slumpmässiga urvalet samt den sammanlagda felprocenten och den återstående sammanlagda felprocenten (dvs. avsnitt 10.3).

I fall där urvalsenheten finansieringsinstrument valts ska även följande uppgifter anges i den årliga kontrollrapporten, helst i kalkylbladsfilen med uppgifter om beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten:

- a) Belopp för finansieringsinstrument i revisionspopulationen per urvalsperiod (ingår i värde A i beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten¹³).
- b) Bekräftelse av om alla urvalsenheter (finansieringsinstrument) i populationen ingick i urvalet. Om så inte är fallet ska revisionsmyndigheten ange beloppet för utgifter kopplade till urvalsenheterna utanför urvalet per urvalsperiod.
- c) Det belopp för finansieringsinstrument som är kopplat till en pågående granskning eller andra negativa belopp som dragits av från populationen (inkluderas i värde F i beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten).
- d) Finansiella korrigeringar kopplade till finansieringsinstrument som revisionsmyndigheten inkluderat i värde H i beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten.

Syftet med de uppgifter som begärs ovan är att kommissionen ska kunna utesluta eventuella förskottsbetalningar till finansieringsinstrument i sin bedömning av den sammanlagda felprocenten/den återstående sammanlagda felprocenten och riskutvärderingen¹⁴.

¹³ Se tabell 2 för beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten i avsnitt IV.4 i den gällande vägledningen.

¹⁴ Se revisionsrättens rekommendation nr 2 a och punkt 6.35 i revisionsrättens årsrapport för 2016. Kommissionen har klargjort för revisionsrätten och revisionsmyndigheten vid olika möten med den tekniska gruppen under 2017 att kommissionen inte har för avsikt att begära ett separat revisionsuttalande från revisionsmyndigheten om utgifter som deklarerats för finansieringsinstrument eller separata/alternativa beräkningar av den sammanlagda felprocenten undantaget finansieringsinstrument.

5.4 Avstämning mellan de sammanlagda utgifter i euro som redovisas för kommissionen för räkenskapsåret och den population från vilken det slumpmässiga urvalet gjordes (kolumn A i tabellen i avsnitt 10.2). Avstämningsenheterna omfattar negativa urvalsenheter där finansiella korrigeringar har gjorts för räkenskapsåret.

5.5 Bekräftelse på att de eventuella negativa urvalsenheter som förekommer har behandlats som en separat population i enlighet med artikel 28.7 i kommissionens delegerade förordning (EU) nr 480/2014. En analys av de huvudsakliga resultaten av revisionerna av dessa enheter, med fokus på att kontrollera om besluten att tillämpa finansiella korrigeringar (fattade antingen av medlemsstaterna eller av kommissionen) har bokförts som tillbakadraganden eller återkrav.

5.6 Vid användning av icke-statistiskt urval, skälen till att denna metod använts i enlighet med artikel 127.1 i förordning (EU) nr 1303/2013, procentandelen av insatserna/utgifterna som omfattas av revisionerna, vilka åtgärder som vidtagits för att säkerställa att urvalet är slumpmässigt (och således representativt) och för att säkerställa att urvalet är tillräckligt stort för att revisionsmyndigheten ska kunna utarbeta ett giltigt revisionsuttalande. En beräknad felprocent ska även räknas ut vid ett icke-statistiskt urval.

I **avsnitt 5.4** ska revisionsmyndigheten rapportera värdet på den **population** som urvalet omfattar samt en avstämning mellan detta belopp och det utgiftsbelopp som den attesterande myndigheten har deklarerat till kommissionen för räkenskapsåret¹⁵.

För urvalsändamål ska populationen omfatta de utgifter som har deklarerats till kommissionen i fråga om insatser inom ett program eller en grupp av program för räkenskapsåret. Urvalet av populationen ska omfatta samtliga insatser för vilka deklarerade utgifter har tagits med i den ansökan om utbetalning som lämnats till kommissionen under det år som urvalet avser, utom när artikel 148.1 i förordningen om gemensamma bestämmelser gäller (se även avsnitt IV.5 nedan).

I **avsnitt 5.5** ska revisionsmyndigheten bekräfta att **de negativa urvalsenheterna** har behandlats som en separat population i enlighet med artikel 28.7 i kommissionens delegerade förordning. I riktlinjerna för urvalsmetoder för revisionsmyndigheter förklaras det närmare hur negativa urvalsenheter ska behandlas.

Om revisionsmyndigheten upptäcker problem i den negativa populationen (t.ex. otillräckliga korrigeringar) ska den analysera hur allvarliga och omfattande dessa fel är och återspegla resultatet av denna bedömning i sitt uttalande om förvaltnings- och kontrollsystemet.

När det gäller **icke-statistiskt urval**¹⁶ ska revisionsmyndigheten i **avsnitt 5.6** ange skälen till att detta urval har valts, med hänvisning till sin yrkesmässiga bedömning, lagstadgade krav

¹⁵ Se riktlinjerna för urvalsmetoder för mer information om detta.

¹⁶ Det lagstadgade minimikravet på 5 procent av insatserna och 10 procent av utgifterna motsvarar ”det bästa scenariot” där systemet ger en hög grad av säkerhet. Mer information finns i vägledningen om revisionsstrategi (jfr avsnitt 4.3) – ref. EGESIF_14-0011 samt i riktlinjerna för urvalsmetoder.

samt tillämpliga internationellt accepterade revisionsstandarder. Revisionsmyndigheten ska framför allt förklara hur ett slumpmässigt urval har säkerställts i valet av urvalsenheter och varför myndigheten anser att urvalet är tillräckligt för att ett giltigt revisionsuttalande ska kunna utarbetas.

5.7 Analys av de huvudsakliga resultaten av revisionerna av insatser, med en beskrivning av antalet urvalsenheter som reviderats, felbeloppen och typerna av fel per insats, de upptäckta felens art, felprocenten och de motsvarande största bristerna eller oriktigheterna för stratumet, felprocentens övre gräns (i tillämpliga fall), underliggande orsaker, föreslagna korrigerande åtgärder (inklusive sådana som är avsedda att begränsa dessa fel i framtida betalningsansökningar). Ange även om detta haft betydelse för revisionen. Förklara vid behov de uppgifter som lämnas i avsnitt 10.2 och 10.3 närmare, särskilt de som gäller den sammanlagda felprocenten.

5.8 Förklaringar av de finansiella korrigeringarna för räkenskapsåret som den attesterande myndigheten/förvaltande myndigheten gjort innan de slutliga räkenskaperna lämnats in till kommissionen, till följd av revisionerna av insatserna, inklusive schablonsatser eller extrapolerade korrigeringar. Närmare uppgifter lämnas i avsnitt 10.2.

5.9 Jämförelse av den sammanlagda felprocenten och den sammanlagda återstående felprocenten (i enlighet med avsnitt 10.2) med den väsentlighetsnivå som fastställts, i syfte att fastställa om populationen innehåller väsentliga fel och om detta haft betydelse för revisionsuttalandet.

5.10 Uppgifter om resultatet av en eventuell revision av det kompletterande urvalet (i enlighet med artikel 28.12 i förordning (EU) nr 480/2014).

5.11 Uppgift om huruvida några av de problem som fastställdes ansågs vara systembetingade och om de åtgärder som vidtagits, inklusive en kvantifiering av de oriktiga utgifterna och eventuella relaterade finansiella korrigeringar.

5.12 Information om uppföljningen av resultaten av revisionerna av insatser från tidigare år, i synnerhet avseende systembetingade brister.

5.13 Slutsatser som dragits av de övergripande resultaten av revisionerna av insatser när det gäller förvaltnings- och kontrollsystemets ändamålsenlighet.

Revisionsmyndigheten ska genomföra allt revisionsarbete som krävs för att utarbeta ett giltigt revisionsuttalande för varje räkenskapsår. Detta omfattar revisioner av samtliga insatser som har valts ut genom slumpmässigt urval. Om revisionsmyndigheten inte kan revidera en viss insats ska en ingående motivering tillhandahållas i den årliga kontrollrapporten, liksom information om vilka åtgärder som revisionsmyndigheten har vidtagit för att förbättra situationen och minska dess betydelse för revisionsuttalandet, inklusive inverkan av en eventuell begränsning av revisionens inriktning och omfattning om så behövs.

De fel som beaktas i den sammanlagda felprocenten ska avse avvikelser som rapporterats i en slutlig revisionsrapport, dvs. efter det att det kontradiktoriska förfarandet med den granskade enheten har slutförts.

När ett sådant kontradiktoriskt förfarande inte har slutförts innan den årliga kontrollrapporten lämnas in ska detta tydligt anges, och om inverkan är väsentlig kan revisionsmyndigheten utifrån sin yrkesmässiga bedömning avge ett uttalande med reservation. När det gäller beräkningen av den sammanlagda felprocenten ska preliminära fel (vanligtvis det högsta antal potentiella fel som anges i utkastet till revisionsrapporter) ingå¹⁷.

I **avsnitt 5.7** ska revisionsmyndigheten inkludera den kvalitativa analysen av de upptäckta avvikelserna. Antalet och typerna av avvikelser, deras betydelse och deras underliggande orsaker (särskilt viktigt när samma typ av fel inträffar flera gånger, vilket tyder på potentiella brister i systemet), enligt revisionsmyndighetens uppskattning, ska anges.

När det gäller typologin för projektets avvikelser ska uppgifterna redovisas i form av strukturerade data i SFC 2014 (se även tabellen i bilaga 5 som kommissionen och revisionsmyndigheterna enats om för programperioden 2014–2020).

Beträffande uppgifterna i **avsnitt 5.8** bör det noteras att om ett enda urval för flerfondsprogram eller för en grupp av program som omfattas av samma förvaltnings- och kontrollsystem leder till att en väsentlig felprocent beräknas, ska den sammanlagda felprocent och de korrigerande åtgärder som följer av detta gälla för alla de programmen och/eller fonderna, även om de upptäckta oriktigheterna endast avser, eller mer specifikt avser, ett program eller en fond. Det är emellertid upp till medlemsstaten att beakta hur de lämpliga korrigeringsåtgärderna ska tillämpas för att den övergripande återstående sammanlagda felprocenten för gruppen av alla berörda program och/eller fonder sänks till högst 2 procent.

I **avsnitt 5.9** ska revisionsmyndigheten lämna upplysning om den sammanlagda felprocenten, beräknad enligt artikel 28.14 i kommissionens delegerade förordning:

”På grundval av resultaten från insatsrevisionerna, som görs i syfte att utarbeta det revisionsuttalande och den kontrollrapport som avses i artikel 127.5 a i förordning (EU) nr 1303/2013, ska revisionsmyndigheten beräkna den sammanlagda felprocenten, som ska vara summan av de beräknade slumpmässiga felen och i tillämpliga fall systembetingade fel och okorrigerade anomalier, dividerad med populationens storlek.”¹⁸

Bedömningen av den sammanlagda felprocenten och dess inverkan på den del av revisionsuttalandet som avser förvaltnings- och kontrollsystemet redovisas i tabell 1 i avsnitt III.1.

¹⁷ Mer information om inverkan av oavslutade revisioner av insatser på beräkningen av den sammanlagda felprocenten och den återstående sammanlagda felprocenten finns i avsnitt IV.5.

¹⁸ Om de deklarerade utgifterna inkluderar negativa urvalsenheter, ska dessa behandlas som en separat population. I så fall beräknas den sammanlagda felprocenten i förhållande till populationen av positiva urvalsenheter.

Revisionsmyndigheten ska också beräkna och ange den återstående sammanlagda felprocenten (dvs. de återstående felen i populationen av utgifter som ingår i de attesterade räkenskaperna) efter att de relevanta finansiella korrigeringar som följer av revisionsmyndighetens revisioner har tillämpats. Den sammanlagda återstående felprocenten ska därefter jämföras med väsentlighetsgränsen på 2 procent.

Om den återstående sammanlagda felprocenten överstiger 2 procent ska revisionsuttalandet vara ett uttalande med reservation eller ett uttalande med avvikande mening, åtminstone i förhållande till utgifternas laglighet och korrekthet men sannolikt även i fråga om förvaltnings- och kontrollsystemets funktion (se ytterligare vägledning i avsnitt III.1 nedan). Före inlämningen av garantipaketet förväntas medlemsstaten tillämpa ytterligare (särskilt extrapolerade) finansiella korrigeringar för att få ner den väsentliga återstående risken (dvs. den återstående sammanlagda felprocenten) till högst 2 procent. Detta är villkoret för ett uttalande utan reservation beträffande lagligheten och korrektheten hos de utgifter som attesterats i programmets räkenskaper.

Den sammanlagda felprocenten och den återstående sammanlagda felprocenten ska, utöver i avsnitt 5 i den årliga kontrollrapporten, även rapporteras i tabellen i avsnitt 10.2 i rapporten (se bilaga 2 till detta dokument). Denna tabell ingår i modulen i SFC 2014 och ska fyllas i direkt.

De bakomliggande beräkningarna för den sammanlagda felprocenten och den återstående sammanlagda felprocenten ska anges i avsnitt 10.3 i den årliga kontrollrapporten. Närmare förklaringar om behandlingen av fel och ytterligare vägledning vad gäller beräkningen av den sammanlagda felprocenten och den återstående sammanlagda felprocenten finns i avsnitt IV nedan.

Som framgår av artikel 28.11 i kommissionens delegerade förordning ska revisionsmyndigheten i tillämpliga fall i **avsnitt 5.11** i den årliga kontrollrapporten förklara om det utöver slumpmässiga fel även har konstaterats systembetingade fel eller anomalier.

Med tanke på bestämmelserna i budgetförordningen och förordningen om gemensamma bestämmelser¹⁹ för årsräkenskaperna för perioden 2014–2020 **är de felprocent som reviderats för tidigare år inte längre relevanta och behöver inte rapporteras i den årliga kontrollrapporten**. Alla finansiella korrigeringar som tillämpas för utgifterna i urvalet av populationen som attesterats i räkenskaperna och rapporterats med garantipaketet betraktas därmed som definitiva.

6. Revisioner av räkenskaper

6.1 Uppgift om de myndigheter/organ som har utfört revisioner av räkenskaper.

¹⁹ Särskilt i artikel 63.5 och 63.6 i budgetförordningen och artikel 137.1 i förordningen om gemensamma bestämmelser.

6.2 Beskrivning av den revisionsmetod som använts för att kontrollera räkenskapernas delar i enlighet med artikel 137 i förordning (EU) nr 1303/2013. I beskrivningen ska det revisionsarbete som utförts i samband med systemrevisioner (närmare beskrivning i avsnitt 4) nämnas, liksom sådana revisioner av insatser (närmare beskrivning i avsnitt 5) som är relevanta för den säkerhet som krävs avseende räkenskaperna.

6.3 Uppgift om de slutsatser som dragits av revisionerna om huruvida räkenskaperna är fullständiga, korrekta och sanningsenliga, inklusive en uppgift om de finansiella korrigeringar som gjorts och som återspeglas i räkenskaperna som en uppföljning av resultaten av systemrevisionerna och/eller revisionen av insatser.

6.4 Uppgift om huruvida några av de problem som fastställdes ansågs vara systembetingade och om de åtgärder som vidtagits.

I **avsnitt 6.2** ska revisionsmyndigheten beskriva den genomförda revisionen av räkenskaperna, inom ramen för artikel 137 i förordningen om gemensamma bestämmelser och artikel 29 i kommissionens delegerade förordning, och styrka att räkenskaperna är fullständiga, korrekta och sanningsenliga, med beaktande av kommissionens *Vägledning för medlemsstater om räkenskapsrevisioner* (EGESIF_15_0016), i uppdaterad version.

Revisionsmyndigheten ska även förklara vilken tidsplan samt vilka samarbetsformer som överenskommit med den attesterande myndigheten och den förvaltande myndigheten för att revisionsmyndigheten ska kunna utföra sitt revisionsarbete på räkenskaperna inom rimlig tid²⁰.

I **avsnitt 6.3** ska revisionsmyndigheten förklara hur den har dragit slutsatsen att räkenskaperna är fullständiga, korrekta och sanningsenliga på grundval av olika källor till säkerhet, närmare bestämt

- sina systemrevisioner (framför allt de som har utförts på den attesterande myndigheten i enlighet med artikel 29.4 i kommissionens delegerade förordning),
- sina revisioner av insatser²¹,

²⁰ Revisionsmyndigheten avger sitt uttalande om de räkenskaper som är den attesterande myndighetens ansvar med beaktande av ISA 700 punkt A39. Revisionsmyndigheten kan sålunda inte dra slutsatsen att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats förrän räkenskaperna har utarbetats och ledningen har godtagit ansvar för dem. Detta innebär att revisionsmyndigheten inte kan utarbeta sitt uttalande om räkenskaperna förrän den attesterande myndigheten har lämnat dem till den förvaltande myndigheten och revisionsmyndigheten och den förvaltande myndigheten har lämnat sin förvaltningsförklaring till revisionsmyndigheten. Revisionsmyndigheten bör emellertid inleda sitt revisionsarbete på räkenskaperna innan de har slutförts av den attesterande myndigheten och innan den förvaltande myndigheten har avgett sin förvaltningsförklaring för att ha tillräckligt med tid att utarbeta sitt uttalande till den 15 februari år N+2. Den attesterande myndigheten, den förvaltande myndigheten och revisionsmyndigheten bör enas om tidtabell och samarbetsformer för att säkerställa en smidig process.

²¹ Revisioner på insatser ska göra det möjligt att kontrollera att beloppen är korrekta samt att motsvarande utgifter som inkluderats i betalningsansökningarna (och därefter i räkenskaperna om de konstateras vara fullt lagliga och korrekta) är fullständiga. Genom dessa revisioner kan det också göras en avstämning av

- slutliga revisionsrapporter som har översänts av kommissionen och revisionsrätten,
- sin bedömning av förvaltningsförklaringen och den årliga sammanfattningen,
- vilka tester som har gjorts (art och omfattning) på det utkast till räkenskaper som den attesterande myndigheten har lämnat till revisionsmyndigheten och eventuella ytterligare revisionsförfaranden som utförts för att avstämna och kontrollera uppgifter i räkenskaperna.

Vad gäller det sistnämnda ska revisionsmyndigheten beskriva vilka slutliga ytterligare kontroller som den har genomfört av utkastet till attesterade räkenskaper före den lagstadgade tidsfristen den 15 februari, i enlighet med ovannämnda vägledning om räkenskapsrevisioner. Revisionsmyndigheten ska framför allt

1) uttryckligen bekräfta i den årliga kontrollrapporten att den har kontrollerat avstämningen från den attesterande myndigheten vad gäller uppgifterna i tilläggen 2 och 8 till räkenskaperna och att dessa överensstämmer med uppgifterna från den förvaltande myndigheten i den årliga sammanfattningen (i synnerhet beloppen i tabellerna i avsnitten A, B och C i den årliga sammanfattningen), och

2) rapportera och förklara eventuella avvikelser som konstaterats mellan de två dokumenten.

Revisionsmyndigheten ska beskriva vilket arbete som har utförts i detta avseende, inklusive dess bedömning av om den attesterande myndigheten lämnat rimliga förklaringar till de justeringar som har rapporterats i dessa tillägg, samt om de överensstämmer med de uppgifter som har rapporterats i den årliga kontrollrapporten och i den årliga sammanfattningen. Kontrollen ska särskilt inriktas på vilka finansiella korrigeringar som har gjorts och som återspeglas i räkenskaperna som en uppföljning av resultaten av systemrevisionerna, revisionerna på insatser och ytterligare förvaltningskontroller som har genomförts efter att den slutliga mellanliggande betalningsansökan lämnades in till kommissionen och före inlämningen av räkenskaperna. **De belopp som omfattas av en pågående granskning enligt artikel 137.2 i förordningen om gemensamma bestämmelser ska särskilt uppmärksammas och anges.**

7. Samordning mellan revisionsorgan och revisionsmyndighetens övervakningsarbete

7.1 I tillämpliga fall, beskrivning av förfarandet för samordning mellan revisionsmyndigheten och de revisionsorgan som utför revisioner i enlighet med artikel 127.2 i förordning (EU) nr 1303/2013.

7.2 Beskrivning av det förfarande för övervakning och kvalitetsgranskning som revisionsmyndigheten tillämpar för sådana revisionsorgan.

verifieringskedjan hela vägen från den attesterande myndighetens redovisningssystem ned till stödmottagar- och insatsnivå, via eventuella förmedlande organ, något som redan täcks in genom nuvarande revisioner.

Det förfarande som anges i avsnitt 7.1 ska gälla samordning i fråga om planering och samordning av granskningen samt kontroll av resultaten av revisionen i syfte att dra definitiva slutsatser och upprätta revisionsuttalandet.

Avsnitt 7.2 ska innehålla en beskrivning av det förfarande för övervakning som revisionsmyndigheten tillämpar för andra revisionsorgan (i tillämpliga fall). Beskrivningen ska ge en sammanfattning av den övervakning som faktiskt har utförts för räkenskapsåret, med beaktande av befintliga internationellt accepterade revisionsstandarder eller vägledningar.

I detta sammanhang ska revisionsmyndigheten beakta riktlinje nr 25 i *Europeiska riktlinjer för genomförande av Intosais rekommendationer om god revisionssed*²², som behandlar de europeiska högre revisionsinstitutens användning av andra revisorers och specialisters arbete. I denna riktlinje hänvisas specifikt till vilka krav som ska vara uppfyllda när det gäller i vilken omfattning som man kan förlita sig till det arbete som har utförts av andra revisorer under varje revisionsfas, oavsett om det gäller planering, en del i ett revisionsbevis eller slutfasen av kontrollen. Vilken omfattning av åtgärder som huvudrevisorn i samband med ett specifikt uppdrag ska vidta för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som styrker att den andra revisorns arbete är fullgott för huvudrevisorns beror på under vilka faser av revisionen som de andra revisorernas arbete kan användas. Framför allt när arbetet används som revisionsbevis måste revisionsmyndigheten göra en mer ingående granskning.

Mer vägledning finns i ISSAI 1600 om revision av koncernredovisningar²³, ISSAI 1610²⁴ (inklusive ISA 610) om användning av arbete som har utförts av en internrevisor och ISSAI 1620²⁵ om användning av en specialist i revisionsarbetet.

8. Övrig information

8.1 I tillämpliga fall, uppgifter om rapporterade bedrägerier och misstankar om bedrägerier som upptäckts i samband med de revisioner som utförts av revisionsmyndigheten (även de fall som anmälts av andra nationella organ eller EU-organ och som hänför sig till insatser som revideras av revisionsmyndigheten) samt vilka åtgärder som vidtagits.

I avsnitt 8.1 i den årliga kontrollrapporten ska revisionsmyndigheten ange vilka åtgärder som har vidtagits om det har upptäckts misstänkt bedrägeri under det revisionsarbete som har utförts fram till dess att den årliga kontrollrapporten överlämnades.

²² https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES_SV.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>

Samtliga misstänkta bedrägerier som revisionsmyndigheten har upptäckt under räkenskapsåret ska rapporteras till bedrägeribekämpningsorgan nationellt och på EU-nivå. För flerfondsprogram ska det också anges vilken fond det rör sig om.

Av den årliga kontrollrapporten ska det framgå om Olaf har underrättats om de misstänkta bedrägerier som revisionsmyndigheten har upptäckt²⁶. Misstänkt bedrägeri måste rapporteras till Olaf av den myndighet som medlemsstaten har utsett i enlighet med kraven i artikel 122.2 i förordningen om gemensamma bestämmelser samt i de delegerade akter och genomförandeakter som avses i den bestämmelsen²⁷.

Om detta är tillåtet enligt nationella bestämmelser om pågående utredningar ska revisionsmyndigheten samla in information om bedrägeriets art, samt bedöma om det är en systembetingad fråga och i så fall huruvida riskreducerande åtgärder har rekommenderats/vidtagits.

I den årliga kontrollrapporten ska det i tillämpliga fall anges genomförandestatus för finansiella korrigeringar som har gjorts i fråga om bedrägeri eller misstänkt bedrägeri samt lämnas uppgifter om den ansökan om mellanliggande betalning till kommissionen där dessa korrigeringar har inkluderats.

Ytterligare information och vägledning om vilka åtgärder som de nationella myndigheterna (inklusive revisionsmyndigheterna) ska vidta för att förhindra, upptäcka och korrigera bedrägeri finns på <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. Som framgår av ISA 240 kan revisorer ”stötta på omständigheter som tyder på bedrägerier. I dessa fall måste de informera den behöriga myndigheten utan dröjsmål för vidare åtgärder. [...] Revisorn kan dra slutsatsen att eventuella bedrägerier påverkar hela systemet eller endast en del av det, eller han/hon kan dra slutsatsen att det finns ett eller flera isolerade potentiella bedrägerifall. I samtliga fall måste han/hon reagera snabbt och underrätta de berörda myndigheterna, med beaktande av alla omständigheter i de(t) aktuella fallet/fallen. Revisorn måste, utifrån de bevis som upptäckts, noga och grundligt analysera situationen, strukturen hos de uppgifter på vilka upptäckten grundats, och besluta vem som ska informeras. Rätt personer att informera är i första hand styrelsen för den granskade enheten, om det inte finns några skäl att anta att dessa är inblandade i fallet/fallen. [...] I annat fall måste revisorn anmäla ärendet direkt till de rättsliga myndigheterna, utan att det påverkar tillämpningen av nationell lagstiftning om sekretess för information som erhålls under en revision. Revisorer ska även informera den ansvariga nationella myndigheten som ska underrätta kommissionen (Olaf) om oegentligheter

²⁶ Revisorer utför administrativa och inte straffrättsliga förfaranden. Deras befogenhet och ansvar att utreda de särskilda omständigheterna vid misstänkt bedrägeri är därför relativt begränsade. Straffrätts- och revisionsförfaranden har dessutom olika huvudsyften. En revision av insatser är av administrativ natur och syftar till att bedöma om ett projekt har genomförts lagligt och korrekt, medan det straffrättsliga förfarandet syftar till att upptäcka och undersöka insatser för att inhämta bevis för att det har funnits ett bedrägeriuppsåt.

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

och misstänkta bedrägerier enligt tillämpliga sektorsbestämmelser om rapportering av oegentligheter."²⁸.

8.2 I tillämpliga fall, händelser som inträffat efter det att räkenskaperna lämnats in till revisionsmyndigheten och innan den årliga kontrollrapport som avses i artikel 127.5 b i förordning (EU) nr 1303/2013 överlämnats till kommissionen, och som beaktats när revisionsmyndigheten fastställt säkerhetsgraden och utarbetat sitt uttalande.

Begreppet händelser som inträffat efter det att räkenskaperna lämnats in (efterföljande händelser) har hämtats från den internationella redovisningsstandarden IAS 560, med de anpassningar som har krävts för delad förvaltning inom ramen för sammanhållningspolitiken. Som anges i den standarden är ett av revisorns mål *"att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport, som kräver att de finansiella rapporterna justeras eller att upplysningar lämnas i dessa, avspeglas korrekt i dessa finansiella rapporter enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering"*. Vid delad förvaltning ska "finansiella rapporter" tolkas som de räkenskaper som har upprättats av den attesterande myndigheten och som står under dess ansvar. "Datumet för de finansiella rapporterna" motsvarar det datum då den attesterande myndigheten överlämnar räkenskaperna till revisionsmyndigheten för slutliga kontroller.

Detta bygger på antagandet att revisionsmyndigheten kommer att få räkenskaperna från den attesterande myndigheten, för att kunna dra en slutsats om de är fullständiga, korrekta och sanningsenliga, innan de överlämnas till kommissionen. Under perioden från och med den tidpunkt då räkenskaperna tas emot fram till dess att revisionsuttalandet utarbetas kan revisionsmyndigheten bli uppmärksam på händelser som påverkar de belopp som rapporterats i räkenskaperna, i synnerhet utgifter som deklarerats som lagliga och korrekta.

För detta ändamål ska revisionsmyndigheten *"utföra granskningsåtgärder som har utformats så att de ger [...] tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att [den] har uppmärksammat alla händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport [den årliga kontrollrapporten], och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna [räkenskaperna]"*. Som också fastställs i ISA 560 förväntas revisionsmyndigheten *"inte utföra ytterligare granskningsåtgärder avseende förhållanden för vilka tidigare granskningsåtgärder har gett tillfredsställande resultat"*.

Vissa händelser som inträffat efter det att räkenskaperna lämnats in kan ha betydande inverkan på förvaltnings- och kontrollsystemet och/eller på reservationerna (när det gäller ett uttalande med reservation eller avvikande mening) och revisionsmyndigheten kan därför inte bortse från dem. Sådana händelser kan utgöras av antingen positiva åtgärder (t.ex.

²⁸ Handboken *Medlemsstaternas revisorers roll med hänsyn till förebyggande och upptäckt av bedrägerier* (<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20the%20role%20of%20Member%20states%27%20auditors%20in%20fraud%20prevention%20and%20detection%20SV.doc>)

korrigerande åtgärder som har genomförts efter det att räkenskaperna har upprättats av den attesterande myndigheten och innan de överlämnas till kommissionen) eller också ha en negativ inverkan (t.ex. brister i systemen eller fel som har upptäckts under perioden).

I tillämpliga fall ska annat revisionsarbete som har genomförts för räkenskapsåret på nationell nivå eller EU-nivå beaktas.

För flerfondsprogram ska respektive fond anges för varje rapporterad händelse som inträffat efter det att räkenskaperna lämnats in.

Revisionsmyndigheten uppmanas dessutom att i avsnitt 8 sammanfatta det utförda revisionsarbetet och resultaten vad gäller resultatuppgifternas tillförlitlighet, på grundval av systemrevisioner av CK6 (särskilt i fråga om resultatuppgifternas tillförlitlighet), eventuella specifika tematiska revisioner på resultatuppgifternas tillförlitlighet och revisioner av insatser.

9. Övergripande säkerhetsgrad

9.1 Uppgift om den övergripande säkerhetsgraden avseende förvaltnings- och kontrollsystemets funktion och en redogörelse för hur säkerhetsgraden har uppnåtts genom en kombination av resultaten av systemrevisionerna (som framgår av avsnitt 10.1) och revisionerna av insatser (som framgår av avsnitt 10.2). I förekommande fall ska revisionsmyndigheten även beakta resultaten från annat revisionsarbete på nationell nivå eller unionsnivå som genomförts för räkenskapsåret.

9.2 Bedömning av eventuella riskreducerande åtgärder, t.ex. finansiella korrigeringar, som vidtagits, och av behovet av eventuella ytterligare korrigerande åtgärder som är nödvändiga både ur ett systemperspektiv och ett finansiellt perspektiv.

Följande gäller för den övergripande säkerhet som revisionsmyndigheten ska ange i **avsnitt 9.1**:

- Säkerheten i fråga om räkenskaperna bygger på resultaten av revisionerna av räkenskaperna (och andra relevanta informationskällor som beskrivs i avsnitt 6.3 ovan), och de slutsatser som rör detta ska rapporteras i avsnitt 6.3²⁹.
- Säkerheten i fråga om utgifternas laglighet och korrekthet är baserad på den sammanlagda felprocenten från revisioner av insatser, med beaktande av genomförandet av de korrigeringar som krävs innan räkenskaperna lämnas in (dvs. den återstående sammanlagda felprocenten – se avsnitt 5 ovan).
- Säkerheten i fråga om förvaltnings- och kontrollsystemets funktion baseras på de kombinerade resultaten av såväl systemrevisioner (systembedömning – se avsnitt 4) som revisioner av insatser (den sammanlagda felprocenten – se avsnitt 5).

²⁹ När det gäller delen av revisionsuttalandet med koppling till räkenskaperna ges ytterligare riktlinjer i kommissionens *Vägledning för medlemsstater om räkenskapsrevisioner* (EGESIF 15_0016_02), i uppdaterad version.

För flerfondsprogram förväntas revisionsmyndigheten bekräfta att de slutsatser som den kommit fram till gäller för samtliga fonder eller, om det förekommer skillnader, förklara hur den har kommit fram till en slutsats för respektive fond, baserat på myndighetens analys av resultaten av det revisionsarbete som utförts.

Den övergripande säkerhetsgraden återspeglas i revisionsuttalandet (se avsnitt III nedan), som revisionsmyndigheten kan hänvisa till i detta avsnitt.

När det gäller **avsnitt 9.2** rekommenderas att revisionsmyndigheten beskriver de korrigerande åtgärder som medlemsstaten har vidtagit baserat på de resultat av systemrevisionerna och revisionerna av insatser som revisionsmyndigheten rapporterat.

Om den sammanlagda felprocenten ligger över väsentlighetsnivån innebär det i allmänhet att det finns brister i förvaltnings- och kontrollsystemet (främst på CK4-nivån, förvaltningskontroller, men eventuellt även för andra centrala krav). I detta fall, och särskilt om förvaltnings- och kontrollsystemet klassificeras i kategori 3 eller 4, ska revisionsmyndigheten rekommendera att de ansvariga myndigheterna vidtar nödvändiga korrigerande åtgärder för att minska risken för väsentliga fel även för framtida betalningsansökningar. Detta bör ske i form av en plan för korrigerande åtgärder som ska genomföras inom tydliga tidsfrister innan nästa garantipaket lämnas in och behandla de konstaterade systembristerna. Om en sådan plan redan har upprättats ska den beskrivas tydligt och koncist i den årliga kontrollrapporten (samt i den förvaltande myndighetens förvaltningsförklaring). Om en plan för korrigerande åtgärder inte har upprättats ska åtminstone de huvudsakliga områdena vad gäller de rekommenderade korrigerande åtgärderna rapporteras (mer information om planen för korrigerande åtgärder och dess genomförande ska i sådana fall anges i nästa årliga kontrollrapport, såvida kommissionen inte begär informationen tidigare).

III. VÄGLEDNING OM DET REVISIONSUTTALANDE SOM REVISIONSMYNDIGHETEN SKA LÄMNA ÅRLIGEN FÖR VARJE PROGRAM

1. Revisionsuttalande

Det årliga revisionsuttalande som revisionsmyndigheten ska lämna för varje program, i enlighet med artikel 127.5 i förordningen om gemensamma bestämmelser, grundas på de slutsatser som dragits av det erhållna revisionsbeviset. I bilaga VIII till genomförandeförordningen finns en modell för revisionsuttalande som ska användas och som omfattar tre säkerhetsmoment (räkenskaperna, lagligheten och korrektheten hos utgifter som är bokförda i programmets årliga räkenskaper samt förvaltnings- och kontrollsystemets funktion). Följande tre typer av revisionsuttalanden anges:

- Uttalande utan reservation.
- Uttalande med reservation (med antingen begränsad eller betydande inverkan).

– Uttalande med avvikande mening.

Revisionsmyndigheten presenterar sitt revisionsuttalande per program i den årliga kontrollrapporten samt som strukturerade uppgifter i SFC 2014, med uppgift om möjliga olika säkerhetsgrader för var och en av ovanstående tre delar.

Om ett uttalande utan reservation avges gäller det för revisionsuttalandets alla tre delar, utan undantag.

För de andra typerna, dvs. uttalanden med reservation eller uttalanden med avvikande mening, ska revisionsmyndigheten i sitt revisionsuttalande ange vilken av de tre delarna eller vilken kombination av delarna (räkenskaper, utgifternas laglighet och korrekthet och/eller förvaltnings- och kontrollsystemets funktion) som påverkas.

Nedanstående tabell bygger på tidigare erfarenhet och visar sambandet i några av de vanligaste fallen mellan revisionsuttalandet (kopplat till förvaltnings- och kontrollsystemets funktion samt utgifternas laglighet och korrekthet) och slutsatser från systemrevisioner och revisioner av insatser. **Denna tabell är endast vägledande och revisionsmyndigheten måste använda sin yrkesmässiga bedömning, särskilt för situationer som inte anges här nedan, eller om revisionsmyndigheten identifierat särskilda mildrande faktorer, på grundval av revisionsbevis.** De korrigerande åtgärder som genomförts enligt tabellen kan avse finansiella korrigeringar (i syfte att sänka den sammanlagda återstående felprocenten till högst 2 procent) eller förbättrade system/förfaranden för att åtgärda brister i förvaltnings- och kontrollsystemet och för att undvika att samma oriktigheter uppkommer igen, eller en kombination av båda.

Tabell 1: Typer av revisionsuttalanden som förväntas om säkerhetsmoment kopplade till förvaltnings- och kontrollsystemet, utgifters laglighet och korrekthet samt räkenskaper³⁰ med beaktande av alla tillgängliga revisionsresultat och med uppgift om nödvändiga korrigerande åtgärder.

Typ av revisionsuttalande	Revisionsuttalandets delar och övergripande säkerhet				Nödvändiga korrigerande åtgärder (med beaktande av revisionsmyndighetens slutsatser i den årliga kontrollrapporten) (antingen finansiella korrigeringar eller förbättrade system/förfaranden eller båda)
	Förvaltnings- och kontrollsystemets funktion (resultat av systemrevisioner som bekräftats eller ändrats genom resultat av revisioner av insatser – sammanlagd felprocent och/eller förbättringar för att åtgärda brister i förvaltnings- och kontrollsystemet)		Laglighet och korrekthet hos utgifter som attesterats i räkenskaperna	Räkenskaper	
	Resultat av systemrevisioner	Sammanlagd felprocent (resultat av revisioner av insatser)	Återstående sammanlagd felprocent (den sammanlagda felprocenten efter att den sänkts genom finansiella korrigeringar före inlämningen av räkenskaperna till kommissionen)		
1 – Utan reservation	System i kategori 1 eller 2	och sammanlagd felprocent ≤ 2 procent	och återstående sammanlagd felprocent ≤ 2 procent	och justeringar som ska göras i räkenskaperna ≤ 2 procent	Korrigeringar av enskilda fel i urvalet
2 – Med reservation (reservation med begränsad inverkan)	System i kategori 2	och/eller 2 procent < sammanlagd felprocent ≤ 5 procent	Ej tillgängligt ³¹	Ej tillgängligt ⁴⁴	Korrigeringar av enskilda fel i urvalet Förbättringar för att åtgärda brister i förvaltnings- och kontrollsystemet

³⁰ Gällande säkerheten i fråga om räkenskaperna finns fler riktlinjer i kommissionens vägledning om räkenskapsrevisioner (EGESIF_15_0016), i uppdaterad version.

³¹ När det gäller säkerhetsmoment i fråga om laglighet/korrekthet och räkenskaperna, avges revisionsuttalandet antingen med reservation/avvikande mening (väsentliga återstående fel) eller inte. Eventuella justeringar eller återstående fel som överskrider väsentligheten för utgifter som attesterats i de årliga räkenskaperna anses vara ett inneboende betydande fel.

Typ av revisionsuttalande	Revisionsuttalandets delar och övergripande säkerhet				Nödvändiga korrigerande åtgärder (med beaktande av revisionsmyndighetens slutsatser i den årliga kontrollrapporten) (antingen finansiella korrigeringar eller förbättrade system/förfaranden eller båda)
	Förvaltnings- och kontrollsystemets funktion (resultat av systemrevisioner som bekräftats eller ändrats genom resultat av revisioner av insatser – sammanlagd felprocent och/eller förbättringar för att åtgärda brister i förvaltnings- och kontrollsystemet)		Laglighet och korrekthet hos utgifter som attesterats i räkenskaperna	Räkenskaper	
	Resultat av systemrevisioner	Sammanlagd felprocent (resultat av revisioner av insatser)	Återstående sammanlagd felprocent (den sammanlagda felprocenten efter att den sänkts genom finansiella korrigeringar före inlämningen av räkenskaperna till kommissionen)		
3 – Med reservation (reservation med betydande inverkan)	System i kategori 3	och/eller 5 procent ≤ sammanlagd felprocent ≤ 10 procent	och/eller återstående sammanlagd felprocent > 2 procent	och/eller justeringar som ska göras i räkenskaperna > 2 procent	Extrapolerade finansiella korrigeringar för att den återstående sammanlagda felprocenten ska vara högst 2 procent, med hänsyn till korrigeringar som redan tillämpats efter revisionsmyndighetens revisioner (inklusive korrigeringar av enskilda fel i urvalet) + plan för korrigerande åtgärder för att åtgärda brister i förvaltnings- och kontrollsystemet
4 – Uttalande med avvikande mening	System i kategori 4	och/eller sammanlagd felprocent > 10 procent	och/eller återstående sammanlagd felprocent > 2 procent	och/eller justeringar som ska göras i räkenskaperna > 2 procent	+ genomförande av justeringar av räkenskaperna

I tabell 1 ovan anges riktlinjer för att bedöma säkerhetsgraden för de tre delarna i revisionsuttalandet om det rör sig om enkla situationer. Om revisionsmyndigheten exempelvis anser att förvaltnings- och kontrollsystemet tillhör kategori 1 eller 2 och både den sammanlagda felprocenten och den återstående sammanlagda felprocenten är lägre än eller lika med väsentlighetsnivån på 2 procent, kan revisionsuttalandet i fråga om förvaltnings- och kontrollsystemet och utgifternas laglighet/korrekthet avges utan reservation (om inte revisionsmyndigheten anser att de förbättringar och korrigerande åtgärder som krävs för ett förvaltnings- och kontrollsystem som bedöms tillhöra kategori 2 kräver en reservation).

Revisionsmyndigheten måste dock när den formulerar sitt revisionsuttalande ta hänsyn till de olika säkerhetsgrader och revisionsresultat som erhållits för varje del i revisionsuttalandet. Om korrigerande åtgärder har genomförts på systemnivå eller i fråga om utgifternas laglighet/korrekthet när revisionsuttalandet utarbetas kan revisionsmyndigheten eventuellt granska sin inledande bedömning på grundval av tillgängliga revisionsresultat och revisionsbevis. Följande olika situationer kan uppstå:

- Om förvaltnings- och kontrollsystemet klassificeras i kategori 1 eller 2 och/eller den sammanlagda felprocenten ligger över 2 procent tyder detta på att förvaltnings- och kontrollsystemet, trots den positiva bedömning som revisionsmyndighetens systemrevisioner har resulterat i, i praktiken inte är tillräckligt effektivt för att förhindra, upptäcka och korrigera oriktigheter. Ett revisionsuttalande med reservation anses därför generellt lämpligt för förvaltnings- och kontrollsystemet (möjligen endast med begränsad inverkan om den rapporterade sammanlagda felprocenten ligger mellan 2 procent och 5 procent, men om den återstående sammanlagda felprocenten är över 2 procent anses reservationen ha betydande inverkan på utgifternas laglighet/korrekthet).
- I det tidigare fallet kan revisionsmyndigheten emellertid, om medlemsstaten har vidtagit lämpliga korrigerande åtgärder (dvs. finansiella korrigeringar, enskilda eller extrapolerade, för att sänka den återstående sammanlagda felprocenten till högst 2 procent) innan den årliga kontrollrapporten slutförts, avge ett uttalande med reservation med begränsad inverkan endast i fråga om nödvändiga förbättringar av förvaltnings- och kontrollsystemet, medan uttalandet avseende utgifternas laglighet/korrekthet ska ges utan reservation (den återstående sammanlagda felprocenten har sänkts till högst 2 procent).
- Om korrigerande åtgärder som leder till förbättringar när det gäller att åtgärda brister i förvaltnings- och kontrollsystemet, utöver de finansiella korrigeringar som krävs, anses nödvändiga (beroende på arten och typen av fel som leder till en sammanlagd felprocent på över 2 procent samt på hur allvarlig den sammanlagda felprocenten är) och genomförs, kan i stället ett uttalande utan reservation (avseende både förvaltnings- och kontrollsystemet och utgifternas laglighet/korrekthet) lämnas.

- Ett uttalande med reservation med betydande inverkan ska avges när förvaltnings- och kontrollsystemet bedömts i kategori 3 och/eller den sammanlagda felprocenten överstiger 5 procent. Reservationen kan dock begränsas till det förvaltnings- och kontrollsystem där den återstående sammanlagda felprocenten sänktes till högst 2 procent genom lämpliga (enskilda och/eller extrapolerade) finansiella korrigeringar innan garantipaketet lämnas in till kommissionen. Om revisionsmyndigheten dessutom har tillräckliga bevis för att de korrigerande åtgärderna rörande systembrister kan genomföras på ett effektivt sätt och till och med kan testa detta genomförande innan den årliga kontrollrapporten slutförs, kan revisionsmyndigheten besluta att avge ett uttalande utan reservation i alla avseenden. Om de korrigerande åtgärderna rörande systembrister inte har genomförts förväntas i stället att revisionsuttalandet har kvar reservationen på grund av den reservation som avser förvaltnings- och kontrollsystemet, även om den återstående sammanlagda felprocenten har sänkts till högst 2 procent, eftersom förvaltnings- och kontrollsystemet fortsätter att generera utgifter där risken för fel överstiger 5 procent.
- Om revisionsmyndigheten påvisar väsentliga fel i räkenskaperna ska den avge ett uttalande med reservation, även om förvaltnings- och kontrollsystemet tillhör kategori 1 eller 2 och både den sammanlagda felprocenten och den återstående sammanlagda felprocenten är lägre än eller lika med väsentlighetsnivån på 2 procent. Reservationen avser i detta fall endast huruvida räkenskaperna är riktiga, fullständiga och/eller korrekta.

2. Typer av revisionsuttalande

Uttalande utan reservation:

På grundval av det revisionsarbete som utförts anser jag att

– räkenskaperna ger en rättvisande bild, i enlighet med artikel 29.5 i förordning (EU) nr 480/2014,

– de utgifter i räkenskaperna för vilka återbetalning har begärts från kommissionen är lagliga och korrekta, och

– det förvaltnings- och kontrollsystem som inrättats fungerar ordentligt.

Det revisionsarbete som utförts föranleder inte tvivel på vad som sägs i förvaltningsförklaringen.

[Revisionsmyndigheten kan även inkludera en upplysning av särskild betydelse som inte påverkar dess uttalande, i enlighet med internationellt accepterade revisionsstandarder. Ett uttalande om att revisorn avstår från att uttala sig kan utfärdas i undantagsfall.]

Uttalande med reservation

På grundval av det revisionsarbete som utförts anser jag att

– räkenskaperna ger en rättvisande bild, i enlighet med artikel 29.5 i förordning (EU) nr 480/2014,

– de utgifter i räkenskaperna för vilka återbetalning har begärts från kommissionen är lagliga och korrekta, och

– det förvaltnings- och kontrollsystem som inrättats fungerar ordentligt,

utom i följande avseenden [stryk det som inte är tillämpligt]:

När det gäller väsentliga frågor som rör räkenskaperna: ...

och/eller [stryk det som inte är tillämpligt]

när det gäller väsentliga frågor som rör lagligheten och korrektheten hos de utgifter i räkenskaperna för vilka återbetalning har begärts från kommissionen: ...

och/eller [stryk det som inte är tillämpligt] när det gäller väsentliga frågor som rör förvaltnings- och kontrollsystemets funktion:

Därför anser jag att reservationens/reservationernas inverkan är [begränsad]/[betydande]. [stryk det som inte är tillämpligt]

Denna inverkan motsvarar [belopp i euro och procent] av de totala redovisade utgifterna. Unionsbidraget som påverkas är således [belopp i euro].

Det revisionsarbete som utförts föranleder inte/föranleder [stryk det som inte är tillämpligt] tvivel på vad som sägs i förvaltningsförklaringen.

[Om det revisionsarbete som utförts föranleder tvivel på vad som sägs i förvaltningsförklaringen ska revisionsmyndigheten i detta stycke redogöra för varför man dragit denna slutsats.]

[Revisionsmyndigheten kan även inkludera en upplysning av särskild betydelse som inte påverkar dess uttalande, i enlighet med internationellt accepterade revisionsstandarder. Ett uttalande om att revisorn avstår från att uttala sig kan utfärdas i undantagsfall.]

Revisionsmyndigheten ska

- redogöra för och förklara reservationerna,
- uppskatta deras inverkan: begränsad eller betydande,
- kvantifiera inverkan i förhållande till de utgifter som deklarerats och i absoluta tal.

Kvantifieringen av inverkan motsvarar i allmänhet den återstående sammanlagda felprocenten (i procent) multiplicerad med de utgifter som attesterats i räkenskaperna (i belopp), om inte reservationen endast avser räkenskaperna. I sådana fall motsvarar den kvantifierade inverkan det fullständiga belopp som revisionsmyndigheten identifierat som felaktigt.

Om reservationen endast avser (en del av) förvaltnings- och kontrollsystemet rekommenderas att revisionsmyndigheten anger de belopp som ingår i räkenskaperna och som avser (denna del av) förvaltnings- och kontrollsystemet och gör en uppskattning av de belopp som berörs av reservationen³².

Enligt tabellen i avsnitt III.1 ovan anses det lämpligt att uppskatta reservationens inverkan på förvaltnings- och kontrollsystemet som begränsad om den avser oriktigheter (som ännu inte har korrigerats i räkenskaperna) mellan 2 procent och 5 procent av de totala utgifter som attesterats i räkenskaperna. Om oriktigheterna utgör minst 5 procent av de totala utgifter som attesterats i räkenskaperna ska motsvarande reservation uppskattas som betydande. Samma resonemang ska tillämpas om revisionsmyndigheten inte exakt kan kvantifiera oriktigheterna och i stället använder sig av en schablonsats. Detta kan förekomma i samband med systembrister.

När det gäller reservationen i fråga om utgifternas laglighet/korrekthet anses alla fall där den återstående sammanlagda felprocenten är över 2 procent vara betydande. På samma sätt anses alla reservationer rörande räkenskaperna ha en betydande inverkan.

Såsom förklaras i detta avsnitt ska revisionsmyndigheten tydligt ange om reservationerna avser räkenskaperna, utgifternas laglighet och korrekthet eller förvaltnings- och kontrollsystemet.

När det gäller flerfondsprogram och situationen varierar beroende på fond ska revisionsmyndigheten ange om och hur reservationerna gäller för respektive fond.

Uttalande med avvikande mening:

På grundval av det revisionsarbete som utförts anser jag att

- räkenskaperna ger/inte ger [stryk det som inte är tillämpligt] en rättvisande bild i enlighet med artikel 29.5 i förordning (EU) nr 480/2014,
- de utgifter i räkenskaperna för vilka återbetalning har begärts från kommissionen är/inte är [stryk det som inte är tillämpligt] lagliga och korrekta,
- det förvaltnings- och kontrollsystem som inrättats fungerar/inte fungerar [stryk det som inte är tillämpligt] ordentligt.

³² Detta kan till exempel göras på grundval av den sammanlagda felprocenten eller en schablonsats.

Detta uttalande med avvikande mening är grundat på följande [stryk det som inte är tillämpligt]:

När det gäller väsentliga frågor som rör räkenskaperna:

och/eller [stryk det som inte är tillämpligt]

när det gäller väsentliga frågor som rör lagligheten och korrektheten hos de utgifter i räkenskaperna för vilka återbetalning har begärts från kommissionen: ...

och/eller [stryk det som inte är tillämpligt]

när det gäller väsentliga frågor som rör förvaltnings- och kontrollsystemets funktion: ...

Det revisionsarbete som utförts föranleder tvivel på vad som sägs i förvaltningsförklaringen i följande avseenden:...

[Revisionsmyndigheten kan även inkludera en upplysning av särskild betydelse som inte påverkar dess uttalande, i enlighet med internationellt accepterade revisionsstandarder. Ett uttalande om att revisorn avstår från att uttala sig kan utfärdas i undantagsfall.]

Ovanstående klargöranden rörande kvantifiering av reservationers inverkan gäller även uttalanden med avvikande mening.

Framför allt när det rör sig om uttalanden med reservation eller avvikande mening förväntas revisionsmyndigheten dessutom ange vilka korrigerande åtgärder som planeras eller vidtagits av de olika berörda myndigheterna. Revisionsmyndigheten ska följa upp om dessa åtgärder har genomförts samt följande år rapportera om genomförandet under punkterna 4.5 och 5.12 i den årliga kontrollrapporten.

När revisionsuttalandet och säkerhetsgraden fastställs måste även en lämplig yrkesmässig bedömning göras för att avgöra om avvikelserna är av en sådan omfattning att det motiverar till ett uttalande med reservation eller ett uttalande med avvikande mening.

Begränsning av revisionens inriktning och omfattning

En begränsning av revisionens inriktning och omfattning ska utfärdas om revisionsmyndigheten utifrån externa faktorer³³ inte kan utföra allt det nödvändiga revisionsarbete som planerats, och som skulle ha hjälpt myndigheten att utarbeta ett giltigt och motiverat revisionsuttalande för någon av de tre komponenterna.

Om en **begränsning i revisionens inriktning och omfattning** anses nödvändig ska revisionsmyndigheten göra en uppskattning av den (eventuella) inverkan på de utgifter som

³³ Om t.ex. den granskade enheten vägrar ge myndigheten tillgång till handlingar.

attesterats i räkenskaperna³⁴. Om denna inverkan uppskattas som väsentlig, kan ett uttalande utan reservation inte avges. Revisionsmyndigheten ska i sådana fall avge ett uttalande med reservation eller i undantagsfall överväga ett uttalande om att revisorn avstår från att uttala sig.

Revisorn avstår från att uttala sig

I undantagsfall kan revisionsmyndigheten utfärda ett uttalande om att revisorn avstår från att uttala sig. Detta är endast aktuellt om revisionsmyndigheten inte kan revidera räkenskaperna (se nedan för noll räkenskaper), de utgifter som deklarerats eller förvaltnings- och kontrollsystemets funktion på grund av externa faktorer som ligger utanför revisionsmyndighetens ansvarsområde. I så fall ska revisionsmyndigheten förklara varför den inte har kunnat avge något revisionsuttalande.

Detta uttalande kan formuleras enligt följande:

På grund av de förhållanden som beskrivs i ovanstående stycke har jag inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande. Jag avger därmed inget revisionsuttalande på grund av begränsningen av revisionens inriktning och omfattning när det gäller

– *räkenskaperna,*

och/eller [stryk det som inte är tillämpligt]

– *lagligheten och korrektheten hos de utgifter i räkenskaperna för vilka återbetalning har begärts från kommissionen,*

och/eller [stryk det som inte är tillämpligt]

– *förvaltnings- och kontrollsystemets funktion.*

Revisorn avstår från att uttala sig om inga utgifter deklarerats till kommissionen under räkenskapsåret

Om det inte har deklarerats några utgifter till kommissionen för räkenskapsåret och den attesterande myndigheten inte redovisar några belopp i räkenskaperna som avser programbidrag som utbetalats till finansieringsinstrument enligt artikel 41.1 i förordningen om gemensamma bestämmelser eller förskott på statligt stöd enligt artikel 131.4 i samma förordning, anses det lämpligt med ett **uttalande om att revisorn avstår från att uttala sig** (vilket kan avges för alla de tre delarna).

³⁴ Uppskattningen kan grundas på de belopp i räkenskaperna för vilka det nödvändiga revisionsarbetet inte kunde utföras.

Detta gäller trots att revisionsmyndigheten redan kan ha utfört systemrevisioner. Resultaten av dessa revisioner ska rapporteras i avsnitt 4 i den årliga kontrollrapporten. Eftersom inga belopp har attesterats i räkenskaperna anses det dock lämpligt att revisorn avstår från att uttala sig (på grund av räkenskaperna och utgifternas laglighet/korrekthet).

Denna metod gäller inte om begränsade utgifter har deklarerats till kommissionen avseende räkenskapsåret. I sådana fall ska revisionsmyndigheten avge ett revisionsuttalande som baseras på det utförda revisionsarbetet.

3. Flerfondsprogram, gemensamma system och olika revisionsuttalanden per program

För flerfondsprogram gäller revisionsuttalandet för alla fonder i det programmet.

För flera program som är samlade och omfattas av ett gemensamt förvaltnings- och kontrollsystem får revisionsmyndigheten enligt förordningen om gemensamma bestämmelser rapportera en sammanlagd felprocent baserat på ett enda urval som omfattar dessa samlade program och en årlig kontrollrapport för samlade program. Enskilda revisionsuttalanden måste dock avgas för varje program i enlighet med artikel 127.5 i förordningen om gemensamma bestämmelser³⁵. Typen av revisionsuttalande kan då, trots sammanslagningen av programmen, variera från ett program till ett annat. Om systemrevisionerna eller analysen av de fel som upptäckts i det slumpmässiga urvalet i ett gemensamt förvaltnings- och kontrollsystem visar särskilda brister för ett enskilt program (eller några av programmen) som ingår i det gemensamma systemet, kan revisionsmyndigheten överväga att differentiera sitt revisionsuttalande för detta (dessa) program³⁶. För detta ändamål gör SFC 2014 att revisionsmyndigheten kan ange olika revisionsuttalanden för varje program i ett gemensamt förvaltnings- och kontrollsystem. I den årliga kontrollrapporten förväntas revisionsmyndigheten redogöra för det revisionsbevis och de slutsatser som stöder de differentierade revisionsuttalandena inom det gemensamma förvaltnings- och kontrollsystemet.

4. Otillräckligt revisionsuttalande

Kommissionen beaktar bland annat följande fall som otillräckliga revisionsuttalanden:

³⁵ I artikel 127.5 i förordning (EU) nr 1303/2013 anges att ”[r]evisionsmyndigheten ska utarbeta följande: a) Ett revisionsuttalande [...] b) En kontrollrapport [...] Om ett gemensamt förvaltnings- och kontrollsystem gäller för mer än ett operativt program kan de uppgifter som krävs enligt första stycket led b samlas i en enda rapport.”.

³⁶ Förutsatt att revisionsmyndigheten har tillräckliga revisionsbevis för att utarbeta differentierade revisionsuttalanden för programmen i ett enskilt urval för ett gemensamt förvaltnings- och kontrollsystem, se även avsnitt 5.3 när det gäller urvalet.

- Uttalande utan reservation trots att inga utgifter deklarerats till kommissionen för referensräkenskapsåret (se även uttalandet om att revisorn avstår från att uttala sig ovan).
- Uttalande utan reservation trots att inga revisioner av insatser gjorts i fråga om utgifter för referensräkenskapsåret.
- Uttalande utan reservation trots att revisionsmyndigheten inte har reviderat någon betydande del av insatserna i urvalet (väsentlig inverkan på den sammanlagda felprocenten).
- Uttalande utan reservation trots att den sammanlagda felprocenten överskridit väsentlighetsnivån och/eller betydande svagheter upptäckts vid systemrevisionerna, utan att de nationella myndigheterna vidtagit lämpliga korrigerande åtgärder (jfr avsnitt II.5 i denna vägledning) i tid innan revisionsuttalandet avges.
- Begränsning av revisionens inriktning och omfattning om revisionsmyndigheten anser att urvalet av revisioner av insatser inte är representativt och revisionsmyndigheten inte har utökat urvalet/gjort kompletterande urval.
- Uttalande om att revisorn avstår från att uttala sig eftersom de kontradiktoriska förfarandena för revisioner av insatser/andra revisioner inte slutförts.

IV. BEHANDLING AV FEL SOM UPPTÄCKS AV REVISIONSMYNDIGHETER FÖR ATT FASTSTÄLLA OCH RAPPORTERA TILLFÖRLITLIGA SAMMANLAGDA ÅTERSTÅENDE FELPROCENT I DE ÅRLIGA KONTROLLRAPPORTERNA

Syftet med detta avsnitt är att ge vägledning till medlemsstaternas myndigheter, närmare bestämt revisionsmyndigheterna, om behandlingen och utvärderingen av de fel som upptäcks vid revisioner utförda av revisionsmyndigheter, särskilt vid revisioner av insatser. Detta avsnitt innehåller även klargöranden beträffande beräkningen av den sammanlagda felprocenten, den återstående sammanlagda felprocenten, de därmed förbundna korrigerande åtgärderna och deras inverkan på det revisionsuttalande som revisionsmyndigheten lämnar in enligt artikel 127.5 a i förordningen om gemensamma bestämmelser.

I avsnittet återfinns dessutom kompletterande information till följande vägledning från kommissionen:

- *Riktlinjer för urvalsmetoder för revisionsmyndigheter* (EGESIF_16-0014-01 av den 20 januari 2017 med senare ändringar), nedan kallade *riktlinjerna för urvalsmetoder*.
- *Vägledning om räkenskapsrevisioner* (EGESIF 15_0016), i uppdaterad version.

- *Vägledning om belopp som dragits tillbaka, belopp som återkrävts, belopp som ska återkrävas och belopp som inte kan återkrävas* (EGESIF 15_0017), i uppdaterad version.

1. Utvärdering av fel

1.1 Översikt över typer av fel

Såsom krävs enligt de internationella revisionsstandarderna, närmare bestämt ISA 530, ska den årliga kontrollrapporten utöver de korrigerande åtgärderna innehålla en utvärdering av de fel som upptäckts vid revisionsmyndighetens revisioner av insatser (se avsnitt IV.3 nedan). De fel som upptäcks vid dessa revisioner kan vara slumpmässiga, systembetingade eller kända eller, i undantagsfall, anomalier. Dessa begrepp förklaras i avsnitten nedan.

Efter utvärderingen av felen ska revisionsmyndigheten beräkna den sammanlagda felprocenten och den återstående sammanlagda felprocenten (den återstående felprocenten med hänsyn till genomförda korrigeringar), enligt förklaringarna i avsnitten IV.2 och IV.4 nedan. Revisionsmyndigheten ska sträva efter att planera sitt arbete så att utvärderingen genomförs på ett korrekt sätt och medlemsstaterna kan vidta de korrigerande åtgärderna i tid innan garantipaketet lämnas in, så att de kan återspeglas i programmets räkenskaper på ett lämpligt sätt. Revisionsmyndighetens yrkesmässiga bedömning vid utvärderingen av fel ska förklaras i den årliga kontrollrapporten.

1.2 Slumpmässiga fel

De fel som revisionsmyndigheten inte betraktar som systembetingade fel eller anomalier klassificeras som slumpmässiga fel. Detta begrepp förutsätter sannolikheten att sådana slumpmässiga fel som konstateras i det reviderade urvalet även förekommer i den ogranskade populationen, eftersom urvalet är representativt. Dessa fel ska därför ingå i beräkningen av fel – se avsnitt IV.2 nedan.

Beräkningen av slumpmässiga fel skiljer sig enligt den urvalsmetod som valts, såsom beskrivs i riktlinjerna för urvalsmetoder för revisionsmyndigheter.

1.3 Systembetingade fel

Systembetingade fel är sådana fel som konstateras i det reviderade urvalet och som påverkar den ogranskade populationen samt förekommer under klart definierade och liknande omständigheter. De förknippas i regel med ineffektiva rutiner inom (delar av) förvaltnings- och kontrollsystemet. Om ett potentiellt systembetingat fel upptäcks innebär det att kompletterande arbete måste utföras för att identifiera felets fullständiga omfattning och därefter kvantifiera det. Detta medför att alla situationer i populationen som kan innehålla fel av samma typ som det upptäckta felet i urvalet måste identifieras för att avgränsa den totala

inverkan av de systembetingade felen i populationen³⁷. I artikel 143.1 i förordning (EU) nr 1303/2013 föreskrivs följande: ”Om det rör sig om en systembetingad oriktighet, ska medlemsstaten utvidga sina utredningar till att omfatta samtliga insatser som kan vara berörda.”

I riktlinjerna för urvalsmetoder för revisionsmyndigheter görs förtydliganden rörande beräkningen när både slumpmässiga och systembetingade fel har identifierats.

Följande är två möjliga scenarier vid beräkningen av den sammanlagda felprocenten med avseende på systembetingade fel:

- a) Medlemsstaten har avgränsat det systembetingade felet i alla insatser som kan ha berörts, vilket gör att den kan fastställa den exakta inverkan på populationen. Det systembetingade fel som upptäckts i urvalet extrapoleras inte utan läggs till som ett absolut belopp till felbeloppet för beräkningen av den sammanlagda felprocenten.
- b) Vid rapporteringen till kommissionen kunde medlemsstaten endast delvis avgränsa omfattningen av det systembetingade felet i hela populationen (det finns ingen tillgänglig information om det systembetingade felets exakta inverkan). Det systembetingade fel som upptäckts i urvalet behandlas som ett slumpmässigt fel (och bidrar därmed till extrapoleringen) för beräkningen av den sammanlagda felprocenten.

I förhållande till de utgifter som deklarerats under referensräkenskapsåret måste alla genomförda finansiella korrigeringar som (helt eller delvis) motsvarar de korrigerade systembetingade felen och eventuella anknutna belopp som avlägsnats från räkenskaperna på grund av den pågående granskningen (dvs. utgifter som eventuellt berörs av det systembetingade felet avlägsnas för ytterligare kontroll för att avgränsa det systembetingade felet) beaktas vid beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten (se avsnitt IV.4 nedan)³⁸.

1.4 Anomalier

Ett fel som uppenbart inte är representativt för populationen kallas för anomali. Ett statistiskt urval är representativt för populationen och därför ska anomalier endast rapporteras i ytterst sällsynta och välgrundade fall. Att detta begrepp brukas i hög utsträckning utan vederbörlig

³⁷ Det kan exempelvis vara så att ett visst fel har upptäckts i en insats som medfinansierats inom ramen för ett insatsområde kopplat till finansieringslösningar. Det kan då hända att detta fel uppstår även i andra insatser inom samma insatsområde. Revisionsmyndigheten måste tillsammans med den förvaltande myndigheten avgöra om så är fallet.

³⁸ I undantagsfall när systembetingade fel inte helt har avgränsats kan sådana fel uteslutas från beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten (under värde D) på villkor att 1) det systembetingade felet endast uppstod i en begränsad del av utgifterna, och 2) att alla utgifter som kan ha berörts av detta fel avlägsnas från räkenskaperna för granskning så att det systembetingade felet avgränsas helt.

motivering kan undergräva tillförlitligheten hos beräkningen av den sammanlagda felprocenten och revisionsmyndighetens revisionsuttalande.

Revisionsmyndigheten måste i den årliga kontrollrapporten ange att sådana anomalier med hög grad av säkerhet inte är representativa för populationen och redogöra för de ytterligare revisionsförfaranden som genomförts för att fastställa att det förekommer en anomali, enligt kraven i ISA nr 530, där även följande föreskrivs:

”A.19 När en felaktigt redovisad post har fastställts vara en anomali kan denna utelämnas från beräkningen av felaktigt redovisade poster i populationen. Effekten av en sådan felaktigt redovisad post ska dock, om den inte har korrigerats, fortfarande beaktas utöver beräkningen av de felaktigt redovisade poster som inte anses vara anomalier.

A.22 Vid en detaljgranskning utgör de beräknade felaktigt redovisade posterna plus de felaktigt redovisade poster som har fastställts vara anomalier, om sådana finns, revisorns bästa uppskattning av felaktigt redovisade poster i populationen. När de beräknade felaktigt redovisade posterna plus felaktigt redovisade poster som har fastställts vara anomalier, om sådana finns, överstiger den gräns som anses godtagbar för felaktigt redovisade poster ger urvalet inte ett tillräckligt underlag för att dra slutsatser om den population som har granskats. [...]”

Detta innebär att beloppet för anomalin ska läggas till i beräkningen av den sammanlagda felprocenten om den inte har korrigerats, enligt avsnitt IV.2 nedan.

Om anomalin har korrigerats innan den årliga kontrollrapporten lämnas in till kommissionen – i en betalningsansökan eller i (ett utkast till) räkenskaperna – räknas den inte in i den sammanlagda felprocenten, och den motsvarande korrigeringen ska inte beaktas vid beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten. Detta tillvägagångssätt gäller endast anomalier på grund av deras exceptionella karaktär, enligt den citerade revisionsstandarden.

En särskild situation kan uppstå om revisionsmyndigheten hittar olika oriktigheter i samma insats, varav en anses vara en anomali. I så fall ska det slumpmässiga felet beräknas för populationen. Anomalin i samma insats läggs till i den sammanlagda felprocenten om den inte korrigeras innan den årliga kontrollrapporten lämnas in. Eftersom det slumpmässiga felet representerar andra möjliga fel i populationen ska det extrapoleras till de återstående utgifterna för populationen för att den sammanlagda felprocenten ska kunna beräknas på ett korrekt sätt.

1.5 Kända fel

En särskild typ av fel som inte bör förväxlas med systembetingade fel är när ett fel som hittats i en insats/betalningsansökan i urvalet leder till att revisorn upptäcker ett eller flera fel utanför

det urvalet men i samma insats. Sådana fel kan betecknas som *kända fel*³⁹ och bör hanteras på följande sätt:

Det slumpmässiga felet i urvalet (dvs. det fel som ledde till upptäckten av det kända felet utanför urvalet) ska extrapoleras precis som alla andra slumpmässiga fel. Beloppet för det kända felet utanför urvalet läggs inte till i den sammanlagda felprocenten. Denna rekommendation bygger på att avgränsningen av det kända felet, tvärtmot avgränsade systembetingade fel, vanligen görs på den insatsnivå där felet upptäcktes. Den här processen är inte en bekräftelse av huruvida andra insatser som påverkas av den här typen av fel kvarstår i populationen. Det kända felet ska emellertid också korrigeras.

Det gäller även kända fel för tidigare räkenskapsår, vilka dock inte ska ingå i beräkningen av den sammanlagda felprocenten eller den återstående sammanlagda felprocenten för det räkenskapsår som redovisas.

2. Sammanlagd felprocent

2.1 Beräkning av den sammanlagda felprocenten

Alla fel som konstateras inom ramen för det slumpmässiga urval som används för revisioner av insatser ska i regel beaktas vid beräkningen av den sammanlagda felprocenten⁴⁰. Beräkningen av den sammanlagda felprocenten ska därmed spegla revisionsmyndighetens analys i fråga om olika typer av fel⁴¹ som upptäcks vid revisioner av insatser som utförs enligt artikel 127.1 i förordningen om gemensamma bestämmelser.

Den sammanlagda felprocenten motsvarar därmed summan av felets relevanta beståndsdelar, dvs. beräknade slumpmässiga fel, slumpmässiga fel som uppstått i det uttömmande stratumet/de uttömmande stratumen, i förekommande fall, tydligt avgränsade systembetingade fel och eventuella okorrigerade anomalier.

Det belopp för det totala felet som erhålls på detta vis divideras sedan med beloppet för utgifterna i populationen för referensräkenskapsåret för att få fram den sammanlagda felprocenten – se även flödesschemat i bilaga 3.

³⁹ Om exempelvis ett avtal konstateras vara olagligt enligt reglerna om offentlig upphandling är det sannolikt att en del av de relaterade oriktiga utgifterna har deklarerats för den insatsen i en betalningsansökan eller faktura som ingår i det reviderade urvalet. De återstående utgifterna för den insatsen kan ha deklarerats i betalningsansökningar eller fakturor som inte ingår i det urvalet, i den granskade populationen eller i tidigare års population.

⁴⁰ Överskattningen av utgifter som inte är kopplade till oriktigheter (som t.ex. räknefel när uppgifter kopieras eller matas in manuellt) anses inte vara ett fel vid beräkningen av den sammanlagda felprocenten.

⁴¹ Enligt beskrivningen i avsnitt IV.1 ovan.

Den sammanlagda felprocenten utgör den bästa uppskattningen av fel i populationen⁴² för det räkenskapsåret. Den sammanlagda felprocenten, som redovisas i den årliga kontrollrapporten, ska utgöras av felprocenten innan medlemsstaten tillämpat några korrigerande åtgärder till följd av revisionsmyndighetens revisioner⁴³.

2.2 Specialfall

2.2.1 *Fel som redan upptäckts av den förvaltande myndigheten, det förmedlande organet eller den attesterande myndigheten i utgifter som omfattas av revisioner av insatser*

2.2.1.1 *Oriktigheter som redan upptäckts och åtgärdats av den förvaltande myndigheten, det förmedlande organet eller den attesterande myndigheten, men som ännu inte hade korrigerats innan revisionsmyndigheten gjorde sitt urval*

Såsom anges ovan ska i princip alla konstaterade oriktigheter beaktas vid beräkningen av den sammanlagda felprocenten och redovisas i den årliga kontrollrapporten. Det innefattar oriktigheter som upptäcks av revisionsmyndigheten (under dess revisioner av insatser) och som redan har upptäckts (särskilt av den förvaltande myndigheten, det förmedlande organet eller den attesterande myndigheten) innan revisionsmyndigheten gjorde sitt urval, men som ännu inte har korrigerats av medlemsstaten.

Sådana oriktigheter kan utelämnas från beräkningen av den sammanlagda felprocenten om det finns handlingar som styrker att

- de nationella myndigheterna hade upptäckt oriktigheten och redan vidtagit nödvändiga åtgärder (t.ex. inledande av ett återkravsförfarande) innan revisionsmyndigheten gjorde sitt urval, och
- det oriktiga beloppet korrigerats antingen i en betalningsansökan under räkenskapsåret eller i (utkastet till) de räkenskaper som ska lämnas in till kommissionen.

Under alla omständigheter ska behandlingen av oriktigheten i fråga specifikt och tydligt rapporteras och förklaras i den årliga kontrollrapporten, i avsnitt 5 rörande revisioner av insatser.

⁴² I undantagsfall, om summan av de enskilda felen i urvalet och de kända fel som följer av revisionsmyndighetens revisionsarbete (i samband med utgifterna för räkenskapsåret) är högre än de beräknade felen i urvalet, ska revisionsmyndigheten betrakta summan av dessa fel som en bättre uppskattning av felen i populationen än de beräknade felen. Båda felen ska i sådana fall anges i den årliga kontrollrapporten.

⁴³ Utom i vissa fall då fel upptäcks av den förvaltande myndigheten eller något annat organ innan revisionsmyndigheten gör sitt urval, såsom klargörs i avsnitt IV.2.2 nedan.

2.2.1.2 Oriktigheter som upptäckts men som inte korrigerats i tillräcklig utsträckning innan revisionsmyndigheten gjorde sitt urval

Revisionsmyndigheten kan under sina revisioner fastställa att en oriktighet upptäckts under en tidigare kontroll (särskilt av den förvaltande myndigheten, det förmedlande organet eller den attesterande myndigheten) eller revision, men att den korrigeringsnivå som tillämpats varit lägre än den korrigeringsnivå som enligt revisionsmyndigheten borde ha tillämpats. I detta fall ska skillnaden mellan det belopp som erhålls efter korrigeringen på den av revisionsmyndigheten fastställda nivån och det belopp som faktiskt korrigerats (på nivån för betalningsansökan till kommissionen innan revisionsmyndigheten gjorde sitt urval) beaktas vid beräkningen av den sammanlagda felprocenten.

2.2.1.3 Oriktigheter kopplade till utgifter som korrigerats efter att revisionsmyndigheten gjorde sitt urval

Revisionsmyndigheten kan vid utförandet av sina revisioner av insatser identifiera utgifter som har korrigerats (som dragits tillbaka eller återkrävts) av medlemsstaten efter att urvalet av insatser har gjorts. När det gäller praktiska metoder som ska antas av revisionsmyndigheten för revisioner på plats förutses följande två situationer:

- (1) Om de oriktiga utgifter som korrigerats avser alla utgifter för en viss insats som ingår i revisionsmyndighetens urval behöver myndigheten inte revidera en sådan insats på plats. Urvalet ska inte modifieras, dvs. den berörda insatsen ska inte ersättas av en annan insats.
- (2) Om de oriktiga utgifter som korrigerats avser endast en del av utgifterna för en viss insats (och därmed är delvis avattesterade) som ingår i revisionsmyndighetens urval ska myndigheten revidera insatsen för att utreda om den del som kvarstår i betalningsansökan till kommissionen är felfri.

I båda fallen ska de oriktiga utgifterna beaktas i den sammanlagda felprocenten med undantag av de fall som anges i avsnitt IV.2.2.1.1.

2.2.2 Oriktiga belopp under 250 euro

Oriktiga belopp under 250 euro⁴⁴ behöver inte återbetalas till unionens budget (och behöver därmed inte dras av från de attesterade beloppen). De måste dock ingå i beräkningen av den sammanlagda felprocenten för att uppskatta felen i hela populationen och förvaltnings- och kontrollsystemets funktion.

⁴⁴ Mer information om beräkningen av tröskeln på 250 euro anges i avsnitt 10 i kommissionens *Vägledning för medlemsstaterna om belopp som dragits tillbaka, belopp som återkrävts, belopp som ska återkrävas och belopp som inte kan återkrävas* (EGESIF 15_0017), i uppdaterad version.

2.2.3 En utgiftsbuffert på projektnivå

Vid revisioner av insatser enligt artikel 127.1 i förordningen om gemensamma bestämmelser, såsom vidare anges i artikel 28.3 i förordning (EU) nr 480/2014, utgörs populationen för dessa revisioner endast av de utgifter som deklarerats i betalningsansökningarna till kommissionen. Revisionsmyndigheterna förväntas därför uppskatta felet enbart i förhållande till sådana utgifter.

Den kvittning från utgiftsbufferten på projektnivå som beskrivs i vägledningen för perioden 2007–2013⁴⁵ är därmed inte längre tillämplig. Revisionsmyndigheter som skulle ha använt sig av praxisen i avsnitt 5.5 i vägledningen för 2007–2013 rekommenderas att anpassa sina rutiner i enlighet med detta, senast i de garantipaket som ska lämnas in i februari 2020 i förhållande till revisionerna av insatser för räkenskapsåret 2018/2019. Revisionsmyndigheten bör rådfråga kommissionen om hur särskilda fall ska behandlas i detta avseende.

2.2.4 Kvittning av fel till följd av överskattningar mot fel till följd av underskattningar

Med tanke på att begreppet fel till följd av oskäligen överskattningar i de deklarerade utgifterna ska fel till följd av underskattningar inte dras av från överskattningarna i beräkningen av den sammanlagda felprocenten.

2.2.5 Hur ska bedrägeri och misstänkt bedrägeri speglas i felprocenten?

2.2.5.1 Bedrägeri

Utgifter i det reviderade urvalet för vilka ett bedrägeri har konstaterats i ett beslut/en formell handling av en behörig nationell rättslig myndighet, eller som efter en utredning identifierats i en formell handling/rapport med slutsatser från en behörig EU-myndighet eller nationell myndighet⁴⁶, betraktas som ett fel som ska inkluderas i den sammanlagda felprocenten.

2.2.5.2 Misstänkt bedrägeri

Om revisionsmyndigheten har bevis kopplat till ett misstänkt bedrägeri rörande utgifterna i urvalet kan utgifterna i fråga räknas som ett fel (slumpmässigt fel, systembetingat fel eller anomali) och inkluderas i den sammanlagda felprocenten, på grundval av den tillgängliga bevisningen och revisionsmyndighetens yrkesmässiga bedömning.

Revisionsmyndigheten ska i vilket fall som helst granska utgifterna i fråga för att avgöra om det finns några oriktigheter i dessa utgifter, utan att det påverkar utfallet av eventuella

⁴⁵ Se avsnitt 5.5 i kommissionens *Vägledning om behandling av fel som rapporterats i de årliga kontrollrapporterna* (COCOF_11-0041-01-EN).

⁴⁶ Bedrägerier kan fastställas av specialiserade administrativa och brottsutredande organ för bekämpning av korruption och bedrägerier, antingen på EU-nivå (Europeiska byrån för bedrägeribekämpning [Olaf]) eller nationell nivå (sambandscentraler för bedrägeribekämpning som inrättats i medlemsstaterna).

bedrägeriutredningar. De fel som rör upptäckta oriktigheter ingår i den sammanlagda felprocenten (om de inte redan omfattas av ett fel kopplat till ett misstänkt bedrägeri).

Om det finns utgifter som har inkluderats i det slumpmässiga urvalet men som revisionsmyndigheten inte kan revidera på grund av att det saknas en verifieringskedja till följd av att de relevanta behöriga myndigheterna hållit inne styrkande handlingar på grund av misstänkt bedrägeri, kan revisionsmyndigheten ersätta en insats/betalningsansökan i urvalet med en annan. Detta görs genom att tillämpa ett slumpmässigt urval för den återstående populationen, med hjälp av samma urvalsmetod, om detta kan göras i tid före inlämningen av den årliga kontrollrapporten.

Om revisionsmyndigheten inte har ersatt insatsen/betalningsansökan i urvalet och om det inte går att kvantifiera oriktigheterna utifrån den tillgängliga informationen, ska revisionsmyndigheten i den årliga kontrollrapporten ange vilka fall som identifierats genom detta undantagsfall, liksom den potentiella inverkan på beräkningen av den sammanlagda felprocenten⁴⁷ samt på revisionsmyndighetens uttalande.

2.2.6 Ska konkurs eller insolvens ingå i felprocenten?

Om revisionsmyndigheten har inkluderat en insats i urvalet som är föremål för ett konkurs- eller insolvensförfarande, som leder till att insatsens mål eller andra bidragsvillkor inte kan uppfyllas (t.ex. statligt stöd kopplat till skapande av arbetstillfällen i det stödmottagande företaget), men det inte finns några särskilda tecken på att den förvaltande myndigheten har varit oaktsam i urvalet av insatser för medfinansiering, ska de utgifter som deklarerats för den insatsen ingå i den sammanlagda felprocenten?

För att besvara den här frågan är det viktigt att notera följande bestämmelse i artikel 71.4 i förordningen om gemensamma bestämmelser: ”*Punkterna 1, 2 och 3 [...] ska varken gälla bidrag till eller från finansieringsinstrument eller [...] andra insatser som berörs av ett upphörande av en produktionsverksamhet på grund av en konkurs där det inte rör sig om bedrägeri.*”

I och med denna bestämmelse anser kommissionen att medlemsstaten, vid upphörande av en produktionsverksamhet på grund av en konkurs där det inte rör sig om bedrägeri, ska undantas för att utreda den berörda oriktigheten och göra lämpliga finansiella korrigeringar. Medlemsstaten och kommissionen behöver därmed inte vidta åtgärder för att driva in de felaktigt utbetalda beloppen.

⁴⁷ Inverkan kan uttryckas genom en ökning av den sammanlagda felprocenten om 100 procent fel skulle beaktas för de berörda utgifterna och inkluderas i beräkningen av den sammanlagda felprocenten.

Den naturliga följderna av detta resonemang är att det när artikel 71.4 i förordningen om gemensamma bestämmelser tillämpas inte finns något fel att beakta i den sammanlagda felprocenten i förhållande till en konkurs.

Förekomsten av insolvens/konkurs påverkar förstås inte behovet för revisionsmyndigheten att försäkra sig om att utgifterna för insatsen i fråga är lagliga och korrekta i förhållande till de återstående tillämpliga bestämmelserna.

En insolvens eller konkurs skulle bara utgöra ett fel som ska beaktas i den sammanlagda felprocenten i följande två situationer:

- 1) Ett bedrägeri har konstaterats av en behörig nationell rättslig myndighet eller identifierats av en behörig EU-myndighet eller nationell myndighet. I detta fall ska korrigeringen omfatta alla de berörda utgifterna.
- 2) Den förvaltande myndigheten har inte tillämpat ett lämpligt urvalsförfarande (och därmed brutit mot artikel 125.3 i förordningen om gemensamma bestämmelser). I detta fall kan felet kvantifieras till 5, 10, 25 eller 100 procent av de utgifter som deklarerats för insatsen i fråga, baserat på revisionsmyndighetens yrkesmässiga bedömning och med beaktande av bestämmelserna i artikel 31 i förordning (EU) nr 480/2014⁴⁸.

Om ett av de två fallen ovan är tillämpligt ska revisionsmyndigheten även beakta tidpunkten för när konkursen inträffade, enligt följande⁴⁹:

- 1) Om insolvensen uppstod innan revisionsmyndigheten gjorde sitt urval och den förvaltande myndigheten utan dröjsmål återkallade bidragsavtalet och inledde ett återkravsförfarande⁵⁰ är detta en situation som liknar den som omfattas av avsnitt IV.2.2.1.1 ovan. I detta fall kan oriktigheten undantas vid beräkningen av slumpmässiga fel i populationen.
- 2) Om insolvensen uppstod efter att revisionsmyndigheten gjorde sitt urval (vilket innebär att den förvaltande myndigheten vidtar de nödvändiga åtgärderna först efter att urvalet gjorts) ska oriktigheten betraktas som ett slumpmässigt fel och ska ingå i beräkningen av slumpmässiga fel (såvida inte en anomali kan motiveras).

⁴⁸ En kvantifiering på 100 procent skulle vara berättigad om den förvaltande myndigheten inte har kontrollerat om stödmottagarens finansiella situation var tillfredsställande (dvs. att den inte skulle leda till konkurs) och detta var ett villkor som skulle kontrolleras före valet av insatsen.

⁴⁹ Enligt avsnitt IV.2.2.1 ovan.

⁵⁰ Den förvaltande myndighetens agerande kan också variera beroende på nationella bestämmelser och förfaranden för insolvens och konkurs. Revisionsmyndigheten ska använda sin yrkesmässiga bedömning i analysen av tidpunkten för den förvaltande myndighetens reaktion på den konkreta situationen rörande konkursen eller insolvensen i fråga.

2.2.7 Hur ska revisionsmyndigheten gå till väga om styrkande handlingar för insatserna i urvalet kommit bort eller skadats till följd av force majeure (t.ex. en naturkatastrof)?

Om de styrkande handlingar som innehas av stödmottagaren kommer bort eller skadas till följd av force majeure (t.ex. förlust av en tillräcklig verifieringskedja på grund av en naturkatastrof) ska revisionsmyndigheten begära att den berörda nationella myndigheten återskapar verifieringskedjan med hjälp av handlingar i elektroniskt format och från andra källor (t.ex. entreprenörer, leverantörer och banker). Återskapandet av verifieringskedjan måste dock ske inom rimliga gränser (både vad gäller tid och administrativa ansträngningar), eftersom det kan orsaka oskäligen eller omotiverade svårigheter för den granskade enheten vad gäller fakta och omständigheter. En yrkesmässig bedömning kommer att krävas för denna slutsats.

Det kan också hända att de förlorade handlingarna, även om verifieringskedjan är ofullständig, inte är avgörande för att fastställa om utgifterna är stödberättigande, vilket gör att revisionsmyndigheten ändå kan dra en slutsats om insatsen. I så fall ska revisionsmyndigheten ange detta i den årliga kontrollrapporten.

För de insatser där verifieringskedjan inte kan återskapas (åtminstone delvis) på grund av force majeure (exempelvis i samband med en naturkatastrof), eller kostnaderna för återskapandet är större än fördelarna med att säkerställa verifieringskedjan, ska den förvaltande myndigheten få en bekräftelse (t.ex. en skrivelse från stödmottagaren eller det förmedlande organet) på att så var fallet och att alla försök att återfå handlingarna har misslyckats. Denna information ska godtas av de nationella revisionsmyndigheterna. Utifrån denna bekräftelse kan den förvaltande myndigheten sedan dra slutsatsen att kraven i artikel 140 i förordningen om gemensamma bestämmelser (dokuments tillgänglighet) inte har kunnat uppfyllas för insatsen i fråga på grund av force majeure.

Om force majeure inträffade tidigare ska den förvaltande myndigheten ha en förteckning över alla insatser som påverkats, som sedan ska uteslutas från den population från vilken revisionsmyndigheten gör sitt urval. Om revisionsmyndigheten redan har valt sådana insatser för revision på plats och inga alternativa förfaranden är genomförbara för att kontrollera om utgifterna är stödberättigande bör de ersättas av andra insatser.

Vid beräkningen av felprocenten i sådana fall kan revisionsmyndigheten analogt använda de formler som kommissionen föreslår för system för proportionell kontroll. Dessa formler, som presenteras i riktlinjerna för urvalsmetoder för revisionsmyndigheter, har utformats för att beräkna felprocenten för hela populationen av utgifter som deklarerats till kommissionen,

medan en del av denna population uteslutits på grund av bestämmelserna i artikel 148 (eller eftersom urvalsenheter har ersatts)⁵¹.

3. Korrigerande åtgärder

3.1 Användning av korrigerade fel för att avgöra den återstående sammanlagda felprocenten och vilken typ av revisionsyttrande som ska lämnas

Kommissionen ser helst att alla typer av fel korrigeras. Analysen och korrigeringen av varje typ av fel ligger närmare den utvärdering av fel som krävs av de internationella revisionsstandarderna, närmare bestämt ISA 530. Revisionsmyndigheten ska därför sträva efter att planera sitt arbete så att detta alternativ kan tillämpas av medlemsstaten i tid före inlämningen av den årliga kontrollrapporten.

Alla upptäckta fel ska korrigeras, däribland slumpmässiga, systembetingade och kända fel samt anomalier.

Om den återstående sammanlagda felprocenten fortfarande ligger över väsentlighetsnivån på 2 procent efter att ha beaktat alla relevanta korrigeringar som redan genomförts, tyder detta på väsentliga fel i programmets utgifter. I sådana fall förväntas medlemsstatens myndigheter⁵² göra ytterligare finansiella korrigeringar (genom extrapolering) för att se till att den återstående sammanlagda felprocenten är högst 2 procent⁵³, samt för att revisionsmyndigheten ska kunna avge ett revisionsuttalande utan reservation i fråga om lagligheten och korrektheten hos utgifter som ska attesteras i programmets räkenskaper. Eventuella identifierade svagheter i systemet ska dessutom mildras på lämpligt sätt för att förebygga att liknande fel uppstår i framtida utgiftsdeklarationer.

Om medlemsstaten beslutar att inte tillämpa de extrapolerade korrigeringarna i räkenskaperna måste revisionsmyndigheten återge detta i sitt revisionsuttalande (ett uttalande med reservation i fråga om lagligheten och korrektheten skulle då anses lämpligt)⁵⁴.

⁵¹ Dessa formler skulle även kunna användas för att beräkna felprocenten, där urvalsenheter uteslutits eller ersatts av något annat skäl.

⁵² Den förvaltande myndigheten eller den attesterande myndigheten i enlighet med förvaltnings- och kontrollsystemet.

⁵³ I bilaga 4 finns exempel på beräkningen av extrapolerade finansiella korrigeringar för att sänka den återstående risken till väsentlighetsnivån (exemplen B och C.2).

⁵⁴ Som en uppföljning av uttalandet med reservation kommer kommissionen noggrant att bedöma sådana fall och vid behov vidta nödvändiga korrigerande åtgärder, som t.ex. att införa ett förfarande för finansiella korrigeringar, med möjlighet till en finansiell nettokorrigering, förutsatt att villkoren i artikel 145.7 i förordningen om gemensamma bestämmelser uppfylls.

När det gäller den återstående sammanlagda felprocenten och revisionsuttalandet anses ett fel vara korrigerat i något av följande fall:

1) När det oriktiga beloppet har dragits tillbaka från en ansökan om mellanliggande betalning som lämnats in till kommissionen under referensräkenskapsåret (därmed förbundna korrigeringar ska redovisas i tillägg 2 till programmets räkenskaper).

2) När det oriktiga beloppet har dragits av från (utkastet till) programmets räkenskaper innan den årliga kontrollrapporten har slutförts (därmed förbundna korrigeringar ska redovisas i tillägg 8 till programmets räkenskaper).

De belopp som dras av från räkenskaperna enligt artikel 137.2 i förordningen om gemensamma bestämmelser (dvs. belopp som omfattas av en pågående granskning) betraktas inte som finansiella korrigeringar vid beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten (enligt förklaringen i avsnitt IV.5 nedan). Revisionsmyndigheten kan emellertid beakta sådana belopp för sitt revisionsuttalande vid bedömningen av de korrigerande åtgärder som vidtagits av den förvaltande myndigheten/den attesterande myndigheten för att åtgärda identifierade fel⁵⁵.

Ytterligare vägledning om beaktandet av korrigeringar i revisionsuttalandet finns i avsnitten II.9, III.1 och i detta avsnitt, liksom i avsnitt 6 i vägledningen om räkenskapsrevisioner.

Revisionsmyndigheten kontrollerar att de korrigeringar som görs av den förvaltande myndigheten/den attesterande myndigheten är lämpliga och rapporteras i programmets räkenskaper genom den slutliga bedömningen av utkastet till räkenskaper.

3.2 Korrigering av systembetingade fel

Om revisionsmyndigheten upptäcker systembetingade fel vid utarbetandet av den årliga kontrollrapporten ska myndigheten rapportera följande:

1) Huruvida det totala utgiftsbelopp som deklarerats till kommissionen och som påverkats av de systembetingade felen har fastställts, och huruvida de ansvariga myndigheterna har gjort de nödvändiga finansiella korrigeringarna. Under revisionsmyndighetens tillsyn kan den förvaltande myndigheten avgränsa det systembetingade felet i de ogranskade utgifterna. I praktiken innebär denna tillsyn att revisionsmyndigheten måste granska kvaliteten på den förvaltande myndighetens arbete,

⁵⁵ Till exempel fall där revisionsmyndigheten fastställt ett systembetingat problem och den förvaltande myndigheten/den attesterande myndigheten beslutat att dra av utgifter som kan ha påverkats från räkenskaperna för ytterligare granskning i kvantifieringssyfte.

och i den årliga kontrollrapporten uttryckligen bekräfta att det utförda arbetet håller tillräcklig kvalitet och att slutsatserna är riktiga.

2) Huruvida medlemsstaten, om det systembetingade felet ännu inte helt har avgränsats före inlämningen av garantipaketet, har korrigerat åtminstone de relaterade oriktiga utgifter som redan har fastställts. De återstående utgifterna i den ogranskade delen av populationen som eventuellt berörs av detta systembetingade fel kan sedan dras av från räkenskaperna enligt artikel 137.2 i förordningen om gemensamma bestämmelser på grund av behovet av ytterligare kontroller.

3) Huruvida de ansvariga nationella myndigheterna har åtgärdat eventuella systembrister i tillräcklig utsträckning för att minska risken för väsentliga fel i framtida betalningsansökningar.

3.3 Korrigering av fel vid underpopulationer

I de fall revisionsmyndigheten använde underpopulationer under sina revisioner av insatser, och oriktigheter upptäcktes i utgifterna i underpopulationen, ska medlemsstaternas myndigheter korrigera åtminstone de enskilda oriktigheter som upptäcktes av revisionsmyndigheten på grundval av den reviderade underpopulationen. Medlemsstaten (den förvaltande myndigheten/den attesterande myndigheten) kan dessutom göra ytterligare korrigeringar för att minska risken för icke-stödberättigande utgifter i räkenskaperna (såsom uttryckts genom den återstående sammanlagda felprocenten). Följande alternativ framhålls särskilt i detta avseende:

- 1) Medlemsstatens myndigheter gör finansiella korrigeringar motsvarande det extrapolerade felet i underpopulationen till urvalsenhetens nivå.
- 2) Medlemsstatens myndigheter fastställer och korrigerar det exakta beloppet för felet i urvalsenheten, på grundval av ytterligare kontroller av de återstående utgifterna i urvalsenheten. Om kontrollen inte har slutförts när räkenskaperna lämnas in kan de berörda utgifterna dras av från räkenskaperna på grund av en pågående granskning av utgifternas laglighet och korrekthet (artikel 137.2 i förordningen om gemensamma bestämmelser) för att ytterligare minska risken för icke-stödberättigande utgifter i räkenskaperna.

Beloppet för de korrigeringar som görs på urvalsenhetsnivå (insats, projekt eller betalningsansökan) efter revisionsmyndighetens revision kan därför skilja sig från beloppet för extrapolerade fel på urvalsenhetsnivå, vilket används för extrapolering till hela populationen.

4. Återstående sammanlagd felprocent

Revisionsmyndigheten ska i den årliga kontrollrapporten även beräkna och ange den återstående sammanlagda felprocenten, dvs. de återstående felen i populationen efter att de relevanta finansiella korrigeringarna har genomförts. Den återstående sammanlagda felprocenten ska sedan jämföras med väsentlighetsgränsen för att en slutsats ska kunna dras om huruvida de utgifter som attesterats i räkenskaperna innehåller väsentliga fel.

Den återstående sammanlagda felprocenten motsvarar den sammanlagda felprocenten (som tillämpas på populationen utan belopp som omfattas av en pågående granskning och andra negativa belopp) minus de finansiella korrigeringar som medlemsstaten har gjort före inlämningen av räkenskaperna för de fel som revisionsmyndigheten har upptäckt (eller andra korrigeringar som medlemsstaten gjort om de avser att minska de risker som framkommit av revisionsmyndighetens revisioner). I tabellen nedan visas ett exempel på en beräkning av den återstående sammanlagda felprocenten.

Tabell 2: Exempel på en beräkningsmodell för den återstående sammanlagda felprocenten med alla belopp som omfattas av en pågående granskning utanför urvalet och med väsentliga fel och enskilda korrigeringar för att få ner den till väsentlighetsnivån⁵⁶

A	Revisionspopulation (dvs. positiv urvalspopulation ⁵⁷)	1 000
B	Reviderade utgifter	100
C	Fel i urvalet	2
D	Sammanlagd felprocent efter extrapolering	2,20 procent
E ₁	Belopp enligt artikel 137.2 (pågående granskning)	50
E ₂	Andra negativa belopp med avdrag för utgifter som ursprungligen deklarerats under referensräkenskapsåret	0
F=A-E	Population utan pågående granskning (1 000-50) och utan andra negativa belopp med avdrag för utgifter som ursprungligen deklarerats under referensräkenskapsåret ⁵⁸	950
G=D*F	Riskbelopp (2,2 procent*950)	20,9
H	Finansiella korrigeringar kopplade till fel som upptäckts av	2

⁵⁶ I bilaga 4 finns fler exempel på beräkningen av den återstående risken och olika negativa urvalsenheters inverkan på beräkningen.

⁵⁷ Se riktlinjerna för urvalsmetoder.

⁵⁸ För att göra det enklare antas det i detta exempel att det inte finns några sådana belopp. Korrigeringar som ingår i värde H och korrigeringar som redan dragits av från den positiva populationen när revisionspopulationen fastställs under värde A (se avsnitt 4.6 i riktlinjerna för urvalsmetoder) ska inte ingå i dessa belopp.

	revisionsmyndigheten eller gjorts av den förvaltande myndigheten/den attesterande myndigheten, om sådana korrigeringar avser att minska de risker som identifierats genom revisionsmyndighetens revisioner ⁵⁹	
I=F-H	Belopp som kan attesteras i räkenskaperna (950-2)	948
J=G-H	Återstående riskbelopp (20,9-2)	18,9
K=J/I	Återstående sammanlagd felprocent	1,99 procent (≤ 2,0 procent)

Exemplet i tabell 2 ovan baseras på det enklaste scenariot där varken systembetingade fel eller kända fel utanför urvalet har upptäckts och avgränsats av revisionsmyndigheten inom ramen för dess revisioner av insatser (dvs. där den sammanlagda felprocenten enbart utgörs av beräknade slumpmässiga fel, och korrigeringen av enskilda fel är tillräcklig för att få ner den återstående sammanlagda felprocenten under väsentlighetsnivån)⁶⁰.

Värdena i ovanstående tabell ska fastställas enligt följande:

Värde A: Positiv urvalspopulation från vilken revisionsmyndigheten gör sitt urval för revisioner av insatser.

Värde B: Utgifter som reviderats inom urvalet (vid underpopulation ska endast utgifter som verkligen reviderats beaktas).

Värde C: Alla fel som revisionsmyndigheten upptäcker i urvalet.

Värde D: Den sammanlagda felprocenten (totala fel extrapolerade till hela revisionspopulationen).

Värde E: Summan av värdena E_1 och E_2 .

Värde E_1 : Belopp som dragits av från räkenskaperna på grund av en pågående granskning av lagligheten och korrektheten hos underliggande utgifter.

Värde E_2 : Andra negativa belopp med avdrag för utgifter som ursprungligen deklarerats under referensräkenskapsåret (såvida de inte redan dragits av från populationen för positiva värden vid fastställandet av revisionspopulation A). Sådana negativa belopp kan inbegripa

- finansiella korrigeringar kopplade till andra oriktigheter än de som ingår i värde H, t.ex.

⁵⁹ Extrapolerade korrigeringar eller korrigeringar kopplade till systembetingade fel.

⁶⁰ Relevant information om fall där systembetingade fel ingår i den sammanlagda felprocenten finns i avsnitt IV.3.2.

- korrigeringar från förvaltningskontroller av utgifter som tidigare deklarerats i betalningsansökan för referensräkenskapsåret, eller
 - finansiella korrigeringar kopplade till särskilda oriktigheter som redan hade upptäckts och åtgärdats innan revisionsmyndigheten gjorde sitt urval, om de dras av från det belopp som deklarerats till kommissionen,
- avdrag som inte rör oriktigheter, exempelvis korrigeringar av räknefel (såsom återförda poster i räkenskaperna som inte överensstämmer med de finansiella korrigeringarna), överföring av insatser från ett program till ett annat (eller inom ett program) eller förvaltningsbeslut att avbryta ett projekt.

Observera att negativa belopp med indragning av utgifter för tidigare räkenskapsår inte kan inkluderas i beräkningen av den återstående risken.

Värde F: Revisionspopulationen (värde A) utan belopp som omfattas av en pågående granskning (värde E_1) och andra negativa belopp med avdrag för utgifter som ursprungligen deklarerats under referensräkenskapsåret (värde E_2).

Värde G: Riskbeloppet utan hänsyn till eventuella finansiella korrigeringar som följer av revisionsmyndighetens revisioner.

Värde H: De finansiella korrigeringar som gjorts till följd av revisionsmyndighetens revisioner och som sänker riskbeloppet i populationen. Sådana korrigeringar kan inbegripa följande:

- Finansiella korrigeringar som genomförts till följd av revisionsmyndighetens revisioner av insatser.

Sådana korrigeringar tillämpas oftast efter att den sammanlagda felprocenten har fastställts (t.ex. korrigering i samband med enskilda slumpmässiga fel och systembetingade fel). Finansiella korrigeringar som görs av medlemsstaten efter att revisionsmyndigheten gjort sitt urval kan också ingå i värde H, om dessa korrigeringar avser att minska de risker som identifierats i revisionsmyndighetens revisioner av insatser. Ett typiskt exempel skulle vara korrigeringar som görs på grundval av den förvaltande myndighetens arbete för att fastställa omfattningen av de systembetingade oriktigheter som revisionsmyndigheten har upptäckt i sin revision av insatser.

Alla korrigeringar som ingår i beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten under värde H till följd av revisioner av insatser ska redovisas i kolumn F i tabellen i avsnitt 10.2 i den årliga kontrollrapporten (Resultat av revisioner av insatser):

Tabell 3:

Resultat av revisioner av insatser

nr	Program	A	B		C		D	E	F	G	H
		Belopp i euro motsvarande den population från vilken urvalet gjordes ⁽²⁾	Utgifter under räkenskapsåret som reviderats i det slumpmässiga urvalet		Omfattningen av det icke-statistiska slumpmässiga urvalet ⁽²⁾		Beloppet på oriktiga utgifter i det slumpmässiga urvalet	Sammanlagd felprocent ⁽²⁾	Korrigeringar som vidtagits till följd av den sammanlagda felprocenten	Återstående sammanlagd felprocent	Övriga reviderade utgifter
		Belopp ⁽²⁾	% ⁽²⁾	% av insatser som omfattas	% av utgifter som omfattas						

De relevanta korrigeringar som beaktas i kolumn F ska motsvara de belopp som anges i den sista raden i tilläggen 2 och 8 till räkenskaperna.

- De genomförda finansiella korrigeringarna i förhållande till kända fel utanför det reviderade urvalet.
- Finansiella korrigeringar som genomförts för fel som revisionsmyndigheten upptäckt under systemrevisioner (inklusive tematiska revisioner).

Fel som konstateras under systemrevisioner (kontroller) ska inte läggas till under sammanlagda fel, utan korrigeras och rapporteras i avsnitt 4 i den årliga kontrollrapporten. De kan vidare beaktas vid beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten under värde H.

Revisionsmyndigheten ska, under alla omständigheter, förutom att använda sin yrkesmässiga bedömning i beaktandet av de finansiella korrigeringar som ska ingå i beräkningen under värde H, ha rimliga garantier för att de finansiella korrigeringarna verkligen är slutliga korrigeringar som följer av revisionsmyndighetens revisioner, och inte utgifter som omfattas av en pågående granskning eller andra avdrag som nämns under värde E.

Negativa belopp kopplade till indragning av utgifter från tidigare räkenskapsår kan inte ingå under värdena E och H.

Värde I: Det belopp som ska attesteras i räkenskaperna och som vid behov kan korrigeras ytterligare för att minska den återstående sammanlagda felprocenten till högst 2 procent.

Värdena J och K: Dessa värden ger information om den återstående risken i de utgifter som attesterats i räkenskaperna (i absoluta tal och i procent, dvs. den återstående sammanlagda felprocenten).

5. Beräkningen av den sammanlagda felprocenten/den återstående sammanlagda felprocenten och belopp som omfattas av en pågående

granskning av lagligheten och korrektheten hos underliggande utgifter (artikel 137.2 i förordningen om gemensamma bestämmelser)

Begreppet belopp, vars laglighet och korrekthet omfattas av en pågående granskning, introduceras genom artikel 137.2 i förordning nr 1303/2013. I artikel 137.2 föreskrivs följande:

”2. Om utgifter som tidigare omfattats av en ansökan om mellanliggande betalning för räkenskapsåret av en medlemsstat undantas från räkenskaperna på grund av en pågående granskning av de utgifternas laglighet och korrekthet, får hela utgiftsbeloppet eller de delar av detta som senare befinns lagliga och korrekta tas med i en ansökan om mellanliggande betalning som avser de följande räkenskapsåren.”

Följande allmänna principer ska följas vid hantering av belopp, vars laglighet och korrekthet omfattas av en pågående granskning, i syfte att beräkna den sammanlagda felprocenten/den återstående sammanlagda felprocenten:

- Alla revisioner av insatser måste utföras och resultaten måste beaktas vid beräkningen av den sammanlagda felprocenten, vilket ska ske på det sätt som förklaras i riktlinjerna för urvalsmetoder.
- Extrapoleringen av fel från revisionsmyndighetens urval är inte beroende av klassificeringen av vissa belopp som omfattas av en pågående granskning, även om ett kontradiktoriskt förfarande för revisionsmyndighetens revisioner av insatser ännu inte slutförts, vilket förklaras närmare nedan.
- Den återstående sammanlagda felprocenten återspeglar endast den återstående risken inom de utgifter som atteras i räkenskaperna. Vid beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten ska därför de belopp som omfattas av en pågående granskning (vid tillämpning av artikel 137.2) avlägsnas från populationen.
- Om medlemsstaten beslutar att utesluta en del av utgifterna för populationen från programmets räkenskaper på grund av en pågående granskning av de utgifternas laglighet och korrekthet, ska det belopp som därmed utesluts under den pågående granskningen inte inbegripa något belopp för finansiella korrigeringar som genomförts efter att revisionsmyndigheten upptäckte felet⁶¹.

⁶¹ Exempel: I en insats på 5 000 euro upptäckte revisionsmyndigheten ett fel på 1 000 euro. Den attesterande myndigheten beslutade då att dra tillbaka beloppet 1 000 euro från räkenskaperna. Samtidigt beslutade den förvaltande myndigheten att utesluta alla insatser inom ett insatsområde från räkenskaperna för ett totalt utgiftsbelopp på 200 000 euro (inklusive den berörda insatsen på 5 000 euro) för att bedöma risken kopplad till villkoren för statligt stöd. I det här fallet ska det belopp som tillfälligt dras tillbaka på grund av en pågående granskning uppgå till 199 000 euro (200 000 euro–1 000 euro för korrigeringen av den enskilda insats i vilken felet upptäcktes).

Exempel på modeller för beräkning av den återstående sammanlagda felprocenten med belopp som omfattas av en pågående granskning finns i bilaga 4.

För att fastställa de belopp som omfattas av en pågående granskning (E_1) och behandla fel som upptäckts i revisionsmyndigheternas revisioner av insatser samt beräkna den sammanlagda felprocenten och den återstående sammanlagda felprocenten, ska revisionsmyndigheten använda följande tillvägagångssätt i förhållande till resultaten av revisioner av insatser:

a) Belopp för fel ska anges i revisionsmyndighetens slutliga revisionsrapport (slutförda revisioner av insatser):

- Alla oriktiga belopp som upptäcks under revisioner av insatser ska ingå i beräkningen av den sammanlagda felprocenten, undantaget kända fel och korrigerade anomalier (värde C i tabell 2 i avsnitt IV.4).
- Eventuella motsvarande finansiella korrigeringar som gjorts, både enskilda och eventuella extrapolerade korrigeringar, och som dras av från räkenskaperna, bidrar till beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten (och beaktas under värde H i tabell 2). Sådana korrigeringar betraktas som definitiva och kan därför inte behandlas som en pågående granskning och ska inte ingå i värde E i tabell 2.
- Om de motsvarande finansiella korrigeringarna inte har gjorts, dvs. om de inte dragits av från räkenskaperna (t.ex. på grund av att den förvaltande myndigheten/den attesterande myndigheten inte håller med om slutsatserna i revisionen eller rekommendationen om korrigeringar), beaktas de inte av revisionsmyndigheten vid beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten. Revisionsmyndigheten ska rapportera detta i den årliga kontrollrapporten och det ska även beaktas i myndighetens revisionsuttalande.

b) Preliminära belopp för fel (oavslutade revisioner av insatser):

Detta ska endast förekomma i undantagsfall,⁶² eftersom revisionsmyndigheten noggrant ska planera sina revisioner av insatser så att revisionsarbetet kan avslutas i tid innan den årliga kontrollrapporten slutförs, så att ett välgrundat revisionsuttalande kan avges inom garantipaketet.

- Alla belopp för fel motsvarande de maximala preliminära fel som upptäcks i insatsen och anges i revisionsmyndighetens utkast till revisionsrapport⁶³ ska ingå i beräkningen av den sammanlagda felprocenten (värde C i tabell 2).
- Vid beräkningen av den återstående sammanlagda felprocenten ska sådana belopp för potentiella fel behandlas som belopp som omfattas av en pågående granskning (dvs. dras av från räkenskaperna på grundval av artikel 137.2 i förordningen om gemensamma bestämmelser och ingå i värde E₁ i tabell 2), såvida inte medlemsstatens myndigheter

⁶² Undantagsfall som kan leda till ett ifrågasättande av huruvida revisionsmyndigheten har kunnat säkerställa den korrekta funktionen av CK16, ett väsentligt centralt krav för att förvaltnings- och kontrollsystemet ska fungera på ett effektivt sätt (se artikel 30 i förordning (EU) nr 480/2014).

⁶³ Om utkastet till revisionsrapport ännu inte har avgetts ska ett belopp för den maximala nivån för potentiella fel som uppskattats på grundval av det arbete som revisionsmyndigheten redan har utfört beaktas. Om revisionsmyndigheten ännu inte har reviderat utgifterna i fråga ska 100 procent preliminära fel beaktas.

beslutar att dra av dessa belopp som definitiva finansiella korrigeringar (som i sådana fall ingår i värde H i tabell 2).

- Såsom redan nämnts i avsnitt II.5 ovan betraktas eventuella extrapolerade finansiella korrigeringar som görs för att få ner den återstående sammanlagda felprocenten till högst 2 procent som slutliga. Detta gäller även om beräkningen av den sammanlagda felprocenten/den återstående sammanlagda felprocenten innefattade preliminära belopp för fel till följd av oavslutade revisioner/kontradiktoriska förfaranden i fråga om insatsen. De resulterande extrapolerade finansiella korrigeringarna kan därmed inte revideras senare, även om de reviderade utgifterna för den motsvarande insatsen senare konstateras vara stödberättigande i revisionsmyndighetens slutliga revisionsrapport⁶⁴.

⁶⁴ I och med den årliga beräkningen av den återstående risken är det därmed viktigt att säkerställa att revisioner av insatser planeras och organiseras på ett sätt som gör att revisionsmyndigheten får en definitiv sammanlagd felprocent i god tid innan räkenskaperna ska lämnas in.

BILAGA 1 – AVSNITT 10.1 ”RESULTAT AV SYSTEMREVISIONER” I MODELLEN FÖR DEN ÅRLIGA KONTROLLRAPPORTEN

Reviderad enhet	Fond (OP som får stöd genom flera fonder)	Benämning på revisionen	Den slutliga revisionsrapportens datum	Operativt program: [CCI-nr och namn]													Övergripande bedömning (kategori 1, 2, 3, 4) [se tabell 2- bilaga IV till förordning (EU) nr 480/2014]	Anm.
				Centrala krav (i tillämpliga fall) [se tabell 1- bilaga IV till förordning (EU) nr 480/2014]														
				CK1	CK2	CK3	CK4	CK5	CK6	CK7	CK8	CK9	CK10	CK11	CK12	CK13		
Förvaltande myndighet																		
Förmedlande organ																		
Attesterande myndighet																		

Obs: De skuggade fälten i tabellen betyder att kravet inte gäller den reviderade enheten.

BILAGA 2 – AVSNITT 10.2 ”RESULTAT AV REVISIONER AV INSATSER” I MODELLEN FÖR DEN ÅRLIGA KONTROLLRAPPORTEN

Fond	Programmens CCI-nr	Program	A		B		C		D	E	F	G	H	I
			Belopp i euro motsvarande den population från vilken urvalet gjordes ⁶⁵	Utgifter under räkenskapsåret som reviderats i det slumpmässiga urvalet	Belopp ⁷⁰	% ⁷¹	Omfattningen av det icke-statistiska slumpmässiga urvalet ⁶⁶	Procent av insatser som omfattas						
									Beloppet på oriktiga utgifter i det slumpmässiga urvalet	Sammanlagd felprocent ⁶⁷	Korrigeringar som vidtagits till följd av den sammanlagda felprocenten	Återstående sammanlagd felprocent ⁶⁸	Övriga reviderade utgifter ⁶⁹	Summa oriktiga utgifter i övriga reviderade utgifter

⁶⁵Kolumn A avser den population från vilken det slumpmässiga urvalet gjordes, dvs. det sammanlagda beloppet av stödberättigande utgifter som förts in i den atterande myndighetens redovisningssystem och som har tagits med i betalningsansökningar som lämnats till kommissionen i enlighet med artikel 137.1 a i förordning (EU) nr 1303/2013, minus eventuella negativa urselsheter. Om exempelvis 23 miljoner euro har deklarerats som stödberättigande utgifter och detta inbegriper 3 miljoner euro för negativa urselsheter, ska beloppet 26 miljoner euro rapporteras i kolumn A, eftersom detta motsvarar populationen av positiva belopp. Närmare förklaringar ges vid behov i avsnitt 5.4.

⁶⁶ Detta avser de minimitrösklar som fastställs i artikel 127.1 sista stycket i förordning (EU) nr 1303/2013, när en icke-statistisk urvalsmetod används. Kravet på 10 procent av de deklarerade utgifterna för en icke-statistisk urvalsmetod (artikel 127.1 i förordningen om gemensamma bestämmelser) gäller utgifterna i urvalet, oberoende av om underpopulationer används. Det betyder att urvalet ska motsvara minst 10 procent av de deklarerade utgifterna, men när underpopulationer används kan de utgifter som verkligen granskas vara färre.

⁶⁷ Den sammanlagda felprocenten utgör summan av de beräknade slumpmässiga felen och i tillämpliga fall systembetingade fel och okorrigerade anomalier, dividerad med populationens storlek, i enlighet med artikel 28.14 i kommissionens delegerade förordning. Om de deklarerade utgifterna inkluderar negativa urselsheter, ska dessa behandlas som en separat population. I så fall beräknas den sammanlagda felprocenten i förhållande till populationen av positiva urselsheter. Den sammanlagda felprocenten beräknas innan eventuella finansiella korrigeringar tillämpas på det reviderade urvalet eller den population från vilken det slumpmässiga urvalet gjordes. Om det slumpmässiga urvalet omfattar flera fonder eller program gäller den sammanlagda (beräknade) felprocent som anges i kolumn E hela populationen. Vid stratifiering ska närmare uppgifter för varje stratum ges i avsnitt 5.7.

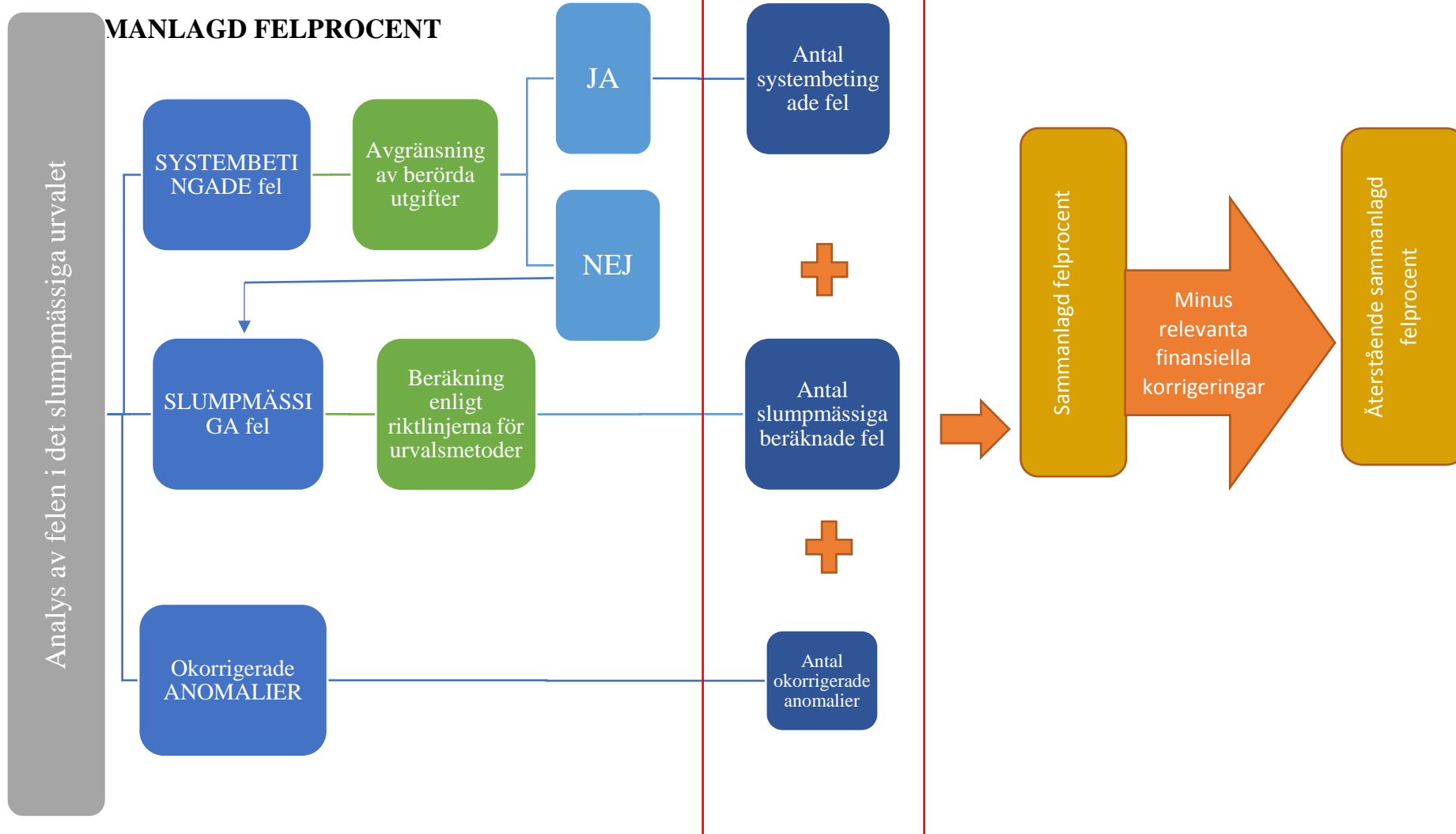
⁶⁸ Se närmare förklaringar om den sammanlagda återstående felprocenten i avsnitt 5 i denna vägledning.

⁶⁹ I tillämpliga fall ska kolumn H avse utgifter som reviderats i samband med ett kompletterande urval.

⁷⁰ Utgiftsbelopp som reviderats (vid underpopulationer enligt artikel 28.9 i förordning (EU) nr 480/2014 ska endast beloppet för de utgiftsposter som faktiskt reviderats enligt artikel 27 i samma förordning anges i denna kolumn).

⁷¹ Procentandel av utgifter som reviderats i förhållande till populationen.

SYSTEMBETINGADE FEL SYSTEMBETINGADE FEL ANALYS AV FELEN I DET SLUMPMÄSSIGA URVALET **BILAGA 3 – FLÖDESSCHEMA ÖVER SAMMANLAGD FELPROCENT OCH ÅTERSTÅENDE**



**BILAGA 4 – EXEMPEL PÅ BERÄKNING AV DEN ÅTERSTÅENDE
SAMMANLAGDA FELPROCENTEN**

BILAGA 5 – TYPOLOGI FÖR PROJEKTETS AVVIKELSER