



EVROPSKA KOMISIJA

Evropski strukturni in investicijski skladi

Smernice za države članice o
revizijski strategiji

(programsko obdobje 2014–2020)

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

VSEBINA

SEZNAM KRATIC IN OKRAJŠAV	3
I. OZADJE.....	4
1. Sklici na predpise	4
2. Namen smernic.....	4
II. SMERNICE.....	5
1. Uvod.....	5
2. Ocena tveganja	9
3. Metodologija	10
3.1 Pregled.....	10
3.2 Revizije delovanja sistemov upravljanja in nadzora (revizije sistemov) ..	11
3.3 Revizije operacij.....	14
3.4 Revizije računovodskih izkazov.....	16
3.5 Preverjanje izjave o upravljanju	17
4. Načrtovane revizije	17
5. Viri	18
III. PRIMER PREDLOGE ZA PREGLEDNICO OCENE TVEGANJA (KI JO MORA REVIZIJSKI ORGAN PRILAGODITI).....	19
IV. MODEL ZAGOTOVIL.....	20
V. OKVIRNI ČASOVNI NAČRTI ZA REVIZIJSKO DELO.....	21

SEZNAM KRATIC IN OKRAJŠAV

Organ, ki izvaja revizijo	Organ, ki izvaja revizijo s pooblastilom revizijskega organa, kot je predvideno v členu 127(2) uredbe o skupnih določbah
CCI	Code Commun d'Identification (referenčna številka vsakega programa, ki jo določi Komisija)
Delegirana uredba Komisije	Delegirana uredba Komisije (EU) št. 480/2014 z dne 3. marca 2014 o dopolnitvi Uredbe (EU) št. 1303/2013 Evropskega parlamenta in Sveta ¹
Izvedbena uredba Komisije	Izvedbena uredba Komisije (EU) 2015/207 z dne 20. januarja 2015 ²
Uredba o skupnih določbah	Uredba o skupnih določbah (Uredba (EU) št. 1303/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. decembra 2013) ³
Skladi ESI	Besedna zveza skladi ESI se nanaša na vse evropske strukturne in investicijske sklade. Te smernice se uporabljajo za vse sklade razen za Evropski kmetijski sklad za razvoj podeželja (EKSRP).
ETS	Evropsko teritorialno sodelovanje (Uredba (EU) št. 1299/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. decembra 2013)

¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?qid=1445848507879&uri=CELEX:32014R0480>

² http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2015.038.01.0001.01.SLV

³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?qid=1446112207077&uri=CELEX:32013R1303>

I. OZADJE

1. Sklici na predpise

Uredba	Členi
Uredba (EU) št. 1303/2013 uredba o skupnih določbah <i>(v nadaljnjem besedilu: uredba o skupnih določbah)</i>	Člen 127(4) – Naloge revizijskega organa
Uredba (EU) 2015/207 izvedbena uredba Komisije (v nadaljnjem besedilu: izvedbena uredba Komisije)	Člen 7(1) in Priloga VII (vzorec revizijske strategije)

2. Namen smernic

Ta dokument je namenjen zagotavljanju smernic revizijskemu organu, odgovornemu za pripravo revizijske strategije (v nadaljnjem besedilu: strategija) v skladu s členom 127(4) uredbe o skupnih določbah. Te smernice se uporabljajo za sklade ESI razen za EKSRP in so skladne s strukturo vzorca revizijske strategije, opredeljenega v Prilogi VII k izvedbeni uredbi Komisije.

Te smernice določajo priporočila Komisije za različne oddelke strategije, ki izhajajo iz zgoraj navedenih določb, pa tudi iz izkušenj, ki jih je Komisija pridobila z revizijskimi strategijami iz prejšnjega programskega obdobja, veljavnih mednarodno sprejetih revizijskih standardov in dobre prakse.

Strategija je pomemben element modela zagotovil za sklade ESI (razen za EKSRP), saj je dokument načrtovanja, v katerem so določeni revizijska metodologija, metoda vzorčenja za revizije operacij in načrtovanje revizij v zvezi s prvimi tremi obračunskimi leti⁴, in jo je treba letno posodablјati od leta 2016 do vključno leta 2024.

Revizijskemu organu v programskem obdobju 2014–2020 ni treba predložiti strategije Komisiji v oceno in predhodno odobritev. Vendar je v členu 127(4) uredbe o skupnih določbah določeno, da ji mora na zahtevo predložiti revizijsko strategijo. Strategija bo glavna točka dnevnega reda letnih usklajevalnih sestankov, ki bodo organizirani v skladu s členom 128(3) uredbe o skupnih določbah. Komisija lahko v okviru revizij na kraju samem, ki jih izvaja, oceni tudi kakovost informacij, ki jih vsebuje strategija, vključno z ustrežno dokumentacijo in razlagami strokovne presoje, ki jo je revizijski organ uporabil pri pripravi strategije.

⁴ Kot je opredeljeno v členu 2(29) Uredbe (EU) št. 1303/2013.

II. SMERNICE

V spodnjih oddelkih so v okvirjih izvlečki iz ustreznih oddelkov vzorca revizijske strategije (Priloga VII k izvedbeni uredbi Komisije).

1. Uvod

V tem oddelku so navedene naslednje informacije:

- *navedba operativnih programov (naslov(-i) in številka(-e) CCP⁵), skladov in obdobja, ki so zajeti z revizijsko strategijo;*
- *navedba revizijskega organa, pristojnega za oblikovanje, spremljanje in posodabljanje revizijske strategije, ter drugih organov, ki so prispevali k temu dokumentu;*
- *sklic na status revizijskega organa (nacionalni, regionalni ali lokalni javni organ) in organ, ki je zanj pristojen;*
- *po potrebi sklic na opredelitev nalog, listino o reviziji ali nacionalno zakonodajo z navedbo nalog in pristojnosti revizijskega organa in drugih organov, ki izvajajo revizije v okviru njegove pristojnosti.*

Prva revizijska strategija je končana v osmih mesecih od sprejetja zadevnega(-ih) programa(-ov) in zajema prva tri obračunska leta, kot izhaja iz člena 127(4) uredbe o skupnih določbah. Če se za več programov s skupnim sistemom upravljanja in nadzora predloži enotna revizijska strategija, se ta lahko dokonča v osmih mesecih od sprejetja zadnjega programa, če je strategija na voljo pravočasno, da lahko revizijski organ do predpisanega roka opravi svoje delo in pripravi revizijsko mnenje.

Revizijski organ bi se moral z organom upravljanja in organom za potrjevanje vnaprej dogovoriti o časovnem okviru za pripravo računovodskih izkazov v povezavi z revizijskim postopkom, pri tem pa upoštevati potrebo po pravočasni predložitvi kakovostnega letnega poročila o nadzoru in revizijskega mnenja v skladu s členom 127(5) uredbe o skupnih določbah. Poleg tega bi moral organ upravljanja revizijskemu organu zagotoviti kopijo izjave o upravljanju in letni povzetek končnih revizijskih poročil in izvedenih nadzorov, vključno z analizo narave in razsežnosti napak in pomanjkljivosti, ugotovljenih v sistemih, ter podrobnimi podatki o ustreznih sprejetih ali načrtovanih popravnihih ukrepih. Država članica (npr. na vladni, ministrski ali drugi ravni, ki se zdi primerna nacionalnim organom) bi morala določiti notranje roke za posredovanje dokumentov med nacionalnimi organi za namen njihovih pristojnosti.

Če se za skupni sistem upravljanja in nadzora predloži enotna revizijska strategija, je priporočljivo, da se nacionalni organi (npr. organ upravljanja, organ za potrjevanje, nacionalni usklajevalni organ) z revizijskim organom dogovorijo, da tak skupni sistem dejansko obstaja, ker ima ta odločitev posledice za izbor vzorca in projekcijo rezultatov vzorca na vse programe, zajete v skupnem sistemu. Šteje se, da skupni sistem obstaja, če isti sistem

⁵ Navedite programe, zajete s skupnim sistemom upravljanja in nadzora, če je za zadevne programe pripravljena enotna revizijska strategija, kakor je predvideno v členu 127(4) uredbe o skupnih določbah;

upravljanja in nadzora podpira dejavnosti več programov. Merilo, ki ga je treba upoštevati, je prisotnost enakih glavnih nadzornih elementov, tj. ko so naslednji elementi v bistvu enaki pri nizu programov: (i) opis nalog posameznih organov, vključenih v upravljanje in nadzor, ter dodelitev nalog znotraj vsakega organa; (ii) postopki za zagotavljanje pravilnosti in zakonitosti prijavljenih odhodkov, vključno z ustrežno revizijsko sledjo in nadzorom posredniških organov, kjer je ustrezno. Obstoj skupnih ravni tveganja (podobni posredniški organi v več programih imajo na primer skupno tveganje, ki je povezano z vrsto posredniškega organa) je prav tako lahko dejavnik, ki ga je treba upoštevati pri ugotavljanju obstoja skupnega sistema. Programi ETS se zaradi svojih posebnosti, in sicer vključenosti vsaj dveh držav članic, ne bi smeli obravnavati, kot da imajo skupni sistem upravljanja in nadzora z rednimi programi. Strategijo za program ETS bi zato bilo treba pripraviti ločeno, tudi če so organi, vključeni v njegov sistem upravljanja in nadzora, isti kot za redne programe.

Kot je opredeljeno v Prilogi IX k izvedbeni uredbi Komisije, bi bilo treba spremembe revizijske strategije navesti v oddelku 3 letnega poročila o nadzoru. Med dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri pregledu strategije, so spremembe v sistemu upravljanja in nadzora, na primer spremembe, povezane s sanacijskimi ukrepi, določenimi v skladu s členom 124(5) uredbe o skupnih določbah, v zvezi s postopkom imenovanja, ponovna dodelitev nalog revizijskega organa, organa upravljanja in organa za potrjevanje drugim nacionalnim organom, spremembe organizacijskih struktur, kot so delitve ministrstva, večje kadrovske spremembe ali novi sistemi IT.

Priporočljivo je, da revizijski organ v tem oddelku pojasni, kako je bila pripravljena revizijska strategija (zlasti glede prispevkov drugih organov) in katere ureditve so vzpostavljene za spremljanje in posodabljanje dokumenta. Znotraj revizijskega organa bi bilo treba za referenčne namene hraniti dokumentacijo v zvezi s pripravo, spremljanjem in posodabljanjem strategije. Kadar organi, ki izvajajo revizijo, prispevajo k strategiji, mora skladnost njihovih ciljev s cilji strategije zagotoviti revizijski organ, ki je odgovoren za končno usklajevanje in kakovost dela. Ta postopek lahko vključuje pisna navodila, redne sestanke ali druge načine, ki se štejejo za koristne. To je zlasti pomembno za programe ETS, za katere se bo revizijsko delo izvajalo v več državah članicah.

Revizijski organ v zvezi s finančnimi instrumenti, ki jih izvaja EIB v skladu s členom 38(4)(b)(i) uredbe o skupnih določbah in kakor je določeno v členu 9(3) delegirane uredbe Komisije, pooblasti podjetje, ki deluje v skladu s splošnim okvirom, kot ga določi Komisija, za opravljanje revizij v zvezi z zadevnimi operacijami. Sedanji skupni revizijski okvir posodablja Komisija, o njem pa bodo razpravljale države članice. Do takrat se revizijski organ poziva, naj se posvetuje s Komisijo, če se taka vrsta finančnih instrumentov že izvaja, pa se lahko brez poseganja v člen 9(4) navedene uredbe obrne na Komisijo za nasvet glede zadevne metodologije. Revizijska strategija bi se morala sklicevati na namene revizijskega organa v zvezi s tem; ko okvir začne veljati, mora revizijski organ ustrezno posodobiti strategijo in navesti spremembe v naslednjem letnem poročilu o nadzoru.

V zvezi s finančnimi instrumenti iz člena 38(1)(a) uredbe o skupnih določbah mora revizijski organ v revizijski strategiji upoštevati dejstvo, da ne more izvajati revizij teh operacij na kraju samem in da bo moral pripraviti mnenje na podlagi rednih poročil o nadzoru, ki jih predložijo organi, ki jim je zaupano izvajanje teh finančnih instrumentov v skladu s členom 40(1) uredbe o skupnih določbah.

Revizijski organ mora imeti jasno pooblastilo za opravljanje revizijske naloge v skladu s členom 127 uredbe o skupnih določbah. To pooblastilo je običajno dokumentirano v listini o

reviziji,⁶ če ni določeno že v nacionalni zakonodaji. Če listina o reviziji velja za celotno revizijsko nalogo, mora biti vanjo vključeno pooblastilo, ki se izrecno nanaša na nalogo revizijskega organa, revizijski organ pa ga mora uradno sprejeti. Zanesljiva listina o reviziji prispeva k povečanju neodvisnosti revizijskega organa.

Za ETS je treba posebnosti nalog in odgovornosti vsakega akterja revizije (revizijskega organa, skupine revizorjev in drugih organov, ki izvajajo revizijo) opisati v poslovniku, revizijska strategija pa se mora sklicevati nanj. Če je revizijski organ pooblaščen za neposredno izvajanje svojih nalog na celotnem ozemlju, ki ga zajema program, se v navedenem poslovniku navede, ali je dogovorjeno, da se lahko nacionalni revizor (vsake države članice ali tretje države, ki sodeluje v programu) pridruži revizijskemu organu pri revizijah na kraju samem, kadar je to primerno. Če je vsaka država članica ali tretja država odgovorna za izvajanje nalog v skladu s členom 127 uredbe o skupinskih določbah, mora biti za vsako državo članico ali tretjo državo, ki sodeluje v programu ETS, jasno opisano, kdo in kako bo posredoval rezultate revizij na svojem ozemlju revizijskemu organu, da lahko ta pripravi oceno.

V tem oddelku so navedene naslednje informacije:

potrdilo revizijskega organa, da so organi, ki izvajajo revizije, funkcionalno neodvisni v skladu s členom 127(2) Uredbe (EU) št. 1303/2013 (in po potrebi organizacijsko neodvisni v skladu s členom 123(5) Uredbe (EU) št. 1303/2013).

Neodvisnost pomeni, da ni nobene okoliščine, ki bi ogrozila sposobnost revizijskega organa, da nepristransko izvaja svoje odgovornosti v skladu s členom 127 uredbe o skupinskih določbah. Revizijski organ mora imeti za doseg neodvisnosti, potrebne za učinkovito izvajanje odgovornosti, neposreden in neomejen dostop do višjega vodstva na vseh ravneh, vključno z organom upravljanja in organom za potrjevanje. V vseh fazah revizijskega cikla mora revizijski organ zagotavljati, da se njegovo delo (in delo organa, ki izvaja revizijo) opravlja neodvisno⁷ in nepristransko ter brez navzkrižja interesov z revidiranim subjektom, vključno z upravičencem, kakor je opredeljen v členu 2(10) uredbe o skupnih določbah.

Funkcionalna neodvisnost pomeni zadostno neodvisnost za zagotovitev, da ni nevarnosti, da bi se zaradi povezav med različnimi organi porajali dvomi glede nepristranskosti sprejetih odločitev. Da se zagotovi navedena zadostna neodvisnost, bi moral sistem upravljanja in nadzora določiti ukrepe, kot so nevpletenost osebja revizijskega organa v naloge organa upravljanja ali organa za potrjevanje, avtonomno odločanje revizijskega organa o zaposlovanju osebja, jasen opis delovnih mest in jasni pisni dogovori med organi⁸. Bistveno je, da lahko revizijski organ izrazi nestrinjanje z organom upravljanja ali organom za

⁶ Primeri listin o reviziji, opredeljenih za službe za notranjo revizijo, so na voljo na spletnem naslovu <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/ModelCharter.pdf> ; https://www.ecb.europa.eu/ecb/pdf/orga/ecbauditcharter_en.pdf. Revizijski organi bi lahko te primere prilagodili glede na svoje pristojnosti in pravni okvir.

⁷ Dodatni nasveti o pojmu neodvisnosti so na voljo v priporočilu Komisije o neodvisnosti zakonitih revizorjev z dne 16. maja 2002 (UL L 191, 19.7.2002, str. 22) in v poglavju 3 etičnega kodeksa Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij (INTOSAI).

⁸ Ti dogovori se lahko upoštevajo na primer v vladni odločitvi, v kateri so navedeni organi, vključeni v izvajanje programa, organi, ki bodo izvajali s predpisi določene naloge, ali v pisnih protokolih med organi, delovnih postopkih itd.

potrjevanje in rezultate svoje revizije popolnoma neodvisno sporoči deležnikom, zlasti Komisiji.

Organizacijski položaj in status revizijskega organa lahko pomenita praktično oviro ali omejitev področja delovanja revizijskega organa, zlasti kadar je revizijski organ v istem javnem organu kot (nekateri) subjekti v revizijskem postopku. Na splošno velja, da višja kot je raven poročanja, večji je mogoči obseg obveznosti, ki jih lahko prevzame revizijski organ, pri čemer ostane neodvisen od revidiranega subjekta⁹. Vodja revizijskega organa mora poročati najmanj tisti hierarhični ravni znotraj zadevnega javnega organa, ki revizijskemu organu omogoča izpolnitev obveznosti; revizijski organ mora pri določanju obsega svojega revizijskega dela, izvajanju dela in sporočanju rezultatov delovati brez vmešavanja.

Kot izhaja iz člena 123(4) uredbe o skupnih določbah, mora biti revizijski organ funkcionalno neodvisen od organa upravljanja in organa za potrjevanje. To pomeni, da revizijski organ nima nobene vloge v nalogah, ki se nanašajo na organ upravljanja, organ za potrjevanje ali posredniške organe, ki izvajajo naloge organa upravljanja ali organa za potrjevanje, za katere je pristojen navedeni organ. Poleg tega morajo imeti različne linije poročanja, tj. revizijski organ mora poročati na drugačni hierarhični ravni kot organ upravljanja in organ za potrjevanje. Ta koncept je upoštevan tudi v prvem odstavku člena 123(5) uredbe o skupnih določbah, ki dopušča, da so revizijski organ, organ upravljanja in organ za potrjevanje del istega javnega organa ali telesa (npr. ministrstva), če se spoštuje načelo ločevanja nalog in če so izpolnjeni pogoji, določeni v zadnjem odstavku iste določbe.

Enak pristop se uporablja za organe, ki izvajajo revizije, ki spadajo v pristojnost revizijskega organa. Kadar so organi, ki izvajajo revizije, notranje revizijske enote, je treba upoštevati posebne vidike: revizijski organ mora biti seznanjen z organizacijsko strukturo in linijami poročanja v zadevni organizaciji, da lahko oceni položaj notranje revizijske enote in nevarnost omejene neodvisnosti.

Za programe ETS bi bilo treba v revizijski strategiji pojasniti, kako se zagotavlja neodvisnost vsakega člana skupine revizorjev, in sicer v primerih, ko ti sami izvajajo revizijsko delo v svojih državah članicah, ga nadzorujejo ali oddajajo zunanjim izvajalcem. Če se revizijsko delo odda zunanjim izvajalcem, mora biti izvajalcu v pogodbi naloženo, da v primeru mogočega navzkrižja interesov nemudoma obvesti revizijski organ, da lahko ta ob pomoči skupine revizorjev sprejme ustrezne ukrepe. Revizijski organ mora biti tudi funkcionalno neodvisen od skupnega sekretariata (ki ga ustanovi organ upravljanja v skladu s členom 23(2) Uredbe (EU) št. 1299/2013) in od „kontrolorja oziroma kontrolorjev“, predvidenih v členu 23(4) Uredbe (EU) št. 1299/2013.

Revizijski organ mora v revizijski strategiji navesti, kako se zagotavlja navedena funkcionalna neodvisnost, ter opisati odnose med revizijskim organom in organom upravljanja, organom za potrjevanje, in kadar je to primerno, posredniškimi organi. Pri tem se mora sklicevati na ustrezno organizacijsko shemo in linije poročanja med revizijskim organom in temi organi, ter kadar je to primerno, javnim organom ali telesom, ki mu poročata tudi organ upravljanja in organ za potrjevanje.

⁹ Glej tudi: International Standard for the Professional Practice of Internal Auditing (mednarodni standard strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju – IPPF) 1100, povezana praktična navodila (Practice Advisory) 1110-1 in praktični priročnik (Practice Guide) IPPF z naslovom „Independence and Objectivity“ (Neodvisnost in nepristranskost).

V okviru revizijske strategije se izraz „organizacijska neodvisnost“ nanaša na situacijo, ko revizijski organ ne more biti del istega javnega organa ali telesa (npr. ministrstva) kot organ upravljanja ali organ za potrjevanje. Kot izhaja iz člena 123(5) uredbe o skupnih določbah, je lahko revizijski organ del istega javnega organa¹⁰ kot organ upravljanja ali organ za potrjevanje, če je skupni znesek podpore iz skladov za program največ 250 milijonov EUR (za ESPR ta prag znaša 100 milijonov EUR). Kadar je ta prag presežen, je lahko revizijski organ del istega javnega organa kot organ upravljanja in organ za potrjevanje, če je izpolnjen eden od naslednjih pogojev:

a) če je Komisija v skladu z veljavnimi določbami za predhodno programsko obdobje pred datumom sprejetja zadevnega programa obvestila države članice o svoji odločitvi, da se lahko predvsem opre na svoje revizijsko mnenje;¹¹

b) ali če Komisija na podlagi izkušenj iz predhodnega programskega obdobja verjame, da sta institucionalna organiziranost in odgovornost revizijskega organa zadostno jamstvo za njegovo funkcionalno neodvisnost in zanesljivost¹².

2. Ocena tveganja

V tem oddelku so navedene naslednje informacije:

- razlaga uporabljene metode za pripravo ocene tveganja;
- sklic na notranje postopke za posodobitev ocene tveganja.

Revizijski organ mora pri oblikovanju metode za pripravo celovite ocene tveganja za namene prednostne razvrstitve dela pri reviziji sistema v zvezi z ukrepi, organi in ključnimi zahtevami upoštevati ustrezne dejavnike tveganja, določiti količinsko opredelitev od majhnega do velikega tveganja¹³ in jih uporabiti za vse prednostne naloge in organe, povezane s programi, ki so zajeti v strategiji. Nekaj primerov dejavnikov tveganja, ki jih je mogoče upoštevati: znesek, upravna sposobnost, kakovost notranjega nadzora, stopnja spremembe stabilnosti v okolju nadzora, datum zadnjega revizijskega posla, zapletenost organizacijske strukture, vrsta operacij, vrsta upravičencev, tveganje goljufije itd.

V skladu z dobro prakso so rezultati ocene tveganja, ki jo opravi revizijski organ, prikazani v preglednici, v kateri so programi in glavni organi, vključeni v sistem upravljanja in nadzora, razvrščeni po stopnji tveganja. Primer take preglednice, ki ni izčrpna, je v oddelku III tega

¹⁰ V smislu člena 123(5) uredbe o skupnih določbah izraz „javni organ ali telo“ pomeni, da imata revizijski organ in organ upravljanja ločene linije politične odgovornosti. Na nacionalni ravni „javni organ ali telo“ običajno pomeni ministrstvo. Na regionalni ravni je treba uporabiti podoben pristop, torej da „javni organ ali telo“ pomeni ločeno regionalno ministrstvo ali enakovreden organ.

¹¹ Ta pogoj je treba razumeti v smislu, da je Komisija poslala uradni dopis državi članici, v katerem jo je uradno obvestila, da se lahko njene revizijske službe oprejo predvsem na mnenje revizijskega organa za dobro opredeljene programe v skladu s pogoji iz člena 73(3) Uredbe (ES) št. 1083/2006.

¹² Kar zadeva zanesljivost revizijskega organa, je ta pogoj izpolnjen, če Komisiji njeni dotedanji rezultati revizij dopuščajo, da oceni glavne zahteve revizijskega organa za obdobje 2007–2013 v kategoriji 1 ali 2 na podlagi skupne metodologije za oceno sistema upravljanja in nadzora. Seveda velja, da se isti sistem uporablja za programa 2007–2013 in 2014–2020 (revizijski organ ostane v istem javnem organu ali telesu).

¹³ Zagotavljanje uravnoteženega tehtanja ocen tveganja

dokumenta. Revizijski organ bi moral to preglednico prilagoditi in dopolniti z dejavniki tveganja, ki so po njegovem mnenju pomembni za zadevne programe. Za majhne sisteme (npr. kadar se lahko vsi organi in glavne ključne zahteve revidirajo v prvem postopku) je lahko ocena tveganja manj razčlenjena. Sprejemljive so tudi druge metode ocenjevanja tveganja.

Revizijski organ bo lahko na podlagi rezultatov ocene tveganja prednostno razvrstil revizije sistemov za programe in organe, za katere je tveganje pri odkrivanju v revizijskem obdobju večje. Taka prednostna razvrstitev mora zajemati tudi posebna tematska področja, opisana spodaj v oddelku 3.2. Na čas in obseg revizij lahko vpliva tudi hitrost izvajanja programa, npr. (pričakovano) pozna predložitev izjave Komisiji o izdatkih za ukrep ali organ bi pomenila, da vseh ključnih zahtev ni mogoče revidirati hkrati.

3. Metodologija

3.1 Pregled

V tem oddelku so navedene naslednje informacije:

sklic na revizijske priročnike ali postopke, ki vsebujejo opis glavnih faz revizijskega dela, vključno z razvrščanjem in obravnavanjem ugotovljenih napak;

sklic na mednarodno priznane revizijske standarde, ki jih revizijski organ upošteva pri reviziji, kakor je določeno v členu 127(3) Uredbe (EU) št. 1303/2013;

sklic na postopke, vzpostavljene za pripravo poročila o nadzoru in revizijskega mnenja, ki ju je treba predložiti Komisiji v skladu s členom 127(5) Uredbe (EU) št. 1303/2013;

za program evropskega teritorialnega sodelovanja sklic na posebno ureditev revizij in razlaga, kako namerava revizijski organ s skupino revizorjev iz drugih držav članic, ki jih zadeva ta program, zagotoviti proces usklajevanja in nadzora, ter opis poslovnika, sprejetega v skladu s členom 25(2) Uredbe (EU) št. 1299/2013.

Revizijski priročnik revizijskega organa mora vsebovati opis delovnih postopkov za različne faze revizije, tj. načrtovanje revizije, oceno tveganja, izvedbo revizijskih poslov, evidentiranje in dokumentiranje, nadzor, poročanje, postopek zagotavljanja kakovosti in zunanji pregled, uporabo dela drugih revizorjev, uporabo kakršnih koli računalniško podprtih revizijskih tehnik, uporabljene metode vzorčenja itd.

Revizijski priročnik mora vsebovati sklic na prage pomembnosti ter druge kvantitativne in kvalitativne dejavnike, ki jih je treba upoštevati pri ocenjevanju pomembnosti revizijskih ugotovitev za revizije sistemov, operacij in računovodskih izkazov.

Vsebovati mora tudi opis različnih faz poročanja (kot so osnutki revizijskega poročila, kontradiktorni postopek z revidirancem in končna revizijska poročila), roke za poročanje ter postopke nadaljnjega spremljanja. Poleg tega mora vsebovati kratko razlago postopka poročanja revizijskega organa z usklajevalnim organom, ki ga lahko država članica določi v skladu s členoma 123(8) in 128(2) uredbe o skupnih določbah.

Revizijski priročnik je lahko sestavljen iz vrste različnih postopkov in opomb, združenih v elektronsko mapo ali dokument, ki je znan in dostopen vsem zaposlenim v revizijskem organu in organih, ki izvajajo revizijo.

3.2 Revizije delovanja sistemov upravljanja in nadzora (revizije sistemov)

V tem oddelku so navedene naslednje informacije:

navedba organov, ki bodo revidirani, in zadevnih ključnih zahtev v okviru revizij sistemov; če je primerno, sklic na organ, ki izvaja revizije in mu je revizijski organ zaupal izvedbo teh revizij;

navedba vseh revizij sistemov, ki zadevajo posebna tematska področja, kot so:

- kakovost upravnih preverjanj in preverjanj na kraju samem, predvidenih v členu 125(5) Uredbe (EU) št. 1303/2013, vključno v zvezi s spoštovanjem pravil o javnih naročilih, pravil o državni pomoči, okoljskih zahtev in enakih možnosti;

- kakovost izbora projektov ter upravnih preverjanj in preverjanj na kraju samem (predvidenih v členu 125(5) Uredbe (EU) št. 1303/2013), povezanih z izvajanjem finančnih instrumentov;

- delovanje in varnost sistemov IT, vzpostavljenih v skladu s členom 72(d), členom 125(2)(d) in členom 126(d) Uredbe (EU) št. 1303/2013, ter njihova povezava s sistemom IT „SFC 2014“ v skladu s členom 74(4) Uredbe (EU) št. 1303/2013;

- zanesljivost informacij o kazalnikih in mejnikih ter napredku operativnega programa pri doseganju svojih ciljev, ki jih zagotovi organ upravljanja v skladu s členom 125(2)(a) Uredbe (EU) št. 1303/2013;

- poročanje o preklicanih zneskih in izterjavah;

- izvajanje učinkovitih in sorazmernih ukrepov za preprečevanje goljufij, podprtih z oceno tveganja goljufije, v skladu s členom 125(4)(c) Uredbe (EU) št. 1303/2013.

Celoten seznam organov in nalog, ki se bodo izvajale v okviru revizij sistemov, se lahko navede v okvirnem časovnem načrtu revizijskih nalog, predvidenih v tem oddelku revizijske strategije, v skladu z oceno tveganja, razloženo v oddelku 2. Pričakuje se, da bo revizijski organ vsaj enkrat v programskem obdobju revidiral vse organe in naloge, vključene v sistem upravljanja in nadzora danega programa (vključno s posredniškimi organi, izbranimi na podlagi ocene tveganja, ki jo opravi revizijski organ). Revizije sistemov je treba izvajati od prvega leta izvajanja programa po imenovanju organa upravljanja in organa za potrjevanje. V obsegu prvih revizij sistemov je treba upoštevati delo revizijskega organa, opravljeno v fazi imenovanja, pri čemer se je treba osredotočiti na subjekte, programe in področja, pri katerih je tveganje večje.

Za programe ETS je treba v specifikaciji organov, ki bodo revidirani v programskem obdobju, zajeti vse organe, ki so odgovorni za programe ETS, v vseh državah članicah, pristojnih za določen program, vključno s kontrolorji, predvidenimi v členu 23(4) Uredbe (EU) št. 1299/2013.

Revizije sistemov je treba izvajati redno in pravočasno skozi vse leto ter glede na izražene ugotovitve iz letnega revizijskega mnenja, pri čemer je treba zajeti predvsem ključne zahteve iz Priloge IV k delegirani uredbi Komisije in upoštevati *Smernice v zvezi s skupno metodologijo za ocenjevanje sistemov upravljanja in nadzora v državah članicah* (EGESIF_14-0010 z dne 18. 12. 2014), ki jih je pripravila Komisija, ter izvajanje postopkov, navedenih v opisu sistema upravljanja in nadzora. Revizijski organ mora imeti prilagojene kontrolne sezname in delovne programe za svoje revizije sistemov, s katerimi zagotavlja, da so redno zajete vse ključne zahteve in postopki bodisi v okviru popolnih revizij bodisi naknadnih revizij, da bi lahko sprejel sklepe o delovanju sistema upravljanja in nadzora od

prvega letnega poročila dalje. Kar zadeva pogostost in obseg revizij sistemov, se mora revizijski organ o tem odločiti na podlagi svoje ocene tveganja in ob upoštevanju standarda MSR 330 o revizorjevih odzivih na ocenjena tveganja¹⁴. Vsekakor je treba revizije sistemov izvesti pravočasno, da se omogoči ustrezno načrtovanje in izbira revizij operacij v skladu s členom 27 delegirane uredbe Komisije ter izražanje letnega revizijskega mnenja.

Revizije sistemov, usmerjene na posebna tematska področja, ustrezajo revizijam, ki zajemajo eno ali dve ključni zahtevi (na primer tiste, ki so navedene zgoraj in določene v vzorcu letnega poročila o nadzoru v oddelku 3.2) za sklop subjektov in programov, z namenom oceniti horizontalno tveganje za to populacijo glede posebnih vprašanj, zajetih v navedenih zahtevah.

V praksi se lahko revizijski organ – odvisno od situacije in sistema upravljanja in nadzora ter na podlagi opravljene ocene tveganja – odloči izvesti revizije sistemov za posamezen program ali sistem upravljanja in nadzora, ki zajemajo vsaj vse bistvene ključne zahteve, v prvih letih izvajanja programa (pozneje pa se vsako leto izvedejo naknadne revizije). To se lahko dopolni s tematskimi revizijami, kjer in kadar se to zdi potrebno, da se zajamejo druge ključne zahteve in posebne zahteve, če se šteje, da je tveganje sistemsko.

Če se sistem upravljanja in nadzora med izvajanjem programa(-ov) zelo spremeni (npr. spremembe postopkov, ki vplivajo na bistvene ključne zahteve), bi moral revizijski organ opraviti novo revizijo tega sistema upravljanja in nadzora, pri tem zajeti vse nove vidike in ustrezno posodobiti oceno tveganja.

Kadar so sistemi upravljanja in nadzora podobni, lahko revizijski organ kot referenčno točko pri načrtovanju revizij sistemov za obdobje 2014–2020 uporabi revizije, opravljene v obdobju 2007–2013, zlasti v oceni tveganja. Vendar je v obdobju 2014–2020 še vedno treba opraviti revizije sistemov, katerih namen je oceniti, ali sistem upravljanja in nadzora v tem obdobju deluje pravilno.

Na kraju samem si mora revizor prizadevati pridobiti zadostne in zanesljive dokaze, da vzpostavljeni sistem upravljanja in nadzora deluje učinkovito in kot je opisano, da bi lahko ugotovil, ali so zadevni sistemi ustrezni za zagotovitev zakonitosti in pravilnosti izdatkov skladov ESI ter točnosti in popolnosti finančnih in drugih informacij, vključno s tistimi, ki so predstavljene v računovodskih izkazih organa za potrjevanje. Preskušanje nadzorov lahko vključuje preskušanje na podlagi obiskov za pregled ustreznih spisov, ki jo hranijo zadevni organi, razgovore z zadevnim osebjem in pregled vzorca transakcij. Skupaj bi bilo treba opraviti dovolj preskušanj, da se omogoči oblikovanje zanesljivih sklepov o ustreznem delovanju sistemov, ki se pregledujejo. Revizor bi moral v okviru priprave na revizijo prilagoditi dejansko vsebino vsake revizije tako, da upošteva okolje nadzora.

V vzorcu transakcij za preskušanja nadzorov med revizijami sistemov se lahko upošteva poseben oddelek o „tehniki vzorčenja, ki se uporablja za revizije sistemov“, vključen v smernice Komisije o vzorčenju. V revizijah sistemov se običajno uporabi vzorčenje značilnosti, da se preskusi več značilnosti zadevne populacije. Vsekakor je metoda izbire vzorca za revizije sistemov odvisna od strokovne presoje revizijskega organa.

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

Revizijski organ mora med revizijami sistemov preskusiti različne vzpostavljene ključne notranje nadzore. Pri določanju števila postavk za preskušanje nadzorov bi bilo treba preučiti nekatere splošne dejavnike in pri tem upoštevati mednarodno sprejete revizijske standarde (npr. MSR 330 o revizorjevih odzivih na ocenjena tveganja, ISSAI 4100¹⁵ o dejavnikih, ki jih je treba upoštevati pri opredelitvi pomembnosti, ISSAI 1320 o „pomembnosti pri načrtovanju in izvajanju revizije“¹⁶, ISSAI 1450 o „ovrednotenju napačnih navedb, ugotovljenih med revizijo“¹⁷).

Revizijski organ bi moral pri načrtovanju revizije sistema vnaprej opredeliti prag, nad katerim se šteje, da je pomanjkljivost pomembna. Tako lahko v okviru take revizije in po opravljenem preskusu nadzorov, povezanih z dano ključno zahtevo (npr. ustrezni postopki za izbiro operacij), na vzorcu desetih sporazumov o dodelitvi sredstev (od populacije na primer 50 sporazumov), meni, da nadzori za navedeno ključno zahtevo vsebujejo pomembne pomanjkljivosti (tj. zahteva je ocenjena najmanj kot „delno deluje, potrebne so večje izboljšave“), če se pri štirih od desetih (tj. 40 %) izbranih sporazumov o dodelitvi sredstev pokaže, da se vzpostavljeni nadzori niso uporabili ali so bili neučinkoviti pri odkrivanju in odpravljanju nepravilnih izdatkov. V naslednji preglednici so navedeni okvirni pragi, ki jih revizijski organ lahko uporabi pri opredelitvi pragov pomembnosti za namene načrtovanja in poročanja o pomanjkljivostih. Preučijo se lahko različni pragi, odvisno na primer od vrste zadevnih nadzorov. Vsekakor je treba pri oceni pomembnosti v revizijah sistemov poleg tukaj predlaganega enostavnega kvantitativnega pristopa upoštevati tudi kvalitativne dejavnike.

Dobro deluje. Potrebne so le manjše izboljšave.	Deluje, vendar so potrebne nekatere izboljšave.	Delno deluje, potrebne so večje izboljšave.	V glavnem ne deluje.
manj kot 10 % izjem	manj kot 25 % izjem	manj kot 40 % izjem	več kot 40 % izjem

Če se na podlagi revizije sistema ugotovi, da je ugotovljena stopnja odklona višja od praga pomembnosti, ki ga je revizijski organ določil za zadevno revizijo, to pomeni, da sistem upravljanja in nadzora ne izpolnjuje merila, določenega za visoko stopnjo zagotovila. Posledično ga je treba razvrstiti kot sistem s povprečno ali nizko stopnjo zagotovila, kar vpliva na določitev velikosti vzorca za revizije operacij.

Kar zadeva revizije sistemov glede zanesljivosti sporočanja podatkov o uspešnosti programa, bi moral revizijski organ oceniti, ali se izvajajo učinkovite kontrole zbiranja, povzemanja in sporočanja povezanih podatkov ter ali so prijavljene združene številke skladne z izvornimi podatki.

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

Pri revizijah sistemov o delovanju sistemov IT standardi v zvezi z informacijsko tehnologijo niso tako dobro razviti ali splošno sprejeti kot na nekaterih drugih revizijskih področjih. Zaradi pomanjkanja splošno sprejetih standardov za informacijske sisteme so številne organizacije razvile lastne standarde. Vendar potekajo prizadevanja za razvoj enotnih standardov za obdelavo in revizijo. Poleg okvira COBIT (kontrolni cilji za informacijsko tehnologijo in z njo povezano tehnologijo)¹⁸ mednarodno sprejeti standardi za informacijsko varnost med drugim vključujejo standard ISO/IEC 27001 („Informacijska tehnologija - Varnostne tehnike - Sistemi upravljanja informacijske varnosti - Zahteve“) in standard ISO/IEC 27002 („ Informacijska tehnologija - Varnostne tehnike - Kodeks ravnanja pri upravljanju informacijske varnosti“), ki sta bila nazadnje ponovno izdana leta 2013¹⁹. Revizijski organ lahko upošteva tudi vse ustrezne nacionalne standarde.²⁰

3.3 Revizije operacij

V tem oddelku so navedene naslednje informacije:

opis metodologije vzorčenja (ali sklic na notranji dokument, v katerem je metodologija vzorčenja določena), ki se bo uporabljala v skladu s členom 127(1) Uredbe (EU) št. 1303/2013 in členom 28 Uredbe (EU) št. 480/2014, ter drugih posebnih postopkov, vzpostavljenih za revizije operacij, in sicer povezanih z razvrščanjem in obravnavanjem ugotovljenih napak, vključno z domnevnimi goljufijami.

Revizijski organ opredeli metodologijo vzorčenja (metodo vzorčenja, enoto vzorčenja in parametre za izračun velikosti vzorca) na podlagi strokovne presoje ter ob upoštevanju regulativnih zahtev in dejavnikov, kot so značilnosti populacije in pričakovanja glede ravni in variabilnosti napak. Različne metode vzorčenja ter njihove prednosti in dejavniki za njihovo uporabo so predstavljeni v smernicah Komisije o vzorčenju²¹. Redno bi bilo treba ocenjevati potrebo po reviziji metodologije vzorčenja, zlasti pa pred vsakim vzorčenjem.

Na podlagi člena 28(11) delegirane uredbe Komisije se stopnja zanesljivosti za vzorčenje določi na podlagi zanesljivosti, ugotovljene med revizijami sistemov.

Celoten cikel modela zagotovil je prikazan v diagramu v oddelku IV teh smernic.

Če se za vzorčenje združi več programov, ki spadajo v skupni sistem, se uporabi enotna stopnja zanesljivosti. Mogoče je uporabiti načrt vzorčenja, stratificiran po programih, da se izboljša natančnost in omogoči manjši vzorec. Vendar je mogoče revizijske sklepe običajno sprejeti za celotno skupino programov in ne za posamezne programe, razen če je bila stratifikacija načrtovana in uporabljena za pridobitev zadostnih dokazov za oblikovanje sklepov tudi za posamezni stratum.

Pričakuje se, da bo revizijski organ v revizijski strategiji opisal pristop, ki ga je uporabil pri stratifikaciji v skladu s členom 28(10) delegirane uredbe Komisije, ki je zajela podpopulacije

¹⁸ Informacije o okviru COBIT so na voljo na spletnem naslovu <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx>

¹⁹ Dodatne informacije so na voljo na spletnem naslovu <http://www.iso27001security.com/index.html> ali spletišču ISO (<http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso27001.htm>).

²⁰ Kot je „IT-Grundschutz Catalogues“ nemškega zveznega urada za varno informacijsko tehnologijo (BSI).

²¹ COCOF_08-0021-03, trenutno v postopku pregleda.

s podobnimi lastnostmi, kot so operacije, v okviru katerih se finančni prispevki iz programa namenijo finančnim instrumentom, postavkam visoke vrednosti ali skladom (v primeru programov, ki se financirajo iz več skladov).

Zahteve za sorazmerni nadzor nad programi so določene v členu 148(1) uredbe o skupnih določbah. Glede praktičnega izvajanja te določbe je v členu 28(8) delegirane uredbe Komisije določeno, da lahko revizijski organ iz populacije, na kateri se izvaja vzorčenje, izključi operacije, za katere se uporabljajo pogoji za sorazmerni nadzor iz člena 148(1) uredbe o skupnih določbah. Če je bila zadevna operacija že izbrana v vzorec, jo mora revizijski organ nadomestiti z ustreznim naključnim izborom. Najpreprostejši način za tako nadomestitev je izbira enakega števila dodatnih postavk, kot jih je bilo izključenih iz vzorca, z uporabo iste metodologije izbora (naključni izbor ali verjetnost v sorazmerju z izborom izdatkov). Pri izbiri novih postavk za vzorec bi bilo treba iz populacije izključiti tiste, ki so že vključene v vzorec, in tiste, ki so zajete s tem členom. Ekstrapolacija se lahko izvede kot običajno, pri čemer se ne smejo pozabiti popraviti skupni izdatki populacije glede na izdatke postavk iz navedenega člena.

V členu 28(14) delegirane uredbe Komisije je določena opredelitev skupne stopnje napake „[...] ki je vsota napovedanih naključnih napak in, če je primerno, sistemskih napak in nepopravljenih izjemnih napak, deljena s populacijo“.

Sistemska napaka ustreza sistemski nepravilnosti, kakor je opredeljena v členu 2(38) uredbe o skupnih določbah. Izjemna napaka je napaka izredne narave, ki očitno ni reprezentativna za populacijo. Naključna napaka²² je napaka, ki ni niti sistemska niti izjemna.

Vzpostavljeni postopek za razvrščanje napak bi moral v zvezi z vsako revizijo operacij vključevati naslednje elemente: (i) pripraviti bi bilo treba poročilo ali sklep in ga priložiti revizijskemu spisu, ki vsebuje dokumente za načrtovanje in druga dokazila v zvezi z ugotovitvami; (ii) tako poročilo ali sklep bi moralo vsebovati celovit opis ugotovitev, ki zajema vse elemente (razmere ali dejansko stanje, merila ali standarde, učinek napak in zlasti vzrok zanje), in razvrstitev vsake napake.

Stopnjo napake, ugotovljeno na podlagi revizij operacij, je treba razkriti v letnem poročilu o nadzoru, ne da bi se popravki odšteli. Vendar bo revizijski organ pri pripravi revizijskega mnenja izračunal tudi preostalo stopnjo napake in upošteval popravne ukrepe, sprejete v zvezi z ugotovljenimi nepravilnostmi (glej *smernice Komisije o letnem poročilu o nadzoru in revizijskem mnenju*, EGESIF 15_0002/2015, oddelka II.5 in II.9).

Pristop, ki ga revizijski organ uporabi v zvezi z nestatističnim vzorčenjem, mora biti skladen z zahtevami iz člena 127(1) uredbe o skupnih določbah. Kot izhaja iz člena 28(3) delegirane uredbe Komisije, mora revizijskemu organu naključni vzorec, ki ga vzame za revizije operacij, omogočati ekstrapolacijo rezultatov na populacijo, iz katere je bil vzorec vzet, tudi če je uporabljena nestatistična metoda vzorčenja. Revizijski organ določi potrebno velikost vzorca na podlagi strokovne presoje in ob upoštevanju stopnje zagotovila, ki jo zagotavljajo revizije sistemov. Zahteva po zajetju 5 % operacij in 10 % izdatkov iz člena 127(1) uredbe o skupnih določbah po mnenju Komisije ustreza „najboljšemu možnemu scenariju“ visokega ali

²² V skladu s tem konceptom se predpostavlja, da so naključne napake, ugotovljene v revidiranem vzorcu, verjetno prisotne tudi v nerevidirani populaciji.

povprečnega zagotovila v okviru sistema (tj. kategorija 1 ali 2, ker je zakonodajalec določil te zahteve kot minimum). Kot je navedeno v prilogi 3 k standardu MSR 530, mora biti vzorec tem večji, kolikor večja je revizorjeva ocena tveganja za pomembno napačno navedbo. V zvezi s tem Komisija opozarja na svojo izjavo o členu 127 uredbe o skupnih določbah glede nestatističnega vzorčenja²³:

„Komisija opozarja, da člen 127(1) glede nestatističnega vzorčenja določa, da mora tak vzorec zajemati najmanj 5 % dejavnosti, za katere so se izdatki prijavili Komisiji v obračunskem letu, in 10 % izdatkov, ki so se prijavili Komisiji v obračunskem letu. Opozarja tudi, da je v smernicah, ki jih je v zvezi z metodami vzorčenja pripravila za revizijske organe za programsko obdobje 2007–2013, navedeno, da velikost vzorca v primeru nestatističnega vzorčenja na splošno ne sme biti manjša od 10 % prebivalstva v dejavnosti. Meni, da je možnost zmanjšanja velikosti vzorca dejavnosti na 5 % nevarna, saj bi vzorec lahko bil nezadostno reprezentativen in tako oslabil revizijsko zagotovilo.“

3.4 Revizije računovodskih izkazov

V tem oddelku so navedene naslednje informacije:

opis revizijskega pristopa za revizijo računovodskih izkazov.

Revizijski organ bi moral na kratko opisati svoj revizijski pristop, ki ga uporablja za revizijo računovodskih izkazov, da bi pripravil revizijsko mnenje za vsako obračunsko leto.

V tem oddelku bi moral revizijski organ razložiti, kako namerava pridobiti zagotovilo o popolnosti, točnosti in verodostojnosti računovodskih izkazov na podlagi:

- svojih revizij sistemov (zlasti tistih, opravljenih pri organih za potrjevanje, kot je opredeljeno v členu 29(4) delegirane uredbe Komisije);
- svojih revizij operacij²⁴;
- končnih revizijskih poročil, ki jih pošljeta Komisija in Računsko sodišče;
- svoje ocene izjave o upravljanju in letnega povzetka;
- narave in obsega opravljenega preskušanja računovodskih izkazov, ki jih je organ za potrjevanje predložil revizijskemu organu.

Glede zadnje točke bi moral revizijski organ opisati, kako namerava opraviti končna dodatna preverjanja osnutkov potrjenih računovodskih izkazov pred predpisanim rokom, ki je 15. februar, kot je določeno v *smernicah o revizijah računovodskih izkazov* (EGESIF_15_0016). Zlasti bi moral opisati načrtovano delo v zvezi z uskladitvijo, ki jo izvede organ za potrjevanje v dodatku 8 k računovodskim izkazom, vključno z oceno revizijskega organa o ustreznosti pojasnil organa za potrjevanje glede prilagoditev, razkritih v

²³ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:375:0002:0004:SL:PDF>

²⁴ Revizije operacij omogočajo preverjanje točnosti zneskov in popolnosti ustreznih izdatkov, vključenih v zahtevke za plačilo (in pozneje v računovodske izkaze, če se ugotovi, da so popolnoma zakoniti in pravilni). Omogočajo tudi usklajenost revizijske sledi od računovodskega sistema organa za potrjevanje do ravni upravičenca/operacije prek morebitnih posredniških organov, kar je že zajeto v tekočih revizijah.

navedenem dodatku, in njihove skladnosti z informacijami, razkritimi v letnem poročilu o nadzoru in letnem povzetku v zvezi s finančnimi popravki ter upoštevanimi v računovodskih izkazih v obliki nadaljnjih ukrepov v zvezi z rezultati revizij sistemov in revizij operacij ter preverjanji upravljanja, opravljenimi pred predložitvijo računovodskih izkazov.

3.5 Preverjanje izjave o upravljanju

V tem oddelku so navedene naslednje informacije:

Sklic na notranje postopke, ki določajo delo pri preverjanju trditev iz izjave o upravljanju, za namene revizijskega mnenja.

Ker mora revizijski organ vsako leto predložiti izjavo o tem, ali izvedena revizija zmanjšuje zanesljivost trditev iz izjave o upravljanju, bi moral vzpostaviti postopek, ki zagotavlja, da pravočasno prejme izjavo o upravljanju in da so v njej upoštevani sklepi vseh revizij in nadzorov, ki jih je opravil nadzorni organ ali so bili opravljeni pod njegovim nadzorom.

4. Načrtovane revizije

V tem oddelku so navedene naslednje informacije:

- opis in utemeljitev prednostnih nalog revizije in posebnih ciljev v zvezi s tekočim obračunskim letom in dvema naslednjima obračunskima letoma, skupaj z razlago povezave med rezultati ocene tveganja in načrtovanimi revizijami;
- okvirni časovni načrt revizijskih poslov v zvezi s tekočim obračunskim letom in dvema naslednjima obračunskima letoma za revizije sistemov (vključno z revizijami, ki se nanašajo na posebna tematska področja), kot je navedeno v nadaljevanju.

Organi/telesa ali posebna tematska področja, ki bodo revidirani	CCI	Naslov OP	Organ, pristojen za revizijo	Rezultat ocene tveganja	20XX Cilj in obseg revizije	20XX Cilj in obseg revizije	20XX Cilj in obseg revizije

Vključiti bi bilo treba opis meril, uporabljenih za določitev prednostnih nalog revizije, in utemeljitev. Rezultati ocene tveganja bi morali biti glavna podlaga za prednostno razvrstitev načrtovanega dela v zvezi z revizijami sistemov.

Priporoča se, da revizijski organ poleg obveznega podrobnega tekočega načrtovanja z opredelitvijo prednostnih nalog za tekoče obračunsko leto in naslednji dve obračunski leti pripravi splošni načrt za celotno programsko obdobje, v katerem zajame celotni sistem upravljanja in nadzora, da se pridobi razumno zagotovilo o njegovi učinkovitosti. V prilogi V so predstavljeni okvirni časovni načrti za delo revizijskega organa v zvezi z enim obračunskim letom.

5. Viri

V tem oddelku so navedene naslednje informacije:

- organizacijska shema revizijskega organa, in če je primerno, informacije o njegovem razmerju do katerega koli organa, ki izvaja revizije, kot je predvideno v členu 127(2) Uredbe (EU) št. 1303/2013;

- navedba načrtovanih sredstev, ki bodo dodeljena, v zvezi s tekočim obračunskim letom in dvema naslednjima obračunskima letoma.

V revizijski strategiji bi morali biti navedeni razpoložljivi človeški viri v revizorskih dnevih (ali človeški viri, ki bodo aktivirani) za doseg njihovih ciljev v naslednjih letih²⁵, vključno z viri drugih organov, ki izvajajo revizijo, in revizijskimi dejavnostmi, oddanimi zunanjim izvajalcem. Priporoča se, da se ločeno navedejo razpoložljivi revizorski dnevi na ravni revizijskega organa, drugih organov, ki izvajajo revizijo, in dejavnosti, oddanih zunanjim izvajalcem. Vključiti bi bilo treba navedbo razpoložljivih revizorskih dni po vrsti revizije (revizija sistemov, revizija računovodskih izkazov in revizija operacij).

Pomembno je predvideti ustrezne vire od začetka programskega obdobja. Glede na potrebe se lahko preuči možnost uporabe tehnične podpore. Priporočljivo je dolgoročno načrtovanje, da se lahko ustrezno načrtujejo prihodnje zahteve glede zaposlovanja, usposabljanja in nadaljnega strokovnega razvoja. Opredeliti in načrtovati bi bilo treba morebitno uporabo potrebnih specializiranih strokovnih znanj, tj. kadar se predvideva oddajanje del zunanjim izvajalcem.

Če so revizijski organ in organi, ki izvajajo revizijo, isti kot za programsko obdobje 2007–2013, je pomembno, da se načrtujejo tudi ustrezni viri za tekoče obdobje. Revizijski organ bi zato moral potrditi razpoložljivost navedenih virov poleg virov, dodeljenih za ostalo revizijsko delo za tekoče programsko obdobje, pri tem pa upoštevati, da bo delovna obremenitev za končanje programov v obdobju 2007–2013 vplivala predvsem na zadnji dve leti prve strategije za obdobje 2014–2020, tj. leti 2015 in 2016.

V zvezi z revizijskimi viri so smernice določene v Evropskih smernicah za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI št. 11 in standardih Inštituta notranjih revizorjev (IIA).

²⁵ Ta navedba bi morala po možnosti temeljiti na analizi delovne obremenitve ob upoštevanju prekrivanja dveh programskih obdobj (2007–2013 in 2014–2020).

III. PRIMER PREDLOGE ZA PREGLEDNICO OCENE TVEGANJA (KI JO MORA REVIZIJSKI ORGAN PRILAGODITI)

CCI programa	Organ	Dejavniki tveganja pri delovanju ²⁶						Skupni seštevek za tveganje pri delovanju (največ: 100 %)	Dejavniki tveganja pri kontroliranju ²⁷				Skupni seštevek za tveganje pri kontroliranju (največ: 100 %) ²⁸	Skupni seštevek tveganja (tveganje pri delovanju * kontroliranju)
		Proračunski znesek	Zapletenost organizacijske strukture ²⁹	Zapletenost pravil in postopkov	Veliko število zapletenih operacij ³⁰	Tvegani upravičenci ³¹	Nezadostno število osebja in/ali slaba usposobljenost na ključnih področjih ³²		...	Stopnja sprememb od obdobja 2007–2013 ³³	Kakovost notranjega nadzora (ključne zahteve iz smernic o ocenjevanju sistemov upravljanja in nadzora v državah članicah) ³⁴			
									npr. M.1	M.8		
2014xy	Organ upravljanja													
	Posredniški organ 1													

²⁶ Za vsak dejavnik ocenite tveganje z uporabo lestvice, ki zagotavlja, da največji skupni seštevek tveganja pri delovanju znaša 100 %. Primer lestvice pri štirih dejavniki tveganja: veliko: 25 %; srednje: 12,5 %; majhno: 6,25 %. Če je dejavnikov tveganja več, je treba lestvico ustrezno spremeniti. Mogoče je, da se nekateri dejavniki ne nanašajo na določen organ; v takem primeru je treba lestvico prav tako prilagoditi, da se zagotovi, da lahko celotno tveganje pri delovanju za ta organ doseže 100 %.

²⁷ Za vsak dejavnik ocenite tveganje z uporabo lestvice, ki zagotavlja, da največji skupni seštevek tveganja pri kontroliranju znaša 100 %. Primer lestvice pri dveh dejavniki tveganja: veliko: 50 %; srednje: 25 %; majhno: 12,5 %. Če je dejavnikov tveganja več, je treba lestvico ustrezno spremeniti.

²⁸ Skupni seštevek za tveganje pri kontroliranju je vsota seštevkov rezultatov vseh dejavnikov tveganja pri kontroliranju. V spodnjih primerih „stopnja spremembe od obdobja 2007–2013“ znaša največ 50 %, toliko kot „kakovost notranjega nadzora (...)“, torej je največji skupni seštevek 100 %. Seveda je to treba prilagoditi številu dejavnikov tveganja pri kontroliranju, ki se jih je revizijski organ odločil upoštevati v oceni tveganja.

²⁹ Zapletenost je lahko posledica števila vključenih akterjev/posredniških organov in/ali njihovega medsebojnega razmerja (npr. majhen organ upravljanja je pristojen za nadziranje več posredniških organov ali nov organ upravljanja je pristojen za nadziranje izkušenih posredniških organov, ki imajo dejansko moč pri upravljanju programa).

³⁰ Zapletenost operacij je lahko povezana s finančnimi instrumenti, javnimi naročili, državno pomočjo in drugimi področji, na katerih je potrebna visoka stopnja presoje in ocene. Posebne okoliščine za vsak program je treba podrobno razložiti na posebnem listu in pri tem navesti sklic na preglednico ocene tveganja.

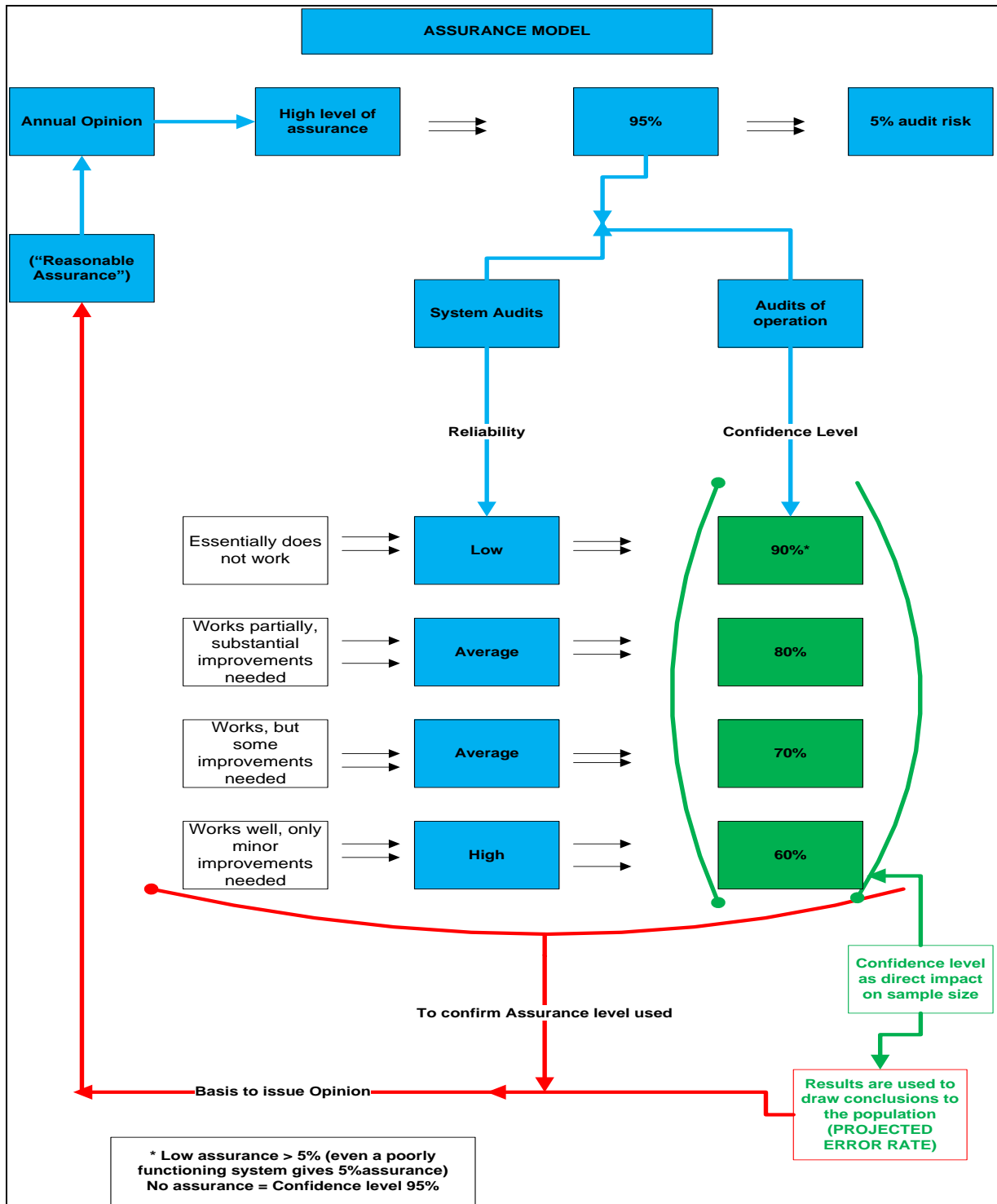
³¹ Upravičenci, ki nimajo izkušenj s pravili skladov in/ali upravičenci z visokimi stopnjami napak v preteklih revizijah.

³² Posebne okoliščine v smislu človeških virov, dodeljenih organu za program, je treba podrobno razložiti na posebnem listu in pri tem navesti sklic na preglednico ocene tveganja.

³³ Na primer: brez sprememb = 12,5 % nekaj sprememb = 25 %, znatne spremembe ali popolnoma nov sistem = 50 %

³⁴ Ocena temelji na rezultatih revizij iz obdobja 2007–2013 ali postopka ocenjevanja skladnosti z merili za imenovanje. Na primer: kategorija 1: 5 %, kategorija 2: 20 %, kategorija 3: 35 %, kategorija 4: 50 %.

IV. MODEL ZAGOTOVIL



V. OKVIRNI ČASOVNI NAČRTI ZA REVIZIJSKO DELO

