EGESIF_14-0011-02 final
27/08/2015

EVROPSKÁ KOMISE

Evropské strukturální a investiční fondy

Pokyny pro členské státy k auditní strategii

(programové období 2014–2020)

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

OBSAH

SEZNAM ZKRATEK 3
I. SOUVISLOSTI 4
1. Odkazy na právní předpisy 4
2. Účel pokynů 4
II. POKYNY 5
1. Úvod 5
2. Posuzování rizik 9
3. Metodika 10
3.1 Přehled 10
3.2 Audity týkající se fungování systémů řízení a kontroly (audity systémů) 11
3.3. Audity operací 14
3.4 Audity účetních závěrek 16
3.5 Ověření prohlášení řídicího subjektu 17
4. Plánovaná auditní činnost 18
5. Zdroje 18
III. PŘÍKLAD ŠABLONY TABULKY PRO POSUZOVÁNÍ RIZIK (VYŽADUJE ÚPRAVU PODLE POTŘEB AO) 20
IV. MODEL MÍRY JISTOTY 21
V. ORIENTAČNÍ HARMONOGRAM AUDITNÍ ČINNOSTI 22

SEZNAM ZKRATEK

AO	auditní orgán
VKZ	výroční kontrolní zpráva
auditní subjekt	subjekt provádějící audity spadající do působnosti AO v souladu s čl. 127 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních
CO	certifikační orgán
Kód CCI	Code Commun d'Identification (referenční číslo každého programu přidělené Komisí)
nařízení v přenesené pravomoci	nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 480/2014 ze dne 3. března 2014, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013[1]
prováděcí nařízení Komise	Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 2015/207 ze dne 20. ledna 2015[2]
NSU	nařízení o společných ustanoveních (nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013)[3]
ESI fondy	ESI fondy se rozumí všechny evropské strukturální a investiční fondy. Tyto pokyny platí pro všechny fondy s výjimkou Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV).
EÚS	Evropská územní spolupráce (nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1299/2013 ze dne 17. prosince 2013)
ZS	zprostředkující subjekt
ŘO	řídicí orgán

[1] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.ENG

[2] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32015R0207&rid=1

[3] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32013R1303

I. SOUVISLOSTI

1. Odkazy na právní předpisy

Nařízení	Články
Nařízení (EU) č. 1303/2013 nařízení o společných ustanoveních *(dále též „NSU“)*	čl. 127 odst. 4 – Funkce auditního orgánu
Nařízení (EU) č. 2015/207 prováděcí nařízení Komise	čl. 7 odst. 1 a příloha VII (Vzor auditní strategie)

2. Účel pokynů

Účelem tohoto dokumentu je poskytnout pokyny auditním orgánům odpovědným za vypracování auditní strategie (dále jen „strategie“) podle čl. 127 odst. 4 nařízení o společných ustanoveních. Tyto pokyny se vztahují na ESI fondy s výjimkou EZFRV a respektují strukturu vzorové auditní strategie vymezené v příloze VII prováděcího nařízení Komise.

Pokyny obsahují doporučení Komise pro různé oblasti strategie, která vycházejí nejen z výše uvedených ustanovení, ale také ze zkušeností s auditními strategiemi, kterých Komise nabyla v průběhu předcházejícího programového období, ze stávajících mezinárodně uznávaných auditorských standardů a z osvědčených postupů.

Strategie představuje jeden ze stavebních článků tvořících model míry jistoty v rámci ESI fondů (s výjimkou EZFRV), neboť se jedná o plánovací dokument, který stanoví metodiku auditů, způsob výběru vzorků pro audity operací a plánování auditů v souvislosti s prvními třemi účetními obdobími[4] a který musí být počínaje rokem 2016 až do roku 2024 včetně každoročně aktualizován.

Auditní orgán není povinen v průběhu programového období 2014–2020 předkládat strategii Komisi k posouzení a předběžnému schválení. Podle čl. 127 odst. 4 nařízení o společných ustanoveních je nicméně AO povinen předložit auditní strategii Komisi na vyžádání. Strategie bude představovat hlavní téma na pořadu jednání každoročních koordinačních schůzí, které se budou konat podle čl. 128 odst. 3 nařízení o společných ustanoveních. V souvislosti s prováděním auditů na místě může Komise rovněž posuzovat kvalitu informací obsažených ve strategii, a to včetně příslušné dokumentace a vysvětlení podaných k odbornému úsudku, na jehož základě AO svou strategii vypracoval.

[4] Jak je stanoveno v čl. 2 odst. 29 nařízení (EU) č. 1303/2013.

II. POKYNY

Na začátku všech následujících oddílů je v rámečku uvedeno stručné shrnutí příslušného oddílu vzoru auditní strategie (příloha VII prováděcího nařízení Komise).

1. Úvod

Tento oddíl zahrnuje následující informace:

– identifikace operačního programu nebo programů (název a CCI[5]), fondů a období, jehož se auditní strategie týká,

– identifikace auditního orgánu odpovědného za vypracování, monitorování a aktualizaci auditní strategie a jiných subjektů, které přispěly k tomuto dokumentu,

– odkaz na postavení auditního orgánu (celostátní, regionální nebo místní orgán veřejné správy) a orgán, v jehož rámci se nachází,

– odkaz na mandát, chartu auditu nebo vnitrostátní právní předpisy (je-li použitelné) vysvětlující funkce a povinnosti auditního orgánu a jiných subjektů provádějících audity v rámci jeho odpovědnosti.

V souladu s ustanovením čl. 127 odst. 4 nařízení o společných ustanoveních musí být první auditní strategie vypracována do osmi měsíců od schválení předmětného operačního programu či operačních programů a musí zahrnovat první tři účetní období. V případě, že jediná auditní strategie zahrnuje více programů, které mají společný systém řízení a kontroly, může být tato jediná auditní strategie vypracována do osmi měsíců od schválení posledního programu, ovšem jen za předpokladu, že začne být včas uplatňována, tak aby AO mohl konat svou práci a mohl v řádné lhůtě vydávat výroky auditora.

Auditní orgán by měl s ŘO a CO předem dohodnout časový rámec sestavení účetní závěrky pro potřeby auditního procesu, přičemž by měl mít na zřeteli, že je třeba zajistit včasné předložení kvalitní VKZ a výroku auditora v souladu s čl. 127 odst. 5 nařízení o společných ustanoveních. ŘO by měl dát navíc AO k dispozici kopii svého prohlášení řídicího subjektu a shrnutí výsledků provedených závěrečných auditů a kontrol za daný rok včetně analýzy povahy a obsahu chyb a nedostatků, které v auditovaných systémech zjistil, a informací o nápravných opatřeních, která byla v souvislosti s těmito zjištěními přijata nebo naplánována. Příslušný členský stát by měl (např. na vládní či ministerské úrovni či na jiné úrovni považované vnitrostátními orgány za vhodnou) stanovit interní lhůty, během nichž si vnitrostátní orgány předají dokumenty, které potřebují pro výkon svých povinností.

Doporučuje se, aby se v případě předložení jediné auditní strategie vztahující se na společný systém řízení a kontroly vnitrostátní orgány (např. ŘO, CO, národní koordinační orgán) shodly s AO, že takovýto společný systém skutečně existuje, neboť toto rozhodnutí má důsledky pro výběr vzorků a extrapolaci výsledků jejich auditu na všechny programy, které jsou v tomto systému zahrnuty. O společném systému lze hovořit tehdy, když jeden a týž systém řízení a kontroly podporuje činnosti prováděné v rámci několika programů. Kritériem, které při tom musí být zohledněno, je přítomnost týchž klíčových kontrolních prvků, tj. jsou-li

[5] V případě, že má být pro dotčené programy vypracována jediná auditní strategie, jak je stanoveno v čl. 124 odst. 4 nařízení o společných ustanoveních, uveďte programy, které mají společný systém řízení a kontroly.

pro soubor programů v zásadě stejné tyto prvky: i) popis funkcí jednotlivých subjektů zapojených do řízení a kontroly a rozdělení funkcí v rámci jednotlivých subjektů; ii) postupy pro zajištění správnosti a řádnosti vykazovaných výdajů, včetně dostatečné auditní stopy a případně dohledu nad ZS. Při určování existence společného systému může být důležité uvážit i existenci společných úrovní rizika (např. podobné zprostředkující subjekty v několika programech se společným rizikem spojeným s daným druhem zprostředkujícího subjektu). Programy Evropské územní spolupráce by vzhledem ke svým zvláštnostem, tedy vzhledem k okolnosti, že se na nich podílejí přinejmenším dva členské státy, neměly být považovány za programy spadající pod společný systém řízení a kontroly spolu s hlavními programy. Pro potřeby programu Evropské územní spolupráce by proto měla být vypracována samostatná strategie, a to i v případě, že do systému řízení a kontroly těchto programů jsou zapojeny tytéž orgány, které se podílejí na systému řízení a kontroly hlavních programů.

Podle ustanovení přílohy IX prováděcího nařízení Komise by změny auditní strategie měly být uvedeny v oddíle 3 VKZ. V rámci přezkumu strategie by měly být zohledňovány faktory, jako jsou změny v systému řízení a kontroly, například změny související s nápravnými opatřeními, jež vyžaduje čl. 124 odst. 5 nařízení o společných ustanoveních v souvislosti s postupem určení orgánů, přesunutí funkcí AO, ŘO a CO na jiné vnitrostátní orgány, změny v organizačních strukturách, jako je rozdělení ministerstva, významné personální změny či zavedení nových systémů IT atd.

Doporučuje se, aby AO v tomto oddíle vysvětlil, jak byla auditní strategie vypracována (zvláště pak co se týče příspěvků jiných subjektů) a jaká opatření pro monitorování a aktualizaci tohoto dokumentu byla zavedena. Dokumentaci týkající se vypracování, monitorování a aktualizování strategie by měl AO archivovat pro pozdější potřebu. Pokud se na strategii podílejí auditní subjekty, musí AO jakožto orgán odpovědný za celkovou koordinaci a kvalitu práce zajistit, aby jejich cíle byly v souladu s cíli této strategie. V rámci tohoto procesu může vydávat písemné pokyny, pořádat pravidelné schůze či volit jiné prostředky, které považuje za užitečné. Obzvláště důležité je to v případě programů Evropské územní spolupráce, kde bude auditní činnost probíhat v několika členských státech.

Co se týče finančních nástrojů, které provádí Evropská investiční banka (EIB) podle s čl. 38 odst. 4 písm. b) bodu i) nařízení o společných ustanoveních a čl. 9 odst. 3 nařízení v přenesené pravomoci, AO pověří prováděním auditů příslušných operací společnost, která bude svou činnost vykonávat v Komisí stanoveném rámci. Komise v současné době aktualizuje stávající společný rámec pro auditní činnost a bude o něm jednat s členskými státy. AO se může mezitím poradit s Komisí, a pokud se finanční nástroje tohoto typu již někde provádějí, může se AO obrátit na Komisi, aby se poradil ohledně volby příslušné metodiky, aniž je dotčen čl. 9 odst. 4 uvedeného nařízení. Auditní strategie by v tomto ohledu měla odkazovat na záměry AO; poté, co rámec vstoupí v platnost, by měl AO v souladu s ním upravit svou strategii a tyto úpravy zmínit v příští VKZ.

V souvislosti s finančními nástroji podle čl. 38 odst. 1 písm. a) nařízení o společných ustanoveních musí auditní strategie AO zohledňovat skutečnost, že u těchto operací nemůže provádět audity na místě a že jeho stanovisko musí vycházet z pravidelných zpráv o kontrolách, které předkládají subjekty pověřené prováděním těchto finančních nástrojů, jak stanoví čl. 40 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních.

Auditní orgán by měl mít jasně vymezený mandát k výkonu auditních funkcí v souladu s článkem 127 nařízení o společných ustanoveních. Není-li tento mandát již dříve stanoven

vnitrostátními právními předpisy, je zpravidla uveden v chartě auditu[6]. Pokud již existuje charta auditu pro auditní funkci jako celek, mandát vztahující se na konkrétní funkci AO je třeba do této charty zapracovat a AO by měl tento mandát formálně akceptovat. Dobře formulovaná charta auditu posiluje nezávislost AO.

V oblasti Evropské územní spolupráce je třeba, aby v rámci jednacího řádu byly popsány zvláštnosti funkcí a povinností jednotlivých subjektů auditu (AO, skupiny auditorů a dalších auditních subjektů), a auditní strategie by se tímto řádem měla řídit. Je-li AO oprávněn vykonávat své funkce přímo a na celém území, na něž se daný program vztahuje, musí být v tomto řádu uvedeno, zda existuje dohoda o tom, že se vnitrostátní auditor (každého členského státu nebo třetí země, jež se tohoto programu účastní) může případně podílet společně s AO na provádění auditů na místě. Pokud je za provádění funkcí stanovených v článku 127 nařízení o společných ustanoveních odpovědný každý členský stát nebo třetí země, musí být ve vztahu ke každému členskému státu nebo třetí zemi, jež se účastní programu Evropské územní spolupráce, jasně stanoveno, kdo a jak předá výsledky auditů provedených na území daného členského státu či třetí země auditnímu orgánu, tak aby auditní orgán mohl tyto výsledky posoudit.

Tento oddíl zahrnuje následující informace:

potvrzení auditního orgánu, že subjekty provádějící audity podle čl. 127 odst. 2 nařízení (EU) č. 1303/2013 jsou funkčně nezávislé (a případně organizačně nezávislé podle čl. 123 odst. 5 nařízení (EU) č. 1303/2013).

Nezávislost znamená nepřítomnost podmínek, za kterých je ohrožena schopnost AO vykonávat jeho povinnosti podle článku 127 nařízení o společných ustanoveních nezaujatým způsobem. K tomu, aby AO dosáhl takového stupně nezávislosti, který nezbytně potřebuje k účinnému vykonávání svých povinností, musí mít přímý a neomezený přístup k vyššímu vedení na všech úrovních včetně ŘO a CO. Během všech fází auditního cyklu by měl AO zajistit, aby jeho činnost (jakož i činnost příslušného auditního subjektu) byla vykonávána nezávislým[7] a objektivním způsobem, s vyloučením střetu zájmů s auditovaným subjektem včetně příjemce, jak jej vymezuje čl. 2 odst. 10 nařízení o společných ustanoveních.

Funkční nezávislost předpokládá dostatečný stupeň nezávislosti, aby bylo možno zajistit ochranu před rizikem, že vazby mezi různými orgány vyvolají pochybnosti ohledně nestrannosti přijatých rozhodnutí. Aby byl dostatečný stupeň nezávislosti zajištěn, měla by být v rámci systému řízení a kontroly stanovena opatření, která by například zakazovala, aby byli pracovníci AO zapojeni do úkolů ŘO nebo CO, která by zaručovala autonomii AO při rozhodování o přijímání nových pracovníků, která by vyžadovala jasný popis pracovní náplně

[6] Ukázky takových chart auditu stanovených pro potřeby oddělení vnitřního auditu lze najít na těchto adresách: https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/ModelCharter.pdf; https://www.ecb.europa.eu/ecb/pdf/orga/ecbauditcharter_cs.pdf. AO si tyto příklady může upravit pro své potřeby, tak aby odpovídaly jejich konkrétním povinnostem a právnímu rámci.

[7] Další informace týkající se pojmu nezávislosti lze najít v doporučení Komise ze dne 16. května 2002 o nezávislosti statutárních auditorů (Úř. věst. L 191, 19.7.2002, s. 22) a v kapitole 3 Etického kodexu Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI).

pro jednotlivé funkce a jasně formulovaná písemná ujednání mezi jednotlivými orgány[8]. Podstatné je to, aby AO mohl vyjádřit nesouhlas s postupem ŘO či CO a aby výsledky svých auditů mohl sdělovat zcela nezávisle zúčastněných stranám a zejména Komisi.

Organizační zařazení a postavení AO může představovat věcnou zábranu nebo omezení rozsahu jeho činnosti, a to zvláště tehdy, je-li AO součástí téhož orgánu veřejné správy jako (některé) auditované subjekty. Obecně platí, že čím vyšší je úroveň podávání zpráv, tím větší je potenciální rozsah činností, které může AO vykonávat při zachování nezávislosti na auditovaném subjektu[9]. Musí být zajištěno přinejmenším to, aby vedoucí AO podával zprávy takovému organizačnímu stupni v rámci daného orgánu veřejné správy, který AO umožní výkon jeho povinností; při rozhodování o rozsahu své auditní činnosti, při vlastním provádění prací a při sdělování jejích výsledků nesmí auditnímu orgánu nikdo do těchto činností zasahovat.

Jak vyplývá z čl. 123 odst. 4 nařízení o společných ustanoveních, AO musí být funkčně nezávislý na ŘO i CO. Touto podmínkou se rozumí, že se AO nijak nepodílí na funkcích náležejících ŘO, CO nebo ZS vykonávajícímu úkoly ŘO nebo CO, jejichž plnění zůstává odpovědností tohoto orgánu. Jiné by měly být také jejich hierarchické vztahy v otázce podávání zpráv, tj. AO by měl podávat zprávy jiné hierarchické úrovni nežli ŘO nebo CO. Toto pojetí se rovněž odráží v čl. 123 odst. 5 prvním pododstavci nařízení o společných ustanoveních, který stanoví, že AO může být součástí stejného orgánu veřejné správy nebo veřejného subjektu (např. ministerstva) jako ŘO a CO, ovšem za předpokladu, že je dodržena zásada oddělení funkcí, a za podmínek stanovených v posledním pododstavci téhož ustanovení.

Tentýž přístup se vztahuje i na auditní subjekty provádějící audity spadající do působnosti AO. Jsou-li auditními subjekty oddělení vnitřního auditu, je nutno vzít v úvahu některé zvláštní ohledy: AO by si měl být vědom organizačního postavení a hierarchických vztahů v rámci dané organizace, aby mohl posoudit postavení oddělení vnitřního auditu a riziko ohrožení nezávislosti.

U programů Evropské územní spolupráce by auditní strategie měla vysvětlit, jak je zajištěna nezávislost jednotlivých členů skupiny auditorů, zvláště pak v případech, kdy členové skupiny auditorů provádějí ve svých členských státech auditní činnost sami, dohlížejí na ni nebo jejím výkonem pověřují smluvního dodavatele. Je-li výkonem auditní činnosti pověřen smluvní dodavatel, měl by mít smluvně zakotvenou povinnost neprodleně informovat v případě možného střetu zájmů auditní orgán, tak aby AO za účasti skupiny auditorů mohl přijmout náležitá opatření. AO by měl být také funkčně nezávislý na společném sekretariátu (zřízeném řídicím orgánem na základě čl. 23 odst. 2 nařízení o Evropské územní spolupráci) a na „kontrolorovi“ či „kontrolorech“ podle čl. 23 odst. 4 nařízení o Evropské územní spolupráci.

Auditní orgán by měl v auditní strategii uvést, jakým způsobem je zmíněná funkční nezávislost zajištěna, a popsat v této souvislosti vztahy mezi AO na straně jedné a ŘO, CO a

[8] Tato ujednání mohou být zohledněna například v rozhodnutí vlády, ve kterém budou zmíněny orgány podílející se na provádění určitého programu, orgány, které budou plnit úkoly vyplývající z příslušných předpisů, či v písemných protokolech z jednání mezi orgány, pracovních postupech atd.

[9] Viz též: Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu (IPPF) 1100, s nimi související Doporučení pro praxi 1110-1 a Praktická pomůcka IPPF k „nezávislosti a objektivitě“.

popřípadě též všemi zprostředkujícími subjekty na straně druhé. Měl by přitom odkázat na příslušné organizační schéma a hierarchické vztahy mezi AO a těmito orgány a popřípadě též orgánem veřejné správy či subjektem, jemuž jsou ŘO a CO také podřízeny.

Pojmem „organizační nezávislost“ se v rámci auditní strategie rozumí situace, kdy AO nemůže být součástí téhož orgánu veřejné správy či veřejného subjektu (například ministerstva) jako ŘO nebo CO. Jak vyplývá z čl. 123 odst. 5 nařízení o společných ustanoveních, AO může být součástí téhož orgánu veřejné správy[10] jako ŘO nebo CO, pokud je celková výše podpory z fondů na program menší nebo rovna částce 250 milionů EUR (v případě ENRF je touto mezní hodnotou 100 milionů EUR). Je-li tato mezní hodnota překročena, může být AO součástí téhož orgánu veřejné správy jako ŘO a CO, je-li splněna jedna z těchto podmínek:

a) Komise v souladu s platnými ustanoveními předchozího programového období informovala přede dnem přijetí dotčeného programu členský stát o svém závěru, že se členský stát může spolehnout zejména na výrok svého auditora;[11]

b) Komise je na základě zkušenosti z předchozího programového období přesvědčena, že institucionální organizace a odpovědnost AO poskytuje odpovídající záruky jeho funkční nezávislosti a spolehlivosti[12].

2. Posuzování rizik

Tento oddíl zahrnuje následující informace:
– vysvětlení použité metody posuzování rizik,
– odkaz na vnitřní postupy pro aktualizaci posouzení rizik.

Při stanovení metody celkového hodnocení rizik pro určování priorit činnosti v oblasti auditu systémů a jejího zaměření na jednotlivá opatření, subjekty a klíčové požadavky by měl AO brát v úvahu příslušné rizikové faktory, stanovit kvantifikační škálu od nejnižšího k nejvyššímu riziku[13] a uplatňovat je na všechny priority a subjekty související s programem či programy, na které se strategie vztahuje. Zohledňovány mohou být například tyto rizikové

[10] V souvislosti s čl. 123 odst. 5 nařízení o společných ustanoveních se pojmem „orgán veřejné správy nebo veřejný subjekt“ rozumí to, že AO a ŘO mají každý svou odlišnou politickou odpovědnost. Na vnitrostátní úrovni se „orgánem veřejné správy nebo veřejným subjektem“ zpravidla rozumí ministerstvo. Na regionální úrovni lze uplatnit podobný přístup, tzn. že „orgánem veřejné správy nebo veřejným subjektem“ se zde rozumí samostatné regionální ministerstvo nebo obdobný orgán.

[11] Tuto podmínku je třeba chápat tak, že Komise zaslala členskému státu oficiální dopis s oznámením, že v souladu s podmínkami, které stanoví čl. 73 odst. 3 nařízení (ES) č. 1083/2006, se v případě určených programů mohou jeho auditní služby spoléhat na výrok AO.

[12] Podmínka spolehlivosti AO je splněna tehdy, když Komise mohla na základě výsledků svých vlastních auditů posoudit při uplatnění společné metodiky pro hodnocení systému řízení a kontroly klíčové požadavky platné pro období 2007–2013 v kategorii 1 nebo 2. Platí to samozřejmě jen za předpokladu, že systém uplatňovaný u programů v období 2007–2013 a v období 2014–2020 je stejný (AO je i nadále součástí téhož orgánu veřejné správy či veřejného subjektu).

[13] Zajištění vyváženého hodnocení rizik, které bude náležitým způsobem zohledňovat jejich váhu.

faktory: částka, řídicí kompetence, kvalita vnitřních kontrol, míra změny stability kontrolního prostředí, datum posledního auditu, složitost organizační struktury, typ operací, typ příjemců, riziko podvodu atd.

Osvědčeným postupem je vykazovat výsledky posuzování rizik prováděného AO v tabulce, ve které jsou programy a hlavní subjekty zapojené do systému řízení a kontroly klasifikovány podle stupně rizika. Jeden z možných příkladů takové tabulky je uveden v oddíle III tohoto dokumentu. Auditní orgán si tuto tabulku musí upravit podle svých potřeb a doplnit do ní rizikové faktory, které považuje u dotčených programů za významné. V případě méně složitých systémů (když je například možné provést audit všech subjektů a hlavních klíčových požadavků jednorázově), může být postup posuzování rizik jednodušší. Přijatelné jsou i jiné metody posuzování rizik.

Na základě výsledků posouzení rizik bude AO schopen určit priority auditu systémů, který bude proveden přednostně u těch programů a subjektů, u nichž byla v průběhu období auditu zjištěna vyšší míra rizik. Při určování priorit je třeba zohledňovat také specifické tematické oblasti, které jsou popsány níže v oddíle 3.2. Na časový plán a rozsah auditů může mít vliv rovněž rychlost provádění programu, například (očekávané) nedodržení lhůty pro předložení výkazu výdajů Komisi vztahujících se k určitému opatření či subjektu může mít za následek to, že ve stejném časovém okamžiku nebude možné provést audit všech klíčových požadavků.

3. Metodika

3.1 Přehled

Tento oddíl zahrnuje následující informace:

Odkaz na příručky nebo postupy provádění auditů obsahující popis hlavních kroků v rámci auditní činnosti, včetně klasifikace a řešení zjištěných chyb.

Odkaz na mezinárodně uznávané auditorské standardy, k nimž bude auditní orgán při své auditní činnosti přihlížet, jak je stanoveno v čl. 127 odst. 3 nařízení (EU) č. 1303/2013.

Odkaz na zavedené postupy pro vypracování kontrolní zprávy a výroku auditora, jež mají být Komisi předloženy podle čl. 127 odst. 5 nařízení (EU) č. 1303/2013.

V případě programu v rámci cíle Evropská územní spolupráce odkaz na konkrétní auditní mechanismy a vysvětlení, jak hodlá auditní orgán zajistit koordinaci a dohled spolu se skupinou auditorů z ostatních členských států, jichž se tento program týká, a popis jednacího řádu, který byl přijat podle čl. 25 odst. 2 nařízení (EU) č. 1299/2013.

Příručka AO k provádění auditů by měla obsahovat popis pracovních postupů v jednotlivých fázích auditu, tj. plánování auditu, posuzování rizik, provádění vlastních kontrol, vedení záznamů a dokumentace, dohled, vykazování, proces zabezpečování kvality a externí přezkum, využívání výsledků práce jiných auditorů, využívání jakýchkoli počítačových auditních technik, způsoby výběru vzorků atp.

V příručce k provádění auditů by měly být uvedeny prahy významnosti a další kvantitativní a kvalitativní faktory, k nimž je nutno při posuzování významnosti auditních zjištění v případě auditů systémů, auditů operací a auditů účetních závěrek přihlížet.

Příručka k provádění auditů by měla zahrnovat rovněž popis jednotlivých fází vykazování (jako je vypracování návrhů zpráv o auditu, řízení o sporných otázkách s auditovaným subjektem a vyhotovení závěrečné zprávy o auditu), vykazovací lhůty a návazné procesy. Součástí příručky k provádění auditů by mělo být také stručné objasnění procesu vykazování činnosti AO koordinačnímu subjektu, který může být určen členským státem podle čl. 123 odst. 8 a čl. 128 odst. 2 nařízení o společných ustanoveních.

Příručka k provádění auditů může být tvořena řadou jednotlivých postupů a vysvětlení, následně seskupených v rámci jednoho elektronického adresáře či dokumentu, o němž vědí a mají k němu přístup všichni pracovníci AO a auditních subjektů.

3.2 Audity týkající se fungování systémů řízení a kontroly (audity systémů)

Tento oddíl zahrnuje následující informace:

Informace o subjektech, u nichž bude audit proveden, a o souvisejících klíčových požadavcích v rámci auditů systémů. Případně odkaz na auditní subjekt, na nějž se auditní orgán při provádění těchto auditů spoléhá.

Informace o případných auditech systémů zaměřených na konkrétní tematické oblasti, jako je:

– kvalita správních ověření a ověření operací na místě, jak je stanoveno v čl. 125 odst. 5 nařízení (EU) č. 1303/2013, včetně s ohledem na dodržování pravidel pro zadávání veřejných zakázek, pravidel státní podpory, environmentálních požadavků, rovných příležitostí,

– kvalita výběru projektů a správních ověření a ověření operací na místě (jak je stanoveno v čl. 125 odst. 5 nařízení (EU) č. 1303/2013) v souvislosti s prováděním finančních nástrojů,

– fungování a bezpečnost počítačových systémů zřízených podle čl. 72 písm. d), čl. 125 odst. 2 písm. d) a čl. 126 písm. d) nařízení (EU) č. 1303/2013 a jejich napojení na počítačový systém „SFC 2014“, jak se předpokládá v čl. 74 odst. 4 nařízení (EU) č. 1303/2013,

– spolehlivost údajů týkajících se ukazatelů a milníků a pokroku, jehož operační program dosáhl při plnění cílů stanovených řídicím orgánem, podle čl. 125 odst. 2 písm. a) nařízení (EU) č. 1303/2013,

– předložení zpráv o odňatých částkách a částkách získaných zpět,

– provedení účinných a přiměřených opatření proti podvodům podpořených posouzením rizika podvodů v souladu s čl. 125 odst. 4 písm. c) nařízení (EU) č. 1303/2013.

Úplný seznam subjektů a funkcí, které jsou předmětem auditů systémů, může mít podobu orientačního harmonogramu auditorských úkolů uvedených v tomto oddíle auditní strategie, sestaveného na základě posouzení rizik vyloženého výše v oddíle 2. Předpokládá se, že AO provede nejméně jednou za dobu trvání programového období audit všech orgánů a funkcí, které jsou u daného programu součástí systému řízení a kontroly (včetně zprostředkujících subjektů vybraných na základě posouzení rizik auditním orgánem). Audity systémů by měly být prováděny již od prvního roku provádění programu po určení ŘO a CO. Při stanovení rozsahu prvních auditů systémů by se mělo přihlížet k práci, kterou AO odvedl během fáze určování příslušných orgánů, a tyto audity by se měly zaměřovat na subjekty, programy a oblasti s vyšší rizikovostí.

V případě programů Evropské územní spolupráce by specifikace subjektů, které mají být v průběhu programového období auditovány, měla zahrnovat všechny subjekty, které mají odpovědnost za provádění programů Evropské územní spolupráce ve všech členských státech,

které jsou odpovědné za daný program, včetně kontrolorů podle čl. 23 odst. 4 nařízení o Evropské územní spolupráci.

Audity systémů by měly být prováděny pravidelně, včas a v průběhu celého roku, tak aby bylo možné vydat výroční výrok auditora, a tyto audity by se měly týkat především klíčových požadavků stanovených v příloze IV nařízení v přenesené pravomoci a měly by zohledňovat *Pokyny ke společné metodice pro hodnocení systémů řízení a kontroly v členských státech* (EGESIF_14-0010 ze dne 18. prosince 2014), vydané Komisí, a provádění postupů uvedených v popisu systému řízení a kontroly. AO by měl mít pro své audity systémů náležitě upravené kontrolní seznamy a pracovní programy, aby bylo zajištěno, že jím prováděné audity, ať už úplné, nebo následné, budou pravidelně pokrývat všechny klíčové požadavky a postupy, a aby si tak AO mohl už od první VKZ utvářet názor na fungování systému řízení a kontroly. O četnosti a rozsahu auditů systémů by měl AO rozhodovat na základě svého posouzení rizik, přičemž by měl přihlížet k mezinárodnímu auditorskému standardu ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“[14]. Audity systémů by v každém případě měly být prováděny včas, aby mohly přispívat k náležitému plánování a výběru auditů operací podle článku 27 nařízení v přenesené pravomoci a k vydání každoročního výroku auditora.

Audity systémů, které se zaměřují na specifické tematické oblasti, odpovídají auditům, které se vztahují na jeden nebo dva klíčové požadavky (například požadavky zmíněné výše a uvedené ve vzoru VKZ v oddíle 3.2) a zahrnují určitou skupinu subjektů a programů s cílem posoudit u tohoto souboru horizontální riziko týkající se konkrétních záležitostí, jichž se tyto požadavky týkají.

V praxi se může AO s přihlédnutím k dané situaci, systému řízení a kontroly a výsledkům posouzení rizik rozhodnout, že audity systémů bude provádět podle jednotlivých programů nebo podle systému řízení a kontroly, přičemž tyto audity by v prvních letech provádění programu měly zahrnovat přinejmenším všechny základní klíčové požadavky (s každoročními následnými audity). V případech, kdy je to považováno za nutné, lze jako doplnění provádět i tematické audity, které budou zahrnovat ostatní klíčové požadavky a zvláštní požadavky, pokud se riziko jeví jako systémové.

Dojde-li v systému řízení a kontroly během provádění programu či programů k podstatným změnám (například k úpravě postupů, které se týkají hlavních klíčových požadavků), měl by AO u tohoto systému řízení a kontroly provést nový audit systému, který bude zahrnovat jeho nové aspekty a který povede k odpovídající aktualizaci posouzení rizik.

Jsou-li systémy řízení a kontroly podobné, mohou audity provedené v období 2007–2013 posloužit AO jako referenční bod při plánování auditů systémů na období 2014–2020, zejména co se týče posouzení rizik. I v období 2014–2020 je nicméně nutné audity systémů provádět a jejich cílem by mělo být posouzení toho, zda systém řízení a kontroly v tomto období řádným způsobem funguje.

Na místě se musí auditor snažit získat dostatečné a spolehlivé doklady, ze kterých bude zřejmé, že zavedený systém řízení a kontroly funguje účinně a popsaným způsobem, aby na jejich základě mohl učinit závěr, zda tyto systémy v dostatečné míře zajišťují legalitu a správnost výdajů z ESI fondů, jakož i přesnost a úplnost finančních a dalších údajů, včetně údajů vykázaných v účetnictví CO. Prověřování kontrol může zahrnovat rekapitulační

[14] http://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf

kontroly příslušných dokumentů uchovávaných dotčenými orgány, rozhovorů s příslušnými pracovníky a prověření určitého vzorku transakcí. Prověřování by mělo být úhrnem prováděno v takovém rozsahu, aby na jeho základě bylo možné vyvodit spolehlivé závěry o řádném fungování prověřovaných systémů. Skutečnou náplň jednotlivých auditů by měl stanovit auditor v rámci přípravné fáze auditu, a to takovým způsobem, aby zohledňovala dané kontrolní prostředí.

Vzorek transakcí vybraných v rámci auditů systémů za účelem prověřování kontrol může zohledňovat konkrétní oddíl o „způsobu výběru vzorků pro audity systémů“, který je součástí pokynů Komise k výběru vzorků. V rámci auditů systémů se zpravidla používá výběr vzorků podle atributů, které umožňují prověřovat několik atributů daného souboru. Způsob výběru vzorků pro audity systémů je v každém případě věcí odborného úsudku AO.

Při provádění auditů systémů musí AO prověřit odlišné klíčové vnitřní kontroly, které jsou zavedeny. Při rozhodování o počtu položek, které budou předmětem prověřování kontrol, je třeba brát v úvahu určité celkové faktory, přičemž je vhodné zohledňovat mezinárodně uznávané auditorské standardy (například standardy ISA 330 o reakci auditora na vyhodnocená rizika, ISSAI 4100[15] o faktorech, které je třeba zohledňovat při určování významnosti, ISSAI 1320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“[16] či ISSAI 1450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“[17].

Při plánování auditu systému by si měl AO předem vymezit práh významnosti, jehož překročení bude nedostatek kvalifikovat jako významný. V rámci takového auditu a po prověření kontrol souvisejících s daným klíčovým požadavkem (například náležitých postupů pro výběr operací) na vzorku 10 grantových dohod (například ze základního souboru 50 grantů) může AO považovat kontroly vztahující se k tomuto klíčovému požadavku za významně nedostatečné (tj. požadavek je hodnocený alespoň, jako že „funguje částečně, jsou třeba zásadní zlepšení“) tehdy, když se u 4 z 10 (tj. 40 %) vybraných grantových dohod ukáže, že zavedené kontroly nebyly provedeny nebo nebyly natolik účinné, aby odhalily neoprávněné výdaje a vedly k jejich nápravě. V následující tabulce jsou uvedeny orientační prahové hodnoty, které může AO použít pro účely plánování a vykazování nedostatků jako hodnoty vymezující prahy významnosti. Zvoleny mohou být různé hodnoty, přičemž je třeba přihlížet například k typu prověřovaných kontrol. V rámci auditů systémů musí být nicméně při posuzování významnosti zohledňovány kromě jednoduchého kvantitativního přístupu, o kterém je zde řeč, vždy také kvalitativní faktory.

[15] http://www.issai.org/media/13196/issai_4100_e_.pdf

[16] http://www.issai.org/media/13028/issai_1320_e_.pdf

[17] http://www.issai.org/media/13064/issai_1450_e_.pdf

Funguje dobře. Jsou třeba pouze malá zlepšení.	Funguje, ale jsou třeba určitá zlepšení.	Funguje částečně, jsou třeba zásadní zlepšení.	V zásadě nefunguje.
méně než 10 % výjimek	méně než 25 % výjimek	méně než 40 % výjimek	více než 40 % výjimek

Je-li výsledkem auditu systému závěr, že míra zjištěných odchylek je vyšší než práh významnosti, který pro tento audit stanovil AO, znamená to, že systém řízení a kontroly nesplňuje stanovené kritérium pro vysoký stupeň jistoty. Systém řízení a kontroly je následně klasifikován jako systém s průměrným nebo nízkým stupněm jistoty, což má své důsledky pro stanovení velikosti vzorku auditů operací.

V rámci auditů systémů, které se týkají spolehlivosti údajů vypovídajících o výkonnosti programu, by měl AO posuzovat, zda jsou zavedeny účinné mechanismy pro kontrolu shromažďování, sumarizaci a vykazování příslušných údajů a zda se vykazované počty shodují se zdrojovými údaji.

Co se týče auditů systémů, které se týkají fungování systémů IT, nejsou standardy související s informačními technologiemi vypracovány či všeobecně přijímány v takovém rozsahu, jako je tomu v některých jiných oblastech auditu. Nedostatek všeobecně uznávaných standardů pro informační systémy vedl mnohé organizace k tomu, aby si vypracovaly své vlastní standardy. Existují nicméně snahy, aby pro činnosti v oblasti zpracování údajů a auditu byly vypracovány jednotné standardy. Kromě rámce COBIT (Kontrolní cíle pro oblast informační a související technologie)[18] existují i některé další mezinárodně uznávané normy informační bezpečnosti, mezi něž patří mj. norma ISO/IEC 27001 („Informační technologie – Bezpečnostní techniky – Systémy řízení bezpečnosti informací – Požadavky“) a norma ISO/IEC 27002 („Informační technologie – Bezpečnostní techniky – Soubor postupů pro opatření bezpečnosti informací“), naposledy vydaná v roce 2013[19]. AO může rovněž přihlížet k příslušným vnitrostátním normám[20].

3.3. Audity operací

Tento oddíl zahrnuje následující informace:

Popis metod výběru vzorků (nebo odkaz na interní dokument upřesňující tyto metody), které budou použity v souladu s čl. 127 odst. 1 nařízení (EU) č. 1303/2013 a článkem 28 nařízení (EU) č. 480/2014 a jinými zvláštními postupy zavedenými za účelem auditů operací, zejména postupy související s klasifikací a opravou zjištěných chyb, včetně podezření na podvod.

[18] Informace o rámci COBIT lze získat na této adrese: http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx

[19] Bližší informace lze získat na adrese http://www.iso27001security.com/index.html nebo na stránkách ISO (http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso27001.htm).

[20] Mezi takové normy patří například „IT-Grundschutz Catalogues“ německého Spolkového úřadu pro bezpečnost v informační technice (BSI).

Metodiku pro výběr vzorků (způsob výběru vzorku, jednotka vzorku a parametry pro výpočet velikosti vzorku) stanovuje AO na základě svého odborného úsudku a s přihlédnutím k regulačním požadavkům a faktorům, jako jsou vlastnosti základního souboru a očekávání míry a variability chyb. V pokynech Komise k výběru vzorků jsou představeny různé způsoby výběru vzorků a jejich výhody i důvody pro jejich použití[21]. Potřeba přepracování metodiky výběru vzorků by měla být pravidelně, a zejména před každým výběrem vzorku, posouzena.

Na základě čl. 28 odst. 11 nařízení v přenesené pravomoci se míra důvěry výběru vzorků určuje podle úrovně spolehlivosti získané z auditů systémů.

Celkový cyklus modelu míry jistoty znázorňuje schéma uvedené v oddíle IV těchto pokynů.

Je-li pro účely výběru vzorků seskupeno více programů, které spadají pod jeden společný systém, použije se jednotná míra důvěry. Způsob výběru vzorků může být navržen tak, aby umožňoval stratifikaci podle jednotlivých programů a dovoloval tak vyšší přesnost nebo menší velikost vzorku. Závěry auditů je však zpravidla možné vyvodit pro celou skupinu programů, bez rozlišení na jednotlivé programy, pakliže se v návrhu nepočítá s použitím stratifikace, která dovoluje získat průkazné informace umožňující vyvodit samostatné závěry i pro jednotlivé vrstvy.

Auditní orgán by měl ve své auditní strategii popsat svůj přístup ke stratifikaci uplatňované v souladu s čl. 28 odst. 10 nařízení v přenesené pravomoci, která zahrnuje i dílčí soubory s podobnými vlastnostmi, jako jsou operace tvořené finančními příspěvky z programu na finanční nástroje, položky či fondy představující vysokou hodnotu (v případě programů financovaných z více fondů).

Požadavky týkající se přiměřené kontroly programů jsou stanoveny v čl. 148 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních. Praktické uplatňování tohoto ustanovení upravuje čl. 28. odst. 8 nařízení v přenesené pravomoci, který stanoví, že ze souboru, z něhož se vybírá vzorek, může AO vyloučit operace, pro něž platí podmínky přiměřené kontroly podle čl. 148 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních. V případě, že dotčená operace již byla do vzorku zařazena, musí ji AO nahradit pomocí patřičného náhodného výběru. Toto nahrazení lze provést nejsnáze tak, že se vyberou dodatečné položky, jejichž počet odpovídá počtu položek, které byly ze vzorku vyloučeny, přičemž se použije stejná metodika výběru vzorků (náhodný výběr nebo výběr na základě pravděpodobnosti úměrné výdajům). Pokud se do vzorku vybírají nové položky, položky, které jsou již jeho součástí, stejně jako položky, na něž se vztahuje tento článek, by měly být ze souboru vyřazeny. Lze provést obvyklou extrapolaci, nutno ovšem pamatovat na to, aby u daného souboru byla opravena celková výše výdajů podle výdajů u položek, na něž se vztahuje uvedený článek.

V čl. 28. odst. 14 nařízení v přenesené pravomoci je celková chybovost vymezena jako „[…] *rovná součtu promítnutých náhodných chyb a případně také systémových chyb a neopravených neobvyklých chyb, vydělených souborem*“.

Systémová chyba odpovídá systémové nesrovnalosti definované v čl. 2 odst. 38 nařízení o společných ustanoveních. Neobvyklá chyba je výjimečná chyba, která pro daný soubor

[21] COCOF_08-0021-03, v současné době probíhá jejich přezkum.

prokazatelně není reprezentativní. Náhodná chyba[22] je chyba, která není ani systémová, ani neobvyklá.

Zavedený postup pro klasifikaci chyb by měl u všech auditů operací zahrnovat níže uvedené prvky: i) ke každé dokumentaci auditu, která zahrnuje plánovací dokumentaci a další dokumenty sloužící jako doklady zjištění, by měla být vypracována a připojena zpráva či závěr; ii) tato zpráva či závěr by měly obsahovat úplný popis zjištění, zahrnovat všechny prvky (podmínky či faktickou situaci, kritéria nebo normu, důsledek a – především – příčinu chyb), jakož i klasifikaci jednotlivých chyb.

Míra chyb zjištěná na základě auditů operací se uveřejní ve VKZ bez odpočtu oprav. V rámci přípravy výroku auditora však AO zároveň vypočítá míru zbytkových chyb a zhodnotí všechna nápravná opatření, která byla v souvislosti se zjištěnými nesrovnalostmi přijata (srov. Komisí vydané *Pokyny k výročním kontrolním zprávám a výrokům auditora*, EGESIF 15_0002/2015, oddíly II.5 a II.9).

Přístup, který bude AO používat v oblasti jiných než statistických metod výběru vzorků, musí splňovat požadavky čl. 127 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních. Jak vyplývá z čl. 28 odst. 3 nařízení v přenesené pravomoci, vybere-li si AO pro své audity operací náhodný vzorek, musí tento vzorek umožňovat extrapolaci výsledků na soubor, z něhož byl tento vzorek vybrán, a to i v případě, že je uplatněna některá z jiných než statistických metod výběru vzorků. Potřebnou velikost vzorku určí AO na základě svého odborného úsudku a s přihlédnutím ke stupni jistoty, který vyplynul z výsledků auditů systémů. Požadavek čl. 127 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních, že prověřeno by mělo být 5 % operací a 10 % výdajů, představuje podle názoru Komise „nejlepší možný scénář“, kdy systém vykazuje vysoký nebo průměrný stupeň jistoty (tj. kategorie 1 nebo 2, neboť normotvůrce stanovil tyto požadavky jako minimum). V souladu s přílohou 3 standardu ISA 530 platí, že čím vyšší je auditorem vyhodnocená úroveň rizika významné (materiální) nesprávnosti, tím větší musí být velikost vzorku. V této souvislosti Komise připomíná své prohlášení, které učinila v souvislosti s článkem 127 nařízení o společných ustanoveních, pokud jde o jiné než statistické metody výběru vzorků[23]:

„Komise podotýká, že pokud jde o otázku jiných než statistických metod výběru vzorků, stanoví čl. 127 odst. 1, že tento vzorek se musí vztahovat alespoň na 5 % operací, jejichž výdaje byly vykázány Komisi v účetním roce, a na 10 % výdajů, které byly vykázány Komisi v účetním roce. Upozorňuje také, že podle pokynů Komise, které vydala k metodám výběru vzorku pro auditní orgány na programové období 2007–2013, by velkost vzorku v případě jiných než statistických metod výběru vzorků obecně neměla být menší než 10 % souboru operací. Podle názoru Komise s sebou možnost zmenšit velikost vzorku operací na 5 % nese riziko, že vzorek nebude dostatečně reprezentativní, a že se v důsledku toho oslabí věrohodnost auditu.“

3.4 Audity účetních závěrek

Tento oddíl zahrnuje následující informace:

[22] Tento pojem předpokládá, že náhodné chyby zjištěné v auditovaném vzorku se pravděpodobně vyskytují i v neauditovaném souboru.

[23] http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:375:0002:0004:CS:PDF

popis koncepce auditu účetních závěrek.

Auditní orgán by měl stručně popsat svou koncepci auditu, z níž vychází při provádění auditu účetních závěrek a na jejímž základě vydává za každé účetní období výrok auditora. Auditní orgán by v tomto oddíle měl vysvětlit, jakým způsobem chce získávat jistotu o úplnosti, přesnosti a pravdivosti účetních závěrek na základě:

– svých auditů systémů (zejména pak auditů provedených u CO v souladu s ustanovením čl. 29 odst. 4 nařízení v přenesené pravomoci),

– svých auditů operací[24],

– závěrečné zprávy o auditu zasílané Komisí a Účetním dvorem,

– svého posouzení prohlášení řídicího subjektu a shrnutí výsledků za daný rok,

– povahy a rozsahu provedeného prověřování účetních závěrek, které řídicí orgán předkládá auditnímu orgánu.

Co se týče posledně zmíněného bodu, AO by měl popsat, jakým způsobem chce provádět závěrečná dodatečná ověřování návrhů ověřených účetních závěrek ve stanovené lhůtě do 15. února, jak je uvedeno v *Pokynech k auditům účetních závěrek* (EGESIF_15_0016). Auditní orgán by měl popsat zejména činnost plánovanou v souvislosti se sesouhlasením účetních závěrek prováděným CO, které je předmětem dodatku 8, včetně toho, jakým způsobem posuzuje přiměřenost vysvětlení, která CO podává k úpravám zveřejněným v tomto dodatku, a jejich souladu s informacemi zveřejněnými ve VKZ a ve shrnutí výsledků za daný rok, jež se týkají provedených finančních oprav vykázaných v účetních závěrkách, které představují návazné opatření přijaté na základě výsledků auditů systémů, auditů operací a řídicích kontrol provedených před předložením účetních závěrek.

3.5 Ověření prohlášení řídicího subjektu

Tento oddíl obsahuje následující informace:

Odkaz na vnitřní postupy, které stanoví práci v rámci ověřování tvrzení obsažených v prohlášení řídicího subjektu za účelem vydání výroku auditora.

Jelikož AO je povinen každoročně vydat prohlášení o tom, zda prováděná auditní činnost nevrhá pochybnosti na tvrzení obsažená v prohlášení řídicího subjektu, měl by zavést postup, který by zajistil, že prohlášení řídicího subjektu obdrží včas a že bude zohledňovat závěry všech auditů a kontrol provedených AO nebo pod jeho dohledem.

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

4. Plánovaná auditní činnost

Tento oddíl obsahuje následující informace:

– Popis a odůvodnění priorit a specifických cílů auditu v souvislosti s aktuálním účetním obdobím a dvěma následujícími účetními obdobími společně s vysvětlením vztahu mezi výsledky posouzení rizik a naplánovanou auditní činností.

– V případě auditů systémů (včetně auditů zaměřených na určité tematické oblasti) orientační harmonogram auditorských úkolů v souvislosti s aktuálním účetním obdobím a dvěma následujícími účetními obdobími:

Orgány/subjekty nebo specifické tematické oblasti, jichž se má audit týkat	CCI	Název OP	Subjekt odpovědný za audit	Výsledek posouzení rizik	20xx Cíl a rozsah auditu	20xx Cíl a rozsah auditu	20xx Cíl a rozsah auditu

Doplněn by měl být popis kritérií použitých za účelem stanovení priorit auditů a příslušné odůvodnění. Základem pro stanovení priorit plánované auditní činnosti by měly být především výsledky konkrétního posuzování rizik.

Doporučuje se, aby AO vedle povinného podrobného plánu průběžné činnosti, který stanoví priority pro stávající účetní období a dvě následující účetní období, vypracoval obecný plán pro celé programové období, který bude zahrnovat celý systém řízení a kontroly a poskytovat tak potřebnou míru jistoty, pokud jde o jeho účinnost. V příloze V je uveden orientační harmonogram činnosti AO během jednoho účetního období.

5. Zdroje

Tento oddíl obsahuje následující informace:

– Organizační schéma auditního orgánu a případně informace o jeho vztahu s auditním subjektem, který provádí audity, jak je stanoveno v čl. 127 odst. 2 nařízení (EU) č. 1303/2013.

– Informace o plánovaných zdrojích, které mají být přiděleny v souvislosti s aktuálním účetním obdobím a dvěma následujícími účetními obdobími.

Auditní strategie by měla obsahovat informace o lidských zdrojích (v člověkodnech), které mají být pro účely plnění cílů stanovených touto strategií pro nadcházející roky[25] k dispozici (nebo které lze uvolnit), včetně zdrojů jiných auditních subjektů a auditní činnosti zajištěné externě. Doporučuje se, aby byly zvlášť uváděny dostupné člověkodny na úrovni AO, jiných auditních subjektů a auditní činnosti zajištěné externě. Uvedeny by měly být rovněž dostupné člověkodny podle typu auditu (audity systémů, audity operací a audity účetních závěrek).

[25] Tyto informace by se měly přednostně zakládat na analýze pracovní zátěže a měly by zohledňovat překrývání těchto dvou programových období (2007–2013 a 2014–2020).

Je důležité, aby už od začátku programového období byly k dispozici odpovídající zdroje. Jako jedna z možností, jak tyto potřeby zajistit, může připadat v úvahu využití technické pomoci. Doporučuje se dlouhodobě plánovat, aby bylo možné náležitým způsobem počítat s budoucími požadavky v oblasti náboru nových pracovníků, odborné přípravy a dalšího profesního rozvoje. Pokud se počítá s využitím externích poskytovatelů služeb, mělo by být předem stanoveno a naplánováno, v jakém rozsahu bude zapotřebí využívat jejich specializovaných dovedností.

V případě, že AO a auditní subjekty jsou stejné jako v programovém období 2007–2013, je důležité, aby byly naplánovány také potřebné zdroje pro následující období. AO by měl proto potvrdit, že vedle zdrojů, které mu byly přiděleny na zbývající auditní činnost v rámci stávajícího programového období, má k dispozici i zdroje, které uvedl, přičemž by měl brát v úvahu, že pracovní zátěž spojená s uzavíráním programů realizovaných v období 2007–2013 bude nejcitelnější v posledních dvou letech první strategie na období 2014–2020, tj. v roce 2015 a 2016.

Pokyny k problematice auditních zdrojů poskytuje evropská směrnice INTOSAI č. 11 a standardy IIA.

III. PŘÍKLAD ŠABLONY TABULKY PRO POSUZOVÁNÍ RIZIK (VYŽADUJE ÚPRAVU PODLE POTŘEB AO)

Kód CCI programu	**Subjekt**	**Přirozené rizikové faktory**[26]							**Celková míra přirozeného rizika:** (maximální: 100 %)	**Kontrolní rizikové faktory**[27]					**Celková míra kontrolního rizika:** (maximální: 100 %)[28]	**Celková míra rizika (přirozené * kontrolní)**
		Rozpočtová částka	Složitost organizační struktury[29]	Složitost pravidel a postupů	Rozmanité a komplexní operace[30]	Rizikoví příjemci[31]	Nedostatečné personální zajištění a/nebo Nedostatečné dovednosti v klíčových oblastech[32]	…		Míra změn v období 2007–2013[33]	Kvalita vnitřních kontrol (klíčové požadavky stanovené v Pokynech ke společné metodice pro hodnocení systémů řízení a kontroly v členských státech[34]					
											např. M.1	…	…	M.8		
2014xy	Řídicí orgán															
	Zprostředkující subjekt 1															

[26] U každého faktoru je třeba posoudit riziko za použití stupnice, která zajistí, aby maximální celková míra přirozeného rizika byla 100 %. V případě čtyř rizikových faktorů může být stupnice následující: vysoké: 25 %; střední: 12,5 %; nízké: 6,25 %. Je-li rizikových faktorů více, musí být tato stupnice odpovídajícím způsobem upravena. Může se stát, že určitého subjektu se některé faktory nebudou týkat; i v takovém případě musí být stupnice upravena, a to tak, aby připouštěla, že celková míra přirozeného rizika může u dotčeného subjektu dosáhnout 100 %.

[27] U každého faktoru je třeba posoudit riziko za použití stupnice, která zajistí, aby maximální celková míra kontrolního rizika byla 100 %. V případě dvou rizikových faktorů bude stupnice následující: vysoké: 50 %; střední: 25 %; nízké: 12,5 %. Je-li rizikových faktorů více, musí být tato stupnice odpovídajícím způsobem upravena.

[28] Celková míra kontrolního rizika je výsledkem součtu uvedeného hodnocení míry rizika u jednotlivých kontrolních rizikových faktorů. V níže uvedených příkladech je maximální „míra změn v období 2007–2013“ 50 % a maximální míra „kvality vnitřních kontrol (…)“ je rovněž 50 %, takže maximální výsledná hodnota je 100 %. Nezbytná je samozřejmě úprava podle počtu kontrolních rizikových faktorů, které se AO rozhodne ve svém posuzování rizik zohlednit.

[29] Složitost může být dána počtem zúčastněných aktérů / ZS a/nebo jejich vzájemnými vztahy (například v případě, kdy menší ŘO odpovídá za dohled nad několik ZS nebo kdy nově zřízený ŘO odpovídá za dohled nad zkušenými ZS, které mají skutečnou rozhodovací pravomoc v oblasti řízení programu).

[30] Složitost operací může souviset s finančními nástroji, zadáváním veřejných zakázek, státní podporou a dalšími oblastmi, kde se do značné míry uplatňuje vlastní úsudek a odhad. Ve zvláštní příloze je třeba podrobně objasnit konkrétní situaci, v níž se jednotlivé programy uskutečňují, s uvedením křížových odkazů na tabulku posuzování rizik.

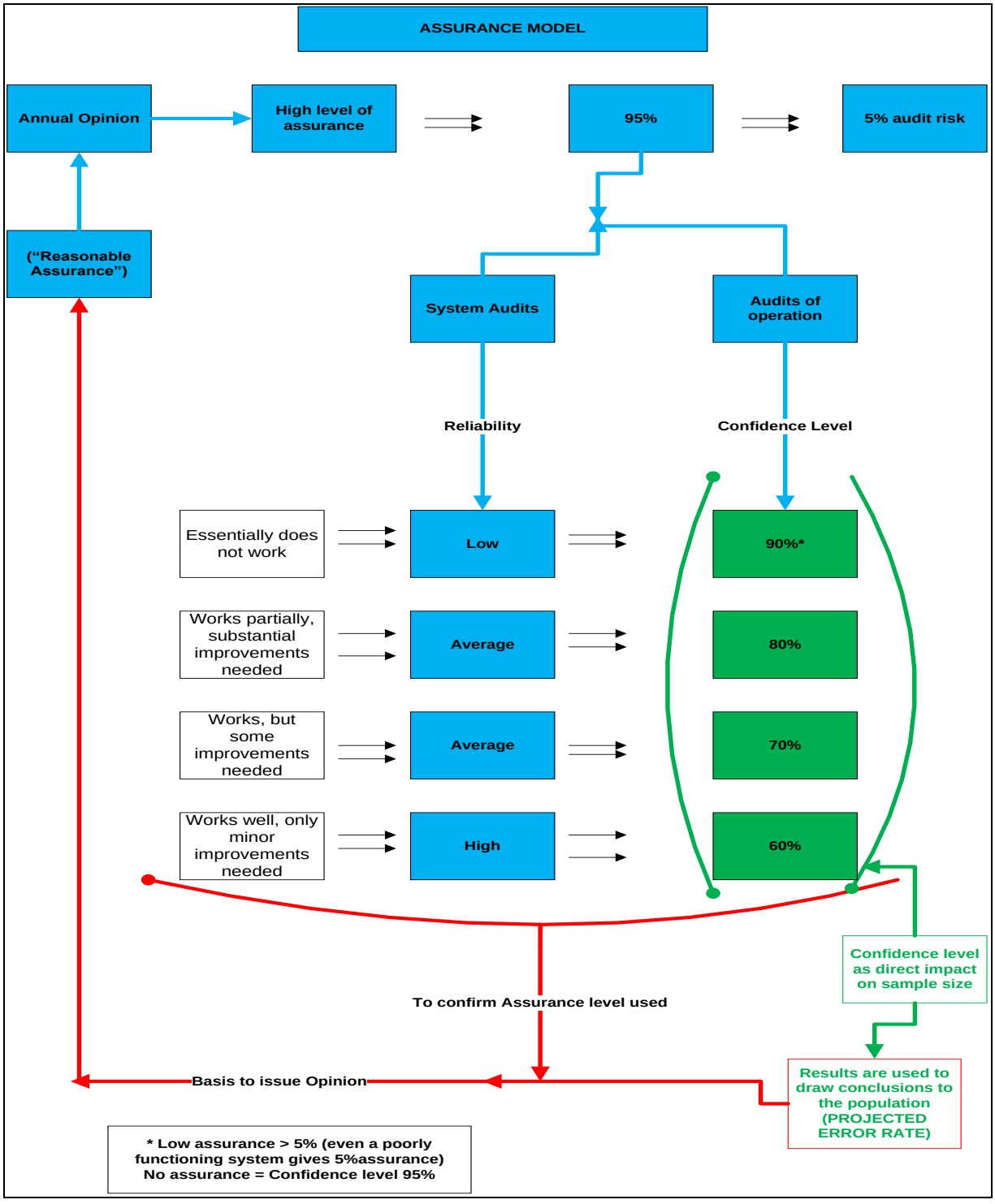
[31] Příjemci, kteří nemají zkušenosti s pravidly fungování fondů a/nebo příjemci, u nichž byla na základě předchozích auditů zjištěna vysoká míra chyb.

[32] Ve zvláštní příloze je třeba podrobně objasnit konkrétní situaci v oblasti lidských zdrojů, které byly programovému orgánu přiděleny, s uvedením křížových odkazů na tabulku posuzování rizik.

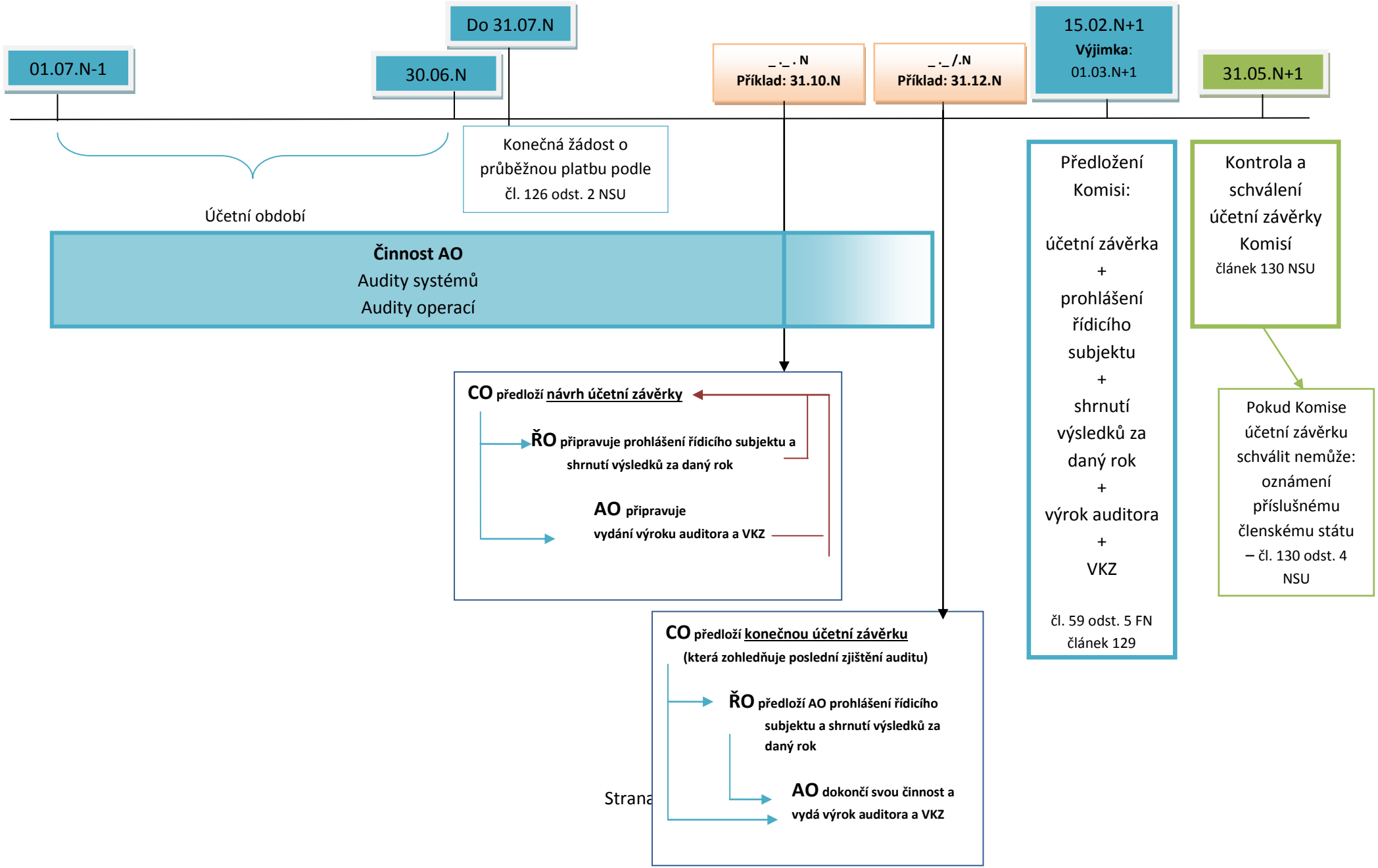
[33] Například: beze změn = 12,5 %; dílčí změny = 25 %; významné změny nebo zavedení úplně nového systému = 50 %.

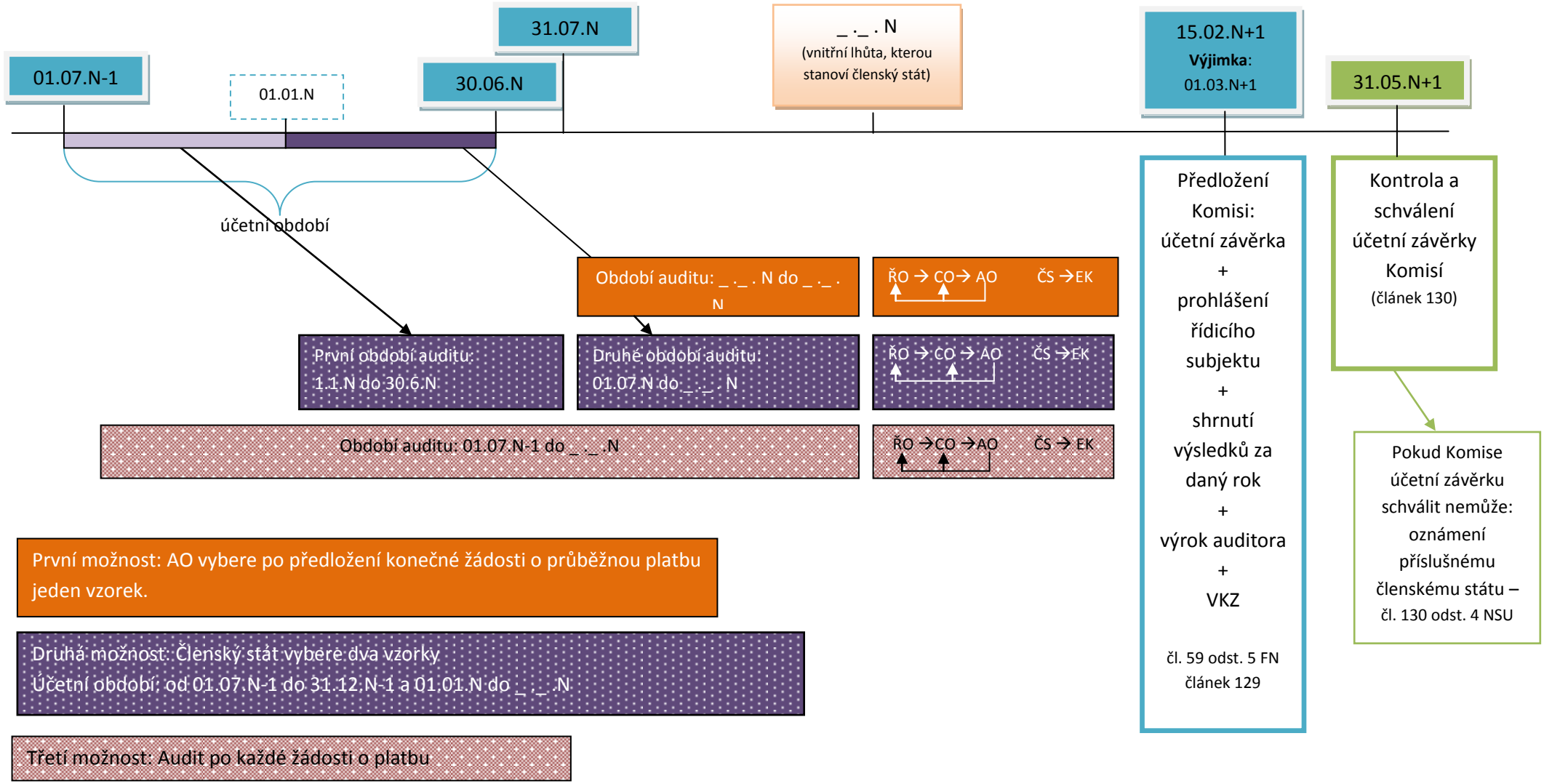
[34] Posouzení vycházejí z výsledků auditů provedených v období 2007–2013 nebo procesu posuzování shody s kritérii určování orgánů. Například: kategorie 1: 5 %; kategorie 2: 20 %; kategorie 3: 35 %; kategorie 4: 50 %.

IV. MODEL MÍRY JISTOTY



V. ORIENTAČNÍ HARMONOGRAM AUDITNÍ ČINNOSTI




01.07.N-1
01.01.N
30.06.N
31.07.N
_ ._ . N
(vnitřní lhůta, kterou stanoví členský stát)
15.02.N+1
Výjimka:
01.03.N+1
31.05.N+1
účetní období
Období auditu: _ ._ . N do _ ._ . N
ŘO → CO→ AO
ČS →EK
První období auditu:
1.1.N do 30.6.N
Druhé období auditu:
01.07.N do _ ._ . N
ŘO → CO → AO
ČS →EK
Období auditu: 01.07.N-1 do _ ._ .N
ŘO →CO →AO
ČS → EK
Předložení Komisi:
účetní závěrka
+
prohlášení řídicího subjektu
+
shrnutí výsledků za daný rok
+
výrok auditora
+
VKZ
čl. 59 odst. 5 FN
článek 129
Kontrola a schválení účetní závěrky Komisí
(článek 130)
Pokud Komise účetní závěrku schválit nemůže: oznámení příslušnému členskému státu – čl. 130 odst. 4 NSU
První možnost: AO vybere po předložení konečné žádosti o průběžnou platbu jeden vzorek.
Druhá možnost: Členský stát vybere dva vzorky
Účetní období: od 01.07.N-1 do 31.12.N-1 a 01.01.N do _ _ .N
Třetí možnost: Audit po každé žádosti o platbu